



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV
Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,
Verrechnungssteuer, Stempelabgaben

Stabstelle Gesetzgebung, 13. Juni 2012

Verordnung über die Bescheinigungspflichten bei Mitarbeiterbeteiligungen (Art. 129 Abs. 1 Bst. d DBG)

Erläuterungen

Zusammenfassung

Die vorliegende Verordnung über die Bescheinigungspflichten bei Mitarbeiterbeteiligungen (Mitarbeiterbeteiligungsverordnung, MBV) beinhaltet die Umsetzung des mit dem Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen angenommenen Artikels 129 Absatz 1 Buchstabe d des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG). Sie richtet sich an Arbeitgeber, welche ihren Mitarbeitenden Mitarbeiteraktien, Mitarbeiteroptionen, Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien und unechte Mitarbeiterbeteiligungen einräumen. Die Verordnung listet die notwendigen Angaben auf, welche die Arbeitgeber im Zeitpunkt des Erwerbs von Mitarbeiterbeteiligungen und im Zeitpunkt der Realisation des geldwerten Vorteils aus diesen Beteiligungen den Veranlagungsbehörden zu bescheinigen und zu melden haben. Der Umfang der jeweiligen Bescheinigungen bestimmt sich dabei nach der Art der Mitarbeiterbeteiligung. Die Bescheinigung über Mitarbeiteroptionen und Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien ist dabei umfangreicher als diejenige über Mitarbeiteraktien oder über Bargeldabfindungen aus Mitarbeiterbeteiligungen. Die Verordnung stellt auch Regeln über die Bescheinigung und Berechnung der geldwerten Vorteile auf, wenn Fälle der anteilmässigen Besteuerung im internationalen Verhältnis – d.h. bei Weg- oder Zuzug der Mitarbeitenden aus der oder in die Schweiz – zu lösen sind. Des Weiteren wird darin aufgezeigt, wie Spezialfälle zu bescheinigen und zu lösen sind. Als Spezialfälle werden die Freigabe von Mitarbeiteraktien vor Ablauf der Sperrfrist oder die Rückgabe von Mitarbeiteraktien behandelt. Es finden sich in der Verordnung auch Regeln für die Grenzgänger sowie Mitglieder der Verwaltung und der Geschäftsführung mit Wohnsitz im Ausland und für Mitarbeitende, welche die Mitarbeiterbeteiligung erst nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses realisieren.

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	3
1.1	Aussagen des Bundesrates in der Botschaft zum Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen	4
1.2	Beratung in den Eidgenössischen Räten	4
1.3	Die Auslegung von Artikel 129 Absatz 1 Buchstabe d DBG	4
2	Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen	5
2.1	Allgemeine Bestimmungen	5
2.2	Inhalt und Form der Bescheinigung	7
2.3	Sonderfälle	10
2.4	Einteilung der Mitarbeiterbeteiligungen in Kategorien und weitere Angaben	13
2.5	Schlussbestimmungen	14
3	Auswirkungen	14
3.1	Auswirkungen auf den Bund	15
3.2	Auswirkungen auf Kantone und Gemeinden	15
3.3	Auswirkungen auf Arbeitgeber und Arbeitnehmer	15
4	Verfassungs- und Gesetzmässigkeit	15

1 Einleitung

Die Eidgenössischen Räte haben am 17. Dezember 2010 das Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen angenommen. Dieses ändert als Mantelerlass das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) und das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14). Nachdem gegen diesen Mantelerlass bis zum 7. April 2011 kein Referendum zu Stande kam, wurde das Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen am 10. Juni 2011 vom Bundesrat auf den 1. Januar 2013 in Kraft gesetzt.

Ziel des Bundesgesetzes über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen ist – gemäss Ausführungen des Bundesrates in der Botschaft¹ – die Wiederherstellung der Rechtssicherheit bei der Besteuerung von geldwerten Vorteilen aus Mitarbeiterbeteiligungen. Während die Besteuerung von Mitarbeiteraktien in der Praxis keine Probleme verursachte, hat die Besteuerung von Mitarbeiteroptionen zu solchen geführt. Mitarbeiteroptionen wurden je nach Ausgestaltung der Bedingungen in drei verschiedenen Zeitpunkten besteuert. Dies konnte der Zeitpunkt der Zuteilung (Erwerb), des unwiderruflichen Rechtserwerbs (Vesting) oder der Ausübung der Option sein. Das Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen sieht bei der Optionsbesteuerung nur noch zwei Besteuerungszeitpunkte vor, nämlich den Erwerbs- oder den Ausübungszeitpunkt (vgl. Anhang 1).

Für den Entscheid, wann Mitarbeiterbeteiligungen steuerlich erfasst werden, sind die Veranlagungsbehörden auf Informationen der Arbeitgeber angewiesen. Aus diesem Grund hat der Gesetzgeber den Katalog der Bescheinigungs- und Meldepflichten in Artikel 129 Absatz 1 DBG mit der Einfügung des Buchstabens d erweitert. Darin hat er den Bundesrat ermächtigt, die "notwendigen Angaben" für die Bescheinigung bei Einräumung von Mitarbeiterbeteiligungen in einer Verordnung festzuhalten.

¹ BBl 2005 576

1.1 Aussagen des Bundesrates in der Botschaft zum Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen

Der Bundesrat hat in seiner Botschaft vom 17. November 2004 zum Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen einen neuen Buchstaben in Artikel 129 Absatz 1 vorgeschlagen:

¹ Den Veranlagungsbehörden müssen für jede Steuerperiode eine Bescheinigung einreichen:

d. Arbeitgeber über die geldwerten Vorteile aus echten Mitarbeiterbeteiligungen sowie über die Zuteilung und über die Ausübung von Mitarbeiteroptionen.

In der Begründung² führte er an, die Natur des Rechtsgeschäfts von Mitarbeiterbeteiligungen, das über mehrere Jahre dauern kann, verlange die Einführung einer besonderen Meldepflicht. Die Bescheinigungspflicht nach Artikel 127 Absatz 1 Buchstabe a DBG gegenüber dem Mitarbeiter vermöge im vorliegenden Zusammenhang nicht bei jedem Sachverhalt zu genügen. Zu denken sei an den Fall, in welchem die Mitarbeiterin oder der Mitarbeiter ihre oder seine Option vom Ausland her gegenüber dem schweizerischen Unternehmen ausübe. Von einem solchen Mitarbeitenden könne die Bescheinigung mangels Wohnsitz in der Schweiz nicht eingefordert werden, obwohl er für den geldwerten Vorteil in der Schweiz steuerpflichtig sei. Namentlich seien bei den Optionen die Zuteilung, der Erwerb des Ausübungsrechts und die Ausübung zu bescheinigen.

1.2 Beratung in den Eidgenössischen Räten

Die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates nahm an der Sitzung vom 17. Februar 2005 nach der Eintretensdebatte einen Antrag von der damaligen Ständerätin Frau Simonetta Sommaruga an. Ihr Antrag, der unverändert dem heutigen Wortlaut von Artikel 129 Absatz 1 Buchstabe d DBG entspricht, lautete:

¹ Den Veranlagungsbehörden müssen für jede Steuerperiode eine Bescheinigung einreichen:

d. Arbeitgeber, die ihren Angestellten Mitarbeiterbeteiligungen einräumen, über alle für deren Veranlagung notwendigen Angaben; die Einzelheiten regelt der Bundesrat in einer Verordnung.

