

Lohnsteuer-Info

Juni 2024

Verfasser: | Diplom-Finanzwirt Michael Seifert, Steuerberater, Troisdorf,
| www.steuergeld.de

In dieser Ausgabe

1	Steuerfreie Vermögensbeteiligungen: Was heißt „gegenwärtiges“ Dienstverhältnis?	1
2	Jahressteuergesetz 2024: Geplante Änderungen bei steuerpflichtigen Vermögensbeteiligungen	3
3	Abkürzungsverzeichnis	6

1 Steuerfreie Vermögensbeteiligungen: Was heißt „gegenwärtiges“ Dienstverhältnis?

Nach § 3 Nr. 39 EStG sind die Vorteile des Arbeitnehmers im Rahmen eines gegenwärtigen Dienstverhältnisses aus der unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung von bestimmten Vermögensbeteiligungen bis zu 2.000 EUR¹ im Kalenderjahr steuerfrei.

Praxishinweis

Die Steuerbefreiungsregelung ist arbeitgeberbezogen. Steht der Arbeitnehmer im Kalenderjahr, in dem steuerfreie Vermögensbeteiligungen gewährt werden, in mehreren aufeinanderfolgenden Dienstverhältnissen oder gleichzeitig in mehreren Dienstverhältnissen, so kann die Steuerfreiheit für jedes dieser Dienstverhältnisse in Anspruch genommen werden.²

Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist auch, 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.³

Die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 39 EStG gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung für unbeschränkt und beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer,⁴ die in einem gegenwärtigen Dienstverhältnis zum Unternehmen⁵ stehen.

¹ Gilt seit 2024; zuvor: 1.440 EUR

² BMF-Schr. v. 1.6.2024 – IV C 5-S 2347/24/10001:001 (2024/049768) Rz. 10

³ § 3 Nr. 39 Satz 2 EStG

⁴ § 1 EStG; vgl. BMF-Schr. v. 1.6.2024 – IV C 5-S 2347/24/10001:001 (2024/049768) Rz. 1

⁵ § 1 Abs. 1 und 2 LStDV

Bei dem Dienstverhältnis kann es sich sowohl um ein Hauptarbeitsverhältnis (erstes Dienstverhältnis) als auch um ein Nebenarbeitsverhältnis (weiteres Dienstverhältnis) handeln.

Es ist jedoch nicht erforderlich, dass die Gewährungsbedingungen für alle gegenwärtig beschäftigten Arbeitnehmer gleich sind.⁶

Praxishinweis

Die Gewährung der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 39 EStG für die Überlassung von Vermögensbeteiligungen an Arbeitnehmer setzt auch nach Auffassung des FG Düsseldorf⁷ die ausnahmslose Einbeziehung aller seit einem Jahr oder länger in einem Arbeitsverhältnis stehenden Arbeitnehmer voraus. Zwingend einzubeziehen sind damit auch **Auszubildende** und **geringfügig Beschäftigte** des jeweiligen Arbeitgebers.

Der Gesetzeswortlaut unterscheidet ausdrücklich nicht zwischen hauptberuflich bzw. geringfügig Beschäftigten und Auszubildenden.

Eine Differenzierung zwischen Beschäftigungsgruppen nehmen der Gesetzgeber in § 3 Nr. 39 EStG nicht vor. Eine arbeitsrechtlich zulässige Differenzierung reicht bei Anwendung der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 39 EStG nicht aus.

Die abschließende Entscheidung des BFH bleibt abzuwarten. Die Praxis sollte aber die Gefahr der Nichtgewährung der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 39 EStG bei Nichteinbeziehung bestimmter Beschäftigungsgruppen beachten.

In einem gegenwärtigen Dienstverhältnis stehen nach der Verwaltungsauffassung auch Arbeitnehmer, deren **Dienstverhältnis ruht** (z. B. während des Mutterschutzes, der Elternzeit oder aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung über eine befristete Tätigkeit im Ausland) oder die sich in der **Freistellungsphase einer Altersteilzeit** befinden.⁸

Praxishinweis

Fraglich ist, ob auch Arbeitnehmer, deren Dienstverhältnis ruht, sich in einem „**gegenwärtigen**“ **Dienstverhältnis** befinden. Das **FG Düsseldorf** hat dies **abweichend zur Verwaltungsauffassung beurteilt**.⁹ Haben die Arbeitnehmer infolge des Ruhens des Dienstverhältnisses aufgrund ihrer Abwesenheit gegenwärtig keinen Beitrag zum Unternehmenserfolg beigetragen, sind sie nicht einzubeziehen. In dem anhängigen Revisionsverfahren wird der BFH eine Klärung herbeizuführen haben. Um Haftungsrisiken zu verhindern, sollten sich Arbeitgeber bei Anwendung der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 39 EStG an der bislang restriktiven Verwaltungsauffassung orientieren.

