



Merkblatt

Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen

1. Allgemeines und Geltungsbereich des Merkblatts

Die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen bei den Schwyzer Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer richtet sich grundsätzlich nach dem Kreisschreiben Nr. 37 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 22. Juli 2013, welches auf dem Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen vom 17. Dezember 2010 (AS 2011 3259) basiert.

Für die Bescheinigung von Mitarbeiterbeteiligungen gelten grundsätzlich die Vorgaben gemäss der Verordnung über die Bescheinigungspflichten bei Mitarbeiterbeteiligungen vom 27. Juni 2012 (MBV; SR 642.115.325.1).

Dieses Merkblatt beinhaltet Ergänzungen zum Kreisschreiben Nr. 37 der ESTV in Bezug auf die Einkommenssteuer und die Vermögenssteuer.

2. Die Besteuerung von Mitarbeiteraktien

2.1 Einkommenssteuer

2.1.1 Allgemeines

Werden Mitarbeiteraktien zu Vorzugsbedingungen übertragen, so stellt der entsprechende geldwerte Vorteil Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit dar (§ 18 des Steuergesetzes vom 9. Februar 2000 [StG, SRSZ 172.200] bzw. Art. 17 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG, SR 642.11]).

2.1.2 Vorzeitiger Wegfall der Sperrfrist (Berechnung des geldwerten Vorteils)

Das steuerbare Erwerbseinkommen entspricht der Differenz zwischen dem nicht diskontierten Verkehrs- bzw. Formelwert der Aktie im Zeitpunkt des Wegfalls der Sperrfrist und dem entsprechend der verbleibenden Restsperrfrist diskontierten Wert. Nicht voll eingehaltene Sperrfristjahre werden pro rata temporis berücksichtigt. Weitere Details sind im Kreisschreiben Nr. 37, Ziffer 3.4.1 enthalten.

Für die Berechnung steht eine Excel-Datei unter folgender Internet-Adresse zur Verfügung:

www.sz.ch/public/upload/assets/17429/erwerbseinkommen_infolge_wegfall_der_sperrfrist_ab_2013.xls

2.1.3 Rückgabe von Mitarbeiteraktien (Berechnung des Gewinnungskostenabzugs)

Wurden gesperrte Mitarbeiteraktien bei Zuteilung besteuert und muss ein Mitarbeiter zufolge Kündigung etc. diese Aktien vor dem Sperrfristende dem Arbeitgeber zurückgeben (sog. erzwungene Rückgabe), kann im Rückgabebjahr ein Gewinnungskostenabzug geltend gemacht werden. Der Aktienverkehrswert im Rückgabezeitpunkt wird reduziert um den taggenauen prozentualen Diskont für die Restsperrfrist, davon abgezogen wird ein allfällig erhaltener Rückgabepreis (Entscheid des Verwaltungsgerichts Schwyz vom 26. August 2010 [VGE II 2010 73]). Weitere Details sind im Kreisschreiben Nr. 37, Ziffer 3.4.2 enthalten.

Für die Berechnung steht eine Excel-Datei unter folgender Internet-Adresse zur Verfügung:
www.sz.ch/public/upload/assets/16600/Gewinnungskosten_ab_2013.xls

2.1.4 Rückgabe von Mitarbeiteraktien (Berechnung des geldwerten Vorteils)

Ist der Rücknahmepreis höher als der diskontierte Verkehrs- resp. Formelwert im Zeitpunkt der Aktienrückgabe, ist die positive Differenz steuerbares Einkommen. Weitere Details sind im Kreisschreiben Nr. 37, Ziffer 3.4.2 enthalten.

Für die Berechnung steht eine Excel-Datei unter folgender Internet-Adresse zur Verfügung:
www.sz.ch/public/upload/assets/17428/erwerbseinkommen_aus_rueckgabe_von_mitarbeiteraktien_ab_2013.xls

2.1.5 Veräusserung von Mitarbeiteraktien im Privatvermögen¹

Grundsätzlich stellen Gewinne aus Veräusserungen von Mitarbeiteraktien, welche der Mitarbeiter in seinem Privatvermögen hält, steuerfreie Kapitalgewinne dar (vgl. § 17 Abs. 3 StG bzw. Art. 16 Abs. 3 DBG). Bei börsenkotierten Mitarbeiteraktien besteht der steuerfreie Kapitalgewinn in der Differenz zwischen dem Verkehrswert im Zeitpunkt des Erwerbs und dem Verkehrswert im Zeitpunkt der Veräusserung, bei nicht kotierten Mitarbeiteraktien in der Differenz zwischen dem Formelwert im Zeitpunkt des Erwerbs und dem nach der gleichen Bewertungsmethode ermittelten Formelwert im Zeitpunkt der Veräusserung.

