

An das
Bundesministerium für Finanzen
Johannesgasse 5
1010 Wien

Wien, am 07.07.2023
GZ: 271/23

Geschäftszahl: 2023-0.392.393

Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Körperschaftsteuergesetz 1988, das Umgründungssteuergesetz, die Bundesabgabenordnung, das Allgemeine Sozialversicherungsgesetz, das Kommunalsteuergesetz 1993 und das Familienlastenausgleichsgesetz 1967 geändert werden (Start-Up-Förderungsgesetz);

Begutachtungsverfahren

Sehr geehrte Damen und Herren!

Mit Schreiben vom 26. Mai 2023, bei der Österreichischen Notariatskammer am selben Tag eingelangt, hat das Bundesministerium für Finanzen ("BMF") den Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Körperschaftsteuergesetz 1988, das Umgründungssteuergesetz, die Bundesabgabenordnung, das Allgemeine Sozialversicherungsgesetz, das Kommunalsteuergesetz 1993 und das Familienlastenausgleichsgesetz 1967 geändert werden (Start-Up-Förderungsgesetz), übermittelt und ersucht, dazu bis 07. Juli 2023 eine Stellungnahme abzugeben.

Die Österreichische Notariatskammer bedankt sich für die Möglichkeit, sich zum vorliegenden Entwurf äußern zu können, und erlaubt sich, nachstehende

Stellungnahme

abzugeben:

Erklärtes Ziel des Gesetzesentwurfes ist es, die Bindung von Mitarbeiter:innen an das Unternehmen zu fördern.¹ Die Österreichische Notariatskammer unterstützt dieses Vorhaben aus volkswirtschaftlichen Gründen ausdrücklich.

¹ Vgl Seite 1 des Entwurfs der Erläuterungen, I. Allgemeinen Teil „Hauptgesichtspunkte des Entwurfs“, „Zum Einkommensteuergesetz 1988.“

Ungeachtet dieser grundsätzlichen Unterstützung bestehen seitens der Österreichischen Notariatskammer aus rechtsdogmatischer Sicht Bedenken gegen den vorliegenden Entwurf. Bei allem Wohlwollen gegenüber der politischen Gestaltungsabsicht des Gesetzgebers dürfen in die Sphäre des Verfassungsrechtes hineinreichende Bedenken nicht unerwähnt bleiben.

Als Kern der bestehenden Problematik muss hiebei vor allem der Umstand gesehen werden, dass ein derart grundlegendes und durchaus komplexes neues System der Besteuerung erst dann widerspruchsfrei in die österreichische Rechtsordnung implementiert werden kann, wenn weitere gesetzgeberische Begleitmaßnahmen an der Schnittstelle zwischen Zivil-, Arbeits- und Steuerrecht gesetzt wurden; andernfalls drohen der Praxis und der befassten Vollziehung aus rechtstaatlicher Sicht unerwünschte Wertungswidersprüche und Rechtsunsicherheit.

Zum Entwurf im Einzelnen:

1. zu § 67a Abs. 2 Z 1 EStG 1988:

In Abs. 2 Z 1 des Entwurfes ist vorgesehen, dass die Gewährung von Anteilen an einen oder mehrere Arbeitnehmer:innen aus sachlichen, betriebsbezogenen Gründen erfolgen kann.

Hier ist zunächst zu berücksichtigen, dass jene gesetzliche Bestimmung, die offenbar als Grundlage der Überlegungen dient (§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. b) und c)), verlangt, dass der Vorteil allen Arbeitnehmer:innen oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmer:innen gewährt wird. Als (notwendiger) Ausgleich für diesen Paradigmenwechsel sollen künftig „sachliche“ und „betriebsbezogene“ Gründe an Bedeutung gewinnen.

Die Österreichische Notariatskammer erlaubt sich darauf hinzuweisen, dass es sich sowohl bei „sachlich“ als auch bei „betriebsbezogen“ jeweils um äußerst unbestimmte Gesetzesbegriffe handelt, deren (Un-) Bestimmtheit das Potential für Unsicherheiten in der praktischen Anwendung bietet und im Streitfall durch den VfGH an Art. 18 Abs. 1 B-VG zu messen sein wird.

Vom Gesamtkonzept der neuen Regelung erscheint es der Österreichischen Notariatskammer weiters sinnvoll, etwa mitarbeitende Angehörige (§ 25 BAO) der wirtschaftlichen Eigentümer des Unternehmens von der steuerlichen Begünstigungsvorschrift des § 67a EStG 1988 auszunehmen. Die Gewährung von Anteilen an Angehörige erfolgt in den wenigsten Fällen aus sachlichen und/ oder betriebsbezogenen Erwägungen.



Der Entwurf bietet zudem die Möglichkeit, (auch mehreren) Mitarbeiter:innen, die gemäß Abs. 2 Z 4 des Entwurfes bis maximal 10 % am Unternehmen unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind, einen steuerlichen Vorteil zu verschaffen. Durch Anwendung der „*Flax-Tax*“ in Form des in Abs. 4 vorgesehenen besonderen („festen“) Steuersatzes von 27,5 % käme es in derartigen Fällen zu einem Steuersplitting zu Lasten des Fiskus. Die im Entwurf vorgesehene gesetzliche Fiktion, der zufolge „die Gewährung lediglich zum Nennwert für die Anwendung dieser Bestimmung als unentgeltliche Gewährung gilt“, dürfte man aus systematischem Blickwinkel als materielle Norm der Einkünfteermittlung eher in Abs. 4 Z 1 als – wie im derzeit vorliegenden Entwurf vorgesehen – in Abs. 2. Z 1 erwarten. Im Übrigen wird an dieser Stelle – auch in Hinblick auf die Gefahr einer unternehmensrechtlich unzulässigen Einlagenrückgewähr und/oder Unter-Pari-Emission – auf die Anmerkungen zu § 67a im Allgemeinen verwiesen (siehe hierzu unter 4).

