

Erläuterungen

I. Allgemeiner Teil

Hauptgesichtspunkte des Entwurfes:

Zum Einkommensteuergesetz 1988:

Nach geltender Rechtslage bestehen Steuerbefreiungen für Mitarbeiterbeteiligungen in Höhe von 3 000 Euro für die unentgeltliche oder verbilligte Abgabe von Beteiligungen bzw. 4 500 Euro bei Mitarbeiterbeteiligungsstiftungen (§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. b bis d). Diese bewährten Instrumente können allerdings den spezifischen Herausforderungen von Start-Ups und jungen KMU nicht hinreichend Rechnung tragen. Start-Ups und junge KMU sind aufgrund mangelnder Liquidität häufig nicht in der Lage, entsprechende Vergütungen für hochqualifizierte Arbeitnehmer in Geld zu leisten. Soll dies durch die Abgabe von Kapitalanteilen ausgeglichen werden, würde die sofortige Besteuerung des geldwerten Vorteils zu einem zusätzlichen Liquiditätsbedarf beim Empfänger führen („dry income“-Problematik). Mit einem eigenen steuerlichen Modell für Start-Up-Mitarbeiterbeteiligungen soll diese Problematik ausgeglichen und die Bindung von Mitarbeitern an das Unternehmen gefördert werden. Dabei soll – unter bestimmten Voraussetzungen – ein Besteuerungsaufschub bis zur tatsächlichen Veräußerung der Anteile gewährt und die Komplexität der Bewertung des geldwerten Vorteils durch eine Pauschalregelung vermindert werden. Ein derartiges Besteuerungsregime erscheint dadurch gerechtfertigt, dass die Anteile bis zur tatsächlichen Veräußerung einer Verfügung durch den Arbeitnehmer entzogen werden (Vinkulierung).

Zum Körperschaftsteuergesetz 1988:

Aufgrund der Herabsetzung des gesetzlichen Mindeststammkapitals von GmbH von 35.000 auf 10.000 Euro (§ 6 Abs. 1 GmbHG) soll das mit dem AbgÄG 2014 eingeführte steuerliche Privileg der ermäßigten Mindeststeuer des § 24 Abs. 4 Z 3 entfallen.

Zum Umgründungssteuergesetz und zur Bundesabgabenordnung:

Es sollen Verweisanpassungen aufgrund der Schaffung einer neuen Rechtsform („Flexible Kapitalgesellschaft“) aufgenommen werden.

Zum Allgemeinen Sozialversicherungsgesetz:

Die mit der Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) vorgesehenen Begünstigungen für Start-Up-Mitarbeiterbeteiligungen sollen auch im Beitragsrecht des ASVG nachvollzogen werden.

Zum Kommunalsteuergesetz 1993 und Familienlastenausgleichsgesetz 1967:

In Übereinstimmung mit der Systematik der steuerlichen Behandlung von Start-Up-Mitarbeiterbeteiligungen im Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) sollen nur jene geldwerten Vorteile kommunalsteuerpflichtig und dienstgeberbeitragspflichtig sein, die nach dem Tarif zu besteuern sind, nicht jedoch jener Teil des Zuflusses, der dem festen Satz von 27,5 % unterliegt.

Kompetenzgrundlage:

Die Zuständigkeit des Bundes zur Erlassung dieses Bundesgesetzes ergibt sich aus Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG (Bundesfinanzen und Monopolwesen), Art. 10 Abs. 1 Z 11 B-VG (Sozialversicherungswesen) und aus § 7 F-VG 1948.

II. Besonderer Teil

Zu Artikel 1 (Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988)

Zu Z 1, Z 5 und Z 7 (§ 27 Abs. 2 Z 1 lit. a, § 94 Z 2 und Anlage II):

Es soll die mit dem Flexible Kapitalgesellschafts-Gesetz neu eingeführte Gesellschaftsform der „Flexiblen Kapitalgesellschaft“ in den Aufzählungen ergänzt werden.

