Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.517/2002 /bmt

Urteil vom 21. Mai 2003
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Bundesrichter Müller, Bundesrichterin Yersin, Bundesrichter Merkli,
Gerichtsschreiber Schaub.

Parteien
A._____,
B._____,
Beschwerdeführer,
beide vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Peter E. Wirth, Balderngasse 9, Postfach, 8039 Zürich,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich, Abteilung Direkte Bundessteuer, Waltersbachstrasse 5, 8090 Zürich,
Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich, Talacker 41, 8090 Zürich.

Gegenstand
Ausserordentliche Einkünfte (Direkte Bundessteuer 1997/98),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich vom 11. Juli 2002.

Sachverhalt:
A.
A._____, verheiratet mit B._____, ist Geschäftsführer der W._____ AG in Zürich. Am 17. September 1996 erhielt er von der US-Muttergesellschaft seiner Arbeitgeberin unentgeltlich 10'000 Optionen mit einer Laufzeit von zehn Jahren zum Bezug von Aktien der US-Muttergesellschaft X._____ Inc. zugeteilt. Die X._____ Inc. wurde erst im Mai 1997 an der Börse kotiert. Der Erwerb eines festen Rechtsanspruchs (Vesting Date) war für 25% der Optionen auf den 17. September 1997 festgelegt, vom 13. bis 60. Monat an konnten jeweils 1,5625% der Optionen ausgeübt werden.

Die zugeteilten Optionen waren auf dem Lohnausweis nicht vermerkt und das Ehepaar A._____-B._____ deklarierte sie auch nicht in der Steuererklärung 1997 für die direkte Bundessteuer 1997/98. Die Veranlagung vom 1. März 1998 für die direkte Bundessteuer 1997/98 wurde nicht angefochten und ist in Rechtskraft erwachsen.

A._____ übte im Jahr 1998, in dem im Kanton Zürich wegen des Systemwechsels zur einjährigen Postnumerando-Besteuerung für ordentliche Einkünfte eine Bemessungslücke entstand, insgesamt 6'225 Optionen aus und erzielte daraus einen Gewinn von CHF 590'258.– (USD 407'509.–).

Mit der Steuererklärung 1998 reichte das Ehepaar A._____-B._____ am 8. April 1999 ein "Rektifikat" des Verrechnungsantrags 1997/98 ein, auf dem "10'000 X._____ Inc. 17.9.97, nicht kotiert, nicht bewertbar" mit einem Steuerwert von null Franken verzeichnet waren. Das Kantonale Steueramt Zürich (nachfolgend: Steueramt) qualifizierte die Optionen als unverkäufliche, im Zeitpunkt der Zuteilung objektiv nicht bewertbare

Mitarbeiteroptionen, die erst bei der Ausübung der Einkommenssteuer unterliegen, und erfasste mit der Veranlagung vom 16. Februar 2001 CHF 590'200.– als steuerbare ausserordentliche Einkünfte im Kalenderjahr 1998. Das Steueramt wies am 1. November 2001 die dagegen eingereichte Einsprache ab.
B.
Die dagegen erhobene Beschwerde wies die Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich (nachfolgend: Rekurskommission) am 11. Juli 2002 ab. Die unverkäuflichen Optionen seien zwar bewertbar und müssten deshalb nach neuer Praxis im Zeitpunkt der Zuteilung als unselbständiges Erwerbseinkommen erfasst werden. Wenn aber die Mitarbeiteroptionen im Zeitpunkt der Abgabe nicht besteuert worden seien und der Pflichtige es dabei bewenden lasse, dann sei die Besteuerung im Zeitpunkt der Ausübung nachzuholen, wie das Bundesgericht am 25. Januar 2002 (Urteil 2A.358/2001 in: StE 2002 B 22.2 Nr. 15) für die Besteuerung von Mitarbeiteraktien entschied. Zwischen Mitarbeiteraktien und Mitarbeiteroptionen bestehe für die vorliegende Fragestellung kein relevanter Unterschied. Das betreffende Einkommen könne der Besteuerung nicht entzogen werden. Zudem hätten sich die Steuerpflichtigen widersprüchlich verhalten, wenn sie im Rechtsmittelverfahren als einkommenssteuerrechtlich relevanten Zeitpunkt für den Zufluss des unselbständigen Erwerbseinkommens die Zuteilung der Optionen geltend machten, diese aber - ungeachtet der behaupteten fehlenden Bewertbarkeit - im Zeitpunkt der Zuteilung nicht deklarierten und damit eine Auseinandersetzung über die
Frage der Bewertung bei Zuteilung selbst verunmöglichten. Die Ausübungsgewinne seien als ausserordentliche Einkünfte im Sinn von Art. 218 Abs. 3 DBG im Jahr 1998 zu besteuern.
C.
Gegen diesen Entscheid führen A._____ und B._____ am 18. Oktober 2002 beim Bundesgericht Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Antrag, die Veranlagungsverfügung "vom 16. Februar 2001 in Änderung des angefochtenen Entscheids vom 11. Juni 2002 unter angemessener Entschädigung der Beschwerdeführer ersatzlos aufzuheben". Wie sich aus dem Gutachten der Y._____ Treuhand AG vom 21. November 1997 ergebe, seien die Optionen bewertbar. Die ihnen am 17. September 1996 zugeteilten 10'000 Optionen seien in der Steuerperiode 1997/98 in einem Nachsteuerverfahren zu erfassen. Zudem handle es sich um regelmässig fliessendes Einkommen; wenn überhaupt, könne bei maximal 27.5% der Optionen eine Verschiebung in die Bemessungslücke angenommen werden.

