

Julia Bleiweis, Bakk.

„Die Option für Personenunternehmen zur Körperschaftsteuer – Ein möglicher Ansatzpunkt einer Reform der Unternehmensbesteuerung“

MASTERARBEIT

zur Erlangung des akademischen Grades:
Magistra der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften

Studium: Angewandte Betriebswirtschaft

Alpen-Adria-Universität Klagenfurt
Fakultät für Wirtschaftswissenschaften

Begutachterin: Univ.-Prof. Mag. Dr. Sabine Barbara Kanduth-Kristen LL.M.

Institut: Institut für Finanzmanagement

Feber/2014

Ehrenwörtliche Erklärung

Ich erkläre ehrenwörtlich, dass ich die vorliegende wissenschaftliche Arbeit selbstständig angefertigt und die mit ihr unmittelbar verbundenen Tätigkeiten selbst erbracht habe. Ich erkläre weiters, dass ich keine anderen als die angegebenen Hilfsmittel benutzt habe. Alle aus gedruckten, ungedruckten Quellen oder dem Internet im Wortlaut oder im wesentlichen Inhalt übernommenen Formulierungen und Konzepte sind gemäß den Regeln für wissenschaftliche Arbeiten zitiert und durch Fußnoten bzw. durch andere genaue Quellenangaben gekennzeichnet.

Die während des Arbeitsvorganges gewährte Unterstützung einschließlich signifikanter Betreuungshinweise ist vollständig angegeben.

Die wissenschaftliche Arbeit ist noch keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt worden. Diese Arbeit wurde in gedruckter und elektronischer Form abgegeben. Ich bestätige, dass der Inhalt der digitalen Version vollständig mit dem der gedruckten Version übereinstimmt.

Ich bin mir bewusst, dass eine falsche Erklärung rechtliche Folgen haben wird.

Julia Bleiweis (Unterschrift)

Klagenfurt, 17. Feber 2014

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'J. Bleiweis', written in a cursive style.

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	VI
Abbildungsverzeichnis	IX
Tabellenverzeichnis	IX
1 Einleitung	1
1.1 Problemstellung.....	1
1.2 Aufbau der Arbeit.....	2
1.3 Zielsetzung	3
2 Gesellschaftsrechtliche Grundlagen zur Unternehmensbesteuerung	4
2.1 Österreichische Gesellschaftsformen im Überblick.....	4
2.2 Einzelunternehmen.....	6
2.2.1 Gewerberechtliche Gesichtspunkte	7
2.2.2 Geschäftsführung und Vertretung	8
2.2.3 Haftung.....	8
2.2.4 Gewinnverteilung	9
2.3 Personengesellschaften.....	9
2.3.1 Offene Gesellschaft	11
2.3.1.1 Geschäftsführung und Vertretung.....	12
2.3.1.2 Haftung	14
2.3.1.3 Gewinnverteilung	15
2.3.2 Kommanditgesellschaft	16
2.3.2.1 Geschäftsführung und Vertretung.....	17
2.3.2.2 Haftung des Kommanditisten	19
2.3.2.3 Gewinnverteilung	19
2.3.3 Sonderform: GmbH & Co KG	20
2.3.4 Unterschiede zu Kapitalgesellschaften.....	21
2.4 Gesellschaft mit beschränkter Haftung	22
2.4.1 Geschäftsführung und Vertretung	23
2.4.2 Haftung.....	23
2.4.3 Gewinnverteilung	24

3 System der österreichischen Unternehmensbesteuerung	25
3.1 Einkommensteuer	25
3.1.1 Persönliche Steuerpflicht	27
3.1.2 Sachliche Steuerpflicht	28
3.1.3 Die steuerlichen Gewinnermittlungsarten	29
3.1.4 Zeitliche Zuordnung der Einkünfte	32
3.1.5 Von den Einkünften zur Steuerschuld	32
3.2 Körperschaftsteuer	35
3.2.1 Persönliche Steuerpflicht	35
3.2.2 Sachliche Steuerpflicht	36
3.2.3 Tarif und Steuersatz	37
3.3 Besteuerung unterschiedlicher Rechtsformen	38
3.3.1 Besteuerung von Personenunternehmen	39
3.3.1.1 Durchgriffsprinzip	40
3.3.1.2 Mitunternehmerschaft	41
3.3.1.3 Leistungsbeziehungen	42
3.3.2 Besteuerung von Kapitalgesellschaften	43
3.3.2.1 Trennungsprinzip	43
3.3.2.2 Mindestkörperschaftsteuer	44
3.3.2.3 Leistungsbeziehungen	44
3.3.3 Steuerbelastungsvergleich – Vorteile der Besteuerung je Rechtsform	45
3.4 Rechtsformwechsel durch Umgründung	46
3.4.1 Grundsätze und Merkmale	47
3.4.2 Umgründungstypen	49
3.4.3 Die Einbringung	50
3.4.4 Die Umwandlung	52
4 Die Besteuerung von Personenunternehmen im internationalen Vergleich	54
4.1 Steuerbelastung von Unternehmen im internationalen Vergleich	55
4.2 Besteuerung von Personenunternehmen innerhalb der EU	58
4.2.1 Zwingende Besteuerung mit Körperschaftsteuer	60
4.2.2 Option zur Körperschaftsteuer – französisches Modell	61
4.2.3 Modelle mit Ausgleichsmechanismen bei dualer Besteuerung	64
4.2.4 Strikter Dualismus der Besteuerung	65
4.3 Besteuerung von Personenunternehmen in den USA	66

5 Option zur Körperschaftsteuer – alternative Besteuerung von PersGes.....	69
5.1 Reformtrends der Unternehmensbesteuerung	70
5.1.1 Rechtsformneutrale Besteuerung zur Förderung von KMUs.....	71
5.1.2 Mögliche Maßnahmen zur Umsetzung	73
5.1.2.1 Begünstigung nicht entnommener Gewinne.....	73
5.1.2.2 Gewinnfreibetrag	74
5.1.2.3 Tarifentlastung.....	75
5.1.2.4 Optionsmodell.....	76
5.2 Option zur Körperschaftsteuer	76
5.2.1 Grundlegende Idee.....	77
5.2.2 Personenkreis, Einkunftsart und Gewinnermittlung.....	78
5.2.3 Fiktive Umgründung	80
5.2.4 Leistungsbeziehungen	82
5.2.5 Entnahmen und Einlagen.....	83
5.2.6 Formale und zeitliche Rahmenbedingungen	84
5.2.7 Ende der Option.....	85
5.2.8 Andere rechtliche Auswirkungen	86
5.2.9 Kritik.....	87
5.3 Auswirkungen eines Optionsmodells für Österreich	89
6 Resümee und Ausblick.....	92
Literaturverzeichnis.....	95

Abkürzungsverzeichnis

Abb	Abbildung
AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz
Abs	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
BAO	Bundesabgabenordnung
BGBI	Bundesgesetzblatt
BSFG	Bundes-Sportförderungsgesetz
dEStG	deutsches Einkommensteuergesetz
dErbStG	deutsches Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
DM	deutsche Mark
dRGBI	Deutsches Reichsgesetzblatt
DStR	Deutsches Steuerrecht
EAR	Einnahmen-Ausgaben-Rechnung
EinzelU	Einzelunternehmen
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EWIV	Europäische wirtschaftliche Interessensvereinigung
EStG	Einkommensteuergesetz
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts (Deutschland)
GesbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts (Österreich)
GesRÄG	Gesellschaftsrechts-Änderungsgesetz
GewO	Gewerbeordnung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung
HaRÄG	Handelsrechts-Änderungsgesetz
idF	in der Fassung

IO	Insolvenzordnung
IR	impôt sur le revenu (französische Einkommensteuer)
IS	impôt sur les sociétés (französische Körperschaftsteuer)
IStR	Internationales Steuerrecht
KapGes	Kapitalgesellschaft
KESt	Kapitalertragsteuer
KEG	Kommanditerwerbsgesellschaft
KG	Kommanditgesellschaft
KMU	kleine und mittlere Unternehmen
KöSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStG-E	Körperschaftsteuergesetz-Entwurf
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinie
KWT	Kammer der Wirtschaftstreuhänder
LStR	Lohnsteuerrichtlinie
OEG	Offene Erwerbsgesellschaft
OG	Offene Gesellschaft
OGH	Oberster Gerichtshof
OHG	Offene Handelsgesellschaft
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung
PersGes	Personengesellschaft
RdW	Österreichisches Recht der Wirtschaft
RGBI	Regierungsblatt
RL-Pflicht	Rechnungslegungspflicht
RZ	Randziffer
S.A.R.L.	sociétés à responsabilité limitée
S.C.S.	sociétés en commandite simple
SE	Europäische Aktiengesellschaft (Societas Europaea)

S.N.C	sociétés en nom collectif
SpaltG	Spaltungsgesetz
StG	Stille Gesellschaft
StSenkG	Steuersenkungsgesetz
SWI	Steuer und Wirtschaft International
SWK	Steuer- und WirtschaftsKartei
Tab	Tabelle
Tz	Textziffer
UFS	Unabhängiger Finanzsenat
UGB	Unternehmensgesetzbuch
UmgrStG	Umgründungssteuergesetz
UmgrStR	Umgründungssteuerrichtlinie
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
Vgl.	vergleiche
WKO	Wirtschaftskammer Österreich

Abbildungsverzeichnis

Abb 1: Formen der Einbringung	50
Abb 2: Internationale Unternehmensbesteuerung 2012	55
Abb 3: Einkommensteuerspitzenätze im internationalen Vergleich 2012	57

Tabellenverzeichnis

Tab 1: Österreichische Unternehmensformen im Überblick.....	5
Tab 2: Die sieben Einkunftsarten	28
Tab 3: Buchführungspflicht und Gewinnermittlungsart	31
Tab 4: Schema der Einkommensermittlung	33
Tab 5: Einkommensteuertarif gemäß § 33 Abs 1 EStG	34
Tab 6: Körperschaftsteuerbelastung bei Vollausschüttung.....	38
Tab 7: Besteuerungsprinzipien im Überblick.....	39
Tab 8: Überblick - Besteuerung von Personengesellschaften in der EU	59

1 Einleitung

Wer sich mit Steuerrecht und damit zusammenhängenden Themen beschäftigt, muss sein Wissen immer wieder auf den neuesten Stand bringen. Reformen im Bereich des Steuerrechts sind nichts Ungewöhnliches. Im Gegenteil, es vergeht kaum ein Jahr, in dem es keine steuerlichen Neuerungen gibt. Es handelt sich zwar nicht bei jeder kleinen Gesetzesänderung um eine bahnbrechende Reform, doch ist der Gesetzgeber immer darum bemüht das Steuersystem zu vereinfachen und zu verbessern bzw. mehr Einnahmen für den Staat zu generieren. Im Bereich der Unternehmensbesteuerung gab es in den letzten Jahren auch immer wieder neue Entwicklungen durch kleinere und größere Reformen. Nicht nur in Österreich sondern innerhalb der EU ist in den letzten Jahren ein gewisser Trend zu einer neuen Form der Unternehmensbesteuerung zu beobachten. Und genau mit diesem Thema beschäftigt sich diese Masterarbeit.

1.1 Problemstellung

Die österreichische Unternehmensbesteuerung ist nicht einheitlich geregelt. Unternehmen, die in unterschiedlichen Rechtsformen auftreten, werden steuerlich auch unterschiedlich behandelt. Während Kapitalgesellschaften als juristische Personen in Österreich der Körperschaftsteuer unterliegen, werden Personengesellschaften transparent behandelt und die Besteuerung erfolgt bei den Gesellschaftern mit Einkommensteuer, auch wenn die Gewinne nicht ausgeschüttet werden. Man spricht daher von einem Dualismus der Unternehmensbesteuerung.¹ Aufgrund der unterschiedlichen steuerlichen Belastung von Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen spielt die Wahl der Rechtsform für das Unternehmen eine große Rolle. Neben steuerlichen Vor- und Nachteilen zählen auch unternehmensrechtliche Aspekte, wie etwa Haftungsbeschränkungen oder Kapitalaufbringung, zu den Entscheidungskriterien der Rechtsformwahl. Es sind sehr viele Kriterien zu bedenken, wenn man sich für eine bestimmte Rechtsform entscheiden will.² Der Dualismus der Unternehmensbesteuerung und die damit zusammenhängende Ungleichbehandlung von Unternehmen mit unterschiedlichen Rechtsformen werden zunehmend kritisiert. EU-weit wird seit einigen Jahren eine rechtsformneutrale Besteuerung von Unternehmen gefordert, damit sich die zivilrechtliche Erscheinungsform eines

¹ Vgl. *Rief*, *ecolex* 1995, o.S.

² Vgl. *Meidlinger*, *persaldo* 2008, 10.

Unternehmens nicht nachteilig auf dessen Besteuerung auswirkt. Es wird größere Steuerneutralität gefordert, da die aktuellen Systeme zum Teil zu einer Verzerrung des Wettbewerbs führen können. Unternehmen sollen unabhängig von ihrer Rechtsform fair besteuert werden. Vor allem kleinere Unternehmen, die oft in Form von Personenunternehmen auftreten, sollen steuerlich entlastet und dadurch wirtschaftlich gestärkt werden.³ In den letzten Jahren kam es in Österreich und auch in anderen EU Ländern durch einige Reformen im Bereich des Steuerrechts zu einer langsamen Annäherung an eine rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung. Eine Möglichkeit, die zu einer rechtsformneutralen Besteuerung von Unternehmen beitragen könnte, ist die Einführung einer Option für Personenunternehmen zur Körperschaftsteuer, wodurch sich Personenunternehmen so besteuern und behandeln lassen könnten wie Kapitalgesellschaften.⁴ Ein solches Modell wurde 1999 in Deutschland in der „Brühler Empfehlung“ vorgestellt. Es stellt sich die Frage, ob und wie so ein Modell funktionieren kann und ob es eventuell auch für Österreich eine Alternative zur aktuellen Rechtslage darstellen könnte. Im Rahmen dieser Masterarbeit wird diese Frage untersucht.

1.2 Aufbau der Arbeit

Im ersten Abschnitt der Arbeit (Kapitel 2) werden die gesellschaftsrechtlichen Grundlagen der Unternehmensbesteuerung behandelt. Der Leser bekommt einen Überblick über die wichtigsten österreichischen Unternehmens- und Rechtsformen, lernt die gesellschaftsrechtlich relevanten Aspekte der Rechtsformwahl kennen und kann Vor- und Nachteile der unterschiedlichen Rechtsformen ableiten. Im nächsten Teil der Arbeit (Kapitel 3) wird das aktuell herrschende System der österreichischen Unternehmensbesteuerung näher erklärt und analysiert. Einerseits werden die unterschiedlichen Systematiken der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer aufgezeigt, andererseits wird auf die Besonderheiten der Besteuerung der unterschiedlichen Rechtsformen genauer eingegangen. So lernt der Leser die Unterschiede in der Besteuerung von Personenunternehmen einerseits und Kapitalgesellschaften andererseits kennen. Weiters wird ein kurzer Einblick in das österreichische Umgründungssteuerrecht gegeben und die verschiedenen Formen der Umgründung werden vorgestellt. Im vierten Kapitel wird ein Blick über die Landesgrenzen hinaus unternommen. Es wird die Besteuerung von Personenunternehmen innerhalb der EU

³ Vgl. Empfehlung der Kommission vom 25. Mai 1994, o.S.

⁴ Vgl. Brühler Empfehlung 1999, o.S.

und in den USA näher betrachtet. Einerseits wird ein Überblick über die Steuerbelastung internationaler Unternehmen gegeben und andererseits werden die unterschiedlichen Besteuerungssysteme genauer untersucht. In Kapitel 5 geht es konkret um die Option für Personenunternehmen zur Körperschaftsteuer. Einleitend werden die Trends der Reformen der Unternehmensbesteuerung der letzten Jahre in Hinblick auf eine Entwicklung in Richtung rechtsformneutrale Besteuerung untersucht und verschiedene Möglichkeiten der Umsetzung einer solchen Besteuerung angeschnitten. Anschließend wird das Modell der Brühler Empfehlung der Option zur Körperschaftsteuer genau untersucht und analysiert. Im letzten Abschnitt geht es um die Vor- und Nachteile sowie um die generellen Auswirkungen der Option für Personenunternehmen zur Körperschaftsteuer aus österreichischer Sicht. Abschließend werden die gewonnenen Erkenntnisse noch einmal zusammengefasst und durch ein Resümee und einen Ausblick abgerundet.

1.3 Zielsetzung

Das Ziel dieser Masterarbeit ist es, einerseits einen umfassenden Überblick über die geltende Unternehmensbesteuerung in Österreich zu geben und andererseits die möglichen zukünftigen Entwicklungen im Bereich der Unternehmensbesteuerung auf ihre Vor- und Nachteile hin zu untersuchen. Im Speziellen wird die Option für Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer untersucht. Es soll geklärt werden, ob eine solche Option im Allgemeinen sinnvoll umgesetzt werden kann und im Speziellen, ob diese Option für Österreich einen Ansatzpunkt einer Reform der Unternehmensbesteuerung darstellen könnte. Zu diesem Zweck werden Besteuerungssysteme innerhalb und außerhalb der EU untersucht, die ähnliche Systeme vorsehen. Die Vor- und Nachteile der Option werden ebenso behandelt wie Voraussetzungen und Folgen. Insgesamt wird ein Überblick über die nationale und die internationale Unternehmensbesteuerung gegeben, mit speziellem Fokus auf die Entwicklung in Richtung rechtsformneutrale Besteuerung, welche mit Hilfe eines Optionsmodells zu erreichen versucht wird.

2 Gesellschaftsrechtliche Grundlagen zur Unternehmensbesteuerung

Im aktuell geltenden österreichischen Steuerrecht ist die Unternehmensbesteuerung nicht einheitlich geregelt. Gesellschaften mit unterschiedlichen Rechtsformen werden unterschiedlich besteuert. Grundsätzlich ist eine Differenzierung zwischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften zu treffen. Diese Unterscheidung ist sowohl unternehmensrechtlich als auch steuerrechtlich von Bedeutung.⁵ Während bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften natürliche Personen das Steuersubjekt darstellen, ist bei Kapitalgesellschaften die juristische Person als Steuersubjekt anzusehen. Demnach fallen je nach Rechtsform unterschiedliche Steuern an. Gewinne natürlicher Personen unterliegen in Österreich der Einkommensteuer, Gewinne juristischer Personen der Körperschaftsteuer. Je nach Rechtsform kann es demnach zu steuerlichen Belastungsunterschieden kommen.⁶ Die steuerlichen Unterschiede in Abhängigkeit von der gewählten Rechtsform betreffen sowohl die Gründung einer Gesellschaft als auch die laufende Besteuerung der Gesellschaft. Darüber hinaus unterscheiden sich auch die steuerlichen Folgen im Zusammenhang mit dem Ausscheiden von Gesellschaftern aus einer Gesellschaft.⁷

Aus diesem Grund ist die Wahl der Rechtsform bereits mitentscheidend für die künftige Besteuerung eines Unternehmens. In diesem Abschnitt wird ein Überblick über ausgewählte österreichische Gesellschafts- und Rechtsformen gegeben um die gesellschaftsrechtlich relevanten Grundlagen der Unternehmensbesteuerung zu vermitteln.

2.1 Österreichische Gesellschaftsformen im Überblick

Unternehmerische Tätigkeiten können in Österreich entweder von natürlichen Personen oder unter Heranziehung einer Gesellschaft ausgeübt werden. Es gibt eine fix festgelegte Anzahl von Gesellschaftsformen („Numerus Clausus“), welche gesetzlich vorgegeben ist. Es ist möglich aus diesen Gesellschaftsformen zu wählen und unter gewissen Umständen gewisse Gesellschaftsformen zu mischen, nicht jedoch eine neue Form zu bilden.⁸ Durch den EU-

⁵ Vgl. *Mayr et al*, SWK 2010, 13.

⁶ Vgl. *Weber* (2011) 88f.

⁷ Vgl. *Lechner et al* (2006) 183ff., zitiert nach *Kalss et al* (2008) 57.

⁸ Vgl. *Birnbauer/Sigmund-Akhavan Aghdam* (2006) 13; vgl. *Kanduth-Kristen* (2005) 13.

Beitritt Österreichs wurde jedoch die strenge Umsetzung des Numerus clausus ein wenig aufgeweicht. Durch den Europäischen Gerichtshof (EuGH) wurde festgelegt, dass in Österreich auch Gesellschaften mit anderen Rechtsformen anerkannt werden müssen, wenn diese in einem Mitgliedstaat der EU oder im Europäischen Wirtschaftsraum gegründet wurden. Dadurch sollen grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeiten gewährleistet bleiben.⁹ Wie bereits erwähnt, unterscheiden sich verschiedene Gesellschaftsformen in der Art ihrer Besteuerung. Dies ist aber nur ein Kriterium von vielen, dem Beachtung geschenkt werden sollte, wenn man sich für eine bestimmte Gesellschaftsform entscheidet. Als Entscheidungskriterien bei der Rechtsformwahl sollten unter anderem auch Einflussfaktoren wie Mindestkapital, Haftung, Gründungsaufwand, die Anzahl der Gesellschafter oder sozialversicherungsrechtliche Aspekte herangezogen werden. Diese Kriterien können je nach Gesellschaftsform stark variieren.¹⁰ Die folgende Tabelle zeigt einen Überblick über die österreichischen Unternehmens- bzw. Rechtsformen:

Unternehmensformen im Überblick	
Einzelunternehmen:	nicht-protokollierte Einzelunternehmen / Eingetragene Einzelunternehmen
Personengesellschaften:	Gesellschaft bürgerlichen Rechts / Offene Gesellschaft / Kommanditgesellschaft / Europäische wirtschaftliche Vereinigung / Stille Gesellschaft
Kapitalgesellschaften:	Gesellschaft mit beschränkter Haftung / Aktiengesellschaft / Europäische Aktiengesellschaft
Genossenschaften & Vereine:	Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft / Europäische Genossenschaft / Ideeller Verein / Versicherungsverein / Sparkassenverein / Wirtschaftsverein
Mitgliederlose Zweckvermögen:	Privatstiftung / Stiftungen und Fonds nach BSFG / Sparkassen
Quelle: <i>Fritz</i> (2008) 20.	

Tab 1: Österreichische Unternehmensformen im Überblick

Grundsätzlich lassen sich die österreichischen Gesellschafts- bzw. Unternehmensformen in Einzelunternehmen, Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, Vereine und mitgliederlose Zweckvermögen unterteilen.¹¹ Da für diese Arbeit ausschließlich Einzelunternehmen, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften relevant sind, wird auf eine genauere Betrachtung der anderen Unternehmensformen verzichtet. Während bei

⁹ Vgl. *Rieder/Huemer* (2009) 35.

¹⁰ Vgl. *Birnbauer/Sigmund-Akhavan Aghdam* (2006) 20.

¹¹ Vgl. *Fritz* (2008) 20.

Personengesellschaften die personenbezogenen Merkmale im Vordergrund stehen, ist bei Kapitalgesellschaften der Fokus auf die Kapitalbeteiligungen der einzelnen Gesellschafter gerichtet. Aus dieser Unterscheidung folgen die zwei grundlegenden Modelle des Gläubigerschutzes, welcher in der österreichischen Rechtsordnung verankert ist. Bei Personengesellschaften muss immer mindestens ein Gesellschafter persönlich und unbeschränkt haften, um dem Gläubigerschutz Rechnung zu tragen. Bei Kapitalgesellschaften hingegen existieren zwingende Regelungen bezüglich der Aufbringung, der Erhaltung und der Kontrolle des Gesellschaftskapitals, damit die beschränkte Haftung der Gesellschafter möglich ist und der Gläubigerschutz dennoch gewahrt bleibt.¹²

Das österreichische Recht kennt im klassischen Sinne fünf Formen von Personengesellschaften, welche aus Tabelle 1 abzulesen sind. Dazu gehören die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesbR), die Offene Gesellschaft (OG), die Kommanditgesellschaft (KG), die Europäische wirtschaftliche Interessensvereinigung (EWIV) und die Stille Gesellschaft (StG). Dazu kommen Mischformen wie etwa die GmbH & Co KG, die als kapitalistische Personengesellschaft angesehen wird. Als Kapitalgesellschaft können in Österreich die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH), die Aktiengesellschaft (AG) und die Europäische Aktiengesellschaft (SE) gegründet werden. Darüber hinaus gibt es in Österreich auch die Unternehmensform des Einzelunternehmens, die aber grundsätzlich nicht als Gesellschaftsform im gesellschaftsrechtlichen Sinn gilt, da eine „Gesellschaft“ nur von zwei oder mehr Personen gegründet werden kann, die einen gemeinsamen Zweck verfolgen und einen Vertrag darüber abschließen.¹³ In den folgenden Unterkapiteln werden ausgewählte österreichische Unternehmensformen näher dargestellt, um einen Überblick über entscheidungsrelevante Kriterien bezüglich der Rechtsformwahl zu geben.

2.2 Einzelunternehmen

Einzelunternehmen sind die beliebteste und häufigste Unternehmensform in Österreich. Ein Einzelunternehmen liegt vor, wenn eine einzelne natürliche Person ein Unternehmen auf eigenen Namen und eigene Rechnung betreibt. Je nachdem ob ein Einzelunternehmen in das Firmenbuch eingetragen ist oder nicht, unterscheidet man zwischen „nichtprotokolliertem Einzelunternehmen“ und „protokollierter Einzelfirma“. Die Eintragung in das Firmenbuch

¹² Vgl. *Weber* (2011) 88.

¹³ Vgl. *Weber* (2011) 88; vgl. *Fritz* (2008) 20 und 36, vgl. *Birnbauer/Sigmund-Akhavan Aghdam* (2006) 22.

kann zwingend oder freiwillig erfolgen. Zwingend eingetragen muss ein Einzelunternehmen dann werden, wenn es der Rechnungslegungspflicht nach § 189 Unternehmensgesetzbuch¹⁴ (UGB) unterliegt. Rechnungslegungspflicht besteht für gewerbetreibende Einzelunternehmen wenn sie die Umsatzgrenze von 700.000 Euro überschreiten. Keine Rechnungslegungspflicht besteht gemäß § 189 Abs 4 UGB für Angehörige der freien Berufe, für Land- und Forstwirte und für diejenigen die Überschusseinkünfte erzielen. Besteht keine Rechnungslegungspflicht nach UGB, kann sich ein Einzelunternehmer dennoch freiwillig in das Firmenbuch eintragen lassen. Durch die Eintragung in das Firmenbuch, ob freiwillig oder verpflichtend, unterliegt das Unternehmen gewissen Rechtsvorschriften des UGB. In der Praxis kommt eine freiwillige Eintragung eines Einzelunternehmens in das Firmenbuch jedoch eher selten vor.¹⁵ Die Gründung eines Einzelunternehmens bringt im Vergleich zur Gründung anderer Unternehmensformen gewisse Vor- und Nachteile mit sich. Als Vorteil erweist sich die einfache und rasche Gründung eines Einzelunternehmens. Darüber hinaus ist das Einzelunternehmen die Unternehmensform bei der im Vergleich zu anderen die geringsten Kosten anfallen. Da es keine Vorschriften bezüglich eines Mindestkapitals gibt, kann ein Einzelunternehmen mit sehr geringer Kapitalaufbringung realisiert werden. Durch die Führung des Unternehmens von nur einem einzelnen Unternehmer hat dieser auch den Vorteil der alleinigen Kontrolle und Einflussnahme auf die Geschäfte.¹⁶ Ein weiterer Vorteil den ein Einzelunternehmer genießt, ist das Entfallen von Entnahmebeschränkungen bezüglich des Kapitals. Als Nachteil ist die unbeschränkte und persönliche Haftung des Einzelunternehmers zu nennen, die im Folgenden noch näher beschrieben wird. In steuerlicher Sicht stehen dem Einzelunternehmer nur eingeschränkte Gestaltungsmöglichkeiten zur Verfügung und auch sozialversicherungsrechtlich gibt es keine Optionen. Eventuell kann es durch die alleinige Führung des Unternehmens zur Betriebsblindheit kommen, woraus dem Unternehmer Nachteile erwachsen könnten.¹⁷

2.2.1 Gewerberechtliche Gesichtspunkte

Bei der Gründung eines Einzelunternehmens sind auch gewerberechtliche Aspekte zu beachten, wenn der Gründer einer gewerblichen Tätigkeit nachgehen will. Grundsätzlich wird für die Ausübung einer unternehmerischen Tätigkeit eine Gewerbeberechtigung

¹⁴ dRGBI S. 219/1897 idF BGBI I 2009/140.

¹⁵ Vgl. *Fritz* (2008) 36ff.

¹⁶ Vgl. *Klein-Blenkers* (2009) 247.

¹⁷ Vgl. *Fritz* (2007) 253.

vorausgesetzt. Gemäß § 1 Gewerbeordnung¹⁸ (GewO) fallen alle „gewerbsmäßig ausgeübten und nicht gesetzlich verbotenen Tätigkeiten“ unter den Anwendungsbereich der GewO. Nicht unter die GewO fallen hingegen freie Berufe (wie etwa künstlerische, literarische oder ärztliche Tätigkeiten sowie freiberufliche Notare, Anwälte oder Ziviltechniker) und Land- und Forstwirte.¹⁹ Zur Erlangung einer Gewerbeberechtigung muss der Antragsteller einige Voraussetzungen erfüllen. Gemäß § 8 GewO muss eine Person zur Ausübung eines Gewerbes das 18. Lebensjahr vollendet haben. Diese Regelung stellt eine persönliche gewerberechtliche Voraussetzung dar. Darüber hinaus müssen auch spezielle Voraussetzungen, wie etwa der Nachweis besonderer Fähigkeiten, erfüllt werden, wenn eine Person ein reglementiertes Gewerbe ausüben möchte. Diese Regelung findet sich in § 16 GewO.²⁰

2.2.2 Geschäftsführung und Vertretung

Geschäftsführung und Vertretung des Einzelunternehmens obliegt dem Einzelunternehmer grundsätzlich selbst. Als Inhaber des Unternehmens kommt dem Einzelunternehmer volle und alleinige Entscheidungsmacht und Vertretungsbefugnis zu. Ist der Einzelunternehmer Unternehmer im Sinne des UGB, kann er auch anderen Personen Prokura oder Handlungsvollmacht erteilen. Im Vergleich zum Geschäftsinhaber unterliegen Prokuristen jedoch gewissen Beschränkungen in ihrer Entscheidungsfreiheit.²¹

2.2.3 Haftung

Die Haftung stellt ein wesentliches Entscheidungskriterium bei der Rechtsformwahl dar. Vor allem geht es dabei um den Umfang der Haftung, der sich entweder nur auf das Unternehmensvermögen erstreckt, oder darüber hinaus auch auf das Privatvermögen des Unternehmers.²² Beim Einzelunternehmen erstreckt sich die Haftung sowohl auf das Unternehmensvermögen, als auch auf das Privatvermögen. Da der Einzelunternehmer sein Unternehmen alleine führt, trägt er auch das alleinige Risiko. Für entstandene Verbindlichkeiten im Rahmen seines Unternehmens haftet der Einzelunternehmer daher unbeschränkt und persönlich. Unbeschränkte Haftung bedeutet, dass es keine betragsmäßige

¹⁸ BGBl I 1994/194 idF BGBl I 1994/194.

¹⁹ Vgl. *Kanduth-Kristen* (2005) 51.

²⁰ Vgl. *Birnbauer/Sigmund-Akhavan Aghdam* (2006) 35f; vgl. *Grabler et al* (2011) 5, 249 und 345.

²¹ Vgl. *Bertl/Frabberger* in *Bertl et al* (2010) 8.

²² Vgl. *Fritz* (2007) 94.

Beschränkung gibt, was die Höhe der Haftung anbelangt. Die persönliche Haftung drückt die über das Unternehmensvermögen hinausgehende Haftung mit den Privatvermögen aus.²³

2.2.4 Gewinnverteilung

Wird im Rahmen eines Einzelunternehmens ein Gewinn bzw. ein Verlust erwirtschaftet, steht dieser einzig und allein dem Einzelunternehmer zu. Dadurch, dass es bei Einzelunternehmen keine Entnahmebeschränkungen gibt, kann der Unternehmer frei über den erwirtschafteten Gewinn verfügen. Darüber hinaus kann er in unbeschränkter Höhe auch Kapitalanteile aus dem Unternehmen entnehmen, was zugelassener Weise dazu führen kann, dass das Einzelunternehmen ein „Negatives Eigenkapital“ im Sinne des § 225 Abs 1 UGB aufweist. Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechts liegt in diesem Fall jedoch keine vor, da nur juristische Personen und Personengesellschaften ohne persönlich haftende, natürliche Person unter den Überschuldungstatbestand gemäß § 67 Insolvenzordnung²⁴ (IO) fallen.²⁵

2.3 Personengesellschaften

Bei Personengesellschaften steht grundsätzlich die Individualität der Gesellschafter im Vordergrund. Dies hängt mit den charakteristischen Merkmalen einer Personengesellschaft zusammen, wie etwa dem Prinzip der Selbstorganschaft und der persönlichen Haftung der Gesellschafter.²⁶ Grundsätzlich kann eine Personengesellschaft in Österreich von zwei oder mehr Personen durch einen Vertrag gegründet werden, um einen gemeinsamen bestimmten Zweck zu verfolgen. Seit Inkrafttreten des UGB 2007 können OG und KG zu jedem beliebigen Zweck gegründet werden. Da der Gesellschaftsvertrag einer Personengesellschaft an keine bestimmten Formvorschriften gebunden ist, ist die Gesellschaft relativ einfach zu gründen. Ein Gesellschaftsvertrag kann demnach schriftlich, mündlich oder schlüssig abgeschlossen werden. Um späteren Differenzen und Streitereien über Vertragsinhalte zwischen den Gesellschaftern vorzubeugen, wird dennoch ein schriftlicher Abschluss des Vertrages empfohlen. Im Anschluss an den Abschluss des Gesellschaftsvertrages muss die Personengesellschaft zur Eintragung in das Firmenbuch angemeldet werden.²⁷

²³ Vgl. *Bertl/Fraberger* in *Bertl et al* (2010) 19f.

²⁴ RGBI 1914/337 idF BGBl I 2010/29.

²⁵ Vgl. *Bertl/Fraberger* in *Bertl et al* (2010) 13f.

²⁶ Vgl. *Krejci* (2005) 23.

²⁷ Vgl. *Birnbauer/Sigmund-Akhavan Aghdam* (2006) 114f.

Personengesellschaften, insbesondere OG und KG, sind in Österreich vor allem für Freiberufler eine verbreitete Gesellschaftsform. Kleine und mittlere Unternehmen (KMU) sowie Familienunternehmen werden oft in der Gesellschaftsform einer Personengesellschaft betrieben, da sie gute steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten bieten und weil sie durch ihre Rechtsfähigkeit eine Übergabe des Unternehmens z.B. an ein Familienmitglied vereinfachen. Zu beachten ist jedoch, dass Personengesellschaften nur eine beschränkte Rechtsfähigkeit zukommt, da sie grundsätzlich nur durch ihre Mitglieder und nicht für sich alleine bestehen können.²⁸ Sie sind durch ihren personenbezogenen Aufbau charakterisiert, der schon dadurch zum Ausdruck kommt, dass die Mitgliedschaft an einer Personengesellschaft am Gesellschafter selbst haftet und grundsätzlich nicht frei übertragbar ist. Weitere charakteristische Merkmale einer Personengesellschaft sind, dass der Gesellschafter als Person im Vordergrund steht und dass die Geschäftsführung von den Gesellschaftern übernommen wird.²⁹

Darüber hinaus kommt die personenbezogene Strukturierung durch die persönliche Haftung der Gesellschafter zum Ausdruck, was wiederum dem Gläubigerschutz dient. Die Erfüllung des Gläubigerschutzes wird als ein wesentlicher Unterschied zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften gesehen. Während bei Personengesellschaften mindestens ein Gesellschafter persönlich haften muss, gibt es bei Kapitalgesellschaften in der Regel keine persönlich haftenden Gesellschafter.³⁰ Aufgrund der persönlichen Haftung der Gesellschafter kann auf Gläubiger schützende Vorschriften, wie etwa Mindestkapitalvorschriften, bei Personengesellschaften fast komplett verzichtet werden.³¹ Für Personengesellschaften charakteristisch ist neben den bisher genannten Merkmalen auch der Grundsatz der Selbstorganschaft, der mit der persönlichen Haftung der Gesellschafter zusammenhängt. Personengesellschaften handeln durch ihre Mitglieder, also durch ihre Gesellschafter, in deren Eigentum das Vermögen der Gesellschaft steht.³² Im Rahmen einer Personengesellschaft sind die persönlich haftenden Gesellschafter für die Geschäftsführung und für die Vertretung der Gesellschaft nach außen selbst berechtigt und verpflichtet. Die gesetzlichen Regelungen bezüglich Geschäftsführung und Vertretung finden sich in §§ 114 und 125 UGB. Demnach

²⁸ Vgl. *Mayr et al*, SWK 2010, 13.