Zu Z 2 lit. a und b, Z 3, Z 4, Z 5 und Z 6 (§ 41 Abs. 1 Z 17 und Abs. 4, § 42 Abs. 1 Z 3, § 67a und § 124b Z 445):

Im neu geschaffenen § 67a soll die zentrale Neuregelung für Start-Up-Mitarbeiterbeteiligungen eingefügt werden. Danach soll – sofern die Voraussetzungen für Start-Up-Mitarbeiterbeteiligungen in Abs. 2 erfüllt werden – der geldwerte Vorteil aus der unentgeltlichen Abgabe von Kapitalanteilen (Beteiligungen), abweichend von den allgemeinen Regeln des § 19, nicht im Zeitpunkt der Abgabe der Anteile als zugeflossen gelten. Ein Zufluss des geldwerten Vorteils soll vielmehr erst dann erfolgen, wenn es zur

Veräußerung der Anteile kommt oder andere Umstände im Sinne des Abs. 3 eintreten. Die Sonderregelungen für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und für die Besteuerung sollen in Abs. 4 festgelegt werden, wobei der geldwerte Vorteil nach Ablauf von drei Jahren ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Abgabe einer Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung zu 75% grundsätzlich mit einem festen Satz in Höhe von 27,5% als sonstiger Bezug erfasst werden soll, wenn das Dienstverhältnis zumindest zwei Jahre gedauert hat. Unabhängig vom Zuflusszeitpunkt geht das wirtschaftliche Eigentum an der Beteiligung nach Maßgabe der allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätze im Zeitpunkt der Ausgabe auf den Arbeitnehmer über.

In Abs. 2 sind die Voraussetzungen für Start-Up-Mitarbeiterbeteiligungen abschließend aufgezählt, die bei der jeweiligen Abgabe der Anteile kumulativ erfüllt sein müssen:

- Für die Inanspruchnahme der Begünstigung soll das Gruppenmerkmal nicht maßgeblich sein, d.h. die Anteile sollen auch nur einzelnen Arbeitnehmern gewährt werden können, ohne dass diese bereits eine Gruppe darstellen. Wird die Mitarbeiterbeteiligung nicht allen Mitarbeitern oder nicht allen im selben Ausmaß angeboten, muss die Unterscheidung betrieblich begründet und sachlich gerechtfertigt sein. Es muss darüber hinaus das allgemeine Erfordernis für Betriebsausgaben erfüllt sein, d.h. die Anteilsgewährung muss sachlich begründet sein. Die sachlichen, betriebsbezogenen Kriterien sollen sich dabei an jenen orientieren, die für das Gruppenmerkmal in § 3 Abs. 1 herausgebildet wurden, wobei aber jedenfalls die besonderen Kompetenzen und Erfahrungen auch eines einzelnen Dienstnehmers als sachliches, betriebsbezogenes Kriterium anzusehen sind, selbst wenn weitere Personen mit demselben Tätigkeitbereich keine Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung erhalten. Damit soll einerseits sichergestellt werden, dass hochqualifizierte Experten spezifisch an das Unternehmen gebunden werden können und andererseits eine willkürliche Zuerkennung etwa nach Maßstäben persönlicher Vorlieben oder Nahebeziehung nicht zulässig ist.
- Anders als bei der Regelung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b soll bei Start-Up-Mitarbeiterbeteiligungen nur die unentgeltliche Abgabe der Anteile umfasst sein, nicht jedoch die verbilligte Abgabe über das Nominale hinaus; das vermeidet eine ansonsten notwendige Bewertung der Beteiligung im Zeitpunkt der Abgabe – wobei die Abgabe gegen Leistungen bis zum Nominale (etwa im Zuge einer Kapitalerhöhung) wie eine unentgeltliche Abgabe behandelt werden soll, um negative Auswirkungen auf die schon bestehenden Anteile („Verwässerung“) zu vermeiden. Die Abgabe muss entweder unmittelbar durch den Arbeitgeber, also die Gesellschaft selbst, oder einen ihrer Gesellschafter erfolgen, eine Zuwendung von Gesellschaftsanteilen von sonstiger dritter Seite soll nicht im Rahmen der Begünstigung möglich sein. Nachschussverpflichtungen schließen das Vorliegen einer unentgeltlichen Abgabe aus.
- Die Z 2 und 3 umschreiben die Merkmale, die sich auf das Unternehmen des Arbeitgebers beziehen:
- Z 2 bezieht sich dabei auf die Größe des Unternehmens sowie seine Eigentümerstruktur.
- Nach lit. a dürfen im Jahresdurchschnitt nicht mehr als 100 Arbeitnehmer beschäftigt worden sein. Die Umsatzerlöse im Sinne des § 189a Z 5 UGB dürfen nach lit. b nicht mehr als 40 Millionen Euro betragen haben. Für die Beurteilung der Merkmale soll auf die unternehmensrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften abgestellt werden, wobei die Grenze bei Vorliegen eines Rumpfwirtschaftsjahres zu aliquotieren ist.
- Das Unternehmen des Arbeitgebers darf weiters nach lit. c nicht in einen Konzernabschluss einbezogen worden sein und gemäß lit. d dürfen die Anteile am Kapital oder der Stimmrechte am Unternehmen des Arbeitgebers nicht zu mehr als 25% von Unternehmen gehalten werden, die ihrerseits in einen Konzernabschluss einbezogen sind. Dadurch soll verhindert werden, dass bestehende Konzernunternehmen durch die Gründung von Tochtergesellschaften ebenfalls in den Anwendungsbereich der Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung einbezogen werden; gleichzeitig soll es Start-Up-Unternehmen offenstehen, strategische Partner mit insgesamt bis zu 25% am Unternehmen zu beteiligen.
- Eine Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung soll nach Maßgabe der Z 3 weiters nur vorliegen, wenn die Anteile innerhalb von zehn Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres der Gründung des Unternehmens abgegeben werden; als Gründung soll dem § 2 Z 1 Neugründungs-Förderungsgesetz entsprechend die Schaffung einer bisher nicht vorhandenen betrieblichen Struktur gelten. Sofern ein Unternehmen aus mehreren Betrieben oder Teilbetrieben besteht, wird dabei auf die Gründung des ersten zum Unternehmen gehörenden Betriebes abzustellen sein.
- Da Start-Up-Mitarbeiterbeteiligungen zielgerichtet für die Bindung neuer Arbeitnehmer genutzt werden sollen, soll die begünstigte Besteuerung nur eine begrenzte Summe an Unternehmensanteilen betreffen. Soweit der Arbeitnehmer im Zeitpunkt der Abgabe der Anteile unmittelbar oder mittelbar

