

DEUTSCHER STEUERBERATERVERBAND e.V. · Littenstraße 10 · 10179 Berlin

Vorsitzende des Finanzausschusses
des Deutschen Bundestages
Frau Bettina Stark-Watzinger, MdB
Platz der Republik 1
11011 Berlin

per E-Mail: bettina.stark-watzinger@bundestag.de;
finanzausschuss@bundestag.de

Kürzel
EI/Me/Gi – S 02/20

Telefon
+49 30 27876-540

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
mein@dstv.de

Datum
23.01.2020

Öffentliche Anhörung zu den Anträgen der Bundestagsfraktionen der FDP und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN zu dem Thema „Mitarbeiterbeteiligung“ (BT-Drucksachen 19/14786 und 19/15118)

Sehr geehrte Frau Stark-Watzinger,
sehr geehrte Damen und Herren,

vielen Dank für die Übersendung der Anträge der Bundestagsfraktionen der FDP und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN zu dem Thema „Mitarbeiterbeteiligung“ (BT-Drucksachen [19/14786](#) und [19/15118](#)) sowie der damit verbundenen Einladung zur öffentlichen Anhörung am 27.01.2020. Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) nimmt gern zu ausgewählten Punkten Stellung. Wir begrüßen, wenn Sie unsere Anregungen berücksichtigen.

A. Allgemeine Anregungen

Der DStV sieht die Zielsetzung der Anträge der Oppositionsparteien grundsätzlich positiv: Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern eine unmittelbare Teilhabe am Erfolg der Unternehmen zu gewähren, kann die Beschäftigten binden, deren Leistungsbereitschaft steigern und die Eigenkapitalbasis von Unternehmen stärken. Bereits der Gesetzentwurf der Bundesregierung des Mitarbeiterkapitalbeteiligungsgesetzes aus 2008 verfolgte diese Zwecke. Die Bundesregierung verwies seinerzeit darauf, dass eine Kultur der Mitarbeiterbeteiligung in Deutschland im europäischen Vergleich unterdurchschnittlich ausgeprägt ist (BT-Drs. [16/10531](#),

S. 11). Insofern ist die Motivation für Anreize setzende Maßnahmen nicht neu. Die damalige Antwort des Gesetzgebers waren folgende lenkende Maßnahmen:

- die Einführung des § 3 Nr. 39 EStG (als Ersatz für den ehemals geltenden § 19a EStG),
- eine Verbesserung der Förderung nach dem 5. Vermögensbildungsgesetz und
- die Änderung des Investmentgesetzes zur Ausdehnung der Fördermöglichkeiten auch auf Beteiligungen über einen Mitarbeiterbeteiligungsfonds.

Trotz des grundsätzlich nachvollziehbaren Anliegens der Anträge und der damaligen gesetzgeberischen Maßnahmen gibt der DStV Folgendes zu bedenken.

I. Erfolg steuerlicher Lenkungsnormen

Mit Steuergesetzen lenken zu wollen, sieht der DStV per se kritisch. Vielmehr sollten steuerliche Regelungen nach seiner Auffassung von Grundsätzen und Prinzipien geleitet und damit verständlich, praxismäßig und nachvollziehbar sein. Insofern begegnet er einer Stärkung von Mitarbeiterbeteiligungen durch das Steuerrecht mit Skepsis.

Seine Zurückhaltung resultiert auch daraus, dass der Gesetzgeber bisher – soweit für den DStV ersichtlich – den Erfolg der mit dem Mitarbeiterkapitalbeteiligungsgesetz eingeführten Normen nicht ausgewertet hat. Ausweislich der Antworten der Bundesregierung auf die Kleinen Anfragen der FDP und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN liegen der Bundesregierung darüber hinaus keine eigenen Erkenntnisse etwa zu der Frage vor, warum Unternehmensbeteiligungen für Start-up-Beschäftigte in anderen Ländern stärker als in Deutschland genutzt werden (BT-Drs. [19/7496](#), Antwort zur Frage 11).

