



Botschaft Nr. 28

18. September 2012

des Staatsrats an den Grossen Rat zum Gesetzesentwurf zur Änderung des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern

Wir unterbreiten Ihnen einen Gesetzesentwurf zur Änderung des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG) (SGF 631.1). Nach einer kurzen Einleitung gehen wir in dieser Botschaft auf die Gründe und die Tragweite der Revision und ihre Folgen ein. Die Botschaft enthält auch einen Kommentar der geänderten Artikel.

1. Einleitung

Mit dieser Revision soll lediglich das DStG mit dem Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) (SR 642.14) in Einklang gebracht werden. Infolge zweier Änderungen des StHG, die vom eidgenössischen Parlament im Dezember 2010 und Juni 2011 verabschiedet worden sind, müssen die Kantone ihre Steuergesetzgebung entsprechend anpassen. Es geht dabei um die Besteuerung der Mitarbeiterbeteiligungen und die Steuerbefreiung des Feuerwehrsoldes.

2. Steuerharmonisierung

2.1. Mitarbeiterbeteiligungen

Das Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen ist am 17. Dezember 2010 von den Eidgenössischen Räten verabschiedet worden (AS 2011 S. 3259). Nachdem die Referendumsfrist unbenutzt abgelaufen ist, hat der Bundesrat nach Konsultation der Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren (FDK) das Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen auf den 1. Januar 2013 festgesetzt.

Dieses Gesetz bezweckt hauptsächlich die Wiederherstellung der Rechtssicherheit in der Besteuerung von geldwerten Vorteilen aus Mitarbeiterbeteiligungen. Insbesondere haben in den letzten Jahren die Mitarbeiteroptionen als Salärbestandteil an Bedeutung stark zugenommen, weshalb sich eine Praxis aufdrängt, die sich auf klare gesetzliche Grundlagen stützen kann.

Sowohl die frei verfügbaren als auch die gesperrten Mitarbeiteraktien werden wie bisher zum Zeitpunkt des Erwerbs besteuert. Da die Inhaber der gesperrten Mitarbeiteraktien nicht frei darüber verfügen können, wird der Verkehrswert dieser Aktien mit einem Diskont von 6 % pro Sperrjahr während maximal zehn Jahren reduziert. Diese für die Bemessungsgrundlage relevante Einschränkung gilt nicht nur für die direkte Bundessteuer, sondern auch für die Kantonssteuer. Der gleiche Einschlag wird für den kantonalen Steuerwert vorgeschlagen.

Börsenkotierte Mitarbeiteroptionen, die frei verfügbare oder ausübbar sind, werden ebenfalls im Zeitpunkt des Erwerbs besteuert. Nicht börsenkotierte oder gesperrte Mitarbeiteroptionen sollen dagegen im Zeitpunkt der Ausübung der Besteuerung unterliegen; dadurch müssen sie nicht mehr nach komplizierten finanzmathematischen Formeln bewertet werden.

Diese Besteuerungsmechanismen gelten auch für die Quellensteuer. Die Besitzer von nicht börsenkotierten oder gesperrten Mitarbeiteroptionen können zwischen Zuteilung und Ausübung in verschiedenen Ländern wohnen und arbeiten. War der Begünstigte während eines Teils dieser Zeit in der Schweiz wohnhaft, so kommt unserem Land ein anteilmässiges Besteuerungsrecht auf dem geldwerten Vorteil zu. Dieser Anteil entspricht der Dauer der in der Schweiz ausgeübten Tätigkeit des Mitarbeitenden, gemessen an der gesamten Zeitspanne zwischen Optionszuteilung und Entstehen des Ausübungsrechts. Sofern der Begünstigte zum Ausübungszeitpunkt im Ausland lebt, hat das schweizerische Unternehmen die anteilmässigen Steuern abzuliefern (sogenannte Quellenbesteuerung).

