

Antrag des Regierungsrates vom 2. November 2011

4848

Steuergesetz

**(Änderung vom ;
Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen)**

Der Kantonsrat,

nach Einsichtnahme in den Antrag des Regierungsrates vom 2. November 2011,

beschliesst:

I. Das Steuergesetz vom 8. Juni 1997 wird wie folgt geändert:

§ 4. Abs. 1 unverändert.

² Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz sind aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie

II. Wirtschaftliche
Zugehörigkeit

lit. a unverändert;

b. als Mitglieder der Verwaltung oder Geschäftsführung von juristischen Personen mit Sitz oder Betriebsstätte im Kanton Tantiemen, Sitzungsgelder, feste Entschädigungen, Mitarbeiterbeteiligungen oder ähnliche Vergütungen beziehen,

lit. c–g unverändert.

§ 17. ¹ Steuerbar sind alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte, wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen, geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen und andere geldwerte Vorteile.

2. Unselbstständige
Erwerbstätigkeit
a. Grundsatz

Abs. 2 unverändert.

§ 17 a. ¹ Als echte Mitarbeiterbeteiligungen gelten:

a. Aktien, Genussscheine, Partizipationsscheine, Genossenschaftsanteile oder Beteiligungen anderer Art, die der Arbeitgeber, dessen Muttergesellschaft oder eine andere Konzerngesellschaft den Mitarbeitern abgibt,

b. Mitarbeiterbeteiligungen

b. Optionen auf den Erwerb von Beteiligungen nach lit. a.

² Als unechte Mitarbeiterbeteiligungen gelten Anwartschaften auf blosser Bargeldabfindungen.

c. Einkünfte aus echten Mitarbeiterbeteiligungen

§ 17 b. ¹ Geldwerte Vorteile aus echten Mitarbeiterbeteiligungen, ausser aus gesperrten oder nicht börsenkotierten Optionen, sind im Zeitpunkt des Erwerbs als Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit steuerbar. Die steuerbare Leistung entspricht deren Verkehrswert vermindert um einen allfälligen Erwerbspreis.

² Bei Mitarbeiteraktien sind für die Berechnung der steuerbaren Leistung Sperrfristen mit einem Diskont von 6 Prozent pro Sperrjahr auf deren Verkehrswert zu berücksichtigen. Dieser Diskont gilt längstens für zehn Jahre.

³ Geldwerte Vorteile aus gesperrten oder nicht börsenkotierten Mitarbeiteroptionen werden im Zeitpunkt der Ausübung besteuert. Die steuerbare Leistung entspricht dem Verkehrswert der Aktie bei Ausübung vermindert um den Ausübungspreis.

d. Einkünfte aus unechten Mitarbeiterbeteiligungen

§ 17 c. Geldwerte Vorteile aus unechten Mitarbeiterbeteiligungen sind im Zeitpunkt ihres Zuflusses steuerbar.

e. Anteilsmässige Besteuerung

§ 17 d. Hatte der Steuerpflichtige nicht während der gesamten Zeitspanne zwischen Erwerb und Entstehen des Ausübungsrechts der gesperrten Mitarbeiteroptionen (§ 17 b Abs. 3) steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz, so werden die geldwerten Vorteile daraus anteilmässig im Verhältnis zwischen der gesamten zu der in der Schweiz verbrachten Zeitspanne besteuert.

III. Mitarbeiterbeteiligungen

§ 39 a. ¹ Mitarbeiterbeteiligungen nach § 17 b Abs. 1 sind zum Verkehrswert einzusetzen. Allfällige Sperrfristen sind in Anwendung von § 17 b Abs. 2 zu berücksichtigen.

² Mitarbeiterbeteiligungen nach §§ 17 b Abs. 3 und 17 c sind bei Zuteilung ohne Steuerwert zu deklarieren.

Marginalie zu § 40:

IV. Landwirtschaftliche Grundstücke

Marginalie zu § 41:

V. Ergänzende Vermögenssteuer für landwirtschaftliche Grundstücke
1. Steuerpflicht

Marginalie zu § 45:

VI. Lebens- und Rentenversicherungen

Marginalie zu § 46:

VII. Abzug von Schulden

Marginalie zu § 47:

VIII. Steuertarif

§ 88. Abs. 1 unverändert.

² Steuerbar sind alle Einkünfte aus Arbeitsverhältnis, einschliesslich der Nebeneinkünfte, wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen, geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen und andere geldwerte Vorteile sowie Ersatzeinkünfte wie Taggelder aus Kranken- und Unfallversicherung und Arbeitslosenversicherung.

II. Steuerbare Leistungen

Abs. 3 unverändert.