2. zu § 67a Abs. 2 Z 3 EStG 1988:

Nach Abs. 2 Z 3 des Entwurfes soll die steuerliche Regelung der Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung („Mitarbeiterbeteiligung neu“) nur dann zur Anwendung kommen, wenn der/dem Arbeitnehmer:in innerhalb von zehn Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres der Unternehmensgründung Anteile gewährt werden.

Begreift man das System der Mitarbeiterbeteiligung neu als Begünstigung – der Entwurf der Erläuterungen² und die in Abs. 4 Z 2 des Entwurfes mit einem besonderen Steuersatz von 27,5 % angedachte „*Flat-Tax*“ lassen keine Schlüsse auf eine gegenteilige Absicht der Legistik zu – stellt sich die Frage, warum ausschließlich neu gegründete Unternehmen und deren Mitarbeiter:innen von dieser Regelung profitieren sollen.

Während die in Abs. 2 Z 2 vorgesehenen Größenmerkmale, welche die Anwendbarkeit der Mitarbeiterbeteiligung neu auszuschließen, argumentierbar erscheinen, bestehen gegen den allgemeinen, undifferenzierten Ausschluss – ausschließlich nach dem Kriterium der zeitlichen Dauer der Schaffung der betrieblichen Struktur des Unternehmens – von anderen Unternehmen, die schon vor mehr als zehn Jahren gegründet wurden, gleichheitsrechtliche Bedenken. Im Ergebnis werden deren Mitarbeiter:innen ohne erkennbare sachliche Rechtfertigung vom System der Mitarbeiterbeteiligung neu ausgeschlossen, obwohl auch auf diese im Entwurf ausgeschlossenen Unternehmen und deren Mitarbeiter:innen das erklärte Ziel des Gesetzesentwurfes, nämlich die Bindung von Mitarbeiter:innen an das Unternehmen zu fördern, in gleichem Ausmaß zutrifft.

² Vgl argumentativ beispielsweise Seite 2 des Entwurfs der Erläuterungen, II. Besonderer Teil, Zu Artikel 1 (Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988), zu Z 2, Z 3 Z 4, Z 5 und Z 7 (§ 41 Abs. 1 Z 17 und Abs. 4, § 42 Abs. 1 Z 3, § 62 Z 3, 4 und 5, § 67a und § 124b Z 435): „*Die unentgeltliche Abgabe von Kapitalanteilen im Zusammenhang mit einer Gehaltsumwandlung durch Reduktion des kollektivvertraglichen Mindestlohns ist von dieser Regelung nicht umfasst und daher nicht begünstigt.*“

Soweit im Entwurf der Erläuterungen auf die Bestimmungen des § 3 Abs. 2 Z 15 lit. b) bis d) aktueller Fassung abgestellt wird, ist anzumerken, dass diese allen Unternehmen offenstehende Bestimmung kein gleichwertiger Ersatz für jene Unternehmen ist, die nach § 67a des Entwurfes vom System der Mitarbeiterbeteiligung neu ausgeschlossen sein sollen; dies schon allein deshalb nicht, weil die Befreiungsbestimmungen des § 3 betraglich der Höhe nach begrenzt sind, der geldwerte Vorteil iSd § 67a iVm § 15 Abs. 2 Z 1 aber nicht, sodass auf 75 % der Einkünfte gemäß § 67a im Zeitpunkt des Zuflusses iSd Abs. 3 des Entwurfs – der Höhe nach unbegrenzt – grundsätzlich der besondere Steuersatz von 27,5 % zur Anwendung gelangt.

Der beabsichtigte Ausschluss von länger bestehenden Unternehmen und deren Mitarbeiter:innen ist sachlich nur schwer zu rechtfertigen. Diesen Unternehmen droht als Arbeitgeber:innen ein gravierender Wettbewerbsnachteil gegenüber sogenannten „Start-Up’s“. Zu einer Benachteiligung des Wettbewerbs bestehender Unternehmen sollte es nach Ansicht der Österreichischen Notariatskammer jedoch tunlichst nicht kommen, sodass unter diesem Aspekt eine unterschiedliche steuerliche Behandlung nicht nur verfassungsrechtlich bedenklich, sondern auch für den Wirtschaftsstandort Österreich nachteilig wäre.

Das vorgesehene und im Entwurf zum Ausdruck kommende Konzept ist nach Meinung der Österreichischen Notariatskammer folglich grundlegend zu überarbeiten. Andernfalls käme es – wie oben dargelegt – zu einer unlauteren Benachteiligung bestehender Unternehmen, was aufgrund des Gewichts der bestehenden Bedenken nochmals betont werden soll.

3. zu § 67a Abs. 1 EStG 1988:

Absatz 1 des Entwurfes knüpft an die Abgabe von Kapitalanteilen (Beteiligungen) an.

Der Entwurf stellt hier offenbar nur auf Arbeitgeber:innen ab, deren Unternehmen in Form von Kapitalgesellschaften (gegründet und) betrieben werden. Hingegen sind Unternehmen, die in anderen Rechtsformen geführt werden, und deren Arbeitnehmer:innen offenbar nicht vom Anwendungsbereich umfasst.

Auch gegen diese Einschränkung bestehen verfassungsrechtliche Bedenken. Die Österreichische Notariatskammer sieht hierin einen möglichen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz. Dies deshalb, da andere Unternehmen als Kapitalgesellschaften augenscheinlich nicht die Möglichkeit erhalten sollen, für ihre verdienstvollen Mitarbeiter:innen die steuerlich begünstigende Mitarbeiterbeteiligung neu einzuführen. Auch diese Einschränkung stellt aus Sicht der Österreichischen Notariatskammer eine Benachteiligung dar, die geeignet ist, eine Wettbewerbsverzerrung zu bewirken.

Hierbei ist auch zu berücksichtigen, dass für viele Unternehmen, die bislang nicht in Form einer Kapitalgesellschaft betrieben wurden, eine Rechtsformänderung im Wege einer Umgründung in das Gewand einer Kapitalgesellschaft – oftmals aus berufsrechtlichen Gründen – nicht zur Verfügung steht und/oder diese aus denselben Gründen keine Mitarbeiter:innen beteiligen dürfen (z.B. Rechtsanwält:innen).

