



universität
wien

MASTERARBEIT / MASTER'S THESIS

Titel der Masterarbeit / Title of the Master's Thesis

„Besteuerung von Einzelunternehmen und Ein-Personen-GmbHs“

verfasst von / submitted by

Sabine Aichinger BSc

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of
Master of Science (MSc)

Wien, 2018 / Vienna 2018

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
degree programme code as it appears on
the student record sheet:

Studienrichtung lt. Studienblatt /
degree programme as it appears on
the student record sheet:

Betreut von / Supervisor:

A 066 915

Masterstudium Betriebswirtschaft

o. Univ.-Prof. Mag. Dr. Dr. Eduard Lechner

Inhaltsverzeichnis

1.	Vorwort	7
2.	Einleitung.....	9
3.	Rechtsformwahl.....	10
3.1.	Entscheidungsmerkmale der Rechtsformwahl.....	11
3.1.1.	Stellung des Unternehmers.....	11
3.1.2.	Haftungsverhältnisse.....	12
3.1.3.	Finanzielle Situation & Kapitalbeschaffung.....	13
3.1.4.	Steuerbelastung	13
4.	GmbH	15
4.1.	Gründung einer GmbH.....	15
4.1.1.	Vereinfachte Gründung von Ein-Personen-Gesellschaften	18
4.1.2.	Gründungsprivilegierung	18
4.2.	Trennungsprinzip	19
4.3.	Gesellschafter-Geschäftsführer	20
4.3.1.	Haftung des Geschäftsführers	20
4.3.2.	Besteuerung Gesellschafter-Geschäftsführer.....	21
4.4.	Besteuerung GmbH	22
4.4.1.	Körperschaftssteuer	22
4.4.2.	Körperschaftsteuertarif	23
4.4.3.	Einkommensermittlung.....	24
4.4.4.	Gewinnermittlung GmbH.....	24
4.4.4.1.	Sonderausgaben GmbH	25
4.5.	Einlagen	26
4.5.1.	Offene Einlagen.....	27
4.5.2.	verdeckte Einlagen.....	27
4.6.	Einkommensverteilung	28
4.6.1.	Einlagenrückzahlung	28
4.6.2.	Offene Gewinnausschüttung.....	29
4.6.3.	Verdeckte Gewinnausschüttung	30
4.6.3.1.	Verrechnungskonto zwischen Gesellschafter und GmbH.....	32
4.6.4.	Wahlrecht: offene Gewinnausschüttung oder Einlagenrückzahlung	34
4.6.5.	Evidenzkonten	35
4.6.5.1.	Evidenzkonto – kleine und mittelgroße GmbHs	37
4.7.	Besteuerung von Gewinnausschüttungen	38
4.7.1.	Besteuerung bei der GmbH	38
4.7.2.	Besteuerung beim Gesellschafter	38
5.	Einzelunternehmen	39

5.1.	Einkommensteuer Einzelunternehmer	40
5.1.1.	Einkommensermittlung Einzelunternehmer	41
5.1.2.	Verlustausgleich	43
5.1.2.1.	Sonderausgaben Einzelunternehmer	43
5.1.2.1.1.	Verlustabzug	44
5.1.2.2.	Außergewöhnliche Belastungen	45
5.1.3.	Gewinnermittlung Einzelunternehmer	45
5.1.3.1.	Gewinnfreibetrag	47
5.2.	Besteuerung Einzelunternehmen	47
5.2.1.	Höhe der Einkommensteuer	47
5.2.1.1.	Beispiel Einkommensteuerberechnung	48
6.	Unterschiede und Gemeinsamkeiten der Einkommen- und Körperschaftsteuer	49
7.	Vergleich GmbH und Einzelunternehmen – Besteuerung	50
7.1.	Variante 1:	53
7.1.1.	Ebene der Gesellschaft	53
7.1.2.	Ebene des Gesellschafters	53
7.1.3.	Verfügbares Einkommen	54
7.2.	Variante 2:	54
7.2.1.	Ebene Gesellschaft	54
7.2.2.	Ebene Gesellschafter	55
7.2.3.	Verfügbares Einkommen	55
7.3.	Variante 3:	56
7.3.1.	Ebene Gesellschaft	56
7.3.2.	Ebene Gesellschafter	56
7.3.3.	Verfügbares Einkommen	56
7.4.	Variante 4:	57
7.4.1.	Verfügbares Einkommen	57
7.5.	Vergleich GmbH und Einzelunternehmen - Fazit	57
8.	Rechtsformänderung	58
8.1.	Umwandlung	59
8.1.1.	Verschmelzende Umwandlung	60
8.2.	Einbringung	63
9.	Zusammenfassung	65
	Anhang	66
	Abstract	67
	Literaturverzeichnis	68

Abkürzungsverzeichnis

Abs	Absatz
BGBI	Bundesgesetzblatt
ca	circa
DB	Dienstgeberbeitrag
DZ	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag
EK	Eigenkapital
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
etc	et cetera
EU	Einzelunternehmen
f	für
ff	fortfolgende
GA	Gewinnausschüttung
gem	gemäß
GF	Geschäftsführer
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz
GSVG	gewerbliches Sozialversicherungsgesetz
iHv	in Höhe von
iVm	in Verbindung mit
KESt	Kapitalertragssteuer
KFZ	Kraftfahrzeug
KöSt	Körperschaftssteuer
KS	Kommunalsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
KV	Krankenversicherung
LNK	Lohnnebenkosten
Nr.	Nummer
PV	Pensionsversicherung
SV	Sozialversicherung
ua	unter anderem
UmgrStG	Umgründungssteuergesetz
UmgrStR	Umgründungssteuerrichtlinien
usw	und so weiter
UV	Unfallversicherung

Vgl.
zB

Vergleiche
zum Beispiel

1. Vorwort

Das Ziel dieser Arbeit war für mich einen Überblick über die Besteuerung von Einzelunternehmen und kleinen Ein-Personen-GmbHs zu erhalten und wie sich die Besteuerung der beiden Rechtsformen auf die Rechtsformwahl auswirken kann.

Die Motivation für die Bearbeitung dieses Themas habe ich dabei meiner Tätigkeit als Berufsanwärterin in der Steuerberatungskanzlei meines Vaters zu verdanken. Der Mehrheit der Klienten, mit denen ich zusammenarbeite, setzt sich vorwiegend aus Einzelunternehmern und kleinen GmbHs zusammen. Viele auch (zukünftige) Klienten wollen wissen, in welcher Rechtsform sie ihr Unternehmen führen sollen und welche steuerliche Belastung auf sie jetzt und in späteren Jahren auf sie zu kommt bzw. kommen kann. Gerade deshalb war es für mich ein Anreiz und besonders interessant herauszufinden, welche vor allem steuerlichen Vor- und Nachteile sich aufgrund der Rechtsformen für die einzelnen Klienten ergeben (können). Dass eine genaue Beurteilung aber immer vom Einzelfall abhängt ist natürlich selbsterklärend. Im Zuge dieser Arbeit werden Einzelunternehmen mit (Ein-Personen-) GmbHs bezüglich der Gründung und Besteuerung verglichen sowie Unterschiede und Gemeinsamkeiten aufgezeigt.

In den letzten Jahren gab es, laut eigener Erfahrungen, den Trend sein Einzelunternehmen in eine GmbH umzugründen. Für manche Klienten war hierfür nur der Schein wichtig und sie dachten, dass das Unternehmen dann nach außen hin größer und vor allem professioneller wirkt. Dass die Wahl der Rechtsform aber vieler Überlegungen bedarf und auch je nach Art und Größe des Unternehmens Vor- und auch Nachteile aufweisen kann, wird oft vernachlässigt.

Vor allem auch im Bereich von Neugründungen gibt es von Gesetzgeberseite immer wieder Neuerungen bzw. Änderungen um den Start in die Selbstständigkeit zu erleichtern.

Für mich war es im Zuge des Verfassens dieser Arbeit sehr interessant herauszufinden, welche Besonderheiten sich durch eine gewählte Rechtsform ergeben können und dass manch gut geglaubte Rechtsformlösung, die zu Beginn attraktiv scheint, im Endeffekt vielleicht auch steuerrechtlich nachteilige Folgen mit sich bringen kann.

2. Einleitung

Eine Vielzahl der Österreicher entschließt sich jährlich den Schritt in die Unabhängigkeit zu wagen um ein Unternehmen zu gründen oder einen bestehenden Betrieb zu übernehmen. Laut dem Bundesministerium für Wissenschaft, Forschung und Wirtschaft ist Österreich bezüglich der Nachhaltigkeit von Unternehmensgründungen im europäischen Vergleich in einer Spitzenposition. Auch bei der Anzahl an Neuunternehmensgründungen hat Österreich im europäischen Vergleich in den letzten Jahren deutlich aufgeholt.¹

Im Jahr 2015 gab es laut der Wirtschaftskammer insgesamt über 40.000 Unternehmensgründungen, davon mehr als 85% an Einzelunternehmen und 9,2% GmbHs.² Laut einem aktuellen Bericht der Wirtschaftskammer Österreich sind Ende des Jahres 2017 rund 60% der Unternehmen in Österreich Ein-Personen-Unternehmen, auch EPU genannt. Der Trend zu EPU, also Einzelunternehmen und Ein-Personen-GmbHs steigt. Viele Menschen wollen sich mit ihren kreativen Ideen selbst verwirklichen, ihre Arbeitszeiten selber bestimmen und einteilen und ihr eigener Chef sein. Einen großen Beitrag dazu leistet vor allem die von den Unternehmern erbrachte Qualität, für die sie auch mit ihrem Namen bürgen.

Das Durchschnittsalter mit den meisten Unternehmensgründungen lag im Jahr 2017 bei 39,8 Jahren.³ Dies lässt darauf schließen, dass die Unternehmensgründer bereits einige Jahre im Berufsleben gestanden haben und danach erst den Schritt in die Selbstständigkeit wagen. Motive dafür können unter anderem das Erkennen einer Marktchance, Unzufriedenheit mit der bisherigen Tätigkeit oder auch das Verhindern einer sonst drohenden Arbeitslosigkeit sein. Andere wollen einfach ihr Hobby zum Beruf machen.

Beim Schritt in die Selbstständigkeit sind Unternehmensgründer mit vielerlei Fragen konfrontiert, die sich erst durch genauere Betrachtung der Umstände und Einflüsse beantworten lassen. Eine der wichtigsten Entscheidung ist die Wahl einer Rechtsform.

¹ Bundesministerium für Wissenschaft, Land der Gründer, https://www.bmdw.gv.at/Presse/Documents/BMWFW_Land_der_Gruender_NEU.pdf (Stand 2015) abgefragt am 22.03.2018

² Wirtschaftskammer Österreich, Unternehmensgründungen nach Rechtsform, <https://www.wko.at/service/zahlen-daten-fakten/daten-unternehmensneugruendungen.html> (Stand Juli 2018) abgefragt am 02.09.2018

³ Wirtschaftskammer Österreich, Unternehmensgründungen 1993-2017 – Einzelunternehmen: Durchschnittsalter in Jahren, <https://www.wko.at/service/zahlen-daten-fakten/daten-unternehmensneugruendungen.html> (Stand 2017) abgefragt am 02.09.2018

Im Zuge dieser Arbeit werden die Entscheidungsgründe für Einzelunternehmen und GmbHs betrachtet und wie sich die Entscheidung für die jeweilige Rechtsform auf die Besteuerung auswirken kann.

3. Rechtsformwahl

Zuallererst soll geklärt werden, was der Begriff „Rechtsform“ überhaupt bedeutet, und welche Konsequenzen sich aus der gewählten Rechtsform ergeben können.

Unter einer Rechtsform versteht man laut dem Duden eine rechtlich festgelegte Form, die für die Regelung von Rechtsangelegenheiten zuständig ist.⁴

Einer der ersten großen Eckpfeiler zur Selbstständigkeit ist dabei die Wahl der richtigen Rechtsform. Die Frage, welche die beste und geeignete Rechtsform für die Tätigkeit des Unternehmers darstellt, kann so einfach nicht beantwortet werden. Sicherlich stellt der Schritt in die Selbstständigkeit eine große Herausforderung für den zukünftigen Unternehmer dar. Er ist dabei von vielerlei Fragestellungen betroffen, die er vorweg, oft auch ohne die notwendigen Vorkenntnisse, zu beantworten hat. Dabei stoßen zukünftig Unternehmer bereits an ihre ersten Grenzen und wenden sich an rechtskundige Berater. Eine Formel, nach welcher entschieden werden kann, wann welche Rechtsform am besten ist gibt es aber nicht und liegt dabei weiterhin in der Entscheidung des Unternehmers. Das oberste Ziel der Entscheidungsfindung wird dabei jedoch jene Rechtsform zu finden, bei welcher der Gewinn langfristig maximiert werden kann.⁵ Für die Gestaltung der einzelnen Rechtsformen ist das Zivilrecht maßgeblich.

Die Wahl der Rechtsform schlägt sich in vielen Bereichen der unternehmerischen Tätigkeit nieder. Einerseits ist es für zivilrechtliche Ansprüche relevant, welche Stellung ein Unternehmer im Hinblick auf die Haftungsverhältnisse einnimmt, andererseits hat die Rechtsformwahl natürlich auch Auswirkungen auf die steuerlichen Behandlungen des Unternehmens und der dahinterstehenden natürlichen Person.⁶

⁴ *Duden online*, Begriff Rechtsform, <https://www.duden.de/suchen/dudenonline/Rechtsform>, abgefragt am 22.03.2018

⁵ Opresnik/Rennhak, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 35

⁶ *Insolution*, Steuersystem in Österreich, <https://www.insolution.at/steuersystem-oesterreich.html>, abgefragt am 13.03.2018

Da die häufigsten Unternehmensformen in Österreich aus Einzelunternehmen und Gesellschaften mit beschränkter Haftung bestehen, werden im Folgenden auch nur Entscheidungsmerkmale für diese zwei Unternehmensformen betrachtet.

Es sind verschiedenste Eigenschaften der beiden Rechtsformen zu betrachten, um eine geeignete Entscheidung treffen zu können. Eine Rechtsform zu finden, bei der es lediglich Vorteile gibt, aber keine Nachteile, ist nicht möglich.

3.1. Entscheidungsmerkmale der Rechtsformwahl

3.1.1. Stellung des Unternehmers

Der erste Punkt, der für die Entscheidung einer geeigneten Rechtswahl wohl auch einen der wichtigsten darstellt, ist die Stellung des Unternehmers im Unternehmen selbst, welche Leitungs- und Kontrollbefugnisse er im Unternehmen innehaben will und soll.

Als Einzelunternehmer stehen ihm die Leitungs- und Kontrollbefugnisse zur Gänze zu und er ist für alle unternehmerischen Entscheidungen zuständig und verantwortlich. Das gesamte Risiko der wirtschaftlichen Tätigkeit lastet auf dem Einzelunternehmer.⁷

Als Gesellschafter einer GmbH, also einer Kapitalgesellschaft stehen ihm diese Rechte nur dann zu, wenn er gleichzeitig auch der Geschäftsführer ist. Nur durch seine Geschäftsführertätigkeit ist er für die Leitung und Kontrolle des Unternehmens zuständig. Ist der Alleingesellschafter nicht Geschäftsführer, sondern hat er einen Geschäftsführer bei der GmbH angestellt, dann ist dieser für die Leitung und Kontrolle des Unternehmens zuständig. Voraussetzung dafür ist, dass der Geschäftsführer ein voll versicherungspflichtiger Arbeitnehmer ist, welcher zumindest für 20 Stunden pro Woche in der Gesellschaft beschäftigt ist um die Überwachung des Unternehmens gewährleisten zu können.⁸

Wird eine Tätigkeit selbstständig, regelmäßig und mit Gewinnabsicht ausgeübt, so handelt es sich um eine gewerbsmäßige Tätigkeit gem Gewerbeordnung. In diesem Fall ist es sowohl bei Einzelunternehmen als auch bei Kapitalgesellschaften unter gewissen Umständen notwendig, einen gewerberechtlichen Geschäftsführer zu bestellen. Je nach

⁷ Wirtschaftskammer Österreich, Gewerberechtlicher Geschäftsführer,
[https://www.wko.at/service/Gewerberechtlicher-Geschaeftsuehrer-\(Info\).html](https://www.wko.at/service/Gewerberechtlicher-Geschaeftsuehrer-(Info).html) (Stand 01.12.2017)

⁸ Wirtschaftskammer Österreich, Gewerberechtlicher Geschäftsführer,
[https://www.wko.at/service/Gewerberechtlicher-Geschaeftsuehrer-\(Info\).html](https://www.wko.at/service/Gewerberechtlicher-Geschaeftsuehrer-(Info).html) (Stand 01.12.2017)

Art des Gewerbes hat der gewerberechtliche Geschäftsführer bestimmte persönliche und gewerberechtliche Voraussetzungen (zB ein Befähigungsnachweis) zu erfüllen. Kann der Einzelunternehmer bzw. der Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH die notwendigen Nachweise erbringen, muss kein Dritter als gewerberechtlicher Geschäftsführer bestellt werden. Ist es dem Einzelunternehmer bzw dem GmbH-Geschäftsführer nicht möglich die entsprechenden Voraussetzungen zu erfüllen, muss für die Einhaltung der gewerberechtlichen Vorschriften ein gewerberechtlicher Geschäftsführer bestellt werden.⁹

3.1.2. Haftungsverhältnisse

Als weiteres Entscheidungskriterium kann der Umfang der Haftung gegenüber Dritten und gegenüber Gläubigern darstellen. Will der Unternehmer nur bis zu einer gewissen Grenze für die Verbindlichkeiten des Unternehmens haften, so ist das grundsätzlich bei GmbHs möglich. Bei GmbHs haftet der (angenommen) alleinige Gesellschafter grundsätzlich nur in Höhe der geleisteten Stammeinlage.¹⁰ Handelt jedoch ein Gesellschafter-Geschäftsführer nicht gem § 25 GmbHG mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes, so haftet er der Gesellschaft gegenüber auch mit seinem Privatvermögen.¹¹ Eine Haftung des Gesellschafters mit seinem Privatvermögen ist aber vor allem auch gegenüber Banken oft notwendig. Da bei Ein-Personen-Gesellschaften oftmals Fremdkapital notwendig ist, ist der Gesellschafter auf Bankkredite angewiesen. Damit eine Bank den erforderlichen Kredit gewährt, wird eine Sicherstellung seitens des Kreditnehmers gefordert. In diesem Fall kann es sein, dass der Alleingesellschafter gegenüber der Bank mit seinem Privatvermögen haften muss oder andere Sicherheiten bereitstellen muss.¹² Im Gegensatz dazu steht das Einzelunternehmen bei dem der Unternehmer neben dem Betriebsvermögen ohne Einschränkung für die Verbindlichkeiten des Unternehmens auch mit seinem Privatvermögen haften muss. Trifft der Einzelunternehmer eine Entscheidung, die nachteilig für das Unternehmen ausfällt, muss er den Schaden mit seinem Privatvermögen tragen.¹³

⁹ Schrank/ Winter, Der Geschäftsführer, 18

¹⁰ Opresnik/ Rennhak, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 35

¹¹ Vgl. GmbHG § 25

¹² Lampert, Ist die GmbH sinnvoll? SWK 27/2017, 1165

¹³ Opresnik/ Rennhak, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 35

3.1.3. Finanzielle Situation & Kapitalbeschaffung

Die Wahl der Rechtsform hängt auch oft von den finanziellen Mitteln des Unternehmensgründers ab. Die Gründung einer Kapitalgesellschaft unterliegt im Vergleich zu Einzelunternehmen weitaus höheren Gründungskosten, was viele Unternehmer vorerst einmal abschrecken lässt.¹⁴ Zu den Mindesteinzahlungen kommen noch Gebühren für den Notariatsakt sowie Eintragungsgebühren ins Firmenbuch.¹⁵ Welche Anforderungen die Gründung einer Kapitalgesellschaft noch bedarf, wird etwas später in dieser Arbeit kurz erläutert.

