

Anhang II zum Kreisschreiben Nr. 37 vom 22. Juli 2013

Beispiele

Fallbeispiel 1: Allgemeines zur Besteuerung von Mitarbeiteroptionen im internationalen Verhältnis.

Sachverhalt:

X ist Mitarbeitender einer ausländischen Muttergesellschaft und erhält am 1. Januar 2013 unentgeltlich Mitarbeiteroptionen, deren Rechtserwerb am Ende der fünfjährigen Sperrfrist stattfindet. Im Zeitpunkt der Abgabe wohnt und arbeitet X im Land A. Zwei Jahre später, am 1. Januar 2015, wird X in die Schweiz entsandt, um für die schweizerische Tochtergesellschaft tätig zu sein. In der Folge arbeitet X mehr als drei Jahre, bis 31. Dezember 2018, für diese Gesellschaft. X könnte also in der Schweiz die Mitarbeiteroptionen ausüben. Weil der Aktienkurs seiner Meinung nach noch nicht hoch genug ist, wartet er mit der Ausübung noch zu. Erst im Laufe des siebten Jahres, 2019, übt X seine Mitarbeiteroptionen aus. In diesem Zeitpunkt wohnt er mittlerweile aber seit 1. Januar 2019 im Land B und arbeitet für eine andere Tochtergesellschaft. Der realisierte geldwerte Vorteil beträgt 50 Franken pro Option.

- a) In welchem Zeitpunkt erfolgt die Besteuerung ?
- b) Kommt eine anteilmässige Besteuerung gemäss Artikel 17d DBG zur Anwendung ? Und falls ja, in welchem Umfang?

Lösung:

- a) Die Mitarbeiteroptionen werden im Zeitpunkt ihrer Ausübung besteuert, weil sie weder frei verfügbar noch börsenkotiert sind.
- b) X hat die Mitarbeiteroptionen während den ersten fünf Jahren verdient. Weil X während dieser Zeitdauer nur drei Jahre in der Schweiz gearbeitet hat, besteuert die Schweiz den geldwerten Vorteil gemäss Artikel 17d DBG nur anteilmässig im Umfang von 3/5 bzw. von 30 Franken pro Option.

Ansässigkeit	Von	Bis	Tage Vestingperiode (2013-17)	Anteil	Geldwerter Vorteil pro Option
Land A	01.01.2013	31.12.2014	730	= 2/5	20 (=2/5)
Schweiz	01.01.2015	31.12.2018	1'096	= 3/5	30 (=3/5)
Land B	01.01.2019				
Total			1'826	= 5/5	50 (=5/5)

Weil X im Zeitpunkt der Realisation seinen Wohnsitz nicht mehr in der Schweiz hat, muss die schweizerische Tochtergesellschaft auf dem in der Schweiz steuerbaren anteiligen geldwerten Vorteil von 30 Franken pro Option Quellensteuern der zuständigen Steuerbehörde ihres Sitzkantons abliefern. Die direkte Bundessteuer beträgt gemäss Artikel 97a Absatz 2 DBG 11,5% des anteiligen geldwerten Vorteils bzw. 3.45 Franken pro Option.

Fallbeispiel 2: Berechnung des steuerbaren Erwerbseinkommens aus importierten Mitarbeiteroptionen (nicht in der Schweiz verdient)

Sachverhalt:

X erhält am 15. Januar 2013 Mitarbeiteroptionen. Die Vestingperiode endet am 1. Januar 2016. Im Juli 2016 realisiert X einen geldwerten Vorteil von 90'000 Franken. Vom 1. Januar 2013 bis 31. März 2016 wohnte und arbeitete X in den Vereinigten Arabischen Emiraten (VAE) für die Z Gruppe. Seit dem 1. April 2016 wohnt und arbeitet X in der Schweiz für die Z Gruppe.

Kommt eine anteilmässige Besteuerung gemäss Artikel 17d DBG in der Schweiz zur Anwendung und falls ja, in welchem Umfang?

Lösung:

Die Vestingperiode dauert 1'081 Tage (15. Januar 2013 – 1. Januar 2016). Hiervon arbeitete X keinen Tag in der Schweiz, weshalb der Schweiz in Bezug auf den realisierten Gewinn kein Besteuerungsrecht zukommt. Dementsprechend werden die 90'000 Franken in der Steuerperiode 2016 nur im Rahmen der Progression berücksichtigt.

