

Vom Arbeits- bis zum Zivilrecht Probleme und Auswirkungen der COVID-19-Krise

Zulässigkeit von Verfallsklauseln
In Aktienoptionsprogrammen (I)

Checkliste
BREXIT und IP (II)

Empfängernennung und Vorsteuerabzug
In der Baubranche

Zum Haftungsprivileg für
Sachverständige

Better Regulation
In Österreich



FACHZEITSCHRIFT FÜR WIRTSCHAFTSRECHT
31. Jg. Hef 05, Mai 2020

Zitiervorschlag:
ecolex 2020, Seite
ecolex 2020/Nummer

HERAUSGEBER:
Hon.-Prof. Dr. G. KUCSKO, RA
Univ.-Prof. Dr. W. MAZAL
Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. P. OBERHAMMER
Univ.-Prof. Dr. J. REICH-ROHRWIG, RA
Hon.-Prof. Dr. Ch. SCHMELZ, RA
Univ.-Prof. MMag. Dr. J. SCHUCH, StB
Mag. Ph. VONDRAK, StB und RA
Univ.-Prof. Dr. G. WILHELM

BEIRAT:
Univ.-Prof. DDr. W. BARFUSS

Univ.-Prof. Dr. B.-Ch. FUNK
Dr. J. E. LANGER
Univ.-Prof. DDr. H. MAYER
Univ.-Prof. Vize-Präs. Dr. M. NEUMAYR
Univ.-Prof. Dr. G. H. ROTH
Univ.-Prof. Dr. W. SCHRAMMEL
Univ.-Prof. Dr. V. TRSTENJAK
Univ.-Prof. Dr. R. WELSER
Min.-Rat Dr. W. WIESNER

SCHRIFTFLEITUNG:
Univ.-Prof. Dr. G. WILHELM

STÄNDIGE MITARBEITER:
Dr. A. BALTHASAR-WACH, RAA
Hon.-Prof. Dr. A. DUSCHANEK
Sen.-Präs. d. OLG Wien iR ao. Univ.-Prof.
Dr. G. ERTL
Mag. J. FISCHERLEHNER
MMag. Dr. K. H. HILBER, StB

Dr. M. HÖCHER, RAA
Univ.-Prof. Dr. M. HOLOUBEK
Dr. St. KÖCK, RA
Univ.-Prof. Dr. M. LANG
Dr. E. PRIMOSCH
Dr. Th. RABL, RA
Mag. B. RENNEN, Richter †
Dr. R. SCHANDA, RA
Univ.-Prof. Dr. F. SCHRANK
Univ.-Prof. Dr. H. SCHUMACHER, RA
Univ.-Doz. Dr. St. SCHWARZER
Dr. A. SPITZL
Dr. B. TONNINGER, RA
Univ.-Prof. Dr. M. WINDISCH-GRAETZ
Dr. M. WOLLER, RA
Mag. Dr. H. WOLLMANN, LL.M., RA
Univ.-Prof. Dr. B. ZÖCHLING-JUD

CORONAVIRUS 2.0

Reiserücktritt und Corona Armin Bammer / Andreas Treu	356
Bauverträge: Probleme und Auswirkungen von COVID-19 beim Betrieb von Baustellen Hans Gölles	360
⚡ Recht smart ^{COVID19} : Pandemiebedingt zu Analogem und: Warum schnell nicht immer gut ist! Thomas Rabl	364
📄 Apropos: COVID-19 und die Fitness Nikolaus Walkner	366
COVID-19 und das Insolvenzrecht Martin Trenker	367
Auswirkungen der COVID-19-Krise auf VIAC-Schiedsverfahren Alice Fremuth-Wolf	372
Auswirkungen der COVID-19-Krise auf verfahrensrechtliche Fristen Michael Holzmannhofer / Peter Madl	375
Gesellschaftsrechtliches COVID-19-Gesetz Sixtus F. Kraus / Johannes Reich-Rohrwig	378
Nachträgliche Schmälerung von Dividendenansprüchen? Clemens Grossmayer / Johannes Reich-Rohrwig	379
Fristen Nachlese Anna Katharina Tipotsch	381
Corona-Kurzarbeit und Urlaub Michael Leitner	382
COVID-19-Risikogruppe: Dienstfreistellung nach abstrakten Kriterien und Krankschreibung im konkreten Gefährdungsfall Wolfgang Mazal	385
Zulagen und Bonuszahlungen infolge von COVID-19 Christoph Wiesinger	387
Datenschutz & Coronakrise: Wie viel Überwachung von Bürgern und Mitarbeitern ist zulässig? Rainer Knyrim / Claudia Gabauer	390

EDITORIAL

Politische Entscheidungen in Zielkonflikten – Zum Verhältnis von Wissenschaft und Politik Wolfgang Mazal	353
Impressum	U3