eine Beteiligung am Unternehmen des Arbeitgebers im Ausmaß von über 10% hält, oder in den Jahren vor der Abgabe der Anteile zu einem Zeitpunkt mehr als 10% gehalten hat, soll die Regelung gemäß Z 4 daher nicht mehr gelten. Wird im Rahmen der unentgeltlichen Abgabe erstmals eine Beteiligung am Unternehmen des Arbeitgebers von mehr als 10% erreicht, liegt eine Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung weiterhin insoweit vor, als die Anteile diese 10%-Grenze nicht übersteigen. Da als Anteile im Sinne dieser Bestimmung auch Substanzgenussrechte gewährt werden können, soll auch das Beteiligungsmaß nicht vom Nominalkapital berechnet werden, sondern vom rechnerischen Wert der Gesamtanteile der Gesellschaft (einschließlich Substanzgenussrechte).

- Im Interesse der Stärkung der Bindung an das Unternehmen soll die Verfügungsmöglichkeit des Arbeitnehmers über die Beteiligung eingeschränkt werden. Dies soll durch eine Vinkulierung der Anteile – die als umfassende Einschränkung der Verfügungsmacht anzusehen ist – sichergestellt werden. Aus diesem Grund soll in Z 5 als weitere Voraussetzung vorgesehen werden, dass eine Veräußerung oder Übertragung der Anteile durch den Arbeitnehmer unter Lebenden nur mit Zustimmung des Arbeitgebers möglich ist. Dies nähert die Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung an die steuerliche Behandlung entsprechend ausgestalteter Stock-Option-Programme an. In steuerlicher Hinsicht ist es ausreichend, dass die Vinkulierung bis zum tatsächlichen Zufluss besteht; wird daher das Dienstverhältnis beendet und führt dies zum Zufluss des geldwerten Vorteils, ist aus steuersystematischer Sicht keine Vinkulierung mehr erforderlich.
- Die Regelung soll nur zur Anwendung kommen, wenn der Arbeitnehmer dies ausdrücklich wünscht. Dies ist in Z 6 ausdrücklich verankert (Option des Arbeitnehmers zur Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung). Die Anwendung der Befreiungen nach § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b oder c ist in diesem Fall ausgeschlossen. Dabei sollen die schriftliche Erklärung des Arbeitnehmers sowie die Höhe der Beteiligung zur klaren Dokumentation verpflichtend im Lohnkonto aufgenommen werden. Damit soll die Vollziehbarkeit der Regelung auch in Folgeperioden gewährleistet werden. Erfolgt daher eine solche Aufnahme im Lohnkonto nicht, soll dies ein Anwendungshindernis für die Befreiung darstellen.
- Nach § 20 Abs. 1 Z 7 sind Aufwendungen und Ausgaben für das Entgelt für Arbeits- und Werkleistungen nicht abzugsfähig, soweit es den Betrag von 500.000 Euro übersteigt. Die unentgeltliche Überlassung von Kapitalanteilen im Rahmen des § 67a stellt ein Entgelt iSd § 20 Abs. 1 Z 7 dar und ist daher für die Anwendung der Bestimmung relevant. Bei Abgabe der Beteiligung steht die Höhe des geldwerten Vorteils allerdings nicht fest. Sie ist vielmehr von zukünftigen Ereignissen abhängig, weil sie sich gemäß Abs. 4 Z 1 im Fall der Veräußerung nach dem Veräußerungserlös in den anderen Fällen nach dem gemeinen Wert richtet. Somit kann zum Zeitpunkt der Abgabe der Kapitalanteile durch den Arbeitgeber nicht klar beurteilt werden, ob das Abzugsverbot greift oder nicht. Um für das Wirtschaftsjahr der Abgabe der Beteiligung eine klare Beurteilung in Bezug auf § 20 Abs. 1 Z 7 zu ermöglichen, soll daher festgelegt werden, dass das Entgelt nach den Anschaffungskosten der Kapitalanteile zu bemessen ist.

