

Per E-Mail an:

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV
z. Hd. Herr Alex Kalbermatter
Eigerstrasse 65
3003 Bern

E-Mail Adresse: alex.kalbermatter@estv.admin.ch

Zürich, 1. Dezember 2017

Anhörung zum Kreisschreiben „Steuerliche Behandlung von Mitarbeiterbeteiligungen bei der Arbeitgeberin“ (Frist: 1. Dezember 2017): Stellungnahme von EXPERTsuisse

Sehr geehrter Herr Kalbermatter

Wir beziehen uns auf Ihre Einladung zur Kommentierung des Entwurfs des Kreisschreibens 37A vom 1. November 2017 (nachfolgend E-KS 37A) und nehmen die Gelegenheit gerne wahr, unsere Beurteilungen und Vorschläge auch aus Sicht der handelsrechtlichen Rechnungslegung einzubringen. Für Rückfragen steht Ihnen der Linksunterzeichnende (unter markus.neuhaus@ch.pwc.com) gerne zur Verfügung.

Wir begrüssen das Bestreben der ESTV, die steuerliche Behandlung von Mitarbeiterbeteiligungen bei der Arbeitgeberin im Rahmen eines Kreisschreibens zu regeln.

Die Ausführungen im E-KS 37A umfassen umfangreiche Vorgaben zur Buchführung und Rechnungslegung in obligationenrechtlichen Einzelabschlüssen, meist zur Abbildung der steuerlich gewünschten Darstellung. Wir sind der Auffassung, dass die ESTV ihre Ausführungen auf die Behandlung in Steuererklärungen / Steuerbilanzen beschränken und nicht im Sinne einer umgekehrten Massgeblichkeit obligationenrechtliche Buchführungs- und Rechnungslegungsvorschriften erlassen sollte. Diese werden im Rechnungslegungsrecht geregelt und von Lehre und Praxis im Rahmen von Kommentaren und Handbüchern ausgelegt resp. interpretiert. Die EXPERTsuisse hat dies namentlich mit dem „Schweizer Handbuch der Wirt-

schaftsprüfung, Band Buchführung und Rechnungslegung“ von 2014 gemacht (u.a. zu aktienbasierten Vergütungen im Kapitel IV.3.7, Seite 267ff). Wir sind der Ansicht, dass die Bewertungs- und Darstellungsvorschriften der ESTV ausschliesslich für die steuerliche Gewinnermittlung oder Bewertung gelten sollen, nicht aber für die obligationenrechtliche Buchführung und Rechnungslegung. Solche steuerrechtlichen Abweichungen von der handelsrechtlichen Verbuchung bestehen bereits heute – namentlich etwa mit Bezug auf Transaktionen mit resp. Wertänderungen von eigenen Aktien.

Die Ausführungen der ESTV im E-KS 37A zu Buchführung und Rechnungslegung beinhalten Elemente, die der aktuellen handelsrechtlichen Sicht konzeptionell entgegenstehen. Durch Anlehnung an und teilweise Übernahme von Praktiken aus anderen Standards mit „true and fair view“ Konzepten werden Wertermittlungen und Aufwendungen verbucht, die mit den entsprechenden Rahmenkonzepten dieser Standards vereinbar sind, nicht aber aus einer aktuellen OR Buchführungs- und Rechnungslegungslogik heraus gestützt werden können. Aus steuerlicher Optik darf dies aber nicht dazu führen, dass keine Reserven aus Kapitaleinlage geschaffen werden können.

Wir erlauben uns, in **Beilage 1** die Ausführungen im E-KS 37A in chronologischer Reihenfolge zu kommentieren. In **Beilage 2** wird dann im Detail auf die einzelnen Beispiele eingegangen und die handelsrechtliche Verbuchung gegenübergestellt, damit die Abweichungen besser dargestellt werden können. Wir würden es begrüssen, diese beiden Standpunkte unter Einbezug der relevanten Gremien gemeinsam zu erörtern. Idealerweise würden wir Lösungen finden, welche handelsrechtlich getragen werden können und gleichzeitig auch die Schaffung von Reserven aus Kapitaleinlagen sicherstellt.

Gerne stehen wir Ihnen für eine Besprechung und Erläuterung zur Verfügung. Idealerweise findet eine solche vor der geplanten Anhörung vom 27. Februar 2018 statt. Die Teilnahme an der Anhörung merken wir uns seitens EXPERTsuisse vor – die teilnehmenden Personen sind noch zu bestimmen.