Das Steueramt, die Rekurskommission und die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen die Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Gegen den Entscheid der Bundessteuer-Rekurskommission ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht zulässig (Art. 97 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]sowie Art. 98 lit. g OG und Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Als betroffene Steuerpflichtige sind die Beschwerdeführer nach Art. 103 lit. a OG beschwerdebefugt. Auf die frist- und formgerecht (vgl. Art. 106 und 108 OG) eingereichte Eingabe ist deshalb einzutreten.
1.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 lit. a und b OG). Hat - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden, ist das Bundesgericht an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, sofern diese nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen erfolgt ist (Art. 105 Abs. 2 OG). Es wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an, ist in Abgabestreitigkeiten weder an die Begehren noch an deren Begründung gebunden (Art. 114 Abs. 1 OG) und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 128 II 34 E. 1c S. 37).
2.
2.1 Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 16 Abs. 1 DBG), hingegen sind die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen steuerfrei (Art. 16 Abs. 3 DBG). Steuerbar sind alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlichrechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubi-

läumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile (Art. 17 Abs. 1 DBG). Überlässt ein Unternehmen einem Mitarbeiter Aktien zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Preis, so stellt eine solche Leistung Erwerbseinkommen dar (StE 1996 B 22.2 Nr. 12, 2A.341/1993, E. 2, mit Hinweisen). Das gilt auch für Mitarbeiteroptionen, die als Naturaleinkünfte zu den anderen geldwerten Vorteilen zählen (Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2001, Art. 17 N 52; Natalie Peter, US-amerikanische Mitarbeiterbeteiligungspläne im Einkommens- und Vermögenssteuerrecht der Schweiz, Diss. Zürich 2001, S. 83 und 92 f., mit Hinweisen).

2.2 Das Gesetz äussert sich nicht zur Frage, wann das aus der Überlassung von Mitarbeiteroptionen resultierende Einkommen als realisiert anzusehen ist. Ein Einkommen ist nach steuerlichen Gesichtspunkten dann als zugeflossen und damit als erzielt zu betrachten, wenn der Steuerpflichtige Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den er tatsächlich verfügen kann. Nur unbedingte Leistungsansprüche können als realisiertes Einkommen betrachtet werden (StE 1996 B 22.2 Nr. 12, 2A.341/1993, E. 3b/aa; ASA 62 S. 705, 2A.361/1991, E. 7b S. 713, mit zahlreichen Hinweisen). Bei Naturalleistungen ist der Eigentumserwerb für die Fixierung des Realisierungszeitpunktes bestimmend (Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 268). So entschied das Bundesgericht in Bezug auf Mitarbeiteraktien, dass spätestens im Zeitpunkt der Übertragung des Eigentums an den betreffenden Aktientiteln für den Arbeitnehmer reales Einkommen resultiert, und zwar auch dann, wenn diese Titel mit einer zeitlich befristeten Rückgabepflicht belastet sind. Mit der Annahme der Kaufofferte erhält der Arbeitnehmer einen Anspruch auf Übertragung des Eigentums an den Titeln; mit deren
Übertragung auf ihn erwirbt er das - wenn auch mit einer Verfügungssperre und einem befristeten Rückkaufsrecht belastete - Eigentum an den Titeln. Die Belastung der Titel mit Verfügungssperre und Rückkaufsrecht ändert nichts daran, dass der Arbeitnehmer mit dem Eigentumserwerb an den Titeln einen realen Vermögenszugang erfährt (StE 1996 B 22.2 Nr. 12, 2A.341/1993, E. 3b/bb).