Dieser Punkt führt auch zu der Überlegung, wie Kapital im Unternehmen angeschafft werden soll und kann. Sind vom Unternehmer selbst ausreichend finanzielle Mittel vorhanden, kann er dies als Eigenkapital ins Unternehmen einbringen. Sind nicht genügend finanzielle Mittel vorhanden, dann sind Unternehmer auf Fremdkapitalgeber angewiesen. Die Beschaffung beider Kapitalformen ist wiederum rechtsformabhängig. Bei einem Einzelunternehmen ist der Unternehmer zur Gänze selbst und alleine für die Aufbringung des Eigenkapitals verantwortlich, werden auch Gelder von Fremdkapitalgebern benötigt, hängt dies ebenfalls vom Privatvermögen des Einzelunternehmers ab. Im Endeffekt muss der Fremdkapitalgeber sicherstellen, dass der Einzelunternehmer genügend Privatvermögen besitzt um sein Verlustrisiko so weit wie möglich reduzieren zu können.

Bei Kapitalgesellschaften ist eine Erhöhung des Kapitals einfacher, denn dann ist es entweder notwendig, dass die bestehenden Gesellschafter der GmbH zusätzliches Kapital im Wege einer ordentlichen Kapitalerhöhung zufließen lassen, dass das Kapital durch die Aufnahme neuer Gesellschafter, die die Stammeinlage zu leisten haben, erhöht wird oder dass die Gesellschafter der Gesellschaft ein Darlehen gewähren.¹⁶

3.1.4. Steuerbelastung

Die Steuerbelastung eines Unternehmers/ eines Unternehmens ist ein nicht zu unterschätzender Entscheidungspunkt. Sie kann von Rechtsform zu Rechtsform, je nach Voraussetzungen und Umsatz stark differieren. Steuerzahlungen vermindern das

¹⁴ Bundesministerium für Wissenschaft, Land der Gründer,
https://www.bmdw.gv.at/Presse/Documents/BMWFW_Land_der_Gruender_NEU.pdf (Stand 2015) abgefragt am 22.03.2018

¹⁵ König/ Körner/ Pfeiffer/ Seiser, Praxis-Handbuch der Kapitalgesellschaften,19

¹⁶ Bundesministerium für Wissenschaft, Land der Gründer,
https://www.bmdw.gv.at/Presse/Documents/BMWFW_Land_der_Gruender_NEU.pdf (Stand 2015) abgefragt am 22.03.2018

verfügbare Einkommen bzw. das Vermögen des Unternehmers und müssen deshalb unbedingt in den Entscheidungsprozess über die richtige Rechtsform miteinbezogen werden.¹⁷ Wie und in welchem Umfang die Besteuerung von Einzelunternehmen und GmbHs stattfindet, wird den Hauptteil dieser Arbeit in Anspruch nehmen.¹⁸

Bei der Wahl der geeigneten Rechtsform ist Ziel der meisten Unternehmensgründer den Gewinn zu maximieren und dabei jene Rechtsform zu wählen, bei welcher die Steuerbelastung möglichst auch auf langfristige Sicht am günstigsten ausfällt.¹⁹ Als Ziel soll eine relative Steuerminimierung angestrebt werden. Wäre das Ziele eine maximale Steuerminimierung würde dies das Einstellen der unternehmerischen Tätigkeit bedeuten. Wird keiner unternehmerischen Tätigkeit nachgegangen, dann liegt die Steuerbelastung bei null. Um diesem Ziel möglichst nahe kommen zu können muss auch bedacht werden, dass der Gesetzgeber bestimmte Regelungen für die Zukunft ändern bzw. Gestaltungsspielräume, die möglicherweise jetzt steuerlich vorteilhaft nutzbar sind, aber in Zukunft vielleicht nicht mehr in dieser Art und Weise ausübbar sind, einschränken kann. Für die Rechtswahlentscheidung ist es deshalb von Vorteil verschiedene Steuergestaltungsszenarien und Rahmenbedingungen zu betrachten und diese auch durchzurechnen, um einen Eindruck zu bekommen, welche Rechtsform zB im Falle einer Erhöhung der Einkommensteuer und/ oder Körperschaftssteuer auf Dauer günstiger ist.²⁰ Desweitern sollte beachtet werden, dass vor allem die Ausschüttungs- bzw. Entnahmepolitik bzw. die Thesaurierung der Gewinne eines Unternehmens großen Einfluss auf die Besteuerung hat.²¹ Eine genaue Vorhersage ist dabei nie möglich und ein gewisses Maß an Unsicherheit über zukünftige steuerrechtliche Entwicklungen wird aber stets weiter bestehen.²² Ist die Rechtsform zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr optimal, kann das Unternehmen jederzeit umgegründet werden um neue steuerliche Gestaltungsszenarien nutzen zu können.

Generell lässt sich im internationalen Vergleich erkennen, dass bei österreichischen Betrieben vor allem Kleinstunternehmen mit weniger als 9 Beschäftigten dominierend sind. Laut BMWFW werden die Mehrzahl der Unternehmen zu Beginn als Einzelunternehmen gegründet (mehr als 65%) und erst in späteren Jahren werden diese

¹⁷ Scheffler, Besteuerung von Unternehmen III, 2

¹⁸ Bundesministerium für Wissenschaft, Land der Gründer, https://www.bmdw.gv.at/Presse/Documents/BMWFW_Land_der_Gruender_NEU.pdf (Stand 2015) abgefragt am 22.03.2018

¹⁹ Scheffler, Besteuerung von Unternehmen III, 2

²⁰ Kaminski/ Strunk, Einfluss von Steuern auf unternehmerische Entscheidungen, 8

²¹ Körner/ Pfeiffer/ Seiser, Handbuch der Personengesellschaften, 16

²² Kaminski/ Strunk, Einfluss von Steuern auf unternehmerische Entscheidungen, 8

in Kapitalgesellschaften umgewandelt bzw. das Einzelunternehmen in eine GmbH eingebbracht.²³ Um die Unterschiede der beiden Rechtsformen und deren Eigenschaften deutlich zu machen wird nun sowohl auf die GmbH als auch auf das Einzelunternehmen eingegangen.

4. GmbH

Die Entscheidung, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung zu gründen, sollte durchaus gut überlegt und ein grundlegendes Rechtsverständnis des zukünftigen Gesellschafters sollte vorausgesetzt werden.²⁴ Vor allem muss hervorgehoben werden, dass ab der Gründung nun das Vermögen, welches im Wege der Stammeinlage in die GmbH eingebbracht wurde, nun der Gesellschaft und nicht dem Gesellschafter zuzuordnen ist. Vielfach wird bei Ein-Personen-GmbHs davon ausgegangen, dass lediglich der Terminus „GmbH“ an den Firmennamen angefügt wird und ansonsten die gleichen Regeln gelten, die auch für Einzelunternehmer anzuwenden sind. Dieser Annahme muss sofort widersprochen werden. Eine GmbH, gleichgültig wie viele Gesellschafter an ihr beteiligt sind, ist eine Kapitalgesellschaft und die diesbezüglichen strengereren Regelungen im Vergleich zu einem Einzelunternehmen müssen strikt eingehalten werden.²⁵ Die GmbH darf nicht als Selbstbedienungsladen für den Gesellschafter gesehen werden.²⁶

4.1. Gründung einer GmbH

Die Gründung einer GmbH kann grundsätzlich zu jedem gesetzlich erlaubten, ideellen oder materiellen Zweck durch eine oder mehrere Personen erfolgen.²⁷ Ausgenommen sind gem § 1 (3) GmbHG dabei lediglich Betriebe von Versicherungsgeschäften sowie die Tätigkeit von politischen Vereinen.²⁸

²³ Bundesministerium für Wissenschaft, Land der Gründer, https://www.bmdw.gv.at/Presse/Documents/BMWFW_Land_der_Gruender_NEU.pdf (Stand 2015) abgefragt am 22.03.2018

²⁴ Rupp/ Schifflers/ Wätzholz/ Recnik., Die GmbH im Gesellschafts- und Steuerrecht, 1

²⁵ Ossola-Haring, Ein-Personen-GmbH, 1

²⁶ Mayr/Blasina/Schwarzinger/Schlager/Titz, SWK-Spezial Körperschaftsteuer 2014/15, 149

²⁷ Vgl. GmbHG § 1 Abs 1

²⁸ Vgl. GmbHG § 1 Abs 1

Als Gesellschafter kommen natürliche und juristische Personen (des öffentlichen oder privaten Rechts) sowie Personengesellschaften in Frage.²⁹ Die Gesellschafter selbst sind nicht als Unternehmer anzusehen.

Im notwendigen Gesellschaftsvertrag müssen die Firma, der Sitz, der Unternehmensgegenstand, die Höhe des Stammkapitals und der Betrag der einzelnen Stammeinlagen der Gesellschafter, Sacheinlagen, sonstige Begünstigungen für Gesellschafter, die vereinbart wurden, sowie die Gründungskosten angegeben werden.³⁰ Selbst im Falle einer Ein-Personen-GmbH, bei welcher alle Anteile in den Händen eines Gesellschafters liegen, ist das Aufsetzen eines Gesellschaftsvertrages in Form einer Errichtungserklärung, zwingend notwendig.³¹ Gesellschaftsverträge haben ihre Grundlage im Gesellschaftsrecht und haben das Ziel, die Rechtsbeziehungen der Gesellschafter untereinander bzw. die Rechtsbeziehung zwischen den Gesellschaftern und der Gesellschaft zu regeln.³²

Das erforderliche Stammkapital, um eine GmbH zu gründen, beträgt 35.000 €, wobei mindestens die Hälfte davon in bar von dem/den Gesellschafter(n) einbezahlt werden muss.³³ Die Mindesthöhe der einzelnen Stammeinlagen der Gesellschafter betragen mind. 70 €, wobei jeder Gesellschafter mindestens ein Viertel seiner Stammeinlage zu leisten hat.³⁴ Diese hohe Stammkapitalanforderung stellt für Unternehmensgründer oft eine große Hürde dar und lässt viele von der Gründung einer GmbH abschrecken. Um die Rechtsform einer GmbH aber beliebter zu machen, kann eine sogenannte „Gründungsprivilegierung“ im Gesellschaftsvertrag vorgesehen werden. Die Gründungsprivilegierung wird unter Punkt 4.1.2. genauer erläutert.

Kosten, welche im Falle der Gründung einer GmbH entstehen, sind im Normalfall von den Gesellschaftern selbst zu entrichten. Bei der Gewinnermittlung können diese Gründungskosten nur dann als Aufwandsätze berücksichtigt werden, wenn im Gesellschaftsvertrag eine entsprechende Vereinbarung inklusive der Höhe der zu übernehmenden Aufwendungen vorhanden ist. Sind die Gründungskosten höher, als die im Vertrag vereinbarten und werden die Kosten trotzdem von der Gesellschaft

²⁹ Vgl. KStR Rz 12

³⁰ König/ Körner/ Pfeiffer/ Seiser, Praxis-Handbuch der Kapitalgesellschaften, 30

³¹ Ossola-Haring, Ein-Personen-GmbH, 5

³² Brünner/ Pasrucker, die GmbH von der Gründung bis zur Auflösung, 13

³³ Vgl. KStR Rz 12

³⁴ König/ Körner/ Pfeiffer/ Seiser, Praxis-Handbuch der Kapitalgesellschaften, 30

übernommen, dann liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, welche steuerrechtliche Konsequenzen mit sich zieht.³⁵

Anstelle der einzubezahlenden Stammeinlage kann auch ein bestehendes Unternehmen in Form einer Sacheinlage in die GmbH eingebracht werden. Das einzubringende Unternehmen kann auch auf die Stammeinlage angerechnet werden. Eine dementsprechende Regelung im Gesellschaftsvertrag ist zwingend erforderlich.³⁶

Die GmbH besitzt ihrerseits eine eigene Rechtspersönlichkeit und ist strikt von ihrem Gesellschafter / ihren Gesellschaftern zu trennen. Selbst wenn die GmbH aus lediglich einem Gesellschafter besteht, gilt dieser als eigenes, von der GmbH getrenntes Rechtssubjekt.³⁷ Dieses Prinzip wird Trennungsprinzip genannt und wird etwas später in dieser Arbeit noch genauer erläutert. Das Vermögen des Gesellschafters ist vom Vermögen der GmbH zu trennen. Dadurch werden auch Rechte und Pflichten des Gesellschafters gegenüber der GmbH begründet.³⁸ Durch ihre Gesellschafterstellung erhalten sie Anspruch auf Gewinnanteile sowie auf einen Liquidationserlös; sie haben ein Teilnahme-, Auskunfts-, und Stimmrecht in der Generalversammlung sowie das Recht, Bücher einzusehen. Weiters haben sie Minderheitenrechte und den Anspruch auf Zusendung der Gesellschaftsversammlungsbeschlüsse und Jahresabschlüsse etc. sowie ein Bezugsrecht bei ordentlicher Kapitalerhöhung. Zusätzlich zu den Rechten, die den Gesellschaftern gewährt werden, treten aber auch einige Pflichten, wie unter anderem die Leistungspflicht für die übernommene Einlage, eine Nachschusspflicht, eine Treuepflicht und sie müssen unter gewissen Umständen für Gesellschaftsverbindlichkeiten haften.³⁹

Die GmbH kann aber auch als eigenes Rechtssubjekt selbstständig Rechte und Pflichten begründen und kann sowohl Eigentum als auch Rechte an Grundstücken etc. besitzen. Außerdem besteht für eine GmbH die Möglichkeit vor Gericht zu klagen bzw. kann sie dementsprechend auch selbst verklagt werden. Diese Merkmale gelten auch für offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften. Die wichtigste Abgrenzung zu diesen beiden Rechtsformen bildet die Haftung gegenüber Gläubigern. Grundsätzlich haftet nur das Gesellschaftsvermögen für Gläubigeransprüche, das Privatvermögen des

³⁵ Vgl. KStR Rz 806 iVm Rz 1249 und § 11 Abs 1 KstG

³⁶ Vgl. GmbHG § 6 Abs 4

³⁷ Rupp/ Schiffers/ Wätzholz/ Recnik., Die GmbH im Gesellschafts- und Steuerrecht,

³⁸ Fritz, Der Gesellschafter und seine GmbH, 30

³⁹ König/ Körner/ Pfeiffer/ Seiser, Praxis-Handbuch der Kapitalgesellschaften, 37

Gesellschafters bleibt dabei unberührt.⁴⁰ Umgekehrt wird für Verbindlichkeiten der Gesellschafter von der Gesellschaft aus auch nicht gehaftet.⁴¹

Da die GmbH als Kapitalgesellschaft gilt, erlangt sie ihre zivilrechtliche Rechtsfähigkeit⁴² mit der Eintragung ins Firmenbuch.⁴³

4.1.1. Vereinfachte Gründung von Ein-Personen-Gesellschaften

Eine vereinfachte Gründung ist nur bei jenen Gesellschaften möglich, die von nur einer natürlichen Person errichtet werden. Diese Person muss auch gleichzeitig die Funktion der Geschäftsführung ausführen. Anstelle des sonst zwingend notwendigen Gesellschaftsvertrages zwischen den Gesellschaftern tritt eine Errichtungserklärung. Als Mindestinhalte gelten dieselben des Gesellschaftsvertrages.

Das Kreditinstitut, bei welchem die Stammeinlage in bar einbezahlt wird, muss die Identität des einzigen Gesellschafters mittels amtlichen Lichtbildausweisens überprüfen.⁴⁴ Die Formalität einer notariellen Beurkundung fällt somit weg.

