

Kapitel 2

Erfolgsbeteiligung

2.1 Übersicht

Folgende Typen der Erfolgsbeteiligung sind möglich:

- **Erfolgsprämie:** Auf Basis einer betriebswirtschaftlichen Messgröße wird eine Prämie gewährt. Die Handhabung ist einfach, Begünstigungen sind eingeschränkt vorgesehen.
- **Mitarbeitergewinnbeteiligungen (seit 1.1.2022):** Beteiligung der Mitarbeiter am Jahreserfolg, die unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei ist.
- **Partiarisches Darlehen, Gewinnschuldverschreibung, obligationsartiges Genussrecht:** Ein schuldrechtlicher Titel gewährt dem Mitarbeiter Anspruch auf Gewinnbeteiligung. Es gibt steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten.
- **Echte stille Gesellschaft:** Der Mitarbeiter ist als echter stiller Gesellschafter gewinnbeteiligt. Es gibt hier besondere steuerliche Begünstigungen.
- **Mittelbare Erfolgsbeteiligung:** Ein zwischengeschalteter Rechtsträger bezieht über eines der vorgenannten Instrumente erfolgsabhängige Erträge, die an die Mitarbeiter weitergeleitet werden. Die Erträge können auch aus anderen als dem Arbeitgeberunternehmen stammen (überbetriebliche Beteiligung). Das Modell zieht Administrationsaufwand hinsichtlich des zwischengeschalteten Rechtsträgers nach sich, kann aber bei großen Mitarbeiterzahlen auch eine Vereinfachung darstellen. Steuerlich sind Gestaltungsmöglichkeiten gegeben. Auf eine nähere Behandlung der mittelbaren Erfolgsbeteiligung wird in diesem Abschnitt verzichtet, da die Vielfalt der Gestaltungsmöglichkeiten den Rahmen dieses Leitfadens sprengen würde und für den Großteil der Unternehmen nur von beschränkter praktischer Relevanz ist. Es wird jedoch auf die Ausführungen zur Belegschafts- und Mitarbeiterbeteiligungsstiftung verwiesen.

2.2 Wirtschaftlicher Gehalt

Sinn und Zweck der Erfolgsbeteiligung ist die Motivation des Mitarbeiters bei Erreichung bestimmter betriebswirtschaftlicher Ziele, die sich in einer Messgröße manifestieren, mitzuwirken. In Frage kommen insb Gewinn, Umsatz und Wertschöpfung. Es sind Modelle mit und ohne Verlustbeteiligung denkbar, wobei in der Praxis die Verlustbeteiligung idR ausgeschlossen ist. Umsatzbeteiligungen werden vor allem bei Vertriebsmitarbeitern angetroffen. Bei stillen Gesellschaften, partiarischen Darlehen und obligationsähnlichen Genussrechten ist in aller Regel eine Beteiligung am Gewinn und vereinzelt auch Verlust vereinbart, Anteil und Berechnung sind der Einzelvereinbarung vorbehalten.

2.3 Rechtliche Rahmenbedingungen

2.3.1 Rechnungslegungsrecht

Der Aufwand aus der Gewährung von Erfolgsprämien, Mitarbeitergewinnbeteiligungen sowie die unentgeltliche oder verbilligte Gewährung von Stammrechten auf Erfolgsbeteiligungen aller Art (stille Beteiligung, Gewinnschuldverschreibung, obligationsartiges Genussrecht etc) ist idR im Personalaufwand zu erfassen.

Soweit sich aus der Erfolgsbeteiligung Stammrechte ergeben, sind diese je nach Gestaltung als Eigen- oder Fremdkapital auszuweisen:

Art der Erfolgsbeteiligung	Ausweis des Stammrechts
Stille Beteiligung	Fremd- oder Eigenkapital
Gewinnschuldverschreibung	idR Fremdkapital
obligationsartiges Genussrecht, partiarisches Darlehen	idR Fremdkapital

Bei bloßen Erfolgsprämien und Mitarbeitergewinnbeteiligungen entstehen idR keine Stammrechte.

