### Mitarbeiterbeteiligungen & Management Buy Out

# Reporting von Mitarbeiterbeteiligungen

Raphael Lang
Dipl. Treuhandexperte
Director, Head Top Executive Services
KPMG AG, Steuerberatung Zentralschweiz
raphaellang@kpmg.com

Sarah Gassmann Dipl. Steuerexpertin Manager, KPMG AG, Steuerberatung Zentralschweiz sgassmann@kpmg.com



Raphael Lang



Sarah Gassmann

#### 1. Einleitung

Im aktuellen dynamischen Arbeitsmarkt stellt das Aufsetzen von Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen, die wettbewerbsfähig sind und auch den gesetzlichen Regelungen gerecht werden, eine echte Herausforderung dar. Mehr denn je müssen Unternehmen heutzutage Flexibilität beweisen und ein konkurrenzfähiges attraktives Vergütungsmodell anbieten, um die besten Mitarbeiter anwerben und halten zu können. Die Abgabe von Mitarbeiterbeteiligungen als attraktives Vergütungsinstrument ist in der Schweiz nach wie vor sehr verbreitet. Dabei stellen die zu berücksichtigenden Mitwirkungs- und Bescheinigungspflichten des Arbeitgebers (sogenanntes «Reporting») einen zentralen Aspekt bei der Implementierung von Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen dar.

Dieser Artikel¹ soll einen generellen Überblick über die Mitwirkungs- und Bescheinigungspflichten des Arbeitgebers bei der Einräumung von Mitarbeiterbeteiligungen vermitteln und mögliche Stolpersteine in der Praxis aufzeigen. Im nachfolgenden Artikel wird nicht auf die allgemeinen Grundsätze der Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen eingegangen.

#### 2. Gesetzliche Grundlagen

Der Gesetzgeber hat die besonderen Bescheinigungspflichten des Ar-

beitgebers im Zusammenhang mit der Einräumung von Mitarbeiterbeteiligungen seit dem 1. Januar 2013 in Art. 45 lit. e StHG bzw. in Art. 129 Abs. 1 lit. d DBG verankert. Die Einzelheiten dazu hat der Bundesrat in der Verordnung über die Bescheinigungspflichten bei Mitarbeiterbeteiligungen (Mitarbeiterbeteiligungsverordnung, MBV)<sup>2</sup> geregelt. Weiter enthält das ESTV Kreisschreiben Nr. 37<sup>3</sup> «Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen; KS Nr. 37<sup>3</sup> detaillierte Informationen sowie Mustervorlagen zu dieser Thematik<sup>4</sup>.

#### 3. Allgemeines zu den Mitwirkungsund Bescheinigungspflichten

Der Arbeitgeber ist verpflichtet, für jede Steuerperiode, in welcher er dem Mitarbeiter Beteiligungsrechte zuteilt und in welcher der Mitarbeiter Beteiligungen einkommenssteuerlich relevant realisiert, eine Bescheinigung auszustellen. Dies gilt auch dann, wenn nicht direkt der Arbeitgeber Mitarbeiterbeteiligungen einräumt, sondern die Aktien beispielsweise von einer ausländischen Konzerngesellschaft herausgegeben werden oder wenn der Mitarbeiterbeteiligungsplan durch eine Drittpartei verwaltet wird. Die Bescheinigungen dienen in erster Linie dazu, die Berechnungsgrundlagen für die im Lohnausweis ausgewiesenen geldwerten Leistungen rechnerisch nachvollziehbar offen zu legen. Das Erstellen der vollständigen und korrekten Bescheinigungen stellt für die Arbeitgeber oftmals eine administrative Knacknuss dar. da iederzeit sichergestellt werden muss, dass sämtliche relevanten Daten und Informationen für den Lohnausweis und die Beilage zum Lohnausweis vorliegen. Wenn beispielsweise verschiedene Mitarbeiterbeteiligungspläne oder länderübergreifende Sachverhalte vorliegen, gestaltet sich das Zusammentragen der notwendigen Informationen häufig als schwierig und aufwändig. In der Praxis ist oftmals feststellbar, dass die durch die Arbeitgeber ausgestellten Bescheinigungen mangelhaft sind und den Minimalanforderungen der MBV nicht standhalten. Im Extremfall fehlen die Bescheinigungen sogar komplett, was im Einzelfall zu teuren Nach- und Strafsteuerverfahren führen kann. Gerade im internationalen Kontext kommt es nicht selten vor, dass die lokalen HR-Verantwortlichen über die Einräumung von Mitarbeiterbeteiligungsplänen durch eine ausländische Konzerngesellschaft ihre hiesigen Mitarbeiter gar nicht Bescheid wissen oder nur lückenhaft dokumentiert sind. In solchen Fällen erweist sich die vollständige Umsetzung der Bescheinigungspflichten als äusserst schwierig.

