

BGE 133 V 346

Bundesgericht (BGE), 2007-05-15, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_BGE_133_V_346

FR: ATF 133 V 346

IT: DTF 133 V 346

Regeste

Regeste Art. 5 Abs. 2 Satz 1 AHVG; Art. 7 lit. c AHVV: Beitragsrechtliche Behandlung gevesteter Mitarbeiteroptionen. Analog zur seit Mai 2003 geltenden (einkommens-)steuerrechtlichen Praxis bei Mitarbeiteroptionen mit Vesting-Klausel ist beitragsrechtlich massgeblich, in welchem Zeitpunkt die Option effektiv ausgeübt wurde. Nicht erheblich ist demgegenüber, wann die Option zugeteilt wurde oder zu welchem Zeitpunkt die Vesting-Periode abgelaufen ist. Soweit in Rz. 2022.2 der Wegleitung über den massgebenden Lohn (WML) etwas Abweichendes gesagt wird, ist die Weisung gesetzwidrig (E. 4 und 5).

Regeste Art. 5 al. 2, 1re phrase LAVS; art. 7 let. c RAVS: Assujettissement aux cotisations des options de collaborateurs. Par analogie avec la pratique en vigueur depuis le mois de mai 2003 en matière de taxation fiscale - du revenu -, les options de collaborateurs incluant une clause de blocage sont soumises à cotisations à partir du moment où le droit qu'elles confèrent a été effectivement exercé. Ni le moment de leur attribution, ni le terme de la période de blocage ne sont décisifs. Dans la mesure où le ch. 2022.2 de la Directive sur le salaire déterminant (DSD) déroge aux principes qui précèdent, son contenu s'avère contraire à la loi (consid. 4 et 5).

Regesto Art. 5 cpv. 2 prima frase LAVS; art. 7 lett. c OAVS: Trattamento contributivo di opzioni per collaboratori con clausola vesting. In analogia alla prassi in vigore dal mese di maggio 2003 in materia di imposizione fiscale (del reddito) di opzioni per collaboratori con clausola vesting, dal profilo contributivo è determinante il momento in cui l'opzione viene effettivamente esercitata. Non sono per contro decisivi il momento in cui l'opzione viene attribuita né quello di scadenza del periodo-vesting. Nella misura in cui alla cifra 2022.2 delle Direttive sul salario determinante (DSD) viene detto qualcosa di diverso, la direttiva è contraria alla legge (consid. 4 e 5).

Erwägungen

E. 4

Nach Art. 5 Abs. 2 Satz 1 AHVG gilt als massgebender Lohn jedes Entgelt für in unselbstständiger Stellung auf bestimmte oder unbestimmte Zeit geleistete Arbeit. Die zum massgebenden Lohn gehörenden Bestandteile werden in Art. 7 AHVV beispielhaft näher aufgeführt. Zum massgebenden Lohn im Sinne der AHV-Gesetzgebung gehören begrifflich sämtliche Bezüge des Arbeitnehmers und der Arbeitnehmerin, die wirtschaftlich mit dem Arbeitsverhältnis zusammenhängen, gleichgültig, ob dieses Verhältnis fortbesteht oder aufgelöst worden ist und ob die Leistungen geschuldet werden oder freiwillig erfolgen. Als beitragspflichtiges Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit gilt somit nicht nur unmittelbares Entgelt für geleistete Arbeit, sondern grundsätzlich jede Entschädigung oder

Zuwendung, die sonst wie aus dem Arbeitsverhältnis bezogen wird, soweit sie nicht kraft ausdrücklicher gesetzlicher Vorschrift von der Beitragspflicht ausgenommen ist. Grundsätzlich unterliegen nur Einkünfte, die tatsächlich geflossen sind, der Beitragspflicht (BGE 131 V 444 E. 1.1 S. 446 f. mit Hinweisen). Im Gegensatz zur Festsetzung der Beiträge auf dem Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit (vgl. Art. 23 Abs. 1 und 4 AHVV) sind die Ausgleichskassen bei der Bemessung des Einkommens aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit - massgebender Lohn - nicht an die rechtskräftige kantonale Steuerveranlagung und die gestützt darauf gemachten Angaben der kantonalen Steuerbehörden gebunden. Da aber das AHV-Recht beim massgebenden Lohn gleich wie das Steuerrecht für die steuerbaren Einkünfte von Unselbstständigerwerbenden an das mit dem Arbeitsverhältnis zusammenhängende Einkommen anknüpft (vgl. Art. 17 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]), sollten sich die Ausgleichskassen bei der Beurteilung der Frage, ob ein Einkommensbestandteil massgebenden Lohn darstellt oder nicht, möglichst an die steuerrechtliche Betrachtungsweise halten, es sei denn, diese sei sachlich nicht vertretbar (BGE 122 V 178 E. 3b S. 179 f. mit Hinweisen; HANSPETER KÄSER, Unterstellung und Beitragswesen in der obligatorischen AHV, 2. Aufl., Bern 1996, S. 89 f. Rz. 3.68 und S. 167 f. Rz. 4.157 und 4.158). BGE 133 V 346 S. 348

