

§ 19a Sondervorschrift für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei Vermögensbeteiligungen

idF des FoStoG v. 3.12.2021 (BGBl. I 2021, 1498; BStBl. I 2021, 803), zuletzt geändert durch WachsChG v. 27.3.2024 (BGBl. I 2024 Nr. 108; BStBl. I 2024, 666).

(1) ¹Werden einem Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber oder einem Gesellschafter seines Arbeitgebers zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn Vermögensbeteiligungen im Sinne des § 2 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a, b und f bis l und Absatz 2 bis 5 des Fünften Vermögensbildungsgesetzes an dem Unternehmen des Arbeitgebers unentgeltlich oder verbilligt übertragen, so unterliegt der Vorteil im Sinne des § 19 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 im Kalenderjahr der Übertragung nicht der Besteuerung. ²Dies gilt auch, wenn die Vermögensbeteiligungen mittelbar über Personengesellschaften gehalten werden. ³Ein Vorteil im Sinne des Satzes 1 gilt in diesem Fall auch dann als zugeflossen, wenn es dem Arbeitnehmer rechtlich unmöglich ist, über die Vermögensbeteiligung zu verfügen. ⁴Bei der Ermittlung des Vorteils im Sinne des Satzes 1 ist der Freibetrag nach § 3 Nummer 39 abzuziehen, wenn die Voraussetzungen vorliegen. ⁵Ein nicht besteufter Vorteil im Sinne des Satzes 1 ist bei der Berechnung der Vorsorgepauschale (§ 39b Absatz 2 Satz 5 Nummer 3) einzubeziehen. ⁶Die Anschaffungskosten sind mit dem gemeinen Wert der Vermögensbeteiligung anzusetzen.

(2) ¹Die vorläufige Nichtbesteuerung nach Absatz 1 kann im Lohnsteuerabzugsverfahren nur mit Zustimmung des Arbeitnehmers angewendet werden. ²Eine Nachholung der vorläufigen Nichtbesteuerung im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer ist ausgeschlossen.

(3) ¹Absatz 1 ist nur anzuwenden, wenn das Unternehmen des Arbeitgebers im Zeitpunkt der Übertragung der Vermögensbeteiligung betreffend den Jahresumsatz und die Jahresbilanzsumme das Doppelte und betreffend die Anzahl der beschäftigten Personen das Vierfache der die in Artikel 2 Absatz 1 des Anhangs der Empfehlung der Kommission vom 6. Mai 2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen (ABl. L 124 vom 20.5.2003, S. 36) in der jeweils geltenden Fassung genannten Schwellenwerte nicht überschreitet oder in einem der sechs vorangegangenen Kalenderjahre nicht überschritten hat und seine Gründung nicht mehr als 20 Jahre zurückliegt. ²Die Ermittlung der Schwellenwerte nach Satz 1 erfolgt gemäß der Artikel 4 und 5 des Anhangs der Empfehlung.

(4) ¹Der nach Absatz 1 nicht besteuerte Arbeitslohn unterliegt erst dann der Besteuerung nach § 19 und dem Lohnsteuerabzug als sonstiger Bezug, wenn

1. die Vermögensbeteiligung ganz oder teilweise entgeltlich oder unentgeltlich übertragen wird, insbesondere auch in den Fällen des § 17 Absatz 4 und des § 20 Absatz 2 Satz 2 oder bei Einlagen in ein Betriebsvermögen,
2. seit der Übertragung der Vermögensbeteiligung 15 Jahre vergangen sind oder
3. das Dienstverhältnis zu dem bisherigen Arbeitgeber beendet wird. ²Übernimmt der Arbeitgeber in diesem Fall die Lohnsteuer, ist der übernommene Abzugsbetrag nicht Teil des zu steuernden Arbeitslohns.

[Bis 31.12.2024 geltende Fassung:]

²In den Fällen des Satzes 1 sind für die zu steuernden Arbeitslöhne § 34 Absatz 1 und § 39b Absatz 3 Satz 9 entsprechend anzuwenden, wenn seit der Übertragung der Vermögensbeteiligung mindestens drei Jahre vergangen sind.

[Ab 1.1.2025 geltende Fassung:

²In den Fällen des Satzes 1 ist für die zu steuernden Arbeitslöhne § 34 Absatz 1 entsprechend anzuwenden, wenn seit der Übertragung der Vermögensbeteiligung mindestens drei Jahre vergangen sind.]

³Die nach Satz 1 zu steuernden Arbeitslöhne sind bei der Berechnung der Vorsorgepauschale (§ 39b Absatz 2 Satz 5 Nummer 3) nicht einzubeziehen. ⁴Ist in den Fällen des Satzes 1 der gemeine Wert der Vermögensbeteiligung abzüglich geleisteter Zuzahlungen des Arbeitnehmers bei der verbilligten Übertragung niedriger als der nach Absatz 1 nicht besteuerte Arbeitslohn, so unterliegt nur der gemeine Wert der Vermögensbeteiligung abzüglich geleisteter Zuzahlungen der Besteuerung; in den Fällen des Satzes 1 Nummer 3 tritt bei einem Rückerwerb der Vermögensbeteiligung durch den Arbeitgeber, einen Gesellschafter des Arbeitgebers oder ein Unternehmen im Sinne des § 18 des Aktiengesetzes an die Stelle des gemeinen Werts die vom Arbeitgeber gewährte Vergütung. ⁵In den Fällen des Satzes 4 gilt neben den geleisteten Zuzahlungen nur der tatsächlich besteuerte Arbeitslohn als Anschaffungskosten im Sinne der §§ 17 und 20. ⁶Die Sätze 4 und 5 sind nicht anzuwenden, soweit die Wertminderung nicht betrieblich veranlasst ist oder diese auf einer gesellschaftsrechtlichen Maßnahme, insbesondere einer Ausschüttung oder Einlagerückgewähr, beruht.

(4a) 1 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 und 3 ist nicht anzuwenden, wenn der Arbeitgeber spätestens mit der dem betreffenden Ereignis folgenden Lohnsteuer-Anmeldung unwiderruflich erklärt, bei Eintritt des in Absatz 4 Satz 1 Nummer 1 genannten Ereignisses für die betreffende Lohnsteuer zu haften (§ 42d), ohne sich der Haftung durch eine Anzeige nach § 38 Absatz 4 Satz 2 in Verbindung mit § 42d Absatz 2 entziehen zu können. 2 Eine Haftungsinanspruchnahme erfordert dann keine weitere Ermessensprüfung mehr.

(5) Das Betriebsstättenfinanzamt hat nach der Übertragung einer Vermögensbeteiligung im Rahmen einer Anrufungsauskunft (§ 42e) den vom Arbeitgeber nicht besteuerten Vorteil im Sinne des Absatzes 1 zu bestätigen.

(6) ¹Der nach Absatz 1 nicht besteuerte gemeine Wert der Vermögensbeteiligung und die übrigen Angaben des nach den vorstehenden Absätzen durchgeführten Besteuerungsverfahrens sind vom Arbeitgeber im Lohnkonto aufzuzeichnen. ²Die Aufbewahrungsfrist nach § 41 Absatz 1 Satz 9 endet insoweit nicht vor Ablauf von sechs Jahren nach der Besteuerung im Sinne des Absatzes 4 Satz 1.

Autor: Dipl.-Finw. Mirco Zantopp, Rechtsanwalt/Steuerberater, PXR, Berlin

Mitherausgeber: Prof. Dr. Tibor Schober, Richter am Finanzgericht, Berlin

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 19a

I. Grundinformationen zu § 19a	1	2. Verhältnis zu Doppelbesteuerungs-	
II. Rechtsentwicklung und zeitlicher		abkommen	5
Geltungsbereich des § 19a	2	3. Verhältnis zum AStG	6
III. Bedeutung und Verfassungs-		4. Verhältnis zum Sozialversiche-	
mäßigkeit des § 19	3	rungsrecht	7
IV. Verhältnis des § 19a zu anderen		V. Verfahrensfragen zu § 19a	8
Vorschriften			
1. Verhältnis zum EStG	4		

B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Besteuerungsaufschub bei Zufluss bestimmter
Vermögensbeteiligungen an Arbeitnehmer

I. Keine Besteuerung von Vermö-		II. Vermögensbeteiligungen mittel-	
gensbeteiligungen im Kalender-		bar über Personengesellschaften	
jahr der Übertragung (Abs. 1		(Abs. 1 Satz 2)	19
Satz 1)		III. Zufluss bei vinkulierten Anteilen	
1. Arbeitnehmer	10	(Abs. 1 Satz 3)	20
2. Arbeitgeber	11	IV. Ermittlung des Vorteils (Abs. 1	
3. Gesellschafter des Arbeitgebers	12	Satz 4)	21
4. Zusätzlichkeitserfordernis	13	V. Sonderregelung zur Berechnung	
5. Erfasste Vermögensbeteiligungen	14	der Vorsorgepauschale (Abs. 1	
6. An dem Unternehmen des		Satz 5)	22
ArbG	15	VI. Anschaffungskosten sind mit	
7. Unentgeltliche oder verbilligte		dem gemeinen Wert der Vermö-	
Übertragung als Zufluss	16	gensbeteiligung anzusetzen	
8. Vorteil iSd. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1	17	(Abs. 1 Satz 6)	23
9. Rechtsfolge	18		

C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Anwendung der vorläufigen Nichtbesteuerung
im Lohnsteuerabzugsverfahren

I. Anwendung nur mit Zustimmung		II. Ausschluss der Nachholung	
des Arbeitnehmers (Abs. 2 Satz 1)	25	(Abs. 2 Satz 2)	26

D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Anforderungen an das Unternehmen des Arbeitgebers 30

E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Nachgeholte Besteuerung

I. Nachversteuerung zu einem		der Vermögensbeteiligung	
späteren Zeitpunkt	35	(Abs. 4 Satz 1 Nr. 1)	36
II. Bedingungen für die Nachver-		2. Ende der vorläufigen Nicht-	
steuerung (Abs. 4 Satz 1)		besteuerung (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2)	37
1. Ganz oder teilweise entgeltliche		3. Beendigung des Dienstverhältnis-	
oder unentgeltliche Übertragung		ses (Abs. 4 Satz 1 Nr. 3)	38

	Anm.		Anm.
III. Entsprechende Anwendung von § 34 Abs. 1 und § 39b Abs. 3 Sätze 9 und 10 (Abs. 4 Satz 2) . . .	39	VI. Besteuerung beim Rückerwerb (Abs. 4 Satz 4 Halbs. 2)	42
IV. Vorsorgepauschale (Abs. 4 Satz 3)	40	VII. Anschaffungskosten (Abs. 4 Satz 5)	43
V. Keine Besteuerung im Verlustfall (Abs. 4 Satz 4 Halbs. 1)	41	VIII. Ausschluss bei nicht betrieblich veranlasster Wertminderung (Abs. 4 Satz 6)	44

F. Erläuterungen zu Abs. 4a: Besteuerungsaufschub bei Haftungserklärung	50
--	----

G. Erläuterungen zu Abs. 5: Anrufungsauskunft	55
--	----

H. Erläuterungen zu Abs. 6: Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht	60
--	----

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 19a

Schrifttum: *Drygala/Wächter*, Venture Capital, Beteiligungen und Unterkomplexitätsprobleme, München 2018; *Leuner*, Aktienhingabe und Aktienoptionsgewährung für Schlüsselmitarbeiter – Ertragsteuerliche Zusammenschau und Zusammenhänge zum Erbschaftsteuerrecht und zur Sozialversicherung, NWB 2018, 251; *Fahsel/Bergan*, Mitarbeiterbeteiligung reloaded – der neue § 19a EStG, Darstellung und erste Einschätzung, FR 2021, 729; *Hefner/Ostermann*, Einführung eines neuen § 19a EStG im Zuge des Fondsstandortgesetzes, DStR 2021, 689; *Henssler/Strohn*, Gesellschaftsrecht, München, 5. Aufl. 2021; *Waadt/Orphal*, Zweifelsfragen im Rahmen der steuerlichen Behandlung von Arbeitnehmerbeteiligungen – zugleich erste Einordnung der vorgeschlagenen Neuerungen durch den Referentenentwurf für ein Fondsstandortgesetz, Ubg 2021, 9; *Westermann/Thor*, Die geplante Reform der Besteuerung von Mitarbeiterkapitalbeteiligungen durch das Fondsstandortgesetz – eine Synopse zu § 3 Nr. 39 und § 19a EStG-E, FR 2021, 198; *Bleschick*, Besteuerungspause bei Vorteilen aus der Überlassung von Mitarbeiterkapitalbeteiligungen (§ 19a EStG), EStB 2022, 27; *Scheuch/Rein*, Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen nach dem Fondsstandortgesetz, PiStB 2022, 7; *Wagner*, Lohnsteuer, München, 2. Aufl. 2023.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 31.5.2024 – IV C 5 - S 2439/19/10003:003; BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001.

1 I. Grundinformationen zu § 19a

Die durch das Arbeitsverhältnis veranlasste unentgeltliche bzw. verbilligte Ausgabe von Gesellschaftsanteilen am ArbG-Unternehmen an ArbN führt bei diesen regelmäßig zu einer Einnahme in Geldeswert, die dem ArbN für das Zurverfügungstellen seiner individuellen Arbeitskraft zufließen, und damit zu Einkünften aus nicht-selbständiger Arbeit gem. §§ 2 Abs. 1 Nr. 4, 8 Abs. 1, 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 2 Abs. 1 LStDV).

Der geldwerte Vorteil für nicht in Geld bestehenden Einnahmen (Sachbezüge) besteht in dem Preisnachlass, welcher dem jeweiligen ArbN gewährt wird. Im Falle der Überlassung einer Unternehmensbeteiligung entspricht dieser Preisnachlass

der Differenz zwischen dem gemeinen Wert der Beteiligung im Zeitpunkt ihrer Einräumung und der vom ArbN zu erbringender Gegenleistung (dh. dem Erwerbspreis, im Falle der Ausübung einer Anteilsoption dem Ausübungspreis). Ein geldwerter Vorteil liegt demnach in Höhe der Differenz zwischen dem gemeinen Wert der Beteiligung und dem vom ArbN hierfür aufzuwendenden Kauf- bzw. Ausgabepreis vor.

Für den Zufluss eines geldwerten Vorteils aus einem kapitalbasierten, dh. auf echte (nicht virtuelle) Gesellschaftsanteile gerichteten, Mitarbeiterbeteiligungsprogramm, gilt § 11 Abs. 1 Satz 4 iVm. § 38a Abs. 1 Sätze 2 und 3. Zuflusszeitpunkt ist hier regelmäßig der Tag, an dem der ArbN die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den ihm gewährten Gesellschaftsanteil erhält. Bei Aktien ist dies der Zeitpunkt der Einbuchung der Aktien in das Depot des ArbN, bei GmbH-Gesellschaftsanteilen der Zeitpunkt einer wirksamen Vereinbarung über die Geschäftsanteilsabtretung bzw. Geschäftsanteilsübernahme (bei Kapitalerhöhungen). Da dem ArbN liquide (Geld-)Mittel nicht zufließen, führt die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung einer Unternehmensbeteiligung zu sog. *Dry Income*.

Bei der Ermittlung der Höhe des zu versteuernden geldwerten Vorteils ist zwischen dem Zeitpunkt der Versteuerung (steuerbegründender Tatbestand) und dem Zeitpunkt, auf den der geldwerte Vorteil zu ermitteln ist (steuerausfüllender Tatbestand), zu unterscheiden. Die Höhe der Besteuerung richtet sich in abstrakter Form bei kapitalbasierten Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen nach dem Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert des erworbenen Gesellschaftsanteils im Zeitpunkt des Zuflusses (also dem Zeitpunkt der Anteilsausgabe) und der ggf. vom ArbN für den Erwerb für diesen Gesellschaftsanteil zu erbringenden Gegenleistung (Erwerbs- bzw. Übernahmepreis). Die so erzielten Einnahmen sind als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit iSd. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 zum persönlichen Steuersatz (bis zu 45 % (Spitzensteuersatz) zzgl. 5,5 % SolZ darauf, mithin insgesamt bis zu 47,48 %) zu versteuern (sog. Anfangsbesteuerung); spätere Veränderungen des gemeinen Werts der einmal ausgegebenen Gesellschaftsanteile wirken sich nicht auf die Höhe der Anfangsbesteuerung aus. Durch § 19a wird die Anfangsbesteuerung hinausgeschoben.

Von der Anfangsbesteuerung zu unterscheiden ist Besteuerung eines Gewinns aus einer nachfolgenden Veräußerung eines (versteuert) erworbenen Gesellschaftsanteils. Dieser führt zu Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 (und nicht mehr zu weiterem Arbeitslohn) aufgrund der gesellschaftsrechtl. Bindung, die sich aus dem (neu) erworbenen Gesellschaftsanteil als sog. Sonderrechtsbeziehung zwischen dem ArbN als (Neu-)Gesellschafter und der ArbG-Gesellschaft ergibt. Die stl. Belastung beträgt beim ArbN dann zwischen 26,375 % (25 % zzgl. 5,5 % SolZ darauf; Beteiligung am Nennkapital von unter 1 % im PV) und 28,49 % (Teileinkünfteverfahren, 45 % zzgl. 5,5 % SolZ darauf abzgl. 40 % Steuerfreistellung bei „wesentlicher“ Beteiligung von mindestens 1 % oder Beteiligung im BV) bei einer Veräußerung der Gesellschaftsanteile. Erfolgt die Veräußerung aus dem Vermögen einer (Beteiligungs-)KapGes., ist ein entstandener Veräußerungsgewinn effektiv zu 95 % stfrei (vgl. § 8b Abs. 2 und 3 KStG; 100 % steuerfrei zzgl. 5 % nicht abzugsfähige Betriebsausgaben); allerdings unterliegt dann die Ausschüttung des erzielten (Netto-)Veräußerungsgewinns der Besteuerung (StStz auf Gewinnausschüttungen grds. 25 % zzgl. 5,5 % SolZ und ggf. Kirchensteuer).

2 II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 19a

Mitarbeiterkapitalbeteiligungsgesetz v. 7.3.2009 (BGBl. I S. 451, Art. 1 Nr. 2): § 19a aF wurde durch dieses Gesetz aufgehoben ab VZ 2009.

FoStoG v. 3.6.2021 (BGBl. I 2021, 1498; BStBl. I 2021, 803): § 19a wurde durch das Gesetz zur Stärkung des Fondsstandorts Deutschland und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2019/1160 zur Änderung der Richtlinien 2009/65/EG und 2011/61/EU im Hinblick auf den grenzüberschreitenden Vertrieb von Organismen für gemeinsame Anlagen (Fondsstandortgesetz – FoStoG) v. 3.6.2021 (BGBl. I 2021, 1498; BStBl. I 2021, 803) neu eingeführt.