### 4. Lohnausweis und Beilage zum Lohnausweis

Die vom Gesetzgeber geforderte Bescheinigungspflicht umfasst einerseits die Deklaration der steuerbaren Leistung im Zusammenhang mit der Abgabe von Mitarbeiterbeteiligungen im jährlichen Lohnausweis des Mitarbeiters oder in der entsprechenden Quellensteuerabrechnung. Andererseits sind die nach MBV geforderten Detailangaben in einem separaten Beiblatt zum Lohnausweis zu bescheinigen.

Im Lohnausweis ist zwingend unter Ziffer 5 «Beteiligungsrechte» der geld-

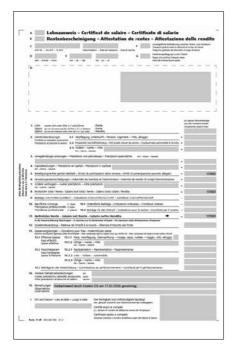


Abbildung 1: Beispiel Lohnausweis

werte Vorteil, der dem Mitarbeiter im entsprechenden Kalenderjahr aus Mitarbeiterbeteiligungen zugeflossen ist, anzugeben.

Darüber hinaus sind allfällige sachdienliche Bemerkungen und Hinweise in Ziffer 15 «Bemerkungen» zu erfassen (beispielsweise ein Verweis auf einen steuerlichen Vorbescheid zwischen dem Arbeitgeber und der Steuerbehörde oder wenn aus der Abgabe der Mitarbeiterbeteiligung noch kein steuerbares Einkommen realisiert wurde).

Grundsätzlich sind die Arbeitgeber in den meisten Kantonen<sup>5</sup> bei der Gestaltung der Bescheinigungen frei, soweit die Minimalanforderungen gemäss den Vorgaben der MBV zwingend eingehalten werden. Diese Regelung gilt nach wie vor auch im Kanton Zug.

Eine Musterbescheinigung analog KS Nr. 37 (vgl. Ziffer 5 nachfolgend) schreibt die Steuerverwaltung des Kantons Zug nicht vor.

Die erforderlichen (minimalen) Angaben auf dem Lohnausweis und der Beilage zum Lohnausweis unterscheiden sich je nach Art des Mitarbeiterbeteiligungsprogramms<sup>6</sup> sowie dem Besteuerungszeitpunkt. In den nachfolgenden Tabellen sind die Zeitpunkte der Bescheinigungen sowie die notwendigen Angaben zusammengefasst.

| Echte Mitarbeiterbeteiligungen   | Mitarbeiteraktien<br>Art. 4 MBV | Börsenkotierte<br>Mitarbeiteroptionen<br>Art. 5 Abs. 1 MBV |
|--|---------------------------------|--|
| Bezeichnung des Plans  | Х                               | Х  |
| Datum Erwerb   | X                               | X  |
| Anzahl der erworbenen Instrumente  | X                               | X  |
| Verkehrswert oder Formelwert   | X                               | x  |
| Allfällige Sperrfristen, Dauer allfälliger<br>Rückgabeverpflichtungen                          | X                               | X  |
| Vereinbarter Erwerbspreis  | ×                               | х  |
| Im Lohnausweis resp. in der Quellen-<br>steuerabrechnung bescheinigter geld-<br>werter Vorteil | х                               | x  |