²⁹ Vgl. *Chandihok/Ratka* in *Bergmann/Ratka* (2011) 31 und 34.

³⁰ Vgl. *Schmidt* (2002) 881ff, zitiert nach *Chandihok/Ratka* in *Bergmann/Ratka* (2011) 34.

³¹ Vgl. *Harrer* (2010) 13f, zitiert nach *Chandihok/Ratka* in *Bergmann/Ratka* (2011) 34f.

³² Vgl. *Mayr et al*, SWK 2010, 13.

sind grundsätzlich alle Gesellschafter zur Geschäftsführung berechtigt und verpflichtet, sowie zur Vertretung der Gesellschaft befugt, wenn sie nicht vertraglich davon ausgeschlossen wurden.³³

Wie alle Gesellschaftsformen bringen auch Personengesellschaften gewisse Vor- und Nachteile mit sich. Der größte Vorteil einer Personengesellschaft ist wahrscheinlich die einfache und nur mit geringen Kosten verbundene Gründung. Darüber hinaus haben die Unternehmer volle Entscheidungsfreiheit was ihre Geschäfte betrifft und sind weiters nicht an Entnahmebeschränkungen gebunden. Als Nachteil wird hauptsächlich die unbeschränkte und persönliche Haftung gesehen, die für Gesellschafter einer Personengesellschaft typisch ist.³⁴ Trotz aller Vor- und Nachteile kommt es ohnehin immer auf den Einzelfall an, welche Gesellschaftsform sich für wen besonders gut eignet. In den folgenden Unterkapiteln werden zwei ausgewählte Formen von Personengesellschaften näher beschrieben und relevante gesellschaftsrechtliche Aspekte in Hinsicht auf die Rechtsformwahl aufgezeigt.

2.3.1 Offene Gesellschaft

Die OG kann als Prototyp der Personengesellschaften beschrieben werden, weil sie alle Merkmale aufweist, die für Personengesellschaften typisch sind.³⁵ Die OG ist eine klassische Gesellschaft und kann somit von zwei oder mehr Personen zu jedem erlaubten Zweck gegründet werden. Die Zweckoffenheit wurde allerdings erst mit dem Handelsrechts-Änderungsgesetz 2005 (HaRÄG) eingeführt. Davor war der Betrieb einer damaligen Offenen Handelsgesellschaft (OHG) nur im Rahmen eines kaufmännischen Handelsgewerbes möglich und die Offene Erwerbsgesellschaft (OEG) konnte für Minderhandelsgewerbe und sonstige Tätigkeiten eingesetzt werden. Durch die Änderungen des HaRÄG wurde das Recht von Personengesellschaften komplett neu geregelt und somit können OG mittlerweile sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu ideellen Zwecken gegründet werden, vorausgesetzt der Zweck bezieht sich auf eine erlaubte Tätigkeit.³⁶ Die gesetzlichen Bestimmungen zur OG sind in den §§ 105 bis 160 UGB geregelt. Gemäß § 105 UGB versteht man unter einer OG eine „unter eigener Firma geführte Gesellschaft, bei der die Gesellschafter gesamthandschaftlich verbunden sind und bei keinem der Gesellschafter die Haftung gegenüber

³³ Vgl. *Fritz* (2007) 264.

³⁴ Vgl. *Fritz* (2008) 23.

³⁵ Vgl. *Schauer in Kalss et al* (2008) 115.

³⁶ Vgl. *Mayr et al*, SWK 2010, 15.

Gesellschaftsgläubigern beschränkt ist“³⁷. Somit kommen die wesentlichen Merkmale der OG schon durch das Gesetz zum Ausdruck. Wie bei Personengesellschaften typisch, haften bei der OG sämtliche Gesellschafter unbeschränkt und persönlich. Anders als beispielsweise eine GesbR kommt einer OG Rechtsfähigkeit zu und sie wird in das Firmenbuch eingetragen. Rechtsfähigkeit bedeutet, dass die OG selbst ein Rechtssubjekt darstellt und somit Trägerin von Rechten und Pflichten ist.³⁷ Die Gründung einer OG bietet sich an, wenn man das wirtschaftliche Risiko nicht alleine tragen, sondern auf zwei oder mehr Gesellschafter aufteilen will. Vor allem für Familienunternehmen oder Gesellschaften mit einem kleinen Kreis an Gesellschaftern, die sich persönlich engagieren wollen, stellt die OG eine passende Gesellschaftsform dar.³⁸ Die Ausweitung der Kapitalbasis und somit der finanziellen Absicherung durch mehrere Gesellschafter stellt oft ein Motiv für eine Gründung dar. Dadurch kann auch die Kreditfähigkeit einer OG erweitert und die Bonität erhöht werden. Als Gesellschafter einer OG kommt grundsätzlich jede natürliche Person in Frage. Sogar Minderjährige haben unter Mitwirkung eines gesetzlichen Vertreters die Möglichkeit, sich an einer Personengesellschaft zu beteiligen oder eine solche gemeinsam mit anderen zu gründen. In diesem Fall müssen jedoch die Rechte und Pflichten im Zusammenhang mit der Gesellschaft, wie etwa die Vertretung oder Geschäftsführung, durch den gesetzlichen Vertreter wahrgenommen werden. Die Anzahl an Gesellschaftern, die eine OG haben kann, ist nach oben hin nicht begrenzt. Aufgrund der Tatsache, dass eine OG durch einen Vertrag gegründet wird, muss jedoch die Mindestanzahl von zwei Gesellschaftern eingehalten werden. Bleibt nach Ausstieg aller anderen Gesellschafter nur noch ein Gesellschafter übrig, kommt es zum Erlöschen der OG.³⁹

2.3.1.1 Geschäftsführung und Vertretung

Bei einer OG ist zwischen Innen- und Außenverhältnis zu unterscheiden. Während das Innenverhältnis die Beziehungen der Gesellschafter untereinander und der Gesellschafter zur Gesellschaft betrifft, geht es beim Außenverhältnis um das Verhältnis der Gesellschafter sowie der Gesellschaft zu Dritten. Die gesetzlichen Regelungen zum Innenverhältnis sind in den §§ 108 bis 122 UGB geregelt. Die meisten Vorschriften über das Innenverhältnis sind jedoch dispositiv, also nur anzuwenden, wenn die Gesellschafter im Gesellschaftsvertrag

³⁷ Vgl. *Weber* (2011) 96.

³⁸ Vgl. *Fritz* (2008) 51ff.

³⁹ Vgl. *Fritz* (2007) 420 und 302f.

nichts anderes geregelt haben.⁴⁰ Hier überlässt der Gesetzgeber die genauere Gestaltung den Gesellschaftern selbst. Die Gesellschafter einer OG sind an die Treuepflicht und das Gleichbehandlungsgebot gebunden. Unter Treuepflicht sind die Loyalität der Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft und die Wahrung der Interessen der Gesellschaft zu verstehen. Laut dem Obersten Gerichtshof OGH kann die Treuepflicht als Folge „der engen gemeinschaftlichen Bindung der Gesellschafter“ angesehen werden „und beruht auf den Grundsätzen des redlichen Verkehrs sowie auf Treu und Glauben“.⁴¹ Obwohl nicht unbedingt allen Gesellschaftern die gleichen Rechte und Pflichten zukommen müssen, sind aufgrund des Gleichbehandlungsgebots alle Gesellschafter gleich zu behandeln. Willkürliche und unsachliche Ungleichbehandlungen sind zu unterlassen. Neben der Einhaltung dieser beiden Grundsätze sind die Gesellschafter dazu verpflichtet einen Beitrag zu Erreichung des Gesellschaftszwecks zu leisten.⁴² Darüber hinaus unterliegen Gesellschafter einer OG dem Wettbewerbsverbot gemäß § 112 UGB, welches als Konkretisierung der Treuepflicht verstanden werden kann.⁴³ Demnach dürfen gemäß § 112 Abs 1 UGB Gesellschafter keine Geschäfte im Geschäftszweig der OG machen und auch nicht als unbeschränkt haftende Gesellschafter einer gleichartigen Gesellschaft tätig werden.

Zum Innenverhältnis zählt unter anderem auch die Organisation der Geschäftsführung einer OG. Bei der Geschäftsführung geht es um die Beantwortung der Frage, welche Geschäfte im Namen der OG abgeschlossen werden sollen und dürfen.⁴⁴ Geregelt ist die Geschäftsführung in den §§ 114 bis 117 und 119 UGB, wobei diese Regelungen wieder dispositives Recht darstellen und von den Gesellschaftern abweichend geregelt werden können. Gemäß § 114 Abs 1 UGB sind zwar alle Gesellschafter einer OG zur Geschäftsführung berechtigt und verpflichtet, abweichend davon können die Gesellschafter im Gesellschaftsvertrag jedoch vereinbaren, die Geschäftsführung auch nur einem Gesellschafter zu übertragen. Wird entgegen den Bestimmungen des § 114 Abs 1 UGB nur einem oder ein paar Gesellschaftern die Geschäftsführung übertragen, sind gemäß § 114 Abs 2 UGB alle übrigen Gesellschafter

⁴⁰ Vgl. *Birnbauer/Sigmund-Akhavan Aghdam* (2006) 112.

⁴¹ Vgl. *Appl in Bergmann/Ratka* (2011) 135.

⁴² Vgl. *Weber* (2011) 98ff.

⁴³ Vgl. *Appl in Bergmann/Ratka* (2011) 137.

⁴⁴ Vgl. *Mayr et al*, SWK 2010, 13.

von der Führung der Geschäfte ausgeschlossen. Unter der Geschäftsführung sind sämtliche Tätigkeiten zusammenzufassen, die der Verwirklichung des Gesellschaftszwecks dienen.⁴⁵

Anders als beim Innenverhältnis sind die gesetzlichen Regelungen die sich auf das Außenverhältnis beziehen überwiegend zwingender Natur, um den Rechtsverkehr mit Dritten zu schützen. Geregelt ist das Rechtsverhältnis der Gesellschaft gegenüber Dritten in den §§ 123 bis 130 UGB. Aufgrund des Prinzips der Selbstorganschaft sind grundsätzlich alle Gesellschafter der OG selbst zur Vertretung der Gesellschaft nach außen befugt. Mit § 125 Abs 2 UGB räumt das Gesetz den Gesellschaftern die Möglichkeit ein, entweder einen, mehrere oder alle zur Vertretung der Gesellschaft zu ermächtigen. Ist ein Gesellschafter alleine zur Vertretung befugt spricht man von Einzelvertretung. Werden alle oder mehrere Gesellschafter für die Vertretung ermächtigt, besteht Gesamtvertretung. Durch Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag können auch einzelne Gesellschafter von der Vertretung ausgeschlossen werden.⁴⁶

2.3.1.2 Haftung

Da bei Personengesellschaften allgemein keine zwingenden Regelungen über Kapitalaufbringung und Kapitalerhaltung bestehen, muss zum Schutz der Gläubiger die Haftung der Gesellschafter entsprechend strikt gestaltet sein. Einerseits haftet die Gesellschaft selbst mit dem Gesellschaftsvermögen für Gesellschaftsschulden, da sie als rechtsfähiges Gebilde Vertragspartnerin sein kann und somit Verbindlichkeiten eingehen kann. Darüber hinaus haften auch alle Gesellschafter einer OG mit ihrem Privatvermögen, um dem Gläubigerschutz gerecht zu werden. In § 128 UGB ist die unbeschränkte Haftung der Gesellschafter geregelt und darüber hinaus schreibt das Gesetz vor, dass die Haftung gegenüber Dritten auch nicht durch Vereinbarungen der Gesellschafter beschränkt werden kann. Gesellschafter einer OG können zur Erfüllung von Verbindlichkeiten in Anspruch genommen werden, wenn die OG als Vertragspartnerin einer fälligen Schuld nicht nachkommt.⁴⁷ Art und Umfang der Gesellschafter-Haftung können mit folgenden Eigenschaften definiert werden:

⁴⁵ Vgl. *Fritz* (2007) 264f.

⁴⁶ Vgl. *Weber* (2011) 102.

⁴⁷ Vgl. *Rieder/Huemer* (2009) 112f.

- **persönlich:** Persönliche Haftung bedeutet, dass Gesellschafter einer OG auch mit ihrem Privatvermögen für Gesellschaftsschulden haften.
- **unbeschränkt:** Die Haftung eines Gesellschafters ist in ihrer Höhe gegenüber Gläubigern nicht begrenzt. Es gibt keine betragsmäßigen Höchstgrenzen.
- **unbeschränkbar:** Die Unbeschränkbarkeit geht direkt aus dem Gesetz hervor und bedeutet, dass eine Beschränkung der Haftung gegenüber Gläubigern durch Vereinbarungen nicht möglich ist.
- **unmittelbar:** Gesellschafter können von Gläubigern direkt in Anspruch genommen werden, ohne dass sich der Gläubiger zuerst an die Gesellschaft selbst wenden muss. Der Gläubiger kann somit die Erfüllung der Schuld direkt vom Gesellschafter verlangen.
- **primär:** Gesellschafter sind sogar dann zur Befriedigung von Schulden verpflichtet wenn die OG selbst fähig wäre die Verbindlichkeiten zu begleichen.
- **solidarisch:** Solidarische Haftung bedeutet, dass sämtliche Gesellschafter für die gesamte Schuld in Anspruch genommen werden können. Es obliegt dem Gläubiger an welchen Gesellschafter er sich wendet. Im Innenverhältnis kann nach Begleichen der Schuld eine Umverteilung stattfinden.⁴⁸

2.3.1.3 Gewinnverteilung

Die Gewinn- bzw. Verlustverteilung bei der OG richtet sich in erster Linie nach den Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag. Wurden keine diesbezüglichen Regelungen im Gesellschaftsvertrag getroffen, kommt § 109 UGB zur Anwendung. Aus dem Gesetz geht hervor, dass sich die „Beteiligung an der Gesellschaft nach dem Verhältnis des Wertes der vereinbarten Einlage (Kapitalanteil)“ bestimmt. Durch das Leisten einer Einlage, damit sind Sach- oder Geldwerte gemeint, erhält jeder Gesellschafter einen Kapitalanteil, der die wirtschaftliche Beteiligung an der OG ausdrückt. Das Verhältnis der Kapitalanteile ist relevant für die Verteilung des steuerlichen Ergebnisses.⁴⁹ Die Kapitalanteile der Gesellschafter werden auf einem fixen Kapitalkonto ausgewiesen, um die Beteiligungsverhältnisse sichtbar zu machen. Diese Kapitalkonten werden für die Verteilung des Gewinns bzw. des Verlustes herangezogen. Verbucht werden die laufenden Gewinne und Verluste jedoch auf einem zweiten, variablen Verrechnungskonto, das für jeden Gesellschafter angelegt wird.⁵⁰ Der Gewinn bzw. Verlust ergibt sich, je nachdem, ob die OG

⁴⁸ Vgl. *Weber* (2011) 103; vgl. *Birnbauer/Sigmund-Akhavan Aghdam* (2006) 111.

⁴⁹ Vgl. *Weber* (2011) 98f.

⁵⁰ Vgl. *Frick* (2007) 227.

der Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB unterliegt, aus dem Jahresabschluss oder aus der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Wurde der Gewinn bzw. der Verlust ermittelt, wird dieser im Verhältnis der Kapitalanteile auf die Gesellschafter aufgeteilt.⁵¹ Sind in der OG auch Arbeitsgesellschafter beschäftigt, das sind Gesellschafter die statt einer Einlage lediglich ihre Arbeit der Gesellschaft zur Verfügung stellen, so müssen vom Gewinn zuerst die Arbeitsgesellschafter einen entsprechenden Anteil erhalten. Der verbleibende Gewinn wird erst danach an die übrigen Gesellschafter verteilt. Es ist jedoch möglich etwa einen Arbeitsgesellschafter komplett von der Gewinn- und Verlustbeteiligung auszuschließen und ihm stattdessen laufend fixe Bezüge auszuzahlen.⁵²

2.3.2 Kommanditgesellschaft

Die KG zählt ebenso wie die OG zu den Personengesellschaften. Genauer gesagt handelt es sich bei der KG nur um eine besondere Variante der OG. Der bedeutendste Unterschied zwischen OG und KG geht unmittelbar aus der gesetzlichen Definition der KG hervor. Gemäß § 161 Abs 1 UGB ist eine KG „eine unter eigener Firma geführte Gesellschaft, bei der die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern bei einem Teil der Gesellschafter auf einen bestimmten Betrag (Haftsumme) beschränkt ist (Kommanditist), beim anderen Teil dagegen unbeschränkt ist (Komplementär)“. Die Besonderheit einer KG im Vergleich zur OG liegt demnach in der beschränkten Haftung eines Teils der Gesellschafter, der sogenannten Kommanditisten. Die ansonsten bestehende Ähnlichkeit von OG und KG geht aus § 161 Abs 2 UGB hervor, in dem geregelt ist, dass für die KG die gesetzlichen Regelungen der OG anzuwenden sind, wenn nicht eine spezielle Regelung für die KG vorgesehen ist. Die Vorschriften betreffend die KG sind in den §§ 161 bis 177 UGB zu finden. Der überwiegende Teil der Rechtsvorschriften über die KG befasst sich mit der Stellung des Kommanditisten in der Gesellschaft. Für die Komplementäre, die persönlich haftenden Gesellschafter einer KG, gelten die Regelungen die auch für OG Gesellschafter anzuwenden sind.⁵³ Grundsätzlich kann also auch eine KG von zwei oder mehr Personen zu jedem erlaubten Zweck gegründet werden, wobei es anders als bei der OG zwei Typen von Gesellschaftern gibt. Die persönlich und unbeschränkt haftenden Komplementäre und die beschränkt haftenden Gesellschafter, die als Kommanditisten bezeichnet werden.⁵⁴ Zur Gründung einer KG bedarf es zumindest eines

⁵¹ Vgl. *Weber* (2011) 99.

⁵² Vgl. *Bertil/Fraberger* in *Bertil et al* (2010) 14.

⁵³ Vgl. *Fritz* (2008) 63.

⁵⁴ Vgl. *Weber* (2011) 108.

unbeschränkt haftenden Gesellschafters, der durch einen oder mehrere Kommanditisten unterstützt wird.⁵⁵ Die KG gilt mit dem Abschluss des Gesellschaftsvertrages als errichtet und entsteht sobald sie in das Firmenbuch eingetragen wurde.⁵⁶

Die KG wird oft als kapitalistische Personengesellschaft bezeichnet, da den Kommanditisten durch ihre beschränkte Haftung und durch ihre im Vergleich zu den Komplementären eingeschränkte Stellung im Unternehmen eher die Position eines Kapitalgebers zugeschrieben werden kann. Durch die Gründung und den Betrieb einer KG können somit die Vorzüge einer OG mit dem Vorteil der beschränkten Haftung einiger Gesellschafter kombiniert werden. Die Vorteile der personalistischen Elemente einer OG liegen etwa in der einfachen, kostengünstigen und formfreien Gründung, in der engen Zusammenarbeit der Gesellschafter und im Nichtbestehen von Kapitalaufbringungs- und Kapitalerhaltungsvorschriften. In Kombination mit den beschränkt haftenden Kommanditisten ist es durch eine KG möglich, die Rechte und Pflichten der Gesellschafter auf zwei unterschiedliche „Gesellschafterklassen“ aufzuteilen und somit alle Vorteile auszuschöpfen, die im gesetzlichen Rahmen erlaubt sind.⁵⁷ Durch die Möglichkeit der Kombination von persönlichem Engagement des einen Teils der Gesellschafter und der bloßen Kapitalbeteiligung des anderen Teils der Gesellschafter bietet sich die KG als Rechtsform besonders dann an, wenn beispielsweise ein bereits bestehender Einzelunternehmer sein Kapital erweitern möchte oder etwa auch wenn eine OG ihre Eigenkapitalbasis vergrößern möchte. Gleichzeitig bleibt aber der persönliche Einfluss der unbeschränkt haftenden Gesellschafter, sei es der Gesellschafter eines zuvor geführten Einzelunternehmens oder die Gesellschafter einer OG, auf die Geschäfte bestehen.⁵⁸

Aufgrund der vielen Überschneidungen mit den Regelungen über die OG werden in den folgenden Unterkapiteln hauptsächlich die Besonderheiten der Kommanditisten einer KG näher behandelt.

2.3.2.1 Geschäftsführung und Vertretung

Kommanditisten werden im Grunde eher als Kapitalgeber gesehen und aus diesem Grund werden sie bedeutend weniger in die Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft

⁵⁵ Vgl. *Mayr et al*, SWK 2010, 15.

⁵⁶ Vgl. *Weber* (2011) 109.

⁵⁷ Vgl. *Völkl* in *Bergmann/Ratka* (2011) 204f.

⁵⁸ Vgl. *Fritz* (2007) 458.

eingebunden als Komplementäre.⁵⁹ Grundsätzlich sind Kommanditisten auf Grund ihrer besonderen Stellung in der Gesellschaft von der Führung der gewöhnlichen Geschäfte ausgeschlossen. Diese Regelung ist in § 164 UGB verankert. Darüber hinaus wird an dieser Stelle im Gesetz angeführt, dass Kommanditisten nicht das Recht haben, den von unbeschränkt haftenden Gesellschaftern getätigten Handlungen zu widersprechen, wenn diese Handlungen den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb betreffen. Widerspruchsrecht kommt Kommanditisten nur dann zu, wenn es sich um geschäftliche Vorgänge handelt, welche über den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb hinausgehen. Bei solchen Geschäften müssen Kommanditisten sogar ihre Zustimmung erteilen.⁶⁰ Durch den gesetzlichen Ausschluss von Kommanditisten zur Geschäftsführung soll das unterschiedliche Risikoniveau von Komplementären und Kommanditisten berücksichtigt und sichtbar gemacht werden.⁶¹ Diese im Gesetz normierten Regelungen können jedoch im Gesellschaftsvertrag abweichend vereinbart werden. Das bedeutet das grundsätzlich nur Komplementäre zur Geschäftsführung der KG ermächtigt sind, wenn die Führung der Geschäfte oder eine etwaige Weisungsbefugnis nicht durch gesellschaftsvertragliche Vereinbarungen einem oder mehreren Kommanditisten zugesprochen werden.⁶² Um dem grundsätzlichen Ausschluss der Kommanditisten von der Geschäftsführung entgegen zu wirken kommt ihnen gemäß § 166 UGB ein erweitertes Kontrollrecht zu. Dadurch sind Kommanditisten berechtigt, Einsicht in die schriftliche Mitteilung des Jahresabschlusses zu verlangen und die Richtigkeit zu überprüfen. Werden mangels Rechnungslegungspflicht keine Bücher geführt, hat der Kommanditist auch das Recht in die sonstigen Abrechnungen Einsicht zu nehmen und deren Richtigkeit zu prüfen. Zur organschaftlichen Vertretung der Gesellschaft sind Kommanditisten gemäß § 170 UGB nicht befugt. Diese gesetzliche Regelung ist zwingender Natur und kann somit nicht durch Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag abgeändert werden. Es gibt jedoch die Möglichkeit mittels Prokura oder Handlungsvollmacht einem Kommanditisten die Vertretungsbefugnis einzuräumen.⁶³ Abweichend von der Regelung für Komplementäre, gilt für Kommanditisten gemäß § 165 UGB kein Wettbewerbsverbot, da man davon ausgeht, dass sie aufgrund ihrer Stellung als Kapitalgeber weniger an die KG

⁵⁹ Vgl. *Völkl in Bergmann/Ratka* (2011) 211.

⁶⁰ Vgl. *Weber* (2011) 109.

⁶¹ Vgl. *Fritz* (2007) 468.

⁶² Vgl. *Bertl/Frabberger in Bertl et al* (2010) 9.

⁶³ Vgl. *Weber* (2011) 109.

gebunden sind und eventuell nebenbei noch anderen Geschäften nachgehen. Die allgemeine Treupflicht ist dennoch auch von Kommanditisten zu beachten.⁶⁴

2.3.2.2 Haftung des Kommanditisten

Die gesetzlichen Regelungen über Art und Umfang der Kommanditistenhaftung sind in den §§ 171 bis 176 UGB normiert. Gemäß § 171 Abs 1 UGB haftet der Kommanditist den Gesellschaftsgläubigern unmittelbar bis zur Höhe seiner im Firmenbuch eingetragenen Haftsumme. Wurde die Einlage vom Kommanditisten geleistet, ist seine Haftung ausgeschlossen.⁶⁵ Grundsätzlich haften auch Kommanditisten unmittelbar, persönlich, primär und solidarisch, jedoch im Vergleich zu Komplementären beschränkt bis zur Höhe ihrer Haftsumme.⁶⁶ Unter der Haftsumme versteht man den Betrag, mit dem der Kommanditist maximal im Außenverhältnis gegenüber Gläubigern haftet. Die Höhe der Haftsumme kann frei gewählt werden und ist im Firmenbuch einzutragen. Von der Haftsumme zu unterscheiden ist die Pflichteinlage. Diese beschreibt die Leistung des Kommanditisten an die Gesellschaft und betrifft somit das Innenverhältnis. Auch die Höhe der Pflichteinlage kann individuell festgesetzt werden, wird jedoch nicht in das Firmenbuch eingetragen.⁶⁷ Obwohl es nicht so sein muss, entspricht die Höhe der Pflichteinlage oft der Höhe der Haftsumme.⁶⁸

2.3.2.3 Gewinnverteilung

Die gesetzlichen Vorschriften über die Gewinnverteilung und Gewinnausschüttung bei einer KG sind in den §§ 167 und 168 UGB geregelt. Grundsätzlich wird der für OG geltende § 121 UGB für die Gewinnverteilung angewendet. Darüber hinaus sind spezielle Regelungen für KGs zu beachten.⁶⁹ Die Gewinnverteilung erfolgt in drei Stufen. Gemäß § 167 UGB ist zuallererst den unbeschränkt haftenden Gesellschaftern, also den Komplementären, „ein ihrer Haftung angemessener Betrag“ vom Gewinn zu gewähren. Danach wird den Arbeitsgesellschaftern ein Anteil vom verbleibenden Gewinn zugewiesen und abschließend werden die Kommanditisten bedient. Aus § 167 UGB geht jedoch hervor, dass dieses Schema nur zur Anwendung kommt, wenn nicht andere Regelungen im Gesellschaftsvertrag

⁶⁴ Vgl. *Völkl in Bergmann/Ratka* (2011) 213.

⁶⁵ Vgl. *Birnbauer/Sigmund-Akhavan Aghdam* (2006) 111.

⁶⁶ Vgl. *Weber* (2011) 109.

⁶⁷ Vgl. *Rieder/Huemer* (2009) 142.

⁶⁸ Vgl. *Weber* (2011) 108.

⁶⁹ Vgl. *Bertl/Fraberger in Bertl et al* (2010) 14f.

festgelegt wurden. Es ist somit möglich im Gesellschaftsvertrag abweichende Regelungen bezüglich der Gewinnverteilung zu bestimmen.⁷⁰

2.3.3 Sonderform: GmbH & Co KG

Eine bedeutende gesellschaftsrechtliche Mischform der Personengesellschaften stellt die GmbH & Co KG dar. Im Speziellen handelt es sich dabei um eine Sonderform der KG. Bei einer GmbH & Co KG wird eine GmbH als Komplementär, also als unbeschränkt haftender Gesellschafter eingesetzt. Aufgrund der ohnehin beschränkten Haftung einer GmbH kann dadurch eine beschränkt haftende Personengesellschaft errichtet werden. Das Motiv der Gründung einer solchen Gesellschaft liegt neben steuerlichen Vorteilen in der beschränkten Haftung. Obwohl der Gesetzgeber die GmbH & Co KG aufgrund der beschränkten Haftung in einigen Bereichen einer Kapitalgesellschaft gleichstellt, zählt sie als Rechtsform trotzdem zu den Personengesellschaften.⁷¹ Die GmbH & Co KG wird daher oft als kapitalistische Personengesellschaft bezeichnet. In der Regel wird die GmbH der einzige Komplementär der KG sein, damit keine natürliche Person unbeschränkt haftet. Die GmbH wird in dieser Konstellation auch als Mitunternehmer der Personengesellschaft angesehen. Aufgrund der kapitalistischen Elemente unterliegen GmbH & Co KG der Rechnungslegungspflicht gemäß § 189 UGB und müssen ihren Gewinn zwingend mit Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs 1 Einkommensteuergesetz⁷² (EStG) ermitteln (bei Einkünften aus selbständiger Arbeit und Land- und Forstwirtschaft). Wenn sie Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen ist verpflichtend die Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs 1 EStG anzuwenden. Dadurch ergibt sich im Vergleich zu gewöhnlichen Personengesellschaften ein gewisser administrativer und kostenmäßiger Mehraufwand für GmbH & Co KG.⁷³ Unter gewissen Umständen ist es sogar verpflichtend, einen Aufsichtsrat einzurichten, wenn eine GmbH als Komplementär einer KG eingesetzt wird und keine natürliche Person unbeschränkt haftender Gesellschafter ist.⁷⁴ Was die Gewinnverteilung bei der GmbH & Co KG angeht, gelten grundsätzlich die gleichen Regeln wie bei der KG.⁷⁵ Mit einer GmbH & Co KG können also die Vorteile der

⁷⁰ Vgl. *Völkl* in *Bergmann/Ratka* (2011) 220.

⁷¹ Vgl. *Weber* (2011) 110.

⁷² BGBl 1988/400 idF BGBl I 2012/112.

⁷³ Vgl. *Birnbauer/Sigmund-Akhavan Aghdam* (2006) 121 und 126f.

⁷⁴ Vgl. *Fritz* (2007) 102.

⁷⁵ Vgl. *Kanduth-Kristen* (2005) 45.

üblicherweise personalistisch aufgebauten Personengesellschaften mit der beschränkten Haftung einer Kapitalgesellschaft kombiniert werden.

2.3.4 Unterschiede zu Kapitalgesellschaften

Kapitalgesellschaften unterscheiden sich in ihrer Struktur und in ihrem Wesen relativ stark von Personengesellschaften. Anders als bei Personengesellschaften steht die Individualität der Gesellschafter bei Kapitalgesellschaften nicht im Vordergrund. Typisch für Kapitalgesellschaften ist die beschränkte Haftung der Gesellschafter die aus dem Trennungsprinzip hervorgeht. Gesellschafter haften demnach für Gesellschaftsschulden in der Regel nicht mit ihrem Privatvermögen. Ein weiteres charakteristisches Merkmal für Kapitalgesellschaften ist das Prinzip der Dritt- oder Fremdorganschaft.⁷⁶ Das bedeutet, dass Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft durch Personen wahrgenommen werden können, die nicht Gesellschafter oder Mitglieder der Kapitalgesellschaft sind. Anders als Personengesellschaften sind Kapitalgesellschaften als Körperschaften juristische Personen, besitzen Rechtsfähigkeit und sind somit unabhängig von ihren Gesellschaftern selbst Träger von Rechten und Pflichten. Auch hier kommt das Trennungsprinzip zum Vorschein, aufgrund dessen das Vermögen der Gesellschaft streng vom Vermögen der Gesellschafter zu trennen ist.⁷⁷ Die Kapitalgesellschaft einerseits und ihre Gesellschafter andererseits sind als eigenständige Rechtssubjekte anzusehen.⁷⁸ Die Struktur von Kapitalgesellschaften ist weiters durch ein starres Gesellschaftskapital geprägt, welches im Eigentum der Gesellschaft steht. Die Gesellschaftsanteile einer Kapitalgesellschaft können frei und relativ problemlos auf andere Personen übertragen werden, was als weiterer Unterschied zu Personengesellschaften zu nennen ist.⁷⁹ Wie bereits erwähnt, ist ein weiterer wesentlicher Unterschied zwischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften die Art der Erfüllung des Gläubigerschutzes. Aufgrund der beschränkten Haftung von Kapitalgesellschaften wird der Gläubigerschutz durch strenge Vorschriften über die Kapitalaufbringung und Kapitalerhaltung gewahrt.⁸⁰ Durch ein verpflichtend vorgesehene Mindestkapital wird die

⁷⁶ Vgl. *Krejci* (2005) 23.

⁷⁷ Vgl. *Fritz* (2007) 536f.

⁷⁸ Vgl. *Jacobs/Scheffler* (2009) 32.

⁷⁹ Vgl. *Bendlinger* (2013) 107.

⁸⁰ Vgl. *Schmidt* (2002) 881ff, zitiert nach *Chandihok/Ratka* in *Bergmann/Ratka* (2011) 34; vgl. *Kalss et al* (2008) 983.

Kapitalaufbringung der Gesellschaft geregelt. Darüber hinaus besteht das Verbot der Einlagenrückgewähr, wodurch die Erhaltung des Kapitals gesichert werden soll.⁸¹

2.4 Gesellschaft mit beschränkter Haftung

Da es im österreichischen Recht keine gesetzliche Definition für die GmbH gibt, hat sich in der Literatur folgende Definition herausgebildet: Als GmbH ist eine juristische Person zu verstehen, „deren Mitglieder (Gesellschafter) eine Vermögenseinlage an die Gesellschaft erbringen und bei der die Gesellschafter grundsätzlich nicht persönlich für Gesellschaftsschulden haften“. Rechtsvorschriften für die GmbH sind hauptsächlich im Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) zu finden. Darüber hinaus sind auch die einschlägigen Vorschriften des UGB anzuwenden, da die GmbH gemäß § 2 UGB Unternehmer kraft Rechtsform ist.⁸² Anders als bei Personengesellschaften muss bei der Gründung einer GmbH ein gesetzlich vorgesehenes Stammkapital aufgebracht werden. Dieses dient der Erhaltung des Vermögens der GmbH. Aufgrund der beschränkten Haftung der Gesellschafter für Gesellschaftsschulden wird das Stammkapital als Ersatz für die persönliche Haftung eingesetzt, um den Gläubigerschutz zu wahren.⁸³ Gemäß § 6 GmbHG⁸⁴ muss das Stammkapital mindestens 10.000 Euro betragen und besteht aus den Stammeinlagen der Gesellschafter. Die Höhe des Stammkapitals mit 10.000 Euro wurde erst mit 1.7.2013 festgesetzt. Davor war ein Stammkapital von mindestens 35.000 Euro notwendig. Durch die Herabsetzung des Mindeststammkapitals will der Gesetzgeber die Gründungskosten einer GmbH senken und somit einen Anstieg an GmbH-Gründungen erreichen.⁸⁵ Eine GmbH wird durch Abschluss eines Gesellschaftsvertrages gegründet, welcher durch einen Notariatsakt beurkundet werden muss. Der Gesellschaftsvertrag hat den in § 4 GmbHG genannten Inhalt zu enthalten. GmbHs können wie Personengesellschaften zu jedem erlaubten Zweck gegründet werden, egal ob ein wirtschaftlicher oder ideeller Zweck verfolgt wird. Anders als eine Personengesellschaft, kann eine GmbH auch von nur einer Person gegründet werden.⁸⁶

⁸¹ Vgl. *Krejci* (2005) 24.

⁸² Vgl. *Weber* (2011) 112.

⁸³ Vgl. *Fritz* (2007) 587.

⁸⁴ RGBI 1906/58 idF BGBl I 2013/109.

⁸⁵ Vgl. *Fritz*, SWK 2013, 951.

⁸⁶ Vgl. *Weber* (2011) 113.