Diese Ungleichbehandlung wird durch den Entwurf der Erläuterungen³ weiter unterstrichen, wo es heißt: *„Die Abgabe muss jedenfalls unmittelbar durch die/den Arbeitgeber:in, also die Gesellschaft selbst, erfolgen, eine Zuwendung von Geschäftsanteilen von dritter Seite soll nicht im Rahmen der Begünstigung möglich sein.“*

Für solche Unternehmer:innen scheidet nach dem vorliegenden Entwurf – wie soeben dargelegt – eine steuerlich gleichwertige Beteiligung ihrer Mitarbeiter:innen in Form der Zuwendung von Gesellschaftsanteilen von dritter Seite aus. Solchen Unternehmen wird daher die Möglichkeit genommen, ihre Arbeitnehmer:innen in den Genuss einer steuerlichen Begünstigung durch eine Mitarbeiterbeteiligung zu bringen.

Es ist nach Ansicht der Österreichischen Notariatskammer sachlich nicht gerechtfertigt, diese Unternehmen und deren Mitarbeiter:innen vom System der Mitarbeiterbeteiligung auszuschließen; dasselbe trifft auch auf die steuerlichen Mitunternehmerschaften (OG, KG, etc.) zu. Auch das Neugründungs-Förderungsgesetz, auf dessen § 2 Z 1 in Abs. 2 Z 3 des Entwurfes verwiesen wird, unterscheidet – wohl aufgrund der selben Überlegungen – nicht nach der Rechtsform.

Gemessen an der rechtspolitischen Intention des Gesetzgebers, die Bindung von Mitarbeiter:innen an Unternehmen zu fördern, wäre es aus Sicht der Österreichischen Notariatskammer sachgerecht, dass der Gesetzgeber auch diese Unternehmen (Freiberufler, Mitunternehmerschaften) in den Anwendungsbereich aufnimmt oder eine Parallelbestimmung im EStG einführt.

Die aktuelle Rechtslage – soweit überhaupt anwendbar – bietet keinen gleichwertigen Ersatz für derartige Unternehmen und deren Mitarbeiter:innen. Dies hätte für Unternehmen, die nicht unter § 67a EStG 1988 in der derzeit vorliegenden Fassung fallen können, negative Auswirkungen bei der Suche nach Beschäftigten.

Dementsprechend regt die Österreichische Notariatskammer an, § 67a Abs. 1 EStG 1988 entweder so zu gestalten, dass alle Unternehmen die diesbezüglichen Begünstigungen in Anspruch nehmen können, oder aber mit der Implementierung zuzuwarten, bis die erforderlichen gesetzlichen Begleitmaßnahmen – allenfalls in Kooperation mit anderen

³Vgl Seite 2 des Entwurfs der Erläuterungen, II. Besonderer Teil, Zu Artikel 1 (Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988), zu Z 2, Z 3 Z 4, Z 5 und Z 7 (§ 41 Abs. 1 Z 17 und Abs. 4, § 42 Abs. 1 Z 3, § 62 Z 3, 4 und 5, § 67a und § 124b Z 435).

Ministerien – gesetzt wurden, um eine Gleichbehandlung mit anderen Unternehmensformen gewährleisten zu können.

Zusammengefasst bestehen die Bedenken der Österreichischen Notariatskammer im Fehlen einer (sachlich nicht gerechtfertigten) gesetzlichen Möglichkeit, dass auch andere Unternehmen, die von § 67a Abs. 1 des vorliegenden Entwurfes derzeit nicht umfasst sind, ihre verdienstvollen Arbeitnehmer:innen an ihrem Unternehmen in Form einer – in gleichem Ausmaß – (ertrag-)steuerlich günstigen Mitarbeiterbeteiligung beteiligen können. Hierdurch wird das angestrebte Ziel, die Bindung von Mitarbeiter:innen an das Unternehmen zu fördern, gegenüber anderen Unternehmen erschwert.

4. zu § 67a EStG 1988 im Allgemeinen

Es fällt auf, dass im Entwurf mehrfach unterschiedliche Begrifflichkeiten verwendet werden, die jedoch offenbar jeweils dieselbe Tatsache beschreiben sollen.

Besonders augenscheinlich wird dies bei den Begriffen: „Gewährung“, „Abgabe“ und „Erhalt“. Während in den Abs. 1, Abs. 2 Z 2, Abs. 2 Z 4, Abs. 3, Abs. 4 Z 1 der Begriff „Abgabe“ verwendet wird, wird in Abs. 2 Z 1 und Abs. 2 Z 3 auf die „Gewährung“ oder „gewähren“ abgestellt; in Abs. 2 Z 6 soll es auf den „Erhalt“ ankommen.

Gemeint ist aber offenbar stets die Übertragung von Kapitalanteilen (Beteiligungen) des Unternehmens an ihre Mitarbeiter:innen. Im Sinne der Rechtssicherheit und -klarheit wäre eine einheitliche Diktion wünschenswert.

Wenn im Entwurf des § 67a an einigen Stellen von der „unentgeltlichen Abgabe“ (Abs. 1, Abs. 3, Abs. 4 Z 1) bzw. von der „unentgeltlichen Gewährung“ (Abs. 2 Z 1) ausgegangen wird, ist dies nach Ansicht der Österreichischen Notariatskammer missverständlich: In einem Arbeitsverhältnis stehen Leistung (Arbeitskraft) und Gegenleistung (Lohn) als Hauptleistungspflichten in einem synallagmatischen Austauschverhältnis. Die Abgabe/Gewährung wird daher regelmäßig nicht unentgeltlich erfolgen; sie wird oftmals entscheidende Bedingung – zumindest aber ein wesentliches Motiv – für die Begründung eines Dienstverhältnisses sein.

