

Mitarbeiterbeteiligungen

Kreisschreiben EStV Nr. 37

Beat Elmiger

6./11./12. November 2014

Sinn und Zweck

- Welche Änderungen?
- Welche Prüfung; welche Anwendungsfragen?
- Bestand alter Rulings?
- Welche Zuständigkeiten?

aber nicht

- Herunterlesen des KS EStV Nr. 37

sondern

- Information & Repetition

Arten von Mitarbeiterbeteiligungen

	echt			unecht	
	freie oder gesperrte Aktien	kotierte, frei verfügbare Optionen	nicht kotierte, gesperrte Optionen	Phantom-Aktien, SAR's, etc.	Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien
					Restricted Stock Units (RSU)
bis 2012	Erwerb	Zuteilung / Erwerb	Zuteilung oder Ausübung	Realisation (Auszahlung)	Realisation (Erwerb der Aktie)
ab 2013	Erwerb	Zuteilung / Erwerb	Ausübung	Realisation (Auszahlung)	Realisation (Erwerb der Aktie)

Besteuerung (I)

- beim Mitarbeitenden: positive Differenz zw. Verkehrswert und Abgabepreis = geldwerter Vorteil = steuerbares Einkommen
- beim Arbeitgeber: geschäftsmässig begründeter Aufwand
- Halten eigener Aktien während max. 12 Jahren, ohne Steuerfolgen (so Art. 4a Abs. 3 VStG)
- im Zeitpunkt des Rechtserwerbs, d.h. meist bei Abgabe
- Diskont bei gesperrten Aktien (vgl. Tabelle)
- vorzeitiger Wegfall; Grund nicht relevant; Berechnung:
 $VW - VW:1.06^{\text{restl. Sperrjahre}}$
positive Differenz = steuerbares Einkommen
negative Differenz = Gewinnungskosten beim Einkommen

Besteuerung (II)

- Veräusserung = steuerfreier privater Kapitalgewinn oder unbeachtlicher Kapitalverlust
- nicht kotierte Aktien: steuerfreier Kapitalgewinn = Differenz zw. Formelwert im Zeitpunkt Abgabe und Veräusserung (bei gleicher Berechnungsmethode)
- allfälliger Übergewinn (aufgrund anderer Berechnung) = zusätzliches Erwerbseinkommen

Besteuerung (III)

- internationales Verhältnis: nach Arbeitstagen in einzelne Länder verteilen, nach Ansässigkeit seit Zuteilung bis Entstehen des Ausübungsrechts (vgl. Art. 7 bzw. 8 Mitarbeiterbeteiligungsverordnung, MBV, SR 642.115.225.1)
- Erwerb Mitarbeiter-Aktien aufgrund importierter Anwartschaften: Besteuerung des geldwerten Vorteils in CH
- importierte Anwartschaften mit subjektiven Bedingungen (Mitarbeiter muss Anwartschaft erst verdienen bzw. abverdienen), Besteuerung des in CH erarbeiteten Anteils
- Berechnung: geldwerter Vorteil gesamt x (Arbeitstage in CH innerhalb Vestingperiode : Anzahl Tage der Vestingperiode)

Bescheinigungspflicht

- von Mitarbeiteraktien (Art. 4 MBV)
 - von Mitarbeiteroptionen und Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien (Art. 5 MBV)
 - von unechten Mitarbeiterbeteiligungen (Art. 6 MBV)
 - bei Zuzug von Mitarbeitenden (Art. 7 MBV)
 - bei Wegzug von Mitarbeitenden (Art. 8 MBV)
- ➔ **Musterbescheinigungen Anhang III KS Nr. 37**
- ➔ **vollständige Deklaration auch im Wv**

Rulings

- Einreichung sämtlicher relevanter Plan- /Vertragsunterlagen inkl. allfälligem Aktionärbindungsvertrag
- Zuständigkeit der kantonalen Steuerbehörde am Sitzkanton des Arbeitgebers
- altrechtliche Rulings mit Zusicherung einer Zuteilungs- oder Vestingbesteuerung: weiterhin gültig, sofern Besteuerung bis und mit StPeriode 2012 erfolgt
- keine altrechtliche Zuteilungs- oder Vestingbesteuerung mehr ab StPeriode 2013

Fall 1

- Anton, CH, in Luzern wohnhaft
- Arbeitgeberin = International Schweiz AG (ISA)
Aktienkapital = CHF 200'000 (Aktien nom. CHF 10)
- Abgabe 100 Aktien ohne Sperre, Wert CHF 50/Aktie
- Verkauf 7 Monate später zu CHF 75/Aktie

Steuerfolgen?

Bescheinigungspflicht der Gesellschaft?

Fall 1 Antwort

- geldwerter Vorteil aus Mitarbeiter-Beteiligung = steuerbar
- Realisation im Zeitpunkt der Aktienzuteilung; da unentgeltlich steuerbares Einkommen CHF 5'000
- CHF 5'000 = massgebender Lohn, d.h. Abgaben für AHV, IV und EO
- steuerfreier privater Kapitalgewinn bei Verkauf
- Bescheinigung ISA an Steuerbehörde mit notwendigen Angaben (vgl. MBV und KS Nr. 37)

Fall 1 Variante A

- Anton, CH, in Luzern wohnhaft
- Arbeitgeberin = International Schweiz AG (ISA)
Aktienkapital = CHF 200'000 (Aktien nom. CHF 10)
- Abgabe von 100 Aktien mit **5-Jahres-Sperre**,
Wert CHF 50/Aktie
- Aufhebung Sperre durch ISA nach 3 Jahren, Kurs CHF 60
- Verkauf 3 Monate später zu CHF 80/Aktie

Steuerfolgen bei Zuteilung, Aufhebung der Sperrfrist, bei Verkauf?

