



Auf den Punkt gebracht

Mit der Einführung der Begleitung einer Unternehmensübertragung unter Angehörigen wurde ein weiterer Schritt in Richtung Co-operative Compliance im österreichischen Steuersystem gesetzt. Wenngleich die begleitende Kontrolle grundsätzlich andere Fallkonstellationen abdecken soll und im Detail auch andere Voraussetzungen aufweist, folgt die Begleitung einer Unternehmensübertragung einem ähnlichen System. Beide Mechanismen zielen darauf ab, zeitnah Rechtssicherheit für Abgabepflichtige und Finanzverwaltung zu schaffen und beiderseitig Effizienzen zu steigern.

AbgÄG 2024

Begünstigte Umwandlung von virtuellen Anteilen für Start-ups

Überführung in Start-up-Mitarbeiterbeteiligungen

CHRISTOPH PUCHNER*) / DAVID GLOSER**)



Durch das Abgabenänderungsgesetz 2024 (AbgÄG 2024)¹⁾ plant der Gesetzgeber eine Änderung dahingehend, dass virtuelle Beteiligungen (*phantom shares*) steuerneutral in neue Start-up-Mitarbeiterbeteiligungen – unter gewissen Voraussetzungen – überführt werden können. Dieser Beitrag gibt einen Überblick über die neue Regelung und geht abschließend auch auf verschiedene Zweifelsfragen iZm der Neuregelung ein.

1. Ausgangslage



Neben Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen mit echten Anteilen besteht die Möglichkeit, virtuelle Anteile (sogenannte „*phantom shares*“) zu gewähren. Für echte Anteile wurde durch das Start-Up-Förderungsgesetz²⁾ ab 2024 eine neue steuerliche Begünstigung in § 67a EStG geschaffen, die eine Mischrechnung für die Besteuerung im Exit-Fall vorsieht: 75 % des Exit-Gewinns sind mit 27,5 % (ohne Lohnnebenkosten) und 25 % des Exit-Gewinns sind mit voller Lohnsteuer und Abgaben zu rechnen (woraus in Summe eine Steuerbelastung von rund 35 % resultiert).

Im Gegensatz dazu blieben virtuelle Anteile jedoch bisher unangetastet. Sobald es bei virtuellen Beteiligungsprogrammen zu einer exitbedingten Auszahlung kommt, sind diese mit dem progressiven Einkommensteuertarif steuerpflichtig (in der Regel bis 50 %) und unterliegen auch der Sozialversicherungspflicht sowie den Lohnnebenkosten.

Um diesen nachteiligen Steuereffekt bei virtuellen Beteiligungsprogrammen zu beseitigen und Start-ups einen Regimewechsel im Zuge der Einführung der neuen Start-up-

*) Mag. (FH) Christoph Puchner ist Steuerberater und geschäftsführender Gesellschafter von ECOVIS Austria in Wien.

**) Mag. David Gloser ist Steuerberater, Wirtschaftsprüfer sowie geschäftsführender Gesellschafter von ECOVIS Austria in Wien.

¹⁾ Vgl RV 2610 BgNR 27. GP, abrufbar unter <https://www.parlament.gv.at/gegenstand/XXVII/I/2610> (Zugriff am 13. 6. 2024).

²⁾ Vgl BGBl I 2023/200.

Mitarbeiterbeteiligung zu ermöglichen, wurde vor Kurzem die Regierungsvorlage zum AbgÄG 2024 veröffentlicht.

2. Neue Begünstigung durch Umstellung von virtuellen Beteiligungsprogrammen

Mit dem AbgÄG 2024 soll in § 124b Z 495 EStG die nachfolgende befristete Regelung für die Umstellung von virtuellen Beteiligungsprogrammen eingeführt werden:

„Erhält der Arbeitnehmer im Zeitraum 1. Jänner 2024 bis 31. Dezember 2025 an Stelle von bestehenden virtuellen Anteilen am Unternehmen des Arbeitgebers, die bloß einen schuldrechtlichen Anspruch auf Teilhabe am Gewinn bzw. am Unternehmenswert vermitteln, eine Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung gemäß § 67a, gilt dies als Abgabe der Anteile gemäß § 67a Abs. 1 gegen eine Gegenleistung bis zur Höhe des Nennwerts und es ist kein geldwerter Vorteil anzusetzen, wenn die Voraussetzungen des § 67a Abs. 2 im Zeitpunkt des Wechsels in die Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung erfüllt sind.“