In Abs. 3 soll geregelt werden, zu welchem Zeitpunkt der geldwerte Vorteil als zugeflossen gilt:

- In Z 1 soll der typische Fall eines „Exit“ erfasst werden, d.h. die Veräußerung der Anteile an einen Investor. Demnach gilt der geldwerte Vorteil beim Arbeitnehmer als zugeflossen, soweit dieser seine Anteile veräußert; das erfasst die Veräußerung an Dritte wie auch z. B. die (verpflichtende) Zurückveräußerung oder unentgeltliche Rückübertragung an den Arbeitgeber. In der Regel wird dabei der Arbeitgeber der Veräußerung der Anteile durch den Arbeitnehmer zustimmen, womit die Vinkulierung aufgehoben wird. Einlagenrückzahlungen gelten gemäß § 4 Abs. 12 als Veräußerung der Beteiligung. Soweit die Rückübertragung unentgeltlich stattfindet, sind der Veräußerungserlös und damit der geldwerte Vorteil mit null zu bewerten, weshalb es in diesem Fall auch zu keiner Versteuerung kommen soll.
- Z 2 regelt den Fall der Beendigung des Dienstverhältnisses: Grundsätzlich soll die Beendigung des Dienstverhältnisses auch in diesem Zeitpunkt zu einer Besteuerung des geldwerten Vorteils führen. Dabei soll auch das Ende der steuerlichen Arbeitnehmereigenschaft als Beendigung des Dienstverhältnisses anzusehen sein. Wenn also ein bisheriger Arbeitnehmer beispielsweise Gesellschafter-Geschäftsführer mit einer Beteiligung von zumindest 25 Prozent an der Gesellschaft wird und daher im steuerlichen Sinne nicht mehr als Arbeitnehmer gilt, liegt eine Beendigung des Dienstverhältnisses und demnach ein Zuflusstatbestand vor. Davon soll abgesehen werden können, wenn die Anteile am Unternehmen so ausgestaltet werden, dass kein Stimmrecht und kein Recht auf Anfechtung oder Nichtigerklärung von Gesellschafterbeschlüssen vorgesehen ist und dass deren Inhaber entweder individuell im Firmenbuch eingetragen oder in einem Anteilsbuch oder einem vergleichbaren Verzeichnis erfasst werden und durch eine weitere Einbindung des Arbeitgebers

(Haftung) die spätere Besteuerung sichergestellt ist. Insbesondere sollen damit Unternehmenswert-Anteilen gemäß § 9 des Flexible Kapitalgesellschafts Gesetz (FlexKapGG) von der Regelung erfasst sein, die abstrakte Formulierung soll aber sicherstellen, dass auch andere Rechtsformen bei entsprechender Ausgestaltung von Substanzgenussrechten die Voraussetzungen erfüllen können. Um bei Vorliegen dieser Anteile einen Zufluss im Zeitpunkt der Beendigung zu verhindern, soll bei Beendigung des Dienstverhältnisses der Arbeitgeber diesen Umstand im Lohnzettel angeben. Wenn der Arbeitgeber diese Möglichkeit in Anspruch nimmt, erfolgt der Zufluss erst, sobald einer der weiteren Tatbestände des Abs. 3 verwirklicht wird (etwa bei Veräußerung der Anteile, Aufhebung der Vinkulierung, Tod oder Wegfall des Arbeitgebers). Wenn auf Grund der Veräußerung der Anteile (Z 1) oder der Aufhebung der Vinkulierung (Z 3) erst nach Beendigung des Dienstverhältnisses ein Zufluss stattfindet, soll der Arbeitgeber zudem verpflichtet werden, den Zufluss dem Finanzamt Österreich mitzuteilen. Dadurch soll sichergestellt werden, dass eine Überprüfung der korrekten Veranlagung erfolgen kann. In diesem Fall soll der Arbeitgeber zudem auch nach Beendigung des Dienstverhältnisses für die Entrichtung der Steuer haften, weil durch die individuelle Aufzeichnungsverpflichtung der Gesellschafter im Anteilsbuch (wie etwa in § 9 Abs. 7 FlexKapGG) in Verbindung mit der Vinkulierung sichergestellt ist, dass der Arbeitgeber die für die Versteuerung notwendigen Informationen erhält und sich dementsprechend durch zivilrechtliche Regelungen in die Lage versetzen kann, eine korrekte Entrichtung sicherzustellen. Da eine Umwandlung von Unternehmenswert-Anteilen in Geschäftsanteile gemäß § 9 Abs. 9 FlexKapGG keine steuerpflichtige Realisierung darstellt, soll ein solche Umwandlung – auch nach Beendigung des Dienstverhältnisses – zu keinem Zufluss des geldwerten Vorteils führen. Der Zufluss soll daher auch in diesen Fällen erst erfolgen, wenn einer der weiteren Tatbestände des Abs. 3 verwirklicht wird. Alternativ kann auch bei Vorliegen von Unternehmenswert-Anteilen bzw. anderen die Voraussetzungen des Abs. 3 Z 2 erfüllenden Anteilen die sofortige Versteuerung bei Beendigung des Dienstverhältnisses durch den Arbeitgeber vorgenommen werden.

