

Gratisaktien oder Mitarbeiteraktien

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 5. Februar 2010

Gratisaktien oder Gratisnennwerterhöhungen werden den bisherigen Aktionären anlässlich einer Kapitalerhöhung durch die Gesellschaft aus eigenen Mitteln zugeteilt. Gratis abgegebene Mitarbeiteraktien hingegen werden als Lohnbestandteile an die Mitarbeiter der Gesellschaft zugeteilt. Während diese Aktien ihren Grund im Arbeitsverhältnis haben, werden jene aufgrund des Aktionärsverhältnisses ausgeben. Entsprechend richten sich auch die unterschiedlichen steuerlichen Behandlungen nach dem Zuteilungsgrund der Aktien.

Sachverhalt:

1. In der definitiven Staatssteueranlagung 2007 strich die Steuerverwaltung den Abzug «Im Wertschriftenertrag enthaltene steuerfreie Erträge» für die Zuteilung von Gratisaktien im Betrag von Fr. 12'239.–.

2. Mit Schreiben vom 24. Juli 2009 erhoben die Pflichtigen Einsprache unter anderem mit dem Begehren, es sei ein Abzug vom steuerbaren Gesamteinkommen im Betrag von Fr. 12'239.– für die Zuteilung von Gratisaktien vorzunehmen. Zur Begründung machten die Pflichtigen geltend, dass während es sich bei den als Bonus erhaltenen Aktien um einen Lohnbestandteil handle, die 168 Zusatzaktien à Fr. 72.85 gratis abgegeben worden seien, nämlich ohne jegliche Gegenleistung oder sonstiges Tun seitens des Ehemannes. Aus diesem Grund seien die 168 Aktien offensichtlich Gratisaktien, weshalb für die Kantonssteuern Fr. 12'239.– abgezogen werden dürften.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 2. Oktober 2009 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut. In Bezug auf den Abzug von Fr. 12'239.– für die Zuteilung von Gratisaktien wies die Steuerverwaltung die Einsprache jedoch ab.

Zur Begründung führte sie an, dass es sich bei Gratisaktien gemäss § 28 lit. i StG um Leistungen handle, welche erst zu einem späteren Zeitpunkt realisiert würden. Dem Ehemann seien im Jahr 2004 335 Namenaktien V. aus dem Aktienbeteiligungsplan (ESOP) zugeteilt worden. Bei Ablauf der Sperrfrist der genannten Aktien habe der Pflichtige nochmals zusätzlich 50 % dieser Anzahl Aktien (168 Stück) erhalten. Der Wert dieser Aktien sei einerseits in der darauffolgenden Gehaltsabrechnung ausgewiesen worden und der Gegenwert der Aktien erschiene andererseits auch auf seinem Lohnausweis bzw. dem Zusatzblatt zum Lohnausweis 2007. Die Zusatzaktien seien mit Abrechnung vom 16. Februar 2007 ungesperrt in das persönliche Depot des Ehemannes eingebucht worden, er könne somit sofort über die Vermögenswerte verfügen.

4. Gegen diesen Einsprache-Entscheid erhoben die Pflichtigen mit Schreiben vom 31. Oktober 2009 Rekurs mit den Begehren, es sei der Einsprache-Entscheid vom 2. Oktober 2009 aufzuheben, und es sei in der Veranlagung für die Staatssteuer 2007 ein Abzug von Fr. 12'239.– für die Zuteilung von Gratisaktien festzusetzen. Als Begründung machten sie insbesondere geltend, dass gemäss «Wegleitung zur Steuererklärung 2007» die Zuteilung von Gratisaktien lediglich bei der direkten Bundessteuer steuerbar sei. Für die Zusatzaktien müsse weder eine Arbeits- noch Geldleistung oder sonst eine Gegenleistung erbracht werden, weshalb es sich eindeutig um Gratisaktien handle. Diese Aktien könnten nicht als eine Art Dienstaltersgeschenk angesehen werden, denn all jene, die ihren Bonus in bar bezogen hätten und nicht Aktionär hätten werden wollen, hätten nach drei Jahren nichts erhalten. Die gratis abgegebenen Aktien seien somit kein Entgelt für eine Arbeitsleistung, sondern man habe diese infolge der Aktionärsstellung erhalten.

