

70. Düsseldorfer Steuerfachtagung

25. Februar 2019

Thema 1

Mitarbeiter- und Managementbeteiligungen

- Grenzfragen der Lohnsteuer und der Schenkungssteuer;
- Was ist bei der Ausgestaltung zu beachten?

Referent

Dr. Stephanie Thomas, RA/StB

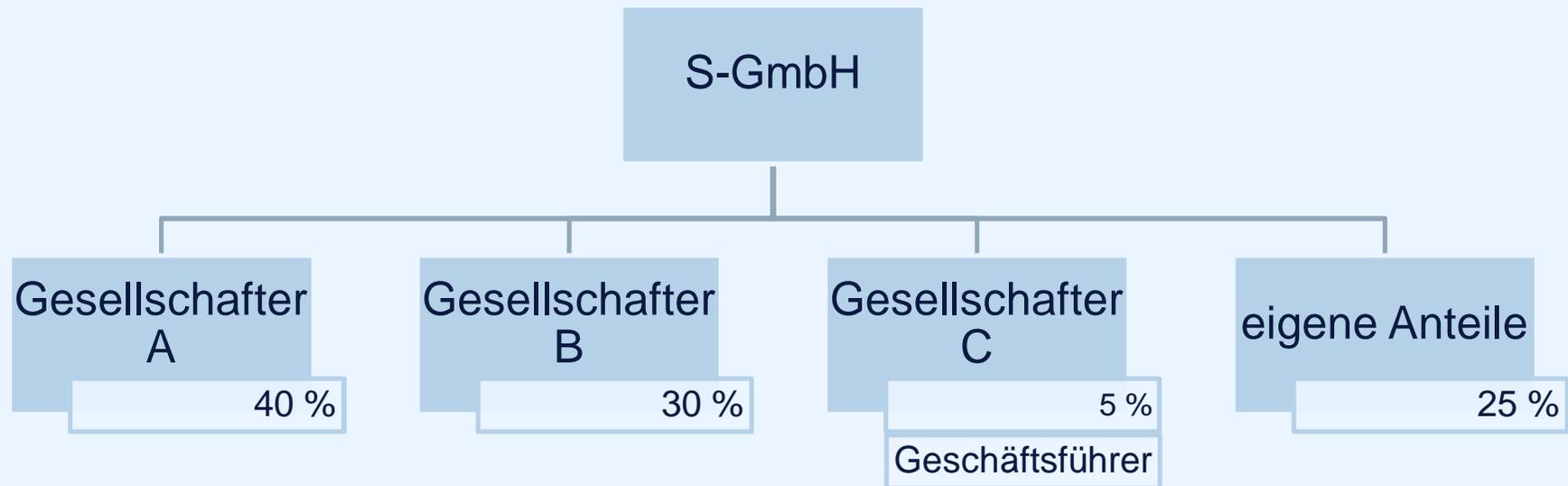
Kommentator

**Regierungsdirektor Walter
Niermann**

Mitarbeiter- und Managementbeteiligungen

A. Sachverhalt

I. Ausgangslage



➔ 2019: Anteile an der Gesellschaft an GF (C) und leitenden Mitarbeiter (D)

➔ Ziel: Bindung v. Führungskräften

Mitarbeiter- und Managementbeteiligungen

A. Sachverhalt

I. Ausgangslage

2017

- Ausscheiden des Gesellschafters E (25 % - Beteiligung)
- Abfindung: € 2.125.000

2018

- Gebot eines Dritten für 10 % Anteile (€ 850.000)

Wertermittlung: steuerl. vereinfachtes Ertragswertverfahren

- € 1.500.000 für 10 % der Anteile

Kaufangebot für C und D

- Jeweils 10 % der Anteile am Stammkapital durch Ausgabe der eigenen Anteile
- Anteile unterliegen Ausschlussrechten i. F. d. Beendigung des GF-Dienstvertrages / Anstellungsvertrages

Mitarbeiter- und Managementbeteiligungen

A. Sachverhalt

I. Ausgangslage

Fall 1: **D** Anteilserwerb **S-GmbH**

Variante 1: **D** $\xleftrightarrow{10\% \text{ für } \text{€}850.000}$ **S-GmbH**

Variante 2: **D** $\xleftrightarrow{10\% \text{ für } \text{€}400.000}$ **S-GmbH**

Variante 3: **D** $\xleftrightarrow{10\% \text{ für } \text{€}400.000}$ **S-GmbH**

Variante 4: **D** $\xleftrightarrow{10\% \text{ für } \text{€}400.000}$ **S-GmbH**

- Verkauf nach drei Jahren: €1.000.000

- Vinkulierung
- Verkauf nach drei Jahren: €1.000.000 mit Zust.