Die Anteile stiller Gesellschafter sind nach hL als Eigenkapital zu bilanzieren, wenn die Stellung des stillen Gesellschafters sich stark der eines Eigenkapitalgebers annähert, der Stille also bspw an den stillen Reserven und am Firmenwert oder Liquidationswert sowie uneingeschränkt am Verlust beteiligt ist, eine Rangrücktrittserklärung im Insolvenzfall abgibt bzw seine Stellung der eines Gesellschafters sehr nahekommt.



ANMERKUNG

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass der OGH in seiner jüngeren Rsp von der Qualifikation von Beteiligungen eines typischen stillen Gesellschafters als Eigenkapital (insb unter Berücksichtigung des EKEG) abweicht und unter bestimmten Voraussetzungen selbst bei atypischen stillen Gesellschaften die Einlagen nicht mehr als materielles Eigenkapital qualifiziert sondern als eigenkapitalersetzende Leistung.

Bei den in der Praxis überwiegenden Fällen sind die Anteile des Stillen als Fremdkapital auszuweisen. Unabhängig von Eigen- oder Fremdkapitalcharakter sind die Anteile stiller Gesellschafter entweder in der Bilanz gesondert auszuweisen oder im Anhang zu vermerken (§ 238 Z 16 UGB).

Die Aufwendungen aus der Gewährung von Gewinnanteilen aus derartigen Stammrechten mit Fremdkapitalcharakter sind im Zinsaufwand auszuweisen.

Werden bei mittelgroßen oder großen Gesellschaften Erfolgsbeteiligungen an Mitglieder des Vorstands, des Aufsichtsrates oder ähnlicher Einrichtungen gewährt, hat die Gesellschaft im Anhang zum Jahresabschluss gesondert für jede genannte Personengruppe die für die Tätigkeit im Geschäftsjahr gewährten Gesamtbezüge einschließlich Gewinnbeteiligungen und Provisionen anzugeben. In die Gesamtbezüge

2.3.5.3 Beispiel zur Besteuerung

Das anschließende Beispiel zeigt die Besteuerung der Zuwendung einer echten stillen Beteiligung, der bei KMU am häufigsten verwendeten Beteiligungsform:

BEISPIEL: ECHTE STILLE BETEILIGUNG

Zuwendung	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Echte stille Beteiligung an einem Einzelunternehmen mit Wert von € 1.000,-- wird einem Mitarbeiter am 1.1.2015 unentgeltlich zugewendet; ▪ Voraussetzungen des § 3 Abs 1 Z 15 lit b EStG sind erfüllt
Besteuerung der Zuwendung beim Mitarbeiter	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Steuerbefreit
Laufender Ertrag	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Gewinnanteil für das Jahr 2015 wird wie vereinbart zum 1.7.2016 zur Gänze ausgeschüttet ▪ Betrag: € 20,-- ▪ Analog für die Folgejahre 2016 bis 2020
Besteuerung des laufenden Ertrages	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Auszahlung: € 20,-- ▪ Einkünfte aus Kapitalvermögen beim Mitarbeiter: € 20,--; Tarifsteuer unter Beachtung des Veranlagungsfreibetrages
Veräußerung der stillen Beteiligung	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Am 2.7.2021 ▪ zum Preis von € 1.125,--
Besteuerung der Veräußerung	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Veräußerungs-„Gewinn“ von € 125,-- ist nicht steuerbar (da unter Veranlagungsfreibetrag € 730,--) ▪ Keine Nachversteuerung der Zuwendung, da Behaltfrist mit 31.12.2020 abgelaufen ▪ bei Beurkundung Zessionsgebühr von € 9,--

2.3.6 Sozialversicherungsrecht

Für den Dienstgeber ist angesichts der möglichen Belastung durch Dienstgeberbeiträge zur Sozialversicherung von Interesse, ob die als Erfolgsbeteiligung gewährten Bezüge allenfalls

- nicht unter den sozialversicherungsrechtlichen Entgeltbegriff fallen,
- von der Beitragspflicht ausgenommen sind oder etwa
- hinsichtlich der Beitragsgrundlage einer begünstigten Regelung unterliegen.

