

§ 19a Sondervorschrift für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei Vermögensbeteiligungen

idF des FoStoG v. 3.6.2021 (BGBl. I 2021, 1498; BStBl. I 2021, 803)

(1) ¹Werden einem Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber 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. ³Bei der Ermittlung des Vorteils im Sinne des Satzes 1 ist der Freibetrag nach § 3 Nummer 39 abzuziehen, wenn die Voraussetzungen vorliegen. ⁴Ein nicht besteuertes Vorteil im Sinne des Satzes 1 ist bei der Berechnung der Vorsorgepauschale (§ 39b Absatz 2 Satz 5 Nummer 3) einzubeziehen. ⁵Die 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) Absatz 1 ist nur anzuwenden, wenn das Unternehmen des Arbeitgebers im Zeitpunkt der Übertragung der Vermögensbeteiligung 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 im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überschritten hat und seine Gründung nicht mehr als zwölf Jahre zurückliegt.

(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 zwölf 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.

²In den Fällen des Satzes 1 sind für die zu steuernden Arbeitslöhne § 34 Absatz 1 und § 39b Absatz 3 Satz 9 und 10 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 unter-

liegt nur der gemeine Wert der Vermögensbeteiligung abzüglich geleisteter Zuzahlungen der Besteuerung. 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.

(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 Legal, Berlin
 Mitherausgeber: Dipl.-Finw. Dr. Martin Klein, Rechtsanwalt/Steuerberater/
 Fachanwalt für Steuerrecht, Hengeler Mueller, Frankfurt am Main

Anm. |

Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 19a

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

B. Erläuterungen zu Abs. 1:

I. Keine Besteuerung von Vermögensbeteiligungen im Kalenderjahr der Übertragung (Abs. 1 Satz 1)		II. Vermögensbeteiligungen mittelbar über Personengesellschaften (Abs. 1 Satz 2)	18
1. Arbeitnehmer	10	III. Ermittlung des Vorteils (Abs. 1 Satz 3)	19
2. Arbeitgeber	11	IV. Sonderregelung zur Berechnung der Vorsorgepauschale (Abs. 1 Satz 4)	20
3. Zusätzlichkeitserfordernis	12	V. Anschaffungskosten sind mit dem gemeinen Wert der Vermögensbeteiligung anzusetzen (Abs. 1 Satz 5)	21
4. Sachlicher Anwendungsbereich . .	13		
5. Arbeitgeberunternehmen	14		
6. Unentgeltliche oder verbilligte Übertragung	15		
7. Vorteil iSd. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1	16		
8. Rechtsfolge	17		

C. Erläuterungen zu Abs. 2:

Anwendung der vorläufigen Nichtbesteuerung im Lohnsteuerabzugsverfahren

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

D. Erläuterungen zu Abs. 3:

Anforderungen an das Unternehmen des Arbeitgebers 30

E. Erläuterungen zu Abs. 4:

Nachgeholter Besteuerungszeitpunkt

I. Nachversteuerung zu einem späteren Zeitpunkt	33	III. Entsprechende Anwendung von § 34 Abs. 1 und § 39b Abs. 3 Sätze 9 und 10 (Abs. 4 Satz 2) . . .	37
II. Bedingungen für die Nach- versteuerung (Abs. 4 Satz 1)		IV. Vorsorgepauschale (Abs. 4 Satz 3)	38
1. Ganz oder teilweise entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung der Vermögensbeteiligung (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1)	34	V. Keine Besteuerung im Verlust- fall (Abs. 4 Satz 4)	39
2. Ende der vorläufigen Nichtbesteue- rung (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2)	35	VI. Überschrift (Abs. 4 Satz 5)	40
3. Beendigung des Dienstverhältnis- ses (Abs. 4 Satz 1 Nr. 3)	36	VII. Ausschluss der Sätze 4 und 5 (Abs. 4 Satz 6)	41

F. Erläuterungen zu Abs. 5:

Anrufungsauskunft 45

G. Erläuterungen zu Abs. 6:

Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht 48

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, PISb 2022, 7; *Wagner*, Lohnsteuer, München 2022.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 29.11.2017 – IV C 5 - S 2430/17/10001, BStBl. I 2017, 1266; BMF v. 16.11.2021 – IV C 5 - S 2347/21/10001:006, BStBl. I 2021, 2308.

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 nichtselbständiger 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 des Abschlusses einer wirksamen Vereinbarung über die Geschäftsanteilsabtretung bzw. Geschäftsanteilsübernahme (bei Kapitalerhöhungen). Liquide (Geld-)Mittel fließen dem ArbN dabei nicht zu, die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung einer Unternehmensbeteiligung führt somit zu sog. *Dry Income* beim ArbN.