Mitarbeiter- und Managementbeteiligungen

A. Sachverhalt

I. Ausgangslage



Fragen:

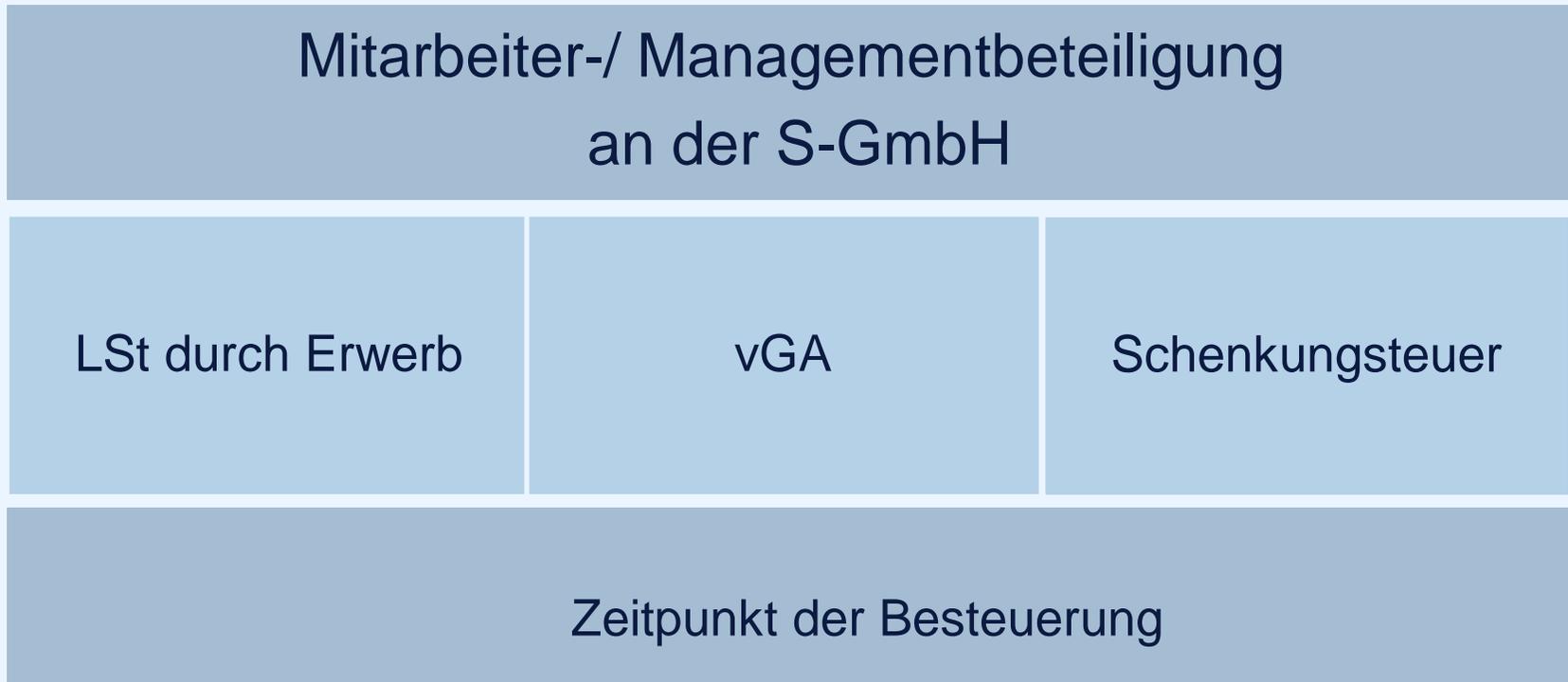
1. Welche ertragsteuerlichen Folgen zieht der Anteilserwerb in der jeweiligen Variante nach sich?
2. Zieht der jeweilige Anteilserwerb schenkungsteuerliche Folgen nach sich?
3. Welche ertragsteuerlichen Folgen löst die Veräußerung der Geschäftsanteile den Varianten 3 und 4 des Falles 1 aus?