Die Norm ist erstmals anzuwenden auf Vermögensbeteiligungen, die nach dem 30.6.2021 übertragen wurden (vgl. § 52 Abs. 27). Zum Begriff der Übertragung vgl. Anm. 15.

ZuFinG v. 11.12.2023 (BGBl. I 2023 Nr. 354; BStBl. I, 2): Die Abs. 1, 3 und 4 werden geändert, Abs. 4a wird eingefügt.

Die Änderungen durch das Zukunftsfinanzierungsgesetz (ZuFinG) treten mW zum 1.1.2024 in Kraft (vgl. Art. 35 Abs. 2 iVm. Art. 17 Nr. 2 ZuFinG).

WachsChG v. 27.3.2024 (BGBl. I 2024 Nr. 108; BStBl. I, 666): Abs. 4 ist durch das Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (WachsChG) hinsichtlich der Anwendung der §§ 34 Abs. 1, 39b angepasst worden (vgl. Art. 5 Nr. 1 WachsChG).

Die Änderungen treten zum 1.1.2025 in Kraft (vgl. Art. 35 Abs. 6 iVm. Art. 5 Nr. 1 WachsChG).

Regierungsentwurf zum JStG 2024 v. 5.6.2024: § 19a Absatz 1 soll nach Satz 2 um eine Konzernklausel ergänzt werden (s. RegE JStG 2024, S. 7), s. Anm. 15.

3 III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 19

§ 19a ist insgesamt mit der Verfassung vereinbar. Durch die Regelung verfolgt der Gesetzgeber verschiedene, nichtfiskalische Förderungs- und Lenkungs Zwecke aus Gründen des Gemeinwohls. Dies ist verfassungsrechtl. zulässig. Die Förderungs- und Lenkungs Zwecke (hier: Förderung junger ArbG-Unternehmen bestimmter Größenklassen, typischerweise Start-ups, mittels der Möglichkeit, neuem Fachpersonal steuergünstig Sachbezüge in Form (un-)mittelbarer Vermögensbeteiligungen am ArbG-Unternehmen zu gewähren, wodurch zugleich die Gewinnung qualifizierter Mitarbeiter gefördert, die Mitarbeiterbindung gestärkt und zur Vermögensbildung der ArbN beitragen wird, außerdem ein gesamtwirtschaftlicher Nutzen entsteht und Gestaltungsmöglichkeiten eingeräumt werden, vgl. BTDrucks. 19/28868, 1) sind von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entsch. getragen (zum Prüfungsmaßstab vgl. BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164).

Zugleich sind die Förderungs- und Lenkungs Zwecke sachgerecht ausgestaltet worden (BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164), da Vermögensbeteiligungen übertragen werden müssen (zur Vermögensbildung der ArbN), diese Vermögensbeteiligungen einen (mittelbaren) Bezug zum ArbG-Unternehmen aufweisen müssen (Stärkung der Mitarbeiterbindung) und nur bestimmte ArbG-Unternehmen gefördert werden (vgl. *Bleschick* in BeckOK, § 19a Rz. 17f [10/2023], auch zur Sozialversicherung in Rz. 18).

Arbeitnehmer anderer Mitgliedstaaten werden nicht diskriminiert. Die Vergünstigungen stehen auch beschränkt stpfl. ArbN zu (zum Verhältnis zu § 49 und zu DBA vgl. Anm. 5).

Soweit nach dem Wortlaut von § 2 5. VermBG nur Vermögensbeteiligungen an ArbG-Unternehmen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland begünstigt werden oder sonst ausschließlich ein Inlandsbezug Voraussetzung ist, ist eine unionsrechtskonforme Auslegung geboten, nach der auch im EU/EWR-Ausland ansässige ArbG-Unternehmen, Kreditinstitute oder VU erfasst sind (vgl. *Bleschick* in BeckOK, § 19a Rz. 20 [10/2023]; *Westermann* in EStG eKommmentar, § 19a Rz. 8 [1/2024]). Andernfalls liegt ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit gem. Art. 49 AEUV vor. Denn es kommen insbesondere zwei Vergleichsgruppen in Betracht: Der ArbG mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland wird besser behandelt, als der ArbG mit Sitz und Geschäftsleitung im EU-Ausland; zudem wird der ArbG mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland auch dann noch besser behandelt, als der ArbG mit Sitz im EU-Ausland, aber Geschäftsleitung im Inland (wegen des doppelten Inlanderfordernisses bspw. bei GmbHs, vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. h 5. VermBG). Zudem werden grenzüberschreitende Formwechsel in gleichem Maße erschwert (wenn bspw. eine GmbH ihren Satzungssitz – nicht aber ihren Verwaltungssitz – in das EU-Ausland verlegt). Auch dann wäre die Anwendung allein aus dem Grund des (EU-)ausländischen Satzungssitzes versagt. Geschriebene Rechtfertigungen iSd. Art. 52 AEUV sind im strechtl. Kontext irrelevant (*Musil* in *Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2022, Art. 49 AEUV Rz. 37). Auch ungeschriebene Rechtfertigungsgründe (nach der Gebhardt-Formel, vgl. EuGH v. 30.11.1995 – C-55/94, Slg. 1995, I-4165 Rz. 37) bestehen nicht; es fehlt bereits an zwingenden Gründen des Allgemeininteresses.

In Bezug auf die Vergleichbarkeit der einzelnen Vermögensbeteiligungen iSd. § 2 5. VermBG ist ein Rechtstypenvergleich maßgebend.

Umstritten ist die Beurteilung als Beihilfe. Vertreten wird, dass es sich nicht um ein Förderungsinstrument für Unternehmen handelt; gefördert würden Stpfl. mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19). Vor diesem Hintergrund sei § 19a keine Beihilfe iSd. EU-Rechts, dessen Änderung einer Genehmigung durch die Europäische Kommission bedarf (vgl. Gesetzesbegründung in BTDrucks. 20/8292, 130; wohl auch *Zapf*, FR 2022, 437 [440]). Dies ist abzulehnen und ein Beihilfecharakter zu bejahen. Jedenfalls mittelbar werden (auch) die ArbG von der Norm begünstigt (*Bleschick* in BeckOK, § 19a Rz. 109 [10/2023]). Dies ergibt sich aus verschiedenen Stellen der Gesetzesbegründung. So heißt es in der Gesetzesbegründung:

„Insbesondere Start-ups, Wachstumsunternehmen sowie kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) als Treiber von Innovation soll der Zugang zum Kapitalmarkt und die Aufnahme von Eigenkapital erleichtert werden.“ (BTDrucks. 20/8292, 1);

„Der Erfolg eines Start-up-Unternehmens hängt dabei maßgeblich von der Gewinnung hochqualifizierter Fachkräfte ab. Für Startup-Unternehmen ist es besonders wichtig, Fachkräfte mit Anteilen an den Unternehmen zu beteiligen. Dieses Ziel soll steuerlich flankiert werden, damit es Start-ups erleichtert wird, Mitarbeiter zu gewinnen und diese länger zu binden.“ (BTDrucks. 20/8292, 59);

„Ohne die besondere steuerliche Förderung für Start-ups würde deutschen Unternehmen ein wesentliches Instrument im Wettbewerb um hochqualifizierte Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter auf internationalen Arbeitsmärkten fehlen.“ (BTDrucks. 20/8292, 59).

Schwieriger ist die Begründung einer staatlichen Beihilfe; eine unmittelbare Beihilfe kommt nicht in Betracht, da der ArbG durch die Norm nicht begünstigt wird. Auch ohne die Norm kann der ArbG durch entsprechende Mitteilungen und Anzeigen (vgl. § 38 Abs. 4 Satz 2) ei-

ner Inanspruchnahme entgehen. Allerdings ist der Beihilfegriff wirkungsbezogen und gilt auch mittelbar (*Kühling in Streinz*, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 107 Rz. 31). Unmittelbar begünstigt werden die ArbN bestimmter ArbG. Diese unmittelbar begünstigten ArbN schaffen wirtschaftliche Werte für die (bestimmten) ArbG. Insoweit werden die von der Norm erfassten ArbG mittelbar begünstigt. Eine staatliche Beihilfe ist zu bejahen (glA *Löw/Daka*, BB 2023, 1908 [1911 f.]). Da die BReg. nicht von einer Beihilfe ausgeht, fehlt auch eine Notifizierung bei der Kommission. Diese wäre dann bereits formell rechtswidrig und zurückzufordern.

IV. Verhältnis des § 19a zu anderen Vorschriften

4 1. Verhältnis zum EStG

Steuerbefreiung unentgeltlicher oder verbilligter Überlassung bestimmter Vermögensbeteiligungen (§ 3 Nr. 39): Gleichzeitig mit der Einf. von § 19a ist zur weiteren Stärkung der Attraktivität der Mitarbeiterbeteiligung der bereits bisher nach § 3 Nr. 39 gewährte StFreibetrag von 360 € auf 1.440 € angehoben worden (vgl. Art. 3, 19 Abs. 1 des FoStoG v. 3.6.2021, BGBl. I 2021, 1498 [1525, 1533]). Durch das ZuFinG wurde dieser Freibetrag auf 2.000 € angehoben. Beide Normen stehen in einem sachlichen Zusammenhang. Die Anwendungsbereiche überschneiden sich, ohne jedoch identisch zu sein. Der persönliche Anwendungsbereich ist bei § 3 Nr. 39 enger (Beteiligung muss mindestens allen ArbN offenstehen) als bei § 19a. Sachlich ist der Anwendungsbereich hingegen wohl größer, da § 3 Nr. 39 Satz 3 eine Konzernklausel enthält. Der Freibetrag nach § 3 Nr. 39 ist auch im Rahmen der Bemessung des Vorteils durch Abzug von der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen (vgl. § 3 Nr. 39 Satz 3).

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1): § 19a ist lex specialis zu § 19 (BTDrucks. 19/27631, 110).

Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20): Nach Übertragung gelten trotz Besteuerungsaufschubs die Regelungen in § 20 Abs. 1 für laufende und § 20 Abs. 2 für nicht laufende Einnahmen (bzw. § 17 bei entsprechend wesentlicher Beteiligung des ArbN). Im Zeitpunkt des Besteuerungstatbestands (bspw. die Veräußerung der Vermögensbeteiligung) können demnach zwei Tatbestände eingreifen: der Tatbestand der Nachversteuerung (§ 19a Abs. 4 i.V.m. § 19) und der Veräußerungstatbestand (§§ 17/20).

Lohnsteuerabzug (§§ 38 ff.): § 19a ist lex specialis zum LStAbzugsverfahren (*Westermann in EStG eKommentar*, § 19a Rz. 1 [1/2024]).

§ 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG: § 19a ist auch bei beschränkt stpfl. ArbN anzuwenden. Dazu gehören grds. alle ArbN ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, die ihre Tätigkeit im Inland ausüben (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a Alt. 1) oder deren Einkünfte im Inland verwertet wurden (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a Alt. 2). Daneben zählen dazu Vergütungen für eine Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist oder Vorstandsmitglied einer Gesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c). Zur Einschränkung in Fällen von DBA-Staaten vgl. Anm. 5.

5 2. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen

§ 19a gilt im Rahmen der unbeschränkten oder beschränkten StPflcht, und zwar unabhängig von der DBA-Ansässigkeit (im Ausland). Dies gilt sowohl in Bezug auf den Zeitpunkt der Übertragung als auch den Zeitpunkt der Nachversteuerung.

Eine Beschränkung durch das DBA (insbes. Art. 15 OECD-MA) erfolgt nur, soweit die Tätigkeit tatsächlich in einem anderen Staat ausgeübt wird oder entsprechend Sonderregelungen für Mitglieder in Geschäftsführungsorganen (zB Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz) bestehen. Dann steht grds. nur dem Tätigkeitsstaat bzw. Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft bei Mitgliedern der Geschäftsführung ein Besteuerungsrecht zu. Materiell ergibt sich aus nationaler Sicht in Bezug auf den Zeitpunkt der Übertragung keinen Unterschied: In beiden Fällen findet keine Besteuerung statt.

Eine spätere Besteuerung kann dazu führen, dass kein nationales Besteuerungsrecht an diesen Einkünften mehr besteht, sofern der ArbN nach der Übertragung in einem DBA-Staat ansässig wird und Deutschland nicht Tätigkeitsstaat ist. Gleiches gilt, wenn der ArbN – ohne eine Nachversteuerung auszulösen – den Tätigkeitsstaat wechselt: Die nachträglich zu steuernden Einkünften können dann diesem Tätigkeitsstaat zustehen (ggf. ist der nachzuversteuernde Betrag aufzuteilen). Zum Wechsel der Ansässigkeit und Aufteilung von Besteuerungsrechten vgl. BFH v. 21.12.2022 – I R 11/20, BStBl. II 2023, 825.

Auf diese Weise kann vorbehaltlich von *switch-over*- oder *subject-to-tax*-Klauseln ggf. eine niedrige Gesamtbesteuerung erreicht werden: Im Zeitpunkt der Ausgabe erfolgt im Inland (= Ansässigkeitsstaat + Tätigkeitsstaat) keine Besteuerung; die Nachversteuerung kann bei Wechsel des Ansässig- und Tätigkeitsstaats im Hinblick auf Art. 15 und Art. 13 OECD-MA im Inland ggf. ausbleiben. Eine etwaige Wegzugsteuer gem. § 6 AStG entfällt damit natürlich nicht (vgl. Anm. 6).

3. Verhältnis zum AStG

6

Die im Rahmen des § 19a erworbenen Vermögensbeteiligungen (dazu Anm. 14) können als Anteile an KapGes. dem Anwendungsbereich der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG unterliegen. Rechtsfragen stellen sich bei der nachgelagerten Besteuerung in Form eines Ersatztatbestands durch Wegzug iSd. § 6 AStG (dazu vgl. Anm. 35).

4. Verhältnis zum Sozialversicherungsrecht

7

§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Halbs. 2 SvEV wurde ebenfalls durch das FoStoG v. 3.6. 2021 (BGBl. I 2021, 1498; BStBl. I 2021, 803) verändert. „Vermögensbeteiligungen nach § 19a Abs. 1 Satz 1“ (gemeint sind lstrechl. relevante Vorteile aus solchen Vermögensbeteiligungen, vgl. *Bleschick* in BeckOK, § 19a Rz. 68 [10/2023]) zählen nun zum sozialversicherungspflichtigen Arbeitsentgelt.

Dies soll verhindern, dass die Vermögensbeteiligung zu einer Verringerung der sozialversicherungsrechtl. Absicherung der ArbN führt und darüber hinaus der Stabilität der Beitragseinnahmen in den einzelnen Zweigen der Sozialversicherung dienen (BTDrucks. 19/27631, 116). Mit der (späteren) Besteuerung nach § 19a Abs. 4 fließt dem ArbN kein Arbeitsentgelt iSd. § 14 SGB IV zu, so dass dann keine Sozialversicherungsbeiträge anfallen (BTDrucks. 19/27631, 116). Das Argument verfängt wohl nicht, da eine entsprechende Sozialversicherungspflicht im Zeitpunkt der (nachgeholten) Besteuerung ebenfalls eine „Unterdeckung“ in der Sozialversicherung ausgleichen würde. Zudem ist der Sozialversicherungsbeitrag ein Gesamtsozialversicherungsbeitrag (vgl. § 28d SGB IV); dieser wird ausschließlich vom ArbG gezahlt (vgl. § 28e SGB IV). Der ArbG kann diesen zwar (anteilig)

vom ArbN zurückfordern – allerdings ist die Rückforderung grds. auf den Abzug vom Arbeitsentgelt begrenzt (vgl. § 28g SGB IV). Insoweit droht dem ArbG hier eine tatsächliche Mehrbelastung mangels Rückgriffs auf den ArbN. Eine (im Innenverhältnis) wirtschaftliche Entlastung des ArbG durch den ArbN ist wohl unwirksam (arg. § 111 Abs. 2 SGB IV). Der Freibetrag des § 3 Nr. 39 schlägt hingegen durch und ist – wie bisher – nicht dem sozialversicherungspflichtigen Arbeitsentgelt zuzurechnen (BTDrucks. 19/27631, 116).

8 V. Verfahrensfragen zu § 19a

Das „Stundungsmodell“ gem. § 19a bewirkt keine Steuerstundung iS. § 19a sieht vielmehr einen Besteuerungsaufschub vor. Ein grds. stbarer Vorgang (Zufluss eines geldwerten Vorteils in Form einer unentgeltlich oder verbilligt überlassenen Unternehmensbeteiligung) wird durch das Gesetz als (zunächst) nicht stbar bestimmt (s. in Abs. 1 „... unterliegt der Vorteil ... nicht der Besteuerung ...“ und in Abs. 4 Satz 1: „... nach Absatz 1 nicht besteuerte Arbeitslohn“).

Demnach sind künftig zwei Tatbestände zu unterscheiden: der – zunächst nicht stbare – Zufluss eines geldwerten Vorteils in Form eines „qualifizierten“ Sachbezugs einerseits und der nachgelagerte – sodann stbare – Realisationsvorgang andererseits. Wirtschaftlich entspricht dies einer zinslosen Stundung. Verfahrensrechtlich liegt jedoch weder eine „echte“ Stundung iSd. § 222 AO (Hinausschieben der Fälligkeit) noch ein rückwirkendes Ereignis iSv. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 vor, sondern, wie dargestellt, lediglich ein Besteuerungsaufschub. Folglich wird im Moment der Besteuerung auch kein StBescheid für den VZ des Jahres der Überlassung der Vermögensbeteiligung geändert und es kommt nicht zu einer Verzinsung; s. auch Anm. 18.

Abgabenrechtliche Probleme können entstehen, wenn falsche Annahmen über die Anwendungsvoraussetzungen vorliegen, insbesondere über die Betriebsgröße iSd. Abs. 3. In derartigen Konstellationen ist die Norm nicht anzuwenden; die (verbilligte) Übertragung der Vermögensbeteiligung unterliegt der (Lohn-)Besteuerung auf Ebene der ArbN. Ohne weiteres Zutun des ArbG haftet dieser nach den allgemeinen Vorschriften. Verfahrenstechnisch ist den ArbG zu raten, eine haftungsbefreiende Anzeige gem. § 38 Abs. 4 Satz 2 zu erteilen.

