Neue Grundlagen für die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen – Ausgewählte Themen für die Anwendung in der Praxis

Mathias Häni
lic. iur., dipl. Steuerexperte,
Altorfer Duss & Beilstein AG, Zürich

Fabian Streule
lic. oec. HSG, dipl. Steuerexperte,
Altorfer Duss & Beilstein AG, Zürich

Die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen wurde in der Schweiz per 1. Januar 2013 gesetzlich neu geregelt[1]. Gleichzeitig trat die Verordnung des Bundesrats über die Bescheinigung von Mitarbeiterbeteiligungen[2] in Kraft. In einem umfangreichen Kreisschreiben präzisierte und illustrierte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) die erwähnten Normen[3].

Nachdem mit der finalen Publikation des KS 37 im Juli 2013 sämtliche Grundlagen für die Behandlung von Mitarbeiterbeteiligungen vorliegen, besteht für Arbeitgeber und Mitarbeitende Handlungsbedarf: Arbeitgeber sehen sich bereits im heutigen Zeitpunkt u.a. mit Fragen konfrontiert, ob sie altrechtliche Rulings über Mitarbeiterbeteiligungen anpassen müssen und welchen Einfluss die Neuerungen bei der Ausarbeitung des nächsten Lohnausweises haben. Steuerpflichtige, die Mitarbeiterbeteiligungen halten, sollten sich spätestens in 2014 beim Erstellen der Steuererklärung 2013 mit dem Thema befassen.

Auf eine umfangreiche und abschliessende Abhandlung über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen wird im vorliegenden Artikel verzichtet. Vielmehr werden einzelne Neuerungen dargestellt und Fragen beleuchtet, die sich bei der Anwendung in der Praxis ergeben können.

1 Abgrenzungsfragen rund um den Begriff der Mitarbeiterbeteiligung

Das Bundesgesetz über die Mitarbeiterbeteiligungen unterscheidet zwischen echten und unechten Mitarbeiterbeteiligungen. Nach der gesetzlichen Definition gelten als echte Mitarbeiterbeteiligungen bspw. Aktien und Optionen auf Aktien, welche die Arbeitgeberin bzw. eine Konzerngesellschaft an Mitarbeitende abgibt[4].

Als unechte Mitarbeiterbeteiligungen qualifizieren sich Anwartschaften auf blosse Bargeldabfindungen[5]. Dabei erhält der Mitarbeitende keine Beteiligung am Eigenkapital des Arbeitgebers, sondern in der Regel eine Geldleistung, die aufgrund der Entwicklung des Eigenkapitals bzw. des Aktienkurses bestimmt wird[6].

Diese auf den ersten Blick klaren Legaldefinitionen erfordern auf den zweiten Blick Präzisierungen, welche die EStV im KS 37 vornimmt:

- *Begriff der Mitarbeitenden:* Als Mitarbeitende gelten Personen, welche nach Art. 319 OR[7] und Art. 17 DBG im Dienste eines Arbeitgebers stehen sowie die Mitglieder der Verwaltung oder der Geschäftsführung ungeachtet deren Wohnsitz respektive Ansässigkeit. Massgebend ist dabei, ob sich die Einkünfte aus dem zugrundeliegenden Rechtsverhältnis als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit gemäss Art. 17 Abs. 1 DBG qualifizieren[8]. Demnach gilt eine Person, welche zwar zivilrechtlich in einem Auftragsverhältnis oder dergl. beschäftigt ist, sich aber nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung[9] steuerrechtlich als unselbständig qualifiziert, als Mitarbeitender im Sinne der neuen Regelungen.
- *Begriff des Arbeitgebers:* Als Arbeitgeber gilt eine Gesellschaft, eine Gruppengesellschaft oder eine Betriebsstätte in der Schweiz[10], bei welcher der Mitarbeitende angestellt ist. Der Begriff des Arbeitgebers wird wirtschaftlich verstanden, gilt doch der in der Steuerpraxis entwickelte Begriff des faktischen Arbeitgebers[11] explizit als Arbeitgeber im Sinne des

Inhaltsverzeichnis

1 Abgrenzungsfragen rund um den Begriff der Mitarbeiterbeteiligung

2 Besteuerung von Mitarbeiteraktien
2.1 Besteuerungszeitpunkt
2.2 Bemessungsgrundlage
2.3 Besonderheiten

3 Besteuerung von Mitarbeiteroptionen
3.1 Besteuerungszeitpunkt
3.2 Bemessungsgrundlage
3.3 Besonderheiten

4 Sozialversicherungsrechtliche Behandlung

5 Bescheinigungspflicht
5.1 Mitwirkung des Arbeitgebers
5.2 Konsequenzen bei Versäumnis

6 Vorbescheid zwischen dem Arbeitgeber und der Steuerbehörde

7 Schlussbemerkung

1 Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (AS 2011 3259), Mantelerlass für eine Teilrevision des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) und des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG).

2 Mitarbeiterbeteiligungsverordnung, SR 642.115.325.1 (MBV).

3 Kreisschreiben Nr. 37 der EStV vom 22. Juli 2013 betreffend Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (KS 37).

