

98. Jahrgang / 15. Februar 2023 / Nr. 6

SWK

Steuer- und Wirtschaftskartei

Linde
www.lindeverlag.at

Tagesfragen

Inflationsanpassung 2023 aus individueller Sicht
Umsetzung der EU-Mobilitätsrichtlinie

Lohnsteuerrichtlinien

Highlights aus dem Wartungserlass 2022

Ertragsteuern

AfA-Korrektur durch Zu- und Abschläge
Spenden in Kryptowährungen
Liegenschaftstransaktionen im WGG

Internationales Steuerrecht

Erhebungsformen der Globalen Mindestbesteuerung

Umsatzsteuer

Update: Aktuelles auf einen Blick

Rechtsprechung

VwGH-Judikatur aus dem Juni 2022

Die Inflationsanpassung für 2023 aus individueller Sicht

Darstellung der kalten Progression und der Abgeltung 2023 anhand eines Beispiels

SABINE KANDUTH-KRISTEN*)



Der Gesetzgeber hat mit § 33a Abs 2 EStG eine steuerrechtliche Definition der „kalten“ Progression eingeführt, an der sich in der Folge die Abgeltung der hierdurch hervorgerufenen Mehrbelastung durch (teilweise) Inflationsanpassung des Tarifs iSd § 33a EStG iVm § 33 Abs 1a EStG orientiert. Nachfolgend wird die Regelung für das Jahr 2023 – nach einer Darstellung der Wirkung der kalten Progression – aus individueller Sicht betrachtet.

1. Kalte Progression und ihre Wirkung auf individueller Ebene

Ohne Inflationsanpassung führt ein progressiver Einkommensteuertarif im zeitlichen Verlauf für inflationsbedingte, nominelle Einkommenssteigerungen zu einem Anstieg des Durchschnittssteuersatzes (Progressionseffekt) und damit zu einem realen Kaufkraftverlust. Dieser Effekt wird als „*kalte Progression*“ bezeichnet¹⁾ und tritt nicht nur bei Hineinwachsen der nominellen Einkommen in höhere Progressionsstufen (Anwendung höherer Grenzsteuersätze) auf, sondern auch dann, wenn der schon bisher anzuwendende Grenzsteuersatz auf den nominellen Einkommenszuwachs angewendet wird und damit ein höherer Anteil des Einkommens in diese Progressionsstufe fällt.²⁾ Dagegen ist eine steigende Durchschnittsteuerbelastung bei steigenden Realeinkommen ein gewollter Effekt des progressiven Tarifs.³⁾ Das steuerliche Mehraufkommen auf Basis des realen Einkommenswachstums fällt somit nicht unter den Begriff der kalten Progression. Bei Nominaleinkommenserhöhungen unter der Inflationsrate (oder auch bei gleichbleibenden bzw. sinkenden Nominaleinkommen⁴⁾) entsteht kalte Progression in dem Umfang, in dem die tatsächliche Durchschnittsteuerbelastung die Durchschnittsteuerbelastung des realen Einkommens übersteigt.⁵⁾ Übersteigt die Nominaleinkom-

*) Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M., StB ist Universitätsprofessorin an der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Institut für Finanzmanagement, Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen, ua Mitglied der Forschungsgruppe anwendungsorientierte Steuerlehre (FAST) sowie des Fachsenats für Steuerrecht der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer.

1) So auch das Verständnis in den ErlRV 1662 BlgNR 27. GP, 1; siehe auch *Deutscher Bundestag*, Fünfter Steuerprogressionsbericht (Unterrichtung durch die Bundesregierung), BT-Drs 20/4444, 2. Nach dieser (engeren) Definition bezeichnet „*kalte Progression*“ die durch Inflation und Progression bedingte steuerliche Mehrbelastung (siehe ua *Bergner/Strohner/Höslinger*, Endbericht: Volkswirtschaftliche Auswirkungen einer Abschaffung der kalten Progression, Studie Eco Austria [Juli 2022], https://ecoaustria.ac.at/wp-content/uploads/2022/10/EcoAustria_Studie2022-Abschaffung-Kalte-Progression.pdf, wonach der Begriff in der ökonomischen Literatur nicht eindeutig abgegrenzt ist). Zur Begriffsdefinition siehe ua auch *Humer/Moser*, Zur kalten Progression und den Verteilungswirkungen ihrer Abgeltung (2016) 4, https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/ri/ineq/Projekte/Kalte_Progression/INEQVerteilungKalteProgression.pdf (Zugriff jeweils am 23. 1. 2023).

2) Innerhalb einer Progressionsstufe bleibt die absolute Mehrbelastung infolge der kalten Progression (im engeren Sinne) konstant, wenn sich das Einkommen außerhalb des von der unterlassenen Inflationsanpassung betroffenen Randbereichs erhöht und der Tarif keine indirekt progressiven Bestandteile beinhaltet (nicht valorisierte Freibeträge). Siehe dazu Beispiel 1, Varianten 1 und 2.

3) Vgl *Brandner/Baumgartner*, Ausgleich der kalten Progression oder Wechsel zur Realbesteuerung? SWK 23/24/2022, 935 (936).

4) Siehe auch *Ertl/Forstner/Reiter*, Steuerreformen und ihre Wirkung der kalten Progression im Zeitraum 2016 bis 2025, IHS Policy Brief (April 2022) 2, <https://irihs.ihs.ac.at/id/eprint/6129/21/ihs-policy-brief-2022-ertl-forstner-reiter-steuerreformen-kalten-progression-2016-2025.pdf> (Zugriff am 19. 1. 2023): Die Einkommensteuerbelastung sinkt infolge der kalten Progression nicht oder weniger stark, als es der realen steuerlichen Leistungsfähigkeit entsprechen würde.

5) Vgl BT-Drs 20/4444, 2.

menserhöhung die Inflationsrate, führt nur der Anstieg bis zur Inflationsrate zu „kalter“ Progression, der darüber hinausgehende Anstieg fällt unter „reale“ Progression (gewollter Progressionseffekt).⁶⁾

Die Belastung des nominellen Einkommenszuwachses mit dem bisherigen Durchschnittssteuersatz stellt keine kalte Progression dar. Ein proportionaler Tarif ohne indirekt progressive Elemente⁷⁾ führt daher zu keiner kalten Progression.