Das Kreditinstitut ist zusätzlich dazu verpflichtet die laut § 9 Abs 7 GmbHG aufgezählten Unterlagen an das Firmenbuch zu übermitteln.⁴⁵

4.1.2. Gründungsprivilegierung

Die Gründungsprivilegierung unterliegt dem Wahlrecht der Gesellschafter.⁴⁶ Um die Gründungsprivilegierung in Anspruch nehmen zu können, muss dies bei Gründung im Gesellschaftsvertrag vereinbart werden. Eine nachträgliche Abänderung des Gesellschaftsvertrages ist dabei nicht möglich.⁴⁷ Das Privileg kann ab Eintragung der

⁴⁰ Vgl. KStR Rz141

⁴¹ König/ Körner/ Pfeiffer/ Seiser, Praxis-Handbuch der Kapitalgesellschaften, 29

⁴² Vgl. KStR Rz 141

⁴³ Vgl. KStR Rz 9

⁴⁴ Vgl. GmbHG §9a Abs 6

⁴⁵ Vgl. GmbHG §9a Abs 7

⁴⁶ Zollner, Ergänzungsheft zu Gruber/ Harrer zum § 10b GmbHG, 4

⁴⁷ Vgl. GmbHG §10b Abs 1

Gesellschaft ins Firmenbuch für maximal zehn Jahre beansprucht werden. Nach Ablauf dieser Zeit endet die Gründungsprivilegierung.⁴⁸

Der Vorteil der Gründungsprivilegierung liegt am reduzierten, aufzubringenden Stammkapital. Das Stammkapital kann auf 10.000 Euro reduziert werden, wobei nur die Hälfte davon, also 5.000 Euro, in bar einbezahlt werden müssen.⁴⁹ Sacheinlagen sind nicht zulässig.⁵⁰ Die Höhe der gründungsprivilegierten Stammeinlage jedes Gesellschafters muss im Gesellschaftsvertrag festgelegt werden. In dieser Zeit haften die Gesellschafter den Gläubigern gegenüber nur bis zur Höhe ihrer Stammeinlage.⁵¹

Mit einer entsprechenden Abänderung im Gesellschaftsvertrag kann die Gründungsprivilegierung beendet werden. Die Mindesteinzahlungserfordernisse des § 10 Abs 1 GmbHG iHv 17.500 Euro müssen vor der entsprechenden Änderung im Firmenbuch voll einbezahlt sein. Wird die Gründungsprivilegierung nicht bereits vorzeitig beendet, dann endet sie spätestens nach dem Ablauf von zehn Jahren.⁵²

4.2. Trennungsprinzip

Wie bereits erwähnt findet bei Kapitalgesellschaften das Trennungsprinzip Anwendung. Aufgrund dieses Prinzips ist das Vermögen der GmbH vom Vermögen der Gesellschafter strikt zu trennen und die Besteuerung des Vermögens hat separat zu erfolgen. Einerseits bildet die GmbH selbst ein eigenes Steuersubjekt, andererseits sind auch die einzelnen Gesellschafter jeweils eigene Steuersubjekte.⁵³ Durch dieses Prinzip sind Leistungsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern möglich und auch steuerwirksam zu berücksichtigen. Die Entlohnung muss dabei einem Fremdvergleich stets standhalten.⁵⁴

Zuerst werden die unternehmerischen Gewinne auf Ebene der GmbH durch die Körperschaftssteuer besteuert. Folgen dann zu einem (anderen) Zeitpunkt

⁴⁸ Vgl. GmbHG §10b Abs 4

⁴⁹ *Wirtschaftskammer Niederösterreich*, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, [https://www.wko.at/service/wirtschaftsrecht-gewerberecht/Gesellschaft_mit_beschraenkt_Haftung_\(GmbH\).html](https://www.wko.at/service/wirtschaftsrecht-gewerberecht/Gesellschaft_mit_beschraenkt_Haftung_(GmbH).html) (Stand 16.01.2018)

⁵⁰ *König/ Körner/ Pfeiffer/ Seiser*, Praxis-Handbuch der Kapitalgesellschaften, 32

⁵¹ *Help – Bundeskanzleramt*, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, <https://www.help.gv.at/Portal.Node/hlpd/public/content/232/Seite.2320440.html> (Stand 01.01.2017)

⁵² Vgl. GmbHG §10b Abs 5

⁵³ *Kraft/ Kraft*, Grundlagen der Unternehmensbesteuerung, 226

⁵⁴ *König/ Körner/ Pfeiffer/ Seiser*, Praxis-Handbuch der Kapitalgesellschaften, 72

Ausschüttungen an die GmbH-Gesellschafter, werden diese der Kapitalertragsteuer unterworfen.⁵⁵

4.3. Gesellschafter-Geschäftsführer

Gesellschafter, welche die Beteiligungsgrenze von 25% überschreiten, gelten als wesentlich beteiligte Gesellschafter. Bei einer Ein-Personen-GmbH stellt sich die Frage der Beteiligungsgrenze nicht, da der Gesellschafter 100% der Anteile innehat.⁵⁶ In dieser Arbeit wird stets davon ausgegangen, dass der Alleingesellschafter auch gleichzeitig Geschäftsführer der GmbH ist und kein fremder Geschäftsführer (GF) angestellt wurde. Die Geschäftsführerbezüge, welche der Gesellschafter-Geschäftsführer erhält, können, soweit sie als fremdüblich anzusehen sind, bei der GmbH gewinnmindernd als Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Um als Betriebsausgabe abzugsfähig zu sein, dürfen die Geschäftsführerbezüge den Betrag von 500.000 Euro nicht überschreiten.⁵⁷

4.3.1. Haftung des Geschäftsführers

Da der Geschäftsführer für die ordnungsgemäße Führung der Geschäfte verantwortlich ist, treffen ihn unter gewissen Umständen auch Haftungspflichten. Handelt er nicht sorgfältig oder verstößt er sogar gegen Gesetze oder den Gesellschaftsvertrag, dann ist er der GmbH gegenüber verpflichtet, den Ersatz für den daraus entstandenen Schaden aus seinem Privatvermögen zu leisten. Vor allem auch bei drohender Insolvenz treffen ihn unter gewissen Voraussetzungen Haftungspflichten. Wendet er die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes an, lässt er sich nicht von sachfremden Interessen leiten und handelt er in der Überzeugung, dem Wohle der Gesellschaft zu dienen und tritt bei der Gesellschaft trotzdem ein Schaden ein, dann ist er gegenüber der Gesellschaft haftungsfrei.⁵⁸

Handelt es sich um eine Ein-Personen-GmbH und wurde kein eigener Geschäftsführer angestellt, obliegt die Geschäftsführung dem alleinigen Gesellschafter. Die GmbH muss sich das deliktische Verhalten ihres Geschäftsführers zurechnen lassen und sie ist für

⁵⁵ Kraft/Kraft, Grundlagen der Unternehmensbesteuerung, 226

⁵⁶ Fritz/Scharf/Siess, SWK Spezial – Die GmbH in der Praxis, 320

⁵⁷ Müller, SWK-Spezial – Lohnverrechnung 2018, 101

⁵⁸ Vgl. GmbHG § 25

eingetretene Schäden auch schadenersatzpflichtig. Die GmbH kann sich aber beim Geschäftsführer für die Verletzung seiner Geschäftsführungspflichten regressieren.⁵⁹

Bei Schäden aus schuldhaft verzögerten Firmenbuchanmeldungen bzw. bei unterlassener Anmeldung von Einforderungen einer ausstehenden Einlage im Firmenbuch sowie bei unrichtigen Angaben über die Befriedigung der Gläubiger bei einer Kapitalherabsetzung können Gläubiger Ansprüche direkt beim GF der GmbH geltend machen.⁶⁰

4.3.2. Besteuerung Gesellschafter-Geschäftsführer

Die Geschäftsführerbezüge des Gesellschafters sind den Einkünften aus sonstiger selbstständiger Arbeit gem § 22 Abs 2 EStG zuzuordnen und mit dem normalen Einkommenssteuertarif zu besteuern. Steuerliche Begünstigungen für Sonderzahlungen, wie bei anderen Dienstnehmern, gibt es nicht. Die Bezüge unterliegen aber jedenfalls dem Dienstgeberbeitrag, dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, der Kommunalsteuer und dem betrieblichen Mitarbeiter-Selbstständigenvorsorgegesetz.⁶¹

Auf Antrag können die Betriebsausgaben bei der Gewinnermittlung pauschal mit einem Durchschnittssatz iHv 6% vom Umsatz (max 13.200 Euro) ermittelt werden.⁶² Damit sollen Absetzungen für Abnutzungen von Investitionen, Verbrauchsmaterial, Versicherungen, Werbung, Reisekosten, Telefon- und Internetkosten, Ausgaben für Strom und Miete und Steuerberatungskosten etc. abgegolten werden.⁶³ Zusätzlich kann, wie bei der Ermittlung der Gewinne von Einzelunternehmern gem § 10 EStG ein Gewinnfreibetrag iHv 13% gewinnmindernd berücksichtigt werden.⁶⁴

⁵⁹ König/ Körner / Pfeiffer / Seiser, Praxis-Handbuch der Kapitalgesellschaften, 34

⁶⁰ König/ Körner/ Pfeiffer/ Seiser, Praxis-Handbuch der Kapitalgesellschaften, 34

⁶¹ Unternehmensserviceportal, Anstellung als Geschäftsführer, https://www.usp.gv.at/Portal.Node/usp/public/content/steuern_und_finanzen/koerperschaftsteuer/anstellung_geschaeftsfuehrer/40923.html, abgefragt am 30.08.2018

⁶² Vgl. EStG § 17 Abs 1 iVm EStG § 22 Abs 2

⁶³ Wirtschaftskammer Österreich (2018) Die Basispauschalierung,

https://www.wko.at/service/steuern/Die_Basispauschalierung.html, abgefragt am 30.08.2018

⁶⁴ Vgl. EStG § 10

4.4. Besteuerung GmbH

Die Gesellschaft selbst gilt steuerrechtlich als eigenes Steuersubjekt und ist somit voll in Österreich steuerpflichtig⁶⁵ sofern die GmbH entweder ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung in Österreich hat.⁶⁶

Die Steuerbelastung der Gesellschaft wird von vielen Faktoren und unternehmerischen Entscheidungen beeinflusst. Darunter zählen unter anderem das Ausschüttungsverhalten oder die Thesaurierung der Gewinne, die Investitionstätigkeiten der GmbH sowie die Leistungsbeziehung zu ihren Gesellschaftern.⁶⁷ Außerdem ist die Gesellschaft nicht nur von der Ertragssteuer betroffen, die Lieferungen und Leistungen die sie erbringt, unterliegen grundsätzlich auch der Umsatzsteuer.⁶⁸ Auf umsatzsteuerrechtliche Fragen wird in dieser Arbeit nicht eingegangen. Rechtsgrundlage für die Besteuerung von juristischen Personen ist das Körperschaftsteuergesetz (KStG). Zum Großteil orientiert sich das Gesetz am EStG, handelt es sich um ergänzende oder besondere Regelungen, die lediglich für Körperschaften gelten, dann sind diese im KStG zu finden.

4.4.1. Körperschaftssteuer

Da die GmbH als juristische Person gilt, unterliegt sie gemäß § 1 Abs 2 KStG der unbeschränkten Körperschaftssteuerpflicht.⁶⁹

Erstmalig steuerpflichtig ist eine GmbH dann, wenn sie zum ersten Mal nach außen hin als solche in Erscheinung tritt.⁷⁰ Für die korrekte Begleichung der Steuerschuld aus den Mitteln der Gesellschaft ist die zur Vertretung der GmbH berufene Person verantwortlich - der Geschäftsführer bzw. der bei einer Ein-Personen-GmbH (ohne angestellten Geschäftsführer) der alleinige Gesellschafter.⁷¹ Die Erhebung der Körperschaftssteuer

⁶⁵ Rocco/ Sillmann, Praxishandbuch GmbH, 67

⁶⁶ Vgl. KStG § 1 Abs 1 ff

⁶⁷ König et al., Praxis-Handbuch der Kapitalgesellschaften, 11

⁶⁸ Vgl. UStG § 1

⁶⁹ Rocco/ Sillmann, 67 iVm KStG § 1 Abs 2

⁷⁰ Vgl. KStG § 4 Abs 1

⁷¹ Vgl. BAO § 80 Abs 2

erfolgt durch das Betriebsfinanzamt, also jenes Finanzamt in dessen Bereich die GmbH fällt.⁷²

Grundsätzlich gilt als Veranlagungszeitraum der Körperschaftsteuer (KöSt) das Kalenderjahr.⁷³ Der Veranlagung ist das gesamte Einkommen, welches in diesem Kalenderjahr bezogen wurde, zugrunde zu legen.

Die Körperschaftssteuererklärung ist bis Ende April des Folgejahres bzw. wenn sie elektronisch eingebracht wird bis Ende Juni einzureichen. Hat die GmbH eine steuerliche Vertretung kann dieser Termin meist noch erstreckt werden.⁷⁴

4.4.2. Körperschaftsteuertarif

Das Einkommen einer GmbH, welches gem § 7 Abs 2 KStG zu ermitteln ist, ist mit dem allgemeinen, linearen KöSt-Satz in Höhe von 25% zu versteuern.⁷⁵

Erwirtschaftet die Gesellschaft ein geringes Einkommen oder gar einen Verlust, ist eine Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von 5% eines Viertels des Mindeststammkapitals, mind. 1750 Euro pro Jahr, an das Finanzamt zu entrichten. Diese Mindeststeuer ist als sogenannte Schwebesteuer anzusehen. Jener Betrag der Mindeststeuer, welcher die tatsächlich ermittelte Körperschaftsteuer übersteigt, kann für die Folgejahre als Schwebesteuer vorgetragen und mit künftigen Steuerzahlungen verrechnet werden.⁷⁶

Für die ersten fünf Jahre einer neu gegründeten, unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaft gibt es eine steuerliche Gründungsprivilegierung, welche eine reduzierte Mindestkörperschaftssteuer von 125 Euro für jedes volle Kalendervierteljahr vorschreibt. Ab Ablauf der Fünfjahresfrist beläuft sich die Mindestkörperschaftssteuer für die nächsten fünf Jahre auf 250 Euro pro vollem Kalendervierteljahr.⁷⁷

⁷² Unternehmensserviceportal, Steuern und Abgaben,
https://www.usp.gv.at/Portal.Node/usp/public/content/steuern_und_finanzen/steuern_abgaben_allgemeines/Seite.800100.html (Stand 11.05.2016)

⁷³ Vgl. KStG § 24 Abs 1

⁷⁴ Vgl. BAO § 134 Abs 1

⁷⁵ Vgl. KStG § 7 Abs 2

⁷⁶ Vgl. KStR, RZ 1567

⁷⁷ Vgl. KStG § 24 Abs 4 Zi 3

4.4.3. Einkommensermittlung

Als Einkommen einer GmbH gilt der Gesamtbetrag der Einkünfte gem § 2 Abs 3 EStG nach Ausgleich mit Verlusten und Sonderausgabenabzug.⁷⁸

Laut § 189 UGB sind GmbHs, ohne eine Umsatzgrenze überschreiten zu müssen, zu einer unternehmensrechtlichen, ordnungsmäßigen Buchführung verpflichtet.⁷⁹ Aufgrund der unternehmensrechtlichen Rechnungslegungspflicht sind gem § 7 Abs 3 KStG alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen.⁸⁰ Das bedeutet, dass wenn zB die Haupttätigkeit einer GmbH in der Vermietung von Gebäuden besteht, diese nicht den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen sind, sondern die Einkünfte zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb zählen.⁸¹

4.4.4. Gewinnermittlung GmbH

Wie bereits erwähnt sind GmbHs zur ordnungsgemäßen Buchhaltung nach § 189 UGB verpflichtet.⁸² Ihr Gewinn muss deshalb gem § 5 Abs 1 EStG ermittelt werden.⁸³ Die unternehmensrechtlichen Vorschriften sind auch für das Steuerrecht maßgebend (Maßgeblichkeitsprinzip). Die Verknüpfung des Unternehmens- mit dem Steuerrecht soll als Vereinfachung für die Unternehmer dienen. Sieht das EStG zwingend anzuwendende, abweichende Regelungen vor, durchbrechen diese das Maßgeblichkeitsprinzip. In vielen Fällen bietet der Gesetzgeber im Unternehmensrecht Wahlmöglichkeiten an, welche vom Steuerrecht aber oft eingeschränkt werden. Treffen unterschiedliche Bestimmungen des Unternehmens- und des Steuerrechts aufeinander, muss eine Mehr-Weniger-Rechnung durchgeführt werden. Als Basis für die Berechnung ist der nach Unternehmensrecht ermittelte Gewinn heranzuziehen. Dieser wird dann mittels Hinzurechnen oder Kürzen im Wege der Mehr-Weniger-Rechnung zum steuerrechtlichen Gewinn übergeleitet.⁸⁴

Als Gewinnermittlungszeitraum gilt das Wirtschaftsjahr und ist dadurch nicht zwingend ident mit dem Veranlagungszeitraum (Kalenderjahr).⁸⁵

⁷⁸ König/ Körner/ Pfeiffer/ Seiser, Praxis-Handbuch der Kapitalgesellschaften, 73v

⁷⁹ Vgl. UGB § 189

⁸⁰ Vgl. BAO § 134 Abs 1 iVm KStG § 7 Abs 3

⁸¹ Peyerl, Rechnungswesen und Steuerrecht, 140

⁸² Vgl. UGB § 189

⁸³ Vgl. EStG § 5 Abs 1

⁸⁴ Peyerl, Rechnungswesen und Steuerrecht, 31

⁸⁵ Vgl. BAO § 134 Abs 1

Zum Einkommen zählen alle Einkünfte gem § 2 Abs 3 EStG, welche die GmbH im betreffenden Wirtschaftsjahr im In- oder Ausland erwirtschaftet hat.⁸⁶ Verlustausgleiche sowie Sonderausgabenabzüge können gewinnmindernd berücksichtigt werden.⁸⁷ Dadurch, dass die GmbH die Einkünfte selbst erwirtschaftet hat, werden diese auch der Gesellschaft selbst und nicht ihrem Gesellschafter zugerechnet.

Aufwendungen, welche ihren Ursprung in der Leistungsbeziehung der Gesellschaft und ihrem Gesellschafter haben, stellen abzugsfähige, gewinnmindernde Betriebsausgaben dar. Voraussetzung dafür ist, dass die Aufwendungen angemessen sind und einem Fremdvergleich standhalten.⁸⁸

Einlagen die von Gesellschaftern an die Gesellschaft geleistet werden bleiben bei der Einkommensermittlung außer Ansatz, unbedacht ob diese bereits zur Gründung oder erst danach geleistet wurden.

Bezüglich der Einkommensermittlung kommt es aber nicht darauf an, ob das Einkommen (offen oder verdeckt) ausgeschüttet, entnommen oder anderweitig verwendet wird.⁸⁹ Verdeckte Ausschüttungen beziehen sich auf alle Vorteile, die Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung erhalten haben und somit das Gesellschaftervermögen vermindern. Aufwendungen aufgrund von Leistungsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern stellen abzugsfähige, gewinnmindernde Betriebsausgaben da, sofern sie angemessen sind.⁹⁰

4.4.4.1. Sonderausgaben GmbH

Um die Höhe des Einkommens der GmbH, welches der Körperschaftssteuer zugrunde zu legen ist, zu vermindern, können Sonderausgaben bei der Ermittlung des Einkommens berücksichtigt werden. Bei Kapitalgesellschaften spricht man von Sonderausgaben, wenn es sich um Ausgaben handelt, die ihren Ursprung außerhalb der jeweiligen Einkunftsart haben. Hier verweist das KStG wie so oft auf das EStG, im genaueren auf § 18.⁹¹ Zu den Sonderausgaben bei Kapitalgesellschaften zählen gem §

⁸⁶ Vgl. EStG § 2 Abs 3

⁸⁷ Vgl. EStG § 2 Abs 2

⁸⁸ König/ Körner/ Pfeiffer/ Seiser, Praxis-Handbuch der Kapitalgesellschaften, 73

⁸⁹ Vgl. KStG § 8 Abs 2

⁹⁰ König/ Körner/ Pfeiffer/ Seiser, Praxis-Handbuch der Kapitalgesellschaften, 73

⁹¹ Vgl. KStG § 8 Abs 4

18 EStG Renten und dauernde Lasten, Steuerberatungskosten sowie freigebige Zuwendungen an begünstigte Einrichtungen (Spenden).⁹²

Der Abzug der Sonderausgaben ist aber nur dann erlaubt, wenn die Ausgaben auch tatsächlich im betreffenden Kalenderjahr getätigt worden sind. Andere, als die im Gesetz vorgesehenen Sonderausgaben, dürfen nicht berücksichtigt werden.⁹³

Ein Verlustabzug zählt ebenfalls als Sonderausgabe. Dieser steht GmbHs jährlich bis zu einer Höhe von maximal 75% der Einkünfte zu. Kann der Verlustabzug nicht in gesamter Höhe abgezogen werden, ist es möglich diesen im darauffolgenden Wirtschaftsjahr gewinnmindernd zu berücksichtigen.⁹⁴

4.5. Einlagen

Einlagen, welche Gesellschafter an die GmbH leisten bleiben bei der Einkommensermittlung außer Ansatz. Unter Einlagen werden liquide Mittel, körperliche oder unkörperliche Wirtschaftsgüter, also Bar- oder Sacheinlagen verstanden, die von einem Gesellschafter der GmbH aufgrund gesellschaftsrechtlicher Überlegungen zugeführt werden.