4 Art. 17a Abs. 1 DBG und Art. 7c Abs. 1 StHG.

5 Art. 17a Abs. 2 DBG und Art. 7c Abs. 2 StHG.

6 Botschaft zum Bundesgesetz über die Mitarbeiterbeteiligungen vom 17. November 2004 (Botschaft), BBl 2005, S. 595 f.

7 Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht), SR 220.

8 KS 37, Ziff. 2.1.

9 Bundesgerichtsentscheid vom 5.4.2004, StE 2004 A 24.31 Nr. 1.

10 KS 37, Ziff.2.2.

11 Informationsblatt des Kantonalen Steueramtes Zürich zur faktischen Arbeitgeberschaft, Praxis im Kanton Zürich, gültig ab 1.7.2011.

vorliegenden Kreisschreibens. Wie weit diese wirtschaftliche Auslegung geht, wird sich in der Praxis zeigen.

- *Abgrenzung zwischen echten und unechten Mitarbeiterbeteiligungen:* Echte Mitarbeiterbeteiligungen verschaffen den Mitarbeitenden direkt oder indirekt Anteile am Eigenkapital des Arbeitgebers. Demgegenüber stellen unechte Mitarbeiterbeteiligungen lediglich eine Geldleistung in Aussicht[12]. Die in der Praxis relativ häufig von U.S. Konzernen ausgegebenen «Restricted Stock Units (RSU)»[13] qualifizieren sich nicht als unechte Mitarbeiterbeteiligungen[14] sondern als Anwartschaften auf echte Mitarbeiterbeteiligungen.
- *Abgrenzung zwischen unechten Mitarbeiterbeteiligungen und Bonuszahlungen:* Im Kreisschreiben werden Phantom Stocks, Stock Appreciation Rights und Co-Investments als typische Beispiele für unechte Mitarbeiterbeteiligungen genannt. Davon abzugrenzen sind Anreizsysteme, die zwar unter Umständen auf eigenkapital- oder aktienkursbezogenen Parametern basieren, aber auch Kriterien der individuellen Leistungsmessung berücksichtigen. Bonusbanken[15] beispielsweise stellen demnach keine unechten Mitarbeiterbeteiligungen im Sinne des Mitarbeiterbeteiligungsgesetzes dar.

2 Besteuerung von Mitarbeiteraktien

2.1 Besteuerungszeitpunkt

Mitarbeiteraktien werden wie bisher im Zeitpunkt ihres Erwerbs durch den Mitarbeiter als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit besteuert[16]. Als Erwerbszeitpunkt ist der Zeitpunkt zu verstehen, in welchem der Mitarbeitende einen festen, durchsetzbaren Anspruch auf die Mitarbeiteraktien erhält[17], z.B. im Zeitpunkt der Annahme einer Kaufofferte[18]. Wie schon in der bisherigen Praxis haben Sperrfristen (z.B. Veräusserungs- oder Verpfändungsverbote) oder allfällige Rückgabepflichten keinen Einfluss auf den Besteuerungszeitpunkt.

Gesetzlich nicht explizit geregelt ist der Besteuerungszeitpunkt von Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien (z.B. Restricted Stock Units[19]). Aus der gesetzlichen Konzeption ist aber zu schliessen, dass Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien im Zeitpunkt der Umwandlung der anwartschaftlichen Rechte in Mitarbeiteraktien zu besteuern sind[20]. Dies widerspiegelt sich auch in den in der MBV festgehaltenen Bescheinigungspflichten[21].

2.2 Bemessungsgrundlage

Bei der unterpreislichen Abgabe von Mitarbeiteraktien entspricht die steuerbare Leistung dem Verkehrswert der Mitarbeiteraktie vermindert um deren Erwerbspreis[22]. Für die Berechnung der steuerbaren Leistung sind Sperrfristen mit einem Diskont von 6 % pro Sperrjahr auf deren Verkehrswert und längstens für 10 Jahre zu berücksichtigen[23]. Der Begriff der Sperrfrist umfasst neben Verkaufs- und Verpfändungsverboten auch Rückgabepflichten. Dies folgt zwar nicht direkt aus dem Wortlaut des Gesetzes, entspricht aber dem Willen des Gesetzgebers, welcher die vom Bundesgericht in seinem Entscheid vom 6.11.1995 festgehaltene Praxis weiterführen wollte[24].

Gemäss KS 37 gilt bei börsenkotierten Mitarbeiteraktien grundsätzlich der Börsenschlusskurs am Tage des Erwerbs als Verkehrswert[25]. Durchschnittskurse sind demnach nicht (mehr) vorgesehen. Die Ermittlung des Verkehrswertes bei Bezugsfristen ist im Kreisschreiben ebenfalls geregelt: Bei einer Bezugsfrist von weniger als 60 Kalendertagen kann in begründeten Fällen und in Absprache mit den Steuerbehörden eine abweichende Regelung getroffen werden.

Bei nicht an der Börse kotierten Mitarbeiteraktien gilt als Verkehrswert grundsätzlich der inne-

re Wert, sofern kein Marktwert verfügbar ist[26]. Der innere Wert ist nach einer für den Arbeitgeber tauglichen und anerkannten Formel zu ermitteln (sog. Formelwert). Ausnahmsweise kann bei einem entsprechenden Antrag des Arbeitgebers trotz Verfügbarkeit eines Marktwertes der innere Wert als massgebender Verkehrswert betrachtet werden.