Frau Ständerätin Sommaruga begründete ihren Antrag damit, aus der Veranlagungspraxis sei bekannt, dass die Dokumentationspraxis unzureichend sei. Vereinbarte Sperrfristen könnten vom Arbeitgeber abgekürzt werden, es könne auf eine vereinbarte Rückgabe von Aktien bei Stellenwechsel verzichtet oder die Verfügungssperre aufgehoben werden. Deshalb müsse die Dokumentationspflicht präzise umschrieben werden. Die Arbeitgeber sollten die Veranlagungsbehörden über die im laufenden Jahr zugeteilten Mitarbeiterbeteiligungen (Art, Mengen und Sperrfristen, Erwerbspreis, Verkehrswert der Aktien im Zeitpunkt des Erwerbs) unterrichten. Wichtig sei auch zu wissen, welche Sperrfristen im Berichtsjahr weggefallen seien und ob die Optionen ausgeübt worden seien. Die technischen Details seien in einer Verordnung zu regeln.

Der damalige Bundesrat Hans-Rudolf Merz war mit dem Antrag und mit dem Erlass einer Verordnung einverstanden. Er vertrat die Ansicht, dass die notwendigen Angaben ohne grossen Aufwand durch die Arbeitgeber beizubringen seien. In der Folge wurde dieser Artikel durch die Kommissionen und durch die Räte diskussionslos angenommen.

1.3 Die Auslegung von Artikel 129 Absatz 1 Buchstabe d DBG

Artikel 129 DBG regelt die Meldepflicht von Drittpersonen im Veranlagungsverfahren. Diese Meldepflicht unterscheidet sich gegenüber der Bescheinigungspflicht nach Artikel 127 DBG

² BBI 2005 598

dadurch, dass die Bescheinigung nicht dem Steuerpflichtigen, sondern direkt der Veranlagungsbehörde zuzustellen ist. Die nachfolgend erwähnten Bescheinigungen werden die Arbeitgeber in der Regel zusammen mit den Lohnausweisen einreichen.

Es ist davon auszugehen, dass Bescheinigungen sowohl für Mitarbeiteraktien wie auch Mitarbeiteroptionen, Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien und unechte Mitarbeiterbeteiligungen zu erstellen sind, da sich aus dem Wortlaut keine Einschränkung auf den einen oder anderen Typ von Mitarbeiterbeteiligungen finden lässt. Grundsätzlich wird es an den Veranlagungsbehörden liegen, eine endgültige Qualifikation von Mitarbeiterbeteiligungen vorzunehmen. In der Praxis werden aber die Arbeitgeber wegen der grossen Anzahl der involvierten Mitarbeitenden vor der Einführung einer Mitarbeiterbeteiligung in der Regel die Veranlagungsbehörden um eine verbindliche Qualifikation (Vorabbescheid, Steuerruling) ersuchen. Dieses Vorgehen fördert einerseits die Rechtssicherheit. Andererseits kann geklärt werden, welche konkreten Angaben bescheinigt bzw. gemeldet werden müssen, d.h. welche Parameter für den einzelnen Mitarbeiterbeteiligungsplan für steuerliche Zwecke als notwendig erscheinen. Die nachstehend angeführten Angaben sind daher standardisierte Erfordernisse, die sich in der Praxis bewährt haben. Der Begriff "notwendig" lässt darauf schliessen, dass diese Angaben nicht in jedem Fall abschliessend sind. So ist denkbar, dass im Einzelfall weitere schlüssige Angaben zu melden sind. Von Interesse dürfte beispielsweise sein, wenn die Mitarbeitenden zusätzlich zu einer Mitarbeiterbeteiligung einen Aktionärsbindungsvertrag eingehen. Bei einem Co-Investment dürfte interessieren, was sich die Investoren gegenüber dem Arbeitgeber ausbedungen haben.

Hinzuweisen ist, dass sich der Wortlaut des Artikels 129 Absatz 1 DBG nun nicht mehr mit dem Wortlaut von Artikel 45 Buchstabe e StHG deckt, obwohl beide Bestimmungen in der Botschaft noch identisch waren. Wie erwähnt, war die Bescheinigungspflicht ursprünglich auf die echten Mitarbeiterbeteiligungen beschränkt. Aus Gründen der Praktikabilität ist davon auszugehen, dass die Kantone betreffend die Bescheinigungspflicht ihre Gesetze über den in Artikel 45 Buchstabe e StHG festgehaltenen Harmonisierungsauftrag hinaus im Sinne von Artikel 129 Absatz 1 Buchstabe d DBG anpassen werden.

2 Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen

2.1 Allgemeine Bestimmungen

Artikel 1 Gegenstand

Absatz 1

Die Arbeitgeber wollen ihre Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter mit der Abgabe von Mitarbeiterbeteiligungen in der Regel längerfristig an sich binden. Zu diesem Zweck errichten sie Beteiligungspläne, in denen sie die Beziehungen zwischen sich und den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern während des Arbeitsverhältnisses und sogar darüber hinaus umfassend regeln. Für die Veranlagung der Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter ist es nicht notwendig, den Veranlagungsbehörden zusammen mit der Steuererklärung jeweils auch den betreffenden Beteiligungsplan einzureichen. Mit einer Bescheinigung kann der einkommenssteuerlich relevante Inhalt des Plans wiedergeben werden. Der Langfristigkeit eines Mitarbeiterbeteiligungsplans ist im Hinblick auf die Veranlagungsarbeiten Rechnung zu tragen, denn die steuerlichen Folgen können unterschiedlich sein. So kann beispielsweise eine Option heute erworben werden, der geldwerte Vorteil wird aber erst in 10 Jahren realisiert. Bei einer Aktie beispielsweise kann deren Erwerb mit dem Realisationszeitpunkt des geldwerten Vorteils zusammenfallen. Für die Veranlagungsbehörden ist es deshalb wichtig zu erfahren, wann die Mitarbeiterbeteiligungen erworben wurden und wann der geldwerte Vorteil angefallen ist. Deshalb gehört das zeitliche Element des Erwerbs von Mitarbeiterbeteiligungen und der Realisation des

geldwerten Vorteils aus diesen Beteiligungen in den Buchstaben a) und b) zu den wichtigsten Angaben überhaupt, die zu bescheinigen sind.

Absatz 2

In Buchstabe a) wird der Begriff "Mitarbeiteraktien", der in dieser Verordnung in verschiedenen Artikeln als Oberbegriff verwendet wird, definiert. Diese Definition entspricht sinngemäss dem Artikel 17a Absatz 1 Buchstabe a DBG. Die Definition dient der Vermeidung unnötiger Wiederholungen in den nachfolgenden Artikeln 4, 5, 7, 8, 11, 12 und 15. Wo also von Mitarbeiteraktien die Rede ist, sind stets auch die Genussscheine, Partizipationsscheine, Genossenschaftsanteile oder Beteiligungen anderer Art gemeint. Unter Beteiligungen anderer Art fallen beispielsweise französische Beteiligungsmodelle, welche den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern Anteilsscheine an einer kollektiven Kapitalanlage einräumen, die vom Arbeitgeber errichtet wird und in die der Arbeitgeber eigene Aktien einbringt (vgl. auch die Ausführungen zu den Art. 5 und 6 MBV).