Tatsächlich soll zum Ausdruck gebracht werden, dass dem Erwerb der Mitarbeiterbeteiligung – für Zwecke der künftigen Besteuerung iSd Abs. 4 bei Zufluss iSd Abs. 3 des Entwurfs – iaR keine (klassische) entgeltliche Anschaffung seitens der Mitarbeiter:innen gegenübersteht. Dies deshalb nicht, da die zu beteiligenden Mitarbeiter:innen zur Herstellung des „Wirtschaftsguts Unternehmen“ erst durch ihre Arbeitskraft und Expertise beitragen. Nur unter dieser interpretativen Annahme kann aus der Formulierung im Entwurf auf einen systemkonformen Bedeutungsgehalt geschlossen werden. Die Österreichische Notariatskammer empfiehlt daher eine präzisierende Klarstellung.

Weiters darf seitens der Österreichischen Notariatskammer darauf hingewiesen werden, dass die in § 67a Abs. 2. Z 1 des Entwurfes vorgesehene unentgeltliche Gewährung von Anteilen am Unternehmen der/des Arbeitgeberin/Arbeitgebers im Hinblick auf das Verbot der Einlagenrückgewähr sowie das Verbot der Unter-Pari-Emission von Gesellschaftsanteilen auch aus unternehmensrechtlicher Sicht problematisch sein kann.

5. zu § 67a Abs. 2 Z 4 EStG 1988

Nach Abs. 2 Z 4 des Entwurfs soll eine der Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der neuen Mitarbeiterbeteiligung sein, dass die/der Arbeitnehmer:in im Zeitpunkt der Abgabe der Anteile weder unmittelbar noch mittelbar eine Beteiligung am Unternehmen der/des Arbeitgeberin/Arbeitgebers von 10 % oder mehr am Kapital hält und auch davor zu keinem Zeitpunkt 10 % oder mehr gehalten hat.

In diesem Zusammenhang stellt die Österreichische Notariatskammer zur Diskussion, ob die Einschränkung mit Wirksamkeit auch für die Vergangenheit tatsächlich sinnvoll bzw. sachgerecht ist.

Weiters sollte klargestellt werden, ob sich die Einschränkung in Bezug auf das vorgesehene unmittelbare/mittelbare Beteiligungsausmaß von 10 % oder mehr einer/eines Arbeitnehmerin/Arbeitnehmers, auf alle demselben zurechenbaren Anteile am Unternehmen der/des Arbeitgeberin/Arbeitgebers erstreckt, oder nur auf jene, die der/dem Arbeitnehmer:in maximal zu der Nominalen, sohin unentgeltlich im Sinne der in Abs. 2 Z 1 des Entwurfs vorgesehenen Fiktion, erworben hat.

Abs. 2 Z 1 des Entwurfes würde dafür sprechen, dass für Zwecke des Abs. 2 Z 4 nur jene Beteiligungen zählen sollten, die der/dem Arbeitnehmer:in unentgeltlich abgegeben wurden, nicht aber auch allfällig weitere von ihm entgeltlich – sohin nicht unentgeltlich iSd Abs. 2 Z 1 des Entwurfes – erworbenen Anteile. Letztere müssten – bei einem derartigen Verständnis – für die Zählung der 10 % - Grenze außer Ansatz bleiben (diese stellen bei Veräußerung wohl Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 EStG 1988 dar), sodass auch eine Beteiligung der/des Arbeitnehmerin/Arbeitnehmers von mehr als 10 % am Unternehmen der/des Arbeitgeberin/Arbeitgebers die Anwendbarkeit des § 67a nicht a priori ausschließen würde.

Darüber hinaus empfiehlt die Österreichische Notariatskammer den Ausschluss der Mitarbeiterbeteiligung für die Anwendbarkeit des § 67a ausdrücklich auf jene Fälle zu beschränken, in denen die/der Arbeitnehmer:in zu 10 % oder mehr am Kapital des Unternehmens der/des Arbeitgeberin/Arbeitgebers unmittelbar oder mittelbar, jedenfalls aber wirtschaftlich, beteiligt ist bzw. war.

Ohne diese Einschränkung wären dem Wortlaut nach auch Treuhandkonstruktionen vom Ausschluss der Anwendbarkeit des § 67a umfasst. Man denke an den Fall, dass einer/einem Mitarbeiter:in anlässlich der Gründung des Unternehmens mehr als 10 % der Beteiligung übertragen werden, wobei er den 10 % übersteigenden Anteil der Beteiligung nicht für sich im eigenen Namen, sondern „auf Vorrat“ für künftige Arbeitnehmer:innen, die sich dem Unternehmen in der Gründungsphase erst anschließen und dabei auch im Sinne des § 67a beteiligt werden sollen, hält.

Diese Erwägungen gelten im Wesentlichen auch iZm der gesetzlichen Fiktion des Zuflusses, wie er in § 67a Abs. 3 Z 1 des Entwurfes derzeit vorgesehen ist. Veräußert die/der Arbeitnehmer:in Anteile, die er nur zivilrechtlich hält (beispielsweise „auf Vorrat“ für künftige Mitarbeiter:innen), sollte diese Veräußerung zu keinem Zufluss bei ihm führen; eine ergänzende gesetzgeberische Klarstellung im Sinne der Rechtssicherheit wäre wünschenswert, indem beispielsweise darauf abgestellt werden könnte, dass der Zufluss im Sinne des Abs. 3 Z 1 nur stattfindet, soweit die/der Arbeitnehmer:in Anteile, die wirtschaftlich ihm zuzurechnen sind, veräußert.

6. zu § 67a Abs. 2 Z 5 EStG 1988

Gemäß § 67a Abs. 2 Z 5 des Entwurfes soll eine steuerlich begünstigte Mitarbeiterbeteiligung unter anderem davon abhängig sein, dass Arbeitnehmer:innen und Arbeitgeber:innen die Vinkulierung der Anteile zugunsten der/des Arbeitgeberin/Arbeitgebers vereinbaren.