Für den Dienstnehmer stellen sich angesichts der identen Beitragsgrundlage für die Dienstnehmerbeiträge dieselben Fragen wie für den Dienstgeber. Aus Dienstnehmersicht mag es jedoch nicht immer erwünscht sein, Bezugsteile beitragsfrei ausbezahlt zu erhalten, da diesfalls idR auch die Berechnungsgrundlage für die Alterspension gemindert wird.

3.2 Wirtschaftlicher Gehalt

Sinn und Zweck der Substanzbeteiligung ist aus Unternehmersicht die Orientierung des Mitarbeiters nicht nur am Periodenerfolg des Unternehmens, sondern an der auch mittel- bis langfristigen Wertsteigerung des Unternehmens als Ganzes. Damit sollen eine Gleichrichtung der Interessen von Unternehmen und Mitarbeiter erreicht werden („shareholder value“-bezogenes Denken, Überwindung des Principal-Agent-Konflikts) und die Bindung an das Unternehmen verstärkt werden. Substanzbeteiligungen können aus Unternehmersicht bei entgeltlicher Ausgabe neuer Anteile zur Vermehrung des Eigenkapitals verwendet werden. Schließlich kann die Substanzbeteiligung auch verwendet werden, um mit den Mitarbeitern freundlich gesinnte Anteilsinhaber zu gewinnen.

Aus Mitarbeitersicht steht die Möglichkeit einer zusätzlichen Verdienstmöglichkeit und allenfalls der gesteigerten Mitbestimmung im Unternehmen im Vordergrund.

3.3 Rechtliche Rahmenbedingungen

3.3.1 Rechnungslegungsrecht

Substanzbeteiligungen von Mitarbeitern am Eigenkapital – Aktien, GmbH-Anteile, Geschäftsanteile an Genossenschaften und Anteile an Personengesellschaften – sind unter den betroffenen Eigenkapitalpositionen auszuweisen. Die Anteile atypisch stiller Gesellschafter sind je nach Ausgestaltung als Eigen- oder Fremdkapital auszuweisen (*siehe Pkt 2.3.1*). Genussrechte sind idR als Fremdkapital auszuweisen. Nur wenn das Genussrecht nachrangig ist, an einem Verlust bis zur vollen Höhe teilnimmt und nicht befristet ist, kommt ein Ausweis im Eigenkapital in Frage. Phantom Stocks sind idR als sonstige Verbindlichkeiten auszuweisen.

Aufwand aus der unentgeltlichen oder vergünstigten Gewährung von Substanzbeteiligungen ist idR im **Personalaufwand** auszuweisen. Der Aufwand besteht bei Gratisausgabe in Höhe des Buchwerts der Anteile (Anschaffungskosten abzüglich allfälliger Abschreibung) und bei verbilligter Abgabe die Differenz zwischen Buchwert und vereinbartem Preis.

Werden Belegschaftsaktien aus **jungen Aktien** unter Ausschluss des Bezugsrechts für die Altaktionäre unmittelbar und vergünstigt an Mitarbeiter abgegeben, wird das Bezugsrecht gleichsam in das Gesellschaftsvermögen eingelegt; die Differenz zwischen Marktwert und vergünstigtem Preis kann daher als Einlage und andererseits als Personalaufwand dargestellt werden. Alternativ kann die Kapitalerhöhung auch bloß in Höhe der vergünstigten Preise für die Mitarbeiteraktien dargestellt werden. Aus Gründen der Klarheit und insb um den steuerlich abzugsfähigen Personalaufwand nicht in Frage zu stellen, empfiehlt sich in der Praxis die Übernahme der jungen Aktien zunächst durch eine Bank zum vollen Ausgabepreis, wonach die Gesellschaft die Aktien zum vollen Preis zurückkauft und an die Mitarbeiter unentgeltlich oder verbilligt weitergibt.