§ 96. ¹ Im Ausland wohnhafte Mitglieder der Verwaltung oder der Geschäftsführung von juristischen Personen mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung im Kanton sind für die ihnen ausgerichteten Tantiemen, Sitzungsgelder, festen Entschädigungen, Mitarbeiterbeteiligungen und ähnlichen Vergütungen steuerpflichtig.

III. Verwaltungsräte

² Im Ausland wohnhafte Mitglieder der Verwaltung oder der Geschäftsführung ausländischer Unternehmen, welche im Kanton Betriebsstätten unterhalten, sind für die ihnen zulasten dieser Betriebsstätten ausgerichteten Tantiemen, Sitzungsgelder, festen Entschädigungen, Mitarbeiterbeteiligungen und ähnlichen Vergütungen steuerpflichtig.

Abs. 3 unverändert.

§ 100 a. ¹ Personen, die im Zeitpunkt des Zuflusses von geldwerten Vorteilen aus gesperrten Mitarbeiteroptionen (§ 17 b Abs. 3) im Ausland wohnhaft sind, werden für den geldwerten Vorteil anteilmässig nach § 17 d steuerpflichtig.

VIII. Empfänger von Mitarbeiterbeteiligungen

² Die Steuer beträgt 20 Prozent des geldwerten Vorteils.

Marginalie zu § 101:

IX. Direkte Bundessteuer

§ 102. ¹ Der Schuldner der steuerbaren Leistung ist verpflichtet, lit. a–c unverändert;

d. die anteilmässigen Steuern auf im Ausland ausgeübten Mitarbeiteroptionen zu entrichten; der Arbeitgeber schuldet die anteilmässige Steuer auch dann, wenn der geldwerte Vorteil von einer ausländischen Konzerngesellschaft ausgerichtet wird.

X. Pflichten des Schuldners der steuerbaren Leistung

Abs. 2–4 unverändert.

Marginalie zu § 103:

XI. Verteilung der Steuer

5. Meldepflicht
bei Mitarbeiter-
beteiligungen

§ 137 a. Arbeitgeber, die ihren Arbeitnehmern Mitarbeiterbeteiligungen einräumen, müssen dem kantonalen Steueramt eine Bescheinigung über alle für deren Einschätzung notwendigen Angaben einreichen. Die vom Bundesrat gestützt auf Art. 129 Abs. 1 Bst. d des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer erlassenen Bestimmungen gelten sinngemäss.

II. Dieses Gesetz untersteht dem fakultativen Referendum.

Weisung

1. Ausgangslage

Nach § 17 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG; LS 631.1), wie ebenso nach Art. 17 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) und Art. 7 Abs. 1 des gleich datierten Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14), sind alle Einkünfte aus privatrechtlichen und öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnissen steuerbar. Darunter fallen auch die geldwerten Vorteile aus dem Erwerb von Mitarbeiteraktien und Mitarbeiteroptionen.

Als Mitarbeiteraktie gilt eine Aktie der arbeitgebenden Gesellschaft oder einer Konzerngesellschaft, die diese einer Mitarbeiterin oder einem Mitarbeiter in der Regel zu Vorzugsbedingungen überträgt. Demgegenüber liegt eine Mitarbeiteroption vor, wenn einer Mitarbeiterin oder einem Mitarbeiter das Recht eingeräumt wird, eine Aktie der arbeitgebenden Gesellschaft oder einer Konzerngesellschaft innerhalb eines bestimmten Zeitraums zu einem bestimmten Preis zu erwerben.

Werden den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern solche Wertpapiere mit einer Verfügungssperre und/oder mit weiteren Bedingungen abgegeben, so stellt sich die Frage, wann der geldwerte Vorteil aus dem Erwerb der Mitarbeiteraktie oder Mitarbeiteroption einkommens-

steuerlich zugeflossen (realisiert) ist. Bis anhin war diese Frage in den schweizerischen Steuergesetzen nicht ausdrücklich geregelt. In der Einschätzungspraxis wurden jedoch entsprechende Richtlinien entwickelt.

Für den Kanton Zürich kann dazu auf das «Merkblatt des kantonalen Steueramtes über die Besteuerung des kantonalen Steueramtes über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen zum Zwecke der Zürcher Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer» vom 21. Oktober 2009 (Zürcher Steuerbuch Nr. 13/301; im Folgenden Merkblatt) hingewiesen werden. Gemäss diesem Merkblatt ist zunächst bei Mitarbeiteraktien zu unterscheiden:

- Freie Mitarbeiteraktien, über die ohne Einschränkung verfügt werden kann, werden im Zeitpunkt der Zuteilung besteuert. Die Differenz zwischen dem Verkehrswert der Mitarbeiteraktien und dem tieferen Erwerbspreis stellt steuerbares Einkommen dar.
- Mit einer Sperrfrist behaftete Mitarbeiteraktien werden grundsätzlich ebenfalls im Zeitpunkt der Zuteilung besteuert. Der Sperrfrist wird mit einem Einschlag (Diskont) Rechnung getragen. Das steuerbare Einkommen entspricht der Differenz zwischen dem diskontierten Verkehrswert und dem tieferen Erwerbspreis. Sind gesperrte Mitarbeiteraktien jedoch mit einer Rückgabepflicht behaftet, und behält sich die Arbeitgeberin die Stimm- und Dividendenrechte der zugeteilten Aktien vor, erfolgt die Besteuerung ausnahmsweise erst bei Rückgabe oder Wegfall der Rückgabepflicht. Bei Rückgabe der Aktien stellt die Differenz zwischen dem Rückgabepreis und dem seinerzeitigen Erwerbspreis steuerbares Einkommen dar. Bei Wegfall der Rückgabepflicht oder Dahinfallen des vertraglichen Stimm- und Dividendenrechtsvorbehalts unterliegt die Differenz zwischen dem entsprechend der verbleibenden Sperrfrist diskontierten Wert der Aktien und dem seinerzeitigen Abgabepreis der Einkommenssteuer.

Sodann ist nach dem Merkblatt bei Mitarbeiteroptionen zu unterscheiden:

- Frei verfügbare Mitarbeiteroptionen sowie gesperrte Optionen, die während einer Sperrfrist weder übertrag- noch ausübbar sind, werden, wenn sie bewertbar sind, im Zeitpunkt der Zuteilung besteuert. Steuerbar ist die Differenz zwischen dem Verkehrswert der Option im Zeitpunkt der Zuteilung und dem Erwerbspreis. Die finanzmathematische Berechnung des Verkehrswerts erfolgt in der Regel nach dem Modell von «Black/Scholes». Sind die Optionen gesperrt, so wird bei dieser finanzmathematischen Berechnung der Verkehrswert der zugrunde liegenden Aktien diskontiert.

- Sind Mitarbeiteroptionen während einer bestimmten Frist (Vestingperiode) mit einer sogenannten Vesting-Klausel, d. h. mit einer oder mehreren aufschiebenden Bedingungen behaftet, so gelten sie erst im Zeitpunkt des Vesting, d. h., wenn die aufschiebenden Bedingungen erfüllt sind, als unwiderruflich erworben. Solche Optionen werden daher im Zeitpunkt des Vesting besteuert, vorausgesetzt, dass sie in diesem Zeitpunkt bewertbar sind.
- Mitarbeiteroptionen gelten jedoch im Zeitpunkt der Zuteilung oder des Vesting als nicht bewertbar, wenn die Wertermittlung für diesen Zeitpunkt zu einem offensichtlich nicht vertretbaren Ergebnis führt. «Das ist namentlich dann der Fall, wenn für die finanzmathematische Berechnung notwendige Parameter fehlen oder der Optionsvertrag zahlreiche individuelle Bedingungen enthält, welche mathematisch nicht adäquat berücksichtigt werden können» (Merkblatt, B/I/2, Abs. 5). Solche nicht bewertbaren Mitarbeiteroptionen werden erst im Zeitpunkt der Ausübung bzw. des Verkaufs der Optionen besteuert.

2. Bundesgesetz vom 17. Dezember 2010 über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen – Nachvollzug im kantonalen Steuergesetz

Nachdem seit den 90er-Jahren die Abgabe von Mitarbeiterbeteiligungen, insbesondere von Mitarbeiteroptionen, zugenommen hatte, traten bei der Besteuerung dieser Beteiligungen zunehmend Schwierigkeiten auf; diese hingen mit den zum Teil sehr komplexen Mitarbeiterbeteiligungsplänen zusammen. Dies führte zur Forderung nach einer Rechtsgrundlage im DBG und StHG.

Am 17. November 2004 verabschiedete der Bundesrat die Botschaft zu einem Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen mit Änderungen im DBG und StHG (BBl 2005, 575). In der Botschaft wird in der zusammenfassenden Übersicht unter anderem festgehalten (BBl 2005, S. 576):

«Mitarbeiteraktien sollen wie bisher im Zeitpunkt des Erwerbs besteuert werden. Ausschlaggebend sind dabei der zivilrechtliche Rechtserwerb und die damit verbundene Einräumung des Dividendenrechts. Der Verfügungssperre gesperrter Mitarbeiteraktien soll Rechnung getragen werden, indem der Verkehrswert der Aktie mit einem Einschlag von 6 Prozent pro Jahr reduziert wird; dies bis zu maximal 10 Jahren.