Artikel 2 "Vestingperiode"

Nicht zuletzt im Zusammenhang mit der anteilmässigen Besteuerung im internationalen Verhältnis nach Artikel 17d DBG ist für die Bescheinigung der Begriff der "Vestingperiode" von Bedeutung. Diesem Begriff liegt derjenige des "Vesting" zu Grunde, welcher von der bisherigen Praxis, der Rechtsprechung und im Bericht der Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) vom 23. August 2004 "Cross-border Income Tax Issues Arising from Employee Stock Option Plans" (nachfolgend OECD-Bericht) verwendet wurde. Die OECD hat damals die anteilmässige Besteuerung in ihrem Bericht vorgeschlagen, weil der geldwerte Vorteil aus der Ausübung von Optionen in zwei oder mehreren Ländern "verdient" werden kann. Die OECD machte also die anteilmässige Besteuerung vom Bestehen eines Arbeitsverhältnisses abhängig. Der hier vorgeschlagene Begriff der "Vestingperiode" ist mit dem Kommentar zum OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen (DBA-MA; nachfolgend OECD-Kommentar) konform. Der OECD-Kommentar, welcher im Jahre 2010 ergänzt wurde, entfaltet grundsätzlich für die Mitgliedstaaten Bindungswirkung (BGE vom 28.11. 2005, 2A.239/2005, E. 3.4.5.). Mit Blick auf den Gesetzeswortlaut von Artikel 17d DBG und auf den OECD-Kommentar ist es sachgerecht, die „Vestingperiode“ als Zeitdauer zwischen der Abgabe von Mitarbeiterbeteiligungen durch den Arbeitgeber und dem Entstehen des Ausübungsrechts zu umschreiben.

Artikel 3 Ausübungsrecht

Artikel 3 MBV beantwortet die Frage, wann das Ausübungsrecht entsteht. Entsprechend dem Begriff des „Vesting“ entsteht das Ausübungsrecht im Zeitpunkt, in welchem der Mitarbeitende mit dem Eintritt sämtlicher Bedingungen das Ausübungsrecht erworben hat. Aus dem OECD-Kommentar (insbesondere den Ziffern 12.8 und 12.9 zu Art. 15 DBA-MA) ergibt sich, dass der Erwerb nicht unwiderruflich erfolgt sein muss.

Bei fast allen Optionsplänen fällt das „Vesting“ erfahrungsgemäss mit dem Ablauf der Sperrfrist zusammen. In Ausnahmefällen ist es hingegen auch möglich, dass die Ausübungssperrfrist über den Zeitpunkt des „Vesting“ hinausgeht. Eine längere derartige Sperrfrist ist unbeachtlich, weil mit dem Eintritt der vertraglichen Bedingungen das Ausübungsrecht vorgängig – d.h. bereits am Ende der „Vestingperiode“ – entstanden ist. Damit bringt die OECD-Empfehlung klar zum Ausdruck, dass längere Ausübungssperrfristen unbeachtlich sind. Dies erleichtert unter anderem die anteilmässige Besteuerung bzw. die Berechnung des geldwerten Vorteils, welche in den Artikeln 7 und 8 MBV dargelegt wird. In diesen Bestimmungen wird jeweils auf die „Vestingperiode“ abgestellt (vgl. Anhang 2).

2.2 Inhalt und Form der Bescheinigung

Der zweite Abschnitt der MBV zählt einerseits auf, welche Informationen für die Veranlagungsbehörden notwendig und daher vom Arbeitgeber zu bescheinigen sind und enthält andererseits Vorschriften betreffend die Form der Bescheinigung.

Artikel 4 Bescheinigung über Mitarbeiteraktien

Bei Mitarbeiterbeteiligungen, welche die Abgabe von freien oder – was häufiger vorkommt – von gesperrten Mitarbeiteraktien einräumen, sind mindestens sieben Tatsachen zu bescheinigen, welche sich in der bisherigen Praxis als sinnvoll erwiesen haben.

Buchstabe a) Die Bezeichnung des Mitarbeiterbeteiligungsplans dient der Zuordnung, da viele Unternehmen mehrere Mitarbeiterbeteiligungspläne mit unterschiedlichen Beteiligungsinstrumenten und für verschiedene Mitarbeitergruppen errichten. Die Arbeitgeber ändern aber auch regelmässig die Bezeichnung eines Mitarbeiterbeteiligungsplans, wenn auf einen Alten ein Neuer folgt.

Buchstabe b) Das Datum des Erwerbs dient der Kontrolle, ob der Verkehrswert der kotierten Aktien richtig ausgewiesen ist.

Buchstabe c) Der Verkehrswert von kotierten Aktien ist der Berechnung des geldwerten Vorteils zu Grunde zu legen. Die Veranlagungsbehörden werden dabei kontrollieren, ob der Tagesschlusskurs eingesetzt wurde. Welcher Kurs bei längeren Bezugsfristen anzuwenden ist, wird im geplanten Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen zu regeln sein. Es ist davon auszugehen, dass – wie bisher – bei Bezugsfristen von unter zwei Monaten zwecks administrativer Vereinfachung ein Durchschnittskurs bescheinigt werden kann.

Sind die Mitarbeiteraktien nicht an einer Börse kotiert, haben die Arbeitgeber den mit einer Formel festgelegten Wert (Formelwert) im Zeitpunkt des Erwerbs anzugeben. Welche Formel anzuwenden ist, wird hier nicht vorgeschrieben. Die Arbeitgeber werden in der Regel die anzuwendende Formel bei der Umsetzung des Plans mit den Steuerbehörden vorgängig vereinbaren. Der zu bescheinigende Formelwert dient auch der Kontrolle, ob bei der Abgabe der vereinbarte Formelwert eingehalten wurde. Dies kann aber auch im Hinblick auf die Rückgabe von Mitarbeiteraktien von Bedeutung sein. In einem solchen Fall darf nämlich die einmal gewählte Berechnungsformel nicht mehr geändert werden.

Buchstabe d) In der Regel werden gesperrte Mitarbeiteraktien abgegeben. Die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter werden mit dem Erwerb Eigentümer der Aktien und erhalten sämtliche Aktionärsrechte wie insbesondere das Stimm- und Dividendenrecht. Eine allfällige Sperrfrist schränkt nur – aber immerhin – das Veräusserungsrecht der Aktie ein. Diese Einschränkung hat zur Folge, dass nach Artikel 17b Absatz 2 DBG auf dem Verkehrswert oder dem Formelwert ein Diskont von 6% pro Sperrjahr angewendet wird. Die Sperrfrist ist somit Grundlage für die Berechnung des reduzierten Verkehrswertes oder des reduzierten Formelwertes (vgl. Anhang 3). Einige Mitarbeiterbeteiligungspläne sehen unter Umständen eine Rückgabeverpflichtung vor. Falls solche vereinbart worden sind, ist darauf hinzuweisen und insbesondere ihre Dauer anzugeben. Rückgabeverpflichtungen können im Zusammenhang mit der vorzeitigen Rückgabe von Mitarbeiteraktien eine Rolle spielen (vgl. Art. 12 MBV).

Buchstabe e) Der vereinbarte Erwerbspreis ist schliesslich Grundlage für die Berechnung des zu versteuernden geldwerten Vorteils.

Buchstabe f) Auch die Anzahl der erworbenen Mitarbeiteraktien ist für die Ermittlung des zu versteuernden geldwerten Vorteils erforderlich.

Buchstabe g) Der so berechnete geldwerte Vorteil ist anschliessend im Lohnausweis respektive der Quellensteuerabrechnung zu bescheinigen.

Artikel 5 Bescheinigungen über Mitarbeiteroptionen und Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien

Absatz 1

Nach Artikel 17b Absatz 1 DBG werden frei verfügbare (freie), börsenkotierte Optionen sowie Mitarbeiteraktien im Zeitpunkt des Erwerbs besteuert. Daher kann sinngemäss die gleiche Bescheinigung wie in Artikel 4 MBV erstellt werden. Ein Formelwert kann bei solchen Optionen nicht bescheinigt werden, da stets auf den Börsenkurs (Tagesschlusskurs) abzustellen ist.

