

Global Mobility Services Newsletter

Aktuelle Themen und Fragestellungen rund um den internationalen Mitarbeitereinsatz

Februar 2022

Neue Anforderungen - „Zusätzlichkeitserfordernis“ im Beitragsrecht

Zum Arbeitsentgelt im Sinne der Sozialversicherung gehören alle laufenden oder einmaligen Einnahmen aus einer Beschäftigung (gem. § 14 Absatz 1 Satz 1 SGB IV). Es ist gleichgültig, ob ein Rechtsanspruch auf die Einnahmen besteht, unter welcher Bezeichnung oder in welcher Form sie geleistet werden oder ob sie unmittelbar oder im Zusammenhang mit der Beschäftigung erzielt werden. Allerdings sind bestimmte Einnahmen, Beiträge und Zuwendungen nicht zum Arbeitsentgelt zu zählen, wenn sie vom Arbeitgeber nach den Regelungen des Steuerrechts lohnsteuerfrei belassen oder pauschalbesteuert werden (gem. § 1 SvEV). Außerdem setzt die Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung voraus, dass diese Einnahmen, Beiträge und Zuwendungen zusätzlich zu Löhnen oder Gehältern gewährt werden (gem. § 1 Absatz 1 Satz 1 Nummern 1, 4 und 4a SvEV). Für die Steuerfreiheit oder Pauschalbesteuerung bestimmter Zuwendungen sieht bereits das Steuerrecht das Zusätzlichkeitserfordernis vor.

Im Einklang mit früheren Urteilen des Bundessozialgerichts (BSG) gingen die Spitzenorganisationen der Sozialversicherung bislang davon aus, dass das Zusätzlichkeitserfordernis im Steuerrecht restriktiver auszulegen sei als im Beitragsrecht der Sozialversicherung. Es wurde die Auffassung vertreten, dass im Sozialversicherungsrecht ein Entgeltverzicht beziehungsweise eine Entgeltumwandlung zur Beitragsfreiheit führt, wenn der Verzicht

Inhalt

[Neue Anforderungen – „Zusätzlichkeitserfordernis“ im Beitragsrecht](#)

Seite 1

[Neue Chancen für Vermögensbeteiligungen von Mitarbeitenden in Start-ups](#)

Seite 3

[Weitere Verlängerungen der COVID-19-Konsultationsvereinbarungen](#)

Seite 4

[Aktuelle Entwicklungen bei ausländischen Spin-Off-Vorgängen](#)

Seite 6

[Wichtige Änderungen bei der Wegzugsbesteuerung](#)

Seite 7

[Veranstaltungen/Schulungsangebot](#)

Seite 9

[Ansprechpartner:innen](#)

Seite 10

[Kontakt](#)

Seite 11

- ernsthaft gewollt,
- nicht nur vorübergehend,
- auf künftig fällig werdende Arbeitsentgeltbestandteile gerichtet und
- arbeitsrechtlich zulässig ist.

Das BSG hat nunmehr zum beitragsrechtlichen Zusätzlichkeitserfordernis zwischen einem für das Beitragsrecht der Sozialversicherung wirksamen Entgeltverzicht und dem beitragsrechtlichen Zusätzlichkeitserfordernis differenziert (Urteil vom 23. Februar 2021 - B 12 R 21/18 R - USK 2021-6). Hierbei ging es unter anderem um Tankgutscheine über einen bestimmten Euro-Betrag, die als neue Gehaltsanteile anstelle des Bruttoarbeitslohns gewährt werden. Das BSG hat den beitragsrechtlich wirksamen Entgeltverzicht zwar bestätigt, jedoch die Zusätzlichkeit der – anstelle des entfallenen Entgeltbestandteils – gewährten Zuwendung (Tankgutscheine) ausgeschlossen. Damit wurde eine Umwandlung von beitragspflichtigem Barlohn zugunsten beitragsfreier Sachbezüge wegen fehlender Erfüllung des Zusätzlichkeitserfordernisses ausgeschlossen.

Werden in einer neu gestalteten Vergütungsstruktur Arbeitgeberseitige Zuwendungen nicht zusätzlich zu der zuvor vereinbarten Entlohnung gewährt, sondern stellen Surrogate für den Bruttoarbeitslohnverzicht dar, so bilden, wie das BSG in seiner Urteilsbegründung ausführt, Vor- und Nachteilseinräumung eine einheitliche Vereinbarung. Diese ist im Rahmen des gegenseitigen Austausches zustande gekommen und nicht trennbar. Die Surrogate sind integrale Bestandteile der neuen Gesamtvergütung.