3.3.5 Steuerrecht

3.3.5.1 Steuerliche Situation des Arbeitgebers

Für den Arbeitgeber stellen sich in steuerlicher Sicht in Zusammenhang mit Substanzbeteiligungen die folgenden Fragen:

- Können die unentgeltlich oder verbilligt zugewendeten Substanzbeteiligungen der Mitarbeiter bei den Ertragsteuern – Einkommen- oder Körperschaftsteuer – steuerlich sofort abgesetzt werden?
- Kann die laufende Bedienung der Substanzbeteiligungen durch Gewinnanteile auf Ebene des Unternehmens steuerlich abgesetzt werden?
- Treffen den Arbeitgeber Abzugspflichten hinsichtlich der Einkommensteuerpflicht des Mitarbeiters (Lohnsteuer, KESt)?
- Sind die Substanzbeteiligungen der Dienstnehmer hinsichtlich der Lohnabgaben – DB, DZ, KommSt – begünstigt?
- Entstehen durch die Substanzbeteiligung sonstige Abgabenlasten, insb betreffend Umsatzsteuer, Gebühren und Verkehrsteuern?

Die folgende Übersicht stellt die Antworten zu obigen Fragen bei der jeweiligen Form der Substanzbeteiligung dar:

Aktien, GmbH-Anteile, Geschäftsanteile an Genossenschaften, Substanzgenussrechte, Partizipationskapital	
Sofortige Absetzbarkeit Beteiligung	Ja
Absetzbarkeit Gewinnanteile	Nein
Abzugspflicht	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Lohnsteuer, soweit stpfl Arbeitslohn ▪ 27,5% KESt von Gewinnanteilen
Lohnabgaben	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Zuwendung der Anteile befreit bis € 3.000,-- pa, soweit § 3 Abs 1 Z 15 lit b EStG erfüllt; ▪ Gewinnanteile nicht abgabepflichtig

Absetzbarkeit der Gewinnanteile

Die Ausschüttung der Gewinnanteile aus derartigen Substanzbeteiligungen stellt steuerlich Gewinnverwendung dar und ist daher nicht abzugsfähig (§ 8 Abs 3 KStG).

Abzugspflicht

Die unentgeltliche oder verbilligte Zuwendung stellt stpfl Arbeitslohn (Sachbezug) dar, soweit die Befreiung des § 3 Abs 1 Z 15 lit b EStG nicht greift (*dazu siehe Pkt 2.3.5.2*), also insb bei Überschreitung des Freibetrages von € 3.000,-- pro Person und Jahr. Die Bewertung hat mit dem üblichen Endpreis des Abgabeortes zu erfolgen (vgl LStR Rz 218). Vorrangig ist ein allenfalls vorhandener Kurswert heranzuziehen, in dessen Ermangelung lässt die Verwaltungspraxis die Heranziehung des erlassmäßige geregelten „Wiener Verfahrens“ mit modifizierten Grundstückswerten zu (Verkehrswert statt Einheitswert).

Kapitel 5

Belegschaftsbeteiligungsstiftung und Mitarbeiterbeteiligungs- stiftung

5.1 Übersicht

Neben die Belegschaftsbeteiligungsstiftung (§ 4d Abs 3 EStG) ist 2018 die Mitarbeiterbeteiligungsstiftung (§ 4d Abs 4 EStG) getreten. Die beiden Formen unterscheiden sich wesentlich in ihrer Ausgestaltung und Funktion. Während bei der Belegschaftsbeteiligungsstiftung die Mitarbeiter rein von den Ausschüttungen profitieren sollen, jedoch kein Eigentum an den Aktien erwerben, erwerben sie bei der Mitarbeiterbeteiligungsstiftung sehr wohl Eigentum an den Aktien, diese werden jedoch von der Stiftung verwaltet und das Stimmrecht aller Mitarbeiter gebündelt von der Stiftung ausgeübt. Anders als die Mitarbeiterbeteiligungsstiftung verwahrt die Belegschaftsbeteiligungsstiftung die Beteiligung nicht treuhändig für die Begünstigten (Mitarbeiter), sondern ist selbst wirtschaftliche Eigentümerin der Anteile.