Zudem ist der nicht erfasste Vorteil iSd Abs. 1 Satz 1 im Lohnkonto zu erfassen; eine Feststellung durch das (BS- oder Wohnsitz-)FA erfolgt hingegen nicht. Die Höhe des nicht erfassten Vorteils kann nach der Übertragung durch eine Anrufungsauskunft gem. §§ 19a Abs. 5, 42e Satz 1 mit Wirkung für den ArbG bindend festgestellt werden. Eine Bindungswirkung des Wertes besteht aber weder für den ArbN noch für das Wohnsitz-FA. Mangels Feststellung des nicht erfassten Vorteils kann dieser im Zeitpunkt der Nachversteuerung „verändert“ werden. Den ArbG ist daher anzuraten, zunächst einen möglichst hohen Vorteil anzunehmen und im Lohnkonto zu erfassen. Im Zeitpunkt der Nachversteuerung kann der ArbN dann geltend machen (zB durch ein Unternehmenswertgutachten iSd. IDW S1), dass der nicht erfasste Vorteil vom ArbG zu hoch erfasst wurde. Auf diese Weise kann das potentielle Haftungsrisiko des ArbG durch teilweisen Nichteinbehalt der Lohnsteuer gemindert werden.

9 Einstweilen frei.

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Besteuerungsaufschub bei Zufluss bestimmter Vermögensbeteiligungen an Arbeitnehmer

I. Keine Besteuerung von Vermögensbeteiligungen im Kalenderjahr der Übertragung (Abs. 1 Satz 1)

1. Arbeitnehmer

10

Abs. 1 Satz 1 betrifft ArbN. Zum Begriff „Arbeitnehmer“ vgl. allg. § 1 Abs. 1 LStDV und dazu § 19 EStG Anm. 60 und weiterführend *Kempermann* in *Wagner*, Lohnsteuer, 2. Aufl. 2023, Kap. D Rz. 171 ff., auch mit Nachweisen aus der Rspr.). Nach BMF werden nur ArbN mit einem gegenwärtigen Dienstverhältnis erfasst; bei dem Dienstverhältnis kann es sich sowohl um ein Hauptarbeitsverhältnis (erstes Dienstverhältnis) als auch um ein Nebenarbeitsverhältnis (weiteres Dienstverhältnis) handeln (BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 32 iVm. Rz. 1). Vergangene Dienstverhältnisse scheiden jedoch aus (*Fahsel/Bergan* in *LBP*, § 19a Rz. 33 [4/2022]). Zukünftige Dienstverhältnisse würden zwar vom Sinn und Zweck der Norm erfasst, hingegen nicht vom Wortlaut. Sie scheiden damit aus dem Anwendungsbereich aus (wie hier wohl *Fahsel/Bergan* in *LBP*, § 19a Rz. 34 [4/2022]; aA *Bleschick* in *BeckOK*, § 19a Rz. 99 [10/2023]; *Baldauf* in *Brandis/Heuermann*, § 19a Rz. 26 [11/2023]); praktisch sollte dies durch entsprechende Gestaltungen zu keinen Problemen führen (erst Anstellung, dann Übertragung der Vermögensbeteiligung; die aufschiebende bedingte Übertragung der Vermögensbeteiligung auf den Zeitpunkt der Anstellung). Ruhende Dienstverhältnisse sind vom Anwendungsbereich erfasst (BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 2; *Krieger* in *Schmidt*, 42. Aufl. 2023, § 19a Rz. 3).

Abs. 1 Satz 1 erfasst sowohl unbeschränkt als auch beschränkt stpfl. ArbN (BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 32 iVm. Rz. 1). Daraus können sich Besonderheiten bei der Anwendung der Norm in internationalen Sachverhalten ergeben (s. dazu Anm. 4 und 5, zum Verhältnis zu § 49 Abs. 1 Nr. 4 ebenfalls Anm. 4). Zum Wegzug vor Erfüllung des Nachversteuerungstatbestandes s. Anm. 35.

2. Arbeitgeber

11

Der ArbG-Begriff ist gesetzlich nicht definiert, ergibt sich aber mittelbar aus der Definition des ArbN in § 1 Abs. 2 Satz 1 LStDV. Demnach ist derjenige als ArbG anzusehen, dem der ArbN seine Arbeitskraft schuldet. Es ist grds. auf die zivilrechtl. Vertragsbeziehungen abzustellen (*Kempermann* in *Wagner*, Lohnsteuer, 2. Aufl. 2023, Kap. D Rz. 127 ff.).

3. Gesellschafter des Arbeitgebers

12

Auch ein Gesellschafter des ArbG kann dem ArbN die Vermögensbeteiligung unter Anwendung der Norm gewähren. Diese Neuregelung fügte der Gesetzgeber mit dem ZuFinG v. 11.12.2023 ein. Der Gesetzgeber reagierte damit auf ein Bedürfnis in der Praxis, insbes. bei Gewährung durch die (Gründungs-)Gesellschafter.

Es sind nur Übertragungen von unmittelbaren Gesellschaftern gemeint. Die Gesetzesbegründung (BRDrucks. 362/23, 148) begründet die Erweiterung mit dem Argument, dass Vermögensbeteiligungen auch von (Gründungs-)Gesellschaftern ge-

währt werden. Denklogisch kann eine Vermögensbeteiligung am ArbG im Rahmen eines Zweiterwerbs nur durch einen unmittelbar Berechtigten erworben werden. Zur davon abzugrenzenden Frage, an wem die Vermögensbeteiligung bestehen muss (ArbG oder auch Konzerngesellschaft) siehe Anm. 15.

Aus grundsätzlichen Erwägungen kann eine Übertragung nach der Norm nur dann vorliegen, wenn die Übertragung durch das Dienstverhältnis veranlasst ist. So kann eine Konkurrenz zu vGA vorliegen: Über Beteiligungsgesellschaften beteiligte angestellte Gründerinnen und Gründer können nicht unter Anwendung der Norm Vermögensbeteiligungen von der Beteiligungsgesellschaft an sich privat ohne Aufdeckung stiller Reserven übertragen. Hier wird in aller Regel das Gesellschaftsverhältnis zwischen Beteiligungsgesellschaft und Gründer das Dienstverhältnis zwischen ArbG und Gründer „überlagern“.

13 4. Zusätzlichkeitserfordernis

Das Zusätzlichkeitserfordernis („zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“) stellt den Gegensatz zur Gehalts- oder Entgeltumwandlung dar (zur Abgrenzung vgl. die Neuregelung des § 8 Abs. 4). Nach § 8 Abs. 4 werden Leistungen des ArbG oder auf seine Veranlassung eines Dritten (Sachbezüge oder Zuschüsse) für eine Beschäftigung nur dann zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht, wenn (1) die Leistung nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet, (2) der Anspruch auf Arbeitslohn nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt, (3) die verwendungs- oder zweckgebundene Leistung nicht anstelle einer bereits vereinbarten künftigen Erhöhung des Arbeitslohns gewährt und (4) bei Wegfall der Leistung der Arbeitslohn nicht erhöht wird.

Unter diesen Voraussetzungen ist von einer zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachten Leistung auch dann auszugehen, wenn der ArbN arbeitsvertraglich oder aufgrund einer anderen arbeits- oder dienstrechtl. Rechtsgrundlage (wie Einzelvertrag, Betriebsvereinbarung, Tarifvertrag, Gesetz) einen Anspruch auf diese hat (vgl. weiterführend § 8 Anm. 180 ff.).

14 5. Erfasste Vermögensbeteiligungen

Der sachliche Anwendungsbereich der Norm wird eingegrenzt durch den Verweis auf das 5. VermBG. Der Verweis ist abschließend (BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 33 mit Verweis in der Regel auf Rz. 4; *Bleschick* in Beck-OK, § 19a Rz. 108 [10/2023]; *Baldauf* in *Brandis/Heuermann*, § 19a Rz. 48 [11/2023]). Ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 19/27631, 110) ist der Verweis in § 19a wie bei § 3 Nr. 39 zu verstehen (vgl. daher § 3 Nr. 39 Anm. 6).

Erfasst sind (vgl. BMF v. 29.11.2017 – IV C 5 - S 2430/17/10001, BStBl. I 2017, 1626, welches nach BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 4 in der Regel entsprechend anzuwenden ist):

- Aktien (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a 5. VermBG),
- Wandelschuldverschreibungen und Gewinnschuldverschreibungen (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b 5. VermBG),
- FK-Genussscheine (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f 5. VermBG),
- Genossenschaftsguthaben (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. g 5. VermBG),
- Geschäftsanteile an einer GmbH (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. h 5. VermBG),

- typisch stille Beteiligungen (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. i 5. VermBG),
- Darlehensforderungen (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. k 5. VermBG) sowie
- unverbriefte FK-Genussrechte (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. l 5. VermBG).

Ausdrücklich nicht erfasst sind virtuelle Beteiligungen (BTDrucks. 19/27631, 110) als „schlichte schuldrechtliche Versprechen“ (BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 4). Im Vorfeld des Referentenentwurfs war zwar erwogen worden, virtuelle Vermögensbeteiligungen an Start-up-Unternehmen in den Katalog der Kapitaleinkünfte vermittelnden Stammrechte gem. § 20 Abs. 1 aufzunehmen (analog dem sog. eigenkapitalähnlichen Genussrecht gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1). Dies hätte jedoch eine systematische Durchbrechung bei den Einkunftsarten bedeutet, was nach der Begr. des Gesetzes gerade nicht gewollt ist (BTDrucks. 19/27631, 109; BMF v. 16.11.2021 – IV C 5 - S 2347/21/10001:006, BStBl. I 201, 2308 Rz. 31), wenngleich virtuelle Unternehmensbeteiligungen die – aus dem eigenkapitalähnlichen Genussrecht abgeleiteten – übrigen Voraussetzungen für die Annahme eines derartigen Stammrechts durchaus erfüllen könnten (Recht am Gewinn und Liquidationserlös, § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 sowie § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG). Ausdrücklich unschädlich ist, wenn (unbegünstigte) virtuelle Unternehmensbeteiligungen durch (begünstigte) Vermögensbeteiligungen ersetzt werden (BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 35). Ebenso sind Optionen auf den Erwerb der in § 19a genannten Vermögensbeteiligungen nicht erfasst (Umkehrschluss aus BTDrucks. 19/27631, 110; ausdrücklich für Aktienoptionen BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 4). Bezieht sich die Erwerbsoption (*call option*) auf eine in § 19a genannte Vermögensbeteiligung als Bezugsobjekt (*underlying asset*) kann die Übertragung der Vermögensbeteiligung hingegen unter den weiteren Voraussetzungen der Anwendung des § 19a unterfallen (BTDrucks. 19/27631, 110).

6. An dem Unternehmen des ArbG

15

In den Anwendungsbereich des § 19a fallen nach dem Wortlaut des Gesetzes grds. nur Vermögensbeteiligungen am Unternehmen des ArbG (s. auch BTDrucks. 19/27631, 110). Die FinVerw. (BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 34) vertritt die Auffassung, dass § 19a – anders als § 3 Nr. 39 – keine Konzernregelung enthält und daher Vermögensbeteiligungen an anderen Unternehmen desselben Konzerns iSd. § 18 AktG nicht als Vermögensbeteiligungen am Unternehmen des ArbG gelten. § 19a ist nach dieser Auffassung daher auf entsprechende Vermögensbeteiligungen nicht anwendbar.

Dagegen spricht allerdings der in Bezug genommene § 2 Abs. 2 5. VermBG. Nach § 2 Abs. 2 5. VermBG stehen Aktien, Wandelschuldverschreibungen, Gewinnschuldverschreibungen, Genussscheine eines Unternehmens, das iSd. § 18 Abs. 1 AktG als herrschendes Unternehmen mit dem Unternehmen des ArbG verbunden ist, solchen Vermögensbeteiligungen, die vom ArbG selbst ausgegeben werden (§ 2 Abs. 2 Satz 1 5. VermBG) gleich. Dies gilt zusammengefasst entsprechend für ein Geschäftsguthaben bei einer Genossenschaft (§ 2 Abs. 2 Satz 2 5. VermBG), einen Geschäftsanteil an einer GmbH (§ 2 Abs. 2 Satz 3 5. VermBG), eine Beteiligung als stiller Gesellschafter an einem Unternehmen (§ 2 Abs. 2 Satz 4 5. VermBG) sowie eine Darlehensforderung gegen ein Unternehmen (§ 2 Abs. 2 Satz 5 5. VermBG). Daher sollten zumindest in einem Über-/Unterordnungskonzern Vermögensbeteiligungen der Konzernobergesellschaft als Vermögensbeteiligungen am Unternehmen des ArbG einzubeziehen sein (*Bleschick* in BeckOK,

§ 19a Rz. 133f [10/2023] mwN; *Westermann* in *EStG eKommentar*, § 19a Rz. 8 [1/2024]: „ungeklärter Problemfall“; wie hier *Baldauf* in *Brandis/Heuermann*, § 19a Rz. 45 [11/2023]; *Bleschick*, *EStB* 2022, 27 [30]). Dies widerspricht jedoch dem gesetzgeberischen Willen (s.o.).

Die Auffassung der FinVerw. wird verstärkt durch das Gesetzgebungsverfahren zum ZuFinG v. 11.12.2023: Sowohl im RefE als auch im RegE (BTDrucks. 20/8292, 130) war eine Erweiterung des Anwendungsbereichs auf ArbN einer Konzerngesellschaft iSd. § 18 AktG beabsichtigt (sog. Konzernklausel). Nach Stellungnahme des BRat v. 6.10.2023 (BTDrucks. 20/8675) ist diese Änderung ohne Begründung nicht weiterverfolgt worden – so auch die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses v. 15.11.2023 (BTDrucks. 20/9363, 129). Weiter spricht für die Auffassung der FinVerw. der Verweis zur Berechnung der Schwellenwerte in Abs. 3 Satz 2 (dazu Anm. 30). Es wäre uE falsch, bei den begünstigten Vermögensbeteiligungen Konzernunternehmen einzubeziehen, bei der Berechnung der Schwellenwerte hingegen nicht.

Insoweit verbleiben in der Rechtspraxis Unsicherheiten (*Fahsel/Bergan* in *LBP*, § 19a Rz. 55 [4/2022]; *Bleschick* in *BeckOK*, § 19a Rz. 133 [10/2023]; *Merx* in *Kanzler/Kraft/Bäumel* ua., 7. Aufl. 2022, § 19a Rz. 25; *Krüger* in *Schmidt*, 42. Aufl. 2023, § 19a Rz. 4 „Verweis auf § 2 Abs. 2 5. VermBG liefe praktisch leer“; offengelassen von *Eisgruber* in *Kirchhoff/Seer*, 23. Aufl. 2024, § 19a Rz. 7).

Im Ergebnis sind uE Vermögensbeteiligungen an Konzerngesellschaften des ArbG durch die Norm erfasst. Wünschenswert wäre hingegen eine Klarstellung in Form einer Konzernklausel durch den Gesetzgeber. Im Gegenzug ist eine Anpassung der Bezugsgröße für die Schwellenwerte in Form einer Konzernbetrachtung angezeigt.

Das BMF hat in einem RegE zu einem JStG 2024 (s. RegE zum JStG 2024 v. 5.6.2024, S. 7) abermals eine Konzernklausel für das Gesetzgebungsverfahren vorgesehen („Als Unternehmen des Arbeitgebers im Sinne des Satzes 1 gilt auch ein Unternehmen im Sinne des § 18 des Aktiengesetzes, wenn die Schwellenwerte des Absatzes 3 in Bezug auf die Gesamtheit aller Konzernunternehmen nicht überschritten werden und die Gründung keines Konzernunternehmens mehr als 20 Jahre zurückliegt.“), s. auch Anm. 2.

16 7. Unentgeltliche oder verbilligte Übertragung als Zufluss

Zufluss: Arbeitslohn muss dem ArbN zufließen. Arbeitslohn ist mit der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht zugeflossen. Bei den besonders relevanten Beteiligungen an KapGes. ist das der Zeitpunkt, zu dem der Anspruch des ArbN auf Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die Anteile (Aktien oder Geschäftsanteile) erfüllt wird und damit der Zeitpunkt, zu dem der ArbG dem ArbN das zivilrechtl. oder zumindest das wirtschaftliche Eigentum an den versprochenen Aktien verschafft (BFH v. 26.8.2020 – VI R 6/18, BFH/NV 2021, 311 Rz. 23).

Übertragung: Dem ArbN muss die Vermögensbeteiligung übertragen werden. Dazu muss der ArbN zumindest das wirtschaftliche Eigentum iSd. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO an der Vermögensbeteiligung erwerben (vgl. BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 42; *Bleschick* in *BeckOK*, § 19a Rz. 101 [10/2023]; Zeitpunkt der Erfüllung der Zusage; *Baldauf* in *Brandis/Heuermann*, § 19a Rz. 71 [11/2023]; vgl. *Fahsel/Bergan*, FR 2021, 729). Wann eine Vermögensbeteiligung rechtl. übertragen wird, richtet sich nach Art der Vermögensbeteiligung (insbes. Inhalt

und Form des Rechtsgeschäfts der Übertragung). Das wirtschaftliche Eigentum (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO) an einem KapGesAnteil geht nach stRspr. auf einen Erwerber über, (1) wenn dieser aufgrund eines (bürgerlich-rechtl.) Rechtsgeschäfts bereits eine rechtl. geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position (Anwartschaftsrecht) erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann, und (2) wenn die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen Rechte sowie (3) das Risiko einer Wertminderung und die Chance einer Wertsteigerung auf ihn übergegangen sind. Danach erlangt wirtschaftliches Eigentum an einem KapGesAnteil, wer nach dem Inhalt der getroffenen Abrede alle mit der Beteiligung verbundenen wesentlichen Rechte (Vermögens- und Verwaltungsrechte, insbes. Gewinnbezugs- und Stimmrechte) ausüben und im Konfliktfall effektiv durchsetzen kann (BFH v. 26.8.2020 – VI R 6/18, BFH/NV 2021, 311).

