

**Art. 223 StG; Art. 28 aStG; Art. 69 StHG. Einmalbesteuerung von Bonusaktien des Arbeitgebers als ausserordentlichen Einkünften** (Entscheid des Obergerichts Nr. 66/2003/8 vom 2. Juli 2004 i.S. X.)<sup>1</sup>

Keine Veröffentlichung im Amtsbericht.

*Die erstmals in der Bemessungslücke – neben einem Fixlohn und einem Bar-Bonus – ausgegebenen Bonusaktien des Arbeitgebers unterliegen als ausserordentliche Einkünfte übergangsrechtlich der gesonderten Einmalbesteuerung.*

X. arbeitete seit 1997 bei einer Bank in Zürich, zunächst als Praktikant, dann als Festangestellter. Per 1. Juli 2000 wurde er zum Vizedirektor (Vice President) befördert. Wegen seines Ausbildungsabschlusses bzw. der damit verbundenen Erwerbserweiterung nahm die Steuerverwaltung per 1. Mai 1997 eine Zwischenveranlagung vor. Als Bemessungszeitraum wählte sie den 1. Mai 1997 bis zum 30. April 1999; sie bezog jedoch die im Jahr 1999 ausgegebenen Bonusaktien wegen ihres einmaligen Charakters nicht in die Bemessung ein. Die Veranlagung blieb unangefochten.

Der mit Lohnausweis bescheinigte Bruttolohn von X. enthielt ab 1998 jeweils auch einen Bar-Bonus für das Vorjahr. Ab 1999 erhielt X. sodann nicht im Lohnausweis enthaltene Bonusaktien; gemäss separater Bescheinigung seiner Arbeitgeberin entsprachen diese mit Blick auf die wegen der Sperrfrist vorgenommene Diskontierung im Jahr 1999 einem steuerbaren Einkommen von Fr. 88'440.– und im Jahr 2000 einem solchen von Fr. 234'694.–. Im Jahr 2000 erhielt X. überdies Jubiläumsaktien im diskontierten Wert von Fr. 2'305.–.

Die Steuerverwaltung unterwarf die 1999 und 2000 ausgegebenen Aktien der Einmalbesteuerung als ausserordentliche Erträge. Eine hiegegen gerichtete Einsprache von X. wies die kantonale Steuerkommission ab. Das Obergericht wies einen Rekurs von X. ebenfalls ab.

---

<sup>1</sup> Das Obergericht entschied am 2. Juli 2004 in gleichem Sinn auch das parallele Beschwerdeverfahren Nr. 66/2003/6 zu Art. 218 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG, SR 642.11).

*Aus den Erwägungen:*

3.– a) Das neue kantonale Steuergesetz ist am 1. Januar 2001 in Kraft getreten (Art. 231 Abs. 1 des Gesetzes über die direkten Steuern vom 20. März 2000 [StG, SHR 641.100]). Damit hat der Kanton Schaffhausen für die Besteuerung der natürlichen Personen von der zweijährigen Vergangenheitsbemessung zur einjährigen Gegenwartsbemessung gewechselt (Art. 51 ff. StG; vgl. Art. 16 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG, SR 642.14]). Bei diesem Systemwechsel sollen zwar die ordentlichen Einkünfte der Jahre 1999 und 2000 in eine Bemessungslücke fallen, nicht jedoch die ausserordentlichen Einkünfte.

Nach der Übergangsbestimmung von Art. 223 StG (vgl. dazu auch die bundesrechtliche Vorgabe von Art. 69 StHG) unterliegen ausserordentliche Einkünfte, die in den Jahren 1999 und 2000 oder in einem Geschäftsjahr erzielt werden, das in diesen Jahren abgeschlossen wird, für das Steuerjahr, in dem sie zugeflossen sind, gesamthaft einer gesondert berechneten Jahressteuer gemäss Art. 28 des Gesetzes über die direkten Steuern vom 17. Dezember 1956 (aStG; OS 19, S. 212 ff.), soweit sie nicht nach Art. 28a und Art. 41d Abs. 2 und 3 aStG besteuert werden. Die Jahressteuer wird in Anwendung von Art. 28 aStG zum Satz berechnet, der sich für diese Einkünfte allein ergibt (Abs. 1 Sätze 1 und 2). Als ausserordentliche Einkünfte gelten insbesondere Kapitaleistungen, aperiodische Vermögenserträge, Lotteriegewinne und ausserordentliche Erträge aus selbständiger Erwerbstätigkeit wie Kapital- und Aufwertungsgewinne, Auflösungen von Wertberichtigungen, Rückstellungen und Rücklagen sowie Gewinne, die auf die Unterlassung geschäftsmässig begründeter Abschreibungen und Rückstellungen zurückzuführen sind (Abs. 2).