Auch gegen dieses Erfordernis bestehen Bedenken. Einerseits befinden sich Mitarbeiter:innen im Zeitpunkt des Abschlusses eines Arbeitsvertrages als wirtschaftliche Arbeitnehmer:innen bekanntermaßen regelmäßig in einer Drucksituation. Andererseits wird dadurch die steuerliche Anerkennung einer begünstigenden Mitarbeiterbeteiligung von der Vinkulierung zugunsten eines anderen Steuersubjektes abhängig gemacht. Eine nie gänzlich auszuschließende Willkür eines Steuersubjektes sollte jedoch nicht über die steuerlichen Auswirkungen, Folgen und deren Anerkennung oder Nicht-Anerkennung bei einem anderen Steuersubjekt entscheiden.

Die Österreichische Notariatskammer regt daher an, ihre Bedenken im Gesetzwerdungsprozess durch (ersatzlose) Streichung der Z 5 zu berücksichtigen. Die Z 5 des Entwurfes bringt aus steuerlicher Sicht keinen erkennbaren Mehrwert. Dem Willen des Gesetzgebers wird ohnedies dadurch Rechnung getragen, dass dem Steuerpflichtigen gemäß Abs. 4 Z 2 des Entwurfs der Entfall der günstigen „Flat-Tax“ und Anwendung des allgemeinen Tarifs droht, wenn er vor Ablauf der vorgesehenen gesetzlichen Fristen über die Beteiligung durch Veräußerung oder Übertragung disponiert.

7. zu § 67a Abs. 3 Z 2 EStG 1988

§ 67a Abs. 3 Z 2 des Entwurfs sieht vor, dass der geldwerte Vorteil bei Beendigung des Dienstverhältnisses als zugeflossen gilt.

Diese Regelung erscheint auf den ersten Blick geradezu selbstverständlich. Bei einer konkreteren Analyse zeigt sich jedoch, dass auch diese Bestimmung zu Mißverständnissen führen könnte.

Einerseits dürfte der Wortlaut zu weit gefasst sein. Es wird nicht nach dem Grund der Beendigung des Dienstverhältnisses unterschieden, sodass dem Gesetzeswortlaut nach auch Fälle erfasst wären, die zwar zu einer sofortigen Beendigung des Dienstverhältnisses führen, aber nicht hätten führen dürfen. Man denke nur an den Fall einer ungerechtfertigten Entlassung einer/eines Arbeitnehmerin/Arbeitnehmers ohne Vorliegen eines Entlassungsgrundes. Aufgrund der vom Obersten Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung judizierten Schadenersatztheorie führt auch die ungerechtfertigte Entlassung jedenfalls zur sofortigen Beendigung des Dienstverhältnisses. Von Ausnahmefällen abgesehen ist das Klagebegehren daher nicht auf Wiedereinstellung gerichtet; vielmehr kann der ungerechtfertigt Entlassene nur Schadenersatz aus dem Titel der Kündigungsentschädigung bis zum nächstfolgenden ordentlichen Kündigungstermin verlangen. Ausgehend von dieser Zivilrechtslage erscheint es diskussionswürdig, auch in diesem Fall die Beendigung des Dienstverhältnisses als Zeitpunkt des Zuflusses des geldwerten Vorteils gesetzlich zu fingieren. Die Konsequenzen dieser Antinomie werden deutlich, wenn innerhalb der Kündigungsfrist eine Wertsteigerung des Unternehmens eintritt. Diese Wertsteigerung ist auch der/dem (ehemaligen) Arbeitnehmer:in *kausal* zuzurechnen. Jedenfalls sollte der/dem Arbeitnehmer:in nicht durch ein gesetzwidriges Verhalten der/des Arbeitgeberin/Arbeitgebers steuerlich schlechter gestellt werden als er bei ordnungsgemäßer Beendigung des Dienstverhältnisses unter Einhaltung der förmlichen Kündigungsfrist stünde. Andernfalls könnten durch diese steuerliche Vorschrift auch arbeitsrechtliche Schutzvorschriften zu Lasten der Arbeitnehmer:in unterlaufen werden, indem der Arbeitgeber das Dienstverhältnis bewusst vorzeitig beendet, um auf Seiten der/des Arbeitnehmerin/Arbeitnehmers drastisch nachteilige Steuerfolgen auszulösen. Die Zuflusswirkung wäre daher in diesem Fall zeitlich auf den nächstmöglichen Kündigungstermin zu beziehen.

Andererseits gibt es auch Fälle, in denen die Wertsteigerung des Unternehmens dem mitarbeiterbeteiligten Arbeitnehmer:innen *nicht kausal* zuzurechnen ist. Man denke etwa an Fälle einer Bildungskarenz.

Karenz zeichnet sich im Allgemeinen dadurch aus, dass die Hauptleistungspflichten des Arbeitsverhältnisses (das sind im Wesentlichen Arbeitskraft einerseits und Zahlung des

Lohns/Gehalts andererseits) bei dessen Fortbestand ruhen beziehungsweise zeitlich entfallen.

Wird das Dienstverhältnis zeitnah nach der Bildungskarenz beendet, führt die im Entwurf vorgesehene steuerliche Erfassung der Einkünfte aus der Mitarbeiterbeteiligung neu samt festen Steuersatz von 27,5 % – auch für die Zeit der Bildungskarenz – zu Wertungswidersprüchen. Nach dem im Entwurf vorliegenden Konzept käme die/der Arbeitnehmer:in – auch für die während der Bildungskarenz eingetretene Wertsteigerung seiner Mitarbeiterbeteiligung – in den Genuss des besonderen Steuersatzes, sofern das Dienstverhältnis nur lange genug gedauert hat.

Andere Mitarbeiter:innen (unter Umständen sogar desselben Unternehmens), denen keine Mitarbeiterbeteiligung iSd § 67a gewährt wurde, müssten für denselben Zeitraum währenddessen sie – im Gegensatz zu ihren Kolleg:innen – tatsächlich gearbeitet haben, ihre Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit zum allgemeinen Steuertarif versteuern.

Fraglich ist daher, ob für derartige Fälle die Zeiträume einer Bildungskarenz von der Anwendung des besonderen Steuersatzes ausgenommen werden sollen.

Nach dem vorliegenden Entwurf soll die Zuflussfiktion nicht für Unternehmenswert-Anteile (...) gelten.