Veranlassung durch das Arbeitsverhältnis: Zum Arbeitslohn gehören alle Einnahmen, die dem ArbN aus dem Dienstverhältnis zufließen (§ 2 Abs. 1 LStDV). Hierunter fallen alle Güter in Geld oder Geldeswert, die der ArbN als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen seiner individuellen Arbeitskraft erhält (R 19.3 Abs. 1 Satz 1 LStR 2015; stRspr., zuletzt vgl. BFH v. 1.10.2020 – VI R 11/18, BStBl. II 2021, 352; vgl. § 19 Anm. 100). Arbeitslohn iSd. §§ 19 Abs. 1 Nr. 1; 8 Abs. 2 liegt nur vor, wenn der ArbN Vermögensgegenstände – wie etwa die Beteiligung an einer KapGes. – verbilligt erwirbt (vgl. BFH v. 15.3.2018 – VI R 8/16, BStBl. II 2018, 550). Der Erwerb von Anteilen zu marktüblichen Konditionen bewirkt keinen lstopf. Vorteil des ArbN (BMF v. 12.12.2023 – IV B 2 - S 1300/21/10024:005, BStBl. I 2023, 2179 Rz. 242), wie der BFH jüngst mehrfach (BFH v. 4.10.2016 – IX R 43/15, BStBl. II 2017, 790; BFH v. 6.6.2018 – VI R 32/16, BStBl. II 2018, 764; BFH v. 28.4.2020 – VI R 41/17, BStBl. II 2020, 531) ausdrücklich entschieden hat.

Verbilligung: Zur Feststellung eines verbilligten Erwerbs ist eine Vergleichsrechnung zwischen der vom ArbN aufzuwendenden Gegenleistung und dem gemeinen Wert der auf diesen ArbN übertragenen Vermögensbeteiligung aufzustellen. Übersteigt der gemeine Wert der Vermögensbeteiligung die vom ArbN aufzuwendende Gegenleistung, erwirbt der ArbN die Vermögensbeteiligung verbilligt, im Extremfall (der ArbN erbringt keine bewertbare oder werthaltige Gegenleistung) erwirbt der ArbN die Vermögensbeteiligung sogar unentgeltlich. Nur in diesen Fällen, dh. der unentgeltlichen oder verbilligten Übertragung der Vermögensbeteiligung, ist der ArbN bereichert (Bereicherung als notwendiges Tatbestandsmerkmal von Arbeitslohn in Geld oder Geldeswert, vgl. *Haversath in Wagner, Lohnsteuer*, 2. Aufl. 2023, Kap. E Rz. 20 mit Verweis auf Rz. 350). Der in diesem Zusammenhang ermittelte gemeine Wert der Vermögensbeteiligung stellt zugleich die AK für den ArbN dar (§ 19a Abs. 1 Satz 6, s. Anm. 23). Obwohl eine rechtl. Verbindung zwischen § 19a Abs. 1 Satz 5 und dem gemeinen Wert zur Ermittlung der Verbilligung besteht, gelten die dazu beschriebenen Grundsätze zur Wertermittlung entsprechend.

Bewertungszeitpunkt: Hinsichtlich der Bewertung ist streng zwischen Bewertungszeitpunkt und Besteuerungszeitpunkt (Zufluss) zu unterscheiden. Die FinVerw. erkennt zwei Bewertungszeitpunkte an: Entweder ist die Bewertung auf den Zeitpunkt der Überlassung (Erfüllungsgeschäft) oder zum Zeitpunkt des für beide Seiten verbindlichen Verpflichtungsgeschäfts vorzunehmen (BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 18, unter Hinweis auf BFH v. 7.5.2014 – VI R 73/12, BStBl. II 2014, 904). Diese Klarstellung der Unterscheidung und Vorverlegung

des Bewertungszeitpunkts ist aus praktischer Sicht zu begrüßen. Nach hier vertretener Auffassung sollte es möglich sein, den Bewertungszeitpunkt auf den Zeitpunkt vorzulegen, zu dem die wesentlichen wirtschaftlichen Parameter im Rahmen einer (unverbindlichen) Absichtserklärung (sog. *Letter of Intent*) so weit festgelegt worden sind, dass sie im für alle Parteien bindenden Verpflichtungsgeschäft nur noch wiederholt zu werden brauchen. Insoweit enthält die Rspr. zum Vorliegen von Verkäufen iSd. § 11 Abs. 2 Satz 1 BewG (stRspr. seit BFH v. 30.1.1976 – III R 74/74, BStBl. II 1976, 84; zuletzt etwa BFH v. 22.1.2009 – II R 43/07, BStBl. II 2009, 444; BFH v. 22.6.2010 – II R 40/08, BStBl. II 2010, 843; BFH v. 28.3.2012 – II R 39/10, BStBl. II 2012, 712; BFH v. 16.5.2013 – II R 4/11, BFH/NV 2013, 1223) einen allgemeinen Rechtsgedanken. Vereinbaren ArbN und ArbG sämtliche wirtschaftliche Parameter, insbes. die vom ArbN aufzubringende Gegenleistung zum Erwerb der Vermögensbeteiligung(en), und wird dies später im Verpflichtungsgeschäft tatsächlich so umgesetzt, sollte bereits dieser frühe Zeitpunkt der Festlegung der wirtschaftlichen Parameter als Bewertungsstichtag gelten (aA wohl BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 22: „Der Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Überlassung und der Zeitpunkt des Angebots an den Arbeitnehmer sind [für die Ermittlung des geldwerten Vorteils] nicht maßgeblich“. Zwar verweist Rz. 40 für Zwecke der Bewertung im Rahmen des § 19a nicht auf diese Rz. 22; gleichwohl enthält Rz. 22 Anweisungen zur Ermittlung des „geldwerten Vorteils“). Für die Finanzverwaltung spricht die (zu) enge Anbindung an die Rechtsprechung des BFH (v. 7.5.2014 – VI R 73/12, BStBl. II 2014, 904 „Zeitpunkt des für beide Seiten verbindlichen Verpflichtungsgeschäfts“).

Dafür sprechen auch Überlegungen zu § 41 Abs. 1 Satz 1 AO: Ein (form-)unwirksames Rechtsgeschäft kann das wirtschaftliche Eigentum bereits übergehen lassen soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Erg. dieses Rechtsgeschäfts gleichwohl eintreten und bestehen lassen wollen. Dann muss aber auch die Bewertung spätestens auf diesen Tag des (form-)unwirksamen Rechtsgeschäfts erfolgen. Das Abstellen auf den Zeitpunkt des für beide Seiten verbindlichen Verpflichtungsgeschäfts scheint daher zu eng. Ein (form-)unwirksames Erfüllungsgeschäft kann stl. bei entsprechendem Verhalten wie ein (steuer-)wirksames Rechtsgeschäft behandelt werden; dann müsste wohl auch ein (form-)unwirksames Verpflichtungsgeschäft stl. wie ein (steuer-)wirksames Verpflichtungsgeschäft behandelt werden. Ein rechtl. nicht verbindliches – weil unwirksames – Verpflichtungsgeschäft kann stl. grds. zu berücksichtigen sein.

17 8. Vorteil iSd. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1

Zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 gehört der Vorteil aus dem verbilligten Erwerb einer Beteiligung, wenn der Vorteil dem ArbN „für“ seine Arbeitsleistung gewährt wird. Der als Arbeitslohn zu erfassende geldwerte Vorteil besteht nicht in der übertragenen Beteiligung selbst, sondern in der Verbilligung, dem Preisnachlass (BFH v. 7.5.2014 – VI R 73/12, BStBl. II 2014, 904). Insoweit kommt es unter Berücksichtigung des Realisationsprinzips nicht auf den Zufluss der Vermögensbeteiligung, sondern auf den Zeitpunkt der Realisation der Verbilligung an (vgl. § 8 Anm. 35; Seer in Kirchhof/Seer, 23. Aufl. 2024, § 8 Rz. 23). Die Zeitpunkte (Übertragungszeitpunkt und Zuflusszeitpunkt) sollten im Regelfall allerdings grds. gleichlaufen. Zum Zufluss bei vin- kulierten Anteilen vgl. Anm. 20.

Offen ist uE, ob die vorgenannte Sichtweise bei Erwerbsrechten, insbes. bei Anteilsoptionen, unter Berücksichtigung der BFH-Rspr. (BFH v. 22.5.2019 – XI R 44/17, BStBl. II 2020, 44: „Bei dem Optionsrecht handelt es sich ... um ein nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut“) weiter Bestand hat. Wenn die Option ein immaterielles WG ist, kann sie als Sachbezug iSd. § 8 Abs. 2 veranlasst durch ein Dienstverhältnis als Arbeitslohn zufließen. Der auf Basis der Option anschließende Erwerb der Vermögensbeteiligung als Basiswert (*underlying asset*) bzw. die Verbilligung sollte dann allerdings nicht mehr durch das Dienstverhältnis, sondern durch die vertraglichen Vereinbarungen der Option (Optionsvereinbarung) als Sonderrechtsverhältnis veranlasst sein. Folge der Übertragung dieser Rspr. wäre somit, dass im üblichen Fall der Anteilsoptionen der verbilligte Beteiligungserwerb kein geldwerter Vorteil iSd. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 wäre. Im Gegenzug wäre bereits die Einräumung der Option mit dessen gemeinen Wert (zB ermittelt nach der *Black-Scholes*-Methode [Black Scholes Formel: Auf der Grundlage der Determinanten Optionspreis, Kassakurs, Basiswert, Basispreis, Restlaufzeit der Option, Volatilität des Basiswerts, risikoloser Zinssatz, wird nach einer Formel der Gleichgewichtspreis für Optionen ermittelt, vgl. *Portner*, DStR 1997, 1876 (1878)] als geldwerter Vorteil vom ArbN zu versteuern.

9. Rechtsfolge

18

Rechtsfolge des § 19a Abs. 1 ist, dass eine Besteuerung im Jahr der Übertragung der Vermögensbeteiligung unterbleibt (vgl. den Begriff „Steuerpause“ bei *Bleschick* in BeckOK, § 19a Rz. 161 [10/2023]; *Fahsel/Bergan* in LBP, § 19a Rz. 6 [4/2022]; „Besteuerungsaufschub“ bei *Westermann* in EStG eKommentar, § 19a Rz. 15 [1/2024]). § 19a Abs. 1 verschiebt die StFestsetzung auf einen späteren Zeitpunkt; weder die StEntstehung (§ 36 Abs. 1) noch die StErhebung (Stundung) werden verschoben (*Merx* in *Kanzler/Kraft/Bäumel* ua., 7. Aufl. 2022, § 19a Rz. 26). Zum Zeitpunkt der Nachversteuerung s. Anm. 35.

Zu Verfahrensfragen s. Anm. 7 und zu Gestaltungsoptionen bei internationalen Sachverhalten s. Anm. 36 ff.

II. Vermögensbeteiligungen mittelbar über Personengesellschaften (Abs. 1 Satz 2)

19

Die vorläufige Nichtbesteuerung gilt auch, wenn die Vermögensbeteiligung mittelbar über PersGes. gehalten werden. Satz 2 wurde auf Empfehlung des Finanzausschusses (BTDrucks. 19/28868, 86) eingefügt. Soweit die Tätigkeit der PersGes. nicht als gewerblich iSd. § 15 Abs. 2 zu qualifizieren und die PersGes. nicht gewerblich infiziert (§ 15 Abs. 3 Nr. 1) oder geprägt (§ 15 Abs. 3 Nr. 2) ist, hat die Erweiterung nur scheinbar lediglich deklaratorischen Charakter (aA *Bleschick* in BeckOK, § 19a Rz. 167 [10/2023]). Die Zurechnung der Vermögensbeteiligung erfolgt nur dann wegen § 39 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 AO unmittelbar beim ArbN, wenn dieser allein vermögensmäßig Beteiligter der PersGes. ist. Anderenfalls, dh. bei Mitarbeiter Pooling- PersGes. mit mehreren ArbN als (mittelbaren) Gesellschaftern, besteht hingegen nach bisherigem Verständnis eine anteilige Zurechnung der ArbN auch an den Beteiligungen der übrigen ArbN. Die gesamthänderische Bindung kennt – jedenfalls bisher – keine unmittelbare Zurechnung einzelner Vermögensgegenstände der Gesamthand zu einzelnen Mitgliedern der Gesamthandschaft. Demnach ist

– jedenfalls bei entsprechender schuldrechtl. konkreter Zuweisung der Vermögensbeteiligungen – keine individuelle Zurechnung möglich. Soweit die Pooling PersGes. rechtsfähig ist (vgl. § 705 Abs. 2 Alt. 1 BGB), gelten die bisherigen Regelungen fort (auch nach Inkrafttreten des MoPeG zum 1.1.2024, vgl. § 39 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 AO). Ist die Pooling PersGes. hingegen nicht rechtsfähig (§ 705 Abs. 2 Alt. 2 BGB), erwerben die ArbN grds. eigenes Bruchteilseigentum (vgl. § 740 BGB).

Das Überschreiten der wesentlichen Beteiligungsgrenze aus § 17 Abs. 1 Satz 1 (1 % am Nennkapital) ist hier unerheblich, da die einzelnen Vermögensbeteiligungen für Zwecke des § 17 nicht zusammengerechnet werden (vgl. BFH v. 8.11.2005 – VIII R 11/02, BStBl. II 2006, 253).

Wird die Vermögensbeteiligung von einer Mitunternehmerschaft, dh. einer gewerblichen PersGes., gehalten, ist der Wortlaut uE unklar. Die vorläufige Nichtbesteuerung knüpft nicht an das „Halten“ der Vermögensbeteiligung (so der Wortlaut in Abs. 1 Satz 2), sondern an die Übertragung derselben an. Im Zusammenspiel mit Abs. 4 (Nachholen der Besteuerung) scheint genau die Reihenfolge zu beachten zu sein. Erfolgt die Übertragung der Vermögensbeteiligung unmittelbar auf den ArbN, der diese anschließend auf die Mitunternehmerschaft überträgt, käme es zu einer (Direkt-)Besteuerung iSd. § 19a Abs. 4 Nr. 1 („Einlage in ein Betriebsvermögen“). Soweit die Vermögensbeteiligung bereits durch eine Mitunternehmerschaft gehalten wird und dem ArbN diese Vermögensbeteiligung mittelbar übertragen wird (dh. unmittelbar durch Einräumung eines Mitunternehmeranteils oder Beitritt des ArbN zur Mitunternehmerschaft), fällt diese Einräumung eines Mitunternehmeranteils hingegen nicht unter § 2 Abs. 1 und 2 5. VermBG. Gemeint sein kann daher nur die unmittelbare Übertragung der Vermögensbeteiligung auf eine Mitunternehmerschaft, an der der ArbN bereits als Mitunternehmer beteiligt ist. In dieser Konstellation hat die Mitunternehmerschaft die Vermögensbeteiligung allerdings mit ihren originären AK zu aktivieren (vgl. §§ 5 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB bzw. § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Ein Buchgewinn entsteht nicht bzw. nur in Höhe des Nominalbetrags der mittelbar übertragenen Vermögensbeteiligung; stbare Gewinne iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2 (die zudem auf Ebene des ArbN umqualifiziert werden müssten) liegen nicht vor.

Zum gewollten Erg. (Zuweisung der Besteuerung in Höhe der Verbilligung beim ArbN) würde die Anwendung des § 19a Abs. 1 Satz 5 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 (Einlagegrundsätze) im Rahmen eines abgekürzten Leistungswegs führen. Dies hätte jedoch eine sofortige Besteuerung nach § 19a Abs. 4 Nr. 1 zur Folge. Es ist davon auszugehen, dass § 19a Abs. 1 Satz 2 keine konstitutive, sondern lediglich eine deklaratorische Wirkung im Sinne einer Klarstellung hat (wie hier BTDrucks. 19/28868, 126 „klarstellende Änderung“; aA *Bleschick* in BeckOK, § 19a Rz. 167 [10/2023]).

Eine unmittelbare Übertragung auf KapGes. fällt nicht in den Anwendungsbereich des § 19a Abs. 1 Satz 2 (*Bleschick* in BeckOK, § 19a Rz. 168 [10/2023]; *Westermann* in EStG eKommentar, § 19a Rz. 16.1 [1/2024]; *Fahsel/Bergan* in LBP, § 19a Rz. 60 [4/2022]).

In der Praxis stehen den ArbN Anteile an einer vom ArbG überlassenen Vermögensbeteiligung zu (zB ein gemeinsames Depot der ArbN). Der ArbN ist hierbei Bruchteilseigentümer und damit unmittelbar am Unternehmen des ArbG beteiligt. Damit liegt die Tatbestandsvoraussetzung des Satzes 1 „Beteiligung am Unternehmen des Arbeitgebers“ vor, ohne dass es einer Ergänzung der Norm für diese Fallgestaltungen bedarf (BTDrucks. 19/28868, 126).

III. Zufluss bei vinkulierten Anteilen (Abs. 1 Satz 3)

20

Ein Vorteil iSd. Satzes 1 gilt in diesem Fall auch dann als zugeflossen, wenn es dem ArbN rechtl. unmöglich ist, über die Vermögensbeteiligung zu verfügen. Die Ergänzung wurde auf Bitten des BRat v. 29.9.2023 (BRDrucks. 362/23) sowie Empfehlung des Finanzausschusses v. 15.11.2023 (BTDrucks. 20/9363, 129) eingefügt.

Bei jungen Unternehmen werden nahezu ausschließlich vinkulierte Anteile als Mitarbeiterkapitalbeteiligung gewährt. Vinkulierte Anteile sind Vermögensbeteiligungen an einer Gesellschaft, bei denen die Übertragung durch entsprechende Bestimmungen beschränkt ist (vgl. § 15 Abs. 5 GmbHG, § 68 Abs. 2 AktG). So kann zB die Verwertung der Vermögensbeteiligungen erst nach Zustimmung der Gesellschaft erfolgen. Bei vinkulierten Anteilen liegt nach stRspr. und auch nach Auffassung der FinVerw. (vgl. BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 25 und 26; BMF v. 12.12.2023 – IV B 2 - S 1300/21/10024:005, BStBl. I 2023, 2179 Rz. 296 ff.) erst zum Zeitpunkt der Zustimmung der Gesellschaft in Bezug auf die Übertragung ein stl. Lohnzufluss vor. Im Hinblick auf § 19a gilt dies jedoch nicht mehr (BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 35.2). Diese Ergänzung beseitigt rechtl. Unsicherheiten in Bezug auf schuldrechtl. und dinglich wirkende Veräußerungsbeschränkungen: Schuldrechtlich wirkende Verfügungsbeschränkungen hinderten bereits zuvor nicht den Lohnzufluss; dinglich wirkende Verfügungsbeschränkungen hingegen schon (vgl. BFH v. 30.6.2011 – VI R 37/09, BStBl. II 2011, 923). Gleichzeitig sind nahezu alle GmbH-Geschäftsanteile in der einen oder anderen Form vinkuliert (vgl. auch *Koch-Schulte/Echarri* in *Wagner*, Lohnsteuer, 2. Aufl. 2023, Kap. P Rz. 345). Es ist darauf zu achten, dass neben der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (Lohnzufluss des „Vorteils“) auch das wirtschaftliche Eigentum („Übertragung“) an der Vermögensbeteiligung auf den ArbN übergeht; nicht differenzierend hingegen FinVerw. v. 12.12.2023 – IV B 2 - S 1300/21/10024:005, BStBl. I 2023, 2179 Rz. 296 ff. – „Sowohl bei direkten Aktienübertragungen als auch bei der Einräumung von Aktienanrechten setzt ein Lohnzufluss die Erlangung von wirtschaftlichem Eigentum beim Arbeitnehmer voraus“; hingegen BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 25 und 26 noch: „Zeitpunkt des Zuflusses ist der Tag der Erfüllung des Anspruchs des Arbeitnehmers auf Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die Vermögensbeteiligung“).