Die Überlegung der Steuerneutralität von Einlagen ist vor allem darauf zurückzuführen, dass Gesellschafter, also Anteilsinhaber, Interesse haben, ihre Gesellschaft mit entsprechendem Kapital auszustatten und es sich in diesem Fall nicht um eine steuerlich relevante Tätigkeit handeln soll. Die Steuerneutralität bezieht sich auf Pflichteinlagen, freiwillige Einlagen oder auch auf Geld- oder Sacheinlagen. Einlagen können an die GmbH offen oder verdeckt zugeführt werden. Mittels einer Einlage wird der Buchwert der Beteiligung des Gesellschafters erhöht.⁹⁵

⁹² Vgl. KStR Rz 991

⁹³ Wirtschaftskammer Österreich, Leitfaden Sonderausgaben, https://www.wko.at/service/steuern/est-koest_Sonderausgaben_Broschuere.pdf (Stand 01.02.2018)

⁹⁴ Vgl. KStR Rz 992a

⁹⁵ König/ Körner/ Pfeiffer/ Seiser, Praxis-Handbuch der Kapitalgesellschaften, 102

4.5.1. Offene Einlagen

Offene Einlagen sind Zuwendungen, welche im Zuge der Gründung der GmbH oder einer Kapitalerhöhung inkl. eines Agios an die Gesellschaft getätigt werden.

Wird ein körperliches oder unkörperliches Wirtschaftsgut oder sonstiges Vermögen in die GmbH eingebracht, so gilt dies gem § 6 Zi 14 lit b EstG als Tausch und stellt einen Erwerbsvorgang dar. Für den Ansatz des Wirtschaftsgutes ist der gemeine Wert heranzuziehen, was zur Folge hat, dass stille Reserven aufzudecken sind. Beim Gesellschafter ist dieser Vorgang gleichzeitig als Veräußerung des Wirtschaftsgutes sowie als eine Anschaffung von Gesellschaftsanteilen zu sehen. Allenfalls aufgedeckte stille Reserven müssen beim Gesellschafter besteuert werden.⁹⁶

4.5.2. verdeckte Einlagen

Erhält eine GmbH von ihren Gesellschaftern Zuwendungen in Form von Kapital, körperlichen oder unkörperlichen Wirtschaftsgütern, die von einem Dritten nicht in dieser Weise zugeführt werden würden und somit dem Fremdvergleich nicht standhalten, liegt eine verdeckte Einlage vor. Überträgt der Gesellschafter zB ein Wirtschaftsgut, ohne dass er dafür eine Gegenleistung (in Form einer Vergütung) erhält, so liegt eine direkt verdeckte Sacheinlage vor. Der Ansatz des Wirtschaftsgutes hat mit dem gemeinen Wert im Anlage- oder Umlaufvermögen der Gesellschaft zu erfolgen. Handelt es sich bei dem eingelegten Wirtschaftsgut um abnutzbares Anlagevermögen, ist dieses normal über die entsprechend vorgesehene Nutzungsdauer abzuschreiben.

Aufgrund des bereits erwähnten Trennungsprinzips ist es möglich, dass zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter eine Leistungsbeziehung besteht. Damit eine Leistungsbeziehung zwischen dem Gesellschafter und seiner Gesellschaft steuerlich anerkannt wird, muss sie einem Fremdvergleich stets standhalten können.⁹⁷ Ist dies der Fall, können die Leistungen an den Gesellschafter bei der GmbH als Betriebsausgabe gewinnmindernd berücksichtigt werden. Gleichzeitig zählen diese Leistungen beim Gesellschafter als Einnahme.⁹⁸ Stehen die Leistung und die Gegenleistung in einem unangemessen hohen oder niedrigen Verhältnis zueinander und hält ein Fremdvergleich nicht stand, ist eine verdeckte Einlage oder eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen.

⁹⁶ EStR 2002, RZ 2589

⁹⁷ König/ Körner/ Pfeiffer/ Seiser, Praxis-Handbuch der Kapitalgesellschaften, 103

⁹⁸ Ossola-Haring, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, 7

Ein Beispiel dafür wäre, wenn der Gesellschafter der GmbH ein Wirtschaftsgut zu überhöhtem Preis verkauft/abkauft.⁹⁹

Bei einem Verzicht einer Forderung seitens des Gesellschafters handelt es sich ebenfalls um eine verdeckte Einlage, denn bei der GmbH kommt es in diesem Fall zu einer Vermehrung ihres Vermögens. Hier muss geklärt werden, ob der Verzicht auf die Forderung seitens des Gesellschafters betrieblich veranlasst ist. Ist dies der Fall, handelt es sich auf Seiten der Gesellschaft um einen körperschaftssteuerpflichtigen Ertrag und der nicht mehr werthaltige Anteil der Forderung ist steuerwirksam zu berücksichtigen.¹⁰⁰

4.6. Einkommensverteilung

Unter Einkommensverteilung wird die steuerlich neutrale Aufteilung des Einkommens der GmbH an ihre Anteilsinhaber, also Gesellschafter, verstanden. Die Verteilung des Einkommens kann im Wege von Einlagenrückzahlungen oder in Form von offenen oder verdeckten Ausschüttungen erfolgen.¹⁰¹

4.6.1. Einlagenrückzahlung

Unter Einlagen im Sinne des § 4 Abs 12 EStG ist das aufgebrachte Stammkapital, sowie sonstige Zuwendungen die als Kapitalrücklage auszuweisen sind zu verstehen. Gem § 6 Zi 14 lit b EStG ist eine Einlage von Vermögen oder Wirtschaftsgütern als Tauschvorgang anzusehen, wobei anzunehmen ist, dass dadurch der Beteiligungsansatz des Gesellschafters erhöht wird.

Selbiges gilt dann bei Rückzahlung dieser Einlagen, welche unter den gleichen Gesichtspunkten wie die Einlage durchzuführen ist und ebenfalls einen tauschartigen Vorgang, also einen Rücktausch darstellt. Somit wird gem § 4 Abs 12 EStG bei einer Einlagenrückzahlung eine Beteiligungsveräußerung seitens des Gesellschafters angenommen.

Der Beteiligungsansatz des Gesellschafters an der GmbH wird im Zuge der Einlagenrückzahlung vermindert.¹⁰² Diese Einlagenrückzahlung ist, sofern sie den

⁹⁹ König/ Körner/ Pfeiffer/ Seiser, Praxis-Handbuch der Kapitalgesellschaften, 104

¹⁰⁰ Vgl. EStG § 8 Abs 1

¹⁰¹ Vgl. KStR Rz 537 f

¹⁰² König/ Körner/ Pfeiffer/ Seiser, Praxis-Handbuch der Kapitalgesellschaften, 107

fortgeschriebenen Beteiligungsbuchwert nicht übersteigt, steuerneutral.¹⁰³ Die Rückzahlung kann somit als steuerneutrale Zuwendung der Gesellschaft an den Gesellschafter angesehen werden.

Aus Sicht der GmbH handelt es sich bei der Einlagenrückzahlung um einen nicht steuerbaren Vermögensabfluss und der Gewinn der GmbH wird nicht verändert.¹⁰⁴ Eine Rückzahlung der Einlagen, welche über den fortgeschriebenen Beteiligungswert hinaus geht stellt auf jeden Fall einen steuerrechtlichen Vorgang dar. Der den Beteiligungswert übersteigende Betrag zählt beim Gesellschafter zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gem § 27a Abs 1 EstG und ist mit dem besonderen Steuersatz in Höhe von 27,5% besteuern.¹⁰⁵

Die GmbH hat verpflichtend für alle ihre Gesellschafter ein steuerliches Einlagenevidenzkonto zu führen, welches in disponible Einlagen und indisponible Einlagen unterteilt werden muss. Mittels Führen dieses Evidenzkontos kann festgestellt werden, welchen steuerrechtlichen Vorgang der Vermögenstransfer von der GmbH zum Gesellschafter darstellt.

Handelt es sich um eine Einlagenrückzahlung im herkömmlichen Sinn und ist diese im Stand des Einlagen-Evidenzkontos gedeckt, dann ist die Einlagenrückzahlung steuerfrei. Ist der Stand der Einlagen laut Evidenzkonto geringer als der auszuschüttende Betrag, dann ist der Vorgang als offene Gewinnausschüttung anzusehen und hat ertragssteuerliche Konsequenzen.¹⁰⁶

4.6.2. Offene Gewinnausschüttung

Offene Gewinnausschüttungen setzen einen Gewinnverteilungsbeschluss voraus. Hierbei handelt es sich um die typischste Form der Einkommensverwendung einer Kapitalgesellschaft. Der zu versteuernde Gewinn der GmbH wird durch die Gewinnverteilung nicht vermindert und ist somit grundsätzlich immer als steuerneutraler

¹⁰³ *Pinkel*, Jahresabschluss und Steuererklärungen 2017, 97

¹⁰⁴ *Unternehmensserviceportal*, Einlagen- und Innenfinanzierungs-Evidenzkonto, https://www.usp.gv.at/Portal.Node/usp/public/content/steuern_und_finanzen/koerperschaftsteuer/51018.html (Stand 01.01.2018)

¹⁰⁵ *Pinkel*, Jahresabschluss und Steuererklärungen 2017, 97

¹⁰⁶ *König/ Körner/ Pfeiffer/ Seiser*, Praxis-Handbuch der Kapitalgesellschaften, 107

Vorgang anzusehen. Der Gewinn kann hierbei sowohl an natürliche als auch juristische Personen ausgeschüttet werden.

Bei Ein-Personen-GmbH's wird somit an den alleinigen Gesellschafter ausgeschüttet. Diese Ausschüttung unterliegt dabei gem § 27a EstG iVm § 97 EstG einem besonderen Steuersatz von 27,5% und gilt beim Gesellschafter als endbesteuert.¹⁰⁷ Im Normalfall entsprechen die Gewinnausschüttung den Beteiligungsverhältnissen, ist dies nicht der Fall liegt eine alineare Gewinnausschüttung vor, welche sowohl wirtschaftlich als auch gesellschaftsvertraglich geregelt bzw. begründet werden muss.¹⁰⁸

4.6.3. Verdeckte Gewinnausschüttung

Verdeckte Gewinnausschüttungen stellen das Pendant zu verdeckten Einlagen dar. Sie bezeichnen Zuwendungen an Gesellschafter, welche nicht eindeutig als Ausschüttungen an diese erkennbar sind.¹⁰⁹ Anders ausgedrückt sind darunter auch Zuwendungen an Gesellschafter zu verstehen, welche außerhalb einer gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung liegen und das Gesellschaftsvermögen der GmbH zu Unrecht vermindern bzw. das Vermögen des Gesellschafters zu Unrecht erhöhen.¹¹⁰ Wird eine dem Gesellschafter nahestehende Person zu Unrecht begünstigt, liegt ebenfalls eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Voraussetzung für eine verdeckte Gewinnausschüttung ist, dass die Organe der Gesellschaft die Entscheidung einer Vorteilsgewährung an den Gesellschafter wissentlich und willentlich vorgenommen haben. Die Absicht einer Vorteilsgewährung nachzuweisen ist bei einer Ein-Personen-GmbH ein Einfaches, denn dann ist das einzige entscheidungstreffende Organ der Alleingesellschafter selbst, welcher durch diese Entscheidung einen Vermögensvorteil bezogen hat.¹¹¹

Eine verdeckte Ausschüttung ist dann anzunehmen, wenn die Maßnahme außenstehenden Dritten nicht in demselben Umfang zugutekommen würde. Ein Beispiel hierfür wäre, wenn die GmbH Ausgaben vom Gesellschafter übernimmt, welche in keinem Zusammenhang mit der Gesellschaft stehen.¹¹² Die Ursache für die

¹⁰⁷ König/ Körner/ Pfeiffer/ Seiser, Praxis-Handbuch der Kapitalgesellschaften, 77

¹⁰⁸ Vgl. KstR RZ 549

¹⁰⁹ Vgl. KstR RZ 562

¹¹⁰ König/ Körner/ Pfeiffer/ Seiser, Praxis-Handbuch der Kapitalgesellschaften, 78

¹¹¹ König/ Körner/ Pfeiffer/ Seiser, Praxis-Handbuch der Kapitalgesellschaften, 80

¹¹² Vgl. KstR RZ 566

Vorteilszuwendung liegt somit im Naheverhältnis von Gesellschafter und Gesellschaft.

¹¹³

Ebenfalls als verdeckte Ausschüttung anzusehen sind Gewinne, die im Vermögen der GmbH keine Berücksichtigung gefunden haben, also buchhalterisch nirgends festgehalten wurden. Ein Beispiel hierfür wäre das nicht Erfassen von Zahlungseingängen bzw. von Ausgangsrechnungen. Im Zuge einer Betriebsprüfung kann die zuständige Abgabenbehörde, wenn nicht ausreichend Buch geführt wurde oder wenn Zweifel bezüglich der Richtigkeit der geführten Bücher bestehen, weil schwerwiegende Mängel etc. vorhanden sind, die zu versteuernden Gewinne schätzen. Diese Gewinne gelten dann als verdeckt an den Gesellschafter ausgeschüttet und müssen der Kapitalertragssteuer unterzogen werden.¹¹⁴ Eine Vermögensverminderung bei der GmbH, die entweder durch eine erhöhte Aufwendung oder durch das Fehlen von Erträgen verursacht wurde, gilt ebenfalls als verdeckte Ausschüttung.¹¹⁵

Die Ausschüttung wird deshalb als „verdeckt“ bezeichnet, weil sie in eine schuldrechtliche Leistungsbeziehung zwischen Gesellschafter und GmbH eingekleidet wurde und unter Dritten in keiner Weise in diesem Umfang zustande gekommen wäre.¹¹⁶

Weitere Beispiele für verdeckte Ausschüttungen sind zB wenn die GmbH dem Gesellschafter ein Wirtschaftsgut zu einem unangemessenen niedrigen Preis verkauft oder ihm dieses sogar unentgeltlich überlässt oder wenn der Gesellschafter Dienstleistungen für die Gesellschaft zu einem unangemessenen hohen Entgelt erbringt. Erhält der Gesellschafter unverhältnismäßige Vorteile aus seinem Anstellungsvertrag, wie etwa die Haftungsübernahme der GmbH, überhöhte Vergütungen, Gewährung eines Darlehens ohne Sicherheiten, so zählen diese ebenso als verdeckte Gewinnausschüttung.¹¹⁷

Handelt es sich um einen Vorteilsausgleich, liegt keine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Diesem Vorteilsausgleich muss aber eine eindeutige, wechselseitige Vereinbarung zugrunde liegen, aus welcher herausgeht, dass sowohl der Gesellschaft als auch dem Gesellschafter ein Vorteil zugewandt wird.¹¹⁸

¹¹³ König/ Körner/ Pfeiffer/ Seiser, Praxis-Handbuch der Kapitalgesellschaften, 80

¹¹⁴ Redaktion des BFG Journal Media, Verdeckte Ausschüttung und Sicherheitszuschlag, <https://bfgjournal.media/2017/4942/> (Stand 10.10.2017) iVm BFG 27.6.2017, RV/2101535/2016

¹¹⁵ Vgl. KstR RZ 601

¹¹⁶ König/ Körner/ Pfeiffer/ Seiser, Praxis-Handbuch der Kapitalgesellschaften, 80

¹¹⁷ Fritz/ Scharf/ Siess, SWK Spezial – Die GmbH in der Praxis, 347

¹¹⁸ Fritz/ Scharf/ Siess, SWK Spezial – Die GmbH in der Praxis, 349

Eine bereits verwirklichte verdeckte Ausschüttung kann nicht rückgängig gemacht werden.¹¹⁹

Verdeckte Ausschüttung dürfen die Ermittlung des Einkommens nicht beeinflussen. Bei der Körperschaft sind die fehlenden (nicht erfassten) Einnahmen hinzuzuzählen bzw. die zu Unrecht für den Gesellschafter getätigten Aufwendungen storniert werden. Beim Gesellschafter ist die verdeckte Ausschüttung mit der KEst iHv 27,5% zu versteuern. Wird die KEst von der GmbH getragen, ist dies ebenfalls als Vorteilszuwendung zu sehen und somit ebenfalls bei der Berechnung der darauf entfallenen Steuerschuld zu berücksichtigen. Somit erhöht sich die Steuerlast auf 37,93%, weil die Bemessungsgrundlage der um die KEst verminderte, ausgeschüttete Betrag ist.¹²⁰

4.6.3.1. Verrechnungskonto zwischen Gesellschafter und GmbH

Eine weitere Form der verdeckten Ausschüttung können Entnahmen durch Gesellschafter darstellen, welche auf Gesellschafter-Verrechnungskonten verbucht werden. Gesellschafter-Verrechnungskonten sind bis zu einem gewissen Ausmaß erlaubt und sogar sehr üblich. Ob eine verdeckte Ausschüttung vorliegt, muss immer im jeweiligen Einzelfall geprüft werden. Aus abgabenrechtlicher Seite ist es daher immer erforderlich, ein Gesamtbild der Verhältnisse zu bekommen um die Umstände korrekt einordnen zu können.

Wie bereits erwähnt handelt es sich dann um eine verdeckte Ausschüttung, wenn bei der Gesellschaft selbst eine tatsächliche Vermögensminderung eintritt. Dabei geht es nicht um liquide Mittel oder Barbestände, welche aus der GmbH entnommen werden, sondern vielmehr um jene Entnahmen, welche den ertragssteuerlichen Gewinn der GmbH vermindern und somit zu einer Steuerminderung führen.