E. 5.1

Gemäss Art. 7 lit. c AHVV gehört u.a. der Wert von Arbeitnehmeraktien, soweit dieser den Erwerbspreis übersteigt und der Arbeitnehmer über die Aktie verfügen kann, zum massgebenden Lohn; bei gebundenen Arbeitnehmeraktien bestimmen sich Wert und Zeitpunkt der Einkommensrealisierung nach den Vorschriften der direkten Bundessteuer (Art. 7 lit. c zweiter Halbsatz AHVV). Diese Regelung lässt offen, ob und in welchem Umfang Mitarbeiteroptionen, die von Arbeitnehmer- oder Mitarbeiteraktien zu unterscheiden sind, massgebender Lohn und damit beitragspflichtiges Einkommen von Unselbstständigerwerbenden sind.

E. 5.2

Mit Mitarbeiteroptionen wird allen Arbeitnehmern oder einem bestimmten Kreis von Arbeitnehmern (des Kaders) die Möglichkeit eröffnet, sich am Erfolg des Unternehmens oder der Unternehmensgruppe (Konzern), zu welcher ihre Arbeitgeberfirma gehört, zu beteiligen, indem ihnen das Recht eingeräumt wird, während einer bestimmten Zeitspanne eine bestimmte Anzahl Aktien der arbeitgebenden oder dieser nahestehenden Gesellschaft zu einem im Voraus festgesetzten Preis zu erwerben oder zu veräussern. Dabei werden die Optionen an das Arbeitsverhältnis des Arbeitnehmers mit dem arbeitgebenden Unternehmen gekoppelt und sind durch dessen Bestand bedingt. Mit solchen Aktienoptionen für Mitarbeiter werden mehrere Zwecke verfolgt: Erhöhung der Attraktivität der Gesellschaft als Arbeitgeberin; Motivation der Mitarbeiter, den im Aktienkurs verkörperten Wert der Muttergesellschaft durch ihre Arbeit zu erhöhen; Bindung des Kaders an die Gesellschaft, jedenfalls bis zum Zeitpunkt der Ausübung der Option; Gleichschaltung der Ziele der Angestellten, der Aktionäre und des Managements (BGE 130 III 495 E. 4.1 S. 499 f. mit weiteren Literaturhinweisen; CHRISTOF HELBLING, Mitarbeiteraktien und Mitarbeiteroptionen in der Schweiz, 2. Aufl., Zürich 2003, S. 15/16 und 46 ff.; NATALIE Peter, US-amerikanische Mitarbeiterbeteiligungspläne im Einkommens- und Vermögenssteuerrecht der Schweiz, Diss. Zürich 2001, S. 10 ff.). Die Ausgestaltung der Mitarbeiteroptionen untersteht weitgehend der Vertragsfreiheit. Sie wird

durch die vorrangig verfolgten Ziele bestimmt. So können die Optionen entgeltlich, vergünstigt oder unentgeltlich eingeräumt werden, bis zu einem bestimmten Verfalltag ("American style option") oder nur an einem bestimmten Verfalltag ("European style option") zur Ausübung berechtigen oder die Laufzeit kann mit einer Sperrfrist versehen sein. Das Aufleben BGE 133 V 346 S. 349 des Rechts zum Bezug (gegebenenfalls zum Verkauf) der Aktien wird gemeinhin als Vesting bezeichnet (BGE 130 III 495 E. 4.1 S. 500 f. mit Hinweis; HELBLING, a.a.O., S. 162). Erst mit dem Ablauf der Vesting-Periode stehen die Optionen dem Mitarbeiter unentziehbar zu und werden ausübbar. Vor dem Vesting kann der Mitarbeiter seines Rechts auf die Option aus bestimmten Gründen wieder verlustig gehen; d.h. die Aktienoptionen sind bis zum Ablauf der Vesting-Periode auflösend bedingt (PETER BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 3. Aufl., Zürich 2004, § 10 S. 1089 Rz. 546 und 548). Die Ausübbarkeit der Optionen kann allerdings je nach Ausgestaltung nach Ablauf der Vesting-Periode auch noch durch eine zusätzliche Sperrfrist eingeschränkt sein (BÖCKLI, a.a.O., § 10 S. 1025 Rz. 280 Fn. 387).