IV. Ermittlung des Vorteils (Abs. 1 Satz 4)

21

Bei der Ermittlung des Vorteils iSv. Abs. 1 Satz 1 ist der Freibetrag nach § 3 Nr. 39 abzuziehen, wenn die Voraussetzungen vorliegen (Rechtsgrundverweis, vgl. *Bleschick* in BeckOK, § 19a Rz. 174. [10/2023]; vgl. hierzu BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 36 mit Verweis auf Rz. 1–27; vgl. auch § 3 Nr. 39 Anm. 1 ff.). Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass die Beteiligung mindestens allen Arbeitnehmern offensteht, die im Zeitpunkt der Bekanntgabe des Angebots ein Jahr oder länger ununterbrochen in einem gegenwärtigen Dienstverhältnis zum Unternehmen stehen. Wegen des eingeschränkten persönlichen Anwendungsbereichs der Freibetragsregelung in § 3 Nr. 39 („allen Arbeitnehmern“), kann es trotz des erweiterten sachlichen Anwendungsbereichs (Vermögensbeteiligungen an Konzernunternehmen) zur Nichtanwendung der Freibetragsregelung kommen (und umgekehrt).

Soweit die Freibetragsregelung anzuwenden ist, erfolgt deren Anwendung im Jahr des Zuflusses des geldwerten Vorteils. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut der Frei-

betragsregelung („Steuerfrei sind ... der Vorteil des Arbeitnehmers im Rahmen eines gegenwärtigen Dienstverhältnisses aus der unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung von Vermögensbeteiligungen ...“). Spätere Änderungen der Höhe des Freibetrags wirken sich im Zeitpunkt der nachgelagerten Besteuerung nicht aus.

22 V. Sonderregelung zur Berechnung der Vorsorgepauschale (Abs. 1 Satz 5)

Der zunächst nicht besteuerte Arbeitslohn unterliegt der Sozialversicherungspflicht (vgl. § 1 Abs. 1 Satz 1 aE SvEV). Es fallen Sozialversicherungsbeiträge an. Diese sind in erster Stufe vom ArbG als Gesamtsozialversicherungsbeitrag zu zahlen (vgl. § 28d SGB IV); der ArbG hat dann ein Rückforderungsrecht in Höhe des vom ArbN zu tragenden Teils am Gesamtsozialversicherungsbeitrag (vgl. § 28g SGB IV). Dieser Anspruch kann nur durch Abzug vom Arbeitsentgelt geltend gemacht werden. Dies kann dazu führen, dass der ArbG den vollen Gesamtsozialversicherungsbeitrag zu tragen hat.

Damit sich diese Sozialversicherungsbeiträge bei der Berechnung der LSt auswirken können, ist in eine Sonderregelung erforderlich. Nicht stbare Vorteile bleiben bei der Berechnung der Vorsorgepauschale nach § 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 unberücksichtigt (vgl. BMF v. 26.11.2013 – IV C 5 - S 2367/13/10001, BStBl. I 2013, 1532 Rz. 2). Zur Berücksichtigung der Sozialversicherungsbeiträge, die in den nach § 19a betroffenen Konstellationen anfallen, ist ein nicht besteufter Vorteil bei der Berechnung der Vorsorgepauschale einzubeziehen.

Bei der Besteuerung in einem späteren Zeitpunkt fallen keine Sozialversicherungsbeiträge mehr an. Der dann zu steuernde Vorteil ist daher nicht bei der Berechnung der Vorsorgepauschale einzubeziehen (vgl. BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 39).

Dies gilt auch für Vermögensbeteiligungen mit Verfügungsbeschränkungen, die unter § 19a Absatz 1 Satz 3 EStG fallen (Anm. 20). Unbeachtlich ist, ob und zu welchem Zeitpunkt tatsächlich Sozialversicherungsbeiträge für die Übertragung dieser Vermögensbeteiligungen anfallen. Eine Einbeziehung in die Vorsorgepauschale hat immer im Zeitpunkt der Übertragung zu erfolgen (§ 19a Absatz 1 Satz 5 EStG). Im Zeitpunkt der Besteuerung darf die Übertragung der Vermögensbeteiligung mit Verfügungsbeschränkungen nicht bei der Vorsorgepauschale berücksichtigt werden (§ 19a Absatz 4 Satz 3 EStG), selbst wenn erst zu diesem Zeitpunkt Sozialversicherungsbeiträge anfallen (BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 39.1).

23 VI. Anschaffungskosten sind mit dem gemeinen Wert der Vermögensbeteiligung anzusetzen (Abs. 1 Satz 6)

Nach der Übertragung gilt für den ArbN der gemeine Wert der Vermögensbeteiligung als AK. Gemeint sind demnach die AK des ArbN.

Bewertungszeitpunkt: Die AK sind mit dem gemeinen Wert bei der Überlassung anzusetzen. Die Vermögensbeteiligung kann („Wahlrecht“) aber auch mit dem gemeinen Wert bei Abschluss des für beide Seiten verbindlichen Veräußerungsgeschäfts angesetzt werden (BFH v. 7.5.2014 – VI R 73/12, BStBl. II 2014, 904; BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 40 mit Verweis auf Rz. 18; *Fahsel*/

Bergan in LBP, § 19a Rz. 99 [4/2022]). Aus Vereinfachungsgründen kann die Ermittlung des Werts der Vermögensbeteiligung des einzelnen ArbN am Tag der Ausbuchung beim Überlassenden oder bei dessen Erfüllungsgehilfen erfolgen; es kann auch auf den Vortag der Ausbuchung abgestellt werden. Bei allen begünstigten ArbN kann aber auch der durchschnittliche Wert der Vermögensbeteiligungen angesetzt werden, wenn das Zeitfenster der Überlassung nicht mehr als einen Monat beträgt. Dies gilt jeweils im LStAbzugs- und Veranlagungsverfahren (BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 21).

Der Wert der Vermögensbeteiligung bestimmt sich nach dem BewG und nicht nach dem um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreis am Abgabort, wie er nach § 8 Abs. 2 Satz 1 sonst für die nicht in Geld bestehenden Einnahmen (Sachbezug) im Regelfall maßgeblich ist. § 8 Abs. 2 Satz 11 und R 8.1 Abs. 2 Satz 3 LStR sind daher nicht anzuwenden (BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 40 mit Verweis auf Rz. 18). Der gemeine Wert der Vermögensbeteiligungen wird nach § 9 Abs. 2 Satz 1 BewG im Allgemeinen durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des WG bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Für Wertpapiere und (Unternehmens-) Anteile kommt als *lex specialis* § 11 BewG zur Anwendung. Bei der Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften sind im Übrigen die bewertungsrechtlichen Regelungen der gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 17. Mai 2011 (BStBl I 2011, S. 606) zur Anwendung der §§ 11, 95 bis 109 und 199 ff. BewG in der Fassung des ErbStRG entsprechend anzuwenden (BMF v. 22.9.2011, BStBl I 2011, S. 859) (BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 40 mit Verweis auf Rz. 19). § 11 BewG regelt die Ermittlung des gemeinen Werts in der folgenden Reihenfolge (Bewertungshierarchie):

- Ansatz des Börsenkurses zum Stichtag (§ 11 Abs. 1 BewG);
- Ableitung des gemeinen Werts aus Verkäufen unter fremden Dritten, die weniger als ein Jahr zurückliegen (§ 11 Abs. 2 Satz 2 Alt. 1 BewG);
- Wertermittlung unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten (§ 11 Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 BewG) oder Wertermittlung nach einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode (§ 11 Abs. 2 Satz 2 Alt. 3 BewG; hierunter fallen Gutachten und Wertermittlungen, zB nach IDW S 1, oder branchenübliche Bewertungsverfahren) oder Wertermittlung anhand des vereinfachten Ertragswertverfahrens (§ 11 Abs. 2 Satz 4 BewG iVm. §§ 199 ff. BewG).

Der Substanzwert als Mindestwert darf nicht unterschritten werden (§ 11 Abs. 2 Satz 3 BewG; nach Auffassung des BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 19, soll dies nicht bei der Ableitung aus Verkäufen unter fremden Dritten gelten; aA FG Münster v. 15.4.2021 – 3 K 3724/19, StEd. 2021, 380, Rev. anhängig, Az. II R 15/21; dagegen FG Düss. v. 2.11.2022 – 4 K 1832/20 F, EFG 2023, 178, Rev. anh., Az. II R 49/22). Der Auffassung der FinVerw und des FG Düss. ist zuzustimmen. Der Gesetzgeber ist in Übereinstimmung mit der Rspr. des BFH (BFH v. 16.5.2013 – II R 4/11, BFH/NV 2013, 1223) davon ausgegangen, dass der gemeine Wert nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften in erster Linie durch den Preis bestimmt wird, der bei einer Veräußerung unter fremden Dritten tatsächlich vereinbart wurde. Dabei könne „unwiderlegbar“ vermutet werden, dass zeitnahe Verkäufe in der Vergangenheit den zutreffenden Marktwert zum Bewertungsstichtag richtig widerspiegeln (BTDrucks. 16/7918, 38). Für einen Rückgriff auf den für die anderen in § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG genannten Bewertungsmethoden als

Mindestwert zu berücksichtigenden Substanzwert (§ 11 Abs. 2 Satz 3 BewG) ist daher bei der Ableitung des gemeinen Werts der Anteile aus Verkäufen kein Raum. Zudem ist unstreitig, dass der Substanzwert in den Fällen des § 11 Abs. 1 BewG (bei Ableitung aus Börsenkursen) unzweifelhaft nicht als Mindestwert berücksichtigt werden kann. Entsprechendes hat für nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften zu gelten, bei denen ein Verkaufspreis, der weniger als ein Jahr vor dem Bewertungsstichtag erzielt wurde, durchaus unterhalb des Substanzwerts der Gesellschaft liegen kann. Gleichwohl entspricht ein solcher Verkaufspreis dem gemeinen Wert der Anteile (§ 9 Abs. 2 Satz 1 BewG; FG Düss. v. 2.11.2022 – 4 K 1832/20 F, juris, Rz. 32).

Dieser Wertansatz ist in der Regel für die folgenden Vermögensbeteiligungen relevant (BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 40 mit Verweis auf Rz. 19):

- Aktien (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a des 5. VermBG),
- Wandelschuldverschreibungen, Gewinnschuldverschreibungen, Namensschuldverschreibungen (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b des 5. VermBG),
- Genussscheine (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f des 5. VermBG),
- GmbH-Beteiligungen (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. h des 5. VermBG).

Nennwert: Bei Genossenschaftsanteilen (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. g des 5. VermBG), (typisch) stillen Beteiligungen (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. i des 5. VermBG), Darlehensforderungen (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. k des 5. VermBG) und Genussrechten (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. l des 5. VermBG) soll der gemeine Wert hingegen regelmäßig dem Nennwert entsprechen (BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 19). Derartige Wertbestimmungen sind für den Stpfl. positiv. Sie sind bei Genossenschaftsanteilen, Darlehensforderungen und typisch stillen Beteiligungen begründet. Dies ergibt sich aus dem wirtschaftlichen Gehalt der entsprechenden Vermögensbeteiligung. Beim Ausscheiden aus einer Genossenschaft steht dem Mitglied grundsätzlich nur das Geschäftsguthaben des jeweiligen Mitglieds zu (vgl. § 73 Abs. 2 Satz 2 GenG); eine Beteiligung an Rücklagen oder dem sonstigen Vermögen der Genossenschaft besteht hingegen nicht (vgl. § 73 Abs. 2 Satz 3 GenG). Gleiches gilt für Darlehensforderungen und diesen vergleichbaren typisch stillen Beteiligungen. Eine Bewertung zum Nennwert ist nachvollziehbar. Hinsichtlich der Bewertung von Genussrechten kann sich der Rechtsanwender auf diese Vereinfachung uE nicht uneingeschränkt verlassen. Genussrechte können in verschiedensten Ausprägungen eingeräumt werden. Ein pauschales Abstellen auf den Nennwert ist nicht gerechtfertigt.

Veräußerungssperren mindern den Wert der Vermögensbeteiligung nicht (vgl. BFH v. 7.4.1989 – VI R 47/88, BStBl. II 1989, 608; BFH v. 30.9.2008 – VI R 67/05, BStBl. II 2009, 282). Entsprechendes soll für sonstige Verfügungsbeschränkungen gelten. Diese Auffassung des BFH widerspricht uE dem Verständnis von § 9 Abs. 3 BewG, wonach nur persönliche Verfügungsbeschränkungen nicht zu berücksichtigen sind. Im Umkehrschluss dazu sind andere Verfügungsbeschränkungen grds. zu beachten. Diese Differenzierung zwischen persönlichen und sonstigen Verfügungsbeschränkungen nimmt die FinVerw. (BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 40 mit Verweis auf Rz. 20) nicht vor.

Die Bewertung junger Unternehmen wirft zahlreiche Schwierigkeiten auf: Zurückführen lässt sich diese Schwierigkeit im Wesentlichen auf den Umstand, dass die Ausgabe neuer Geschäftsanteile im Rahmen von Kapitalerhöhungen zur Aufnahme neuer Gesellschafter (sog. Finanzierungsrunden) als Verkauf herangezogen werden kann (vgl. R B 11.2 Abs. 1 Satz 4 ErbStR). Folglich können diese Finanzierungsrunden zu

hohen Unternehmensbewertungen und demnach zu hohen Anteilspreisen führen. Den hohen Unternehmensbewertungen der Risikokapitalgeber (*Venture Capitalists*) stehen laufende Verluste aus dem operativen Geschäft gegenüber. Die Chance der tatsächlichen Realisierung dieser hohen Werte ist wegen der hohen Ausfallwahrscheinlichkeit sehr gering. Gleichzeitig findet die hohe Ausfallwahrscheinlichkeit keinen Eingang in die Unternehmensbewertung im Rahmen der Finanzierungsrunde. Dort wird vielmehr die Chance bewertet ohne aber das (Ausfall-)Risiko zu berücksichtigen.

Zu Unwägbarkeiten der Bewertung von Beteiligungen in der Anteilsklasse „Risikokapital“ s. eindrucksvoll *Wollny in Drygala/Wächter*, *Venture Capital, Beteiligungen und Unterkomplexitätsprobleme*, 2018, Abschn. I.3.

Die hier behandelten Vermögensbeteiligungen können zudem nicht auf Basis der Verlautbarungen des IDW-Standard Grundsätze für die Unternehmensbewertung (IDW S1) aus dem Jahr 2008, dem Bewertungsstandard der Wirtschaftsprüfer, bewertet werden. Bei Aktivitäten im Bereich des Risikokapitals geht es um den Kauf von Unternehmen oder Beteiligungen. Einschlägig wäre deshalb bestenfalls ein subjektiver Unternehmenswert, der durch den IDW S1 nur am Rande thematisiert wird. Die Gestaltung von Kaufpreisen unterliegt der Vertragsfreiheit der Parteien. Dies mache die Bewertung von *Venture Capital*-Beteiligungen unmöglich, jedenfalls kompliziert (*Wollny in Drygala/Wächter*, *Venture Capital, Beteiligungen und Unterkomplexitätsprobleme*, 2018, Abschn. I.4). Erfahrungswerte aus Investments sind bei einer guten und noch nie dagewesenen Unternehmensidee nicht vorhanden (*Wollny in Drygala/Wächter*, *Venture Capital, Beteiligungen und Unterkomplexitätsprobleme*, 2018, Abschn. I.3). Das Risiko des *Venture Capital*-Investments ergibt sich gerade daraus, dass keinerlei Erfahrungswerte zu der Geschäftsidee, also „Vergangenheitsergebnisse im Regelfall keinen geeigneten Anhaltspunkt für die Prognose zukünftiger Entwicklungen und für die Vornahme von Plausibilitätsüberlegungen“ (s. IDW S1.2008 Rz. 146 ff.) vorliegen, das Unternehmen bestenfalls soeben gegründet wurde und Erfolg oder Misserfolg somit in den Sternen stehen. Daraus folgt, dass es die eine richtige Bewertung der entsprechenden Vermögensbeteiligungen nicht gibt.

Einstweilen frei.

24

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Anwendung der vorläufigen Nichtbesteuerung im Lohnsteuerabzugsverfahren

I. Anwendung nur mit Zustimmung des Arbeitnehmers (Abs. 2 Satz 1)

25

Die vorläufige Nichtbesteuerung nach Abs. 1 kann im LStAbzugsverfahren nur mit Zustimmung des ArbN angewendet werden. Die Erteilung der Zustimmung des ArbN (Abs. 2) ist bis zum Abschluss des LStAbzugsverfahrens und damit bis zur Übermittlung oder Ausschreibung der LStBescheinigung zulässig (vgl. § 41c Abs. 3 Satz 1). Die Zustimmung sollte klar und eindeutig sein sowie unbedingt gegeben werden (*Bleschick in BeckOK*, § 19a Rz. 195 [10/2023]). Der ArbN kann sie mangels entsprechender gesetzlicher Vorschriften formfrei erteilen. Aus Gründen der Nachweisvorsorge empfiehlt sich indes mindestens Textform. In der Praxis empfiehlt es sich, die Zustimmung bereits im Zeitpunkt der Vereinbarung über die Übertragung der Vermögensbeteiligung zu dokumentieren, die Zustimmung

also in die allgemeinen Vertragsbedingungen (des Beteiligungsprogramms) und ergänzend in die individuelle Verpflichtungs- und Übertragungsvereinbarung aufzunehmen. Der ArbN kann damit selbst entscheiden, ob der Vorteil vorläufig nicht lohnbesteuert werden soll. Dann ist dem ArbG anzuraten, den Vorgang nach § 38 Abs. 4 Satz 2 EStG dem zuständigen Finanzamt anzuzeigen. So kann der ArbG einer Haftung entgehen. Soweit die Vermögensbeteiligung nicht von einem inländ. ArbG übertragen wird, besteht ausweislich des Wortlauts hingegen kein Wahlrecht des ArbN. Die vorläufige Nichtbesteuerung ist zwangsläufig anzuwenden.