ZIVIL- UND UNTERNEHMENSRECHT

Zum Haftungsprivileg für Sachverständige Felix Michael Klement	394
OGH 5. 3. 2019, 1 Ob 202/18 i	
OGH 18. 11. 2019, 8 Ob 144/18 m	
OGH 27. 11. 2019, 7 Ob 176/19 m	
OGH 19. 12. 2019, 6 Ob 145/19 w	
OGH 17. 12. 2019, 2 Ob 50/19 w	
OGH 19. 11. 2019, 10 Ob 48/19 k	
OGH 24. 9. 2019, 4 Ob 160/19 m	
OGH 24. 9. 2019, 6 Ob 170/19 x	
OGH 27. 11. 2019, 5 Ob 117/19 w	
OLG Innsbruck 13. 2. 2020, 1 R 182/19 b	
OGH 27. 11. 2019, 6 Ob 205/19 v	
OGH 27. 11. 2019, 7 Ob 135/19 g	
OGH 27. 11. 2019, 5 Ob 110/19 s	
OGH 19. 11. 2019, 10 Ob 69/19 y	
OGH 20. 3. 2019, 7 Ob 130/18 w	
OGH 26. 6. 2019, 7 Ob 25/19 f	
OGH 29. 5. 2019, 7 Ob 218/18 m	
• Wärmeliefervertrag des Vermieters: Schuldübernahme durch Mieter?	398
• Überprüfung von AGB-Klauseln und Anwendbarkeit des ZaDiG bei Online-Sparkonten	398
• Wucher beim Liegenschaftsverkauf kann mittels Einrede gegen das Räumungsbegehren geltend gemacht werden	400
• Zur Auslegung des Gesellschaftsvertrags einer GesbR	400
• Zur Schadensteilung bei kumulativer Kausalität	401
• Mangelhafte Fenster: Ersatz von bloß möglichen Behebungskosten?	401
• Zur Bestandvertragsauflösung beim Mietkauf	401
• § 1330 ABGB: Internetkampagne gegen RA	402
• ÖNORM B 2110: Wann liegt eine Überzahlung vor? (Christina Buchleitner)	402
• Grenzen immaterieller Schadenersatzansprüche (Axel Anderl / Alexandra Ciarnau)	402
• Haftung von Sachverständigen – im Insolvenzverfahren gegenüber Dritten (ehemaligen Organen)	403
• Zustellung der Kündigung des Versicherungsvertrags an die Maklerin	404
• Fernabsatz: Informationen über Gewährleistung auf Website (Thomas Schoditsch)	404
• Zum Rücktrittsrecht des Verbrauchers nach § 5 KMG aF	406
• Anerkennungsklausel bei Versicherungsmakler und Anscheinsagenten	406
• Unfall beim Downhill-Mountainbiking (Gunter Ertl)	406
• Auslandsklausel in der Berufshaftpflichtversicherung (Gunter Ertl)	407


DISPUTE RESOLUTION

OGH 24. 1. 2020, 8 Ob 137/19h	• Zum Feststellungsinteresse bei einer negativen Feststellungsklage	408
OGH 22. 1. 2020, 3 Ob 241/19s	• Zur Einmaligkeit des Rechtsmittels	409
OGH 1. 10. 2019, 18 OCg 5/19p	• Nachträglich hervorgekommene Befangenheitsgründe als Besetzungsmangel im Schiedsverfahren nicht nur in „krassen“ Fällen (<i>Walter H. Rechberger</i>)	409
OGH 16. 12. 2019, 8 Ob 81/19y	• Rücknahme eines Antrags auf Ausscheidung aus der Insolvenzmasse	411
OGH 16. 12. 2019, 8 Ob 51/19m	• Restschuldbefreiung von Amts wegen	411
Schlussanträge GA <i>Campos Sánchez-Bordona</i>	• „VW-Dieselskandal“: Schlussanträge des Generalanwalts zur Bestimmung des Erfolgsorts	411
2. 4. 2020, C-343/19		

GESELLSCHAFTSRECHT

OGH 21. 1. 2020, 1 Ob 173/19a	• Verschmelzung: Gesamtrechtsnachfolge und höchstpersönliche Rechte (<i>Heinrich Foglar-Deinhardstein</i>)	412
OGH 23. 1. 2020, 6 Ob 190/19p	• Zur Enthebung des Notgeschäftsführers nach § 15a GmbHG; Verweigerung der Entlohnung durch die Gesellschafter	414
OGH 19. 12. 2019, 6 Ob 210/19d	• Zum Bestandschutz für die Umwandlung – vorbereitende Gesellschafterbeschlüsse	414
OGH 19. 12. 2019, 6 Ob 113/19i	• Wegfall des Rechtsschutzbedürfnisses nach Verschmelzung der AG bei Anfechtung einer Aufsichtsratswahl	414
OGH 27. 2. 2019, 6 Ob 168/18a	• Verein: Zur Nichtigkeit von Beschlüssen eines unzuständigen Vereinsorgan	414

WETTBEWERBS- UND IMMATERIALGÜTERRECHT

 BREXIT UND IP (II)		415
Adolf Zemann		
OGH 24. 10. 2019, 6 Ob 134/19b	• Zulässigkeit politischer Kritik (<i>Dominik Hofmarcher</i>)	418
OGH 24. 10. 2019, 4 Ob 166/19v (4 Ob 187/19g)	• Zum Urheber- und lauterkeitsrechtlichen Schutz von AGB (<i>Dominik Hofmarcher</i>)	419
OGH 19. 12. 2019, 4 Ob 206/19a	• UWG-Verstoß durch Vermittlung von Verkehrsdienstleistungen zur Personenbeförderung ohne österr. Gewerbeberechtigung (<i>Alexander Schneider</i>)	420
(deutsches) BVerfG 13. 2. 2020, 2 BvR 739/17	• Weiter warten auf EPG (<i>Adolf Zemann</i>)	422
OLG Wien 27. 11. 2019, 133 R 128/19z	• Rücknahme eines Widerspruchs nach erstinstanzlicher Entscheidung (<i>Michael Woller</i>)	423
EuGH 30. 1. 2020, C-307/18	• Erstes Urteil des EuGH zu Pay-for-Delay-Vereinbarungen (<i>Hanno Wollmann / Michael Woller</i>)	424

