

Entscheide

Einmalabfindung in Form von Mitarbeiteroptionen

Zeitpunkt der Bewertung

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft Nr. 2/2004 vom 30. Januar 2004

Nach gängiger Praxis werden Mitarbeiteroptionen im Zeitpunkt ihrer Zuteilung als Erwerbseinkommen besteuert, sofern sie in diesem Zeitpunkt auch bewertbar sind. Nicht bewertbare Mitarbeiteroptionen werden erst anlässlich ihrer Ausübung besteuert. Eine Besteuerung nach Ablauf der «Vesting-Periode» ist hingegen nicht vorgesehen und wird deshalb auch nicht praktiziert.

Sachverhalt:

1. In der definitiven Veranlagung der Staatssteuer 2001 wurden die gemäss Lohnausweis 2001 im Bruttolohn enthaltene Einmalabfindung in Höhe von Fr. 46'900.– und Mitarbeiteroptionen mit einem Optionswert von insgesamt Fr. 26'922.– zusammen mit den übrigen Erwerbseinkünften als ordentliches Einkommen besteuert.

2. Hiergegen erhob die Vertreterin der Steuerpflichtigen mit Schreiben vom 21. März 2003 Einsprache mit den Begehren, es seien die Einmalabfindung von Fr. 46'900.– nach der Kurzmitteilung Nr. 153 der Steuerverwaltung BL zum Rentensatz gemäss § 35 StG zu besteuern sowie die Besteuerung der Mitarbeiteroptionen «at vesting», d.h. erst nach dem ausserhalb des vorliegend massgeblichen Bemessungsjahres 2001 liegenden Ablaufes der (3-jährigen) Vestingperiode vorzunehmen.

3. Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Entscheid vom 24. September 2003 vor allem mit der Begründung ab, dass die Einmalabfindung eine pauschale Treueprämie für ein langjähriges Dienstverhältnis, welche ein Ersatzeinkommen nach § 24 lit. a StG darstelle, und mit Sicherheit keinen Vorsorgecharakter beinhalte, da der Steuerpflichtige durch eine allfällige Herabsetzung des Lohnes keine Beeinträchtigung der Vorsorgesituation erfahren habe. Nach der Praxis sowie regelmässig bestätigter Entscheide erfolge im Kanton Basel-Landschaft die Besteuerung auch bei gesperrten bewertbaren Optionen im Zeitpunkt der Zuteilung. Bei einem späteren Verkauf oder bei der Ausübung der Optionen erziele der Arbeitnehmer einen steuerfreien Kapitalgewinn. Die Zuteilung von Mitarbeiteroptionen – unter Berück-

sichtigung der Diskontierungsmethode – stelle in diesem Zeitpunkt somit weiterhin eine geldwerte Leistung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer dar. Um eine Überbesteuerung zu vermeiden, hätten die Steuerverwaltungen der Kantone der Nordwestschweiz in einer gemeinsamen Vereinbarung über die Anrechnung von «Minuslohn» bei Verfall von Mitarbeiterbeteiligungsrechten festgehalten, dass im Falle eines entschädigungslosen Verfalls ein sog. «Minuslohn» vom steuerbaren Einkommen in Abzug gebracht werden könne, sofern der Grund des Verfalls in der Beendigung des Arbeitsverhältnisses liege.

4. Gegen diesen Einsprache-Entscheid erhob die Vertreterin der Steuerpflichtigen mit Eingabe vom 22. Oktober 2003 Rekurs wiederum mit den Begehren, die Einmalabfindung von Fr. 46'900.– gemäss Kurzmitteilung Nr. 153 (Ergänzung) der Steuerverwaltung BL sowie die im Lohnausweis aufgeführten 2100 Optionen «at vesting» zu besteuern.