5. Mit Vernehmlassung vom 15. Januar 2010 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses mit der Begründung, Gratisaktien oder Gratisnennwerterhöhungen würden den bisherigen Aktionären anlässlich einer Kapitalerhöhung durch die Gesellschaft zugeteilt und gemäss § 28 lit. i StG erst bei Rückzahlung des Kapitals steuerlich erfasst. Mitarbeiteraktien hingegen würden, gemäss der Wegleitung der SSK/ESTV zum neuen Lohnausweis Ziffer 5 und dem Kreisschreiben der ESTV Nr. 5 vom 30. April 1997 als Lohnbestandteile an Mitarbeiter der Gesellschaft ausgegeben und gemäss § 24 lit. a StG als Erwerbseinkommen besteuert. Dies gelte auch für die mit einer Sperrfrist verbundenen Mitarbeiteraktien, welche ebenfalls bei Zuteilung besteuert würden. Der Ehemann habe im Jahre 2007 von seiner Arbeitgeberin aufgrund eines Arbeitsverhältnisses 168 unentgeltlich abgegebene Mitarbeiteraktien erhalten, die nach § 24 lit. a StG zu versteuern seien.

6. Mit Schreiben vom 26. Januar 2010 reichte der Pflichtige eine Stellungnahme zur Vernehmlassung der kantonalen Steuerverwaltung und als Beilage das V. Aktienbeteiligungsplan (ESOP)-Reglement ein.

7. An der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 1 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 2'000.– pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten des Steuergerichts als Einzelrichter beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2. Vorliegend unterliegt der Beurteilung, ob die erhaltenen 168 Aktien im Wert von Fr. 12'239.– Gratisaktien darstellen und gemäss § 28 lit. i StG erst bei Kapitalrückzahlung besteuert werden, oder ob diese Mitarbeiteraktien darstellen und gemäss § 23 Abs. 1 StG i.V.m. § 24 lit. a StG als Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit im Zeitpunkt ihrer Zuteilung als steuerbares Einkommen erfasst werden.

3.a) Für den Arbeitnehmer stellen grundsätzlich sämtliche Leistungen, die er aufgrund seines Arbeitsverhältnisses erhält, steuerbare Lohnbestandteile dar (Findeisen/Theiler in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 24 N 19). Die Aufzählung von Einkünften in § 24 lit. a StG ist keine abschliessende (vgl. Findeisen/Theiler, a.a.O., 24 N 3). Zu den Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit gehören unter anderem auch Gehaltsnebenleistungen, welche die Mitarbeiter neben ihrem regulären Lohn, beispielsweise zur Attraktivitätssteigerung des Arbeitgebers, vermehrt angeboten erhalten (vgl. Findeisen/Theiler, a.a.O., 24 N 18). Es gelten demgemäss nicht nur Vergütungen des Arbeitgebers für eine effektiv geleistete Arbeit als Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit, sondern prinzipiell jegliche Leistungen des Arbeitgebers an ihre Mitarbeiter, die ihren hauptsächlichen Grund im Arbeitsverhältnis haben (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A. Zürich 2006, § 17 N 28).

b) Als Mitarbeiteraktien gelten Aktien der Arbeitgeberin oder der ihr nahestehenden Unternehmung, die sie ihren Mitarbeitern (Angestellten, Kaderleuten, Verwaltungsräten) meistens zu einem Vorzugspreis überträgt (vgl. KM Nr. 321 vom 7. Juli 1999, Ziffer 2.1; Helbing, in: Forstmoser Peter [Hrsg.], Schweizer Schriften zum Handels- und Wirtschaftsrecht Band 185, Zürich 1998, S. 10). Mitarbeiteraktien stellen eine geldwerte Leistung des Arbeitgebers dar, die im Dienstverhältnis begründet ist und als Lohnbestandteil im Zeitpunkt der Zuteilung als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit besteuert wird (vgl. Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 27. März 2009, 510 08 83, E. 3b und c; KM Nr. 321 vom 7. Juli 1999).

c) Vorliegend erfasste die Steuerverwaltung die im Umfang von Fr. 12'238.80 ausgegebenen Zusatzaktien als Lohnbestandteil und besteuerte sie mit dem Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit aus dem Jahre 2007. Dagegen führte der Pflichtige an, dass er für die Zusatzaktien weder eine Arbeits- noch sonst eine Gegenleistung hätte erbringen müssen, weshalb es sich bei diesen nicht um Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit handeln könne.