Für die Vermögenssteuer haben Mitarbeitende ihre Mitarbeiteraktien zum jeweiligen Verkehrswert in der Steuererklärung zu deklarieren. Allfällige Sperrfristen sind angemessen zu berücksichtigen[27]. Wie hoch dieser Einschlag sein soll, können die Kantone selbst festlegen[28].

2.3 Besonderheiten

a Veräusserung von im Privatvermögen gehaltenen Mitarbeiteraktien

Aus der Veräusserung von im Privatvermögen gehaltenen Mitarbeiteraktien resultiert grundsätzlich ein steuerfreier privater Kapitalgewinn oder ein steuerlich unbeachtlicher Kapitalverlust. Als Einkommen im Zeitpunkt der Veräusserung ist gemäss Kreisschreiben jedoch in der Regel ein Mehrwert zu besteuern, welcher (i) auf eine veränderte Bewertungsmethodik oder (ii) auf den Wechsel vom Formel- zum Verkehrswertprinzip zurückzuführen ist (was beim Verkauf an Dritte automatisch geschieht)[29].

Eine starre Anwendung dieser Regelung birgt das Risiko, dass Mehrwerte, welche nach der Abgabe der Mitarbeiteraktien entstanden sind und somit grundsätzlich bei Veräusserung aus dem Privatvermögen kein Einkommenssteuersubstrat darstellen, der Einkommensbesteuerung unterliegen. Ausserdem stellen sich bei einer starren Anwendung unter Umständen auch verfahrensrechtliche Fragen[30]. Es wäre vielmehr sachrichtig, dass sich ein nachweislich nach der Abgabe der Mitarbeiteraktien entstandener Mehrwert auch bei veränderter Bewertungsmethodik oder

12 KS 37, Ziff. 2.3.1 und 2.3.2.

13 Der unwiderrufliche Rechtserwerb der durch RSU in Aussicht gestellten Beteiligungsrechte wird in der Regel von Bedingungen abhängig gemacht, wie bspw. vom Bestehen eines Arbeitsverhältnisses.

14 In der Botschaft wurden Restricted Stock Units fälschlicherweise unter den Begriff der unechten Mitarbeiterbeteiligung subsumiert (Botschaft, S. 595).

15 Bei einer Bonusbank handelt es sich um ein Vergütungsinstrument, bei welchem Mitarbeitende sowohl an positiven wie auch an negativen Entwicklungen einer Unternehmung beteiligt werden. Ein positiver Bonus wird im Entstehungsjahr nicht vollständig ausbezahlt, sondern teilweise auf einem Konto der Bonusbank verbucht. Ein späterer negativer Bonus wird mit dem Kontostand verrechnet.

16 Art. 17a Abs. 1 lit. a i.V.m.Art. 17b Abs. 1 DBG und Art. 7c Abs. 1 lit. a i.V.m. Art. 7d Abs. 1 StHG.

17 Reich, in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, 2. Auflage, Art. 16 N 34.

18 Bundesgerichtsentscheid vom 6.11.1995, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht (ASA) 65, S. 734 ff.; Botschaft, S. 588.

19 Vgl. vorne Ziff. 1 drittes Lemma.

20 Kuipers/Niederbacher-Puchegger, Mitarbeiterbeteiligungen, Neue gesetzliche Grundlage für die Besteuerung in der Schweiz, Der Schweizer Treuhänder (ST) 10/12, S. 741; Bauer, Neuerungen bei der Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen, ASA 81, S. 456 f.

21 Art. 5 Abs. 2 lit. b MBV.

22 Art. 17b Abs. 1 DBG und Art. 7d Abs. 1 StHG.

23 Art. 17b Abs. 2 DBG und Art. 7d Abs. 2 StHG.

24 Botschaft, S. 588; Bauer, a.a.O., S. 444; Kumschick/Kaufmann, Neues Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen, ST 6–7/11, S. 513.

25 KS 37, Ziff. 3.2.1; auch zum Folgenden.

26 KS 37, Ziff. 3.2.2; auch zum Folgenden.

27 Art. 14a Abs. 1 StHG.

28 Botschaft, S. 599.

29 KS 37, Ziff. 3.4.3.

30 Gemäss Art. 152 Abs. 2 DBG kann keine Nachsteuer erhoben werden, selbst wenn eine Bewertung ungenügend war.

einem Wechsel vom Formel- zum Verkehrswertprinzip als steuerfreier Kapitalgewinn qualifiziert. Die im Kreisschreiben verwendete Formulierung lässt Raum für solche Einzelfalllösungen. Gegen eine Verobjektivierung dieser Tatbestände spricht auch, dass zwei der drei Beispiele, welche im Entwurf des KS 37 noch enthalten waren[31], in der finalen Version des Kreisschreibens ersatzlos gestrichen wurden[32].

b Verkürzung der Sperrfrist/ Rückgabe von Mitarbeiteraktien

Der Praxis zum bisherigen Recht war keine einheitliche Lösung für besondere Probleme wie den vorzeitigen Wegfall bzw. die Verkürzung von Sperrfristen oder die Rückgabe von Mitarbeiteraktien zu entnehmen[33]. In der MBV werden diese Fragestellungen nun einheitlich geregelt[34] und vom Kreisschreiben konkretisiert bzw. mit Beispielen unterlegt[35]. Bei der Rückgabe von Mitarbeiteraktien unter dem aktuellen Verkehrswert bspw. können Mitarbeitende Gewinnungskosten im Rahmen der Einkommenseinbusse geltend machen. Damit wird die in den meisten Kantonen bereits bestehende[36] und vom Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz im Entscheid vom 26. August 2010[37] festgehaltene Praxis nachvollzogen[38].