Bevor den Anträgen in steuerlicher Hinsicht gefolgt wird, sollte daher die Effektivität und Inanspruchnahme der vorgenannten, ab 2009 geltenden steuerlichen Maßnahmen evaluiert und daraus Schlussfolgerungen gezogen werden.

II. Nutzung von fiskalischen Spielräumen

Angesichts der sprudelnden Steuermehreinnahmen und der steigenden Lebenshaltungskosten etwa durch den Mietenanstieg oder das Klimapakett 2030 spricht sich der DStV für strukturelle Maßnahmen aus, die sowohl Privatpersonen als auch Unternehmen in der Breite entlasten (vgl.

bereits DStV-Stellungnahme [S 13/19](#) zum „Jahressteuergesetz 2019“). Damit soll das wirtschaftliche Klima in Deutschland gestärkt werden. Zu solchen Maßnahmen zählen aus Sicht des DStV etwa die Modernisierung der Unternehmensbesteuerung, die Abflachung des Mittelstandsbauchs oder die vollständige Abschaffung des Solidaritätszuschlags. Fördermaßnahmen, die im Zweifel nur einzelnen Gruppen zugutekommen, führen hingegen zu Mindereinnahmen, die für andere Vorhaben – insbesondere vor dem Hintergrund eines Haushalts ohne neue Schulden – nicht länger zur Verfügung stehen. Insofern erachtet der DStV die aufgezählten strukturellen Maßnahmen für dringender als die steuerliche Förderung von Mitarbeiterbeteiligungen – insbesondere im internationalen Kontext.

III. Vielfalt von Instrumenten zur Mitarbeiterbindung

Angesichts der Vielfalt an Instrumenten, Beschäftigte zu binden, stellt der DStV in Frage, ob Mitarbeiterbeteiligungen tatsächlich geeignet sind, die gewünschten Ziele in dem Maße zu erreichen, wie es die Anträge nahelegen. Dies sollte von der Bundesregierung vor etwaigen weiteren gesetzlichen Schritten evaluiert werden.

Der Digitalverband Bitkom hat durch eine repräsentative Befragung von 856 Personalverantwortlichen und Geschäftsführern von Unternehmen aller Branchen jüngst ermittelt, welche Anreize Arbeitgeber wählen, um neue Mitarbeiter gewinnen und an sich zu binden (vgl. Bitkom-Mitteilung vom 06.01.2020 „[Der Dienstwagen hat ausgedient: So werben Arbeitgeber um neue Mitarbeiter](#)“). Dabei hätten sich viele Unternehmen auch an dem weit verbreiteten Wunsch orientiert, Erfolg im Beruf mit Zeit für Familie und Privatleben zu verbinden – so die Auswertung.

Nach der Bitkom-Analyse sind Anreize, die flexibel an den Bedarfen des jeweiligen Mitarbeiters eingesetzt werden können, hoch im Kurs - wie Gleitzeit, Weiterbildung, dienstliche Smartphones, Tablets oder Notebooks (sowie die Erlaubnis zur privaten Nutzung) oder das Jobticket. Lediglich 2 % der Befragten seien bereit, eine Art Handgeld zu zahlen, also einen einmaligen Bonus bei Stellenantritt, etwa mit Unternehmensanteilen oder entsprechenden Optionen. Aus der Fülle an scheinbar attraktiveren Instrumenten könnte geschlossen werden, dass eine Aufwertung der steuerlichen Förderung von Mitarbeiterbeteiligungen deren Angebot und Nachfrage nicht übermäßig zu steuern vermag.

B. Anmerkungen zu den Anträgen der Bundestagsfraktionen der FDP und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN

I. Anhebung der Höhe des Freibetrags nach § 3 Nr. 39 EStG

Unter Verweis auf die hohen Freibeträge in anderen EU-Mitgliedstaaten wie Niederlande (1.200 Euro), Österreich (3.000 Euro), Italien (2.100 Euro) oder Ungarn (3.200) regen sowohl die FDP-Bundestagsfraktion als auch die von BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN die Anhebung des Freibetrags in Höhe von gegenwärtig 360 Euro an:

1. Antrag der FDP: Zum 01.01.2020 soll der Freibetrag auf 500 Euro, zum 01.01.2021 auf 1.000 Euro, zum 01.01.2022 auf 1.500 Euro und langfristig auf 5.000 Euro steigen. Die Freibetragserhöhungen sollen durch eine Evaluation begleitet werden.
2. Antrag von BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN:
 - a) Erhöhung des Freibetrags beim Erhalt von Mitarbeiterbeteiligungen in jungen, innovativen Unternehmen gem. der KMU-Definition der EU und des INVEST-Programms auf 5.000 Euro;
 - b) Erhöhung des Freibetrags beim Erhalt von Mitarbeiterbeteiligungen in sonstigen Unternehmen sukzessive ebenfalls spürbar.

Petition: Die Forderungen erscheinen dem DStV unter Berücksichtigung des europäischen Vergleichs nachvollziehbar. Der Betrag von 360 Euro sollte in einem ersten Schritt mindestens auf 1.500 Euro angehoben werden.

II. Unterschiedliche Freibeträge nach Branchen

Die von BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN vorgeschlagene Zweiteilung von Freibeträgen für „*junge innovative Unternehmen gem. der KMU-Definition der EU und des INVEST-Programms*“ und für „*sonstige Unternehmen*“ würde zwar dem Ziel des Antrags, die Start-up-Branche in besonderem Maße zu fördern, gerecht. Dem Gesetzgeber stehen entsprechende Differenzierungen selbstverständlich frei.

Petition: Der DStV steht diesem Vorschlag dennoch zurückhaltend gegenüber. Zum einen ist bisher nicht evaluiert worden, ob die Praxis den § 3 Nr. 39 EStG in seiner gegenwärtigen Ausgestaltung in dem damals gewünschten Maße überhaupt angenommen hat. Zum anderen würde eine solche Aufspaltung das Steuerrecht verkomplizieren und streitanfällig machen. Darüber hinaus könnte sie vom Gesetzgeber unerwünschte Gestaltungsspielräume eröffnen.

III. Mindesthaltefrist

BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN regen an, die Gewährung der Steuerbefreiung von einer Mindesthaltefrist von fünf Jahren abhängig zu machen.

Eine gesetzliche Mindesthaltefrist würde die Flexibilität des Instruments für Arbeitgeber und Arbeitnehmer jedoch weiter einschränken. Dessen Attraktivität würde somit eher gemindert als gefördert. Es stellt sich zudem die Frage, ob es insofern einer gesetzlichen Regelung bedarf. Unternehmen haben ein eigenes Interesse, die Mitarbeiterbeteiligungen mit Haltefristen zu verknüpfen und sie in den vertraglichen Grundlagen festzuhalten. So führt der Antrag der FDP aus, dass junge Unternehmen bei virtuellen Beteiligungsformen beispielsweise gerne sogenannte Vestingklauseln (Anwachungsklauseln) wählen. Danach erwerben die Mitarbeiter auf vertraglicher Basis die volle Höhe der Beteiligung erst nach dem Ablauf einer bestimmten Zugehörigkeit zum Unternehmen, zum Beispiel nach fünf Jahren. Bis zu diesem Zeitpunkt erwerben sie pro Monat einen kleinen Anteil am Unternehmen.

Petition: Der DStV hält die Einführung einer gesetzlichen Mindesthaltefrist nicht für sinnvoll. Vielmehr sollte es Arbeitgebern freistehen, zu welchen Konditionen sie die Mitarbeiter binden möchte.

IV. Vermeidung der Besteuerung im Zuflusszeitpunkt

Der Antrag der FDP wirft zutreffend das Problem auf, dass die Besteuerung des (den Freibetrag übersteigenden) geldwerten Vorteils im Zuflusszeitpunkt erfolgt. Das heißt, dass der Mitarbeiter direkt bei Erhalt Steuern auf den Vorteil zahlen muss, obwohl ihm noch keine Gewinne (tatsächliche Geldmittel) durch die Beteiligung zugeflossen sind. Die entstehende Steuerschuld müsse aus dem Lohneinkommen beglichen oder die Beteiligung sofort nach Ausübung veräußert werden – so der Antrag. Dies widerspreche allerdings dem eigentlichen Zweck der Mitarbeiterbeteiligung, eine langfristig angelegte Bindung des Mitarbeiters an seinen Arbeitgeber.