Nachstehend werden beide Stiftungsarten jeweils genauer behandelt und an den entsprechenden Stellen gegenübergestellt.

5.2 Wirtschaftlicher Gehalt

Der wirtschaftliche Gehalt kann je nach Ausgestaltung der Stiftungslösung sehr unterschiedlich sein.

Belegschaftsbeteiligungsstiftung

Die Belegschaftsbeteiligungsstiftung (§ 4d Abs 3 EStG) ist eine Privatstiftung, die nach der Stiftungsurkunde und der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Weitergabe von Beteiligungserträgen iSd § 10 Abs 1 KStG aus Beteiligungen an Arbeitgebergesellschaften gem Abs 5 Z 1 an die Begünstigten dient (§ 4d Abs 3 erster Satz EStG). Unzulässig ist etwa die Veräußerung der Beteiligungen.

Die Belegschaftsbeteiligungsstiftung im Sinne des Steuerrechts bringt formal gesehen eine Substanzbeteiligung im Wege einer Privatstiftung mit sich, indem eine Privatstiftung Anteile an Arbeitgeber- und Konzernunternehmen erwirbt und die erhaltenen Dividenden an die Mitarbeiter weitergibt. Wirtschaftlich gesehen und aus dem Blickwinkel der Mitarbeiter liegt jedoch bloß eine Art Erfolgsbeteiligung vor, weil eine Realisierung von Vorteilen aus der Wertsteigerung der Unternehmenssubstanz durch Veräußerung der Unternehmensanteile nicht vorgesehen ist und die Mitarbeiter weder auf die Unternehmenssubstanz noch auf die eigentümerlose Stiftung unmittelbaren Zugriff haben.

Kapitel 6

Start-up-Mitarbeiterbeteiligung

6.1 Übersicht

In der Start-up-Szene mehrten sich in den letzten Jahren die Rufe nach einer – im Vergleich zu den bestehenden Kapitalgesellschaften GmbH und AG – flexibleren Gesellschaftsform und damit zusammenhängender steuerlicher Begünstigungen, die das Bundesministerium für Justiz mit dem Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2023 und das Bundesministerium für Finanzen mit dem Start-up-Förderungsgesetz beantwortet hat.

Hintergrund der Änderungen ist die Attraktivierung des internationalen Wirtschaftsstandortes Österreich und die Schaffung einer zusätzlichen Form der Mitarbeiterbeteiligung mit dem Fokus auf Start-ups.

Mit dem „Flexible Kapitalgesellschafts-Gesetz“ (FlexKapGG) wurde die neue Rechtsform der Flexiblen Kapitalgesellschaft (FlexKapG) eingeführt, die auch mit dem internationalen Rechtsformzusatz FlexCo (für Flexible Company) bezeichnet werden kann und besonders für innovative Start-ups und Gründer in der Frühphase eine international wettbewerbsfähige Option bietet.

Zusätzlich wurde im Zuge der Schaffung der neuen Rechtsform der FlexKapG das GmbH-Mindeststammkapital auf € 10.000,- abgesenkt, was zugleich einen Beitrag zur weiteren Vereinfachung von Unternehmensgründungen darstellt.

Eine spezifische, auf die Situation von Unternehmen in der Gründungsphase und der damit einhergehenden Herausforderungen (wie der oft geringen Liquidität im Anfangsstadium), Form der Mitarbeiterbeteiligung wurde im Start-up-Förderungsgesetz vom Bundesministerium für Finanzen konzipiert.

Das **FlexKapGG**, die Änderungen des GmbHG und die gesetzlichen Änderungen, die unter anderem steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Aspekte hinsichtlich der neuen **Start-up-Mitarbeiterbeteiligung** betreffen, sind am **1.1.2024** in Kraft getreten.