c Änderung der Bewertungsmethode

Für nicht börsenkotierte Mitarbeiteraktien war im E-KS 37 noch festgehalten, dass die Aktie bei einer Änderung der Bewertungsmethode nach Erwerb eine bewertungstechnische Aufwertung erfahren würde und sich die Differenz daraus beim Mitarbeiter im Zeitpunkt des Methodenwechsels als steuerbares Einkommen qualifiziere[39]. In der finalen Version des Kreisschreibens ist diese Ziffer ersatzlos gestrichen worden. Ein Methodenwechsel bei der Bewertung zieht damit im Zeitpunkt des Wechsels (noch) keine Einkommenssteuerfolgen beim Aktionär nach sich (u.U. aber beim Verkauf, vgl. vorne 2.3.a), was aufgrund der im schweizerischen Einkommenssteuerrecht geltenden Reinvermögenszugangstheorie zu begrüssen ist.

3 Besteuerung von Mitarbeiteroptionen

3.1 Besteuerungszeitpunkt

Neu ist für den Besteuerungszeitpunkt einer Mitarbeiteroption entscheidend, ob sie börsenkotiert oder gesperrt ist. Die Besteuerung findet beim «Erwerb» der Option statt, wenn diese börsenkotiert und nicht gesperrt ist[40]. In allen anderen Fällen erfolgt die Besteuerung im Zeitpunkt der Ausübung[41].

Aus der Botschaft lässt sich ableiten, dass der Begriff «gesperrt» sowohl Optionen mit einer befristeten Verfügungssperre (nachfolgend «Sperrfrist") als auch Optionen mit einer Vestingklausel umfassen soll[42]. Bei Letzteren handelt es sich bis zum Zeitpunkt des Vestings um blosse Anwartschaften. Indem der Gesetzestext nur den Begriff «gesperrt» verwendet, wurde es leider versäumt, die für die Besteuerung gewollte Gleichstellung von Sperrfrist und Vestingperiode gesetzlich festzuhalten. Erst das Kreisschreiben[43] und die im Anhang II enthaltenen Fallbeispiele machen klar, dass der nach bisherigem Recht[44] entscheidende Zeitpunkt des unwiderruflichen Rechtserwerbs einer Option neu unbeachtlich ist.

Somit wird klar, dass mit dem begrifflich unpräzisen Gesetzestext auch folgender Fall gemeint ist: Falls eine börsenkotierte Option zwar nicht gesperrt, aber aufgrund einer Vestingklausel nicht frei verfügbar ist, wird ebenfalls nicht im Zeitpunkt des «Erwerbs» (gemeint: Zuteilung), sondern erst bei der Ausübung besteuert. Die Konsequenz davon ist, dass die überwiegende Anzahl von Optionen im Zeitpunkt der Ausübung besteuert wird, da sich die Besteuerung bei Zuteilung auf börsenkotierte Optionen beschränkt, die frei verfügbar sind. Letztere schaf-

fen jedoch keine Bindung an ein Unternehmen und sind daher in der Praxis selten.

3.2 Bemessungsgrundlage

Die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung von Mitarbeiteroptionen hat mit dem neuen Recht eine grundlegende Änderung erfahren[45]:

- Bei Optionen, die sowohl börsenkotiert als auch frei verfügbar sind, wird die Differenz zwischen dem Verkehrswert (Kurswert) der Option im Zeitpunkt der Zuteilung und dem Erwerbspreis besteuert[46].
- Bei allen übrigen Optionen findet die Besteuerung auf der Differenz zwischen dem Verkehrswert der Aktie im Zeitpunkt der Ausübung (auch Partizipationsscheine, Genussscheine etc.) und dem Ausübungspreis statt[47].

Dies hat für nicht börsenkotierte oder gesperrte Optionen den systembedingten Nachteil, dass im Unterschied zum bisherigen Recht kein steuerfreier Kapitalgewinn erzielt werden kann. Die gesetzliche Neuregelung besticht jedoch für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage durch ihre Praktikabilität:

- Das steuerbare Einkommen ist in jedem Fall klar bestimmbar. Schwierige Bewertungen im Zeitpunkt der Zuteilung bzw. des Vestings unter Berücksichtigung von Sperrfristen entfallen[48].
- Die steuerbare Leistung ist durch die Steuerverwaltung einfach überprüfbar. Eine Kontrolle der finanzmathematischen Methoden für die Bewertung und der einzusetzenden Parametern ist nicht mehr vorzunehmen[49].
- Die Mitarbeitenden erzielen nur dann steuerbares Einkommen, wenn sie durch die Ausübung der Option effektiv einen Gewinn realisieren. Nach bisherigem Recht der Zuteilungs- bzw. Vestingbesteuerung konnte es zu Steuerfolgen kommen, obwohl die Option später aufgrund des gesunkenen Aktienkurses wertlos war und nicht ausgeübt wurde.
- Für die Zwecke der Vermögenssteuer sind ebenfalls keine Bewertungen mehr notwendig: (i) Bei sowohl börsenkotierten als auch frei verfügbaren Optionen ist der Verkehrswert (Kurswert) per 31.12. des jeweiligen

---

31 Entwurf des Kreisschreibens Nr. 37 der EStV vom 14.12.2012, Ziff. 3.4.4 (E-KS 37).

32 KS 37, Ziff. 3.4.3.

33 Stebler, Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen, Der Treuhandexperte (TREX) 2012, S. 337.

34 Art. 11 und 12 MBV.

35 KS 37, Ziff. 3.4.1 und Ziff. 3.4.2.

36 Stebler, a.a.O., S. 338.

37 Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz, VGE II 2010 73.