Bei der Einmalabfindung in Höhe von Fr. 46'900.– handle es sich um eine Entschädigung, die durch den ehemaligen Arbeitgeber X AG im Zuge der Fusion mit der Y AG für eine Lohnrückstufung/-herabsetzung ausgerichtet worden sei, und eindeutig nicht um eine Treueprämie. Das Arbeitsverhältnis sei gekündigt (Änderungskündigung) und unter neuen, schlechteren Bedingungen fortgeführt worden. Die Lohnrückstufung lasse sich nicht belegen durch den einfachen Lohnvergleich 2001/2002. Das Lohnsystem sei im Zuge der Umstrukturierung komplett umgestaltet worden und die Rückstufung könne nur bei Erreichung von Umsatzzielen wieder kompensiert werden. Da der Rekurrent zum Zeitpunkt der Abfindung seit 28 Jahren bei der X AG tätig gewesen sei, sollte der Steuersatz gemäss KM 153 durch 10 geteilt werden. Diese Besteuerungssystematik solle auch Anwendung finden, wenn der Vorsorgecharakter der Kapitalabfindung verneint würde.

Der Optionswert der Mitarbeiteroptionen habe gemäss Gutachten im Zeitpunkt der Zuteilung Fr. 12.82/Stück betragen. Ein im Dezember 2002 erstelltes Gutachten lege für die dann zugeteilten Optionen einen Wert von nur noch Fr. 3.66/Stück fest. Durch das geltende System der Besteuerung bei Zuteilung («at grant») würde demnach nun Einkommen aufgerechnet und zur Besteuerung gelangen, das aufgrund der heutigen Börsenkurse nicht als realisierbar gelten müsse. Da die Mitarbeiteroptionen einer Vesting-Periode von 3 Jahren ab Zuteilung unterliegen, könnten die zugeteilten Optionen unter Umständen im Falle der Auflösung des Arbeitsverhältnisses während der ersten 3 Jahre seit Zuteilung wert- und entschädigungslos verfallen. In der ganzen Schweiz solle in Bälde die Besteuerung dieser Instrumente auf Gesetzes- und Verordnungsstufe kodifiziert werden. Dabei solle die Besteuerung von echten Mitarbeiteroptionen «at vesting», d.h. beim endgültigen Rechtsübergang, festgelegt werden. In die gleiche Richtung gehe der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 20. November 2002: Darin würde dargelegt, dass der «unwiderrufliche Rechtserwerb» erst nach Ablauf der Vesting-Periode erfolge, so dass der für den Zuflusszeitpunkt massgebende Rechtserwerb erst nach Ablauf der Vesting-Periode abgeschlossen sei und zu einer Besteuerung führen dürfe. Das im Einsprache-Entscheid dargestellte Minuslohnkonzept erscheine in der Praxis des Kantons

Baselland in Bezug auf die angewandte Besteuerungssystematik von Mitarbeiteraktien und -optionen nicht einheitlich und nicht immer konform dem KS Nr. 5. Der vermutlich vorliegende Methodenpluralismus führe zu einer rechtsungleichen Rechtsanwendung und verstosse gegen verfassungsmässige Rechte.

5. Die Steuerverwaltung beantragte mit Vernehmlassung vom 8. Januar 2004 die Abweisung des Rekurses. Entgegen der Meinung des Rekurrenten liege keine Abgangschädigung des Arbeitgebers mit Vorsorgecharakter im Sinne der Kurzmitteilung 153 (mit Ergänzung) vor, da keine Beeinträchtigung der Vorsorgesituation eingetreten sei. Mitarbeiteroptionen würden gemäss Kreisschreiben Nr. 5 der Eidg. Steuerverwaltung vom 30. April 1997 als Bestandteil des steuerpflichtigen Arbeitseinkommens aus unselbständiger Tätigkeit grundsätzlich bei der Zuteilung der Besteuerung unterliegen, sofern sie objektiv bewertet werden könnten. Die Steuerverwaltung Baselland kenne keine solche Praxis wie jene des Kantons Zürich, wo gemäss Entscheid des Verwaltungsgerichtes des Kantons Zürich vom 20. November 2002 eine Besteuerung der Optionen «at vesting», d.h. zum Zeitpunkt des unwiderflichen Rechtserwerbs, erfolgt. Erscheine eine Besteuerung im Zeitpunkt der Zuteilung ausnahmsweise als nicht angebracht, erfolge nach Praxis des Kantons Basellandschaft eine solche bei Ausübung der Option. Der Steuerpflichtige könne den Zeitpunkt der Besteuerung der Mitarbeiteroptionen nicht selbst wählen. Es bestehe für die Steuerverwaltung Baselland kein Grund, wegen des erwähnten Verwaltungsgerichtsurteils ihre Praxis zu ändern, zumal eine Besteuerung im Zeitpunkt des Vestings auch innerhalb der Steuerverwaltung des Kantons Zürich nicht unbestritten sei.

