

## Altrechtliche Mitarbeiteraktien

### Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 27. März 2009

*Mitarbeiteraktien werden als Lohnbestandteil im Zeitpunkt der Zuteilung als Einkommen besteuert. Dies gilt auch für gesperrte Mitarbeiteraktien. Nach früherer Sonderregelung werden solche Mitarbeiterbeteiligungen, welche erst anlässlich der Pensionierung freigegeben werden, als Kapitalabfindung des Arbeitgebers für wiederkehrende Leistungen zum sog. Rentensatz besteuert und – mangels gesetzlicher Grundlage bei der Staatssteuer – nicht als Leistung aus Vorsorge.*

#### Sachverhalt:

1. Der Pflichtige wurde am 31. Januar 2007 im Alter von 61 Jahren pensioniert. Gemäss Meldung über Kapitalleistungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 4. Januar 2007 erhielt er bislang gesperrte Mitarbeiteraktien mit einem steuerbaren Bruttowert von insgesamt Fr. 127'980.– zur freien Verfügung.

Mit definitiver Staatssteuerveranlagung 2007 vom 28. August 2008 rechnete die Steuerverwaltung dem Pflichtigen die Mitarbeiteraktien im Einkommen zum Rentensatz auf.

2. Dagegen erhob der Pflichtige mit Schreiben vom 15. September 2008 Einsprache mit dem Begehren, die zur Pensionierung freigegebenen Mitarbeiteraktien seien separat als Kapitalleistung zu versteuern. Als Begründung hielt er fest, dass die Aktien über die Jahre hinweg erworben worden seien und erst mit der Pensionierung darüber habe verfügt werden können. Damit entsprächen sie einem Alterskapital analog der Säule 3a. Der Bund sehe dies genauso. Eine einseitige Benachteiligung durch den Kanton sei nicht logisch und werde als willkürlich empfunden.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 17. November 2008 wies die Steuerverwaltung die Einsprache des Pflichtigen ab.

Zur Begründung führte sie an, dass nach publizierter Kurzmitteilung Nr. 321 Aktien aus Mitarbeiterbeteiligung bei der Pensionierung zum Rentensatz, aber mit dem übrigen Einkommen zur Besteuerung gelangten. Der Pflichtige habe im Zusammenhang mit der Pensionierung per 31. Januar 2007 von der Mitarbeiterbeteiligungs-Stiftung der P. AG 1800 Stück freiverfügbare Aktien zum Kaufpreis von Fr. 2'100.– erhalten. Der Betrag aus der Freigaberechnung sei nach § 35 StG zum Rentensatz, jedoch mit dem übrigen Einkommen zur Besteuerung herangezogen worden. Zum Rentensatz ergebe dies einen satzbestimmenden Betrag von Fr. 5'664.–. Somit sei richtigerweise eine Besteuerung des satzbestimmenden Einkommens von

Fr. 5'664.– und des steuerbaren Einkommens von Fr. 125'880.– (127'980–2'100 vom Versicherten geleisteten Beiträge und Einkäufe ohne Zinsen) erfolgt.

4. Dagegen erhob der Pflichtige mit Schreiben vom 9. Dezember 2008 Rekurs mit den Begehren, die freigegebenen Firmenaktien seien separat als Kapitalleistung zu besteuern. Eventualiter sei die Summe der Jahresbewertung der Aktien im jeweiligen Ausgabejahr die Bemessungsgrundlage und nicht die steuerliche Bewertung aller Aktien am Freigabetermin massgebend.

Ergänzend zur Einsprache führte der Pflichtige insbesondere aus, die Aktien entsprächen einem Alterskapital analog der Säule 3a. Der Bund und andere Kantone (z.B. Basel) würden dies genauso sehen. Eine einseitige Benachteiligung durch den Kanton sei nicht logisch und würde als Bestrafung der privaten Vorsorge empfunden. Im letzten Jahr würden jeweils Leistungen zusammenkommen, die nicht einem normalen Jahr entsprächen (z.B. Gratifikation Vorjahr und pro rata Gratifikation Veranlagungsjahr). Dies erhöhe bereits den Steuersatz durch die Progression. Der Steuersatz werde nochmals durch den Zuschlag der Aktienumrechnung zum Einkommen erhöht. Die spezielle Besteuerung der Aktien sei ein Beweis dafür, dass es sich eben um eine Vorsorgeleistung handle und nicht um Einkommen. Selbst wenn die Berechnung so erfolgen würde, sei es nicht statthaft, alle Aktien zum Kurs des Freigabezeitpunktes zu rechnen. Dies würde bedeuten, dass Kapitalgewinne bei Kursanstieg als Einkommen versteuert würden. Dazu fehle eine rechtliche Grundlage.