Dauer Vestingperiode	Datum
Beginn (Zuteilung)	15.01.2013
Ende (Ablauffrist)	01.01.2016
Total Dauer in Tagen	1'081

Ansässigkeitsland	Von	Bis	Total Dauer in Tagen
VAE	01.01.2013	31.03.2016	1'186
Schweiz (pro memoriam)	01.04.2016	-	0

Fallbeispiel 3: Berechnung des steuerbaren Erwerbseinkommens aus „importierten“ Mitarbeiteroptionen (teilweise in der Schweiz verdient)

Sachverhalt :

X erhält am 15. Januar 2013 Mitarbeiteroptionen. Die Vestingperiode endet am 1. Januar 2016. Im Juli 2016 realisiert X einen geldwerten Vorteil von 90'000 Franken. Vom 1. Januar 2013 bis 10. Dezember 2013 wohnte und arbeitete X in den VAE für die Z Gruppe und vom 11. Dezember 2013 bis 20. Oktober 2014 wohnte und arbeitete X in Brasilien für die Z Gruppe. Seit dem 21. Oktober 2014 wohnt und arbeitet X in der Schweiz für die Z Gruppe.

Kommt eine anteilmässige Besteuerung gemäss Artikel 17d DBG in der Schweiz zur Anwendung und falls ja, in welchem Umfang?

Lösung :

Die Vestingperiode dauert 1'081 Tage (15. Januar 2013 - 1. Januar 2016). Hiervon arbeitete X während 437 Tagen (21. Oktober 2014 – 1. Januar 2016) in der Schweiz. Die anteilige Besteuerung gemäss Artikel 17d DBG berechnet sich damit wie folgt: 90'000 Franken * 437 Arbeitstage : 1'081 Tage. Die Schweiz besteuert somit 36'383 Franken zum Satz von 90'000 Franken.

Dauer Vestingperiode	
	Datum
Beginn (Zuteilung)	15.01.2013
Ende (Ablauffrist)	01.01.2016
Total Dauer in Tagen	1'081

Ansässigkeitsland	Von	Bis	Tage Vestingperiode (2013-16)	In % von 1'081 Tagen	geldwerter Vorteil in Franken
VAE	01.01.2013	10.12.2013	330	30.527	27'475
Brasilien	11.12.2013	20.10.2014	314	29.047	26'142
Schweiz	21.10.2014	01.01.2016	437	40.426	36'383
Dauer Total			1'081		

Zu beachten ist, dass die Arbeitgeberin in Ziffer 5 des Lohnausweises den gesamten geldwerten Vorteil von 90'000 Franken einfließen lassen muss. Die 53'617 Franken (Anteile VAE und Brasilien) kann X in seiner Steuererklärung als nicht in der Schweiz steuerbare ausländische Einkünfte in Abzug bringen.

Fallbeispiel 4: Berechnung des steuerbaren Erwerbseinkommens aus exportierten Mitarbeiteroptionen (vollumfänglich in der Schweiz verdient)

Sachverhalt:

X erhält am 15. Januar 2013 Mitarbeiteroptionen. Die Vestingperiode endet am 1. Januar 2016. Im Juli 2016 realisiert X einen geldwerten Vorteil von 90'000 Franken. Vom 1. Januar 2013 bis 31. März 2016 wohnte und arbeitete X in der Schweiz für die Z Gruppe. Seit dem 1. April 2016 wohnt und arbeitet X in Brasilien für die Z Gruppe.

Kommt eine anteilmässige Besteuerung gemäss Artikel 17d DBG in der Schweiz zur Anwendung und falls ja, in welchem Umfang?

Lösung:

Die Vestingperiode dauert 1'081 Tage (15. Januar 2013 – 1. Januar 2016). Hiervon arbeitete X sämtliche 1'081 Tage in der Schweiz, weshalb der Schweiz in Bezug auf den realisierten Gewinn das volle Besteuerungsrecht zukommt. Dementsprechend besteuert die Schweiz die 90'000 Franken in der Steuerperiode 2016.