Den Mitarbeitenden der V. kommt auf der Grundlage des V. Aktienbeteiligungsplanes (ESOP) gemäss dem V. Aktienbeteiligungsplan-Reglement ein festgelegter variabler Gehaltsanteil in V. Aktien zu. Nach Ziffer 3.1 des V. Aktienbeteiligungsplan-Reglements bleibt dabei den Mitarbeitern die Möglichkeit offen, sich den Gegenwert der Aktien in bar auszahlen zu lassen. Gemäss dem Aktienbeteiligungsplan-Reglement Ziffer 4.1 erhalten die Mitarbeitenden nach Ablauf einer dreijährigen Sperrfrist auf den ausgegebenen Aktien, unter der Voraussetzung der Fortdauer des Arbeitsverhältnisses,

zusätzlich eine frei verfügbare Zusatzaktie für je zwei als variabler Gehaltsanteil ausgegebene Aktien. Neben dem Gesamtziel, der Belohnung der Mitarbeiter für nachhaltig herausragende Leistung, soll der Mitarbeiterbeteiligungsplan die Mitarbeitenden in der Schweiz ermutigen, in das Unternehmen zu finanzieren.

Aus dem Beiblatt zum Lohnausweis (Abrechnung über Zusatzaktien) geht hervor, dass der Pflichtige die Zusatzaktien im Wert von Fr. 12'238.80 auf der Grundlage des V. Aktienbeteiligungsplans und somit infolge seines Arbeitsverhältnisses mit der V. erhielt. Da der Kausalzusammenhang zwischen dem Anstellungsverhältnis und der Ausgabe der Aktien grundsätzlich für die Qualifizierung der Zusatzaktien als Lohnbestandteil ausreichend ist, ist es unbeachtlich, ob die erhaltenen Aktien ein Entgelt für eine tatsächlich geleistete Arbeit darstellen (vgl. Reich in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 7 StHG N 36.).

4.a) Bezüglich der Zuteilung der Zusatzaktien zum steuerbaren Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit kann im Weiteren festgehalten werden, dass nach der Wegleitung zum neuen Lohnausweis der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK)/Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) vom 21. 12. 2007 in Ziffer 5 das steuerbare Erwerbseinkommen anzugeben ist, das dem Arbeitnehmer im entsprechenden Kalenderjahr aus Mitarbeiterbeteiligungen (Aktien und/oder Optionen) zugeflossen ist. Der Arbeitgeber wird in § 115 Abs. 1 StG verpflichtet, dem Arbeitnehmer einen Lohnausweis auszustellen und diesen für jede Steuerperiode direkt der kantonalen Steuerverwaltung einzureichen. Der Lohnausweis gilt als Beweismittel, welches zum Beweis der Erwerbseinkünfte aus unselbständiger Tätigkeit geeignet ist (vgl. Zweifel, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Art. 125 DBG N 11).

b) Die Arbeitgeberin des Pflichtigen hat in Ziffer 5 im Lohnausweis 2007 als Beteiligungsrechte einen Wert von Fr. 30'585 aufgeführt. Gemäss der Beilage zum Lohnausweis (Beiblatt Abrechnung über Mitarbeiteraktienwerb und Abrechnung über Zusatzaktien) setzt sich dieser aus dem reduzierten Verkehrswert von Fr. 18'346.10 der als variabler Lohnbestandteil ausgegebenen Aktien und aus dem Wert von Fr. 12'238.80 der Zusatzaktien zusammen. Die Zusatzaktien wurden somit von der Arbeitgeberin des Pflichtigen im Lohnausweis angegeben.

5.a) Der Pflichtige ist der Meinung, bei den Zusatzaktien im Wert von Fr. 12'238.80 handle es sich um Gratisaktien nach § 28 lit. i StG, da ihm diese ohne jegliche Gegenleistung seinerseits, also gratis von seinem Arbeitgeber zugeteilt wurden. An der Verhandlung führte der Pflichtige aus, das Gesetz spreche in § 28 lit. i StG von Gratisaktien und was gratis sei, müsse man nicht erklären. Wenn die Steuerverwaltung davon ausgehe, dass es sich bei Gratisaktien um Aktien handle, die durch die Umwandlung von offen ausgewiesenen Gewinnreserven in Aktienkapital geschaffen würden, sei dies eine reine Behauptung, die nicht belegt sei.

b) Gratisaktien stellen eine geldwerte Leistung dar, die der Anteilsinhaber aufgrund seiner Beteiligungsrechte an einer juristischen Person von dieser erhält (vgl.