2.2. Steuerbefreiung des Feuerwehrsoldes

Das Bundesgesetz über die Steuerbefreiung des Feuerwehrsoldes ist am 17. Juni 2011 von den eidgenössischen Räten verabschiedet worden (AS 2012 S. 489). Der Bundesrat hat sein Inkrafttreten auf den 1. Januar 2013 festgesetzt.

Das Feuerwehrwesen ist in der Schweiz kantonal geregelt, weshalb bis heute eine einheitliche Definition des Feuerwehrsoldes fehlt. Die neuen Bestimmungen im StHG sehen vor, dass künftig Soldzahlungen für die Kerntätigkeiten der Milizfeuerwehr bzw. für Arbeiten zu deren Erfüllung bis zu einer jährlichen Obergrenze nach kantonalem Recht steuerbefreit sind. Hingegen müssen Funktionsentschädigungen, Kaderpauschalen, Entschädigungen für administrative Arbeiten sowie Entschädigungen für Dienstleistungen, welche die Feuerwehr freiwillig erbringt, als Nebenerwerbseinkommen versteuert werden.

Die steuerfreien Soldzahlungen bei der direkten Bundessteuer sind auf 5000 Franken begrenzt worden, um allfälligen Missbräuchen entgegenzuwirken. Die Kantone können diese Obergrenze für ihre Steuern hingegen frei bestimmen.

Im Kanton Freiburg ist der Feuerwehrsold übrigens faktisch bereits steuerfrei, und zwar nicht aufgrund einer Gesetzesbestimmung, sondern wegen eines freiburgischen Gerichtsurteils (Urteil des Steuergerichtshofs des Verwaltungsgerichts vom 19. März 2004 [RDAF 2004 S. 455]).

Die Kantone haben zwei Jahre Zeit, um ihre einschlägige Gesetzgebung anzupassen. Da das DBG auf den 01.01.2013 angepasst wird, beantragt der Staatsrat, dies auch auf kantonaler Ebene zu tun.

3. Kommentar der geänderten Artikel

Art. 5 Abs. 1 Bst. b

Hier wird eine numerative Ergänzung vorgeschlagen, da Mitglieder der Verwaltung oder Geschäftsführung von juristischen Personen in der Regel auch Mitarbeiterbeteiligungen erhalten, auch wenn sie in der Schweiz nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind. Die wirtschaftliche Zugehörigkeit genügt, um hier für geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen steuerpflichtig zu werden.

Art. 18 Artikelüberschrift und Abs. 1

Durch die Einfügung der Artikel 18a–18d drängt sich aus gesetzessystematischen Gründen eine Artikelüberschrift auf. In Anlehnung an Artikel 19, der eine Generalklausel für die selbständige Erwerbstätigkeit enthält und mit «Grundsatz» überschrieben ist, wird für Artikel 18 die gleiche Artikelüberschrift vorgeschlagen.

Die Generalklausel in Absatz 1, die eine nicht abschliessende Aufzählung der Einkünfte enthält, soll ebenfalls aus

gesetzessystematischen Gründen mit einem Hinweis auf die geldwerten Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen ergänzt werden. Dies macht im Hinblick auf die nachfolgenden Grundsätze der Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen Sinn.

Art. 18a (neu)

Dieser Artikel enthält in Absatz 1 eine nicht abschliessende Definition der «Mitarbeiterbeteiligung». Sie ist nicht abschliessend, weil eine Mitarbeiterbeteiligung nicht nur bei Abgabe eigentlicher Aktien, sondern auch bei Abgabe von Partizipationsscheinen und Anteilscheinen an Genossenschaften oder sogar an Anlagefonds möglich ist. Mit der Umschreibung «Beteiligungen anderer Art» können besondere ausländische Modelle unter diesen Begriff subsumiert werden.

Mit dem Adjektiv «echt» in Absatz 1 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 seines oder ihres Arbeitgebers zu erwerben.