Börsenkotierte Mitarbeiteroptionen, die frei verfü- oder ausübbar sind, werden ebenfalls im Zeitpunkt des Erwerbs besteuert. Nicht börsenkotierte oder gesperrte Mitarbeiteroptionen sollen dagegen im

Zeitpunkt der Ausübung der Besteuerung unterliegen. Die Besteuerung nicht börsenkotierter oder gesperrter Optionen im Ausübungszeitpunkt hat für die Unternehmen und die Steuerbehörden den Vorteil, dass die Optionen nicht mehr nach komplizierten finanzmathematischen Formeln bewertet werden müssen. Ferner müssen die Mitarbeitenden nicht mehr Steuern auf einem geldwerten Vorteil entrichten, den sie wegen eines späteren Kursverfalls der Aktien gar nicht realisieren können.»

Weiter war im Gesetzesentwurf des Bundesrates für gesperrte oder nicht börsenkotierte Mitarbeiteroptionen vorgesehen (Art. 17b Abs. 3 Sätze 2 und 3 Entwurf DBG; BBl 2005, S. 604):

«... Die steuerbare Leistung entspricht dem Verkehrswert der Aktie bei Ausübung vermindert um den Ausübungspreis. Von dem Teil der steuerbaren Leistung, die der Wertsteigerung der Aktie zwischen der Zuteilung der Option und deren Ausübung entspricht, werden pro Sperrjahr 10 Prozent, höchstens aber 50 Prozent abgezogen.»

Diese steuermindernde Berücksichtigung der Wertsteigerung der Aktie zwischen Zuteilung der Option und deren Ausübung bei gesperrten oder nicht börsenkotierten Mitarbeiteroptionen (Art. 17b Abs. 3 Satz 3 Entwurf DBG) löste in den anschliessenden Beratungen in den eidgenössischen Räten grosse Diskussionen aus. Dies war denn auch einer der wesentlichen Gründe, dass sich die Beratungen in den eidgenössischen Räten stark verzögerten. Schliesslich wurde der Vorschlag des Bundesrates (Art. 17b Abs. 3 Satz 3 Entwurf DBG) abgelehnt, und es wurde für die Besteuerung nur noch auf den «Verkehrswert der Aktie bei Ausübung vermindert um den Ausübungspreis» abgestellt.

Ansonsten entspricht das schliesslich am 17. Dezember 2010 verabschiedete Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (BBl 2010 8987–8987) dem Vorschlag des Bundesrates. Dieses Bundesgesetz sieht Änderungen im DBG und StHG vor; die Änderungen des StHG stimmen grundsätzlich mit jenen des DBG überein. Die Kantone haben im vorliegenden Bereich, abgesehen von den Steuertarifen, keinen Freiraum mehr; sie sind an die Vorgaben des Bundes gebunden.

Die Kantone müssen ihre Steuergesetze auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens des Bundesgesetzes vom 17. Dezember 2010 an die neuen Vorgaben des StHG anpassen (Art. 72m StHG). Das Bundesgesetz wurde auf den 1. Januar 2013 in Kraft gesetzt (AS 2011, 3264).

Mit der vorliegenden Steuergesetzrevision sollen die neuen verbindlichen Vorgaben des StHG nachvollzogen werden.

3. Zu den einzelnen Änderungen

§ 4 Abs. 2 lit. b

Hier werden, vorgegeben durch Art. 5 Abs. 2 lit. b DBG und Art. 4 Abs. 1 lit. b StHG, neu auch die Mitarbeiterbeteiligungen erwähnt. Mitglieder der Verwaltung oder Geschäftsführung von juristischen Personen erhalten in der Regel auch Mitarbeiterbeteiligungen, selbst wenn sie in der Schweiz nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind. Die wirtschaftliche Zugehörigkeit genügt, um hier für geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen steuerpflichtig zu werden.

§ 17 Abs. 1

In § 17 Abs. 1 wird, in Anlehnung an Art. 17 Abs. 1 DBG, neu festgehalten, dass auch geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen zu den steuerbaren Einkünften aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit gehören. Zudem wird, im Hinblick auf die einzufügenden §§ 17a–17d, der Randtitel zu § 17 «2. Unselbstständige Erwerbstätigkeit», in Anlehnung an den Randtitel zu Art. 17 DBG, ergänzt: «a. Grundsatz».

§ 17a

Gemäss § 17a Abs. 1, vorgegeben durch Art. 17a Abs. 1 DBG und Art. 7c Abs. 1 StHG, gelten als «echte Mitarbeiterbeteiligungen»:

- «a. Aktien, Genussscheine, Partizipationsscheine, Genossenschaftsanteile oder Beteiligungen anderer Art, die die Arbeitgeberin, deren Muttergesellschaft oder eine andere Konzerngesellschaft den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern abgibt;
- b. Optionen auf den Erwerb von Beteiligungen nach lit. a.»