Der Effekt der kalten Progression kann anhand des Einkommensteuertarifs für 2023 vor Inflationsanpassung auf individueller Ebene wie folgt dargestellt werden:

• **Beispiel 1**

Der Steuerpflichtige A (lohnsteuerpflichtig, kein Pendler, unverheiratet, keine Kinder) erzielt im Jahr X1 einen monatlichen BruttoBezug iHv 2.500 Euro. Für das Jahr X2 wird der Bezug rein inflationsbedingt um 5,2 %) auf 2.630 Euro angehoben. Nach dem Tarif 2023⁸⁾ vor Inflationsanpassung wirkt die kalte Progression wie folgt (Beträge auf ganze Euro gerundet):¹⁰⁾

X1	Bezug lfd	SZ	Summe	X2	Bezug lfd	SZ	Summe	Steigerung X2 zu X1
brutto	30.000	5.000	35.000	brutto	31.560	5.260	36.820	+ 5,2 %
abz SV	- 5.436	- 856	- 6.292	abz SV	- 5.719	- 901	- 6.620	+ 5,2 %
EST-Basis	24.432	3.524		EST-Basis	25.709	3.739		
LSt	- 2.930	- 211	- 3.141	LSt	- 3.313	- 224	- 3.537	+ 12,61 %
netto	21.634	3.933	25.567	netto	22.528	4.135	26.663	+ 4,29 %
GStS	30 %	6 %		GStS	30 %	6 %		
DStS	11,99 %		11,24 %	DStS	12,89 %		12,01 %	

Die EST-Basis für die laufenden Bezüge ergibt sich nach Abzug des Werbungskostenpauschales iHv 132 Euro, die Basis der SZ-Besteuerung nach Abzug des Freibetrags iHv 620 Euro.

Der Durchschnittssteuersatz auf das Gesamteinkommen (inkl SZ) verändert sich um 0,78 Prozentpunkte. Der Durchschnittssteuersatz auf das laufende Einkommen erhöht sich um 0,89 Prozentpunkte. Die Mehrbelastung in X2 im Vergleich zu X1 beträgt 396 Euro und lässt sich wie folgt aufgliedern:

Laufende Bezüge		SZ		Summe
Mehrbelastung	383	Mehrbelastung	13	396
- „Soll“ (2.930 x 5,2 %)	152	- „Soll“ (211 x 5,2 %)	11	163
Kalte Progression	231	Kalte Progression	2	233

⁶⁾ Vgl. Brandner/Baumgartner, SWK 23/24/2022, 935 (936).

⁷⁾ Indirekte Progression entsteht, wenn im Rahmen eines proportionalen Tarifs eine Entlastung durch Abzüge von der Bemessungsgrundlage (in der Regel durch Freibeträge; zB zur Freistellung des Existenzminimums) erfolgt. Die Nichtanpassung der Freibeträge an die Inflationsrate führt in einem solchen Tarifsystem ebenfalls zu kalter Progression.

⁸⁾ Entsprechend der von IHS/WIFO gemäß § 33a Abs 3 EStG für 2023 zugrunde gelegten Inflationsrate (siehe Ertl/Forstner/Reiter/Baumgartner/Loretz, Schätzung der kalten Progression als Grundlage für Maßnahmen zur Inflationsabgeltung für das Jahr 2023, Studie von IHS und WIFO [31. 8. 2022] 16, Tabelle 3, <https://www.bmf.gv.at/rechtsnews/steuern-rechtsnews/neue-gesetze/2022/Teuerungs-Entlastungspaket-Teil-II.html> [Zugriff am 15. 1. 2023]).

⁹⁾ Nicht inflationsangepasste Tarifstufen/Grenzsteuersätze für 2023: 11.000/0 %, 11.000 bis 18.000/20 %, 18.000 bis 31.000/30 %; 31.000 bis 60.000/41 %, 60.000 bis 90.000/48 %, 90.000 bis 1 Mio/50 %, über 1 Mio/55 %; Verkehrsabsatzbetrag 400 Euro. Für die Berechnung des Einkommens (EST-Basis) wird das Werbungskostenpauschale von 132 Euro angesetzt; für die Berechnung der Steuer auf Sonderzahlungen der Freibetrag von 620 Euro. Die Sozialversicherungsbeiträge werden in allen Berechnungen für die laufenden Bezüge mit 18,12 % und für die Sonderzahlungen mit 17,12 % veranschlagt.

¹⁰⁾ SZ = Sonderzahlungen; SV = Sozialversicherung; EST-Basis = Einkommensteuerbasis; GStS = Grenzsteuersatz; DStS = Durchschnittssteuersatz.

Die Erhöhung der absoluten Steuerbelastung im Ausmaß des bisherigen Durchschnittssteuersatzes („Soll“) stellt (unter der Annahme, dass dieser bislang die Durchschnittsbelastung des Realeinkommens darstellt¹¹⁾) keine „kalte“ Progression dar. Der Effekt der kalten Progression ergibt sich im Beispiel aufgrund der fehlenden Inflationsanpassung (Anwendung des Tarifs 2023 vor Inflationsanpassung) wie folgt:¹²⁾

0%-Zone: Erhöhung Ende	11.000 x 5,2 %	572	0 %	0
20%-Zone: Erhöhung Beginn	11.000 x 5,2 %	572	- 20 %	- 114
20%-Zone: Erhöhung Ende	18.000 x 5,2 %	936	+ 20 %	+ 187
30%-Zone: Erhöhung Beginn	18.000 x 5,2 %	936	- 30 %	- 281
Verkehrsabsetzbetrag	400 x 5,2 %			- 21
Zwischensumme (fehlende tarifliche Entlastung)				- 229
WK-Pauschale	132 x 5,2 %	7	- 30 %	- 2
Summe (inkl der fehlenden Valorisierung des WK-Pauschales)				- 231

Der Effekt der Durchschnittssteuersatzerhöhung für die Sonderzahlungen ist auf die fehlende Valorisierung des Freibetrags iHv 620 Euro zurückzuführen (620 x 5,2 % x 6 % = 2).¹³⁾

Variante 1: Bei einem Bruttobezug iHv 3.171 Euro (dieser führt zu einem Bruttojahreseinkommen inkl SZ iHv 44.395 Euro)¹⁴⁾ in X1¹⁵⁾ und 3.336 Euro in X2¹⁶⁾ nach Inflationsanpassung iHv 5,2 % ergibt sich *ceteris paribus* in Bezug auf die laufenden Bezüge eine kalte Progression aufgrund fehlender tariflicher Entlastung iHv 406 Euro.

Variante 2: Der gleiche absolute Wert der kalten Progression von 406 Euro ergibt sich bei einem Bruttobezug iHv 5.561 Euro in X1¹⁷⁾ und 5.850 Euro in X2¹⁸⁾ nach Inflationsanpassung (= Höchstbeitragsgrundlage 2023) in Bezug auf die laufenden Bezüge.