Wir hoffen, Ihnen mit unseren Ausführungen zu dienen und bedanken uns für die Kenntnisnahme bzw. Berücksichtigung unserer Anliegen.

Freundliche Grüsse
EXPERTsuisse



Dr. Markus Neuhaus
Präsident Kommission Steuern



René Buchmann
Präsident Kommission Rechnungslegung

Beilagen: erwähnt

Bemerkungen aus handelsrechtlicher Sicht zum E-KS 37A vom 1. November 2017

• **Abschnitt 2.1: Ermittlung des Verkehrswerts von Mitarbeiteraktien**

Aus diesem Abschnitt ergibt sich für uns, dass der Verkehrswert von Mitarbeiteraktien für Zwecke der Ertragssteuern vom Wert dieser Aktien für die Ermittlung des steuerbaren Einkommens der Mitarbeitenden im Umfang des Diskonts zur Berücksichtigung einer Sperrfrist abweicht. Aus unserer Sicht ist diese Klarstellung zu begrüßen.

• **Abschnitt 3.1.1: Beschaffung der Aktien am Markt bzw. direkt von den Aktionären**

Im E-KS 37A wird von der ESTV sowohl im Text wie auch in den Beispielen konsequent die Differenz zwischen dem Erwerbspreis und dem Verkehrswert im Zeitpunkt der Abgabe an die Mitarbeitenden als Wertschriftenerfolg und die Differenz zwischen dem Verkehrswert im Zeitpunkt der Abgabe und dem tieferen Vorzugspreis als Arbeitsentgelt dargestellt und verbucht. Wir können dieser Logik folgen, sind aber der Meinung, dass sie grundsätzlich den aktuellen handelsrechtlichen Verbuchungsvorschriften widerspricht. Das Obligationenrecht fusst auf dem Anschaffungswertprinzip (in Ausnahmefällen auf dem Marktpreisprinzip), die Differenz zwischen dem Anschaffungswert und dem (Vorzugs-)Preis an die Mitarbeitenden ist der einzige Aufwand, welcher der Gesellschaft entsteht. Die Aufblähung der Erfolgsrechnung durch Zwischenschaltung des Verkehrswertes resultiert u.E. in der Darstellung von fiktiven Aufwendungen und Erträgen ohne Verbuchungsgrundlage, auch wenn deren Herleitung logisch nachvollziehbar ist. Diese Aufwendungen/Erträge sind nie so angefallen, es gibt auch keinen „Buchungsbeleg“ dafür.

• **Abschnitt 3.1.2: Schaffung der Aktien mittels Kapitalerhöhung**

- Die ESTV geht davon aus, dass „stets eine durchsetzbare Forderung“ Grundlage für die Verbuchung sei. Typischerweise stellen u.E. solche Forderungen im Zuteilungszeitpunkt keine durchsetzbare Forderung, sondern eine Anwartschaft dar, da sie an die Erfüllung künftiger Bedingungen im Erdienungszeitraum gekoppelt sind. Rechtlich durchsetzbar ist die Forderung deshalb bis zum Ende des Erdienungszeitraums nicht. Wir empfehlen, von der „Zuteilung“ zu sprechen und nicht von der rechtlich durchsetzbaren Forderung.
- Auch wenn nicht im Zentrum der Ausführungen des E-KS 37A, möchten wir der guten Ordnung halber festhalten, dass u.E. die Emissionskosten auch zu Lasten der Erfolgsrechnung verbucht werden können und nicht zwingend der gesetzlichen Kapitalreserve belastet werden müssen (vgl. dazu etwa auch Lukas Glanzmann, Die Bilanzierung des Eigenkapitals im Einzelabschluss von Kapitalgesellschaften, SZW 3/2017, S. 278). Es ist uns dabei bewusst, dass in der Praxis der ESTV dafür die Qualifikation als Kapitaleinlagereserve (KER) in der Regel nicht erteilt wird. Was wir übrigens als falsch erachten.
- Im Beispiel 2 schlägt die ESTV die Verbuchung der Kapitalerhöhung zu Lasten einer Verbindlichkeit aus Arbeitsleistung vor. Dies wäre u.E. eine qualifizierte Kapitalerhöhung welche die damit zusammenhängenden Formvorschriften zu befolgen hätte und entsprechenden administrativen Aufwand mit sich brächte, u.a. eine Prüfung des Kapitalerhöhungsberichtes durch die Revisionsstelle. U.E. ist einzig die Barliberierung durch die Mitarbeitenden als Kapitalerhöhungsbetrag heranzuziehen und auf eine Verbuchung der Differenz zum Verkehrswert als Verbindlichkeit zu verzichten (siehe dazu auch Kommentar zu 3.1.1.).