Oft kommt es dazu, dass der Gesellschafter Vermögen aus der GmbH (zB aus dem Kassabestand) entnimmt und dieses Geld für private Ausgaben nutzt. Das ist grundsätzlich auch erlaubt. Der Vorgang muss dann auf ein Verrechnungskonto des Gesellschafters als Forderung der GmbH ihm gegenüber verbucht werden. Das unternehmensrechtliche Jahresergebnis der GmbH wird durch diesen erfolgsneutralen Vorgang in keiner Weise beeinflusst. Ob eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen ist,

¹¹⁹ König/ Körner/ Pfeiffer/ Seiser, Praxis-Handbuch der Kapitalgesellschaften, 85

¹²⁰ König/ Körner/ Pfeiffer/ Seiser, Praxis-Handbuch der Kapitalgesellschaften, 87

hängt von der Rückzahlungsabsicht und von der Bonität des Gesellschafters ab. Wird der Saldo des Verrechnungskonto immer größer und erfolgen selten oder nie Rückzahlungen des Gesellschafters, kann dies problematisch werden. Die Entnahme ist erst dann ertragssteuerrechtlich relevant und als verdeckte Ausschüttung anzusehen, wenn davon ausgegangen werden kann, dass die Gesellschaft auf die Forderung gegenüber des Gesellschafters verzichtet oder aber wenn von Beginn an ersichtlich war, dass der Gesellschafter nicht (und auch in naher Zukunft nicht) in der Lage ist, diese Forderung zu begleichen. Dabei ist immer auf den Zeitpunkt der Entnahme abzustellen. Wäre der Gesellschafter im Zeitpunkt der Entnahme finanziell fähig gewesen, die Forderung zu begleichen und tritt erst zu einem späteren Zeitpunkt eine Zahlungsunfähigkeit des Anteilsinhabers ein, begründet dies keine verdeckte Ausschüttung im steuerlichen Sinne.

Die Beurteilung der Ernsthaftigkeit der Rückzahlungsabsicht, der Fremdüblichkeit der Forderung sowie der Angemessenheit der Höhe der Verrechnungskonten ist sehr schwierig. Gibt es keine Vereinbarung, bis zu welcher Höhe die Forderung gegenüber einem Gesellschafter und somit das Verrechnungskonto anwachsen darf, dann wird im Zweifelsfall eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen sein. Vor allem auch dann, wenn der Alleingesellschafter-Geschäftsführer auf sein laufendes Gehalt verzichtet, aber sein Verrechnungskonto stetig und ständig anwächst. In diesem Fall ist die Entnahme als verdeckte Ausschüttung zu behandeln und voll kapitalertragssteuerpflichtig.

Früher war für die Beurteilung, ob es sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung handelt oder nicht, eine konkrete Rückzahlungsvereinbarung erforderlich. Diese ist jetzt nicht mehr notwendig. Durch eine fehlende Vereinbarung über einen Rückzahlungstermin kann davon ausgegangen werden, dass die Gesellschaft die Forderung zu jeder Zeit bei ihrem Gesellschafter einfordern kann.¹²¹

Um auf Fremdüblichkeit abstehen zu können, müssen Vereinbarungen, wie etwa über einen Darlehensvertrag mit Dritten, getroffen werden. Höhe der Verzinsung sowie ein Zeitpunkt der Zinszahlungen sollten festgelegt werden, um in einem Fremdvergleich standhalten zu können.¹²² Wurde kein Zinszahlungstermin sowie keine Verzinsung oder eine fremdunübliche Verzinsung vereinbart, dann muss abgeklärt werden, ob sich diese

¹²¹ Obermann, Entnahmen durch Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, SWK 32/14, 1362

¹²² Vgl. UFSL vom 30.07.2012, RV/0026-L/12

(fehlende oder fremdunübliche) Vereinbarung auf den offenen Saldo oder auf den gesamten aushaltenden Betrag bezieht.

Vor allem bei Ein-Personen-GmbH stellt der Fall eines Verrechnungskontos oft ein Problem dar und es wird beliebig Geld vom Gesellschafter entnommen und der Betrag als Forderung am Verrechnungskonto eingebucht. Bei GmbHs muss immer darauf geachtet werden, dass hier das Trennungsprinzip zur Anwendung kommt und das Vermögen der GmbH strikt vom Vermögen des Gesellschafters zu trennen ist.¹²³ Vorteilhaft ist es in dem Fall immer, Vereinbarungen vor allem bezüglich der Zinshöhe, eines Zinszahlungstermins etc. schriftlich festzuhalten um im Falle einer Betriebsprüfung Beweise vorzeigen zu können.¹²⁴

Um eine richtige Einkommensermittlung bei der GmbH gewährleisten zu können, müssen verdeckte Ausschüttungen aufgegriffen und neutralisiert werden. Die verdeckte Gewinnausschüttung muss in jenem Gewinnermittlungszeitraum korrigiert werden, in welchem das Einkommen beeinflusst worden ist.¹²⁵ Die Höhe der verdeckten Ausschüttung bemisst sich aus der Differenz zwischen der tatsächlich erbrachten Leistung bzw. Vermögensminderung und dem fremdüblich gültigen Betrag für diese Leistung.¹²⁶

4.6.4. Wahlrecht: offene Gewinnausschüttung oder Einlagenrückzahlung

Grundsätzlich steht es Unternehmen frei ob sie Ausschüttungen im Wege von offenen Ausschüttungen oder im Wege von Einlagenrückzahlungen durchführen. Dieses Wahlrecht steht aber nur unter bestimmten Voraussetzungen zu. Sind sowohl ausreichend disponible Einlagen als auch disponibile Bestandteile der Innenfinanzierung (thesaurierte Gewinne) vorhanden, in welcher die Ausschüttung Deckung findet, steht das Wahlrecht uneingeschränkt zur Verfügung. Welche Wahl getroffen wird, muss dokumentiert werden.

Findet die Rückzahlung bloß im Stand der disponiblen Einlagen Deckung, dann handelt es sich immer um eine Einlagenrückzahlung und ein Wahlrecht fällt weg. Sind nicht

¹²³ Obermann, SWK 32/14, 1362

¹²⁴ Vgl. UFSL 30.07.2012, RV/0026-L/12

¹²⁵ Vgl. KstR Rz 651

¹²⁶ Vgl. KstR Rz 657

ausreichend disponible Einlagen vorhanden, aber findet die Ausschüttung in den Bestandteilen der disponiblen Innenfinanzierung Deckung, dann liegt immer eine offene Gewinnausschüttung vor, welche stets der Kapitalertragssteuer unterliegt. Selbiges gilt, wenn die Gewinnausschüttung nur im Stand der indisponiblen Innenfinanzierung Deckung findet.¹²⁷ Der Stand der Einlagen und der Stand der Innenfinanzierung muss verpflichtend in Evidenzkonten dokumentiert werden.

Bei natürlichen Personen ist eine Ausschüttung nur im Wege einer Einlagenrückzahlung steuerfrei. Gewinnausschüttungen, welche an natürliche Personen erfolgen, müssen versteuert werden.

4.6.5. Evidenzkonten

Im Zuge des Abgabenänderungsgesetzes 2015 wurden die steuerlichen Regelungen bezüglich Einlagenrückzahlungen und Gewinnausschüttungen abgeändert. Von nun an soll für Rückzahlungen an Gesellschafter einer GmbH zwischen „außenfinanzierten“ und „innenfinanzierten“ Eigenkapitalbestandteilen unterschieden werden. Bei der Außenfinanzierung wird der GmbH Vermögen durch die Gesellschafter oder durch dritte Kapitalgeber zugeführt. Die Innenfinanzierung setzt sich aus Mitteln die in der Gesellschaft erwirtschaftet wurden zusammen.¹²⁸

Gem § 4 Abs 12 EStG sind Körperschaften dazu verpflichtet, sowohl den Stand der Innenfinanzierung als auch den Stand der Einlagen in einem Evidenzkonto zu erfassen.

Angelehnt an die unternehmensrechtliche Untergliederung der Innen- und Außenfinanzierung in gebundene bzw. nicht gebundene Positionen der Bilanz sollen die Einlagen und die Innenfinanzierung auch für steuerliche Zwecke in disponibile und indisponibile Posten unterschieden werden. Diese Untergliederung sowie ein positiver Einlagenstand und ein positiver Stand der Innenfinanzierung stellen eine Voraussetzung für das Vorliegen des Wahlrechts zwischen Gewinnausschüttung und Einlagenrückzahlung dar.

Unter disponibel, werden freie, sofort verfügbare Teile des Eigenkapitals verstanden. Den disponiblen Eigenkapitalbestandteilen werden die nicht gebundenen

¹²⁷ Pinkel, Jahresabschluss und Steuererklärungen 2017, 103

¹²⁸ Mittendorfer/ Mittermair, Handbuch Unternehmensfinanzierung, 3

Kapitalrücklagen, die freien Gewinnrücklagen und der Bilanzgewinn zugeordnet. Das Pendant zu disponiblen Bestandteilen sind die indisponiblen Posten, das sind schwerer bzw. nicht verfügbaren Teile des Eigenkapitals. Darunter zählen das eingeforderte Nennkapital, die gebundenen Kapitalrücklagen und die gesetzlichen Gewinnrücklagen.¹²⁹

Das Evidenzkonto der Einlagen ist durch Zuwendungen und Einlagen zu erhöhen und um Ausschüttungen oder sonstige Einkommensverwendungstatbestände zu vermindern.¹³⁰ Das Innenfinanzierungskonto wird vom unternehmensrechtlichen Jahresergebnis verändert. Durch Jahresüberschüsse iSd UGB erhöht sich das Innenfinanzierungskonto und durch Verluste iSd UGB wird diese vermindert. Das unternehmensrechtliche Ergebnis hat somit auch eine direkte Auswirkung auf das steuerrechtlich zu führende Innenfinanzierungskonto. Durch Verminderung der Innenfinanzierung aufgrund von Jahresfehlbeträgen, kann die disponibile Innenfinanzierung einen negativen Stand aufweisen.¹³¹

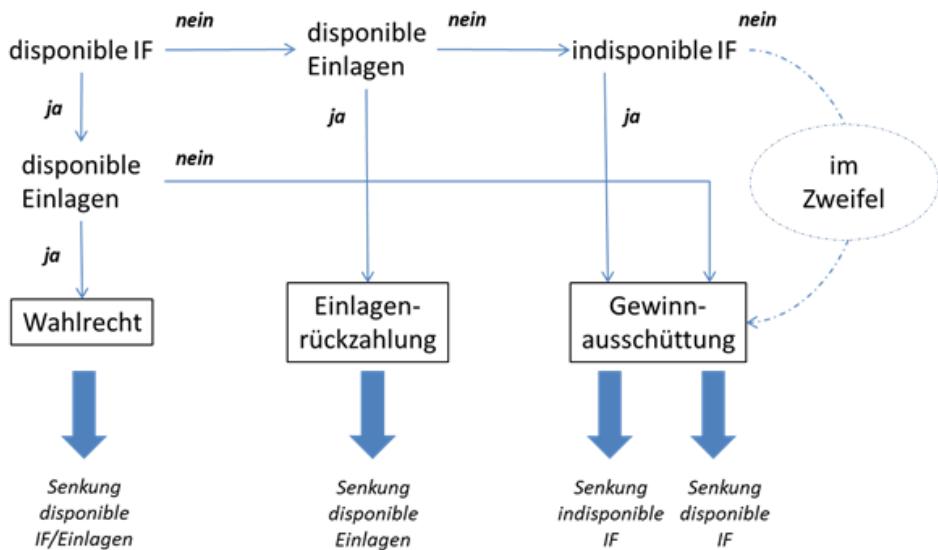
Verdeckte Ausschüttung fallen nicht unter die Regelung des § 4 Abs 12 EstG.

Zusammenfassend kann sagen, dass wenn sowohl der Stand der disponiblen Einlagen als auch der Stand der disponiblen Innenfinanzierung positiv ist, das Wahlrecht ausgeübt werden kann. Ist nur der Stand der disponiblen Innenfinanzierung positiv, liegt immer eine Gewinnausschüttung vor. Ist die Ausschüttung nur in den disponiblen Einlagen und nicht in der disponiblen Innenfinanzierung gedeckt, handelt es sich um eine Einlagenrückzahlung. Sind sowohl die disponiblen Einlagen als auch die disponibile Innenfinanzierung nicht ausreichend, liegt eine Gewinnausschüttung aus den Mitteln der indisponiblen Innenfinanzierung vor.

¹²⁹ Vgl. Erlass des BMF vom 27.09.2017, Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass, 3

¹³⁰ Vgl. EStG § 4 Abs 12

¹³¹ Vgl. Erlass des BMF vom 27.09.2017, Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass, 10



Quelle: Erlass des BMF vom 27.09.2017, Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass

4.6.5.1. Evidenzkonto – kleine und mittelgroße GmbHs

Bei kleinen und mittelgroßen GmbHs besteht keine Pflicht zur Bildung von gebundenen Kapital- und Gewinnrücklagen, was zu einer Erleichterung bei der Führung des Evidenzkontos führt.¹³²

Die indisponiblen Eigenkapitalbestandteile bestehen bei kleinen und mittelgroßen Gesellschaften nur aus den im Stammkapital enthaltenen Einlagen, welche von den Gesellschaftern geleistet werden. Erhöhungen der indisponiblen Einlagen können nur durch Kapitalerhöhungen und Verminderungen der indisponiblen Einlagen können nur durch Kapitalherabsetzungen erfolgen. Alle anderen Einlagen, welche von Gesellschafter geleistet wurden, die nicht im Nennkapital enthalten sind, sind disponible, jederzeit verfügbare Einlagen die im Wege der Einlagenrückzahlung jederzeit an die Gesellschafter zurückgeleistet werden können.

Wird ein Betrag an die Gesellschafter ausgeschüttet, der im Stand der disponiblen Einlagen keine Deckung findet oder den Betrag übersteigt, handelt es sich um eine Gewinnausschüttung, welche steuerrechtliche Konsequenzen mit sich zieht.

¹³² Vgl. Erlass des BMF vom 27.09.2017, Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass, 48

Eine steuerliche Gewinnausschüttung ist aber auch nur dann zulässig, wenn die Innenfinanzierung, welche sich im Normalfall aus den operativ erwirtschafteten Gewinnen einer GmbH zusammensetzt, dies erlaubt und positiv ist.¹³³

4.7. Besteuerung von Gewinnausschüttungen

4.7.1. Besteuerung bei der GmbH

Die klassische Form der Einkommensverwendung einer GmbH stellen Gewinnausschüttungen dar. Da es sich hier um eine Einkommensverteilung handelt, ist der Vorgang der Gewinnausschüttung an die Gesellschafter bei der GmbH steuerneutral.

Gewinnausschüttungen selbst sind bei der GmbH, wie bereits erwähnt, steuerneutral. Der erwirtschaftete Gewinn selbst ist aber körperschaftssteuerpflichtig. Erwirtschaftet nun die GmbH einen Gewinn ist dieser zunächst mit einem Köst-Satz von 25% zu versteuern. Der sich dadurch ergebene Gewinn nach Köst kann nun ausgeschüttet oder thesauriert werden. Wird der Gewinn thesauriert und weiterhin im Unternehmen investiert, kommt es vorerst zu keiner weiteren Besteuerung. Werden die Gewinne aber ausgeschüttet, müssen sie auf Ebene des Gesellschafters besteuert werden.

4.7.2. Besteuerung beim Gesellschafter

Ausschüttungen, die eine natürliche Person in der Stellung als Gesellschafter erhält, zählen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gem § 27 Abs 2 EstG. Laut § 28a EstG sind Einkünfte aus Kapitalvermögen mit dem besonderen Kapitalertragsteuersatz (KEst) iHv 27,5% zu besteuern. Die KEst ist von der ausschüttenden GmbH einzubehalten und gilt gem § 97 EstG bei Gesellschafter als endbesteuert.¹³⁴ Hat der Gesellschafter noch andere Einkünfte, welcher der Einkommensteuer unterliegen, bleiben die Gewinnausschüttungen bei der Ermittlung des Gesamtbetrages des Einkommens außer Ansatz.

¹³³ Vgl. Erlass des BMF vom 27.09.2017, Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass,2

¹³⁴ Vgl. EStG § 27a

Abweichend von der Endbesteuerung gem § 97 EStG kann gem § 27a EStG beim Gesellschafter eine Regelbesteuerungsoption in Anspruch genommen werden und eine Besteuerung nach dem allgemeinen Steuertarif erfolgen. Dies ist meist nur dann sinnvoll, wenn der Gesellschafter selbst ein sehr niedriges Gesamteinkommen inkl. der erhaltenen Gewinnausschüttungen erhalten hat und somit ein geringerer Steuersatz als 27,5% Anwendung findet.¹³⁵

In Summe wird der Gewinn einer Gesellschaft, wenn dieser ausgeschüttet wird, mit rund 45,6% besteuert.¹³⁶

5. Einzelunternehmen

Unter Einzelunternehmen werden jene Unternehmen verstanden, die von nur einer einzigen natürlichen Person selbstständig betrieben werden. Es steht im Alleineigentum einer einzigen natürlichen Person. Alle Geschäfte gehen auf Rechnung und Namens des Einzelunternehmers. Das Einzelunternehmen selbst kann kein Träger von Rechten und Pflichten sein. Der Unternehmer kann auch keine Ansprüche gegenüber seinem Unternehmen geltend machen.¹³⁷ Der Einzelunternehmer haftet gegenüber seinen Gläubigern mit seinem Privatvermögen. Eine Haftungsbeschränkung, wie etwa bei einer GmbH, gibt es nicht.¹³⁸ Der Einzelunternehmer selbst ist dabei auch alleine für die Kapitalaufbringung verantwortlich.¹³⁹

Als Unternehmen im Sinne des UGB gilt „*jede auf Dauer angelegte Organisation selbstständiger wirtschaftlicher Tätigkeit, mag sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein.*“¹⁴⁰ Folglich handelt es sich bei Einzelunternehmern um Unternehmer kraft unternehmerischer Tätigkeit. Für das Unternehmensrecht ist es für das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit keine Voraussetzung, dass sie auf einer Gewinnabsicht beruht. Für das Steuerrecht ist es gem § 23 Zi 1 EStG Voraussetzung, dass die Einkünfte aus einer nachhaltigen Tätigkeit mit Gewinnabsicht resultieren.¹⁴¹ Mangelt es

¹³⁵ Vgl. EStG § 27a

¹³⁶ Peyerl, Rechnungswesen und Steuerrecht, 141

¹³⁷ Schreiber, Besteuerung von Unternehmen, 243

¹³⁸ Opresnik/Rennhak, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 35

¹³⁹ Lasslesberger, Finanzierung von A bis Z

¹⁴⁰ Vgl. UGB § 1 Abs 2

¹⁴¹ Vgl. EStG § 23 Zi 1

an der Gewinnabsicht und erwirtschaftet das Unternehmen nur Verluste, ist Liebhaberei anzunehmen. Konsequenz daraus ist, dass die erwirtschafteten Verluste nicht ausgleichs- und vortragsfähig sind.¹⁴²

Ist ein Unternehmer gem § 189 UGB zur Buchführung verpflichtet, dann ist auch zwingend eine Firmenbucheintragung für sein Unternehmen notwendig.¹⁴³ Besteht keine gesetzliche Buchführungsverpflichtung kann eine Eintragung ins Firmenbuch auf freiwilliger Basis erfolgen.¹⁴⁴

Der Begriff Einzelunternehmen bedeutet zwar, dass es nur eine Person gibt, die für die Führung des Unternehmens verantwortlich ist, selbstverständlich kann der Unternehmer aber auch Arbeitnehmer beschäftigen, die in seinem Auftrag und auf seine Rechnung arbeiten und Aufträge ausführen.¹⁴⁵

5.1. Einkommensteuer Einzelunternehmer

Grundsätzlich sind alle natürlichen Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich haben ab ihrer Geburt bis zu ihrem Tod, mit ihrem Welteinkommen im Inland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Unter dem Welteinkommen werden prinzipiell alle in- und ausländischen Einkünfte einer (natürlichen oder juristischen) Person verstanden.

