

**Ruth Bloch-Riemer**

Dr. iur., Rechtsanwältin, dipl. Steuerexpertin
Bär & Karrer AG, Zürich
ruth.blochriemer@baerkarrer.ch

**Michael Schneider**

MLaw, Rechtsanwalt
Bär & Karrer AG, Zürich
michael.schneider@baerkarrer.ch

Lohnausweis

Der Lohnausweis als Gefahrenherd

Der vorliegende Beitrag ruft die rechtliche Qualifikation des Lohnausweises und die damit verbundenen straf- und steuerrechtlichen Risiken in Erinnerung, welche insbesondere in spezielleren Konstellationen von Bedeutung sind.

Die Erstellung von Lohnausweisen ist gerade in den Wochen nach Jahresende von grosser Aktualität. Neben der Ausstellung von Lohnausweisen für die standardmässige Entlohnung in bar und ohne Nebenleistungen sind auch komplexere Lohnausweise, welche Sondertatbestände und Lohnnebenleistungen abbilden sollen, zu erstellen. Auf ausgewählte Konstellationen soll deshalb überblicksweise hingewiesen werden. Die nachfolgenden Ausführungen sollen nicht nur für die Ausstellung der 2017-er-Lohnausweise Unterstützung bieten, sondern auch dazu beitragen, dass bereits jetzt das Fundament für die Lohnausweise 2018 gelegt wird.

1. Strafrechtliche Qualifikation des Lohnausweises als Urkunde

Die Risiken und Gefahrenherde im Zusammenhang mit der Ausstellung von Lohnausweisen leiten sich unmittelbar aus der strafrechtlichen Qualifikation des Lohnausweises ab. Das Bundesgericht hat bereits vor vielen Jahren entschieden, dass der Lohnausweis eine Urkunde im strafrechtlichen Sinn darstellt.¹ Durch diese Qualifikation stellt der Lohnausweis ein taugliches Objekt für eine potenziell strafbare Urkundenfälschung dar. Bei der Ausstellung des Lohnausweises durch den Arbeitgeber oder damit beauftragte Personen wie beispielsweise Treuhänder steht insbesondere die Tatbestandsvariante der Falschbeurkundung im Vordergrund.

Der Falschbeurkundung macht sich gemäss schweizerischem Strafgesetzbuch schuldig und wird mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe bestraft, «wer in der Absicht, jemanden am Vermögen oder an andern Rechten zu schädigen oder sich oder einem andern einen unrechtmässigen Vorteil zu verschaffen, [...] eine rechtlich erhebliche Tatsache unrichtig beurkundet oder beurkunden lässt.»²

Bei der Falschbeurkundung ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung erforderlich, dass der Urkunde bezogen auf die infrage stehende Tatsache eine erhöhte Glaubwürdigkeit zukommt und ihr deshalb besonderes Vertrauen entgegengebracht wird. Das Bundesgericht hat dem Lohnausweis im Rahmen der Steuerveranlagung und damit im Verkehr mit den Steuerbehörden diese erhöhte Beweiskraft bzw. Glaubwürdigkeit zugesprochen, weil gegenüber diesen Behörden im Rahmen der Steuerveranlagung die besondere gesetzliche Pflicht zur wahrheitsgetreuen Deklaration besteht.³ Im Zusammenhang mit dem Lohnausweis kann eine Falschbeurkundung somit insbesondere dann vorliegen, wenn ein zu tiefer Lohn bescheinigt wird bzw. Lohnbestandteile wie beispielsweise geldwerte Vorteile aus einem Mitarbeiterbeteiligungsprogramm nicht im Lohnausweis abgebildet werden.

Entsprechend ist das Ausstellen eines Lohnausweises bereits aus strafrechtlicher Sicht nicht auf die leichte Schulter zu nehmen und es ist darauf zu achten, dass der Lohnausweis sowohl richtig als auch vollständig ausgestellt wird.

2. Steuerrechtliche Pflichten des Arbeitgebers

Die Steuergesetzgebung auf Ebene Bund und Kantone verpflichtet den Arbeitgeber zur Ausstellung eines jährlichen Lohnausweises. Der Lohnausweis wird dem Arbeitnehmer klassischerweise physisch im Doppel ausgehändigt, sodass der Arbeitnehmer diesen als Grundlage zur Erstellung seiner persönlichen Steuererklärung verwenden kann. Eine formalisierte Frist zur Ausstellung des Lohnausweises besteht in den meisten Kantonen nicht. Stellt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer jedoch trotz Abmahnung durch den Arbeitnehmer keinen Lohnausweis zu, kann sich der Arbeitnehmer an die zuständige kantonale Steuerbehörde halten, welche den Arbeitgeber unter Androhung von Busse entsprechend in die Pflicht nehmen wird.