- **Abschnitt 3.1.3: Rückgabe der Mitarbeiteraktien**

- Die Frage der handelsrechtlichen Abbildung stellt sich u.E. auch beim Rückkauf von nicht-kotierten Aktien, falls ein erzielter Übergewinn als Arbeitseinkommen besteuert wird (Formel-Dualismus).

- **Abschnitt 3.2.1 Allgemeines**

- ***Begründung von Reserven aus Kapitaleinlagen***

Gemäss E-KS 37A werden die KER im Konzernverhältnis (Arbeitgeberin bezieht Aktien von einer – börsenkotierten – Konzerngesellschaft) begründet, wenn die Aktien definitiv an die Mitarbeitenden abgegeben werden.

Wir sind der Ansicht, dass die Begründung einer Kapitalreserve immer im Rahmen der entsprechenden Kapitalerhöhung bei der – börsenkotierten – Konzerngesellschaft erfolgt. Die nachträgliche Prüfung bzw. Anerkennung als KER auf Basis des Nachweises der Übergabe der Aktien kann u.E. zudem zu erheblichen praktischen Abwicklungsproblemen führen, wenn sich die Abgabe der Aktien über Jahre hinzieht. Für die Begründung der KER ist daher auf den Zeitpunkt der Kapitalerhöhung abzustellen.

- **Abschnitt 4: Mitarbeiteroptionen**

Die ESTV hält fest, dass erhaltene Prämien für verkaufte (geschriebene) Optionen bei der ausgebenden Konzerngesellschaft über eine Rückstellung abgegrenzt werden können, wobei diese Rückstellung bei Verfall bzw. Ausübung der Option erfolgswirksam aufgelöst werden muss.

Aus handelsrechtlicher Sicht ist der beschriebene Verbuchungsansatz in zweierlei Hinsicht problematisch. Zum einen erachten wir es als zwingend, für erhaltene Optionsprämien eine Abgrenzung zu erfassen (keine „Kann“-Vorschrift). Zum anderen muss die Wahlmöglichkeit bestehen, die Rückstellung entweder über die Laufzeit oder dann bei Verfall erfolgswirksam zu auflösen. Letzteres ist insbesondere vor dem Hintergrund des Prinzips der periodengerechten Abgrenzung als zulässig anzusehen. Beim Arbeitgeber wird die geschuldete Optionsprämie hingegen grundsätzlich sofort erfolgswirksam erfasst (selbst wenn die Zahlung später erfolgen sollte). Alternativ und im Sinne eines Wahlrechts erscheint es auch hier als vertretbar, die Prämie abzugrenzen und über die Laufzeit erfolgswirksam zu erfassen (siehe auch HWP, S. 137).

- **Abschnitt 5: Besteuerung von Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien**

Gemäss den textlichen Ausführungen der ESTV wie auch in den Beispielen 6 und 7 wird verlangt, dass der Aufwand aus aktienbezogenen Vergütungen über die Vestingperiode gleichmässig verteilt wird (mit jeweiliger Neubewertung der Rückstellung per Bilanzstichtag bei Beispiel 6).

Wir sind demgegenüber der Auffassung, dass ein Wahlrecht besteht, entweder den gesamten geschätzten Aufwand im Zeitpunkt der Zuteilung erfolgswirksam zu erfassen oder diesen Betrag über den Erdienungszeitraum (vesting period) zu verteilen. Aus Gründen des Vorsichtsprinzips muss es aus unserer Sicht zulässig sein, den Gesamtaufwand im Zeitpunkt der Zuteilung erfolgswirksam zu erfassen und diese Abgrenzung jeweils per Bilanzstichtag gemäss aktuellen Gegebenheiten neu zu bewerten mit erfolgswirksamer Erfassung der Bewertungsdifferenz (siehe auch HWP, S. 270).

- **Abschnitt 6: Inkrafttreten**

Das E-KS 37A enthält keine Übergangsbestimmungen. Vielmehr soll das Kreisschreiben mit seiner Publikation in Kraft treten. Ein solches Vorgehen würde unberücksichtigt lassen, dass laufende Mitarbeiterbeteiligungspläne teilweise bereits präjudizierend verbucht wurden (z.B. bei Zuteilung) und nicht während der Laufzeit buchhalterisch anders dargestellt werden sollen bzw. können. Es wäre u.E. zielführend zu präzisieren, wie sich die Übergangsbestimmungen darstellen.