Da das Urteil des BSG aus dem Jahr 2021 nicht mehr mit der bisher vertretenen Auffassung der Spitzenorganisationen der Sozialversicherung übereinstimmt, war eine Neudeinition des beitragsrechtlichen Zusätzlichkeitserfordernisses notwendig. Dieser Aufgabe haben sich die Spitzenorganisationen der Sozialversicherung in ihrer Besprechung über Fragen des gemeinsamen Beitragseinzugs vom 11. November 2021 angenommen. Die Arbeitgeberleistungen werden demnach nicht zusätzlich gewährt, wenn sie ein teilweises Surrogat für den vorherigen Entgeltverzicht bilden. Davon ist auszugehen, wenn sie kausal mit der Beschäftigung verknüpft sind. Dies ist der Fall, wenn sie fester Bestandteil der Entgeltvereinbarung und somit des aus der Beschäftigung resultierenden Entgeltanspruchs werden.

Ein solches Surrogat – und folglich mangels Zusätzlichkeit beitragspflichtiges Entgelt – liegt insbesondere vor, wenn

- ein unwiderruflicher Anspruch auf die neue Vergütung besteht und
- die neue Vergütung als Bestandteil der Bruttovergütung für künftige Entgeltansprüche – wie zum Beispiel Entgelterhöhungen, Prämienzahlungen, Urlaubsgeld, Ergebnisbeteiligung oder Abfindungsansprüche – berücksichtigt wird.

Die Zusätzlichkeit wird somit verneint, wenn

- die Vor- und Nachteilseinräumung durch Entgeltverzicht auf der einen und das ergänzte Leistungsspektrum auf der anderen Seite im Zusammenhang stehen und eine einheitliche Vereinbarung bilden, die insgesamt im Rahmen des gegenseitigen Austausches zustande gekommen und nicht trennbar ist und
- aus objektiver Sicht der Vertragsparteien die neue Vergütung nur dann vollständig erfasst ist, wenn sämtliche Entgeltbestandteile zusammengekommen betrachtet werden.

Dies orientiert sich wesentlich am Steuerrecht. Aufgrund der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs wurde eine gesetzliche Definition des steuerrechtlichen Zusätzlichkeitserfordernisses aufgenommen (gem. § 8 Absatz 4 EStG). Nach dieser Vorschrift werden Leistungen des Arbeitgebers nur dann zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht, wenn

- die Leistung nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet,
- der Anspruch auf Arbeitslohn nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt,
- die verwendungs- oder zweckgebundene Leistung nicht anstelle einer bereits vereinbarten künftigen Erhöhung des Arbeitslohns gewährt und
- bei Wegfall der Leistung der Arbeitslohn nicht erhöht wird.

Hierdurch soll klargestellt werden, dass nur echte Zusatzleistungen des Arbeitgebers steuerbegünstigt sind. In der Gesetzesbegründung wird darauf hingewiesen, dass Gehaltsverzicht oder -umwandlungen auch im Hinblick auf die soziale Absicherung der Arbeitnehmer:innen nicht unproblematisch seien. Dies liegt darin begründet, dass der sozialversicherungspflichtige Grundarbeitslohn dadurch regelmäßig dauerhaft zugunsten von Zusatzleistungen abgesenkt werde. Bei prozentualen Lohnerhöhungen würden Zusatzleistungen oft nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen, sodass dieser Teil des Arbeitslohns dauerhaft von Erhöhungen ausgeschlossen sei. Außerdem würden die Rentenansprüche der Arbeitnehmer:innen durch eine Beitragsfreiheit im Rahmen der

Sozialversicherung gemindert (vergleiche Bundestags-Drucksache 19/22850, Seite 82).

Angesichts der weitgehenden inhaltlichen Übereinstimmung zum Zusätzlichkeitserfordernis im Steuerrecht und im Beitragsrecht, sind nach Ansicht der Spitzenorganisationen der Sozialversicherung grundsätzlich die Kriterien des steuerrechtlichen Zusätzlichkeitserfordernisses zu prüfen. Dies gelte auch dann, wenn allein das Beitragsrecht der Sozialversicherung – nicht aber das Steuerrecht – für bestimmte Tatbestände ein Zusätzlichkeitserfordernis verlangt. Im Zweifelsfall hat das eigenständig auszulegende Beitragsrecht Vorrang, da der steuerrechtlichen Beurteilung keine Bindungswirkung für das Beitragsrecht beizumessen ist.

Bei Entgeltumwandlungen im Sinne eines vorherigen Entgeltverzichts und daraus resultierenden neuen Zuwendungen des Arbeitgebers ist im Ergebnis regelmäßig davon auszugehen, dass es an der Zusätzlichkeit der neuen Zuwendungen fehlt.

Die geänderte Rechtsauffassung soll spätestens für Entgeltabrechnungszeiträume ab 1. Januar 2022 gelten.

Fazit / Empfehlung

Aufgrund der neuen und restriktiveren Auslegung des Zusätzlichkeitserfordernisses im Beitragsrecht der Sozialversicherung ist Handlungsbedarf geboten. Es bedarf einer ausnahmslosen Umsetzung seit dem 1. Januar 2022. Ein Bestandschutz für Sachverhalte, die vor dem genannten Stichtag auf der Basis der bisherigen Auffassung zu beurteilen waren, ist ausdrücklich nicht vorgesehen.