In den folgenden Fällen werden Veräusserungsgewinne (Mehrwert) nicht börsenkotierter Mitarbeiteraktien ausnahmsweise besteuert:

- Bei einem Wechsel der Bewertungsmethode zwischen Erwerbs- und Veräusserungszeitpunkt.
- Bei einem Wechsel vom Formelwertprinzip (Erwerbszeitpunkt) zum Verkehrswertprinzip (Veräusserungszeitpunkt).
- Bei einer freiwilligen Verwendung eines Formelwerts statt eines ausnahmsweise verfügbaren Verkehrswerts im Zeitpunkt des Erwerbs (Besteuerung der Differenz zwischen dem Veräusserungserlös und dem Formelwert im Veräusserungszeitpunkt).

2.2 Vermögenssteuer

2.2.1 Mitarbeiteraktien

Mitarbeiteraktien unterliegen der Vermögenssteuer zum Verkehrs- bzw. Formelwert.

Für gesperrte Aktien kann auf Antrag ein Einschlag vom Verkehrswert pro Sperrfristjahr gemäss nachfolgender Tabelle gewährt werden. Der Diskont wird auch für unterjährige Sperrfristen gewährt.

¹ Geändert am 24.01.2017.

Mitarbeiteraktien, die mit einer unbefristeten Rückgabeverpflichtung behaftet sind, werden steuerlich gleich behandelt, wie wenn es sich um Mitarbeiteraktien mit einer Sperrfrist von zehn Jahren handeln würde, d.h. nach Ablauf einer Haltefrist von mehr als zehn Jahren wird kein Diskont mehr gewährt.

Bei nicht kotierten Aktien kann der Pauschalabzug von 30%, welcher bei Minderheitsbeteiligungen mit geringer Rendite gewährt wird, nicht mit diesem Sperrfristenabzug kumuliert werden.

2.2.2 Anwartschaften auf den Erwerb von Mitarbeiteraktien

Anwartschaften auf den Erwerb von Mitarbeiteraktien unterliegen der Vermögenssteuer nicht, da sie keine definitiv erworbenen Vermögenswerte darstellen.

2.3 Diskontierungstabelle

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 und länger	44.161 %	55.839 %

3. Die Besteuerung von Mitarbeiteroptionen

3.1 Einkommenssteuer

Die Ausführungen im Kreisschreiben Nr. 37, Ziff. 4.1 und 4.2, gelten sinngemäss.

3.2 Vermögenssteuer

Freie börsenkotierte Mitarbeiteroptionen unterliegen ab ihrer Abgabe der Vermögenssteuer. Massgebend ist der Verkehrswert (Börsenschlusskurs) am Ende der Steuerperiode.

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

Altrechtliche Mitarbeiteroptionen, die vor dem 1. Januar 2013 bei Abgabe oder Vesting besteuert wurden, unterliegen der Vermögenssteuer. Als Steuerwert bei diesen altrechtlichen 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.

4. Mitwirkungspflichten

4.1 Arbeitgeber

Die Bescheinigungspflichten richten sich nach der Mitarbeiterbeteiligungsverordnung des Bundes (MBV).

Die Bescheinigungspflicht gilt als rechtsgenügend erfüllt, wenn der Arbeitgeber die Mitarbeiterbeteiligungen entsprechend den Vorgaben der MBV im Lohnausweis und auf dem Beiblatt zum Lohnausweis ausweist.

Eine direkte Zustellung der Bescheinigung an das kantonale Steueramt im Sinne von Art. 129 Abs. 1 Bst. d DBG ist immer dann notwendig, wenn der geldwerte Vorteil aus Mitarbeiterbeteiligungen erst nach der Beendigung des Arbeitsverhältnisses realisiert wird. In allen übrigen Fällen muss grundsätzlich nicht direkt an das kantonale Steueramt bescheinigt werden.

Sofern ein Vorbescheid (vgl. Ziff. 6) betreffend die Besteuerung der Mitarbeiterbeteiligungen vorliegt, sind auf dem Lohnausweis die kantonale Amtsstelle, die den Vorbescheid getroffen hat, und das Vorbescheidsdatum zu vermerken.

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.