Mitarbeiter- und Managementbeteiligungen

B. Lösungshinweise

I. Vorbemerkung

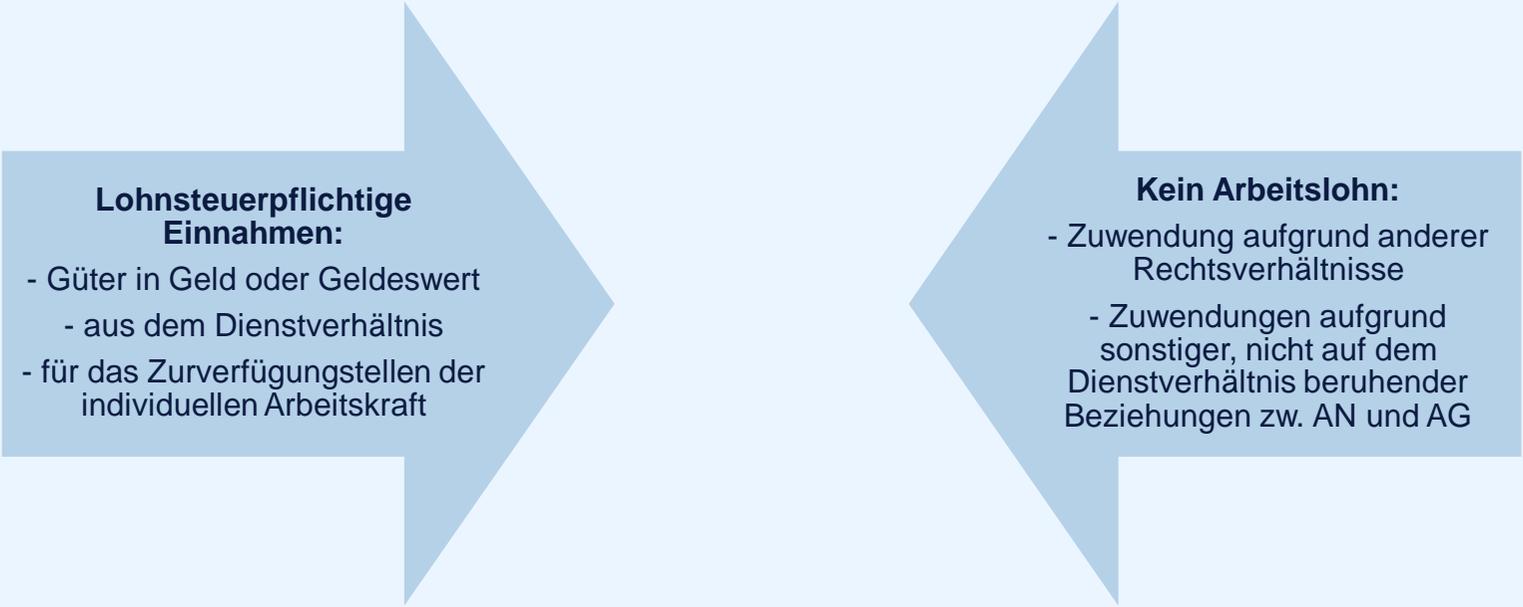
Themenbereich



Mitarbeiter- und Managementbeteiligungen

B. Lösungshinweise

I. Vorbemerkung



Lohnsteuerpflichtige Einnahmen:

- Güter in Geld oder Geldeswert
- aus dem Dienstverhältnis
- für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft

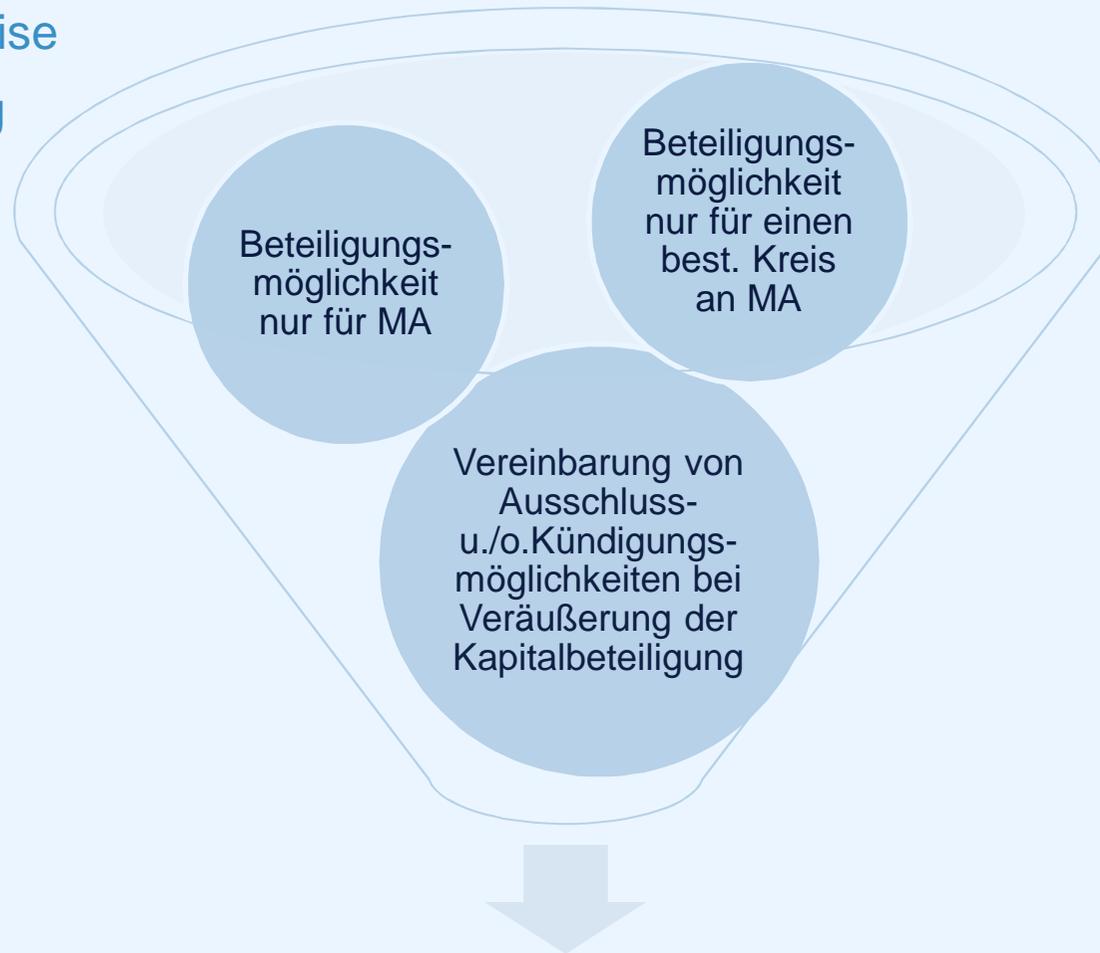
Kein Arbeitslohn:

- Zuwendung aufgrund anderer Rechtsverhältnisse
- Zuwendungen aufgrund sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zw. AN und AG

Mitarbeiter- und Managementbeteiligungen

B. Lösungshinweise

I. Vorbemerkung



Indizien für Veranlassungszusammenhang, **aber** weiterer Umstand notwendig

Mitarbeiter- und Managementbeteiligungen

B. Lösungshinweise

II. Hinweise im Einzelnen

Fall 1 – Variante 1

1. Lohnsteuer



Kaufpreis (€850.000) \triangleq Abfindung in 2017 / Kaufangebot eines Dritten in 2018

Nach §§ 11, 199 ff BewG

➤ Wert dieser Anteile nach vereinfachtem Ertragswertverfahren: € 1.500.000

Frage: Lohnsteuerlicher Vorteil: Ist als weiteres Indiz ein zu geringer Kaufpreis gegeben?