Das idente absolute Ergebnis der kalten Progression für die Varianten 1 und 2 ist darauf zurückzuführen, dass das inflationsbedingt angepasste, zu versteuernde Einkommen in X2 (Variante 1: 32.646 Euro; Variante 2: 57.348 Euro) in beiden Fällen in der 41%-Progressionszone, aber außerhalb der inflationsbedingt anzupassenden Randbereiche liegt (Beginn: 31.000 x 1,052 = 32.612; Ende: 60.000 x 1,052 = 63.120) und hier lediglich die aufgrund des Tarifs hervorgerufene Wirkung der kalten Progression dargestellt wird.

2. Inflationsanpassung gemäß § 33a EStG iVm § 33 Abs 1a EStG

2.1. Steuerrechtliche Definition der kalten Progression gemäß § 33a Abs 2 EStG

Der mit dem Teuerungs-Entlastungspaket Teil II, BGBl I 2022/163, eingeführte und ab 2024 anzuwendende § 33a EStG definiert den Begriff der kalten Progression in Abs 2

¹¹⁾ Dies bedingt, dass die bisherige tarifliche Belastung nicht inflationsbedingt verzerrt ist, sondern die tatsächlich vom Gesetzgeber für Realeinkommen beabsichtigte Belastung darstellt.

¹²⁾ Eine inflationsbedingte Erhöhung des Grenzbetrags für den Zonenbeginn würde eine Entlastung bemessen am jeweiligen Grenzsteuersatz der Zone bewirken, eine Erhöhung des Grenzbetrags für das Zonenende eine Belastung mit dem jeweiligen Grenzsteuersatz. Die Ausweitung der Nullzone (Erhöhung des Grenzbetrags für das Zonenende) bewirkt aufgrund des Grenzsteuersatzes von 0 % keine Belastung.

¹³⁾ Festzuhalten ist, dass der Betrag von 620 Euro (abgesehen von der Rundung anlässlich der Euro-Umrechnung) im Geltungsbereich des EStG 1988 nicht angepasst wurde.

¹⁴⁾ Bruttojahreseinkommen (Median) der ganzjährig Vollzeitbeschäftigten im Jahr 2021. Diesen Wert führen Buchner/Kunz (Die Abschaffung der kalten Progression, *ecolex* 2022 1003 [1004]) in ihrem Beitrag an, beziehen aber zur Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes die laufende Lohnsteuer iHv 4.910 Euro auf die Bruttobezüge und errechnen so einen von der steuerlichen Definition abweichenden „Durchschnittssteuersatz“ von 11,1 %.

¹⁵⁾ Laufende Lohnsteuer laut Tarif 2023: 4.911 Euro; Durchschnittssteuersatz für laufende Bezüge 15,83 %; Lohnsteuer SZ 278 Euro.

¹⁶⁾ Laufende Lohnsteuer laut Tarif 2023 (nicht inflationsangepasst): 5.575 Euro; Durchschnittssteuersatz für laufende Bezüge 17,08 %; Lohnsteuer SZ 295 Euro; Mehrbelastung laufende Bezüge: 664 Euro, davon kalte Progression aufgrund mangelnder Anpassung des Tarifs: 406 Euro.

¹⁷⁾ Laufende Lohnsteuer laut Tarif 2023: 14.538 Euro; Durchschnittssteuersatz für laufende Bezüge 26,67 %; Lohnsteuer SZ 516 Euro.

¹⁸⁾ Laufende Lohnsteuer laut Tarif 2023 (nicht inflationsangepasst): 15.703 Euro; Durchschnittssteuersatz für laufende Bezüge 27,38 %; Lohnsteuer SZ 545 Euro; Mehrbelastung laufende Bezüge: 1.165 Euro, davon kalte Progression aufgrund mangelnder Anpassung des Tarifs: 406 Euro.

wie folgt: „Als kalte Progression ist das inflationsbedingte Mehraufkommen an Einkommensteuer zu verstehen, das sich für das jeweilige Folgejahr als Differenz aus dem Steueraufkommen auf Grundlage von noch nicht nach § 33 Abs 1a inflationsangepassten Beträgen und dem Steueraufkommen bei einer Inflationsanpassung nach Maßgabe des § 33 Abs 1a unter Zugrundelegung einer gemäß Abs 3 ermittelten positiven Inflationsrate ergibt.“

Die für die Inflationsanpassung des Folgejahres maßgebliche Inflationsrate ist gemäß § 33a Abs 3 EStG auf Basis der von der *Bundesanstalt Statistik Österreich* veröffentlichten Jahresinflationsraten (JIR) des Verbraucherpreisindex (VPI) für die Monate Juli des vorangegangenen Jahres bis Mai des laufenden Jahres sowie des vorläufigen Wertes für Juni des laufenden Jahres zu ermitteln. Sie ergibt sich als arithmetisches Mittel dieser Beträge und ist auf das Zehntel eines Prozentpunktes zu runden. Die Inflationsrate errechnet sich folglich aus Vergangenheitswerten und muss mit der tatsächlichen Inflationsrate des Folgejahres nicht übereinstimmen. Für 2023 ergibt sich auf Basis der Jahresinflationsraten des VPI 7/2021 bis 6/2022 ein auf einen Zehntelprozentpunkt gerundetes arithmetisches Mittel von 5,2 %.¹⁹⁾

Monat	7/21	8/21	9/21	10/21	11/21	12/21	1/22	2/22	3/22	4/22	5/22	6/22
VPI-JIR	2,8	2,9	3,3	3,7	4,3	4,3	5,0	5,8	6,8	7,2	7,7	8,7
arithmetisches Mittel: 5,21												

Im Durchschnitt des Jahres 2022 (Januar bis Dezember) ergibt sich ein Wert von 8,6.

Laut Definition in § 33a Abs 2 EStG wird die kalte Progression als inflationsbedingtes Mehraufkommen an Einkommensteuer auf jährlicher Basis durch Gegenüberstellung des prognostizierten Einkommensteueraufkommens für das Folgejahr (= Anpassungsjahr) mit und ohne Inflationsanpassung gemäß § 33 Abs 1a EStG auf Basis des Steuertarifs des Vorjahres (= Referenzjahr) berechnet.²⁰⁾ Dabei ist die für das Anpassungsjahr geltende Rechtslage heranzuziehen, sodass auch Tarifenkungen außerhalb der Inflationsanpassung, zB eine Absenkung der Grenzsteuersätze für das Anpassungsjahr, zu berücksichtigen sind.²¹⁾ Zur Ermittlung des Mehraufkommens ist das Steueraufkommen bei nominal unverändertem Steuertarif dem Steueraufkommen bei gemäß § 33 Abs 1a EStG (voll) inflationsangepasstem Steuertarif gegenüberzustellen.²²⁾ Nach § 33 Abs 1a EStG unterliegen im Kernbereich des Tarifs (§ 33 EStG) die für die Anwendung der Steuersätze für Einkommensteile bis 1 Mio Euro festgesetzten Grenzbeträge, der Alleinverdiener-, Alleinerzieher- und Unterhaltsabsetzbetrag samt Grenzbetrag für Partnereinkünfte gemäß § 33 Abs 4 EStG, der (erhöhte) Verkehrsabsetzbetrag und der Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs 5 Z 1 bis 3 EStG samt Einschleifgrenzen, der (erhöhte) Pensionistenabsetzbetrag samt Grenzbetrag für Partnereinkünfte und Einschleifgrenzen gemäß § 33 Abs 6 EStG und die für die Negativsteuer relevanten Beträge gemäß § 33 Abs 8 EStG der Inflationsanpassung. Andere als in § 33 Abs 1a EStG genannte Beträge werden nicht angepasst.²³⁾ ME wird das Ausmaß der kalten Progression im Sinne

