

Mitarbeiteraktien

Diskontierung

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft Nr. 113/2000 vom 22. September 2000

Bei der vorzeitigen Freigabe von ursprünglich bis zur Pensionierung gesperrten Mitarbeiteraktien wird bei der Besteuerung ein Pauschaldiskont für 10 Jahre gewährt. Als Berechnungsgrundlage hat indessen der Verkehrswert der Aktien im Zeitpunkt der Freigabe und nicht der Zuteilung zu dienen.

In Erwägung:

- dass AX-Y mit Schreiben vom 13. Januar 2000 gegen den Einsprache-Entscheid der Steuerverwaltung vom 7. Januar 2000 betreffend definitiver Staatssteueranlagung 1999/2000 vom 19. November 1999 mit dem sinngemässen Begehren, es sei als Verkehrswert der Mitarbeiteraktien der damalige Verkehrswert bei Zuteilung der Aktien zu berücksichtigen, unter Wahrung von Frist und Form Rekurs erhoben hat,
- dass die Steuerrekurskommission gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (Steuer- und Finanzgesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Anhandnahme der vorliegenden Streitsache zuständig ist, wobei gemäss § 129 Abs. 2 StG Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall mehr als Fr. 1'000.– beträgt und Fr. 8'000.– nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei Mitgliedern der Steuerrekurskommission beurteilt werden, weshalb ohne weitere Ausführungen auf den Rekurs eingetreten werden kann,
- dass der Rekurrent von seiner Arbeitgeberin, der Ciba-Geigy AG, in den Jahren 1986 bis 1992 insgesamt 20 gebundene Mitarbeiteraktien zugeteilt erhalten hat,
- dass Zuteilungen von Mitarbeiteraktien gemäss § 24 lit. a StG im Rahmen der Differenz zwischen ihrem Verkehrswert und dem Erwerbspreis als Naturaleinkünfte besteuert werden,
- dass Einkommen aus steuerlichen Gesichtspunkten dann als zugeflossen gilt und damit als erzielt zu betrachten ist, wenn der Steuerpflichtige Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt (vgl. Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 48, 136 ff. E. 5) und dass bei Naturaleinkünften – wie sie Mitarbeiteraktien darstellen – der zivilrechtliche Eigentumserwerb für die Fixierung des Realisationszeitpunktes massgeblich ist (vgl. *Blumenstein/Locher*, System des Steuerrechts, 5. Aufl., Zürich 1995, S. 239),

- dass das Bundesgericht mit Entscheid vom 6. November 1995 (publ. in: ASA 65, 733 ff., E. 3) die Praxis, wonach Einkommen bei Mitarbeiteraktien im Zeitpunkt der Aktienüberlassung erzielt wird, bestätigte (vgl. Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung Nr. 12 vom 8. November 1973, Nr. 5 vom 17. Mai 1990 sowie Nr. 5 vom 30. April 1997),
- dass aber die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft gemäss ihrer bisherigen Praxis gebundene Mitarbeiteraktien erst nach dem Wegfall der Verfügungssperre besteuert (vgl. Kurzmitteilung (KM) Nr. 163 vom 2. Oktober 1990 und Nr. 261 vom 27. Juli 1995),
- dass gesperrte Ciba-Geigy-Mitarbeiteraktien nicht bei Zuteilung, sondern anlässlich der Pensionierung der betreffenden Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter als Kapitaleistung aus Vorsorge steuerlich hätten erfasst werden sollen (vgl. Rundschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 9. März 1995),
- dass wegen der Fusion zur Novartis die Freigabe nicht wie vorgesehen bei Pensionierung erfolgte, weshalb das Einkommen aus dem Erwerb dieser Mitarbeiteraktien nicht als Kapitaleistung aus Vorsorge qualifiziert und folglich nicht zum Rentensatz hätte besteuert werden können,
- dass eine volle Besteuerung den Sperrfristen von durchschnittlich mehr als zehn Jahren nicht Rechnung getragen und zudem das Vertrauensinteresse verletzt hätte, da die Steuerbehörden die Besteuerung zum Rentensatz zugesichert hatten (vgl. o.e. Rundschreiben),
- dass angesichts dieser Problematik die Steuerverwaltung Basel-Landschaft in Zusammenarbeit mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung sowie den Steuerverwaltungen der anderen Nordwestschweizer Kantone eine gesetzeskonforme Lösung ausgearbeitet hat und die Praxis zur Besteuerung von «Mitarbeiteraktien, die anlässlich der Fusion zur Novartis (Aktientausch) freigeworden sind» in KM Nr. 321 vom 7. Juli 1999 verankert und darin den Grundsatz einer pauschalen Diskontierung für zehn Jahre (55,839% des Kurswertes bei Freigabe) festgelegt hat,
- dass aus dem Einsprache-Entscheid vom 7. Januar 2000 hervorgeht, dass die 20 Novartis-Namenaktien zum diskontierten Verkehrswert von 55,839% abzüglich des Einstandspreises zur Berechnung des steuerbaren Einkommens herangezogen wurden, die Steuerverwaltung die Mitarbeiteraktien des Rekurrenten somit in Anwendung der KM Nr. 321 diskontiert, d.h. unter Gewährung des Pauschaldiskontes auf dem aktuellen Verkehrswert bei Freigabe, besteuert hat,
- dass der Rekurrent indessen beantragte, anstelle des aktuellen Kurswertes den Verkehrswert bei Zuteilung der Aktien zur Berechnung des steuerbaren Einkommens heranzuziehen,