Mitarbeiter- und Managementbeteiligungen

B. Lösungshinweise

II. Hinweise im Einzelnen

Fall 1 – Variante 1

1. Lohnsteuer



(+), wenn Wert von € 1.500.000 im Vergleich zum Kaufpreis v. € 850.000 maßgeblich

(-), wenn Preis aus 2017 und Angebot aus 2018 = € 850.000 herangezogen werden können

Mitarbeiter- und Managementbeteiligungen

B. Lösungshinweise

II. Hinweise im Einzelnen

Fall 1 – Variante 1



1. Lohnsteuer

Finanzverwaltung:

- § 3 Nr. 39 S. 4 EStG Spezialvorschrift vor der allgemeinen Vorschrift § 8 Abs. 2 EStG
→ gemeiner Wert, wohl in Anwendung von §§ 11 Abs. 2, 199 ff. BewG
→ zwingend:
 - Ableitung aus Verkäufen, die weniger als ein Jahr vor dem Stichtag erfolgen
 - vereinfachtes Ertragswertverfahren
 - Erstellung eines Unternehmenswertgutachtens

⇒ Verweis auf Gutachten zur Indizienbestimmung



Tatbestand der Befreiungsvorschrift (-), da Angebot nicht an alle Mitarbeiter mit der erfüllten Zugehörigkeitszeit

Mitarbeiter- und Managementbeteiligungen

B. Lösungshinweise

II. Hinweise im Einzelnen

Fall 1 – Variante 1



1. Lohnsteuer

Rechtsprechung:

- § 19a EStG zu Altfällen
 - gemeiner Wert in Anwendung von § 11 Abs. 2 BewG
 - ⚡ aber Angebot an alle Mitarbeiter war nicht TB-Voraussetzung
- § 8 Abs. 2 EStG „marktübliche Konditionen, zu denen auch Dritte erworben haben“
- als Orientierung: § 11 BewG
- brauchbares Hilfsmittel: „Stuttgarter Verfahren“

→ **Anwendung von §§ 11 Abs. 2, 199 ff. BewG nicht zwingend**

→ **Angebot aus 2018 und Kauf aus 2017 können für Indizienbestimmung herangezogen werden**

**Ergebnis: marktübliche Konditionen einschl. marktüblicher Preis
kein lohnsteuerpflichtiger Vorgang, da kein weiteres Indiz**

Mitarbeiter- und Managementbeteiligungen

B. Lösungshinweise

II. Hinweise im Einzelnen

Fall 1 – Variante 1

2. Schenkungsteuer



➤ **Vereinfachtes Ertragswertverfahren: § 11 Abs. 2. 199 ff. BewG**

Wert der gekauften Anteile $\hat{=}$ € 1.500.000

➤ **Frage: Liegt eine gemischte Schenkung von der S-GmbH an D vor?**

Mitarbeiter- und Managementbeteiligungen

B. Lösungshinweise

II. Hinweise im Einzelnen



Fall 1 – Variante 1

2. Schenkungsteuer

Voraussetzung 1: Objektives Missverhältnis

Wert der Leistung (Beteiligung) \longleftrightarrow Wert der Gegenleistung (Geldbetrag)

Vorliegender Fall: Objektives Missverhältnis (+), sofern Wert im vereinfachten Ertragswertverfahren

Voraussetzung 2: Subjektives Element

Kenntnis beider Parteien über objektives Missverhältnis

Widerlegbare Vermutung, sofern Wertunterschreitung von über 20-25 %

Vorliegender Fall: subjektives Element (-)

→ Widerlegbare Vermutung, da Unterschreitung um etwa 43 % (+)

→ Widerlegung durch Angebot aus 2018 und Preis aus 2017 (+)

Ergebnis: gemischte Schenkung (-),

Empfehlung aber: Unternehmenswertgutachten

Mitarbeiter- und Managementbeteiligungen

B. Lösungshinweise

II. Hinweise im Einzelnen

Fall 1 – Variante 2



1. Lohnsteuer

Vorliegender Fall:

- Veräußerungspreis (€ 400.000) < Abfindung u. Kaufangebot (€ 850.000)
- weiteres Indiz für Veranlassungszusammenhang mit Ausstellungsverhältnis (+)

Problem:

lohnsteuerpflichtiger Vorteil = Differenz gezahltes Entgelt u. Geldwert des Sachbezugs
§ 8 Abs. 2 EStG