¹⁹⁾ Berechnet auf Basis der von der *Statistik Austria* veröffentlichten Werte (https://www.statistik.at/fileadmin/pages/214/2_Verbraucherpreisindizes_ab_1990.pdf, Zugriff am 15. 1. 2023). Siehe auch *Ertl/Forstner/Reiter/Baumgartner/Loretz*, Studie von IHS und WIFO, 16, Tabelle 3.

²⁰⁾ Zu den Begriffen „Anpassungsjahr“ und „Referenzjahr“ siehe *Ertl/Forstner/Loretz/Reiter/Schratzenstaller-Altzinger*, Kurzbeschreibung der Methodik zur Erstellung des jährlichen Berichts zur kalten Progression durch IHS und WIFO (5. 7. 2022) 4, <https://www.bmf.gv.at/rechtsnews/steuern-rechtsnews/neue-gesetze/2022/Teuerungs-Entlastungspaket-Teil-II.html> (Zugriff am 15. 1. 2023).

²¹⁾ Siehe *Ertl/Forstner/Reiter/Baumgartner/Loretz*, Studie von IHS und WIFO, 8 f.

²²⁾ Siehe auch ErlRV 1662 BlgNR 27. GP, 3.

²³⁾ Es werden daher ua die Grenz- und Freibeträge für die Besteuerung sonstiger Bezüge gemäß § 67 Abs 1 EStG nicht angepasst. Tariflichen Bezug hat weiters der Grundfreibetrag gemäß § 10 EStG, der keiner Anpassung unterliegt. Dies gilt auch für Beträge wie den Veranlagungsfreibetrag gemäß § 41 Abs 3 EStG. Der Kinderabsetzbetrag unterliegt einem eigenen Anpassungsmechanismus (§ 33 Abs 3 Z 2 EStG, jährliche Vervielfachung mit dem Anpassungsfaktor gemäß § 108f ASVG).

dieser steuerrechtlichen Definition gemäß § 33a Abs 2 EStG²⁴) *ex definitione* auf jenes reduziert, das durch § 33a EStG iVm § 33 Abs 1a EStG abgegolten werden soll. Dagegen ermitteln etwa *Ertl/Forstner/Reiter*²⁵) den Effekt der kalten Progression unter Berücksichtigung einer Inflationsanpassung aller nominellen Beträge (inkl Freibeträge, Kostenpauschalen etc).

In Anlehnung an die Schweizer Steuerkonferenz zieht *Lemmer*²⁶) hinsichtlich der Unterscheidung und Bewertung von einzelnen in seinem Beitrag dargestellten Indexierungsverfahren die Kriterien Vollständigkeit, Periodizität und Bindungswirkung heran. Das nunmehr in Österreich eingeführte System ist mE im Hinblick auf Periodizität (jährliche Anpassung) und Bindungswirkung (gesetzliche Verankerung und teilweiser Automatismus – siehe Pkt 2.3.) sehr gut zu bewerten, dagegen ist die Vollständigkeit des Ausgleichs mE nicht gegeben. Ein solcher würde die Indexierung sämtlicher Beträge um die gesamte Inflationsrate erfordern, anderenfalls erfolgt lediglich ein teilweiser Ausgleich der kalten Progression.²⁷) In Österreich ist man sich dessen bewusst: Laut *Mayr*²⁸) bezieht sich die Abschaffung der kalten Progression „(bereits sprachlich)“ auf den Steuertarif und auf die Progression und soll daher keine generelle Indexierung von weiteren ertragsteuerlich relevanten Beträgen bedeuten.²⁹)

Die Einschätzung von *Mayr*,³⁰) wonach sich künftige Steuerreformen nicht mehr über die kalte Progression „mitfinanzieren“³¹) lassen, kann sohin nicht uneingeschränkt geteilt werden. Hinzu kommen die Folgewirkungen des gewählten Modells der Inflationsabgeltung (dazu Pkt 2.3.). Die auf der Basis angepassten Beträge bilden wiederum die Grundlage für die Inflationsanpassung der Folgejahre.³²)

2.2. Ermittlung des Gesamtausmaßes der kalten Progression gemäß § 33a EStG

Die Grundlage für die Ermittlung des Gesamtausmaßes der kalten Progression bildet der gemäß § 33a Abs 6 EStG zu erstellende Progressionsbericht (iVm der auf § 33a Abs 6 Z 3 EStG basierenden Progressionsberichtsverordnung [PBV], BGBl II 2022/451), in dem neben der Inflationsrate gemäß § 33a Abs 3 EStG darzustellen sind (§ 33a Abs 6 Z 1 EStG):

- das prognostizierte Einkommensteueraufkommen auf Grundlage von noch nicht nach § 33 Abs 1a EStG inflationsangepassten Beträgen (lit b);
- das prognostizierte Einkommensteueraufkommen bei einer Inflationsanpassung nach Maßgabe des § 33 Abs 1a EStG sowie bei Inflationsanpassung des für die Anwen-

²⁴) So *Mayr*, Die Inflationsanpassung im EStG, RdW 2022, 714 (715).

²⁵) Vgl *Ertl/Forstner/Reiter*, IHS Policy Brief, 3. In Deutschland wird das Volumen anhand eines Mikrosimulationsmodells ermittelt (siehe BT-Drs 20/4444, 3 f).

²⁶) Vgl *Lemmer*, Indexierung der Einkommensbesteuerung im internationalen Vergleich, Wirtschaftsdienst 2014, 872 (875).

²⁷) Siehe *Lemmer*, Wirtschaftsdienst 2014, 872 (875).

²⁸) *Mayr*, RdW 2022, 714 (715).