6. An der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Begehren fest.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall mehr als Fr. 1'000.– beträgt und Fr. 8'000.– pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2. Der Beurteilung unterliegen im vorliegenden Fall die Besteuerung der dem Rekurrenten von seinem Arbeitgeber einerseits ausgerichteten Einmalabfindung von Fr. 46'900.– und der ihm im Geschäftsjahr 2001 zudem zugeteilten Mitarbeiteroptionen mit einem Optionswert in Höhe von Fr. 26'922.–.

3. a) Gehören zu den Einkünften Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen, so wird gemäss § 35 StG die Einkommenssteuer unter Berücksichtigung der

übrigen Einkünfte und der zulässigen Abzüge zu dem Steuersatz berechnet, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde. Als Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen gelten einmalige Zuwendungen, die dazu bestimmt sind, einen gesetzlichen, statutarischen, vertraglichen oder testamentarischen Anspruch auf künftige, periodische Leistungen abzugelten, wobei vorausgesetzt ist, dass nebst den wiederkehrenden Einzelleistungen auch die zugrunde liegende Stammschuld getilgt wird (vgl. BGE vom 6. März 2001, E. 4b [2A.50/2000]). Darunter fallen Leistungen des Arbeitgebers mit Vorsorgecharakter bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses, wenn ein langjähriges Arbeitsverhältnis bestanden hat, der Steuerpflichtige beim Austritt ein fortgeschrittenes Alter (60 Jahre und mehr) hat und keine oder nur geringe Pensionskassenleistungen bestehen (Kurzmitteilung der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft Nr. 153 vom 22. November 1989 Ziff. 2).

b) Die vorliegend streitige Kapitaleistung von brutto Fr. 46'900.– (vgl. Lohnausweis 2001) wurde dem im fraglichen Zeitpunkt 54-jährigen Rekurrenten von seiner Arbeitgeberin auf freiwilliger Basis aufgrund des im Zusammenhang mit der Fusion seiner Arbeitgeberin mit der Y AG neu erstellten «Arbeitsvertrages mit geänderter Gehaltsstruktur» ausgerichtet. Die Auszahlung im Juli 2001 erfolgte als Bestandteil der Bruttolohnzahlungen 2001 mit der Folge, dass der Rekurrent auch bezüglich dieser Summe der versicherungsrechtlichen Beitragspflicht unterstand (vgl. Lohnausweis 2001).

c) Das Arbeitsverhältnis wurde in casu nicht beendet, sondern im Rahmen der Fusion durch Abschluss eines neuen Arbeitsvertrages neu geregelt, resp. es wurde dabei insbesondere die Gehaltsstruktur geändert. Wie die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid und in der Vernehmlassung zu Recht feststellt, liegt hier keine Abgangschädigung des Arbeitgebers mit Vorsorgecharakter im Sinne der Kurzmitteilung Nr. 153 (mit Ergänzung) vor, da keine Beeinträchtigung der Vorsorgesituation eingetreten ist und mit der streitigen Kapitalzahlung auch keine rechtlichen Ansprüche wegen altershalber Beendigung des Arbeitsverhältnisses oder vorzeitiger Entlassung abgegolten werden. Es handelt sich demnach allgemein um eine im Zusammenhang mit der Fusion der beiden Firmen und der Umstellung des Besoldungssystems auf freiwilliger Basis ausgerichtete, pauschale Entschädigungsleistung, welche als solche nicht der Tarifregelung nach § 35 StG unterstellt werden kann (BGE vom 6. März 2001, a.a.O., E. 4b; BGE vom 11. Juli 2001, E. 3a [2A.8/2001] in: BStPra XV, S. 446 ff.), sondern der ordentlichen Besteuerung gemäss § 24 lit. a StG unterliegt.