Demgegenüber sieht § 17a Abs. 2, vorgegeben durch Art. 17a Abs. 2 DBG und Art. 7c Abs. 2 StHG, vor: «Als unechte Mitarbeiterbeteiligung gelten Anwartschaften auf blossе Bargeldabfindungen.»

Weiter wird zum Adjektiv «echt» im Sinne von § 17a Abs. 1 in der Botschaft des Bundesrates vom 17. November 2004 zum gleich lautenden Art. 17a Abs. 1 DBG ausgeführt (BBl 2005, S. 595):

«Mit dem Adjektiv «echt» . . . soll zum Ausdruck gebracht werden, dass in einem Mitarbeiterbeteiligungsplan die Einräumung von Beteiligungsrechten wie Stimm-, Dividenden- und Bezugsrechte ermöglicht werden muss. Mitarbeiteroptionen gelten dann als «echt», wenn sie letztlich nach der Ausübung dem Mitarbeiter oder der Mitarbeiterin die Möglichkeit einräumen, Aktien oder andere Beteiligungspapiere seiner oder ihrer Arbeitgeberin zu erwerben.»

Unechte Mitarbeiterbeteiligungen bezwecken weder direkt mittels Aktien noch indirekt mittels Optionen den Erwerb von Beteiligungen an der Arbeitgeberin. In der Regel wird damit die Art und Weise der Berechnung des künftigen Bonus in Aussicht gestellt. So wird etwa der künftige Bonus anhand der Aktiensteigerung oder der Dividendenrendite berechnet.

Es liegt auch keine echte Mitarbeiterbeteiligung vor, wenn ein Unternehmen der Mitarbeiterin oder dem Mitarbeiter die Möglichkeit einräumt, beispielsweise nach drei Jahren Bargeld statt der Aktien zu beziehen. Wegen dieser Wahlmöglichkeit ist es bei der Zuteilung der Option nicht sicher, ob der Mitarbeiter oder die Mitarbeiterin überhaupt Beteiligungsrechte erwerben will. Das Wahlrecht ist daher als Anwartschaft zu qualifizieren.

Als unechte Mitarbeiterbeteiligung – aber nicht im Sinne von Abs. 2 – muss auch qualifiziert werden, wenn das Unternehmen die Abgabe von Aktien in beispielsweise zwei Jahren verspricht, falls das Arbeitsverhältnis dazumal ungekündigt sein wird (sog. Share Awards). Bei der Abgabe des Versprechens ist unsicher, ob das Arbeitsverhältnis beim Eintritt der Bedingung noch bestehen wird. Wegen dieser Unsicherheit haben solche Mitarbeiterbeteiligungspläne auch einen anwartschaftlichen Charakter. Share Awards sind auch nicht als Optionen zu qualifizieren, da sie den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern kein Ausübungsrecht einräumen. Die Aktien werden übertragen, sobald die Bedingung eingetreten ist. Wenn die Aktien dann effektiv abgegeben werden, sind sie aber als echte Mitarbeiterbeteiligung nach Absatz 1 zu qualifizieren. D. h. sie sind bei der künftigen Abgabe entweder als freie oder gesperrte Mitarbeiteraktien zu besteuern, falls noch eine Verfügungssperre auferlegt wird.»

§ 17b

Diese Bestimmung, vorgegeben durch Art. 17b DBG und Art. 7d StHG, regelt die Besteuerungszeitpunkte der echten Mitarbeiterbeteiligungen und die Bemessung der steuerbaren Leistung. Abs. 1 sieht die Besteuerung im Zeitpunkt des Erwerbs der Mitarbeiterbeteiligung vor. Dieser Grundsatz gilt namentlich für die frei verfügbaren und die gesperrten Mitarbeiteraktien sowie für die an der Börse kotierten Mitarbeiteroptionen, die sofort nach Erwerb frei verfügbare und ausübbar sind (sogenannte handelbare Optionen). Dieser Grundsatz gilt aber nicht für die gesperrten oder für die nicht börsenkotierten Optionen, wie sie die überwiegende Mehrzahl der Mitarbeiterbeteiligungspläne bei Optionen vorsieht; sie werden nach Abs. 3 im Zeitpunkt der Ausübung besteuert.

Bei echten Mitarbeiterbeteiligungen entspricht die steuerbare Leistung deren Verkehrswert vermindert um einen allfälligen Erwerbspreis (§ 17b Abs. 1 Satz 2). Bei gesperrten Mitarbeiteraktien wird der Verkehrswert um einen Einschlag bzw. Diskont von 6% pro Sperrjahr vermindert, längstens jedoch bis zum zehnten Sperrjahr (§ 17b Abs. 2).