E. 5.3.1

Im Steuerrecht werden Einkünfte erst mit ihrem Zufluss einkommens- bzw. vermögenssteuerwirksam. Ein Einkommen wird steuerrechtlich in jenem Zeitpunkt als zugeflossen und damit als erzielt betrachtet, in dem der Steuerpflichtige Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erworben hat, über den er tatsächlich verfügen kann. Nur unbedingte Leistungsansprüche können als realisiertes Einkommen betrachtet werden (Urteil des Bundesgerichts 2A.573/2002 vom 21. Mai 2001, E. 2.2 mit Hinweisen, StE 2003 B 22.2 Nr. 17). Bei Naturalleistungen ist der Eigentumserwerb für die Fixation des Realisierungszeitpunktes bestimmend. Das gilt auch für Mitarbeiteroptionen, die als Naturaleinkünfte steuerrechtlich zu den anderen geldwerten Leistungen aus dem Arbeitsverhältnis im Sinne von Art. 17 Abs. 1 DBG gehören (PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2001, N. 52 zu Art. 17 DBG ; PETER, a.a.O., S. 83 und 92 f.). Bezüglich des Zufluss- und Realisationszeitpunktes gelten für den massgebenden Lohn im AHV-Beitragsrecht dieselben Rechtsgrundsätze wie im Steuerrecht. Als realisiert gilt ein Entgelt AHV-rechtlich ebenfalls dann, wenn es einer Forderung entspricht, die einen wirtschaftlichen Wert darstellt und über die der Arbeitnehmer verfügen kann. Blosser Anwartschaften auf Lohn gelten nicht als realisiert (EVGE 1957 S. 36 f. E. 2 und S. 125 E. 2; 1960 S. 44/45 E. 1; Wegleitung des Bundesamtes für Sozialversicherungen über den massgebenden Lohn in der AHV, IV und EO [WML], Rz. 1010).

E. 5.3.2

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (EStV) hat ihre Praxis zum Zufluss- und Realisationszeitpunkt bei Mitarbeiteroptionen BGE 133 V 346 S. 350 verschiedentlich geändert. Mit dem Kreisschreiben 5/1990 erliess die EStV erstmals Richtlinien zur Besteuerung von Mitarbeiteroptionen, die in Lehre und Praxis zu heftiger Kritik führten (HELBLING, a.a.O., S. 16 und 321 ff.), worauf die EStV ihre Praxis mit Kreisschreiben 5/1997 änderte. Dieses Kreisschreiben unterschied zwischen bewertbaren und nicht bewertbaren Optionen. Als nicht bewertbar galten Optionen mit einer Laufzeit von mehr als zehn Jahren, Optionen mit einer Verfügungssperre von mehr als fünf Jahren sowie Optionen mit zahlreichen individuellen Bedingungen. Bewertbare Optionen stellten gemäss Kreisschreiben im Zeitpunkt der Zuteilung steuerbares Einkommen dar, und zwar im Umfang der Differenz zwischen dem Abgabepreis und dem tatsächlichen Wert der Option