⁶ Bergkemper in H/H/R zu § 3 Nr. 39 EStG Anm. 7

⁷ FG Düsseldorf, Urt. v. 14.12.2023 – 8 K 11/22 H(L), Rev. eingelegt, Az. des BFH: VI R 5/24

⁸ BMF-Schr. v. 1.6.2024 – IV C 5-S 2347/24/10001:001 (2024/049768) Rz. 2

⁹ FG Düsseldorf, Urt. v. 14.12.2023 – 8 K 14/22 H(L), Rev. eingelegt, Az. des BFH: VI R 4/24

Bei einem Konzernunternehmen verlangt der Grundsatz der Gleichbehandlung aller Arbeitnehmer nicht, dass eine Beteiligung auch den Beschäftigten der übrigen Konzernunternehmen gewährt wird; die Konzernklausel des § 3 Nr. 39 Satz 3 EStG gilt insoweit nicht. Danach kann eine begünstigte Vermögensbeteiligung, die an einem Konzernunternehmen besteht, überlassen werden.¹⁰

Praxishinweis

Diese Konzernbetrachtung gilt nur für die begünstigten Beteiligungen, nicht aber bei Prüfung des begünstigten Personenkreises. Zur Erreichung der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 39 EStG muss die Beteiligung nicht allen Beschäftigten der übrigen Konzernunternehmen offenstehen.¹¹

Die Überlassung von Vermögensbeteiligungen an frühere Arbeitnehmer des Arbeitgebers ist nur steuerfrei, soweit die unentgeltliche oder verbilligte Vermögensbeteiligung bei einer Abwicklung des früheren Dienstverhältnisses als Arbeitslohn für die tatsächliche Arbeitsleistung überlassen wird. Personen, die ausschließlich Versorgungsbezüge beziehen, stehen nicht mehr in einem gegenwärtigen Dienstverhältnis.

2 Jahressteuergesetz 2024: Geplante Änderungen bei steuerpflichtigen Vermögensbeteiligungen

Die Bundesregierung hat am 5. Juni 2024 ein vom Kabinett verabschiedetes Jahressteuergesetz 2024 veröffentlicht. Das Jahressteuergesetz 2024 in der Kabinettfassung beinhaltet auch eine lohnsteuerliche Änderung bei steuerpflichtigen Vermögensbeteiligungen i.S.d. § 19a EStG, die nachfolgend im Überblick beschrieben wird.

Praxishinweis

Bis zum Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens wird es noch geraume Zeit dauern. Für die Stellungnahme des Bundesrats zum Regierungsentwurf des Jahressteuergesetzes 2024 ist der 5. Juli 2024 (letzte Bundesratssitzung vor der Sommerpause) geplant. Sollte der Bundesrat keine sog. Fristverkürzung gewähren, würde sich die Länderkammer erst am 27. September 2024 mit dem JStG 2024 befassen. Mit dem Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens zum JStG 2024 ist gegenwärtig nicht vor dem vierten Quartal 2024 zu rechnen.

¹⁰ BMF-Schr. v. 1.6.2024 – IV C 5-S 2347/24/10001:001 (2024/049768) Rz. 5

¹¹ FG Düsseldorf, Urt. v. 14.12.2023 – 8 K 14/22 H (L), Rz. 98 ff., Rev. eingelegt, Az. des BFH: VI R 4/24

Zum Hintergrund

§ 19a EStG bestimmt, in welchem Zeitpunkt bestimmte Vermögensbeteiligungen der Besteuerung unterliegen. Durch § 19a EStG soll erreicht werden, dass geldwerte Vorteile aus einer Vermögensbeteiligung nicht im Zeitpunkt der Übertragung, sondern erst zu einem späteren Zeitpunkt der Besteuerung unterliegen.

Die Besteuerung erfolgt bei Veräußerung oder unentgeltlicher Übertragung, spätestens jedoch nach 15 Jahren oder bei der Beendigung des Dienstverhältnisses.

Durch die Regelung wird vermieden, dass bereits zum Zeitpunkt der Übertragung einer Vermögensbeteiligung vom Arbeitgeber oder einem Gesellschafter des Arbeitgebers auf den Arbeitnehmer ein Vorteil (Sachbezug) zu versteuern ist, ohne dass dem Arbeitnehmer liquide Mittel zugeflossen sind.