Die neue steuerliche Begünstigung ist dahingehend ausgestaltet, dass bestehende virtuelle Anteile im Zeitraum 1. 1. 2024 bis 31. 12. 2025 unter gewissen Voraussetzungen steuerneutral in das bestehende Regime für echte Mitarbeiterbeteiligungen überführt werden können, ohne dass es zu einer Bewertung und Versteuerung des geldwerten Vorteils kommen muss. Ob eine allfällige Vesting-Klausel bereits abgelaufen ist, ist dabei unbeachtlich. Eine Besteuerung findet dann erst im Exit-Zeitpunkt statt (insgesamt mit einer Steuerbelastung von rund 35 %).

Die gesetzlich normierte Fiktion, dass die Aufgabe einer virtuellen Beteiligung im Gegenzug für die Gewährung einer Start-up-Mitarbeiterbeteiligung „eine Gegenleistung bis zur Höhe des Nennwertes“ darstellt und somit zu keinem geldwerten Vorteil führt, stellt eine vereinfachte Abwicklung dar und ist jedenfalls zu begrüßen. Andernfalls müsste überlegt werden, welcher Wert einer virtuellen Beteiligung zum Zeitpunkt der Umstellung zukommt. Diese Beurteilung kann gerade bei Start-ups in der Anfangsphase aufgrund der anhaltenden Verlustsituation iVm regelmäßigen Finanzierungsrunden mitunter schwierig sein.

Bei der Inanspruchnahme der neuen Regelung werden statt der virtuellen Anteile unter § 67a EStG fallende Kapitalanteile (zB GmbH-Anteile, Aktien, Unternehmenswertanteile, Substanzgenussrechte³⁾) gewährt, wobei darauf zu achten ist, dass sämtliche Voraussetzungen für eine Start-up-Mitarbeiterbeteiligung kumulativ vorliegen:⁴⁾

- **Anforderungen an das Start-up** (bezogen auf das dem Zeitpunkt der Abgabe der Anteile vorangegangene Wirtschaftsjahr):
 - Das Start-up darf nicht über mehr als 100 Arbeitnehmer verfügen.
 - Die Umsatzerlöse des Start-ups dürfen nicht mehr als 40 Mio Euro betragen.
 - Das Start-up darf nicht vollständig in einen Konzernabschluss einbezogen sein (abgesehen davon dürfen die Anteile am Start-up nicht zu mehr als 25 % durch Unternehmen gehalten werden, die in einen Konzernabschluss einzubeziehen sind).
- **Anforderungen an den Mitarbeiter:**
 - Die Start-up-Mitarbeiterbeteiligung kann nur an „echte“ Dienstnehmer gewährt werden⁵⁾ (für die Inanspruchnahme der Begünstigung soll ein Gruppenmerkmal nicht maßgeblich sein).

³⁾ Da sich in diesem Zusammenhang aus dem Gesetzeswortlaut keine Einschränkung auf österreichische Start-ups ergibt, sind uE dem Grunde nach auch Anteile an ausländischen Start-ups mitumfasst (sofern es sich bei dem ausländischen Start-up um eine einer österreichischen Kapitalgesellschaft vergleichbare ausländische Gesellschaft handelt, die Voraussetzungen des § 67a EStG erfüllt werden und in Österreich ansässige Mitarbeiter bestehen (zB Mitarbeiter in AT-Betriebsstätte oder AT-Homeoffice etc)).

⁴⁾ Im Detail dazu siehe zB Puchner/Gloser, Die neue Start-up-Mitarbeiterbeteiligung, SWK 36/2023, 1342; Varro in Rastegar/Rastegar/Rastegar, FlexKapGG-ON (2024) 535 ff; J. Reich-Rohrwig in J. Reich-Rohrwig/A. Reich-Rohrwig/Kinsky, Flexible Kapitalgesellschaft (2024) 214 ff.