bei Abgabe an den Mitarbeiter. Nicht bewertbare Optionen stellten demgegenüber im Zeitpunkt der Abgabe eine blosser Anwartschaft dar und waren damit einkommenssteuerrechtlich irrelevant (Ziff. 4.1 des Kreisschreibens 5/1997). Nachdem das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich mit Entscheid vom 20. November 2002 (RB 2002 N. 96; vollständiger Urteilstext bei HELBLING, a.a.O., S. 440 ff.) entschieden hatte, dass der Erwerb von Optionen, die an eine Vesting-Periode gebunden sind, suspensiv bedingt im Sinne von Art. 151 Abs. 2 OR erfolgt, d.h. der definitive Rechtserwerb erst nach Ablauf der Vesting-Periode eintritt, änderte die EStV ihre Praxis mit Rundschreiben vom 6. Mai 2003 erneut. In diesem Rundschreiben hat die EStV bezüglich "gevesteter" Mitarbeiteroptionen Folgendes festgehalten: "Bis zum Ablauf der Vestingperiode ist der Rechtserwerb somit aufschiebend bedingt. Solange die Bedingung nicht eingetreten ist, liegt kein unwiderruflicher Rechtserwerb vor und es handelt sich folglich um eine blosser Anwartschaft. Die Besteuerung 'gevesteter' Optionen im Zuteilungszeitpunkt ist deshalb nicht richtig. Eine Prüfung der heute bestehenden Mitarbeiteroptionspläne im Lichte dieses Entscheids zeigte aber, dass 'gevestete' Optionen in der Regel auch nach Ablauf der Vestingperiode noch nicht unwiderruflich erworben sind. Der unwiderrufliche Rechtserwerb wird meistens zusätzlich davon abhängig gemacht, dass der Mitarbeiter bis zur Ausübung der Optionen weiterhin bei der Unternehmung beschäftigt bleibt. Bis zur allfälligen Ausübung der Optionen hat der Mitarbeiter keine Möglichkeit, den darin verkörperten Wert zu realisieren, denn Mitarbeiteroptionen sind unveräusserlich. Sie führen nur dann zu einem Einkommen, wenn die Optionen auch tatsächlich ausgeübt werden können. Bis dahin handelt es sich weiterhin um eine blosser Anwartschaft. Eine Besteuerung nach Ablauf der Vestingperiode ist deshalb abzulehnen. Sie müsste auch BGE 133 V 346 S. 351 deswegen unterbleiben, weil eine zutreffende objektive Bewertung 'gevesteter' Optionen aufgrund der unterschiedlichen, individuellen Bedingungen und Umstände gar nicht zuverlässig möglich ist. Falls es sich bei den 'gevesteten' Optionen bis zur Ausübung der Optionen um blosser Anwartschaften handelt, hat die Einkommensbesteuerung erst bei Ausübung der Optionen entsprechend dem Kreisschreiben Nr. 5 vom 30. April 1997 zu erfolgen. Deshalb sind die zugeteilten Mitarbeiteroptionen auch bis zu ihrer Besteuerung im Wertschriftenverzeichnis pro memoria aufzulisten."

E. 5.3.3

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die seit Mai 2003 geltende (einkommens-)steuerrechtliche Praxis bei Mitarbeiteroptionen mit Vesting-Klausel nicht darauf abstellt, wann die Optionen zugeteilt wurden oder zu welchem Zeitpunkt die Vesting-Periode abgelaufen ist. Entscheidend ist vielmehr, in welchem Zeitpunkt die Option effektiv ausgeübt wurde. Das ist auch unter dem Gesichtspunkt zutreffend, dass die Rechtsausübung unter Umständen nicht bloss durch eine Vesting-Klausel, sondern vom Eintritt weiterer Bedingungen abhängig sein kann, wie etwa dem Ablauf von Sperrfristen etc. Aktuell ist der Bundesgesetzgeber seinerseits daran, die Besteuerung im Zeitpunkt der Ausübung der - gesperrten oder nicht börsenkotierten - Mitarbeiteroption auf Gesetzesstufe zu verankern (vgl. Botschaft zum Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen, BBl 2005 S. 575 ff., 589 f., 596 f.; Entwurf zum Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen, BBl 2005 S. 603 ff., insbesondere 608 [vgl. E- Art. 17b Abs. 3 Satz 1 DBG] sowie 606 [vgl. E- Art. 7b Abs. 3 Satz 1 StHG]).