2.3 Nachdem sich das Kreisschreiben vom 8. November 1973 (ASA 42 S. 246) ausschliesslich mit der Besteuerung von Mitarbeiteraktien befasst hatte, stellte die Eidgenössische Steuerverwaltung im Kreisschreiben Nr. 5 vom 17. Mai 1990 betreffend die Besteuerung von Mitarbeiteraktien und -optionen (ASA 59 S. 172; nachfolgend: Kreisschreiben 1990) erstmals Richtlinien zur Besteuerung von Mitarbeiteroptionen auf. Im damaligen Zeitpunkt waren die meisten Optionen an der Börse gehandelt und frei verfügbar; nur wenige unterlagen einer Verfügungssperre. Die Eidgenössische Steuerverwaltung unterschied daher zwischen verkäuflichen und unverkäuflichen Optionen mit der Folge, dass bei den verkäuflichen Optionen die Differenz zwischen ihrem Verkehrswert und dem Erwerbspreis, den der Optionsempfänger eventuell zu bezahlen hatte, bei der Zuteilung zur Besteuerung gelangte. Bei den unverkäuflichen Optionen war die Differenz zwischen dem Verkehrswert der Aktie und dem Ausübungspreis bei der Ausübung zu versteuern.

2.4 Diese Unterscheidung führte in Literatur und Praxis zu heftiger Kritik (Christof Helbling, Mitarbeiteraktien und Mitarbeiteroptionen in der Schweiz, 2. Auflage, Zürich 2003, S. 321, mit Hinweisen). Insbesondere wurde geltend gemacht, der Zufluss von Einkommen hänge nicht von der Verkäuflichkeit ab (StE 1996 B 22.2 Nr. 11). Die Eidgenössische Steuerverwaltung änderte ihre Praxis mit dem Kreisschreiben Nr. 5 vom 30. April 1997 betreffend Besteuerung von Mitarbeiteraktien und Mitarbeiteroptionen (ASA 66 S. 130; nachfolgend: Kreisschreiben 1997). Sie definiert darin Mitarbeiteroptionen als den Berechtigten zu einem Vorzugspreis eingeräumte Gestaltungsrechte auf Erwerb von Beteiligungsrechten des die Optionen emittierenden Unternehmens oder eines nahestehenden Unternehmens (sog. Call-Optionen). Nicht als Mitarbeiteroptionen in diesem Sinn gelten hingegen Gestaltungsrechte auf Erwerb von Beteiligungsrechten, deren Wert sich nicht objektiv feststellen lässt (Ziff. 2.2). Das Kreisschreiben 1997 unterscheidet zwischen frei übertragbaren und gesperrten Optionen. Demnach wird bei frei übertragbaren Optionen die Differenz zwischen dem tatsächlichen Wert und dem Erwerbspreis, den der Angestellte eventuell zu bezahlen hat, im Zeitpunkt der
Zuteilung besteuert. Ebenso werden gesperrte Optionen mit einer Laufzeit von nicht mehr als zehn Jahren und einer Sperrfrist von nicht mehr als fünf Jahren bei Zuteilung besteuert. Haben sie eine längere Laufzeit oder Verfügungssperre oder enthalten sie zahlreiche individuelle Bedingungen, so sind sie objektiv nicht bewertbar und gelten nach Auffassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung als blosse Anwartschaften. Dasselbe gilt für Optionen, bei denen die für die Bewertung notwendigen Parameter fehlen. Die Besteuerung erfolgt in diesen Fällen erst bei der Ausübung, und zwar im Umfang der Differenz zwischen dem Verkehrswert der Aktie im Zeitpunkt der Ausübung und dem Ausübungspreis. Lässt sich dennoch aufgrund eines anerkannten Gutachtens ein Wert der Option im Zeitpunkt der Zuteilung nachweisen, so kann die Besteuerung in diesem Zeitpunkt

