

# GL\_GERICHTE GL-1435 vom 1. April 2021

GL Gerichte, 2021-04-01, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gl\\_gerichte\\_GL-1435](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gl_gerichte_GL-1435)

FR: GL\_GERICHTE GL-1435 du 1 avril 2021

IT: GL\_GERICHTE GL-1435 del 1 aprile 2021

## Erwägungen

### E. 1

A. \_\_\_\_\_ AG

Beschwerdegegnerinnen

vertreten durch Rechtsanwältin B. \_\_\_\_\_

### E. 2

Die A. \_\_\_\_\_ AG erhob am 28. November 2019 bei der Steuerrekurskommission Rekurs gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung. Sie beantragte die Aufhebung des Einspracheentscheids. Der Aufwand von Fr. 240'000.- sei zum Abzug zuzulassen. Die Steuerrekurskommission hiess den Rekurs am 31. August 2020 gut. Der Entscheid wurde am 15. Dezember 2020 versandt.

### E. 3

3.1 Gemäss Art. 58 Abs. 1 DBG setzt sich der steuerbare Reingewinn zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Salvovortrages des Vorjahres (lit. a); allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (lit. b) und den der Erfolgsrechnung nicht gut geschriebenen Erträgen, mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquiditätsgewinne, vorbehältlich Art. 64 (lit. c).

#### E. 3.2

3.2.1 Nach Art. 17a Abs. 1 DBG gelten als echte Mitarbeiterbeteiligungen Aktien, Genussscheine, Partizipationsscheine, Genossenschaftsanteile oder Beteiligungen anderer Art, die die Arbeitgeberin, deren Muttergesellschaft oder eine andere Konzerngesellschaft den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern abgibt (lit. a) sowie Optionen auf den Erwerb von Beteiligungen nach lit. a (lit. b). Als unechte Mitarbeiterbeteiligung gelten gemäss Art. 17a Abs. 2 DBG Anwartschaften auf blosser Bargeldabfindungen. Gemäss Ziff. 2.3 des Kreisschreibens Nr. 37 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 22. Juli 2013 handelt es sich dann um Mitarbeiterbeteiligungen, wenn das Beteiligungsrecht auf das ehemalige, das aktuelle oder das künftige Arbeitsverhältnis mit dem Arbeitgeber zurückzuführen ist. Der Aufwand, welcher für die Arbeitgeberin bei der Einräumung von Mitarbeiterbeteiligungen entsteht, ist unbestritten geschäftsmässig begründet. Der geldwerte Vorteil ist durch den Mitarbeitenden nach Art. 17b DBG im Zeitpunkt des Erwerbs als Einkommen zu versteuern.

3.2.2 Durch die Abgabe von Mitarbeiterbeteiligungsinstrumente beabsichtigen Arbeitgeber regelmässig, Mitarbeiter langfristig an das Unternehmen zu binden und so

Arbeitsplatzwechseln vorzubeugen. Ausserdem setzen Arbeitgeber Mitarbeiterbeteiligungsinstrumente als finanzielle Anreize ein, um das unternehmerische Denken und die Identifikation der Mitarbeiter mit dem Arbeitgeber zu fördern und um die Mitarbeiter zu besseren Arbeitsleistungen zu motivieren. Weil Arbeitgeber mit Mitarbeiterbeteiligungsinstrumenten das langfristige wirtschaftliche Gedeihen des Unternehmens fördern möchten, entschädigen Mitarbeiterbeteiligungsinstrumente die Mitarbeiter regelmässig für zukünftige Arbeitsleistungen, sodass diese das Mitarbeiterbeteiligungsinstrument nach der Zuteilung in der Regel noch während einer bestimmten zukünftigen Zeitspanne verdienen bzw. abverdienen müssen (Virna Vallucci, in Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017, Art. 17a N. 13).

3.3 Werden Aktien hingegen im Rahmen einer Nachfolgeregelung an eine Person veräussert, die bei der Gesellschaft angestellt ist oder sein wird, so ist es sachgerecht, diese Aktien nicht als Mitarbeiteraktien zu behandeln. In einem solchen Fall kann ein tiefer Verkaufspreis nämlich dadurch begründet sein, dass der ehemalige Aktionär dem Unternehmen und den Kunden des Unternehmens eine bestmögliche Weiterführung ermöglichen will (Stefan Oesterhelt/Manuel Dubach, Mitarbeiterbeteiligungen bei nicht kotierten Unternehmen, StR 76/2021, S. 2 ff., 6). Daran ändert das von der Beschwerdegegnerin 1 angeführte Bundesgerichtsurteil 2C\_1057/2018 vom 7. April 2020 nichts, war in dieser Entscheidung doch nicht die Frage, ob Mitarbeiteraktien vorliegen, sondern die Höhe des zu steuernden Einkommens strittig.

#### **E. 4**

4.1 C. \_\_\_\_\_ verkaufte gemäss Verkaufsabrechnung vom 1. Februar 2015 100 Namenaktien der Beschwerdegegnerin 1 an D. \_\_\_\_\_ zum Stückpreis von Fr. 1'750.-. Am 1. Dezember 2015 verkaufte er zum selben Preis 30 Namenaktien an E. \_\_\_\_\_ und 20 Namenaktien an F. \_\_\_\_\_. Den Verkaufsabrechnungen war jeweils der Zusatz angefügt, dass der Kauf dem Mitarbeiterbeteiligungsplan vom 1. Januar 2015 mit einer Sperrfrist von 10 Jahren unterliege. Für den vorzeitigen Verkauf sei der integrierte Aktionärsbindungsvertrag zu beachten.

Gemäss Verkaufsabrechnung vom 1. Januar 2017 verkaufte C. \_\_\_\_\_ der Beschwerdegegnerin 1 120 Namenaktien zum Preis von je Fr. 4'000.-. Am darauffolgenden Tag verkaufte die Beschwerdegegnerin 1 die 120 Namenaktien zu einem Preis von Fr. 2'000.- pro Stück D. \_\_\_\_\_. In der Verkaufsabrechnung wurde Folgendes angeführt: "Preis gemäss Aktionärsbindungsvertrag, einfacher Substanzwert, zweckgebunden für Mitarbeiteraktien mit Haltefrist 10 Jahre".

4.2 Gemäss Aktienbuch hielten am 31. Dezember 2017 folgende Personen Namenaktien der Beschwerdegegnerin 1: D. \_\_\_\_\_ 240 Aktien; G. \_\_\_\_\_ 120 Aktien; H. \_\_\_\_\_ 120 Aktien; I. \_\_\_\_\_ 120 Aktien; J. \_\_\_\_\_ 120 Aktien; E. \_\_\_\_\_ 30 Aktien; F. \_\_\_\_\_ 20 Aktien; K. \_\_\_\_\_ 10 Aktien. Wer die übrigen 420 Aktien hielt, ist aus dem Aktienbuch nicht ersichtlich. Mutmasslich wurden sie weiterhin von C. \_\_\_\_\_ gehalten.

4.3 Ein Mitarbeiterbeteiligungsplan wurde nie erstellt. In den Akten findet sich lediglich eine Powerpointpräsentation, welche folgende Ziele aufführt: Nachhaltige Nachfolgeplanung durch Management Buy Out, Sicherung Standort und Erhaltung Arbeitsplätze, Anbindung der Kadermitarbeiter an den Betrieb durch finanzielle und verantwortliche Partizipation, Beschränkung des Aktionariates auf den Kreis der

Mitarbeitenden für die Verfolgung der gemeinsamen Unternehmensziele. Eingereicht wurde hingegen ein nicht unterzeichneter Aktionärsbindungsvertrag, welcher auf das Mitarbeiterbeteiligungsprogramm verweist und insbesondere Verfügungs- und Übertragungsbeschränkungen, Verkaufs- und Übernahmepflichten vorsieht.

## **E. 5**

5.1 Gemäss Art. 129 Abs. 1 lit. d DBG müssen Arbeitgeber, die ihren Angestellten Mitarbeiterbeteiligungen einräumen, den Veranlagungsbehörden eine Bescheinigung über alle für deren Veranlagung notwendigen Angaben einreichen. Die Details sind in der Verordnung über die Bescheinigungspflichten bei Mitarbeiterbeteiligungen vom 27. Juni 2012 (MBV) geregelt. Es ist unbestritten, dass die Beschwerdegegnerin 1 der Beschwerdeführerin weder im Jahr 2015 noch im Jahr 2017 eine entsprechende Bescheinigung einreichte, was dazu führte, dass die Mitarbeitenden den geldwerten Vorteil, welcher ihnen durch den Aktienkauf zukam, entgegen Art. 17b DBG nicht als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit versteuerten. Zudem besteht kein Mitarbeiterbeteiligungsplan im Sinne der MBV, sondern es findet sich in den Akten nur eine Powerpointpräsentation. Dies ist ein Indiz dafür, dass die Beschwerdegegnerin 1 gar nie eine Mitarbeiterbeteiligung im Sinne von Art. 17a DBG anstrebte. Alleine deshalb ist die Beschwerde aber nicht gutzuheissen. Immerhin lassen sich nämlich dem Aktionärsbindungsvertrag wesentliche Elemente eines Mitarbeiterbeteiligungsplans entnehmen (vgl. vorne E. II/4.3).

## **E. 5.2**

5.2.1 Es finden sich aber in den Akten eindeutige Hinweise dafür, dass die Beschwerdegegnerin 1 nie eine Mitarbeiterbeteiligung im Sinne von Art. 17a DBG beabsichtigte. So wurden gemäss der Verkaufsabrechnung vom 1. Februar 2015 angeblich die Aktien Nrn. 1071-1170 von C. \_\_\_\_\_ an D. \_\_\_\_\_ verkauft. Aus der Dividendenabrechnung über das Geschäftsjahr 2014 ergibt sich indessen, dass D. \_\_\_\_\_ bereits im Jahr 2014 ■ und damit vor der Präsentation des Mitarbeiterbeteiligungsprogramms und vor Erstellung des Aktionärsbindungsvertrags ■ Eigentümer der Aktien Nr. 1071-1170 und 1181-1200 war. Es ist daher darauf zu schliessen, dass die Verkaufsabrechnung vom 1. Februar 2015 nur ein vorgeschobenes Dokument ist, welches einen früheren Erwerb der Aktien bescheinigt.

5.2.2 Zwar ist nicht zu Ungunsten der Beschwerdegegnerin 1 zu werten, dass sie im Jahr 2017 zuerst Aktien von ihrem Hauptaktionär erwerben musste, ehe sie diese D. \_\_\_\_\_ weiterverkaufen konnte. Auch kann der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden, falls sie die Auffassung vertritt, dass bei einem Mitarbeiterbeteiligungsprogramm sämtliche Mitarbeitenden die Gelegenheit haben müssen, Aktien der Arbeitgeberin zu erwerben. Indessen fällt auf, dass im Jahr 2017 lediglich D. \_\_\_\_\_ Aktien von der Beschwerdegegnerin 1 erwarb. Dies spricht dafür, dass mit dem Aktienverkauf die Nachfolge in die Wege geleitet werden sollte und nicht eine Beteiligung von Mitarbeitenden angestrebt wurde.

Dasselbe gilt im Übrigen auch für die Aktienverkäufe im Jahr 2015 an E. \_\_\_\_\_ und F. \_\_\_\_\_. Diese standen aufgrund ihrer unbestrittenen Beziehung zu K. \_\_\_\_\_, welcher Aktionär und Verwaltungsratspräsident der Beschwerdegegnerin 1 ist, in einem besonderen Verhältnis zur Beschwerdegegnerin 1. Dass auch weitere Mitarbeitende, ohne eine derartige Beziehung, zum Aktienbezug berechtigt waren, ist nicht ersichtlich.

5.2.3 Sodann führte der Hauptaktionär C. \_\_\_\_\_ in der Besprechung mit der Beschwerdeführerin vom 14. Februar 2019 selbst aus, dass D. \_\_\_\_\_ der designierte Nachfolger sei und bis zu 51 % der Aktien erwerben werde. Auch in der Besprechung vom 10. September 2019 sprach er offenbar immer wieder von Nachfolgeplanung, was die Beschwerdegegnerin 1 nicht bestreitet.

5.3 Unter Würdigung all dieser Umstände lässt sich einzig der Schluss ziehen, dass es nie einen konkreten Mitarbeiterbeteiligungsplan gab, sondern ein solcher nur vorgeschoben wurde. Der Aktienverkauf diene ausschliesslich der Nachfolgeplanung und ist nicht kausal zum Arbeitsverhältnis zwischen D. \_\_\_\_\_ und der Beschwerdegegnerin 1. Damit handelt es sich aber beim Verkauf der für Fr. 480'000.- eingekauften Aktien zum Vorzugspreis von Fr. 240'000.- um geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand, der aufzurechnen ist.

Demgemäss ist die Beschwerde gutzuheissen. Der Entscheid der Beschwerdegegnerin 2 vom 31. August 2020 ist aufzuheben und der Einspracheentscheid der Beschwerdeführerin vom 31. Oktober 2019 ist zu bestätigen. Die Sache ist zur neuen Verlegung der vorinstanzlichen Kosten an die Beschwerdegegnerin 2 zurückzuweisen.

### III.

#### 1.

Nach Art. 145 Abs. 2 i.V.m. 144 Abs. 1 DBG hat die Partei, welche im Beschwerdeverfahren unterliegt, die amtlichen Kosten zu tragen. Die Gerichtskosten von pauschal Fr. 1'500.- sind der Beschwerdegegnerin 1 aufzuerlegen.

#### 2.

Ausgangsgemäss ist der Beschwerdegegnerin 1 zudem keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG]). Soweit die Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung beantragt, ist sie darauf hinzuweisen, dass die Erhebung von Rechtsmitteln zu ihrem angestammten Aufgabenbereich gehört, weshalb Behörden in der Regel keine Parteientschädigung zugesprochen wird (vgl. Marcel Maillard, in Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, Zürich/Basel/Genf 2016, Art. 64 N. 14). Es bestehen keine Gründe, vorliegend von dieser Regel abzuweichen.

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