Beilage 2

Beispiel 1: Beteiligung der Mitarbeitenden am Eigenkapital der Arbeitgeberin Beschaffung der Aktien am Markt bzw. direkt von Aktionären (Ziffer 3.1.1)

Sachverhalt

	1	2	3
Anschaffungskosten:	1'000	1'300	900
Nominalwert:	100	100	100
Verkehrswert bei Abgabe an Mitarbeitende:	1'000	1'000	1'000
Abgabepreis an Mitarbeitende (Barleistung)	200	200	200
Arbeitsentgelt:	800	800	800

Verbuchungsvarianten inkl. Kommentierung

Verbuchung gemäss ESTV (Anhang zum E-KS 37A)					Verbuchung gemäss HWP / KRL					Kommentare
<i>Beschaffung am Markt</i>					<i>Beschaffung am Markt</i>					<ul style="list-style-type: none"> Aus handelsrechtlicher Sicht ergibt sich der Aufwand aus aktienbezogenen Vergütungen aus der Differenz der Kosten für die Beschaffung der Eigenkapitalinstrumente und einer allfälligen Geldzahlung der Mitarbeitenden. Der Verkehrswert bei Abgabe an Mitarbeitende ist entsprechend für die Verbuchung in diesem Beispiel unerheblich. Der ermittelte Differenzbetrag kann als Personalaufwand (bei positiver Differenz), als Finanzertrag (bei negativer Differenz) oder direkt im Eigenkapital erfasst werden (siehe dazu auch die Ausführungen im HWP auf den S. 269f). Beim Verbuchungsvorschlag der ESTV werden konzeptionell 2 Geschäfte abgebildet: Zunächst ein Verkauf der eigenen Aktien zum Verkehrswert und unmittelbar danach ein Rückkauf zum selben Wert mit Abgabe an Mitarbeitende (wobei die Bilanzbuchungen „herausgekürzt“ werden). Eine solche Aufsplittung der Transaktion in 2 Geschäfte erscheint vor dem Hintergrund ordnungsmässiger Buchführung und Rechnungslegung als nicht sachgerecht. Im ESTV-Beispiel sollte ggf. präzisiert werden, über welche Aufwands-/Ertragsposition die Verbuchung zu erfolgen hat. Die KRL interpretiert das Beispiel so, dass die 300 als Finanzaufwand, die 100 als Finanzertrag und die 800 als Personalaufwand ausgewiesen werden.
Soll	Haben	1	2	3	Soll	Haben	1	2	3	
Eigene Aktien	Flüssige Mittel	1'000	1'300	900	Eigene Aktien	Flüssige Mittel	1'000	1'300	900	
<i>Abgabe der Aktien</i>					<i>Abgabe der Aktien</i>					
Soll	Haben	1	2	3	Soll	Haben	1	2	3	
Flüssige Mittel	Eigene Aktien	200	200	200	Flüssige Mittel	Eigene Aktien	200	200	200	
Geschäftsm. b. Aufwand	Eigene Aktien		300		Personalaufwand	Eigene Aktien	800	1'100	700	
Eigene Aktien	Ertrag			100						
Geschäftsm. b. Aufwand	Eigene Aktien	800	800	800						

**Beispiel 2: Beteiligung der Mitarbeitenden am Eigenkapital der Arbeitgeberin
Schaffung der Aktien mittels ordentlicher / genehmigter / bedingter Kapitalerhöhung (Ziffer 3.1.2)**

Sachverhalt

Nominalwert:	100
Verkehrswert bei Abgabe an Mitarbeitende:	1'000
Abgabepreis an Mitarbeitende (Barleistung):	200
Arbeitsentgelt:	800