Abbildung 2: Bescheinigungen von Mitarbeiteraktien und börsenkotierten Mitarbeiteroptionen (Besteuerung im Zeitpunkt der Abgabe)

| Unechte Mitarbeiterbeteiligungen   | Zeitpunkt<br>Erwerb<br>Art. 5 Abs. 2 lit. a MBV | Zeitpunkt Ausübung, Verkauf,<br>Umwandlung in<br>Mitarbeiteraktien<br>Art. 5 Abs. 2 lit. b MBV |
|--|---|--|
| Bezeichnung des Plans  | X   | X  |
| Datum Erwerb   | ×   | x  |
| Datum Entstehen Ausübungsrecht (wenn bestimmbar)   | x   |  |
| Anzahl der erworbenen Instrumente  | X   | X  |
| Datum Ausübung, Verkauf, Umwandlung  |   | X  |
| Verkehrswert oder Formelwert im Zeitpunkt Ausübung, Verkauf, Umwandlung                      |   | X  |
| Vereinbarter Ausübungs-, Verkaufs- oder<br>Umwandlungspreis                                  |   | X  |
| Im Lohnausweis resp. in der Quellensteu-<br>erabrechnung bescheinigter geldwerter<br>Vorteil |   | X  |

Abbildung 3: Bescheinigungen von Mitarbeiteroptionen, Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien sowie unechte Beteiligungen (Besteuerung im Zeitpunkt der Realisation)

#### 5. Musterbescheinigungen nach KS Nr. 37

Das KS Nr. 37 beinhaltet im Anhang III seit längerem für die Praxis hilfreiche Musterbescheinigungen. Seit der Aktualisierung des Kreisschreibens vom 30. Oktober 2020 enthält dieses nunmehr einen zusätzlichen Anhang V mit elektronischen Musterbescheinigungen.

Insbesondere im Kanton Waadt sind die Formulare im entsprechenden Format analog Anhang V verbindlich. Die Kantonale Steuerverwaltung Zug sowie sämtliche weiteren kantonalen Veranlagungsbehörden akzeptieren die Bescheinigungen gemäss Anhang V ebenfalls oder könnten diese inskünftig sogar zwingend so verlangen. Ebenfalls stützt sich das einheitliche Lohnmeldeverfahren (ELM) von Swissdec auf diese Musterbescheinigungen gemäss Anhang V und unterstützt ab Version 5.0 die elektronische Übermittlung der Bescheinigungen an die zuständigen Veranlagungsbehörden.

# 6 Bescheinigungen im internationalen Verhältnis

# 6.1 Import und Export von Mitarbeiterbeteiligungen

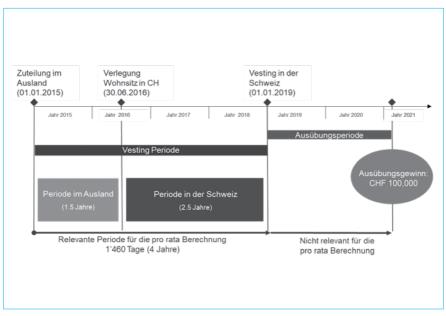
Eine besondere Herausforderung betreffend die Bescheinigung nach MBV stellt sich regelmässig bei importierten und exportierten Mitarbeiterbeteiligungen. Als importierte Mitarbeiterbeteiligungen gelten dabei Instrumente<sup>7</sup>, die der Mitarbeitende während einer Zeit erworben hat, in der er im Ausland ansässig war und welche er nach seinem Zuzug in die Schweiz hier realisiert. Bei den exportierten Mitarbeiterbeteiligungen ist es gerade umgekehrt. Der Arbeitgeber ist in solchen Konstellationen verpflichtet, mittels geeigneter Dokumentation oder IT basierten Tools nachzuvollziehen, welche Mitarbeiter für welche Periode in welchem Land steuerpflichtig sind. Dieses Monitoring im internationalen Verhältnis kann in der täglichen Umsetzung zu administrativen Schwierigkeiten führen und für die Personalverantwortlichen in der Schweiz eine echte Herausforderung darstellen.

Bei den vorgenannten Instrumenten muss der Mitarbeiter seine zugeteilten Rechte während einer bestimmten Vestingperiode noch «abverdienen», wobei er diese basierend auf den spezifischen Planbestimmungen typischerweise noch verlieren kann. Findet während einer solchen Vestingperiode ein internationaler Wohnsitzwechsel statt, kommt eine anteilsmässige Besteuerung nach den Grundsätzen von Art. 17d DBG sowie Art. 7 und 8 MBV zur Anwendung. Die anteilsmässige Besteuerung erfolgt dabei im Verhältnis zwischen

der gesamten zu der in der Schweiz verbrachten Zeitspanne während der Vestingperiode<sup>8</sup>.