38 Kritische Würdigung in: Sterchi/Lang, Zulassung des Gewinnungskostenabzugs bei Mitarbeiterbeteiligungen - Ist dies in der Praxis auch die beste Lösung?, Zuger Steuer Praxis, S. 41 ff.

39 E-KS 37, Ziff. 3.4.2.

40 Art. 17b Abs. 1 DBG und Art. 7d Abs. 1 StHG.

41 Art. 17b Abs. 3 DBG und Art. 7d Abs. 3 StHG.

42 Botschaft S. 589 f.; darin wird ausgeführt, dass die Wirtschaft und die Kantone aus Gründen der Praktikabilität eine Besteuerung von Mitarbeiteroptionen mit Vesting-Klausel im Zeitpunkt der Ausübung gefordert haben.

43 Vgl. KS 37 Ziff. 2.4 letzter Satz!

44 Vgl. Rundschreiben der EStV vom 6. Mai 2003 «Mitarbeiteroptionen mit Vesting-Klauseln», Ziff. 2.

45 Bisher wurde die Differenz zwischen dem tatsächlichen Wert der Option und dem Abgabepreis besteuert. Nur im Ausnahmefall, wenn die Option als nicht bewertbar kategorisiert wurde, erfolgte die Besteuerung der Differenz zwischen Verkehrswert der Aktie und dem Ausübungspreis.

46 Art. 17a Abs. 1 lit. b i.V.m. Art. 17b Abs. 1 DBG und Art. 7c Abs. 1 lit. b i.V.m. Art. 7d Abs. 1 StHG.

47 Art. 17a Abs. 1 lit. b i.V.m. Art. 17b Abs. 3 DBG und Art. 7c Abs. 1 lit. b i.V.m. Art. 7d Abs. 3 StHG.

48 Dies gilt für die Zwecke der Rechnungslegung allerdings nicht für Unternehmen, die nach IFRS rapportieren. Gemäss IFRS 2.11 ist im Zeitpunkt der Zuteilung der Marktwert der Option festzulegen (vgl. dazu Mühlemann, Tax Accounting für anteilsbasierte Vergütungen, IFF Forum für Steuerrecht 2013, S. 227).

49 Stebler, a.a.O., II. Teil, Ziff. 3.1.

Steuerjahres einzusetzen[50]. (ii) Alle übrigen Optionen sind bei Zuteilung ohne Steuerwert zu deklarieren[51].

3.3 Besonderheiten

a Übergangsrecht

Ab der Steuerperiode 2013 ist bei gesperrten oder nicht börsenkotierten Mitarbeiteroptionen keine Besteuerung im Zeitpunkt der Zuteilung oder des Vestings mehr zulässig. Massgebend ist neu der Zeitpunkt der Ausübung[52]. Für die Übergangsphase schafft KS 37 Klarheit, wie die Besteuerung bei Optionen vorzunehmen ist, die neu im Zeitpunkt der Ausübung besteuert werden, deren Zuteilung und Vesting aber vor dem 1. Januar 2013 stattfanden:

Das neue Recht ist für vor dem 1. Januar 2013 abgegebene Optionen nur anwendbar, wenn nach bisherigem Recht im Zeitpunkt der Zuteilung oder bei Vesting hätte besteuert werden müssen, aus irgendwelchen Gründen jedoch nicht besteuert wurde[53]. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass vor dem 1. Januar 2013 abgegebene Optionen bei Ausübung nach 2012 nicht besteuert werden, sofern sie vorher bereits besteuert wurden. Eine doppelte Besteuerung ist damit ebenso ausgeschlossen wie eine doppelte Nichtbesteuerung.

Trotz dieser klaren Praxisanweisung ist der Übergang vom alten zum neuen Recht durch die Arbeitgeber und die Mitarbeitenden sorgfältig umzusetzen:

- Altrechtliche Rulings, welche für Optionen die Zuteilungs- oder Vestingbesteuerung zusichern, gelten nur noch insoweit die Besteuerung bis und mit Steuerperiode 2012 erfolgte[54]. Solche Rulings (und gegebenenfalls die Beteiligungspläne) sind folglich dem neuen Recht anzupassen.
- Administrativ sind die Optionen so zu behandeln, dass sie in jedem Fall klar voneinander unterschieden werden können. Falls bspw. innerhalb einer Zuteilung vor dem 1. Januar 2013 unterschiedliche Vestingperioden bestehen, die sich teilweise über den 31. Dezember 2012 hinaus erstrecken, kann die Besteuerung je nach Tranche unterschiedlich sein, wenn am Ende nicht sämtliche Optionen ausgeübt werden: Je nach Tranche ist ein steuerfreier Kapitalgewinn möglich oder nicht. Sofern bei der Ausübung einer solchen Option nicht abschliessend bestimmbar ist, ob das Vesting vor oder nach dem 1. Januar 2013 lag, sind Diskussionen mit den Steuerbehörden absehbar.