Durch die Verweigerung der Zustimmung kann der ArbN in besonderen Fallkonstellationen (zB vorhandene Verlustvorträge oder niedrige Steuerprogression) durch die sofortige Besteuerung ein für ihn insgesamt günstigeres Erg. erzielen (*Eisgruber in Kirchhoff/Seer*, 23. Aufl. 2024, § 19a Rz. 12).

26 II. Ausschluss der Nachholung (Abs. 2 Satz 2)

Eine Nachholung der vorläufigen Nichtbesteuerung im Rahmen der EStVeranlagung ist ausgeschlossen. Dies vermeidet eine ansonsten vorzunehmende komplizierte Rückabwicklung (BTDrucks. 19/27631, 110). Davon unberührt bleibt die Nachholung/Korrektur von Lohnsteueranmeldungen in den zeitlichen Grenzen des § 41c EStG. Danach kann die vorläufige Nichtbesteuerung grundsätzlich bis zur Übermittlung der (elektronischen) Lohnsteuerbescheinigung gem. § 41b EStG durchgeführt werden.

27–29 Einstweilen frei.

30 D. Erläuterungen zu Abs. 3: Anforderungen an das Unternehmen des Arbeitgebers

Das Gesetz beschränkt den Besteuerungsaufschub auf Startup-KMUs, die das Gesetz wie folgt definiert:

ArbG-Unternehmen, die im Zeitpunkt der Übertragung der Vermögensbeteiligung oder in einem der sechs vorangegangenen Kj. die in Art. 2 Abs. 1 des Anhangs der Empfehlung der Kommission v. 6.5.2003 betr. die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen (KMU-Definitionsempfehlung, ABl. EU 2003 Nr. L 124, 36) in der jeweils geltenden Fassung genannten, durch die Norm modifizierten Schwellenwerte nicht überschreiten oder überschritten haben und deren Gründung nicht mehr als 20 (zuvor: zwölf) Jahre zurückliegt.

Schwellenwerte für Kleinstunternehmen bzw. kleine und mittlere Unternehmen: Abs. 3 nimmt nur auf Art. 2 Abs. 1 des Anhangs zur KMU-Definitionsempfehlung v. 6.5.2003 (ABl. EU 2003 Nr. L 124, 36) in der jeweils geltenden Fassung Bezug. Nur die dort genannten Schwellenwerte sind zu prüfen. Wenn die Gesetzesmaterialien auf die weitere Differenzierung nach Art. 2 Abs. 2 und 3 des Anhangs rekurren (BTDrucks. 19/27631, 110), dann hat dies im Gesetzeswortlaut des Abs. 3 keinen Niederschlag gefunden.

Anhang 1 Art. 2 Abs. 3 KMU-Definitionsempfehlung hat folgenden Wortlaut:

„(1) Die Größenklasse der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) setzt sich aus Unternehmen zusammen, die weniger als 250 Personen beschäfti-

gen und die entweder einen Jahresumsatz von höchstens 50 Mio. EUR erzielen oder deren Jahresbilanzsumme sich auf höchstens 43 Mio. EUR beläuft.

(2) Innerhalb der Kategorie der KMU wird ein kleines Unternehmen als ein Unternehmen definiert, das weniger als 50 Personen beschäftigt und dessen Jahresumsatz bzw. Jahresbilanz 10 Mio. EUR nicht übersteigt.

(3) Innerhalb der Kategorie der KMU wird ein Kleinstunternehmen als ein Unternehmen definiert, das weniger als 10 Personen beschäftigt und dessen Jahresumsatz bzw. Jahresbilanz 2 Mio. EUR nicht überschreitet.“

Hinsichtlich der KMU-Definition gelten entsprechend Art. 2 Abs. 1 des Anhangs der Empfehlung der Kommission v. 6.5.2003 derzeit folgende Schwellenwerte:

- weniger als 250 Mitarbeiter und
- Jahresumsatz höchstens 50 Mio. € oder Jahresbilanzsumme höchstens 43 Mio. €.

Die in der KMU-Definitionsempfehlung genannten Schwellenwerte wurden im Zuge des ZuFinG erhöht auf das Doppelte (betr. den Jahresumsatz und die Jahresbilanzsumme) und das Vierfache (betr. die Anzahl der beschäftigten Personen) der zuvor geltenden Schwellenwerte. Für die Anwendung der Norm betragen die Schwellenwerte nun:

- 1.000 ArbN und
- 86 Mio. € Jahresbilanzsumme oder
- 100 Mio. € Jahresumsatz.

Das Unternehmen des Arbeitgebers: Bezugsobjekt der Schwellenwerte ist ausschließlich das Unternehmen des ArbG. Mit einem Satz 2 wird zum einen rechtssicher klargestellt, dass die Ermittlung der Schwellenwerte nach Satz 1 gem. Art. 4 und 5 des Anhangs der Empfehlung der Kommission v. 6.5.2003 erfolgt. Danach ist hierbei zB auf den Stichtag des letzten Rechnungsabschlusses abzustellen. Zum anderen geht der Status eines zu berücksichtigenden Unternehmens erst verloren bzw. wird erst erworben, wenn es in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren zu einer Über- oder Unterschreitung kommt. Dies war bisher lediglich im BMF-Schreiben v. 1.6.2024 (BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 42) geregelt und hat zu Zweifeln geführt, da der Gesetzeswortlaut gerade nicht hierauf verweist und „auf den Zeitpunkt der Übertragung“ abstellt.

Ein Verweis auf Art. 3 des Anhangs der Empfehlung der Kommission v. 6.5.2003 unterbleibt. Ein solcher Verweis hätte im Widerspruch zu dem beabsichtigten § 19a Abs. 3 Halbs. 2 EStG-E (Abstellen auf das Unternehmen des ArbG) gestanden (BTDrucks. 20/8292, 130 f.). Dieser Halbsatz ist auf Empfehlung des Finanzausschusses hingegen aufgrund einer „Folgeänderung zur Streichung der sog. Konzernklausel in § 19a Absatz 1 EStG“ nicht wirksam geworden (vgl. BTDrucks. 20/9363, 129).

Unklar ist daher, ob die Schwellenwerte sich auch dann nur auf das ArbG-Unternehmen beziehen, wenn (i) die Vermögensbeteiligung an einem anderen – gleichwohl begünstigten – Unternehmen besteht (zB einer Konzernobergesellschaft) oder (ii) das ArbG-Unternehmen Partnerunternehmen bzw. verbundene Unternehmen iSd. Art. 3 des Anhangs der Empfehlung der Kommission v. 6.5.2003 hat.

Ersteres sollte nach Auffassung der FinVerw. grds. nicht vorkommen können; es wären nur Vermögensbeteiligungen am ArbG-Unternehmen, nicht hingegen an Konzerngesellschaften begünstigt.

Zweiteres sollte nach Auffassung der FinVerw. nunmehr nicht der Fall sein. Das bisherige BMF-Schreiben zu § 19a vom 16.11.2021 (BMG v. 16.11.2021 – IV C 5 - S 2347/21/1001:006, BStBl I. 2021, 2308, Rz. 42) enthielt noch den Verweis auf

Art. 3 des Anhangs der Empfehlung der Kommission v. 6.5.2003. Danach seien zur Bestimmung der KMU-Schwellenwerte im Rahmen der Anwendung von § 19a ergänzend die Art. 3 ff. des Anhangs der KMU-Definitionsempfehlung v. 6.5.2003 (ABl. EU 2003 Nr. L 124, 36) zu berücksichtigen. Mithin berechnet sich die Mitarbeiterzahl nach der Zahl der Jahresarbeitseinheiten; bei den Schwellenwerten waren Partnerunternehmen (Art. 3 Abs. 2 des Anhangs der Empfehlung der Kommission v. 6.5.2003) und verbundene Unternehmen (Art. 3 Abs. 3 des Anhangs der Empfehlung der Kommission v. 6.5.2003) zu berücksichtigen (BMF v. 16.11.2021 – IV C 5 - S 2347/21/10001:006, BStBl. I 2021, 2308 Rz. 42). Diese Auffassung wurde aufgegeben. Das neue BMF-Schreiben vom 1.6.2024 enthält nunmehr keinen Verweis mehr auf Art. 3 sondern lediglich auf Art. 4 und 5 des Anhangs der Empfehlung der Kommission v. 6.5.2003 (BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 42); so bereits *Bleschick*, EStB 2022, 27 [28].

Diese neue Auffassung der FinVerw. entspricht zudem dem Willen des Gesetzgebers in Abs. 3 Satz 2. Ein Verweis auf Art. 3 des Anhangs der Empfehlung der Kommission v. 6.5.2003 ist ausdrücklich nicht enthalten. Danach kommt es allein auf das ArbG-Unternehmen an. Zur Frage der Konzernbetrachtung s. auch Anm. 15.

Zeitpunkt des Vorliegens der Voraussetzungen: Gemäß § 19a Abs. 3 haben die Voraussetzungen für ein KMU im Übertragungszeitpunkt oder in einem der sechs vorangegangenen Kj. vorzuliegen. Hinsichtlich der Mitarbeiterzahl und der Schwellenwerte ist dabei gem. Art. 4 Abs. 1 des Anhangs der Empfehlung der Kommission v. 6.5.2003 auf den Stichtag des letzten Rechnungsabschlusses abzustellen. Der Status eines KMU geht auch für Zwecke des § 19a erst verloren bzw. wird erworben, wenn es in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren zu einer Über- oder Unterschreitung kommt (Art. 4 Abs. 2 Anhang der Empfehlung der Kommission v. 6.5.2003). Bei einem neu gegründeten Unternehmen, das noch keinen Jahresabschluss vorlegen kann, werden die entsprechenden Daten im Laufe des Geschäftsjahres nach Treu und Glauben geschätzt (Art. 4 Abs. 3 des Anhangs der Empfehlung der Kommission v. 6.5.2003; wie hier insgesamt BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 42; wohl aA *Bleschick*, EStB 2022, 27).

Zeitpunkt der Unternehmensgründung: Die Norm gilt nur für Unternehmen, deren Gründung nicht mehr als 20 Jahre zurückliegt. Eine Definition des Begriffs der „Gründung“ enthält die Norm nicht. Maßgeblich ist grds. die rechtl. Entstehung des Unternehmens, die sich nach den Gründungsvorschriften der jeweiligen Rechtsform richtet (*Baldauf* in *Brandis/Heuermann*, § 19a Rz. 96 [11/2023]). Da die meisten KMU-Gesellschaften als GmbH (oder in der Sonderform der Unternehmergesellschaft haftungsbeschränkt) gegründet werden, ist hier der (rechtl.) Gründungszeitpunkt der Zeitpunkt der notariellen Beurkundung des Gesellschaftsvertrags (*Wicke* in *Wicke*, 4. Aufl. 2020, § 11 GmbHG Rz. 3, als GmbH i.Gr.). Ob auch Fälle einer wirtschaftlichen Neugründung umfasst sind, ist umstritten (bejahend *Baldauf* in *Brandis/Heuermann*, § 19a Rz. 96 [11/2023] mwN; auch *Krüger* in *Schmidt*, 42. Aufl. 2023, § 19a Rz. 11; offen gelassen von *Eisgruber* in *Kirchhoff/Seer*, 23. Aufl. 2024, § 19a Rz. 11). Die Gesetzesbegründung und das BMF lässt sich dazu nicht aus; für die wohl hM in der Literatur scheint der Zeitpunkt der wirtschaftlichen Neugründung in entsprechenden Fällen maßgebend zu sein (*Fahsel/Bergan* in *LBP*, § 19a Rz. 49 [4/2022], ausreichend sei schon die „tatsächliche Neuausrichtung – auch einer aktiven Gesellschaft“; *Bleschick*, EStB 2022, 27; *Hefner/Ostermann*, DStR 2021, 689 [691]). Entgegen der wohl herrschenden Meinung sollten wirtschaftliche Neugründungen nicht zum (Neu-)Beginn der Frist

führen. Dies ergibt sich aus dem Rückgriff auf die rechtliche Entstehung des Unternehmens. Relevant wird dies, wenn eine erste Unternehmensidee scheitert und die Umsetzung einer weiteren, erfolgreichen Unternehmensidee bei demselben Unternehmensträger erfolgt. Dann könnte in Betracht kommen, auf den Zeitpunkt des Wechsels des Unternehmensgegenstands abzustellen. Auf den Zeitpunkt der Eintragung im Handelsregister kommt es nicht mehr an, da vereinfacht die eingetragene Gesellschaft mit der angemeldeten Gesellschaft identisch ist (*Wicke* in *Wicke*, 4. Aufl. 2020, § 11 GmbHG Rz. 3, mit Nachweisen aus der zivilrechtl. Rspr.). Entsprechendes gilt für die Aktiengesellschaft (*Vetter/Schulenburg* in *Henssler/Strohn*, Gesellschaftsrecht, 5. Aufl. 2021, § 41 AktG Rz. 3).

Gründungszeiten des Rechtsvorgängers (zB aus Umwandlungsfällen entstandene ArbG) muss sich das ArbG-Unternehmen als Rechtsnachfolger anrechnen lassen. Mangels Zurechnung von Partnerunternehmen oder verbundenen Unternehmen bestehen hier Gestaltungsspielräume hinsichtlich des zeitlichen Aspekts.

Einstweilen frei.

31–34

E. Erläuterungen zu Abs. 4: Nachgeholte Besteuerung

I. Nachversteuerung zu einem späteren Zeitpunkt

35

Vorteile, die im Kj. der Übertragung der Vermögensbeteiligung nicht besteuert wurden, werden erst in einem späteren Zeitpunkt (aufgeschoben) besteuert. § 19a Abs. 4 Satz 1 regelt abschließend den Besteuerungszeitpunkt. Tritt einer der dort genannten Fälle ein, so unterliegen bisher nicht besteuerte Vorteile zu diesem Zeitpunkt der Besteuerung und dem LStAbzug. Es kommt nicht zu einer Änderung der LSt des Zeitraums, in dem die Besteuerung (Jahr der Übertragung der Vermögensbeteiligung) zunächst unterblieben ist.

Aus der Beendigung der unbeschränkten StPflcht oder einer Verlagerung der Ansässigkeit im Sinne eines DBA ins Ausland folgt keine Besteuerung, soweit nicht zeitgleich einer der in § 19a Abs. 4 Satz 1 genannten Tatbestände eintritt. Ebenso führt eine fiktive Veräußerung im Rahmen der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG oder nach § 17 Abs. 5 für sich allein nicht zu einer Besteuerung nach § 19a Abs. 4 (BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 44); § 6 AStG wird nicht verdrängt. Wertsteigerungen zwischen der Übertragung der Vermögensbeteiligung bis zu den Tatbeständen des § 6 AStG, werden weiterhin von § 6 AStG erfasst. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass der Nachversteuerungstatbestand in Nr. 1 (Übertragung) auch bei Wegzug in das Ausland (Aufgabe der unbeschränkten Stpfl.) unter Fortsetzung des Dienstverhältnisses zu stpfl. Arbeitslohn führen bzw. den Einkünften zuzurechnen ist, da noch ein Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis vorliegt.

II. Bedingungen für die Nachversteuerung (Abs. 4 Satz 1)

1. Ganz oder teilweise entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung der Vermögensbeteiligung (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1)

36

Gemäß Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 erfolgt die Nachversteuerung, wenn die Vermögensbeteiligung ganz oder teilweise übertragen wird. Darunter sind „insbesondere“ Fälle

des § 17 Abs. 4 (Auflösung einer KapGes., Kapitalherabsetzung, Kapitalrückzahlung und Leistungen aus dem stl. Einlagekonto) und § 20 Abs. 2 Satz 2 (Einlösung, Rückzahlung, Abtretung oder verdeckte Einlage in eine KapGes.) oder bei Einlagen in ein BV zu verstehen. Die Aufzählung ist nicht abschließend (*Bleschick* in BeckOK, § 19a Rz. 225 [10/2023]; *Krüger* in *Schmidt*, 42. Aufl. 2023, § 19a Rz. 14).

Eigentumsübergang: Eine Übertragung verlangt den Übergang des rechtl. – oder zumindest iSd. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO wirtschaftlichen – Eigentums an der Vermögensbeteiligung auf einen Dritten (BFH v. 3.12.2019 – VIII R 34/16, BStBl. II 2020, 836; BFH v. 17.11.2020 – VIII R 20/18, BStBl. II 2021, 378, jeweils zu § 20 Abs. 2 Satz 2; *Westermann* in EStG eKommentar, § 19a Rz. 16 [1/2024]; *Westermann/Thor*, FR 2021, 198; *Fahsel/Bergan*, FR 2021, 729; aA *Waadt/Orphal*, Ubg 2021, 9). Die Übertragung kann unentgeltlich (Schenkung) oder entgeltlich sein (Veräußerung, vgl. BFH v. 3.12.2019 – VIII R 34/16, BStBl. II 2020, 836; BFH v. 17.11.2020 – VIII R 20/18, BStBl. II 2021, 378, jeweils zu § 20 Abs. 2 Satz 2). Auch der Tausch ist ein entgeltlicher Vorgang und damit ein Fall der Veräußerung.

Umwandlung: Auch Umwandlungen können den Tatbestand einer Veräußerung erfüllen (*Fahsel/Bergan* in *LBP*, § 19a Rz. 109 [4/2022]; *Bleschick* in BeckOK, § 19a Rz. 232 [10/2023]; *Krüger* in *Schmidt*, 42. Aufl. 2023, § 19a Rz. 14); dies allerdings nur, wenn der ArbN im Rahmen der Umwandlung eine nicht in Geld bestehende Gegenleistung erhält (Tausch). Auf eine mögliche (Ertrag-)Steuerneutralität der Umwandlung selbst kommt es im Rahmen des § 19a ausweislich des Wortlauts („übertragen“) nicht an. Typische Konstellationen sind hier die Verschmelzung iSd. §§ 11 ff. UmwStG und der (qualifizierte) Anteilstausch iSd. § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG bzw. § 20 Abs. 4a. Praktisch relevant ist auch der (nicht qualifizierte) Anteilstausch im Rahmen eines US-Flip (d.h. der Tausch der Anteile an einer deutschen Kapitalgesellschaft gegen Anteile an der übernehmenden US-amerikanischen Kapitalgesellschaft). Aufgrund des Wortlauts kommt es in dieser Konstellation zu einer Nachversteuerung iSd. Abs. 4 Nr. 1. Diese strikte Anwendung ist nach dem Zweck der Regelung uE steuerpolitisch abzulehnen. Bei Verwendung des neuen Besteuerungsregimes des § 19a wären Umstrukturierungsmaßnahmen junger ArbG-Unternehmen nur noch sehr eingeschränkt möglich. Dies geht an der Praxis vorbei, da die vorgenannten Strukturen im für § 19a relevanten Anwendungsbereich des Risikokapitals (*Venture Capital*) typische Formen des Unternehmensverkaufs sind.

