

Merkblatt

Besteuerung von Mitarbeiteroptionen

1. Ausgangslage

Mit Steuerkommissionsentscheid vom 19. Dezember 2005 (StPS 1/2006, 10 ff.) präzisierte die Kantonale Steuerverwaltung Schwyz den Zufluss des steuerbaren Einkommens aus der Zuteilung von Mitarbeiteroptionen mit Vestingklauseln. Demgemäss sind solche Optionen nicht im Zeitpunkt der Zuteilung, sondern erst anlässlich ihres unwiderruflichen Rechtserwerbs, d.h. bei Eintritt der aufschiebenden Bedingung zu besteuern.

Dieser Entscheid trägt u.a. dem Umstand Rechnung, dass die individuellen und unterschiedlichen Bedingungen entscheidend sind, in welchem Zeitpunkt die geldwerte Leistung zu besteuern ist.

Im Sinne einer einheitlichen Praxis bei der Besteuerung von Mitarbeiteroptionen hat die Eidgenössische Steuerverwaltung am 6. Mai 2003 ein Rundschreiben an die kantonalen Steuerverwaltungen gerichtet, in welchem sie zum Zwecke einer steuerharmonisierten Lösung das Kreisschreiben (KS) ESTV Nr. 5 vom 30. April 1997 zur direkten Bundessteuer über die Besteuerung von Mitarbeiteraktien und Mitarbeiteroptionen (KS 97) präzisiert bzw. ergänzt.

Die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz schliesst sich diesem Rundschreiben grundsätzlich an. Die nachfolgenden Ausführungen geben Aufschluss über die im Kanton Schwyz geltende Praxis der Besteuerung von Mitarbeiteroptionen.

2. Die Besteuerung von Mitarbeiteroptionen

2.1 Zum Zwecke der Einkommenssteuer

2.1.1 Grundsatz

Mitarbeiteroptionen inklusive Anrechte an Aktien ohne Ausübungspreis (sog. restricted stock units - RSU), welche dem Empfänger das Recht einräumen, sich durch deren Ausübung mittels Aktien und dergleichen am Eigenkapital der Arbeitgeberin oder einer mit ihr verbundenen Gruppengesellschaft zu beteiligen, werden im Zeitpunkt der Zuteilung, bei Eintritt des Vestings oder bei Ausübung bzw. Verkauf besteuert. Der massgebende Besteuerungszeitpunkt hängt ab von der Ausgestaltung des Optionsvertrags.

Mitarbeiteroptionen, welche dem Empfänger lediglich das Recht einräumen, durch deren Ausübung eine Entschädigung in bar zu beziehen, werden bei Ausübung bzw. Verkauf besteuert. Gleiches gilt für Mitarbeiteroptionen, bei welchen die durch Ausübung bezogenen Beteiligungspapiere wieder verkauft werden müssen (sog. mandatory cashless exercise, exercise & sale, etc.).

Solche Mitarbeiteroptionen werden steuerlich den unechten Beteiligungsformen (kursabhängige Bargeldanreizsysteme wie Phantom-Aktien, Stock Appreciation Rights, und dergleichen) gleichgestellt.

2.1.2 Besteuerung bei Zuteilung

Im Zeitpunkt der Zuteilung werden Mitarbeiteroptionen besteuert, welche mit der Zuteilung unwiderruflich erworben werden und in diesem Zeitpunkt objektiv bewertet werden können.

Blosse Ausübungssperrfristen stehen weder einem unwiderruflichen Rechtserwerb noch einer objektiven Bewertbarkeit entgegen.

Der Einkommenssteuer unterliegt die Differenz zwischen dem Verkehrswert der Option im Zeitpunkt der Zuteilung und dem Erwerbspreis.

2.1.3 Besteuerung bei Vesting

Im Zeitpunkt des Vestings werden Mitarbeiteroptionen besteuert, welche mit der Zuteilung bloss bedingt bzw. erst mit Eintritt dieser Bedingung unwiderruflich erworben werden und in diesem Zeitpunkt objektiv bewertet werden können.

Die Mitarbeiteroption gilt als unwiderruflich erworben, wenn ihr Rechtserwerb und/oder Rechtsbestand insbesondere nicht mehr vom Bestand eines Arbeitsverhältnisses abhängig gemacht wird.

Der Einkommenssteuer unterliegt die Differenz zwischen dem Verkehrswert der Option im Zeitpunkt des Vestings und dem Erwerbspreis.

2.1.4 Besteuerung bei Ausübung bzw. Verkauf

Im Zeitpunkt der Ausübung bzw. bei Verkauf werden alle Mitarbeiteroptionen besteuert, welche nicht bei Zuteilung oder Vesting zu besteuern sind.