Der vorliegende Rekurs ist demzufolge in diesem Punkte abzuweisen.

4. a) Der Einkommenssteuer unterliegen sämtliche wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte aller Art der natürlichen sowie der ihnen gleichgestellten juristischen Personen (§ 23 Abs. 1 StG), hingegen sind die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen steuerfrei (vgl. Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft [StGE BL] Nr. 138/2000, E. 5b, in: Basellandschaftliche

und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra] XV, S. 328). Zum steuerbaren Einkommen gehören insbesondere alle Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, namentlich aus einer Beamtung, einem Anstellungs- oder Arbeitsverhältnis oder aus der Erfüllung einer Dienstpflicht, mit Einschluss der Natural- und Nebenbezüge, wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Provisionen, Tantiemen, Sitzungsentuschädigungen, Trinkgelder oder ähnliche Zuwendungen (§ 24 lit. a StG).

b) Überlässt ein Unternehmen einem Mitarbeiter Aktien zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Preis, so stellt eine solche Leistung Erwerbseinkommen dar (Entscheid des Schweizerischen Bundesgerichts [BGE] vom 6. November 1995, E. 2, m. Hw., in: Der Steuerentscheid [StE] 1996, B 22.2, Nr. 12). Das gilt auch für Mitarbeiteroptionen, die zu den Naturalbezügen zählen (*Locher*, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2001, N. 52 zu Art. 17; *Nathalie Peter*, US-amerikanische Mitarbeiterbeteiligungspläne im Einkommens- und Vermögenssteuerrecht der Schweiz, Diss. Zürich 2001, S. 83 und 92 f., m. Hw.; zum Ganzen: BGE 2A.517/2002 vom 21. Mai 2003, E. 2.1). Gemäss Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung (EStV) Nr. 5 vom 30. April 1997 betreffend die Besteuerung von Mitarbeiteraktien und Mitarbeiteroptionen (KS Nr. 5), das aufgrund der Kurzmitteilung der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft Nr. 296 vom 10. Juni 1997 auch für die Staatssteuern gilt, erzielen die Mitarbeiter mit der Überlassung von Mitarbeiteroptionen steuerbares Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, wobei die dabei von der Arbeitgeberin erbrachten und verbuchten Leistungen in der Regel den Charakter von geschäftsmässig begründetem Aufwand haben, soweit solcher überhaupt anfällt (vgl. Ziff. 2.2. ff. des KS Nr. 5).

c) Nach dem Kreisschreiben der EStV unterliegen Mitarbeiteroptionen im Zeitpunkt ihrer Zuteilung der Besteuerung, sofern sie im Zeitpunkt der Zuteilung objektiv bewertbar sind. Mangels Bewertbarkeit der Option soll die Besteuerung erst im Zeitpunkt der Ausübung («at exercise») erfolgen. Nicht bewertbar sind nach dem KS sämtliche Mitarbeiteroptionen mit einer Laufzeit von über zehn Jahren oder einer Verfügungssperre von mehr als fünf Jahren.