Dauer Vestingperiode	
	Datum
Beginn (Zuteilung)	15.01.2013
Ende (Ablauffrist)	01.01.2016
Total Tage Vestingperiode	1'081

Ansässigkeitsland	Von	Bis	Tage Vestingperiode (2013-16)	In % von 1'081 Tagen	geldwerter Vorteil in Franken
Schweiz	01.01.2013	31.03.2016	1'081	100%	90'000
Brasilien (pro memoriam)	01.04.2016	-	-		

Weil X im Zeitpunkt der Realisation seinen Wohnsitz nicht mehr in der Schweiz hat, muss die schweizerische Tochtergesellschaft den in der Schweiz steuerbaren geldwerten Vorteil von 90'000 Franken als Quellensteuer der zuständigen Steuerbehörde ihres Sitzkantons abliefern. Die direkte Bundessteuer beträgt gemäss Artikel 97a Absatz 2 DBG 11,5% des anteiligen geldwerten Vorteils bzw. 10'350 Franken.

Fallbeispiel 5: Berechnung des steuerbaren Erwerbseinkommens aus exportierten Mitarbeiteroptionen (teilweise in der Schweiz verdient)

Sachverhalt:

X erhält am 15. Januar 2013 Mitarbeiteroptionen. Die Vestingperiode endet am 1. Januar 2016. Im Juli 2016 realisiert X einen geldwerten Vorteil von 90'000 Franken. Vom 1. Januar 2013 bis 10. Dezember 2013 wohnte und arbeitete X in der Schweiz für die Z Gruppe. Vom 11. Dezember 2013 bis 20. Oktober 2014 wohnte und arbeitete X in den VAE für die Z Gruppe. Seit dem 21. Oktober 2014 wohnt und arbeitet X in Brasilien für die Z Gruppe.

Kommt eine anteilmässige Besteuerung gemäss Artikel 17d DBG in der Schweiz zur Anwendung und falls ja, in welchem Umfang?

Lösung:

Die Vestingperiode dauert 1'081 Tage (15. Januar 2013 - 1. Januar 2016). Hiervon arbeitete X während 330 Tagen (15. Januar 2013 – 10. Dezember 2013) in der Schweiz. Die anteilige Besteuerung gemäss Artikel 17d DBG berechnet sich damit wie folgt: 90'000 Franken * 330 Arbeitstage : 1'081 Tage. Die Schweiz besteuert somit 27'475 Franken.

Dauer Vestingperiode	
	Datum
Beginn (Zuteilung)	15.01.2013
Ende (Ablauffrist)	01.01.2016
Total Tage Vestingperiode	1'081

Ansässigkeitsland	Von	Bis	Tage Vestingperiode (2013-16)	In % von 1'081 Tagen	geldwerter Vorteil in Franken
Schweiz	01.01.2013	10.12.2013	330	30.527	27'475
VAE	11.12.2013	20.10.2014	314	29.047	26'142
Brasilien	21.10.2014	01.01.2016	437	40.426	36'383
Dauer Total			1'081		

Weil X im Zeitpunkt der Realisation seinen Wohnsitz nicht mehr in der Schweiz hat, muss die schweizerische Tochtergesellschaft auf dem in der Schweiz steuerbaren anteiligen geldwerten Vorteil von 27'475 Franken als Quellensteuern der zuständigen Steuerbehörde ihres Sitzkantons abliefern. Die direkte Bundessteuer beträgt gemäss Artikel 97a Absatz 2 DBG 11,5% des anteiligen geldwerten Vorteils bzw. 3'160 Franken.

Fallbeispiel 6: Berechnung des steuerbaren Erwerbseinkommens aus exportierten und anschliessend reimportierten Mitarbeiteroptionen

Sachverhalt:

X erhält am 15. Januar 2013 Mitarbeiteroptionen. Die Vestingperiode endet am 1. Januar 2016. Im Juli 2016 realisiert X einen geldwerten Vorteil von 90'000 Franken. Vom 1. Januar 2013 bis 10. Dezember 2013 wohnte und arbeitete X in der Schweiz für die Z Gruppe. Vom 11. Dezember 2013 bis 20. Oktober 2014 wohnte und arbeitete X in den VAE für die Z Gruppe. Seit dem 21. Oktober 2014 wohnt und arbeitet X wiederum in der Schweiz für die Z Gruppe.