ARBEITSRECHT

Über die Zulässigkeit von Verfallsklauseln in Aktienoptionsprogrammen (I)		427
Armin Assadi		
OGH 23. 7. 2019, 9 ObA 87/19p	• Aktienoptionen vom Entgeltbegriff ausgenommen	430
OGH 27. 6. 2019, 8 ObA 76/18m	• Betriebsinhaber und leitender Angestellter	431
OGH 23. 7. 2019, 9 ObA 20/19k	• Anfechtung einer verfristeten Entlassung	432

STEUERRECHT

Empfängernennung und Vorsteuerabzug in der Baubranche		434
Clemens Endfellner		
VwGH 4. 9. 2019, Ro 2017/13/0009	• KStG: Die Behandlung nicht getilgter Verbindlichkeiten in der Liquidation eines Gruppenmitglieds (<i>Stefanie Chroustovsky</i>)	436
BFG 9. 1. 2020, RV/5101769/2016	• Liegenschaftserwerb der verbliebenen Gesellschafterin durch Anwachsung nach § 142 UGB (<i>Markus Mittendorfer / Mario Riedl</i>)	439
BFG 13. 1. 2020, RN/7100001/2019, RN/7100002/2019, und RN/7100003/2019, BFG 25. 3. 2020, RN/7100001/2020 und RN/7100002/2020	• Differenzierung der Abzinsungssätze für langfristige Rückstellungen verfassungswidrig? (<i>Martin Klokár / Mario Riedl</i>)	441
BFG 20. 12. 2019, RE/7100002/2019	• Benötigen Betriebsstätten zwingend eine personelle <i>und</i> technische Ausstattung? (<i>Theresa König</i>)	444

ÖFFENTLICHES WIRTSCHAFTSRECHT

Better Regulation in Österreich		446
Barbara Postl		
Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs		450
Daniela Bereiter / Lukas Diem / Erik Pinetz / Erich Schaffer / Thomas Ziniel		

EUROPA

 Neues aus Europa – Aktuelle Rechtsetzung und Entscheidungen der EU		456
Ulrike Giera / Maximilian Hautzenberg / Markus-Florian Rummel		
Rechtsprechungsübersicht Europäische Gerichte		457
Agnes Balthasar-Wach		

GrEStG § 1 Rz 483). Daher werden die Liegenschaftsanteile von der Gesellschaft und nicht vom ausscheidenden Gesellschafter erworben. Da sich der Übergang des Vermögens aufgrund des Gesetzes vollzieht, liegt nach stRsp des VwGH ein Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG vor (VwGH 23. 1. 1986, 84/16/0155; 19. 3. 1981, 981/80). Eine grunderwerbsteuerliche Vereinigung der Anteile gem § 1 Abs 3 GrEStG kommt daher nicht in Betracht (Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG § 1 Rz 487).

Scheidet ein Gesellschafter aus einer eingetragenen Personengesellschaft aus und besteht diese Personengesellschaft aus nur zwei Personen, ist nach der Rsp des VwGH die Grunderwerbsteuer vom Wert der Gegenleistung gem § 4 Abs 1 GrEStG zu berechnen (s VwGH 29. 1. 2009, 2008/16/0126). Bei einer Geschäftsübernahme im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge nach § 142 UGB bemisst sich die Gegenleistung nach dem Wert der Gesamtabfindung des ausscheidenden Gesellschafters zzgl des Werts der Gesellschaftsschulden und des Wertes des bisherigen Gesellschaftsanteils. Ein begünstigter Erwerbsvorgang iSd § 4 Abs 2 Z 1 GrEStG idF BGBl I 2014/36, wonach die Steuer vom Dreifachen des Einheitswerts, maximal jedoch von 30% des gemeinen Wertes zu berechnen ist, kommt nicht in Betracht, weil ein Erwerb von der Gesellschaft und nicht vom ausscheidenden Gesellschafter vorliegt. Die Steuer ist dabei, mit Ausnahme von Umgründungsvorgängen, bei welchen in Rahmen von Anwachsungen nach § 142 UGB der begünstigte Steuersatz gem § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG anzuwenden ist, mit dem allgemeinen Steuersatz iHv 3,5% (und nicht mit dem begünstigten Steuersatz iHv 2%) zu berechnen.

Die Bf versuchte die Ansicht der Finanzverwaltung, wonach § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG einschlägig sei, mit Verweis auf das Erk des VwGH v 23. 1. 1986, 84/16/0155 zu widerlegen. Darin statuierte der Gerichtshof: „Wenn aus einer Gesellschaft, die nur aus zwei Gesellschaftern besteht, einer der Gesellschafter ausscheidet und der andere das ihm eingeräumte Recht auf Übernahme des Unternehmens geltend macht, erwirbt der verbliebene Gesellschafter den restlichen Miteigentumsanteil unmittelbar vom ausgeschiedenen Gesellschafter“. Der Bf zufolge wäre dieser Rechtsatz so auszulegen, dass der verbliebende Gesellschafter die Liegenschaftsanteile unmittelbar vom aus-

geschiedenen Gesellschafter erwirbt und daher der Steueratbestand des § 1 Abs 3 GrEStG idF BGBl I 2014/36 einschlägig ist. Diese Rsp erging jedoch zu den §§ 5 und 6 des GrEStG 1955, die Begünstigungen für den Übergang von Grundstücken auf bzw von Personengesellschaften normiert haben und zur Rechtslage vor dem HaRÄG 2005 (s UFS 22. 1. 2007, RV/0222-F/06). Diese Begünstigungen für Personengesellschaften sind seit der Einführung des GrEStG 1987 nicht mehr vorgesehen. Bei der Beantwortung der Frage, ob die Auflösung einer Gesellschaft gem § 142 UGB zu einer Verwirklichung des § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG oder § 1 Abs 3 GrEStG idF BGBl I 2014/36 führt, kann das angesprochene VwGH-Erk daher nur eingeschränkt herangezogen werden.