- dass die Berücksichtigung des damaligen Verkehrswertes bei Zuteilung der Aktien im Ergebnis auf einen Steueraufschub hinauslaufen würde,
- dass die Berücksichtigung des damaligen Wertes zu- einer rechtsungleichen Behandlung gegenüber den gleichgearteten «Novartis-Fällen» – die nach der eigens dafür geschaffenen Praxisänderung veranlagt wurden – führen würde, weshalb sich der Rekurs in Bezug auf die Besteuerung der Mitarbeiteraktien als unbegründet erweist,
- dass die Q Treuhandgesellschaft mit Schreiben vom 7. April 2000 als bevollmächtigte Vertreterin der Pflichten bei der Steuerverwaltung beantragte, es sei bei der Zwischenveranlagung infolge Aufgabe der Erwerbstätigkeit der Ehefrau die Zuteilung der Mitarbeiteraktien Credit Suisse zu streichen,
- dass die Steuerverwaltung anlässlich der heutigen Sitzung den Antrag stellte, dem Begehren der Pflichten in diesem Punkt zu entsprechen,
- dass im Verfahren vor der Steuerrekurskommission die *Offizialmaxime* gilt; der Kommission gemäss § 126 Abs. 2 StG umfassende Kognition zukommt und sie deshalb auf die Ausdehnung des Rechtsbegehrens eintritt,
- dass die Steuerverwaltung eine Zwischenveranlagung wegen Erwerbsaufgabe der Ehefrau des Rekurrenten per 30. November 1999 durchgeführt hat,
- dass gemäss § 93 Abs. 2 StG einer Zwischenveranlagung die bisherige Hauptveranlagung, vermehrt oder vermindert um die durch die Änderung hinzugekommenen oder weggefallenen Teile des Einkommens und Vermögens, zugrunde gelegt wird,
- dass bereits in der definitiven Staatssteuerveranlagung 1999/2000 (Rechnung Nr. S 99/11; 1. Januar – 30. November 1999) die Zuteilung von Mitarbeiteraktien Credit Suisse über Fr. 4'165.– zur Besteuerung herangezogen und derselbe Betrag zu Unrecht ein zweites Mal mit Rechnung Nr. S 99/12 (1.–31. Dezember 1999) besteuert wurde, weshalb die Steuerrekurskommission einstimmig zum Schluss kommt, dass der Rekurs in diesem Punkt gutzuheissen ist,
- dass Parteihandlungen in einem Prozess nicht bedingt vorgenommen werden können, da sie unmittelbar eine neue prozessrechtliche Lage schaffen, über die keine Unsicherheit bestehen kann (vgl. *Stahelin/Sutter* Zivilprozessrecht, Zürich 1992, § 12 Rz 1), weshalb der ebenfalls mit Schreiben der Q vom 7. April 2000 in Aussicht gestellte bedingte Rückzug des vorliegenden Rekurses unbeachtlich ist,

wird erkannt:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen.
2. Bezüglich des Begehrens gemäss Schreiben der Q Treuhandgesellschaft vom 7. April 2000 wird der Rekurs gutgeheissen, d.h. der Betrag von Fr. 4165 (Zuteilung Mitarbeiteraktien Credit Suisse) ist für die Veranlagungsperiode vom 1. Dezember 1999 bis 31. Dezember 2000 zu streichen. Im Übrigen wird der Rekurs abgewiesen.