Es ist daher notwendig, alle Bestandsfälle zu identifizieren und die mögliche Beitragspflicht auf Basis der genannten BSG-Entscheidung neu zu bewerten. Soweit im Einzelfall das Zusätzlichkeitserfordernis nicht erfüllt ist, muss eine Verbeirtragung sichergestellt werden. Gerne unterstützen wir Sie hierbei.

Neue Chancen für Vermögensbeteiligungen von Mitarbeitenden in Start-ups

Mitarbeiterkapitalbeteiligungen haben vielfältige Vorteile: Mitarbeitende können neben ihrem Gehalt an Unternehmensgewinnen partizipieren und dabei erleben, wie ihre individuelle Arbeitsleistung dazu beiträgt, den Unternehmenswert zu steigern. Aus Sicht von jungen Unternehmen kann die Gewährung von Kapitalbeteiligungen maßgeblich dazu beitragen, junge Talente aber auch erfahrenes Personal im Rahmen einer attraktiven und dennoch liquidätschonenden Gesamtvergütung zu gewinnen. Im Oktober 2021 informierten wir Sie über die Einführung des neuen § 19a EStG, der einen Besteuerungsaufschub für bestimmte Mitarbeiterkapitalbeteiligungen vorsieht. Das Bundesfinanzministerium hat sich nun in seinem BMF-Schreiben vom 16. November 2021 mit den Neuerungen befasst.

Steuerlicher Hintergrund

Grundsätzlich führt die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von echten Kapitalbeteiligungen (beispielsweise Aktien) durch den Arbeitgeber zu Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit gemäß § 19 EStG. Der Zeitpunkt der Besteuerung richtet sich nach der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums durch die Mitarbeitenden. Eine Herausforderung ergibt sich, wenn ausschließlich Kapitalbeteiligungen gewährt werden, die nicht sofort veräußert werden können und somit keine liquiden Mittel zur Deckung der anfallenden Lohnsteuer vorhanden sind (sogenannte Dry Income).

§ 19a EStG – Verschiebung des Besteuerungszeitpunkts

In der Vorstellung eines Silicon Valley für Deutschland bietet der neue § 19a EStG-Mitarbeitenden von jungen, wachsenden Unternehmen die Möglichkeit, die tatsächliche Besteuerung des geldwerten Vorteils aus der Übertragung einer Kapitalbeteiligung auf die Erfüllung eines Ersatztatbestandes zu verschieben. Die Dry-Income-Herausforderung soll vermieden werden.

Als Ersatztatbestände gelten die Veräußerung der Kapitalbeteiligung, das Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis sowie der Ablauf von zwölf Jahren. Aus Sicht der Steuerpflichtigen kann kritisch gesehen werden, dass nicht ausschließlich die Veräußerung der Anteile, sondern auch das Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis sowie der Ablauf von zwölf Jahren

Ersatztatbestände darstellen. In diesen beiden Fällen wird die Dry-Income-Herausforderung somit nur aufgeschoben. Des Weiteren gilt die Regelung nicht für Zwecke der Sozialversicherung.

Die Einführung rückt einen praxisrelevanten und streitanzfälligen Punkt in den Vordergrund: die steuerliche Bewertung von Start-ups. Übliche Bewertungsmethoden stoßen hier regelmäßig an ihre Grenzen. § 19a EStG sieht daher vor, dass ein nicht besteuertes geldwerte Vorteil durch eine seitens der Finanzverwaltung gebührenfreie Anrufungsauskunft gemäß § 42e EStG bestätigt werden muss. Das Bundesfinanzministerium stellt klar, dass eine Bestätigung des geldwerten Vorteils erst nach der tatsächlichen Übertragung erfolgt. Eine lohnsteuerliche Anrufungsauskunft hinsichtlich der materiellen Erfordernisse des § 19a EStG kann weiterhin auch vor der Übertragung gestellt werden.

Aus steuersystematischer Sicht überrascht eine Klaue in § 19a Abs. 4 Nr. 3 S. 2 EStG, wonach vom Arbeitgeber übernommene Abzugsbeträge (insbesondere Lohnsteuer) im Falle der Beendigung eines Dienstverhältnisses entgegen dem geltenden Grundsatz selbst nicht der Lohnsteuer unterliegen. Dieser Systembruch kann im Ergebnis dazu führen, dass eine Beendigung des Dienstverhältnisses einen Tag vor Ablauf der Zwölfjahresfrist steuerlich privilegiert ist, wenn der Arbeitgeber entstehende Abzugsbeträge übernimmt.

Entsprechend des Sinn und Zwecks der Vorschrift, junge Start-up-Unternehmen zu fördern, ist der Anwendungsbereich des § 19a EStG nur eröffnet, wenn ein Unternehmen laut den Empfehlungen der EU-Kommission ein sogenanntes KMU darstellt (< 250 Mitarbeitende sowie entweder < 50 Mio. Euro Umsatzerlös oder < 43 Mio. Euro Bilanzsumme) und die Gründung weniger als zwölf Jahre zurückliegt. Als weiteres Erfordernis muss die Vermögensbeteiligung am Unternehmen des Arbeitgebers ausgegeben werden. Gemäß der Finanzverwaltung ist es bereits schädlich, wenn die Vermögensbeteiligung an einem anderen Konzernunternehmen gewährt wird (beispielsweise Verwendung der Aktien der Holding-Gesellschaft).