Verbuchungsvarianten inkl. Kommentierung

Verbuchung gemäss ESTV (Anhang zum E-KS 37A)	Verbuchung gemäss HWP / KRL	Kommentare																																				
<p><i>Arbeitsleistung</i></p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Soll</th> <th>Haben</th> <th></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Geschäftsm. b. Aufwand</td> <td>Verbindlichkeiten Mitarbeiter</td> <td>800</td> </tr> </tbody> </table> <p><i>Abgabe der Aktien</i></p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Soll</th> <th>Haben</th> <th></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Flüssige Mittel</td> <td>Verbindlichkeiten Mitarbeiter</td> <td>200</td> </tr> <tr> <td>Verbindlichkeiten Mitarbeiter</td> <td>Abwicklungskonto</td> <td>1'000</td> </tr> <tr> <td>Abwicklungskonto</td> <td>AK</td> <td>100</td> </tr> <tr> <td>Abwicklungskonto</td> <td>KER</td> <td>900</td> </tr> </tbody> </table>	Soll	Haben		Geschäftsm. b. Aufwand	Verbindlichkeiten Mitarbeiter	800	Soll	Haben		Flüssige Mittel	Verbindlichkeiten Mitarbeiter	200	Verbindlichkeiten Mitarbeiter	Abwicklungskonto	1'000	Abwicklungskonto	AK	100	Abwicklungskonto	KER	900	<p><i>Arbeitsleistung</i></p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Soll</th> <th>Haben</th> <th></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>-</td> <td>-</td> <td>-</td> </tr> </tbody> </table> <p><i>Abgabe der Aktien</i></p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Soll</th> <th>Haben</th> <th></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Flüssige Mittel</td> <td>AK</td> <td>100</td> </tr> <tr> <td>Flüssige Mittel</td> <td>Kapitalreserven/KER</td> <td>100</td> </tr> </tbody> </table>	Soll	Haben		-	-	-	Soll	Haben		Flüssige Mittel	AK	100	Flüssige Mittel	Kapitalreserven/KER	100	<ul style="list-style-type: none"> Aus handelsrechtlicher Sicht ergibt sich der Aufwand aus aktienbezogenen Vergütungen aus der Differenz der Kosten für die Beschaffung der Eigenkapitalinstrumente und einer allfälligen Geldzahlung der Mitarbeitenden. Der Verkehrswert bei Abgabe an Mitarbeitende ist entsprechend für die Verbuchung unerheblich (siehe dazu auch die Ausführungen im HWP auf den S. 269f). Im vorliegenden Beispiel ergibt sich für den Arbeitgeber kein Aufwand. Ökonomisch gesehen tragen die übrigen Aktionäre die Kosten, da die Einzahlung der Mitarbeitenden (200) unter dem Verkehrswert (1,000) liegt.
Soll	Haben																																					
Geschäftsm. b. Aufwand	Verbindlichkeiten Mitarbeiter	800																																				
Soll	Haben																																					
Flüssige Mittel	Verbindlichkeiten Mitarbeiter	200																																				
Verbindlichkeiten Mitarbeiter	Abwicklungskonto	1'000																																				
Abwicklungskonto	AK	100																																				
Abwicklungskonto	KER	900																																				
Soll	Haben																																					
-	-	-																																				
Soll	Haben																																					
Flüssige Mittel	AK	100																																				
Flüssige Mittel	Kapitalreserven/KER	100																																				

Beilage 2

Beispiel 3: Beteiligung der Mitarbeitenden am Eigenkapital einer Konzerngesellschaft Beschaffung der Aktien am Markt bzw. direkt von Aktionären (Ziffer 3.2.2)

Sachverhalt

	1	2	3
Anschaffungskosten Konzerngesellschaft:	1'000	1'300	900
Nominalwert:	100	100	100
Vereinbarter Preis zwischen Konzerngesellschaft und Arbeitgeberin:	1'000	1'000	1'000
Verkehrswert bei Abgabe an Mitarbeitende:	1'000	1'100	900
Abgabepreis an Mitarbeitende (Barleistung)	200	200	200
Arbeitsentgelt:	800	800	800