Geldwerte Vorteile aus gesperrten oder nicht börsenkotierten Mitarbeiteroptionen werden, wie erwähnt, im Zeitpunkt der Ausübung besteuert. Die steuerbare Leistung entspricht dem Verkehrswert der Aktie bei Ausübung vermindert um den Ausübungspreis (§ 17b Abs. 3).

§ 17c

Gemäss § 17c, vorgegeben durch Art. 17c DBG und Art. 7e StHG, sind geldwerte Vorteile aus unechten Mitarbeiterbeteiligungen (Anwartschaften) im Zeitpunkt des Zuflusses steuerbar.

§ 17d

Gemäss dieser Bestimmung werden die geldwerten Vorteile aus Mitarbeiteroptionen anteilmässig besteuert, wenn die steuerpflichtige Person nicht während der gesamten Zeitspanne zwischen «Erwerb» und «Entstehen des Ausübungsrechts der gesperrten Optionen» steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz hatte. Die geldwerten Vorteile werden anteilmässig, im Verhältnis zwischen der gesamten zu der in der Schweiz verbrachten Zeitspanne, besteuert. Diese Lösung, nunmehr durch Art. 17d DBG und Art. 7f StHG vorgegeben, geht laut Botschaft des Bundesrates auf eine Empfehlung einer OECD-Expertenkommission zurück. In der Botschaft des Bundesrates wird dazu folgendes Beispiel angeführt (BBl 2005, S. 597):

«Der Mitarbeiter X einer ausländischen Muttergesellschaft erhält Optionen, die einer Verfügungssperre von 5 Jahren unterliegen. Bei der Zuteilung wohnt und arbeitet er im Lande A. Nach zwei Jahren wechselt er zur schweizerischen Tochtergesellschaft und arbeitet für diese hier in der Schweiz mehr als 3 Jahre. Die Optionen könnte er nun hier ausüben. Die Aktien seines Unternehmens sind noch zu wenig gestiegen, weshalb Mitarbeiter X noch mit der Ausübung zuwartet. Im siebten Jahr übt er seine Optionsrechte aus, arbeitet aber zu dieser Zeit im Land B bei einer anderen Tochtergesellschaft. Der geldwerte Vorteil beträgt 50 pro Option. Nach Art. 17d DBG kann die Schweiz Dreifünftel – also 30 – und Land A Zweifünftel der geldwerten Leistung besteuern. Die schweizerische Veranlagungsbehörde wird in diesem Fall dann noch die Freistellung nach Art. 17b Abs. 3 DBG gewähren. Das Land B kann diesen geldwerten Vorteil nicht besteuern, weil sich der Mitarbeiter X weder bei der Zuteilung noch im Zeitpunkt des Entstehens des Ausübungsrechts dort aufhielt.»

§ 39a

Gemäss dieser Bestimmung, vorgegeben durch Art. 14a StHG, unterliegen echte Mitarbeiterbeteiligungen, ausser gesperrten oder nicht börsenkotierten Optionen, zum Verkehrswert der Vermögenssteuer; allfällige Sperrfristen sind mit einem Diskont, in Anwendung von § 17b Abs. 2, zu berücksichtigen (§ 39a Abs. 1). Gesperrte oder nicht börsenkotierte Mitarbeiteroptionen (§ 17b Abs. 3) sowie unechte Mitarbeiterbeteiligungen (§ 17c) sind ab Zuteilung ohne Steuerwert (pro memoria) zu deklarieren (§ 39a Abs. 2).

§ 88 Abs. 2

Hier, vorgegeben durch Art. 84 Abs. 2 DBG und Art. 32 Abs. 2 StHG, wird die Aufzählung der Leistungen, die der Quellenbesteuerung unterliegen, mit einem Hinweis auf die geldwerten Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen ergänzt.

§ 96 Abs. 1 und 2

«Im Ausland wohnhafte Mitglieder der Verwaltung oder der Geschäftsführung von juristischen Personen mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung im Kanton» (§ 96 Abs. 1 StG) oder «im Ausland wohnhafte Mitglieder der Verwaltung oder Geschäftsführung ausländischer Unternehmen, welche im Kanton Betriebsstätten unterhalten» (§ 96 Abs. 2 StG), unterliegen der Quellenbesteuerung; die kantonale Quellensteuer beträgt 20% der Bruttoeinkünfte (§ 96 Abs. 3 StG). Auch solche Personen können Mitarbeiterbeteiligungen erhalten. § 96 Abs. 1 und 2 sind daher, vorgegeben durch Art. 93 Abs. 1 und 2 DBG sowie Art. 35 Abs. 1 lit. c und d StHG, entsprechend zu ergänzen.