b Das anteilige Besteuerungsrecht der Schweiz im internationalen Kontext

Die Schweiz besteuert den geldwerten Vorteil aus gesperrten Mitarbeiteroptionen anteilsmässig, sofern der Mitarbeitende während einer gewissen Zeitspanne seinen Wohnsitz oder steuerlichen Aufenthalt in der Schweiz und im Ausland hat (Fälle von Import und Export von Optionen)[55]. Der entscheidende Faktor ist nach dieser Norm die «Zeitspanne zwischen Erwerb und Entstehen des Ausübungsrechts der gesperrten Mitarbeiteroption». Ist mit «gesperrt» wie beim Besteuerungszeitpunkt auch eine Option mit Vestingklausel gemeint, zumal die Gesetzesnorm auf den entsprechenden Artikel verweist (vgl. vorne 3.1)?

Aufschluss über die Bedeutung der insgesamt nicht gelungenen gesetzlichen Begriffswahl geben die Artikel 2 und 3 MBV: Als Zeitdauer zwischen dem «Erwerb» (gemeint Zuteilung) und dem «Entstehen des Ausübungsrechts» (gemeint: unwiderruflicher Rechtserwerb) wird die Vestingperiode definiert. Zusätzliche Sperrfristen, die nach dem Vesting enden, sind unbeachtlich. Folglich beschränkt sich der Ausdruck «gesperrt» gemäss Art. 17d DBG und Art. 7f StHG auf Optionen mit Vestingklauseln. Die Idee dahinter ist klar: Entscheidend soll die Zeitspanne

sein, in welcher die Option durch den Mitarbeitenden «verdient» werden muss[56]. Mit dem unwiderruflichen Rechtserwerb (Vesting) ist das «Verdienen» abgeschlossen. Eine zusätzliche Sperrfrist hat darauf keinen Einfluss.
Diese Methodik entspricht dem OECD-Kommentar zum Musterabkommen, was ab dem 1. Januar 2013 bei vielen internationalen Fällen von Mitarbeiteroptionen mit Vestingklauseln und Sperrfristen eine Doppelbesteuerung verhindern sollte[57]. Die Fallbeispiele im Anhang II zum KS 37 illustrieren diesen Ansatz. Allerdings ist Fallbeispiel 1 wiederum verwirrend, weil von einer «Sperrfrist» die Rede ist, an deren Ende der Rechtserwerb stattfindet (gemeint also Vestingperiode). Klarer sind die Fallbeispiele 2–7, die den Begriff «Vestingperiode» verwenden.

4 Sozialversicherungsrechtliche Behandlung

Zu dem für die Ermittlung der Sozialversicherungsbeiträge massgebenden Lohn gehören geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen[58]. Durch den Verweis der AHVV auf Vorschriften der direkten Bundessteuer sowie die Anpassung der Wegleitung über den massgebenden Lohn[59] sind die Abgabe- und Steuerfolgen für schweizerische Sachverhalte grundsätzlich harmonisiert. Der Zeitpunkt der Beitragserhebung und die Bemessung der Beiträge entsprechen dem Besteuerungszeitpunkt und der steuerlichen Bemessungsgrundlage. In Einzelfragen scheint es aber dennoch Differenzen zu geben, bspw. bei der Behandlung von «unterpreisigen» Rückgaben von Mitarbeiteraktien[60].
Auch in einem internationalen Kontext kann sich die steuer- und die sozialversicherungsrechtliche Beurteilung weiterhin unterscheiden.

- Falls bspw. bei den Sozialabgaben wie bisher zwischen dem Zeitpunkt der Erwerbstätigkeit (für die Beitragspflicht) und dem Zeitpunkt der Einkommensrealisierung (für die Beitragserhebung) differenziert wird[61]. Verlegt bspw. ein Mitarbeitender seinen Wohnsitz zwei Jahre nach Zuteilung von RSU in die Schweiz, wird der kurz danach realisierte geldwerte Vorteil in der Schweiz voll besteuert (KS 37 Ziff. 5). Sofern der Mitarbeitende jedoch im Jahr der Zuteilung der RSU in der Schweiz nicht beitragspflichtig (erwerbstätig) war, unterliegt der geldwerte Vorteil gemäss bisheriger Praxis des Bundesgerichts nicht den Sozialversicherungsabgaben.
- Bei Anwendung von bilateralen Sozialversicherungsabkommen[62].