§ 19a Abs. 2 EStG sieht ausdrücklich vor, dass die Regelung ausschließlich im Lohnsteuerabzugsverfahren mit Zustimmung der Mitarbeitenden angewandt werden darf. Dieses Erfordernis ist aufgrund der technischen Umsetzung des § 19a EStG folgerichtig. Der Besteuerungsaufschub wird nicht durch eine echte, zinslose Stundung erreicht, vielmehr wird angenommen, dass der geldwerte Vorteil erst im Zeitpunkt ei-

nes Ersatztatbestands entsteht. Folglich sind die Verhältnisse der Steuerpflichtigen im Zeitpunkt des Ersatztatbestands relevant. Bei der Annahme von über die Jahre steigenden laufenden Gehältern, könnte aufgrund der Progression der deutschen Einkommensteuer die Anwendung des § 19a EStG in Bezug auf die Gesamtsteuerbelastung sogar negativ sein.

Fazit und Ausblick

Der neue § 19a EStG schafft durch die Einführung einer neuen Vorschrift zur Verschiebung des Besteuerungszeitpunkts für Mitarbeiterkapitalbeteiligungen an jungen KMU weitere steuerliche Anreize. Im Idealfall wird die Einkommensbesteuerung auf Ebene der Mitarbeitenden erst bei einer Veräußerung der Anteile vorgenommen. Positiv ist auch herauszustellen, dass zusätzlich der steuerliche Freibetrag gemäß § 3 Nr. 39 EStG (ab Veranlagungszeitraum 2021: 1.440 Euro) berücksichtigt werden darf, wenn die Voraussetzungen hierfür erfüllt sind.

Dennoch bleibt abzuwarten, ob die Regelung mit ihren derzeitigen Voraussetzungen den schmalen Grat schaffen kann, auf der einen Seite junge und wachsende Unternehmen zielgerichtet zu stärken und auf der anderen Seite Steuergestaltungen von Unternehmen, die nicht gefördert werden sollen, zu vermeiden. Es liegt nun in der Hand der neuen Ampelregierung aus SPD, Bündnis 90/Die Grünen und FDP die praktische Umsetzung des § 19a EStG zu beobachten und gegebenenfalls Anpassungen vorzunehmen. Der Koalitionsvertrag gibt hierbei die Richtung vor: Die Attraktivität von Mitarbeiterkapitalbeteiligungen bei Start-ups soll weiterhin gesteigert werden.

Weitere Verlängerung der COVID-19-Konsultationsvereinbarungen

Zu den diversen Konsultationsvereinbarungen und den entsprechenden Verlängerungen mit der Schweiz, Luxemburg, Niederlande, Belgien, Frankreich und Österreich haben wir bereits in früheren Ausgaben unseres Newsletters berichtet. Nun wurden im Dezember 2021 erneut die vorgenannten Vereinbarungen verlängert.

Ziel der Sonderregelungen ist es, negative steuerliche Auswirkungen, die sich ansonsten aufgrund der

Home-Office Tätigkeit ergeben können, für grenz-überschreitend tätige Arbeitnehmer:innen so gering wie möglich zu halten.

Deutschland – Schweiz

BMF-Schreiben vom 1. Dezember 2021 (GZ: IV B 2 – S 1301-CHE/21/10018 :002)

Aufgrund der andauernden Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie wurde bekannt gegeben, dass die Konsultationsvereinbarung zwischen Deutschland und der Schweiz betreffend die steuerliche Behandlung des Arbeitslohns sowie staatliche Unterstützungsleistungen nicht vor dem 31. März 2022 gekündigt wird. Inhaltlich wurden keine Anpassungen oder Neuregelungen vorgenommen. Die bisherigen Maßnahmen bleiben bestehen.

Deutschland – Luxemburg

BMF-Schreiben vom 6. Dezember 2021 (GZ: IV B 3 – S 1301-LUX/19/10007 :003)

Im Hinblick auf die Entwicklung der Pandemielage haben sich die zuständigen Behörden Deutschlands und Luxemburgs dahingehend abgesprochen, dass die Verständigungsvereinbarung zur Besteuerung von Grenzpendlern zumindest bis zum 31. März 2022 fortgelten soll. Inhaltliche Anpassungen erfolgten nicht.

Deutschland – Niederlande

BMF-Schreiben vom 21. Dezember 2021 (GZ: IV B 3 – S 1301-NDL/20/10004 :001)

Die Konsultationsvereinbarung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande vom 6. April 2020 zur Entlastung der grenz-überschreitend tätigen Arbeitnehmer:innen im Hinblick auf die Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie wurde zum sechsten Mal – bis zum 31. März 2022 – verlängert. Die bisherigen Regelungen gelten weiterhin.