Hintergrund dieser Ausnahme ist offenbar ein Steueraufschub, wobei die Steuerhängigkeit durch die – wohl akzessorische Haftung – des Arbeitgebers sichergestellt werden soll.

In diesem Zusammenhang drängt sich die Frage auf, ob die Einkünfte – ab Beendigung des Dienstverhältnisses – nicht systemkonformer bei einer anderen Einkunftsart, z.B. Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen wären.

8. zu § 67a Abs. 3 Z 4 und Z 5 EStG 1988

Nach § 67a Abs. 3 Z 4 des Entwurfs soll es zum Zufluss des geldwerten Vorteils – und damit zur Besteuerung beim Mitarbeiter – kommen, sobald die Beteiligung der/des Arbeitnehmer:in unmittelbar oder mittelbar 10 % am Kapital übersteigt.

Diese von § 19 EStG 1988 abweichende gesetzliche Fiktion des Zuflusses soll offensichtlich in einem Kontext mit § 67a Abs. 2 Z 4 des Entwurfs stehen. Während nach der einen Bestimmung (Abs. 2 Z 4) eine Mitarbeiterbeteiligung iSd § 67a von *vornherein* ausgeschlossen sein soll, wenn ein bestimmtes Beteiligungsausmaß überschritten wird, soll nach der anderen hier in Rede stehenden Bestimmung (Abs. 3 Z 4) der Zufluss der Einkünfte erfolgen, wenn die Beteiligung *nachträglich* ein gewisses Ausmaß übersteigt.

Nach § 67a Abs. 3 Z 5 des Entwurfs sollen die Einkünfte u.a. im Falle des Todes der/des Arbeitnehmer:in als zugeflossen gelten.

Nun kann es Fallkonstellationen geben, bei denen ein und dasselbe Ereignis – bei demselben Steuerpflichtigen – zum Zufluss sowohl nach der Z 4 als auch nach der Z 5 führt. Man denke nur an den Fall, dass zwei Angehörigen als Arbeitnehmer:innen desselben Unternehmens eine Mitarbeiterbeteiligung gewährt wird. Stirbt nun einer der beiden Arbeitnehmer:innen wird unzweifelhaft der Zufluss des geldwerten Vorteils nach Z 5 verwirklicht. Ist die/der zweite Arbeitnehmer:in nun Erbe des verstorbenen Mitarbeiters kommt es – nach dem Wortlaut des Entwurfs – auch bei ihm rückwirkend mit dem Tod des verstorbenen Mitarbeiters (§ 19 BAO) zum Zufluss gemäß Z 4, wenn die Beteiligung des überlebenden Mitarbeiters infolge des erbrechtlichen Erwerbs von bislang unter 10 % auf über 10 % steigt. An der Einkünfterealisierung beim überlebenden Mitarbeiter im Zeitpunkt des Todes des verstorbenen Angehörigen besteht aus Sicht der Österreichischen Notariatskammer jedoch keine Notwendigkeit.

Die Österreichische Notariatskammer empfiehlt daher, die Bestimmungen über den Zufluss harmonischer als bisher aufeinander abzustimmen. Etwa könnte für die Zuflusswirkung der Z 4 folgende Einschränkung normiert werden: „sobald die Beteiligung der/des Arbeitnehmer:in unmittelbar oder mittelbar 10 % am Kapital übersteigt und der 10 % übersteigende Anteil der Beteiligung nicht auf einen unentgeltlichen Erwerb zurückzuführen ist.“

Eine präzisere gesetzliche Regelung ist aus Sicht der Österreichischen Notariatskammer deshalb geboten, weil für die Frage der Anwendbarkeit des in Abs. 4 Z 2 vorgesehenen Steuersatzes von 27,5 % nur im Falle des Todes keine Mindestfristen zu erfüllen sind. Stirbt eine/ein Arbeitnehmer:in führt im oben angeführten Beispiel die Zuflussfiktion der Z 4 bei der/beim überlebenden Arbeitnehmer:in zu einer Besteuerung nach dem allgemeinen Tarif und dem Entfall der steuerlichen Begünstigung seiner Mitarbeiterbeteiligung, wenn sein Dienstverhältnis im Todeszeitpunkt der/des verstorbenen Arbeitnehmerin/Arbeitnehmers noch nicht drei Jahre gedauert hat. Ein solches Ergebnis wäre aus Sicht der Österreichischen Notariatskammer nicht sachgerecht.

Im Ergebnis käme es nach dem vorliegenden Entwurf in diesem Fall bei der/beim überlebenden Arbeitnehmer:in zu einem Zufluss der Einkünfte aus der Mitarbeiterbeteiligung der/des verstorbenen Arbeitnehmer:in nach Z 5 als dessen Erbe (begünstigt besteuert mit dem besonderen Steuersatz) und gleichzeitig auch hinsichtlich seiner originär eigenen Mitarbeiterbeteiligung zu einem Zufluss nach Z 4 (abhängig von der Dauer seines Dienstverhältnisses entweder mit dem besonderen Steuersatz oder zum allgemeinen Steuertarif).

9. zu § 67a Abs. 3 Z 6 und Abs. 4 Z 3 lit. b) EStG 1988

Nach diesen Bestimmungen soll der Zufluss des geldwerten Vorteils im Wesentlichen immer dann fingiert werden, wenn Umstände eintreten, die das Besteuerungsrecht der Republik Österreich einschränken.

Im Entwurf beider Bestimmungen wird auf § 27 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 verwiesen. Dies aus gutem Grund, hat die Mitarbeiterbeteiligung iSd § 67a doch auch starke Züge von Einkünften aus Kapitalvermögen. In manchen Fällen werden faktisch eher Einkünfte aus Kapitalvermögen, denn aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen. Die beabsichtigte Zurechnung zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit basiert wohl auf dem Gedanken des Vorrangs der Haupteinkunftsarten (§§ 21 ff EStG 1988) gegenüber den Nebeneinkunftsarten (§§ 27 ff EStG 1988).