Bei der Ermittlung der Höhe des zu versteuernden geldwerten Vorteils ist zwischen dem Zeitpunkt der Besteuerung (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 Geschäftsanteils im Zeitpunkt des Zuflusses des Gesellschaftsanteils (also dem Zeitpunkt der Anteilsausgabe) und der ggf. vom ArbN für den Erwerb zu erbringenden Gegenleistung (Erwerbs- bzw. Übernahmepreis). Die so erzielten Einnahmen sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 zum persönlichen Steuersatz (bis zu 47,48 %) zu versteuern (sog. Anfangsbesteuerung); spätere Veränderungen des gemeinen Werts der einmal ausgegebenen Unternehmensanteile 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 26,38 % (Beteiligung am Nennkapital von unter 1 % im PV) und 28,49 % („wesentliche“ Beteiligung von

mindestens 1 % oder Beteiligung im BV) bei einer Veräußerung der Geschäftsanteile. Erfolgt die Veräußerung aus dem Vermögen einer (Beteiligungs-)KapGes., ist ein entstandener Veräußerungsgewinn effektiv zu 95 % stfrei (vgl. § 8b Abs. 2 und 3 KStG); allerdings unterliegt dann die Ausschüttung des erzielten (Netto-)Veräußerungsgewinns der Besteuerung (StSatz auf Gewinnausschüttungen grds. 26,38 %).

II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 19a

2

§ 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.

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 19

3

§ 19a ist insgesamt mit der Verfassung vereinbar. Durch die Regelung verfolgt der Gesetzgeber verschiedene, nichtfiskalische Förderungs- und Lenkungszwecke aus Gründen des Gemeinwohls. Dies ist verfassungsrechtl. zulässig. Die Förderungs- und Lenkungszwecke sind von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entsch. getragen (BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, 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. BTD Drucks. 19/28868, 1).

Zugleich sind die Förderungs- und Lenkungszwecke 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 [10/2021], auch zur Sozialversicherung).

ArbN 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. 17f [10/2021]). Insoweit ist ein Rechtstypenvergleich maßgebend.

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 1440 € angehoben worden (vgl. Art. 3, 19 Abs. 1 des FoStoG v. 3.6.2021, BGBl. I 2021, 1498 [1525, 1533]). 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).

Lohnsteuerabzug (§§ 38 ff.): § 19a ist lex specialis zum LStAbzugsverfahren (*Westermann* in EStG eKommentar [*Fuhrmann/Kraeusel/Schiffers*], § 19a Rz. 1 [7/2021]).

§ 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG: § 19a ist auch bei beschränkt stpfl. ArbN anzuwenden. Dazu gehören grundsätzlich alle Arbeitnehmer ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, die ihre Tätigkeit im Inland ausüben (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe a, 1. Alt. oder deren Einkünfte im Inland verwertet wurden § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe a, 2. Alt.). Daneben zählen dazu Mitglieder der Geschäftsführung inländischer Unternehmen (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe c. Zur Einschränkung in Fällen von DBA-Staaten vgl. Anm. 5.

5 2. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen

Bei nach einem DBA im Ausland ansässigen Personen ist § 19a auch im Rahmen des § 49 Abs. 1 Nr. 4 anwendbar. 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. Dann steht grds. nur dem Tätigkeitsstaat 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 nachträglichen Einkünfte können dann diesem Tätigkeitsstaat zustehen (ggf. ist der nachzuversteuernde Betrag aufzuteilen).

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.

Verhältnis zum AStG

Die im Rahmen des § 19a erworbenen Vermögensbeteiligungen (dazu Anm. 13) unterliegen grundsätzlich als Anteile an Kapitalgesellschaften dem Anwendungsbereich der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG. Rechtsfragen stellen sich bei der nachgelagerten Besteuerung in Form eines ersatztatbestands durch Wegzug iSd. § 6 AStG (dazu vgl. Anm. 33).

3. Verhältnis zum Sozialversicherungsrecht

6

§ 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 lstrechtl. relevante Vorteile aus solchen Vermögensbeteiligungen, vgl. *Bleschick* in BeckOK, § 19a Rz. 68 [10/2021]) 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 (nachgeholt)en Besteuerung ebenfalls eine „Unterdeckung“ in der Sozialversicherung ausgleichen würde.

Der Freibetrag des § 3 Nr. 39 schlägt hingegen durch und ist – wie bisher – nicht dem sozialversicherungspflichtigen Arbeitsentgelt zuzurechnen (BTDrucks. 19/27631, 116).

V. Verfahrensfragen zu § 19a

7

Das „Stundungsmodell“ gem. § 19a bewirkt keine Steuerstundung iES. § 19a sieht vielmehr einen Besteueraufschub 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 Besteueraufschub. Folglich wird im Moment der Besteuerung auch kein StBescheid für den VZ des Jahres der Überlassung der Unternehmensbeteiligung geändert und es kommt nicht zu einer Verzinsung. S. auch Anm. 17.