5. Mit Schreiben vom 19. Februar 2009 ersuchte der Pflichtige um Teilnahme an der Verhandlung. Ergänzend zur Begründung im Rekurs hielt der Pflichtige bezüglich Vorsorgecharakter der Mitarbeiteraktien fest, dass er 1970 in die Firma F. AG eingetreten sei und nach und nach gesperrte Mitarbeiteraktien erworben habe. Der Name der Stiftung habe «Stiftung der F. AG für Mitarbeiterbeteiligung zur Ergänzung der Pensionskassenleistungen» geheissen. Damit sei klar belegt, dass es sich um Vorsorgeleistungen handle, die erst mit der Pensionierung freigegeben würden. Andere Firmen hätten Mitarbeiteraktien zur Beteiligung der Mitarbeiter am Unternehmenserfolg geschaffen. Dies sei bei der F. nicht die Zielsetzung gewesen.

Ausserdem hätten die Standortkantone Aargau, Baselland, Basel-Stadt, Solothurn, Waadt und Wallis sowie dem Bund am 30. Juni 1999 eine Absprache vereinbart. Darin werde festgehalten, «Die im Zusammenhang mit der Pensionierung oder infolge Todes frei werdenden, bisher nicht besteuerten Mitarbeiteraktien unterliegen weiterhin in der Differenz zwischen Erwerbswert und Verkehrswert der Besteuerung als Kapitalleistung aus Vorsorge». Während sich der Bund und z.B. Basel-Stadt daran hielten, habe Baselland offenbar die Praxis verschärft. Dies laufe den Anstrengungen des Gesetzgebers zuwider, der mit der Einführung der obligatorischen beruflichen Vorsorge und der steuerlichen Förderung der Eigenvorsorge in die entgegengesetzte Richtung gehe.

Was die Meldung der Kapitalleistung betreffe, so sei infolge der Pensionierung Ende Januar auch zu diesem Zeitpunkt die Meldung der Freigabe erfolgt. Das zeit-

liche Zusammentreffen mit dem Lohnausweis sei aber nicht relevant. Wäre der Pflichtige Mitte Jahr pensioniert worden, so wären die Kapitalleistungssteuern zu diesem Zeitpunkt fällig geworden.

6. Mit Vernehmlassung vom 23. Februar 2008 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Dabei verwies sie vollumfänglich auf die Erwägungen im Einsprache-Entscheid vom 17. November 2008 sowie auf die historische Entwicklung und die langjährige Praxis des Kantons Basel-Landschaft gestützt auf die Kurzmitteilungen Nrn. 321 und 321e aus dem Jahr 1999. Ergänzend hielt sie fest, dass grundsätzlich Mitarbeiterbeteiligungen als Lohnbestandteil im Zeitpunkt der Zuteilung als Einkommen versteuert würden. Handle es sich dabei um gesperrte Mitarbeiteraktien, so werde dabei je nach Sperrfrist ein Diskont gewährt. Im vorliegenden Fall handle es sich jedoch um Mitarbeiteraktien, welche erst bei der Pensionierung frei würden. Diese gelangten gemäss § 35 StG zum Rentensatz mit dem übrigen Einkommen zur Besteuerung. Dies aus folgenden Gründen: Die Auszahlung sei zwar von der Pensionskasse P als reine Verwalterin des Depots erfolgt. Dabei handle es sich jedoch nicht um eine Leistung aus Vorsorge (kein Bezug zum versicherten Lohn; keine Versicherungs-Beiträge; nicht BVG-konform). Jeder Angestellte habe jeweils pro geleistetes Dienstjahr eine Anzahl Aktien erhalten, welche bei der Vorsorge-Stiftung bis zum Austritt aus der Firma hinterlegt worden seien. Es handle sich deshalb bei dieser Auszahlung um eine Kapitalabfindung seitens des Arbeitsgebers für wiederkehrende Leistungen und eine Besteuerung zum Rentensatz mit dem übrigen Einkommen gemäss § 35 StG sei deshalb zu Recht erfolgt. Da es sich nicht um eine Versicherungsleistung aus der 2. Säule handle, auch nicht um eine Kapitalabfindung für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile, sei eine separate Besteuerung gemäss § 36 Abs. 1 StG nicht möglich.

#### *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. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.– pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne Weiteres darauf einzutreten.

2. Der Beurteilung unterliegt im vorliegenden Fall, wie die anlässlich der Pensionierung des Rekurrenten freigegebenen Mitarbeiteraktien zu besteuern sind.

3.a) Gemäss § 24 lit. a StG gehören zum steuerbaren Einkommen insbesondere alle Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, namentlich aus einer Beam-

tung, 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, Sitzungsentschädigungen, Trinkgelder oder ähnliche Zuwendungen.

b) Aktien, die ein Unternehmen einem Mitarbeiter zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Preis überlässt, stellen eine geldwerte Leistung des Arbeitgebers dar, welche im Dienstverhältnis begründet ist. Der Erwerb der Mitarbeiteraktien durch den Pflichtigen bildet daher unbestrittenermassen steuerbares Einkommen im Sinne von § 24 lit. a StG (vgl. Findeisen/Theiler in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 25 N 1 ff.).