Absatz 2

Unter die hier erwähnten Mitarbeiteroptionen und Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien fallen frei verfügbare, aber nicht börsenkotierte und gesperrte Mitarbeiteroptionen sowie Restricted Stock Units (RSU) oder Restricted Stock Awards (RSA). RSU oder RSA stellen wie Optionen den Erwerb von Aktien des Arbeitgebers in Aussicht. Bedingung ist jedoch, dass im Erwerbszeitpunkt das Arbeitsverhältnis weiterhin besteht. Die Lieferung der Aktien erfolgt daher nur, wenn diese Bedingung erfüllt ist. Anders als bei den Optionen haben die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter nicht noch die Möglichkeit, den Ausübungszeitpunkt zu bestimmen. Im Grunde genommen stellen Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien im Sinne vom Artikel 5 MBV ein Versprechen auf Erwerb künftiger Mitarbeiteraktien in Aussicht. Da die Anwartschaften eine Entschädigung für künftige Arbeitsleistungen enthalten, werden sie wegen der Bedingungen (Vesting) den Mitarbeiteroptionen gleichgestellt.

Buchstabe a)

Ziffer 1 entspricht sinngemäss dem Buchstaben a) unter Artikel 4 MBV.

Ziffer 2 entspricht sinngemäss dem Buchstaben b) unter Artikel 4 MBV.

Ziffer 3 Entsprechend den Ausführungen unter Artikel 3 haben die Arbeitgeber den Erwerb eines Ausübungsrechts zu bescheinigen. Diese Information dient, wie bereits erwähnt, für die anteilmässige Besteuerung nach Artikel 17d DBG. In der Regel wird der Ablauf der Sperrfrist zu bescheinigen sein. Weil nicht in jedem Fall Ausübungssperrfristen gegeben sind, entsteht das Ausübungsrecht mit dem Ende der „Vestingperiode“. Soweit die Entstehung des Ausübungsrechts bestimmbar ist, sollte dieses bescheinigt werden. Da je nach Ausgestaltung eines Mitarbeiterbeteiligungsplans aber nicht immer klar ist, in welchem Zeitpunkt das Ausübungsrecht entsteht, empfiehlt es sich, bei der Einholung eines Vorbescheides diese Frage zu regeln.

Ziffer 4 entspricht sinngemäss dem Buchstaben f) unter Artikel 4 MBV.

Buchstabe b)

Im Zeitpunkt der Ausübung, des Verkaufs oder der Umwandlung in Mitarbeiteraktien ist nach der Bescheinigung im Zeitpunkt der Abgabe eine zweite Bescheinigung über Mitarbeiteroptionen und Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien zu erstellen. Während die erste Bescheinigung vorwiegend die Information der Veranlagungsbehörden bezweckt, soll mit der zweiten Bescheinigung der zu versteuernde geldwerte Vorteil ausgewiesen werden.

Ziffer 1 dient dazu, die Herkunft des geldwerten Vorteils festzustellen. Wenn die Mitarbeiterin oder der Mitarbeiter an einem weiteren Plan teilnimmt, kann damit eine mögliche Verwechslung ausgeschlossen werden.

Ziffer 2 dient der Ermittlung der Zeitspanne im Hinblick auf die anteilmässige Besteuerung nach Artikel 17d DBG und Artikel 7 MBV.

Ziffer 3 dient der Kontrolle, ob der Verkehrswert der kotierten Aktie im Ausübungszeitpunkt richtig ausgewiesen wurde. Erwähnt wird hier das Datum der Ausübung, des Verkaufs oder der Umwandlung. Die Fälle in der Praxis sind nicht selten, in welchen die Option als Ganzes oder die bei Ausübung der unechten Mitarbeiterbeteiligung erworbenen Mitarbeiteraktien im gleichen Zeitpunkt weiterveräussert werden.

Die Ziffern 4, 5, 6 und 7 entsprechen sinngemäss den Buchstaben c), e), f) und g) unter Artikel 4 MBV.

Artikel 6 Bescheinigung über unechte Mitarbeiterbeteiligungen

Hier drängt sich eine sinngemässe Anwendung von Artikel 5 Absatz 2 MBV auf. Angesichts der Vielfalt unechter Mitarbeiterbeteiligungen und ihren speziellen Bedingungen ist es dem Arbeitgeber überlassen, die notwendigen Angaben entsprechend vorzunehmen. Wenn sich beispielsweise der Arbeitgeber im Zeitpunkt der Ausübung für die Entrichtung von Bargeld statt einer Aktienübertragung entscheidet, ist eine Bescheinigung des Ausübungspreises (vgl. Art. 5 Abs. 2 lit. b Ziff. 5 MBV) nicht möglich.

Artikel 7 Bescheinigung bei Zuzug der Mitarbeiterin oder des Mitarbeiters

Artikel 7 wie auch Artikel 8 MBV schreiben dem Arbeitgeber vor, was er in Fällen anteilmässiger Besteuerung nach Artikel 17d DBG zu bescheinigen hat. Die anteilmässige Besteuerung ist auf zwei Sachverhalte anwendbar. Der erste Sachverhalt betrifft Fälle, in welchen die Mitarbeiterin oder der Mitarbeiter aus dem Ausland in die Schweiz zuzieht. Der Zweite betrifft Mitarbeiterinnen oder Mitarbeiter, die aus der Schweiz ins Ausland ziehen. Dabei werden die Mitarbeiterbeteiligungen jeweils in einem Land abgegeben und in einem anderen Land realisiert. Bei diesen Mitarbeiterbeteiligungen handelt es sich in der Regel um Mitarbeiteroptionen, Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien oder um unechte Mitarbeiterbeteiligungen. Anzumerken ist, dass diese beiden Artikel auf Grund des ausdrücklichen Verweises in Artikel 9 in analoger Weise auch auf spezielle Sachverhalte anzuwenden sind, wie beispielsweise, wenn ein Mitarbeiter aus dem Ausland zuzieht, für kurze Zeit hier ansässig ist und noch vor dem „Vesting“ wieder wegzieht oder umgekehrt.

Absatz 1

Realisiert ein Arbeitnehmer in der Schweiz Mitarbeiteroptionen, Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien oder unechte Mitarbeiterbeteiligungen, die er vor seinem Zuzug in die Schweiz in einem anderen Staat erhalten hat, muss der Arbeitgeber – zusätzlich zu den Bescheinigungen nach den Artikeln 5 und 6 hiervor – grundsätzlich die in der Schweiz zugebrachten Arbeitstage während der „Vestingperiode“ (Bst. a) bescheinigen. Die Bescheinigung der Arbeitstage entspricht sowohl den Vorgaben von Artikel 17d DBG wie auch der Empfehlung des OECD-Kommentars. Der Arbeitgeber muss ferner den geldwerten Vorteil (Bst. b) bescheinigen (vgl. Art. 17d DBG). Der schweizerische Arbeitgeber wird damit verpflichtet, von seiner ausländischen Schwester- oder Muttergesellschaft, welche die Mitarbeiterbeteiligung abgegeben hat, die entsprechenden Angaben zu besorgen. In der Praxis sollte ein schweizerischer Arbeitgeber mit in der Regel geringem Aufwand zu diesen Angaben kommen, da innerhalb von international tätigen Unternehmen weltweit allen Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern oder bestimmten Kategorien von Mitarbeiterinnen oder Mitarbeitern Mitarbeiterbeteiligungen abgegeben werden.

Absatz 2

Aufgrund der verschiedenen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) und des OECD-Kommentars kann die Schweiz nicht den gesamten geldwerten Vorteil aus der Ausübung besteuern. Die Besteuerung ist vielmehr aufgrund der Arbeitstage auf die Länder zu verteilen, in denen die Mitarbeiterin oder der Mitarbeiter seit der Zuteilung der Option bis zum Entstehen des Ausübungsrechts ansässig war. Keine Rolle spielt dabei, ob ein anderes Land den geldwerten Vorteil anteilmässig besteuert oder nicht.