Verbuchungsvarianten inkl. Kommentierung

Verbuchung gemäss ESTV (Anhang zum E-KS 37A)	Verbuchung gemäss HWP / KRL	Kommentare																																																																																																														
<p><i>Konzerngesellschaft: Beschaffung der Aktien am Markt / Lieferung der Aktien</i></p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Soll</th> <th>Haben</th> <th>1</th> <th>2</th> <th>3</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Eigene Aktien</td> <td>Flüssige Mittel</td> <td>1'000</td> <td>1'300</td> <td>900</td> </tr> <tr> <td>Flüssige Mittel</td> <td>Eigene Aktien</td> <td>1'000</td> <td>1'000</td> <td>1'000</td> </tr> <tr> <td>Eigene Aktien</td> <td>Ertrag</td> <td></td> <td></td> <td>100</td> </tr> <tr> <td>Geschäftsm. b. Aufwand</td> <td>Eigene Aktien</td> <td></td> <td>300</td> <td></td> </tr> </tbody> </table> <p><i>Arbeitgeberin: Lieferung der Aktien</i></p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Soll</th> <th>Haben</th> <th>1</th> <th>2</th> <th>3</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Aktien Konzernges.</td> <td>Flüssige Mittel</td> <td>1'000</td> <td>1'000</td> <td>1'000</td> </tr> </tbody> </table> <p><i>Arbeitgeberin: Abgabe der Aktien</i></p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Soll</th> <th>Haben</th> <th>1</th> <th>2</th> <th>3</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Forderung Mitarbeiter</td> <td>Aktien Konzernges.</td> <td>1'000</td> <td>1'000</td> <td>1'000</td> </tr> <tr> <td>Flüssige Mittel</td> <td>Forderung Mitarbeiter</td> <td>200</td> <td>200</td> <td>200</td> </tr> <tr> <td>Geschäftsm. b. Aufwand</td> <td>Forderung Mitarbeiter</td> <td>800</td> <td>800</td> <td>800</td> </tr> </tbody> </table>	Soll	Haben	1	2	3	Eigene Aktien	Flüssige Mittel	1'000	1'300	900	Flüssige Mittel	Eigene Aktien	1'000	1'000	1'000	Eigene Aktien	Ertrag			100	Geschäftsm. b. Aufwand	Eigene Aktien		300		Soll	Haben	1	2	3	Aktien Konzernges.	Flüssige Mittel	1'000	1'000	1'000	Soll	Haben	1	2	3	Forderung Mitarbeiter	Aktien Konzernges.	1'000	1'000	1'000	Flüssige Mittel	Forderung Mitarbeiter	200	200	200	Geschäftsm. b. Aufwand	Forderung Mitarbeiter	800	800	800	<p><i>Konzerngesellschaft: Beschaffung der Aktien am Markt / Lieferung der Aktien</i></p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Soll</th> <th>Haben</th> <th>1</th> <th>2</th> <th>3</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Eigene Aktien</td> <td>Flüssige Mittel</td> <td>1'000</td> <td>1'300</td> <td>900</td> </tr> <tr> <td>Flüssige Mittel</td> <td>Eigene Aktien</td> <td>1'000</td> <td>1'000</td> <td>1'000</td> </tr> <tr> <td>Eigene Aktien</td> <td>Finanzertrag</td> <td></td> <td></td> <td>100</td> </tr> <tr> <td>Finanzaufwand</td> <td>Eigene Aktien</td> <td></td> <td>300</td> <td></td> </tr> </tbody> </table> <p><i>Arbeitgeberin: Lieferung der Aktien</i></p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Soll</th> <th>Haben</th> <th>1</th> <th>2</th> <th>3</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Aktien Konzernges.</td> <td>Flüssige Mittel</td> <td>1'000</td> <td>1'000</td> <td>1'000</td> </tr> </tbody> </table> <p><i>Arbeitgeberin: Abgabe der Aktien</i></p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Soll</th> <th>Haben</th> <th>1</th> <th>2</th> <th>3</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Personalaufwand</td> <td>Verbindlichkeiten ggü. Mitarbeitende</td> <td>800</td> <td>800</td> <td>800</td> </tr> <tr> <td>Flüssige Mittel</td> <td>Verbindlichkeiten ggü. Mitarbeitende</td> <td>200</td> <td>200</td> <td>200</td> </tr> <tr> <td>Verbindlichkeiten ggü. Mitarbeitende</td> <td>Aktien Konzernges.</td> <td>1'000</td> <td>1'000</td> <td>1'000</td> </tr> </tbody> </table>	Soll	Haben	1	2	3	Eigene Aktien	Flüssige Mittel	1'000	1'300	900	Flüssige Mittel	Eigene Aktien	1'000	1'000	1'000	Eigene Aktien	Finanzertrag			100	Finanzaufwand	Eigene Aktien		300		Soll	Haben	1	2	3	Aktien Konzernges.	