Geldwert = am Abgabeort um übliche Preisnachlässe geminderter üblicher Endpreis

- Einzelbewertung
- Sachbezugswert

Mitarbeiter- und Managementbeteiligungen

B. Lösungshinweise

II. Hinweise im Einzelnen

Fall 1 – Variante 2



1. Lohnsteuer

Ermittlung des Geldwertes:

FV: § 3 Nr. 39 S. 4 EStG (**zwingende Anwendung von §§ 11 Abs. 2, 199 ff. BewG**)

Rspr: meist § 8 Abs.2 EStG (**Orientierung an § 11 Abs. 2, 199 ff. BewG**)

Stuttgarter Verfahren → brauchbares Hilfsmittel

Partei- bzw. Sachverständigengutachten → im Zweifel

FV § 11 BewG

→ lohnsteuerpflichtiger Vorteil: € 1.100.000

→ zwingende Erstellung d. Gutachtens

Orientierung an § 11 BewG → Beleg d. Preises d. Abfindung in 2017 / Angebot in 2018

Ergebnis: steuerpflichtiger Arbeitslohn (€ 450.000) → Besteuerung mit pers. ESt-Satz

Übernahme der LSt durch S-GmbH → lohnsteuerpfl. Vorgang → Steuer ↑

Mitarbeiter- und Managementbeteiligungen

B. Lösungshinweise

II. Hinweise im Einzelnen

Fall 1 – Variante 2



2. Schenkungsteuer



Frage: Liegt eine gemischte Schenkung vor?

Mitarbeiter- und Managementbeteiligungen

B. Lösungshinweise

II. Hinweise im Einzelnen



Fall 1 – Variante 2

2. Schenkungsteuer

Voraussetzung 1: Objektives Missverhältnis

Wert der Leistung (Beteiligung) \longleftrightarrow Wert der Gegenleistung (Geldbetrag)

Vorliegender Fall: Objektives Missverhältnis (+), sofern Wert im vereinfachten Ertragswertverfahren

€ 1.500.000 \longleftrightarrow € 450.000 + 400.000 = € 850.000

Voraussetzung 2: subjektives Element

Kenntnis beider Parteien über objektives Missverhältnis

Widerlegbare Vermutung, sofern Wertunterschreitung von über 20-25 %

Vorliegender Fall: subjektives Element (-)

→ Widerlegbare Vermutung, da Unterschreitung um ca. 43 % (+)

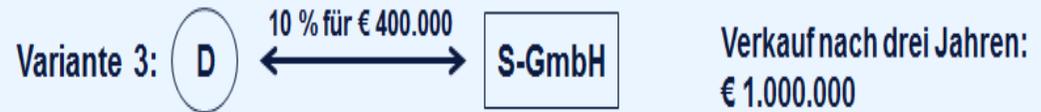
→ Widerlegung durch Angebot aus 2018 und Preis aus 2017 (+)

Ergebnis: Gemischte Schenkung (-); Empfehlung aber: Wertgutachten

Mitarbeiter- und Managementbeteiligungen

B. Lösungshinweise

II. Hinweise im Einzelnen
Fall 1 – Variante 3



Gewährter Preisvorteil unterliegt einer Lohnversteuerung bei Gewährung

Frage: Welcher Betrag ist bei Veräußerung i. R. welcher Einkunftsart zu besteuern?

Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an KapG, **§ 17 EStG**



Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit, **§ 19 EStG**

Mitarbeiter- und Managementbeteiligungen

B. Lösungshinweise

II. Hinweise im Einzelnen

Fall 1 – Variante 3



Rechtsprechung:

- Beteiligungsmöglichkeit nur für MA
- Beteiligung nur für ausgewählten Kreis an MA
- Vereinbarung von Ausschluss- u./o. Kündigungsmöglichkeiten

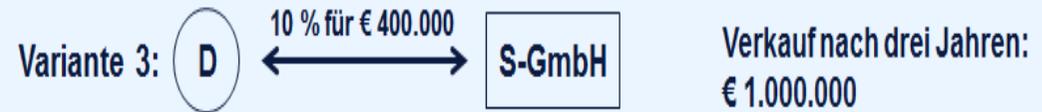
Genügt nicht für
Veranlassung
durch das
Dienstverhältnis