²⁹) Auch aus verfassungsrechtlicher Sicht könnte sich die Frage des Umfangs der Inflationsabgeltung im Hinblick auf das Abgehen vom Nominalwertprinzip gegebenenfalls neu stellen (siehe etwa VfGH 3. 3. 2017, G 3/2017 ua). Nach diesem Erkenntnis liegt es allerdings im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, zu entscheiden, ob und inwieweit er die Geldentwertung im Rahmen der Einkommensbesteuerung berücksichtigt. Inhaltliche Schranken setzt lediglich der Gleichheitssatz, der es verbietet, sachlich nicht begründbare Regelungen zu treffen (vgl VfGH 3. 3. 2017, G 3/2017).

³⁰) *Mayr*, RdW 2022, 714 (716).

³¹) Hervorhebung durch die Verfasserin. Eine vollständige Finanzierung größerer Steuerreformvorhaben wird durch die nunmehr ergriffenen Maßnahmen zur Abgeltung der kalten Inflation sicherlich nicht möglich sein.

³²) Die Tarifeckwerte werden automatisch nicht um die volle Inflationsrate angepasst, sondern um zwei Drittel. Sollten die diskretionären Maßnahmen, die in Bezug auf das verbleibende dritte Drittel zu beschließen sind (siehe dazu Pkt 2.3.), außerhalb der Tarifeckwerte gesetzt werden, bilden die um „lediglich“ zwei Drittel angepassten Beträge die Ausgangsbasis für Anpassungen im Folgejahr. Daraus ergibt sich ein kumulativer Effekt, der im Zeitablauf wiederum zu einer – wenn auch abgemilderten – kalten Progression führt.

dung des Höchststeuersatzes maßgebenden Grenzbetrags unter Zugrundelegung einer positiven Inflationsrate gemäß § 33a Abs 3 EStG (lit c); sowie

- das prognostizierte Einkommensteueraufkommen unter Berücksichtigung der Inflationsanpassung gemäß § 33a Abs 4 EStG (lit d).

Das Gesamtausmaß der kalten Progression ergibt sich aus dem Unterschied zwischen dem Einkommensteueraufkommen gemäß lit b (ohne Inflationsanpassung) und dem Einkommensteueraufkommen gemäß lit c (bei voller Inflationsanpassung iSd § 33a EStG inkl Inflationsanpassung der obersten Tarifstufe). Die Definition gemäß lit c umfasst auch die Anpassung des für die Anwendung des Höchststeuersatzes maßgebenden Grenzbetrags und weicht insoweit von der Definition der kalten Progression gemäß § 33a Abs 2 EStG ab, denn diese bezieht sich ausschließlich auf die gemäß § 33 Abs 1a EStG anzupassenden Beträge, die den Grenzbetrag für den höchsten Grenzsteuersatz nicht umfassen.

Der Berechnung des Einkommensteueraufkommens ist gemäß § 33a Abs 6 Z 2 EStG „eine wissenschaftlich fundierte geschätzte und simulierte Verteilung von Einkommen und relevanter sozioökonomischer Charakteristika“ zugrunde zu legen. Gemäß § 1 Z 2 PBV ist die Einkommensverteilung für das Anpassungsjahr entsprechend der Einkommensverteilung im Basisjahr (in der Regel ist dies das drittvorangegangene Jahr³³⁾) und anhand der voraussichtlichen Entwicklung relevanter makroökonomischer Parameter zu prognostizieren, wobei insbesondere die in § 1 Z 2 lit a bis e PBV aufgezählten Faktoren zu berücksichtigen sind.

Der Gesamteffekt der kalten Progression ist daher von der nach diesen Grundsätzen geschätzten und simulierten Einkommensverteilung im Anpassungsjahr und von der Inflation (basierend auf der vergangenheitsorientiert ermittelten Inflationsrate gemäß § 33a Abs 3 EStG) zwischen Anpassungs- und Referenzjahr abhängig.³⁴⁾

2.3. Inflationsanpassung in zwei Schritten: § 33a Abs 4 und Abs 5 EStG

2.3.1. Automatische Anpassung

Im ersten Schritt (§ 33a Abs 4 EStG) erfolgt für jedes Kalenderjahr eine automatische Anpassung der in § 33 Abs 1a EStG genannten Beträge³⁵⁾ im Ausmaß von zwei Dritteln der positiven Inflationsrate iSd § 33a Abs 3 EStG. Die so ermittelten Beträge sind auf volle Euro aufzurunden und bis zum 31. 8. des laufenden Kalenderjahres im Wege einer Verordnung kundzumachen, die allerdings nur deklarativen Charakter hat.³⁶⁾ Im Falle einer Deflation (negative Inflationsrate) erfolgt keine Anpassung. Ein negativer Wert hat auch keine Auswirkung auf die Inflationsanpassung der Folgejahre.³⁷⁾

2.3.2. Diskretionäre Maßnahmen

Im zweiten Schritt (§ 33a Abs 5 EStG) hat die Bundesregierung zur Abgeltung der noch nicht gemäß § 33a Abs 4 EStG berücksichtigten Inflationswirkungen bis 15. 9. jeden Jahres einen Ministerratsbeschluss zu fassen, der Entlastungsmaßnahmen für Bezieher von Einkünften, vor allem im Bereich der Einkommensteuer, im Umfang des noch nicht erfassten Volumens der kalten Progression vorsieht. Aus der Formulierung er-

³³⁾ Nach § 1 Z 1 PBV ist als Basisjahr das vor diesem liegende repräsentative Kalenderjahr heranzuziehen und diese Wahl im Progressionsbericht zu begründen, sollte das drittvorangegangene Jahr hinsichtlich der Einkommensverteilung nicht ausreichend repräsentativ sein.

³⁴⁾ Siehe Ertl/Forstner/Loretz/Reiter/Schratzenstaller-Altzinger, Kurzbeschreibung der Methodik, 4.

³⁵⁾ Siehe Pkt 2.1.

³⁶⁾ Die aufgrund der gesetzlichen Regelung eindeutig ermittelbaren Beträge sind jedenfalls für das Folgejahr maßgebend (vgl ErlRV 1662 BlgNR 27. GP, 3; Rz 767c LStR).