Nach der hier aufgeführten Formel ist der vom Arbeitnehmer gesamthaft erhaltene geldwerte Vorteil mit den Arbeitstagen in der Schweiz während der „Vestingperiode“ zu multiplizieren und durch die Anzahl Tage der „Vestingperiode“ zu dividieren. Auch der anteilmässige geldwerte Vorteil im Zusammenhang mit Bargeldabfindungen ist nach dieser Formel zu berechnen, da dieser auf einem längerfristigen Plan beruht und mithin auch in verschiedenen Ländern verdient wird. Damit unterscheiden sich die Bargeldabfindungen von Boni, die in der Regel einmal jährlich ausgerichtet werden und eben nicht auf einem Mitarbeiterbeteiligungsplan beruhen.

Artikel 8 Bescheinigung bei Wegzug der Mitarbeiterin oder des Mitarbeiters

Absatz 1

Hier wird der Wegzug als umgekehrter Sachverhalt des Zuzugs gemäss Artikel 7 hiavor behandelt. Im Falle des Wegzugs hat der schweizerische Arbeitgeber die Realisation zu melden (Bst. a), die in der Schweiz geleisteten Arbeitstage während der „Vestingperiode“ (Bst. b) sowie den geldwerten Vorteil (Bst. c) zu bescheinigen und die Quellensteuer nach Artikel 100 Absatz 1 Buchstabe d DBG abzuliefern (Bst. d). Die zu erhebende Quellensteuer wird auch als erweiterte Quellensteuer bezeichnet, weil diese an eine Arbeitsleistung anknüpft, welche in der Vergangenheit in der Schweiz erbracht wurde. Der schweizerische Arbeitgeber wird hier verpflichtet, die im Ausland erfolgte Realisation der nach Artikel 107 Absatz 2 DBG zuständigen kantonalen Behörde zu melden. Dies sollte keine Schwierigkeiten verursachen, da die Realisation im Rahmen international tätiger Unternehmen erfolgt.

Absatz 2

Für die Bescheinigung bzw. für die Berechnung des anteilmässigen geldwerten Vorteils ist sinngemäss die gleiche Formel wie nach Artikel 7 Absatz 2 MBV heranzuziehen. Der geldwerte Vorteil ist mit den Arbeitstagen in der Schweiz während der Vestingperiode zu multiplizieren und durch die Anzahl Tage der gesamten Vestingperiode zu dividieren.

Absatz 3

Verfügt der Arbeitgeber in der Schweiz nur über eine Betriebsstätte, so ist die zuständige Behörde nach Absatz 1 die kantonale Steuerbehörde des Betriebsstättenkantons. Die Betriebsstätte selber unterliegt nicht in jedem Falle der Meldepflicht, da Sachverhalte möglich sind, in welchen ein in der Schweiz ansässiger Mitarbeiter vom ausländischen Arbeitgeber entlohnt wird. Möglich ist auch, dass der Arbeitgeber über mehrere Betriebsstätten verfügt. Diesfalls hat diejenige Betriebsstätte, welche den entsprechenden Lohn ausrichtet, die Meldung der für sie zuständigen kantonalen Steuerverwaltung zu erstatten.

Artikel 9 Bescheinigung bei mehrfachem Wechseln der Ansässigkeit

Die Bestimmungen der Artikel 7 und 8 MBV sind sinngemäss auch auf Sachverhalte anzuwenden, bei welchen ein Mitarbeiter innerhalb der „Vestingperiode“ seine Ansässigkeit mehrmals wechselt. Zu denken ist in diesem Zusammenhang somit insbesondere an Fälle, in welchen der Mitarbeiter aus dem Ausland zuzieht, für kurze Zeit hier ansässig ist und noch vor Ablauf der „Vestingperiode“ wieder wegzieht oder umgekehrt.

Artikel 10 Form der Bescheinigung

Die Bescheinigung ist vom Arbeitgeber als Beilage zum Lohnausweis oder zur Quellensteuerabrechnung einzureichen.

2.3 Sonderfälle

In diesem Kapitel werden Sachverhalte geregelt, deren Handhabung in der Vergangenheit in der Praxis immer wieder zu Unsicherheiten geführt hat. Hauptsächlich betrifft dies den vorzeitigen Wegfall von Sperrfristen bei Mitarbeiteraktien oder deren vorzeitige Rückgabe.

Artikel 11 Freigabe von Mitarbeiteraktien vor Ablauf der Sperrfrist

Absatz 1

Es kommt immer wieder vor, dass Arbeitgeber die Verfügungssperre vorzeitig aufheben, womit eine Freigabe der Mitarbeiteraktien einhergeht. Die Gründe dazu können vielseitig sein, wie etwa vorzeitige Pensionierung, Freistellung, Fusion usw. Mit der vorzeitigen Aufhebung der Verfügungssperre erzielt die Mitarbeiterin oder der Mitarbeiter im Zeitpunkt der Freigabe zusätzliches Erwerbseinkommen.

Absatz 2

Die bisherige Praxis und Rechtsprechung stellten für die Annahme des zusätzlichen Erwerbseinkommens auf folgende Überlegung ab: Wenn beispielsweise Mitarbeiteraktien ursprünglich für zehn Jahre gesperrt waren und nun nach fünf Jahren freigegeben werden, so wurde der Steuerwert der Aktien bei Erwerb mit dem Diskont für zehn Jahre zu stark reduziert. Angesichts dieser Feststellung drängt sich die Frage auf, ob nicht die ursprüngliche Veranlagung im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens korrigiert werden müsste. Eine solche Korrektur der Veranlagung im Erwerbszeitpunkt hat die jüngste Rechtsprechung jedoch verneint, weil der vorzeitige Wegfall der Sperrfrist keine neue Tatsache ist (vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz vom 26. August 2010, i.S. M.K., Erw. 2.2.1). Der Grund für den später eingetretenen vorzeitigen Wegfall kann nämlich im Zeitpunkt der ursprünglichen Veranlagung nicht bereits gegeben sein. Somit ist der vorzeitige Wegfall der Sperrfrist ein eigener Realisationstatbestand.

Absatz 3

Die in diesem Absatz aufgeführte Formel ist diejenige, die bei Anwendung des Diskonts von 6% pro Sperrjahr nach Artikel 17b Absatz 2 DBG heranzuziehen ist. Als Parameter (ⁿ) ist hier aber die restliche Sperrfrist heranzuziehen. Dabei können auch angebrochene Jahre (auf drei Kommastellen gerundet) eingesetzt werden.

Beispiel: Mitarbeiter A hat am 15. März 2008 eine für 10 Jahre gesperrte Mitarbeiteraktie unentgeltlich zugeteilt erhalten. Am 30. September 2011 geht Mitarbeiter A vorzeitig in Pension. Entsprechend dem Beteiligungsplan fällt bei diesem Ereignis eine noch bestehende Sperrfrist vorzeitig weg. Damit wird per 30. September 2011 die grundsätzlich noch bis zum 15. März 2018 gesperrte Mitarbeiteraktie sofort frei verfügbar. Anders ausgedrückt wird in diesem Zeitpunkt die noch für 6,46 Jahre (ⁿ) gesperrte Aktie in eine ungesperrte Aktie umgewandelt. Beträgt der (volle) Börsenkurs am 30. September 2011 beispielsweise CHF 1'500.- pro Aktie (x), dann beträgt der - unter Berücksichtigung der noch ausstehenden 6,46 Sperrfristjahre - reduzierte Verkehrswert in Anwendung von Artikel 17b Absatz 2 DBG lediglich 68,632% ($100 : 1,06^{6,46}$) des vollen Verkehrswerts, d.h. CHF 1'029.50. Diese Differenz zwischen dem vollen Verkehrswert (CHF 1'500.00) und dem reduzierten Verkehrswert (1'029.50) stellt das im Zeitpunkt des vorzeitigen Wegfalls der Sperrfrist zu bescheinigende steuerbare Erwerbseinkommen von CHF 470.50 dar. Mathematisch entspricht diese Berechnung der Formel $(x - x : 1,06^n)$, bzw. $(1'500.00 - 1'500.00 : 1,06^{6,46})$.

