



Ergebnis der 1. Lesung RR vom 3. April 2012

Verordnung zum Steuergesetz
Änderung vom

Der Regierungsrat des Kantons Zug,

gestützt auf §§ 7 Abs. 4, 14 Abs. 4, 20 Abs. 1, 45 Abs. 2, 54 Abs. 4, 156, 158 Abs. 1 und 233 des Steuergesetzes vom 25. Mai 2000¹⁾,

beschliesst:

I.

Die Verordnung zum Steuergesetz vom 30. Januar 2001²⁾ wird wie folgt geändert:

§ 18^{bis}

Aufgehoben.

§ 19^{bis} (neu)

Mitarbeiterbeteiligungen

¹ Echte Mitarbeiterbeteiligungen, ohne gesperrte oder nicht börsenkotierte Mitarbeiteroptionen, unterliegen zum Verkehrswert der Vermögenssteuer. Allfällige Sperrfristen sind in Anwendung von Art. 7d Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) zu berücksichtigen.

² Gesperrte oder nicht börsenkotierten Mitarbeiteroptionen sowie unechte Mitarbeiterbeteiligungen sind bei Zuteilung ohne Steuerwert zu deklarieren.

§ 31^{bis} (neu)

Empfänger von Mitarbeiterbeteiligungen

¹ Personen, die während eines Teils der Zeitspanne zwischen Erwerb und Entstehen des Ausübungsrechts der gesperrten Mitarbeiteroptionen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz hatten und die im Zeitpunkt des Zuflusses der geldwerten Vorteile aus diesen Mitarbeiteroptionen im Ausland wohnhaft sind, werden für diese geldwerten Vorteile anteilmässig im Verhältnis zwischen der gesamten zu der in der Schweiz verbrachten Zeitspanne quellensteuerpflichtig. Die steuerbare Leistung entspricht dem Verkehrswert der Aktie bei Ausübung vermindert um den Ausübungspreis.

² Die Steuer beträgt 15 Prozent des geldwerten Vorteils.

¹⁾ BGS 632.1

²⁾ GS 27, 1 (BGS 632.11)

§ 56

Aufgehoben.

II.

Diese Änderung tritt am 1. Januar 2013 in Kraft.

Zug, ...

Regierungsrat des Kantons Zug

Matthias Michel
Landammann

Tobias Moser
Landschreiber

Mitteilung je mit Bericht an:

- Einwohnergemeinden des Kantons Zug
- alle Direktionen
- Staatskanzlei
- Verwaltungsgericht
- Steuerverwaltung

A. Allgemeines

Die eidgenössischen Räte haben am 17. Dezember 2010 das Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen verabschiedet (vgl. Anhang 1; AS 2011 S. 3259 ff.; <http://www.admin.ch/ch/d/as/2011/3259.pdf>). Dieses Gesetz bezweckt die Harmonisierung der Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen und statuiert dazu weitgehend identische Regelungen im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) und im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14).

Nach geltendem Steuerrecht sind alle Einkünfte aus privatrechtlichen und öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnissen steuerbar. Darunter fallen auch die geldwerten Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen (vgl. Anhang 2 für eine Übersicht über die verschiedenen Arten von Mitarbeiterbeteiligungen). Bei der direkten Bundessteuer und den kantonalen Einkommenssteuern werden sowohl die frei verfügbaren wie auch die gesperrten Mitarbeiteraktien zum Zeitpunkt des Erwerbs besteuert. Wegen der mangelnden Verfügbarkeit gesperrter Mitarbeiteraktien wird der Verkehrswert (z.B. Börsenkurs) der Aktien mit einem Diskont von jährlich 6 Prozent während maximal zehn Jahren reduziert. Auch börsenkotierte Mitarbeiteroptionen, die frei verfügbar oder ausübbar sind, werden zum Zeitpunkt des Erwerbs besteuert. Die nicht börsenkotierten und die gesperrten Mitarbeiteroptionen werden hingegen aufgrund der neuen Bundesgesetzgebung zum Zeitpunkt der Ausübung besteuert. Dadurch müssen diese nicht mehr nach komplizierten finanzmathematischen Formeln bewertet werden. Die Besitzer solcher nicht börsenkotierter oder gesperrter Mitarbeiteroptionen können zwischen dem Erwerb und der Ausübung der Option in verschiedenen Ländern wohnhaft und tätig sein. War die bzw. der Begünstigte während eines Teils dieser Zeit in der Schweiz bzw. im Kanton Zug wohnhaft, so kommt der Schweiz bzw. dem Kanton Zug und seinen Gemeinden ein anteilmässiges Besteuerungsrecht zu. Dieser Anteil entspricht der Dauer der in der Schweiz ausgeübten Tätigkeit der Mitarbeitenden gemessen an der gesamten Zeitspanne zwischen Optionserwerb und Entstehen des Ausübungsrechts. Sofern die begünstigte Person im Ausübungszeitpunkt im Ausland lebt, hat das schweizerische Unternehmen die anteilmässigen Steuern in Form einer Quellensteuer abzuliefern. Für die direkte Bundessteuer kommt der Maximal-Steuersatz von 11.5 Prozent zur Anwendung.