Findeisen/Theiler in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 24 N 144 ff.). Sie werden nach dem basellandschaftlichen Steuerrecht, welches dem Realisierungsprinzip folgt, erst dann als Vermögensertrag besteuert, wenn eine Realisation stattgefunden hat (vgl. Findeisen in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 28 N 22).

c) Zur Bestimmung des Begriffes der Gratisaktien muss auf seine Bedeutung im Obligationenrecht verwiesen werden. Das Steuerrecht weist eine besonders enge Beziehung zum Zivilrecht auf (vgl. Blumenstein/Locher, System des Schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 30). Der Grund hierfür liegt in dem gemeinsamen Ausgangspunkt der beiden Rechtsgebiete. Der Steuergesetzgeber muss der Natur der Sache nach auf privatwirtschaftliche Erscheinungen und Verhältnisse abstellen, deren Regelungen und Strukturierungen durch das Zivilrecht erfolgt (Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 30).

d) Das Aktienrecht regelt die Ausgabe von Gratisaktien ausdrücklich in Art. 652 d des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des schweizerischen Zivilgesetzbuches, Fünfter Teil: Obligationenrecht vom 30. März 1911 (OR) (vgl. Böckli Peter, Schweizer Aktienrecht, 4. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2009, S. 614). Gemäss Art. 652 d OR wird bei der Ausgabe von Gratisaktien das Aktienkapital durch Umwandlung von frei verwendbarem Eigenkapital erhöht. Dabei werden keine Aktiven in das Vermögen der Aktionäre überführt, sondern es geschieht lediglich eine Umschichtung innerhalb der Passiven der Gesellschaft, indem frei verwendbares Gesellschaftsvermögen zu Aktienkapital wird (vgl. Forstmoser Peter/Meier-Hayoz Arthur/Nobel Peter, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, S. 495). Die Gratisaktien müssen proportional an die bisherigen Aktionäre fallen (vgl. Böckli Peter, a.a.O., S. 243). Infolge der bei der Erhöhung aus Eigenkapital ausgeprägteren Kapitalverwässerung erhält das Bezugsrecht der bisherigen Aktionäre eine verstärkte Bedeutung (vgl. BSK OR II – Zindel/Isler, Art. 652d N 7). Ein Bezugsrechtsausschluss ist beinahe undenkbar, er würde einem schlichten Entzug der entsprechenden Beteiligungsquote gleichkommen (vgl. Böckli Peter, a.a.O., S. 243).

6.a) Im vorliegenden Fall beruht, wie oben ausgeführt, die Ausgabe der Zusatzaktien auf der Grundlage des Aktienbeteiligungsplanes der V. Gemäss Ziffer 2 des V. Aktienbeteiligungsplan-Reglements werden ausschliesslich festangestellte Mitarbeitende zur Teilnahme am Mitarbeiterbeteiligungsplan berechtigt. Grundlage für die Zuteilung der Zusatzaktien bildet vorliegend somit nicht, wie für Gratisaktien als geldwerte Leistungen aus Beteiligungen, das Beteiligungsverhältnis bzw. die Aktionärsstellung zum Unternehmen, sondern das Arbeitsverhältnis. Daneben muss festgehalten werden, dass allein die Tatsache, dass nur Mitarbeiter und nicht die bisherigen Aktionäre die Zusatzaktien aufgrund des Aktienbeteiligungsplans erhalten können, die Qualifizierung dieser Aktien als Gratisaktien ausschliesst. Die Zusatzaktien sind hier zwar gratis zugewiesene Aktien, sie können jedoch schon definitionsgemäss keine Gratisaktien darstellen, da diese den bisherigen Aktionären proportional hätten zukommen müssen.

b) Den gemachten Ausführungen kann entnommen werden, dass die erhaltenen Aktien im Wert von Fr. 12'239.– vorliegend aus mehreren Gründen Mitarbeiteraktien und keine Gratisaktien darstellen. Erstens ist die Ausgabe der Zusatzaktien eine Folge des Bezugs von als variabler Gehaltsanteil ausgegebenen Aktien aus dem Jahr 2004. Sie stellt als solche eine Leistung aus dem Arbeitsverhältnis dar, die im Zeitpunkt der Zuteilung als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit besteuert wird. Zweitens hat die Arbeitgeberin des Rekurrenten die ihm zugeteilten Aktien im Lohnausweis aufgeführt. Dies spricht ebenfalls für die Qualifizierung der Zusatzaktien im Umfang von Fr. 12'239.– als Mitarbeiteraktien und damit als Lohnbestandteil. Und drittens betrifft der Aktienbeteiligungsplan nur Aktionäre, welche in einem Arbeitsverhältnis zu V. stehen und nicht diejenigen Aktionäre ohne Angestelltenverhältnis. Demzufolge ist davon auszugehen, dass letztere keine Aktien zugeteilt erhielten.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Zusatzaktien im Wert von Fr. 12'239.– Mitarbeiteraktien darstellen und gemäss § 23 Abs. 1 StG i.V.m. § 24 lit. a StG als Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit im Zeitpunkt ihrer Zuteilung als steuerbares Einkommen erfasst werden. Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist demzufolge abzuweisen.

7. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind den Rekurrenten Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 300.– aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO]).

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. ...
3. ...