Beispiel 1 – Import von Optionen Im nachfolgenden Beispiel erhielt ein im Ausland ansässiger Mitarbeiter eine Zuteilung von Optionen am 1. Januar 2015, wobei die Vestingperiode 4 Jahre beträgt (d.h. bis am 1. Januar 2019). Am 30. Juni 2016 verlegt der Mitarbeiter seinen Wohnsitz vom Ausland in die Schweiz und übte die entsprechenden Optionen am 30. Januar 2021 aus, wobei er einen Ausübungsgewinn von CHF 100000 erzielt.

Vorliegend ist der gesamte Ausübungsgewinn von CHF 100000 im Lohnausweis 20219 des Mitarbeiters unter Ziffer 5 zu deklarieren. Der pro-rata Anteil von CHF 62500 für die Periode in der Schweiz ist in der Bescheinigung gemäss Art. 7 MBV (Beilage zum Lohnausweis 2021) auszuweisen. Eine allfällige Quellensteuer wird auf dem anteiligen geldwerten Vorteil von CHF 62500 berechnet. Der Mitarbeiter kann nach Art. 17d DBG bzw. §16d StG-ZG in seiner ordentlichen Steuererklärung CHF 37500 als nicht in der Schweiz steuerbare ausländische Einkünfte in Abzug bringen<sup>10</sup>.



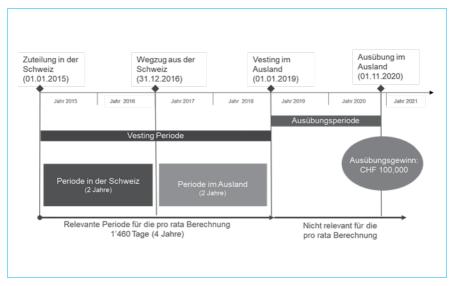


Abbildung 5: Export von Optionen

Beispiel 2 – Export von Optionen
Ein in der Schweiz ansässiger Mitarbeiter erhält am 1. Januar 2015 eine
Zuteilung von Optionen, wobei die
Vestingperiode wiederum 4 Jahre
beträgt (d.h. bis am 1. Januar 2019).
Sein Arbeitgeber hat Sitz im Kanton
Zug und der Arbeitsort ist ebenfalls im
Kanton Zug. Am 31. Dezember 2016
verlegt der Mitarbeiter seinen Wohnsitz ins Ausland und übt die entsprechenden Optionen am 1. November
2020 im Ausland aus, wobei er einen
Ausübungsgewinn von CHF 100000
erzielt.

Der Besteuerung erfolgt vorliegend im Zeitpunkt der Ausübung der Optionen, d.h. am 1. November 2020, wenn der Mitarbeiter seinen Wohnsitz bereits im Ausland hat. Da der Mitarbeiter seinen steuerlichen Wohnsitz in der Zeitspanne zwischen Einräumung und Entstehung des Ausübungsrechts (Vestingperiode) während zwei Jahren in der Schweiz hatte, greift vorliegend eine anteilsmässige Quellenbesteuerung nach Art. 97a DBG bzw. § 16d StG-ZG. Der Arbeitgeber muss folglich Quellensteuern zum Spezialsatz von 31.5%<sup>11</sup> auf dem Ausübungsgewinn von CHF 50000 einbehalten und an die Steuerverwaltung des Kantons Zug abliefern<sup>12</sup>. Weiter ist der Arbeitgeber nach Art. 8 MBV verpflichtet, eine Beilage zur Quellensteuerabrechnung zu erstellen und bei der Steuerverwaltung des Kantons Zug einzureichen.

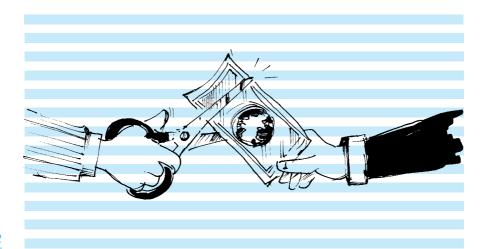
### 6.2 Monitoring in internationalen Verhältnissen

Die rechtskonforme Abwicklung sowie Einhaltung der Bescheinigungspflichten von Beteiligungsprogrammen im internationalen Kontext gestalten sich als besonders aufwändig und komplex. Sobald unterschiedliche Länder betroffen sind, gelten verschiedene Rechtssysteme und es sind länderspezifische Regelungen zu beachten, so dass immer strengere Vorschriften und Herausforderungen bei der Abwicklung zu bewältigen sind.