- Z 3 soll einen Auffangtatbestand für jene Fälle darstellen, in denen die Vinkulierung zwar aufgehoben wird – etwa auch durch gerichtliche Ersetzung der Zustimmung –, aber eine Veräußerung im selben Kalenderjahr nicht stattfindet. Auch bei Aufhebung der Vinkulierung, um bloß unentgeltliche Übertragungen zu ermöglichen, soll Z 3 zur Anwendung kommen. Dadurch soll sichergestellt werden, dass die Vinkulierung als grundlegende Voraussetzung für die Gewährung des Steueraufschubs über den gesamten Zeitraum erhalten bleibt und die Abwicklung im Rahmen der Lohnverrechnung durch den Arbeitgeber möglichst einfach administrierbar ist. Wird die Vinkulierung im Zuge der Beendigung des Dienstverhältnisses aufgehoben, ist Z 2 anzuwenden. Wird hingegen seitens des Arbeitgebers die Zuflussverschiebung gemäß Z 2 erklärt und erfolgt zu einem späteren Zeitpunkt eine Aufhebung der Vinkulierung, erfolgt der Zufluss gemäß Z 3; dies gilt auch, wenn die Aufhebung der Vinkulierung noch im selben Jahr erfolgt.
- Neben der Liquidation des Arbeitgebers soll gemäß Z 4 auch der Tod des Arbeitnehmers zu einem Zufluss führen.
- Die Mobilität der Arbeitnehmer spielt in der Praxis eine bedeutende Rolle. Werden Start-Up-Mitarbeiterbeteiligungen im Sinne von § 67a gewährt, gelten sowohl der geldwerte Vorteil bei Gewährung als auch allfällige Wertsteigerungen als Einkünfte gemäß Art. 15 OECD-MA, solange der Arbeitnehmer nicht frei über die Beteiligung verfügen kann (siehe OECD-Musterkommentar zu Artikel 15, Rz 12.2.). Aufgrund des im Anwendungsbereich von Art. 15 OECD-MA geltenden Kausalitätsprinzips sind die Einkünfte in jenem Staat zu besteuern, in dem der Arbeitnehmer die der Vergütung zugrundeliegende Tätigkeit ab Gewährung ausübt. Dies gilt unabhängig davon, ob der Arbeitnehmer im Zeitpunkt der innerstaatlichen Einkünfterealisierung noch in diesem Staat tätig ist. Wird daher der Arbeitnehmer zwischen Gewährung der Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung und freier Verfügbarkeit über die Beteiligung in verschiedenen Staaten tätig, sind die Einkünfte nach den in diesem Zeitraum geleisteten Arbeitstagen aufzuteilen. Folglich führt alleine der Wegzug des Arbeitnehmers oder die Verlegung des Arbeitsorts ins Ausland, dem Grunde nach zu keiner Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts. Ein eigener Wegzugstatbestand auf Ebene der Arbeitnehmer soll daher nicht vorgesehen werden. Jedoch soll die Erhebung der Steuer durch Z 5 insbesondere in jenen Fällen sichergestellt werden, in denen der Arbeitgeber, der den Lohnsteuerabzug vornimmt, (ohne Liquidation) ins Ausland verzieht. Es soll daher im Sinne einer Abschlussbesteuerung auch dann zu einem Zufluss kommen, wenn die ertragsteuerlichen Pflichten des Arbeitgebers künftig nicht mehr wahrgenommen werden. Kein Zufluss gemäß Z 5 findet hingegen statt, wenn den Verpflichtungen weiterhin freiwillig nachgekommen wird (z. B. durch den ausländischen Arbeitgeber). Sobald der Arbeitnehmer frei über die Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung verfügen kann, z. B. wenn die Vinkulierung aufgehoben wird, fallen die ab freier Verfügbarkeit