b) Die Steuerbehörden haben den in den Lohnausweisen des Rekurrenten für 1999 und 2000 enthaltenen Bar-Bonus als Bestandteil der ordentlichen, in die Bemessungslücke fallenden Einkünfte betrachtet, die in diesen Jahren darüber hinaus abgegebenen Bonus- bzw. Jubiläums-Mitarbeiteraktien jedoch als ausserordentliche Einkünfte im Sinn von Art. 223 StG einer Einzelsteuer unterworfen. Dabei haben sie entscheidend darauf abgestellt, dass der Rekurrent im Jahr 1999 erstmals solche Aktien erhalten, die Abgabe von Mitarbeiteraktien somit nicht zu seinem bisherigen Einkommen gehört habe, sondern insoweit im Jahr 1999 in der Ausrichtung der Bonusleistungen eine grundlegende strukturelle Änderung eingetreten sei; die Ausserordentlichkeit der strittigen Einkünfte ergebe sich im übrigen auch aus ihrer ungewöhnlichen Höhe im Vergleich mit den Bar-Bonusleistungen.

Der Rekurrent ist dagegen der Auffassung, auch die erhaltenen Mitarbeiteraktien stellten ordentliches Einkommen dar. Es handle sich nicht um eine erstmalige Bonuszahlung in der Bemessungslücke, sei ihm doch bereits 1998 ein Bonus ausgerichtet worden. Die Lohnzahlung in Aktienform sei lediglich eine andere Form der Auszahlung; sie hätte – wie im Jahr 1998 – auch in bar erfolgen können. Auszahlungen in bar seien aber analog einer Auszahlung in Aktienform zu behandeln. Die periodisch wiederkehrende gleichmässige zeitliche Zuordnung seiner variablen Salärbestandteile sei nicht durchbrochen worden, indem seine Arbeitgeberin für die betroffenen Jahre 1999 und 2000 zum System der Kombination von Barlohn und Aktienzuteilung übergegangen sei. Es liege weder ein einmaliger Zufluss noch – auch angesichts des für sämtliche Mitarbeiter gleich anwendbaren Mitarbeiterbeteiligungsmodells – ein steuerplanerisches Verhalten vor. Die sprunghafte Zunahme des Salärs habe sich sodann im Jahr 2001 wiederholt; von einer ungewöhnlichen Höhe des streitbetroffenen Bonus könne deshalb keine Rede sein.

c) Die Aufzählung der ausserordentlichen Einkünfte in Art. 223 Abs. 2 StG (die mit "insbesondere" eingeleitet wird) ist nicht abschliessend; sie hat bloss beispielhaften Charakter.

Gemäss Kreisschreiben Nr. 6 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 20. August 1999 zum Übergang von der zweijährigen Pränumerando- zur einjährigen Postnumerandobesteuerung von natürlichen Personen – die mit Blick auf die harmonisierungsrechtliche Bestimmung von Art. 69 StHG grundsätzlich auch für die kantonalen und kommunalen Steuern berücksichtigt werden kann – kann die Ausserordentlichkeit des Einkommens herrühren:

- aus der Einmaligkeit einer Leistung; prinzipiell sind alle einmaligen Leistungen ausserordentliche Einkünfte (Beispiele: Lotteriegewinne, Entschädigungen für die Aufgabe oder die Nichtausübung einer Tätigkeit, aperiodische Vermögenserträge, Liquidationsgewinne);
- aus der Ausserordentlichkeit eines Einkommens, das seiner Natur nach regelmässig fliesst (Beispiele: ausserordentliche Dividende, ausserordentliche Abfindungen für spezielle Leistungen, ausserordentliche Gratifikationen);
- aus einer Änderung in der Verbuchung von Einkommensquellen (Beispiele: Auflösen von Rückstellungen im Anschluss an einen Wechsel der Verbuchungsmethode oder Unterlassen von geschäftsmässig begründeten Abschreibungen und Provisionen).

Diese verschiedenen Kriterien können auch untereinander verknüpft sein. Andererseits kann im Rahmen der Qualifizierung von ausserordentlichen Einkünften der Tatsache Rechnung getragen werden, dass der Steuerpflichtige imstande ist, die Umstände der Ausrichtung seines Einkommens zu beeinflus-

sen, und er somit die Bemessungslücke ausnützen kann (Ziff. 252 des Kreis-schreibens, ASA 68, S. 387 f.).