Fazit: Erlischt eine Gesellschaft, weil nur mehr ein Gesellschafter vorhanden ist, so geht das Vermögen gem § 142 UGB im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf ihn über. Das bisherige Gesamthand Eigentum an der Gesellschaft wird dadurch Eigentum in der Hand des Übernehmers. Dies gilt auch für Liegenschaftseigentum, weshalb es in diesem Fall keines besonderen Übertragungsakts bedarf. Die KG/OG als Eigentümerin der Grundstücke (dokumentiert im Grundbuch) ist eine von den Gesellschaftern zu unterscheidende und selbständige Rechtspersönlichkeit. Der Erwerb der Liegenschaften durch den verbleibenden Gesellschafter im Zuge der Anwachsung nach § 142 UGB erfolgt nicht vom ausscheidenden Gesellschafter, sondern vielmehr von Seiten der KG/OG als eigenständigem Rechtsträger. Bereits in der Vergangenheit hat der VwGH öfters darüber abgesprochen, dass in solchen Fällen ein Erwerbsvorgang „aufgrund der Gesetze“ vorliegt und damit der Grunderwerbsteueratbestand des § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG verwirklicht wird. Ein Erwerbsvorgang gem § 1 Abs 3 GrEStG ist demnach ausgeschlossen. Das BFG folgt dieser Rechtsprechungslinie. Es kann davon ausgegangen werden, dass der VwGH in dieser Frage an seiner bisherigen Rsp festhalten wird, zumal die Änderungen im Rahmen des HaRÄG 2005, wonach das Gesellschaftsvermögen einer eingetragenen Personengesellschaft ausschließlich dieser zusteht, seine bisherige Rechtsansicht unterstützen.

Markus Mittendorfer / Mario Riedl

Markus Mittendorfer, LL.M. (WU), und Mario Riedl, MSc (WU), BSc LL.B. (WU), sind wissenschaftliche Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

Differenzierung der Abzinsungssätze für langfristige Rückstellungen verfassungswidrig?

Das EStG sieht für langfristige Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen einen Abzinsungsfaktor iHv 3,5% und für schon dem Grunde nach ebenfalls langfristige Personalarückstellungen (auch Sozialkapitalrückstellungen genannt) einen Abzinsungsfaktor iHv 6% vor. Den den Beschwerden zugrunde liegenden Jubiläumsgeld- und Pensionsrückstellungen ist eine langfristige Bildung wesensimmanent. Da Jubiläumsgeldrückstellungen gem § 14 EStG, gleich wie langfristige Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten iSd § 9 EStG, nach dem Ansammlungsverfahren gebildet werden (können), ist dem BFG zufolge eine Unterscheidung von langfristigen Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten iSd § 9 Abs 1 Z 3 EStG und Rückstellungen

für Jubiläumsgelder bzw Pensionen dem Grunde nach nicht ersichtlich. Zusätzlich verweist § 14 Abs 12 EStG zwar für die Bildung von Jubiläumsgeldrückstellungen sinngemäß auf Regelungen zur Bildung von Pensionsrückstellungen, jedoch unterscheiden sich Pensionsrückstellungen von Jubiläumsgeldrückstellungen wesentlich. Das BFG hegt mit Blick auf den Gleichheitssatz gem Art 7 B-VG und Art 2 StGG verfassungsrechtliche Bedenken, ob eine derartige Ungleichbehandlung hinsichtlich der Abzinsungssätze bei langfristigen Rückstellungen (3,5% vs 6%) sowie eine Gleichbehandlung von Pensions- und Jubiläumsgeldrückstellungen hinsichtlich des Zinssatzes (6%) sachlich gerechtfertigt ist und hat daher Normprüfungsanträge beim VfGH eingebracht.

§ 9 Abs 1 Z 3,
§ 9 Abs 2
und 5,
§ 14 Abs 6 Z 1
und 6, § 14
Abs 12 EStG
1988; § 211
Abs 1 UGB;
Art 7 B-VG;
Art 2 StGG

BFG
13. 1. 2020,
RN/7100001/
2019

(beim VfGH unter G 9/2020 anhängig),
 RNI/710002/2019 (beim VfGH unter G 8/2020 anhängig) und
 RNI/710003/2019 (beim VfGH unter G 12/2020 anhängig),
 BFG 25. 3. 2020, RNI/710001/2020 (beim VfGH unter G 173/2020 anhängig), und
 RNI/710002/2020 (beim VfGH unter G 174/2020 anhängig)

2020/199

Aus der Begründung:

In stRsp anerkennt der VfGH einen rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, innerhalb dessen es dem Gesetzgeber freisteht, seine politischen Ziele auf die ihm geeignete Art zu verfolgen. Der Gesetzgeber ist dabei bei der Wahl der Mittel weitgehend frei, er darf jedoch keine zur Zielerreichung völlig ungeeigneten Mittel oder Mittel vorsehen, die zwar an sich geeignet wären, die aber zu einer sachlich nicht begründeten Ungleichbehandlung führen. Die vom Gesetzgeber eingesetzten Mittel müssen geeignet, erforderlich und angemessen sein, sodass die damit verbundenen Ungleichbehandlungen gerechtfertigt werden können (vgl VfSlg 11775). Der Gleichheitssatz ist daher verletzt, wenn es für eine Ungleichbehandlung keinen rechtfertigenden Grund gibt (vgl *Berka* in *Kneihls/Lienbacher*, Rill-Schäffer Kommentar Bundesverfassungsrecht Art 7 B-VG, Rz 44). (...)