Deutschland – Belgien

BMF-Schreiben vom 21. Dezember 2021 (GZ: IV B 3 – S 1301-BEL/20/10002 :001)

Die Konsultationsvereinbarung zwischen Deutschland und Belgien vom 6. Mai 2020 zur Entlastung von Grenzpendlern im Hinblick auf die Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie wurde zum achten Mal verlängert – nunmehr bis zum 31. März 2022. Inhaltliche Änderungen gab es nicht.

Deutschland – Frankreich

BMF-Schreiben vom 9. Dezember 2021 (GZ: IV B 3 – S 1301-FRA/19/10018 :007)

Die am 13. Mai 2020 mit der Französischen Republik abgeschlossene Konsultationsvereinbarung zur Besteuerung von Grenzpendlern im Hinblick auf die Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19 Pandemie wurde zum sechsten Mal verlängert und wird bis zum 31. März 2022 Bestand haben. Auch hier gab es keine inhaltlichen Anpassungen

Deutschland – Österreich

BMF-Schreiben vom 7. Oktober 2021 und 20. Dezember 2021 (GZ: IV B 3 – S 1301-AUT/20/10001 :002)

Mit BMF-Schreiben vom 7. Oktober 2021 (Konsultationsvereinbarung vom 29. September 2021) wurde die bisherige Konsultationsvereinbarung um den Punkt Home-Office-Betriebsstätten erweitert. Hier wurde im Hinblick auf die Auslegung des Artikels 5 Absatz 1 des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) mit Österreich klargestellt, dass Mitarbeitende, die nur aufgrund der Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie Tätigkeiten im Home-Office ausüben, für den Arbeitgeber regelmäßig keine Betriebsstätte im Sinne von Artikel 5 DBA Deutschland / Österreich begründen.

Dies kann sich bereits – unabhängig von Maßnahmen aufgrund der COVID-19-Pandemie – aus den allgemeinen Voraussetzungen zur Begründung einer Betriebsstätte ergeben, wenn es sich beispielsweise um lediglich vorbereitende Tätigkeiten oder Hilfaktivitäten im Sinne von Artikel 5 Absatz 4 DBA Deutschland / Österreich handelt oder es an der Verfügungsmacht des Arbeitgebers über die für das Home-Office genutzten Räumlichkeiten fehlt. Ungeachtet dessen begründende Mitarbeitende jedenfalls dann keine Betriebsstätte für den Arbeitgeber, wenn es sich um eine nur pandemiebedingt veranlasste Home-Office-Tätigkeit handelt. Denn dann fehlt es bereits an dem für die Annahme einer Betriebsstätte erforderlichen Maß an Dauerhaftigkeit der Aktivität oder der Verfügungsmacht des Unternehmens, da die Tätigkeit der Mitarbeitenden aufgrund höherer Gewalt im Home-Office ausgeübt wird.

Die Konsultationsvereinbarung vom 14. Dezember 2021 (BMF-Schreiben vom 20. Dezember 2021) ersetzt die Konsultationsvereinbarung vom 29. September 2021 und verlängert den Anwendungszeitraum

der in der Konsultationsvereinbarung unverändert gebliebenen materiell-rechtlichen Regelungen bis mindestens 31. März 2022.

Fazit

Die Verlängerungen der Konsultationsvereinbarungen bieten für die vorgenannten Länder bis mindestens 31. März 2022 Rechtssicherheit für grenzüberschreitend tätige Mitarbeitende.

Aktuelle Entwicklungen bei ausländischen Spin-Off-Vorgängen

Der Bundesfinanzhof hat mit seinem Urteil vom 1. Juli 2021 (Az. VIII R 9/19) entschieden, dass ein im Jahre 2015 durchgeführter Spin-Off der Hewlett-Packard Company (besser bekannt unter „HP“) nicht zu einem steuerpflichtigen Kapitalertrag auf Ebene von Kleinanleger:innen führte. Der Bundesfinanzhof schloss sich hiermit einer liberalen Auslegung des § 20 Abs. 4a S. 7 EStG an, für die sich vorab diverse Finanzgerichte zu Gunsten der Steuerpflichtigen aussprachen.

Hintergrund

Für Kleinanleger:innen, die in den letzten fünf Jahren zu weniger als 1 Prozent am umzuwendelnden Unternehmen beteiligt waren und ihre Anteile im Privatvermögen halten, kann eine Umstrukturierung zu Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 EStG führen.

Die Besteuerung von Umstrukturierungsmaßnahmen bringt allerdings einige Herausforderungen mit sich: Mangels Zufluss von liquiden Mitteln müssten Anteilseigner:innen entstehende Steuern durch den teilweisen Verkauf von Aktien oder durch Rückgriff auf sonstiges Vermögen begleichen. Ebenso wäre eine Bewertung von neu zugeteilten Anteilen vorzunehmen. Zu beachten ist auch, dass Unternehmen im Wissen der Herausforderungen auf betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierung verzichten könnten.