Von der Sonderbesteuerung werden somit nicht nur einmalig ausgerich-tete Erträge erfasst. Als aperiodische Vermögenserträge sind unter Umständen selbst solche Einkünfte zu qualifizieren, die ihrer Natur nach regelmässig flies-sen, z.B. Dividenden. Die streitigen Einkünfte müssen auch nicht aus einer neuen Quelle flies-sen (BGE Nr. 2P.181/2003 vom 21. Januar 2004, E. 3.1, mit Hinweisen, insbesondere auf BGE Nr. 2A.557/2001 vom 11. Juli 2002, StE 2002 B 65.4 Nr. 11, ASA 72, S. 663 ff.). Bei unselbständig Er-werbstätigen können nach den nunmehrigen Harmonisierungsvorschriften et-wa Leistungen des Arbeitgebers besteuert werden, die sich im Vergleich zu den Vorjahren als aussergewöhnlich erweisen, wie Dienstaltersgeschenke, Boni, Mitarbeiteraktien und -optionen sowie Lohnvoraus- und -nach-zahlungen (*Eichenberger/Gehriger*, Der Übergang zur Gegenwartsbemessung im neuen Zürcher Steuergesetz, Zürich 2000, S. 39, Rz. 127).

Gerade bei Einkünften, die ihrer Natur nach regelmässig flies-sen, sind die nach dem Systemwechsel erbrachten Leistungen, d.h. deren Entwicklung nach dem Übergang zur Gegenwartsbemessung, nicht entscheidend für die Frage, ob zuvor angesichts der Neueinführung der fraglichen Leistungen bzw. einer strukturellen Änderung der Ausschüttungspraxis von ausserordentlichen Einkünften auszugehen sei (vgl. BGE Nr. 2A.439/2002 vom 16. September 2003, E. 2.2, StE 2004 B 65.4 Nr. 15; BGE Nrn. 2A.92/2002 und 2A.103/2002 vom 4. Oktober 2002, E. 3.3.1; BGE Nr. 2A.557/2001 vom 11. Juli 2002, E. 3.1, StE 2002 B 65.4 Nr. 11, ASA 72, S. 669; Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 21. November 2001, E. 3a, StE 2002 B 65.4 Nr. 8). Insoweit wird die vom Rekurrenten als massgeblich bezeichnete Rechtsprechung (vgl. Entscheid der Steuer-Rekurskommission II Zürich vom 14. Juni 2000, E. 5c, StE 2001 B 65.4 Nr. 1) durch die neuere Rechtsprechung zumindest deutlich relativiert.

Die Abgrenzung der ordentlichen von den ausserordentlichen Einkünften kann nicht pauschal vorgenommen werden; sie hat vielmehr nach den konkre-ten Umständen des Einzelfalls zu geschehen. Die genannten Kriterien können dabei in unterschiedlicher Art und Weise von Bedeutung sein (*Dieter Weber* im Basler Kommentar, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. A., Basel/Genf/München 2002, Art. 69 N. 18, S. 1017).

d) Dem Rekurrenten wurde 1998 neben dem Fixlohn erstmals ein Bar-Bonus ausbezahlt. Im Jahr 1999 erhielt er neben dem Fixlohn und dem Bar-Bonus erstmals auch Bonusaktien seiner Arbeitgeberin; dies wurde auch in den Folgejahren so gehandhabt.

Mit den Bonusaktien kam 1999 – d.h. in der Bemessungslücke – ein neues Leistungselement ins Spiel. Der diskontierte, steuerbare Wert der abgegebenen Aktien betrug in den hier in Frage stehenden Jahren 1999 und 2000 fast das Drei- bzw. Neunfache des jeweiligen Bar-Bonus und erscheint im Vergleich zu den Vorjahren schon von daher gesehen als aussergewöhnlich; der Vergleich mit den nachfolgenden Jahren ist dagegen – wie erwähnt (oben, lit. c) – nicht massgebend. Die Abgabe der Aktien wurde im übrigen von der Arbeitgeberin des Rekurrenten selber insoweit anders behandelt als der Bar-Bonus, als sie im Gegensatz zu letzterem nicht in den Lohnausweis für die Steuererklärung aufgenommen, sondern gegenüber den Steuerbehörden als separate Leistung ausgewiesen wurde (...; vgl. dagegen Kreisschreiben Nr. 5 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 30. April 1997 zur Besteuerung von Mitarbeiteraktien und Mitarbeiteroptionen, Ziff. 3.2, ASA 66, S. 133, wonach an sich auch diese geldwerte Leistung im Lohnausweis zu vermerken sei). Unter diesen Umständen kann jedenfalls nicht unbesehen gesagt werden, die neue, zusätzliche Abgabe von Bonusaktien sei lediglich eine andere Form der ihm bereits vor der Bemessungslücke zugestandenen variablen Lohnzahlung.