d) Genau dies trifft im vorliegenden Fall nicht zu. Aufgrund eines Bewertungsgutachtens der Firma Revisuisse Price Waterhouse wurde der Optionswert der hier zu beurteilenden Mitarbeiteroptionen im Zeitpunkt ihrer Zuteilung im Jahr 2001 auf Fr. 12.82 pro Option festgelegt. Die Voraussetzungen für eine Besteuerung der Optionen «at grant», d.h. im Zeitpunkt ihrer Zuteilung, wie sie von der Veranlagungsbehörde vorgenommen wurde, sind nach der beschriebenen im Kanton Basel-Landschaft gestützt auf das Kreisschreiben Nr. 5 der EStV geltenden Praxis zweifelsohne erfüllt. Auch die Vertreterin der Rekurrenten bestreitet dies zu Recht nicht, sondern sie verlangt vielmehr eine von der geltenden Praxis abweichenden Besteuerung der Mitarbeiteroptionen «at vesting» bzw. eine Besteuerung nach Ablauf der Vesting-Periode. Der Vertreterin der Rekurrenten kann ohne weiteres darin beigeprüft werden, dass die Art der Besteuerung von Mitarbeiteroptionen in der Schweiz sowohl in Lehre und Rechtsprechung umstritten ist. Tatsächlich hat das Verwaltungs-

gericht des Kantons Zürich in dem von der Vertreterin der Rekurrenten zitierten Urteil vom 20. November 2002 festgehalten und entschieden, dass bei mit einer Vesting-Periode im Sinne einer aufschiebenden Bedingung versehenen Mitarbeiteroptionen die Besteuerung nach Ablauf der Vesting-Periode zur erfolgen habe, da erst zu diesem Zeitpunkt der Rechtserwerb der Optionen unwiderruflich und definitiv sei. Demgegenüber weist die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung aber auch zu Recht darauf hin, dass die vom zürcherischen Verwaltungsgericht vertretene Auffassung nicht der im Kanton Basel-Landschaft geltenden Praxis entspricht und im übrigen auch bei den Steuerbehörden des Kantons Zürich nicht unbestritten sei und von der Eidg. Steuerverwaltung sogar abgelehnt werden soll. Auch nach Auffassung des Steuergerichtes stellt das zitierte Urteil des zürcherischen Verwaltungsgerichtes für sich allein jedenfalls noch keinen hinreichenden Grund dar, welcher eine Änderung der basellandschaftlichen Praxis im vorliegenden Fall rechtfertigen würde. Die im System der Besteuerung der Mitarbeiteroptionen «at grant» im Falle des entschädigungslosen Verfalles der Optionen tatsächliche mögliche Überbesteuerung kann – wie die Vorinstanz ausführlich dargelegt hat – durch die Anrechnung eines sog. «Minuslohnes» vermieden werden, so dass sich auch aus diesem Grunde eine Änderung der Praxis nicht aufdrängt. Zumal die Vertreterin der Rekurrenten im weiteren zu Recht geltend macht, dass die Besteuerung der Mitarbeiterbeteiligungen gesetzlich geregelt werden soll. Anders als offensichtlich die Vertreterin der Rekurrenten ist das Steuergericht indessen der Ansicht, dass es gerade auch mit Blick auf die vorgesehene gesetzliche Regelung der Besteuerung der Mitarbeiterbeteiligungen und des laufenden Vernehmlassungsverfahrens zu einem entsprechenden Bundesgesetz auch aus Gründen der Rechtssicherheit nicht angezeigt ist, zum jetzigen Zeitpunkt eine Praxisänderung vorzunehmen und damit dem Gesetzgeber vorzugreifen. Dabei gilt insbesondere auch zu berücksichtigen, dass die grundsätzliche Besteuerung der Mitarbeiteroptionen «at vesting» keineswegs unbestritten ist, sondern je nach der Betrachtungsweise im Einzelfall unterschiedlich beurteilt wird. So möglicherweise auch von der Vertreterin der Rekurrenten im vorliegenden Fall, wenn der Wert der Optionen nach der Bewertung nicht wie in casu tatsächlich gesunken, sondern angestiegen wäre.

Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass die vorgenommene Besteuerung der Mitarbeiteroptionen bei der Zuteilung der geltenden Praxis entspricht und deshalb nicht zu beanstanden ist, zumal auch keine Gründe für eine Praxisänderung vorliegen. Der Rekurs ist somit auch in diesem Punkte abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.