erfolgen (Kreisschreiben 1997 Ziff. 4.1).
3.
3.1 Vorliegend waren die Optionen bei der Zuteilung im Jahr 1996 unbestrittenermassen unverkäuflich im Sinn des Kreisschreibens 1990 und deshalb nach dieser Praxis nicht im Zeitpunkt der Zuteilung, sondern im Zeitpunkt der Ausübung steuerbar. Sie wurden in der Steuererklärung 1997 für die direkte Bundessteuer 1997/98 von den Beschwerdeführern nicht deklariert und in der in Rechtskraft erwachsenen Veranlagung vom 1. März 1998 auch nicht erfasst.
3.2 Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat mit dem auf den 30. April 1997 in Kraft getretenen Kreisschreiben 1997 eine Praxisänderung vorgenommen. Gemäss der Rechtsprechung hat die Behörde beim Erlass gleichartiger Verfügungen, die auf ähnlichen Sachverhalten beruhen und in Anwendung der gleichen Rechtsnormen ergehen, nach einheitlichen, über den Einzelfall hinaus gültigen Kriterien vorzugehen, mit anderen Worten eine Praxis zu bilden. Eine Praxis ist indes nicht unwandelbar, sondern muss sogar geändert werden, wenn die Behörde zur Einsicht gelangt, dass das Recht bisher unrichtig angewendet worden ist oder eine andere Rechtsanwendung dem Sinne des Gesetzes oder veränderten Verhältnissen besser entspricht. Die Praxisänderung muss sich jedoch auf ernsthafte, sachliche Gründe stützen können, die umso gewichtiger sein müssen, je länger die als falsch oder nicht mehr zeitgemäss erkannte Rechtsanwendung praktiziert worden ist. Überdies darf sie nicht bloss im Sinne einer momentanen Schwankung oder einer singulären Abweichung erfolgen, sondern muss in grundsätzlicher Weise als zukünftig wegleitende Neuausrichtung für alle gleichartigen Sachverhalte gelten. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, steht eine Praxisänderung weder mit dem
Grundsatz der Rechtssicherheit noch der Rechtsgleichheit im Widerspruch, obschon jede Änderung der bisherigen Rechtsanwendung zwangsläufig mit einer Ungleichbehandlung der früheren und der neuen Fälle verbunden ist (Urteil 2P.144/1997 des Bundesgerichts vom 15. November 1999 E. 4a; BGE 125 II 152 E. 4c/aa, S. 162 f., je mit Hinweisen).
3.3 Die Eidgenössische Steuerverwaltung änderte die Praxis auf Grund ernsthafter, sachlicher Kritik aus Rechtsprechung und Literatur (StE 1996 B 22.2 Nr. 12, 2A.341/1993; StE 1996 B 22.2 Nr. 11; Helbling, a.a.O., S. 16 und 322), was nicht zu beanstanden ist. Übergangsrechtlich legte die Eidgenössische Steuerverwaltung im Kreisschreiben 1997, Ziff. 5.3, fest, dass nach dem Kreisschreiben 1990 als unverkäuflich qualifizierte Mitarbeiteroptionen, die vor der Publikation des Kreisschreibens 1997 am 30. April 1997 ausgegeben wurden, bei deren Ausübung zu versteuern sind. Damit soll verhindert werden, dass Optionen, die bei der Zuteilung als unverkäufliche nicht besteuert wurden, und nach der neuen Praxis als bewertbare bei der Zuteilung zu besteuern wären, in eine Lücke fallen.
Das Bundesgericht hatte sich in StE 2002 B 22.2 Nr. 15, 2A.358/2001, E. 3, in Bezug auf Mitarbeiteraktien mit einer ähnlichen Sachlage zu befassen. Es hat entschieden, dass aus der Tatsache, dass diese Aktien im Zeitpunkt ihres Erwerbs nicht besteuert wurden, nicht gefolgert werden kann, dass sie zu einem späteren Zeitpunkt überhaupt nicht mehr besteuert werden dürfen. Die alte - aus der damaligen Optik korrekte - Praxis wirkt insofern weiter, als diese Aktien auf jeden Fall irgendeinmal besteuert werden müssen, wenn sie im Zeitpunkt der Zuteilung steuerlich nicht erfasst worden und die entsprechenden Veranlagungen inzwischen in Rechtskraft erwachsen sind. Das gilt auch für Mitarbeiteroptionen. Die alte Praxis ist bis zum Zeitpunkt der Ausübung der Optionen fortzuführen, wenn auf Grund der damaligen Praxis, die eine Besteuerung bei Ausübung vorsah, die ergangene Veranlagung bereits rechtskräftig abgeschlossen ist. Die Anwendung der Übergangsbestimmungen auf den vorliegenden Fall ist darum nicht zu beanstanden.
4.
Die Beschwerdeführer verlangen die Durchführung eines Nachsteuerverfahrens und die Besteuerung der Optionen im Zeitpunkt der Zuteilung.
4.1 Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Art. 151 Abs. 1 DBG). Hat der Steuerpflichtige Einkommen, Vermögen und Reingewinn in seiner Steuererklärung vollständig und genau angegeben und das Eigenkapital zutreffend ausgewiesen und haben die Steuerbehörden die Bewertung anerkannt, so kann keine Nachsteuer erhoben werden, selbst wenn die Bewertung ungenügend war (Art. 151 Abs. 2 DBG).
4.2 Wie die Eidgenössische Steuerverwaltung zu Recht ausführt, ist die rechtskräftige Veranlagung 1997/98