Übertragung durch Einlage in ein Betriebsvermögen: Zudem ist der Anwendungsbereich der Übertragung durch Einlage in ein BV unklar. Eine Übertragung setzt nach dem üblichen Sprachgebrauch im Gegensatz zu einer bloßen „Überführung“ einen stl. Rechtsträgerwechsel voraus (vgl. § 6 Abs. 5 Sätze 1 und 2). Hingegen würde die schlichte Einlage in ein BV ohne Rechtsträgerwechsel (vgl. § 4 Abs. 1 Satz 8) nicht zu einer Nachversteuerung zu führen. Trotz der sprachlichen Ungenauigkeit ist aufgrund der Nennung in Satz 1 Nr. 1 von einer Nachversteuerung auch bei der Einlage in ein BV auszugehen (auch ohne „Übertragung“).

Werden Teile der Vermögensbeteiligungen veräußert oder unentgeltlich übertragen, so unterliegt der Besteuerung nur der Vorteil, der damit im Zusammenhang steht und bisher nicht besteuert worden ist. Vorbehaltlich eines anderen Nachweises wird davon ausgegangen, dass die zuerst übertragenen Vermögensbeteiligungen zuerst veräußert werden (vgl. BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 45).

2. Ende der vorläufigen Nichtbesteuerung (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2)

37

Zur Übertragung s. Anm. 17. Die vorläufige Nichtbesteuerung endet spätestens 15 (zuvor: zwölf) Jahre nach der Übertragung der Vermögensbeteiligung (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2). Für die Fristberechnung gelten die Regelungen zur Ereignisfrist (§ 108 Abs. 1 AO iVm. §§ 187 Abs. 1, 188 Abs. BGB); maßgebliches Ereignis ist die Übertragung der Vermögensbeteiligung (*Bleschick* in BeckOK, § 19a Rz. 233 [10/2023]). Steuerpolitisch ist dieser Fall der Nachversteuerung fragwürdig. Soweit die Vermögensbeteiligung innerhalb von 15 Jahren nicht veräußert wird, fehlt es dem ArbN grds. noch immer an der notwendigen Liquidität. Der Gesetzgeber geht hingegen davon aus, dass der ArbN den fälligen StBetrag über den jeweiligen Zeitraum anzusparen in der Lage ist (BTDrucks. 19/28868, 126). Bei ertraglosen oder ertragschwachen Unternehmen geht diese Annahme fehl; gleichwohl ist die Besteuerung nach Ablauf von 15 Jahren (*long stop date*) hingegen dennoch gerechtfertigt, da bei längerem Zeitraum faktisch eine Nichtbesteuerung eintreten könnte. Zudem kann die Besteuerung nach Ablauf von 15 Jahren durch eine entsprechende Haftungserklärung durch den ArbG vermieden werden.

3. Beendigung des Dienstverhältnisses (Abs. 4 Satz 1 Nr. 3)

38

Mit der Regelung wird die Übernahme der LSt durch den bisherigen ArbG in den Fällen der Beendigung des Dienstverhältnisses stl. begünstigt. Die steuerpolitische Notwendigkeit des Nachversteuerungstatbestands ergibt sich sowohl aus administrativen Gründen (BTDrucks. 19/28868, 127 f.) als auch Gründen der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit: Ohne den Besteuerungstatbestand „Beendigung des Dienstverhältnisses“ könnte die Anwendung der Norm zu einer nicht gerechtfertigten dauerhaften Steuerfreistellung in der Person des ArbN kommen. Zudem müssten die alternativen Tatbestände vom nachfolgenden ArbG durchgeführt werden. Die Nachholung der Besteuerung bei einem anderen ArbG wäre mit hohen bürokratischen Hürden und unverhältnismäßigem Aufwand verbunden. Dies sei nicht vereinbar mit dem Ziel der BReg., den Bürokratieabbau voranzutreiben. Es wäre auch systemfremd, wenn ein ArbG (Sach-)Löhne, die nicht von ihm selbst stammen, sondern aus einem vorherigen Dienstverhältnis, der Besteuerung unterwerfen muss. Oft gibt es auch keinen nachfolgenden ArbG, an den die „Weitergabe“ des nicht besteuerten Vorteils erfolgen könnte. Auch die Alternative, dass in den Fällen der Beendigung des Dienstverhältnisses die Nachholung der Besteuerung im Veranlagungsverfahren erfolgt, ist nicht zielführend. Damit würde vom Grundsatz abgewichen, dass bei ArbN und FinVerw. kein zusätzlicher Verwaltungsaufwand entsteht. Zudem wäre im Rahmen der Veranlagung die Verifikation der Tatbestände nicht oder nur mit erhöhtem Aufwand gewährleistet. Bei unbeschränkt Stpfl. wäre dem FA der Ablauf der Frist (15 Jahre) nicht bekannt. Auch über eine Veräußerung der Anteile erlangt das FA grds. keine Kenntnis, wenn die Vorgänge der Abgeltungsteuer unterliegen. Bei beschränkt Stpfl., die nach der Beendigung des Dienstverhältnisses ins Ausland ziehen, kann eine Durchsetzung des Steueranspruchs erschwert sein.

Ein durch den Betriebsübergang nach § 613a BGB bedingter ArbG-Wechsel führt zu keiner Beendigung, sondern zur Fortsetzung des bisherigen Dienstverhältnisses (BFH v. 16.7.1997 – XI R 85/96, BStBl. II 1997, 666; BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 48). Diese Formulierung hat wohl nur deklaratorischen Charakter. Nach § 613a BGB tritt der Betriebsübernehmer in die Rechte und

Pflichten aus den im Zeitpunkt des Übergangs bestehenden Arbeitsverhältnissen ein, soweit ein Betrieb oder Betriebsteil durch Rechtsgeschäft auf einen anderen Inhaber übergeht.

Um diesen unterschiedlichen Interessenlagen gerecht zu werden, werden nunmehr bei sog. Nettolohnvereinbarungen im Zusammenhang mit der Übertragung von Vermögensbeteiligungen stl. Erleichterungen geschaffen. Will der ArbG aufgrund einer Nettolohnvereinbarung die auf den Arbeitslohn entfallende LSt, den SolZ und die KiSt selbst tragen, sind nach den geltenden Bestimmungen diese von ihm übernommenen Abzugsbeträge ebenfalls Teile des Arbeitslohns, die dem Nettolohn zur Steuerermittlung hinzugerechnet werden müssen (R 39b.9 LStR). Um dies zu verhindern, wird in Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 diesbezüglich für den speziellen Fall der Beendigung des Dienstverhältnisses gesetzlich eine Ausnahme festgeschrieben. Übernimmt der ArbG in diesen Fällen die auf den nach Abs. 1 nicht besteuerten Arbeitslohn entfallende LSt, ist diese nicht Teil des zu steuernden Arbeitslohns. Damit wird der Vorteil des ArbN aus der Steuerübernahme stfrei gestellt. Die Regelung schlägt auf die Annexsteuern (ggf. SolZ und KiSt) durch (BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 48). Der ArbG hat das Wahlrecht, die Steuer zu übernehmen; er ist nicht dazu verpflichtet.

Greift die Nachversteuerung, wird diese im LStAbzugsverfahren als sonstiger Bezug (vgl. § 38a Abs. 1 Satz 3) vollzogen. Die Nachversteuerung tritt in dem nach § 38a Abs. 1 Satz 3 maßgeblichen LStAnmeldungszeitraum ein (*Bleschick*, EStB 2022, 27 [31]).

39 III. Entsprechende Anwendung von § 34 Abs. 1 und § 39b Abs. 3 Sätze 9 und 10 (Abs. 4 Satz 2)

Die Norm verweist auf die Anwendung des besonderen Tarifs aus § 34 Abs. 1 (sog. Fünftel-Regelung zur Abmilderung der Progression), wenn seit der Übertragung der Vermögensbeteiligung mindestens drei Jahre vergangen sind. Die weiteren Voraussetzungen für die Tarifiermäßigung (zB das Vorliegen einer Zusammenballung) sind nicht zu prüfen und als erfüllt anzusehen (BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 43). Für Fälle bis einschließlich VZ 2024 gilt dies entsprechend für den LStAbzug durch den ArbG (vgl. § 39b Abs. 3 Sätze 9 und 10).

Ab VZ 2025 ist die Tarifiermäßigung ausschließlich im Veranlagungswege geltend zu machen (§ 46 EStDV). Die Anwendung des ermäßigten StSatzes nach § 34 Abs. 2 ist hingegen ausgeschlossen. Zu den Einzelheiten s. § 34 Anm. 15 ff. sowie § 39b Anm. 50. Mit dem WachsChG wurden mit Wirkung zum 1. Januar 2025 (vgl. Art. 35 Abs. 6 WachsChG) in § 19a Abs. 4 Satz 2 die Wörter „sind für die zu steuernden Arbeitslöhne § 34 Absatz 1 und § 39b Absatz 3 Satz 9 und 10 entsprechend anzuwenden“ durch die Wörter „ist für die zu steuernden Arbeitslöhne § 34 Absatz 1 entsprechend anzuwenden“ ersetzt (vgl. Art. 5 Nr. 1 WachsChG). Dies ist eine Folgeänderung durch die Aufhebung der Regelungen zur Berücksichtigung der Fünftel-Methode im Lohnsteuerabzugsverfahren (vgl. Art. 5 Nr. 2 WachsChG). Damit ist die Tarifiermäßigung nunmehr ab dem VZ 2025 durch den ArbN ausschließlich im Veranlagungswege geltend zu machen (BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 43).

IV. Vorsorgepauschale (Abs. 4 Satz 3)

40

Bei der Berechnung der Vorsorgepauschale (§ 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3) sind die nach Satz 1 zu steuernden Arbeitslöhne nicht einzubeziehen. Diese Regelung ist Folge von Abs. 1 Satz 5 (s. Anm. 22): Während bei der vorläufigen Nichtbesteuerung nach Abs. 1 Satz 1 Sozialversicherungsbeiträge anfallen und mithin zu deren Berücksichtigung in die Vorsorgepauschale einzubeziehen sind, entstehen im Zeitpunkt der Nachversteuerung keine Sozialversicherungsbeiträge (BTDrucks. 19/27631, 111), so dass eine Berücksichtigung nicht sozialversicherungspflichtigen Arbeitslohns bei Berechnung der Vorsorgepauschale ungerechtfertigt ist (*Bleschick* in BeckOK, § 19a Rz. 262 [10/2023]).

V. Keine Besteuerung im Verlustfall (Abs. 4 Satz 4 Halbs. 1)

41

Abs. 4 Satz 4 Halbs. 1 vermeidet eine Besteuerung in Fällen, in denen der Wert der Vermögensbeteiligung im Besteuerungszeitpunkt unter dem Betrag des vorläufig nicht besteuerten Arbeitslohns liegt (Verlustfall – sog. *downside protection*). Ist in den in Satz 1 genannten Fällen der gemeine Wert der Vermögensbeteiligung abzgl. geleisteter Zuzahlungen des ArbN niedriger als der nach Abs. 1 nicht besteuerte Arbeitslohn, unterliegt die Differenz nicht der Besteuerung. Zu besteuern ist dann nur der gemeine Wert der Vermögensbeteiligung abzgl. geleisteter Zuzahlungen.

	Variante 1	Variante 2	Variante 3	Variante 4	Variante 5	Variante 6
gemeiner Wert im Zeitpunkt der Übertragung	10.000 €	10.000 €	10.000 €	10.000 €	10.000 €	10.000 €
Zuzahlung	– €	– €	– €	1.500 €	1.500 €	1.500 €
Freibetrag nach § 3 Nr. 39	2.000 €	2.000 €	2.000 €	2.000 €	2.000 €	2.000 €
nach Abs. 1 nicht besteuarter Arbeitslohn	8.000 €	8.000 €	8.000 €	6.500 €	6.500 €	6.500 €
(vorläufige) AK nach § 19a Abs. 1 Satz 5	10.000 €	10.000 €	10.000 €	10.000 €	10.000 €	10.000 €
gemeiner Wert im Zeitpunkt der Besteuerung	12.000 €	9.000 €	7.000 €	9.000 €	7.000 €	– €
zu versteuern nach § 19a Abs. 4 Satz 4	8.000 €	8.000 €	7.000 €	6.500 €	5.500 €	– €

VI. Besteuerung beim Rückerwerb (Abs. 4 Satz 4 Halbs. 2)

42

Durch das ZuFinG wurde ein zweiter Halbsatz in Satz 4 eingefügt. Dieser Zusatz regelt die sog. *Leaver-Fälle* (BTDrucks. 362/23, 149). Danach gilt in den Fällen des Satzes 1 Nr. 3 (Beendigung des Dienstverhältnisses): Bei einem Rückerwerb der

Vermögensbeteiligung durch den ArbG, einen Gesellschafter des ArbG oder einem Unternehmen iSd. § 18 AktG bezogen auf den ArbG, tritt an die Stelle des gemeinen Werts die vom ArbG gewährte Vergütung für den Rückerwerb. Praktisch beträgt diese Vergütung in aller Regel den vom ArbN zum Erwerb der Vermögensbeteiligung gezahlten Kaufpreis. Dies kann sich entweder auf einen Teil der Vermögensbeteiligung beziehen (etwa bei Kündigung durch den ArbG ohne wichtigen Grund bzw. durch den ArbN aus wichtigem Grund), aber auch auf sämtliche Vermögensbeteiligungen (etwa bei Kündigung durch den ArbG aus wichtigem Grund).

Dies gilt auch für Vermögensbeteiligungen, die vor 2024 übertragen werden bzw. wurden (vgl. BTDrucks. 362/23, 149 und BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 50.1). Zudem muss der Rückerwerb nicht an den ursprünglichen Übertragenden erfolgen. Ausreichend ist, wenn der Rückerwerb an den ArbG, einen Gesellschafter des Arbeitgebers oder an ein Unternehmen iSd. § 18 AktG bezogen auf den ArbG erfolgt (BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 50.1).

43 VII. Anschaffungskosten (Abs. 4 Satz 5)

In den Fällen des Satzes 4 gilt neben den geleisteten Zuzahlungen des ArbN nur der tatsächlich besteuerte Arbeitslohn als AK iSd. §§ 17 Abs. 2a und 20 Abs. 4 Satz 1 (vgl. Beispiel in BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 51 – Freibetrag nach § 3 Nr. 39 erhöht auf 2.000 €).

	Variante 1	Variante 2	Variante 3	Variante 4	Variante 5	Variante 6
gemeiner Wert im Zeitpunkt der Übertragung	10.000 €	10.000 €	10.000 €	10.000 €	10.000 €	10.000 €
Zuzahlung	– €	– €	– €	1.500 €	1.500 €	1.500 €
Freibetrag nach § 3 Nr. 39	2.000 €	2.000 €	2.000 €	2.000 €	2.000 €	2.000 €
nach Abs. 1 nicht besteuerte Arbeitslohn	8.000 €	8.000 €	8.000 €	6.500 €	6.500 €	6.500 €
(vorläufige) AK nach § 19a Abs. 1 Satz 5	10.000 €	10.000 €	10.000 €	10.000 €	10.000 €	10.000 €
gemeiner Wert im Zeitpunkt der Besteuerung	12.000 €	9.000 €	7.000 €	9.000 €	7.000 €	– €
zu versteuern nach § 19a Abs. 4 Satz 4	8.000 €	8.000 €	7.000 €	6.500 €	5.500 €	– €
(endgültige) AK nach § 19a Abs. 4 Satz 5	10.000 €	10.000 €	7.000 €	10.000 €	7.000 €	1.500 €
Veräußerungsgewinn nach §§ 17, 20	2.000 €	– 1.000 €	– €	– 1.000 €	– €	– 1.500 €

VIII. Ausschluss bei nicht betrieblich veranlasster Wertminderung (Abs. 4 Satz 6)

Keine Anwendung der Sätze 4 und 5 bei fehlender betrieblicher Veranlassung der Wertminderung: Gesetzestekhnisch hätte der Ausschluss von Satz 4 ausgereicht; denn Abs. 4 Satz 5 gilt ohnehin nur in Fällen des Satzes 4. Materiell-rechtlich ist unklar, wann von einem Veranlassungszusammenhang zwischen der Wertminderung und dem Betrieb des ArbG auszugehen ist. Da diese Norm als Missbrauchsvermeidungsnorm zu werten ist (vgl. *Baldauf* in *Brandis/Heuermann*, § 19a Rz. 179 [11/2023]), ist der Tatbestand eng auszulegen und im Zweifel von einem Veranlassungszusammenhang zwischen der Wertminderung und dem Betrieb des ArbG, mithin von einem betrieblichen Zusammenhang auszugehen. Dafür spricht auch die Alternative des Satzes 6 (gesellschaftsrechtl. Maßnahmen): Diese Erweiterung hat nur dann einen eigenständigen Anwendungsbereich, wenn die gesellschaftsrechtl. Maßnahmen eine betriebliche Veranlassung darstellen; anderenfalls wären sie bereits über diese erste Variante erfasst. Der Grad der betrieblichen Veranlassung zwischen der Wertminderung und der gesellschaftsrechtl. Maßnahme wie einer Gewinnausschüttung ist jedoch sehr gering.

Aufgrund der Gesetzestypizität ist die Kommentierung zu § 6 Abs. 6 AStG aF (zB *Kraft* in *Kraft*, 2. Aufl. 2019, § 6 AStG Rz. 585 ff.) zu berücksichtigen. Der Wortlaut der Norm ist dem Wortlaut des § 6 Abs. 6 AStG aF nachgebildet. Zur Gesetzesbegründung dort (vgl. BRDrucks. 542/06, 88):

Satz 2 regelt, dass die Wertminderung nur durch Änderung des ursprünglichen Steuerbescheids zu berücksichtigen ist, wenn sie nicht durch gesellschaftsrechtliche Maßnahmen verursacht ist. Zu diesen Maßnahmen zählt zB die Ausschüttung aus Gewinnrücklagen, die im Zeitpunkt des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland vorhanden waren. Denn eine solche Ausschüttung würde im Fall von Betriebsvermögen zu einer dauerhaften Wertminderung führen und zu einer ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung berechtigen. Der Steuerpflichtige hat nachzuweisen, dass die Wertminderung nicht auf die Umsetzung eines Gesellschafterbeschlusses zurückzuführen ist.