⁵⁾ Nicht erfasst sind jedenfalls freie Dienstnehmer und Werkvertragsnehmer. In Bezug auf Arbeitskräfteüberlassungen oder „Employer of Record“-Konstruktionen (allgemein dazu siehe zB Haas, Das Em-

- Der Mitarbeiter hat zuvor bzw. im Zeitpunkt der Anteilsgewährung nicht mehr als 10 % der Anteile am Start-up gehalten.
- **Umsetzung der Anteilsgewährung:**
 - Die Anteilsgewährung erfolgt innerhalb von zehn Jahren seit der Unternehmensgründung.⁶⁾
 - Die Vinkulierung der Mitarbeiterbeteiligung ist erforderlich.
 - Es liegt eine schriftliche Erklärung des Arbeitnehmers bezüglich der Inanspruchnahme der neuen Start-up-Mitarbeiterbeteiligung (samt Aufnahme der Beteiligung in das Lohnkonto) vor.

3. Anmerkungen und Zweifelsfragen zur neuen Regelung

3.1. Befristung erforderlich?

Derzeit ist die Anwendung der Regelung bis Ende 2025 befristet. Aufgrund des Gesetzeswortlauts ist davon auszugehen, dass sämtliche vor dem 1. 1. 2024 sowie nach dem 31. 12. 2023 gewährten virtuellen Anteile umfasst sind und entsprechend steuerneutral umgewandelt werden können.

Da virtuelle Anteile bei Start-ups insbesondere relativ einfach zu administrieren sind, erst bei Exit ein steuerpflichtiger Zufluss erfolgt (sodass die Dry-Income-Problematik bei echten Anteilen vermieden werden kann),⁷⁾ der *cap-table* „clean“ gehalten werden kann und keine Mitspracherechte gewährt werden müssen, ist davon auszugehen, dass virtuelle Anteile auch nach 2025 weiterhin von Start-ups gewährt werden. Aus diesem Grund wäre es wünschenswert, wenn diese Befristung entfällt, um Start-ups dauerhaft eine entsprechende Flexibilität bei Beteiligungsprogrammen zu geben.

3.2. Kann die Behaltedauer von virtuellen Anteilen auf die neue Start-up-Mitarbeiterbeteiligung angerechnet werden?

Voraussetzung für die begünstigte Besteuerung im Rahmen der neuen Start-up-Mitarbeiterbeteiligung ist, dass ein Dienstverhältnis von mindestens zwei Jahren und eine Behaltedauer der Anteile von drei Jahren vorliegen.⁸⁾ Der Fristlauf beginnt dabei ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Anteilsgewährung, wobei es bei sukzessiver Anteilsgewährung für alle Anteile genügt, wenn die Frist für die erste Anteilstranche erfüllt ist.⁹⁾ Werden die Fristen nicht erfüllt (zB, wenn beim Exit die Dreijahresfrist nicht erfüllt ist), erfolgt die Besteuerung zwar aufgeschoben, aber vollständig zum progressiven Einkommensteuertarif.

In diesem Zusammenhang könnte sich die Frage stellen, ob die Behaltedauer von virtuellen Anteilen auf die neue Start-up-Mitarbeiterbeteiligung angerechnet werden kann. Da § 67a Abs 4 Z 2 EStG allerdings auf „nach Ablauf von drei Jahren ab dem

ployer of Record-Konzept als die „Neue“ globale HR-Lösung? ARD 6899/4/2024) wäre zu analysieren, ob auf den zivilrechtlichen oder den wirtschaftlichen Arbeitgeber abzustellen ist.

⁶⁾ In § 67a Abs 2 Z 3 EStG wird normiert, dass als Gründung des Unternehmens die Schaffung einer bisher nicht vorhandenen betrieblichen Struktur iSd § 2 Z 1 NeuFöG gilt. Sofern ein Unternehmen aus mehreren Betrieben oder Teilbetrieben besteht, wird dabei auf die Gründung des ersten zum Unternehmen gehörenden Betriebs abzustellen sein (vgl. ErlRV 2321 BlgNR 27. GP). Unter Berücksichtigung der Aussagen der Finanzverwaltung zum NeuFöG (vgl. Rz 82 NeuFöR) ist davon auszugehen, dass umgründungsbedingte Betriebsübertragungen innerhalb oder außerhalb des UmgrStG sowie Betriebsübertragungen mittels Asset-Deals zu keinem „Neustart“ der Zehnjahresfrist führen und daher nicht zur Inanspruchnahme der Start-up-Mitarbeiterbeteiligung führen können.

⁷⁾ Vorausgesetzt, die virtuelle Beteiligung ist nicht handelbar (ausgenommen eine erbschaftsbedingte Übertragung).

