

Mitarbeiterbeteiligungen im internationalen Verhältnis

1. Allgemeines

Für die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen im internationalen Verhältnis sind grundsätzlich die Ausführungen im Kreisschreiben Nr. 37/2013 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 22.07.2013 massgebend. Diese Weisung stützt sich auf deren Inhalt.

Gemäss den auf den 01.01.2013 in Kraft getretenen § 19d StG bzw. Artikel 17d DBG erfolgt unter bestimmten Voraussetzungen eine anteilmässige Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen im internationalen Verhältnis, sofern der Mitarbeitende nicht während der gesamten Zeit zwischen Erwerb und (steuerlichen) Realisierung der Mitarbeiterbeteiligung in der Schweiz Wohnsitz hatte.

Im internationalen Verhältnis empfiehlt es sich, vorgängig im Doppelbesteuerungsabkommen mit dem entsprechenden Staat abzuklären, ob darin Bestimmungen enthalten sind, welche sich auf das Besteuerungsrecht der Schweiz auswirken.

Die Mitarbeiterbeteiligungsverordnung (MBV) des Bundesrates regelt, welche Bescheinigungspflichten der Arbeitgeber bei Mitarbeiterbeteiligungen im internationalen Verhältnis hat.

Wenn in den nachfolgenden Ausführungen von Mitarbeiteraktien die Rede ist, sind zur Vermeidung unnötiger Wiederholungen Genussscheine, Partizipationsscheine, Genossenschaftsanteile oder Beteiligungen anderer Art stets auch gemeint.

2. Internationales Verhältnis / Besteuerung im Zeitpunkt der Abgabe

2.1. Allgemeines

Eine anteilmässige Besteuerung ist grundsätzlich ausgeschlossen, wenn die betreffenden Mitarbeiterbeteiligungen im Zeitpunkt der Abgabe (Erwerb) steuerbar sind (Mitarbeiteraktien, freie börsenkotierte Mitarbeiteroptionen; vgl. StP 19 Nr. 3, Ziff. 3).

2.2. Steuerrechtlicher Wohnsitz in der Schweiz

Wenn die Person, welche die geldwerten Vorteile erhält, im Zeitpunkt des Erwerbs (Besteuerungszeitpunkt) in der Schweiz steuerrechtlichen Wohnsitz hat, erfolgt eine vollumfängliche Besteuerung in der Schweiz, entweder im ordentlichen Steuerveranlagungs- oder im Quellensteuerverfahren nach § 109 StG bzw. Artikel 83 DBG.

Vorbehalten bleiben Fälle, in welchen die Mitarbeiteraktien als Entschädigung für eine im Ausland erbrachte Arbeitsleistung (Bonus) abgegeben werden.

2.3. Steuerrechtlicher Wohnsitz im Ausland

Sofern die Person, welche die geldwerten Vorteile erhält, im Zeitpunkt des Erwerbs steuerrechtlichen Wohnsitz im Ausland hat, steht das Besteuerungsrecht grundsätzlich dem ausländischen Wohnsitzstaat zu.

Abweichend dazu steht der Schweiz ein (vollumfängliches) Besteuerungsrecht zu, wenn der geldwerte Vorteil begründet ist:

- in einem Arbeitsverhältnis, für welches die Voraussetzungen einer Quellensteuerpflicht nach § 114 StG und Artikel 91 DBG erfüllt sind.
- in einer Verwaltungsratsstätigkeit, für welche die Voraussetzungen einer Quellensteuerpflicht nach § 116 StG bzw. Artikel 93 DBG erfüllt sind (vgl. StP 116 Nr. 1).

Ist eine im Ausland wohnhafte Person, welche die geldwerten Vorteile erhält, sowohl Arbeitnehmerin als auch Verwaltungsrat der betreffenden Unternehmung, ist vorab stets zu klären, für welche der beiden Tätigkeiten die Mitarbeiteraktien ausgegeben worden sind.

Generell vorbehalten bleiben Bestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen oder weiteren Abkommen mit anderen Staaten, die das Besteuerungsrecht der Schweiz beschränken oder aufheben.

3. Internationales Verhältnis / Besteuerung im Zeitpunkt der Realisation

3.1. Allgemeines

Geldwerte Vorteile aus gesperrten oder nicht börsenkotierten Mitarbeiteroptionen, Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien und unechten Mitarbeiterbeteiligungen werden nicht zum Abgabezeitpunkt, sondern erst im Zeitpunkt ihrer Realisation besteuert (Verkauf oder Ausübung; vgl. StP 19 Nr. 3, Ziff. 3).

Im internationalen Verhältnis kommt unter bestimmten Voraussetzungen eine anteilmässige Besteuerung nach §19d StG bzw. Artikel 17d DBG zur Anwendung. Betroffen davon sind in erster Linie Zuzüge aus dem Ausland bzw. Wegzüge ins Ausland. Aufgrund verschiedener Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) wird in solchen Fällen in der Regel der geldwerte Vorteil aus der Realisation aufgrund der Arbeitstage auf die Länder verteilt, in denen der Mitarbeitende seit der Zuteilung der Mitarbeiterbeteiligung bis zum Entstehen des Ausübungsrechts ansässig war.

Keine Rolle spielt dabei, ob ein anderes Land den geldwerten Vorteil anteilmässig besteuert oder nicht. Vielmehr ist entscheidend, welches Land das anteilige Besteuerungsrecht für das Einkommen aus der zugrundeliegenden Erwerbstätigkeit besitzt.