Die FDP fordert daher dringend eine gesetzgeberische Anpassung dahingehend, dass die Steuerzahlung erst bei Veräußerung der Unternehmensbeteiligung stattfinden solle. Sie schlägt insofern die Einführung eines steuerlichen Stundungsmodells oder die Kopplung der Zuflussbesteuerung an verbindliche Haltefristen vor.

Die Besteuerung nach dem Zuflusszeitpunkt stellt auch aus Sicht des DStV ein Hemmnis für die Attraktivität des Instruments dar. Allerdings entspricht sie lohnsteuerlichen Grundätzen. Ob die Gesetzssystematik ausnahmsweise für den Bereich der steuerlichen Förderung der Mitarbeiterbeteiligungen aufgegeben werden sollte, ist eine gesetzgeberische bzw. politische Entscheidung.

Petition: Aus Sicht des DStV sollten steuerliche Regelungen von Grundsätzen geleitet und damit verständlich, praxismäßig und nachvollziehbar sein. Aus diesem Grund sieht der DStV die Einführung eines steuerlichen Stundungsmodells oder die Kopplung der Zuflussbesteuerung an verbindliche Haltefristen eher skeptisch.

C. Weitere Anmerkungen zu § 3 Nr. 39 EStG

In steuerlicher Hinsicht knüpfen die Anträge von FDP und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN im Wesentlichen an die aktuelle Förderung von Mitarbeiterbeteiligungen nach § 3 Nr. 39 EStG an. Jenseits der darin aufgeworfenen Fragen zeigt die Praxis weitere grundlegende Problembereiche, welche die Attraktivität der Förderung nach § 3 Nr. 39 EStG schwächen. Bei etwaigen weiteren gesetzlichen Schritten sollten folgende Bedenken gleichfalls bedacht werden.

I. Bewertung der Beteiligungen

Als begünstigte Vermögensbeteiligungen erkennt § 3 Nr. 39 EStG durch Verweis auf das 5. Vermögensbildungsgesetz etwa Aktien, Wandel-, Gewinn- oder Namensschuldverschreibungen, Genussscheine, GmbH-Anteile, stille Beteiligungen oder Darlehensforderungen gegen den Arbeitgeber an. Laut dem Gesetzentwurf der Bundesregierung für das Mitarbeiterkapitalbeteiligungsgesetz aus 2008 ist die häufigste Form der Mitarbeiterbeteiligung die Belegschaftsaktie (vgl. BT-Drs. 16/10531, S. 11). Stille Beteiligungen seien bei GmbHs und Personengesellschaften das am meisten verbreitete Modell, da es sich um eine einfache und kostengünstige – wenn auch mit Risiken behaftete – Beteiligungsform handele. Mitarbeiterdarlehen und indirekte Beteiligungen über verbundene Unternehmen,

Genossenschafts- und GmbH-Anteile spielten dagegen zahlenmäßig eine eher geringe Rolle – so der damalige Gesetzentwurf.

Der geldwerte Vorteil ergibt sich aus der Differenz des Wertes der Beteiligung und der Zuzahlung des Arbeitnehmers. Nach § 3 Nr. 39 Satz 4 EStG ist als Wert der Beteiligung der gemeine Wert zum Zeitpunkt der Überlassung anzusetzen. Für die Höhe des Wertes wird dabei an die Grundsätze des BewG (§ 11 BewG) angeknüpft – und nicht an den üblichen Endpreis am Abgabeort, wie sie nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG sonst für nicht in Geld bestehenden Einnahmen im Regelfall anzusetzen sind (vgl. BMF-Schreiben vom 08.12.2009, Abschnitt 1.3).