Das Bundesgesetz tritt am 1. Januar 2013 in Kraft. Die Kantone müssen ihre Steuergesetze auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens des Bundesgesetzes an die Vorgaben des StHG anpassen (Art. 72m StHG). Einen eigenen Rechtsetzungsspielraum haben die Kantone bei der Umsetzung des neuen Bundesgesetzes grundsätzlich nicht. Ausnahmen bilden aufgrund der Tarifautonomie der Kantone die Höhe des Einschlages auf gesperrten Mitarbeiteraktien für die Vermögenssteuer sowie der Quellensteuersatz für Begünstigte, die im Ausübungszeitpunkt im Ausland leben.

Der Kanton Zug muss somit seine Steuergesetzgebung auf Anfang 2013 an die neuen StHG-Bestimmungen anpassen. Da die letzte Steuergesetzrevision erst vor wenigen Monaten in Kraft getreten ist und weil der Regierungsrat auch grundsätzlich der Meinung ist, dass Gesetze, so auch das Steuergesetz, wenn möglich nicht im Einjahresrhythmus geändert werden sollten, wird das Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen bis zur nächsten Steuergesetzrevision vorläufig durch eine Änderung der Verordnung zum Steuergesetz umgesetzt.

Anlässlich des vierten Revisionspakets hat der Kanton Zug die Vorgaben der Unternehmenssteuerreform II per 1. Januar 2012 in sein Steuergesetz überführt. Die §§ 18^{bis} und 56

der Verordnung zum Steuergesetz, mit denen der Regierungsrat die Unternehmenssteuerreform II auf den 1. Januar 2011 übergangsrechtlich umgesetzt hatte, können deshalb wieder aufgehoben werden.

B. Umsetzung des Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen

Gemäss Art. 72m StHG haben die Kantone ihre Gesetzgebung auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens des Bundesgesetzes über die Besteuerung von Mitarbeiteraktien, mithin auf den 1. Januar 2013, anzupassen. Diese Bestimmung ist so zu verstehen, dass mit Inkrafttreten des Bundesgesetzes die Bestimmungen auch für das kantonale Steuerrecht unmittelbar und zwingend zur Anwendung kommen. Wie bereits einleitend festgehalten, haben die Kantone bei der Umsetzung des neuen Bundesgesetzes bis auf zwei Fragen keinen eigenen Rechtsetzungsspielraum.

Soweit die StHG-Bestimmungen den Kantonen keinen eigenen Rechtsetzungsspielraum lassen, bedarf es keiner weiteren Umsetzungshandlung durch den Gesetz- oder Verordnungsgeber. Sie sind deshalb nicht ins kantonale Verordnungsrecht zu überführen. Hingegen sind sie bei der nächsten Revision ins formelle kantonale Steuergesetz zu übernehmen. Dieses Vorgehen entspricht den Vorgaben des Bundesgesetzgebers, dient der Rechtssicherheit und wurde auch bei früheren StHG-Revisionen so gehandhabt.