Der Einkommenssteuer ist die Summe aller Einkünfte, welche in einem Kalenderjahr aus den verschiedenen Einkunftsarten iSd EStG bezogen wurden zugrunde zu legen. Im Normalfall wird sie im Wege der Veranlagung erhoben. Ausnahmen dazu sind Einkünfte aus Dienstverhältnissen oder Einkünfte, die dem Kapitalertragssteuerabzug unterliegen.¹⁴⁶

Die Einnahmen, die der Steuerpflichtige im Kalenderjahr erzielt hat, können mit Verlusten anderer Einkunftsarten ausgeglichen werden (Verlustausgleich). Bei der

¹⁴² Vgl. Liebhaberei-VO § 1 Abs 2 iVm EStR 2000, Rz 102

¹⁴³ Vgl. UGB § 189

¹⁴⁴ Vgl. UGB § 8 Abs 1

¹⁴⁵ Wirtschaftskammer Niederösterreich, Einzelunternehmen, <https://www.wko.at/service/wirtschaftsrecht-gewerberecht/Einzelunternehmen.html> (Stand 09.02.2018)

¹⁴⁶ Heinrich, Steuerrecht e:Lehrbuch,

Ermittlung des Einkommens dürfen Sonderausgaben, Werbungskosten sowie ein Gewinnfreibetrag einkommensmindernd berücksichtigt werden.¹⁴⁷

Jenes Einkommen, welches für den Lebensunterhalt einer natürlichen Person anzusehen ist, genauer gesagt das Existenzminimum bis zu einer Höhe von 11.000 Euro jährlich, ist von der Einkommensteuer befreit.¹⁴⁸ Ab Einkünften aus Gewerbebetrieb von 11.000 Euro besteht gem § 42 Abs Zi 3 EStG die Verpflichtung zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung.¹⁴⁹

Die Einkommensteuer gilt als eine Personensteuer und als eine direkte Steuer. Persönliche Verhältnisse des Steuerpflichtigen, wie etwa Kinder, Familienstand oder Privatausgaben wie zB notwendige Krankheitskosten können bei der Berechnung des Einkommens berücksichtigt werden. Steuerträger und Steuerzahler sind ein und dieselbe Person.¹⁵⁰

Privateinlagen – und Entnahmen beeinflussen den Gewinn bzw. das Einkommen des Unternehmers nicht und sind bei der steuerlichen Gewinnermittlung außer Acht zu lassen. Privateinlagen bzw. Privatentnahmen erhöhen/vermindern zwar das Eigenkapital des Einzelunternehmens, es handelt sich aber bloß um eine Umschichtung des Vermögens, weshalb Einlagen bzw. Entnahmen erfolgsneutral sind.¹⁵¹

5.1.1. Einkommensermittlung Einzelunternehmer

Die Einkünfte von Einzelunternehmen zählen grundsätzlich zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gem § 23 EStG. Voraussetzung dafür ist, dass die Tätigkeit selbstständig, nachhaltig und mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird und dass sich der Unternehmer am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt. Abweichend davon gilt, dass wenn es sich bei der unternehmerischen Tätigkeit um eine freiberufliche Tätigkeit oder um Tätigkeiten aus Land- und Forstwirtschaften, sind die Einkünfte gem

¹⁴⁷ Vgl. EStG § 1-3

¹⁴⁸ Wirtschaftskammer Österreich, Abgaben und Steuern – Die Gewinnermittlungsarten, https://www.wko.at/service/steuern/est-koest_Gewinnermittlungsarten_Broschuere.pdf (Stand Jänner 2018) iVm EStG § 17

¹⁴⁹ EStG § 42 Abs 1 Zi 3

¹⁵⁰ Herzog, Handbuch Einkommensteuer, 5. Wo steht die Einkommensteuer im gesamten Steuersystem?

¹⁵¹ Röhrenbacher, Finanzierung und Investition, 185

§ 22 EStG den Einkünfte aus selbstständiger Arbeit oder gem § 21 EStG den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen.

Bei der Ermittlung des Einkommens können all jene Ausgaben und Aufwendungen, welche betrieblich veranlasst sind, als Betriebsausgaben gewinnmindernd berücksichtigt werden. Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen ist, dass sie der Einkommenserzielung dienen.¹⁵² Aufwendungen, welche zum Teil auch für den privaten Lebensbereich des Unternehmers gelten, dürfen bei der Einkommensermittlung nicht abgezogen werden.¹⁵³ Ausnahmen bestehen für Aufwendungen welche strikt in private und betriebliche Anteile aufgespalten werden können.¹⁵⁴ Kann eine Aufteilung nicht genau angegeben werden, sind die Aufwendungen zur Gänze als privat anzusehen und können bei der Gewinnermittlung nicht berücksichtigt werden. Nicht abzugsfähige Ausgaben und Aufwendungen werden in § 20 EStG aufgezählt und betreffen vor allem Aufwendungen der privaten Lebensführung.¹⁵⁵ Zu den Betriebsausgaben zählen hauptsächlich geleistete Löhne, Sozialaufwand, Reisekosten, Wareneinsätze, Büromaterial, Miete und Strom etc.. Ausgaben für die Sozialversicherung oder Pensionskassen, Aufwendungen für Aus- und Fortbildung und weitere Ausgaben für Aufwendungen gem § 4 Abs 4 EStG dürfen jedenfalls als Betriebsausgaben berücksichtigt werden.¹⁵⁶

Vermögenszugänge, welche nicht ausdrücklich als steuerpflichtig im § 2 Abs 3 EStG aufgezählt wurden, gehören nicht zu den steuerpflichtigen Einkünften einer natürlichen Person, wie unter anderem Schenkungen, Erbschaften, Glücksspiel- und Wettgewinne, Finderlohn, Schmerzengeld und private Schadenversicherung (außer wenn dieses in Rentenform geleistet wird).¹⁵⁷

Einzelunternehmen dürfen jederzeit, ohne dass dies eine steuerliche Konsequenz mit sich zieht, Entnahmen sowie Einlagen tätigen. Eine Entnahme kann hierbei sowohl Verwendung von Bargeld sein, als auch die Überführung eines Wirtschaftsgutes in das Privatvermögen des Unternehmers. Um den Gewinn korrekt zu ermitteln muss der Wert des entnommenen Wirtschaftsgutes dem Gewinn wieder hinzugerechnet werden. Einlagen hingegen sind die Zuführung von Wirtschaftsgütern oder Vermögen in das

¹⁵² Peyerl, Rechnungswesen und Steuerrecht, 117

¹⁵³ Vgl. EStR Rz 4759

¹⁵⁴ Vgl. EStR Rz 4760

¹⁵⁵ Vgl. EStG § 20

¹⁵⁶ Heinrich, Steuerrecht e:Lehrbuch, 66 iVm EStG § 4 Abs 4

¹⁵⁷ Vgl. EStR Rz 101

Unternehmen, welche den Gewinn des Unternehmens nicht erhöhen dürfen. Sie sind somit bei der Ermittlung des Gewinnes abzuziehen.¹⁵⁸

Die Einlage oder Entnahme von Sachen sind mit dem Teilwert des Wirtschaftsgutes zu bewerten. Werden bei der Entnahme stille Reserven aufgedeckt, müssen diese versteuert werden.¹⁵⁹

5.1.2. Verlustausgleich

Verluste sind negative Einkünfte. Hat ein Unternehmer Verluste erwirtschaftet, dann hat er gem § 18 Abs 6 EStG die Möglichkeit diesen mit anderen positiven Einkünften auszugleichen. Es gibt einen horizontalen und einen vertikalen Verlustausgleich. Beim horizontalen Verlustausgleich werden positive Einkünfte mit negativen Einkünften derselben Einkunftsart ausgeglichen. Zuerst muss ein innerbetrieblicher Verlustausgleich innerhalb jedes einzelnen Betriebes erfolgen (Betrieb A, Betrieb B), danach können Gewinne und Verluste innerhalb einer Einkunftsart (zB Einkünfte aus Gewerbebetrieb) ausgeglichen werden. Bleibt nach diesem Ausgleich ein Verlust übrig, kann dieser im Wege des vertikalen Verlustausgleiches mit positiven Einkünften einer andren Einkunftsart ausgeglichen werden.¹⁶⁰

5.1.2.1. Sonderausgaben Einzelunternehmer

Unter Sonderausgaben versteht man private Ausgaben einer natürlichen Person, welche aus wirtschaftlichen, sozialen und kulturpolitischen Gründen vom Gesetzgeber als einkommensmindernde Beträge zugelassen wurden.¹⁶¹ Dazu zählen Renten und dauernde Lasten, Steuerberatungskosten, Aufwendungen für Wohnraumschaffung sowie Wohnraumsanierung (nur mehr bis 2020 abzugsfähig), Kirchenbeiträge (bis max. 400 Euro pro Jahr) und freigebige Zuwendungen an begünstigte Einrichtungen (Spenden).¹⁶² Beiträge und Prämien für freiwillige Kranken-, Unfall-, und Pensionsversicherung sowie Lebensversicherungen sind ebenso als Sonderausgaben absetzbar. Beim Steuerpflichtigen können Versicherungsbeiträge vom (Ehe)Partner oder von seinen Kindern berücksichtigt werden, selbst wenn er nicht als

¹⁵⁸ Heinrich, Steuerrecht e:Lehrbuch, 74

¹⁵⁹ Heinrich, Steuerrecht e:Lehrbuch, 75

¹⁶⁰ Vgl. EStR 2000, Rz 152-153

¹⁶¹ Peyerl, Rechnungswesen und Steuerrecht, 120

¹⁶² Vgl. EsSG § 18 Abs 1

Versicherungsnehmer gilt, die Versicherungsprämien aber für diese Personen leistet. Andere Versicherungen, wie unter anderem eine Haushalts-, KFZ-, oder Rechtsschutzversicherung etc. zählen nicht als sonderausgaben.¹⁶³

Sonderausgaben in Höhe von 60 Euro können jährlich, auch ohne jeglichen Nachweis, berücksichtigt werden.¹⁶⁴

Ausgaben, welche lediglich die Privatsphäre des Unternehmers betreffen und in keinerlei wirtschaftlichem Zusammenhang mit seiner unternehmerischen Tätigkeit bzw. mit der Einkommenserzielung stehen, müssen außer Ansatz gelassen werden. Ausnahmen dazu stellen außergewöhnliche Belastungen dar.¹⁶⁵

5.1.2.1.1. Verlustabzug

Obwohl er seine Wurzel nicht im privaten Bereich hat, kann ein Verlustabzug ebenfalls als Sonderausgabe berücksichtigt werden. Hat ein Einzelunternehmer Verluste aus dem vorangegangenen Wirtschaftsjahr, welche dort nicht ausgeglichen werden konnten und wurde dieser durch ordnungsgemäße Buchführung oder Einnahmen-Ausgabenrechnung ermittelt, so ist der Verlust im höchstmöglichen Ausmaß mit positiven betrieblichen Einkünften des folgenden Jahres ausgleichbar.¹⁶⁶ Übersteigt dabei die Höhe des Verlustes den Gewinn des entsprechenden Kalenderjahrs, kann der restliche Verlustvortrag bei Gewinnen aus zukünftigen Perioden berücksichtigt werden.

Der Verlustabzug kann, im Gegensatz zu Verlustabzügen bei Kapitalgesellschaften, bis zu 100% berücksichtigt werden. Übersteigt der Gewinn des Kalenderjahres die Höhe des Verlustes der vorangegangenen Jahre, kann dieser voll abgezogen werden. Sind vortragsfähige Verluste aus mehreren Perioden vorhanden, so ist zuerst der Verlust aus dem früheren Jahr zu berücksichtigen.¹⁶⁷

¹⁶³ *Wirtschaftskammer Österreich*, Abgaben und Steuern – Sonderausgaben, <http://wko.at/ubit/bibug/Steuernews/01-2013/ABGABEN%20UND%20STEUERN%20-%20Sonderausgaben.pdf> (Stand Jänner 2013)

¹⁶⁴ Peyerl, Rechnungswesen und Steuerrecht, 120

¹⁶⁵ Vgl. EStG § 34

¹⁶⁶ Peyerl, Rechnungswesen und Steuerrecht, 120

¹⁶⁷ Renner/Aigner, Praxisbeispiele zur Einkommensteuer, 185

5.1.2.2. Außergewöhnliche Belastungen

Außergewöhnliche Belastungen sind im § 34 EStG geregelt.

Damit private Ausgaben des Steuerpflichtigen als außergewöhnliche Belastungen gelten, müssen bestimmte Voraussetzungen erfüllt werden. Erstens muss die Belastung außergewöhnlich sein, das heißt sie muss höher sein als jene Ausgaben, welche die Mehrheit der steuerpflichtigen Personen mit denselben Vermögensverhältnissen treffen. Zweitens muss die Tatsache vorliegen, dass sich der Steuerpflichtige zwangsläufig, aus diversen Gründen, nicht von der Belastung entziehen kann. Drittens muss durch diese Ausgabe die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigt sein. Dabei muss die außergewöhnliche Ausgabe den Selbstbehalt, welcher gemäß § 34 Abs 4 zu ermitteln ist, übersteigen. Bei einem Einkommen bis 7.300 Euro beträgt der Selbstbehalt 6 %, zwischen 7.300 Euro und 14.600 Euro liegt der Selbstbehalt bei 8 %, bei einem Einkommen von mehr als 14.600 Euro bis 36.400 Euro beträgt er 10 %. Darüber hinaus gilt ein Selbstbehalt von 12 % des Einkommens. Es ist jeweils nur jener Betrag steuerlich abzugsfähig, welcher den errechneten Selbstbehalt übersteigt.¹⁶⁸

Die im § 34 Abs 6 aufgezählten Aufwendungen dürfen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes gewinnmindernd berücksichtigt werden.¹⁶⁹

5.1.3. Gewinnermittlung Einzelunternehmer

Hat ein Einzelunternehmen mit seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb in zwei aufeinanderfolgenden Jahren Umsätze, die höher sind als 700.000 Euro, dann muss der Gewinn laut UGB verpflichtend mit dem Betriebsvermögensvergleich gem § 5 EStG ermittelt werden. Selbiges gilt bereits bei einmaliger Überschreitung der Umsatzgrenze von 1.000.000 Euro.¹⁷⁰ Sind Steuerpflichtige aufgrund unternehmensrechtlicher Vorschriften zur Buchführung verpflichtet, so gilt diese Verpflichtung gem § 124 BAO auch für steuerliche Zweck.¹⁷¹ Beim qualifizierten Betriebsvermögensvergleich sind die Bilanzierungsvorschriften und die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung des UGB

¹⁶⁸ Herzog, Handbuch Einkommensteuer, 6.3. Grundsätzlich kein Abzug von Privatausgaben iVm EStG § 34 Abs 1 ff.

¹⁶⁹ Vgl. EStG § 34 Abs 6

¹⁷⁰ Vgl. UGB § 189 iVm EStG § 5

¹⁷¹ Vgl. EStR 2000, Rz 407

maßgebend (Ausnahme bei zwingend anzuwendenden steuerrechtlichen Vorschriften), es müssen zB drohende Risiken als Rückstellungen berücksichtigt werden und Rechnungsabgrenzungsposten angesetzt werden.¹⁷² Fällt ein Steuerpflichtiger aus der Pflicht der Ermittlung der Gewinne gem § 5 EStG, kann er freiwillig auf Fortführung dieser Gewinnermittlung optieren.¹⁷³

Wird die Umsatzgrenze iHv 700.000 Euro des UGB nicht überschritten aber werden trotzdem freiwillig Bücher geführt, wird der Gewinn mittels Betriebsvermögensvergleich gem § 4 (1) EStG ermittelt. Besteht keine Buchführungsverpflichtung und findet auch keine freiwillige Buchführung statt, müssen die Gewinne mittels einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gem § 4 (3) EStG ermittelt werden.¹⁷⁴ Hat ein Einzelunternehmer weniger als 700.000 Euro Jahresumsatz und besteht auch keine anderweitige gesetzliche Buchführungsverpflichtung und werden die Bücher auch nicht freiwillig geführt, dann wird der Gewinn mit vereinfachter Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG ermittelt.¹⁷⁵ Diese Form der Gewinnermittlung wird Einnahmen-Ausgaben-Rechnung genannt, bei der, wie der Name schon sagt, die Betriebseinnahmen den Betriebsausgaben gegenübergestellt werden.¹⁷⁶ Bei sehr kleinen Einzelunternehmen mit Umsätzen, die kleiner als 220.000 Euro sind, kann der Gewinn auch gem § 17 EStG branchenspezifisch pauschaliert ermittelt werden.¹⁷⁷ Bei dieser Pauschalierung werden die Betriebseinnahmen in tatsächlicher Höhe erfasst und nur die Betriebsausgaben mit einem pauschalen Durchschnittssatz angesetzt. Zusätzlich zu den pauschal ermittelten Betriebsausgaben dürfen noch Ausgaben für Material, Löhne und Sozialversicherungsbeiträge in voller Höhe berücksichtigt werden. Gem § 17 EStG beträgt der Durchschnittssatz für gewerbliche, freiberufliche Einkünfte bzw. für Einkünfte aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung 6%, höchstens jedoch 13.200 Euro. Für alle anderen, nicht im § 17 Abs 1 EStG angeführten Tätigkeiten kann ein Durchschnittssatz von 12%, höchstens jedoch 26.400 Euro angewandt werden.¹⁷⁸

¹⁷² Körner/ Pfeiffer/ Seiser, Praxis-Handbuch der Personengesellschaften, 85

¹⁷³ Körner/ Pfeiffer/ Seiser, Praxis-Handbuch der Personengesellschaften, 84

¹⁷⁴ Vgl. EStG § 4 Abs 1

¹⁷⁵ Vgl. EStG § 4 Abs 3

¹⁷⁶ Drapela/ Knechtl/ Moser/ Wagner, Die Personengesellschaft in der Steuererklärung 2017, 85

¹⁷⁷ Wirtschaftskammer Österreich, Abgaben und Steuern – Die Gewinnermittlungsarten, https://www.wko.at/service/steuern/est-koest_Gewinnermittlungsarten_Broschuere.pdf (Stand Jänner 2018) iVm EStG § 17

¹⁷⁸ Körner/ Pfeiffer/ Seiser, Praxis-Handbuch der Personengesellschaften, 87

5.1.3.1. Gewinnfreibetrag

Der Gewinnfreibetrag ist ein einfaches Mittel, um die Steuerbelastung natürlicher Personen zu mindern. Er kann grundsätzlich von jeder natürlichen Person, die einen Betrieb betreibt, geltend gemacht werden. Jeder steuerpflichtigen Person steht bis zu der Bemessungsgrundlage von 30.000 Euro ein Grundfreibetrag in Höhe von maximal 3.900 Euro zu. Für diesen Freibetrag ist es irrelevant, ob Investitionen getätigt wurden.¹⁷⁹

Ist die Bemessungsgrundlage im Veranlagungsjahr aber höher als 30.000 Euro, steht ein Freibetrag nur dann zu, wenn dieser durch die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für Sachanlage- oder Finanzanlagevermögen iSd § 10 Abs 3 EStG gedeckt ist.¹⁸⁰ Bemessungsgrundlage ist hierfür der im Betrieb erwirtschaftete Gewinn.