Absatz 4

Die hier aufgeführten Voraussetzungen entsprechen sinngemäss denjenigen unter Artikel 4 hiavor.

Artikel 12 Rückgabe von Mitarbeiteraktien

Absatz 1

In der Praxis wurde erkannt, dass die entschädigungslose Rückgabe von Mitarbeiteraktien oder deren Rückgabe unter dem Verkehrswert bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu mitunter stossenden Ergebnissen für die Mitarbeiterinnen oder Mitarbeiter führen konnte. Deshalb drängte sich eine Korrektur auf. Dabei kamen die Veranlagungsbehörden zu unterschiedlichen Lösungen. So hat das nordwestschweizerische Konkordat, dazu gehören die Steuerämter der Kantone AG, BL, BS und SO, in der Vereinbarung über die Anrechnung von "Minuslohn" bei Verfall von Mitarbeiterbeteiligungsrechten vom 5. November 2002 (vgl. Steuerrevue 2003, S. 570) den Begriff "Minuslohn" geprägt und dabei die Verrechnung des

Rückgabepreises mit dem Lohn zugelassen. Dadurch wurde den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern im Lohnausweis ein reduzierter Lohn ausgewiesen. Die meisten andern Veranlagungsbehörden haben aufgrund von Artikel 339a des Obligationenrechts (OR) auf einkommenssteuerlich abziehbare Gewinnungskosten geschlossen. Nach dieser Praxis ist der Lohn im Lohnausweis in der ganzen Höhe auszuweisen, der Rückgabepreis wird in der Steuererklärung abgezogen. Die neueste Rechtsprechung (vgl. Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz vom 26. August 2010, i.S. M.K., Erw. 2.2.3 und Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich im Entscheid vom 17. Mai 2002, publiziert in der Zürcher Steuerpraxis 4/2002, S. 302) qualifizierte dieses Vorgehen als rechtens, weil es der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entspreche. Absatz 1 folgt nun dieser Rechtsprechung. Zu bescheinigen ist dabei die Differenz zwischen dem Verkehrs- oder Formelwert der Aktie bei Rückgabe und dem Rückgabepreis.

Absatz 2

Die in diesem Absatz aufgeführte Formel ist wiederum diejenige, die bei Anwendung des Diskonts von 6% pro Sperrjahr nach Artikel 17b Absatz 2 DBG heranzuziehen ist. Als Parameter (ⁿ) ist auch hier die restliche Sperrfrist heranzuziehen. Dies ergibt den steuerlich reduzierten Verkehrs- oder Formelwert im Zeitpunkt der Rückgabe. Nach Abzug des Rückgabepreises resultiert die Differenz, die in der Steuererklärung einkommensmindernd geltend gemacht werden kann.

Beispiel: Mitarbeiter A hat am 15. März 2008 eine für 10 Jahre gesperrte Mitarbeiteraktie erworben. Am 30. September 2011 kündigt der Mitarbeiter A sein Arbeitsverhältnis. Entsprechend dem Beteiligungsplan hat er die Aktie zum ursprünglichen Erwerbspreis von CHF 800.00 zurückzugeben. Könnte Mitarbeiter A frei über die Mitarbeiteraktie verfügen, würden die noch für 6,46 Jahre (ⁿ) gesperrte Aktie in eine ungesperrte Aktie umgewandelt. Beträgt der (volle) Börsenkurs am 30. September 2011 beispielsweise CHF 1'500.00 pro Aktie (x), dann beträgt der - unter Berücksichtigung der noch ausstehenden 6,46 Sperrfristjahre - reduzierte Verkehrswert in Anwendung von Artikel 17b Absatz 2 DBG lediglich 68,632% ($100 : 1,06^{6,46}$) des vollen Verkehrswertes, d.h. CHF 1'029.50. Da er die Mitarbeiteraktie zum Preis von Fr. 800.00 (y) zurückzugeben hat, kann er in der Steuererklärung die Differenz von CHF 229.50 abziehen. Mathematisch entspricht diese Berechnung der Formel $(x : 1,06^n - y)$, bzw. $(1'500.00 : 1,06^{6,46} - 800.00)$.

Absatz 3

Dieser Absatz ist die Folge der vorstehend erwähnten Rechtsprechung. Die Differenz kann ausschliesslich in der Steuererklärung in Form von Gewinnungskosten geltend gemacht werden. Deswegen ist hier die Bescheinigung zwecks erleichterter Kontrolle im Lohnausweis respektive in der Quellensteuerabrechnung zu erstellen und beizulegen.

Absatz 4

Diesen Absatz bedarf es zur Verdeutlichung. Es kann vorkommen, dass der Arbeitgeber einen Rücknahmepreis vergütet, welcher über den aktuellen Verkehrswert oder den vereinbarten Formelwert hinausgeht. In der positiven Differenz zwischen dem Rücknahmepreis und dem Verkehrs- resp. Formelwert realisiert die Mitarbeiterin oder der Mitarbeiter steuerbares Einkommen und nicht etwa einen steuerfreien privaten Kapitalgewinn. Deshalb ist eine Bescheinigung sinngemäss mit den Angaben nach Artikel 11 Absatz 4 MBV zu erstellen.

Artikel 13 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter mit Wohnsitz im Ausland

Absatz 1

Dieser Absatz dient ausschliesslich der Verdeutlichung. Der anteilmässigen Besteuerung können Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter mit Wohnsitz im Ausland, die aber in der Schweiz arbeiten, nicht unterworfen werden. Diese Bestimmung gilt hauptsächlich für Grenzgänger und Wochenaufenthalter.

Absatz 2

Als Folge dieser Verdeutlichung ist festzuhalten, dass das gesamte Einkommen aus Mitarbeiterbeteiligungen in der Schweiz der ordentlichen Quellenbesteuerung unterliegt.

Artikel 14 Mitglieder der Verwaltung oder Geschäftsführung mit Wohnsitz im Ausland

Die Absätze 1 und 2 dienen, wie vorstehend unter Artikel 13 erwähnt, ebenfalls der Verdeutlichung. Das Einkommen aus echten und unechten Mitarbeiterbeteiligungen von Mitgliedern der Verwaltung oder der Geschäftsführung mit Wohnsitz im Ausland unterliegt in der Schweiz der Quellenbesteuerung gemäss Artikel 93 DBG, welcher zur Zeit einen Quellensteuersatz von 5% vorsieht (vgl. Art. 93 Abs. 3 DBG). Eine anteilmässige Besteuerung kommt bei diesen Personen nicht zur Anwendung, weil hier kein Tatbestand vorliegt, der unter Artikel 17d DBG fallen würde.