Kommt eine anteilmässige Besteuerung gemäss Artikel 17d DBG in der Schweiz zur Anwendung und falls ja, in welchem Umfang?

Lösung:

Die Vestingperiode dauert 1'081 Tage (15. Januar 2013 - 1. Januar 2016). Hiervon arbeitete X während 767 Tagen (15. Januar 2013 – 10. Dezember 2013 und 21. Oktober 2014 – 1. Januar 2016) in der Schweiz. Die anteilige Besteuerung gemäss Artikel 17d DBG berechnet sich damit wie folgt: 90'000 Franken * 767 Arbeitstage : 1'081 Tage. Die Schweiz besteuert somit 63'858 Franken zum Satz von 90'000 Franken.

Dauer Vestingperiode	Datum
Beginn (Zuteilung)	15.01.2013
Ende (Ablauffrist)	01.01.2016
Total Tage Vestingperiode	1'081

Ansässigkeitsland	Von	Bis	Tage Vestingperiode (2013-16)	In % von 1'081 Tagen	geldwerter Vorteil in Franken
Schweiz	01.01.2013	10.12.2013	330	30.527	27'475
VAE	11.12.2013	20.10.2014	314	29.047	26'142
Schweiz	21.10.2014	01.01.2016	437	40.426	36'383
Dauer Total			1'081		

Zu beachten ist, dass die Arbeitgeberin in Ziffer 5 des Lohnausweises den gesamten geldwerten Vorteil von 90'000 Franken einfließen lassen muss. Die 26'142 Franken kann X in seiner Steuererklärung als nicht in der Schweiz steuerbare ausländische Einkünfte in Abzug bringen.

Fallbeispiel 7: Berechnung des steuerbaren Erwerbseinkommens bei importierten und reexportierten Mitarbeiteroptionen

Sachverhalt:

X erhält am 15. Januar 2013 Mitarbeiteroptionen. Die Vestingperiode endet am 1. Januar 2016. Im Juli 2016 realisiert X einen geldwerten Vorteil von 90'000 Franken. Vom 1. Januar 2013 bis 10. Dezember 2013 wohnte und arbeitete X in den VAE für die Z Gruppe. Vom 11. Dezember 2013 bis 20. Oktober 2014 wohnte und arbeitete X in der Schweiz für die Z Gruppe. Seit dem 21. Oktober 2014 wohnt und arbeitet X in Brasilien für die Z Gruppe.

Kommt eine anteilmässige Besteuerung gemäss Artikel 17d DBG in der Schweiz zur Anwendung und falls ja, in welchem Umfang?

Lösung:

Die Vestingperiode dauert 1'081 Tage (15. Januar 2013 - 1. Januar 2016). Hiervon arbeitete X während 314 Tagen (11. Dezember 2013 – 20. Oktober 2014) in der Schweiz. Die anteilige Besteuerung gemäss Artikel 17d DBG berechnet sich damit wie folgt: 90'000 Franken * 314 Arbeitstage : 1'081 Tage. Die Schweiz besteuert somit 26'142 Franken.

Dauer Vestingperiode	Datum
Beginn (Zuteilung)	15.01.2013
Ende (Ablauffrist)	01.01.2016
Total Dauer in Tagen	1'081

Ansässigkeitsland während Vesting	Von	Bis	Tage Vestingperiode (2013-16)	In % von 1'081 Tagen	geldwerter Vorteil in Franken
VAE	01.01.2013	10.12.2013	330	30.527	27'475
Schweiz	11.12.2013	20.10.2014	314	29.047	26'142
Brasilien	21.10.2014	01.01.2016	437	40.426	36'383
Dauer Total			1'081		

Weil X im Zeitpunkt der Realisation seinen Wohnsitz nicht mehr in der Schweiz hat, muss die schweizerische Tochtergesellschaft auf dem in der Schweiz steuerbaren anteiligen geldwerten Vorteil von 26'142 Franken als Quellensteuern der zuständigen Steuerbehörde ihres Sitzkantons abliefern. Die direkte Bundessteuer beträgt gemäss Artikel 97a Absatz 2 DBG 11,5% des anteiligen geldwerten Vorteils bzw. 3'006 Franken.