2.4.1 Geschäftsführung und Vertretung

Gemäß § 15 Abs 1 GmbHG muss die Gesellschaft einen oder mehrere Geschäftsführer haben, die nur aus „physischen, handlungsfähigen Personen“ bestehen können. Der oder die Geschäftsführer sind durch Gesellschafterbeschluss zu bestellen oder bereits im Gesellschaftsvertrag festzulegen, wenn es sich um Gesellschafter der GmbH handelt. Die Führung der Geschäfte betrifft das Innenverhältnis und umfasst sämtliche Entscheidungen über die Mittel zur Verfolgung und Erreichung des Gesellschaftszwecks.⁸⁷ Aufgrund des bei Kapitalgesellschaften herrschenden Prinzips der Drittorganschaft, sind grundsätzlich auch Nicht-Gesellschafter zur Geschäftsführung befugt und können als Geschäftsführer bestellt werden.⁸⁸ Gemäß § 18 Abs 1 GmbHG wird die Vertretung der Gesellschaft durch ihre Geschäftsführer wahrgenommen. Diese sind für die gerichtliche und außergerichtliche Vertretung der GmbH zuständig. Die Geschäftsführer besitzen somit „aktive Vertretungsbefugnis“. Gibt es mehrere Geschäftsführer sind nach dem Gesetz grundsätzlich nur alle gemeinsam vertretungsbefugt. Im Gesellschaftsvertrag kann jedoch vereinbart werden, dass jeder Geschäftsführer die GmbH selbständig vertreten kann.⁸⁹

2.4.2 Haftung

Die beschränkte Haftung stellt einen der wesentlichen Vorteile einer GmbH dar. Aufgrund des Trennungsprinzips und der sich daraus ergebenden Eigenständigkeit der Gesellschaft einerseits und der Gesellschafter andererseits, ist grundsätzlich zwischen der Haftung der Gesellschaft und der Haftung der Gesellschafter zu differenzieren. So haften die Gesellschafter in der Regel nicht für Verbindlichkeiten der Gesellschaft. Die charakteristische beschränkte Haftung der GmbH zeigt sich durch die Regelung, dass der Umfang der Haftung für Schulden der Gesellschaft auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt ist. Diese Regelung ist in § 61 Abs 2 GmbHG verankert. Da die GmbH selbst Rechtsfähigkeit besitzt, haftet sie auch selbst für die entstandenen Schulden und Gläubiger können sich nicht an die Gesellschafter wenden.⁹⁰ In Ausnahmefällen kann es jedoch dazu kommen das auch die Gesellschafter haften. Man spricht dann von der sogenannten „Durchgriffshaftung“. Beispielsweise wird bei „qualifizierter Unterkapitalisierung“ eine Haftung der Gesellschafter angenommen, also wenn die GmbH nur mehr unzureichend an Eigenkapital verfügt und somit

⁸⁷ Vgl. *Fritz* (2007) 756.

⁸⁸ Vgl. *Krejci* (2005) 23.

⁸⁹ Vgl. *Birnbauer/Sigmund-Akhavan Aghdam* (2006) 157.

⁹⁰ Vgl. *Rocco* (2009) 3 und 266.

die gewöhnlichen Geschäfte nicht mehr durch Eigenkapital gesichert sind. Neben der Haftung der GmbH und der Durchgriffshaftung der Gesellschafter regelt das Gesetz in § 25 GmbHG die Haftung der Geschäftsführer.⁹¹ Gemäß § 25 Abs 1 GmbHG sind die Geschäftsführer verpflichtet, „die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes anzuwenden“. Verletzen die Geschäftsführer diese Pflicht, dann haften sie gemäß § 25 Abs 2 GmbHG der Gesellschaft für den Schaden, der aus der Verletzung der Sorgfaltspflicht entstanden ist.⁹²

2.4.3 Gewinnverteilung

Durch den Geschäftsanteil den jeder Gesellschafter einer GmbH hält, erwachsen bestimmte Rechte und Pflichten. Dadurch besitzen Gesellschafter unter anderem Vermögensrechte, worunter vor allem der Anspruch auf Gewinn fällt.⁹³ Gemäß § 82 Abs 2 GmbHG richtet sich der Gewinnanspruch, bzw. die Verteilung des Gewinns nach dem Verhältnis der von den Gesellschaftern eingezahlten Stammeinlage. Im Gesellschaftsvertrag können jedoch andere Vereinbarungen bezüglich der Verteilung des Bilanzgewinns getroffen werden, sodass manchen Gesellschaftern etwa aufgrund von besonderen persönlichen Umständen ein größerer Anteil am Gewinn zukommt als anderen.⁹⁴

⁹¹ Vgl. *Weber* (2011) 121.

⁹² Vgl. *Birnbauer/Sigmund-Akhavan Aghdam* (2006) 171f.

⁹³ Vgl. *Fritz* (2007) 639f.

⁹⁴ Vgl. *Kalss et al* (2008) 1120; vgl. *Bertl/Fraberger* in *Bertl et al* (2010) 16f.

3 System der österreichischen Unternehmensbesteuerung

Wie bereits eingangs erwähnt, kennt das österreichische Steuerrecht keine einheitliche Besteuerung von Unternehmen. Vielmehr wird für die Ertragsbesteuerung in Österreich eine Unterscheidung zwischen natürlichen und juristischen Personen getroffen.⁹⁵ Natürliche Personen unterliegen in Österreich der Einkommensteuer deren gesetzliche Regelungen im EStG normiert sind. Auch die Erträge von Personengesellschaften unterliegen in Österreich der Einkommensteuer, da nicht die Personengesellschaft selbst Steuersubjekt der Steuer ist sondern ihre Gesellschafter, also natürliche Personen. Die Besteuerung der Erträge von Körperschaften unterscheidet sich von der Besteuerung der natürlichen Personen und ist in einem eigenen Gesetz geregelt, dem Körperschaftsteuergesetz (KStG).⁹⁶ Der Dualismus der Besteuerung, also die Differenzierung zwischen Einkommensteuer und Körperschaftsteuer wirkt sich auf die Wahl der Rechtsform aus, da es zu unterschiedlichen Belastungen im Bereich der Steuern kommen kann.⁹⁷ Verschiedene Faktoren, wie beispielsweise die Tarifstruktur, die Höhe des Gewinns, der Zeitpunkt der Besteuerung, Verlustverrechnungsmöglichkeiten und die Leitungsbeziehungen der Gesellschafter zur Gesellschaft, beeinflussen die Steuerbelastung und sollten daher in die Überlegungen bezüglich der Vorteilhaftigkeit der Rechtsformen mit einfließen.⁹⁸ In der Praxis ist vor allem für KMUs die Steuerbelastung ein wichtiges Entscheidungskriterium für die Wahl der Rechtsform.⁹⁹ Nachdem im vorangegangenen Abschnitt ausgewählte österreichische Rechtsformen aus gesellschaftsrechtlicher Sicht näher beschrieben wurden, wird in diesem dritten Abschnitt auf die steuerlich relevanten Unterschiede eingegangen. Es wird aufgezeigt, wie die unterschiedlichen Rechtsformen besteuert werden und unter welchen Voraussetzungen welche Rechtsform aus steuerlicher Sicht vorteilhafter ist.

3.1 Einkommensteuer

Von der Einkommensteuer wird unter Berücksichtigung der persönlichen Umstände das Einkommen von natürlichen Personen erfasst. Man spricht daher von einer Personensteuer.

⁹⁵ Vgl. *Beiser* (2009) 45.

⁹⁶ Vgl. *Heinrich* (2013) 31; vgl. *Doralt* (2013) 5 und 106; vgl. *Lang et al* (2013) Tz 81.

⁹⁷ Vgl. *Jacobs/Scheffler* (2009) 93.

⁹⁸ Vgl. *Meidinger*, persaldo 2008, 10.

⁹⁹ Vgl. *Wala/Szauer*, taxlex 2006, o.S.

Die Einkommensteuer ist eine direkte Steuer, da sie in der Regel vom Steuerpflichtigen selbst getragen wird. Sie wird entweder im Wege der Veranlagung eingehoben, wenn das Finanzamt die Steuer mit Bescheid vorschreibt, oder als Abzugssteuer, wenn sie direkt vom Dienstgeber einbehalten und abgeführt wird, so wie das beispielsweise bei der Lohnsteuer der Fall ist.¹⁰⁰ Die Besteuerung von natürlichen Personen erfolgt in Österreich überwiegend nachdem Leistungsfähigkeitsprinzip¹⁰¹. Die österreichische Einkommensteuer ist somit durch dieses Prinzip der Leistungsfähigkeit geprägt.¹⁰² Dabei wird davon ausgegangen, dass jeder Einzelne im Rahmen seiner persönlichen Möglichkeiten einen Beitrag an den Staat zu leisten hat, um zur Funktionsfähigkeit des Staates beizutragen. In diesem Zusammenhang wird das Einkommen als „Gradmesser für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit“¹⁰³ angesehen.

Zur Konkretisierung dieses abstrakten Prinzips gibt es einige „Subprinzipien“, wie etwa das Prinzip der Universalität und das Nettoprinzip. Das Prinzip der Universalität besagt, dass grundsätzlich alle Einkünfte aller natürlichen Personen zu erfassen und der Steuer zu unterwerfen sind. Erfasst wird aufgrund des Universalitätsprinzips das Welteinkommen. Nach dem Nettoprinzip sind von den Einkünften zuerst alle Ausgaben abzuziehen die aufgewendet werden müssen um das Einkommen zu erzielen. So werden Werbungskosten und Betriebskosten von den Einkünften abgezogen und bloß der verbleibende Betrag wird besteuert. Die ersten 11.000 Euro der Einkünfte von natürlichen Personen werden in Österreich überhaupt nicht besteuert. So soll das Existenzminimum steuerfrei bleiben.¹⁰⁴ Grundsätzlich gilt für die Einkommensteuer auch das Prinzip der Abschnittbesteuerung, wonach das Einkommen für jedes Kalenderjahr zu ermitteln und zu besteuern ist. Es kann zu Unregelmäßigkeiten kommen, wenn in manchen Jahren weniger und in manchen Jahren mehr Einkommen erzielt wird. Dies wird noch verstärkt durch das Prinzip der Progression, wodurch ein höheres Einkommen überproportional höher besteuert wird.¹⁰⁵¹⁰⁶

¹⁰⁰ Vgl. *Doralt* (2013) 5.

¹⁰¹ Vgl. *Jakom/Laudacher*, EStG⁶ (2013), § 2 Rz 2.

¹⁰² Vgl. *Ehrke-Rabel* (2013) 45.

¹⁰³ Vgl. *Lang et al* (2013) Tz 2.

¹⁰⁴ Vgl. *Heinrich* (2013) 32ff; vgl. *Lang et al* (2013) Tz 4.

¹⁰⁵ Vgl. *Doralt/Ruppe* (2013) 20.

¹⁰⁶ Vgl. *Ehrke-Rabel* (2013) 45ff.

3.1.1 Persönliche Steuerpflicht

Gemäß § 1 Abs 1 EStG sind ausschließlich natürliche Personen einkommensteuerpflichtig. Aufgrund der Individualbesteuerung erstreckt sich die persönliche Steuerpflicht auf einzelne natürliche Personen.¹⁰⁷ In § 1 Abs 2 und 3 EStG wird eine Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht vorgenommen.¹⁰⁸ Personensteuern, wie es die Einkommensteuer eine ist, stellen in der Regel auf den Wohnsitz und auf den gewöhnlichen Aufenthalt der Personen ab.¹⁰⁹ Die Herkunft und Staatsbürgerschaft einer Person hat keinerlei Auswirkungen auf die persönliche Steuerpflicht.¹¹⁰ Natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich haben, sind gemäß § 1 Abs 2 EStG mit ihrem gesamten Welteinkommen unbeschränkt steuerpflichtig.¹¹¹ Hat die natürliche Person im Inland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt, so ist sie gemäß § 1 Abs 3 EStG beschränkt steuerpflichtig und zwar nur mit bestimmten in § 98 EStG aufgezählten Einkünften.¹¹² Die Steuerpflicht natürlicher Personen beginnt grundsätzlich mit der Geburt bzw. sobald sie ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt nach Österreich verlegen. Das Ende der Steuerpflicht tritt erst mit dem Tod der natürlichen Person ein bzw. mit der Aufgabe des österreichischen Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts.¹¹³ Ein Wohnsitz wird gemäß § 26 Abs 1 Bundesabgabenordnung¹¹⁴ (BAO) dort angenommen, wo jemand „eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen will“.¹¹⁵ § 26 Abs 2 BAO beschreibt einen gewöhnlichen Aufenthalt dort, wo man aus bestimmten Umständen darauf schließen kann, dass sich jemand „nicht nur vorübergehend“ in diesem Land aufhält.¹¹⁶ Dies ist auf jeden Fall dann gegeben, wenn sich der Steuerpflichtige länger als sechs Monate in Österreich aufhält, was wiederum zur unbeschränkten Steuerpflicht führt.¹¹⁷

¹⁰⁷ Vgl. EStR 2000 Rz 5; vgl. Jakom/Marschner, EStG⁶ (2013), § 1 Rz 1.

¹⁰⁸ Vgl. Jakom/Marschner, EStG⁶ (2013), § 1 Rz 1.

¹⁰⁹ Vgl. Doralt (2013) 6.

¹¹⁰ Vgl. Doralt/Ruppe (2013) 22.

¹¹¹ Vgl. EStR 2000 Rz 1; vgl. Lang et al (2013) Tz 4.

¹¹² Vgl. EStR 2000 Rz 2; vgl. Jakom/Marschner, EStG⁶ (2013), § 1 Rz 3.

¹¹³ Vgl. Doralt (2013) 7.

¹¹⁴ BGBl 1961/194 idF BGBl I 1988/412.

¹¹⁵ Vgl. Jakom/Marschner, EStG⁶ (2013), § 1 Rz 25.

¹¹⁶ Vgl. Jakom/Marschner, EStG⁶ (2013), § 1 Rz 46.

¹¹⁷ Vgl. Doralt/Ruppe (2013) 22.

3.1.2 Sachliche Steuerpflicht

Die sachliche Steuerpflicht ergibt sich aus § 2 EStG und regelt was der Einkommensteuer zu unterwerfen ist. Gemäß § 2 Abs 1 EStG ist „der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat“. Die Einkommensteuer zählt somit zu den Ertragsteuern. Generell definiert man das Einkommen als Betrag, der sich aus der Summe der sieben Einkunftsarten ergibt, nachdem Verluste ausgeglichen und Sonderausgaben sowie außergewöhnliche Belastungen abgezogen wurden.¹¹⁸ Im Gesetz werden sieben verschiedene Einkunftsarten genannt und beschrieben, die unter die Einkommensteuer fallen. Einkünfte die nicht einer dieser Einkunftsarten zugeordnet werden können sind nicht steuerbar. Das österreichische EStG kennt folgende sieben Einkunftsarten:¹¹⁹

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft § 21 EStG	Betriebliche Einkünfte	Haupteinkunftsarten
Einkünfte aus selbständiger Arbeit § 22 EStG		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb § 23 EStG		
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit § 25 EStG	Außerbetriebliche Einkünfte	Nebeneinkunftsarten
Einkünfte aus Kapitalvermögen § 27 EStG		
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung § 28 EStG		
Sonstige Einkünfte § 29 EStG		
Quelle: <i>Heinrich</i> (2013) 38.		

Tab 2: Die sieben Einkunftsarten

Die Tabelle zeigt auf der linken Seite die sieben Einkunftsarten des EStG und auf der rechten Seite die Differenzierung zwischen betrieblichen und außerbetrieblichen Einkünften sowie die Unterscheidung zwischen Haupt- und Nebeneinkünften. Die ersten drei Einkunftsarten werden als betriebliche Einkünfte bezeichnet. Bei ihnen ergibt sich das Einkommen aus dem ermittelten Gewinn, der in der Regel durch doppelte Buchführung ermittelt wird.¹²⁰ Bei den anderen vier, den außerbetrieblichen Einkünften, wird das Einkommen als „Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten“ ermittelt. Haupt- und Nebeneinkunftsarten werden

¹¹⁸ Vgl. *Doralt* (2013) 8; vgl. *Ehrke-Rabel* (2013) 52f; vgl. *Jakom/Laudacher*, EStG⁶ (2013), § 2 Rz 1.

¹¹⁹ Vgl. *Ehrke-Rabel* (2013) 55; vgl. *Doralt* (2013) 8; vgl. *Jakom/Laudacher*, EStG⁶ (2013), § 2 Rz 114.

¹²⁰ Vgl. *Jakom/Laudacher*, EStG⁶ (2013), § 2 Rz 115.

deshalb unterschieden, weil die Nebeneinkunftsarten nur subsidiär zu Erträgen führen, wenn sie nicht schon bei den Haupteinkunftsarten erfasst werden.¹²¹

3.1.3 Die steuerlichen Gewinnermittlungsarten

Wie bereits erwähnt, wird bei den betrieblichen Einkunftsarten ein Gewinn ermittelt, welcher grundsätzlich unter Heranziehung des Betriebsvermögensvergleichs zu ermitteln ist.¹²² Gemäß § 4 Abs 1 EStG wird der Gewinn als „der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres“ definiert. Unter dem Begriff Gewinn wird „sowohl ein positives als auch ein negatives Jahresergebnis“ verstanden daher sind grundsätzlich alle Regelungen im Zusammenhang mit der Gewinnermittlung auch für die Ermittlung von Verlusten anzuwenden.¹²³ Das österreichische Steuerrecht kennt folgende Arten der Gewinnermittlung:¹²⁴

- Betriebsvermögensvergleich gemäß § 5 Abs 1 EStG
- Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs 1 EStG
- Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs 3 EStG
- Durchschnittssätze gemäß § 17 EStG¹²⁵

Beim Betriebsvermögensvergleich werden sämtliche Erträge und Aufwendungen erfasst, die wirtschaftlich einem Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr zuzurechnen sind. Durch Gegenüberstellung des Betriebsvermögens am Ende eines Wirtschaftsjahres und des Betriebsvermögens am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres errechnet sich der Gewinn oder Verlust. Die doppelte Buchführung dient als Basis für den Betriebsvermögensvergleich. Grundsätzlich sind eine Bilanz und eine Gewinn- und Verlustrechnung zu erstellen, die gemeinsam den Jahresabschluss einer Gesellschaft bilden, und aus dem sich der Gewinn oder Verlust ermitteln lässt.¹²⁶ „Der Betriebsvermögensvergleich ist die wichtigste und genaueste Art der Gewinnermittlung“, da

¹²¹ Vgl. *Heinrich* (2013) 38f; vgl. *Lang et al* (2013) Tz 7 und 12.

¹²² Vgl. *Kofler et al*, in *Bertl et al* (2010) 6; vgl. *Jakom/Marschner*, EStG⁶ (2013), § 4 Rz 16.

¹²³ Vgl. EStR 2000 Rz 401.

¹²⁴ Vgl. *Jakom/Marschner*, EStG⁶ (2013), § 4 Rz 16.

¹²⁵ Vgl. *Doralt* (2013) 30; vgl. *Kofler et al*, in *Bertl et al* (2010) 26; vgl. *Ehrke-Rabel* (2013) 61f.

¹²⁶ Vgl. *Birnbauer/Sigmund-Akhavan Aghdam* (2006) 51.

neben Erlösen auch Wertänderungen des Betriebsvermögens erfasst werden. Die § 5 Gewinnermittlung ist von jenen Steuerpflichtigen anzuwenden, die gemäß § 189 UGB rechnungslegungspflichtig sind und Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen.¹²⁷ Für sie sind die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und somit der Gewinn der Unternehmensbilanz maßgeblich, daher spricht man in Verbindung mit der § 5 Gewinnermittlung vom herrschenden Maßgeblichkeitsprinzip bzw. Maßgeblichkeitsgrundsatz.¹²⁸ Die unternehmensrechtlichen Grundsätze sind anzuwenden, solange nicht zwingende steuerliche Regelungen etwas anderes vorsehen. Neben der unternehmensrechtlichen Buchführungspflicht gibt es auch eine steuerliche Buchführungspflicht, die in den §§ 124 und 125 BAO geregelt ist.¹²⁹ Gemäß § 124 BAO sind alle, die nach dem UGB oder anderen Gesetzen zur Führung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet sind, auch dazu verpflichtet für Zwecke der Steuererhebung solche Bücher zu führen. § 125 BAO schreibt weiter vor, dass land- und forstwirtschaftliche Unternehmen oder wirtschaftliche Geschäftsbetriebe auch zur Führung von Büchern verpflichtet sind, wenn sie nicht ohnehin schon von § 124 BAO erfasst sind und wenn ihre Umsätze in zwei aufeinander folgenden Wirtschaftsjahren 400.000 Euro übersteigen bzw. wenn der Einheitswert im Anfang des Jahres 150.000 Euro übersteigt.¹³⁰ Für buchführungspflichtige Land- und Forstwirte ist daher die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 1 EStG anzuwenden. Auch wer freiwillig Bücher führt ermittelt seinen Gewinn nach § 4 Abs 1 EStG. Im Vergleich zum Betriebsvermögensvergleich stellt die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (EAR) gemäß § 4 Abs 3 EStG eine vereinfachte Art der Gewinnermittlung dar, bei der sich der Gewinn aus dem Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben errechnet.¹³¹ Diese Art der Gewinnermittlung darf nur angewendet werden, wenn keine Pflicht zur Führung von Büchern gegeben ist und auch nicht freiwillig Bücher geführt werden.¹³² Die folgende Tabelle zeigt einen Überblick über die Gewinnermittlungsarten und die Buchführungspflichten:

¹²⁷ Vgl. *Heinrich* (2013) 46.

¹²⁸ Vgl. *Krejci* (2008) 163.

¹²⁹ Vgl. *Heinrich* (2013) 46f; vgl. *Jakom/Marschner*, EStG⁶ (2013), § 4 Rz 18.

¹³⁰ Vgl. EStR 2000 Rz 407, vgl. *Krejci* (2008) 165.

¹³¹ Vgl. EStR 2000 Rz 658; vgl. *Kofler et al*, in *Bertl et al* (2010) 37.

¹³² Vgl. *Doralt* (2013) 31; vgl. EStR 2000 Rz 660.

Einkunftsart	Gewinnermittlungsart		
	§ 4 Abs 3 EStG	§ 4 Abs 1 EStG	§ 5 Abs 1 EStG
§ 21 EStG	Bei Unterschreiten der Grenzen des § 125 BAO	Bei Überschreiten der Grenzen des § 125 BAO oder freiwillig	-
§ 22 EStG freie Berufe oder keine RL-Pflicht nach § 189 UGB	EAR	Freiwillig	-
§ 22 EStG sonstige selbständige Arbeit und RL-Pflicht nach § 189 UGB	-	Verpflichtend (§ 124 BAO)	-
§ 23 EStG keine RL-Pflicht	EAR	Freiwillig	Freiwillig, wenn bereits einmal eine Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG bestand und ein Antrag gestellt wurde
§ 23 EStG RL-Pflicht nach § 189 UGB	-	-	Verpflichtend (§ 124 BAO)

Quelle: *Heinrich* (2013) 49.

Tab 3: Buchführungspflicht und Gewinnermittlungsart

Anhand der Tabelle kann man sehen, dass die Gewinnermittlungsart nicht ganz frei gewählt werden kann, sondern teilweise an die Buchführungspflichten anknüpft. Neben den bisher genannten Arten kann der Gewinn auch nach Durchschnittssätzen gemäß § 17 EStG vereinfacht errechnet werden.¹³³ Dabei handelt es sich um eine Gewinnermittlung die nur von Einnahmen-Ausgaben-Rechnern gemäß § 4 Abs 3 EStG in Anspruch genommen werden kann. Es kann zwischen Voll- und Teilpauschalierung unterschieden werden. Bei der Teilpauschalierung werden bloß die Betriebsausgaben pauschal berechnet, bei der Vollpauschalierung wird hingegen der Gewinn erfasst.¹³⁴

¹³³ Vgl. *Baldauf in Jakom et al*, EStG⁶ (2013), § 17 Rz 1.

¹³⁴ Vgl. *Doralt* (2013) 32; vgl. *Kofler et al*, in *Bertl et al* (2010) 40f; vgl. *Jakom/Baldauf*, EStG⁶ (2013), § 17 Rz 1.

3.1.4 Zeitliche Zuordnung der Einkünfte

Aufgrund der Abschnittsbesteuerung ist das Einkommen eines Wirtschaftsjahres zu versteuern, welches sich grundsätzlich mit dem Kalenderjahr deckt.¹³⁵ Daher ist festzustellen welche Einkünfte dem Kalender- bzw. Wirtschaftsjahr zuzurechnen sind. Die zeitliche Zuordnung der außerbetrieblichen Einkunftsarten erfolgt gemäß § 19 EStG nach dem Zufluss-Abfluss-Prinzip. Gemäß § 19 Abs 1 EStG sind die Einnahmen eines Steuerpflichtigen dem Jahr zuzuordnen, in dem sie tatsächlich zugeflossen sind. Der Zufluss entsteht mit dem Erlangen der Verfügungsmacht über die Einnahmen. Beispielweise wenn der Geldbetrag auf dem Bankkonto des Steuerpflichtigen eingeht und die Gutschrift verzeichnet wurde.¹³⁶ Gemäß § 19 Abs 2 EStG sind Ausgaben in dem Kalenderjahr anzusetzen, in dem sie vom Steuerpflichtigen geleistet worden sind. Verliert der Steuerpflichtige die Verfügungsmacht über den geleisteten Betrag, gilt dieser als abgeflossen.¹³⁷ Im Gegensatz zu den außerbetrieblichen Einkünften wird bei den betrieblichen Einkünften auf die wirtschaftliche Zurechenbarkeit der Einnahmen und Ausgaben abgestellt. In einem Wirtschaftsjahr werden demnach alle Einnahmen und Ausgaben erfasst, die wirtschaftlich diesem Jahr zuzuordnen sind. Einnahmen werden bereits mit der Entstehung einer Forderung gewinnwirksam, Ausgaben mit der Entstehung der Verbindlichkeit. Es kommt also nicht auf den tatsächlichen Zu- oder Abfluss an.¹³⁸ Bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gilt das Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung der Einnahmen und Ausgaben, während beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner das Zufluss-Abfluss-Prinzip anzuwenden ist.¹³⁹

3.1.5 Von den Einkünften zur Steuerschuld

Gemäß § 2 Abs 1 EStG ist das Einkommen zu versteuern. Gemäß § 2 Abs 2 EStG versteht man unter dem Einkommen den Gesamtbetrag der Einkünfte nach Ausgleich von Verlusten und nach Abzug von Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und Freibeträgen.¹⁴⁰ Durch die mindernde Berücksichtigung von Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und Freibeträgen werden die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen bei

¹³⁵ vgl. Jakom/Laudacher, EStG⁶ (2013), § 2 Rz 176.

¹³⁶ Vgl. EStR 2000 Rz 4601.

¹³⁷ Vgl. EStR 2000 Rz 4620.

¹³⁸ Vgl. Heinrich (2013) 40f; vgl. Ehrke-Rabel (2013) 57.

¹³⁹ Vgl. Birnbauer/Sigmund-Akhavan Aghdam (2006) 60; vgl. Lang et al (2013) Tz 18; vgl. Kofler et al, in Bertl et al (2010) 37.

¹⁴⁰ Vgl. Jakom/Laudacher, EStG⁶ (2013), § 2 Rz 1.

der Berechnung der Steuerschuld miteinbezogen. Aufgrund des Leistungsfähigkeitsprinzips werden die persönlichen Umstände berücksichtigt und das Existenzminimum wird nicht besteuert.¹⁴¹ Das „Schema der Einkommensermittlung“¹⁴² kann wie folgt dargestellt werden:

Gesamtbetrag der Einkünfte (nach Ausgleich von Verlusten)
- Sonderausgaben (§ 18 EStG)
- außergewöhnliche Belastungen (§§ 34 und 35 EStG)
- Freibeträge (§§ 104, 105 und 106a EStG)
= Einkommen gemäß § 2 Abs 2 EStG
= Bemessungsgrundlage für den Tarif gemäß § 33 Abs 1 EStG → Anwendung des Tarifs
= Einkommensteuer nach Tarif
- Absetzbeträge (z.B.: Alleinverdienerabsetzbetrag, Alleinerzieherabsetzbetrag)
= Einkommensteuerschuld
- entrichtete Lohnsteuer
- entrichtete Kapitalertragsteuer (KESt)
- entrichtete Immobilienertragsteuer
= veranlagte Einkommensteuer laut Bescheid
- Vorauszahlungen
= Steuergutschrift / Steuernachzahlung
Quelle: <i>Doralt/Ruppe</i> (2013) 28.

Tab 4: Schema der Einkommensermittlung

Der Gesamtbetrag der Einkünfte ergibt sich aus der Summe der einzelnen Einkunftsarten, die der Steuerpflichtige im Kalenderjahr bezogen hat, nach Ausgleich von Verlusten.¹⁴³ Erwirtschaftete Verluste dürfen unter bestimmten Voraussetzungen ausgeglichen werden. Beim horizontalen Verlustausgleich können positive und negative Ergebnisse aus derselben Einkunftsart saldiert werden.¹⁴⁴ Darüber hinaus kann ein verbleibender Verlust im Wege des vertikalen Verlustausgleichs mit anderen Einkunftsarten verrechnet werden.¹⁴⁵ Vom Gesamtbetrag der Einkünfte können Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und Freibeträge abgezogen werden. Gemäß § 18 EStG zählen etwa Ausgaben für

¹⁴¹ Vgl. *Doralt* (2013) 5; vgl. *Jakom/Laudacher*, EStG⁶ (2013), § 2 Rz 2.

¹⁴² Vgl. *Doralt/Ruppe* (2013) 28.

¹⁴³ Vgl. *Ehrke-Rabel* (2013) 180.

¹⁴⁴ Vgl. EStR 2000, Rz 152; vgl. *Kofler et al*, in *Bertl et al* (2010) 64f.

¹⁴⁵ Vgl. EStR 2000, Rz 153; vgl. *Kofler et al*, in *Bertl et al* (2010) 64f.

Wohnraumschaffung und Sanierung, Versicherungsbeiträge oder auch Kirchenbeiträge zu den abzugsfähigen Sonderausgaben. Auch der Verlustabzug bzw. Verlustvortrag gemäß § 18 Abs 6 EStG stellt eine Art Sonderausgabe dar. Nach bestimmten Voraussetzungen dürfen Verluste, die in einem vorangegangenen Jahr erwirtschaftet wurden, als Sonderausgabe abgezogen werden. Der Verlustausgleich ist weniger eine Ausgabe als eine „periodenübergreifende Ergänzung der Gewinnermittlung“.¹⁴⁶ Zu den außergewöhnlichen Belastungen gemäß §§ 34 und 35 EStG zählen beispielsweise Kinderbetreuungskosten, Ausgaben in Folge von Katastrophenschäden oder außergewöhnliche Belastungen aufgrund einer körperlichen oder geistigen Behinderung. Anschließend an die Berücksichtigung der Sonderausgaben und der außergewöhnlichen Belastungen können die Freibeträge gemäß §§ 104, 105 und 106a EStG abgezogen werden, wenn die entsprechenden Voraussetzungen dafür vorliegen.¹⁴⁷

Wurde das Einkommen wie beschrieben ermittelt, wird auf diesen Betrag der Tarif gemäß § 33 Abs 1 EStG angewendet.¹⁴⁸ Bei einem Einkommen von 11.000 Euro oder weniger beträgt der Steuersatz 0% und somit die Einkommensteuer null Euro. Übersteigt das Einkommen den Betrag von 60.000 Euro, wird auf diesen übersteigenden Teil des Einkommens der Spitzensteuersatz von 50% angewendet.¹⁴⁹ Beträgt das Einkommen mehr als 11.000 Euro wird die Steuer gemäß § 33 Abs 1 EStG wie folgt berechnet:¹⁵⁰

Einkommen	Einkommensteuer in Euro
über 11.000 Euro bis 25.000 Euro	$\frac{(\text{Einkommen} - 11.000)}{14.000} \times 5.110$
über 25.000 Euro bis 60.000 Euro	$\frac{(\text{Einkommen} - 25.000)}{35.000} \times 15.125 + 5.110$
über 60.000 Euro	$(\text{Einkommen} - 60.000) \times 0,5 + 20.235$

Tab 5: Einkommensteuertarif gemäß § 33 Abs 1 EStG

¹⁴⁶ Vgl. EStR 2000, Rz 4502.

¹⁴⁷ Vgl. Lang et al (2013) Tz 23; vgl. Ehrke-Rabel (2013) 179.

¹⁴⁸ Vgl. Lang et al (2013) Tz 23.

¹⁴⁹ Vgl. LStR 2002, Rz 767.

¹⁵⁰ Vgl. Jakom/Kanduth-Kristen, EStG⁶ (2013), § 33 Rz 9a.

Der österreichische Einkommensteuertarif ist progressiv gestaltet, was auf das Leistungsfähigkeitsprinzip zurückzuführen ist.¹⁵¹ Somit kommt es zu einer überproportional höheren Besteuerung von höherem Einkommen.¹⁵² Aus praktischer Sicht kommt es durch die Progression „zu einer Umverteilung zwischen Personen mit hohem Einkommen und niedrigem Einkommen und ist daher Ausfluss eines Sozialstaatsprinzips“. Wer also in Österreich aufgrund höherer Leistungsfähigkeit ein höheres Einkommen erzielt, wird progressiv besteuert.¹⁵³ Das Gesetz sieht jedoch einige Möglichkeiten zur Ermäßigung der Progression und Tarifbegünstigungen vor.¹⁵⁴ Vom Steuerbetrag nach Anwendung des Tarifs darf der Steuerpflichtige unter gewissen Umständen Absetzbeträge geltend machen. Dazu zählen unter anderem der Alleinverdiener- und Alleinerzieherabsetzbetrag, der Unterhaltsabsetzbetrag und der Arbeitnehmerabsetzbetrag.¹⁵⁵ Abschließend werden bereits entrichtete Lohnsteuer, KEST und Immobilienertragsteuer sowie geleistete Vorauszahlungen von der Steuerschuld abgezogen, wonach sich entweder eine Gutschrift oder eine Nachzahlung für den Steuerpflichtigen ergibt.¹⁵⁶

3.2 Körperschaftsteuer

Die Körperschaftsteuer zählt zu den Personensteuern, da sie für juristische Personen zur Anwendung kommt. Darüber hinaus zählt sie zu den direkten Steuern. Als Ertragsteuer unterliegt ihr das Einkommen von Körperschaften. Der Gesetzgeber hat mit dem KStG ein eigenes Gesetz geschaffen, das die Regelungen über die Körperschaftsteuer enthält.¹⁵⁷

3.2.1 Persönliche Steuerpflicht

Gemäß § 1 Abs 1 KStG¹⁵⁸ unterliegen ausschließlich Körperschaften der Körperschaftsteuer. Sie wird als „Einkommensteuer der Körperschaften“ bezeichnet und zählt zu den Personensteuern.¹⁵⁹ Eine Konkretisierung wird in § 1 Abs 2 KStG gegeben, wonach

¹⁵¹ Vgl. Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG⁶ (2013), § 33 Rz 4.

¹⁵² Vgl. *Doralt/Ruppe* (2013) 20; vgl. *Lang et al* (2013) Tz 29.

¹⁵³ Vgl. *Heinrich* (2013) 35; vgl. Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG⁶ (2013), § 33 Rz 5.

¹⁵⁴ Vgl. *Doralt* (2013) 95.

¹⁵⁵ Vgl. LStR 2002, Rz 771.

¹⁵⁶ Vgl. *Doralt/Ruppe* (2013) 28.

¹⁵⁷ Vgl. *Doralt* (2013) 106.

¹⁵⁸ BGBl 1988/401 idF BGBl I 2012/22.