50 Art. 14a Abs. 1 StHG.
51 Art. 14a Abs. 2 StHG.
52 Art. 17b Abs. 3 DBG und Art. 7d Abs. 3 StHG.
53 KS 37, Ziff. 10.
54 KS 37, Ziff. 10.
55 17d DBG und Art. 7f StHG.
56 Vgl. Stebler a.a.O., Ziff. 4.3.
57 Erläuterung der Stabsstelle Gesetzgebung vom 13. Juni 2012 zur Verordnung über die Bescheinigungspflichten bei Mitarbeiterbeteiligungen, S. 6, zu Artikel 2 «Vestingperiode».
58 Art. 7 lit. c^{bis} Verordnung über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVV), SR 831.101; in Kraft seit dem 1.1.2013.
59 Wegleitung über den massgebenden Lohn (WML) in der AHV, IV und EO (gültig ab 1. Januar 2013), Rz. 2014 ff.
60 Führt die Rückgabe von Mitarbeiteraktien zu einer Vermögenseinbusse, kann für Steuerzwecke ein Gewinnungskostenabzug geltend gemacht werden (vorne 2.3.b; KS 37, Ziff. 3.4.3). Eine analoge Korrektur ist bei den Sozialversicherungsabgaben nicht vorgesehen (WML, Rz. 2015 Abs. 8).
61 Bundesgerichtspraxis bestätigt im BGE vom 6. November 2012, 2C_648/2011, Erw. 8.1; gem. BGer betrifft Art. 7 AHVV nur die Frage des Beitragsbezugs und nicht die Frage der Beitragspflicht. Daher drängt sich eine (wünschenswerte) Praxisänderung nicht auf.
62 Kaufmann/Kumschick, a.a.O., Ziff. 3.3.

5 Bescheinigungspflicht

5.1 Mitwirkung des Arbeitgebers

Ab dem 1. Januar 2013 unterstehen Arbeitgeber im Zusammenhang mit Mitarbeiterbeteiligungen einer besonderen Bescheinigungspflicht[63]. Welche Angaben die Arbeitgeber den Steuerbehörden in der Bescheinigung machen müssen, regelt die MBV. Für Beteiligungen, die vor dem 1. Januar 2013 abgegeben und besteuert wurden, gelten die Bescheinigungspflichten nicht[64]. In der Praxis dürfte die neue Regelung für die meisten Unternehmen nicht zu einem administrativen Mehraufwand führen, da die Steuerbehörden diese Angaben vielfach bereits bisher verlangt haben[65]. Die Arbeitgeber sind in der Gestaltung der Bescheinigung grundsätzlich frei, soweit aus ihr die Minimalanforderungen gemäss MBV klar ersichtlich sind (kein Formularzwang)[66]. Zur Illustration hat die EStV im Anhang III zum KS 37 Musterbescheinigungen publiziert.

Vom Arbeitgeber ist für folgende Steuerperioden eine Bescheinigung auszustellen:

- Im Jahr der «Abgabe» (Zuteilung) von Mitarbeiterbeteiligungen.
- Im Jahr der Realisation des geldwerten Vorteils aus Mitarbeiterbeteiligungen (fällt für Aktien mit dem Jahr der Zuteilung zusammen).

Keine Regelung enthält die MBV für Steuerperioden, in welchen weder eine Zuteilung von Beteiligungen noch eine Realisation von geldwerten Vorteilen aus Mitarbeiterbeteiligungen erfolgt. Erhalten bspw. Mitarbeitende im Jahr X Aktien mit dreijähriger Verfügungssperre, ergibt sich aus der MBV nicht, dass in den Jahren X+1 und X+2 vom Arbeitgeber eine Bescheinigung über den Vermögenssteuerwert auszustellen wäre[67]. Im Sinne einer freiwilligen Dienstleistung für die Mitarbeitenden ist eine Bescheinigung jedoch auch in diesen Jahren sinnvoll. Vorstellbar ist zudem, dass einzelne Kantone eine diesbezügliche Pflicht einführen werden.

Der Arbeitgeber muss die Bescheinigung über Mitarbeiterbeteiligungen grundsätzlich nur dem Lohnausweis bzw. der Quellensteuerabrechnung beilegen[68]. Besteht im Zeitpunkt der Bescheinigungspflicht kein Arbeitsverhältnis mehr zwischen der begünstigten Person und dessen früherem Arbeitgeber, hat Letzterer die Bescheinigung der kantonalen Steuerbehörde des Wohnsitzkantons der begünstigten Person zuzustellen[69]. Falls die begünstigte Person keinen (wohl steuerlichen) Wohnsitz mehr in der Schweiz hat, ist die Bescheinigung in dem Kanton einzureichen, in welchem der Arbeitgeber die persönliche Zugehörigkeit aufgrund von Art. 50 DBG begründet[70].

5.2 Konsequenzen bei Versäumnis

Gemäss Art. 174 DBG bzw. Art. 55 StHG wird mit Busse bestraft, wer trotz Mahnung vorsätzlich oder fahrlässig seine Meldepflicht gemäss Art. 129 DBG bzw. Art. 45 StHG nicht erfüllt. Im Rahmen der Mahnung wird der mitwirkungspflichtigen Person (Arbeitgeber) eine Frist eingeräumt, um die versäumten Verfahrenspflichten zu erfüllen[71]. Für die vollständige und richtige Deklaration der Mitarbeiterbeteiligungen in seiner Steuererklärung ist der Mitarbeitende verantwortlich. Wenn ein Arbeitgeber seinen Bescheinigungspflichten nicht nachkommt, kann es u.U. zu einer auch für den Arbeitgeber unangenehmen Steuerhinterziehung des Mitarbeitenden führen. Dabei kann der Arbeitgeber jedoch i.d.R. mangels vorsätzlicher Tatbegehung nicht wegen Mitwirkung an der Steuerhinterziehung des Mitarbeitenden i.S.v. Art. 177 DBG bzw. Art. 56 Abs. 3 StHG belangt werden. Falls aber der Arbeitgeber mit Vorsatz inhaltlich unwahre Bescheinigungen über Mitarbeiterbeteiligungen ausstellt, fällt eine Bestrafung der handelnden Organe wegen Steuerbetrugs in Betracht (Art. 186 DBG bzw. Art. 59 StHG).