Praxishinweis

Das BMF hat mit Schreiben v. 1. Juni 2024¹² zur lohnsteuerlichen Behandlung der Überlassung bzw. Übertragung von Vermögensbeteiligungen ab 2024 im Detail Stellung bezogen.

Dieses BMF-Schreiben wird im Falle der gesetzlichen Änderung von § 19a EStG an die dann geänderte Rechtslage anzupassen sein.

Durch die Kabinettsfassung eines JStG 2024 ist eine Ausweitung von § 19a EStG vorgesehen.

Mit der geplanten Regelung wird der Anwendungsbereich der Steuervergünstigung des § 19a EStG auch auf die Übertragung von Anteilen an Konzernunternehmen erweitert.¹³ Es wird vom Gesetzgeber ein Anliegen aus der Praxis aufgegriffen, denn es bestehe nach Auffassung der Unternehmen Bedarf, die sog. Konzernklausel aus dem Anwendungsbereich des § 3 Nr. 39 EStG¹⁴ auf den Anwendungsbereich des § 19a EStG zu übertragen.

¹² BMF-Schr. v. 1.6.2024 – IV C 5-S 2347/24/10001:001 (2024/049768)

¹³ § 19a Abs. 1 Satz 2 EStG-E

¹⁴ Siehe § 3 Nr. 39 Satz 3 EStG; siehe auch BMF-Schr. v. 1.6.2024 – IV C 5-S 2347/24/10001:001 (2024/049768), Rz. 5

Praxishinweis

Danach sollten nicht nur geldwerte Vorteile aus Vermögensbeteiligungen aufgeschoben besteuert werden können, wenn Anteile am Unternehmen des Arbeitgebers überlassen werden, sondern auch, wenn Anteile an verbundenen Unternehmen übertragen werden.

Um zu vermeiden, dass durch die Konzernklausel mittelbar auch Arbeitnehmer großer Aktiengesellschaften begünstigt werden, indem im Rahmen von Steuergestaltungen Geschäftsbereiche auf kleinere Tochtergesellschaften ausgelagert und dann Anteile an der Muttergesellschaft steuerbegünstigt übertragen werden, wird der Anwendungsbereich begrenzt.

Danach kann der Anteil an einem Konzernunternehmen nur dann steuerbegünstigt übertragen werden, wenn

- die Schwellenwerte des § 19a Abs. 3 EStG in Bezug auf die Gesamtheit aller Konzernunternehmen nicht überschritten werden und
- die Gründung keines Konzernunternehmens mehr als 20 Jahre zurückliegt.

Damit muss auch der Konzern im Ganzen die Schwellenwerte des § 19a Abs. 3 EStG einhalten.

Mit der vorgesehenen Regelung in § 19a Abs. 1 Satz 3 EStG i.d.F. des JStG 2024 (Kabinettfassung) wird auch der Protokollerklärung in der BT-Drs. 20/9363 vom 15. November 2023¹⁵ entsprochen.

Diese Protokollerklärung lautet wie folgt:

„Zur Berücksichtigung von Startup-Unternehmen, die sich Konzernstrukturen bedienen, wird festgehalten, dass die Auswirkungen des Entfalls der Konzernklausel von der Bundesregierung weiter geprüft werden und im Bedarfsfall die Bundesregierung aufgefordert wird, hierzu im Jahressteuergesetz 2024 gesetzgeberisch tätig zu werden.“

Die begünstigende Regelung soll rückwirkend zum 1. Januar 2024 in Kraft treten. Der weitere Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens zum Jahressteuergesetz 2024 bleibt abzuwarten.

¹⁵ Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses zum Zukunftssicherungsgesetz (v. 11.12.2023 – BGBl I 2023 Nr. 354)

3 Abkürzungsverzeichnis

AEAO	Anwendungserlass Abgabenordnung
AO	Abgabenordnung
ArEV	Arbeitsentgeltverordnung
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Nichtveröffentlichte Urteile des Bundesfinanzhofes (Zeitschrift, Haufe-Verlag)
BMF	Bundesfinanzministerium
BStBl	Bundessteuerblatt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift, Stollfuss-Verlag)
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften
FG	Finanzgericht
FinMin	Finanzministerium
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
GStB	Gestaltende Steuerberatung (Zeitschrift)
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
LSt	Lohnsteuer
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
OFD	Oberfinanzdirektion
SGB	Sozialgesetzbuch
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
Vfg	Verfügung