§ 14 Abs 12 EStG 1988 verweist zwar für die Bildung von Jubiläumsgeldrückstellungen sinngemäß auf Regelungen zur Bildung von Pensionsrückstellungen, jedoch unterscheiden sie sich von diesen wesentlich. Jubiläumsgelder werden im Wege der Einmalzahlung als „Treueprämie“ an AN gewährt, wohingegen Pensionszahlungen regelmäßig laufend nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses bis zum Ableben eines AN zu leisten sind. In diesem Fall tritt der Vorsorgegedanke in den Vordergrund. Pensions- und Jubiläumsgeldrückstellungen verfolgen daher sowohl unterschiedliche Zielsetzungen als auch Ausgestaltungen. So sieht das Gesetz sowohl unternehmensrechtlich (§ 211 UGB) als auch steuerrechtlich (§ 14 Abs 12 EStG 1988) für Jubiläumsgeldrückstellungen eine vereinfachte finanzmathematische Ermittlung des Rückstellungsbetrags vor. Dahingegen ist der Rückstellungsbetrag für Pensionen sowohl unternehmensrechtlich (§ 211 UGB) als auch steuerrechtlich (§ 14 Abs 6 Z 1 EStG 1988) zwingend nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu ermitteln. Unternehmensrechtlich ist die Bildung von Rückstellungen für Jubiläumsgelder im Regelfall im Wege des vereinfachten Verfahrens nach finanzmathematischen Grundsätzen vorzunehmen, „weil die Auswirkung biometrischer Faktoren im Gegensatz zur Auswirkung bei der Bewertung von Pensionsverpflichtungen gering ist“ (vgl AFRAC-Stellungnahme 27: Personalrückstellungen [UGB] [Juni 2016], Erläut zu Rz 66 und 83). Folglich unterscheiden sich Pensions- und Jubiläumsgeldrückstellungen nicht nur hinsichtlich der Zielsetzung sondern im Regelfall auch in der Ermittlung ihrer Bemessungsgrundlage.

Der VfGH führte in seinem Prüfungsbeschluss zu dem zur GZ G 403/97 protokollierten Verfahren aus, dass hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Rückstellungen für Jubiläumsgelder keine sachliche Rechtfertigung für das Abweichen von den Grundsätzen des § 9 Abs 1 Z 3 EStG 1988 vorhanden sein dürften.

Jubiläumsgelder werden Dienstnehmern anlässlich einer gewissen Dauer ihrer Betriebszugehörigkeit gewährt und sind als Belohnungen für langjährige Tätigkeiten anzusehen. Jubiläumsgelder stellen folglich die Entlohnung für die in Vorperioden erbrach-

ten Arbeitsleistungen dar. Ihre wirtschaftliche Verursachung liegt somit in Zeiträumen vor dem Bilanzstichtag (vgl VwGH 25. 1. 1994, 90/14/0073, 21. 12. 1994, 89/13/0007 sowie auch BFH 5. 2. 1987, BStBl II 845). Dienstjubiläumsgelder, die auf einer rechtsverbindlichen Zusage beruhen, unterscheiden sich daher in nichts von sonstigen ungewissen Verbindlichkeiten gem § 9 Abs 1 Z 3 EStG 1988. Nach dem Erk des VfGH v 9. 12. 1997, G 403/97 haben sich diese Bedenken als zutreffend erwiesen (VfSlg 15040/1997).

Jubiläumsgeldrückstellungen [und Pensionsrückstellungen] nach § 14 EStG 1988 werden nach dem Ansammlungsverfahren gebildet. Die Bildung von Ansammlungsrückstellungen wird jedoch (...) auch für langfristige Rückstellungen iSd § 9 EStG 1988 als zulässig erachtet. Insoweit liegt keine Unterscheidung vor. Zwar regelt die Spezialnorm des § 14 EStG 1988 ihrem Wesen nach langfristige Rückstellungen für Sozialkapital (Abfertigungen, Pensionen, Jubiläumsgeld), jedoch führen selbst die Gesetzesmaterialien zum Abgabenänderungsgesetz 2014 aus, dass langfristige Rückstellungen iSd § 9 Abs 5 EStG 1988 ebenfalls einen Zeitraum von mehreren Jahrzehnten umfassen können (vgl ErläutRV 24 BlgNR 25. GP 3). Gerade um eine steuerliche Gleichbehandlung trotz der unterschiedlichen Rückstellungsdauer gewährleisten zu können, hat der Gesetzgeber mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014 die Abzinsung langfristiger Rückstellungen eingeführt (vgl ErläutRV 24 BlgNR 25. GP 3). Eine Unterscheidung von langfristigen Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und jene für Jubiläumsgelder [bzw Pensionszahlungen], kann somit dem Grunde nach nicht erkannt werden.