6 Vorbescheid zwischen dem Arbeitgeber und der Steuerbehörde

Für einen Vorbescheid (Ruling) ist grundsätzlich die kantonale Steuerbehörde des Sitzkantons des Arbeitgebers zuständig. Sind Mitarbeitende mit Wohnsitz in verschiedenen Kantonen betroffen, kann der Vorbescheid gemäss KS 37 auch der ESTV eingereicht werden. Die ESTV gibt ihr Einverständnis im Sinne einer allgemeinen Stellungnahme für die Zwecke der direkten Bundessteuer[72]. Die Möglichkeit der Einholung eines solchen Vorbescheids ist als Richtschnur für die Veranlagung in den anderen Kantonen aus Gründen der Praktikabilität zu begrüssen.
Grundsätzlich kann aber nur die Steuerbehörde mit Veranlagungskompetenz einen Vorbescheid rechtsgültig behandeln[73]. Ein Vorbescheid der ESTV ist bei der Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern nicht verbindlich[74], selbst wenn es sich um einen steuerlich harmonisierten Bereich handelt. Ob ein Vorbescheid der ESTV bei der Veranlagung der direkten Bundessteuer durch den Kanton bindend ist, ist nicht abschliessend geklärt[75]. Vor diesem Hintergrund wäre es aus Sicht der Praxis wünschenswert, wenn die Kantone z.B. im Rahmen der Eidgenössischen Steuerkonferenz übereinkommen würden, Vorbescheide des jeweiligen Sitzkantons vorbehaltlos anzuerkennen[76]. Bei speziellen Sachverhalten empfiehlt es sich daher einstweilen, das Ruling allen involvierten Kantonen vorzulegen.

7 Schlussbemerkung

Das in 2004 formulierte Ziel des neuen Bundesgesetzes über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen war laut Botschaft «… die Wiederherstellung der Rechtssicherheit bei der Besteuerung von geldwerten Vorteilen aus Mitarbeiterbeteiligungen»[77]. Allein mit dem Bundesgesetz wäre dieses Ziel aufgrund der Komplexität der Materie nicht erreicht worden. Es brauchte als Ergänzung eine Verordnung über die Bescheinigungspflicht und ein umfangreiches Kreisschreiben, um diverse Spezialfragen zu klären.

63 Art. 129 Abs. 1 lit. d DBG und Art. 45 lit. e StHG.
64 Art. 18 MBV.
65 Vgl. bspw. das Merkblatt des kantonalen Steueramtes Zürich vom 21. Oktober 2009 über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen zum Zwecke der Zürcher Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer, Abschnitt D «Mitwirkungspflichten».
66 KS 37 Ziff. 8.1.1.
67 Auch Art. 45 Bst. e StHG enthält diesbezüglich keine Vorschriften. Im Beispiel I-B des Anhangs III zu KS 37 steht zwar, die Informationen seien «jedes Jahr» für «alle Mitarbeitenden» des Plans auszufüllen. Eine Rechtsgrundlage des Bundes für die jährliche Angabe des Vermögenssteuerwerts gibt es jedoch nicht. U.E. handelt es sich daher bei diesem Beispiel um eine blosse Empfehlung.
68 Art. 10 MBV.
69 Art. 15 Abs. 1 MBV.
70 Art. 15 Abs. 2 MBV i.V.m. Art. 107 Abs. 2 DBG. Nicht gesetzlich geregelt scheint somit der Spezialfall, wenn es sich beim Arbeitgeber um eine schweizerische Betriebstätte einer ausländischen Gesellschaft handelt. Analog zu Art. 8 Abs. 3 MBV sollte dann die kantonale Steuerbehörde des Kantons der Betriebstätte zuständig sein.
71 Sieber, in: Zweifel/ Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Art. 174 DBG N 17.
72 KS 37, Ziff. 9.3.
73 Schreiber/Jaun/Kobierski, Steuerruling - Eine systematische Auslegeordnung unter Berücksichtigung der Praxis, ASA 80, S. 330 ff.; mit weiteren Hinweisen.
74 Bundesgerichtsentscheid vom 26. Oktober 2012 (2C_565/2011), StR 68/2013, S. 68.
75 Oesterhelt, Bindungswirkung kantonaler Steuerrulings gegenüber der EStV, StR Nr. 3/2013, S. 193 f.
76 Analog zur Praxis im Bereich der Spesenreglemente: Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises (Formular 11), Ziff. 54.
77 Botschaft S. 576.

Insbesondere das Kreisschreiben schliesst Lücken, macht Präzisierungen und vermittelt einen Überblick über die steuerlichen Auswirkungen der neuen Bestimmungen. Für die Praxis hilfreich sind zudem die umfangreichen Fallbeispiele in den Anhängen zum KS 37. Unseres Erachtens wird mit den neuen Besteuerungsgrundlagen insgesamt ein hoher Grad an Vereinheitlichung und Rechtssicherheit geschaffen.