Bescheinigungspflicht der Gesellschaft?

Fall 1 Variante A Antwort

- geldwerter Vorteil = steuerbar; Minderwert der Aktien wegen Sperrfrist; Diskont von 6 % pro Sperrjahr; CHF 3'736 (100 x CHF 50 x 74.726 %) vgl. Tabelle KS Nr. 37
- Aufhebung der Sperre: Realisation geldwerter Vorteil (Umwandlung der gesperrten Aktien in freie); Vorteil = Differenz zw. nicht diskontiertem Aktienwert bei Wegfall Sperre und entspr. der verbleibenden Restsperrfrist diskontierter Wert CHF 60 - $(60 : 1.06^2) = \text{CHF } 6.60/\text{Aktie}$
- beim Verkauf Realisation steuerfreier privater Kapitalgewinn
- ISA muss Steuerbehörde alle notwendigen Angaben bescheinigen (vgl. MBV und KS Nr. 37)

Fall 1 Variante B

- Anton, CH, in Luzern wohnhaft
- Arbeitgeberin International Schweiz AG (ISA)
Aktienkapital = CHF 200'000 (Aktien nom. CHF 10)
- Aktien von 4 Aktionären gehalten, nicht kotiert
- 2013 Minderheitsbeteiligung Anton von 100 Aktien
- Preis = Substanzwert (per 31.12.2013 = CHF 20/Aktie);
Steuerwert JP = CHF 60
- Aktionärsbindungsvertrag (ABV): bei Ausscheiden Verkauf an
ISA zum Substanzwert
- Verkauf 2020 nach Ablauf Sperre zum Substanzwert von
CHF 50; Steuerwert JP per 31.12.2019 = CHF 120

Fall 1 Variante B Antwort

- geldwerter Vorteil = CHF 4'000 (100 x Differenz zw. CHF 20 und 60) = steuerbares Einkommen
- Steuerwert gem. KS Nr. 28; aber: aufgrund ABV Realisation nie über Substanzwert...!
- Erwerb für CHF 2'000 und Verkauf für CHF 5'000; d.h. realisierter Kapitalgewinn CHF 3'000;
- aber bei Verkauf gleiche Bewertungsmethode wie bei Kauf; somit gesamter Wert bei Verkauf CHF 12'000 (100 x CHF 120), gem. ABV nur CHF 5'000 realisierbar; Diff. von CHF 7'000 = Gewinnungskostenabzug (Art. 12 MBV)!

Fall 2

- 2005 Kündigung CEO; Rückverkauf der Aktien an Gesellschaft gem. Mitarbeiter-Beteiligungsplan
- 2013 Schreiben EStV:
 - Aktien noch im Eigentum der Gesellschaft
 - Forderung von 35 % VSt auf Differenz zw. Rückkaufpreis und Nominalwert

Grund für Forderung der VSt?

Schutz des verkaufenden Aktionärs?

Fall 2 Antwort

- Art. 659 OR und Art 4a Abs. 1 und 2 VStG: 6-jährige Haltefrist Erwerb eigener Aktien; Diff. zw. Erwerbspreis und einbezahltem Nennwert unterliegt der VSt = Teilliquidation!!
 - Ablieferung VSt durch AG ; Überwälzung auf Ex-CEO (Art 14 VStG); wenn nicht möglich, Aufrechnung ins Hundert plus 5 % Verzugszinsen seit Fälligkeit 2011!
 - keine Deklaration Teilliquidationserlös durch Ex-CEO in StErklärung 2011 ⇒ Rückforderung VSt nicht möglich!
 - Nachsteuerverfahren...
- ➔ Aufnahme entspr. Klausel in Mitarbeiterbeteiligung!

- Anwendung neuer Bestimmungen ab StPeriode 2013
- altrechtliche und dem neuen Recht nicht entsprechende Steuerrulings ab StPeriode 2013 keine Wirkung mehr (evtl. Überprüfung angezeigt)
- kein Mitarbeiterbeteiligungs-Plan ohne vorgängiges Ruling!
- zusätzliche Bescheinigungspflichten für Arbeitgeber
- sämtliche Zuteilungen im Lohnausweis aufführen
- Nachvollziehbarkeit der unter Ziff. 5 des Lohnausweises deklarierten geldwerten Leistung
- gute Grundlagen in KS Nr. 37 und MBV

- Kreisschreiben Eidg. Steuerverwaltung Nr. 37

www.estv.admin.ch / Dokumentation / Direkte Bundessteuer / Publikationen / Kreisschreiben

- Verordnung über die Bescheinigungspflichten bei Mitarbeiterbeteiligungen SR 642.115.325.1

www.admin.ch / Bundesrecht / Systematische Rechtssammlung / Landesrecht / Finanzen / Steuern

➔ Kontakt: Dienststelle Steuern, Abt. Wertschriften+VSt
041 228 57 02, dst.vs@lu.ch