Unterschiede sieht das Gesetz hingegen hinsichtlich der Ermittlung des Rückstellungsbetrags vor. So sind Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten iSd § 9 Abs 1 Z 3 EStG 1988 mit dem Teilwert anzusetzen; dieser entspricht dem unabgezinsten Erfüllungsbetrag (vgl Jakom/Laudacher, EStG 2019 § 9 Rz 20). Dieser Betrag ist folglich mit 3,5% abzuzinsen. Dahingegen sieht die Spezialnorm des § 14 EStG 1988 die Bildung von Jubiläumsgeldrückstellungen [und Pensionsrückstellungen] grundsätzlich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen vor. Allerdings erklärt das Gesetz die Bildung nach finanzmathematischen Grundsätzen [für Jubiläumsgeldrückstellungen] ausdrücklich für zulässig (vgl § 14 Abs 12 EStG 1988); dh auch in diesem Fall ist der zum Jubiläumstichtag zu zahlende (Erfüllungs-) Betrag lediglich abzuzinsen. Die Abzinsung erfolgt dabei mit dem Rechnungszinsfuß iHv 6%.

Anmerkung:

Das BFG stellte mit seinen Beschlüssen v 13. 1. 2020 und 25. 3. 2020 mehrere Normprüfungsanträge an den VfGH iZm der möglichen Gleichheitswidrigkeit von Abzinsungssätzen bei langfristigen Rückstellungen (vgl Ebner, BFGjournal 2020, 69 [69ff]). Sowohl die Grundnorm des § 9 EStG zu Rückstellungen als auch die Spezialnorm des § 14 EStG zur Vorsorge für Abfertigungen, Pensionen und Jubiläumsgelder sehen Regelungen zur Abzinsung langfristiger Rückstellungen

vor. Während der Zinssatz für die Bildung von langfristigen Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen gem § 9 Abs 5 EStG 3,5% beträgt, sind Jubiläumsgeld- und Pensionsrückstellungen, deren langfristige Bildung wesensimmanent ist, gem § 14 Abs 6 Z 6 iVm § 14 Abs 12 EStG mit einem Zinssatz von 6% abzuzinsen. In den Normprüfungsanträgen hegt das BFG Zweifel, ob einerseits die Ungleichbehandlung in der Höhe der Abzinsungssätze (3,5% und 6%) iZm langfristigen Rückstellungen sowie andererseits die Gleichbehandlung durch Heranziehen eines einheitlichen Zinssatzes (6%) sowohl bei der Bildung von Pensionsrückstellungen als auch Jubiläumsgeldrückstellungen dem Gleichheitssatz entspricht.

Steuerliche Vorschriften wurden in der Vergangenheit zumeist wegen Verstoßes gegen den Gleichheitssatz aufgehoben. Der Gleichheitssatz gem Art 7 B-VG und Art 2 StGG verbietet es dem Gesetzgeber, Gleiches ungleich und Ungleiches gleich zu behandeln. Nimmt der Gesetzgeber eine Ungleichbehandlung vor, so muss diese sachlich gerechtfertigt sein, um Bestand zu haben (zB VfGH 24. 6. 1993, G 217, 218/92). Darüber hinaus leitet der VfGH aus dem Gleichheitssatz ein allgemeines Sachlichkeitsgebot ab. Das allgemeine Sachlichkeitsgebot kann herangezogen werden, „um Regelungen für sich genommen als unsachlich zu verwerfen, ohne dass ein Vergleich mit anderen Regelungen gezogen wird“ (Rust/Blum, Grundrechtsschutz im Steuerrecht, Gutachten zum 20. ÖJT Band IV/1 [2018] 25).

Das BFG untermauert seine Bedenken hinsichtlich der möglichen nicht sachlich begründeten Ungleichbehandlung der Abzinsungssätze von langfristigen Rückstellungen mit einer Feststellung des VfGH (9. 12. 1997, G 403/97) zu Jubiläumsgeldrückstellungen: „Es dürfte jedoch hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Rückstellungen für Jubiläumsgelder und Treueprämien keine sachliche Rechtfertigung für das Abweichen von den Grundsätzen des § 9 Abs 1 Z 3 EStG vorhanden sein. Geht man nämlich (...) davon aus, daß die nach einer bestimmten Dauer der Betriebszugehörigkeit an Dienstnehmer zu gewährenden Jubiläumsgelder und Treueprämien die Kriterien sonstiger ungewisser Verbindlichkeiten nach § 9 Abs 1 Z 3 EStG erfüllen können – dies dürfte in der Regel zumindest auf Jubiläumsgaben zutreffen, für deren Gewährung eine rechtswirksame und unwiderrufbare Verpflichtung besteht (s. auch VwGH 25. 1. 1994, Z 90/14/0073) –, dann scheint kein sachlicher Grund für das ausschließliche Verbot der steuerwirksamen Bildung von Rückstellungen für die Verpflichtung zu einer Zuwendung anlässlich eines Dienstjubiläums im Vergleich mit der steuerlichen Behandlung von sonstigen ungewissen Verbindlichkeiten vorhanden zu sein.“ Der VfGH hält in diesem Erk fest, dass Dienstjubiläumsgelder, die auf einer rechtsverbindlichen Zusage beruhen, sich in nichts von sonstigen ungewissen Verbindlichkeiten gem § 9 Abs 1 Z 3 EStG unterscheiden. Aus diesem Grund hegt das BFG berechtigte Bedenken, ob eine derart beachtliche Unterscheidung hinsichtlich der Abzinsungssätze (3,5% vs 6%) sachlich gerechtfertigt ist. Eine Differenz von 2,5 Prozentpunkten macht durch den Zins- und Zinseszinsseffekt einen beträchtlichen Unterschied bei der Bewertung der Rückstellungen aus und hat damit einen erheblichen Einfluss auf das steuerliche Ergebnis. Der Abzinsungssatz als wesentliche

Komponente der steuerlichen Behandlung von Rückstellungen für Jubiläumsgelder weicht daher beachtlich von den Grundsätzen des § 9 Abs 1 Z 3 EStG ab.