Unechte Mitarbeiterbeteiligungen bezwecken weder direkt mittels Aktien noch indirekt mittels Optionen den Erwerb von Beteiligungen am Arbeitgeber. 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 Aktienkurssteigerung oder der Dividendenrendite berechnet.

Es liegt auch eine unechte 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 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.

Art. 18b (neu)

Dieser Artikel regelt die Besteuerungszeitpunkte der echten Mitarbeiterbeteiligungen und die Bemessung der steuerbaren Leistung. Absatz 1 sieht die Besteuerung im Zeitpunkt des Erwerbes der Mitarbeiterbeteiligungen 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 verfü- und ausübbar sind (sog. handelbare Optionen). Dieser Grundsatz gilt aber nicht für die gesperrten oder für die nicht börsenkotierten Optionen. Diese werden nach Absatz 3 im Zeitpunkt der Ausübung besteuert.

An der Börse kotierte Mitarbeiteroptionen sind selten; grössere Publikumsgesellschaften geben ihren Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern gelegentlich solche Optionen zur freien Verfügung und sofortigen Ausübung ab. Da Börsenkurse bestehen, haben sie einen sofort feststellbaren Wert. Die Unternehmen können diesen Wert den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern zu Händen der Veranlagungsbehörden bescheinigen. Diese müssen keine eigene Bewertung vornehmen. Daher rechtfertigt es sich, die börsenkotierten Optionen im Zeitpunkt der Zuteilung zu besteuern. Im Falle ihres Verkaufs oder Ausübung erzielt der Mitarbeiter oder die Mitarbeiterin einen steuerfreien Kapitalgewinn.

Absatz 1 2. Satz schreibt vor, wie die steuerbare Leistung zu berechnen ist. Es handelt sich um einen steuerlich allgemein anerkannten Grundsatz. Grundsätzlich ist immer vom Verkehrswert auszugehen. Der Verkehrswert von Mitarbeiteraktien wird mit einem Einschlag von 6 % pro Sperrjahr reduziert, längstens jedoch bis zum 10. Sperrjahr. Längere Sperrfristen können vereinbart werden, sie bleiben aber steuerlich unbeachtlich. Absatz 2 entspricht somit der bisherigen Praxis.

Art. 18c (neu)

Werden unechte Mitarbeiterbeteiligungen abgegeben, so ist wegen dem im Mitarbeiterbeteiligungsplan eingeräumten Wahlrecht oder wegen den vereinbarten Bedingungen mit der Besteuerung bis zum Zufluss des Bargeldes oder der Übertragung der Aktien zuzuwarten. Der Mitarbeiter oder die Mitarbeiterin wird also nicht vom Einschlag von 6 % auf dem Verkehrswert der Aktie bei Beginn des Mitarbeiterbeteiligungsplanes profitieren können. Bei einem Entscheid für den Erwerb von Aktien wird er oder sie die Differenz zwischen dem dannzumaligen Verkehrswert und dem allfälligen Erwerbspreis nach Artikel 18b Abs. 1 versteuern müssen. Falls der Mitarbeiterbeteiligungsplan nach dem dannzumaligen Erwerb noch eine Verfügungssperre vorsieht, ist die Besteuerung nach Artikel 18b Abs. 2 vorzunehmen.

Art. 18d (neu)

Mit diesem Artikel wird die Grundlage für das anteilmässige Besteuerungsrecht der Schweiz gelegt. Das Arbeitseinkommen unterliegt auch dann der Steuerpflicht, wenn der geldwerte Vorteil im Ausland realisiert wird. Voraussetzung ist, dass der Mitarbeiter oder die Mitarbeiterin eines schweizerischen Unternehmens zwischen der Zuteilung und dem Entstehen des Ausübungsrechts hier für dieses tätig war. Dieser Vorschlag, der auf eine Empfehlung einer OECD-Expertenkommission zurückgeht, soll an einem Beispiel verdeutlicht werden:

Der Mitarbeiter X einer ausländischen Muttergesellschaft erhält Optionen, die einer Verfügungssperre von 5 Jahren unterliegen. Bei der Zuteilung wohnt und arbeitet er im Land 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 diesem Artikel kann die Schweiz drei Fünftel – also 30 – und Land A zwei Fünftel der geldwerten Leistung besteuern. 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.

