

LU_GERICHTE 5V 16 290 vom 24. März 2017

LU Gerichte, 2017-03-24, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu_gerichte_5V_16_290

FR: LU_GERICHTE 5V 16 290 du 24 mars 2017

IT: LU_GERICHTE 5V 16 290 del 24 marzo 2017

Regeste

Mitarbeiteraktien, auf die bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses kraft Aktionärsbindungsvertrag andere Aktionäre ein Kaufrecht haben, stellen keine gebundenen Aktien mit einer Rückgabeverpflichtung oder Verfügungsbeschränkung dar. Ein geldwerter Vorteil liegt bereits dann vor, wenn Mitarbeiter neue Aktien zu günstigeren Vorzugsbedingungen erwerben können (E. 4.2). Der Wert dieses Vorteils, der als massgebender Lohn sozialversicherungs-pflichtig ist, richtet sich auch vorliegend nach dem rechtskräftigen Steuerwert (E. 4.3) und gilt als Naturalleistung (E. 5). | Art. 5 Abs. 2 AHVG; Art. 17 DBG, Art. 17a DBG, Art. 17b DBG; Art. 7 lit. cbis AHVV; Art. 12 Abs. 1 MBV. | Alters- und Hinterlassenenversicherung

Erwägungen

E. 3

Abteilung Rechtsgebiet: Alters- und Hinterlassenenversicherung Entscheiddatum: 24.03.2017 Fallnummer: 5V 16 290 LGVE: 2017 III Nr. 3 Gesetzesartikel: Art. 5 Abs. 2 AHVG; Art. 17 DBG, Art. 17a DBG, Art. 17b DBG; Art. 7 lit. cbis AHVV; Art. 12 Abs. 1 MBV. Leitsatz: Mitarbeiteraktien, auf die bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses kraft Aktionärsbindungsvertrag andere Aktionäre ein Kaufrecht haben, stellen keine gebundenen Aktien mit einer Rückgabeverpflichtung oder Verfügungsbeschränkung dar. Ein geldwerter Vorteil liegt bereits dann vor, wenn Mitarbeiter neue Aktien zu günstigeren Vorzugsbedingungen erwerben können (E. 4.2). Der Wert dieses Vorteils, der als massgebender Lohn sozialversicherungs-pflichtig ist, richtet sich auch vorliegend nach dem rechtskräftigen Steuerwert (E. 4.3) und gilt als Naturalleistung (E. 5). Rechtskraft: Dieser Entscheid ist rechtskräftig. Entscheid: A. Die A AG, mit Sitz in Z, ist der Ausgleichskasse Luzern als beitragspflichtige Arbeitgeberin angeschlossen. Am 22. November 2013 nahm die Gesellschaft eine Kapitalerhöhung vor. Das Aktienkapital von bisher Fr. 102'000.-- (102 Aktien à nom. Fr. 1'000.--) wurde um Fr. 48'000.-- auf Fr. 150'000.-- durch Ausgabe von 48 Namenaktien à nominal Fr. 1'000.-- zu pari, mit Dividendenberechtigung für das gesamte Geschäftsjahr 2013, erhöht (öffentliche Urkunde vom 22.11.2013). Die neu ausgegebenen Aktien wurden durch Mitarbeiter (drei bisherige, zwei neue Aktionäre) erworben. Die Aktien sind vollständig liberiert und vinkuliert. Im Dezember 2015 führte die Ausgleichskasse bei der A AG eine Arbeitgeberkontrolle für die Periode 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2014 durch. Dabei stellte der Revisor verschiedene unkorrekte Abrechnungen fest, namentlich in Bezug auf Kranken- und Unfalltaggelder (zu Unrecht als Lohn abgerechnet), überhöhte Spesenentschädigungen und nicht deklarierte Mitarbeiteraktien. Der Revisor beurteilte die Differenz zwischen dem Ausgabepreis (d.h. dem Nominalwert von Fr. 1'000.--) und dem Verkehrswert (d.h. dem Unternehmenswert pro Aktie gemäss Steuerveranlagung 2013 von Fr. 13'900.--) der neu herausgegebenen

Mitarbeiteraktien als massgebenden Lohn. Gestützt auf die Differenzaufstellung zur Arbeitgeberkontrolle (vom 5.1.2016) forderte die Ausgleichskasse mit Verfügung vom 6. Januar 2016 von der A AG für die Kontrollperiode 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2014 paritätische AHV/IV/EO-, ALV- und FAK-Beiträge in der Höhe von Total Fr. 91'447.70 (inkl. Verwaltungskosten und Zinsen) nach. Die Aufrechnungen beziehen sich auf die in den Jahren 2013 und 2014 ausgerichteten überhöhten Spesenvergütungen sowie auf den Vorzugspreis auf der Abgabe von Mitarbeiteraktien in der Höhe von Fr. 656'993.-- (gemäss Differenzaufstellung vom 5.1.2016). In den Kontrolljahren 2011 und 2012 resultierten aufgrund der zu Unrecht deklarierten Taggelder diverse Korrekturen zugunsten der Gesellschaft. Eine Orientierungskopie der Nachzahlungsverfügung wurde allen Arbeitnehmenden, die von den nacherfassten Löhnen betroffen sind, zugestellt. Gegen die Nachzahlungsverfügung liess die A AG durch die B AG am 25. Januar 2016 Einsprache erheben mit dem Antrag, in Aufhebung der angefochtenen Verfügung seien die aufzurechnenden Lohnsummen im Sinn ihrer Ausführungen vorzunehmen. In der Begründung wurde die Aufrechnung der Mitarbeiteraktien in der Höhe von Fr. 656'933.-- beanstandet. Die übrigen Berichtigungen betreffend Gutschriften aus Krankentaggeld sowie die aufgerechneten Spesenvergütungen blieben unangefochten. Im Weiteren stellte sich die Arbeitgeberin auf den Standpunkt, dass im Zusammenhang mit der Emittierung der neuen Aktien kein geldwerter Vorteil resultiere, weil der Ausgabepreis (Nominalwert von Fr. 1'000.--) dem Verkehrswert entspreche. Mit Entscheid vom 6. Juli 2016 wies die Ausgleichskasse die Einsprache vollumfänglich ab. Die Arbeitnehmenden, die eine Kopie der Nachzahlungsverfügung erhalten haben und damit auch die Gelegenheit, dagegen Einsprache einzureichen, haben davon keinen Gebrauch gemacht. B. Die A AG liess am 4. August 2016 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erheben mit dem Antrag, der angefochtene Einspracheentscheid sei aufzuheben und die aufzurechnende Lohnsumme im Sinn der bereits in der Einsprache gemachten Ausführungen zu berichtigen. Die Ausgleichskasse schloss in ihrer Vernehmlassung vom 27. Oktober 2016 auf Abweisung der Beschwerde. Im zweiten durchgeführten Schriftenwechsel hielten die Parteien an ihrem abweichenden Standpunkt vollumfänglich fest. Aus den Erwägungen: 1. Im vorliegenden Verfahren ist einzig strittig und somit zu prüfen, ob im Zusammenhang mit der Ausgabe der 48 Aktien im November 2013 bei den betreffenden Mitarbeitern AHV-pflichtiges Einkommen vorliegt oder nicht. Die Ausgleichskasse macht geltend, dass die Differenz zwischen dem Verkehrswert der Aktien, den sie gestützt auf den Unternehmenssteuerwert der A AG per 31. Dezember 2013 von Fr. 13'900.-- pro Aktie ermittelte, und dem Ausgabepreis, welcher dem Nominalwert von Fr. 1'000.-- entspricht, einen geldwerten Vorteil darstelle und somit als beitragspflichtiger Lohn abzurechnen sei. Demgegenüber ist die Beschwerdeführerin der Meinung, es liege kein AHV-pflichtiger Lohn vor. Die Vorgehensweise, zwischen dem Steuerwert und dem Nennwert einen geldwerten Vorteil zu kreieren, sei nicht korrekt. Die übrigen von der Nachzahlung erfassten Aufrechnungen (überhöhte Spesen, Gutschriften aus Krankentaggeld) sind unbestritten. 2. Erlässt die Ausgleichskasse im Bereich der paritätischen Beiträge eine Verfügung, so stellt sie eine Beitragsschuld sowohl des Arbeitgebers wie des Arbeitnehmers fest (Art. 4 und 5 sowie Art. 12 und 13 des Bundesgesetzes über die Alters- und Hinterlassenenversicherung [AHVG; SR 831.10]). Arbeitgeber und Arbeitnehmer sind in gleicher Weise betroffen, weshalb die Verfügung im Hinblick auf die Wahrung des rechtlichen Gehörs grundsätzlich beiden zu eröffnen ist (BGE 113 V 1 E. 2 mit Hinweisen). Die vom Entscheid betroffenen Arbeitnehmenden haben gegen die ihnen als Orientierungskopie zugestellte Nachzahlungsverfügung keine

Einsprache erhoben und damit die von der Ausgleichskasse vorgenommene Lohnaufrechnung in vollem Umfang akzeptiert. Ihr Anspruch auf rechtliches Gehör wurde somit gewahrt, weshalb deren Beiladung im vorliegenden Verfahren nicht erforderlich ist.

E. 3.1

Nach Art. 5 Abs. 2 Satz 1 AHVG gilt als massgebender Lohn jedes Entgelt für in unselbständiger Stellung auf bestimmte oder unbestimmte Zeit geleistete Arbeit. Die zum massgebenden Lohn gehörenden Bestandteile werden in Art. 7 der Verordnung über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVV; SR 831.101) beispielhaft näher aufgeführt. Dazu gehören begrifflich sämtliche Bezüge der Arbeitnehmer, die wirtschaftlich mit dem Arbeitsverhältnis zusammenhängen, gleichgültig, ob dieses Verhältnis fortbesteht oder gelöst worden ist und ob die Leistungen geschuldet werden oder freiwillig erfolgen. Als beitragspflichtiges Einkommen aus unselbständiger 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 (BGE 133 V 556 E. 4 mit Hinweis). Erfasst werden grundsätzlich alle Einkünfte, die im Zusammenhang mit einem Arbeits- oder Dienstverhältnis stehen und ohne dieses nicht geflossen wären. Umgekehrt unterliegen grundsätzlich nur Einkünfte, die tatsächlich geflossen sind, der Beitragspflicht (zum Ganzen BGE 138 V 463 E. 6.1 mit weiteren Hinweisen). Beiträge sind bei Realisierung des Lohn- oder Entschädigungsanspruchs geschuldet (vgl. auch BGE 131 V 444 E. 1.1 f.; BGE 111 V 161 E. 4a und 4b mit Hinweisen).

E. 3.2

Zu dem für die Berechnung der Beiträge massgebenden Lohn gehören insbesondere geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen, wobei für die Zeitpunkte der Beitragserhebung und für die Bewertung die Vorschriften über die direkte Bundessteuer gelten (Art. 7 lit. c bis AHVV in der seit 1.1.2013 geltenden, hier anwendbaren Fassung). Schon nach der früheren Rechtsordnung galt der Wert von Arbeitnehmeraktien, soweit dieser den Erwerbspreis überstieg und der Arbeitnehmer über die Aktie verfügen konnte, als geldwerter Vorteil zum beitragspflichtigen massgebenden Lohn (Art. 7 lit. c AHVV in der bis 31.12.2012 gültig gewesenen Fassung; vgl. BGE 133 V 346 E. 5.1). Die neue Bestimmung von Art. 7 lit. c bis AHVV steht im Konnex mit dem Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (AS 2011 3259) und der Verordnung über die Bescheinigungspflichten bei Mitarbeiterbeteiligungen (Mitarbeiterbeteiligungsverordnung [MBV]; SR 642.115.325.1), die am 1. Januar 2013 in Kraft getreten sind. Gestützt darauf sind geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen und andere geldwerte Vorteile als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit steuerbar (Art. 17 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]; in der seit 1.1.2013 geltenden Fassung; gilt auch nachfolgend). Gemäss Art. 17a 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 (Abs. 1 lit. a) sowie Optionen auf den Erwerb von Beteiligungen nach Buchstabe a (Abs. 1 lit. b). Als unechte Mitarbeiterbeteiligung gelten Anwartschaften auf blosse Bargeldabfindungen (Abs. 2). Nach Art. 17b DBG sind geldwerte Vorteile aus echten Mitarbeiterbeteiligungen, ausser aus gesperrten oder nicht börsenkotierten Optionen,

im Zeitpunkt des Erwerbs als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit steuerbar. Die steuerbare Leistung entspricht deren Verkehrswert vermindert um einen allfälligen Erwerbspreis (Abs. 1). Bei Mitarbeiteraktien sind für die Berechnung der steuerbaren Leistung Sperrfristen mit einem Diskont von sechs Prozent pro Sperrjahr auf deren Verkehrswert zu berücksichtigen. Dieser Diskont gilt längstens für zehn Jahre (Abs. 2). Geldwerte Vorteile aus gesperrten oder nicht börsenkotierten Mitarbeiteroptionen werden im Zeitpunkt der Ausübung besteuert. Die steuerbare Leistung entspricht dem Verkehrswert der Aktie bei Ausübung vermindert um den Ausübungspreis (Abs. 3). Die MBV gilt u.a. für Aktien, Genussscheine, Partizipationsscheine oder Beteiligungen anderer Art, die den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern Vermögens- oder Mitgliedschaftsrechte am Arbeitgeber einräumen (Mitarbeiteraktien; Art. 1 Abs. 2 lit. a MBV). Bescheinigungen über Mitarbeiteraktien müssen nach Art. 4 MBV insbesondere folgende Angaben enthalten: Verkehrswert bei kotierten oder den mit einer Formel festgelegten Wert (Formelwert) bei nicht kotierten Mitarbeiteraktien im Zeitpunkt des Erwerbs (lit. c); allfällige Sperrfristen sowie die Dauer allfälliger Rückgabepflichten (lit. d); den vereinbarten Erwerbspreis (lit. e); Anzahl der erworbenen Mitarbeiteraktien (lit. f).

E. 3.3.1

Gestützt auf die per 1. Januar 2013 in Kraft getretenen Neuerungen für die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen hat die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) das Kreisschreiben Nr. 37 Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (KS 37) vom 22. Juli 2013 herausgegeben, welches für sämtliche nach dem 1. Januar 2013 abgegebenen Mitarbeiterbeteiligungen gilt (vgl. Ziff. 10 Inkrafttreten, Aufhebungen und Übergangsrecht). Gleichzeitig wurden das vorgängige Kreisschreiben Nr. 5 vom 30. April 1997 über die Besteuerung von Mitarbeiteraktien und Mitarbeiteroptionen und das Rundschreiben vom 6. Mai 2003 der ESTV über die Besteuerung von Mitarbeiteroptionen mit Vesting-Klauseln aufgehoben. Im Sinn des KS 37 und der Wegleitung über den massgebenden Lohn in der AHV, IV und EO (WML; Stand 1.1.2017, Fassung gültig ab 1.1.2013) vom Bundesamt für Sozialversicherungen (BSV) sind folgende Begriffe auseinanderzuhalten: - Als Mitarbeiteraktien gelten Aktien des Arbeitgebers oder ihm nahestehender Gesellschaften (vgl. Art. 17a Abs. 1 lit. a DBG und Art. 1 Abs. 2 lit. a MBV), die dem Mitarbeitenden von seinem Arbeitgeber aufgrund seines Arbeitsverhältnisses in der Regel zu Vorzugsbedingungen übertragen werden (KS 37 Ziff. 2.3.1.1; WML Rz. 2015). - Als freie Mitarbeiteraktien gelten Mitarbeiteraktien, über welche ein Mitarbeitender ohne Einschränkung verfügen kann (KS 37 Ziff. 2.3.1.1.1). - Als gesperrte Mitarbeiteraktien gelten Mitarbeiteraktien mit einer in der Regel zeitlich befristeten Verfügungssperre (Sperrfrist), während welcher der Mitarbeitende diese Aktien weder veräussern, verpfänden noch anderweitig belasten darf. Der Rechtsgrund für die Sperrfrist ist regelmässig das Beteiligungsreglement bzw. der Kaufvertrag zwischen dem Arbeitgeber und dem Mitarbeitenden. Nicht als Sperrfristen gelten blosse Zeitfenster, während welchen der Mitarbeitende beispielsweise aus betriebsinternen oder börsenrechtlichen Gründen (sog. closed window period) die Aktien nicht veräussern darf (KS 37 2.3.1.1.2). - Eine Mitarbeiteroption ist das einem Mitarbeitenden aufgrund seines ehemaligen, aktuellen oder künftigen Arbeitsverhältnisses in der Regel zu Vorzugsbedingungen eingeräumte Recht, ein Beteiligungspapier des Arbeitgebers innerhalb eines definierten Zeitraums (Ausübungsfrist) zu einem bestimmten Preis (Ausübungspreis) zu erwerben, um sich am Gesellschaftskapital des Arbeitgebers zu beteiligen (KS 37 Ziff. 2.3.1.2; WML Rz. 2016; zum Begriff Mitarbeiteroptionen vgl. auch BGE 133 V 346 E.

5.2).

E. 3.3.2

Werden Mitarbeiteraktien unentgeltlich oder zu Vorzugsbedingungen abgegeben, stellt die positive Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem Abgabepreis bei den Mitarbeitenden einen geldwerten Vorteil und damit Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit dar (vgl. Art. 17 Abs. 1 DBG). Mitarbeiteraktien sind bei Abgabe, d.h. im Zeitpunkt des Rechtserwerbs zu besteuern (KS 37 Ziff. 3.1 Grundsatz). Bei börsenkotierten Mitarbeiteraktien gilt als Verkehrswert grundsätzlich der Börsenschlusskurs am Tag des Rechtserwerbs (KS 37 Ziff. 3.2.1). Bei nicht an einer Börse kotierten Mitarbeiteraktien fehlt es in der Regel an einem Verkehrswert. Daher gilt als massgeblicher Wert grundsätzlich der nach einer für den entsprechenden Arbeitgeber tauglichen und anerkannten Methode ermittelte Formelwert. Die einmal gewählte Berechnungsmethode muss für den entsprechenden Mitarbeiterbeteiligungsplan zwingend beibehalten werden (KS 37 Ziff. 3.2.2). Der Besteuerung unterliegt die positive Differenz zwischen dem Verkehrswert der Mitarbeiteraktien und deren Abgabepreis (KS 37 Ziff. 3.3, auch zum Folgenden). Gesperrte Mitarbeiteraktien weisen gegenüber frei verfügbaren Aktien einen Minderwert auf. Diesem Umstand trägt Art. 17b Abs. 2 DBG mit einem Diskont von sechs Prozent pro Jahr Rechnung, wobei maximal zehn Sperrjahre berücksichtigt werden können. Solche geldwerte Vorteile aus unentgeltlich oder zu Vorzugsbedingungen abgegebenen Mitarbeiteraktien stellen – analog dem Steuerrecht – gemäss Art. 7 lit. c bis AHVV massgebenden Lohn dar, und zwar bemessen nach der Differenz zwischen Verkehrswert und Abgabepreis der Titel (WML Rz. 2015.1, 2015.3). Als für die Beitragserhebung massgeblicher Realisationszeitpunkt gilt – ebenfalls analog dem Steuerrecht – der Zeitpunkt der Abgabe, d.h. des Erwerbs der Mitarbeiteraktien (WML Rz. 2015.3).

E. 3.3.3

Im Steuerrecht wird regelmässig für die Steuerbemessung auf die Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer, Kreisschreiben Nr. 28 vom 28. August 2008 der Schweizerischen Steuerkonferenz (KS 28 SSK), abgestellt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkomm. zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 17b DBG N 17). Diese Wegleitung bezweckt im Rahmen der Vermögenssteuer eine in der Schweiz einheitliche Bewertung von inländischen und ausländischen Wertpapieren, die an keiner Börse gehandelt werden. Sie dient der Steuerharmonisierung zwischen den Kantonen (KS 28 Rz. 1 Abs. 1). Bei nichtkotierten Wertpapieren, für die keine Kursnotierungen bekannt sind, entspricht der Verkehrswert dem inneren Wert. Privatrechtliche Verträge wie beispielsweise Aktionärbindungsverträge, welche die Übertragbarkeit der Wertpapiere beeinträchtigen, sind für die Bewertung unbeachtlich (KS 28 Rz. 2 Abs. 4). Das KS 28 enthält Grundsätze für die Unternehmensbewertung. Dabei wird der Unternehmenswert von Handels-, Industrie- und Dienstleistungsgesellschaften grundsätzlich nach der Mittelwertmethode (Praktikermethode) durch zweimalige Gewichtung des Ertragswerts und einfache Gewichtung des Substanzwerts ermittelt (Rz. 34 ff.). Der Ertragswert ergibt sich aus dem kapitalisierten ausgewiesenen Reingewinn der massgebenden Geschäftsjahre, wobei wahlweise zwei oder drei Geschäftsjahre berücksichtigt werden können (Rz. 35). Grundlage für die Bestimmung des Substanzwerts ist die Jahresrechnung unter vollständiger Berücksichtigung der Aktiven und Passiven (Rz. 11 ff.). Massgeblich für die Bestimmung des Verkehrswerts ist eine "technisch-" bzw. "rechtlich-objektive" und nicht eine "subjektiv-wirtschaftliche" Betrachtungsweise. Es darf mithin nicht darauf ankommen,

welcher Wert einem Vermögensrecht für die betreffende steuerpflichtige Person aufgrund der individuellen Umstände, z.B. infolge Vorliegens eines Aktionärbindungsvertrags zukommt (Kommentar 2015 zu KS 28 [Kommentar 2015], S. 3 mit Hinweis auf die Rechtsprechung). Aktionärbindungsverträge haben auf den inneren Wert der Gesellschaft als Ganzes und damit auch auf den Vermögenssteuerwert keinen Einfluss. Das gilt auch dann, wenn erwiesenermassen über Jahre hinweg die Aktien unter Partnern nur zu diesem, im ABV festgelegten Wert gehandelt wurden (Kommentar 2015 S. 6 mit Hinweisen auf die kantonale Rechtsprechung [StGr BL 510 14 47 vom 7.11.2014, sowie StRK BE, RKE 100 14 126 vom 22.9.2015]). Schliesslich können Aktionärbindungsverträge auch jederzeit durch eine entsprechende Vereinbarung wieder aufgelöst werden. Damit erweist sich die Bestimmung in Randziffer 2 Absatz 4 der Wegleitung über die Nichtbeachtung von Aktionärbindungsverträgen als gesetzmässig (Kommentar 2015 S. 6 mit Hinweis auf die Rechtsprechung). Freiwillig eingegangene Verpflichtungen sind bei der Ermittlung des Verkehrswerts nicht zu berücksichtigen (Kommentar 2015 S. 6 mit Hinweis auf VGr ZH [SR.96.00019 vom 3.7.1996]).

E. 3.4

Verwaltungsweisungen (wie u.a. das KS 37 der ESTV, die WML des BSV) richten sich an die Durchführungsstellen und sind für das Sozialversicherungsgericht 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 133 V 587 E. 6.1 mit Hinweisen). Auch das KS 28 der SSK bildet kein Bundesrecht, sondern ist eine reine Verwaltungsverordnung und bindet die richterlichen Behörden nicht. Es wendet sich an die rechtsanwendenden Behörden und bezweckt im Interesse der Steuerharmonisierung zwischen den Kantonen eine in der Schweiz einheitliche Bewertung nicht kotierter Wertpapiere. Es enthält somit verwaltungsinterne Regeln für das Verhalten der Steuerbeamten, begründet aber keine Rechte und Pflichten (BGer-Urteil 2C_800/2008 vom 12.6.2009 E. 5.1, in: StR 64/2009 S. 910). Es gilt indessen nach ständiger Praxis des Bundesgerichts als zuverlässige Methode zur Bestimmung des Verkehrswerts, da darin die Überlegungen, die für die Preisbildung bei den nicht an der Börse kotierten Aktien im Allgemeinen massgebend sind, zum Ausdruck kommen (BGer-Urteil 2C_1168/2013, 2C_1169/2013 vom 30.6.2014 E. 3.6 mit Hinweisen). Das schliesst nicht aus, dass im Einzelfall aufgrund besserer Erkenntnisse oder mit Rücksicht auf die Besonderheiten des Einzelfalles vom Kreisschreiben Abstand genommen und eine andere Bewertungsmethode herangezogen wird (BGer-Urteil 2C_309/2013, 2C_310/2013 vom 18.9.2013 E. 3.6).

E. 4.1

Es ist unbestritten, dass es sich bei den 48 neu ausgegebenen Mitarbeiteraktien um echte Mitarbeiterbeteiligungen im Sinn von Art. 17a Abs. 1 lit. a DBG handelt. Die Aktien wurden im November 2013 durch fünf Mitarbeiter der Beschwerdeführerin gezeichnet und durch Einzahlung des Kaufpreises von nominal Fr. 1'000.-- pro Titel voll liberiert (öffentliche Urkunde betreffend Erhöhung des Aktienkapitals vom 22.11.2013 Ziff. III/1.1 lit. b; Kapitalerhöhungsbericht vom 22.11.2013; Kapitaleinzahlungskonto vom 1.1.-31.12.2013, gedruckt am 16.12.2015). Echte Mitarbeiterbeteiligungen wie

insbesondere Mitarbeiteraktien beteiligen die Arbeitnehmenden im Ergebnis am Eigenkapital der Gesellschaft (WML Rz. 2014.1). Mit dem Zusatz "echt" soll zum Ausdruck gebracht werden, dass in einem Mitarbeiterbeteiligungsplan die Einräumung von Beteiligungsrechten wie Stimm-, Dividenden und Bezugsrechte ermöglicht werden muss (Handkomm. DBG, Art. 17a N 3). Damit steht fest, dass der Rechtserwerb der neu ausgegebenen Aktien am 22. November 2013 stattfand, womit die seit 1. Januar 2013 geltende steuer- und AHV-rechtliche Ordnung auf den vorliegenden Sachverhalt anwendbar ist (vgl. E. 3 vorstehend). Massgeblicher Realisierungszeitpunkt für eine allfällige Beitragserhebung ist das Beitragsjahr 2013, sofern die Abgabe der Mitarbeiteraktien zu Vorzugsbedingungen erfolgte und daraus geldwerte Vorteile für die Arbeitnehmenden resultierten. Dass es sich um echte Mitarbeiterbeteiligungen handelt, wird im Grundsatz auch von der Beschwerdeführerin anerkannt. Weiter räumt sie selber ein, dass eine allfällige steuerbare Leistung im Zeitpunkt des Erwerbs bzw. der Übertragung der Aktien als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit steuerbar sei. Eine steuerbare Leistung liege vor, falls der Ausgabepreis unter dem steuerlich massgeblichen Verkehrswert der Aktien liege (Beschwerde Ziff. 3.2). Diese Grundsätze gelten gleichermassen für die Beitragserhebung nach Art. 7 lit. c bis AHVV.

E. 4.2.1

Ob durch den Erwerb der Mitarbeiteraktien bei den betroffenen Arbeitnehmenden ein geldwerter Vorteil entstanden ist, beurteilt sich nach der Differenz zwischen dem Ausgabepreis und dem Verkehrswert der Titel (vgl. E. 3.3.2 vorstehend). Sowohl der Abgabepreis wie auch die Bewertung des Vermögenswerts der neuen Titel bestimmen sich nach dem Wert im Zeitpunkt des Rechtserwerbs bzw. der Übertragung der Mitarbeiteraktien (hier 22.11.2013). Der Arbeitnehmer wird bei echten Mitarbeiterbeteiligungen in Form von Mitarbeiteraktien im Umfang der Differenz zwischen dem Verkehrswert dieser Mitarbeiterbeteiligungen im Zeitpunkt des Erwerbs und dem allfälligen Erwerbspreis bereichert (Handkomm. DBG, Art. 17b N 13 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Der Erwerbspreis von Fr. 1'000.-- pro Aktie ist unbestritten. Streitig ist hingegen der Verkehrswert, den die Ausgleichskasse auf Fr. 13'900.-- festlegte. Demgegenüber stellt sich die Beschwerdeführerin auf den Standpunkt, es liege kein geldwerter Vorteil vor, weil die Mitarbeiter bei einem Verkauf nur Anspruch auf den bezahlten Nominalwert und auf die positive Differenz zwischen dem dannzumaligen Aktienwert und dem Aktienwert bei Ausgabe der Aktie von Fr. 10'400.-- hätten. Dies bedeute, dass die Mitarbeiter bei Übertragung der Aktien (bzw. Schaffung der neuen 48 Aktien) keinen geldwerten Vorteil erhalten hätten. Demzufolge sei bei Ausgabe der Aktien im November 2013 auch kein geldwerter Vorteil im Sinn von Art. 17b Abs. 1 DBG vorgelegen, welcher die Einkommenssteuer ausgelöst hätte (Beschwerde Ziff. 3.3 am Ende).

E. 4.2.2

Vorab ist zu prüfen, ob es sich bei den neuen Mitarbeiteraktien um gebundene Aktien handelt, die mit einer Rückgabeverpflichtung oder einer Verfügungsbeschränkung (gesperrte Aktien) belastet sind. Nur wenn eine dieser Bedingungen erfüllt ist, ist eine Diskontierung des Verkehrswerts der Aktien im Zusammenhang mit der Ermittlung der steuerbaren Leistung bzw. des massgebenden Lohns zulässig.

E. 4.2.2.1

Aus dem Wortlaut von Art. 17b Abs. 2 DBG ergibt sich nicht direkt, dass bei der Berechnung der steuerbaren Leistung auch auf Aktien mit Rückgabepflichten ein Diskont zu gewähren ist. In der Praxis und in der Rechtsprechung (dazu: ASA 65, 733) werden jedoch Aktien mit Rückgabepflicht gleich behandelt wie Aktien, die mit einer Verfügungssperre belegt sind. Es fragt sich, was unter den Begriff "Rückgabepflicht" zu subsumieren ist. Dieser Tatbestand ist nach Art. 12 Abs. 1 MBV nur dann erfüllt, wenn die Mitarbeiterin oder der Mitarbeiter vertraglich verpflichtet ist, bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses die Mitarbeiteraktien entschädigungslos oder unter deren aktuellen Verkehrswert dem Arbeitgeber zurückzugeben (vgl. auch KS 37 Rz. 3.4.2; StP 19 Nr. 3 Ziff. 6.2.1). Gemäss der Rechtsprechung stellt eine Rückgabeverpflichtung eine Veräusserungsbeschränkung dar, die aber einzig Auswirkungen auf die Bewertung der Mitarbeiteraktie hat; es handelt sich dabei um eine Veräusserungsbeschränkung, d.h. eine Verfügungsbeschränkung, die wirtschaftlich betrachtet wie die Verfügungsbeschränkung einer Sperrfrist funktioniert (Zweifel, in: Komm. zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [Hrsg. Zweifel/Beusch], 3. Aufl. 2016, Art. 17b DBG N 14, 21). Ist im Mitarbeiterbeteiligungsvertrag eine Rückgabeverpflichtung für Mitarbeiteraktien nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses vorgesehen, darf der Mitarbeiter – mit Ausnahme der Rückgabe der Mitarbeiteraktien an den Arbeitgeber – nicht über die Mitarbeiteraktien verfügen (Zweifel, a.a.O., Art. 17b DBG N. 21). Daraus ergibt sich, dass unter dem Begriff der Rückgabeverpflichtung ausschliesslich die Rückgabe der Mitarbeiteraktien im Namen und auf Rechnung der Gesellschaft bzw. der Arbeitgeberin umfasst und ausschliesslich das Rechtsverhältnis Arbeitgeber – Arbeitnehmer (rückgabeverpflichtender Aktionär) betrifft. Die Belastung der Titel mit einer Rückgabeverpflichtung bzw. dem Rückkaufsrecht durch die Gesellschaft muss – analog dem Tatbestand der verfügten Sperrfrist – entweder im Beteiligungsreglement, im Kaufvertrag – oder sonst in einer vertraglichen Vereinbarung – zwischen dem Arbeitgeber und dem Mitarbeitenden, in der Kaufofferte der Gesellschaft verankert sein (vgl. E. 3.3.1 vorstehend; exemplarisch BGer-Urteil vom 6.11.1995 in: ASA 65, 733, Sachverhalt). Nicht darunter fällt der Kauf freiwerdender Aktien eines ausscheidenden Aktionärs durch die verbleibenden Aktionäre. Dabei handelt es sich um eine freie Handänderung unter Aktionären (Dritten), wobei ein solcher Verkauf aufgrund einer von der Arbeitgeberin vertraglich festgelegten Rückgabepflicht im Sinn einer Verfügungsbeschränkung gerade ausgeschlossen ist. Aus der Sicht der Gesellschaft als Arbeitgeberin geht es – entsprechend der Rückgabeverpflichtung des Arbeitnehmers – um die Rücknahme bzw. Rückkauf und damit um den Erwerb eigener Aktien. Die Gesellschaft darf eigene Aktien nur unter den einschränkenden Voraussetzungen von Art. 659 des Obligationenrechts (OR; SR 220) erwerben, nämlich nur wenn frei verwendbares Eigenkapital in der Höhe der dafür nötigen Mittel vorhanden ist und der gesamte Nennwert dieser Aktien 10 % des Aktienkapitals bzw. maximal 20 % im Zusammenhang mit vinkulierten Namenaktien nicht übersteigt, wobei die über 10 % des Aktienkapitals hinaus erworbenen eigenen Aktien innert zweier Jahre zu veräussern oder durch Kapitalherabsetzung zu vernichten sind. Der Kauf und der Wiederverkauf eigener Aktien liegt im ausschliesslichen Zuständigkeitsbereich des Verwaltungsrats (Lenz/von Planta, Basler Komm., 4. Aufl. 2012, Art. 659 OR N 2a). Kauft eine Kapitalgesellschaft eigene Beteiligungsrechte zurück, tritt steuerrechtlich eine Teilliquidation ein, wenn die Gesellschaft dadurch entreichert wird und deren Substanz abnimmt. Werden die zurückgekauften Beteiligungsrechte im Zug eines Kapitalherabsetzungsverfahrens vernichtet oder findet eine faktische Teilliquidation statt,

weil die Beteiligungsrechte stillgelegt werden, steht der Kaufpreisleistung der Gesellschaft keine gleichwertige Gegenleistung des Aktionärs gegenüber, da die Gesellschaft keine neuen Rechte erwirbt, welche den durch die Kaufpreisleistung bewirkten Mittelabfluss ausgleichen (Reich, Steuerrecht, 2012, § 13 N 142 ff.; Lenz/von Planta, a.a.O., Art. 659 OR N 16 ff. mit Hinweis auf BGE 136 II 33). Mit dem Rückkauf eigener Aktien nimmt der Substanzwert der Gesellschaft ab, was auch Einfluss auf den Wert der mit einer Rückgabeverpflichtung gebundenen Mitarbeiteraktien hat.

E. 4.2.2.2

Der Tatbestand der Rückgabeverpflichtung im Sinn der vorstehenden Ausführungen liegt hier nicht vor. Zum einen macht die Beschwerdeführerin weder geltend noch legt sie Beweismittel (Beteiligungsreglement, Kaufvertrag) auf, woraus ersichtlich wäre, dass die Abgabe der Mitarbeiteraktien von Seiten der Arbeitgeberin mit der Bedingung der Rückgabeverpflichtung bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses erfolgt sei. Auch in der öffentlichen Urkunde betreffend Erhöhung des Aktienkapitals ist die Zeichnung der neuen Titel nicht an eine solche Bedingung geknüpft. Soweit die Beschwerdeführer in auf den Aktionärsbindungsvertrag vom 22. November 2013 verweist, sind einzig die sieben unterzeichnenden Aktionäre Vertragspartei. Der Vertrag hat zum Zweck, die Regelung des internen Verhältnisses untereinander, die Regelung der Geschäftspolitik sowie die künftigen Änderungen im Aktionariat möglichst klar zu vereinbaren (ABV Ziff. I/1). Aktionärsbindungsverträge sind Verträge unter Aktionären über die Ausübung von Aktionärsrechten (Stimmrecht nach gewissen Grundsätzen oder gegenseitige Kaufs- oder Vorkaufsrechte) und wirken nur inter partes, unter den beteiligten Aktionären; die Gesellschaft selbst ist nicht Partei (Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, Schweizerisches Aktienrecht, 1996, § 2 N 45 ff.; § 39 N 139 ff.). Aus solchen Verträgen entstehen Rechte und Pflichten lediglich für die Aktionäre unter sich. Für die AG sind sie rechtlich irrelevant. Die Gesellschaft kann daraus nicht verpflichtet werden. Die in Bindungsverträgen vorgesehenen Pflichten stellen damit keine Mitgliedschaftspflichten dar, sondern schuld- oder gesellschaftsrechtliche Verpflichtungen gegenüber einzelnen oder allen Aktionären (Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, § 42 N 44 f.). Für den Fall des Ausscheidens aus der Firma als Partner bzw. bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses haben vorliegend die Aktionäre ein Kaufrecht auf Übernahme der freiwerdenden Aktien, wobei dieses nach ihrer Abrede durch die Gesellschaft zuhanden der verbleibenden Aktionäre, vertreten durch den Verwaltungsrat, ausgeübt werden soll (ABV Ziff. II/ 4). Will eine Partei ihre Aktien ganz oder teilweise veräussern, haben die Parteien, d.h. die Aktionäre, ein Vorhand- bzw. Vorkaufsrecht auf die zum Verkauf stehenden Aktien (ABV Ziff. II/5.1). Daraus ergibt sich, dass die Aktionäre, solange sie in der Gesellschaft angestellt sind, die Aktien teilweise oder ganz an die übrigen Aktionäre verkaufen können. Insoweit sind sie während der aktiven Mitarbeit in der Unternehmung in ihrer Verfügung, d.h. Verfügungsmacht gerade nicht eingeschränkt. Im Fall des endgültigen Ausscheidens übernimmt die Gesellschaft laut gegenseitiger Vereinbarung unter den Aktionären sozusagen als "Treuhänderin" die freiwerdenden Aktien zwecks deren Verkauf an die verbleibenden Aktionäre (ABV II/Ziff. 4). Darin liegt keine Rückgabeverpflichtung der Mitarbeiteraktien an die Arbeitgeberin (E. 4.2.2.1 vorstehend) begründet. Dies ergibt sich schon daraus, dass die vertragliche Verankerung von Erwerbsrechten – neben Vorhand- und Vorkaufsrechten sowie Kaufsrechten, die beim Ausscheiden aus der Unternehmung wirksam werden – Wirkungen nur unter den Beteiligten zeitigen, nicht aber gegenüber der Gesellschaft, da sie selber nicht Partei ist (Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, § 44 N 261 f.). Vielmehr fungiert die

Arbeitgeberin vorliegend als blosser Ausführungsstelle, indem sie vertreten durch den Verwaltungsrat die Aktien auf fremde Rechnung (d.h. für den verkaufswilligen Aktionär) an die verbleibenden Aktionäre veräussern soll. Erwerber der zum Kauf freistehenden Aktien sind die Aktionäre und nicht die Gesellschaft. Die Preisbildung und das Verfahren zur Abwicklung des Veräusserungsgeschäfts richten sich denn auch im Fall des Ausscheidens analog den Regelungen, die für den Übergang der Aktien unter den Aktionären beim Vorkaufsrecht bzw. beim Kaufrecht bei Erbgang gelten (ABV Ziff. II/4 mit Hinweis auf Ziff. II/5.2 ff. und 6). Hat nach dem Gesagten die Beschwerdeführerin in als Arbeitgeberin im Zeitpunkt der Emittierung der neuen Mitarbeiteraktien nicht an die ausdrückliche Bedingung geknüpft, dass die Titel bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses wieder an die Gesellschaft zurückzugeben sind (Rückkauf durch die Gesellschaft), handelt es sich nicht um eine Rückgabeverpflichtung. Die neuen Mitarbeiteraktien sind unbelastet und die Aktionäre in ihrer Verfügungsmacht bezüglich Veräusserung und Verpfändung nicht beschränkt. Insoweit ist ein Diskont auf dem Verkehrswert der Aktien nicht gerechtfertigt, was in der Beschwerde zu Recht denn auch nicht mehr geltend gemacht wird.

E. 4.2.2.3

Die neu geschaffenen 48 Titel sind auch nicht gebundene, d.h. mit einer Verfügungssperre belegte Mitarbeiteraktien (vgl. E. 3.3.1 vorstehend). Weder aus dem öffentlich beurkundeten Beschluss betreffend die Erhöhung des Aktienkapitals noch aus dem Aktionärsbindungsvertrag (ABV; beide vom 22.11.2013) ergibt sich eine Klausel, wonach die Mitarbeiteraktien während einer bestimmten Sperrfrist nicht veräussert, verpfändet oder anderweitig belastet werden dürfen. Zwar verpflichten sich die Aktionäre, soweit sie auch Arbeitnehmer der Gesellschaft sind, beim Ausscheiden aus der Firmengruppe ihre Aktien an die Gesellschaft zuhanden der verbleibenden Aktionäre zu verkaufen (ABV Ziff. II/4). Dabei handelt es sich lediglich um eine Abmachung unter den Aktionären, die gegenüber der Gesellschaft keine verpflichtende Wirkung zeitigt, womit diese auch nicht zum Rückkauf der Aktien (im eigenen Namen und auf eigene Rechnung) verpflichtet werden kann. Wie bereits dargelegt, muss die Rückgabeverpflichtung der Titel von der Gesellschaft bzw. den Arbeitgebern selbst bestimmt sein. So verhält es sich hier nicht. Die Aktionäre vermögen rechtlich der Gesellschaft keine Rücknahmepflicht aufzuerlegen (vgl. E. 4.2.2.2 vorstehend). Die Aktionäre räumen sich gegenseitig ein Vorhand-/Vorkaufsrecht ein (ABV Ziff. II/5.1). In ABV Ziff. II/5 werden die Modalitäten für die Ausübung des Vorkaufsrechts sowie die Berechnungsformel (Mittel aus 1 x Substanzwert, 2 x Ertragswert [Durchschnitt der Gewinne der letzten drei Geschäftsjahre], mindestens aber Nominalwert) zur Ermittlung des Kaufpreises für die bestehenden Aktien einerseits und für die insgesamt 48 Aktien, die im Zuge der Aktienkapitalerhöhung 2013 erworben wurden, im Einzelnen detailliert festgelegt (Ziff. II/5.2). Macht die Gesellschaft weder Gebrauch von einem ersten Kaufangebot (Preis ermittelt von der Revisionsstelle gemäss Berechnungsmodell) noch von einem zweiten Kaufangebot an einen Dritten unter diesem Wert angebotenen Aktien, ist der Verkauf an Dritte zum tieferen Preis zulässig (ABV Ziff. II/5.3). Diese Vertragsbestimmungen regeln detailliert die Vorgaben zur Ermittlung des Kaufpreises und das Verfahren der Ausübung des Vorkaufsrechts bei einem späteren Verkauf der Aktien. Daraus lässt sich entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin jedoch nicht ableiten, dass die Arbeitnehmenden während einer bestimmten Sperrfrist über die Aktien nicht frei verfügen könnten, wie sie es in der Einsprache noch geltend gemacht hatte. In der Beschwerde wiederholt sie diesen Einwand denn auch nicht mehr (vgl. auch Bericht über

die Arbeitgeberkontrolle, wonach die Auskunftsperson der Arbeitgeberin gegenüber dem Revisor sagte, es liege keine Sperrfrist vor). Die vertraglichen Abreden unter den Aktionären betreffend Preisbildung sind Ausdruck ihrer freien Verfügung (vgl. auch E. 4.2.2.5 nachstehend). Die neuen Aktien stehen im Eigentum der Mitarbeiter. Zivilrechtlich haben sie die Verfügungsmacht, weil sie tatsächlich Träger der ihnen übertragenen Rechte (Aktien) sind und darüber frei verfügen können, indem sie die Aktien auf ein anderes Rechtssubjekt übertragen und sie auch zu ihren Gunsten belasten können (zum Begriff "Verfügung", "Verfügungsmacht" vgl. Koller in: Guhl, Das Schweizerische Obligationenrecht, 9. Aufl., 12 N 6 ff.). Geldwerte Vorteile aus unentgeltlich oder zu Vorzugsbedingungen abgegebenen Mitarbeiteraktien bilden im Zeitpunkt der Abgabe, d.h. ihres Erwerbs, massgebenden Lohn, und zwar unabhängig davon, ob es sich dabei um freie oder gebundene (mit einer Verfügungssperre belegte) Aktien handelt (WML Rz. 2015.2 mit Hinweis auf Art. 17b Abs. 1 DBG; BGE 138 V 463; vgl. auch BGer-Urteil 2C_357/2014, 2C_358/2014 vom 23.5.2016 E. 4.2, 6). Sind die Mitarbeiteraktien nicht mit einer Verfügungsbeschränkung (weder befristetes noch unbefristetes Veräusserungs-, Verpfändungsverbot) belastet, fällt eine Diskontierung des Verkehrswerts ausser Betracht.

E. 4.2.2.4

Soweit die Beschwerdeführerin behauptet, es liege kein geldwerter Vorteil vor, weil die Mitarbeiter bei einem Verkauf nur Anspruch auf den bezahlten Nominalwert und auf die positive Differenz zwischen dem dannzumaligen Aktienwert und dem Aktienwert von Fr. 10'400.-- bei der Ausgabe der Aktie hätten, ist ihr Folgendes entgegenzuhalten: Entscheidend für die Beurteilung ist – wie dargelegt – der Zeitpunkt des Erwerbs der Mitarbeiteraktien (22.11.2013) und nicht der Zeitpunkt des Verkaufs der neuen Aktien. Der Zufluss von Mitarbeiteraktien erfolgt im Zeitpunkt des Erwerbs, d.h. in jenem Zeitpunkt, in welchem der Rechtserwerb vollendet ist und die steuerpflichtige Person einen festen Rechtsanspruch aus dem Vermögensrecht erworben hat und z.B. die Stimmrechte ausüben und ausgeschüttete Dividenden beziehen kann. Der Besteuerungszeitpunkt von Mitarbeiteraktien markiert grundsätzlich die Trennlinie zwischen "den steuerbaren Einkünften aus den geldwerten Vorteilen" einerseits und "einem steuerfreien privaten Kapitalgewinn" andererseits, weil die Mitarbeiteraktien im Besteuerungszeitpunkt in der Regel in das Privatvermögen des Mitarbeiters übergehen. Wird die besteuerte Mitarbeiteraktie veräussert, kann ein steuerfreier Kapitalgewinn (Art. 16 Abs. 3 DBG) oder ein steuerlich unbeachtlicher Kapitalverlust resultieren (Zweifel, a.a.O., Art. 17b N 7). Dabei handelt es sich um zwei verschiedene Sachverhalte, die sowohl steuerrechtlich als auch AHV-rechtlich auseinandergehalten werden müssen und nicht miteinander vermischt werden dürfen. Eine nach der Besteuerung der Mitarbeiteraktien eintretende Wertsteigerung gilt als privater Kapitalgewinn, der in keinem Zusammenhang zum Arbeitsverhältnis steht (vgl. Handkomm. DBG, Art. 17b N. 2, 4; für die Ausnahme bei Wechsel der Bewertungsmethode vgl. Zweifel, a.a.O., Art. 17b N 7). Weil die Mitarbeiteraktien nach der Besteuerung zum Privatvermögen des Eigentümers gehören, bleiben sowohl Wertsteigerungen als auch Wertminderungen auf Mitarbeiteraktien, die nach diesem Zeitpunkt eintreten (ob beim Halten der Aktien oder bei einer späteren Veräusserung) ohne Einfluss auf den Vermögenswert im Zeitpunkt der Emittierung der Mitarbeiteraktien. Es trifft zwar zu, dass die Mitarbeiter bei einem späteren Verkauf die Differenz zwischen dem Ausgabepreis (Fr. 1'000.--) und dem Aktienwert bei der Übertragung am 22. November 2013, welchen die Beschwerdeführerin nach ihrer eigenen Berechnung auf Fr. 10'400.-- per 31. Dezember 2012 (vgl. ABV Ziff. II/5.2 letzter Absatz) festlegt, nicht beanspruchen

können. 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 dann, wenn es einer Forderung entspricht, die einen wirtschaftlichen Wert darstellt und über die der Arbeitnehmer verfügen kann (BGE 133 V 346 E. 5.3.1 mit Hinweisen). Leistungen von Dritten (i.c. der Beschwerdeführerin) sind dem Arbeitseinkommen zuzurechnen, wenn sie der steuerpflichtigen Person im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis ausgerichtet worden sind. Darunter fällt generell der Erwerb von Aktien von einer Drittperson zu einem Vorzugspreis, wobei die Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem reduzierten Erwerbspreis als Einkommen zu versteuern ist (BGer-Urteil 2C_357/2014, 2C_358/2014 vom 23.5.2016 E. 2.1; auch zum Folgenden). Dies gilt im Speziellen auch für die Abgabe von Mitarbeiteraktien zu Vorzugspreisen, wobei diese grundsätzlich im Zeitpunkt des Eigentumserwerbs zu besteuern sind (E. 6 des zitierten Urteils mit Hinweis). Die Beschwerdeführerin lässt bei ihrer Argumentation ausser Acht, dass die Mitarbeiter bereits im Zeitpunkt der Übertragung der Aktien einen wirtschaftlichen Vorteil realisiert haben, indem sie die neu geschaffenen Aktien zu nominal Fr. 1'000.-- erwerben konnten, während der Aktienwert nach ihrer eigenen Berechnung zu diesem Zeitpunkt Fr. 10'400.-- (Stichtag: 31.12.2012) betrug. Der geldwerte Vorteil liegt darin, dass die Mitarbeiter die neuen Titel zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Preis, mithin zu günstigeren Vorzugsbedingungen, erwerben konnten. Dies stellt wirtschaftlich eine Bereicherung dar (vgl. E. 4.2.1 vorstehend). Der Verkehrswert entspricht dem Preis, welcher unter normalen Verhältnissen auf dem freien Markt erzielt werden kann. Bei einem freien Verkauf der Aktien an unabhängige Dritte wäre unter objektiven Gesichtspunkten der Ausgabepreis weit höher als bloss der Nominalwert von Fr. 1'000.-- gewesen. Bereits unter Berücksichtigung des Aktienwerts gemäss der Berechnung der Beschwerdeführerin ergibt sich für die einzelnen Mitarbeiter, je nach der Anzahl der übernommenen Titel, eine erhebliche Vermögenszunahme und damit ein geldwerter Vorteil, der im Umfang der Differenz zwischen Verkehrswert und Ausgabepreis Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit bzw. massgebenden Lohn darstellt. Die Bemessung der steuerbaren Leistung ergibt sich klar aus dem Wortlaut von Art. 17b Abs. 1 Satz 2 DBG. Bemessungsgrundlage ist der Verkehrswert der Mitarbeiteraktie im Zeitpunkt des Erwerbs (22.11.2013) und nicht ein in der Zukunft liegender Veräusserungspreis, der ohnehin nicht vorausbestimmbar ist.

E. 4.2.2.5

ABV Ziff. II/5 letzter Absatz enthält eine spezielle Regelung betreffend den Kaufpreis für die im Zuge der Kapitalerhöhung neu geschaffenen 48 Aktien. Danach gilt bei einer späteren Veräusserung als Kaufpreis der Nominalwert plus die Differenz zwischen dem Wert der Aktien beim Erwerb (konkret Fr. 10'400.-- pro Aktie per 31.12.2012) und dem von der Revisionsstelle ermittelten Wert gemäss Berechnungsmodell (im Sinn des ABV). Ist diese Differenz negativ, ist der Kaufpreis gleich dem Nominalwert. Dabei handelt es sich um eine Preisbestimmung, welche die erwerbenden Aktionäre begünstigt, indem für die Übertragung der neuen Aktien ein herabgesetzter Preis festgelegt wird, nämlich um die Differenz zwischen dem Nominalwert (Fr. 1'000.--) und dem Wert der Aktien im Zeitpunkt des Erwerbs (Fr. 10'400.--). Als Kaufpreis gilt somit nicht der effektive Wert der Aktien im Zeitpunkt der Veräusserung (bemessen nach Berechnungsmodell gemäss ABV), wie er üblich ist unter Dritten und hier auch für die übrigen 102 Aktien gilt. Bei Annahme eines späteren Aktienwerts von Fr. 15'400.-- beträgt somit der Kaufpreis Fr. 6'000.-- (Nominalwert Fr. 1'000.-- + Fr. 5'000.--). Das bedeutet nichts anderes, als dass sich die

Aktionäre für die Übertragung der neuen 48 Aktien gegenseitig einen Vorzugspreis einräumen, indem sie anstatt des vollen Wertes (Fr. 15'400.--) einen herabgesetzten Kaufpreis von Fr. 6'000.-- festlegen. In der Differenz von Fr. 9'400.-- pro Titel liegt eine Begünstigung des Aktionärs vor, der die zum Kauf anstehenden Aktien erwirbt. Die Übertragung dieser Aktien unter den Aktionären erfolgt somit unter Vorzugsbedingungen (wie seinerzeit der Erwerb der Mitarbeiteraktien). Die Differenz von Fr. 9'400.-- gemäss Beispiel stellt indes nicht einen geldwerten Vorteil im Sinn von Art. 17b Abs. 1 DBG dar, weil es um einen Handel von Aktien unter Aktionären geht und der geldwerte Vorteil nicht im Zusammenhang mit einem Arbeitsverhältnis steht. Soweit der kaufende Aktionär begünstigt wird, indem er die Aktien unterpreislich erwerben kann, liegt von Seiten des Verkäufers eine Schenkung vor (vgl. auch Vogt in: Basler Komm. OR I, Art. 239 N 18), die steuerfrei ist (direkte Bundessteuer, Kanton LU). Soweit der Verkäufer die Aktie unter dem effektiven Wert an die Aktionäre überträgt, verzichtet er im Umfang der Differenz von Fr. 9'400.-- pro Titel auf einen höheren Kapitalgewinn. Die Reduktion des Kaufpreises basiert allein auf der Vereinbarung unter den Aktionären gemäss dem Aktionärbindungsvertrag. Sie beruht auf der freien Willensbildung der beteiligten Aktionäre und ist nicht durch die Gesellschaft bzw. die Arbeitgeberin vorbestimmt worden. Beim Verkauf der Aktien an Dritte gilt diese Einschränkung nicht. Solche freiwillig eingegangene Verpflichtungen (Verkauf unter dem effektiven Vermögenswert) sind bei der Ermittlung des Verkehrswerts nicht zu berücksichtigen (E. 3.3.3 zuvor). Dies gilt selbstredend nicht nur im Zeitpunkt des Erwerbs der Mitarbeiteraktien, sondern auch für die Ermittlung des Aktienwerts im Zeitpunkt einer späteren Veräusserung. Es ist zu wiederholen, dass im Rahmen von Aktionärbindungsverträgen freiwillig eingegangene Einschränkungen – sei es in Bezug auf die Handelbarkeit, sei es betreffend die Kaufpreisbestimmung wie hier – keinen Einfluss auf den effektiven Wert der Aktien haben. Dieser bestimmt sich nach dem Ertragswert und dem Substanzwert der Unternehmung. Das sind Faktoren, die allein aufgrund der Erfolgsrechnung und Bilanz der Gesellschaft festgesetzt werden. Der Kaufpreis der Aktie spielt dabei keine Rolle. Verzichten aber die Aktionäre freiwillig auf Geltendmachung des effektiven Vermögenswerts bzw. gestehen sie sich gegenseitig einen Vorzugspreis für den Kauf der ursprünglich (unter Vorzugsbedingungen bezogenen) Aktien zu, handelt es sich auch diesbezüglich nicht um eine von der Arbeitgeberin verfügte Einschränkung. Ein Diskont auf dem Verkehrswert der Mitarbeiteraktien im Zeitpunkt der Besteuerung ist daher auch unter diesem Aspekt ausgeschlossen. Abgesehen davon ist die Diskontierung nur für gebundene Mitarbeiteraktien zulässig, was sich nach dem klaren Wortlaut von Art. 17 Abs. 2 DBG danach richtet, ob es sich um mit Sperrfristen bzw. Rückgabepflichtung (E. 4.2.2.1) belegte Aktien handelt. Dies trifft hier nicht zu. Die Gewährung des Diskontabzugs dient nicht dazu, freiwillig eingegangene Preisherabsetzungen bei späterer Veräusserung der Mitarbeiteraktien auszugleichen.

E. 4.3

Die Bewertung des massgebenden Lohns bzw. des geldwerten Vorteils aus Mitarbeiterbeteiligungen richtet sich nach den Vorschriften über die direkte Bundessteuer (WML Rz. 2014.4; Art. 7 lit. c bis AHVV). Dieser bemisst sich somit nach der Differenz zwischen Verkehrswert und Erwerbspreis (Art. 17b Abs.1 DBG; WML Rz 2015.3). Der wirtschaftliche Wert der Beteiligungsrechte (Steuerwert der Wertpapiere) wird von den Steuerbehörden ermittelt. Die Bewertungsmeldungen können bei der zuständigen Steuerbehörde mit einer schriftlichen und begründeten Anfrage im Einzelfall oder bei den Arbeitgebenden einverlangt werden (WML Rz. 2011.6; vgl. auch BGE 134 V 297 E. 2.8

betreffend Bewertung des Steuerwerts von Aktien bei überhöhter Dividendenausschüttung). Die Angaben der Steuerverwaltung sind verbindlich (vgl. Art. 23 Abs. 4 AHVV). Die Verbindlichkeit der Angaben der Steuerbehörden für die Ausgleichskassen und die daraus abgeleitete relative Bindung des Sozialversicherungsgerichts an die rechtskräftigen Steuertaxationen sind insbesondere auf die Bemessung des massgebenden Einkommens und des betrieblichen Eigenkapitals beschränkt (vgl. BGer-Urteil 9C_803/2011 vom 23.8.2012 E. 3.5.2 mit Hinweisen). Da die Ausgleichskassen an die Angaben der Steuerbehörden gebunden sind und das Sozialversicherungsgericht grundsätzlich nur die Kassenverfügung auf ihre Gesetzmässigkeit zu überprüfen hat, darf das Gericht von rechtskräftigen Steuertaxationen bloss dann abweichen, wenn diese klar ausgewiesene Irrtümer enthalten, die ohne Weiteres richtig gestellt werden können, oder wenn sachliche Umstände gewürdigt werden müssen, die steuerrechtlich belanglos, sozialversicherungsrechtlich aber bedeutsam sind (BGer-Urteil 9C_215/2014 vom 3.9.2014 E. 2.5 mit zahlreichen Hinweisen, insbesondere BGE 110 V 83 E. 4 und 110 V 369 E. 2a).

E. 4.3.1.1

Gestützt auf die Meldungen der Steuerbehörde betreffend Wertschriftenbewertung pro Titel der Beschwerdeführerin per Stichtag 31. Dezember 2012 und 31. Dezember 2013 ging die Ausgleichskasse von einem Steuerwert von je Fr. 13'900.-- pro Mitarbeiteraktie aus. Das Vermögen – und damit insbesondere auch das Wertschriftenvermögen – wird zum Verkehrswert bewertet (§ 44 des Steuergesetzes des Kantons Luzern [StG; SRL Nr. 620]) . Für nicht regelmässig gehandelte Aktien, Genossenschaftsanteile und andere Beteiligungsrechte ist der Verkehrswert gemäss § 47 Abs. 2 StG zu schätzen. Die Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert bzw. von nichtkотиerten Aktien erfolgt im Kanton Luzern grundsätzlich aufgrund der Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer (Luzerner Steuerbuch, Weisungen StG-Vermögenssteuer § 47 Nr. 2, auch zum Folgenden). Für die Ermittlung des Ertragswerts eines Unternehmens wird der Jahresgewinn des aktuellen und des letztjährigen Geschäftsjahres (n und n-1) verwendet, wobei der Reingewinn des aktuellen Geschäftsjahres doppelt gewichtet wird (entspricht Modell 1 gemäss Rz. 7 KS 28 der SSK). Auf Wunsch der Gesellschaft wird das Modell 2 (Mittelwert der Gewinne der letzten 3 Jahre) als Berechnungsbasis verwendet. Nach einem Modellwechsel muss das Berechnungsschema während mindestens fünf Jahren beibehalten werden. Mitarbeiteraktien unterliegen zum Verkehrs- bzw. zum Formelwert der Vermögenssteuer. Bei gesperrten Mitarbeiteraktien kann entsprechend der verbleibenden Sperrfrist auf dem Verkehrs- bzw. Formelwert ein Einschlag gemäss Diskontierungstabelle vorgenommen werden (LU StB, Weisungen, StG-Vermögenssteuer § 47 Nr. 3).

E. 4.3.1.2

Vorliegend besteht kein Grund, von der Bewertungsart durch die Steuerbehörde abzuweichen. Zum einen stützt sich die Bewertung der Dienststelle Steuern des Kantons Luzern auf die Bemessungsgrundsätze gemäss KS 28 der SSK und gilt als Bemessungsmethode sowohl für die Vermögenssteuern als auch für den Wert von Beteiligungspapieren sowie für die AHV (vgl. Unterlagen Bewertung von Unternehmen im Steuerrecht, Bedeutung und Anwendbarkeit von SSK Kreisschreiben Nr. 28; November 2014; S. 2, 3; https://steuern.lu.ch/-/media/Steuern/Dokumente/Steuerseminare/2014/Steuerseminar_2014_Bewertungen_Unternehmen.pdf). Gemäss Rz. 2 Abs. 4 KS 28 der SSK entspricht der Verkehrswert von nichtkотиerten Wertpapieren, für die keine

Kursnotierungen bekannt sind, dem inneren Wert. Durch die Verwendung des Begriffs "innerer Wert" wird zum Ausdruck gebracht, dass die Bewertung nicht von aussen über den Markt vorgenommen wird, sondern dass der Wert der Wertpapiere ihrem anteilmässigen Wert am Unternehmen entspricht (Entscheid des Steuergerichts des Kantons Zürich 1ST.2015.35 vom 21.10.2015 E. 1b mit Hinweis auf Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. A. 2015, § 50 N 10, auch zum Folgenden). Privatrechtliche Verträge wie beispielsweise Aktionärbindungsverträge, welche die Übertragbarkeit der Wertpapiere beeinträchtigen, sind daher für die Bewertung unbeachtlich, weil sie den inneren Wert nicht verändern. Denn bei der Bewertung stehen Ertrags- (d.h. Reingewinn) und Substanzwert des Unternehmens im Vordergrund. Im gleichen Sinn hat das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich bereits mit Entscheid SB.2007.00097 vom 14. Mai 2008 (www.vgr.zh.ch) erkannt, dass Aktionärbindungsverträge, welche die freie Handelbarkeit (d.h. im Sinn der Übertragbarkeit) der Aktien einschränken, keinen Grund darstellen, von der Bewertung gemäss den Grundsätzen nach der Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert (E. 3.3) abzuweichen.

E. 4.3.1.3

Gestützt auf das KS 28 hat die Steuerbehörde den Steuerwert aus der Gewichtung von Ertragswert und Substanzwert ermittelt. Dabei basiert die Ertragswertermittlung der Unternehmung auf dem Durchschnitt des ausgewiesenen ordentlichen Reingewinns: laufendes Jahr 2013 (doppelt) und Vorjahr 2012 (einfach), kapitalisiert mit 7,5 (Basis 2012) bzw. 8,0 Prozent (Basis 2013). Dies steht in Einklang mit KS 28 Rz. 8 Abs. 1 und 2 (vgl. dazu auch Kommentar 2015, a.a.O., S. 12 f., Rz. 8). Die Steuerbewertung wurde von der Beschwerdeführerin nicht beanstandet, und zwar weder hinsichtlich des Ertragswerts noch des Substanzwerts. Zwar enthalten die Steuerbewertungen den Hinweis, dass der Pauschalabzug für vermögensrechtliche Beschränkungen (Rz. 61 bis 64 des KS Nr. 28 SSK) vorbehalten bleibe. Der Pauschalabzug ist indes nicht zulässig, wenn Anspruch auf eine angemessene Dividende besteht (KS 28 Rz. 63 Abs. 1). Wie aus den Akten ersichtlich, richtet die Beschwerdeführerin Dividenden aus (vgl. ABV Ziff. 3, Revisionsbericht der Arbeitgeberkontrolle). Der ermittelte Aktienwert ist steuerrechtlich von Relevanz sowohl bei der Vermögenssteuer (Mitarbeiteraktien = Wertschriftenvermögen) als auch bei der Einkommenssteuer (positive Differenz zwischen Verkehrswert und Ausgabepreis der Aktien = Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit) und ist somit sozialversicherungsrechtlich verbindlich. Die Bewertung im Sinn der dargelegten Grundsätze beruht auf der Überlegung, dass der Verkehrswert der nicht regelmässig gehandelten Aktien – gleich wie der in den offiziellen Börsenkotierungen zum Ausdruck kommende Verkehrswert kotierter Aktien – erfahrungsgemäss vom bisherigen und zu erwartenden Ertrag in Form von Dividenden und anderen Gewinnanteilen sowie von der Ertragsintensität der Gesellschaft abhängt und durch weitere Faktoren der Gesellschaft (Vermögen, Liquidität, Stabilität etc.) beeinflusst wird (zit. Entscheid Steuerrekursgericht Zürich vom 21.10.2015 a.a.O. E.1e mit Hinweis auf StE 1988 B 72.13.22 Nr. 10). Da die Bewertung der Steuerbehörde weder klar ausgewiesene Irrtümer enthält, die ohne Weiteres richtig gestellt werden könnten, noch sachliche Umstände gewürdigt werden müssen, die steuerrechtlich belanglos, sozialversicherungsrechtlich aber bedeutsam sind, ist auch das Sozialversicherungsgericht an den Steuerwert von Fr. 13'900.-- gebunden. Darauf ist folglich abzustellen. Von dieser Bemessungsmethode abzuweichen, besteht hier umso weniger Anlass, als der Steuerwert der Aktien der Beschwerdeführer in kontinuierlich nach

Modell 1 ermittelt wird, wobei sich der Aktienwert per 31. Dezember 2014 auf Fr. 20'900.-- brutto erhöhte. Auch im Steuerjahr 2011 wurde das gleiche Bewertungsmodell angewendet. Die Beschwerdeführer in selbst hat somit weder im hier massgeblichen Steuerjahr 2013 noch in den vorangehenden bzw. nachfolgenden Steuerperioden gegenüber der Steuerbehörde die Anwendung von Modell 2 verlangt. Da nach dem klaren Wortlaut von Art. 7 lit. c bis AHVV in Bezug auf die Bewertung die Vorschriften des Steuerrechts gelten, spricht nichts dafür, von der Steuerbewertung der Dienststelle Steuern abzuweichen. Die Beschwerdeführer in tut denn auch mit keinem Wort dar, was eine bessere Erkenntnis zum Verkehrswert der von den Arbeitnehmern im Privatvermögen gehaltenen Aktien ergeben würde.

E. 4.3.2

Die Beschwerdeführerin hat gemäss ihrer separaten Berechnung einen Wert pro Aktie von Fr. 10'400.-- per 31. Dezember 2012 ermittelt. Auf diese Berechnung kann indessen nicht abgestellt werden. Wie aus Anhang 1 zum ABV hervorgeht, weicht die Berechnung in einem wesentlichen Punkt von den Grundsätzen gemäss dem KS 28 der SSK ab. Dies betrifft insbesondere die Ermittlung des Ertragswerts. Abweichend von den vorstehend dargelegten Bemessungsregeln berücksichtigt sie drei Geschäftsjahre und stellt im Hinblick auf die Bewertung per Stichtag 31. Dezember 2012 auf die Geschäftsjahre 2010, 2011 und 2012 ab. Dies widerspricht KS 28 Rz. 8 Abs. 2, wonach beim im Kanton Luzern angewendeten Berechnungsmodell 1 die Reingewinne des laufenden Geschäftsjahres und des Vorjahres berücksichtigt werden, wobei der Reingewinn des letzten Geschäftsjahres doppelt gewichtet wird. Weiter geht die Beschwerdeführerin von einem höheren Kapitalisierungssatz des Reingewinns (10,5 %) aus. Indem die Beschwerdeführerin den Reingewinn von drei Geschäftsjahren einfach gewichtet, geht sie letztlich vom Modell 2 aus (KS 28 Rz. 7 Abs. 1, 8 Abs. 2 Satz 2). Diese unterschiedliche Bemessungsmethode führt bei der von der Beschwerdeführerin angewandten Berechnung zu einem tieferen Aktienwert, weil das Geschäftsergebnis 2010 wesentlich niedriger lag als die Reingewinne der Jahre 2011 und 2012. Hinzu kommt, dass sie zu Unrecht auf den Wert per 31. Dezember 2012 abstellt, ist doch hier klarerweise der für das Steuerjahr 2013 ermittelte Wert massgebend, nachdem der Aktionärswerb per 22. November 2013 stattfand. Sodann ist in dem Zusammenhang zu wiederholen, dass privatrechtliche Verträge wie beispielsweise Aktionärsbindungsverträge, welche die Übertragbarkeit der Wertpapiere beeinträchtigen, steuerlich unbeachtlich sind (KS 28 Rz. 61 Abs. 2). Auf den Formelwert gemäss Aktionärsbindungsvertrag kann somit entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin nicht abgestellt werden. Im gleichen Sinn hat auch das Steuerrekursgericht Zürich im bereits mehrfach zitierten Entscheid (1ST2015.35 vom 21.10.2015) nicht auf den Formelwert gemäss dem Aktionärsbindungsvertrag, sondern auf die Berechnungsmethode gemäss dem Modell 1 des KS 28 SSK abgestellt. Gemäss dem ABV hatten sich die Aktionäre (gleichzeitig Partner der Unternehmung) verpflichtet, für Käufe und Verkäufe von Aktien der Gesellschaft untereinander ausschliesslich auf den von der Revisionsstelle ermittelten Substanzwert abzustellen. Bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses eines Partners stand den übrigen Partnern ein Kaufrecht zu, die Aktien zum dannzumal geltenden Substanzwert zu kaufen, wobei bei Nichtausübung des Kaufrechts die Aktien nach Ablauf eines Jahres an einen Dritten veräussert werden konnten (E. 2d/bb des zitierten Entscheids, auch zum Folgenden). Wie das Gericht ausführte, hat die Bewertung des Vermögens nach objektiv-technischen Grundsätzen zu erfolgen und darf es nicht darauf ankommen, welcher Wert einem Vermögensrecht für die betreffend steuerpflichtige Person aufgrund ihrer

individuellen Umstände zukommt, da dies Ausfluss der subjektiv-wirtschaftlichen Betrachtungsweise darstellt, die für die Bewertung nicht massgebend ist. Auch unter dem Aspekt der rechtsgleichen Behandlung im Zusammenhang mit der Bewertung von nicht kotierten Wertpapieren ist für alle im Kanton Luzern domizilierten Unternehmen die gleiche Bewertungsmethode anzuwenden und somit das Modell 1, welches die Dienststelle Steuern Luzern standardmässig anwendet. Es bleibt folglich bei dem steuerrechtlich relevanten Verkehrswert von Fr. 13'900.--, wie von der Ausgleichskasse berücksichtigt.

E. 5

In der Einsprache (B/Ziff. 2) ging die Beschwerdeführerin davon aus, dass die Ausgleichskasse für die einzelnen fünf Aktionäre diverse Werte zwischen Fr. 13'664.-- und Fr. 13'729.-- pro Titel aufgerechnet habe. Dem ist nicht so. Sie ist für alle von einem Verkehrswert von Fr. 13'900.-- ausgegangen und hat nach Abzug des Nominal-/Erwerbspreises von Fr. 1'000.-- einen Nettowert von Fr. 12'900.-- pro Aktie ermittelt (vgl. Berechnungsblatt zu Kapitalerhöhung, Bel. A13). Die detaillierte Aufrechnung betreffend geldwerte Vorteile aus Mitarbeiteraktien ergibt sich aus der Differenzaufstellung des Revisors vom 5. Januar 2016 (Beleg A6). Die dort aufgeführten Aufrechnungen für jeden einzelnen mitarbeitenden Aktionär stimmen mit den Detailberechnungen "Aufrechnungshilfe" (Belege A28-A32) überein. Daraus geht hervor, dass es sich bei den festgestellten Differenzen um sog. Nettobeträge handelt. Dementsprechend wurden diese für die Beitragserhebung in Bruttobeträge umgerechnet, indem der Anteil der Sozialversicherungsbeiträge, die die Arbeitnehmer zu tragen hätten, zum massgebenden Lohn aufgerechnet wurde. Es fragt sich, ob diese Umrechnung rechtens ist: Die Leistungen, welche Arbeitgeber freiwillig oder aufgrund gesetzlicher Vorschriften übernehmen, indem sie die von den Arbeitnehmenden geschuldeten AHV/IV/EO/ALV-Beiträge und Steuern selbst tragen (Nettolohnvereinbarung) gehören zum massgebenden Lohn (WML Rz. 2080; vgl. dazu auch Wegleitung über den Bezug der Beiträge in der AHV, IV und EO [WBB; Stand 1.1.2015], Rz. 2023). Wurde ein Nettolohn vereinbart, so gelten die Arbeitnehmerbeiträge als von den Arbeitnehmenden entrichtet (WBB Rz. 2022). Ausgenommen von der Umrechnung in Bruttolöhne sind Naturalleistungen und Globallöhne (WML Rz. 2081). Die unterpreisliche Zuteilung von Mitarbeiterbeteiligungen zählt als Naturalleistung zu den andern geldwerten Vorteilen, die nach Art. 17 Abs. 1 DBG steuerbar sind, da der Grund dieses Wertzuflusses im Arbeitsverhältnis der steuerpflichtigen Person (Arbeitnehmer) liegt (Handkomm. zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 17 DBG N 57; vgl. auch BGE 133 V 346 E. 5.3.1 mit Hinweis; Mitarbeiteroptionen steuerrechtlich als Naturaleinkünfte beurteilt). Beim Differenzbetrag von Fr. 12'900.-- pro Titel handelt es sich um einen geldwerten Vorteil und im Sinn der steuerrechtlichen Praxis somit um Naturaleinkommen, welches gestützt auf WML Rz. 2081 nicht in Bruttolohn umzurechnen ist. Weiter ist zu beachten, dass es sich beim von der Steuerbehörde ermittelten Wert von Fr. 13'900.-- um einen Bruttowert pro Titel handelt. Auch unter diesem Gesichtspunkt erweist sich die Umrechnung des Differenzbetrags von Fr. 12'900.-- als nicht gerechtfertigt. In diesem Punkt sind der Einspracheentscheid vom 6. Juli 2016 und die ihm zugrundeliegende Nachzahlungsverfügung vom 6. Januar 2016 aufzuheben. Die Sache wird an die Ausgleichskasse zurückgewiesen, damit sie die aufzurechnenden Löhne betreffend die geldwerten Vorteile aus Mitarbeiteraktien von Fr. 12'900.-- pro Titel berechne.

E. 6

Nach dem Gesagten ist die von der Beschwerdegegnerin vorgenommene sozialversicherungsrechtliche Qualifikation des Vorzugpreises der Arbeitnehmeraktien als massgebender Lohn nicht zu beanstanden. In diesem Punkt erweist sich die Beschwerde als unbegründet. Bezüglich der Berechnung der aufzurechnenden Beiträge ist die Beschwerde im Sinn der vorstehenden Ausführungen (E. 5) teilweise gutzuheissen.

E. 7

Das Verfahren vor dem kantonalen Gericht im Sozialversicherungsprozess ist für die Parteien kostenlos (Art. 61 lit. a des Bundesgesetzes über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts ([ATSG; SR 830.1]). Anspruch auf eine (reduzierte) Parteientschädigung (Art. 61 lit. g ATSG) besteht im vorliegenden Fall nicht, da die Beschwerdeführer in nicht anwaltlich vertreten ist. Gemessen an der Lohnsumme obsiegt die Beschwerdeführerin bloss in einem Nebenpunkt, weshalb es sich auch nicht rechtfertigt, der Beschwerdeführer in eine Umtriebsentschädigung gestützt auf § 29 Abs. 3 der Verordnung über die Kosten in Zivil-, Straf- und verwaltungsgerichtlichen Verfahren (JusKV; SRL Nr. 265) zuzusprechen.

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