Der Einkommenssteuer unterliegt der gesamte Vorteil, welcher anlässlich der Ausübung bzw. des Verkaufs der Option erzielt wird.

2.1.5 Besteuerung bei vorzeitigem Wegfall der Sperrfrist (Freistellung)

Der geldwerte Vorteil berechnet sich auf dem Diskont der zuviel gewährten Sperrfristjahre gemäss der Black & Scholes Bewertung im Zeitpunkt der Freistellung. Nicht voll eingehaltene Sperrfristjahre bleiben unberücksichtigt analog KS ESTV Nr. 5 vom 30. April 1997. Der Steuerpflichtige hat eine detaillierte Black & Scholes Bewertung per Freistellung einzureichen.

2.2 Zum Zwecke der Vermögenssteuer

Mitarbeiteroptionen, welche bei Zuteilung besteuert werden, unterliegen ab Zuteilung der Vermögenssteuer.

Mitarbeiteroptionen, welche bei Vesting besteuert werden, unterliegen ab Vesting der Vermögenssteuer.

Als Steuerwert bei diesen Optionen gilt der Verkehrswert, bewertet nach der Black-Scholes-Formel, oder alternativ der innere Wert am Ende der Steuerperiode bzw. der Steuerpflicht. Die Sperrfrist wird bei der Black & Scholes Bewertung berücksichtigt. Diese detaillierte Berechnung ist vom Steuerpflichtigen einzureichen. Der Diskont wird auch für unterjährige Sperrfristen gewährt. Bei Bewertung nach dem inneren Wert wird keine Reduktion für eine verbleibende Sperrfrist gewährt.

Mitarbeiteroptionen, welche im Zeitpunkt der Ausübung bzw. des Verkaufs besteuert werden, unterliegen während ihrer Haltedauer nicht der Vermögenssteuer.

3. Mitwirkungspflichten

3.1 Arbeitgeberin

Die Arbeitgeberin ist ungeachtet des massgebenden Besteuerungszeitpunkts verpflichtet, im Lohnausweis auf die Zuteilung von Mitarbeiteroptionen hinzuweisen. Auf einem separaten Beiblatt ist die Optionszuteilung zu spezifizieren.

Bei Mitarbeiteroptionen, welche im Zeitpunkt der Zuteilung zu besteuern sind, ist der geldwerte Vorteil detailliert auszuweisen. Wurde der Einkommenssteuerwert im Vorfeld durch die zuständige Steuerbehörde geprüft und genehmigt, dann ist auf dem Beiblatt der entsprechende Vermerk anzubringen.

Bei Mitarbeiteroptionen, welche im Zeitpunkt des Vestings zu besteuern sind, ist der geldwerte Vorteil in diesem Zeitpunkt detailliert auszuweisen. Insbesondere bei gestaffeltem Vesting ist die Berechnung der Vorteilszuwendung klar und schlüssig aufzuzeigen. Wurde der Einkommenssteuerwert im Vorfeld durch die zuständige Steuerbehörde geprüft und genehmigt, dann ist auf dem Beiblatt der entsprechende Vermerk anzubringen.

Bei Mitarbeiteroptionen, welche im Zeitpunkt der Ausübung bzw. des Verkaufs zu besteuern sind, ist der geldwerte Vorteil in diesem Zeitpunkt detailliert auszuweisen.

Diese Mitwirkungspflichten gelten für die Arbeitgeberin auch dann, wenn die Mitarbeiteroptionen von einer in- oder ausländischen Muttergesellschaft oder einer anderen Gruppengesellschaft abgegeben und/oder verwaltet werden.

3.2 Steuerpflichtiger

Der Steuerpflichtige ist für die vollständige und richtige Deklaration von erhaltenen Mitarbeiterbeteiligungen in seiner Steuererklärung verantwortlich.

Vertritt der Steuerpflichtige die Ansicht, die Mitarbeiteroptionen seien entgegen dem Lohnausweis in einem anderen Zeitpunkt steuerbar, dann hat er dies im Rahmen des entsprechenden Veranlagungsverfahrens der zuständigen Steuerbehörde ausdrücklich, begründet und schriftlich anzuzeigen. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn er die Ansicht vertritt, die Optionen seien in der aktuell zu veranlagenden und nicht in einer künftigen Steuerperiode zu besteuern. In solchen Fällen hat der Steuerpflichtige gleichzeitig eine schriftliche Stellungnahme des Arbeitgebers einzureichen.

Mitarbeiteroptionen sind im Wertschriften- und Guthabenverzeichnis auf der Seite B aufzuführen, wobei zeitlich oder inhaltlich unterschiedliche Optionszuteilungen getrennt auszuweisen sind. Mitarbeiteroptionen, welche gemäss Ziffer 2.2 (noch) nicht der Vermögenssteuer unterliegen, sind mit einem Wert von CHF 0 bzw. pro memoria einzusetzen.