nicht unvollständig im Sinn von Art. 151 DBG ausgefallen. Die Beschwerdeführer haben die ihnen im Jahr 1996 zugeteilten Optionen entsprechend der damals geltenden Praxis nicht deklariert. Und da deren Deklaration für die Steuerperiode 1997/98 weder nach dem Kreisschreiben 1990 noch nach demjenigen von 1997 verlangt war, ist ein Nachsteuerverfahren ausgeschlossen. Unter diesen Umständen muss die Frage der Bewertbarkeit der Optionen nicht geprüft werden. Es kann daher offen bleiben, ob das mit der Beschwerdeschrift neu eingereichte Gutachten der Y._____ Treuhand AG vom 21. November 1997 als neues Beweismittel überhaupt berücksichtigt werden könnte (BGE 125 II 217 E. 3a S. 221; 121 II 97 E. 1c S. 99 f., je mit Hinweisen).
5.
5.1 Der Kanton Zürich ist mit dem Erlass seines Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, das am 1. Januar 1999 in Kraft getreten ist (vgl. § 285 des Gesetzes), in Anwendung von Art. 41 DBG vom System der zweijährigen Pränumerando-Besteuerung auf dasjenige der einjährigen Postnumerando-Besteuerung übergegangen. Gemäss Art. 218 DBG (in der Fassung vom 9. Oktober 1998, in Kraft seit 1. Januar 1999; BBl 1998 S. 4929) wird die Einkommenssteuer der natürlichen Personen für die erste Steuerperiode nach dem Wechsel der zeitlichen Bemessung gemäss Art. 41 DBG nach neuem Recht veranlagt (Abs. 1). Ausserordentliche Einkünfte, die in den beiden Vorjahren oder in einem Geschäftsjahr erzielt werden, das in diesen Jahren abgeschlossen wird, unterliegen für das Steuerjahr, in dem sie zugeflossen sind, einer vollen Jahressteuer zu dem Satz, der sich für diese Einkünfte allein ergibt (Abs. 2). Als ausserordentliche Einkünfte gelten insbesondere Kapitalleistungen, aperiodische Vermögenserträge, Lotteriegewinne sowie, in sinngemässer Anwendung von Art. 206 Abs. 3 DBG, ausserordentliche Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Abs. 3). Art. 9 der Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer bei natürlichen Personen vom 16. September
1992 (SR 642.117.1) sieht in der Fassung vom 14. Dezember 1998 (in Kraft getreten am 1. Januar 1999) vor, dass die ausserordentlichen Einkünfte der Jahre n-1 und n-2 im Sinne von Art. 218 Abs. 3 DBG in dem Steuerjahr, in dem sie zugeflossen sind, zusammengerechnet werden. Das Bundesgericht hat im Urteil 2A.557/2001 vom 11. Juli 2002 entschieden, dass der Begriff der ausserordentlichen Erträge in Art. 218 DBG vor und nach der Änderung vom 9. Oktober 1998 im Ergebnis nicht anders auszulegen und das Rückwirkungsverbot durch diese Änderung nicht verletzt ist, wenn sich - wie im vorliegenden Fall - die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen nicht verändert haben und Steuerobjekt und Umfang der Steuerpflicht durch den Systemwechsel nicht berührt werden.
5.2 In Art. 218 Abs. 3 DBG werden die Mitarbeiteroptionen nicht ausdrücklich erwähnt. Indessen ergibt sich aus dem Wortlaut der Bestimmung, dass die darin enthaltene Aufzählung der ausserordentlichen Einkünfte (sie wird mit "insbesondere" eingeleitet) nicht abschliessenden, sondern bloss beispielhaften Charakter hat (Dieter Weber, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Basel 2000, N 31 zu Art. 218 DBG).