⁸⁾ Dabei ist zu berücksichtigen, dass bei Beendigung des Dienstverhältnisses die Behaltedauer nicht maßgeblich ist und beim Tod des Mitarbeiters beide Fristen nicht zur Anwendung gelangen.

⁹⁾ Vgl. ErlRV 2321 BlgNR 27. GP.

Zeitpunkt der erstmaligen Abgabe einer Start-Up-Mitarbeiterbeteiligung an den Arbeitnehmer“ abstellt, kann keine beteiligungsprogrammübergreifende Betrachtungsweise erfolgen. Aus diesem Grund beginnt die dreijährige Behaltedauer für die neu gewährte Start-up-Mitarbeiterbeteiligung im Zeitpunkt der Anteilsgewährung iSd § 67a EStG zu laufen.¹⁰⁾

Sofern die Fristen im Exit-Zeitpunkt nicht erfüllt werden, kann die begünstigte Besteuerung nach § 67a EStG nicht in Anspruch genommen werden, und es erfolgt die Besteuerung zum progressiven Einkommensteuertarif (inklusive Lohnabgaben).

3.3. Unterliegt der Verzicht auf die virtuelle Beteiligung der Zessionsgebühr?

§ 33 TP 21 Abs 1 GebG unterwirft die Zession oder die Abtretung von Schuldforderungen oder anderen Rechten einer Rechtsgeschäftsgebühr in Höhe von 0,8 % vom vertraglich vereinbarten Entgelt.

Nach ständiger VwGH-Rechtsprechung unterliegt die Übertragung körperlicher Sachen nicht der Zessionsgebühr des § 33 TP 21 GebG. Zu den unkörperlichen Sachen gehören Rechte (etwa die explizit genannten Jagd- und Fischereirechte), aber auch zB Dienstleistungen, Daten, Internet-Domains, virtuelle Zahlungsmittel (zB Kryptowährungen) und Geschäftsanteile.¹¹⁾

Der entgeltliche Verzicht auf ein Recht stellt jedoch nach der VwGH-Rechtsprechung keine gebührenpflichtige Zession dar.¹²⁾ Aus diesem Grund stellt auch der Verzicht auf eine virtuelle Beteiligung bei gleichzeitiger Gewährung von echten Anteilen keinen gebührenpflichtigen Zessionstatbestand dar.

4. Ausblick

Durch diese neue Regelung hat der Gesetzgeber einen wichtigen (weiteren) Schritt in die richtige Richtung gemacht und im Start-up-Bereich mehr Flexibilität bei Beteiligungsprogrammen zur Motivation von Schlüsselarbeitskräften ermöglicht.

Vor diesem Hintergrund sollten Start-ups ihre bestehenden virtuellen Beteiligungsprogramme einer Analyse unterziehen, inwiefern eine Umwandlung der virtuellen Anteile in eine „echte“ Start-up-Mitarbeiterbeteiligung iSd § 67a EStG in Frage kommt (dabei sollten neben den steuerlichen Aspekten jedoch auch die verschiedenen rechtlichen Aspekte Berücksichtigung finden).



Auf den Punkt gebracht

Mit dem AbgÄG 2024 soll in § 124b Z 495 EStG eine befristete Regelung für die Umstellung von virtuellen Beteiligungsprogrammen eingeführt werden.

Die neue steuerliche Begünstigung ist dahingehend ausgestaltet, dass bestehende virtuelle Anteile im Zeitraum 1. 1. 2024 bis 31. 12. 2025 unter gewissen Voraussetzungen steuerneutral in das bestehende Regime für echte Mitarbeiterbeteiligungen überführt werden können, ohne dass es zu einer Bewertung und Versteuerung des geldwerten Vorteils kommen muss.

Die Gesetzwerdung bleibt abzuwarten.

¹⁰⁾ Siehe auch EriRV 2321 BlgNR 27. GP, wo ausgeführt wird: „Dabei beginnen die Fristen des § 67a mit der Umstellung neu zu laufen.“

¹¹⁾ Vgl Pinetz/Zeller in Bergmann/Pinetz, GebG² (2020) § 33 TP 21 Rz 19.

¹²⁾ Vgl VwGH 11. 9. 2014, 2012/16/0023; 12. 6. 1957, 0644/55; Rz 856 GebR 2019; Moser, Zessionsgebühr auch für Kaufverträge bei Abtretung „anderer Rechte“? SWK 27/2013, 1208 (1212).