Wenn der Rekurrent in diesem Zusammenhang auf das "Statut für Managing Directors, Managing Director Senior Advisors, Directors und Vice Presidents mit einem Schweizer Arbeitsvertrag" und auf einen für die Bonusleistungen geltenden "Swiss Share Plan" mit einem gewissen Wahlrecht zwischen Barauszahlung und Aktienbezug verweist, so kann dem nicht gefolgt werden. Der Rekurrent wurde erst per 1. Juli 2000 zum "Vice President" befördert. Die ihm in dieser Stellung allenfalls zustehenden speziellen Bonusleistungen konnten ihm daher erst ab 2001 (Bonus für 2000), d.h. nach der Bemessungslücke, ausgerichtet werden. Auch der "Swiss Share Plan" war in der vom Rekurrenten angegebenen Ausgestaltung offenbar erst für die Zeit nach dem Wechsel des steuerlichen Bemessungssystems massgebend. Aus diesen Unterlagen lässt sich somit für den hier in Frage stehenden Zeitraum 1999/2000 nichts zugunsten des Rekurrenten ableiten. Insbesondere sind keine Anhaltspunkte dargetan oder ersichtlich, dass und inwieweit in diesem Zeitraum ein für sämtliche Mitarbeiter – nicht nur für die unter das erwähnte Statut fallenden Kaderangestellten – gleich anwendbares Mitarbeiterbeteiligungssystem bezüglich des Rekurrenten eine steuerliche Gleichbehandlung von Bar-Bonus und Bonusaktien nahelegen könnte.

In dieser Situation ist nicht zu beanstanden, dass die Steuerbehörden die dem Rekurrenten in der Bemessungslücke erstmals abgegebenen, ausserhalb des bisher üblichen Rahmens liegenden Bonus- (und Jubiläums-)Aktien angesichts der damit verbundenen strukturellen Änderung bzw. Erweiterung ihrer Leistungen als ausserordentliche Einkünfte des Steuerpflichtigen quali-

fiziert haben. Folgerichtig hatten sie die Bonusaktien zuvor nicht in die Bemessung für die Zwischenveranlagung per 1. Mai 1997 einbezogen, werden doch ausserordentliche Einkünfte bei der Steuerbemessung grundsätzlich nicht zweimal – etwa bei einer Zwischenveranlagung –, sondern nur für eine Steuerperiode berücksichtigt (vgl. Art. 41b Abs. 4 aStG; *Agner/Digeronimo/Neuhaus/Steinmann*, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Ergänzungsband, Zürich 2002, Art. 218 Ziff. 252, S. 405; vgl. im übrigen zum zulässigen Bemessungszeitraum bei kantonrechtlichen Zwischenveranlagungen OGE Nr. 66/2002/12 vom 10. Oktober 2003 i.S. K., E. 3).

Dieses Ergebnis ist insbesondere auch mit der bundesrechtlichen Rechtsprechung zur Besteuerung ausserordentlicher Einkünfte vereinbar (vgl. etwa die oben, lit. c, erwähnten Entscheide). Es besteht kein Grund, auf die insoweit restriktivere Praxis im Kanton Zürich abzustellen (vgl. die vom Rekurrenten eingereichten, für seine Argumentation verwendeten Entscheide der Steuer-Rekurskommission II Zürich vom 14. Juni 2000, StE 2001 B 65.4 Nr. 1, und des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 22. Dezember 1999, StE 2000 B 64.1 Nr. 11 [der im übrigen allein auf das frühere kantonale Recht zur Zwischeneinschätzung bei Pensionierung abstellte und sich demnach nicht mit den hier massgeblichen harmonisierungsrechtlichen Vorgaben von Art. 69 StHG auseinanderzusetzen hatte]; vgl. auch etwa Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 3. Juli 2002, StE 2002 B 65.4 Nr. 9, der vom Bundesgericht mit Urteil Nr. 2A.439/2002 vom 16. September 2003, StE 2004 B 65.4 Nr. 15, aufgehoben wurde).

e) Die Steuerbehörden haben demnach die in der Bemessungslücke abgegebenen Mitarbeiteraktien zu Recht als ausserordentliche Einkünfte des Rekurrenten der separaten Jahressteuer gemäss Art. 223 StG unterworfen (vgl. zur Besteuerung von Mitarbeiteraktien mit zeitlich beschränkter Verfügungssperre BGE Nr. 2A.341/1993 vom 6. November 1995, StE 1996 B 22.2 Nr. 12, ASA 65, S. 733 ff.; zur steuerlichen Bewertung der Aktien das erwähnte Kreisschreiben Nr. 5 vom 30. April 1997, Ziff. 3.2, ASA 66, S. 132 f.).

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet; er ist abzuweisen.