angefallenen Wertsteigerungen nicht mehr unter Art. 15 OECD-MA, sondern sind vom Anwendungsbereich des Art. 13 OECD-MA erfasst. Findet danach eine wegzugsbedingte Einschränkung des Besteuerungsrechts statt (Art. 13 Abs. 5 OECD-MA), greift die Entstrickungsbesteuerung des § 27 Abs. 6 Z 1.

In Abs. 4 sollen die Sondervorschriften für die Besteuerung von Start-Up-Mitarbeiterbeteiligungen geregelt werden:

- Die Z 1 und 2 sollen die Bemessung des geldwerten Vorteils und die Anwendung eines festen Satzes regeln: Da die Beteiligung im Regelfall veräußert wird, ist für diesen Fall der Veräußerungserlös als Bemessungsgrundlage heranzuziehen, was die Anwendung erheblich erleichtert. Sofern in den Folgejahren der Veräußerung insbesondere im Rahmen einer sogenannten „earn-out“-Klausel eine Anpassung des Veräußerungserlöses erfolgt, soll vorgesehen werden, dass diese Anpassung als rückwirkendes Ereignis gemäß § 295a BAO im Jahr der Veräußerung zu berücksichtigen ist. Sollte (ausnahmsweise) ein anderer Zuflussstatbestand des Abs. 3 verwirklicht werden, soll auf den gemeinen Wert der Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung im Zuflusszeitpunkt abgestellt werden; klargestellt wird für diesen Fall, dass dieser in weiterer Folge die steuerlichen Anschaffungskosten darstellt. Jedenfalls sollen vom geldwerten Vorteil Zahlungen gemäß Abs. 2 Z 1, die bis zur Höhe des Nennwerts der Anteile geleistet wurden, abzuziehen sein. Die weitere Besteuerung der Beteiligung erfolgt nach den allgemeinen Grundsätzen des § 27.
- Die Regelung verfolgt – neben der Einräumung des Vorteils aus dem Besteuerungsaufschub – das besondere Ziel, die Notwendigkeit einer komplexen Bewertung der Beteiligung möglichst zu vermeiden und eine einheitliche Steuererhebung mittels Lohnsteuerabzug zu ermöglichen. In die Besteuerung des geldwerten Vorteils soll daher auch die Erfassung der seit der Abgabe eingetretenen „Wertsteigerungskomponente“ einfließen. Sie wird vereinfachend mit 75% der Bemessungsgrundlage (idR des Veräußerungserlöses) angesetzt. Für diesen Anteil soll ein fester (Lohn)Steuersatz von 27,5% zur Anwendung kommen, der der Höhe nach dem entsprechenden KESt-Satz entspricht. Beim geldwerten Vorteil aus der Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung soll es sich um einen sonstigen Bezug handeln.
- Um dem Aspekt der Bindung an das Unternehmen Rechnung zu tragen, soll die Anwendung des festen Satzes nur möglich sein, wenn das Dienstverhältnis zumindest zwei Jahre angedauert hat. Darüber hinaus soll sie den Ablauf einer Frist von drei Jahren ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Abgabe von Start-Up-Mitarbeiterbeteiligungen an den jeweiligen Arbeitnehmer erfordern. Die Frist läuft vom Zeitpunkt der erstmaligen Abgabe einer Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung, sodass auch in Fällen, in denen Anteile (sukzessive) zugewendet werden, eine einheitliche steuerliche Behandlung der gesamten Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung sichergestellt ist. In derartigen Fällen genügt es für alle Anteile, wenn die Frist hinsichtlich der ersten gewährten Tranche erfüllt ist. Wird der Zufluss gemäß Abs. 3 Z 2 durch die Beendigung des Dienstverhältnisses verursacht, soll nur auf das zwei Jahre andauernde Dienstverhältnis abgestellt werden und der Zeitpunkt der erstmaligen Abgabe nicht relevant sein. In der Praxis wird es sich anbieten, ein Rückkaufrecht des Arbeitgebers, allenfalls auch zu einem festgelegten Preis, bei Beendigung des Dienstverhältnisses zumindest innerhalb der Zweijahresfrist vorzusehen. Bei Tod des Arbeitnehmers soll die Anwendung des festen Satzes auch dann möglich sein, wenn die Behaltefrist von drei Jahren nicht erfüllt wird bzw. das Dienstverhältnis nicht mindestens zwei Jahre gedauert hat.
- Soweit beim Lohnsteuerabzug der feste Satz nicht anzuwenden ist, soll die steuerliche Erfassung nach § 67 Abs. 10 als sonstiger Bezug nach dem Lohnsteuertarif erfolgen; dies betrifft einerseits jene Fälle, in denen die Fristen nicht erfüllt sind, andererseits jenen Teil der Bemessungsgrundlage, der auch bei Erfüllung der Frist nicht mit einem festen Satz zu erfassen ist (25% der Bemessungsgrundlage).
- In Z 3 soll jener (Sonder)Fall geregelt werden, in denen kein Lohnsteuerabzug vorzunehmen ist, sondern die Besteuerung im Rahmen der (Arbeitnehmer)veranlagung erfolgen soll: Dazu soll es kommen, wenn der geldwerte Vorteil entsprechend den Regelungen des Abs. 3 erst nach Beendigung des Dienstverhältnisses zufließt. Das ist der Fall, wenn der ehemalige Arbeitnehmer die Anteile veräußert oder ein anderer Zuflussstatbestand nach Beendigung des Dienstverhältnisses verwirklicht wird.
- Erfolgt die Besteuerung nicht im Wege des Lohnsteuerabzuges, soll in § 41 Abs. 1 Z 17 ein Pflichtveranlagungstatbestand und in § 42 Abs. 1 Z 3 die Steuererklärungspflicht vorgesehen werden.
- Z 4 soll unerwünschten Gestaltungen entgegenwirken: Gewinnausschüttungen gelten als (tarif)lohnsteuerpflichtige Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 10, soweit sie den Anspruch übersteigen, der sich aus dem quotenmäßigen Anteil am Kapital ergeben würde (alineare Gewinnausschüttungen). Sofern alineare Gewinnausschüttungen nachweislich aufgrund anderer wirtschaftlicher Gründe (z. B.