Gesellschaftsrechtliche Maßnahme: Prinzipiell vermag jede gesellschaftsrechtl. Maßnahme den Wert von Unternehmensanteilen zu beeinflussen. Im Regelfall ist es indessen eher unmöglich, den Einfluss gegenständlich zu identifizieren.

Der Begriff der „gesellschaftsrechtlichen Maßnahme“ ist – soweit ersichtlich – im Gesetz nicht definiert. In der Rspr. wird er zwar verwendet, aber ebenso wenig definiert (BVerfG v. 27.4.1999 – 1 BvR 1613/94, BVerfGE 100, 289). Aus der Nähe zur Gewinnausschüttung wird man den Begriff so verstehen können, dass damit sämtliche Rechtsgeschäfte und Realakte in Betracht kommen, die die Sphäre der Gesellschaft und – notwendigerweise – auch die Sphäre (aktueller wie künftiger) Gesellschafter betreffen. Ein einfacher Kaufvertrag zwischen Gesellschaft und Gesellschafter bspw. betrifft nicht notwendigerweise die Sphäre sowohl der Gesellschaft als auch des Gesellschafters. Bedient man sich eines solchen weiten Begriffsverständnisses, kommen als gesellschaftsrechtl. Maßnahmen folgende – nicht als abschließend zu verstehende – Maßnahmen in Betracht (vgl. *Kraft* in *Kraft*, 2. Aufl. 2019, § 6 AStG Rz. 588 f.):

- Abschluss, Aufhebung, Kündigung, Änderung von Unternehmensverträgen;
- Kapitalmaßnahmen wie Kapitalerhöhung, Kapitalherabsetzung; auch der Erwerb eigener Anteile (*share buy-back*) wird man als gesellschaftsrechtl. Maßnahme verstehen können;

- Änderungen im Gesellschafterbestand, insbes. Aufnahme oder Ausscheiden von Gesellschaftern mit erheblichem Einfluss;
- Übernahme bzw. Kündigung von Bürgschaften oder ähnliche Sicherheitenbestellung des Gesellschafters für die Gesellschaft bzw. der Gesellschaft für die Gesellschafter;
- Maßnahmen der Unternehmensumstrukturierung auf gesellschaftsrechtl. Basis, etwa Umwandlung, Spaltung, Verschmelzung usw.

Als Paradigma einer gesellschaftsrechtl. Maßnahme, die zu einer Wertminderung führt, nennt das Gesetz den klassischen Fall einer Gewinnausschüttung oder der Einlagenrückgewähr. Der Wortlaut umfasst ohne Weiteres nicht nur die offene, sondern auch die verdeckte Gewinnausschüttung.

45–49 Einstweilen frei.

50 F. Erläuterungen zu Abs. 4a: Besteuerungsaufschub bei Haftungserklärung

Im Zuge des ZuFinG wurde die Norm um einen Abs. 4a ergänzt. Hintergrund der Neuregelung ist die sog. *Dry-Income*-Problematik bei „Beendigung des Dienstverhältnisses“ und „Ablauf von 15 Jahren“. Für diese Tatbestände findet nunmehr keine Besteuerung statt, wenn der ArbG unwiderruflich erklärt, für die einzubehaltende und abzuführende LSt (vgl. § 41a) auf den nicht besteuerten Arbeitslohn zu haften (§ 42d). Die Besteuerung wird damit weiter aufgeschoben. Erst der Tatbestand „Übertragung der Vermögensbeteiligung“ löst dann eine Besteuerung aus. Damit kann faktisch eine Steuerfreistellung des ArbN durch den ArbG vorliegen; diese wäre aber durch den ArbN entweder dem ArbG zu erstatten oder als (weiteren) Lohnbestandteil vom ArbN zu versteuern. Die Haftung des ArbG geht ins Leere, wenn das ArbG-Unternehmen insolvent wird; dann gilt der sog. Verlustfall (siehe oben Anm. 42).

Die entsprechende Haftungserklärung (unwiderufliche Erklärung des ArbG zur Kennzahl 21 der LStAnmeldung, vgl. BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 51.1) muss spätestens mit der dem betreffenden Ereignis folgenden LStAnmeldung (§ 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) unwiderruflich erklärt werden. Ereignis meint entweder Beendigung des Dienstverhältnisses oder Ablauf der 15 Jahre, nämlich das Ereignis aufgrund dessen die Lohnsteuer hätte angemeldet werden müssen (BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 51.1). Lohnsteueranmeldungen und LStJahresbescheinigungen wurden entsprechend ergänzt (vgl. BMF v. 6.9.2023 – IV C 5 - S 2533/19/10026:004, BStBl. I 2023, 1649; BMF v. 8.9.2023 – IV C 5 - S 2533/19/10030:005, BStBl. I 2023, 1653).

Der ArbG kann sich in diesen Fällen der Haftungserklärung nicht durch eine (notwendige) Anzeige nach § 38 Abs. 4 Satz 2 iVm. § 42d Abs. 2 entziehen. Gleichwohl soll er verpflichtet sein, eine entsprechende Erklärung abzugeben, wenn im Nachbesteuerungsfall die Lohnsteuer nicht einbehalten kann (weil zB. das Dienstverhältnis bereits beendet wurde und kein Arbeitslohn gezahlt bzw. durch den ArbN zur Verfügung gestellt wurde), vgl. BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 51.3).

Nach Satz 2 erfordert eine Haftungsinanspruchnahme des ArbG durch das BS-FA keine Ermessensprüfung mehr (vgl. § 191 Abs. 1 Satz 1 AO – „kann“). Das BS-FA

kann sich, wenn auf den ArbN als Steuerschuldner nicht mehr zugegriffen werden kann, unmittelbar an den ArbG wenden. Dieser Satz 2 regelt – neben der fehlenden Möglichkeit zur Haftungsbefreiung nach § 42d Abs. 2 – die eigentliche Rechtsfolge der Haftungserklärung iSd. Abs. 4 Satz 1, denn eine Haftung für Lohnsteuern besteht bereits nach allgemeinen Grundsätzen (vgl. § 42d). Allerdings ist dazu eine Ermessensprüfung vorzunehmen. Diese Prüfung entfällt und einer Inanspruchnahme des ArbG können keine Ermessenfehler entgegengehalten werden.

Einstweilen frei.

51–54

G. Erläuterungen zu Abs. 5: Anrufungsauskunft

55

Die Regelung zur Anrufungsauskunft sind auf Empfehlung des Finanzausschusses in das Gesetz aufgenommen worden (BTDrucks. 19/28868). Aus ArbG- und Bera- tersicht bedürfen die Regelungen zum Verfahren zur Anrufungsauskunft gem. § 42e der besonderen Aufmerksamkeit. Das BSFA hat nach dem Wortlaut des Gesetzes (erst) nach der Übertragung im Rahmen einer Anrufungsauskunft die Höhe des nicht besteuerten Vorteils zu bestätigen. Eine Bestätigung wird nur erteilt, wenn der vom ArbG gewählte Wertansatz den geltenden Bestimmungen entspricht (BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 52 Satz 3).

Kritisch ist, dass zu Wertansätzen einer geplanten Überlassung keine Auskunft erteilt wird (BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 52 Satz 4; *Baldauf* in *Brandis/Heuermann*, § 19a Rz. 192 [11/2023]). Richtig ist, dass die FinVerw. nach dem Wortlaut des Gesetzes die Höhe des nicht besteuerten Vorteils erst nach der Übertragung bestätigen muss („hat zu bestätigen“). Damit ist aber nicht ausgeschlossen, dass sie dies auch vorher tun könnte. In diese Richtung geht wohl auch die Gesetzesbegründung. Dort wird ausdrücklich auf die Istl. Behandlung im Zeitpunkt der Übertragung abgestellt (BTDrucks. 19/27631, 110: „Möchte der Arbeitgeber Rechtssicherheit hinsichtlich der lohnsteuerlichen Behandlung im Zeitpunkt der Übertragung der Vermögensbeteiligungen haben, kann er eine Anrufungsaus- kunft einholen (§ 42e EStG). Dies betrifft auch die spätere Besteuerung nach § 19a Absatz 4 EStG“). Widersprüchlich unter Zitierung der Rechtssicherheit hinsicht- lich der Istl. Behandlung im Zeitpunkt der Übertragung ist allerdings die (für die Auslegung der Norm maßgebliche) Begr. des Finanzausschusses (BTDrucks. 19/ 28868, 128: „Eine Anrufungsauskunft ist erst dann zulässig, wenn der Sachverhalt der Übertragung einer Vermögensbeteiligung auch tatsächlich verwirklicht ist“). Die FinVerw. führt nunmehr aus: Vor der Übertragung einer Vermögensbeteiligung ist keine Wertbestätigung möglich, da sich der Wert bis zur Übertragung noch ver- ändern kann (BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 52 Satz 2). Diese Begründung lässt uE den Schluss zu, dass es der FinVerw. auf den Bewertungsstich- tag ankommt: steht dieser fest, kann der Wert bestätigt werden. Richtigerweise muss dann aber auch das (alternative) Abstellen auf das für beide Seiten verbindliche Ver- pflichtungsgeschäft berücksichtigt werden. Ist im Zeitpunkt der Antragstellung zwar die Übertragung nicht erfolgt, aber das für beide Seiten verbindliche Rechtsgeschäft abgeschlossen, muss mit der Begründung des BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/ 10001:001 Rz. 52 Satz 2 auch eine Antragstellung vor Übertragung möglich sein. Denn in dieser Konstellation kann sich der (lohnsteuerlich zu berücksichtigende Verkehrs-)Wert der Vermögensbeteiligung nicht mehr ändern. Dies erkennt die FinVerw. uE. (BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 52 Satz 2).

Praktisch führt die Auffassung der FinVerw. zu zwei Auskunftsverfahren: vor der Übertragung zur Anwendbarkeit des § 19a und nach der Übertragung zur Höhe des Vorteils. Diese Sichtweise der FinVerw. ist nicht unkritisch, da ein ArbG und ein ArbN auch vor der Übertragung ein Interesse daran haben können zu wissen, ob die FinVerw. ihre Überlegungen zur Bewertung teilt. Die Anrufungsauskunft ist das Gegenstück zu den weitgehenden Mitwirkungspflichten, die dem ArbG im LStVerfahren auferlegt sind. Zu diesen Pflichten gehört insbes.

- die LSt zu berechnen (§ 38a),
- sie vom Arbeitslohn des ArbN einzubehalten (§ 38 Abs. 3) und
- die einbehaltene LSt an das FA für Rechnung des ArbN abzuführen (§ 41 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2).

Ein Verstoß ist mit der Haftungsfolge des § 42d bewehrt. Wenn dem ArbG bei Verstoß eine Haftung droht, sollte dieser die Möglichkeit haben, durch Auskunft der Finanzbehörden sicherzustellen, dass er den LStAbzug gem. den gesetzlichen Vorgaben vornimmt (BFH v. 9.10.1992 – VI R 97/90, BStBl. II 1993, 166). Hieraus folgt ua. ein Anspruch auf Erteilung der Auskunft (*Geurts in Frotscher/Geurts*, § 42e Rz. 2 [9/2019]). Der Zweck des Anrufungsverfahrens bestimmt zudem dessen Gegenstand (*Krüger in Schmidt*, 42. Aufl. 2023, § 42e Rz. 6): Gegenstand der Anrufungsauskunft ist, ob und inwieweit im einzelnen Fall die Vorschriften über die LSt, insbes. zur Einbehaltung und Abführung, anwendbar sind (§ 42e Satz 1; BFH v. 16.11.2005 – VI R 23/02, BStBl. II 2006, 210). Die Anrufungsauskunft kann sich auf alles beziehen, was mit der Einbehaltung und Abführung der LSt zusammenhängt (*Haselmann in Wagner*, Lohnsteuer, 2. Aufl. 2023, Kap. L Rz. 38). Dies umfasst die Frage, in welcher Höhe (§ 38a Abs. 1 Satz 1, Abs. 2, Abs. 3) LSt einzubehalten und abzuführen ist. Die Höhe der LSt bemisst sich nach der voraussichtlichen ESt und damit nach dem zvE (§ 32a Abs. 1 Satz 1). Grundlage des zvE bildet die Summe der Einkünfte iSd. § 2 Abs. 3. Im Erg. ist die LSt daher abhängig von der Höhe der Einnahmen iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 2. Die Höhe der Einnahmen, die nicht in Geld bestehen (Sachbezüge), bemisst sich nach dem gemeinen Wert der Vermögensbeteiligungen. Die Bewertung des Sachbezugs bestimmt die Höhe des geldwerten Vorteils, der wiederum Grundlage der Berechnung der LSt ist. Daher gehört die Behandlung geldwerter Vorteile zum Gegenstand der Anrufungsauskunft (*Haselmann in Wagner*, Lohnsteuer, 2. Aufl. 2023, Kap. L Rz. 38); dies umfasst die Bewertung von Sachbezügen (*Leuner*, NWB 2018, 251). Die FinVerw. selbst lässt weitere Anrufungsauskünfte zu (BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 55): Unabhängig von der Anrufungsauskunft nach Abs. 5 kann eine Anrufungsauskunft zu strechtl. Einschätzungen im Zusammenhang mit der Überlassung von Vermögensbeteiligungen gestellt werden (zB zur nachzuholenden Besteuerung nach Abs. 4).

Die Bestätigung der Höhe des nicht besteuerten Vorteils setzt voraus, dass – idR durch den ArbG – sowohl der ermittelte Wert als auch Unterlagen zur Wertermittlung dem BSFA vorgelegt werden. Aufgabe des BSFA ist die Überprüfung, nicht jedoch die Ermittlung des zu bestätigenden Werts (BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 55).

Dem ArbN steht es im Jahr der nachzuholenden Besteuerung frei, im Veranlagungsverfahren oder im Einspruchsverfahren gegen den EStBescheid einen niedrigeren Wert des Vorteils nachzuweisen. Die Anrufungsauskunft entfaltet keine Bindungswirkung im Veranlagungsverfahren. Es kann allerdings auch zu einem höheren Wertansatz kommen, sofern der Wert für den Nichtbesteuerungszeitpunkt

materiell-rechtl. unzutreffend ermittelt wurde. Wertsteigerungen zwischen Nichtbesteuerungs- und Besteuerungszeitpunkt sind hingegen – anders als Wertminderungen gem. § 19a Abs. 4 Satz 4 – nicht zu berücksichtigen.

Wenngleich die Anrufungsauskunft (verwaltungs-)gebührenfrei ist, können für die Erstellung entsprechende (Beratungs-)Gebühren anfallen. Da die Anrufungsauskunft ausschließlich Vorschriften über die LSt zum Gegenstand hat, stellen etwaige (Beratungs-)Gebühren BA iSd. § 4 Abs. 4 dar. Strebt der ArbN eine entsprechende Bindungswirkung für Zwecke seiner Besteuerung an, muss er eine verbindliche Auskunft iSd. § 89 Abs. 2 Satz 1 AO beantragen. Für diese fällt eine Verwaltungsgebühr an. Mit Blick auf BMF (BMF v. 1.6.2024 – IV C 5 - S 2347/24/10001:001 Rz. 12) scheint offen, ob der ArbG diese Verwaltungs- und Beratungsgebühren als Nebenkosten stfrei übernehmen/erstatten kann. Unseres Erachtens spricht der Wortlaut jedenfalls dann dafür, wenn die „Überlassung“ (gemeint ist wohl „Übertragung“) mit einer verbindlichen stl. Behandlung beim ArbN verbunden wird (zB durch eine aufschiebende Bedingung).

Einstweilen frei.

56–59

H. Erläuterungen zu Abs. 6: Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht

60

Lohnkonto (Abs. 6 Satz 1): Dieser Regelung kommt lediglich deklaratorische Bedeutung zu. Nach § 4 Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 LStDV sind der gesamte Arbeitslohn getrennt nach Barlohn und Sachbezügen aufzuzeichnen und einzeln zu bezeichnen. Die Aufzeichnungspflichten nach Abs. 6 Satz 1 sollen sicherstellen, dass das BSFA die Möglichkeit einer Überprüfung im Rahmen einer LStAußenprüfung (vgl. § 42f) oder anderer Prüfungen im Rahmen des Ermittlungsverfahrens (LStNachschau nach § 42g, Ap. nach § 193 AO, Fahndungsprüfung nach § 208 AO) hat (*Bleschick* in BeckOK, § 19a Rz. 294 [10/2023]; *Westermann* in EStG eKomentar, § 19a Rz. 34 [1/2024]; *Baldauf* in *Brandis/Heuermann*, § 19a Rz. 200 [11/2023]).

Aufbewahrungsfrist (Abs. 6 Satz 2): Die allgemeine Aufbewahrungsfrist für Unterlagen im Zusammenhang mit dem Lohnkonto ergibt sich aus § 41 Abs. 1 Satz 9. Diese beträgt mindestens sechs Jahre und beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, das auf die letzte Eintragung im Lohnkonto folgt. Da der nicht besteuerte Vorteil bereits im Lohnkonto des Jahres der Übertragung zu erfassen ist, verhindert die Regelung in Abs. 6 Satz 2, dass im Zeitpunkt der nachgelagerten Besteuerung wegen rechtmäßiger Vernichtung nicht mehr auf das maßgebliche Lohnkonto zugegriffen werden. Abs. 6 Satz 2 stellt technisch eine Ablaufhemmung dar. Die Aufbewahrungsfrist für das Lohnkonto beträgt weiterhin sechs Jahre; allerdings endet diese nicht vor Ablauf von sechs Jahren nach Nachholung der Besteuerung iSd. Abs. 4 Satz 1. Maßgebliches Ereignis ist daher nicht die letzte Eintragung im Lohnkonto sondern die tatsächliche (Nach-)Versteuerung nach Abs. 4. Es kommt auf die wirksame (Lohn-)Steuerfestsetzung an. Dies ist nach § 168 Satz 1 AO der Zeitpunkt der Abgabe der LSt-Anmeldung (oder einer tatsächlichen Festsetzung der LSt durch das FA, § 167 Abs. 1 Satz 1 AO). Auf die tatsächliche Zahlung kommt es uE nicht an. Abs. 6 hat keine Auswirkung auf das Erhebungsverfahren.