Damit gibt die Schweiz ihre bisherige, unbefriedigende Praxis auf. Nach dieser Praxis musste ein Mitarbeiter, der im Ausland nicht bewertbare Optionen erhalten und diese Optionen nach einem Zuzug in die Schweiz ausgeübt hat,

seinen mit der Ausübung erzielten geldwerten Vorteil voll versteuern. Ein Mitarbeiter mit bewertbaren Optionen bezahlte keine Steuern, weil die ausländischen Staaten ohnehin bei Ausübung besteuerten und weil die Schweiz davon ausging, dass bewertbare Aktien bei Zuteilung im Ausland hätten besteuert werden müssen.

Art. 25 Bst. f^{bis} (neu)

Diese Bestimmung legt mit einer positiven Umschreibung die sich an den Kernaufgaben der Milizfeuerwehr orientiert, fest, was steuerfreier Feuerwehrold ist. Mit einer negativen Umschreibung wird festgehalten, welche weiteren Entgelte, die im Rahmen der Feuerwehrtätigkeit entrichtet werden, nicht unter die Steuerfreiheit fallen. Um allfällige Missbräuche zu verhindern, wird der steuerfreie Solobetrag auf 5000 Franken pro Jahr begrenzt.

Im Bestreben um vertikale Harmonisierung sieht der Entwurf denn auch vor, die Obergrenze wie bei der direkten Bundessteuer auf 5000 Franken festzusetzen. Ursprünglich vorgesehen war eine Obergrenze von 3000 Franken. Bei den Beratungen in den eidgenössischen Räten wurde aber der vom Schweizerischen Feuerwehrverband (SFV) und von der Feuerwehr Koordination Schweiz (FKS) vorgeschlagene Betrag von 5000 Franken berücksichtigt.

Art. 59a (neu)

Absatz 1: Für die Vermögenssteuer sind gemäss StHG alle Mitarbeiteraktien, die einer Sperrfrist unterliegen, angemessen mit einem Einschlag zu bewerten. Der Staatsrat schlägt den gleichen Einschlag vor wie für die Einkommenssteuer, das heisst 6 % pro Sperrjahr, aber nur bis zum 10. Sperrjahr.

Absatz 2: Da die Zuteilung der Mitarbeiteroptionen von den Arbeitgebern zu bescheinigen ist, müssen die damit verbundenen Eigentums- oder Anwartschaftsrechte deklariert werden. Da die nicht börsenkotierten und unechten Mitarbeiteroptionen bei Zuteilung keinen Einkommenssteuerwert haben, ist konsequenterweise auch keine Vermögenssteuer zu ermitteln. Deshalb genügt es, wenn in den Vermögensverzeichnissen pro memoria auf solche Optionen hingewiesen wird.

Art. 72 Abs. 2 Bst. a

Hier geht es darum, die der Quellenbesteuerung unterliegenden Leistungen numerativ mit einem Hinweis auf die Mitarbeiteraktien und -optionen zu ergänzen. Dies wird ausländische Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter betreffen,

die keine fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung, aber den steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz haben.

Art. 82 Abs. 1

Auch Mitglieder von Verwaltungsräten können Mitarbeiteraktien oder -optionen beziehen. Dies wird in diesem Absatz ergänzt.