Einstweilen frei.

8–9

B. Erläuterungen zu Abs. 1

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

10 1. Arbeitnehmer

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, 2022, Kap. E Rz. 182, auch mit Nachweisen aus der Rspr.).

Abs. 1 Satz 1 erfasst sowohl unbeschränkt als auch beschränkt stpfl. ArbN. Daraus können sich Besonderheiten bei der Anwendung der Norm in internationalen Sachverhalten ergeben (s. dazu Anm. 4, zum Verhältnis zu § 49 Abs. 1 Nr. 4 ebenfalls Anm. 4).

11 2. Arbeitgeber

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, 2022, Kap. E Rz. 127).

Das Vertragsverhältnis muss gegenwärtig, dh. im Zeitpunkt der Anwendung der Norm bestehen (BMF v. 16.11.2021 – IV C 5 - S 2347/21/10001:006, BStBl. I 2021, 2308, Rz. 32 mit Verweis auf Rz. 1; bereits *Fahsel/Bergan*, FR 2021, 729). Vergangene Dienstverhältnisse werden nicht erfasst.

12 3. 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.).

13 4. Sachlicher Anwendungsbereich

Der sachliche Anwendungsbereich der Norm wird eingegrenzt erfolgt durch den Verweis auf das 5. VermBG. Der Verweis ist abschließend (BMF v. 16.11.2021 – IV C 5 - S 2347/21/10001:006, BStBl. I 2021, 2308, Rz. 33 mit Verweis auf Rz. 4;

Bleschick in BeckOK, § 19a Rz. 108 [10/2021]; *Baldauf* in *Brandis/Heuermann*, § 19a Rz. 48 [10/2021]). 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 insbes. (vgl. BMF v. 29.11.2017 – IV C 5 - S 2430/17/10001, BStBl. I 2017, 1626, welches nach BMF v. 16.11.2021 – IV C 5 - S 2347/21/10001:006, BStBl. I 2021, 2308, Rz. 4 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. j 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. 16.11.2021 – IV C 5 - S 2347/21/10001:006, BStBl. I 2021, 2308, Rz. 4). Im Vorfeld des Referentenentwurfs war zwar erwogen worden, virtuelle Unternehmensbeteiligungen an Startup-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), wengleich 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). Ebenso sind Optionen auf den Erwerb der in § 19a genannten Vermögensbeteiligungen nicht erfasst (Umkehrschluss aus BTDrucks. 19/27631, 110; ausdrücklich für Aktienoptionen BMF v. 16.11.2021 – IV C 5 - S 2347/21/10001:006, BStBl. I 2021, 2308, 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).

5. Arbeitgeberunternehmen

14

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. 16.11.2021 – IV C 5 - S 2347/21/10001:006, BStBl. I 2021, 2308, Rz. 34) vertritt die Auffassung, dass 19a – anders als § 3 Nr. 39 – keine Konzernregelung enthalte und daher Vermögensbeteiligungen an anderen Unternehmen desselben Konzerns iSd. § 18 AktG nicht als Vermögensbeteiligungen am Unternehmen des ArbG gelten. § 19a sei daher auf entsprechende Vermögensbeteiligungen nicht anwendbar. Diese Auffassung widerspricht dem Verweis in § 19a auf § 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 sind zumindest in einem Über-/Unterordnungskonzern Vermögensbeteiligungen der Konzernobergesellschaft als Vermögensbeteiligungen am Unternehmen des ArbG einzubeziehen (*Bleschick* in BeckOK, § 19a Rz. 134 [10/2021]; *Westermann* in EStG eKommentar [*Fuhrmann/Kraeusel/Schiffers*], § 19a Rz. 8 [7/2021]: „ungeklärter Problemfall“; wie hier *Bleschick*, EStB 2022, 27 [30]). Dies entspricht zudem – wohl ungewollt – dem praktischen Bedürfnis der geförderten jungen Unternehmen, da insbesondere in internationalen Struktur Vermögensbeteiligungen oftmals an der Konzernmutter ausgegeben werden (während der ArbN beim lokalen ArbG angestellt ist).

Gleichwohl sind die Anwendungsbereiche des § 3 Nr. 39 und § 19a nicht deckungsgleich (aA *Westermann* in EStG eKommentar [*Fuhrmann/Kraeusel/Schiffers*], § 19 Rz. 7 [7/2021]): Entgegen § 19a erfasst § 3 Nr. 39 Satz 3 auch Vermögensbeteiligungen an allen Unternehmen iSd. § 18 AktG, dh. alle Konzernunternehmen (auch im Rahmen des Gleichordnungskonzerns); s. auch BMF v. 16.11.2021 – IV C 5 - S 2347/21/10001:006, BStBl. I 2021, 2308, Rz. 5, „Unternehmen, die demselben Konzern iSd § 18 AktG angehören“). Hingegen erfasst § 19a nach hier vertretener Auffassung nur Vermögensbeteiligungen an Konzernobergesellschaften als herrschende Unternehmen iSd. § 18 AktG (aA und weiter einschränkend BMF v. 16.11.2021 – IV C 5 - S 2347/21/10001:006, BStBl. I 2021, 2308, Rz. 34). Insoweit verbleiben in der Rechtspraxis Unsicherheiten.