Das ist zwar grundsätzlich richtig und entspricht dem Konzept der Einkommensteuer. Trotz dieses Befundes darf jedoch nicht außer Acht gelassen werden, dass die Lebenssachverhalte iZm Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit durchaus komplexer und vielfältiger sind. Es erscheint daher fraglich, ob mit der bloßen Verweistechnik auf § 27 EStG 1988 bzw. einzelne Teile des § 27 EStG 1988 das Auslangen gefunden werden kann. Man denke etwa daran, dass eine/ein Mitarbeiter:in Zeiten einer Bildungskarenz nutzt, um sich im Ausland fortzubilden. Ob bei angenommener Aufgabe eines Hauptwohnsitzes und des gewöhnlichen Aufenthalts des Steuerpflichtigen iSd § 26 BAO und anschließender Rückkehr zur Fortsetzung des Dienstverhältnisses nach Ablauf der Dauer der Bildungskarenz das Bedürfnis einer Zuflussfiktion besteht, ist zumindest diskussionswürdig.

10. zu § 67a Abs. 4 Z 2 und Abs. 4 Z 3 lit. b) EStG 1988

Der Entwurf geht – mit Ausnahme des Zuflusses im Todesfall der/des Arbeitnehmer:in – davon aus, dass die Erfüllung gewisser Fristen Voraussetzung für die Anwendbarkeit des besonderen Steuersatzes von 27,5 % – anstelle des allgemeinen Steuertarifs – sein sollen.

Konkret muss das Dienstverhältnis zumindest drei Jahre gedauert haben und der Zufluss in den Fällen des (...) nach Ablauf von fünf Jahren ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Abgabe einer Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung an die/den Arbeitnehmer:in erfolgt sein.

Bei Zufluss durch Beendigung des Dienstverhältnisses gemäß Abs. 3 Z 2 soll es nur auf die 3-Jahres-Frist ankommen.⁴

⁴ Vgl Seite 6 des Entwurfs der Erläuterungen, II. Besonderer Teil, Zu Artikel 1 (Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988), zu Z 2, Z 3 Z 4, Z 5 und Z 7 (§ 41 Abs. 1 Z 17 und Abs. 4, § 42 Abs. 1 Z 3, § 62 Z 3, 4 und 5, § 67a und § 124b Z 435).

Diese in Aussicht genommene Regelung kann im Falle des Zuflusses durch Beendigung des Dienstverhältnisses zu Wertungswidersprüchen führen. Man denke beispielsweise an den Fall eines gerechtfertigten (vorzeitigen) Austritts oder einer ungerechtfertigten Entlassung, sofern das Dienstverhältnis im Zeitpunkt der Beendigung noch nicht drei Jahre gedauert hat. In beiden Fällen ist die Beendigung des Dienstverhältnisses nicht vordergründig auf das Verhalten der/des Arbeitnehmer:in zurückzuführen. Durch diese steuerliche Vorschrift könnten auch arbeitsrechtliche Schutzvorschriften zu Lasten der Arbeitnehmer:innen unterlaufen werden, indem der Arbeitgeber das Dienstverhältnis bewusst vorzeitig beendet, um auf Seiten des Arbeitnehmers nachteilige Steuerfolgen auszulösen. Es scheint daher diskussionswürdig, in derartigen Fällen die Anwendbarkeit des festen Steuersatzes von 27,5 % auszuschließen.

Die Österreichische Notariatskammer regt daher eine differenzierte Regelung in Hinblick auf die (Un-) Anwendbarkeit des festen Steuersatzes an. War die/der Arbeitnehmer:in für die vorzeitige, d.h. vor Ablauf der geforderten 3-jährigen Frist erfolgende Beendigung des Dienstverhältnisses *nicht kausal*, weil er kein Fehlverhalten gesetzt hat, wäre es verfehlt, die Besteuerung seiner Einkünfte von der Anwendbarkeit des festen Steuersatzes auszuschließen. Andernfalls hätte es die/der Arbeitgeber:in in der Hand ein Verhalten zu setzen, dass sich auf die Steuerlast des anderen Steuerpflichtigen auswirkt, z.B., wenn die/der Arbeitgeber:in auf Grund geänderter Marktverhältnisse in naher Zukunft eine beträchtliche Wertsteigerung seines Unternehmens erwartet.

11. zu §§ 27 Abs. 2 Z 1 lit. a, 41 Abs. 1 Z 17, Abs. 4, 42 Abs. 1 Z 3, 62 Z 3, Z 4 und Z 5, 94 Z 2 (und Anlage 2 zu § 94 Z 2) und der Übergangsbestimmung des § 124 b Z 435 EStG 1988

Zu den beabsichtigten Änderungen bestehen keine Anmerkungen, handelt es sich im Wesentlichen doch um (bloße) Verweisungen bzw. Ergänzungen.

In Bezug auf § 42 Abs. 1 Z 3 wird festgehalten, dass der dort enthaltene Verweis auf die Z 16 des § 41 die diesbezügliche Änderung durch das AbgÄG 2023 voraussetzt.

Hinsichtlich der in § 62 ins Auge gefassten Bedenken bestehen keine Anmerkungen, sofern die im Entwurf vorgesehene Einschränkung auf den festen Steuersatz aufrecht bleibt.

12. zu § 24 Abs. 4 Z 3 und Z 4 und zur Übergangsbestimmung des § 26c Z 91 KStG 1988

Zu den beabsichtigten Änderungen bestehen keine Anmerkungen; es handelt sich um notwendige Adaptierungen, die der Klarstellung dienen.

Ungeachtet dieses juristischen Befundes geht die Österreichische Notariatskammer von einer unrichtigen Einschätzung der Auswirkungen auf den Staatshaushalt aus. Nach

Einschätzung der Österreichischen Notariatskammer wird es durch die beabsichtigte Änderung (Stichwort Herabsetzung des Stammkapitals der Gesellschaft mit beschränkter Haftung) zu weitaus größeren Mindereinnahmen des Fiskus kommen, als dies in der „Abschätzung der Auswirkungen“ unter dem Titel „Finanzielle Auswirkungen auf den Bundeshaushalt und andere öffentliche Haushalte“ auf Seite 5 des Vorblattes angenommen wird.