Flüssige Mittel	1'000	1'000	1'000	Soll	Haben	1	2	3	Personalaufwand	Verbindlichkeiten ggü. Mitarbeitende	800	800	800	Flüssige Mittel	Verbindlichkeiten ggü. Mitarbeitende	200	200	200	Verbindlichkeiten ggü. Mitarbeitende	Aktien Konzernges.	1'000	1'000	1'000	<ul style="list-style-type: none"> Bei der Arbeitgeberin entsteht durch die Arbeitsleistung der Mitarbeitenden eine Verbindlichkeit. Dies sollte im Beispiel durch eine entsprechende Kontenbezeichnung zum Ausdruck gebracht werden z.B. „Verbindlichkeiten ggü. Mitarbeitenden“ anstelle von „Forderung Mitarbeiter“. Im ESTV-Beispiel sollte ggf. präzisiert werden, über welche Aufwands-/Ertragsposition die Verbuchung zu erfolgen hat. Die KRL interpretiert das Beispiel so, dass die 300 als Finanzaufwand, die 100 als Finanzertrag und die 800 als Personalaufwand ausgewiesen werden.
Soll	Haben	1	2	3																																																																																																												
Eigene Aktien	Flüssige Mittel	1'000	1'300	900																																																																																																												
Flüssige Mittel	Eigene Aktien	1'000	1'000	1'000																																																																																																												
Eigene Aktien	Ertrag			100																																																																																																												
Geschäftsm. b. Aufwand	Eigene Aktien		300																																																																																																													
Soll	Haben	1	2	3																																																																																																												
Aktien Konzernges.	Flüssige Mittel	1'000	1'000	1'000																																																																																																												
Soll	Haben	1	2	3																																																																																																												
Forderung Mitarbeiter	Aktien Konzernges.	1'000	1'000	1'000																																																																																																												
Flüssige Mittel	Forderung Mitarbeiter	200	200	200																																																																																																												
Geschäftsm. b. Aufwand	Forderung Mitarbeiter	800	800	800																																																																																																												
Soll	Haben	1	2	3																																																																																																												
Eigene Aktien	Flüssige Mittel	1'000	1'300	900																																																																																																												
Flüssige Mittel	Eigene Aktien	1'000	1'000	1'000																																																																																																												
Eigene Aktien	Finanzertrag			100																																																																																																												
Finanzaufwand	Eigene Aktien		300																																																																																																													
Soll	Haben	1	2	3																																																																																																												
Aktien Konzernges.	Flüssige Mittel	1'000	1'000	1'000																																																																																																												
Soll	Haben	1	2	3																																																																																																												
Personalaufwand	Verbindlichkeiten ggü. Mitarbeitende	800	800	800																																																																																																												
Flüssige Mittel	Verbindlichkeiten ggü. Mitarbeitende	200	200	200																																																																																																												
Verbindlichkeiten ggü. Mitarbeitende	Aktien Konzernges.	1'000	1'000	1'000																																																																																																												