E. 5.4.1

Das Bundesamt für Sozialversicherungen (BSV) hat die AHV- Beitragspflicht bezüglich Mitarbeiteroptionen in Rz. 2022.2 der Wegleitung über den massgebenden Lohn (WML) wie folgt geregelt: "Mitarbeiteroptionen bilden im Zeitpunkt ihres Erwerbs massgebenden Lohn. Grundsätzlich unerheblich ist, ob es sich dabei um frei übertragbare oder gesperrte (d.h. solche, die während der Sperrfrist weder übertrag- noch ausübbar sind) Optionen handelt. Optionen mit einer Laufzeit von über zehn Jahren oder mit einer Verfügungssperre von mehr als fünf Jahren bzw. mit zahlreichen individuellen Bedingungen werden normalerweise erst im Zeitpunkt der Ausübung verabgibt. Vorher sind sie in der Regel (objektiv) nicht bewertbar." Mit dieser Verwaltungsweisung hat das BSV die Regelung des Kreisschreibens 5/1997 der EStV übernommen und damit die bis BGE 133 V 346 S. 352 zum Rundschreiben vom 6. Mai 2003 geltende Praxis der Besteuerung von Mitarbeiteroptionen auch AHV-rechtlich als für massgeblich erklärt. Hingegen hat das BSV die WML nicht der mit dem Rundschreiben der EStV (vom 6. Mai 2003) vollzogenen Änderung der Steuerpraxis angepasst. Die Beschwerdegegnerin hat in ihrer Verfügung vom 13. April 2004 darauf hingewiesen, das BSV habe auf Anfrage hin mitgeteilt, die bisherige Praxis gelte weiterhin.

E. 5.4.2

Verwaltungsweisungen richten sich an die Durchführungsstellen und sind für das Gericht - wie die Vorinstanz zutreffend erwog - nicht verbindlich. Dieses soll sie bei seiner Entscheidung aber berücksichtigen, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Das Gericht weicht also nicht ohne triftigen Grund von Verwaltungsweisungen ab, wenn diese eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben darstellen. Insofern wird dem Bestreben der Verwaltung, durch interne Weisungen eine rechtsgleiche Gesetzesanwendung zu gewährleisten, Rechnung getragen (BGE 131 V 42 E. 2.3 S. 45 f. und BGE 130 V 163 E. 4.3.1 S. 172 f., je mit Hinweisen). Aus dem Rundschreiben der EStV vom 6. Mai 2003 wird klar, dass die Bewertung von gevesteten und damit noch nicht ausgeübten Mitarbeiteroptionen im Zeitpunkt ihrer Zuteilung dazu führt, dass der Zufluss von noch nicht realisierbarem Einkommen aus dem Arbeitsverhältnis fingiert wird. Da der Zufluss- und Realisationszeitpunkt der Einkünfte aus steuerbarem Arbeitseinkommen im Sinne von Art. 17 DBG mit demjenigen des massgebenden Lohnes gemäss Art. 5 Abs. 2 AHVG - wie dargelegt (E. 5.3.1) - übereinstimmt, steht die AHV-Beitragspflicht auf dem Wert von gevesteten, noch nicht ausgeübten Mitarbeiteroptionen genauso im Widerspruch zur gesetzlichen Regelung des beitragspflichtigen Einkommens aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit wie im Steuerrecht. Die gegenteilige frühere Steuerpraxis, welche die EStV im Jahre 2003 aufgegeben hat, das BSV aber für das AHV-Beitragsrecht beibehalten will, ist gesetzwidrig. Es darf daran auch nicht in Form von sozialversicherungsrechtlichen Verwaltungsweisungen festgehalten werden. Diese sind vielmehr der bundesrechtskonformen Praxis der Steuerbehörden anzupassen.

E. 5.4.3

Zusammenfassend ergibt sich, dass der kantonale Entscheid Bundesrecht verletzt (Art. 104 lit. a OG), indem die Vorinstanz, wie BGE 133 V 346 S. 353 bereits die Verwaltung, beim Einkommen im Jahr 2002 den Wert der gesamten S. am 24. Oktober 2001 zugeteilten 20'000 Mitarbeiteroptionen und nicht bloss die effektiv ausgeübten Mitarbeiteroptionen als beitragspflichtiges Erwerbseinkommen qualifizierte. Ob und insbesondere in welchem Umfang S. im Jahre 2002 tatsächlich Mitarbeiteroptionen ausübte, lässt sich anhand der

vorliegenden Akten nicht rechtsgenüßlich beurteilen. Die Sache geht daher an die Verwaltung zurück, damit sie neu über die Beitragspflicht befinde und allfällig zuviel bezahlte Beiträge den gesetzlichen Erben des S. bzw. dessen ehemaliger Arbeitgeberin zurückerstatte.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.