Für die ersten 175.000 Euro beträgt der Freibetrag 13%, für die nächsten 175.000 Euro beträgt der Freibetrag 7% und für die nächsten 230.000 Euro steht ein Gewinnfreibetrag in Höhe von 4,5% zu. Insgesamt ergibt sich dadurch ein maximaler Gewinnfreibetrag in Höhe von 45.350 Euro pro Veranlagungsjahr.¹⁸¹

5.2. Besteuerung Einzelunternehmen

5.2.1. Höhe der Einkommensteuer

Wurde das Einkommen ordnungsgemäß ermittelt und etwaige Sonderausgaben, Gewinnfreibeträge, außergewöhnliche Belastungen sowie Verlustabzüge berücksichtigt, dann erhält man jene Einkünfte, welche dem allgemeinen Steuertarif zu unterwerfen sind.

Je nach Höhe des Einkommens ergeben sich gem § 33 Abs 1 EStG folgende progressiven Grenzsteuersätze:¹⁸²

Bis 11.000 Euro	steuerfrei
11.000 Euro – 18.000 Euro	25%
18.000 Euro – 31.000 Euro	35%
31.000 Euro – 60.000 Euro	42%

¹⁷⁹ Vgl. EStG § 10 Abs 3

¹⁸⁰ Vgl. EStG § 10 Abs 3

¹⁸¹ Vgl. EStG § 10 Abs 1 und 2

¹⁸² Vgl. EStG § 33 Abs 1

60.000 Euro – 90.000 Euro	48%
90.000 Euro - 1.000.000 Euro	50%
über 1.000.000 Euro	55% (bis 2020)

Die ersten 11.000 Euro gelten als Lebensführungskosten bzw. als Existenzminimum und sind somit für jede natürliche Person steuerbefreit. Erzielt eine Person Einkünfte, die höher sind, ist nur der übersteigende Betrag der Einkommensteuer zu unterziehen. ¹⁸³

5.2.1.1. Beispiel Einkommensteuerberechnung

Frau A. erzielt im Jahr 2017 Einkünfte in Höhe von 32.000 Euro. Die ersten 11.000 Euro bleiben steuerfrei, die restlichen 21.000 Euro müssen also der Einkommensteuer unterworfen werden. Die Einkommensteile zwischen 11.000 Euro und 18.000 Euro, also 7000 Euro sind mit 25% Est zu besteuern (1.750 Euro), die Einkommensteile zwischen 18.000 Euro und 31.000 Euro, also 13.000 Euro sind dem nächst höheren Steuertarif von 35% zu unterwerfen (4.550 Euro). Die restlichen 1.000 Euro sind mit 42% zu besteuern (420 Euro). In Summe ergibt sich somit eine Einkommensteuerlast in Höhe von 6.720 Euro.

Berechnung:

Formel für Einkommen über 31.000 Euro bis 60.000 Euro:

$$(32.000-31.000)*0,42 + 6.300 = 6.720 \text{ Euro}$$
¹⁸⁴

Nach Ermittlung der zu leistenden Einkommensteuer können in bestimmten Fällen noch Absetzbeträge geltend gemacht werden. Darunter zählen zB der Alleinverdiener- und Alleinerzieherabsetzbetrag oder der Kinderabsetzbetrag. ¹⁸⁵

¹⁸³ Peyerl, Rechnungswesen und Steuerrecht, 123

¹⁸⁴ BBi Bilanzbuchhalter Info, Broschüre Steuer- und Sozialversicherungsservice, 10

¹⁸⁵ Peyerl, Rechnungswesen und Steuerrecht, 125

6. Unterschiede und Gemeinsamkeiten der Einkommen- und Körperschaftsteuer

Grundsätzlich orientiert sich das KStG am EStG. Vor allem die Regelungen für die Gewinnermittlung gem §§ 4 bis 14 EStG, wie zB die Bestimmungen über den Bildungsfreibetrag, die Vorschriften über die Bewertung von Anlage- und Umlaufvermögen sowie für Rückstellungen oder auch die Regelungen bezüglich der Absetzung für Abnutzung sind für Körperschaften voll anwendbar. Ausnahmen, bei welchen das EStG für GmbHs nicht anwendbar ist, sind unter anderem die Übertragung stiller Reserven sowie der Gewinnfreibetrag. Diese beiden Regelungen gelten nur für natürliche Personen, also nur für den Einzelunternehmer und nicht für die GmbH.¹⁸⁶ Eine genaue Auflistung, welche Paragraphen des EStG auch für das KStG gelten, findet man in den Körperschaftsteuerrichtlinien, RZ 360.

Bei genauerer Betrachtung der Körperschaftsteuer sind die Unterschiede der beiden Besteuerungsprinzipien „Einkommensteuer“ und „Körperschaftsteuer“ deutlich erkennbar. Die Unterschiede sind vor allem auf den Mangel der „persönlichen Sphäre“ von Kapitalgesellschaften zurückzuführen.¹⁸⁷

Das Einkommensteuerrecht ist prinzipiell von der persönlichen Leistungsfähigkeit geprägt. Jede natürliche Person soll so viel leisten, wie ihr aufgrund ihrer persönlichen Leistungsfähigkeit zuzumuten ist. Personen, welche gleich viel verdienen, sollen gemäß EStG grundsätzlich auch gleich viele Steuern bezahlen. Individuen, welche über ein höheres Einkommen verfügen, sollen dementsprechend auch höher besteuert werden. Zweck dahinter ist eine möglichst faire Verteilung der Steuerlasten. Gleiches gilt grundsätzlich auch für die Körperschaftsteuer.¹⁸⁸

Das Leistungsfähigkeitsprinzip lässt sich weiters in objektives und subjektives Nettoprinzip untergliedern. Das objektive Nettoprinzip besagt, dass Aufwendungen zur Einkünftezielung, also Betriebsausgaben und Werbungskosten gewinnmindernd berücksichtigt werden können. Dieses Prinzip gilt sowohl für die Einkommen- als auch Körperschaftsteuer. Das subjektive Nettoprinzip hingegen, bei welchem Aufwendungen der Privatsphäre berücksichtigt werden, ist bloß für einkommenssteuerrechtliche Tatbestände relevant. Dabei wird angenommen, dass das Einkommen bis zu einer

¹⁸⁶ Mayr/ Blasina/ Schwarzinger/ Schlager/ Titz, SWK – Spezial Körperschaftsteuer 2014/15, 70

¹⁸⁷ Mayr/ Blasina/ Schwarzinger/ Schlager/ Titz, SWK – Spezial Körperschaftsteuer 2014/15, 23

¹⁸⁸ Beiser, Steuern, 29

gewissen Höhe nicht der Einkommensteuer unterworfen wird (Existenzminimum) und persönliche Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen, wie Unterhaltszahlungen und Krankheitskosten, ebenfalls bei der Berechnung der Höhe der Steuer berücksichtigt werden dürfen. Die Berücksichtigung persönlicher Umstände oder ein steuerfreies Basiseinkommen sucht man, aufgrund des Fehlens von Lebenshaltungskosten etc. für Körperschaften vergebens.¹⁸⁹

Eine weitere Unterscheidung zwischen Einkommen- und Körperschaftsteuer ist der Tarif. Bei der Einkommensteuer handelt sich um einen progressiven Tarif, der je nach Einkommenshöhe (bis zu einem Maximum) steigt. Mit wachsendem Einkommen soll auch die Steuerbelastung ansteigen. Für Körperschaften kommt ein einkommensunabhängiger, linearer Tarif zur Anwendung.

Des Weiteren kann in Durchgriffs- und Trennungsprinzip unterschieden. Für einkommensteuerliche Tatbestände kommt das Durchgriffsprinzip zur Anwendung. Gewinne, welche das Einzelunternehmen erzielt, werden beim Unternehmer besteuert. Das Trennungsprinzip bei Körperschaften hingegen regelt, dass Gewinne bei jenem Steuersubjekt zu versteuern sind, bei welchem sie auch entstanden sind. Gewinne, welche eine GmbH erzielt hat, sind somit bei dieser und nicht bei ihren Gesellschaftern der Körperschaftsteuer zu unterwerfen.

Bei beiden Formen der Besteuerung handelt es sich um eine Individualbesteuerung. Es wird lediglich der Einzelunternehmer (keine Besteuerung des Haushaltes/ der Familie) bzw. die einzelne GmbH besteuert (Ausnahmen gibt es bei der Gruppenbesteuerung).¹⁹⁰

7. Vergleich GmbH und Einzelunternehmen – Besteuerung

In folgendem Beispiel werden, angelehnt an das Beispiel von Lampert im SWK 27/2017 und Klinglmair in SWK 22/2015 die ertragssteuerlichen Konsequenzen des Nettoeinkommens eines Einzelunternehmers mit denen eines Alleingeschäftlers einer GmbH verglichen. Es werden vier verschiedene Varianten beleuchtet.

Bei allen vier Varianten wird angenommen, dass ein Gewinn von 100.00 Euro erwirtschaftet wird. In den Varianten 1-3 wird das verfügbare Einkommen des zu 100%

¹⁸⁹ Beiser, Steuern, 29

¹⁹⁰ Mayr/ Blasina/ Schwarzinger/ Schlager/ Titz, SWK – Spezial Körperschaftsteuer 2014/15, 23

an einer GmbH beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ermittelt, in der Variante 4 wird das verfügbare Einkommen eines Einzelunternehmers berechnet. Diverse Absetzbeträge (Alleinverdienerabsetzbetrag etc) werden in dieser Berechnung nicht berücksichtigt.

Bei der Ermittlung des verfügbaren Einkommens eines Einzelunternehmers und eines Gesellschafter-Geschäftsführers können unter Umständen eine Betriebsausgabenpauschale, ein Gewinnfreibetrag sowie Sonderausgaben berücksichtigt werden.

Bei Variante 1 und 2 wird angenommen, dass der Gesellschafter-GF (Geschäftsführer) Geschäftsführerbezüge erhält. Bei den Berechnungen werden Lohnnebenkosten von 7,3% berücksichtigt. Diese setzen sich aus der Kommunalsteuer in Höhe von 3%, dem Dienstgeberbeitrag in Höhe von 3,9% und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von 0,4% zusammen (Stand 2018, Niederösterreich).¹⁹¹ Mit der Bestellung zum Geschäftsführer einer GmbH wird auch eine Pflichtversicherung in der Sozialversicherung (Kranken-, Pensions- und Unfallversicherung) begründet. Diese hat grundsätzlich der Gesellschafter einzubezahlen. Die Höhe der Kranken- und Pensionsversicherung bemisst sich dabei an den Einkünften des Geschäftsführers bzw. des Einzelunternehmers. Abweichend davon können GSVG-Beiträge aber auch von der Gesellschaft übernommen werden. Ist dies der Fall, sind für diese übernommenen Beträge ebenfalls Lohnkosten abzuführen. Diese Aufwendungen führen zu einem zusätzlichen Aufwand bei der GmbH. Beim Gesellschafter ist dies als geldwerter Vorteil anzusehen. Welche Variante lohnenswerter bzw steuersparender ist, hängt von der Höhe des GF-Bezuges sowie dem für den Gesellschafter geltenden Grenzsteuersatz ab.¹⁹²

Als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Sozialversicherung des Gesellschafter-Geschäftsführers wird der Geschäftsführerbezug abzüglich der Betriebsausgabenpauschale, der Vorsteuerpauschale¹⁹³ sowie des Gewinnfreibetrages herangezogen. Beim Einzelunternehmer gilt als Berechnungsgrundlage der gesamte Gewinn, lediglich vermindert um den Gewinnfreibetrag. Übersteigt das Einkommen die

¹⁹¹ Lohnnebenkosten für das Kalenderjahr 2018 für das Bundesland Niederösterreich vgl. Wirtschaftskammer Niederösterreich,

https://www.wko.at/service/steuern/Aktuelle_Werte_Lohnverrechnung.html (Stand 01.12.2017)

¹⁹² Körner/ Pfeiffer/ Seiser, Praxis-Handbuch der Kapitalgesellschaften, 21

¹⁹³ Vgl. UstG § 14 Abs 1

Höchstbemessungsgrundlage, wird der Höchstsozialversicherungsbeitrag von 19.994,98 Euro angenommen.

Bei der Berechnung der Pensionsversicherung wird für Einkünfte zwischen Null und 7.851 Euro der Mindestpensionsversicherungsbeitrag in Höhe von 1.452,44 Euro vorgeschrieben. Für Einkünfte zwischen 7.852 bis 71.820 Euro (Höchstbetrag) wird ein Prozentsatz von 18,5% der Bemessungsgrundlage angenommen. Die maximale Höhe der Pensionsversicherung beläuft sich somit auf 13.286,70 Euro.

Für die Ermittlung der Höhe der Krankenversicherungsbeiträge wird bei Einkünften bis zu 5.257 Euro der Mindestkrankenversicherungsbeitrag in Höhe von 402,13 Euro zuzüglich 1,53% der Bemessungsgrundlage für die betriebliche Vorsorge für Selbstständige vorgeschrieben. Für Einkünfte zwischen 5.258 Euro bis zu 71.820 Euro werden 7,65% der Bemessungsgrundlage zuzüglich 1,53% der Bemessungsgrundlage für die betriebliche Vorsorge für Selbstständige angenommen. Für Einkünfte, die darüber hinaus gehen, wird der Höchstbetrag von 5.494,23 Euro zuzüglich 1.53% der Höchstbemessungsgrundlage vorgeschrieben.

Für die Unfallversicherung wird ein Fixbetrag (unabhängig vom Einkommen) in Höhe von 115,20 Euro jährlich (Stand 2018), vorgeschrieben.

Da bei den Varianten 1-3 das verfügbare Einkommen von Alleingeschaftern einer Kapitalgesellschaft berechnet werden, wird ein Mehraufwand für Firmenbucheinträge sowie Buchhaltungs- und Jahresabschlusskosten in Höhe von 1500 Euro berücksichtigt.

Bei den Varianten 1 und 2 werden bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns des Gesellschafters eine Betriebsausgabenpauschale, eine Vorsteuerpauschale sowie ein Gewinnfreibetrag berücksichtigt.

Bei Einkünften als Gesellschafter-Geschäftsführer gem § 22 Zi 2 EStG kann eine Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 6% geltend gemacht werden.¹⁹⁴ Zusätzlich dazu kann, da es sich bei der Betriebsausgabenpauschale um eine Nettogröße handelt, eine Vorsteuerpauschale in Höhe von 1,8% gewinnmindernd berücksichtigt werden.¹⁹⁵

¹⁹⁴ Vgl. EStG § 17 Abs 1 iVm EstG § 22 Zi 2

¹⁹⁵ Vgl. EStR Rz 4131

Der Gewinnfreibetrag beträgt 13% der Bemessungsgrundlage, maximal aber 3.900 Euro. Ein Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag wird bei allen Varianten außer Ansatz gelassen.

7.1. Variante 1:

In der ersten Variante wird eine GmbH betrachtet, bei der angenommen wird, dass der Geschäftsführerbezug des Alleingesellschafters in der Höhe des GmbH-Gewinns (nach Abzug der Lohnnebenkosten) ausbezahlt wird, sodass bei der GmbH ein Gewinn von Null erzielt wird.

7.1.1. Ebene der Gesellschaft

Da der Geschäftsführerbezug im Ausmaß des zu erwartenden Gewinns vereinbart und ausbezahlt wurde, erwirtschaftet die GmbH einen Jahresgewinn in Höhe von Null Euro. Somit ist die GmbH lediglich verpflichtet die Mindestkörperschaftssteuer in Höhe von 1.750 Euro zu leisten.¹⁹⁶

7.1.2. Ebene des Gesellschafters

Um den Geschäftsführerbezug so zu ermitteln, dass am Ende ein Jahresgewinn der GmbH von Null erreicht wird, wurde in Microsoft Excel die Funktion „Was wäre, wenn - Analyse“ erstellt, die dieses Szenario darstellen soll. Als Zielzelle, also jene Zelle, die gesucht wird, wird der steuerpflichtige Gewinn gewählt, Zielwert ist daher Null. Als veränderbare Zelle wird der Geschäftsführerbezug angegeben. Mittels dieser Funktion und unter Berücksichtigung der Lohnnebenkosten sowie dem Mehraufwand ergibt sich somit ein Geschäftsführerbezug in Höhe von ca. 91.800 Euro.