Artikel 15 Realisation von geldwerten Vorteilen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses

Absatz 1

Es kann vorkommen, dass der geldwerte Vorteil aus einer Mitarbeiteroption, aus einer Anwartschaft auf Mitarbeiteraktien oder aus einer unechten Mitarbeiterbeteiligung erst in einem Zeitpunkt realisiert wird, in welchem die steuerpflichtige Person nicht mehr in einem Arbeitsverhältnis mit dem Arbeitgeber steht, welcher die Mitarbeiterbeteiligung herausgegeben hat. Um den Steueranspruch zu sichern, ist es notwendig, dass nicht bloss die ehemalige Arbeitnehmerin oder der ehemalige Arbeitnehmer, sondern auch die zuständige kantonale Steuerbehörde des Wohnsitzkantons des ehemaligen Mitarbeitenden eine Bescheinigung des geldwerten Vorteils erhält. Die Bescheinigungspflicht nach Artikel 129 DBG ist somit nicht an das aktuelle Bestehen eines Arbeitsverhältnisses gebunden. Sie entsteht vielmehr mit der Erbringung einer Leistung, die ihren Rechtsgrund in einem (früheren) Arbeitsvertragsverhältnis hat.

Absatz 2

Des Weiteren kann es vorkommen, dass sich der Wohnsitz des ehemaligen Mitarbeiters nicht mehr eruieren lässt. Für diesen Fall ist die Meldung an die kantonale Steuerverwaltung des Sitzkantons der Arbeitgeberin zu richten.

2.4 Einteilung der Mitarbeiterbeteiligungen in Kategorien und weitere Angaben

Artikel 16 Einteilung der Mitarbeiterbeteiligungen in Kategorien

Die ESTV beabsichtigt, eine Liste mit der Einteilung der Mitarbeiterbeteiligungen in Kategorien im Anhang des geplanten Kreisschreibens der ESTV über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen zu veröffentlichen. Diese Liste kann jederzeit der Entwicklung von Beteiligungsmodellen angepasst werden. Erst kürzlich sind beispielsweise die Co-Investments als neue Beteiligungsmodelle den Steuerbehörden zur Begutachtung unterbreitet worden.

Artikel 17 Weitere Angaben

Im Zusammenhang mit der Begutachtung der oben erwähnten Co-Investments zeigte sich, dass die Steuerbehörden auf weitere Angaben des Arbeitgebers für die Beurteilung eines komplexen Mitarbeiterbeteiligungsplans angewiesen sind. Diese dienen insbesondere der Klärung der Frage, ob die Mitarbeiterinnen oder Mitarbeiter Beteiligungsrechte aufgrund des Arbeitsverhältnisses erhalten haben oder ob sie sich gleich wie Drittanleger beteiligen kön-

nen. Letztlich geht es häufig um die Abgrenzung des Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit und Einkommen aus beweglichem Vermögen.

2.5 Schlussbestimmungen

Artikel 18 Übergangsbestimmung

Einleitend ist festzuhalten, dass die MBV für alle nach ihrem Inkrafttreten abgegebenen Mitarbeiterbeteiligungen gilt. Unter altem Recht abgegebene Mitarbeiterbeteiligungen sind grundsätzlich nach dieser Verordnung zu bescheinigen, wenn der geldwerte Vorteil damals nicht besteuert wurde. Dabei wird es sich vorwiegend um Fälle handeln, in welchen Mitarbeiteroptionen bei der Zuteilung hier in der Schweiz hätten besteuert werden müssen und dies aus irgendeinem Grund unterblieben ist. Wenn die Mitarbeiteroptionen in der Vergangenheit bereits aufgrund eines Steuerrulings (Vorbescheid) bei Abgabe oder bei Vesting besteuert wurden, erübrigt sich eine Bescheinigung bei Ausübung. Wurde dagegen vor dem Inkrafttreten dieser Verordnung die Besteuerung von Mitarbeiteroptionen oder von unechten Mitarbeiterbeteiligungen im Steuerruling bei Ausübung in Aussicht gestellt, ist der Zufluss des geldwerten Vorteils nach den Vorschriften dieser Verordnung zu bescheinigen.

Artikel 19 Inkrafttreten

Der Bundesrat hat mit Beschluss vom 10. Juni 2011 das Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen auf den 1. Januar 2013 in Kraft gesetzt. Demzufolge ist die Verordnung ebenfalls auf den 1. Januar 2013 in Kraft zu setzen.

3 Auswirkungen

Unter dem alten Recht wurden die Mitarbeiteroptionen je nach Ausgestaltung der Bedingungen in drei verschiedenen Zeitpunkten besteuert. Dies konnte der Zeitpunkt der Zuteilung (Erwerb), des unwiderruflichen Rechtserwerbs („Vesting“) oder der Ausübung der Optionen sein. Das Bundesgesetz vom 17. Dezember 2010 über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen bringt wesentliche Vereinfachungen, indem es bei der Optionsbesteuerung nur noch zwei Besteuerungszeitpunkte vorsieht, nämlich den Erwerbs- oder den Ausübungszeitpunkt. Auch bei den Bescheinigungen fallen nur noch diese zwei Besteuerungszeitpunkte in Betracht.

Das bisherige Recht kannte keine Verordnung über die Bescheinigungspflichten im Rahmen von Mitarbeiterbeteiligungen. Trotzdem mussten alle Tatsachen, die für die Besteuerung von Bedeutung waren, bescheinigt werden. Die Bescheinigungspflicht stützte sich auf Artikel 127 Absatz 1 Buchstabe a DBG gegenüber den Mitarbeitenden. Eine direkte Bescheinigungspflicht gegenüber den Veranlagungsbehörden, wie dies neu in Artikel 129 Absatz 1 Buchstabe d DBG vorgeschrieben ist, bestand nicht. Dies führte gelegentlich dazu, dass die Arbeitgeber mit den Steuerbehörden im Sitzkanton zwar die Details für die Bescheinigungen in Steuerrulings festlegten, die Veranlagungsbehörden anderer Kantone aber nicht vollständig über die Tragweite der Steuerrulings informiert wurden.

In der bisherigen Praxis war festzustellen, dass die Bescheinigungen im Bereich der Mitarbeiterbeteiligungen bei grösseren Unternehmen in der Regel recht gut funktionierten. Anders war dies bei kleineren Unternehmen. Dort war häufig der Informationsstand ungenügend, so dass erst im Nachhinein Bescheinigungen auf Verlangen der Veranlagungsbehörden ausgestellt werden mussten. Dies führte zu einem unnötigen Mehraufwand sowohl bei Arbeitgebern, Arbeitnehmern wie auch bei den Veranlagungsbehörden.

Die neuen Bestimmungen betreffend die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen erlauben eine einheitliche Handhabung in der Praxis und damit eine Erhöhung der Rechtssicherheit und eine rechtsgleiche Besteuerung der entsprechenden Mitarbeiter. Sie dienen nicht zuletzt auch den Arbeitgebern, indem diese damit die von ihr zu bescheinigenden Angaben genau kennen, welche Grundlage für die Besteuerung des Mitarbeiters bilden.

3.1 Auswirkungen auf den Bund

Die neu im Gesetz vorgesehenen Bescheinigungs- und Meldepflichten im Bereich der Mitarbeiterbeteiligungen (Art. 129 Abs. 1 Bst. d DBG) werden durch die MBV konkretisiert. Dabei werden in übersichtlicher Gliederung diejenigen Angaben aufgezählt, die für eine sachgerechte Veranlagung notwendig sind. Alles, was nicht unbedingt notwendig ist, wurde weggelassen. Die Verordnung hat beim Bund zur Folge, dass die Steuerrulings, welche der Eidgenössischen Steuerverwaltung zur Gegenzeichnung unterbreitet werden, unter neuem Recht etwas kürzer ausfallen können. Die Bescheinigungs- und Meldepflichten müssen in diesen Steuerrulings nicht mehr im Detail enthalten sein. Es genügt in Zukunft, auf die Verordnung hinzuweisen, denn aus dieser sind die Erfordernisse ohne weiteres ersichtlich.