➡ regelmäßig: Einkünfte gem. § 19 EStG bei **Indiz eines zu geringen KP**

Mitarbeiter- und Managementbeteiligungen

B. Lösungshinweise

II. Hinweise im Einzelnen Fall 1 – Variante 3



Aber

- lohnsteuerlicher Vorteil: bereits mit Gewährung zugeflossen u. versteuert
- weiteres Indiz gegen eigenständige Erwerbsgrundlage entfällt

➔ Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an KapG, § 17 EStG

$VP (\text{€ } 1.000.000) - VK - AK (\text{€ } 450.000 + \text{€ } 400.000) = \text{stpl. VG } (\text{€ } 150.000)$
→ unterliegt dem Teileinkünfteverfahren

Mitarbeiter- und Managementbeteiligungen

B. Lösungshinweise

II. Hinweise im Einzelnen



- Verkauf nach drei Jahren: € 1.000.000
- Vinkulierung

Fall 1 – Variante 4

Vinkulierung, § 15 Abs. 5 GmbHG

Gewährter Preisvorteil unterliegt einer Lohnversteuerung

Frage: Zufluss und Höhe des Sachbezugs?

Zufluss: Verschaffung der wirtschaftl. Verfügungsmacht über die Anteile,
§ 11 Abs. 1 S. 1 EStG

Wirtschaftl. Verfügungsmacht ≠ wirtschaftliches Eigentum

Vorliegender Fall: wirtschaftl. Eigentum (+)

Übertragung ohne Zustimmung der Gesellschaft nicht möglich

→ **wirtschaftl. Verfügungsmacht (-)**

Ergebnis:

→ **Zufluss im Zeitpunkt der Veräußerung**

→ **Lohnbesteuerung in voller Höhe (€1.000.000 - €400.000= €600.000)**

Mitarbeiter- und Managementbeteiligungen

B. Lösungshinweise

II. Hinweise im Einzelnen



Fall 2

Verbilligte Beteiligung für einen Gesellschafter-GF

Frage: Zufluss aus Anstellungsverhältnis als GF oder aus seiner Gesellschafterstellung (Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis)?

Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis (Def. vGA):

KapG gewährt Gesellschafter einen Vermögensvorteil, der einem Nichtgesellschafter nicht gewährt werden würde

Vorliegender Fall: (-)

Vermögensvorteil wird auch dem Nichtgesellschafter D gewährt

Veranlassungszusammenhang: ausschließlich abhängig davon, ob und wann ein weiterer Nicht-Gesellschafter vergünstigte Anteile erhält?

Mitarbeiter- und Managementbeteiligungen

B. Lösungshinweise

II. Hinweise im Einzelnen

Fall 2



Verbilligte Beteiligung für einen Gesellschafter-GF

Frage: Führt verdeckte Gewinnausschüttung zur Gewinnerhöhung bei S-GmbH?



HGB: eigene Anteile werden vom EK abgesetzt

FV/ herrsch. Auffassung: Kapitalerhöhung, nicht stpfl. Veräußerung

Folge: → steuerlich keine verhinderte Vermögensmehrung (keine vGA)

→ „vGA“ führt bei der S-GmbH nicht zur Gewinnerhöhung

Mitarbeiter- und Managementbeteiligungen

B. Lösungshinweise

II. Hinweise im Einzelnen

Fall 2

Verbilligte Beteiligung für einen Gesellschafter-GF



⇒ **Gewinnausschüttung an C (angemessener KP abzgl. tatsächl. KP)**

Gesellschaft: Kapitalertragsteuereinbehalt für Schuldner (C)

1. Haftung für Kapitalertragsteuer (§ 45 Abs. 5 EStG)
2. Erstattungsanspruch gg. Gesellschafter (C)

Bei Übernahme der KapErtSt für den Gesellschafter (Erstattungsanspruch (-)) = vGA

Folge: Gesellschafter → vGA, Steuersatz 33 1/3 % (25 %)

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit.



RA / StB / FAStR Dr. Stephanie Thomas

WWS Wirtz, Walter, Schmitz GmbH

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

www.wws-gruppe.de