Einen eigenen Rechtssetzungsspielraum haben die Kantone lediglich in zwei Fragen: Aufgrund ihrer Tarifautonomie können die Kantone die Höhe des Einschlages auf gesperrten Mitarbeiteraktien für die Vermögenssteuer und den Quellensteuersatz für Begünstigte, die im Ausübungszeitpunkt im Ausland leben, festlegen. Hier hat der Regierungsrat die erforderlichen vorläufigen Vorschriften zur Umsetzung des Bundesgesetzes über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen zu erlassen, und zwar auch solche, die grundsätzlich in einem formellen Gesetz zu regeln wären, wie z.B. Steuertarife und Steuersätze (vgl. dazu GREMINGER in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A., Art. 72 StHG N 23 ff.; P. Richli, ASA 61, S. 483 f.).

C. Erläuterungen zu den einzelnen Paragraphen

§ 18^{bis} (aufgehoben)

Dieser Paragraph kann aufgehoben werden, da der Kanton Zug die Vorgaben der Unternehmenssteuerreform II per 1. Januar 2012 in sein Steuergesetz überführt hat (siehe insbesondere § 37^{ter} StG).

§ 19^{bis} (neu)

Gemäss dieser Bestimmung unterliegen echte Mitarbeiterbeteiligungen, ohne gesperrte oder nicht börsenkotierte Mitarbeiteroptionen, zum Verkehrswert der Vermögenssteuer; allfällige Sperrfristen sind mit einem Diskont zu berücksichtigen. Das StHG schreibt den Umfang der Diskontierung nicht vor. Die analoge Anwendung der Diskontierungsvorschriften von Art. 7d Abs. 2 StHG (entspricht Art. 17b Abs. 2 DBG) führt zu einer sachgerechten Bemessung des Steuerwertes: Wegen der mangelnden Verfügbarkeit gesperrter Mitarbeiteraktien wird der Verkehrswert (z.B. Börsenkurs) der Aktien mit einem Diskont von jährlich 6 Prozent während maximal zehn Jahren reduziert (vgl. Diskontierungstabelle in Anhang 3).

Gesperrte oder nicht börsenkotierte Mitarbeiteroptionen sowie unechte Mitarbeiterbeteiligungen sind ab Zuteilung ohne Steuerwert (pro memoria) zu deklarieren.

Diese Bestimmung entspricht inhaltlich Artikel 14a StHG. Die Kantone haben nur bezüglich des Umfanges der Diskontierung einen Rechtsetzungsspielraum.

§ 31^{bis} (neu)

Personen, die während eines Teils der Zeitspanne zwischen Erwerb und Entstehen des Ausübungsrechts der gesperrten Mitarbeiteroptionen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz hatten und die im Zeitpunkt des Zuflusses der geldwerten Vorteile aus diesen Mitarbeiteroptionen im Ausland wohnhaft sind, werden für diesen geldwerten Vorteil anteilmässig bei uns quellensteuerpflichtig. Der bei uns steuerbare Anteil ergibt sich aus dem Verhältnis zwischen der gesamten zu der in der Schweiz verbrachten Zeitspanne.

Zuständig ist der Kanton, in dem die Mitarbeiterin oder der Mitarbeiter seinen letzten schweizerischen Wohnsitz hatte.

Den Steuersatz für die direkte Bundessteuer hat der Bundesgesetzgeber auf 11.5% festgesetzt. Für die Kantons- und Gemeindesteuern soll er 15% des geldwerten Vorteils betragen. Dies ist derselbe Steuersatz, mit dem auch quellenbesteuerte Organe juristischer Personen eine allfällige Mitarbeiterbeteiligung versteuern müssen. Die Quellensteuer wird beim früheren Arbeitgebenden bezogen.

Diese Bestimmung entspricht inhaltlich Artikel 97a DBG und Artikel 35 Abs. 1 lit. i StHG. Die Kantone haben nur bezüglich der Höhe des Quellensteuersatzes einen Rechtsetzungsspielraum.

§ 56 (aufgehoben)

Dieser Paragraph kann aufgehoben werden, da der Kanton Zug die Vorgaben der Unternehmenssteuerreform II per 1. Januar 2012 in sein Steuergesetz überführt hat.