Der Gesetzgeber führte daher bereits zum Veranlagungsraum 2009 Sonder- bzw. Vereinfachungsvorschriften für Kleinanleger:innen ein. Gemäß § 20 Abs. 4a S. 1 EStG lösen Umstrukturierungen,

die aus Sicht von Kleinanleger:innen einen Anteilstausch darstellen, keinen Besteuerungstatbestand aus, soweit Deutschland das Besteuerungsrecht an den Anteilen nicht verliert und die Umstrukturierung auf einer gesellschaftsrechtlichen Maßnahme beruht. Bereits 2013 wurde die Regelung auf Abspaltungen erweitert (§ 20 Abs. 4a S. 7 EStG). In den Mittelpunkt der steuerlichen Diskussion von Umstrukturierungsmaßnahmen von Kleinanleger:innen rückten jedoch sogenannte ausländische Spin-Off-Vorgänge. Die Finanzverwaltung vertrat die Ansicht, dass diese in der Regel nicht den Vereinfachungsvorschriften des § 20 Abs. 4a S. 7 EStG unterliegen, da sie nicht mit einer deutschen Abspaltung vergleichbar seien.

Präzedenzfall Hewlett-Packard

Als Präzedenzfall diente der Spin-off des HP-Konzerns im Jahre 2015. Die Hewlett-Packard Company wurde in die Hewlett-Packard Inc. („HPI“) umbenannt und das Unternehmenskundengeschäft auf die Hewlett-Packard Enterprise Company („HPE“) übertragen. Die neuen Anteile an der HPE wurden sodann den Anteilseigner:innen der HPI zugeteilt. Im Ergebnis waren nach dem Spin-off die Anteilseigner:innen der ehemaligen Hewlett-Packard Company im selben Verhältnis an der HPI und HPE beteiligt.

Die Finanzverwaltung vertrat die Auffassung, dass die Zuteilung der HPE-Aktien an die Anteilseigner:innen der HPI ungeachtet der Regelungen des § 20 Abs. 4a EStG als steuerpflichtiger Kapitalertrag zu behandeln sei. Diese Ansicht wurde darauf gestützt, dass diverse Kriterien, die durch die Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 18. Januar 2016 zu den Einzelfragen zur Abgeltungssteuer aufgestellt wurden, nicht erfüllt waren.

Eines dieser Kriterien ist, dass § 20 Abs. 4a S. 7 EStG nur anwendbar sei, wenn ein ausländischer Vorgang mit der deutschen Abspaltung vergleichbar ist. Die Finanzverwaltung legte den Abspaltungsbeispiel hierbei so aus, dass nicht nur das Ergebnis des ausländischen Vorgangs, sondern auch die zivilrechtlichen Schritte einer deutschen Abspaltung gemäß § 123 UmwG entsprechen müssen. Dies impliziert, dass der Vermögensübergang auf die übernehmende Gesellschaft und die Anteilszuweisung an die Anteilseigner:innen der übertragenden Gesellschaft in einem Schritt zu erfolgen hat. Beim HP Spin-Off erfolgte die Anteilsgewährung jedoch zuerst an die übertragende Gesellschaft und erst in einem zweiten Schritt wurde diese an die Anteilseigner:innen der HPI weitergegeben.

Die Steuerpflichtigen reagierten mit Klagen bei den zuständigen Finanzgerichten. Diese verwiesen alle-samt darauf, dass entgegen der restriktiven Ansicht der Finanzverwaltung im internationalen Kontext eine typusorientierte und liberalere Auslegung des Abspaltungs-begriffs vorzunehmen sei. Dies entspreche auch dem Sinn und Zweck der Vereinfachungsvor-schrift, die Abgeltungssteuer praktikabel auszugestal-ten.

Freuen konnten sich Kleinanleger:innen nun aufgrund der Bestätigung der Urteile der Finanzgerichte durch den Bundesfinanzhof (Urteil vom 7. Juli 2021, Az. VIII R 9/19). Der HP Spin-Off unterliegt § 20 Abs. 4a S. 7 EStG und ist folglich steuerneutral abzu-wickeln. Der Bundesfinanzhof verwies in seiner Be-gründung auch auf die europäischen Grundfreiheiten. Im Rahmen der Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 63 AEUV dürfen Vorgänge in Mitgliedstaaten der euro-päischen Union sowie Drittstaaten nicht gegenüber Inlandssachverhalten benachteiligt werden. Zu hohe Anforderungen an den Vergleichbarkeitstest könnten jedoch genau dazu führen, dass ausländische Vor-gänge nicht in den Genuss des § 20 Abs. 4a S. 7 EStG kommen können und somit einen unionrechts-widrigen Zustand herbeiführen. Den Unterschied zwi-schen dem vorliegenden Spin-off und der deutschen Abspaltung in Hinblick auf die Anteilsbewegungen beurteilte der Bundesfinanzhof dahingehend, dass es genügt, wenn der Vermögensübergang und die Zutei-lung der Anteile an die Anteilseigner:innen des über-tragenden Unternehmens in einem einheitlichen „zeit-lichen und sachlichen“ Zusammenhang stehen. Dies war beim HP Spin-off erfüllt, da durch im Vorfeld ab-gegebene medienwirksame Berichte die Zielstruktur kommuniziert wurde.