Nachdem § 14 Abs 12 EStG für Jubiläumsgeldrückstellungen die Option zur vereinfachten Bildung nach finanzmathematischen Grundsätzen ausdrücklich vorsieht, können folgende Schlussfolgerungen gezogen werden: Einerseits entspricht nach dieser Methode die Vorgehensweise zur Rückstellungsbildung bei Jubiläumsgeldrückstellungen unter Berücksichtigung eines Fluktuationsabschlags grundsätzlich jener bei Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten iSd § 9 Abs 1 Z 3 EStG. Andererseits unterscheidet sich die vereinfachte Bildung von Jubiläumsgeldrückstellungen von den gem § 14 Abs 6 Z 1 EStG zwingend nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu bildenden Pensionsrückstellungen, denen der Vorsorge- statt des Belohnungscharakters wesensimmanent ist. Eine Unterscheidung von langfristigen Verbindlichkeitsrückstellungen und Jubiläumsgeldrückstellungen kann dem BFG zufolge dem Grunde nach nicht erkannt werden, um den unterschiedlich hohen Abzinsungsfaktor sachlich zu rechtfertigen.

Die unternehmensrechtliche Beurteilung zur Ermittlung von Jubiläumsgeldrückstellungen gem § 211 Abs 1 UGB wurde zuletzt durch das Anti-Gold-Plating-Gesetz 2019 (BGBl I 2019/46) präzisiert. § 211 Abs 1 UGB wurde um folgenden Satz ergänzt: „Für Rückstellungen für Abfertigungsverpflichtungen, Jubiläumsgeldzusagen oder vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen kann der Betrag auch durch eine finanzmathematische Berechnung ermittelt werden, sofern dagegen im Einzelfall keine erheblichen Bedenken bestehen.“ Das vom BFG auf die mittlerweile zweifach überarbeitete AFRAC-Stellungnahme 27 vom Juni 2016 gestützte Argument, wonach unternehmensrechtlich die Bildung von Rückstellungen für Jubiläumsgelder im Regelfall im Wege des vereinfachten Verfahrens nach finanzmathematischen Grundsätzen vorzunehmen sei, ist überholt. Das AFRAC sieht die finanzmathematische Methode bei der Ermittlung der Jubiläumsgeldrückstellung nur mehr „zumindest bei einer kleineren Anzahl von Berechtigten“ als „sachgerecht“ an (vgl AFRAC-Stellungnahme 27: Personalrückstellungen [UGB] [Dezember 2019], Erläut zu Rz 52 und 70). Die vom BFG getroffene generelle Unterscheidung zwischen Pensions- und Jubiläumsgeldrückstellungen hinsichtlich der Ermittlung ihrer Bemessungsgrundlage trifft daher wohl nicht zu. Die Überlegungen des BFG auf Grundlage der Aussagen des VfGH zum Vergleich der Jubiläumsgeldrückstellungen mit den Verbindlichkeitsrückstellungen nach § 9 Abs 1 Z 3 EStG dürfen jedoch nicht vernachlässigt werden.

Auch wenn der VfGH in seiner bisherigen Rsp die (gänzliche) Berücksichtigung von Rückstellungen in der Steuerbilanz für nicht erforderlich hält (vgl VfGH 9. 12. 1997, G 403/97) und daher diese Ansicht wohl auch auf die Abgeltung des Stundungseffekts zu übertragen ist (vgl Doralt, RdW 2018, 109 [109]), muss unabhängig von den Normprüfungsanträgen des BFG dennoch auf die Höhe der Rechnungszinssätze in Zeiten der Niedrigzinsphase hingewiesen werden. Die oben angeführte Argumentation auf Grundlage des Gleichheitsgrundsatzes kann auch für die verfassungsrechtliche Beurteilung der Zinssatzhöhe

an sich herangezogen werden (vgl zB Urnik/Kandler, SWK 2018, 74 [74 mwN]).

Der Gesetzgeber darf insb aus verwaltungsökonomischen Überlegungen Typisierungen wie einen statischen Abzinsungsfaktor bei langfristigen Rückstellungen festlegen (vgl Ruppe in Österreichische Juristenkommission, Rechtsstaat [1998] 119 [135 ff]; Rust/Blum, Grundrechtsschutz 28). Die Typisierungen müssen jedoch realitätsgerecht sein und dürfen nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens widersprechen (vgl ausführlich Pöschl, Gleichheit vor dem Gesetz [2008] 241 ff). Es herrscht vielmehr eine Überprüfungs- und Anpassungspflicht des Gesetzgebers, um weitgehend überholte im Gesetz festgelegte statische Werte zu vermeiden (s zB VfGH 8. 10. 1986, G 91/86; vgl in Deutschland auch Hey/Steffen, ifst-Schrift 511 [2016] 101 ff; FG Köln 12. 10. 2017, 10 K 977/17). Als Vergleichsmaßstab bei einer Evaluierung einer etwaigen Anpassungswendigkeit des Rechnungszinsfußes könnte entweder der Marktzinssatz (so zu Pensionsrückstellungen zB Urnik/Kandler, SWK 2018, 74 [78]) oder der gesetzliche Abzinsungssatz iHv 3,5% (so zu Pensionsrückstellungen zB Doralt, RdW 2018, 109 [109]) herangezogen werden. Budgetäre Erwägungen allein – die speziell bei der Abzinsung langfristiger Rückstellungen wohl eine entscheidende Rolle spielen – sind hingegen nicht sachlichkeitsbegründend für eine bestimmte Regelung (vgl zB VfGH 9. 12. 1997, G 403/97; Ruppe in Österreichische Juristenkommission, Rechtsstaat 119 [127]).