³⁷⁾ Vgl ErlRV 1662 BlgNR 27. GP, 3; Rz 767b LStR.

schließt sich, dass die Maßnahmen nicht auf den Bereich der Einkommensteuer begrenzt, primär aber dort vorzusehen sind.³⁸⁾ Daneben können zB Maßnahmen im Bereich der Sozialversicherung oder zur Förderung der Mobilität von Erwerbstätigen mit öffentlichen Verkehrsmitteln oder zur Erleichterung von Erwerbstätigkeit sozial benachteiligter Personengruppen vorgesehen werden.³⁹⁾

Als Grundlage für die Entlastungsmaßnahmen dient der bis 31. 7. jeden Jahres vorzulegende Progressionsbericht gemäß § 33a Abs 6 EStG. Aus dem Progressionsbericht ergibt sich das budgetäre Volumen der Entlastungsmaßnahmen gemäß § 33a Abs 5 EStG.⁴⁰⁾ Die zuständigen Bundesminister haben Gesetzesvorschläge für diese Entlastungsmaßnahmen auszuarbeiten, die eine Wirksamkeit mit 1. 1. des folgenden Kalenderjahres vorsehen. Die Befristung des Ministerratsbeschlusses mit 15. 9. soll gewährleisten, dass notwendige Anpassungsmaßnahmen (zB in der Lohnverrechnung) zeitgerecht erfolgen können und die getroffenen Maßnahmen im Entwurf des Bundesfinanzgesetzes für das folgende Finanzjahr, der nach Art 51 Abs 3 B-VG spätestens zehn Wochen vor Beginn des Finanzjahres vorgelegt werden muss, korrekt und vollständig berücksichtigt werden können.⁴¹⁾

2.4. Rechnerische Darstellung auf individueller Ebene

Die Ermittlung des Gesamtausmaßes der kalten Progression gemäß § 33a Abs 2 EStG kann ausgehend von Beispiel 1 auf individueller Ebene wie folgt dargestellt werden.

- **Beispiel 2**

Der Steuerpflichtige A (lohnsteuerpflichtig, kein Pendler, unverheiratet, keine Kinder) erzielt im Jahr X2 einen monatlichen, inflationsbedingt um 5,2 % angehobenen Bruttolohn von 2.630 Euro. Der Vergleich der Steuerbelastung nach dem Tarif 2023 vor Inflationsanpassung (siehe a) mit der Steuerbelastung nach dem Tarif 2023 mit voller Inflationsanpassung um die Inflationsrate von 5,2 % gemäß § 33a EStG iVm § 33 Abs 1a EStG (siehe b) ergibt (Beträge auf ganze Euro gerundet):⁴²⁾

a) ⁴³⁾	Bezug lfd	SZ	Summe	b) ⁴⁴⁾	Bezug lfd	SZ	Summe	Differenz
brutto	31.560	5.260	36.820	brutto	31.560	5.260	36.820	0
abz SV	- 5.719	- 901	- 6.620	abz SV	- 5.719	- 901	- 6.620	0
EST-Basis	25.709	3.739		EST-Basis	25.709	3.739		
LSt	- 3.313	- 224	- 3.537	LSt	- 3.084	- 224	- 3.308	- 229
netto	22.528	4.135	26.663	netto	22.757	4.135	26.892	+ 229
GStS	30 %	6 %		GStS	30 %	6 %		
DStS	12,89 %		12,01 %	DStS	11,99 %		11,23 %	

Bezogen auf die laufenden Bezüge ergibt sich eine Einkommensteuerrücklage von 229 Euro. Dies entspricht der in Beispiel 1 identifizierten gesamten tariflichen Mehrbelastung der laufenden Bezüge auf-

³⁸⁾ Damit wird auch das Ziel einer Senkung der Abgabenquote verfolgt (siehe ErlRV 1662 BlgNR 27. GP, 4).

³⁹⁾ Vgl ErlRV 1662 BlgNR 27. GP, 4.

⁴⁰⁾ Vgl ErlRV 1662 BlgNR 27. GP, 4. Das Volumen ergibt sich (siehe Pkt 2.2.) aus dem Unterschied zwischen dem Einkommensteueraufkommen gemäß lit d (Inflationsanpassung nach Maßgabe des § 33a EStG iVm § 33 Abs 1a EStG) und dem Einkommensteueraufkommen gemäß lit c (bei voller Inflationsanpassung iSd § 33a EStG inkl Inflationsanpassung der obersten Tarifstufe).

⁴¹⁾ Vgl ErlRV 1662 BlgNR 27. GP, 4.

⁴²⁾ SZ = Sonderzahlungen; SV = Sozialversicherung; EST-Basis = Einkommensteuerbasis; GStS = Grenzsteuersatz; DStS = Durchschnittssteuersatz.

⁴³⁾ Entspricht der Berechnung für X2 in Beispiel 1.

⁴⁴⁾ Um 5,2 % inflationsangepasste Tarifstufen/Grenzsteuersätze für 2023: 11.572/0 %, 11.572 bis 18.936/20 %, 18.936 bis 32.612/30 %; 32.612 bis 63.120/41 %, 63.120 bis 94.680/48 %, 94.680 bis 1 Mio/50 %, über 1 Mio/55 %; Verkehrsabsetzbetrag 421 Euro. Für die Berechnung des Einkommens wird das nicht inflationsangepasste Werbungskostenpauschale von 132 Euro angesetzt; für die Berechnung der Steuer auf Sonderzahlungen der nicht inflationsangepasste Freibetrag von 620 Euro.

grund der kalten Progression. Der sich laut b) ergebende Durchschnittssteuersatz entspricht (nahezu) jenem, der in Beispiel 1 für das Jahr X1 ermittelt wurde.⁴⁵⁾ Für die sonstigen Bezüge erfolgt kein Ausgleich, die Steuerbelastung ist daher konstant.

Werden nun die Tarifstufen inkl Verkehrsabsetzbetrag gemäß § 33a EStG iVm § 33 Abs 1a EStG um zwei Drittel angehoben, ergibt sich bezogen auf die laufenden Bezüge eine Entlastung iHv 153 Euro (zwei Drittel von 229 Euro). Ein Drittel wäre gemäß § 33a Abs 5 EStG anderweitig auszugleichen.

3. Inflationsanpassung für 2023

3.1. Studienergebnisse für 2023

Für 2023 erfolgte die Anpassung der in § 33 Abs 1a EStG genannten Beträge durch das Teuerungs-Entlastungspaket Teil II, BGBl I 2022/163.⁴⁶⁾ Basis hierfür bildete die von IHS und WIFO im Auftrag des BMF erstellte Studie „Schätzung der kalten Progression als Grundlage für Maßnahmen zur Inflationsabgeltung für das Jahr 2023“,⁴⁷⁾ die am 31. 8. 2022 vorgelegt wurde (samt „Kurzbeschreibung der Methodik zur Erstellung des jährlichen Berichts zur kalten Progression durch IHS und WIFO“ vom 5. 7. 2022⁴⁸⁾). Aus der Studie ergaben sich folgende Werte:⁴⁹⁾