3.2. Steuerrechtlicher Wohnsitz in der Schweiz zum Besteuerungszeitpunkt

3.2.1. Zwischen Abgabe und Realisation in der Schweiz wohnhaft

Hatte die Person, welche die geldwerten Vorteile erhält, während der ganzen Zeitspanne zwischen Abgabe der Mitarbeiterbeteiligungen und deren Realisation ihren Wohnsitz in der Schweiz, ist eine anteilmässige Besteuerung ausgeschlossen. Das Besteuerungsrecht steht diesfalls vollumfänglich der Schweiz zu.

3.2.2. Importierte Mitarbeiterbeteiligungen (Art. 7 MBV)

Mitarbeiteroptionen, Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien oder unechte Mitarbeiterbeteiligungen gelten als „importiert“, wenn der Mitarbeitende diese

- während einer Zeit erworben hat, in der er im Ausland ansässig war
- und diese nach seinem Zuzug in die Schweiz hier realisiert.

Handelt es sich um eine Mitarbeiterbeteiligung, welche nach schweizerischem Recht im Zeitpunkt der Realisation zu besteuern ist, erfolgt nach § 19d StG bzw. Artikel 17d DBG eine anteilmässige Besteuerung in der Schweiz (unter Progressionsvorbehalt). Der in der Schweiz steuerbare geldwerte Vorteil berechnet sich dabei wie folgt:

$$\frac{\text{Total geldwerter Vorteil} \times \text{Anzahl Arbeitstage in der Schweiz innerhalb Vestingperiode}}{\text{Anzahl Tage der Vestingperiode}}$$

Importierte Mitarbeiterbeteiligungen, welche nach schweizerischem Recht im Abgabzeitpunkt besteuert werden (vgl. Ziff. 2), können in der Schweiz hingegen steuerfrei realisiert werden. Die Besteuerung von Erwerbseinkünften infolge eines vorzeitigen Wegfalls der Sperrfrist bleibt aber vorbehalten.

3.3. Steuerrechtlicher Wohnsitz im Ausland zum Besteuerungszeitpunkt

3.3.1. Grenzgänger, Kurzaufenthalter, internationaler Transportverkehr

Der Schweiz steht bei im Ausland wohnhaften Personen das Besteuerungsrecht zu:

- wenn der geldwerte Vorteil aus den Mitarbeiterbeteiligungen in einem Arbeitsverhältnis begründet ist **und**
- die Voraussetzungen einer Quellensteuerpflicht gemäss § 114 StG bzw. Artikel 91 DBG erfüllt sind.

In solchen Fällen ist eine anteilmässige Besteuerung nach § 19d StG bzw. Artikel 17d DBG in der Regel ausgeschlossen. Generell vorbehalten bleiben Bestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen oder weiteren Abkommen mit anderen Staaten, die das Besteuerungsrecht der Schweiz beschränken oder aufheben.

3.3.2. Verwaltungsrat

Der Schweiz steht bei im Ausland wohnhaften Personen das Besteuerungsrecht zu, wenn ein geldwerter Vorteil, welcher eine im Ausland wohnhafte Person erhält, in einer Verwaltungsratsstätigkeit begründet ist, für welche die Voraussetzungen einer Quellensteuerpflicht nach § 116 StG bzw. Artikel 93 DBG erfüllt sind.

Eine anteilmässige Besteuerung ist jedenfalls ausgeschlossen, da auch die Bestimmungen aus Doppelbesteuerungsabkommen oder weiteren Abkommen mit anderen Staaten, das Besteuerungsrecht dem Staat zuweist, in welchem der Leistungsschuldner (Gesellschaft) seinen Sitz hat.

Ist der Empfänger der geldwerten Vorteile sowohl Arbeitnehmer als auch Verwaltungsrat der betreffenden Unternehmung, ist vorab zu klären, für welche der beiden Tätigkeiten die Mitarbeiteraktien ausgegeben worden sind.

3.3.3. Export von Mitarbeiterbeteiligungen (Art. 8 MBV)

Mitarbeiteroptionen, Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien oder unechte Mitarbeiterbeteiligungen gelten als „exportiert“, wenn der Mitarbeitende diese

- während einer Zeit zugeteilt erhalten hat, in der er in der Schweiz ansässig war
- und diese nach seinem Wegzug ins Ausland dort realisiert.

Der Export von Mitarbeiterbeteiligungen, welche nach schweizerischem Recht bei Realisation zu besteuern sind, zieht in diesem Zeitpunkt in der Schweiz Einkommenssteuerfolgen nach sich (§ 120a StG bzw. Art. 97a DBG). Der in der Schweiz steuerbare geldwerte Vorteil berechnet sich dabei wie folgt:

$$\frac{\text{Total geldwerter Vorteil} \times \text{Anzahl Arbeitstage in der Schweiz innerhalb Vestingperiode}}{\text{Anzahl Tage der Vestingperiode}}$$

Auf dem so berechneten Betrag wird eine Quellensteuer von insgesamt 24,5 % erhoben (Bund 11,5 % und Kanton 13 %). Die anfallenden Steuern sind durch den (ehemaligen) schweizerischen Arbeitgeber abzuführen.

Generell vorbehalten bleiben Bestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen oder weiteren Abkommen mit anderen Staaten, die das Besteuerungsrecht der Schweiz beschränken oder aufheben.

Steuerlich unbeachtlich ist der Export von Mitarbeiterbeteiligungen, die nach schweizerischem Recht im Abgabezeitpunkt besteuert werden. Vorbehalten bleiben diejenigen Fälle, in welchen die Mitarbeiterbeteiligungen als Bonus für in der Schweiz erbrachte Leistung ausgerichtet werden und daher der Quellensteuer unterliegen.