§§ 100a und 102 Abs. 1 lit. d

Die neue Bestimmung von § 100a folgt Art. 97a DBG; sie bedeutet: Personen,

- die während eines Teils der Zeitspanne zwischen Erwerb und Entstehen des Ausübungsrechts der gesperrten Mitarbeiteroptionen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz hatten
- und die im Zeitpunkt des Zuflusses der geldwerten Vorteile aus diesen Mitarbeiteroptionen, d. h. «im Zeitpunkt der Ausübung» der Optionen und damit im Zeitpunkt der Besteuerung der geldwerten Vorteile (§ 17b Abs. 3), im Ausland wohnhaft sind,

werden für den geldwerten Vorteil aus den Mitarbeiteroptionen anteilmässig nach § 17d steuerpflichtig (§ 100a Abs. 1). Auf dem anteilmässig zu besteuern den geldwerten Vorteil wird eine Quellensteuer erhoben (§ 100a Abs. 2).

Diese Quellensteuer beträgt bei der direkten Bundessteuer 11,5% (Art. 97a Abs. 2 DBG), was dem Höchstsatz für die Einkommenssteuer bei der Bundessteuer entspricht. Der Bundesrat hat diesen Satz vorgeschlagen, «da ohnehin die meisten Kaderleute bei der Besteuerung in der Schweiz diesem Satz unterliegen» (BBI 2004 598).

Wie erwähnt (zu § 96 Abs. 1 und 2), beträgt andererseits die kantonale Quellensteuer für «im Ausland wohnhafte Mitglieder der Verwaltung oder der Geschäftsführung von juristischen Personen mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung im Kanton» und «im Ausland wohnhafte Mitglieder der Verwaltung oder Geschäftsführung ausländischer Unternehmen, welche im Kanton Betriebsstätten unterhalten», 20% der Bruttoeinkünfte (§ 96 Abs. 3 StG). Dementsprechend wird auch für die Quellensteuer gemäss § 100a ein Satz von 20% vorgeschlagen (§ 100a Abs. 2). Diese Quellensteuer fällt zu zwei Fünfteln an den Kanton und zu drei Fünfteln an die politische Gemeinde (§ 103 StG).

Weiter ist davon auszugehen, dass § 100a im Verhältnis zu den bisherigen und weiterhin geltenden Quellensteuertatbeständen gemäss § 94 StG (ausländische Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, die «ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz für kurze Dauer oder als Grenzgänger oder Wochenaufenthalter in unselbständiger Stellung im Kanton erwerbstätig» sind) und § 96 StG («im Ausland wohnhafte Mitglieder der Verwaltung oder Geschäftsführung von juristischen Personen mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung im Kanton» bzw. «im Ausland wohnhafte Mitglieder der Verwaltung oder der Geschäftsführung ausländischer Unternehmen, welche im Kanton Betriebsstätten unterhalten») subsidiäre Bedeutung hat. Dies bedeutet, dass § 100a zurücktritt, wenn der zu beurteilende Sachverhalt unter einen der erwähnten Quellensteuertatbestände fällt; insoweit gehen diese der neuen Bestimmung von § 100a vor.

Im Übrigen wird die Quellensteuer gemäss § 100a Abs. 2 bei der früheren Arbeitgeberin im Kanton – als der Schuldnerin der steuerbaren Leistung – bezogen; es gelten dafür die allgemeinen Regeln des Quellensteuerrechts (§§ 102, 104, 105, 109, 143–146 StG). Zudem wird neu in § 102 Abs. 1 lit. d, in Anlehnung an Art. 100 Abs. 1 lit. d DBG und Art. 37 Abs. 1 lit. d StHG, vorgesehen, dass die Schuldnerin der steuerbaren Leistung, d. h. die frühere Arbeitgeberin im Kanton, verpflichtet ist, «die anteilmässigen Steuern auf im Ausland ausgeübten Mitarbeiteroptionen zu entrichten; die Arbeitgeberin schuldet die anteilmässige Steuer auch dann, wenn der geldwerte Vorteil von einer ausländischen Konzerngesellschaft ausgerichtet wird».

§ 137a

Gemäss dieser Bestimmung, vorgegeben durch Art. 129 Abs. 1 lit. d DBG und Art. 45 lit. e StHG, müssen Arbeitgeber dem kantonalen Steueramt eine Bescheinigung über die geldwerten Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen einreichen. In Bezug auf den Inhalt einer solchen Bescheinigung ist zu beachten, dass der Bundesrat für die direkte Bundessteuer die Einzelheiten in einer Verordnung regeln wird (Art. 129 Abs. 1 lit. d letzter Satz DBG). Nach § 137a letzter Satz gelten diese Regeln sinngemäss auch für die Staats- und Gemeindesteuern.