Fazit

Das Urteil des Bundesfinanzhofs zum HP Spin-off verdeutlicht wiederholt den Einfluss von supranationalem EU-Recht auf das deutsche Steuerrecht. Bezugnehmend auf die Kapitalverkehrsfreiheit schloss sich der BFH einer liberalen Auslegung von § 20 Abs. 4a S. 7 EStG an. Es bleibt abzu-warten, ob die Finanzverwaltung das Urteil über den Einzelfall hinaus anwendet. In diesem Fall könnte die Internationalisierung der deutschen steuerlichen Regelungen zu Umstrukturierungen in Bezug auf praktische Herausforderungen weiter verbessert werden. Die Vereinfachungsregelung führt dabei nicht zu einem Verzicht auf ein beste-hendes deutsches Besteuerungsrecht, sondern lediglich zu einem Aufschub der Besteuerung hin zur tatsächlichen Veräußerung der Anteile.

Wichtige Änderungen bei der Weg-zugsbesteuerung gemäß § 6 AStG ab 2022

Die sogenannte Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 Außensteuergesetz (AStG) kann für entsandte Mitar-bietende eine erhebliche steuerliche Wirkung haben. Die Regelung führt beim Wegzug von Steuerpflichtigen aus Deutschland unter bestimmten Vorausset-zungen zur Fiktion der Veräußerung von Beteiligun-gen an in- oder ausländischen Kapitalgesellschaften. Damit soll das Besteuerungsrecht an den Wertsteige-rungen (sogenannte stille Reserven) entsprechender Beteiligungen für Deutschland gesichert werden. Diese Regelung kann zu erheblichen steuerlichen Belastungen auch und gerade für entsandte Steuer-pflichtige mit entsprechendem Vermögen führen.

Grundsätzlich regelt die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG, dass Wertsteigerungen aus Beteiligungen an in- oder ausländischen Kapitalgesellschaften im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG bei einem Weg-zug des Steuerpflichtigen ins Ausland im Inland ver-steuert werden müssen. Eine Beteiligung nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG liegt dann vor, wenn Steuerpflich-tige innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft zu mindestens einem Prozent beteiligt waren.

Die Neuregelung umfasst natürliche Personen, die in-nerhalb der letzten zwölf Jahre mindestens sieben

Jahre lang unbeschränkt steuerpflichtig waren. Bislang war hier ein auf das gesamte Leben betrachteter Zeitraum von zehn Jahren maßgeblich. Die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland erfolgt dabei durch die Aufgabe des deutschen Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts. Einem Wegzug gleichgestellt sind (wie bisher auch schon) die unentgeltliche Übertragung der Anteile auf eine in Deutschland nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person sowie der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der BRD hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile.

Mit der Beendigung der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht oder bei Vorliegen von einem der oben genannten Ersatztatbestände ist nach § 6 AStG eine fiktive Veräußerung der in- oder ausländischen Beteiligung zu fingieren, wodurch Wertsteigerungen der inländischen Besteuerung unterworfen werden.

Der Besteuerungsanspruch der BRD entfällt rückwirkend bei einer nur vorübergehenden Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht sowie der Ansässigkeit in Deutschland. Bislang war hierbei ein Zeitraum von fünf Jahren maßgeblich. Es gab eine Verlängerungsoption um weitere fünf Jahre, wenn der Steuerpflichtige berufliche Gründe und eine weiterhin bestehende Rückkehrabsicht nachweisen konnte. Für Staatsbürger der EU beziehungsweise des EWR, die in einen EU- oder EWR-Staat verzogen und dort unbeschränkt steuerpflichtig wurden (im Folgenden: EU-/EWR-Wegzügler), galt diese Regelung bislang unbefristet. Gemäß der Neuregelung des § 6 AStG kommt nunmehr eine vorübergehende Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht von bis zu sieben Jahren in Betracht. Diese kann auf Antrag um weitere fünf Jahre verlängert werden, wenn die Absicht zur Rückkehr unverändert fortbesteht. Eine unbefristete Regelung für EU-/EWR-Wegzügler existiert jedoch ab 2022 nicht mehr. Darüber hinaus dürfen die Anteile in der Zwischenzeit weder veräußert, übertragen noch in ein Betriebsvermögen eingelegt worden sein. Außerdem muss das Besteuerungsrecht der BRD hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile mindestens in dem Umfang wieder begründet werden, wie es im Zeitpunkt der Beendigung der Steuerpflicht bestand. Als weitere Regelung zur Missbrauchsvermeidung wurde darüber hinaus ab 2022 eingeführt, dass keine Gewinnausschüttungen oder keine Einlagenrückgewähr erfolgt sein dürfen, deren gemeiner Wert insgesamt mehr als ein Viertel des Werts der Anteile des Steuerpflichtigen beträgt.