15 6. Unentgeltliche oder verbilligte Übertragung

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. 16.11.2021 – IV C 5 - S 2347/21/10001:006, BStBl. I 2021, 2308, Rz. 42; *Bleschick* in BeckOK, § 19a Rz. 208 [10/2021]; Zeitpunkt der Erfüllung der Zusage; vgl. *Fahsel/Bergan*, FR 2021, 729).

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).

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).

Zur Auffassung der FinVerw. vgl. BMF v. 9.7.2021 – IV C 6 - S 2134/19/10003:007, BStBl. I 2021, 1002).

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; FG Düss. v. 22.10.2020 – 14 K 2208/17, juris; 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 Kapitalgesellschaft – 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 Istpfl. Vorteil des ArbN (BMF v. 3.5.2018 – IV B 2 - S 1300/08/10027, 2018/0353235, BStBl. I 2018, 643, 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 (dazu Anm. 13) 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, 2022, Kap. E Rz. 20).

Der in diesem Zusammenhang ermittelte gemeine Wert der Vermögensbeteiligung stellt zugleich dessen AK für den ArbN dar (§ 19a Abs. 1 Satz 5, s. Anm. 21). 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. 16.11.2021 – IV C 5 - S 2347/21/10001:006, BStBl. I 2021, 2308, 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 vorzuverlegen, 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. 16.5.2013 – II R 4/11, BFH/NV 2013, 1223; FG München v. 13.7.2009 – 4 K 235/06, ErbStB 2011, 5, bestätigt durch BFH v. 28.3.2012 – II R 39/10, BStBl. II 2012, 712) 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. 16.11.2021 – IV C 5 - S 2347/21/10001:006, BStBl. I 2021, 2308, Rz. 22: „Der Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Überlassung und der Zeitpunkt des Angebots an den ArbN 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“).

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.

16 7. 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).

Gegenstand des geldwerten Vorteils ist die Verbilligung. 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*, 20. Aufl. 2021, § 8 Rz. 23). Die Zeitpunkte (Über-

tragungszeitpunkt und Zuflusszeitpunkt) sollten im Regelfall allerdings grds. gleichlaufen.

Offen ist mE, 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 Verbiligung 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*) als geldwerter Vorteil vom ArbN zu versteuern.

8. Rechtsfolge

17

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 [10/2021]; „Besteuerungsaufschub“ bei *Westermann* in EStG eKommentar [*Fuhrmann/Kraeusel/Schiffers*], § 19a Rz. 15 [7/2021]). § 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/Bäumli/Marx/Hechtner/Geserich*, 7. Aufl. 2022, § 19a Rz. 26).

Zu Verfahrensfragen s. Anm. 7 und zu Gestaltungsoptionen bei internationalen Sachverhalten s. Anm. 5.

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

18

Die vorläufige Nichtbesteuerung gilt auch, wenn die Vermögensbeteiligung mittelbar über PersGes. gehalten werden. Satz 2 wurde eingefügt auf Empfehlung des Finanzausschusses (BTDrucks. 19/28868, 86). 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 [10/2021]). Die Zurechnung der Vermögensbeteiligung erfolgt nur dann wegen § 39 Abs. 2 Nr. 2 unmittelbar beim ArbN, wenn dieser Alleingesellschafter der Pers-Ges ist. Andernfalls, d.h. bei Mitarbeiter Pooling Pers-Ges mit mehreren ArbN als Gesellschafter, 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 schuldrechtlicher konkreter Zuweisung der Vermögensbeteiligungen – eine individuelle Zurechnung möglich.

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 mE 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), 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 [10/2021]).

Eine unmittelbare Übertragung auf KapGes. fällt nicht in den Anwendungsbereich des § 19a Abs. 1 Satz 2 (*Bleschick* in BeckOK, § 19a Rz. 167 [10/2021]; *Westermann* in EStG eKommentar [*Fuhrmann/Kraeusel/Schiffers*], § 19a Rz. 16.1 [7/2021]).

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).

19 III. Ermittlung des Vorteils (Abs. 1 Satz 3)

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. [10/2021]; vgl. hierzu BMF v. 16.11.2021 – IV C 5 -

S 2347/21/10001:006, BStBl. I 2021, 2308, Rz. 36 mit Verweis auf Rz. 1–27; vgl. auch § 3 Nr. 39 Anm. 1 ff.). 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 der Besteuerung.