Eine Zinssatzsenkung würde zweifellos erhebliche negative Auswirkungen auf das Steueraufkommen haben. Um die haushaltswirksamen Auswirkungen bei einem sofortigen Abzug des durch die Senkung entstehenden Aufwands abzuschwächen, wurden in der Literatur mögliche Übergangsszenarien entwickelt (vgl zum Überblick Urnik/Kandler, SWK 2018, 74 [78 ff]). Diese reichen von einer analogen Anwendung der Verteilungsregeln des § 14 Abs 13 EStG, über eine stufenweise Reduktion des Rechnungszinsfußes bis hin zu einer Koppelung des steuerrechtlichen Rechnungszinsfußes am unternehmensrechtlichen Rechnungszinsfuß mit einem „fiskalischen Sicherheitsabstand“ (vgl dazu Geberth, ifst-Schrift 507 [2015] 9 [22 ff]; Prinz/Keller, DB 2016, 1033 [1041]; Spengel/Meier, FR 2016, 496 [502]). Die Abzinsungssätze der Sozialkapitalrückstellungen sind jedenfalls reformbedürftig.

Der VfGH wird nun zu entscheiden haben, ob eine Gleichheitswidrigkeit iSd Art 7 B-VG und Art 2 StGG hinsichtlich der Höhe der Abzinsungssätze bei langfristigen Rückstellungen vorliegt. Die Aufhebung der fraglichen Stellen der §§ 9 und 14 EStG durch den VfGH hätte auf die beim BFG anhängigen Rechtssachen die Auswirkung, dass den der Beschwerde zugrundeliegenden Rückstellungen ein Rechnungszinsfuß von 3,5% und nicht 6% zugrunde zu legen wäre.

Martin Klokar / Mario Riedl

Martin Klokar, MSc (WU), BSc (WU), und Mario Riedl, MSc (WU), BSc, LL.B. (WU), sind wissenschaftliche Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

Benötigen Betriebsstätten zwingend eine personelle und technische Ausstattung?

Art 53 DVO;
§ 19 Abs 1
UStG

BFG
20. 12. 2019,
RE/7100002/
2019 (Einzelbe-
schluss)

2020/200

Die Bf, eine Gesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung in Jersey, vermietete in den Jahren 2009 und 2010 eine Liegenschaft umsatzsteuerpflichtig an zwei inländische Unternehmer. Abgesehen von diesen Vermietungsumsätzen generierte die Gesellschaft keine Umsätze in Österreich. Die Hausverwaltung wurde durch ein österr Hausverwaltungsunternehmen besorgt, die ihre eigenen Räumlichkeiten sowie Personal nutzte. Mangels personeller Ausstattung qualifizierte die Bf die Liegenschaft nicht als Betriebsstätte iS des UStG, weil diese in unionsrechts-konformer Interpretation anhand derselben Kriterien bestimmt wird wie der Begriff der festen Niederlassung in der MwStSystRL. Anderer Ansicht war hingegen die österr Finanzverwaltung, die trotz dem fehlenden personellen Kriterium eine feste Niederlassung annahm.

Aus der Begründung:

Dem im Umsatzsteuergesetz verwendeten Begriff der „Betriebsstätte“ wird in richtlinienkonformer Auslegung der nationalen Vorschrift das Verständnis der „festen Niederlassung“ iS der MwStSystRL bzw DVO beigemessen. (...)

Zwar wurde der Begriff durch die Rsp des Gerichtshofes umfassend ausgelegt und fand die Auslegung Eingang in die DVO, dennoch scheint noch nicht abschließend geklärt, ob die Ausstattungsmerkmale Personal- und Sachmittel stets (gemeinsam) vorhanden sein müssen, oder ob dies nur der Fall sein

muss, wenn es die Funktionsfähigkeit der jeweiligen wirtschaftlichen Tätigkeit erfordert. (...)

Umstände, die gegen das Vorliegen einer festen Niederlassung sprechen[:] (...)

Da gegenständlich bloß eine inländische Liegenschaft vermietet wird und sich an der Liegenschaft kein eigenes Personal eingesetzt findet, würde das Erfordernis der personellen Ausstattung nicht erfüllt sein, weshalb nicht von einer inländischen festen Niederlassung auszugehen wäre. (...)

Umstände, die für das Vorliegen einer festen Niederlassung sprechen[:] (...)

Laut Rsp von deutschen Finanzgerichten betreffend den Betrieb von Windrädern durch eine Gesellschaft mit Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit im Ausland würden bloße Windräder eine inländische Betriebsstätte begründen, (...).

Zwar sei grundsätzlich auch die personelle Ausstattung eines der wesentlichen Elemente der festen Niederlassung, was jedoch nicht bedeute, dass die Kriterien der personellen und technischen Ausstattung stets im gleichen Maße erfüllt sein müssten. Vielmehr könne eine gering ausgeprägte – oder in Ausnahmefällen sogar fehlende – personelle Ausstattung durch eine überdurchschnittlich stark ausgeprägte sachliche Ausstattung kompensiert werden. Es sei daher für die Frage der Ansässigkeit nicht unbedingt auf das Vorhandensein von eigenem Personal abzustellen.