4.2 Steuerpflichtiger

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

Der Abzug infolge erzwungener Rückgabe gesperrter Mitarbeiteraktien kann im Rahmen des Abzugs für "übrige Berufskosten" (EDV Ziffer 314/364) geltend gemacht werden. Wird anstelle der allgemeinen Pauschale für übrige Berufsauslagen der Abzug für effektive Auslagen geltend gemacht, sind sämtliche übrigen Berufskosten nachzuweisen. In Bezug auf die erzwungene Rückgabe von Mitarbeiteraktien genügt die ausgedruckte Berechnung nach diesem Merkblatt als tatsächlicher Kostennachweis.

Mitarbeiteraktien, freie börsenkotierte Mitarbeiteroptionen und Mitarbeiteroptionen, welche vor dem 1. Januar 2013 bereits bei Abgabe oder Vesting besteuert wurden, sind im Wertschriften- und Guthabenverzeichnis zum Verkehrs- bzw. Formelwert zu deklarieren.

Alle übrigen Mitarbeiterbeteiligungen sind im Wertschriften- und Guthabenverzeichnis "pro memoria", d.h. ohne Wert aufzuführen

5. Grenzüberschreitender Sachverhalt, Ausscheidungsantrag

Der Kanton Schwyz besteuert die steuerbare Leistung gestützt auf das Zuflussprinzip nach Zuzug in die Schweiz gemäss §§ 4 und 18 StG bzw. Art. 3 und 17 DBG.

Die geldwerte Leistung wird zwischen den konkurrierenden Staaten anteilmässig nach Anzahl Arbeitstagen der Periode, während welcher die Optionen verdient werden bzw. bei Optionen mit Vestingklauseln während der Vestingperiode, 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).

6. Vorbescheid zwischen dem Arbeitgeber und der Steuerbehörde (Ruling)

6.1 Allgemeines und Zuständigkeit

Der Arbeitgeber mit Sitz im Kanton Schwyz kann seine Beteiligungspläne zwecks Feststellung des massgebenden Besteuerungszeitpunkts ebenso wie die einzelnen Aktienbewertungen der kantonalen Steuerverwaltung zur Prüfung und Genehmigung einreichen (Ruling).

Vorbescheide anderer Kantone werden anerkannt, soweit sie diesem Merkblatt entsprechen.

6.2 Voraussetzungen für einen Vorbescheid

Der Steuerverwaltung sind sämtliche relevanten Plan- bzw. Vertragsunterlagen einzureichen. Aufgrund dieser Unterlagen ist unter genauem Verweis auf die massgebenden Textstellen vom Arbeitgeber eine steuerliche Beurteilung vorzunehmen und ein entsprechender Antrag zu stellen.

Der Vorbescheid bezieht sich einzig auf den im Antrag dargestellten Sachverhalt. Eine darüber hinaus gehende Prüfung des Beteiligungsplans durch die Steuerverwaltung findet grundsätzlich nicht statt.

Wird der Vorbescheid durch einen Vertreter beantragt, so hat dieser eine entsprechende Vollmacht des Arbeitgebers beizubringen.

6.3 Umsetzung des Vorbescheids

Nach erfolgtem Vorbescheid über die Steuerfolgen sind diese in den Beteiligungsvertrag zu übernehmen. Die Steuerverwaltung geht in jedem Fall davon aus, dass der betreffende Mitarbeitende die mit der Mitarbeiterbeteiligung verbundenen Steuerfolgen kennt.

7. Gültigkeit

Dieses Merkblatt findet auf die Steuerperioden 2013 bis 2020 Anwendung.²

Für Veranlagungen der Steuerperioden 2012 und älter finden weiterhin Anwendung:

- Merkblatt "Besteuerung von Mitarbeiteraktien bei vorzeitigem Wegfall der Sperrfrist und Rückgabe von gesperrten Mitarbeiteraktien (Gewinnungskosten)" vom 27. März 2012:
www.sz.ch/public/upload/assets/18227/mb_bestuerung_ma-aktien_aenderung_sperrfristen.pdf
- Merkblatt "Besteuerung von Mitarbeiteroptionen" vom 15. Januar 2008:

² Es wird ersetzt durch das Merkblatt „Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen“ vom 15. Dezember 2020, welches ab Steuerperiode 2021 Anwendung findet.

8. www.sz.ch/public/upload/assets/18228/merkblatt_mitarbeiteroptionen.pdf
Publikation

Dieses Merkblatt wird im Internet publiziert.

Schwyz, 5. Juni 2014