¹⁵⁹ Vgl. *Hohenwarter* in *Lang et al*, KStG (2009), § 1 Rz 7.

juristische Personen des privaten Rechts, Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts und nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen als Körperschaften im Sinne des KStG angesehen werden.¹⁶⁰ Zu den juristischen Personen des Privatrechts zählen Kapitalgesellschaften wie die AG und GmbH, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Vereine und Privatstiftungen.¹⁶¹ Durch die Miteinbeziehung von Betrieben gewerblicher Art und nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen im KStG unterscheidet sich die Definition der Körperschaften nach KStG vom zivilrechtlichen Begriff.¹⁶² Die in § 1 Abs 2 KStG aufgezählten Körperschaften sind mit ihren in- und ausländischen Einkünften unbeschränkt steuerpflichtig, wenn die Geschäftsleitung oder der Sitz in Österreich angesiedelt ist.¹⁶³ Haben Körperschaften weder ihren Sitz noch die Geschäftsleitung in Österreich, unterliegen sie der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 3 Abs 1 KStG. Wo eine Körperschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung hat wird durch § 27 BAO geklärt. Gemäß § 27 Abs 1 BAO ist der Sitz einer Körperschaft „an dem Ort, der durch Gesetz, Vertrag, Satzung, Stiftungsbrief und dergleichen bestimmt ist“. § 27 Abs 2 BAO bezeichnet den Ort der Geschäftsführung als Ort, „an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet“. ¹⁶⁴

3.2.2 Sachliche Steuerpflicht

Mit sachlicher Steuerpflicht ist der Besteuerungsgegenstand gemeint, der der Körperschaftsteuer unterliegt. Gegenstand und Zeitraum der Besteuerung sowie die Zurechnung des Einkommens werden in § 7 KStG geregelt.¹⁶⁵ Gemäß § 7 Abs 1 KStG wird das Einkommen unbeschränkt Steuerpflichtiger, das innerhalb eines Kalenderjahres erwirtschaftet wurde, der Körperschaftsteuer zugrunde gelegt. Als Einkommen wird gemäß § 7 Abs 2 KStG der Gesamtbetrag der Einkünfte, nach Ausgleich von Verlusten und nach Abzug von Freibeträgen und Sonderausgaben, bezeichnet. Die Einkünfte von Körperschaften entsprechen den Einkunftsarten des EStG.¹⁶⁶ So können Körperschaften Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit, Einkünfte aus

¹⁶⁰ Vgl. *Hohenwarter* in *Lang et al*, KStG (2009), § 1 Rz 23, 40 und 46.

¹⁶¹ Vgl. *Doralt/Ruppe* (2013) 345, vgl. *Lang et al* (2013) Tz 87.

¹⁶² Vgl. KStR 2013 Rz 1, vgl. *Lang et al* (2013) Tz 87.

¹⁶³ Vgl. KStR 2013 Rz 2 und 3; vgl. *Hohenwarter* in *Lang et al*, KStG (2009), § 1 Rz 47f.

¹⁶⁴ Vgl. *Doralt* (2013) 106ff.

¹⁶⁵ Vgl. KStR 2013 Rz 348.

¹⁶⁶ Vgl. *Burgstaller* in *Lang et al*, KStG (2009), § 7 Rz 58.

Gewerbebetrieb, Einkünfte aus Kapitalvermögen, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und sonstige Einkünfte erzielen.¹⁶⁷ Körperschaften, die nach dem UGB aufgrund ihrer Rechtsform zur Rechnungslegung verpflichtet sind erzielen grundsätzlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb und müssen ihre Gewinne verpflichtend nach § 5 Abs 1 EStG ermitteln. Dies trifft auf jeden Fall auf GmbHs und AGs zu. Körperschaften die nicht unter diese Regelungen fallen können auch andere Einkünfte, wie etwa Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, erzielen.¹⁶⁸

3.2.3 Tarif und Steuersatz

Bei der Körperschaftsteuer hängt der Steuersatz nicht mit der Höhe des Gewinns zusammen. Im Vergleich zur progressiven Einkommensteuer zielt die Körperschaftsteuer nicht auf eine Umverteilung des Einkommens ab, da Kapitalgesellschaften ihre Erträge nicht für Konsumzwecke erwirtschaften, so wie das bei natürliche Personen der Fall ist.¹⁶⁹ Die Körperschaftsteuer beträgt gemäß § 22 Abs 1 KStG genau 25%.¹⁷⁰ Anders als bei der Einkommensteuer handelt es sich dabei um einen fixen Steuersatz, der unabhängig von einer Ausschüttung des Gewinns, auf Ebene der Körperschaft zum Tragen kommt. Man spricht vom Prinzip der „Einfachbesteuerung“. Wird ein Teil oder der gesamte Gewinn an die Gesellschafter der Körperschaft ausgeschüttet, wird dieser anteilig bei den Gesellschaftern mit 25% KESt besteuert.¹⁷¹ Durch eine Ausschüttung kommt es bei Kapitalgesellschaften demnach zu einer zweifachen Besteuerung des Gewinns. Zuerst wird auf Ebene der Gesellschaft und anschließend auf Ebene der Gesellschafter besteuert.¹⁷²

¹⁶⁷ Vgl. KStR 2013 Rz 349, vgl. *Lang et al* (2013) Tz 91f.

¹⁶⁸ Vgl. *Heinrich* (2013) 179; vgl. *Lang et al* (2013) Tz 92.

¹⁶⁹ Vgl. *Scheffler* (2009) 178.

¹⁷⁰ Vgl. *Lang et al* (2013) Tz 96; Vgl. *Schlögl-Jettmar* in *Lang et al*, KStG (2009), § 22 Rz 16.

¹⁷¹ Vgl. KStR 2013, Rz 1514.

¹⁷² Vgl. *Scheffler* (2009) 179.

Die folgende Tabelle zeigt beispielhaft die maximale Steuerbelastung einer Kapitalgesellschaft bei Vollausschüttung des Gewinns:

Gewinn der Kapitalgesellschaft	100.000 Euro
- 25% KöSt	- 25.000 Euro
= Gewinn nach KöSt	75.000 Euro
- 25% KESt bei Vollausschüttung des Gewinns	-18.750 Euro
= Gewinn nach KESt	56.250 Euro
Gesamtsteuerbelastung bei Vollausschüttung	25.000 Euro 18.750 Euro
=	43.750 Euro
In % vom Gewinn	= 43,75%
	Quelle: Doralt (2012) 104.

Tab 6: Körperschaftsteuerbelastung bei Vollausschüttung

Dem Körperschaftsteuersatz von 25% unterliegt gemäß § 7 Abs 2 KStG das Einkommen, das sich aus dem Gesamtbetrag der Einkünfte nach Ausgleich mit Verlusten und nach Abzug von Sonderausgaben, errechnet. Darüber hinaus kann der Freibetrag für begünstigte Zwecke gemäß § 23 KStG abgezogen werden, wenn die Voraussetzungen erfüllt sind.¹⁷³ Der Verlustabzug stellt auch bei Körperschaften eine Sonderausgabe dar und erlaubt es, Verluste die in Vorjahren entstanden sind vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen.¹⁷⁴

3.3 Besteuerung unterschiedlicher Rechtsformen

Dieser Abschnitt befasst sich mit den Unterschieden der Besteuerung von natürlichen und juristischen Personen. Im Speziellen wird die Besteuerung von Personenernehmen (Einzelunternehmen und Personengesellschaften) und die Besteuerung von Kapitalgesellschaften untersucht. Durch die Betrachtung der Besteuerung verschiedener Rechtsformen werden die jeweiligen Besonderheiten aufgezeigt und die Unterschiede der

¹⁷³ Vgl. KStR 2013, Rz 1519.

¹⁷⁴ Vgl. KStR 2013, Rz 992.

Besteuerungsprinzipien näher betrachtet. Die folgende Tabelle zeigt einen Überblick über die „grundlegenden Besteuerungsprinzipien“¹⁷⁵:

Rechtsform	Steuersubjekt	Charakteristik der Besteuerung	Art der Besteuerung	Max. Steuerbelastung	Leistungsbeziehungen zw. Gesellschaft und Gesellschafter
EinzelU.	Inhaber	Durchgriffsprinzip	ESt (0 – 50 %)	50%	Zivil- und steuerrechtlich nicht möglich
PersGes. (Mitunternehmerschaft)	Gesellschafter	Durchgriffsprinzip	ESt bei natürlichen Personen als Gesellschafter	50%	Zivilrechtlich möglich, aber steuerrechtlich ergebnisneutral (Zurechnung der Vergütung als Gewinnanteil der Gesellschafter)
KapGes.	1. Gesellschaft 2. Gesellschafter	Trennungsprinzip	1. KÖSt (25%) 2. KESt (25%) bei natürlichen Personen als Gesellschafter	43,75% (25% + 25% von 75%)	Zivilrechtlich möglich, steuerlich ergebniswirksam bei Fremdüblichkeit

Quelle: Meidinger, persaldo 2008, 13.

Tab 7: Besteuerungsprinzipien im Überblick

Aus der Tabelle lassen sich bereits die grundsätzlichen Unterschiede der Besteuerung verschiedener Rechtsformen ablesen. Was man unter dem Durchgriffs- und Trennungsprinzip versteht, wie die Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter gehandhabt werden und was man unter einer steuerlichen Mitunternehmerschaft versteht, wird in den folgenden Unterkapiteln geklärt.

3.3.1 Besteuerung von Personenunternehmen

Die Besteuerung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften ist im Grunde gleich aufgebaut, da aufgrund des Fehlens einer steuerrechtlichen Selbständigkeit nie das Unternehmen oder die Gesellschaft besteuert wird, sondern der Einzelunternehmer bzw. die Gesellschafter einer Personengesellschaft als natürliche Personen der progressiven Einkommensteuer unterliegen.¹⁷⁶ Aufgrund des Fehlens der Rechtspersönlichkeit bei Personenunternehmen stellt das Unternehmen selbst kein Steuersubjekt dar, weshalb in Folge das Durchgriffsprinzip zur Anwendung kommt.¹⁷⁷ Aus Relevanzgründen wird in den folgenden Unterkapiteln hauptsächlich auf die Besonderheiten der Besteuerung von

¹⁷⁵ Vgl. Meidinger, persaldo 2008, 13.

¹⁷⁶ Vgl. Doralt (2013) 74.

¹⁷⁷ Vgl. Kanduth-Kristen (2005) 111; vgl. Kanduth-Kristen (2007) 46f.

Personengesellschaften eingegangen. Auf eine detaillierte Auseinandersetzung mit der Besteuerung von Einzelunternehmen wird aufgrund der vielen Überschneidungen mit der Besteuerung von Personengesellschaften verzichtet. Mit dem Begriff „Personenunternehmen“ werden im Folgenden Einzelunternehmen und Personengesellschaften zusammengefasst.

3.3.1.1 Durchgriffsprinzip

Das Durchgriffsprinzip ist charakteristisch für die Besteuerung von Personenunternehmen und zeigt deren steuerliche Unselbständigkeit. Personenunternehmen an sich sind nicht als natürliche und auch nicht als juristische Personen zu qualifizieren und können aus diesem Grund nie selbst Ertragsteuersubjekt sein.¹⁷⁸ Für ertragsteuerliche Zwecke werden daher nicht die Gesellschaften, sondern die natürlichen Personen (Gesellschafter und Einzelunternehmer) als Steuersubjekt herangezogen. Es wird sozusagen durch die Gesellschaft auf die Gesellschafter durchgegriffen.¹⁷⁹ Aus steuerlicher Sicht kommt Personengesellschaften keine Eigenständigkeit zu, daher werden erwirtschaftete Gewinne direkt den Gesellschaftern zugerechnet und bei diesen progressiv mit Einkommensteuer besteuert. Aufgrund des Durchgriffsprinzips macht es auch keinen Unterschied, ob ein Gewinn ausgeschüttet oder im Unternehmen belassen wird, da er in jedem Fall unmittelbar den natürlichen Personen zugerechnet und besteuert wird.¹⁸⁰ Die Gewinnermittlung erfolgt trotzdem in zwei Schritten. Zuerst werden die Einkünfte in Summe auf Ebene der Mitunternehmerschaft ermittelt und erst im zweiten Schritt den Gesellschaftern anteilig zugewiesen und bei ihnen versteuert.¹⁸¹ Unter bestimmten Voraussetzungen konnte in der Vergangenheit die begünstigte Besteuerung von nicht entnommenen Gewinnen gemäß § 11a EStG in Anspruch genommen werden. Darüber hinaus konnte durch den Investitionsfreibetrag gemäß § 10 EStG eine Steuerentlastung erwirkt werden, wenn die entsprechenden Voraussetzungen vorlagen.¹⁸² Gemäß § 11a EStG können natürliche Personen und auch Mitunternehmer den nicht ausgeschütteten Gewinn mit dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 37 Abs 1 EStG versteuern, wenn der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt wurde. Dies gilt bis zu einer Höchstgrenze vom 100.000 Euro. Diese Regelung wurde durch das Budgetbegleitgesetz 2003 zur Förderung der

¹⁷⁸ Vgl. *Scheffler* (2009) 41; vgl. *Kanduth-Kristen* (2007) 46f.

¹⁷⁹ Vgl. *Beiser* (2009) 145; vgl. *Kanduth-Kristen* (2007) 47.

¹⁸⁰ Vgl. *Rief*, *ecolex* 1995, o.S.

¹⁸¹ Vgl. *Birnbauer/Sigmund-Akhavan Aghdam* (2006) 127.

¹⁸² Vgl. *Meidinger*, *persaldo* 2008, 10.

Eigenkapitalbildung eingeführt.¹⁸³ Diese Regelung wurde jedoch mit der Steuerreform 2009 abgeschafft bzw. durch einen neu geregelten Gewinnfreibetrag ersetzt.¹⁸⁴

3.3.1.2 Mitunternehmerschaft

Im Zusammenhang mit der Besteuerung von Personengesellschaften wird immer wieder von Mitunternehmerschaften gesprochen. Der weit zu verstehende Begriff Personengesellschaft wird für steuerliche Zwecke durch den Begriff Mitunternehmerschaft konkretisiert und eingegrenzt.¹⁸⁵ Mitunternehmerschaft ist daher ein rein steuerlicher Begriff unter dem man eine Personengesellschaft versteht, „die im Rahmen eines Betriebes unternehmerisch tätig“ wird. Ihre Gesellschafter werden als Mitunternehmer bezeichnet und erzielen betriebliche Einkünfte, wozu Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkünfte aus selbständiger Arbeit zählen.¹⁸⁶ Als Mitunternehmer gelten nur Gesellschafter die „Unternehmerwagnis“ eingehen und somit Risiko übernehmen und „Unternehmerinitiative“ zeigen. Grundsätzlich müssen diese Eigenschaften bei jedem Gesellschafter geprüft werden, womit festgestellt wird, ob er Mitunternehmer ist oder nicht. Ist ein Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen, erzielt er automatisch betriebliche Einkünfte. Fehlt die Mitunternehmereigenschaft, erzielt er als stiller Gesellschafter Einkünfte aus Kapitalvermögen und somit außerbetriebliche Einkünfte.¹⁸⁷ Unternehmerinitiative wird angenommen, wenn der Mitunternehmer Einfluss auf die Geschäfte des Unternehmens ausüben kann. Es ist nicht erforderlich, dass er auch tatsächlich tätig wird. Jedenfalls von Unternehmerinitiative auszugehen ist bei Ausübung der Stimmrechte, der Widerspruchs- und Kontrollrechte durch den Gesellschafter.¹⁸⁸ Unternehmerrisiko wird durch die Teilnahme am unternehmerischen Erfolg bzw. Misserfolg deutlich. Evident ist das Unternehmerrisiko vor allem durch die Übernahme von Haftung, durch Beteiligung am Gewinn bzw. Verlust der Gesellschaft und auch an den stillen Reserven.¹⁸⁹ Typischerweise treten Mitunternehmerschaften in Form einer OG oder KG auf. Auch vor dem 1.1.2007 gegründete

¹⁸³ Vgl. EStR 2000, Rz 3860a und 3860b.

¹⁸⁴ Vgl. *Krassnig*, SWK 2009, 605.

¹⁸⁵ Vgl. *Damböck et al* (2012) 311.

¹⁸⁶ Vgl. EStR 2000, Rz 5802.

¹⁸⁷ Vgl. EStR 2000, Rz 5804.

¹⁸⁸ Vgl. *Baldauf* (2013) § 23 EStG, Rz 128.

¹⁸⁹ Vgl. *Baldauf* (2013) § 23 EStG, Rz 129.

OEG und KEG gelten durch das UGB als OG und KG und sind somit ebenfalls als Mitunternehmerschaften anzusehen.¹⁹⁰

3.3.1.3 Leistungsbeziehungen

Bei Personenunternehmen werden Leistungsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern steuerlich grundsätzlich nicht anerkannt.¹⁹¹ Bei einem Einzelunternehmen besteht für den Einzelunternehmer „aufgrund der rechtlichen Identität“ keine Möglichkeit Leistungsbeziehungen mit seinem Unternehmen einzugehen.¹⁹² Grundsätzlich lassen sich drei diverse Bereiche von Leistungsbeziehungen unterscheiden:

- Leistungsbeziehung in Form von Dienstleistungen, Gewährung von Darlehen oder Nutzungsüberlassung: Bezieht der Gesellschafter für diese Leistungen Vergütungen von der Gesellschaft, so sind diese als Gewinnvorab zu qualifizieren und stellen keine außerbetrieblichen Einkünfte beim Gesellschafter dar.
- Leistungsbeziehungen zwischen der Personengesellschaft und einem eigenen Betrieb des Gesellschafters: Hat der Gesellschafter neben der Personengesellschaft noch einen anderen Betrieb, dann werden Leistungsbeziehungen zwischen diesen beiden Betrieben steuerlich anerkannt, wenn sie zu fremdüblichen Konditionen erfolgen. Liegt keine Fremdüblichkeit vor, liegen bloß Entnahmen und Einlagen vor.
- Leistungsbeziehungen zwischen der Personengesellschaft und der privaten Sphäre des Gesellschafters: Verkauft der Gesellschafter beispielsweise ein Gebäude aus seinem Privatvermögen an die Gesellschaft, ist diese Leistungsbeziehung als Einlage des Gesellschafters zu qualifizieren.¹⁹³

¹⁹⁰ Vgl. *Damböck et al* (2012) 312.

¹⁹¹ Vgl. *Meidinger*, persaldo 2008, 11.

¹⁹² Vgl. *Kanduth-Kristen* (2005) 114; vgl. *Kanduth-Kristen* (2007) 54.

¹⁹³ Vgl. *Doralt* (2013) 76f.

3.3.2 Besteuerung von Kapitalgesellschaften

Kapitalgesellschaften werden in Österreich anders besteuert als Personengesellschaften und Einzelunternehmen. Sie sind juristische Personen und unterliegen daher der Körperschaftsteuer.¹⁹⁴ Als juristische Personen besitzen Kapitalgesellschaften eine eigene Rechtspersönlichkeit und können selbst Träger von Rechten und Pflichten sein. Weiters sind Kapitalgesellschaften (z.B: AG und GmbH) gemäß § 2 UGB Unternehmer kraft Rechtsform und unterliegen daher den unternehmensrechtlichen Vorschriften.¹⁹⁵ Charakteristisch für die Besteuerung von Kapitalgesellschaften ist das Trennungsprinzip, welches sich grundlegend vom Durchgriffsprinzip bei den Personengesellschaften unterscheidet.¹⁹⁶ Schon daraus resultieren einige Unterschiede in der Besteuerung, die im Folgenden behandelt werden.

3.3.2.1 Trennungsprinzip

Das Trennungsprinzip ergibt sich aufgrund der rechtlichen Selbständigkeit der Kapitalgesellschaft einerseits und ihrer Gesellschafter andererseits. Somit ist auch das Gesellschaftsvermögen vom Vermögen der Gesellschafter zu trennen.¹⁹⁷ Die Besteuerung erfolgt aufgrund des Trennungsprinzips in zwei Schritten auf zwei unterschiedlichen Ebenen (Gesellschaftsebene und Gesellschafterebene).¹⁹⁸ Die Kapitalgesellschaft unterliegt selbst als Steuersubjekt der Körperschaftsteuer, unabhängig ob es zu einer Gewinnausschüttung kommt oder nicht. Das Einkommen wird also zuerst jedenfalls auf Ebene der Gesellschaft mit 25% Körperschaftsteuer besteuert.¹⁹⁹ Kommt es zu einer Gewinnausschüttung, folgt daraus im zweiten Schritt die Besteuerung auf der Ebene der Gesellschafter. Handelt es sich bei den Gesellschaftern um natürliche Personen, werden die Gewinnanteile grundsätzlich mit 25% KESt besteuert und gelten als endbesteuert. Obwohl der Gesellschafter selbst Schuldner der KESt ist, wird sie von der Kapitalgesellschaft einbehalten und an das Finanzamt abgeführt. Die an die Gesellschafter ausgeschütteten Dividenden sind dann bereits um die Steuer verkürzt. Insgesamt kann es bei Kapitalgesellschaften zu einer maximalen Steuerbelastung von 43,75% kommen, wenn Gewinne an die Gesellschafter ausgeschüttet werden, was im

¹⁹⁴ Vgl. *Wala/Szauer*, taxlex 2006, o.S.

¹⁹⁵ Vgl. *Fritz* (2007) 570f.

¹⁹⁶ Vgl. *Ehrke-Rabel* (2013) 220.

¹⁹⁷ Vgl. *Fritz* (2007) 571.

¹⁹⁸ Vgl. *Meidinger*, persaldo 2008, 11.

¹⁹⁹ Vgl. *Wala/Szauer*, taxlex 2006, o.S.

Vergleich zum Spitzensteuersatz von 50% bei der Einkommensteuer deutlich weniger ist.²⁰⁰ Wird in einem Wirtschaftsjahr ein Verlust erzielt, wird dieser aufgrund des Trennungsprinzips grundsätzlich nicht den Gesellschaftern zugerechnet, sondern kann nur von der Gesellschaft selbst verwertet werden. Verluste von Körperschaften können jedoch im Rahmen der Gruppenbesteuerung gemäß § 9 KStG innerhalb einer Unternehmensgruppe ausgeglichen werden, was zu einer Durchbrechung des Trennungsprinzips führt. Eine Verwertung des Verlustes bei den Gesellschaftern ist hingegen nicht möglich.²⁰¹

3.3.2.2 Mindestkörperschaftsteuer

Eine weitere Besonderheit bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften stellt die Mindestkörperschaftsteuer dar. Das bedeutet, dass Kapitalgesellschaften selbst dann Körperschaftsteuer abführen müssen, wenn sie Verluste erleiden.²⁰² Gemäß § 24 Abs 4 Z 1 KStG sind Kapitalgesellschaften dazu verpflichtet, für jedes volle Kalendervierteljahr eine Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von 5% eines Viertels des gesetzlichen Grundkapitals zu zahlen. Das entsprach bei einer GmbH einem Betrag von 437,50 Euro vierteljährlich, also 1.750 Euro jährlich.²⁰³ Durch die Herabsetzung des gesetzlichen Mindestkapitals bei GmbHs durch das Gesellschaftsrechts-Änderungsgesetz (GesRÄG) auf 10.000 Euro, wurde auch die Mindestkörperschaftsteuer für GmbHs gesenkt. Die beträgt nun nur mehr 125 Euro pro Quartal, also 500 Euro jährlich.²⁰⁴ Die Mindestkörperschaftsteuer kann vorgetragen und auf die KöSt angerechnet werden, wenn der Betrag der Mindestkörperschaftsteuer über die tatsächliche Steuerschuld hinausgeht.²⁰⁵

3.3.2.3 Leistungsbeziehungen

Durch das Trennungsprinzip lässt sich die Gesellschaftsebene von der Ebene der Gesellschafter unterscheiden. Aufgrund dessen werden Leistungsbeziehungen zwischen den Gesellschaftern und der Gesellschaft steuerlich grundsätzlich anerkannt.²⁰⁶ Eine Leistungsbeziehung kann etwa in einer Geschäftsführertätigkeit, in der Gewährung eines

²⁰⁰ Vgl. *Doralt* (2013) 106 und 122.

²⁰¹ Vgl. *Wala/Szauer*, taxlex 2006, o.S.

²⁰² Vgl. *Meidinger*, persaldo 2008, 11f.

²⁰³ Vgl. *Birnbauer/Sigmund-Akhavan Aghdam* (2006) 195; vgl. *Doralt* (2013) 122.

²⁰⁴ Vgl. *Fritz*, SWK 2013, 956; *Doralt* (2013) 122.

²⁰⁵ Vgl. *Ehrke-Rabel* (2013) 253.

²⁰⁶ Vgl. *Ehrke-Rabel* (2013) 233.

Darlehens, in der Vermietung von Gebäuden oder im Verkauf von Wirtschaftsgütern bestehen.²⁰⁷ Dies führt bei den Gesellschaftern, je nachdem worin die Leistungsbeziehung besteht, zu betrieblichen oder außerbetrieblichen Einkünften (z.B. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder aus selbständiger Arbeit). Für die Gesellschaft führen solche Leistungsbeziehungen zu Betriebsausgaben. Für eine steuerliche Anerkennung der Leistungsbeziehungen müssen diese fremdüblich gestaltet sein, so als würde sie die Gesellschaft mit einem Dritten eingehen. Ist keine Fremdüblichkeit gegeben, handelt es sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung.²⁰⁸ Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt vor, wenn die Gesellschaft ihren Gesellschaftern, im Rahmen von Leistungsbeziehungen Vorteile gewährt, die fremden Personen nicht gewährt werden. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind steuerlich nicht anerkannt und stellen daher für die Gesellschaft keine Gewinnminderung dar und sind bei den Gesellschaftern wie offene Gewinnausschüttungen zu behandeln.²⁰⁹

3.3.3 Steuerbelastungsvergleich – Vorteile der Besteuerung je Rechtsform

Grundsätzlich kann keine allgemeine Aussage darüber getroffen werden, welche Rechtsform zur Steuerminimierung bzw. Steueroptimierung optimal geeignet ist. Vielmehr spielen individuelle Parameter der Unternehmer, des Unternehmens und der Branche eine große Rolle. Dazu kommen Aspekte wie Gewinnausschüttung, Thesaurierung, Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft sowie die Frage, ob häufiger auch mit Verlusten zu rechnen ist. Betrachtet man ausschließlich die laufende Besteuerung unterschiedlicher Rechtsformen kann festgestellt werden, dass die steuerliche Vorteilhaftigkeit für eine bestimmte Rechtsform vielfach „durch die Erfolgssituation, die Gewinnverwendungspolitik und den Umfang der schuldrechtlichen Leistungsbeziehungen beeinflusst wird“. Im Grunde ist für jedes Unternehmen individuell zu prüfen, welche Rechtsform mit der damit zusammenhängenden Besteuerung vorteilhaft ist. Vor allem ist im Laufe der Zeit zu überprüfen, ob ein Rechtsformwechsel zu einer Steueroptimierung führen könnte.²¹⁰ Eine Möglichkeit die steuerliche Vorteilhaftigkeit spezifischer Rechtsformen zu überprüfen ist der Steuerbelastungsvergleich. Mit einem Steuerbelastungsvergleich kann man die Wirtschaftlichkeit der unterschiedlichen Rechtsformen durch Berechnungen miteinander vergleichen und die steueroptimale Rechtsform wählen. Grundsätzlich kann man zwischen

²⁰⁷ Vgl. *Doralt* (2013) 76f.

²⁰⁸ Vgl. *Wala/Szauer*, taxlex 2006, o.S.

²⁰⁹ Vgl. KStR 2013, Rz 565ff.

²¹⁰ Vgl. *Jacobs/Scheffler* (2009) 787.

einem dynamischen und einem statischen Belastungsvergleich unterscheiden. Während bei einem statischen Steuerbelastungsvergleich Durchschnittswerte aus einer „Normalperiode“ herangezogen werden, werden bei einem dynamischen Steuerbelastungsvergleich die Zahlungsströme zeitlich real erfasst. Beide Verfahren bilden allerdings die Wirklichkeit nur sehr vereinfacht und nur für eine gewisse Zeitspanne ab und können für zukünftige Prognosen nicht alle tatsächlichen Parameter mit einbeziehen. Trotzdem lassen sich mit Steuerbelastungsvergleichen einige Vor- und Nachteile gewisser Rechtsformen unter gewissen Umständen abbilden. Sie können daher als Entscheidungshilfe bei der Rechtsformwahl herangezogen werden.²¹¹ Vergleicht man beispielsweise einen Einzelunternehmer und eine Kapitalgesellschaft, kann festgestellt werden, dass bei völlig thesaurierten Gewinnen (vor allem über einen längeren Zeitraum) die GmbH die günstigere Rechtsform ist. Werden hingegen geringe Gewinne oder gar Verluste erwirtschaftet, ist aufgrund der Möglichkeit des Verlustausgleichs und der bei Kapitalgesellschaften anfallenden Mindestkörperschaftsteuer das Einzelunternehmen die vorteilhaftere Rechtsform.²¹² Grundsätzlich lassen sich beim Vergleich der Steuerbelastung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften folgende allgemeine Aussagen zusammenfassen:

- Werden Gewinne in hohem Maße thesauriert, kann die Kapitalgesellschaft einem Personenunternehmen vorgezogen werden. Im Vergleich dazu sind bei ausschüttenden Unternehmen eher Personenunternehmen zu empfehlen.
- Werden niedrige Gewinn oder Verluste erwirtschaftet sind Personenunternehmen die bessere Rechtsform (weil keine Mindestkörperschaftsteuer anfällt).
- Selbst bei niedrigen Gewinnen sind im Fall der Vollausschüttung Kapitalgesellschaften Einzelunternehmen vorzuziehen, weil die Steuerbelastung geringer ist.²¹³

3.4 Rechtsformwechsel durch Umgründung

In den vorangegangenen Kapiteln wurden unterschiedlichste Rechtsformen aus unternehmensrechtlicher Sicht auf ihre Vor- und Nachteile untersucht und die steuerlichen Folgen der Rechtsformwahl aufgezeigt. In den Entscheidungsprozess zur Wahl einer

²¹¹ Vgl. *Wala/Szauer*, taxlex 2006, o.S.

²¹² Vgl. *Kanduth-Kristen* (2005) 269.

²¹³ Vgl. *Jacobs/Scheffler* (2009) 788; vgl. *Kanduth-Kristen* (2005) 285f.

Rechtsform müssen viele verschiedene Aspekte miteinbezogen werden. Mit der einmaligen Entscheidung für eine bestimmte Rechtsform ist es jedoch nicht getan. Aufgrund des Einflusses der vielen Faktoren auf die optimale Rechtsformwahl, die sich im Zeitablauf immer wieder ändern können, sollte die ursprünglich gewählte Rechtsform hin und wieder überdacht und auf ihre Vor- und Nachteile überprüft werden.²¹⁴ Entspricht die Struktur der gewählten Rechtsform auf Dauer nicht mehr den gewünschten Anforderungen, so gibt es in Österreich die Möglichkeit einer Umgründung. Sind die Voraussetzungen des Umgründungssteuergesetzes (UmgrStG) erfüllt, kann grundsätzlich ohne zusätzliche Steuerbelastung die Rechtsform geändert werden. Der Gesetzgeber räumt damit unternehmerisch tätigen Personen die Möglichkeit ein, ihre Unternehmen an die sich verändernden wirtschaftlichen Bedingungen anzupassen.²¹⁵ In Österreich ist die Ertragsteuerbelastung von Personengesellschaften und Einzelunternehmen grundsätzlich höher als die ertragsteuerliche Belastung von Kapitalgesellschaften, trotzdem sollte die Wahl der Rechtsform bzw. eine Umgründung nicht rein steuerlich motiviert sein.²¹⁶ Die gesetzlichen Regelungen für die unterschiedlichen Umgründungen sind in eigenen Gesetzen normiert. Dazu zählen das UmgrStG, das Umwandlungsgesetz (UmwG) und das Spaltungsgesetz (SpaltG).

3.4.1 Grundsätze und Merkmale

In der Literatur werden im Zusammenhang mit Rechtsformänderungen die Begriffe Umwandlung und Umgründung genannt, wobei es keine Legaldefinition dieser beiden Begriffe gibt. Unter einer Umgründung versteht man ganz allgemein die Änderung der Rechtsform. Während bei einer bloßen Umwandlung der Rechtsträger seine Identität beibehält und nur das äußere „Rechtskleid“ geändert wird, kommt es bei einer Umgründung zu einem Wechsel des Rechtsträgers. Gegenstand einer Umgründung ist somit die Übertragung von Vermögen auf einen neuen Rechtsträger. Der Begriff Umgründung umfasst alle Formen der Rechtsformänderung die im UmgrStG geregelt sind.²¹⁷ Charakteristisch für eine Umgründung ist die „Übertragung von unternehmerischen Einheiten“. Anders als bei einem normalen Kauf oder Tausch, kommt bei einer Umgründung als Gegenleistung kein Geld oder Sachvermögen in Betracht, sondern stets die „Gewährung oder Aufgabe von

²¹⁴ Vgl. *Meidinger*, persaldo 2008, 10.

²¹⁵ Vgl. *Wala/Szauer*, taxlex 2006, o.S.

²¹⁶ Vgl. *Hirschler/Grangl*, UFSjournal 2010, 126.

²¹⁷ Vgl. *Tumpel/Moshammer* in *Bertl* et al (2010) 67f.

Gesellschaftsrechten“. Ein weiteres Merkmal des Umgründungssteuerrechts ist die Steuerneutralität von Umgründungsvorgängen, mit der der Gesetzgeber die Möglichkeit geschaffen hat, Unternehmen an wirtschaftliche Veränderungen anzupassen, ohne zusätzlich steuerliche Belastungen tragen zu müssen. Ohne die Regelungen des Umgründungssteuerrechts würden Umgründungsvorgänge normalerweise zu Gewinnrealisierung und somit zu Versteuerung führen.²¹⁸ Folgende Grundsätze kennzeichnen das UmgrStG:

- **Buchwertfortführung:** Grundsätzlich wird das Vermögen zu Buchwerten übertragen, dadurch werden keine stillen Reserven aufgedeckt und eine Besteuerung kann unterbleiben.
- **Steuerneutralität auf Gesellschafterebene:** Beim Tausch von Anteilen im Rahmen einer Umgründung kommt es ebenfalls zu keiner Besteuerung.
- **Steuerneutralität von Buchgewinnen und –verlusten:** Ergibt sich durch die Umgründung eine Differenz zwischen dem Vermögen das übertragen wird und der Gegenleistung (Gewinn oder Verlust), kommt es grundsätzlich nicht zur Besteuerung des Unterschiedsbetrages.
- **Rückwirkungsfiktion:** Der Stichtag der Umgründung kann sich auf einen Tag in der Vergangenheit beziehen, der bis zu neun Monate zurück liegen kann.
- **Übergang des Verlustabzuges:** Sind entstandene Verluste dem übertragenen Vermögen zuzuordnen, so geht auch der Verlustabzug auf den Rechtsnachfolger über.
- **Maßgeblichkeit des Unternehmensrechts:** Aufgrund der Pflicht zur Eintragung gewisser Umgründungsformen in das Firmenbuch, sind steuerliche Maßnahmen des UmgrStG nur zulässig, wenn die Umgründung auch unternehmensrechtlich erlaubt ist.
- **Grundsatz der Internationalisierung:** Im UmgrStG sind auch Umgründungen mit Auslandsbezug geregelt. Voraussetzung ist, dass entweder der Umgründungsvorgang oder das übertragene Vermögen einen Anknüpfungspunkt im Inland hat.²¹⁹

²¹⁸ Vgl. *Ludwig/Hirschler* (2012) 1.

²¹⁹ Vgl. *Tumpel/Moshammer* in *Bertl et al* (2010) 69ff; vgl. *Walter* (2008) 24f; vgl. *UmgrStR* 2002, Rz 4.

3.4.2 Umgründungstypen

Im UmgrStG werden folgende Typen von Umgründungen unterschieden und geregelt:

- **Verschmelzung** (§§ 1²²⁰ – 6 UmgrStG): Bei der Verschmelzung geht es um die Zusammenführung von zwei oder mehr Körperschaften, die jeweils eine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen. (Bsp.: Verschmelzung von zwei AGs oder zweier GmbHs)²²¹
- **Umwandlung** (§§ 7 – 11 UmgrStG): Bei der Umwandlung geht es um die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft. (Bsp: Eine GmbH wird durch Umwandlung zu einer OG oder KG).²²²
- **Einbringung** (§§ 12 – 22 UmgrStG): Bei der Einbringung wird in der Regel ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft übertragen. (Bsp.: Einbringung eines Einzelunternehmens in eine GmbH).²²³
- **Zusammenschluss** (§§ 23 – 26 UmgrStG): Bei einem Zusammenschluss wird Vermögen auf eine Personengesellschaft übertragen.²²⁴
- **Realteilung** (§§ 27 – 31 UmgrStG): Bei einer Realteilung wird das Vermögen von Personengesellschaften auf ihre Gesellschafter übertragen.²²⁵
- **Spaltung** (§§ 32-38f UmgrStG): Bei einer Spaltung wird Vermögen von den Gesellschaftern einer Körperschaft auf eine Nachfolgekörperschaft übertragen, wodurch eine Teilung des Unternehmens herbeigeführt wird.²²⁶

Durch die oben angeführte Liste von Umgründungstypen sieht man die zahlreichen Möglichkeiten, die der Gesetzgeber mit dem UmgrStG zur Änderung von Rechtsformen geschaffen hat. So können beispielsweise aus Personenunternehmen Kapitalgesellschaften werden und umgekehrt. Die einmal getroffene Entscheidung für eine bestimmte Rechtswahl ist also nicht als endgültig anzusehen. In den folgenden beiden Kapiteln werden die

²²⁰ BGBl 1991/699 idF BGBl I 2007/24.