3.2 Auswirkungen auf Kantone und Gemeinden

Die oben erwähnten Ausführungen bezüglich kürzerer Steuerrulings gelten auch für die durch die Kantone und Gemeinden abzuschliessenden Steuerrulings im Bereich der Mitarbeiterbeteiligungen. Zudem hat die MBV für die Veranlagungsbehörden den Vorteil, dass besser als bisher nachvollziehbar ist, welche Bescheinigungen bei ihnen einzutreffen haben.

3.3 Auswirkungen auf Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Die MBV bietet sowohl für die Arbeitgeber wie auch für die Arbeitnehmer den Vorteil, dass die bisher schon vorhandenen Pflichten konkretisiert und in einem übersichtlich gegliederten Verordnungstext aufgeführt sind. Dadurch dürfte es insbesondere für die kleineren Firmen einfacher sein, rechtzeitig die richtigen Bescheinigungen auszustellen. Dieser Aufwand ist bedeutend kleiner, als wenn nachträglich auf Ersuchen der Veranlagungsbehörden bisher nicht Eingereichtes nachzureichen ist.

4 Verfassungs- und Gesetzmässigkeit

Der Erlass der MBV ist im Gesetz vorgesehen (Art. 129 Abs. 1 Bst. d DBG). Die vom Bundesrat zu erlassende Verordnung hat festzulegen, welches die für die Veranlagung notwendigen Angaben im Bereich der Mitarbeiterbeteiligungen sind.

Das Gesetz selber stützt sich auf die Artikel 128 und 129 der Bundesverfassung.

Anhänge 1 – 3:

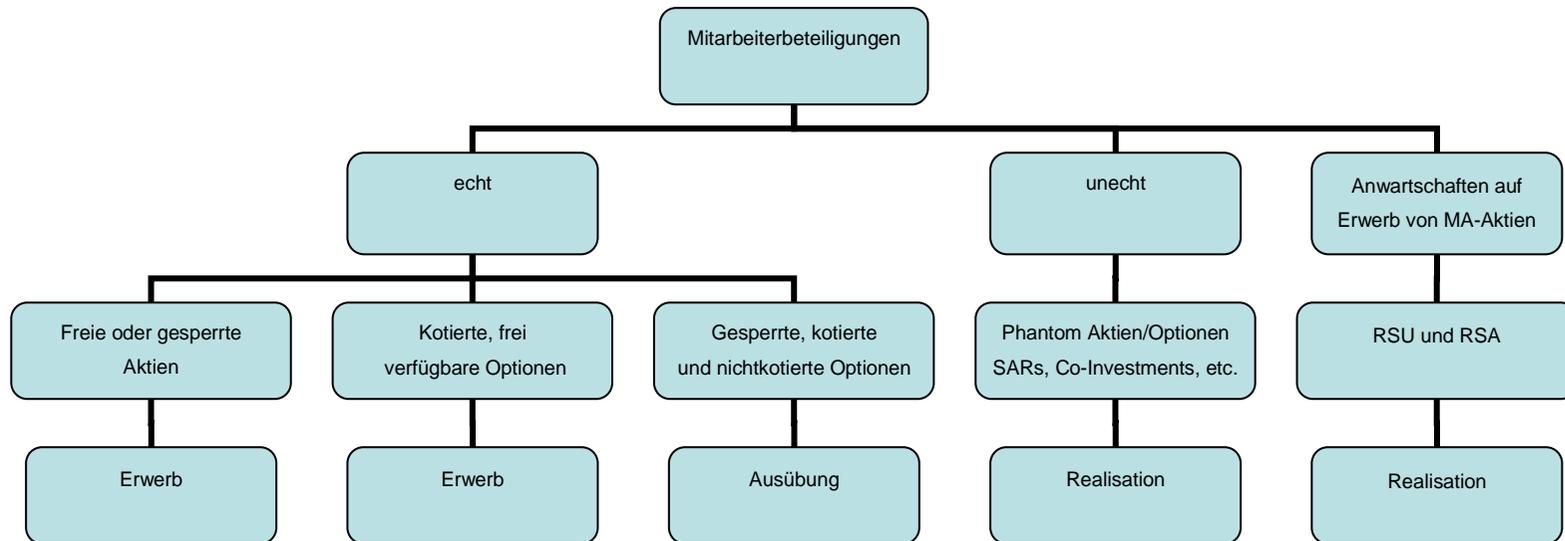
Anhang 1: Übersicht über Mitarbeiterbeteiligungen

Anhang 2: Besteuerungszeitpunkt

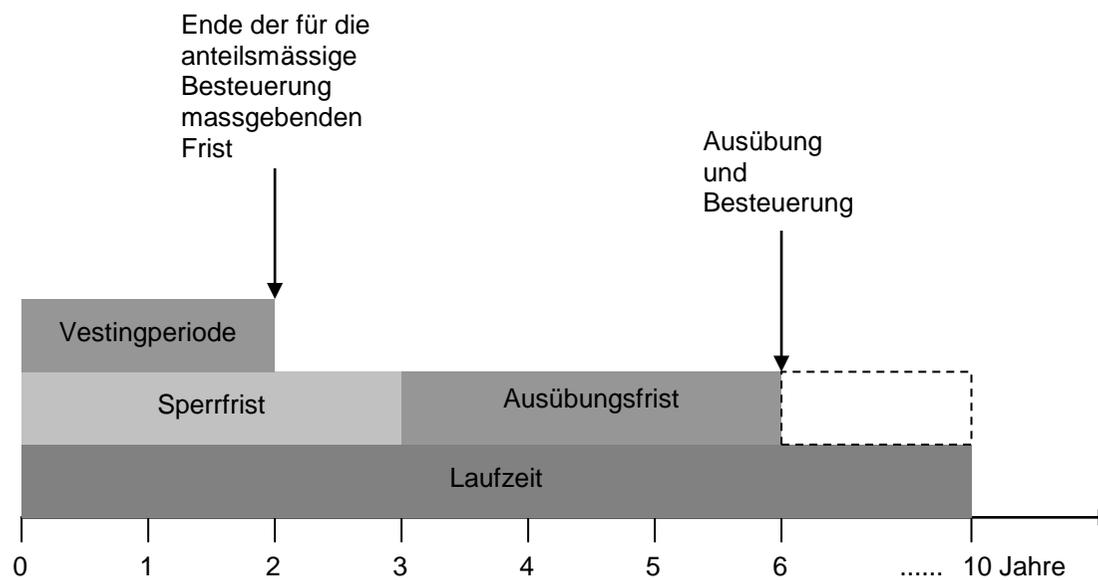
Anhang 3: Diskontmethode nach Artikel 17b Absatz 2 DBG



Übersicht über Mitarbeiterbeteiligungen



Besteuerungszeitpunkt





Diskontiermethode nach Artikel 17b Absatz 2 DBG

Formel: $100/(1.06)^n$

Sperrfrist	Einschlag	reduzierter Verkehrswert
1 Jahr	5,660 %	94,340 %
2 Jahre	11,000 %	89,000 %
3 Jahre	16,038 %	83,962 %
4 Jahre	20,791 %	79,209 %
5 Jahre	25,274 %	74,726 %
6 Jahre	29,504 %	70,496 %
7 Jahre	33,494 %	66,506 %
8 Jahre	37,259 %	62,741 %
9 Jahre	40,810 %	59,190 %
10 Jahre	44,161 %	55,839 %