13. Zum UmgStrG und zu den §§ 80 Abs. 3, 160 Abs. 3 und 323 Abs. 79 BAO

Zu den beabsichtigten Änderungen bestehen keine Anmerkungen, da lediglich die neue Gesellschaftsform der Flexiblen Kapitalgesellschaft in den Gesetzestext eingearbeitet werden soll.

14. Zu § 50a ASVG

Hinsichtlich der beabsichtigten Änderungen wird – zur Vermeidung von Wiederholungen – auf die obigen Ausführungen verwiesen, und zwar:

- zu Z 1 auf die Ausführungen zu § 67a Abs. 3 Z 4 und 5 EStG 1988
- zu Z 2 auf die Ausführungen zu § 67a Abs. 3 Z 2 EStG 1988
- zu Z 4 auf die Ausführungen zu § 67a Abs. 3 Z 4 und Z 5 EStG 1988,

die sinngemäß auch für Zwecke des § 50a ASVG Berücksichtigung finden sollten.

15. Zu § 5 Abs. 2 lit f) KommStG 1993 und §§ 41 Abs. 4 lit. i) 55 Abs. 64 FLAG

Hierzu bestehen keine besonderen Anmerkungen seitens der Österreichischen Notariatskammer.

16. Fazit / Zusammenfassung

Die Österreichische Notariatskammer beurteilt (steuerliche) Maßnahmen zur Bindung der Arbeitnehmer:innen an das Unternehmen der/des Arbeitgeber:in als sinnvoll, dies umso mehr in Zeiten eines allgemein bekannten und von Unternehmer:innen beklagten Mangels an (qualifizierten) Arbeitskräften. Mitarbeiter:innen sollen vom Erfolg des Unternehmens ihrer/ihrer Arbeitgeber:in – weit mehr als bisher – profitieren können. Dies wirkt zweifelsohne motivierend auf die Arbeitnehmer:innen und erhöht deren Leistungsbereitschaft.

Naheliegenderweise kann ein solcher Motivationsschub tatsächlich in Form von Mitarbeiterbeteiligungen erfolgen. Auch gegen eine steuerliche Begünstigung/Förderung einer Mitarbeiterbeteiligung bestehen keine Bedenken. Dies jedenfalls dann nicht, wenn steuerlich begünstigte Mitarbeiterbeteiligungen unterschiedslos allen Arbeitgeber:innen und deren Mitarbeiter:innen ermöglicht werden.

Dies ist im vorgeschlagenen Konzept laut Ansicht der Österreichischen Notariatskammer bedauerlicherweise nicht der Fall.

Laut Entwurf sollen ausschließlich

- neu gegründete Unternehmen;
- Unternehmen, die in Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrieben werden, erfasst werden.

Demgegenüber sind Unternehmen, die – teils auf Grund zwingenden Gesetzesrechts – nur in anderer Rechtsform (z.B. als Einzelunternehmen oder in Form einer Mitunternehmerschaft OG, KG, GesBR, etc.) betrieben werden (dürfen), vom Anwendungsbereich des § 67a ausgenommen. Diese Unterscheidung ist nach Ansicht der Österreichischen Notariatskammer verfassungsrechtlich bedenklich.

Es besteht nach Ansicht der Österreichischen Notariatskammer auch kein Grund, Mitarbeiter:innen bereits länger bestehender Unternehmen von einer vergleichbaren steuerlichen Begünstigung bzw. einem vergleichbaren steuerlichen Anreizsystem auszuschließen.

Die Österreichische Notariatskammer regt daher an, dass diese Aspekte im Gesetzwerdungsprozess entsprechende Berücksichtigung und Eingang in den Gesetzestext finden mögen. Eine vom Gesetzgeber bewirkte Wettbewerbsverzerrung zu Lasten bestehender Unternehmen muss tunlichst verhindert werden, da ansonsten die Gefahr einer Abwanderung von Mitarbeitern von einem bereits bestehenden Unternehmen zu einem neu gegründeten Unternehmen besteht. Eine derartige Folgewirkung entspricht nicht den volkswirtschaftlichen Bedürfnissen.

Die Einführung eines durchaus komplexen, mehrere Rechtsgebiete (Gesellschaftsrecht, Arbeitsrecht, Steuerrecht) unmittelbar betreffenden bzw. umspannenden Regelungssystems, bedarf zudem der besonders gewissenhaften Abstimmung in den beteiligten Ressorts. Die Österreichische Notariatskammer regt daher an, dass eine Überarbeitung des vorliegenden Entwurfes auch unter Berücksichtigung der erstatteten Stellungnahmen zum Flexible Kapitalgesellschafts-Gesetz (FlexKapGG) unter entsprechender Verständigung mit den diesbezüglich beteiligten Ministerien erfolgt.

Wie bei jeder wesentlichen Änderung des Einkommensteuergesetzes ist bei Eingriffen in das bestehende System auch dahingehend Vorsicht geboten, dass es nicht zu erheblich nachteiligen Veränderungen für den Staatshaushalt kommt. Dies gilt umso mehr in Bereichen, deren künftige Entwicklung aufgrund deren Neuartigkeit und/oder Dynamik nicht vorhersehbar ist.



ÖSTERREICHISCHE
NOTARIATSKAMMER

Die Österreichische Notariatskammer bedankt sich für die eröffnete Möglichkeit der Teilnahme am Gesetzgebungsverfahren, hofft mit gegenständlicher Stellungnahme unterstützend gewesen zu sein und steht für Rückfragen gerne zur Verfügung.

Mit vorzüglicher Hochachtung

Dr. Michael Umfahrer
(Präsident)



Österreichische Notariatskammer

Landesgerichtsstraße 20 | 1010 Wien | T +43 1 402 450 90 | F +43 1 402 450 91 00 | kammer@notar.or.at | ihr-notariat.at

Der Informationspflicht laut Datenschutz-Grundverordnung wird mit folgender Datenschutzerklärung (ihr-notariat.at/oenk-dse) entsprochen.
Bei Bedarf ist auch eine postalische Übermittlung möglich.