²²¹ Vgl. *Hirschler/Riedl* in *Bertl* et al (2010) 84.

²²² Vgl. *Djanani/Kapferer* in *Bertl* et al (2010) 120.

²²³ Vgl. *Steckel/Partl* in *Bertl* et al (2010) 145; vgl. UmgrStR 2002, Rz 640 und 656.

²²⁴ Vgl. UmgrStR 2002, Rz 1286.

²²⁵ Vgl. *Hirschler* in *Bertl* et al (2010) 226; vgl. UmgrStR 2002, Rz 1509.

²²⁶ Vgl. *Hirschler* in *Bertl* et al (2010) 257; vgl. UmgrStR 2002, Rz 1644.

Einbringung und die Umwandlung noch etwas genauer betrachtet, da diese beiden Umgründungstypen im Zusammenhang mit der Option zur Körperschaftsteuer relevant sind.

3.4.3 Die Einbringung

Die Einbringung kommt aus dem steuerlichen Bereich und ist gesellschaftsrechtlich nicht gesondert geregelt. Folglich können die Vertragsparteien die Bedingungen weitgehend selbst gestalten. Aus unternehmensrechtlicher Sicht kann eine Einbringung als Sachgründung oder als Sacheinlage (mit oder ohne Kapitalerhöhung) erfolgen. Entsprechend sind die Bestimmungen des Aktiengesetzes (AktG) bzw. des GmbHG anzuwenden.²²⁷ Die folgende Grafik zeigt einen Überblick über mögliche Einbringungsarten in eine AG und die dabei zu beachtenden Gesetzesstellen wie beispielsweise § 20 AktG²²⁸ für die Einbringung im Rahmen der Gründung:

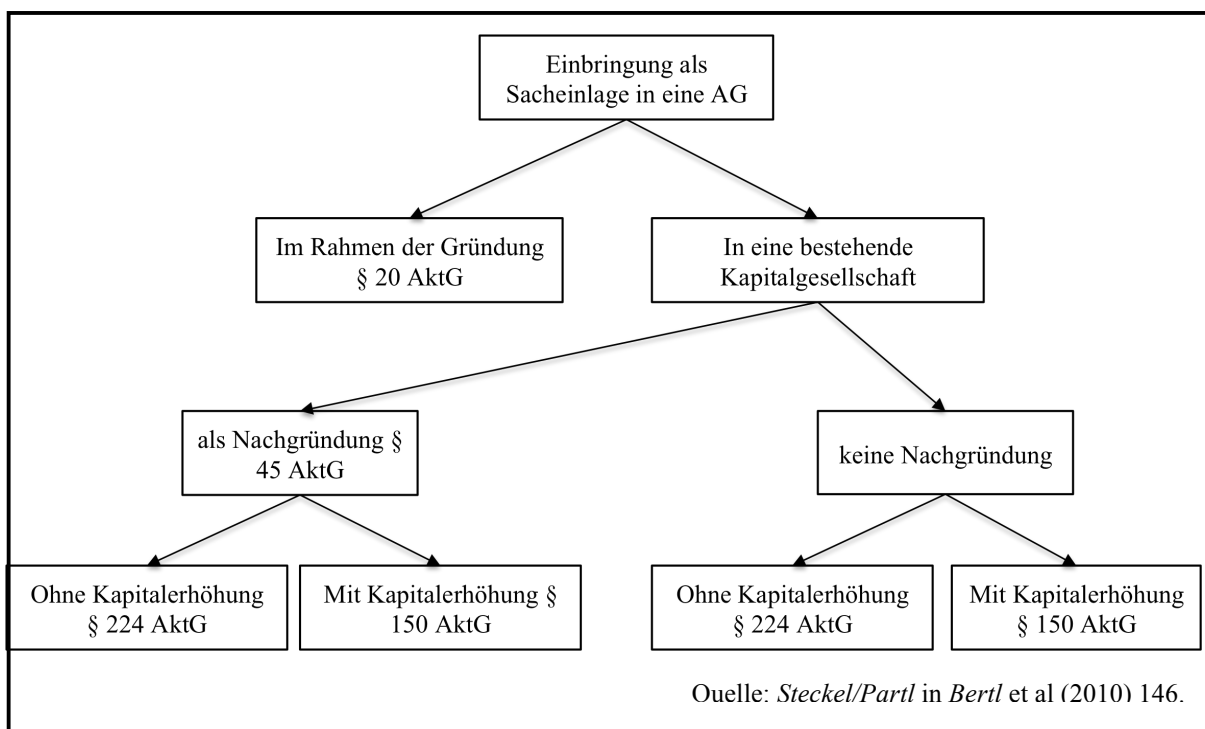


Abb 1: Formen der Einbringung

Wird die Einbringung als Sachgründung einer GmbH abgewickelt, müssen der Gegenstand der Einlage, sein Wert und die Person, welche die Einlage leistet, im Gesellschaftervertrag festgelegt werden. Ebenso ist das auch bei einer Einbringung in eine AG zu befolgen. Unter

²²⁷ Vgl. *Ludwig/Hirschler* (2012) 73.

²²⁸ BGBl 1965/98 idF BGBl I 1998/125.

der Voraussetzung, dass 50% des Stammkapitals bar aufgebracht und eingezahlt werden oder, dass ein Unternehmen, das seit über fünf Jahren besteht und „ausschließlich zum Zweck der Fortführung durch den letzten Inhaber und dessen nahe Angehörige“ in eine GmbH eingebracht wird, ist keine Gründungsprüfung im Sinne des AktG erforderlich. Hingegen sind bei der Sachgründung einer AG stets Gründungsprüfungen durchzuführen.²²⁹ Gemäß § 12 Abs 1 UmgrStG liegt eine Einbringung vor, “wenn Vermögen auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft tatsächlich übertragen wird“. Das einzubringende Vermögen muss zum Einbringungsstichtag jedenfalls einen positiven Verkehrswert aufweisen. In § 12 Abs 2 UmgrStG wird festgelegt, was als einbringungsfähiges Vermögen in Betracht kommt. Dazu zählen Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile und qualifizierte Kapitalanteile. Die Gegenleistung besteht grundsätzlich in der „Gewährung von Anteilen an der übernehmenden Körperschaft“.²³⁰ Aus dem Gesetz lassen sich folgende Voraussetzungen für eine erfolgreiche Einbringung herauslesen:

- Schriftlicher Einbringungsvertrag
- Einbringungsfähiges Vermögen
- Positiver Verkehrswert
- Einbringungsstichtag
- Einbringungsbilanz und steuerliche Bilanz
- Gegenleistung
- Tatsächliche Übertragung des Vermögens²³¹

Gemäß § 13 Abs 1 UmgrStG wird der Tag, an dem das einzubringende Vermögen auf die übernehmende Körperschaft übergeht, als Einbringungsstichtag bezeichnet. Als Stichtag kann ein beliebiger Tag gewählt werden, der bis zu neun Monate zurück liegen kann. Nachdem als weitere Voraussetzung für eine Einbringung eine steuerliche Einbringungsbilanz zum Stichtag zu erstellen ist, wird aus praktischen Gründen häufig der reguläre Bilanzstichtag des Unternehmens als Einbringungsstichtag gewählt.²³² Gemäß § 15 UmgrStG ist in der

²²⁹ Vgl. *Steckel/Partl in Bertl et al* (2010) 145.

²³⁰ Vgl. UmgrStR 2002, Rz 640.

²³¹ Vgl. UmgrStR 2002, Rz 652.

²³² Vgl. *Ludwig/Hirschler* (2012) 84f.

Einbringungsbilanz das einzubringende Vermögen und das Einbringungskapital darzustellen. Unternehmensrechtlich entspricht die Einbringungsbilanz einer Geschäftseröffnungsbilanz und ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu erstellen.²³³ Liegen bei einer Einbringung alle Voraussetzungen für die Anwendung des UmgrStG vor, behält Österreich das Besteuerungsrecht und besteht eine Aufwertungsoption, so werden die stillen Reserven nicht aufgedeckt und versteuert, sondern es kommt zur Buchwertfortführung.²³⁴

3.4.4 Die Umwandlung

Bei der „Umwandlung“ gemäß § 1 UmwG, wird das Vermögen einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft oder auf ein Einzelunternehmen übertragen. Grundsätzlich ist das UmgrStG auf jene Umwandlungen anzuwenden, bei denen ein Betrieb ohne Aufdeckung der stillen Reserven auf einen Nachfolger übertragen wird. Unter einem Betrieb versteht man im allgemeinen Steuerrecht die „Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Produktionsmittel in einer organisatorischen Einheit“. Welche Einkünfte erzielt werden ist für das Bestehen des Betriebes irrelevant, Hauptsache es handelt sich um betriebliche Einkünfte.²³⁵ Gemäß § 1 UmwG können Kapitalgesellschaften „unter Ausschluss der Abwicklung durch Übertragung des Unternehmens im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf einen Gesellschafter oder in eine OG oder KG (Nachfolgerechtsträger) umgewandelt werden“.²³⁶ Das UmwG regelt die Umwandlung aus zivilrechtlicher Sicht. Die Bedingungen des UmwG müssen erfüllt sein, damit es überhaupt zur Anwendung des UmgrStG kommt. „Eine Umwandlung im Sinne des UmwG liegt vor, wenn eine Kapitalgesellschaft ihr Vermögen auf ihre Gesellschafter als übernehmende Rechtsträger im Wege der Gesamtrechtsnachfolge überträgt und im Zuge der Umwandlung ohne Abwicklungsverfahren untergeht, während der übernehmende Rechtsträger das Unternehmen fortführt.“ Als übernehmende Rechtsträger kommen inländische sowie ausländische natürliche oder juristische Personen in Frage.²³⁷ Grundsätzlich geht mit einer Umwandlung ein Rechtsformwechsel einher. Das österreichische Umgründungssteuerrecht differenziert zwischen formwechselnder und übertragender Umwandlung.²³⁸ Vermögen wird jedoch nur

²³³ Vgl. UmgrStR 2002, Rz 837.

²³⁴ Vgl. *Steckel/Partl in Bertl et al* (2010) 149f.

²³⁵ Vgl. *Walter* (2008) 77 und 84.

²³⁶ Vgl. UmgrStR 2002, Rz 406.

²³⁷ Vgl. *Djanani/Kapferer in Bertl et al* (2010) 119.

²³⁸ Vgl. UmgrStR 2002, Rz 406.

bei der übertragenden Umwandlung auf einen neuen Rechtsträger übertragen.²³⁹ Bei der übertragenden Umwandlung kann das Vermögen einer Kapitalgesellschaft auf zwei unterschiedliche Arten umgewandelt werden. Entweder durch errichtende Umwandlung auf eine Personengesellschaft oder durch verschmelzende Umwandlung auf den Hauptgesellschafter.²⁴⁰ Bei einer errichtenden Umwandlung kommen nur OG oder KG als übernehmende Rechtsträger in Frage.²⁴¹ Gemäß § 2 Abs 1 UmwG ist die verschmelzende Umwandlung durch Beschluss der Hauptversammlung der Kapitalgesellschaft möglich, indem das Unternehmen auf den Hauptgesellschafter übertragen wird, vorausgesetzt dieser besitzt mindestens 90% des Grund- bzw. Stammkapitals und ist eine natürliche Person oder eine Personengesellschaft. Kapitalgesellschaften können niemals Nachfolgegesellschafter einer verschmelzenden Umwandlung sein.²⁴² Damit die Steuer schonenden Regelungen des UmgrStG zur Anwendung kommen, müssen wie bei allen Umgründungen nach UmgrStG gewisse Voraussetzungen erfüllt sein. In allen anderen Fällen kommt es zur Anwendung des allgemeinen Steuerrechts. Nach allgemeinem Steuerrecht kommt es bei der Beendigung einer Kapitalgesellschaft zur Liquidationsbesteuerung. Es ist ein Liquidationsgewinn zu berechnen und zu versteuern, der sich aus der Differenz zwischen dem Abwicklungs-Anfangsvermögen und dem Abwicklungs-Endvermögen ergibt. Sind die Voraussetzungen des UmgrStG erfüllt, unterbleibt jedoch die Aufdeckung der stillen Reserven und es können die Buchwerte fortgeführt werden.²⁴³ Die weiteren Rechtsfolgen der verschmelzenden Umwandlung werden in § 2 Abs 2 UmwG aufgezählt. Schulden und Vermögen der Kapitalgesellschaft gehen auf den Hauptgesellschafter über (Z 1), die Kapitalgesellschaft erlischt automatisch, ohne dass es einer Löschung bedarf (Z 2), und der Hauptgesellschafter ist dazu verpflichtet allen anderen Gesellschaftern eine angemessene Barabfindung zu gewähren (Z 3). Auf die übertragende Kapitalgesellschaft sind laut § 2 Abs 3 UmwG die Regelungen anzuwenden, die bei einer Verschmelzung durch Aufnahme angewendet werden, außer das Gesetz sieht etwas anderes vor.

²³⁹ Vgl. *Ludwig/Hirschler* (2012) 55.

²⁴⁰ Vgl. UmgrStR 2002, Rz 409.

²⁴¹ Vgl. UmgrStR 2002, Rz 419.

²⁴² Vgl. *Ludwig/Hirschler* (2012) 58.

²⁴³ Vgl. *Walter* (2008) 83ff.

4 Die Besteuerung von Personenunternehmen im internationalen Vergleich

Durch die zunehmende Globalisierung und die steigende Betätigung von Unternehmen auf Märkten anderer Länder veranlasst dazu, die Behandlung und Besteuerung von Personenunternehmen auf internationaler Ebene genauer zu betrachten. Gerade bei Personenunternehmen, die in Deutschland und Österreich die häufigste Gesellschaftsform darstellen, ist ein Trend zu grenzüberschreitenden Tätigkeiten zu beobachten. So werden sowohl Unternehmer als auch Steuerberater und Rechtsanwälte immer mehr dazu veranlasst, die internationalen Gestaltungsvorteile und -möglichkeiten zu nutzen und ihre Klienten bei Unternehmensgründungen oder Umgründungen bestmöglich zu beraten.²⁴⁴ Doch gerade die steuerrechtlichen Fragen bei international tätigen Personengesellschaften sind oft sehr komplex und daher schwierig zu beantworten.²⁴⁵ Ein Grund dafür liegt beispielsweise in der unterschiedlichen Behandlung von Personengesellschaften und Einzelunternehmen im internationalen Vergleich. Personengesellschaften werden in anderen Ländern ertragsteuerrechtlich anders behandelt als beispielsweise in Österreich oder Deutschland. Zwar wird innerhalb der EU eine rechtsformunabhängige Besteuerung von Unternehmen angestrebt, wie dies umzusetzen ist, wird jedoch nicht genau vorgegeben. Daher findet man eine Vielzahl von unterschiedlichen Personengesellschaftskonzepten im Ausland. In den folgenden Unterkapiteln werden die Besteuerungssysteme von Personengesellschaften und Einzelunternehmen innerhalb und außerhalb der EU näher betrachtet, um daraus eventuell Schlüsse für eine Reform der Unternehmensbesteuerung in Österreich zu ziehen. Durch einen Blick über die eigenen Landesgrenzen hinaus kann man einige alternative Besteuerungsmodelle für Personenunternehmen entdecken und analysieren. Grundsätzlich ist zwar zu erwähnen, dass Personenunternehmen neben Deutschland und Österreich nirgendwo eine so große Rolle spielen (in Deutschland sind mehr als 85% der Gesellschaften in Form von Personenunternehmen aufgebaut), trotzdem können Besteuerungskonzepte aus dem Ausland als Vorbild für eine Reform herangezogen werden. Vor allem weil es sich dabei nicht um rein theoretische Reformideen handelt, sondern um bestehende und erprobte Besteuerungssysteme.²⁴⁶ Im folgenden Abschnitt werden die unterschiedlichsten Besteuerungssysteme von Personenunternehmen innerhalb und außerhalb der EU behandelt.

²⁴⁴ Vgl. *Rehm* in *Wassermeyer* et al (2010) 3.

²⁴⁵ Vgl. *Lang* et al, IStR 2007, 1.

²⁴⁶ Vgl. *Hey/Bauersfeld*, IStR 2005, 649.

4.1 Steuerbelastung von Unternehmen im internationalen Vergleich

In Europa sind „Standortdiskussionen“ immer wieder ein Thema, wobei in dem Zusammenhang oft steuerpolitische und steuerrechtliche Aspekte eine große Rolle spielen. Die steuerliche Situation in einem Land kann ein wichtiges Entscheidungskriterium für die Wahl eines Unternehmensstandortes darstellen. Gerade aufgrund der immer stärker werdenden Globalisierung von Wirtschaftstätigkeiten ist es wichtig, Unternehmen im eigenen Land attraktive steuerliche Bedingungen zu bieten, um Abwanderungen in Steueroasen zu vermeiden. Wie bereits erwähnt, ist die Unternehmensbesteuerung innerhalb der EU nicht einheitlich geregelt. Neben dem Besteuerungssystem sind auch die Steuersätze von Land zu Land sehr unterschiedlich. Für die Attraktivität eines Landes als wirtschaftlicher Standort für Unternehmen sind neben dem System der Unternehmensbesteuerung natürlich auch die entsprechenden Steuersätze relevant. Im Speziellen kann die Körperschaftsteuer als „zentraler Bestimmungsfaktor für Standortverlagerungen“ herangezogen werden.²⁴⁷ An dieser Stelle wird daher mit Hilfe der nachfolgenden Grafik ein Überblick über die Körperschaftsteuersätze einiger Länder gegeben.



Abb 2: Internationale Unternehmensbesteuerung 2012

²⁴⁷ Vgl. Hilpold/Steinmair in Brähler/Lösel (2009) 364f.

Die Grafik zeigt die Steuerbelastung von Unternehmen 2012 im internationalen Vergleich. Genauer gesagt, wird die tarifliche Belastung der Gewinne von Kapitalgesellschaften in % angezeigt. Es handelt sich dabei um die nominalen Steuersätze. Berücksichtigt sind dabei die Körperschaftsteuer, Gewerbeertragsteuern und andere vergleichbare Steuern des Staates und der Gebietskörperschaften. Es handelt sich bei den Prozentsätzen also um die Höchstgrenze der Belastung auf Ebene der Kapitalgesellschaften.²⁴⁸

Sowohl Österreich als auch Deutschland liegen mit ihrer Körperschaftsteuerbelastung über dem Mittelwert, jedoch liegt Deutschland noch ein Stück höher als Österreich. Deutschland hat 2008 im Rahmen der Reform mit der Senkung des Körperschaftsteuersatzes von 25% auf 15% und einer Senkung der Gewerbesteuer von 5% auf 3,5% die Gesamtsteuerbelastung von Kapitalgesellschaften immerhin schon reduziert und einen Schritt in die richtige Richtung gemacht. Österreich hat bereits 2005 eine Senkung des Körperschaftsteuersatzes von 34% auf 25% vorgenommen um Kapitalgesellschaften steuerlich zu entlasten und Österreich als Standort für Unternehmen attraktiver zu machen. Eine Gewerbesteuer wie in Deutschland gibt es in Österreich nicht.²⁴⁹ Meiner Meinung nach erscheint es bei der Betrachtung der Grafik für Deutschland und auch für Österreich durchaus erstrebenswert, die Steuerbelastung für Unternehmen in Zukunft weiter zu senken, um als Wirtschaftsstandort im internationalen Vergleich attraktiver zu werden. Selbstverständlich kann aus der Betrachtung dieser Grafik alleine noch kein Attraktivitätsprofil für die einzelnen Länder aus steuerlicher Sicht gegeben werden, weil weit mehr Faktoren als nur der Steuersatz eine Rolle spielen. Dennoch soll die Grafik einen Überblick über die Unternehmensbesteuerung im internationalen Vergleich liefern und die steuerliche Belastung von Kapitalgesellschaften darstellen. Die nächste Graphik zeigt die Einkommensteuerspitzenätze im internationalen Vergleich:

²⁴⁸ Vgl. *BMF Deutschland* (2013) 20.

²⁴⁹ Vgl. *Hilpold/Steinmair* in *Brähler/Lösel* (2009) 368 und 370.

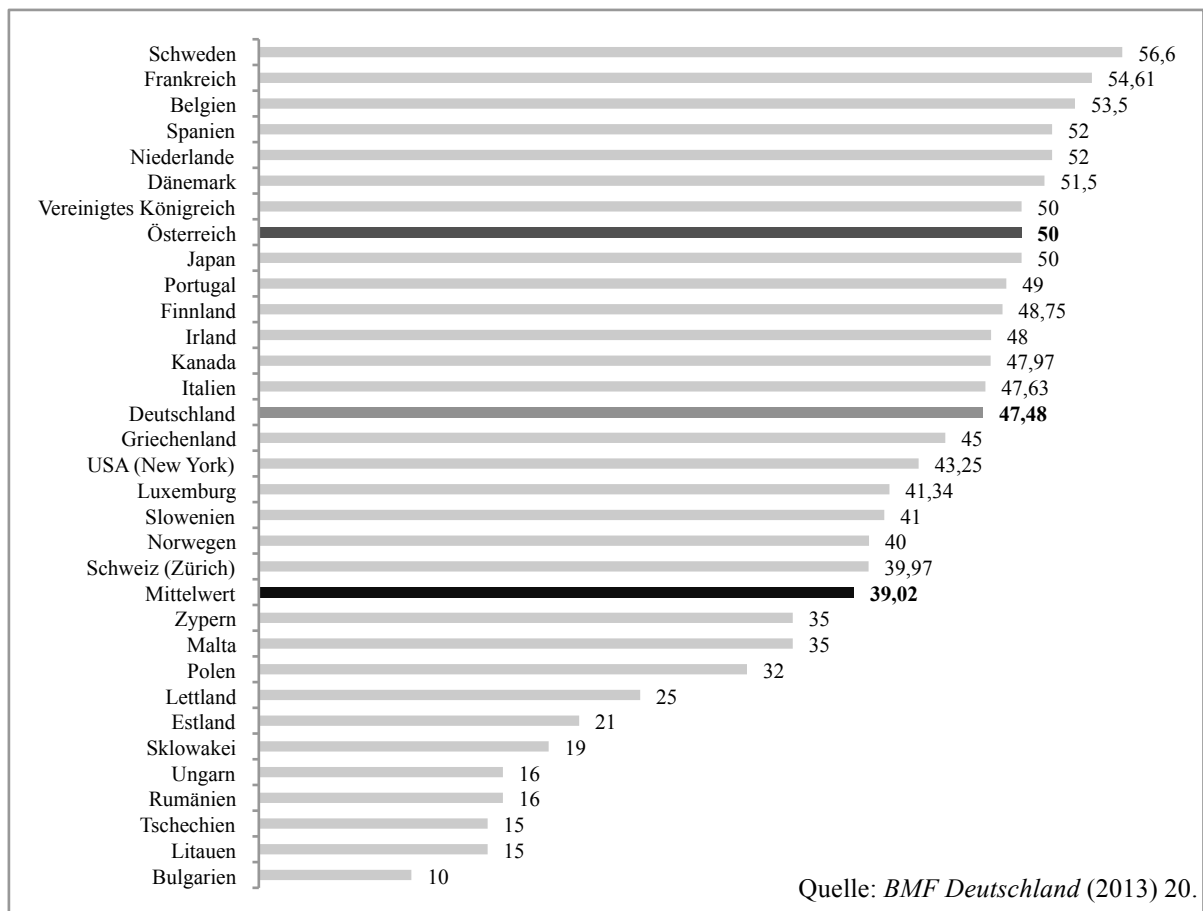


Abb 3: Einkommensteuerspitzenätze im internationalen Vergleich 2012

Bei dieser Grafik fällt auf, dass vor allem Österreich sehr weit oben rangiert. Mit einem Spitzensteuersatz von 50% auf das Einkommen von natürlichen Personen liegt Österreich weit über dem Mittelwert von rund 39%. Deutschland liegt zwar bei der Einkommensteuerbelastung etwas unter Österreich dennoch wird das Einkommen natürlicher Personen mit 47,48% auch relativ hoch besteuert. Wie bereits erwähnt, ist die Einkommensteuer in Österreich für Personenunternehmen relevant. Aus der Grafik kann daher die Spitzensteuerbelastung für Personenunternehmen abgelesen werden. Mit einem Spitzensteuersatz von 50% erscheint Österreich nicht besonders attraktiv als Standort für Personengesellschaften. Vor allem wenn man zum Vergleich die Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften mit einem Steuersatz von 25% heranzieht (bei thesaurierten Gewinnen). Aufgrund dieser unterschiedlichen steuerlichen Belastung von Unternehmen mit unterschiedlichen Rechtsformen scheint es meiner Meinung nach nur logisch, dass eine Annäherung der Besteuerung gefordert wird, zumindest was die einbehaltenen Gewinne betrifft.

4.2 Besteuerung von Personenunternehmen innerhalb der EU

Innerhalb der EU lassen sich grundsätzlich vier verschiedene Besteuerungskonzepte für Personenunternehmen grob unterscheiden. Die Besteuerung reicht von einer zwingenden Einbeziehung von Personenhandelsgesellschaften in die Körperschaftssteuer bis hin zur strengen Trennung der Besteuerung von Personenunternehmen und Körperschaften im dualen System. Man findet also ein relativ breites Spektrum an Besteuerungsvarianten, die auf eine mehr oder weniger starke Annäherung der Besteuerung von unterschiedlichen Rechtsformen abzielen. Selbst innerhalb der Besteuerungssysteme nach Transparenzprinzip bzw. Durchgriffsprinzip sind unterschiedliche Ausgestaltungen zu finden, die mehr oder weniger zu einer rechtsformneutralen Besteuerung beitragen.²⁵⁰ Die folgende Tabelle zeigt einleitend einen Überblick über die unterschiedlichen Besteuerungssysteme innerhalb der EU, bevor in den nachfolgenden Unterkapiteln auf einige Systeme etwas genauer eingegangen wird:

	Körperschaftbesteuerung von PersGes zwingend/optional	Option von KapGes zur Anwendung des Transparenzprinzips	Geltung des Transparenzprinzips	Verlustverrechnung zw. Personengesellschafts- und Gesellschaftereinkünften
Belgien	zwingend	Nein	Nein	Nein
Dänemark	Option zu nur vorläufiger Unternehmenssteuer durch zeitlich begrenzte Anwendung des KöSt-Satzes i.R.d. ESt	Nein	Ja, modifiziert	Ja, mit generellen Ausgleichsbeschränkungen sowie Einschränkungen für Kommanditisten
Deutschland	Nein	Nein	Ja, modifiziert	Ja
Estland	Zwingend für Personenhandelsgesellschaften als juristische Personen	-	-	-
Finnland	Nein, aber Annäherung in der Steuerbelastung	Nein	Ja, modifiziert	Nein, mit Ausnahmen
Frankreich	Zwingend für Kommanditisten/ optional für OHG und KG insgesamt sowie für Ein-Personen-GmbH	Optional für Familien GmbH	Ja, modifiziert	Ja, soweit einkommensbesteuert. Mit Ausnahme für Verlustzuweisungsgesellschaften
Griechenland	Zwingend, allerdings mit Unterschieden im Hinblick auf den Steuersatz	Nein, allerdings mit Ausnahmen für persönlich haftende Gesellschafter einer Personenhandels-Gesellschaft und die 3 Hauptgesellschafter einer GmbH	Grds. Nein	Nein, aber Ausgleichsfähigkeit externer Verluste mit progressiv besteuertem Unternehmerlohn
Großbritannien	Nein, allerdings Abmilderung der Belastungsunterschiede durch progressiven KöSt-Tarif	Nein, aber Einordnung der LLP als transparente Personengesellschaft	Ja, modifiziert	Ja, mit Einschränkungen hinsichtlich verrechenbarer positiver Einkünfte und Kommanditisten
Irland	Nein	Nein	Ja, ähnlich wie Bilanzbündeltheorie	Ja, mit Einschränkungen für Kommanditisten

²⁵⁰ Vgl. Hey/Bauersfeld, IStR 2005, 649f.

Italien	Nein	Option für kleinere GmbHs	Ja, modifiziert	Ja, jedoch beschränkt auf dieselbe Einkunfts-kategorie und mit Einschränkungen für Kommanditisten
Lettland	-	-	Ja	-
Litauen	Proportionale Gewinnsteuer der Unternehmen, auch für juristischen Personen gleichgestellte PersGes	-	-	-
Luxemburg	Nein, allerdings Tarifaabschlag zur Annäherung an Kapitalgesellschaften	Nein	Ja, Bilanzbündeltheorie	Ja
Malta	Ausnahmsweise für KGs deren Kapital in Geschäftsanteile aufgeteilt ist	-	Ja, modifiziert durch Gewinnermittlung auf Gesellschaftsebene. Außerdem ist die Gesellschaft selbst zur Abgabe der Steuererklärung verpflichtet	-
Niederlande	Nein, Besonderheit der offenen Kommanditgesellschaft	Nein	Ja, vollständige Transparenz	Ja, mit Einschränkungen hinsichtlich verrechenbarer positiver Einkünfte und für Kommanditisten
Österreich	Nein	Nein	Ja, modifiziert	Ja, mit Besonderheiten für Kommanditisten
Polen	-	-	Ja, unter Anwendung der Bilanzbündeltheorie	
Portugal	Zwingend	Nein	Nein	Nein
Schweden	Nein, aber Institute zur Annäherung an die Steuerbelastung	Nein	Ja, modifiziert	Nein
Slowakei	Zwingend für alle Personenhandels-gesellschaften, aber nur hinsichtlich der Einkünfte die der Quellensteuer unterliegen, sowie für Gewinnanteile von Kommanditisten	-	Ja, für alle unbeschränkt haftenden Gesellschafter einer OG und KG	-
Slowenien	Zwingende Körperschaftsteuerpflicht für PersGes	-	-	-
Spanien	Zwingend, mit Besonderheiten für Vermögensverwaltungs-gesellschaften	Nein	Nein	Nein
Tschechien	Zwingend für alle Personenhandels-gesellschaften, aber nur hinsichtlich der Einkünfte die der Quellensteuer unterliegen, sowie für Gewinnanteile von Kommanditisten	-	Ja, für alle unbeschränkt haftenden Gesellschafter einer OG und KG	-
Ungarn	Trotz fehlender Rechtspersönlichkeit sind PersGes zwingend Subjekte der Körperschaftsteuer	-	-	-
Zypern	-	-	Ja, modifiziert durch Gewinnermittlung auf Gesellschaftsebene. Außerdem ist die Gesellschaft selbst zur Abgabe der Steuererklärung verpflichtet	

Quelle: Hey/Bauersfeld, IStR 2005, 656ff.

Tab 8: Überblick - Besteuerung von Personengesellschaften in der EU

Die Tabelle zeigt einen Überblick über die Besteuerungssysteme von Personenunternehmen innerhalb der EU. Die folgenden Unterkapitel werden auf die vier unterschiedlichen Konzepte der Besteuerung von Personengesellschaften eingehen, die sich innerhalb der EU grob zusammenfassen lassen.

4.2.1 Zwingende Besteuerung mit Körperschaftsteuer

In einigen Ländern der EU werden Personengesellschaften zwingend dem Körperschaftsteuersystem unterworfen. Dazu zählen etwa Spanien, Portugal, Griechenland und Belgien. Grund dafür ist die Einordnung von Personenhandelsgesellschaften als juristische Person, was vor allem im „romanischen Rechtskreis“ üblich ist. Personengesellschaften werden in diesen Ländern also schon aus zivilrechtlicher Sicht als juristische Personen angesehen und daher auch mit Körperschaftsteuer besteuert. Es handelt sich bei diesem Besteuerungssystem also nicht um eine steuerliche Besonderheit, sondern eher um die aus österreichischer Sicht atypische zivilrechtliche Einordnung von Personengesellschaften. Einzelunternehmer unterliegen hingegen als natürliche Personen der Einkommensteuer, so wie es auch in Österreich typischerweise der Fall ist.²⁵¹ Wird eine offene Handelsgesellschaft bzw. „Sociedad Regular Colectiva“ in Spanien gegründet bzw. liegt ihr Sitz oder der Ort der Geschäftsleitung in Spanien, so ist diese Personengesellschaft in Spanien unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Personengesellschaften sind in Spanien selbst Steuersubjekt und werden aufgrund des Trennungsprinzips von ihren Gesellschaftern getrennt besteuert. Die Erträge der Personengesellschaft werden erst bei Ausschüttung anteilig bei den Gesellschaftern besteuert. Auch in Belgien werden Personengesellschaften aufgrund des Trennungsprinzips der Körperschaftsteuer unterworfen. Gesellschafter und Gesellschaft sind auch hier getrennt voneinander zu betrachten und zu besteuern.²⁵² In Griechenland sieht die Situation ein bisschen anders aus. Zwar werden auch in Griechenland Personengesellschaften nach dem Trennungsprinzip, also als eigenständige Steuersubjekte, getrennt von ihren Gesellschaftern besteuert, jedoch mit Einkommensteuer. Grund dafür ist, dass es in Griechenland kein eigenes Körperschaftsteuergesetz gibt. Sowohl juristische als auch natürliche Personen unterliegen daher in Griechenland der Einkommensteuer. Während natürliche Personen nach dem griechischen System einem progressiven Einkommensteuersatz unterliegen, gibt es für Personengesellschaften einen fixen Steuersatz von 25%.²⁵³

²⁵¹ Vgl. *Hey/Bauersfeld*, IStR 2005, 650.

²⁵² Vgl. *Hermann* (2006) 121 und 255.

²⁵³ Vgl. *Hey/Bauersfeld*, IStR 2005, 650.

4.2.2 Option zur Körperschaftsteuer – französisches Modell

Ein anderer Ansatz der Besteuerung von Personengesellschaften und Einzelunternehmen ist die Option zur Körperschaftsteuer. Ähnlich wie in Kapitel 4.2 beschrieben, findet man in der EU ein Steuersystem, das für Personenunternehmen ein Wahlrecht hinsichtlich der Besteuerung ihrer Erträge vorsieht. Paradebeispiel für dieses Steuersystem ist Frankreich. Nach den Bestimmungen des französischen Ertragsteuerrechts haben Personengesellschaften die Möglichkeit zur Körperschaftsteuer zu optieren.²⁵⁴ Im französischen Steuersystem wird bei der Besteuerung von Personengesellschaften auf die gesellschaftsrechtliche Haftung der Gesellschafter abgestellt. Grundsätzlich sind Personenhandelsgesellschaften in Frankreich als juristische Personen anzusehen, allerdings kommt es für die Art der Besteuerung darauf an, ob die Gesellschafter beschränkt oder unbeschränkt haften. Beschränkt haftende Kommanditisten, die mit Gesellschaftern einer GmbH vergleichbar sind, unterliegen mit ihren Gewinnanteilen verpflichtend der Körperschaftsteuer. Im Gegensatz dazu unterliegen die Gewinnanteile von unbeschränkt haftenden Komplementären einer französischen OG oder KG (bzw. den mit OG bzw. KG vergleichbaren Personengesellschaften nach französischem Recht) aufgrund des Durchgriffsprinzips der Einkommensteuer. Allerdings kennt das französische Steuerrecht zahlreiche Optionen bezüglich der Unternehmensbesteuerung, die in beide Richtungen gehen können. Einerseits können Personengesellschaften selbst zur Körperschaftsteuer optieren, andererseits können aber auch gewisse Kapitalgesellschaften, die normalerweise der Körperschaftsteuer unterliegen, zur Einkommensteuer optieren. Dadurch besteht quasi auch eine Option in die andere Richtung. Anders als nach österreichischem Recht werden französische Ein-Personen-GmbHs auch der Einkommensteuer unterworfen, wobei auch ihnen eine Option zur Körperschaftsteuer eingeräumt wird.²⁵⁵ Grundsätzlich findet man gewisse Ähnlichkeiten in der Besteuerung von Personengesellschaften zwischen Frankreich und Deutschland bzw. Österreich. Auch in Frankreich wird das steuerliche Ergebnis einer Personengesellschaft zuerst auf Gesellschaftsebene festgestellt und nach anteiliger Zuordnung bei den Gesellschaftern, werden die Gewinnanteile bei diesen besteuert. Die Besteuerung ist dann von der jeweiligen Steuerart abhängig, welcher die Gesellschafter selbst unterliegen. Wie bereits erwähnt, unterliegen Kommanditisten der Körperschaftsteuer und Komplementäre der Einkommensteuer.²⁵⁶ Im französischen Steuerrecht unterscheidet man die „impôt sur le revenu“ (IR), was der Einkommensteuer entspricht und die „impôt sur

²⁵⁴ Vgl. *Hermann* (2006) 164.