umgründungssteuerliche Begleitmaßnahmen) erfolgen, soll dies jedoch unschädlich sein. Damit soll auch vermieden werden, dass sich die Regelung allgemein auf die Lohnpolitik negativ auswirkt. Soweit Gewinnausschüttungen nicht unter diese Regelung fallen, stellen diese beim Arbeitnehmer Einkünfte aus Kapitalvermögen dar und unterliegen nach Maßgabe der §§ 93 ff dem Kapitalertragsteuerabzug.

- Z 5 soll Rechtssicherheit hinsichtlich der Besteuerungsfolgen bei Abgabe von Anteilen durch den Gesellschafter des Arbeitgebers schaffen: Um zu vermeiden, dass ein solcher Vorgang im Sinne einer Doppelmaßnahme als Einlage (Tausch) in die Gesellschaft und Abgabe durch diese (Betriebsausgabe) gesehen wird, und damit eine Bewertung der Anteile sowie Besteuerungsfolgen beim Gesellschafter nach sich zieht, soll vorgesehen werden, dass die Abgabe einen unmittelbareren Vorteil aus dem Dienstverhältnis von dritter Seite darstellt. Beim Gesellschafter sollen die Anschaffungskosten für seine Anteile durch die Abgabe in Summe gleichbleiben, sodass er steuerlich – durch geminderte Anschaffungskosten – keinen Nachteil durch die Abgabe der Anteile erleidet. Gleichzeitig soll durch eine Absenkung der Anschaffungskosten für empfangene Zahlungen der Mitarbeiter (in Höhe des Nominales) sichergestellt werden, dass diese Beträge steuerhängig sind, aber nicht zu einer Sofortbesteuerung führen. Da der Gesellschafter die Anteile auch in einem Betriebsvermögen halten könnte, soll durch Anführung der Buchwerte im Klammerausdruck auch die Anwendbarkeit der Regelung für solche Fälle klargestellt sein.
- In Abs. 5 soll geregelt werden, dass die SV-Beiträge für eine Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung nach § 50a ASVG immer vom laufenden Arbeitslohn abzuziehen sind, unabhängig davon, ob ein Zufluss für die Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung erfolgt ist oder die Versteuerung erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt. Es hat keine Aufteilung der SV-Beiträge auf die laufend und die festversteuerten Bezüge nach § 67a zu erfolgen.

Im Interesse der korrekten steuerlichen Erfassung soll zudem die Lohnkontenverordnung in Bezug auf die Neuregelung angepasst werden.