Beilage 2

Beispiel 4: Beteiligung der Mitarbeitenden am Eigenkapital einer Konzerngesellschaft Schaffung der Aktien mittels ordentlicher Kapitalerhöhung (Ziffer 3.2.3)

Sachverhalt

	1	2	3
Nominalwert:	100	100	100
Vereinbarter Preis zwischen Konzerngesellschaft und Arbeitgeberin:	1'000	1'000	1'000
Verkehrswert bei Abgabe an Mitarbeitende:	1'000	900	1'100
Abgabepreis an Mitarbeitende (Barleistung)	200	200	200
Arbeitsentgelt:	800	800	800

Verbuchungsvarianten inkl. Kommentierung

Verbuchung gemäss ESTV (Anhang zum E-KS 37A)					Verbuchung gemäss HWP / KRL					Kommentare
<i>Konzerngesellschaft: Lieferung der Aktien</i>					<i>Konzerngesellschaft: Lieferung der Aktien</i>					<ul style="list-style-type: none"> Bei der Arbeitgeberin entsteht durch die Arbeitsleistung der Mitarbeitenden eine Verbindlichkeit. Dies sollte im Beispiel durch eine entsprechende Kontenbezeichnung zum Ausdruck gebracht werden z.B. „Verbindlichkeiten ggü. Mitarbeitenden“ anstelle von „Forderung Mitarbeiter“. Es erscheint administrativ problematisch, dass eine KER erst bei Abgabe der Aktien an die Mitarbeitenden begründet wird. Siehe unsere Ausführungen zu Abschnitt 3.2.1. Bei einem Zug-um-Zug-Geschäft stellt dies eine untergeordnete Problematik dar.
Soll	Haben	1	2	3	Soll	Haben	1	2	3	
Flüssige Mittel	AK	100	100	100	Flüssige Mittel	AK	100	100	100	
Flüssige Mittel	Übrige Kapitalreserven	900	900	900	Flüssige Mittel	Kapitalreserven/KER	900	900	900	
<i>Konzerngesellschaft: Abgabe der Aktien</i>					<i>Konzerngesellschaft: Abgabe der Aktien</i>					
Soll	Haben	1	2	3	Soll	Haben	1	2	3	
Übrige Kapitalreserven	KER	900	900	900	-	-	-	-	-	
<i>Arbeitgeberin: Lieferung der Aktien</i>					<i>Arbeitgeberin: Lieferung der Aktien</i>					
Soll	Haben	1	2	3	Soll	Haben	1	2	3	
Aktien Konzernges.	Flüssige Mittel	1'000	1'000	1'000	Aktien Konzernges.	Flüssige Mittel	1'000	1'000	1'000	
<i>Arbeitgeberin: Abgabe der Aktien</i>					<i>Arbeitgeberin: Abgabe der Aktien</i>					
Soll	Haben	1	2	3	Soll	Haben	1	2	3	
Forderung Mitarbeiter	Aktien Konzernges.	1'000	1'000	1'000	Personalaufwand	Verbindlichkeiten ggü. Mitarbeitende	800	800	800	
Flüssige Mittel	Forderung Mitarbeiter	200	200	200	Flüssige Mittel	Verbindlichkeiten ggü. Mitarbeitende	200	200	200	
Geschäftsm. b. Aufwand	Forderung Mitarbeiter	800	800	800	Verbindlichkeiten ggü. Mitarbeitende	Aktien Konzernges.	1'000	1'000	1'000	

Beilage 2

**Beispiel 5: Beteiligung der Mitarbeitenden am Eigenkapital einer Konzerngesellschaft
Schaffung der Aktien mittels bedingter Kapitalerhöhung (Ziffer 3.2.3)**

Sachverhalt

	1	2	3
Nominalwert:	100	100	100
Vereinbarter Preis zwischen Konzerngesellschaft und Arbeitgeberin:	1'000	1'000	1'000
Verkehrswert bei Abgabe an Mitarbeitende:	1'000	900	1'100
Abgabepreis an Mitarbeitende (Barleistung)	200	200	200
Arbeitsentgelt:	800	800	800

Verbuchungsvarianten inkl. Kommentierung

Verbuchung gemäss ESTV (Anhang zum E-KS 37A)					Verbuchung gemäss HWP / KRL					Kommentare
<i>Konzerngesellschaft: Lieferung der Aktien</i>					<i>Konzerngesellschaft: Lieferung der Aktien</i>					<ul style="list-style-type: none"> Es wird auf die Kommentare zu Beispiel 4 verwiesen. Gemäss unserem Verständnis besteht der einzige relevante Unterschied zum Beispiel 4 darin, dass vorliegend die Aktien direkt von der Konzerngesellschaft an die Mitarbeitenden abgegeben wird (daher keine Buchungen bei „Lieferung der Aktien“).
Soll	Haben	1	2	3	Soll	Haben	1	2	3	
Flüssige Mittel	AK	100	100	100	Flüssige Mittel	AK	100	100	100	
Flüssige Mittel	Übrige Kapitalreserven	900	900	900	Flüssige Mittel	Kapitalreserven/KER	900	900	900	
<i>Konzerngesellschaft: Abgabe der Aktien</i>					<i>Konzerngesellschaft: Abgabe der Aktien</i>					
Soll	Haben	1	2	3	Soll	Haben	1	2	3	
Übrige Kapitalreserven	KER	900	900	900	--					
<i>Arbeitgeberin: Abwicklung Abgabe der Aktien</i>					<i>Arbeitgeberin: Liberierung und Abwicklung Abgabe der Aktien</i>					
Soll	Haben	1	2	3	Soll	Haben	1	2	3	
Geschäftsm. b. Aufwand	Verbindlichkeiten Mitarbeiter	800	800	800	Abwicklungskonto	Flüssige Mittel	1'000	1'000	1'000	
Abwicklungskonto	Flüssige Mittel	1'000	1'000	1'000	Personalaufwand	Abwicklungskonto	800	800	800	
Flüssige Mittel	Abwicklungskonto	200	200	200	Flüssige Mittel	Abwicklungskonto	200	200	200	
Verbindlichkeiten Mitarbeiter	Abwicklungskonto	800	800	800						