²⁵⁵ Vgl. *Hey/Bauersfeld*, IStR 2005, 651.

²⁵⁶ Vgl. *Kußmaul/Schäfer*, IStR 2000, 161f.

les sociétés“ (IS) was die Körperschaftsteuer darstellt.²⁵⁷ In Frankreich kommt grundsätzlich für folgende Gesellschaften eine Option zur IS, also zur Körperschaftsteuer in Frage:

- **les sociétés en nom collectif** (S.N.C.) → Diese Gesellschaftsform entspricht einer OGH in Deutschland bzw. einer OG in Österreich. Alle Gesellschafter haften unbeschränkt, persönlich und solidarisch für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft.
- **les sociétés civiles** → Gesellschafter dieser Gesellschaftsform haften unbeschränkt im Verhältnis ihrer Anteile, die Gesellschaft kann mit einer deutschen GbR (Gesellschaft bürgerlichen Rechts) bzw. mit einer österreichischen GesbR verglichen werden, wobei ihr in Frankreich weit mehr Bedeutung zukommt als etwa in Deutschland. Häufigste Erscheinungsform ist die „Grundstücksgesellschaft“. Es dürfen jedoch nicht alle Formen der sociétés civiles optieren.
- **les sociétés en commandite simple** (S.C.S.) → Hierbei handelt es sich um die französische Version einer KG. Die commandités (Komplementäre) unterliegen grundsätzlich ohne Option der IR, weil sie unbeschränkt haften, und die commanditaires (Kommanditisten) unterliegen grundsätzlich der IS, da sie aufgrund ihrer beschränkten Haftung mit Gesellschaftern einer GmbH vergleichbar sind.
- **les sociétés en participation** → Diese Gesellschaftsform entspricht einer stillen Gesellschaft in Deutschland. Bei ihren Gesellschaftern ist für die Ausübung der Option danach zu differenzieren, ob sie beschränkt oder unbeschränkt haften. Beschränkt haftende Gesellschafter unterliegen zwingend der IS, unbeschränkt haftende können hingegen zur IS optieren.
- **les sociétés à responsabilité limitée** (S.A.R.L.) → Hierbei handelt es sich um eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Im Falle, dass eine natürliche Person alleine Gesellschafter ist (Ein-Personen-GmbH), kommen grundsätzlich die Vorschriften über die Besteuerung von Personengesellschaften zur Anwendung. Eine Option zur IS ist demnach möglich.²⁵⁸

²⁵⁷ Vgl. *Hellio/Thill* (2002) 11.

²⁵⁸ Vgl. *Kußmaul/Schäfer*, IStR 2000, 162f.

Die oben genannten französischen Gesellschaftsformen, bei denen es sich um Formen von Personengesellschaften handelt, haben die Möglichkeit zur IS zu optieren. Wird die Option nicht in Anspruch genommen, kommt es zur üblichen Besteuerung nach Transparenz- bzw. Durchgriffsprinzip.²⁵⁹ Körperschaftsteuersubjekte sind in Frankreich also neben Kapitalgesellschaften wie z.B. Aktiengesellschaften oder Gesellschaften mit beschränkter Haftung auch all jene Personengesellschaften, die erlaubter Weise zur Körperschaftsteuer optieren und somit gleich behandelt und besteuert werden wie Kapitalgesellschaften. Einen Spezialfall stellt in Frankreich die Ein-Personen-GmbH dar. Ist der Gesellschafter dieser GmbH eine natürliche Person, dann unterliegt die GmbH nicht der Körperschaftsteuer, sondern die Gewinne sind beim Gesellschafter mit Einkommensteuer zu besteuern. Eine Option zur Körperschaftsteuer ist möglich. Handelt es sich beim einzigen Gesellschafter jedoch um eine Gesellschaft, ist die GmbH ohne Option körperschaftsteuerpflichtig. Eine weitere Besonderheit im Vergleich zu Österreich ist das in Frankreich geltende „Territorialprinzip“. Während im französischen Einkommensteuerrecht das Welteinkommensprinzip herrscht, kommt für die Körperschaftsbesteuerung das Territorialprinzip zur Anwendung. Das bedeutet, dass ausschließlich „die in einem in Frankreich betriebenen Unternehmen erzielten Gewinne“ körperschaftsteuerpflichtig sind. Es kommt nicht darauf an, wo die jeweilige Gesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung hat.²⁶⁰

Hat sich eine Gesellschaft für die erstmalige Inanspruchnahme der Option entschieden, so ist der Finanzverwaltung bis spätestens „zum Ende des dritten Monats des Veranlagungszeitraumes“ dieser Umstand anzuzeigen. Wird durch eine Umwandlung aus einer Kapitalgesellschaft eine Personengesellschaft, ist nach der Umwandlung ebenfalls eine Dreimonatsfrist einzuhalten, um die Option ausüben zu können. Grundsätzlich müssen alle Gesellschafter den Optionsantrag unterzeichnen, außer es wurde in der Satzung etwas anderes vereinbart. Wurde die Option der Finanzverwaltung angezeigt, gilt diese als unwiderruflich. Aus steuerrechtlicher Sicht werden in Folge der Optionsausübung zwei Gruppen von Gesellschaften unterschieden. Einerseits werden Gesellschaften mit industriellen, kaufmännischen, handwerklichen, landwirtschaftlichen oder freiberuflichen Tätigkeiten zu einer Gruppe zusammengefasst. Die zweite Gruppe wird aus allen übrigen Gesellschaften zusammengesetzt, wie z.B. Gesellschaften die bloß Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielen.

²⁵⁹ Vgl. *Hey/Bauersfeld*, IStR 2005, 651.

²⁶⁰ Vgl. *Hellio/Thill* (2002) 68, 71 und 73.

Diese Unterscheidung in zwei Gruppen wird getroffen, weil sich die Gruppen nach Ausübung der Option in ihren steuerlichen Folgen unterscheiden. Bei der ersten Gruppe erfolgt die Besteuerung mit IS so, als würde eine „Beendigung der Unternehmenstätigkeit“ erfolgen. Alle bisher noch nicht versteuerten Gewinne werden aufgedeckt und sofort der Steuer unterworfen. Rückstellungen, stille Reserven und kurzfristige Veräußerungsgewinne sind sofort zu besteuern. Verluste werden den Gesellschaftern zugerechnet und können bei diesen im Rahmen des Verlustvortrages weiterhin verwertet werden.²⁶¹

Ein derartiges Optionsmodell, bei dem Personengesellschaften mehr oder weniger frei zwischen Körperschaftsteuer und Einkommensteuer wählen können, ist innerhalb der EU bis dato nur in Frankreich zu finden. Ein ähnliches System wurde in den USA etabliert, worauf in einem späteren Kapitel noch näher eingegangen wird.

4.2.3 Modelle mit Ausgleichsmechanismen bei dualer Besteuerung

In einigen anderen Ländern der EU findet man trotz Dualismus der Unternehmensbesteuerung Systeme, die auf eine Annäherung der Steuerbelastung unterschiedlicher Rechtsformen abzielen. Es besteht zwar keine grundlegende Rechtsformneutralität, aber mit Hilfe von gewissen steuerlichen Ausgleichsmechanismen wird versucht die Besteuerung unterschiedlicher Unternehmensformen einander anzugleichen. In diesem Rahmen sind Länder wie Luxemburg, Niederlande, Dänemark, Schweden und Finnland zu nennen.²⁶² Grundsätzlich wird in den Niederlanden auch zwischen natürlichen und juristischen Personen unterschieden. Obwohl Personengesellschaften grundsätzlich ein eigenes Vermögen haben können, sind sie nicht als juristische Personen zu qualifizieren. Durch eine grundlegende Neuregelung des Rechts für Personengesellschaften im Rahmen einer Gesetzesvorlage von 2005, wurde Gesellschaftern von Personengesellschaften das Recht eingeräumt zu wählen, ob ihre Gesellschaft Rechtspersönlichkeit erwerben soll oder nicht.²⁶³ Diese zivilrechtliche Neuerung hat allerdings keine Auswirkung auf die Besteuerung der Gesellschaft und ihrer Gesellschafter. Für Personengesellschaften gilt in den Niederlanden nach wie vor das Transparenzprinzip. Eine Durchbrechung der steuerlichen Anknüpfung an die Rechtsform kann nach niederländischem Recht bei offenen Kommanditgesellschaften und GmbH & Co KGs vorkommen. Die Kommanditisten dieser Gesellschaften können frei über ihre

²⁶¹ Vgl. *Kußmaul/Schäfer*, IStR 2000, 164f.

²⁶² Vgl. *Hey/Bauersfeld*, IStR 2005, 652f.

²⁶³ Vgl. *Spierts/Stevens* in *Wassermeyer et al* (2010) 1149 und 1151.

Gesellschaftsanteile verfügen, ohne dafür die Zustimmung der anderen Gesellschafter zu benötigen. Nach niederländischem Recht werde die „frei verfügbaren Kommanditisten“ als körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaft angesehen und unterliegen mit ihren Gewinnanteilen der Körperschaftsteuer. Alle anderen Gesellschafter werden weiterhin transparent besteuert. Im Gesellschaftsvertrag kann im Grunde frei geregelt werden welchen Gesellschaftern diese besondere Stellung zukommen soll. Aus steuerlicher Sicht werden diese Gesellschafter im Rahmen des Transparenzprinzips so behandelt, als hätten sie einen eigenen Gewerbebetrieb, für den sie eine eigene Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung erstellen. Die Gewinnermittlungsart kann frei gewählt werden. Vorteile erlangen die Gesellschafter vor allem durch die Inanspruchnahme der steuerlichen Vergünstigungen, die für Gewerbebetriebe eingeräumt werden.²⁶⁴ Das Einkommen wird in den Niederlanden in verschiedene Gruppen unterteilt und je nach Gruppe unterschiedlich besteuert. Dieses System wird „Box System“ genannt. Einkünfte aus Arbeit und Gewerbebetrieb werden der ersten Box zugeordnet und unterliegen einer progressiven Einkommensteuer. In die zweite Box fallen Einkünfte aus Beteiligungen in Höhe von mindestens 5%. Diese werden mit dem proportionalen Steuersatz von 25% besteuert. Zur dritten Box zählen Einkünfte aus Vermögen (wenn sie nicht bereits in Box 1 oder 2 fallen). Diese Einkünfte werden einem proportionalen Steuersatz von 30% unterworfen.²⁶⁵ In Schweden beispielsweise ist die „Höhe des Einkommensteuertarifs“ hingegen abhängig von der Rechtsnatur des Steuersubjekts“. Während natürliche Personen, die gewerbliche Einkünfte beziehen, der kommunalen und auch der staatlichen Einkommensteuer unterliegen, fällt bei juristischen Personen nur die staatliche Einkommensteuer an. Anders als in Deutschland oder Österreich zählen schwedische Handels- und Kommanditgesellschaften zu den juristischen Personen und besitzen daher Rechtsfähigkeit. Die Besteuerung erfolgt jedoch trotzdem nach dem Transparenzprinzip.²⁶⁶

4.2.4 Strikter Dualismus der Besteuerung

Am strengen Dualismus der Unternehmensbesteuerung, der durch eine Trennung in progressive Einkommensteuer für Gesellschafter und proportionale Körperschaftsteuer für Körperschaften gekennzeichnet ist, wird nur mehr in wenigen Ländern festgehalten. Dazu gehören etwa Österreich, Italien, Großbritannien und Irland. Personengesellschaften werden in diesen Ländern transparent besteuert und für Kapitalgesellschaften gilt das

²⁶⁴ Vgl. Hey/Bauersfeld, IStR 2005, 652f.

²⁶⁵ Vgl. Bericht der Expertenkommission (2001) 37.

²⁶⁶ Vgl. Jasmand, IStR 2004, 847f.

Trennungsprinzip.²⁶⁷ Das österreichische System der Unternehmensbesteuerung wurde bereits in den Grundlagenkapiteln dieser Arbeit ausführlich behandelt und wird daher an dieser Stelle nicht noch einmal diskutiert.

Irland verfolgt ebenfalls ein duales System der Unternehmensbesteuerung. Innerhalb der EU kann das irische Körperschaftsteuersystem als eines der „benutzerfreundlichsten“ Steuersysteme mit den „niedrigsten Körperschaftsteuern“ gesehen werden. Körperschaftsteuersubjekte sind in Irland jedenfalls public limited companies, private limited companies und unlimited companies. Je nach Steuertatbestand liegt der Körperschaftsteuersatz in Irland zwischen 10% und 25% und somit unter dem EU Durchschnitt.²⁶⁸ Für irische Personengesellschaften gilt in Abhängigkeit der gesellschaftsrechtlichen Einordnung als Personenunternehmen das Transparenzprinzip, wonach die Gesellschaft selbst nicht als Steuersubjekt zu qualifizieren ist und zwar nicht einmal für Gewinnermittlungszwecke. Besteuert werden daher nur die Gesellschafter einer Personengesellschaft und niemals die Personengesellschaft selbst. Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter sind ähnlich wie in Österreich grundsätzlich nicht anerkannt, sondern werden als Gewinnverwendung neutral behandelt. Eine Ausnahme dieser Regelung bildet die Überlassung von Wirtschaftsgütern eines Gesellschafters an die Gesellschaft, wenn diese entgeltlich ist und zu fremdüblichen Bedingungen stattfindet. Auch Italien verfolgt bei der Unternehmensbesteuerung ein duales System und unterscheidet zwischen der Besteuerung von Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften. Außerhalb der EU ist beispielsweise auch in der Schweiz ein duales Steuersystem zu finden.²⁶⁹

4.3 Besteuerung von Personenunternehmen in den USA

In den vorangegangenen Kapiteln wurden die unterschiedlichen Besteuerungskonzepte von Personengesellschaften innerhalb der EU näher betrachtet. Dabei fällt auf, dass die Konzepte teilweise sehr unterschiedlich gestaltet sind. Grundsätzlich wird immer danach unterschieden, ob Personenunternehmen transparent oder intransparent behandelt werden. In den USA gibt es auch ein eigenes, besonderes Besteuerungskonzept von Personengesellschaften, welches an dieser Stelle noch vorgestellt wird. In den USA gibt es das sogenannte „check the box“ –

²⁶⁷ Vgl. Hey/Bauersfeld, IStR 2005, 654f.

²⁶⁸ Vgl. Cunniffe/Drenckhan, IStR 2004, 334ff.

²⁶⁹ Vgl. Hey/Bauersfeld, IStR 2005, 654

System (oder auch Regime) für Personengesellschaften, das es ihnen erlaubt, von der Besteuerung nach dem Transparenzprinzip zur Besteuerung nach dem Trennungsprinzip zu optieren. Es handelt sich bei diesem System also um eine weitere Art einer Option für Personengesellschaften zur Körperschaftbesteuerung.²⁷⁰ Grundsätzlich bestehen wie in vielen anderen Ländern auch in den USA Trennungsprinzip und Durchgriffsprinzip nebeneinander. Eine Anknüpfung der Prinzipien an die unterschiedlichen Rechtsformen wird jedoch sehr „lose“ praktiziert, da den Unterschieden der gesellschaftsrechtlichen Regelungen in den einzelnen Bundesstaaten Rechnung getragen werden soll. Dieser Ansatz könnte grundsätzlich auch für die EU interessant sein.²⁷¹

Grundsätzlich werden Personengesellschaften (partnerships) in den USA als „flow-through entities“ bzw. als „pass-through entities“ aus steuerlicher Sicht transparent gesehen. Es werden also die Eigentümer und nicht die Gesellschaft an sich besteuert. Im Vergleich dazu herrscht für Kapitalgesellschaften, in den USA „corporations“ genannt, das klassische Doppelbesteuerungssystem, bei dem die Gewinne zuerst auf Ebene der Gesellschaft und bei Ausschüttung auf Ebene der Gesellschafter besteuert werden. So kennen wir das im Grunde auch aus dem österreichischen Steuerrecht.²⁷² Gesellschaftsrechtlich sind partnerships definiert als „association of two or more persons to carry on as co-owners a business for profit“.²⁷³ Übersetzt handelt es sich dabei um den Zusammenschluss von zwei oder mehr Personen, die gemeinsam ein Geschäft betreiben um Gewinn zu erzielen. Wie bereits erwähnt, können amerikanische Personengesellschaften ein Wahlrecht zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft ausüben. In den „Treasury Regulations“²⁷⁴ ist folgendes zu lesen: „Any eligible entity with at least two members can elect to be classified as either an association (and thus a corporation) or a partnership“.²⁷⁵ Grundsätzlich bedeutet das, dass sich Personengesellschaften als Kapitalgesellschaften behandeln, also auch als solche besteuern lassen können. Aber auch gewisse Kapitalgesellschaften können sich wahlweise als Personengesellschaften klassifizieren lassen. Größere Kapitalgesellschaften unterliegen immer der Körperschaftsteuer. Kleinere Kapitalgesellschaften (bis zu 75 Gesellschafter)

²⁷⁰ Vgl. *Petritz in Hack et al* (2011) 137.

²⁷¹ Vgl. *Hey/Bauersfeld*, IStR 2005, 651.

²⁷² Vgl. *Mittermaier in Wassermeyer et al* (2010) 1275.

²⁷³ Vgl. Uniform Partnership Act (1997) section 101 (6).

²⁷⁴ Treasury Regulations = Steuerrechtlinien.

²⁷⁵ Treasury Regulations § 301.7701-3.

können jedoch zur Besteuerung als Personengesellschaft optieren.²⁷⁶ Das Wahlrecht muss grundsätzlich von allen Gesellschaftern einer Gesellschaft gemeinsam ausgeübt werden. Bei Ausüben des Wahlrechts wird einfach in einem Formular angekreuzt, welche Besteuerungsform von den Gesellschaftern gewählt wird. Daher wird das System auch „check the box“ genannt, was übersetzt „ankreuzen“ bedeutet. Das Formular ist beim zuständigen Finanzamt einzureichen. Die Option kann nur von Gesellschaften in Anspruch genommen werden, die eine US-Steuer Nummer besitzen. Zu beachten ist weiters, dass die Option maximal für 75 Tage rückwirkend ausgeübt werden kann und dass ein erneutes Wahlrecht erst wieder nach Ablauf von 60 Monaten zusteht. Im Zusammenhang mit der Wahl der Besteuerung kommt es auch zu einer „Umqualifizierung der Rechtsform“. Das bedeutet, dass es bei einer Ausübung des Wahlrechts durch eine Personengesellschaft zu einer Gründung einer Kapitalgesellschaft kommt. Zumindest wird der Vorgang so gewertet, als würde eine Kapitalgesellschaft durch eine Personengesellschaft gegründet werden. Dieser Vorgang bleibt steuerfrei. Aus steuerlicher Sicht erfolgt eine „fiktive Liquidation der Personengesellschaft“, bei der die Wirtschaftsgüter fiktiv auf die Kapitalgesellschaft übertragen werden.²⁷⁷

Grundsätzlich soll dieses System dazu führen, dass die steuerliche Klassifikation und Behandlung von unterschiedlichen Gesellschaftsformen nicht mehr allein von der gesellschaftsrechtlichen Form eines Unternehmens abhängt. Dies wiederum soll zu einer Vereinfachung des Steuersystems führen. Allerdings bedeutet das nicht, dass Steuerberater in Zukunft nicht mehr gebraucht werden. Im Gegenteil. Gerade bei so vielen verschiedenen gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten kann richtige Beratung einen großen Vorteil bringen. Durch das „check-the-box“ System können Gesellschaften unterschiedlicher Rechtsformen steuerlich flexibler agieren und müssen nicht zwangsläufig ihre Rechtsform an die steuerlichen Gegebenheiten anpassen. Vielmehr kann die Besteuerung frei gewählt werden und somit je nach wirtschaftlicher Situation ein optimales steuerliches Ergebnis erreicht werden. Durch diese Art von Steuersystem erlangen Unternehmen die Freiheit, sich auf wirtschaftliche Bedingungen optimal einstellen zu können, ohne gleichzeitig die steuerliche Vorteilhaftigkeit der verschiedenen Rechtsformen im Hinterkopf behalten zu müssen. Somit wird amerikanischen Unternehmen steuerliche Flexibilität in Kombination mit (fast) jeder beliebigen Rechtsform geboten.²⁷⁸

²⁷⁶ Vgl. *Hey/Bauersfeld*, IStR 2005, 652.

²⁷⁷ Vgl. *Mittermaier* in *Wassermeyer et al* (2010) 1284f.

²⁷⁸ Vgl. *Hayes*, *Washington and Lee Law Review* 1997, 1147 und 1182.

5 Option zur Körperschaftsteuer – alternative Besteuerung von PersGes

In den ersten beiden Abschnitten dieser Arbeit wurden die österreichischen Gesellschaftsformen vorgestellt, sowie das österreichische System der Unternehmensbesteuerung untersucht. Der Dualismus der Unternehmensbesteuerung führt über die unterschiedliche Besteuerung von natürlichen und juristischen Personen zu einer unterschiedlichen Steuerbelastung der verschiedenen Rechtsformen. Zwar haben Unternehmen in Österreich die Möglichkeit ihre Rechtsform durch Umgründung zu ändern und dadurch in ein anderes Besteuerungssystem zu fallen, jedoch wird dadurch auch die gesellschaftsrechtliche Struktur des Unternehmens verändert, was nicht immer gewollt ist. Ein Personenunternehmen in Österreich hat demnach nach aktuellem Recht nicht die Möglichkeit mit Körperschaftsteuer besteuert zu werden, ohne dass gleichzeitig die Rechtsform geändert werden muss.

Die Unternehmensbesteuerung ist auch aus internationaler Sicht nicht einheitlich geregelt, das zeigen uns die Ausführungen in Kapitel vier. Einerseits wird beispielsweise in Österreich und Deutschland das „Mitunternehmerkonzept“ zur Besteuerung von Personengesellschaften angewendet, während in vielen anderen Ländern das „Körperschaftsteuerkonzept“ angewendet wird.²⁷⁹ Wie aus dem vierten Abschnitt weiters hervorgeht, sind innerhalb und außerhalb der EU andere Besteuerungssysteme für Personenunternehmen zu finden, durch die eine für Österreich atypische Besteuerung von Personengesellschaften möglich ist. Die unterschiedlichen Ansätze reichen von einer einheitlichen Unternehmenssteuer bis hin zu einem Optionsmodell für Einzelunternehmen und Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer. Grundsätzlich soll sich die Steuerbelastung der unterschiedlichen Steuersubjekte einander angleichen und so zu einer Art rechtsformneutralen Besteuerung von Unternehmen führen. Davon sollen vor allem KMUs, die häufig in Form von Personenunternehmen betrieben werden, profitieren.²⁸⁰ Dieses fünfte Hauptkapitel beschäftigt sich konkret mit der Option für Personenunternehmen zur Körperschaftsteuer. Im Speziellen soll geklärt werden, ob durch ein Optionsmodell für Personenunternehmen zur Körperschaftsteuer die duale Besteuerung der unterschiedlichen Rechtsformen in Österreich in Einklang gebracht werden könnte und dadurch eine steuerliche Entlastung für

²⁷⁹ Vgl. *Bendlinger* (2013) 87.

²⁸⁰ Vgl. *Rief*, *ecolex* 1995, o.S.

Personenunternehmen erwirkt werden kann. Zu klären ist weiters, ob ein solches Optionsmodell für Österreich geeignet wäre und welche Voraussetzungen dafür geschaffen werden müssten. Diese Fragen sollen durch Betrachtung und Analyse von Reformvorschläge und Reformumsetzungen der letzten Jahre auf eine Entwicklung in Richtung rechtsformneutrale Besteuerung untersucht und geklärt werden. Für diese Zwecke werden vor allem auch die Entwicklungen des deutschen Steuersystems als mögliches Vorbild für eine österreichische Unternehmenssteuerreform herangezogen.

5.1 Reformtrends der Unternehmensbesteuerung

Das Steuerrecht ist im Allgemeinen ein Rechtsgebiet, das ständigen Neuerungen und Änderungen unterliegt. Immer wieder werden neue Regelungen eingeführt, alte Regelungen geändert oder gänzlich gestrichen. So kommt es regelmäßig zu kleineren und auch größeren Reformen im Bereich des Steuerrechts. Obwohl der Gesetzgeber die Gesetze laufend an die Veränderungen der wirtschaftlichen und rechtlichen Umwelt anzupassen versucht, werden von verschiedenen Interessengruppen immer wieder neue Reformen gefordert, die zu einer Vereinfachung des Steuersystems und zu einer gerechteren Behandlung der Steuerpflichtigen führen sollen.

Vor allem im Bereich der Unternehmensbesteuerung besteht seit einiger Zeit Reformbedarf. In den letzten Jahren und sogar Jahrzehnten hat sich bereits ein Trend in Richtung rechtsformneutrale Besteuerung von Unternehmen und eine Förderung und Entlastung von KMUs herausentwickelt. Unabhängig von der Rechtsform soll für „unternehmerische Aktivitäten eine Gleichbehandlung“ aus steuerlicher Sicht erreicht werden.²⁸¹ Die Differenzen im Bereich der Ertragssteuern zwischen den verschiedensten Rechtsformen soll weitgehend abgebaut werden und auf EU Ebene soll eine Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung herbeigeführt werden. Schon im „Rudinger-Report“ von 1992 wurde eine Empfehlung abgegeben, die es Personenunternehmen erlaubt, sich optional als Kapitalgesellschaft besteuern zu lassen. Dadurch sollten vor allem KMUs in Form von Personenunternehmen im Vergleich zu Kapitalgesellschaften steuerlich fairer behandelt werden und auch eine Eigenkapitalstärkung für Personenunternehmen bewirkt werden.²⁸² In den folgenden

²⁸¹ Vgl. *Lietmeyer/Petzold*, Wirtschaftsdienst 2005, 590ff.

²⁸² Vgl. *Rief*, *ecolex* 1995, o.S.

Unterkapiteln wird ein Überblick über den Trend zur rechtsformneutralen Besteuerung und die damit zusammenhängende Entlastung von Personenunternehmen gegeben.

5.1.1 Rechtsformneutrale Besteuerung zur Förderung von KMUs

Innerhalb der EU existieren viele verschiedene Steuersysteme, die durch schrittweise Harmonisierung einander angenähert werden sollen. Bei den direkten Steuern, wozu auch die Einkommen- und die Körperschaftsteuer zählen, sind landesspezifische Verhältnisse weitaus bedeutender als bei indirekten Steuern (z.B.: Umsatzsteuer). Aus diesem Grund kann keine komplette Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung auf EU Ebene durchgeführt werden. Daher werden in diesem Bereich nur Harmonisierungs-Maßnahmen gesetzt, die für die wirtschaftlichen Entwicklungen des freien Binnenmarktes wirklich unverzichtbar sind.²⁸³ Grundsätzlich sollen Unternehmen, die ihren Sitz innerhalb der EU haben, den gesamten Binnenmarkt als „Heimatmarkt“ bzw. als „One Home Market“ ansehen. Insgesamt soll ein ausgewogenes Steuersystem geschaffen werden, das einerseits die nationalen steuerlichen Besonderheiten zulässt und gleichzeitig auf EU Ebene den Anforderungen eines rechtsformneutralen Besteuerungssystems entspricht.²⁸⁴

Die Europäische Kommission ist grundsätzlich daran interessiert KMUs zu fördern und sieht dies als Ziel der Gemeinschaftspolitik. KMUs sind für wirtschaftliches Wachstum von großer Bedeutung und tragen dazu bei neue Arbeitsplätze zu schaffen. Da KMUs häufig in Form von Personenunternehmen in Erscheinung treten, ist die Kommission bestrebt, gerade für Personenunternehmen innerhalb der EU bessere steuerliche Rahmenbedingungen zu schaffen.²⁸⁵ Bereits 1994 hat die Europäische Kommission eine Empfehlung zur Besteuerung von KMUs formuliert. Die Besteuerung von Personengesellschaften und Einzelunternehmen mit einer in der Regel progressiven Einkommensteuer, führt über eine Beschränkung der Investitionsfähigkeit und einer Hemmung der Selbstfinanzierung zu einer Benachteiligung dieser Unternehmen. Grundsätzlich wird daher eine größere Neutralität der Besteuerung von Unternehmen mit unterschiedlichen Rechtsformen angestrebt. Zumindest sollen Regelungen betreffend die thesaurierten Gewinne von Personenunternehmen eingeführt werden, um dadurch eine annähernd rechtsformneutrale Besteuerung herbeizuführen und Verzerrungen des Wettbewerbs zwischen Unternehmen mit unterschiedlichen Rechtsformen zu eliminieren.

²⁸³ Vgl. *Laule*, IStR 2001, 300.

²⁸⁴ Vgl. *Loukota*, SWI 2004, 297.

²⁸⁵ Vgl. *Rief*, *ecolex* 1995, o.S.

Die Kommission gibt den Mitgliedstaaten der EU in ihrer Empfehlung zwei wesentliche Möglichkeiten zur steuerlichen Entlastung von KMUs vor. Entweder die Option für Personenunternehmen zur Körperschaftsteuer oder eine steuerliche Begünstigung von nicht ausgeschütteten Gewinnen, die durch einen niedrigeren Steuersatz (einem mit dem KöSt-Satz vergleichbaren Steuersatz) erreicht werden soll.²⁸⁶ Ein Argument für eine rechtsformneutrale Besteuerung besteht auch in der Einsparung von Kosten für KMUs. Nach dem österreichischen Steuersystem werden unterschiedliche Rechtsformen unterschiedlich besteuert. Aufgrund vieler verschiedener Einflussfaktoren auf die steuerlichen Belastungsunterschiede ist es oft zweckmäßig, laufend Berechnungen durchzuführen um eine steuerlich optimale Rechtsform prognostizieren zu können oder einen Rechtsformwechsel zu begründen. In der Praxis werden Steuerberater für solche Berechnungen engagiert, was zu erheblichen Kosten führen kann und eventuell die Einsparungen, die sich durch einen Steuerbelastungsvergleich ergeben können, nicht mehr lohnen. In einem Steuersystem, das wie das österreichische vom Dualismus der Unternehmensbesteuerung geprägt ist, kann es passieren, dass aufgrund steuerlicher Vorteile eine Rechtsform gewählt wird, die gesellschaftsrechtlich nicht optimal ist. Gleichzeitig werden unter Umständen steuerliche Nachteile in Kauf genommen, wenn eine bestimmte Rechtsform den gewünschten unternehmens- und gesellschaftsrechtlichen Anforderungen entspricht. Durch die Möglichkeit einer Umgründung können diese Nachteile auch nicht neutralisiert werden, da mit einer Umgründung stets eine Änderung der Rechtsform einhergeht, wenn sie aus steuerlichen Motiven heraus passiert und eine andere Besteuerung angestrebt wird.²⁸⁷ Gerade für kleinere Unternehmen können durch eine Umgründung mit Rechtsformwechsel erhebliche Belastungen entstehen, die sich beispielsweise schon durch einen höheren Verwaltungsaufwand ergeben. Eine Umgründung von einem Personenunternehmen in eine Kapitalgesellschaft sollte daher nie aus rein steuerlichen Gründen geschehen, da abgesehen von der Änderung der ertragsteuerlichen Behandlung des Unternehmens weit mehr Faktoren eine Rolle spielen, die nicht steuerlicher Natur sind. Aus diesen Gründen wird eine Reform der Unternehmensbesteuerung in Richtung rechtsformneutrale Besteuerung angestrebt. Trotz der genannten Nachteile, wird eine Umgründung dennoch als Möglichkeit gesehen, das Problem der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften bis zu einem gewissen Grad zu lösen und eine „Verbesserung der

²⁸⁶ Vgl. Empfehlung der Kommission vom 25. Mai 1994, o.S.

²⁸⁷ Vgl. *Wala/Szauer*, taxlex 2006, o.S.

Wettbewerbsfähigkeit“ für KMUs zu erreichen.²⁸⁸ Auch aus Gründen der Attraktivität eines Landes als wirtschaftlicher Standort für Unternehmen wird Rechtsformneutralität angestrebt.²⁸⁹ Für die Steuerreform 2008 in Deutschland wurde dafür unter anderem ein Konzept einer allgemeinen Unternehmenssteuer diskutiert, die sowohl Kapitalgesellschaften als auch Personenunternehmen in eine einheitliche Steuer einbezieht, womit eine deutliche Vereinfachung des Steuersystems erreicht werden könnte.²⁹⁰

5.1.2 Mögliche Maßnahmen zur Umsetzung

Um eine rechtsformunabhängige Besteuerung für Personenunternehmen zu erwirken, bedarf es tiefer Eingriffe in das Steuersystem. Aus diesem Grund kann eine umfassende Reform auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung nicht auf einmal, sondern nur in mehreren Schritten erfolgen. Jedoch können auch kleinere Maßnahmen zu einer Steuerentlastung von Personenunternehmen führen und eine Annäherung an eine rechtsformneutrale Besteuerung zur Folge haben.²⁹¹

Die Entwicklung in Richtung einer rechtsformneutralen Besteuerung kann auf unterschiedliche Arten erfolgen. In den Reformen der Unternehmensbesteuerung in Österreich und Deutschland in den letzten Jahren wurden bereits einige Schritte unternommen, um die Besteuerung unterschiedlicher Rechtsformen in Einklang zu bringen und vor allem Personenunternehmen steuerlich fairer zu behandeln. Im Folgenden werden die Maßnahmen zur Umsetzung einer rechtsformneutralen Besteuerung näher betrachtet. Dazu werden die Steuerreformen aus Österreich und Deutschland, ab dem Jahr 1999, in Hinblick auf die Umsetzung dieser Maßnahmen untersucht.

5.1.2.1 Begünstigung nicht entnommener Gewinne

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2003 wurden in Österreich erste Schritte einer Reform der Unternehmensbesteuerung gesetzt, die vor allem auf die Förderung von Personenunternehmen abzielt. In der ersten Etappe wurden Maßnahmen zur Einkommensteuerentlastung von KMUs ergriffen, sowie die „Förderung der Eigenkapitalbildung bei Einzelunternehmen und

²⁸⁸ Vgl. Empfehlung der Kommission vom 25. Mai 1994, o.S.

²⁸⁹ Vgl. Schön et al, Wirtschaftsdienst 2006, 147.

²⁹⁰ Vgl. Herzig, Wirtschaftsdienst 2006, 153ff.

²⁹¹ Vgl. Schaumburg in o.V. (1999) 77.