Während der gemeine Wert von börsennotierten Vermögensbeteiligungen anhand des Kurswertes relativ einfach zu bestimmen ist, beschäftigen Bewertungsfragen rund um andere Mitarbeiterbeteiligungen seit Jahren die Finanzgerichte. Bei nicht börsennotierten Aktien kann der gemeine Wert grundsätzlich vom Wert der börsennotierten gattungsgleichen Aktien abgeleitet werden (vgl. BFH-Urteil vom 01.09.2016, Az.: VI R 16/15, BStBl II 2017, S. 149, Rz.: 32). Es sei denn, dass sich der Börsenkurs nicht nach dem Vermögen und nach den Ertragsaussichten der Aktiengesellschaft ausrichtet, sondern wesentlich von anderen Umständen beeinflusst ist (vgl. BFH-Urteil vom 01.09.2016, a.a.O., Rz.: 33). Liegen im Einzelfall besondere Umstände vor, bedarf es einer Schätzung des Wertes unter Hinzuziehung eines Sachverständigengutachtens (vgl. BFH-Urteil vom 01.09.2016, a.a.O., Rz.: 34).

Schwierigkeiten bereitet in der Praxis insbesondere die Bestimmung des Werts von GmbH-Anteilen (vgl. Lexikon für das Lohnbüro, 62. Auflage, Stand: 01.01.2020, Vermögensbeteiligungen, Abschnitt 3., S. 968): Da es sich bei der Veräußerung „Arbeitgeber / Arbeitnehmer“ nicht um eine Veräußerung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr handelt – weil ein Einfluss des Arbeitsverhältnisses auf die Verkaufsmodalitäten naheliegt -, kommt eine Ableitung des gemeinen Werts aus Verkäufen regelmäßig nicht in Betracht. Der gemeine Wert ist vielmehr unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten der GmbH zu schätzen (vgl. BFH-Urteil vom 15.03.2018, Az.: VI R 8/16, BStBl II 2018, S. 550, Rz.: 41). Das Finanzgericht hat in diesen Fällen regelmäßig ein Sachverständigengutachten zur Wertermittlung einzuholen, wenn der Steuerpflichtige die Anteilsbewertung durch das Finanzamt substantiiert bestreitet und es nicht ausnahmsweise selbst über die erforderliche Sachkunde verfügt (vgl. BFH-Urteil vom 15.03.2018, a.a.O., Rz.: 49).

Abhängig von der Ausgestaltung kann es auch bei anderen Beteiligungsformen zu Unsicherheiten im Bereich der Bewertung kommen (vgl. Dr. Rolf Leuner in nwb 2018, S. 251, 259). Im Zweifel sollten Arbeitgeber sich über eine lohnsteuerliche Anrufungsauskunft nach § 42e EStG absichern.

Petition: Konkrete, Rechtssicherheit schaffende gesetzliche Regelungen zur Bestimmung des gemeinen Wertes von Mitarbeiterbeteiligungen dürften sich angesichts der vielfältigen vertraglichen Ausgestaltungen als schwierig erweisen. Aus Vereinfachungsgründen könnte erwogen werden, im Zeitpunkt der Übertragung den Buchwert anzusetzen und allein auf die Bewertung des gemeinen Wertes im Zeitpunkt der Veräußerung bzw. des Ausscheidens des Mitarbeiters abzustellen. Ob eine solche Überschreibung der geltenden systematischen Grundsätze ausnahmsweise gewollt ist, ist eine gesetzgeberische bzw. politische Entscheidung.

II. Angebot der Beteiligung an alle Arbeitnehmer

Um die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 39 EStG zu erreichen, müssen Arbeitgeber das Beteiligungsprogramm allen Arbeitnehmern des Unternehmens anbieten (§ 3 Nr. 39 Satz 4 EStG). Diese Restriktion mildert das Gesetz nur insofern ab, als die Beteiligung mindestens allen Arbeitnehmern offenstehen muss, die im Zeitpunkt der Bekanntgabe des Angebots ein Jahr oder länger ununterbrochen in einem gegenwärtigen Dienstverhältnis zum Unternehmen stehen. Damit kann der Arbeitgeber die Gruppe der Arbeitnehmer, die weniger als ein Jahr bei ihm beschäftigt sind, von dem Angebot ausschließen. Eine weitere Differenzierung hat der Gesetzgeber nicht zugelassen, um eine Diskriminierung einzelner Gruppen zu verhindern (BT-Drs. 16/10531, S. 15). Hinsichtlich der Konditionen, zu denen die Vermögensbeteiligungen überlassen werden, kann der Arbeitgeber bei den einzelnen Arbeitnehmern jedoch differenzieren (BMF-Schreiben vom 08.12.2009, Rz.: 1.2).