6.2 Wirtschaftlicher Hintergrund

Die vor dem 1.1.2024 bestehenden Instrumente der Mitarbeiterbeteiligungen konnten den spezifischen Herausforderungen, denen Start-ups sowie kleine und mittlere Unternehmen (KMU) gegenüberstehen, nicht hinreichend Rechnung tragen. Nach der bisherigen Rechtslage bestanden nur für Mitarbeiterbeteiligungen in Höhe von € 3.000,- für die unentgeltliche oder verbilligte Abgabe von Beteiligungen bzw € 4.500,- bei Mitarbeiterbeteiligungsstiftungen Steuerbefreiungen (*dazu siehe Pkt 2.3.5.2*).

6.3.2.4 Beispiel zur Besteuerung

BEISPIEL: START-UP-MITARBEITERBETEILIGUNG

Zuwendung an den Arbeitnehmer	<ul style="list-style-type: none"> Zuwendung von Unternehmenswert-Anteilen an einer Flexiblen Kapitalgesellschaft im Ausmaß von 2% unter Einzahlung des Nominalwertes in Höhe von € 1.000,--
Besteuerung der Zuwendung beim Arbeitnehmer	<ul style="list-style-type: none"> Steuerlich nicht relevant, da kein Zufluss eines geldwerten Vorteils
Dauer Dienstverhältnis und Behaltfrist	<ul style="list-style-type: none"> Dienstverhältnis vom 1.6.2024 bis zum 31.5.2030 Zuwendung der Unternehmenswert-Anteile erfolgt am 1.6.2024.
Besteuerung wegen Beendigung des Dienstverhältnisses	<ul style="list-style-type: none"> Besteuerung des geldwerten Vorteils zum 31.5.2030 Der gemeine Wert der Unternehmenswert-Anteile (2%) zum 31.5.2030 beträgt € 101.000,--. Bemessungsgrundlage: € 101.000 – € 1.000 (Anschaffungskosten) = € 100.000,-- 75% der BMGL Versteuerung zum festen Steuersatz iHv 27,5%: $100.000,-- \times 0,75 \times 0,275 = 20.625,--$ 25% der BMGL Versteuerung zum progressiven Tarif (zB 50%): $100.000,-- \times 0,25 \times 0,5 = 12.500,--$ Steuerlast: $20.625,-- + 12.500,-- = € 33.125,--$

6.3.3 Sozialversicherungsrecht

Aufgrund der systemischen Unterschiede im österreichischen Steuer- und Sozialversicherungsrecht (beispielsweise die Begrenzung der Beitragspflicht durch die Höchstbeitragsgrundlage oder die Aufteilung der Beitragslast auf Dienstgeber und -nehmer) sind die steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Regelungen hinsichtlich der Start-up-Mitarbeiterbeteiligung nicht ident. In der Sozialversicherung regelt dazu der neu geschaffene § 50a ASVG folgendes:

Aus Sicht der Sozialversicherung wird die Besteuerung insofern aufgeschoben, als das Entstehen der Beitragspflicht im laufenden Dienstverhältnis bis zur tatsächlichen Veräußerung der Beteiligung oder dem Eintritt anderer Umstände aufgeschoben wird.

Der Aufschub der Besteuerung ist jedenfalls mit dem Ende des Dienstverhältnisses beschränkt, da eine vom Dienstverhältnis losgelöste Beitragspflicht nicht dem Wesen der Sozialversicherung entspricht und in der Vollziehung auf praktische Probleme stoßen würde. Auch bei Wegfall der österreichischen Pflichtversicherung, etwa durch Wegzug bzw Wechsel in ein ausländisches Versicherungssystem, tritt Beitragspflicht ein.

Als **Beitragsgrundlage** ist bei Veräußerung der Beteiligung der **Veräußerungserlös** heranzuziehen. Wenn keine Veräußerung stattfindet, so wird im Rahmen der Lohnverrechnung als Beitragsgrundlage **pauschal die 30-fache tägliche Höchstbeitragsgrundlage** (§ 45 ASVG) herangezogen, um den Aufwand einer komplexen Bewertung des geldwerten Vorteils aus der Beteiligung zu ersparen.