IV. Sonderregelung zur Berechnung der Vorsorgepauschale (Abs. 1 Satz 4)

20

Der zunächst nicht besteuerte Arbeitslohn unterliegt der Sozialversicherungspflicht. Es fallen Sozialversicherungsbeiträge an. 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 besteuertes 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. 16.11.2021 – IV C 5 - S 2347/21/10001:006, BStBl. I 2021, 2308, Rz. 39).

V. Anschaffungskosten sind mit dem gemeinen Wert der Vermögensbeteiligung anzusetzen (Abs. 1 Satz 5)

21

Gemeint sind die AK des ArbN. Die AK sind mit dem gemeinen Wert bei der Überlassung anzusetzen. Die Vermögensbeteiligung kann 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).

Der Wert der Vermögensbeteiligung bestimmt sich nach dem BewG und nicht nach dem um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreis am Abgabert, 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. 16.11.2021 – IV C 5 - S 2347/21/10001:006, BStBl. I 2021, 2308, 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. Dieser 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. §§ 199ff. BewG);

Der Substanzwert als Mindestwert darf nicht unterschritten werden (§ 11 Abs. 2 Satz 3 BewG; nach Auffassung des BMF v. 16.11.2021 – IV C 5 - S 2347/21/10001:006, BStBl. I 2021, 2308, 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).

Dieser Wertansatz ist grds. für die folgenden Vermögensbeteiligungen relevant:

- 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. 16.11.2021 – IV C 5 - S 2347/21/10001:006, BStBl. I 2021, 2308, Rz. 19).

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. Dies verträgt sich nicht mit § 9 Abs. 3 BewG. Danach sind nur persönliche Verfügungsbeschränkungen nicht zu berücksichtigen. Im Umkehrschluss sind andere Verfügungsbeschränkungen grds. zu beachten. Diese Differenzierung zwischen persönlichen und sonstigen Verfügungsbeschränkungen nimmt die FinVerw. (BMF v. 16.11.2021 – IV C 5 - S 2347/21/10001:006, BStBl. I 2021, 2308) nicht vor.

Bewertungszeitpunkt: 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. 16.11.2021 – IV C 5 - S 2347/21/10001:006, BStBl. I 2021, 2308, Rz. 21).

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). Diese Bewertungen werden im

relevanten Risikokapitalbereich (*Venture Capital*) ganz erheblich von zukünftigen Wertentwicklungen beeinflusst und bilden nur teilweise reale Vermögenszustände ab. Als Folge besteht eine erhebliche Diskrepanz zwischen den gemeinen Werten nach strechtl. Maßstäben und den tatsächlichen Verkehrswerten. Den hohen Unternehmensbewertungen der Risikokapitalgeber (*Venture Capitalists*) stehen laufende Verluste aus dem operativen Geschäft gegenüber. Zudem ist die Chance der tatsächlichen Realisierung dieser hohen Werte wegen der hohen Ausfallwahrscheinlichkeit sehr gering.

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.

22–24

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 [10/2021]). Der ArbN kann sie mangels entsprechender gesetzlicher Vorschriften formfrei erteilen. Aus Gründen der Nachweissvorsorge empfiehlt sich indes die Schriftform. In der Praxis empfiehlt es sich, die Zustimmung bereits im Zeitpunkt der Vereinbarung über die Übertra-

gung der Vermögensbeteiligung zu dokumentieren, die Zustimmung also in die allgemeinen Vertragsbedingungen (*Terms and Conditions* 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.

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.

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).

27–29 Einstweilen frei.

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

Abs. 3 schränkt die Anwendung von Abs. 1 ein auf ArbG-Unternehmen, die im Zeitpunkt der Übertragung der Vermögensbeteiligung die in Art. 2 Abs. 1 des Anhangs der Empfehlung der Kommission v. 6.5.2003 betreffend 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 Schwellenwerte nicht überschreiten oder im vorangegangenen Kj. nicht überschritten haben und deren Gründung nicht mehr als zwölf Jahre zurückliegt.

Das Unternehmen des Arbeitgebers: Bezugsobjekt der Schwellenwerte ist ausschließlich das Unternehmen des ArbG. Unklar ist, ob die Schwellenwerte sich auch dann auf das ArbG-Unternehmen beziehen, wenn die Vermögensbeteiligung an einem anderen – gleichwohl begünstigten – Unternehmen besteht (zB einer Konzernobergesellschaft). Nach Auffassung der FinVerw. zur Bestimmung der KMU-Schwellenwerte im Rahmen der Anwendung von § 19a sind ergänzend die Art. 3ff. 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 sind Partnerunternehmen (Art. 3 Abs. 2 des Anhangs) und verbundene Unternehmen (Art. 3 Abs. 3 des Anhangs) zu berücksichtigen (BMF v. 16.11.2021 – IV C 5 - S 2347/21/10001:006, BStBl. I 2021, 2308, Rz. 42; aA *Bleschick*, EStB 2022, 27 [28]). Dies kann sehr weitgehend sein.