Einige Kantone wie beispielsweise der Kanton Bern verpflichten den Arbeitgeber, den Lohnausweis direkt den kantonalen Steuerbehörden zuzustellen. Die entsprechend zu beachtenden Fristen sind der jeweiligen kantonalen Gesetzgebung zu entnehmen. Dem Arbeitnehmer wird in diesen Kantonen vom Arbeitgeber lediglich eine Kopie des Lohnausweises zugestellt.

Auch die Steuergesetzgebung sieht empfindliche Sanktionen im Zusammenhang mit der Pflicht zur Ausstellung des Lohnausweises vor. So kann insbesondere die – auch fahrlässig begehbare – Verletzung der Bescheinigungspflicht des Arbeitgebers mit Busse bis zu 1000 Franken bzw. in schweren oder wiederholten Fällen bis 10000 Franken bestraft

werden (Art. 127 Abs. 1 lit. a i.V.m. Art. 174 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 DBG).

3. Inhaltliche Stolpersteine bei der Erstellung des Lohnausweises

Im Lohnausweis sind im Sinne eines Grundsatzes alle Leistungen bzw. geldwerten Vorteile, welche der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses während des Jahrs ausgerichtet hat, zu bescheinigen. Diese Leistungen und geldwerten Vorteile sind in der Regel im Referenzjahr steuerbar und unterliegen als massgebender Lohn den Sozialabgaben. Während die Abbildung der klassischen Sachverhalte – darunter ist vor allem der reguläre Barlohn (Grundlohn) zu verstehen – normalerweise keine grösseren Probleme darstellt, birgt erfahrungsgemäss die Bescheinigung von speziellen Tatbeständen erhebliches Fehlerpotential. Insbesondere im Hinblick auf die korrekte Bescheinigung von unregelmässigen Lohnbestandteilen (beispielsweise dem Bonus), Lohnnebenleistungen (sog. Fringe Benefits), Vorteile im Zusammenhang mit Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen sowie bei internationalen Sachverhalten ergeben sich häufig Konstellationen, welche im Hinblick auf die vorstehend dargestellten (steuer-)strafrechtlichen Risiken im Einzelfall sorgfältig zu klären sind und im Folgenden näher umrissen werden sollen. Hilfreiche Hinweise können diesbezüglich der Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung⁴ entnommen werden.

3.1 Lohnnebenleistungen

Zur korrekten Erfassung von Lohnnebenleistungen im Lohnausweis sind in der Praxis regelmässig die Aspekte 1. Erkennung/Erfassung und 2. Bewertung entscheidend. Lohnnebenleistungen stellen grundsätzlich steuerbares (und deshalb zu bescheinigendes) Einkommen und massgebenden Lohn für die Zwecke der Sozialabgaben dar.

1. Erkennung/Erfassung

von Lohnnebenleistungen

Aus dem Arbeitsvertrag, den monatlichen Lohnabrechnungen und im Extremfall auch dem Gespräch mit dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer ist die Ausrichtung von Lohnnebenleistungen zunächst zu identifizieren. Während die Ausrichtung unregelmässiger Lohnbestandteile in Geldform üblicherweise adäquat dokumentiert und verbucht ist, ist bei Sachleistungen und sonstigen Lohnnebenleistungen (beispielsweise bei der Bezahlung von Umzugskosten für einen Expatriate in die Schweiz durch den Arbeitgeber) zunächst anhand der im Arbeitsvertrag abgebildeten und faktischen Situation ein Augenmerk darauf

zu richten, alle Leistungen für die Lohnbuchhaltung und letztlich den Lohnausweis korrekt zu qualifizieren und als Lohn zu erfassen.