4. Auswirkungen

Die Anpassung des Steuergesetzes an die StHG-Bestimmungen des Bundesgesetzes über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen führt, im Vergleich zur heutigen Einschätzungspraxis (siehe Ziff. 1, auch zum Folgenden), grundsätzlich nicht zu neuen Steuertatbeständen. Es kann jedoch bei gesperrten oder nicht börsenkotierten Mitarbeiteroptionen, bei denen die geldwerten Vorteile nunmehr durchwegs im Zeitpunkt der Ausübung der Optionen besteuert werden (§ 17b Abs. 3), nicht ausgeschlossen werden, dass diese geldwerten Vorteile nach der bisherigen Einschätzungspraxis in einzelnen Fällen schon im Zeitpunkt der Zuteilung besteuert wurden. Die Verschiebung des Zeitpunkts der Besteuerung kann sich auf die Bemessungsgrundlage auswirken, weil diese vom – im Zeitpunkt der Besteuerung geltenden – Kurswert (Verkehrswert) für die den Mitarbeiteroptionen zugrunde liegenden Beteiligungspapiere abhängt. Daraus können sich, verglichen mit der geltenden Einschätzungspraxis, Auswirkungen zugunsten oder zulasten der Steuerpflichtigen ergeben. Diese Auswirkungen sind jedoch durch das Bundesrecht vorgegeben; dem kantonalen Gesetzgeber kommt hier kein Ermessensspielraum zu.

Weiter ist – bezüglich der Auswirkungen der vorliegenden Vorlage – auf die neu gesetzlich verankerte Regelung hinzuweisen, wonach Personen, welche die geldwerten Vorteile aus gesperrten Mitarbeiteroptionen während ihres Wohnsitzes in der Schweiz «verdient» haben, jedoch im Zeitpunkt der Ausübung der Optionen, d. h. im Zeitpunkt der Besteuerung, im Ausland wohnhaft sind, für diese Vorteile anteilsmässig steuerpflichtig sind und dafür einer festen Quellensteuer von 20% (Staats- und Gemeindesteuern) unterliegen (§ 100a). Nach bisheriger Einschätzungspraxis kamen in solchen seltenen Fällen die allgemeinen Quellensteuertarife für ausländische Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer gemäss §§ 89 und 90 StG zur Anwendung. Daraus können

sich gegenüber der bisherigen Einschätzungspraxis, abhängig von der Höhe der geldwerten Vorteile, gewisse, in der Regel geringfügige Mehrbelastungen ergeben. Die Quellensteuer von 20% ist jedoch durch die neue, ebenfalls feste Quellensteuer von 11,5% bei der direkten Bundessteuer – und damit durch das Bundesrecht – vorgezeichnet (Art. 97a DBG); da die Quellensteuer für die Staats- und Gemeindesteuern und jene für die direkte Bundessteuer in Form eines einheitlichen Quellensteuerabzugs erhoben werden, müssen Ausgestaltung und Höhe der Quellensteuertarife aufeinander abgestimmt werden. Es dürfte sich auch weiterhin um einen nur selten auftretenden Tatbestand handeln.

Schliesslich wurde schon in der Botschaft des Bundesrates vom 17. November 2004 vermerkt, dass, mangels statistischer Grundlagen, die finanziellen Auswirkungen nicht vorhersehbar seien. Auch sei schwer abzuschätzen, wie die Wirtschaft auf das vorgeschlagene Besteuerungsmodell reagieren werde (BBl 2005, S. 600). Aussagen zu den Auswirkungen auf den Steuerertrag sind daher nicht möglich. Aus den dargelegten Gründen dürften jedoch diese Auswirkungen nicht ins Gewicht fallen.

5. Regulierungsfolgeabschätzung

Im Hinblick auf § 3 des Gesetzes zur administrativen Entlastung der Unternehmen (EntlG; LS 930.1) ist festzustellen, dass nicht ausgeschlossen werden kann, dass bei der Einräumung von Mitarbeiterbeteiligungen die Anpassung des Steuergesetzes an die neuen StHG-Bestimmungen mit geringen administrativen Mehrbelastungen verbunden sein kann. Soweit sich solche ergeben, sind diese jedoch durch die StHG-Bestimmungen und damit das Bundesrecht vorgegeben. Hinzu kommt, dass sich die gleichen administrativen Mehrbelastungen schon aus dem Vollzug der inhaltlich übereinstimmenden DBG-Bestimmungen ergeben.

6. Antrag

Der Regierungsrat beantragt dem Kantonsrat, der vorliegenden Änderung des Steuergesetzes zuzustimmen.

Im Namen des Regierungsrates

Die Präsidentin:

Gut-Winterberger

Der Staatsschreiber:

Husi