- ▶ *Partnerunternehmen* des ArbG sind grds. solche, zu denen eine Beteiligung von mindestens 25 % des Kapitals oder der Stimmrechte besteht und keine ausgeschlossenen Investoren sind. Zusammengefasst sind dies
 - staatliche Beteiligungsgesellschaften, Risikokapitalgesellschaften, natürliche Personen bzw. Gruppen natürlicher Personen, die regelmäßig im Bereich der Risikokapitalinvestition tätig sind (sog. *Business Angels*) und die Eigenmittel in nicht börsennotierte Unternehmen investieren, sofern der Gesamtbetrag der Investition der *Business Angels* in ein und dasselbe Unternehmen 1 250 000 € nicht überschreitet;

- Universitäten oder Forschungszentren ohne Gewinnzweck;
- institutionelle Anleger einschließlich regionaler Entwicklungsfonds;
- autonome Gebietskörperschaften mit einem Jahreshaushalt von weniger als 10 Mio. € und weniger als 5 000 Einwohnern.
- ▶ *Verbundene Unternehmen* des ArbG-Unternehmens sind Unternehmen, die zum ArbG-Unternehmen in einer der folgenden Beziehungen stehen:
 - Ein Unternehmen hält die Mehrheit der Stimmrechte der Aktionäre oder Gesellschafter eines anderen Unternehmens.
 - Ein Unternehmen ist berechtigt, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsgremiums eines anderen Unternehmens zu bestellen oder abzurufen.
 - Ein Unternehmen ist gemäß eines mit einem anderen Unternehmen abgeschlossenen Vertrags oder aufgrund einer Klausel in dessen Satzung berechtigt, einen beherrschenden Einfluss auf dieses Unternehmen auszuüben.
 - Ein Unternehmen, das Gesellschafter eines anderen Unternehmens ist, übt gemäß einer mit anderen Gesellschaftern dieses anderen Unternehmens getroffenen Vereinbarung die alleinige Kontrolle über die Mehrheit der Stimmrechte von dessen Aktionären oder Gesellschaftern aus.

Zeitpunkt der Übertragung der Vermögensbeteiligung: Maßgeblich ist nach Auffassung der FinVerw. der Zeitpunkt der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des ArbN über die Vermögensbeteiligung (vgl. BMF v. 16.11.2021 – IV C 5 - S 2347/21/10001:006, BStBl. I 2021, 2308, Rz. 42; *Bleschick* in BeckOK, § 19a Rz. 208 [10/2021]; Zeitpunkt der Erfüllung der Zusage). Die Zeitpunkte aus § 19a Abs. 1 und Abs. 3 stimmen abstrakt überein; in beiden Fällen wird auf den Zeitpunkt der Übertragung der Vermögensbeteiligung abgestellt.

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 beschäftigen 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. €.

Zeitpunkt des Vorliegens der Voraussetzungen: Gemäß § 19a Abs. 3 haben die Voraussetzungen für ein KMU im Übertragungszeitpunkt oder im Vorjahr vorzuliegen. Hinsichtlich der Mitarbeiterzahl und der Schwellenwerte ist dabei gem. Art. 4 Abs. 1 des Anhangs der KMU-Definitionsempfehlung 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 KMU-Definitionsempfehlung). 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; wie hier insgesamt BMF v. 16.11.2021 – IV C 5 - S 2347/21/10001:006, BStBl. I 2021, 2308, Rz. 42; wohl aA *Bleschick*, EStB 2022, 27).

Zeitpunkt der Unternehmensgründung: 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. 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 (*Bleschick*, EStB 2022, 27; *Hefner/Ostermann*, DStR 2021, 689 [691]). Dieser Streit hat mE eine nur geringe Praxisrelevanz; Vorratsgesellschaften werden im Start-up Bereich eher selten genutzt. Relevant wird dies nur, wenn die erste Unternehmensidee scheitert und die Umsetzung einer weiteren, erfolgreichen Unternehmensidee in derselben Gesellschaft 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.

31–32 Einstweilen frei.

E. Erläuterungen zu Abs. 4: Nachgeholter Besteuerungszeitpunkt

33 I. Nachversteuerung zu einem späteren Zeitpunkt

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.

Sind seit der Übertragung der Vermögensbeteiligung mindestens drei Jahre vergangen, sind die zu steuernden Vorteile nach der sog. Fünftelregelung ermäßigt

zu besteuern (§ 19a Abs. 4 Satz 2 iVm. § 34 Abs. 1 und § 39b Abs. 3 Sätze 9 und 10). Die weiteren Voraussetzungen für die Tarifiermäßigung (zB das Vorliegen einer Zusammenballung) sind nicht zu prüfen und als erfüllt anzusehen (BMF v. 16.11.2021 – IV C 5 - S 2347/21/10001:006, BStBl. I 2021, 2308, Rz. 43).