Art. 86a (neu)

Die Steuerpflicht von Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern, die in der Schweiz Optionen erhalten oder im Verlaufe ihrer hiesigen Tätigkeit ein Ausübungsrecht erworben haben und es im Ausland gegenüber der schweizerischen oder ausländischen Mutter- oder Gruppengesellschaft ausüben, bleibt bestehen. Eine Wegzugbesteuerung würde hier keinen Sinn machen. Zum einen kennt das StHG die Wegzugbesteuerung nicht, zum andern hat der Mitarbeiter beim Wegzug nichts realisiert. Der auf die OECD-Empfehlungen zurückgehenden anteilmässigen Besteuerung ist daher der Vorzug zu geben, da sie an die Arbeitstätigkeit zwischen der Zuteilung und dem Entstehen des Ausübungsrechts anknüpft. Der Staatsrat schlägt vor, die Steuer mit 20 % festzusetzen. Diese Steuer umfasst die Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern und entspricht namentlich der für die Organe juristischer Personen geltenden Steuer (Art. 82 DStG).

Art. 88 Abs. 2

Diese Bestimmung betrifft die Artikel 18d und 86a DStG – also die anteilmässige Besteuerung. Wesentlich ist, dass das schweizerische Unternehmen zum Steuerschuldner wird, auch wenn es dem ehemaligen Arbeitnehmer den geldwerten Vorteil selber nicht direkt ausrichtet. Es wird sich entweder bei der ausländischen Mutter- oder Gruppengesellschaft schadlos halten oder die Steuer bei der Mitarbeiterin oder beim Mitarbeiter einfordern müssen, die oder der inzwischen im Ausland wohnhaft ist.

Art. 162 Abs. 1 Bst. e (neu)

Die Natur des Rechtsgeschäfts von Mitarbeiterbeteiligungen, das über mehrere Jahre dauern kann, verlangt die Einführung einer besonderen Meldepflicht. Die Bescheinigungspflicht nach Artikel 160 Abs. 1 Bst. a gegenüber dem Mitarbeiter vermag nicht in jedem Fall zu genügen. Zu denken ist an den Fall, wo der Mitarbeiter seine Option vom Ausland her gegenüber dem schweizerischen Unternehmen ausübt. Von einem solchen Mitarbeiter kann die Bescheinigung

mangels Wohnsitz in der Schweiz nicht eingefordert werden, obwohl er für die geldwerte Leistung noch hier steuerpflichtig ist. Namentlich bei den Optionen ist die Zuteilung, das Entstehen des Ausübungsrechts und die Ausübung zu bescheinigen.

4. Finanzielle Auswirkungen

Mangels statistischer Erhebungen sind keine finanziellen Auswirkungen absehbar. Es ist auch schwer abzuschätzen, wie die Wirtschaft auf das vorgeschlagene Besteuerungsmodell reagieren wird und welchen Einfluss die Aktienrechtsrevision betreffend Transparenz der Vergütungen an die Mitglieder des Verwaltungsrates und der Geschäftsleitung hat. Da jedoch die Mitarbeiterbeteiligungen nach geltendem Recht bereits steuerbar sind, sind die finanziellen Auswirkungen der Änderungen unwesentlich. Das gilt auch für die Steuerbefreiung des Feuerwehrosolds, die infolge eines Gerichtsurteils von 2004 schon gegeben ist.

In personeller Hinsicht ist eine Entlastung vor allem bei den Bewertungen und Begutachtungen der Mitarbeiterbeteiligungspläne zu erwarten.

5. Nachhaltigkeit

Mit diesem Entwurf wird ein Bundesgesetz (StHG) auf kantonaler Ebene umgesetzt, ohne eigentlichen Spielraum. Er ist also keiner Nachhaltigkeitsbeurteilung mit «Kompass 21» unterzogen worden, hat jedoch keine markanten Auswirkungen bezüglich Nachhaltigkeit.

6. Weitere Auswirkungen des Entwurfs

Dieser Entwurf hat keine direkten personellen Auswirkungen. Er hat auch keine Auswirkungen auf die Aufgabenteilung Staat–Gemeinden und ist hinsichtlich der Vereinbarkeit mit dem EU-Recht unproblematisch.

7. Inkrafttreten

Der Staatsrat schlägt vor, diese Änderungen am 1. Januar 2013 in Kraft zu setzen.