Für den DStV stellt die sehr eingeschränkte Differenzierungsmöglichkeit eine der maßgeblichen Hindernisse zur Erhöhung der Akzeptanz des Instruments dar. Es ist relativ praxisfern, dass Unternehmen motiviert sind, alle Mitarbeiter gleichermaßen zu binden. Die Möglichkeit, unterschiedliche Konditionen anzubieten, bietet zwar eine gewisse Flexibilität. Sie bildet aber nach dem Verständnis des DStV die Motivation des Arbeitgebers und die Wünsche der Arbeitnehmer nicht zielgenau ab. Was hätten Arbeitnehmer beispielsweise davon, wenn sie das

Angebot zu Unternehmensbeteiligung nicht annehmen würden und ein anderer Anreiz sie stärker binden würde – der Arbeitgeber diesem Bedarf aber aufgrund des Beteiligungsprogramms nicht nachkommt.

Entsprechende Bedenken hegte seinerzeit auch der Bundesrat in seiner Stellungnahme zum Mitarbeiterkapitalbeteiligungsgesetz. Er bat darum, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob die steuerliche Förderung auch dann gewährt werden kann, wenn sie nicht allen Beschäftigten, sondern nur einer Beschäftigtengruppe, die zuvor nach objektiven Kriterien einheitlich festgelegt worden ist, gewährt wird (BT-Drs. 16/10531, S. 22). Er hielt es zur Erreichung des Ziels einer Ausweitung der Mitarbeiterkapitalbeteiligungen für sinnvoll, *„...in begründeten Fällen eine Differenzierung hinsichtlich einzelner Gruppen von Beschäftigten eines Unternehmens zuzulassen. Eine Öffnung der steuerlichen Förderung der Mitarbeiterkapitalbeteiligung erscheint unter der engen Voraussetzung einer vorherigen Festlegung objektiver Kriterien sachgerecht.“* Auf diese Bedenken hin ergänzte der Finanzausschuss des Bundestags den Regierungsentwurf um den Differenzierungsgrund der Mindestbetriebszugehörigkeit von einem Jahr (vgl. Harder-Buschner in nwb 2009, S. 1252, 1256).

Petition: Erst eine Öffnung der Förderung nach § 3 Nr. 39 EStG um weitere Differenzierungsgründe dürfte die Attraktivität des Instruments nach Ansicht des DStV maßgeblich steigern.

III. Wertminderungen nach dem Zuflusszeitpunkt

Schließlich dürfte die Attraktivität des Instruments darunter leiden, dass Einbußen nach dem Zuflusszeitpunkt nicht berücksichtigt werden. So führen etwa Kursrückgänge nach diesem Zeitpunkt nicht zu negativem Arbeitslohn (vgl. BMF-Schreiben vom 08.12.2009, Abschnitt 1.6). Möglicherweise halten etwaige Risiken Arbeitnehmer von der Teilnahme an Beteiligungsprogrammen des Arbeitgebers ab.

Gern stehen wir Ihnen für ergänzende Erörterungen zu vorstehenden Ausführungen zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.

WP/StB Harald Elster
(Präsident)

RAin/StBin Sylvia Mein
(stellv. Geschäftsführerin)

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) repräsentiert bundesweit rund 36.500 und damit über 60 % der selbstständig in eigener Kanzlei tätigen Berufsangehörigen. Er vertritt ihre Interessen im Berufsrecht, im Steuerrecht, der Rechnungslegung und dem Prüfungswesen. Die Berufsangehörigen sind als Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Berufsgesellschaften, in den uns angehörenden 16 regionalen Mitgliedsverbänden freiwillig zusammengeschlossen.