5.3 Gemäss dem Kreisschreiben Nr. 6 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 20. August 1999 betreffend Übergang von der zweijährigen Pränumerando- zur einjährigen Postnumerandobesteuerung bei natürlichen Personen (nachfolgend: Kreisschreiben Nr. 6) kann die Ausserordentlichkeit der Einkünfte aus den Kriterien der Einmaligkeit einer Leistung, der Ausserordentlichkeit eines Einkommens, das seiner Natur nach regelmässig fliesst (Beispiele: ausserordentliche Dividende, ausserordentliche Abfindungen für spezielle Leistungen, ausserordentliche Gratifikationen), oder aus einer Änderung in der Verbuchung von Einkommensquellen abgeleitet werden. Diese Kriterien können auch untereinander verknüpft sein. Prinzipiell sind alle einmaligen Einkünfte ausserordentlicher Natur. Im Rahmen der Qualifizierung von ausserordentlichen Einkünften kann zudem der Tatsache Rechnung getragen werden, dass der Steuerpflichtige imstande ist, die Umstände der Ausrichtung seines Einkommens zu beeinflussen und er somit die Bemessungslücke ausnützen kann (Kreisschreiben Nr. 6 Ziff. 252). Demgegenüber ist für Weber (a.a.O., N. 33) das Abstellen auf die Höhe der Einkünfte kein taugliches Kriterium; so könne beispielsweise eine ausserordentlich hohe Gratifikation
durchaus als ordentliches Einkommen gelten, wenn ein ausserordentlich gutes Ergebnis die Grundlage für deren Ausrichtung bilde. Solche Einkünfte könnten in der Regel sowohl ordentlich als auch ausserordentlich sein. Die Abgrenzung habe im konkreten Fall zu geschehen.
5.4 Die dem Beschwerdeführer zugeteilten Mitarbeiteroptionen stellen keinen regelmässig fliessenden Bestandteil seines unselbständigen Erwerbseinkommens dar. Die Zuteilung erfolgte einmalig, lediglich die Vesting-Perioden sind gestaffelt. Nach Ablauf der Vesting-Periode jedoch kann der Beschwerdeführer den Zeitpunkt der Ausübung im Rahmen der Lauffrist frei wählen. Bildet die Optionszuteilung aber nicht einen ordentlichen Lohnbestandteil und kann der Beschwerdeführer den Ausübungszeitpunkt selbst frei bestimmen - und damit

auch in die Bemessungslücke steuern -, dann liegen ausserordentliche Einkünfte im Sinn von Art. 218 DBG vor. Die Rekurskommission hat deshalb das Einkommen aus den 1996 zugeteilten Mitarbeiteroptionen zu Recht als ausserordentliche Einkünfte im Jahr 1998 besteuert.

6.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen. Entsprechend diesem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten den Beschwerdeführern unter Solidarhaft aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 und 7 OG). Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 4'000.– wird den Beschwerdeführern unter Solidarhaft auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, dem Kantonalen Steueramt Zürich, Abteilung Direkte Bundessteuer, und der Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 21. Mai 2003

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: