

SO_GERICHTE SGSTA.2019.57 vom 11. Mai 2020

SO Obergericht, 2020-05-11, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGSTA.2019.57

FR: SO_GERICHTE SGSTA.2019.57 du 11 mai 2020

IT: SO_GERICHTE SGSTA.2019.57 del 11 maggio 2020

Regeste

Einkommen, echte Mitarbeiterbeteiligung, Call Option. Nicht börsenkotierte Call Option als gesperrte, echte Mitarbeiterbeteiligung; Vestingklausel; Abfindung für Verzicht auf Ausübung der Call Option als steuerbare, erwerbsnahe Entschädigung für die Nichtausübung eines Rechts.

Volltext

KSGE 2020 Nr. 1

StG § 22bis, § 22ter Abs. 1, § 31 Abs. 1 lit. d, DBG Art. 17a, 17b Abs. 1, 23 lit. d.

Einkommen, echte Mitarbeiterbeteiligung, Call Option

Aus den Erwägungen

2. Die Besteuerung von geldwerten Vorteilen aus Mitarbeiterbeteiligungen wird in Art. 17 Abs. 1 und Art. 17b Abs. 1 DBG, die Besteuerung einer Entschädigung für die Nichtausübung eines Rechts in Art. 23 lit. d DBG geregelt. Eine nahezu gleichlautende Formulierung findet sich in § 22 Abs. 1 StG und § 22ter Abs. 1 StG bzw. in § 31 Abs. 1 lit. d StG. Rekurs und Beschwerde können daher gemeinsam behandelt werden. Soweit notwendig wird auf Differenzierungen nachfolgend eingegangen.

Am 1. Januar 2013 ist das Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen in Kraft getreten. Dieses Gesetz regelt als Mantelerlass für die Revision von DBG und StHG den Begriff, den Besteuerungszeitpunkt und die Bewertung der verschiedenen Formen von Mitarbeiterbeteiligungen. Als Auslegungshilfe hat die Eidg. Steuerverwaltung (EStV) das Kreisschreiben Nr. 37 "Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen" herausgegeben.

3. Zunächst ist die Frage zu beantworten, ob die dem Rekurrenten im Jahr 2012 eingeräumten Call Optionen für den Kauf von total 12.5 % des Aktienkapitals der Y AG als Mitarbeiterbeteiligungen im Sinne von Art. 17a DBG bzw. § 22bis StG (Art. 7c StHG) angesehen werden können. Von Mitarbeiterbeteiligungen wird dann gesprochen, wenn ein Beteiligungsrecht eines Arbeitnehmers auf das ehemalige, das aktuelle oder das künftige Arbeitsverhältnis mit dem Arbeitgeber zurückzuführen ist (vgl. Ziff. 2.3 Kreisschreiben Nr. 37). Nach dem Wortlaut des Gesetzes genügt das Arbeitsverhältnis als Rechtsgrund. Erfolgt die Leistung durch einen Dritten, verlangt das Bundesgericht in konstanter Rechtsprechung, dass unter Würdigung der gesamten Umstände des Einzelfalles festzustellen sei, ob ein wirtschaftlicher bzw. kausaler Zusammenhang zwischen der vom Dritten erbrachten geldwerten Leistung und der Arbeitsleistung besteht (BGer vom 23.05.2016, 2C_358/2014, E. 3; vom 29.11.2006, 2A_381/2006, E. 2.1 und 2.3.1; V. VALLUCI, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. A., Art. 7c StHG N 14).

Vorliegend kann dem Wortlaut der Kaufrechtsvereinbarung aus dem Jahr 2012 kein Zusammenhang zwischen dem Arbeitsvertrag und der eingeräumten Option entnommen werden. Dies allein ist jedoch nicht massgebend, schweigt sich die Kaufrechtsvereinbarung generell über die Hintergründe und die verfolgten Absichten der Optionseinräumung aus. Immerhin wurde in der Präambel festgehalten, dass der Rekurrent Project Manager der Arbeitgeberin sei. Darauf hätte verzichtet werden können, wenn die Option überhaupt keinen Zusammenhang zum Arbeitsvertrag des Rekurrenten gehabt hätte. Dem eingereichten Memorandum vom 29. April 2015 der X AG, der damaligen Vertreterin des Rekurrenten, kann dazu entnommen werden, dass die erste Call Option dem Rekurrenten aufgrund seiner Position eingeräumt wurde. Weiter fällt auf, dass die Arbeitgeberin dem Rekurrenten den Kaufpreis für das Kaufrecht (total CHF 4'687.50) mittels Darlehen zu einem günstigen Zins von 1.5 % vorgeschossen hat; aussenstehenden Dritten wären diese Konditionen kaum gewährt worden. Dieser Kaufpreis ist denn entsprechend zu berücksichtigen; dass dabei das Darlehen erlassen worden wäre, ist nicht ersichtlich. Weiter kann dem Side-Letter zur Kaufrechtsvereinbarung entnommen werden, dass die Einräumung des zusätzlichen Kaufrechts an 2.5 % des Aktienkapitals von der erfolgreichen Einführung von Software-Modulen abhängig gemacht wurde. Mit dieser zweiten gevesteten Option sollte somit ausdrücklich ein Anreiz geschaffen werden, um Erfolge im Arbeitsverhältnis zu erzielen. Der Aktionärsvereinbarung vom 5. September 2012 kann entnommen werden, dass nur der Rekurrent und ein weiterer führender Mitarbeiter Optionsrechte erhielten. Aussenstehende Dritte sollten somit nicht an der Gesellschaft beteiligt werden. Weiter kann Ziff. 1.2. der Aktionärsvereinbarung entnommen werden, dass die Y AG sich vorbehält, an weitere Mitarbeiter Optionen für den Erwerb von 5 % des Aktienkapitals auszugeben. Die Optionen waren daher klar ein Mittel, um führende Mitarbeiter an der Gesellschaft zu beteiligen. Damit steht auch fest, dass die Call Optionen als Mitarbeiterbeteiligung bezeichnet werden müssen. Weil vorliegend mit der Ausübung der Call Optionen eine direkte Beteiligung am Eigenkapital angestrebt wurde, können die Optionen als "echte" Mitarbeiterbeteiligung angesehen werden (J. BAUER, Neuerungen bei der Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen, ASA 81 S. 440; Ziff. 2.3.1 Kreisschreiben Nr. 37).

4. Die Besteuerung von echten Mitarbeiteroptionen wird in Art. 17b DBG bzw. § 22ter StG (Art. 7d StHG) geregelt. Dabei wird zwischen freien und gesperrten einerseits und zwischen börsenkotierten und nicht börsenkotierten Mitarbeiteroptionen andererseits unterschieden. Freie börsenkotierte Mitarbeiteroptionen werden im Zeitpunkt des Erwerbs (Art. 17b Abs. 1 DBG bzw. § 22ter Abs. 1 StG), gesperrte und nicht börsenkotierte Mitarbeiteroptionen im Zeitpunkt der Ausübung (Art 17b Abs. 3 DBG bzw. § 22ter StG) besteuert.

Vorliegend geht es um nicht börsenkotierte Optionen. Da die zweite Call Option mit einer Vestingklausel versehen wurde, muss auch von gesperrten Mitarbeiteroptionen (J. BAUER, a.a.O., ASA 81 S. 451) gesprochen werden. Somit wären die dem Rekurrenten ausgegebenen Mitarbeiteroptionen im Zeitpunkt der Ausübung zu besteuern. Dabei entspricht die steuerbare Leistung dem Verkehrswert der Aktie vermindert um den Ausübungspreis.

5. Zu einer Ausübung der Mitarbeiteroptionen ist es in casu aber nicht gekommen. Mit Aktienkaufvertrag vom 16. Januar 2015 erwarb ein Aktionär von den übrigen Aktionären sämtliche Aktien der Y AG. In Anhang 3.2 dieses Vertrags wurde festgehalten, dass diejenigen Mitarbeiter, die Optionen erhalten oder denen Optionen in Aussicht gestellt

wurden, auf das Optionsrecht verzichten sollen. Dafür wurden Kompensationszahlungen von CHF 250'000 ausbezahlt. Der Rekurrent erhielt davon einen Betrag von CHF 225'000. Es stellt sich nun die Frage, wie dieser Verzicht auf das Optionsrecht zu bewerten ist. Die Veranlagungsbehörde ging ursprünglich von einer Entschädigung für die Nichtausübung eines Rechts (Art. 23 lit. d DBG bzw. § 31 lit. d StG) aus. Im Einspracheentscheid wurde der Betrag von CHF 225'000 hingegen als Einkunft aus unselbständiger Tätigkeit (Art. 17 Abs. 1 DBG bzw. § 22 Abs. 1 StG) angesehen. Die Rekurrenten gehen demgegenüber von einem steuerfreien Kapitalgewinn (Art. 16 Abs. 3 DBG bzw. § 21 Abs. 3 StG) aus.

Von einem Kapitalgewinn wird gesprochen, wenn Privatvermögen verkauft wird und dabei ein Vermögenszuwachs (Wertzuwachs) resultiert (F. RICHNER et al., Handkommentar zum DBG, 3. A., Art. 16 N 150). Der Begriff des privaten Kapitalgewinns darf als systemwidrige Ausnahme vom Grundsatz der Reineinkommensbesteuerung (BGer vom 03.04.2015, 2C_618/2014, E. 5.1) nicht ausdehnend interpretiert werden.

Wertzuwachsgegewinne, die bei der Ausübung einer Call Option im Rahmen des Privatvermögens erzielt werden, werden grundsätzlich als Kapitalgewinn angesehen und dürfen daher nicht besteuert werden (F. RICHNER et al., a.a.O., Art. 20 N 61). Vorliegend wurde die Call Option aber gerade nicht ausgeübt oder veräussert. Vielmehr hat der Rekurrent auf deren Ausübung verzichtet. Für diesen Verzicht hat er eine Kompensationszahlung von CHF 225'000 erhalten. In der Lehre und Praxis wird die Abfindung für den Verzicht auf die Ausübung eines Kaufrechts als Vermögensertrag und nicht als Kapitalgewinn angesehen (P. LOCHER, Kommentar zum DBG, 2. A., Art. 21 N 47, mit Hinweisen zur Rechtsprechung). Ob das Kaufrecht dabei auf den Erwerb eines Grundstücks oder den Erwerb von Beteiligungspapieren gerichtet ist, kann keine Rolle spielen. Als steuerfreier Kapitalgewinn müsste hingegen wohl die Entschädigung für die Übertragung eines Kaufrechts qualifiziert werden (Praxisfestlegung Kanton Graubünden, Abgrenzung Vermögensertrag - Kapitalgewinn, Ziff. 2.10). Nachdem hier aber die Call Option explizit nicht übertragen, sondern auf deren Ausübung verzichtet wurde, ist hier davon auszugehen, dass der Rekurrent eine steuerbare Abfindung erhalten hat.

Zu keinem anderen Ergebnis gelangt man, wenn man - wie von den Rekurrenten beantragt - von einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise ausgehen würde. Nach ihrer Ansicht kommt der Verzicht auf das Optionsrecht wirtschaftlich einem Verkauf eines Wertpapiers gleich. Dabei wird aber übersehen, dass beim Verzicht auf die Ausübung einer Option im Gegensatz zur Übertragung des Optionsrechts kein Privatvermögen verkauft wird. Eine ausdehnende Rechtsprechung ist in diesem Zusammenhang wie bereits erwähnt nicht zulässig. Weiter ist zu beachten, dass selbst bei Annahme eines Verkaufs der Verkauf von Mitarbeiteraktien oder Mitarbeiteroptionen gemäss Verwaltungspraxis als "Ausübung" gilt (vgl. Ziff. 4.2 Kreisschreiben Nr. 37). Diese weite Auslegung des Begriffs der "Ausübung" wird auch von der Lehre geschützt (V. VALLUCI, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. A., Art. 17b DBG N 16). Bei einem Verkauf von Mitarbeiteroption entsteht nun aber kraft ausdrücklicher gesetzlicher Grundlage kein steuerfreier Kapitalgewinn (vgl. E. 4 vorstehend). Vielmehr ist die Differenz zwischen dem Veräusserungserlös und den Gewinnungskosten als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit steuerbar (V. VALLUCI, a.a.O., Art. 17b DBG N 39).

6. Zu prüfen bleibt, ob der Verzicht auf die Call Optionen als Entschädigung für die Nichtausübung eines Rechts (Art. 23 lit. d DBG bzw. § 31 lit. d StG) besteuert werden könnte. Grundsätzlich unterliegen damit vom Gesetzeswortlaut her sämtliche

Entschädigungen, die für die Nichtausübung eines Rechts bezahlt werden, der Einkommenssteuer. Damit der Geltungsbereich dieser Norm aber nicht ausufert, wird von der herrschenden Lehre und Rechtsprechung (F. RICHNER et al., a.a.O., Art. 23 N 47; S. HUNZIKER/J. MAYER-KNOBEL, in Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. A., Art. 23 N 16; KSGE 2002 Nr. 1) verlangt, dass derartige Entschädigungen entweder "erwerbsnah" oder "ertragsnah" sein müssen, damit sich eine Besteuerung rechtfertigt. Als "ertragsnah" wurde die Entschädigung für die Nichtausübung einer Nutzniessung, eines Wohnrechts oder einer Dienstbarkeit bezeichnet, während beispielsweise die Abfindung für den Verzicht auf eine stille Beteiligung bzw. die Abfindung für den Verzicht auf eine Beteiligung an einer Kommanditgesellschaft als "erwerbsnah" angesehen wurde (P. LOCHER, a.a.O., Art. 23 N 42; BGE 91 I 348 = ASA 34 S. 290; KSGE 2002 Nr. 1 E. 3). Somit kann letztlich festgehalten werden, dass die Abfindung für den Verzicht auf die Ausübung der Call Optionen als erwerbsnahe Entschädigung für die Nichtausübung eines Rechts steuerbar ist.

Auf die Prüfung, ob die Abfindung allenfalls auch als Einkunft aus unselbständiger Erwerbstätigkeit besteuert werden könnte, kann bei diesem Ergebnis verzichtet werden.

Steuergericht, Urteil vom 11. Mai 2020 (SGSTA.2019.57;BST.2019.53)

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