2. Bewerten

Vom Arbeitgeber ausgerichtete Lohnnebenleistungen sind im Hinblick auf ihre korrekte Besteuerung und Verabgabung beim Arbeitgeber (Quellensteuer, Sozialabgaben) und beim Arbeitnehmer (Einkommenssteuer) zum Verkehrswert zu bewerten. Bei Konsumgütern ist dies in aller Regel unproblematisch (beispielsweise der Rechnungsbetrag für vom Arbeitgeber übernommene Umzugskosten). Die Gesetzgebung und Praxis haben sodann – in der praktischen Umsetzung teilweise detailreiche – Richtlinien für die Quantifizierung von geldwerten Vorteilen insbesondere bei Geschäftsfahrzeugen mit Privatnutzung und bei kostenloser Verpflegung des Arbeitnehmers erlassen. In weiteren Fällen ist der Verkehrswert vom Arbeitgeber jedoch anhand von Vergleichswerten belastbar zu schätzen, wobei in diskutablen Fällen eine Abstimmung mit den zuständigen Steuerbehörden sinnvoll sein kann. Häufig eng mit der Bewertung verbunden ist die in Arbeitsverträgen oftmals nicht genügend präzierte Abgrenzung, ob eine Lohnnebenleistung netto oder brutto geschuldet ist. Übernimmt der Arbeitgeber Kosten oder Rechnungen für den Arbeitnehmer, ist – ohne anderslautende vertragliche Abrede – in der Regel davon auszugehen, dass der Rechnungsbetrag als Nettobetrag zu verstehen ist. Für die korrekte Bescheinigung der Leistung im Lohnausweis ist dann in der Lohnbuchhaltung eine Aufrechnung («gross-up») vorzunehmen. Richtet der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer hingegen einen Beitrag in Geldform aus (z. B. eine Pauschale für die persönlichen Krankenkassenbeiträge des Arbeitnehmers), ist dieser – wiederum ohne anderslautende Abrede im Arbeitsvertrag – als Bruttobetrag zu verstehen. Diesfalls sind vom vereinbarten Betrag die üblichen Abzüge an die Sozialversicherungen und allenfalls für die Quellensteuer zu tätigen.

3.2 Unregelmässige Lohnbestandteile

Unregelmässige Lohnbestandteile treten in der Praxis entweder in der Form von Geldleistungen (beispielsweise Bonuszahlungen) oder Lohnnebenleistungen (beispielsweise Übernahme von Umzugskosten eines Expatriate) in Erscheinung. Auch bei unregelmässigen Lohnbestandteilen sind bei der Erstellung des Lohnausweises einige Spezialitäten zu beachten:

1. Erkennung/Erfassung und Bewertung

In Bezug auf die Erkennung und Erfassung sowie die Bewertung unregelmässiger Lohnbestandteile kann auf das Vorstehende verwiesen werden.

2. Gesonderter Ausweis

Bei Steuerpflichtigen, die nicht während einer ganzen Steuerperiode in der Schweiz steuerpflichtig sind, ist zur Bestimmung des auf ihren Einkünften anwendbaren Steuersatzes auf ein fiktives Jahreseinkommen abzustellen (Progression). Zur Berechnung des satzbestimmenden Einkommens werden regelmässige Lohnbestandteile wie namentlich der Monatslohn auf ein volles Jahr hochgerechnet. Unregelmässige Lohnbestandteile wie namentlich Bonuszahlungen werden demgegenüber zur Bestimmung des satzbestimmenden Einkommens nicht auf ein volles Jahr hochgerechnet. Vor diesem Hintergrund ist der Arbeitgeber verpflichtet, bei unterjährigen Arbeitsverhältnissen die Ausrichtung unregelmässiger Lohnbestandteile im Lohnausweis in Ziff. 3 gesondert auszuweisen.

3. Zeitliche Zuordnung zu einem Kalenderjahr

Insbesondere bei das Ende des Kalenderjahrs überschneidenden Bonuszahlungen stellt sich erfahrungsgemäss nicht selten die Frage, ob sie im Lohnausweis der Referenzperiode oder im Lohnausweis der darauf folgenden Auszahlungsperiode zu erfassen sind. Lohnzahlungen für ein Kalenderjahr sind dabei, wie von der SSK vorgesehen, grundsätzlich auch dann im Lohnausweis für dieses Kalenderjahr (Referenzperiode) zu erfassen, wenn sie im Folgejahr ausbezahlt werden. Eine Erfassung im Lohnausweis des Folgejahrs (Auszahlungsjahr) rechtfertigt sich lediglich in Konstellationen, wo die Höhe der Zahlung am Ende des Kalenderjahrs (Referenzjahrs) noch unklar ist oder die Auszahlung der Leistung an sich zu diesem Zeitpunkt noch ungewiss oder strittig ist.

3.3 Mitarbeiterbeteiligungsprogramme

Die korrekte Erfassung und Abbildung geldwerter Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen im Lohnausweis ist in der Mitarbeiterbeteiligungsverordnung⁵ sowie dem entsprechenden Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung⁶ dargestellt.

Geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen sind im Lohnausweis zu bescheinigen. Der Lohnausweis selber stellt für diesen Zweck Ziff. 5 bereit. Die gesetzlich erforderlichen Detailangaben sind dann in einem Beiblatt zum Lohnausweis (teilweise als Annex oder Appendix bezeichnet) festzuhalten. Das Kreisschreiben beinhaltet in seinem Anhang III eine in der Praxis wertvolle Mustervorlage.