Die Regelung soll für Anteile gelten, die erstmals ab dem 1. Jänner 2024 abgegeben werden, und erstmalig beim Lohnsteuerabzug 2024 oder der Einkommensteuerveranlagung 2024 anzuwenden sein.

Zu Artikel 2 (Änderung des Körperschaftsteuergesetzes 1988)

Zu Z 1 und Z 2 (§ 24 Abs. 4 und § 26c Z 92):

Vor dem Hintergrund der mit dem GesRÄG 2023 erfolgten Herabsetzung des gesetzlichen Mindeststammkapitals von GmbH von 35.000 auf 10.000 Euro (§ 6 Abs. 1 GmbHG) kann das mit dem AbgÄG 2014 eingeführte steuerliche Privileg der ermäßigten Mindeststeuer des § 24 Abs. 4 Z 3 entfallen. Die Regelung des § 24 Abs. 4 Z 3 soll abgestimmt auf das Inkrafttreten des § 6 Abs. 1 GmbHG mit Ablauf des 31. Dezember 2023 außer Kraft treten.

Zu Artikel 3 (Änderung des Umgründungssteuergesetzes)

Es soll die mit dem Flexible Kapitalgesellschafts-Gesetz neu eingeführte Gesellschaftsform der „Flexiblen Kapitalgesellschaft“ in der Aufzählung ergänzt werden.

Zu Artikel 4 (Änderung der Bundesabgabenordnung)

Zu Z 1 bis Z 3 (§ 80 Abs. 3, § 160 Abs. 3 und § 323 Abs. 81 BAO):

Die Änderungen dienen der Verweisanpassung, die durch die Schaffung einer neuen Rechtsform („Flexible Kapitalgesellschaft“) notwendig wird.

Zu Artikel 5 (Änderung des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes)

Zu Z 1 und Z 2 (§ 50a und § 784):

Die mit der Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988 vorgesehenen Begünstigungen für Start-Up-Mitarbeiterbeteiligungen sollen auch im Beitragsrecht des ASVG nachvollzogen werden.

Eine gänzlich deckungsgleiche Regelung mit jener des Steuerrechts ist im Hinblick auf systemische Unterschiede zwischen dem Beitrags- und Steuerrecht (z. B. Begrenzung der Beitragspflicht durch die Höchstbeitragsgrundlage kombiniert mit einem System fester Beitragssätze, Aufteilung der Beitragslast auf Dienstgeber/innen und Dienstnehmer/innen) weder systemkonform umsetzbar noch erforderlich.

Die vorliegende Regelung soll jedoch sicherstellen, dass die zentralen Anliegen des Steuermodells auch im Beitragsrecht der Sozialversicherung ihren Niederschlag finden:

Der Besteuerungsaufschub wird beitragsrechtlich insofern abgebildet, als auch das Entstehen der Beitragspflicht im laufenden Dienstverhältnis bis zur tatsächlichen Veräußerung der Mitarbeiterbeteiligungen oder dem Eintritt anderer Umstände aufgeschoben wird.

Dieser Aufschub beschränkt sich aber jedenfalls auf die Dauer des Dienstverhältnisses, da eine vom Bestand des Dienstverhältnisses losgelöste Beitragspflicht nicht vorgesehen ist, zumal sie im Vollzug auf erhebliche Probleme stoßen würde.

Im Hinblick auf die komplexe Bewertung des geldwerten Vorteils der Beteiligungen ermöglicht die Normierung einer fixen Beitragsgrundlage eine zentrale Vereinfachung im Rahmen der Lohnverrechnung, die ihrerseits durch die allgemeine Beschränkung durch die Höchstbeitragsgrundlage (vgl. § 45 ASVG) limitiert ist.

Zu Artikel 6 (Änderung des Kommunalsteuergesetzes 1993) und Artikel 7 (Änderung des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967)

In Übereinstimmung mit der Systematik der steuerlichen Behandlung von Start-Up-Mitarbeiterbeteiligungen im Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) sollen nur jene geldwerten Vorteile kommunalsteuerpflichtig und dienstgeberbeitragspflichtig sein, die gemäß § 67a Abs. 4 Z 2 EStG 1988 nach dem Tarif zu besteuern sind (§ 67 Abs. 10 EStG 1988), nicht jedoch jener Teil des Zuflusses, der dem festen Satz von 27,5 % unterliegt. Vor dem Zufluss gemäß § 67a Abs. 3 EStG 1988 besteht keine Kommunalsteuerpflicht und Dienstgeberbeitragspflicht, da es sich um keine Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 handelt, solange kein geldwerter Vorteil gemäß § 15 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zugeflossen ist.