Für die Bewältigung solch komplexer Administration haben sich in der Praxis moderne IT-Tools<sup>13</sup> etabliert, welche über die notwendigen Technologien verfügen. Die Tools sind heute in der Lage, die Compliance-Risiken in sämtlichen Phasen zu überwachen sowie die Daten für das Reporting und die Lohnabrechnungen in Echtzeit aufzubereiten.

### Vorbescheid zwischen dem Arbeitgeber und der Steuerbehörde (Ruling)

Im Rahmen von Vorbescheiden zwischen dem Arbeitgeber und den zuständigen Steuerbehörden empfiehlt es sich, nebst der steuerlichen Behandlung des Mitarbeiterbeteiligungsplans auch die damit zusammenhängenden Bescheinigungspflichten des Arbeitgebers im Detail zu regeln. Dies wird in der Regel auch von der Steuerverwaltung des Kantons Zug verlangt. Damit kann sichergestellt werden, dass die mit der Abwicklung des Reportings betrauten HR-Verantwortlichen die erforderlichen Bescheinigungen konform umsetzen können.



Es gilt hierbei zu beachten, dass ein Vorbescheid mit dem Sitzkanton des Arbeitgebers für andere involvierte Kantone nicht zwingend verbindlich ist, jedoch in den meisten Kantonen ebenfalls anerkannt wird.

#### 8. Fazit

Zusammenfassend lässt sich aufgrund der Erfahrungen der Autoren festhalten, dass der Umfang des Reportings im Rahmen von Mitarbeiterbeteiligungsplänen in der Praxis oftmals noch unterschätzt wird. Die betroffenen Arbeitgeber sind dabei gut beraten, die erforderlichen Prozesse frühzeitig zu implementieren,

damit eine vollständige und korrekte Umsetzung der Bescheinigungspflichten jederzeit sichergestellt ist. Ist ein Beteiligungsinstrument allenfalls global ausgerollt oder sind mobile Mitarbeiter betroffen, kann ein auf solche Reportings zugeschnittenes Online-Tool die notwendige Unterstützung bringen, damit allfällige Compliance-Risiken in sämtlichen Phasen überwacht werden können. Ausserdem empfiehlt es sich, die mit dem Beteiligungsinstrument zusammenhängenden Arbeitgeberpflichten in einem Vorabbescheid mit den zuständigen Steuerbehörden zu regeln.

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird im vorliegenden Text verallgemeinernd das generische Maskulinum verwendet. Diese Formulierungen umfassen gleichermassen weibliche und m\u00e4nnliche Personen.

<sup>2</sup> SR 642.115.325.1

<sup>3</sup> Version vom 30. Oktober 2020

<sup>&</sup>lt;sup>4</sup> In Ziffer 8. Seite 18ff

<sup>&</sup>lt;sup>5</sup> Ausnahme Kanton Waadt

<sup>&</sup>lt;sup>6</sup> Freie oder gesperrte Mitarbeiteraktien, börsenkotierte oder übrige Optionen, Anwartschaften und unechte Mitarbeiterbeteiligungen

<sup>7</sup> nicht börsenkotierte Mitarbeiteroptionen, Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien oder unechten Mitarbeiterbeteiligungen

<sup>&</sup>lt;sup>8</sup> Zeitspanne zwischen Erwerb und Entstehen des Ausübungsrechts

<sup>9</sup> KS Nr. 37, Ziffer 8.1.3.2

<sup>&</sup>lt;sup>10</sup> Das in der Schweiz von der Besteuerung ausgenommene Erwerbseinkommen wird hingegen für die Steuersatzbestimmung herangezogen (sog. Freistellung mit Progressionsvorbehalt)

<sup>&</sup>lt;sup>11</sup> Direkte Bundessteuer 11.5% gemäss Art. 97a Abs. 2 DBG, Kantons- und Gemeindesteuern Zug 20% gemäss §93a Abs. 2 StG-ZG

<sup>&</sup>lt;sup>12</sup> In solchen Konstellationen erfolgt die Ablieferung der Quellensteuer immer am Sitzkanton des Arbeitgebers, unabhängig davon, ob der Arbeitnehmer damals seinen steuerlichen Wohnsitz in diesem Kanton hatte.

<sup>&</sup>lt;sup>13</sup> KPMG hat dazu das Online-Tool Global Equity Tracker (GET) entwickelt.