Bei der Erstellung des Lohnausweises ist zentral, dass die für den Lohnausweis erforderlichen Angaben je nach Art des Mitarbeiterbeteiligungsprogramms variieren können. Entsprechend ist bereits zu Beginn des Mitarbeiterbeteiligungsprogramms im Rahmen der Lohnbuchhaltung

geeignet aufzusetzen, welche Angaben von allen aktuellen, künftigen und unter Umständen auch austretenden Programmteilnehmern zu sammeln und zu verwalten sind, und welche wertmässigen Grundlagen für die infrage stehenden Basiswerte (oft Aktien des Arbeitgebers oder einer Gruppengesellschaft) zu verwenden sind. Hilfestellung bietet hier nicht nur ein übersichtlich gestaltetes Mitarbeiterbeteiligungsprogramm, sondern auch der zum Mitarbeiterbeteiligungsprogramm üblicherweise eingeholte Vorbescheid (Ruling) der Steuerbehörde bezüglich der steuerlichen Behandlung der im Programm enthaltenen geldwerten Vorteile des Mitarbeiters. Die Abbildung dieser geldwerten Vorteile und anderweitig relevanten Details des Programms erfolgt im Lohnausweis entweder jährlich (regelmässig) und/oder in speziellen Jahren gesondert (namentlich beispielsweise bei Zuteilung, Vesting, Ausübung, Ende der Sperrfrist). Mit Blick auf die vollständige und korrekte Erfüllung der Bescheinigungspflichten des Arbeitgebers im Zusammenhang mit Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen ist somit nicht nur die steuerliche Behandlung des Mitarbeiterbeteiligungsprogramms, sondern die Datenbeschaffung und -aufbereitung bezüglich jedes Programmteilnehmers (beispielsweise zur korrekten

Erfassung von steuerlich relevanten Sachverhalten wie Wegzug ins Ausland) zentral und erfahrungsgemäss häufig fehleranfällig.

4. Fazit

Im Ergebnis zeigt sich, dass der strafrechtlichen Relevanz als Urkunde und der steuerlichen Bedeutung des Lohnausweises als Grundlage für die Versteuerung beim Arbeitnehmer in der Praxis oft nicht genügend Beachtung geschenkt wird. Nicht selten wird der Lohnausweis mehr oder weniger unbesehen direkt aus der Lohnbuchhaltung generiert.

Die folgenden Massnahmen können zur bewussteren Gestaltung des Prozesses zur Erstellung des Lohnausweises beitragen:

- Sorgfältige Formulierung und genaue Umsetzung des Arbeitsvertrags (inkl. Zusatzvereinbarung und firmeninternen Weisungen);
- Geeignete Abbildung aller Lohnbestandteile in der Payroll (monatliche Lohnabrechnungen, evtl. Lohnkumulativjournal);
- Sorgfältige Abklärung und Dokumentation bezüglich sozialversicherungsrechtlicher Unterstellung von Arbeitnehmern mit internationalem Bezug;

- Frühzeitiges Erkennen und Erfassen spezieller Situationen, erfahrungsgemäss idealerweise unter Beizug von Spezialisten und periodischer Review der Handhabung; Einholung von Steuerrulings bei komplexeren und deshalb fehleranfälligen Themen wie insbesondere Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen, Spesen- und Expatriate-Reglementen, internationalen Konstellationen sowie weiteren unklaren Sachverhalten;
- Beachtung kantonaler Unterschiede und politischer Entwicklungen bei der Umsetzung (beispielsweise im Hinblick auf die Steuerbarkeit und Abzugsfähigkeit von Fahrkosten oder Weiterbildungskosten usw.). ■

Der vorliegende Beitrag fasst die wesentlichsten Inhalte des gleichnamigen, von beiden Autoren im Rahmen einer Weiterbildungsveranstaltung von TREUHAND|SUISSE, Sektion Zürich, abgehandelten Seminars «Der Lohnausweis als Gefahrenherd» vom 15. Januar 2018 zusammen.

¹ BGE 81 IV 166, 167f.

² Art. 251 Ziff. 1 Abs. 2 StGB.

³ Urteil des Bundesgerichts 6B_101/2009 vom 14. Mai 2009, E. 3.3.

⁴ Hrg.: Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) und Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV).

⁵ Verordnung über die Bescheinigungspflichten bei Mitarbeiterbeteiligungen (Mitarbeiterbeteiligungsverordnung, MBV) vom 27. Juni 2012, SR 642.115.325.1.

⁶ Kreisschreiben Nr. 37, Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen, vom 22. Juli 2013.