Auch die Stundungsmöglichkeiten des § 6 AStG wurden neu geregelt: Bislang war auf Antrag des Steuerpflichtigen gegen Sicherheit eine Stundung der geschuldeten Einkommensteuer auf regelmäßige

Teilbeträge (mit Stundungszinsen) für einen Zeitraum von fünf Jahren möglich, sofern die Einziehung der Steuerschuld mit erheblichen Härten für die Steuerpflichtigen verbunden gewesen wäre. Eine zinslose Stundung ohne Sicherheitsleistung und zeitliche Begrenzung war dagegen für EU-/EWR-Wegzügler möglich. Dies ändert sich ab 2022 dahingehend, dass die geschuldete Einkommensteuer nunmehr auf Antrag und gegen Sicherheitsleistung in sieben gleichen Jahresraten zinslos gestundet werden kann. Allerdings wird diesbezüglich nicht mehr zwischen EU-/EWR-Bürgern und Nicht EU-/EWR-Bürgern unterschieden. Das bedeutet, dass auch für EU-/EWR-Wegzügler ab 2022 keine zinslose Stundung ohne Sicherheitsleistung mehr möglich ist.

Die Neuregelung findet ab dem Veranlagungszeitraum 2022 Anwendung.

Fazit

Final lässt sich festhalten, dass insbesondere der Wegfall der zinslosen, unbefristeten Stundung bei Wegzügen von EU-/EWR-Bürgern aus Deutschland für diesen Personenkreis zu einer Verschärfung der Auswirkungen des § 6 AStG geführt hat. Die Steuer wird durch die Neuregelung in jedem Fall fällig. Die Möglichkeit der Stundung in sieben gleich hohen Jahresraten sowie deren Zinsfreiheit mildern diesen Effekt etwas ab. Dennoch ist festzuhalten, dass diese Neuregelungen die Bewegungsfreiheit, vor allem im innereuropäischen Raum, erheblich einschränken. Dies wirkt sich sicherlich auch auf die Bereitschaft von Mitarbeitenden aus, an Entsendeprogrammen teilzunehmen.

Einige oder alle der hier beschriebenen Leistungen sind möglicherweise für KPMG-Prüfungsmandanten und deren verbundenen Unternehmen unzulässig.

Veranstaltungen/Schulungsangebot

Einen aktuellen Überblick über Seminare und Veranstaltungen erhalten Sie [hier](#).

Webcast Live: Tax-Update I/2022

9. März 2022
11:00 Uhr bis 12:00 Uhr

Die Veränderungen des Steuerrechts zu verfolgen, stellt Unternehmen vor große Herausforderungen – insbesondere in Zeiten von zunehmend globalen Geschäftsaktivitäten. Auch die Anforderungen der Finanzbehörden gegenüber Unternehmen, die komplexen nationalen und internationalen Regelungen zu befolgen, steigen.

Im Rahmen der quartalsweisen Tax-Updates werden die aktuellen Entwicklungen in der Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung kompakt und übersichtlich von unserem Experten Prof. Dr. Gerrit Adrian dargestellt. Zudem werden die relevanten Auswirkungen für die Praxis aufgezeigt. Informieren Sie sich über die aktuellen steuerlichen Entwicklungen in unseren 60-minütigen Webcasts Live. Im Nachgang haben Sie zusätzlich die Möglichkeit, den aufgezeichneten Webcast als Video-on-Demand jederzeit zu streamen.

Teilnahmegebühr

Die Teilnahmegebühr für einen einzelnen Webcast beträgt pro Person 29 Euro (inklusive gesetzlicher MwSt.); für das Jahresabo Tax Updates (vier Webcasts) pro Person 95 Euro (inklusive gesetzlicher MwSt.)

Wir freuen uns auf Sie.

Für Ihre Anmeldung und weitere Informationen klicken Sie bitte [hier](#).

Ansprechpartner:innen



Kontakt

KPMG AG
Wirtschaftsprüfungs-
gesellschaft

Ingo Todesco

Partner,
Head of Global Mobility Services
T +49 211 475-6242
itodesco@kpmg.com

Wenn Sie Fragen rund um
Global Mobility haben, können
Sie uns gerne kontaktieren.

Impressum

KPMG AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Klingelhöferstraße 18
10785 Berlin

Redaktion

Ingo Todesco (V.i.S.d.P.)
de-GMS-contact@kpmg.com

Global Mobility Services
Newsletter abonnieren
Wenn Sie unseren Newsletter
automatisch erhalten möchten,
können Sie sich als Abonnent:
innen eintragen lassen:

[Newsletter abonnieren](#)

Alles wird ANDERS?

Die neue Normalität
managen. Mit Experten-
wissen von KPMG.



[Jetzt informieren](#)

KPMG Direct Services

Unser Online-Angebot für
Sie. Mit wenigen Klicks.
Direkt und einfach.



[Jetzt zum Webshop](#)

www.kpmg.de

www.kpmg.de/socialmedia



Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und
nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder
einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns be-
mühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern,
können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so
zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass
sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand
sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeig-
neten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betref-
fenden Situation.