Personengesellschaften“ durch die Steuerbegünstigung von thesaurierten Gewinnen eingeführt. Durch die Einführung des § 11a EStG wird natürlichen Personen (Einzelunternehmern und Mitunternehmern) die Möglichkeit eingeräumt, die erwirtschafteten Gewinne mit einem ermäßigten Steuersatz zu besteuern. Diese begünstigte Besteuerung von nicht entnommenen Gewinnen bei Personenunternehmen kann allgemein als Maßnahme zur rechtsformneutralen Besteuerung gesehen werden.²⁹² In Österreich wurde diese Regelung im Zuge einer weiteren Reform 2009 wieder eliminiert und durch andere Maßnahmen, wie etwa den neu geregelten Gewinnfreibetrag ersetzt. Der Gewinnfreibetrag wird in § 10 EStG geregelt und kann unabhängig von der Art der Gewinnermittlung bei betrieblichen Einkünften in Anspruch genommen werden.²⁹³ In Deutschland wurde mit der Steuerreform 2008 ebenfalls eine rechtsformneutrale Besteuerung angestrebt, indem nicht entnommene Gewinne von Personengesellschaften begünstigt besteuert werden können. Ein Steuerbelastungsvergleich unter Einbeziehung dieser Regelung ergibt eine Entlastung für Personengesellschaften und führt daher zu einer Annäherung an eine rechtsformneutrale Besteuerung.²⁹⁴ Personenunternehmen, die betriebliche Einkünfte erzielen, können diese Begünstigung auf Antrag in Anspruch nehmen und dadurch die thesaurierten Gewinne anstatt der progressiven Einkommensteuer zu unterwerfen, mit einem niedrigeren Steuersatz besteuern. Dadurch kann die Steuerbelastung von Personenunternehmen gesenkt werden.²⁹⁵ Der ermäßigte Steuersatz beträgt in Deutschland 28,25% und kann für einen beliebig hohen, einbehaltenen Gewinn in Anspruch genommen werden. Anders als bei der österreichischen Regelung gibt es keine Höchstgrenze für den thesaurierten Gewinn. Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Begünstigung ist jedoch auch in Deutschland eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich.²⁹⁶

5.1.2.2 Gewinnfreibetrag

Mit der Steuerreform 2009 wurde in Österreich ein neu geregelter Gewinnfreibetrag präsentiert, der anstelle der Begünstigung für einbehaltene Gewinne von Personengesellschaften für eine rechtsformneutralere Besteuerung sorgen sollte. Der Gewinnfreibetrag ist in zwei Teile aufgeteilt und kann unter bestimmten Voraussetzungen

²⁹² Vgl. *Staringer*, ÖStZ 2003, o.S.

²⁹³ Vgl. *Krassnig*, SWK 2009, 607.

²⁹⁴ Vgl. *Dörfler et al*, DStR 2007, 645ff.

²⁹⁵ Vgl. *Kumer/Blome*, SWK 2007, 471.

²⁹⁶ Vgl. *Speidel/Widinski*, ÖStZ 2007, 422.

von natürlichen Personen in Anspruch genommen werden.²⁹⁷ Der Gewinnfreibetrag besteht aus einem „Grundfreibetrag“ und aus einem investitionsbedingten Freibetrag („Investitionsfreibetrag“). Der Grundfreibetrag steht unabhängig von Investitionstätigkeiten allen natürlichen Personen zu, die betriebliche Einkünfte erzielen. Auf eine bestimmte Gewinnermittlungsart kommt es nicht an. Insgesamt dürfen Gewinne bis 30.000 Euro um 13% gekürzt werden, was zu einer Verringerung der steuerlichen Bemessungsgrundlage führt. Maximal beträgt der Grundfreibetrag daher 3.900 Euro (= 13% von 30.000 Euro).²⁹⁸

Über den Grundfreibetrag hinaus darf ein „investitionsbedingter Freibetrag“ geltend gemacht werden, wenn der Steuerpflichtige begünstigte Wirtschaftsgüter angeschafft bzw. hergestellt hat.²⁹⁹ Begünstigte Wirtschaftsgüter sind gemäß § 10 Abs 3 EStG „abnutzbare körperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren“. Gemäß § 10 Abs 4 EStG kommen beispielsweise gebrauchte Güter, PKWs oder geringwertige Wirtschaftsgüter nicht für die Investitionsbegünstigung in Betracht. Je nach Höhe des investierten Gewinns, kann durch den Investitionsfreibetrag eine zusätzliche Steuerentlastung von natürlichen Personen erreicht werden, wobei eine gesetzliche Obergrenze des Investitionsfreibetrages zu beachten ist. Bei einer Personengesellschaft wird der Freibetrag von den Mitunternehmern selbst und nicht von der Gesellschaft in Anspruch genommen. Grundfreibetrag und Investitionsfreibetrag sind nach gewissen Kriterien auf die einzelnen Mitunternehmer aufzuteilen.³⁰⁰ Durch das Stabilitätsgesetz 2012 (StabG) wurden einige Regelungen im Zusammenhang mit dem Gewinnfreibetrag geändert, wodurch sich für die Veranlagungszeiträume 2013 bis 2016 einige Änderungen ergeben. Neu ist die Staffelung des Freibetrages in Abhängigkeit von der Höhe des Gewinns. Ab einer gewissen Höhe beträgt der Freibetrag nicht mehr 13% sondern nur mehr 7% bzw. 4,5%.³⁰¹

5.1.2.3 Tarifentlastung

Die Steuerreform 2009 war von einer Tarifentlastung geprägt, wodurch wiederum KMUs in Form von Personenunternehmen entlastet werden sollten. Der einkommensteuerfreie Betrag wurde von 10.000 Euro auf 11.000 Euro angehoben. Zusätzlich wurde die oberste

²⁹⁷ Vgl. *Krassnig*, SWK 2009, 606f.

²⁹⁸ Vgl. *Hirschler/Grangl*, UFSjournal 2010, 126f.

²⁹⁹ Vgl. EStR 2000, Rz 3820.

³⁰⁰ Vgl. *Hirschler/Grangl*, UFSjournal 2010, 127f und 130.

³⁰¹ Vgl. EStR 2000, Rz 3845f.

„Tarifstufe“ angehoben, wodurch der Spitzensteuersatz von 50% erst ab einem Einkommen von über 60.000 Euro und nicht mehr ab 51.000 Euro anzuwenden ist. Diese Maßnahme wurde als Schritt in Richtung rechtsformneutrale Besteuerung gesehen und konnte einen Beitrag zur steuerlichen Entlastung von Personenunternehmen leisten.³⁰² In Deutschland kam mit der Steuerreform 2008 eine Entlastung für Körperschaften, indem der Körperschaftsteuersatz von 25% auf 15% herabgesetzt wurde. Gleichzeitig wurde auch die „Steermesszahl“ für die Gewerbesteuer von maximal 5% (und Staffelung für niedrige Gewinne) auf einen einheitlichen Prozentsatz von 3,5% reduziert. Entfallen ist damit die Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe. Durch die Einführung dieser niedrigeren Steuersätze konnte in Deutschland eine Steuerentlastung der Kapitalgesellschaften von rund 9% erreicht werden.³⁰³

5.1.2.4 Optionsmodell

Ein anderer Ansatz, der zu einer rechtsformneutralen Besteuerung führen kann, ist das Optionsmodell für Personenunternehmen zur Körperschaftsteuer, wodurch Einzelunternehmen und Personengesellschaften die Möglichkeit eingeräumt wird, sich wie eine Kapitalgesellschaft besteuern zu lassen. So ein Modell wurde bereits im Jahr 2000 im Rahmen der deutschen Unternehmenssteuerreform vorgestellt. In einem Regierungsentwurf wurde dabei auf ein Modell der „Brühler Empfehlung“ der „Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung“ Bezug genommen.³⁰⁴ In Abschnitt 5.2 wird das Optionsmodell für Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer als Maßnahme für eine rechtsformneutrale Besteuerung genau untersucht und analysiert.

5.2 Option zur Körperschaftsteuer

Aufgrund eines Steuerbelastungsvergleichs auf internationaler Ebene sah sich Deutschland gezwungen seine hohen Unternehmenssteuern zu senken, um im Wettbewerb mit anderen Ländern als attraktiver Wirtschaftsstandort zu erscheinen.³⁰⁵ So wurde 1998 eine eigene „Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung“ eingesetzt, um konkrete Vorschläge und Empfehlungen für eine Reform im Bereich der Unternehmensbesteuerung, im

³⁰² Vgl. *Krassnig*, SWK 2009, 605f und 621.

³⁰³ Vgl. *Speidel/Widinski*, ÖStZ 2007, 422.

³⁰⁴ Vgl. *Seibt*, DStR 2000, 825.

³⁰⁵ Vgl. *Wolter* (2000) 3.

Speziellen für die Besteuerung von Personenunternehmen, zu entwickeln.³⁰⁶ Bei der deutschen Steuerreform 2000 stand neben Tarifentlastungen vor allem eine umfassende „Neugestaltung der Unternehmensbesteuerung im Mittelpunkt“. Vorrangiges Ziel der Reform war es, Gewinne von Unternehmen zu entlasten um dadurch Deutschland als Unternehmensstandort international wettbewerbsfähiger zu machen. Durch Förderung der Eigenkapitalbildung und einer attraktiveren steuerlichen Situation für Unternehmen sollten für in- und ausländische Investoren bessere wirtschaftliche Bedingungen geschaffen werden, wodurch man sich wiederum positive Entwicklungen am Arbeitsmarkt erhoffte.³⁰⁷ In der sogenannten „Brühler Empfehlung“ von 1999 wurden von der Kommission unterschiedliche Modelle ausgearbeitet und auf ihre mögliche praktische Umsetzung untersucht.³⁰⁸ Ein Besteuerungsmodell, das die Kommission in ihrer Empfehlung vorgestellt hat, ist die Option für Personenunternehmen zur Körperschaftsteuer. Die rechtliche Ausgestaltung wurde in einem Gesetzesentwurf zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz - StSenkG) formuliert.³⁰⁹ Die Brühler Empfehlung dient gemeinsam mit den Regelungen des StSenkG als Ausgangspunkt für die weiteren Untersuchungen der deutschen Steuerreform 2000.

5.2.1 Grundlegende Idee

Mit dem Optionsmodell soll Einzelunternehmen und Personengesellschaften die Möglichkeit eingeräumt werden, sich optional wie eine Kapitalgesellschaft besteuern zu lassen und somit der Körperschaftsteuer zu unterliegen. Die Option stellt also ein Wahlrecht dar, das freiwillig ausgeübt werden kann. Einzelunternehmer und Mitunternehmer können sich also entscheiden, ob sie wie üblich nach den Regeln des EStG als natürliche Personen besteuert werden wollen oder wenn es vorteilhaft erscheint, zur Körperschaftsteuer optieren. Dadurch ergibt sich ein größerer, aber auch komplexerer steuerlicher Gestaltungsspielraum. Zu beachten ist, dass Personenunternehmen „in vollem Umfang und in jeder Hinsicht wie Körperschaften besteuert werden“. In Folge werden Einzelunternehmer und Gesellschafter von Personengesellschaften steuerlich gleich behandelt wie Gesellschafter einer GmbH.³¹⁰ Aus ertragsteuerlicher Sicht

³⁰⁶ Vgl. *Erle/Sauter* 2000, 2.

³⁰⁷ Vgl. *Tumpel*, SWK 2000, 79.

³⁰⁸ Vgl. *Erle/Sauter* 2000, 2.

³⁰⁹ Vgl. *Seibt*, DStR 2000, 825.

³¹⁰ Vgl. *Schaumburg* in o.V. (1999) 78.

handelt es sich um eine fiktive Umgründung in eine Kapitalgesellschaft.³¹¹ Ein Vorteil des Optionsmodells ist vor allem die tatsächliche Beibehaltung der bestehenden Rechtsform und damit der gesellschaftsrechtlichen Struktur. Aus gesellschaftsrechtlicher Sicht bleibt das Unternehmen in der Rechtsform erhalten, während für steuerliche Zwecke eine Wahlmöglichkeit besteht. So kann eine Umgründung aus steuerlichen Motiven unterbleiben.³¹² Mit dem Optionsmodell wird grundsätzlich eine steuerliche Gleichbehandlung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften verfolgt, indem die Besteuerung der unterschiedlichen Rechtsformen in Einklang gebracht wird. Ziel ist also eine faire Besteuerung von Unternehmen, unabhängig von ihrer rechtlichen Erscheinungsform. Dass alle Unternehmen steuerlich gleich behandelt werden ist jedoch nicht realistisch, da es neben den rechtlichen Unterschieden, je nach Größe und Struktur der Unternehmen, zu viele tatsächliche Unterschiede gibt. Ein kleines Einzelunternehmen ist schließlich nicht mit einer großen GmbH & Co KG vergleichbar. Würde man eine komplette einheitliche Besteuerung von Unternehmen durchsetzen wollen, käme es gerade für kleine Unternehmen zu unverhältnismäßigem Mehraufwand, der sich beispielsweise aus Bilanzierungs- und Aufzeichnungspflichten ergeben würde. Daher wird mit der Option ein Wahlrecht für Personenunternehmen eingeräumt, sich den für Kapitalgesellschaften geltenden steuerlichen Bedingungen zu unterwerfen.³¹³

5.2.2 Personenkreis, Einkunftsart und Gewinnermittlung

In Artikel 3 des StSenkG wird der neue § 4a Abs 1 KStG-E³¹⁴ formuliert, der Folgendes besagt³¹⁵: „Zur Besteuerung nach dem Körperschaftsteuergesetz können Einzelunternehmer und Mitunternehmerschaften mit Betrieben optieren, in denen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Tätigkeit erzielt werden.“ Aus dieser Formulierung lässt sich bereits der Personenkreis herausfiltern, der die Option zur Körperschaftsteuer in Anspruch nehmen kann. Einzelunternehmern und Mitunternehmerschaften wird die Möglichkeit zugesprochen, ihre Betriebe so besteuern zu lassen als wären sie eine Kapitalgesellschaft. Die Gesellschafter werden dann wie Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft behandelt. Die Größe des Betriebes spielt für die

³¹¹ Vgl. *Wolter* (2000) 6f.

³¹² Vgl. *Erle/Sauter* 2000, 27.

³¹³ Vgl. Brühler Empfehlung 1999, o.S.

³¹⁴ Körperschaftsteuergesetz-Entwurf

³¹⁵ Vgl. *Seibt*, DStR 2000, 825.

Inanspruchnahme der Option keine Rolle. Hat ein Personenunternehmen mehrere Betriebe, müssen auch nicht zwingend alle Betriebe optieren. Da Einzelunternehmer ihren Betrieb ohnehin alleine betreiben, können diese auch alleine entscheiden, ob sie die Option in Anspruch nehmen wollen oder nicht. Bei Mitunternehmerschaften sieht die Situation etwas anders aus. Bei Personengesellschaften, die in der Regel aus zwei oder mehr Personen bestehen, kann die Option zur Körperschaftsteuer nur von allen Mitunternehmern gemeinsam ausgeübt werden.³¹⁶ Dies kann dazu führen, dass sich für einige Mitunternehmer aufgrund ihrer „individuellen Verhältnisse“ Nachteile ergeben. Beispielsweise kann die Verwertung von Verlusten aus dem Sonderbetriebsvermögen oder aus der Ergänzungsbilanz des Mitunternehmers verloren gehen. Üblicherweise wird in den Gesellschaftsverträgen von Personengesellschaften festgelegt, dass Beschlüsse durch Stimmenmehrheit zustande kommen. Im Rahmen der Optionsausübung geht es aus steuerlicher Sicht jedoch nicht um einen Mehrheitsbeschluss, der von den Mitunternehmern gemeinsam beschlossen wird. Vielmehr wird die Option zur Körperschaftsteuer auf Antrag der vertretungsbefugten Gesellschafter dem Finanzamt erklärt. Wurde kein gemeinsamer Beschluss der Gesellschafter gefasst, sind die Folgen unter Umständen im Innenverhältnis zu klären, der Optionsausübung schadet dies jedoch nicht.³¹⁷

Aus § 4a Abs 1 KStG-E geht weiters hervor, dass ausschließlich Personenunternehmen mit betrieblichen Einkünften die Option ausüben können. Voraussetzung ist die Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Arbeit. Daraus lässt sich schließen, dass rein vermögensverwaltenden Personenunternehmen nicht das Recht auf diese Option zukommt.³¹⁸ Die bisherige steuerliche Gleichbehandlung aller Einkunftsarten natürlicher Personen, die durch das EStG grundsätzlich vorgegeben ist, wird damit durchbrochen.³¹⁹ In Folge der Optionsausübung unterliegen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und Einkünfte aus selbständiger Arbeit der deutschen Gewerbesteuer.³²⁰

Neben dem Personenkreis und den Einkunftsarten werden in § 4a Abs 1 KStG-E auch Vorschriften im Zusammenhang mit der Gewinnermittlungsart dargebracht. Will ein

³¹⁶ Vgl. Brühler Empfehlung 1999, o.S.

³¹⁷ Vgl. § 4a Abs 1 KStG-E.

³¹⁸ Vgl. *Seibt*, DStR 2000, 825.

³¹⁹ Vgl. *Reiß*, DStR 1999, 2017.

³²⁰ Vgl. *Tumpel*, SWK 2000, 81.

Personenunternehmen die Option ausüben, wird vorausgesetzt, „dass der Gewinn des Betriebes durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs 1 oder § 5 EStG ermittelt wird“. Folglich sind Betriebe, die ihren Gewinn bis dahin mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt haben dazu gezwungen, zum Betriebsvermögensvergleich überzugehen.³²¹ Daraus ergibt sich ein zusätzlicher Aufwand für die Unternehmen, da sie eine doppelte Buchhaltung führen und einen Jahresabschluss samt Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung erstellen müssen, was ihnen als Einnahmen-Ausgaben-Rechner erspart bleibt.³²² Neben den steuerlichen Vorschriften die auch für § 4 Abs 1-Gewinnermittler relevant sind, müssen § 5-Gewinnermittler die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beachten.³²³ Ergibt sich durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart ein Übergangsgewinn, so ist dieser laut § 4 Abs 1 KStG-E auf zwei oder drei Jahre zu verteilen. Die Folgen eines Übergangsverlustes werden nicht gesondert erwähnt.

5.2.3 Fiktive Umgründung

Durch die Ausübung der Option zur Körperschaftsteuer wird eine fiktive Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft vollzogen. Gemäß § 4a Abs 3 KStG-E sind mit Eintritt des Betriebes in die Körperschaftsteueroption die Regelungen des deutschen Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) anzuwenden. Im Speziellen verweist § 4a Abs 3 KStG-E auf die §§ 20, 21, 22 und 25 UmwStG, welche die Regelungen für eine Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft enthalten. Es kommt also zu einer fiktiven Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen in eine Kapitalgesellschaft.³²⁴ Aufgrund der Anwendung des UmwStG bleibt die fiktive Umwandlung grundsätzlich steuerneutral.³²⁵ Durch die Anwendung der §§ 20ff UmwStG kommt es durch das Maßgeblichkeitsprinzip zur steuerlich verpflichtenden Buchwertfortführung. Sind in den optierenden Betrieben Gesellschafter mit negativen Kapitalkonten vorhanden, kommt es zur Aufdeckung der anteiligen stillen Reserven. Die Anteile der Gesellschafter sind nach der Optionsausübung als „einbringungsgeborene Anteile im Sinne des § 21 Abs 1 UmwStG“ zu qualifizieren.³²⁶

³²¹ Vgl. § 4a Abs 1 KStG-E.

³²² Vgl. *Heinrich* (2013) 59.

³²³ Vgl. *Doralt* (2013) 41f.

³²⁴ Vgl. *Tumpel*, SWK 2000, 82; vgl. § 4a Abs 3 KStG-E.

³²⁵ Vgl. *Schaumburg* in o.V. (1999) 79.

³²⁶ Vgl. Brühler Empfehlung 1999, o.S.

Im Rahmen der Option zur Körperschaftsteuer handelt es sich um keine tatsächliche sondern nur um eine fiktive Umgründung. Die Ausführungen zur Einbringung nach österreichischem Umgründungssteuerrecht in Kapitel 3.4.3 sollen als Veranschaulichung der Regelungen dienen, die bei einer Umgründung grundsätzlich zu beachten sind und welche Folgen nach derzeitigem österreichischen Recht eintreten würden, wenn eine Option zur Körperschaftsteuer auch in Österreich eingeführt werden würde.

Durch die fiktive Umgründung im Rahmen der Option, werden optierende Unternehmen in jeder Hinsicht als Kapitalgesellschaften behandelt. Daher sind gerade bei Personengesellschaften in Bezug auf das Sonderbetriebsvermögen gewisse Besonderheiten zu beachten.³²⁷ Als Sonderbetriebsvermögen wird Vermögen bezeichnet, „das im Eigentum des Gesellschafters steht und das er der Gesellschaft zur Nutzung überlässt“. Sonderbetriebsvermögen kommt bei Gesellschaftern von Personengesellschaften vor und wird in einer eigenen Sonderbilanz ausgewiesen.³²⁸ Beispielsweise kann es sich dabei um ein Grundstück handeln, das der Gesellschafter an seine Personengesellschaft vermietet. Dieses Sonderbetriebsvermögen wird im Zuge der Optionsausübung nicht zum Betriebsvermögen der fiktiven Kapitalgesellschaft gezählt, sondern als entnommen angesehen.³²⁹ Durch die Entnahme werden die stillen Reserven des Sonderbetriebsvermögens aufgedeckt und besteuert. Das kann vor allem bei größeren Beteiligungen und Liegenschaften des Sonderbetriebsvermögens zu einer großen steuerlichen Belastung führen und die Option eventuell unattraktiv machen. Die Steuerlast kann jedoch auf zehn Jahre verteilt werden, womit eine zu hohe einmalige Steuerlast vermieden werden soll.³³⁰ Durch die Entnahme des Sonderbetriebsvermögens sollen grundsätzlich Probleme bei der Ermittlung des Gewinnes der Kapitalgesellschaft vermieden werden. Sind in der Personengesellschaft auch Ergänzungsbilanzen vorhanden, werden durch diese die fiktiven Anschaffungskosten der Kapitalanteile erhöht oder verringert.³³¹ Wird zu einem späteren Zeitpunkt wieder rückoptiert, müssen die Werte der Ergänzungsbilanzen wieder auf die entsprechenden Wirtschaftsgüter aufgeteilt werden.³³²

³²⁷ Vgl. *Tumpel*, SWK 2000, 82.

³²⁸ Vgl. *Doralt* (2013) 75.

³²⁹ Vgl. *Schmidt*, RdW 2000, 114.

³³⁰ Vgl. Vgl. *Seibt*, DStR 2000, 826.

³³¹ Vgl. *Tumpel*, SWK 2000, 82.

³³² Vgl. § 4a Abs 3 KStG-E.

Bei Personengesellschaften werden üblicherweise mehrere Kapitalkonten geführt, die sich in fixe und variable Konten aufgliedern. Da durch die fiktive Umgründung jedoch die Regeln für Kapitalgesellschaften angewendet werden müssen, ist bei Ausübung der Option ein einheitliches Kapitalkonto zu führen, das mehrere Untergliederungen aufweist. Das Kapital einer Kapitalgesellschaft ist in gezeichnetes Kapital, Kapitalrücklage, Gewinnrücklage, Gewinn- oder Verlustvortrag und Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag zu unterteilen. Aus diesem Grund müssen die einzelnen Konten der Gesellschafter der Personengesellschaft zu einem steuerlichen Kapitalkonto zusammengefasst werden.³³³

5.2.4 Leistungsbeziehungen

Wie bereits mehrfach erwähnt, wird das Personenunternehmen aus steuerrechtlicher Sicht nach der Option als Kapitalgesellschaft angesehen und muss steuerlich auch als solche behandelt werden. Zivilrechtlich besteht weiterhin eine typische Personengesellschaft bzw. ein Einzelunternehmen.³³⁴ Eine weitere Auswirkung die sich durch die Behandlung als Kapitalgesellschaft ergibt, ist die steuerliche Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen den Gesellschaftern und der Kapitalgesellschaft.³³⁵ Durch Ausübung der Option und in Folge der fiktiven Umwandlung wird das bei Kapitalgesellschaften typische Trennungsprinzip auf die optierende Gesellschaft angewendet. Bei Personengesellschaften können die Rechtsbeziehungen zwischen den Gesellschaftern und der fiktiven Kapitalgesellschaft ohne Einschränkung anerkannt werden. Zwar ist dies bei Einzelunternehmen auch möglich, bedarf aber gewisser steuerlicher Sonderbestimmungen, da aus zivilrechtlicher Sicht ein „Selbstkontrahierungsverbot“ besteht.³³⁶ Die klassischerweise geltenden Bestimmungen über die verdeckte Gewinnausschüttung gelten selbstverständlich auch für optierende Unternehmen. Aus diesem Grund müssen gewisse Bestimmungen eingehalten werden, damit die Leistungsbeziehungen tatsächlich steuerlich anerkannt werden. Die Leistungsbeziehung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft muss schon vorher „klar und eindeutig formuliert und schriftlich festgehalten werden“. Bevor die Durchführung des Leistungsaustausches tatsächlich stattfindet muss das zuständige Finanzamt darüber informiert werden, was durch Vorlage der schriftlichen Vereinbarung erfolgen kann. Dadurch soll dem Umstand Rechnung getragen werden, dass solche Leistungsbeziehungen

³³³ Vgl. § 4a Abs 3 KStG-E.

³³⁴ Vgl. Brühler Empfehlung 1999, o.S.

³³⁵ Vgl. *Tumpel*, SWK 2000, 81f.

³³⁶ Vgl. *Schaumburg* in o.V. (1999) 79.

zivilrechtlich bei Personenunternehmen nicht gültig zustande kommen können.³³⁷ Die steuerliche Anerkennung von Leistungsbeziehung führt dazu, dass die Ausgaben, die im Zusammenhang mit der Leistungsbeziehung stehen, bei der Gesellschaft Betriebsausgaben darstellen und somit Gewinn mindernd berücksichtigt werden können.³³⁸ An dieser Stelle sei noch einmal wiederholt, dass solche Leistungsbeziehungen steuerlich grundsätzlich nur dann anerkannt werden, wenn sie fremdüblich gestaltet sind, also so als würde die Gesellschaft einen Vertrag mit einem Dritten abschließen.³³⁹ Wird die Geschäftsbeziehung aufgrund von zu hohen bzw. zu niedrigen finanziellen Konditionen als fremdunüblich angesehen, dann ist durch eine Übervorteilung der Gesellschafter von einer verdeckten Gewinnausschüttung in Höhe des fremdunüblichen Teils auszugehen, der dann wie eine offene Ausschüttung zu behandeln ist.³⁴⁰ Das bedeutet, dass sie den steuerpflichtigen Gewinn der Gesellschaft nicht schmälern und beim empfangenden Gesellschafter zu versteuern sind.³⁴¹

5.2.5 Entnahmen und Einlagen

Grundsätzlich versteht man unter Entnahmen alle nicht betrieblich veranlassten Entnahmen aus dem Betriebsvermögen eines Unternehmens durch einen Gesellschafter. Dabei kann es sich um die Entnahme von Bargeld, Waren oder anderen Wirtschaftsgütern handeln. Auch die private Nutzung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens wird als Entnahme angesehen.³⁴² Durch private Entnahmen wird das Betriebsvermögen gemindert, was theoretisch dazu führen würde, dass der Gewinn gemindert wird und somit auch die Steuerlast. Als Einlagen definiert § 4 Abs 1 EStG „alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich“. Gemäß § 4 Abs 1 EStG wird der Gewinn jedoch durch Entnahmen nicht geschmälert und durch Einlagen nicht erhöht. Also sind bei der Berechnung des Gewinnes Entnahmen immer hinzuzurechnen und Einlagen immer abzuziehen.³⁴³ Gemäß § 4a Abs 4 KStG-E werden Entnahmen nach der Option wie Gewinnausschüttungen besteuert und die KEST wird nach den allgemeinen Grundsätzen einbehalten, außer es handelt sich bei der Entnahme um eine Herabsetzung des Kapitals. In diesem Fall wäre der Betrag beim

³³⁷ Vgl. § 4a Abs 2 KStG-E.

³³⁸ Vgl. *Seibt*, DStR 2000, 827.

³³⁹ Vgl. *Wala/Szauer*, taxlex 2006, o.S.

³⁴⁰ Vgl. KStR 2013, Rz 650.

³⁴¹ Vgl. *Wala/Szauer*, taxlex 2006, o.S.

³⁴² Vgl. EStR 2000, Rz 435.

³⁴³ Vgl. *Doralt* (2013) 40.

Gesellschafter von den Anschaffungskosten der Beteiligung in Abzug zu bringen und dadurch steuerneutral. Einlagen müssen gemäß § 4a Abs 4 KStG-E auf einem steuerlichen Einlagekonto erfasst werden und dadurch kommt es zu einer Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung an der fiktiven Kapitalgesellschaft. Würde man Einlagen beispielsweise als Rückzahlung von Entnahmen ansehen, könnten „Einlagen zum Ausgleich von Entnahmen kurz vor Ende des Jahres geleistet und zu Anfang des nächsten Jahres wieder entnommen werden“. Entnahmen von Wirtschaftsgütern für Konsumzwecke könnten durch die Einlage von privaten Gütern wieder ausgeglichen werden, wodurch sich aufgrund reiner Vermögensumschichtungen für einige Zeit die Besteuerung von Gewinnausschüttungen unterbinden ließe. Das soll natürlich durch die entsprechenden gesetzlichen Vorschriften vermieden werden.³⁴⁴

5.2.6 Formale und zeitliche Rahmenbedingungen

Die Option zur Körperschaftsteuer wird durch einen formlosen Antrag der Gesellschafter beim zuständigen Finanzamt beantragt. Der Antrag bedarf keiner speziellen Annahme und auch keines Feststellungsbescheides. Wird die Option für mehrere Betriebe beantragt, so ist für jeden Betrieb ein gesonderter Antrag zu stellen. Ausländische natürliche Personen und Gesellschafter von Personengesellschaften, die in Deutschland nur beschränkt steuerpflichtig sind, haben ebenfalls das Recht, mit ihren Betriebstätten im Inland zur Körperschaftsteuer zu optieren.³⁴⁵ Grundsätzlich bleibt die örtliche Zuständigkeit nach der Option beim selben Finanzamt, das auch vor der Option für das Personenunternehmen zuständig war. Auch im Falle einer Rückoption ändert sich nichts an der Zuständigkeit des Finanzamts.³⁴⁶ Die Option soll am Beginn des Wirtschaftsjahres ausgeübt werden, egal ob es sich um ein abweichendes Wirtschaftsjahr handelt oder nicht. Da der Wechsel zur Körperschaftsteuer durch die Option für Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit relativ großem Aufwand verbunden sein kann, beispielsweise durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart und der Berechnung eines Übergangsergebnisses, sollte der Optionszeitraum zumindest fünf Jahre betragen. So lautet zumindest die Empfehlung. Kommt es während der Optionsphase zu einer Veräußerung des Betriebes, also werden die fiktiven Kapitalanteile veräußert, so ist der Gewinn als

³⁴⁴ Vgl. Brühler Empfehlung 1999, o.S.

³⁴⁵ Vgl. *Seibt*, DStR 2000, 825.

³⁴⁶ Vgl. § 4a Abs 1 KStG-E.

Veräußerungsgewinn gemäß § 16 dEStG (deutsches Einkommensteuergesetz) zu qualifizieren und die Buchwerte werden den Anschaffungskosten zugrunde gelegt.³⁴⁷

5.2.7 Ende der Option

Aus § 4a Abs 1 KStG-E geht hervor, dass eine Rückoption auf jeden Fall ohne Sperrfrist möglich ist und somit der „Wiedereintritt in die Besteuerung nach dem Einkommensteuergesetz“ jeder Zeit erfolgen kann (zumindest nach Ablauf eines Jahres in der Option). In § 4a Abs 1 KStG-E ist nämlich weiters geregelt, dass der Antrag auf Option unwiderruflich ist und deshalb auch nicht im Rahmen eines Rechtsmittelverfahrens oder im Zuge einer Steuerbescheid-Änderung zurückgezogen werden kann. Wird der Betrieb während der Option verkauft, so ist auch der Rechtsnachfolger an den Options-Antrag gebunden. Der Betrieb wird so lange nach dem Körperschaftsteuergesetz behandelt und besteuert, bis der Erwerber eine Rückoption und damit eine Besteuerung nach dem Einkommensteuergesetz beantragt.³⁴⁸ Man geht davon aus, dass das Abgeben einer Steuererklärung, aus der die Rückoption ersichtlich ist, ausreichend ist, um eine Rückoption einzuleiten.³⁴⁹ Im Zusammenhang mit der Rückoption spricht man auch vom Ende der Option. Die steuerlichen Auswirkungen bei der Beendigung der Körperschaftsteuroption richten sich wie die steuerliche Behandlung bei Eintritt in die Option nach den Regelungen des UmwStG. Relevant sind nach deutschem Recht die §§ 14 und 9 UmwStG. § 14 UmwStG regelt den Formwechsel von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften und § 9 UmwStG regelt den Übergang von Vermögen auf natürliche Personen. Sind bei der fiktiven Rückumwandlung Gewinne vorhanden, so gelten diese als ausgeschüttet und müssen versteuert werden. Weiters werden die Wirtschaftsgüter, die im Privatvermögen der Gesellschafter stehen und der Gesellschaft vermietet oder sonst wie zur Nutzung überlassen wurden, wieder zu Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter. Diese Wirtschaftsgüter sind grundsätzlich mit ihrem Teilwert zu bewerten.³⁵⁰ Sonst gilt grundsätzlich Buchwertfortführung. Gemäß § 4a Abs 5 KStG-E kann für die Rückoption als Stichtag für die steuerliche Übertragung des Vermögens ein Bilanzstichtag gewählt werden, der bis zu acht Monate zurückliegen kann. Wurde bei Eintritt in die Option Sonderbetriebsvermögen entnommen und die stillen Reserven durch die Aufdeckung steuerpflichtig, ist im Falle der

³⁴⁷ Vgl. Brühler Empfehlung 1999, o.S.

³⁴⁸ Vgl. § 4a Abs 1 KStG-E.

³⁴⁹ Vgl. *Seibt*, DStR 2000, 825.

³⁵⁰ Vgl. Brühler Empfehlung 1999, o.S.

Rückoption die gesamte Steuerlast fällig, wenn sie noch nicht geleistet wurde. Grundsätzlich darf die auf die stillen Reserven des Sonderbetriebsvermögens fallende Steuerschuld auf zehn Jahre verteilt werde. Kommt es aber beispielsweise schon nach Ablauf von fünf Jahren zur Rückoption, wird die Steuerlast auf einmal fällig. Anders als bei der fiktiven Umwandlung zur Körperschaft ist ein Übergangsgewinn bei Körperschaften nicht steuerpflichtig. Das bedeutet, dass bei einer Rückoption kein steuerpflichtiges Übergangsergebnis entsteht. Für die Verluste, die durch die Optionsausübung untergegangen sind, werden keine besonderen Regelungen genannt, daher geht man davon aus, dass diese Verluste im Zuge der Rückoption nicht wieder aufleben. Darüber hinaus wird davon ausgegangen, dass Verluste, die während der Zeit der Option erwirtschaftet aber noch nicht verrechnet wurden, bei einer Rückoption untergehen.³⁵¹

Da bei der Rückoption aus der fiktiven Kapitalgesellschaft durch eine fiktive Umwandlung wieder eine Personengesellschaft bzw. ein Einzelunternehmen wird, kann meiner Meinung nach die Umwandlung nach österreichischem Recht, die in Kapitel 3.4.4 genauer untersucht wurde, herangezogen werden, um die Folgen einer solchen Rückoption aus österreichischer Sicht darzustellen.

5.2.8 Andere rechtliche Auswirkungen

Neben den ertragsteuerlichen Folgen der Körperschaftsteuroption werden auch andere steuerliche Aspekte in der Brühler Empfehlung kurz angeschnitten. Aus § 4a Abs 5 KStG-E geht hervor, dass weder durch die Option, noch durch die Rückoption grunderwerbsteuerliche Vorgänge ausgelöst werden. Für Personengesellschaften fällt daher mit der Option zur Körperschaftsteuer keine Grunderwerbsteuer an. Da bei einer formwechselnden Umwandlung kein Wechsel des Rechtsträgers stattfindet, sind diese auch nicht grunderwerbsteuerpflichtig. Konsequenterweise muss dies für Einzelunternehmer aus Gründen der Gleichbehandlung auch gelten, sonst würden Einzelunternehmen sowohl bei Eintritt in die Option als auch bei Austritt aus der Option steuerlich belastet werden. „Für Zwecke der Schenkungs- und Erbschaftsteuer wird die Beteiligung an dem Betrieb wie ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft behandelt“. Das geht ebenfalls aus § 4a Abs 5 KStG-E hervor. Bezüglich der Erbschaftsteuer bezieht sich die Brühler Empfehlung auf die Steuerbefreiung für Anteile an Kapitalgesellschaften gemäß § 13a des deutschen Erbschaftsteuer- und

³⁵¹ Vgl. *Seibt*, DStR 2000, 827f.