Aus der Beendigung der unbeschränkten StPflcht oder einer Verlagerung der An-sässigkeit 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. 16.11.2021 – IV C 5 - S 2347/21/10001:006, BStBl. I 2021, 2308, Rz. 44).

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]).

Kein relevanter Nachsteuertatbestand sind die Beendigung oder Beschränkung des nationalen Besteuerungsrechts der Einkünfte aus der Vermögensbeteiligung (ins-bes. Veräußerungserlös). Beispielhaft sind daher sowohl der Wegzug des ArbN (§ 6 AStG) als auch der „Wegzug“ des ArbG (vgl. 17 Abs. 5) unschädlich (*Scheuchl Rein*, PISStB 2022, 7).

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)

34

Gemäß Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 erfolgt die Nachversteuerung, wenn die Vermögensbe-teiligung 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.

Eigentumsübergang: Eine Übertragung verlangt den Übergang des rechtl. – oder zumindest wirtschaftlichen iSd. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO – 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 [*Fuhrmann/Kraeusel/Schiffers*], § 19a Rz. 16 [7/2021]; *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; dies allerdings nur, wenn der ArbN im Rahmen der Umwandlung eine 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. 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 mE 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 scheint die schlichte Einlage in ein BV ohne Rechtsträgerwechsel (vgl. § 4 Abs. 1 Satz 8) nicht zu einer Nachversteuerung zu führen.

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. 16.11.2021 – IV C 5 - S 2347/21/10001:006, BStBl. I 2021, 2308, Rz. 45).

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

Zur Übertragung s. Anm. 15. Die vorläufige Nichtbesteuerung endet spätestens 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 [10/2021]).

Steuerpolitisch ist dieser Fall der Nachversteuerung fragwürdig. Soweit die Vermögensbeteiligung innerhalb von zwölf 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).

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

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 allein aus administrativen Gründen (BTDrucks. 19/28868, 127f.): Ohne den Besteuerungstatbestand „Beendigung des Dienstverhältnisses“ 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 Zwölfjahresfrist 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. 16.11.2021 – IV C 5 - S 2347/21/10001:006, BStBl. I 2021, 2308, 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 besteuerten 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. 16.11.2021 – IV C 5 - S 2347/21/10001:006, BStBl. I 2021, 2308, Rz. 48). Der ArbG hat das Wahlrecht, die Steuer zu übernehmen; er ist nicht dazu verpflichtet.

III. Entsprechende Anwendung von § 34 Abs. 1 und § 39b Abs. 3 Sätze 9 und 10 (Abs. 4 Satz 2) 37

Die Norm verweist auf die Anwendung des besonderen Tarifs aus § 34 Abs. 1 (sog. Fünftel-Regelung zur Abmilderung der Progression). Die weiteren Voraussetzungen für die Tarifiermäßigung (z. B. das Vorliegen einer Zusammenballung) sind nicht zu prüfen und als erfüllt anzusehen (BMF v. 16.11.2021 – IV C 5 - S 2347/21/10001:006, BStBl. I 2021, 2308, Rn. 43). Dies gilt entsprechend für den LSt-Abzug durch den ArbG (vgl. § 39b Abs. 3 Sätze 9 und 10). Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 34 Abs. 2 EStG ist hingegen ausgeschlossen. Zu den Einzelheiten s. § 34 Anm. 15 ff. sowie § 39b Anm. 50.

38 **IV. Vorsorgepauschale (Abs. 4 Satz 3)**

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 3 (s. Anm. 19): 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 [10/2021]).

39 **V. Keine Besteuerung im Verlustfall (Abs. 4 Satz 4)**

Abs. 4 Satz 4 vermeidet eine Besteuerung in Fällen, in denen der Wert der Vermögensbeteiligung im Besteuerungszeitpunkt unter dem Betrag des vorläufig nicht besteuerten Arbeitslohns liegt (Verlustfall). Ist in den in Satz 1 genannten Fällen der gemeine Wert der Vermögensbeteiligung abzgl. geleisteter Zuzahlungen niedriger als der nach Abs. 1 nicht besteuerte Arbeitslohn, unterliegt die Differenz nicht der Besteuerung. Zu besteuern ist 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	1 440 €	1 440 €	1 440 €	1 440 €	1 440 €	1 440 €
nach Abs. 1 nicht besteuert Arbeitslohn	8 560 €	8 560 €	8 560 €	7 060 €	7 060 €	7 060 €
(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	8 560 €	8 560 €	7 000 €	7 060 €	5 500 €	- €

40 **VI. Überschrift (Abs. 4 Satz 5)**

In den Fällen des Satzes 4 gilt neben den geleisteten Zuzahlungen nur der tatsächlich besteuerte Arbeitslohn als AK iSd. §§ 17 Abs. 2a und 20 Abs. 4 Satz 1 (vgl. Beispiel in BMF v. 16.11.2021 – IV C 5 - S 2347/21/10001:006, BStBl. I 2021, 2308, Rz. 51).