4. Grenzüberschreitende Sachverhalte bei Besteuerung von Mitarbeiteroptionen

4.1 Zuzug in die Schweiz

Der Kanton Schwyz besteuert gestützt auf das Zuflussprinzip nach Zuzug in der Schweiz gemäss §§ 4 und 18 des Steuergesetzes vom 9. Februar 2000 (StG, SRSZ 172.200) bzw. Art. 3 und 17

des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG, SR 642.11) die gesamte steuerbare Leistung. Im Zusammenhang mit Staaten, die über ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit der Schweiz verfügen, wird die geldwerte Leistung an den Mitarbeiter pro rata temporis besteuert. Das entsprechende DBA muss dabei dem Art. 15 OECD-Musterabkommen nachgebildet sein. Die geldwerte Leistung wird anteilmässig nach Anzahl Arbeitstagen der Periode, während welcher die Optionen verdient werden bzw. bei Optionen mit Vestingklauseln während der Vestingperiode zwischen den konkurrierenden Staaten aufgeteilt. Die Befreiung erfolgt mit Progressionsvorbehalt bezüglich des dem Ausland zugewiesenen Einkommens.

Folgende Anforderungen müssen für die Gewährung der Ausscheidung kumulativ erfüllt sein:

- Die Aufteilung muss vom Steuerpflichtigen beantragt werden.
- Eine schriftliche Bestätigung des Arbeitgebers gibt unmissverständlich Auskunft über:
 - a) die Zeiträume, in welchen der Steuerpflichtige im Ausland arbeitete und für das entsprechende Einkommen steuerpflichtig war,
 - b) den Zeitraum, während welchem diese Optionen verdient wurden,
 - c) die genauen Bestimmungen zur Vestingklausel (Optionsplan).

4.2 Wegzug aus der Schweiz

Bei Wegzug aus der Schweiz ist die Arbeitgeberin gehalten, auf dem auf die Schweiz fallenden Anteil der geldwerten Leistung, die Quellensteuer abzurechnen. Die Quellensteuer wird im Sitzkanton der Arbeitgeberin erhoben.

5. Vorbescheid zwischen der Arbeitgeberin und der Steuerbehörde (Ruling) und Kontaktstelle

Die Arbeitgeberin mit Sitz im Kanton Schwyz oder deren bevollmächtigter Vertreter kann ihre Beteiligungspläne zwecks Feststellung des massgebenden Besteuerungszeitpunkts ebenso wie die einzelnen Optionsbewertungen der Steuerbehörde zur Prüfung und Genehmigung einreichen (Ruling). Der zuständigen Amtsstelle sind sämtliche relevanten Plan- bzw. Vertragsunterlagen einzureichen. Aufgrund dieser Unterlagen ist unter Verweis auf die massgebenden Textstellen eine steuerliche Beurteilung vorzunehmen und ein entsprechender Antrag zu stellen. Werden bei Vorbescheiden u.a. grenzüberschreitende Sachverhalte gemäss Ziffer 4 zur Überprüfung eingereicht, wird gleichzeitig auf die Verpflichtung des Arbeitgebers zur Quellensteuerabrechnung verwiesen werden müssen (erweiterte Quellenbesteuerung, vgl. Ziffer 4.2).

Zuständig ist die folgende Amtsstelle: Kantonale Steuerverwaltung Schwyz, Abteilung Natürliche Personen, Bahnhofstrasse 15, Postfach 1232, 6431 Schwyz.

6. Anwendung, übergangsrechtliche Regelung (Gültigkeit)

6.1. Anwendung

Diese Praxis gilt zum Zwecke der Schwyzer Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer für alle offenen Fälle. Das vorliegende Merkblatt löst das am Steuerseminar vom 20./21. November 2006 abgegebene ab.

6.2. Übergangsrechtliche Regelung

Zum Zwecke der Vermögenssteuer (vgl. Ziffer 2.2) kann für unwiderruflich erworbene, mit einer Ausübungssperrfrist belasteten, Mitarbeiteroptionen auf Antrag für die Steuerperioden bis und mit 2006 eine Reduktion von 35 % auf dem massgebenden Wert gewährt werden.

Für Optionszuteilungen bis und mit Steuerperiode 2004 gilt grundsätzlich die bisherige Praxis (KS 97). Der Steuerpflichtige kann jedoch im Rahmen des Einschätzungs- oder Einspracheverfahrens den Nachweis erbringen, die Optionen seien nach dieser neuen, präzisierten Praxis zu besteuern.

7. Publikation

Dieses Merkblatt wird im Internet publiziert.

Schwyz, 15. Januar 2008

Gültig bis und mit Steuerperiode 2012