Schenkungssteuergesetzes (ErbStG).³⁵² Während in der Brühler Empfehlung und im StSenkG die steuerlichen Fragen der Körperschaftsteuroption zumindest oberflächlich weitgehend behandelt werden, wird auf die gesellschaftsrechtlichen Aspekte des Optionsmodells nicht ausreichend eingegangen. Voraussetzungen und Folgen im Zusammenhang mit dem Antrag auf Option bzw. auf Rückoption sind auf gesellschaftsrechtlicher Ebene nicht eindeutig geklärt. Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass es sich bei dem Optionsantrag um ein Grundlagengeschäft handelt, für das ein Gesellschafterbeschluss erforderlich ist. In der Regel sieht das Gesetz für solche Beschlüsse Einstimmigkeit vor, wenn nicht im Gesellschaftsvertrag beispielsweise Dreiviertelmehrheit als ausreichend festgelegt wird. Es ist daher schon beim Antrag auf Option zu klären, ob Einstimmigkeit verlangt wird oder nicht. Weiters muss man sich darüber Gedanken machen, ob den Mitunternehmern einer Personengesellschaft Ausgleichsansprüche zugesichert werden sollten, wenn in Folge der fiktiven Umgründung bei der Option Ergänzungsbilanzen untergehen und Sonderbetriebsvermögen besteuert werden muss. Den Gesellschaftern sollten ihnen aus der Option erwachsende Nachteile auf irgendeine Art und Weise abgegolten werden. Allgemein empfiehlt sich die Festlegung genauer, die Option betreffende Regelungen im Gesellschaftsvertrag, damit Unsicherheiten oder Nachteile für die Gesellschafter weitestgehend ausgeschlossen werden können.³⁵³

5.2.9 Kritik

Das Besteuerungsmodell der Brühler Empfehlung, wodurch Einzelunternehmen und Personengesellschaften sich wie Kapitalgesellschaftern behandeln und mit Körperschaftsteuer besteuern lassen können, wurde in der Literatur nicht nur positiv aufgenommen. Trotz der Annäherung an eine rechtsformneutrale Besteuerung durch dieses Modell, was ja grundsätzlich zu begrüßen wäre, werden zahlreiche Nachteile genannt, die eher gegen die Einführung eines solchen Systems sprechen. Grundsätzlich geht es ja darum, dass unternehmerisch tätige Personen, egal in welcher Rechtsform sie sich zusammenschließen um ihren Betrieb zu betreiben, steuerlich fair und unabhängig vom zivilrechtlichen Erscheinungsbild behandelt werden sollen. Der Gesetzgeber will dadurch vor allem KMUs steuerlich entlasten bzw. die Belastung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften so gut es geht in Einklang bringen. Da vor allem im europäischen Wirtschaftsraum KMUs ein

³⁵² Vgl. Brühler Empfehlung 1999, o.S.

³⁵³ Vgl. *Seibt*, DStR 2000, 828 und 834.

großes Gewicht zukommt, wird gefordert, die steuerliche Behandlung für solche Unternehmen, die oft als Personenunternehmen auftreten, zu reformieren.³⁵⁴ Es wird bezweifelt, dass dies durch das Optionsmodell der Brühler Empfehlung gelingen kann. Es wird zwar anerkannt, dass eine Option für Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer ein Schritt in die Richtung einer neutralen Unternehmensbesteuerung ist und auch für Österreich im Rahmen einer Reform überlegt werden sollte,³⁵⁵ aber gerade kleine Unternehmen profitieren nicht von einer derartigen Regelung. In der Brühler Empfehlung selbst werden einige Einwände gegen das Optionsmodell vorgebracht. Als größter Kritikpunkt gegen das Optionsmodell wird hervorgebracht, dass kleinere und ertragsschwache Betriebe nicht von einer Option zur Körperschaftsteuer profitieren. Die grundsätzlich geforderte Entlastung von KMUs bzw. kleineren Personenunternehmen kann nicht erreicht werden, weil das Modell zu keiner Entlastung für diese Betriebe führt. Personenunternehmen mit niedrigen Erträgen werden ohnehin niedrig besteuert und sind daher nicht motiviert, durch die Option zur Körperschaftsteuer zu wechseln und den damit zusammenhängenden Aufwand in Kauf zu nehmen. Berechnungen zeigen, dass sich die Option erst ab einem Gewinn von etwa 100.000 DM bis 150.000 DM (Deutsche Mark) entlastend auswirkt. Für Unternehmen mit kleineren Gewinnen müssten zusätzliche entlastende Maßnahmen eingeführt werden.³⁵⁶ Darüber hinaus wird auch die zusätzliche Belastung durch administrative Anpassungen im Rahmen der Option kritisiert. Auch hier sind kleine Unternehmen wieder benachteiligt, weil sich durch den Mehraufwand die Option eventuell gar nicht mehr lohnt und daher eine Besteuerung nach dem Körperschaftsteuersystem nicht mehr sinnvoll erscheint. Ein Wechsel der Gewinnermittlungsart, die Einführung einer doppelten Buchhaltung und die Erstellung eines Jahresabschlusses kann für einen kleinen Einzelunternehmer eine erhebliche finanzielle Belastung bedeuten. Allgemein lässt sich sagen, dass die Option zur Körperschaftsteuer in der Version der Brühler Empfehlung vor allem für große Unternehmen mit hohen Gewinnen profitabel erscheint.³⁵⁷ Als ein weiterer Nachteil wird genannt, dass die Option zur Körperschaftsteuer bei Personengesellschaften nur von allen Mitunternehmern einheitlich ausgeübt werden kann. Dadurch wird eine mittelfristige Prognose der Gewinnentwicklung abverlangt, um zu entscheiden, ob die Option gewählt werden soll oder nicht. Dem Problem, dass einzelne Mitunternehmer durch die Option benachteiligt werden können, wird nicht

³⁵⁴ Vgl. Empfehlung der Kommission vom 25. Mai 1994, o.S.

³⁵⁵ Vgl. *Tumpel*, SWK 2000, 82.

³⁵⁶ Vgl. Brühler Empfehlung 1999, o.S.

³⁵⁷ Vgl. *Wolter* (2000) 24ff.

Rechnung getragen. Es ist nicht möglich, dass nur ausgewählte Mitunternehmer optieren und die anderen nicht.³⁵⁸ Es kann also zu Streitigkeiten unter den Gesellschaftern kommen, wenn die Option für manche Gesellschafter Nachteile mit sich bringt. Dies kann vor allem dann der Fall sein, wenn manche Mitunternehmer auf eine Gewinnausschüttung angewiesen sind während andere ihren Lebensunterhalt vielleicht durch zusätzliche Einkunftsquellen bestreiten können. Es wird auch kritisiert, dass einerseits die thesaurierten Gewinne von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften gleich behandelt werden (sollen), aber im Falle der Ausschüttung immer noch eine rechtsformspezifische Ungleichheit besteht. So kann im Grunde wieder nicht von einer komplett rechtsformneutralen Besteuerung gesprochen werden.³⁵⁹

Zusammengefasst lässt sich festhalten, dass die Option für Personenunternehmen zur Körperschaftsteuer (in der Ausgestaltung der Brühler Empfehlung) zwar im Grunde eine Möglichkeit der Annäherung an eine rechtsformneutrale Besteuerung ist, aber aufgrund vieler Kritikpunkte nicht das beste Mittel, um dies zu erreichen. Mitunternehmer können nur gemeinsam optieren und für kleine Unternehmen mit niedrigen Gewinnen ist die Option nicht als vorteilhaft anzusehen.³⁶⁰

5.3 Auswirkungen eines Optionsmodells für Österreich

In der Literatur werden sowohl Vorteile als auch Nachteile der Option für Personenunternehmen zur Körperschaftsteuer diskutiert. Allerdings wurde bis heute weder in Deutschland noch in Österreich ein derartiges Optionsmodell eingeführt. Durch die Reformen der letzten Jahre wurden Schritte in Richtung rechtsformneutralere Besteuerung gesetzt, wobei aber der Dualismus der Unternehmensbesteuerung in Österreich und Deutschland immer noch besteht. Meiner Meinung nach ist das Optionsmodell der Brühler Empfehlung ein guter Ansatzpunkt für eine Reform der Unternehmensbesteuerung, allerdings müssten aber mehr spezifische Regelungen und Rahmenbedingungen geschaffen werden, um die Einführung eines solchen Modells zu erleichtern. Fraglich ist jedoch, ob das Steuersystem durch die Einführung einer Option nicht nur unnötig verkompliziert werden würde, was als Nachteil gesehen werden könnte. Im Grunde wird von den meisten Interessensgruppen doch

³⁵⁸ Vgl. Brühler Empfehlung 1999, o.S.

³⁵⁹ Vgl. Reiß, DStR 1999, 2012f.

³⁶⁰ Vgl. Schaumburg in o.V. (1999) 80.

eher eine Vereinfachung des Systems verlangt. Wie bereits erwähnt, gibt es aktuell weder in Österreich noch in Deutschland eine Option für Personenunternehmen sich wie Kapitalgesellschaften besteuern zu lassen. Blickt man über die Landesgrenzen hinaus, findet man sehr wohl andere Besteuerungssysteme. Gerade die Besteuerung von Personenunternehmen ist innerhalb der EU und auch darüber hinaus nicht einheitlich geregelt. Die Annäherung an eine rechtsformunabhängige Besteuerung erfolgt in den unterschiedlichsten Ländern auf unterschiedliche Arten.³⁶¹ Das Optionsmodell der Brühler Empfehlung könnte grundsätzlich als Basis für eine Reform der Unternehmensbesteuerung in Österreich dienen, allerdings können auch die Steuersysteme anderer Länder als Vorbilder herangezogen werden.

Der allgemeine Trend innerhalb der EU geht immer weiter in Richtung rechtsformneutrale Besteuerung von Unternehmen. Eine rechtsformneutrale Besteuerung soll im Ergebnis dazu beitragen, dass unterschiedlich organisierte Unternehmen nicht aufgrund ihrer Rechtsform steuerliche schlechter oder besser gestellt werden, weil sich das wiederum negativ auf den Wettbewerb auswirken kann.³⁶² Mit der Einführung eines Optionsmodells in Österreich könnte ein großer Schritt in Richtung rechtsformneutrale Besteuerung unternommen werden, wobei eine so umfassende Reform der Unternehmensbesteuerung eine große Herausforderung für den Gesetzgeber und für viele Interessengruppen darstellen würde und vermutlich nicht mit einem einzigen Schritt umzusetzen wäre. Dennoch kann durch ein Optionsmodell die Flexibilität der Unternehmen im Rahmen der Wahl der optimalen Rechtsform gesteigert werden, ohne das es auf lange Sicht gesehen zu hohe Steuerausfälle kommen würde. Weiters könnten die negativen Aspekte eines Rechtsformwechsels damit beseitigt werden.³⁶³ Unternehmen müssten nicht mehr ihre betriebswirtschaftlich gewünschte Rechtsform zugunsten steuerlicher Vorteilen aufgeben.³⁶⁴ Darüber hinaus könnte für einige Berufsgruppen (Freiberufler) eine von der Rechtsform unabhängige, steuerlich neutrale Situation geschaffen werden, für die momentan die Ausübung des Berufs in Form einer Kapitalgesellschaft und somit die Besteuerung mit Körperschaftsteuer gar nicht möglich wäre. Für viele kleine Unternehmen ist es auch faktisch gar nicht möglich eine Kapitalgesellschaft zu betreiben. Auch für solche Betriebe wäre die Einführung eines Optionsmodells in Österreich vorteilhaft

³⁶¹ Vgl. *Hey/Bauersfeld*, IStR 2005, 649.

³⁶² Vgl. *Heinold* in *Altenburger et al* (2000) 77 zitiert nach *Kanduth-Kristen* (2007) 12.

³⁶³ Vgl. *Tumpel*, SWK 2000, 82.

³⁶⁴ Vgl. *Wala/Szauer*, taxlex 2006, o.S.

weil sie dadurch frei wählen könnten, ob sie mit Einkommensteuer oder mit Körperschaftsteuer besteuert werden wollen ohne, dass dadurch gleich die Rechtsform geändert werden müsste. Durch die Einführung einer Option für Personenunternehmen zur Körperschaftsteuer würde Österreich dem allgemeinen EU Trend folgen und könnte dadurch vor allem KMUs wirtschaftlich stärken wodurch sich mittelbar auch positive Auswirkungen auf den Staatshaushalt ergeben würden. Wie im vorangegangenen Kapitel beschrieben, sind Kritiker jedoch der Meinung, dass das Optionsmodell in der Form der Brühler Empfehlung keine tatsächliche Entlastung für kleine Unternehmen bringt. Es würden also wohl eher mittlere und größere Personenunternehmen von der Option profitieren, es sei denn, es würden gezielte Regelungen hinzukommen, die für kleine Unternehmen Entlastung bewirken. Auf längere Sicht gesehen würde sich ein Optionsmodell auch nicht unbedingt negativ auf den Fiskus auswirken, wie das zum Teil erwartet wird. Darüber hinaus könnte durch die Einführung eines Optionsmodells in Österreich ein wichtiger „Beitrag zur Steuergerechtigkeit“ geleistet werden.³⁶⁵ Die gewonnenen Erkenntnisse bzw. Vor- und Nachteile eines Optionsmodells für Österreich lassen sich wie folgt zusammenfassen:

Vorteile:

- Flexibilität von Unternehmen bei der Rechtsformwahl
- Entlastung bzw. Förderung von KMUs
- Mehr Steuergerechtigkeit und „steuerliche Wettbewerbsneutralität“³⁶⁶
- Wegfall von Rechtsformwechseln aufgrund steuerlicher Optimierung
- Annäherung an den EU Trend

Nachteile:

- Verkomplizierung des Steuersystems durch mögliches hin- und her wechseln der Unternehmen in und aus der Option
- Komplexere Sachverhalte für Steuerberater
- Vorübergehende Einbußen beim Steueraufkommen
- Keine Entlastung für kleine Unternehmen (wenn nicht spezielle Regelungen für solche hinzukommen)
- Mitunternehmer können die Option nur einheitlich ausüben

³⁶⁵ Vgl. *Rief*, *ecolex* 1995, o.S.

³⁶⁶ Vgl. *Tipke* (1993) 1032, zitiert nach *Kanduth-Kristen* (2007) 15.

6 Resümee und Ausblick

Seit der Brühler Empfehlung sind 14 Jahre vergangen. Zwar gab es in diesen 14 Jahren sowohl in Deutschland als auch in Österreich einige Reformen im Bereich der Unternehmensbesteuerung, allerdings wurde in keinem der beiden Länder eine Option für Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer umgesetzt. Österreich hat sich, beispielsweise mit dem Gewinnfreibetrag für natürliche Personen, einer anderen Alternative bedient, um natürliche Personen bzw. Personenunternehmen steuerlich zu entlasten. Auch Deutschland hat im Rahmen kleinerer und größerer Reformen Schritte in Richtung rechtsformneutrale Besteuerung unternommen, ohne ein Optionsmodell zu implementieren.

Insgesamt kann man zusammenfassen, dass das Optionsmodell der Brühler Empfehlung grundsätzlich zwar ein schönes Besteuerungsmodell darstellt und auf eine rechtsformunabhängige Besteuerung von Unternehmen abzielt, dieses Ziel jedoch nicht unbedingt erreicht. Kritisiert wird vor allem, dass gerade KMUs mit niedrigen Gewinnen nicht vom Optionsmodell profitieren. Dabei sollten doch ebendiese Unternehmen entlastet werden. Der mit der Ausübung der Option verbundene hohe Aufwand ist für kleine Unternehmen nicht zu tragen und führt daher erst recht zu einer Benachteiligung von KMUs in Form von Personenunternehmen. Andererseits wird kritisiert, dass zu wenig detaillierte gesellschaftsrechtliche Regelungen im Zusammenhang mit der Option überlegt wurden. Sollte irgendwann doch noch ein Optionsmodell eingeführt werden, müssten in dem Bereich konkretere Regelungen formuliert werden.

Schaut man sich andere Besteuerungssysteme genauer an, sieht man sehr wohl, dass es funktionierende Optionsmodelle gibt. So etwa in Frankreich und in den USA. Allerdings sind die gesellschaftsrechtlichen Kriterien in diesen Ländern nicht ganz mit jenen österreichischer Unternehmen vergleichbar. Dennoch könnten diese Besteuerungssysteme grundsätzlich als Vorbild für Österreich dienen. Es bleibt jedoch offen, ob im Rahmen einer weiteren Reform der Unternehmensbesteuerung in Österreich ein ähnliches Optionsmodell eingeführt wird. Bis dato wurden vom Gesetzgeber andere Maßnahmen eingesetzt, um die Steuerbelastung unterschiedlicher Rechtsformen einander anzugleichen.

Die aktuellen Entwicklungen in Österreich im Bereich der Unternehmensbesteuerung werden momentan durch das Abgabenänderungsgesetz 2014 (AbgÄG 2014) berührt. Durch das AbgÄG 2014 werden einige Änderungen im EStG und auch im KStG vorgenommen, wodurch sich für Unternehmen einige Neuerungen ergeben werden. Durch Artikel 1 des AbgÄG 2014 wird § 2 Abs 2b EStG aus dem Gesetz gestrichen. In den Erläuterungen zur Gesetzesänderung ist Folgendes zu lesen: „Zur Vereinfachung und steuerlichen Entlastung soll die Begrenzung für die Verrechnung und den Abzug von Verlusten aus Vorjahren (Verrechnungs- und Vortragsgrenze) bei der Ermittlung des Einkommens entfallen“.³⁶⁷

Die zuvor geltende 75% Verrechnungs- und Vortragsgrenze wird somit aufgehoben und Verluste können ab der Veranlagung 2013 von natürlichen Personen im Rahmen ihrer Einkommensermittlung in voller Höhe vorgetragen und verrechnet werden. Für Körperschaften wurde die Vortrags- und Verrechnungsgrenze nicht aufgehoben, was im Grunde zu einer weiteren Ungleichbehandlung im Bereich der Unternehmensbesteuerung führt. Laut Professor Reinhold Beiser entspricht der Entfall der Verrechnungs- und Vortragsgrenze „dem objektiven Nettoprinzip und dem Leistungsfähigkeitsprinzip“ und ist daher durchaus eine willkommene Maßnahme.³⁶⁸ In einer Stellungnahme der Wirtschaftskammer Österreich (WKO) ist zu lesen, dass der Wegfall der Vortrags- und Verrechnungsgrenze für natürliche Personen zwar zu begrüßen ist, weil dadurch eine „Verwaltungsvereinfachung“ geschaffen werden kann, dennoch wird gefordert diese Grenzen auch für Körperschaften zu streichen und somit auch für Körperschaften eine Erleichterung zu schaffen.³⁶⁹ In einer Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (KWT) wird der Wegfall der Grenzen ebenfalls als positiv angesehen, gleichzeitig wird auch kritisiert, dass für Körperschaften die Grenzen weiterhin bestehen bleiben. Aus der Stellungnahme geht hervor, dass es keine „sachliche Rechtfertigung“ dafür gibt, dass Körperschaften nicht von dieser Vereinfachung profitieren sollten. Da als Ziel dieser Maßnahme die „Senkung der Verwaltungskosten von Unternehmen“ genannt wird, sollten auch als Körperschaft organisierte Unternehmen in den Genuss dieser Vorteile kommen. „Steuergerechtigkeit“ wird mit dieser neuen Regelung nicht erreicht.³⁷⁰

³⁶⁷ BMF - Erläuterungen zur Regierungsvorlage des AbgÄG 2014.

³⁶⁸ Vgl. Stellungnahme von Prof. Beiser zum Begutachtungsentwurf eines AbgÄG 2014.

³⁶⁹ Vgl. Stellungnahme der WKO zum Begutachtungsentwurf eines AbgÄG 2014.

³⁷⁰ Vgl. Stellungnahme der KWT zum Begutachtungsentwurf eines AbgÄG 2014.

Abschließend lässt sich zusammenfassen, dass durch die aktuellen Änderungen im Bereich der Unternehmensbesteuerung durch das AbgÄG 2014 zwar Maßnahmen für die Vereinfachung des Systems getroffen werden und dass natürlichen Personen Erleichterungen eingeräumt werden, aber keine Maßnahmen in Richtung rechtsformneutrale Besteuerung unternommen werden. Durch den Entfall der Vortrags- und Verrechnungsgrenzen für natürliche Personen, nicht aber für Körperschaften, wird eher wieder mehr Ungleichheit zwischen der Besteuerung von natürlichen und juristischen Personen erwirkt, als dass eine Annäherung passiert. Es bleibt also weiter abzuwarten, ob und wann in Österreich neue Maßnahmen in Bezug auf eine rechtsformneutrale Besteuerung getroffen werden und ob in Zukunft eine Option für Personenunternehmen zur Körperschaftsteuer in Österreich eingeführt werden wird oder nicht.

Literaturverzeichnis

Appl, C.: Unternehmens- und Gesellschaftsrecht – Offene Gesellschaft, in: *Bergmann/Ratka:* Handbuch Personengesellschaften, Wien 2011.

Baldauf, A./Kanduth-Kristen, S./Laudacher, M./Lenneis, C./Marschner, E.: Einkommensteuergesetz 2013, 6., erweiterte Auflage, Wien 2013.

Beiser, R.: Steuern – Ein systematischer Grundriss, 7., überarbeitete Auflage, Wien 2009.

Bendlinger S.: Steueroasen und Offshore-Strukturen – Möglichkeiten und Grenzen Internationaler Steuerplanung, Wien 2013.

Bericht der Expertenkommission rechtsformneutrale Besteuerung (ERU) – erstattet dem Eidgenössischen Finanzdepartement, Bern 2001.

Bertl, R./Fraberger F.: Rechtsformwahl als betriebswirtschaftliches Entscheidungsproblem, in *Bertl et al:* Handbuch der österreichischen Steuerlehre Band III – Gründung, Umgründung und Beendigung von Unternehmen, 2., aktualisierte Auflage, Wien 2010.

Birnbauer, W./Sigmund-Akhavan Aghdam, J.: Unternehmensbesteuerung und Rechtsformwahl- Grundlagen und Praxisbeispiele, 1. Auflage, Wien 2006.

BMF Deutschland: Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2012, Ausgabe 2013, Rechtsstand zum 31.12.2012.

Brühler Empfehlung zur Reform der Unternehmensbesteuerung - Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung eingesetzt vom Bundesministerium für Finanzen, 1999.

Chandihok, A./Ratka, T.: Unternehmens- und Gesellschaftsrecht – Einleitung, in: *Bergmann/Ratka:* Handbuch Personengesellschaften, Wien 2011.

Damböck, A./Galla, H./Nowotny, C.: Verrechnungspreisrichtlinien – Praxiskommentar, Wien 2012.

Djanani, C./Kapferer, A.: Umwandlung von Kapitalgesellschaften (Art II UmgrStG), in *Bertl et al:* Handbuch der österreichischen Steuerlehre Band III – Gründung, Umgründung und Beendigung von Unternehmen, 2., aktualisierte Auflage, Wien 2010.

Doralt, W./Ruppe, H.G.: Grundriss des österreichischen Steuerrechts Band I – Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umgründungsteuergesetz, Internationales Steuerrecht, Wien 2013.

Doralt, W.: Steuerrecht 2013/2014 – Ein systematischer Überblick, 15. Auflage, Wien 2013.

Dörfler, H./Graf, R./Reichl, A.: Die geplante Besteuerung von Personenunternehmen ab 2008 – Ausgewählte Problembereiche des § 34a EStG im Regierungsentwurf, DStR 2007, 645 – 652.

Ehrke-Rabel, T.: Steuerrecht, Wien 2013.

Einkommensteuerrichtlinie 2000, Erlass des BMF vom 8. November 2000, GZ 06 0104/9-IV/6/00 idF BMF-010200/0012-VI/6/2013 vom 24. Juli 2013.

Empfehlung der Kommission vom 25. Mai 1994 zur Besteuerung der kleinen und mittleren Unternehmen; 94/390/EG; Amtsblatt Nr. 177 vom 09/07/1994 S. 1 – 19.

Erle, B./Sauter, T.: Reform der Unternehmensbesteuerung – Kommentar zum Steuersenkungsgesetz mit Checklisten und Materialien, Köln 2000.

Frick, W.: Bilanzierung nach dem Unternehmensgesetzbuch, 8., aktualisierte Auflage, Heidelberg 2007.

Fritz, C.: Die Highlights aus dem Gesellschaftsrechts-Änderungsgesetz 2013 – Die 10.000 Euro GmbH – Fluch oder Segen?, SWK 2013, 949 – 958.

Fritz, C.: Gesellschafts- und Unternehmensformen kompakt, Wien 2008.

Fritz, C.: Gesellschafts- und Unternehmensformen in Österreich – Praxishandbuch unter Berücksichtigung der Änderungen durch das UGB, 3., wesentlich erweiterte Auflage, Wien 2007.

Grabler, H./Stozlechner, H./Wendl, H.: Kommentar zur GewO, 3., vollständig überarbeitete Auflage, Wien 2011.

Harrer, F.: Die Personengesellschaft als Trägerin eines Unternehmens, Wien 2010.

Hayes, T.M.: Checkmate, the Treasury Finally Surrenders: The Check-the-Box Treasury Regulations and Their Effect on Entity Classifications, Washington and Lee Law Review (Volume 54, Issue 3), 1997, 1148 – 1182.

Heinold, M.: Zur Entscheidungsneutralität konsumorientierter Steuersysteme, in: *Altenburger et al.:* Fortschritt im Rechnungswesen, Vorschläge für Weiterentwicklung im Dienste der Unternehmens- und Konzernbesteuerung durch Unternehmensorgane und Eigentümer, Gerhard Seicht zum 60. Geburtstag, 2., durchgesehene Auflage, Wiesbaden 2000.

Heinrich, J.: Österreichisches Steuerrecht 2013, Wien 2013.

Hellio, F./Thill, P.-S.: Steuern in Frankreich, 2., vollständig neu ausgearbeitete Auflage, Köln 2002.

Hermann, R.: Die Besteuerung von Personengesellschaften in den EU-Mitgliedstaaten und den USA – Eine besteuierungskonzeptionelle Systematisierung und quantitative Belastungsanalyse, Köln 2006.

Herzig, N.: Reform der Unternehmensbesteuerung – Konzept der Stiftung Marktwirtschaft, Wirtschaftsdienst 2006, 151 – 155.

Hey, J./Bauersfeld, H.: Die Besteuerung der Personen(handels)gesellschaften in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union, der Schweiz und den USA, IStR 2005, 649 – 657.

Hilpold, P./Steinmair, W.: Die Körperschaftsteuersysteme Deutschlands, Österreichs und Italiens – Ein Vergleich unter Bezugnahme auf die aktuelle Standortdiskussion in Europa, in: *Brähler/Lösel*: Deutsches und internationales Steuerrecht, Wiesbaden 2009.

Hirschler, K./Grangl, I.: Rechtsformwahl 2010, UFSjournal 2010, 126 – 137.

Hirschler, K.: Realteilung (Art V UmgrStG), in *Bertl et al*: Handbuch der österreichischen Steuerlehre Band III – Gründung, Umgründung und Beendigung von Unternehmen, 2., aktualisierte Auflage, Wien 2010.

Hirschler, K./Riedl, B.: Verschmelzung von Kapitalgesellschaften (Art I UmgrStG), in *Bertl et al*: Handbuch der österreichischen Steuerlehre Band III – Gründung, Umgründung und Beendigung von Unternehmen, 2., aktualisierte Auflage, Wien 2010.

Jacobs, O./Scheffler, W.: Unternehmensbesteuerung und Rechtsform – Handbuch zur Besteuerung deutscher Unternehmen, 4., neu bearbeitete Auflage, 2009.

Jasmand, A.: Unternehmensbesteuerung in Schweden, IStR 2004, 847 – 852.

Kalss, S./Nowotny, C./Schauer, M.: Österreichisches Gesellschaftsrecht – Systematische Darstellung sämtlicher Rechtsformen, Wien 2008.

Kanduth-Kristen, S.: Rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung, Wien 2007.

Kanduth-Kristen, S.: Personenunternehmen versus Kapitalgesellschaften – Rechtsformwahl nach der Steuerreform 2004/2005, Wien 2005.

Klein-Blenkers, F.: Rechtsformen der Unternehmen, Hamburg 2009.

Krassnig, U.: Steuerreform 2009: Ein weiterer Schritt in Richtung rechtsformneutrale Besteuerung kleiner und mittlerer Unternehmen?, SWK 2009, 605 – 621.

Kofler, H./Aichwalder, J./Bakel-Auer, K./Herbst, A./Kanduth-Kristen, S./Kofler, G.: Grundlagen der steuerlichen Gewinnermittlung, in *Bertl et al:* Handbuch der österreichischen Steuerlehre Band II – Steuerliche Gewinnermittlung und Steuerbilanzpolitik, 2., aktualisierte Auflage, Wien 2010.

Körperschaftsteuerrichtlinie 2013, Erlass des BMF vom 13. März 2013, GZ MBF-010216/0009-VI/6/2013 idF GZ BMF-010200/0012-VI/6/2013 vom 24. Juli 2013

Krejci, H.: Unternehmensrecht, 4. Auflage, Wien 2008.

Krejci, H.: Gesellschaftsrecht I – Allgemeiner Teil und Personengesellschaften, Wien 2005.

Kumer, V./Blome, H.: Die deutsche Unternehmenssteuerreform 2008, SWK 2007, 470 – 478.

Kußmaul, H./Schäfer, R.: Die Option von Personengesellschaften für eine Besteuerung durch die Körperschaftsteuer im französischen Steuerrecht – Voraussetzungen und steuerliche Wirkung im Optionszeitpunkt, IStR 2000, 161 – 166.

Lang, M./Schuch, J./Starlinger, C.: Einführung in das Steuerrecht, 13., überarbeitete Auflage, Wien 2013.

Lang, M.(Hrsg.)/Schuch, J.(Hrsg.)/Starlinger, C.(Hrsg.): Körperschaftsteuergesetz (Kommentar), 1. durchgesehene Auflage, Wien 2009.

Lang, M./Reich, M./Schmidt, C.: Personengesellschaften im Verhältnis Deutschland – Österreich – Schweiz, IStR 2007, 1 – 7.

Laule, G.: Die Harmonisierung des europäischen Steuerrechts, IStR 2001, 297 – 306.

Lechner, K./Egger, A./Schauer, R.: Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 23., überarbeitete Auflage, Wien 2006.

Lietmeyer, V./Petzold, O.: Bedingungen und Ziele für eine Reform der Unternehmensbesteuerung, Wirtschaftsdienst 2005, 590 – 599.

Lohnsteuerrichtlinie 2002, Erlass des BMF vom 16. Dezember 2005, GZ 07 2501/4-IV/7/01 idF GZ BMF-010222/0049-VI/7/2013 vom 29. Mai 2013

Ludwig, C./Hirschler, K.: Bilanzierung und Prüfung von Umgründungen – Praxishandbuch mit den wichtigsten Gesetzen und Entscheidungen im Volltext, 2. Auflage, Wien 2012.

Mayr, G./Herzog, O./Blasina, H./Schwarzinger, M./Schlager, C.: Die Personengesellschaften, SWK 2010, 13-16.

Meidlinger, C.: Unternehmensgründungen – Steuerliche Aspekte der Rechtsformwahl für Jungunternehmer – Klarer Startvorteil, *persaldo* 2008, 10 -13.

Mittermaier, J.: Länderteil – USA, in: *Wassermeyer et al.*: Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht, Köln 2010.

Petritz, M.: Fallstudie 9, in: *Hack et al.*: Internationale Steuer-Fallstudien – Lösungsansätze für Betriebsprüfung und Beratung, Wien 2011.

Rehm, G.: Gesellschafts-, europa- und internationalprivatrechtliche Grundlagen, in: *Wassermeyer et al.*: Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht, Köln 2010.

Reiß, W.: Diskussionsbeitrag: Kritische Anmerkungen zu den Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, *DStR* 1999, 2011 – 2019.

Rieder, B./Huemer, D.: Gesellschaftsrecht, Wien 2009.

Rief, R.: Die Zukunft der rechtsformneutralen Besteuerung, *ecolex* 1995, 52.

Rocco, J.: Der GmbH-Gesellschafter, GmbH-Gründung, Rechte und Pflichten Haftungsrisiken, Ausscheiden und Abfindung, Berlin 2009.

Schaumburg, H.: Unternehmensbesteuerung für Personengesellschaften und Einzelunternehmen, in: o.V.: Zukunft der Unternehmensbesteuerung – Vorträge und Diskussionen IDW Symposium, Düsseldorf 1999.

Scheffler, W.: Besteuerung von Unternehmen I – Ertrags-, Substanz- und Verkehrsteuern, 11. Auflage, Heidelberg 2009.

Schmidt, N.: Große Unternehmenssteuerreform in Deutschland, *RdW* 2000, 114.

Schmidt, K.: Gesellschaftsrecht, 4. Völlig neu bearbeitete und erweiterte Auflage, Köln 2002.

Schön, W./Schreiber, U./Spengel, C./Wiegand, W.: Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer; *Wirtschaftsdienst* 2006, 147 – 151.

Seibt, C.: Optionsmodell für Personengesellschaften – Gesellschaftsvertragliche Regelungen tun Not!, *DStR* 2000, 825 – 834.

Speidel, E./Widinski, M.: Überblick über die Unternehmenssteuerreform 2008 in Deutschland, *ÖStZ* 2007, 422 – 424.

Spierts, E./Stevens, T.: Länderteil – Niederlande, in: *Wassermeyer et al.:* Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht, Köln 2010.

Staringer, C.: Die „Größte Steuerreform der Zweiten Republik“ und das Unternehmenssteuerrecht, *ÖStZ* 2003, 414.

Steckel, R./Partl, R.: Einbringung in Kapitalgesellschaften (Art III UmgrStG), in *Bertl et al.:* Handbuch der österreichischen Steuerlehre Band III – Gründung, Umgründung und Beendigung von Unternehmen, 2., aktualisierte Auflage, Wien 2010.

The Uniform Partnership Act (UPA), USA 1997.

Tipke, K.: Die Steuerrechtsordnung, Band II, Köln 1993.

Treasury Regulations USA (Steuerrichtlinien).

Tumpel, M./Moshhammer, H.: Rechtsformänderung, in *Bertl et al.:* Handbuch der österreichischen Steuerlehre Band III – Gründung, Umgründung und Beendigung von Unternehmen, 2., aktualisierte Auflage, Wien 2010.

Tumpel, M.: Corporate tax reform in Germany – a model for Austria? *SWK* 2000, 79 – 82.

Umgründungssteuerrichtlinie 2002, Erlass des BMF vom 20. Oktober 2005, GZ 06 8603/1-IV/6/03 idF GZ BMF-010200/0011-VI/1/2013 vom 14. Oktober 2013.

Völkl, C.: Unternehmens- und Gesellschaftsrecht – Kommanditgesellschaft, in: *Bergmann/Ratka:* Handbuch Personengesellschaften, Wien 2011.

Wala, T./Szauer, S.: Steueroptimale Rechtsform versus rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung, *taxlex* 2006, 388.

Walter, T.: Umgründungssteuerrecht – Ein systematischer Grundriss, 7., überarbeitete Auflage, Wien 2008.

Weber, M.: Unternehmens- und Gesellschaftsrecht – Eine Einführung, 2. Auflage, Wien 2011.

Wolter, H.-J.: Die Vorschläge der „Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung“ aus der Perspektive kleiner und mittlerer Unternehmen – „Brühl“ und die Folgen für den Mittelstand, in: *Jahrbuch zur Mittelstandsforschung 1/2000“ – Schriften zur Mittelstandsforschung Nr. 87 NF, Wiesbaden 2000.*

Online-Quellen:

BMF - Erläuterungen zur Regierungsvorlage des AbgÄG 2014, URL: <https://www.bmf.gv.at/steuern/Abgabenaenderungsgesetz-2014.html> (8. Feber 2014).

Stellungnahme von Prof. Beiser zum Begutachtungsentwurf eines AbgÄG 2014, URL: http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/SNME/SNME_00059/index.shtml (8. Feber 2014).

Stellungnahme der WKO zum Begutachtungsentwurf eines AbgÄG 2014, URL: http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/SNME/SNME_00129/index.shtml (8. Feber 2014)

Stellungnahme der KWT zum Begutachtungsentwurf eines AbgÄG 2014, URL: http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/SNME/SNME_00094/index.shtml (8. Feber 2014).