	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	1 440 €	1 440 €	1 440 €	1 440 €	1 440 €	1 440 €
nach Abs. 1 nicht besteuerte Arbeitslohn	8 560 €	8 560 €	8 560 €	7 060 €	7 060 €	7 060 €
(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	8 560 €	8 560 €	7 000 €	7 060 €	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 €

VII. Ausschluss der Sätze 4 und 5 (Abs. 4 Satz 6)

41

Keine Anwendung der Sätze 4 und 5 bei fehlender betrieblicher Veranlassung der Wertminderung: Gesetzestechnisch hätte der Ausschluss von Satz 4 ausgereicht; denn Abs. 4 Satz 5 gilt ohnehin nur in Fällen des Satzes 4. Materiellrechtlich 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 [10/2021]), 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.

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 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 als 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.

42–44 Einstweilen frei.

45 F. Erläuterungen zu Abs. 5: Anrufungsauskunft

Die Regelung zur Anrufungsauskunft sind auf Empfehlung des Finanzausschusses in das Gesetz aufgenommen worden (BTDRs. 19/28868). Aus ArbG- und Berater-sicht 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. 16.11.2021 – IV C 5 - S 2347/21/10001:006, BStBl. I 2021, 2308, Rz. 52 Satz 2).

Kritisch ist, dass zu Wertansätzen einer geplanten Überlassung keine Auskunft erteilt wird (BMF v. 16.11.2021 – IV C 5 - S 2347/21/10001:006, BStBl. I 2021, 2308, Rz. 52 Satz 3; *Baldauf in Brandis/Heuermann*, § 19a Rz. 200 [10/2021]). 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 Istliche Behandlung im Zeitpunkt der Übertragung abgestellt (BTDRs. 19/27631, S. 110: „Möchte der Arbeitgeber Rechtssicherheit hinsichtlich der lohnsteuerlichen Behandlung im Zeitpunkt der Übertragung der Vermögensbeteiligungen haben, kann er eine Anrufungsauskunft einholen (§ 42e EStG). Dies betrifft auch die spätere Besteuerung nach § 19a Absatz 4 EStG.“). Widersprüchlich unter Zitierung der Rechtssicherheit hinsichtlich der lohnsteuerlichen Behandlung im Zeitpunkt der Übertragung allerdings die (für die Auslegung der Norm maßgebliche) Begründung des Finanzausschusses (BTDRs. 19/28868, S. 128: „Eine Anrufungsauskunft ist erst dann zulässig, wenn der Sachverhalt der Übertragung einer Vermögensbeteiligung auch tatsächlich verwirklicht ist.“)

Praktisch führt das 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, 40. Aufl. 2021, § 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, 2022m Kap. L Rz. 38). Dies umfasst die Frage, in welcher Höhe (§ 38a Abs. 1 Satz 1, Abs. 2, Abs. 3) LSt einzubehalten und abzuführen sind. Die Höhe der LSt bemisst sich nach der voraussichtlichen ESt und damit nach dem zVE (§ 32a Abs. 1 Satz 1). Grundlage des zVE bilden 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, 2022, Kap. L Rz. 38); dies umfasst die Bewertung von Sachbezügen (Leuner, NWB 2018, 251). Die FinVerw. selbst lässt weitere Anrufungsauskünfte zu (BMF v. 16.11.2021 – IV C 5 - S 2347/21/10001:006, BStBl. I 2021, 2308, 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. 16.11.2021 – IV C 5 - S 2347/21/10001:006, BStBl. I 2021, 2308, 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 zulässig.

Wenngleich die Anrufungsauskunft (verwaltungs-)gebührenfrei ist, fallen für die Erstellung entsprechende (Beratungs-)Gebühren an. Da die Anrufungsauskunft ausschließlich Vorschriften über die LSt zum Gegenstand hat, stellen diese (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 fallen sowohl Verwaltungs- als auch Beratungsgebühren an. Mit Blick auf BMF (BMF v. 16.11.2021 – IV C 5 - S 2347/21/10001:006, BStBl. I 2021, 2308, Rz. 12) scheint offen, ob der ArbG diese Verwaltungs- und Beratungsgebühren als Nebenkosten stfrei übernehmen/erstaten 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).

46–47 Einstweilen frei.

48 G. Erläuterungen zu Abs. 6: Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht

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 [10/2021]; *Westermann* in EStG eKommentar [*Fuhrmann/Kraeusel/Schiffers*], § 19a Rz. 34 [7/2021]; *Baldauf* in *Brandis/Heuermann*, § 19a Rz. 200 [10/2021]).

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.