D. Organisatorische und personelle Auswirkungen

Um die vollständige und rechtsgleiche Besteuerung aller geldwerten Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen sicherzustellen, verpflichten das Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen und die Verordnung über die Bescheinigungspflichten bei Mitarbeiterbeteiligungen die Arbeitgeberinnen und Arbeitgeber, den Steuerbehörden direkt diverse Bescheinigungen einzureichen. Die Steuerverwaltung rechnet mit mehreren Tausend Bescheinigungen pro Jahr. Diese müssen einzeln den Steuerdossiers der steuerpflichtigen natürlichen Personen zugewiesen oder an andere Kantone weitergeleitet werden. Der genaue Umfang des Mehraufwands kann noch nicht abgeschätzt werden, da die oben erwähnte Verordnung erst im Entwurf vorliegt.

E. Vernehmlassungsverfahren

Der Regierungsrat hat die Vernehmlassung zur vorliegenden Revision der Verordnung zum Steuergesetz eröffnet. Die angeschriebenen politischen Parteien, Gemeinden, Verbände und kantonalen Stellen hatten bis zum 4. Juli 2012 Zeit, ihre Stellungnahmen einzureichen.

Folgende Vernehmlassungen sind eingegangen: [xxx]

F. Finanzielle Auswirkungen

Weder die neuen, automatisch auf den 1. Januar 2013 in Kraft tretenden StHG-Bestimmungen des Bundesgesetzes über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen, noch die beiden oben dargestellten neuen Verordnungsbestimmungen (§ 19^{bis} und § 31^{bis}) führen gegenüber der heutigen Veranlagungspraxis zu neuen Steuertatbeständen. Es kann jedoch bei gesperrten oder nicht börsenkotierten Mitarbeiteroptionen, bei denen die geldwerten Vorteile neu durchwegs im Zeitpunkt der Ausübung der Optionen besteuert werden, nicht ausgeschlossen werden, dass diese geldwerten Vorteile nach der bisherigen Veranlagungspraxis in einzelnen Fällen schon im Zeitpunkt der Zuteilung besteuert wurden. Die Verschiebung des Zeitpunkts der Besteuerung kann sich auf die Bemessungsgrundlage auswirken, weil diese vom jeweils geltenden Verkehrswert der den Mitarbeiteroptionen zugrunde liegenden Beteiligungspapieren abhängt. Die sich daraus ergebenden Belastungsunterschiede zugunsten oder zulasten der Steuerpflichtigen sind jedoch durch das zwingende Bundesrecht vorgegeben.

Nach geltender Praxis und auch gemäss dem Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen sind Personen, welche die geldwerten Vorteile aus gesperrten Mitarbeiteroptionen während ihres Wohnsitzes in der Schweiz verdient haben, jedoch im Zeitpunkt der Ausübung der Optionen im Ausland wohnhaft sind, für diese Vorteile anteilmässig in der Schweiz steuerpflichtig. Nach bisheriger Veranlagungspraxis kamen in solchen Fällen die allgemeinen Quellensteuertarife für ausländische Arbeitnehmende gemäss §§ 81 f. StG zur Anwendung. Neu kommt eine fixe Quellensteuer von 15% (Kantons- und Gemeindesteuern) zur Anwendung. Daraus ergeben sich – je nach Höhe der geldwerten Vorteile – gewisse Mehrbelastungen. Das Modell einer fixen Quellensteuer ist jedoch durch die neue, ebenfalls feste Quellensteuer von 11.5% bei der direkten Bundessteuer – und damit durch das Bundesrecht – vorgezeichnet und entspricht in der Höhe dem Quellensteuersatz, mit dem auch quellenbesteuerte Organe juristischer Personen eine allfällige Mitarbeiterbeteiligung versteuern müssen.

Schliesslich wurde schon in der Botschaft des Bundesrates vom 17. November 2004 vermerkt, dass, mangels statistischer Grundlagen, die finanziellen Auswirkungen nicht vorhersehbar seien. Auch sei schwer abzuschätzen, wie die Wirtschaft auf das vorgeschlagene Besteuerungsmodell reagieren werde (BBI 2005, S. 600). Aussagen zu den Auswirkungen auf den Steuerertrag sind daher nicht möglich. Aus den dargelegten Gründen dürften diese Auswirkungen jedoch nicht ins Gewicht fallen.