4.a) Gehören zu den Einkünften Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen, so wird gemäss § 35 StG und Art. 11 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 die Einkommenssteuer unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte und der zulässigen Abzüge zu dem Steuersatz berechnet, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistungen eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde.

b) Grundsätzlich werden Mitarbeiteraktien als Lohnbestandteil im Zeitpunkt der Zuteilung als Einkommen versteuert. Auch bei gesperrten Mitarbeiteraktien erfolgt die Besteuerung im Zeitpunkt der Zuteilung, da bei diesen Aktien das Eigentum ebenfalls sofort auf den Steuerpflichtigen übergeht. Bei gesperrten Mitarbeiteraktien wird je nach Sperrfrist ein Diskont gewährt (vgl. Findeisen/Theiler, a.a.O., 24 N 28 ff.). Eine Sonderregelung besteht jedoch für vor dem 1. Januar 1996 bezogene Mitarbeiteraktien, die bis zur Pensionierung gesperrt sind. Diese werden gemäss Praxis alle zusammen erst im Zeitpunkt der Pensionierung zum Rentensatz gemäss § 35 StG besteuert. Insoweit jedoch solche Mitarbeiteraktien vor der Pensionierung vorzeitig entsperrt werden, ist auf die Differenz zwischen damaligem Erwerbspreis und diskontiertem Verkehrswert von 55,839% im Zeitpunkt der Freigabe abzustellen (vgl. Findeisen/Theiler, a.a.O., 24 N 35; Kurzmitteilungen [KM] der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft Nr. 321 vom 07. Juli 1999 und Nr. 321e vom 29. September 1999; vgl. auch Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft [RKE] Nr. 113/2000 vom 22. September 2000; RKE Nr. 138/2000 vom 24. November 2000, publ. in Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra], Band XV S. 325 ff.; Entscheid des Steuergerichts Nr. 86/2004 vom 17. September 2004).

c) Im vorliegenden Fall erhielt der Pflichtige bereits vor dem 1. Januar 1996 bis zu seiner Pensionierung jeweils pro geleistetes Dienstjahr eine Anzahl von gesperrten Aktien, welche bei der P. AG in Basel hinterlegt wurden. Diese gesperrten Mitarbeiteraktien wurden erst anlässlich der Pensionierung des Pflichtigen am 31. Januar 2007 freigegeben. Es handelt sich somit bei der Auszahlung der gesperrten Mitarbeiteraktien gemäss oben erwähnter Sonderregelung und Praxis klar um eine Kapitalabfindung seitens des Arbeitgebers für wiederkehrende Leistungen, welche zum

Rentensatz nach § 35 StG zu besteuern ist, und nicht um eine Leistung aus Vorsorge gemäss § 36 StG. Die von der Steuerverwaltung vorgenommene Aufrechnung der Aktien im Einkommen des Pflichtigen zum Rentensatz erfolgte demnach zu Recht.

5. Es bleibt lediglich noch zu prüfen, ob die Vorinstanz den Rentensatz korrekt berechnet hat.

a) Unter Berücksichtigung des Grundsatzes der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wird bei Kapitalabfindungen, die über mehrere Jahre dauernde wiederkehrenden Leistungen abgelten, eine Milderung beim Steuersatz gewährt.

Für die Berechnung des steuersatzbestimmenden Einkommens aus der Kapitalabfindung ist die Zeitdauer der mit der Kapitalabfindung abgegoltenen Leistungen massgebend. Ist die Abfindung in Abgeltung einer an sich lebenslänglichen Leistung erfolgt, so ist gemäss § 12 des Dekrets zum Steuergesetz vom 19. September 1974 die der Kapitalabfindung entsprechende Rente aufgrund anerkannter Lebenserwartungs- und Rententafeln zu berechnen. Für die in der Steuerperiode 2002 oder später ausbezahlten Kapitalabfindungen kommt dabei ebenfalls wie bei § 36 StG die Rentensatztablette zur Anwendung (vgl. Findeisen in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 35 N 2 f.; Reich in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 11 StHG N 33).

b) Gemäss Tabelle zur Umrechnung von Kapitalleistungen in lebenslängliche Renten der Eidgenössischen Steuerverwaltung (Rentensatztablette, Stand Februar 2006) entspricht in casu beim Alter des Pflichtigen von 61 Jahren eine Kapitalleistung von Fr. 1'000.– einer Jahresrente von Fr. 45.–. Dies ergibt folgende Berechnung:  $125'880 \times 45 : 1'000 = \text{Fr. } 5'664.–$ . Somit entspricht die ausbezahlte Kapitalleistung einer jährlichen Rente von Fr. 5'664.–. Die Steuerverwaltung hat demnach die Kapitalleistung in der Höhe von Fr. 125'880.– korrekt zum satzbestimmenden Einkommen in der Höhe von Fr. 5'664.– besteuert.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

6. Ausgangsgemäss sind dem unterliegenden Rekurrenten die Verfahrenskosten aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und Abs. 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO]).

*Demgemäss wird erkannt:*

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

2. ...

3. ...