Inflationsrate gemäß § 33a Abs 3 EStG	5,2 %
prognostiziertes Einkommensteueraufkommen gemäß § 33a Abs 6 Z 1 lit b EStG	40.878 Mio Euro
prognostiziertes Einkommensteueraufkommen gemäß § 33a Abs 6 Z 1 lit c EStG	39.028 Mio Euro
prognostiziertes Einkommensteueraufkommen gemäß § 33a Abs 6 Z 1 lit d EStG	39.645 Mio Euro

Die kalte Progression iSv § 33a Abs 2 EStG ergibt sich daraus mit 1.851 Mio Euro (unter Berücksichtigung der Inflationsanpassung der obersten Tarifstufe; Differenz Aufkommen gemäß lit b minus Aufkommen gemäß lit c). Die automatische Inflationsanpassung mit zwei Dritteln der Inflationsrate iSv § 33a Abs 4 EStG ergibt laut Studie eine Entlastung iHv 1.234 Mio Euro. Die Differenz iHv 617 Mio Euro war sohin – auch bezüglich des Effekts der kalten Progression für die oberste Tarifstufe – durch diskretionäre Maßnahmen gemäß § 33a Abs 5 EStG auszugleichen. Als Basisjahr wurde in der Studie ua aufgrund der COVID-19-Krise und aus Zeitgründen das Jahr 2018 herangezogen.⁵⁰⁾ Auf Basis der für das Jahr 2018 geschätzten Einkommensverteilung wurde die Verteilung für das Anpassungsjahr 2023 simuliert.

3.2. Umsetzung der Inflationsanpassung 2023 mit dem Teuerungs-Entlastungspaket Teil II

Die in § 33 Abs 1a EStG genannten Absetzbeträge, Einschleif- und Zuverdienstgrenzen sowie SV-Rückerstattungsbeträge wurden um die gesamte Inflationsrate von 5,2 % (gerundet auf ganze Euro-Beträge) angepasst. Die ersten beiden Tarifstufen sowie Grenzbeträge mit Bezug zu diesen Tarifstufen wurden um 6,3 % und die übrigen Tarifstufen um zwei Drittel der ermittelten Inflationsrate von 5,2 % (rund 3,46 %) angehoben.⁵¹⁾

Das offene Volumen zum Ausgleich der kalten Progression (aus den übrigen Tarifstufen) wurde beinahe zur Gänze für die „zusätzliche Inflationsanpassung“ der Tarifstufen 1

⁴⁵⁾ Eine Inflationsanpassung des Werbungskostenpauschales ist nicht vorgesehen, der rechnerische Effekt der fehlenden Anpassung ist allerdings aufgrund der geringen Höhe des Pauschales marginal.

⁴⁶⁾ § 33a EStG und § 33 Abs 1a EStG sind erst ab 2024 anzuwenden.

⁴⁷⁾ Siehe Fußnote 8: Ertl/Forstner/Reiter/Baumgartner/Loretz, Studie von IHS und WIFO.

⁴⁸⁾ Siehe Fußnote 20: Ertl/Forstner/Loretz/Reiter/Schratzenstaller-Altzinger, Kurzbeschreibung der Methodik.

⁴⁹⁾ Vgl Ertl/Forstner/Reiter/Baumgartner/Loretz, Studie von IHS und WIFO, 4.

⁵⁰⁾ Vgl Ertl/Forstner/Reiter/Baumgartner/Loretz, Studie von IHS und WIFO, 8.

⁵¹⁾ Siehe ErIRV 1662 BlgNR 27. GP, 3; Rz 767d LStR.

und 2 (sowie Anhebung der Absetzbeträge um die volle Inflationsrate) verwendet.⁵²⁾ Als weitere Maßnahme mit nur untergeordneter Aufkommenswirkung wurden aus dem Volumen die steuerfreien AG-Zuschüsse zum Carsharing nach § 3 Abs 1 Z 16d EStG be- deckt.⁵³⁾

3.3. Wirkungen aus individueller Sicht

Die Wirkungen der Inflationsanpassung für 2023 sollen nun in Fortführung der Beispiele 1 und 2 dargestellt werden, wobei die inflationsbedingte Bezugsanpassung in Höhe der für 2023 gemäß § 33a Abs 3 EStG berechneten Inflationsrate angenommen wird.

• Beispiel 3

Der Steuerpflichtige A (lohnsteuerepflichtig, kein Pender, unverheiratet, keine Kinder) erzielt im Jahr 2023 einen monatlichen, inflationsbedingt um 5,2 % angehobenen BruttoBezug iHv 2.630 Euro. Der Vergleich der Steuerbelastung nach dem Tarif 2023 vor Inflationsanpassung (siehe a) mit der Steuer- belastung nach dem tatsächlichen Tarif 2023 (siehe b) ergibt (Beträge auf ganze Euro gerundet):⁵⁴⁾

a) ⁵⁵⁾	Bezug lfd	SZ	Summe	b) ⁵⁶⁾	Bezug lfd	SZ	Summe	Differenz
brutto	31.560	5.260	36.820	brutto	31.560	5.260	36.820	0
abz SV	- 5.719	- 901	- 6.620	abz SV	- 5.719	- 901	- 6.620	0
ESt-Basis	25.709	3.739		ESt-Basis	25.709	3.739		
LSt	- 3.313	- 224	- 3.537	LSt	- 3.040	- 224	- 3.264	- 273
netto	22.528	4.135	26.663	netto	22.801	4.135	26.936	+ 273
GStS	30 %	6 %		GStS	30 %	6 %		
DStS	12,89 %		12,01 %	DStS	11,82 %		11,08 %	

Bezogen auf die laufenden Bezüge ergibt sich eine Einkommensteuereffizienz iHv 273 Euro. Dies übersteigt aufgrund der überproportionalen Anpassung der unteren Tarifstufen die in Beispiel 1 iden- tifizizierte tarifliche Mehrbelastung der laufenden Bezüge aufgrund der kalten Progression um 44 Euro, der Durchschnittssteuersatz liegt unter dem in Beispiel 1 ermittelten Wert.

Varianten 1 und 2: Bei einem BruttoBezug iHv 3.336 Euro (Variante 1) und iHv 5.850 Euro (Variante 2) nach Inflationsanpassung ergibt sich *ceteris paribus* in Bezug auf die laufenden Bezüge eine kalte Pro- gression aufgrund fehlender tariflicher Entlastung iHv 406 Euro (siehe Beispiel 1) und bei Anwendung des Tarifs 2023 bezogen auf die laufenden Bezüge eine Entlastung iHv 391 Euro. Die überproportio- nale Anhebung der Grenzbeträge der unteren Einkommensstufen kommt auch bei höheren Einkom- men zum Tragen. Durch die weniger starke Anhebung der oberen tariflichen Grenzbeträge (um ledig- lich zwei Drittel) wird dieser Effekt in Abhängigkeit von der Einkommenshöhe kompensiert und die gemäß § 33a Abs 2 EStG definierte kalte Progression nicht voll ausgeglichen (in beiden Varianten iHv 15 Euro, dh in wohl vernachlässigbarem Ausmaß). Bis zu einem Einkommen von 94.680 Euro (Brutto- bezug ca 8.960 Euro) steigt der nicht ausgeglichene Betrag auf maximal 119 Euro und bleibt dann für höhere Einkommen konstant.

i Auf den Punkt gebracht

Mit der Einführung einer Inflationsanpassung erfolgt eine Abkehr vom bisher für die öster- reichische Einkommensbesteuerung maßgeblichen Nominalwertprinzip. Wiewohl der Gesetzgeber aufgrund des für steuerliche Zwecke eigenständig definierten Begriffs der kalten Progression und des gewählten Modells der Inflationsanpassung keine vollstän-

⁵²⁾ Vgl Mayr, RdW 2022, 714 (716).

⁵³⁾ Vgl Mayr, RdW 2022, 714 (716), Fußnote 8.

⁵⁴⁾ SZ = Sonderzahlungen; SV = Sozialversicherung; ESt-Basis = Einkommensteuerbasis; GStS = Grenz- steuersatz; DStS = Durchschnittssteuersatz.

⁵⁵⁾ Entspricht der Berechnung für X2 in Beispiel 1.

⁵⁶⁾ Um 6,3 %, 5,2 % bzw 3,47 % inflationsangepasste Tarifstufen/Grenzsteuersätze: 11.693/0 %, 11.693 bis 19.134/20 %, 19.134 bis 32.075/30 %; 32.075 bis 62.080/41 %, 62.080 bis 93.120/48 %, 93.120 bis 1 Mio/50 %, über 1 Mio/55 %; Verkehrsabsetzbetrag 421 Euro.

dige Abgeltung der kalten Progression verankert hat, ist das Konzept, das automatische und diskretionäre Elemente miteinander verbindet, (wohl auch im internationalen Kontext) als innovativ und (vielleicht auch) als (typisch österreichischer) Mittelweg zu bezeichnen. In der für 2023 umgesetzten Inflationsanpassung liegt der Fokus auch im Bereich der diskretionären Maßnahmen auf den Absatzbeträgen und tariflichen Grenzwerten. Da diese die Ausgangsbasis für die Inflationsanpassung der Folgejahre darstellen, ist dies mit Blick auf den tatsächlichen Ausgleich der kalten Progression zu begrüßen.

Grenzüberschreitende Umgründungen

Umsetzung der EU-Mobilitätsrichtlinie

Österreich ist auf der Zielgerade

JOHANNES REICH-ROHRWIG*)



Endlich liegt der Ministerialentwurf zur – längst überfälligen – Umsetzung der EU-Mobilitätsrichtlinie¹⁾ in innerstaatliches Recht vor. Eigentlich hätte der österreichische Gesetzgeber diese EU-Richtlinie bis 31. 1. 2023 umzusetzen gehabt. Immerhin bedeutet die Veröffentlichung des Ministerialentwurfs unter Festsetzung einer Begutachtungsfrist bis 24. 2. 2023, dass man damit rechnen kann, dass die Regierungsvorlage und die Beschlussfassung im Nationalrat im ersten Halbjahr 2023 erfolgen werden.

1. Allgemeines

Das Gesetzesvorhaben des EU-Umgründungsrechts betrifft die grenzüberschreitende *Sitzverlegung*, die *Verschmelzung* und die *Spaltung* von Kapitalgesellschaften innerhalb der EU und des EWR.

Nach bisheriger Rechtslage war die grenzüberschreitende Verschmelzung österreichischer Kapitalgesellschaften mit Kapitalgesellschaften im EU- bzw EWR-Ausland bereits seit dem Jahr 2007 gemäß dem EU-Verschmelzungsgesetz möglich. Ferner war – allerdings ohne nähere gesetzliche Regelung – die Sitzverlegung innerhalb der EU/des EWR auf Basis der EuGH-Rechtsprechung²⁾ rechtlich zulässig, stieß allerdings in der Praxis immer wieder auf Hürden bei den Registergerichten. Die Sitzverlegung wird nun durch eine grenzüberschreitende „*Umwandlung*“ gesetzlich geregelt werden. Als dritte Maßnahme wird nun erstmals die grenzüberschreitende Spaltung von Kapitalgesellschaften zugelassen. Diese war allerdings bisher schon möglich, indem man zunächst innerhalb von Österreich eine Spaltung vornimmt und dann entweder eine Sitzverlegung oder eine Verschmelzung der gespaltenen Gesellschaft über die Grenze vornimmt.

Diese grenzüberschreitenden Umgründungen von Kapitalgesellschaften in der EU und im EWR werden im „*EU-Umgründungsgesetz (EU-UmgrG)*“ zusammengefasst, das

*) RA Univ.-Prof. Dr. Johannes Reich-Rohrwig ist Partner von CMS Reich-Rohrwig Hainz Rechtsanwälte GmbH, Wien, und lehrt am Institut für Wirtschafts- und Unternehmensrecht der Universität Wien.

1) Richtlinie (EU) 2019/2121 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2017/1132 in Bezug auf grenzüberschreitende Umwandlungen, Verschmelzungen und Spaltungen, ABl L 321 vom 12. 12. 2019, S 1 („Mobilitätsrichtlinie“).

2) EuGH 9. 3. 1999, *Centros*, C-212/97; 5. 11. 2002, *Überseering*, C-208/00; 30. 9. 2003, *Inspire Art*, C-167/01 (betreffend Zugangsbeschränkungen); 16. 12. 2008, *Cartesio*, C-210/06; 12. 7. 2012, *VALE Építési*, C-378/10 (betreffend Satzungssitzverlegung).

Mit dem
Jahresabo
immer
up to date!



Jetzt Abo 2023 bestellen!

Die Nummer 1 im Steuerrecht

Auf den Punkt gebracht

Blick auf Steuern, Wirtschaft, Recht alle 10 Tage

Praxisfälle und Steuerfragen

Auswirkungen, Empfehlungen, Lösungen

Gesetzgebung, Verwaltungspraxis, Rechtsprechung

Topaktuelle Updates aus erster Hand



SWK – Jahresabonnement 2023

Bestellen unter:

- www.lindeverlag.at/swk
- fachzeitschriften@lindeverlag.at



Print & Digital: **€ 490,30**

Preisänderung und Irrtum vorbehalten.
(Preis inkl. MwSt., zzgl. Versandkosten)

Weitere Informationen zur Zeitschrift
und alle Abo-Varianten finden Sie unter
www.lindeverlag.at/swk