Um den einkommensteuerpflichtigen Gewinn des Alleingesellschaftes korrekt zu ermitteln, werden die Betriebsausgabenpauschale, die Vorsteuerpauschale und der Gewinnfreibetrag in maximalem Ausmaß gewinnmindernd berücksichtigt. Bei Geschäftsführerbezügen in Höhe von ca. 91.800 Euro ergeben sich SV-Beiträge von ca. 19.995 Euro. Der einkommensteuerpflichtige Gewinn des Gesellschafters beläuft sich

¹⁹⁶ Vgl. KStG § 24 Abs 4 Zi 1

somit auf ca. 60.743 Euro. Dieser ist mit dem normalen, progressiven Einkommensteuersatz gem § 33 (1) EStG zu versteuern. Die Höhe der Einkommensteuer beläuft sich somit auf ca. 18.837 Euro.

7.1.3. Verfügbares Einkommen

Möchte man nun das insgesamt verfügbare Einkommen des Gesellschafters ermitteln, muss der Geschäftsführerbezug um die SV-Beiträge und die Einkommensteuer vermindert werden. Damit ergibt sich auf Ebene des Gesellschafters ein verfügbares Einkommen in Höhe von ca. 52.967 Euro und eine Gesamtbelaistung in Höhe von ca. 38.832 Euro.

Die Gesamtbelaistung der GmbH beschränkt sich auf die Mindestkörperschaftssteuer in Höhe von 1.750 Euro.¹⁹⁷

7.2. Variante 2:

In Variante 2 wird angenommen, dass der Gesellschafter einen Geschäftsführerbezug in Höhe von 50.000 Euro pro Jahr erhält. Der restliche Gewinn nach Steuerabzug wird an den Gesellschafter ausgeschüttet.

7.2.1. Ebene Gesellschaft

Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns der Gesellschaft muss der Geschäftsführerbezug in Höhe von 50.000 Euro, die Lohnnebenkosten in Höhe von 7,3% sowie ein Mehraufwand von geschätzten 1.500 Euro berücksichtigt werden. Damit beläuft sich der steuerpflichtige Gewinn der GmbH auf 44.850 Euro. Dieser ist mit 25% Körperschaftssteuer zu besteuern.¹⁹⁸ Der ausschüttungsfähige Gewinn an den Gesellschafter beläuft sich somit auf ca. 33.638 Euro. Die Gewinnausschüttung muss mit dem besonderen Kapitalertragssteuersatz in Höhe von 27,5% gem § 27a EStG

¹⁹⁷ Vgl. KStG § 24 Aba 4 Zi 1

¹⁹⁸ Vgl. KStG § 22

versteuert werden.¹⁹⁹ Die Gewinnausschüttung gilt damit gem § 7 EStG als endbesteuert und bedarf keiner weiteren Besteuerung auf Gesellschafterebene.²⁰⁰

7.2.2. Ebene Gesellschafter

Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns des Gesellschafters sind zunächst wieder die Betriebsausgaben, die Vorsteuerpauschale sowie ein Gewinnfreibetrag zu berücksichtigen. Die SV für den Gesellschafterbezug beläuft sich bei Einkünften von 50.000 Euro auf ca. 11.796 Euro, außerdem darf die SV für die Gewinnausschüttung in Höhe ca. 8.199 Euro gewinnmindernd berücksichtigt werden. Bemessungsgrundlage für die SV der Gewinnausschüttung ist der Brutto-Gewinnausschüttungsbetrag (Ausschüttungsbetrag vor Abzug der KEST).

Der Gewinn, welcher der Einkommensteuer zugrunde zu legen ist, beträgt ca. 30.404 Euro.

7.2.3. Verfügbares Einkommen

Das verfügbare Einkommen des Gesellschafters setzt sich aus dem Geschäftsführerbezug zuzüglich der Gewinnausschüttung, abzüglich der SV-Beiträge betreffend der Geschäftsführertätigkeit und der Gewinnausschüttung sowie der zu leistenden Einkommensteuer zusammen. Insgesamt ergibt sich somit auf Ebene des Gesellschafters ein verfügbares Einkommen in Höhe von ca. 48.301 Euro, die Gesamtbelaistung beläuft sich auf ca. 38.350 Euro.

Auf Ebene der Gesellschaft setzt sich die Gesamtbelaistung aus Körperschaftssteuer sowie der Kapitalertragssteuer zusammen und ergibt somit ca. 20.463 Euro

¹⁹⁹ Vgl. EStG § 27a

²⁰⁰ Vgl. EStG § 97

7.3. Variante 3:

Bei Variante 3 wird angenommen, dass der gesamte Gewinn der GmbH an den Alleingesellschafter ausgeschüttet wird. Für seine Tätigkeit als Geschäftsführer erhält er keine Vergütung.

7.3.1. Ebene Gesellschaft

Der Gewinn der GmbH in Höhe von 100.000 Euro wird lediglich um den Mehraufwand von 1.500 Euro gekürzt und beläuft sich somit auf 98.500 Euro. Die Körperschaftssteuer beläuft sich somit auf 24.625 Euro. Es bleibt ein ausschüttungsfähiger Gewinn in Höhe von 73.875 Euro, welcher mit 27,5% KEST zu besteuern ist.

7.3.2. Ebene Gesellschafter

Der Gesellschafter erhält eine Gewinnausschüttung in Höhe von ca. 53.559 Euro. Eine weitere Besteuerung dieses Betrages ist nicht mehr nötig, da Gewinnausschüttungen einer GmbH bereits bei dieser besteuert wurden und gem § 97 EStG als endbesteuert gelten.²⁰¹

7.3.3. Verfügbares Einkommen

Um das verfügbare Einkommen des Gesellschafters zu erhalten, muss die Gewinnausschüttung noch um die SV-Beiträge für Gewinnausschüttungen vermindert werden. Beim Gesellschafter ergibt sich daher ein verfügbares Einkommen von ca. 38.619 Euro. Die Gesamtbelastung beim Gesellschafter beschränkt sich auf die SV-Beiträge in Höhe von ca. 14.940 Euro.

Die Gesamtbelastung der GmbH setzt sich wieder aus der zu leistenden Körperschaftssteuer sowie der Kapitalertragssteuer zusammen und beläuft sich auf ca. 44.941 Euro.

²⁰¹ Vgl. EStG § 97

7.4. Variante 4:

Nun wird ein Einzelunternehmen betrachtet. Es wird wieder ein Gewinn in Höhe von 100.000 Euro angenommen.

Da sich ein Einzelunternehmer kein Gehalt auszahlt, müssen auch keine Lohnnebenkosten beachtet werden. Ein Mehraufwand wie bei einer GmbH wird ebenfalls nicht angenommen. Ein Gewinnfreibetrag in Höhe von 3.900 Euro kann aber berücksichtigt werden. Die SV-Beiträge belaufen sich auf ca. 19.995 Euro. Somit ergibt sich in Summe ein steuerpflichtiger Gewinn in Höhe von ca. 76.105 Euro. Dieser ist mit dem progressiven Einkommensteuersatz zu besteuern.

7.4.1. Verfügbares Einkommen

Um das verfügbare Einkommen des Einzelunternehmers korrekt zu ermitteln, wird der Gewinn um die SV-Beiträge sowie die Einkommensteuer vermindert. Es ergibt sich ein verfügbares Einkommen von ca. 53.795 Euro. Die Gesamtbelaistung beläuft sich auf ca. 46.205 Euro.

7.5. Vergleich GmbH und Einzelunternehmen - Fazit

Anhand dieser Beispiele lässt sich erkennen, dass die Besteuerung vor allem von der Gewinnsituation, dem Ausschüttungs- & Entnahmeverhalten bzw. den Thesaurierungen der Gewinne einer GmbH abhängig ist. Dieses Beispiel zeigt, dass die Rechtsform eines Einzelunternehmens in einem niedrigeren Gewinnbereich vorteilhafter ist als eine GmbH. Vor allem eine GmbH, bei der eine Vollausschüttung an den Gesellschafter ohne Geschäftsführerbezug angenommen wird, ist deutlich im Nachteil gegenüber der anderen Varianten.

Laut eigener Berechnungen ist bei einem Gewinn ab ca. 567.500 Euro eine GmbH mit Vollausschüttung an den Geschäftsführer vorteilhafter als ein Einzelunternehmen. SV-Beiträge sowie ein Gewinnfreibetrag wurden berücksichtigt. Bis zu einem Gewinn von

ca. 567.500 Euro ist die Rechtsform eines Einzelunternehmens für den Unternehmer selbst insgesamt gesehen vorteilhafter.²⁰²

Die Beträge der nachfolgenden Tabelle wurden aufgrund der Übersichtlichkeit auf ganze Zahlen gerundet.

Die Ertragsbesteuerung stellt nur einen Teil der Besteuerung von Einzelunternehmen und GmbHs dar. Unternehmen sind unter anderem auch von der Umsatzsteuer betroffen.

Insgesamt gesehen, kommt es auf verschiedenste Faktoren an, um als Unternehmer beurteilen zu können, welche Rechtsform besser geeignet ist. Die ertragssteuerlichen Auswirkungen spielen dabei aber, wie im Beispiel gezeigt, eine große Rolle und sollten in die Überlegungen durchaus miteinbezogen werden.

8. Rechtsformänderung

Nicht nur vor Gründung eines Unternehmens muss sich der Unternehmer mit der geeigneten Rechtsform auseinandersetzen, auch nach erfolgreicher Gründung oder Übernahme kann sich die Frage stellen, ob die gewählte Rechtsform immer noch die vorteilhafteste ist. Im Laufe der Jahre kann ein Unternehmen von vielen strukturellen Veränderungen betroffen sein und es muss sich an veränderte Rahmenbedingungen anpassen. Oft sind Rechtsformänderungen auch organisationsrechtlich motiviert, wenn zB innerhalb eines Unternehmens effizientere Strukturen geschaffen werden sollen.²⁰³ Außerdem kann sich die Zielsetzung eines Unternehmens kann im Zeitablauf ändern, eventuell soll das Unternehmen auf eine Unternehmensnachfolge in der Familie vorbereitet werden²⁰⁴ oder es kann erforderlich sein, sich an neue Rechtsprechungen anzupassen.²⁰⁵ Eine nochmalige Überlegung, ob die zuvor gewählte Rechtsform immer noch die „richtige“ ist, ist dabei unumgänglich.

Die relativ einfache Gründung eines Einzelunternehmens ist für den Einstieg in die Selbstständigkeit von großem Vorteil. Auch bei einem geringeren Einkommen ist ein

²⁰² In Anlehnung an die Berechnungen von Lampert in SWK 27/2017, 1165 und Klinglmair in SWK 22/2015, 989 und Mayr/ Blasina/ Schwarzinger/ Schlager/ Titz, SWK Spezial – Körperschafsteuer 2014/15, 38

²⁰³ Leitner, Praxisleitfaden Umgründungen, 5

²⁰⁴ Manessinger, ÖGWT-Magazin, Umgründungsbedarf bei KMU erkennen, 11

²⁰⁵ Brähler / Krenzin, Umwandlungssteuerrecht, 1

Einzelunternehmen, wie im obig angeführten Beispiel, aufgrund eines geringeren Einkommenssteuertarifes deutlich vorteilhafter. Ist das Einzelunternehmen aber in den letzten Jahren stark gewachsen, kann vieles dafürsprechen, es in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung umzuwandeln. Einerseits kann dadurch die Haftung des Unternehmens aufgrund seiner Stellung als Gesellschafter (grundsätzlich) beschränkt werden, andererseits kann bei höheren Gewinnen eine GmbH steuerlich vorteilhafter ausfallen.²⁰⁶

Umgründungen gehen immer mit einem Tausch von Vermögen, Anteilen etc. einher, was bedeutet, dass der Vorgang mit einer Gegenleistung verbunden sein muss. Für die ertragssteuerliche Behandlung von Umgründungen ist das Umgründungssteuergesetz, welches einen Teil des Steuerrechts darstellt, maßgebend.

Um seine bestehende Rechtsform zu ändern ohne dabei das Unternehmen oder die Gesellschaft liquidieren zu müssen um danach, ein neues Unternehmen mit anderer Rechtsform gründen zu können, kann das Unternehmen umgewandelt oder in ein anderes eingebraucht werden. Grundsätzlich würde dieser Vorgang aufgrund einer Veräußerung / eines Tausches / einer Liquidation zur Besteuerung von stillen Reserven führen. Handelt es sich aber um eine Umgründung iSd Umgründungssteuergesetzes kann eine Besteuerung der stillen Reserven, bei Erfüllung aller Voraussetzungen, unterbleiben.²⁰⁷

8.1. Umwandlung

Bei einer Umwandlung wird das bestehende Unternehmen als wirtschaftliche Einheit in einer anderen, neuen Rechtsform weitergeführt und es findet bloß eine Veränderung der Unternehmensstruktur statt. Dies ist möglich im Wege von Umstrukturierungen, Einbringungen (von Betrieben oder Teilbetrieben), Kapitalerhöhungen (mit Sacheinlagen), Realteilungen und Anwachsungen.²⁰⁸ Umwandlungen von einer GmbH zu einem Einzelunternehmen sind dann sinnvoll, wenn die GmbH bereits über mehrere Jahre Verluste erwirtschaftet hat. Obwohl die GmbH Verluste erzielt hat, muss einerseits

²⁰⁶ Fritz, Von Ein-Personen-Unternehmen zur Ein-Personen-GmbH, 11

²⁰⁷ Vgl. UmgrStR 2002, Einleitung

²⁰⁸ Brähler / Krenzin, Umwandlungssteuerrecht, 2

Mindestkörperschaftsteuer abgeführt werden, andererseits muss der Gesellschafter seine Einkünfte (GF-Bezüge) trotz der Verluste der Gesellschaft gemäß dem allgemein geltenden Einkommensteuertarif versteuern. Angehäufte Mindestkörperschaftsteuerzahlungen sowie Verlustvorträge können bei der GmbH nur mit künftigen Gewinnen verrechnet werden. Außerdem sind ertragssteuerrechtliche Begünstigungen für Betriebsaufgaben, wie etwa die Hauptwohnsitzbefreiung für das Betriebsgebäude nur für Einzelunternehmen (und Personengesellschaften) und nicht für Körperschaften vorgesehen. Wird eine GmbH auf ein Einzelunternehmen umgewandelt, können die Mindestkörperschaftsteuerzahlungen bei Unternehmer als Vorauszahlungen der Einkommensteuer angerechnet werden.²⁰⁹

8.1.1. Verschmelzende Umwandlung

Soll eine GmbH in ein Einzelunternehmen umgewandelt werden, dann handelt es sich um eine verschmelzende Umwandlung. Um unter den Anwendungstatbestand des Art II UmgrStG zu fallen, ist es notwendig, dass ein Betrieb übertragen wird.²¹⁰ Gem dem Ertragssteuerrecht wird als Betrieb eine selbstständige organisatorische Einheit zur Erzielung von Einkünften verstanden.²¹¹ Das Unternehmen wird als Einzelunternehmen weitergeführt.²¹² Die Identität der GmbH wird bei der Umwandlung aufgegeben und erlischt.²¹³ Alle Rechten und Pflichten, das gesamte Vermögen sowie die Verbindlichkeiten gehen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den Hauptgesellschafter (in diesem Fall gleich dem Alleingesellschafter) über.²¹⁴ Ebenso können noch nicht verrechnete Mindestkörperschaftssteuern beim Einzelunternehmer als Einkommenssteuervorauszahlung angerechnet werden.²¹⁵

Sind alle Voraussetzungen des Art II UmgrStG erfüllt, entfällt die Ertragsbesteuerung. Wird das Besteuerungsrecht auf irgendeine Weise eingeschränkt, so kann dies zur teilweisen Anwendbarkeit oder zur Nichtanwendbarkeit des Art II UmgrStG führen.²¹⁶ Bei Nichterfüllung der Anwendungsvoraussetzungen des Art II UmgrStG oder im Falle einer

²⁰⁹ Wirtschaftskammer Österreich, Die Wahl der Rechtsform aus steuerlicher Sicht, www.wko.at/service/steuern/Die-Wahl-der-Rechtsform-aus-steuerlicher-Sicht.html (Stand Februar 2018)

²¹⁰ Vgl. UmgrStR 2002, RZ 431

²¹¹ Vgl. UmgrStR 2002, RZ 451

²¹² Vgl. UmgrStG § 7 Abs 3

²¹³ Vgl. UmgrStR 2002, RZ 413

²¹⁴ Vgl. UmgrStR 2002, RZ 487

²¹⁵ Vgl. UmgrStR 2002, RZ 490

²¹⁶ Vgl. UmgrStR 2002, RZ 458

Einschränkung der Besteuerung von stillen Reserven oder eines Firmenwertes, ist der Art II UmgrStG nicht anwendbar und der Vorgang unterliegt der Ertragsbesteuerung.²¹⁷

Die übertragende GmbH hat zum Umwandlungstichtag eine Schlussbilanz aufzustellen. Des Weiteren ist eine steuerrechtliche Umwandlungsbilanz unter Berücksichtigung von nach dem Umwandlungstichtag geleisteten Gewinnausschüttungen, Einlagen sowie Einlagenrückzahlungen zu erstellen. Diese dient dem Vergleich der steuerlichen Bilanzansätze mit den unternehmensrechtlichen Bilanzansätzen, der Dokumentation von etwaigen Aufwertungen, dem Ausweis rückwirkender Vermögenskorrekturen sowie dem Ausweis des Umwandlungskapitals.²¹⁸ Buchgewinne- und Verluste sowie Umwandlungsgewinne- und Verluste, welche aufgrund der Differenz der übernommenen Vermögenswerte und der betriebszugehörigen Beteiligung an der GmbH entstehen, werden in die Gewinnermittlung nicht miteinbezogen. Aufgrund der Vereinigung von Aktiven und Passiven entstandene Veränderungen am Betriebsvermögen sind bei buchführenden Unternehmen im darauffolgenden Wirtschaftsjahr steuerwirksam zu berücksichtigen.²¹⁹ Solche Veränderungen werden Confusio genannt und können sich aufgrund der Vereinigung der Gläubiger- und Schuldnerstellung in einer Person ergeben.²²⁰ Beispiel hierfür wäre zB wenn der Hauptgesellschafter der GmbH eine Wohnung für Bürotätigkeiten vermietet. Wird nun die GmbH auf einen Einzelunternehmer verschmelzend übertragen, sind Mieter und Vermieter ein und dieselbe Person.

Bei Unternehmern, die keine Bücher führen, kann kein Confusio-Tatbestand vorliegen, da ein Bestandsvergleich mangels Buchführung nicht möglich ist. Gem § 9 Abs 1 UmgrStG wird angenommen, dass bei nicht buchführenden Unternehmen alle Forderungen und Verbindlichkeiten aus Leistungsbeziehungen zwischen dem Anteilsinhaber (ehem. Alleingesellschafter bzw. nach der Umgründung der Einzelunternehmer) und der GmbH beglichen sind.²²¹ Unter diese Forderungen und Verbindlichkeiten fallen nur erfolgswirksame Tatbestände, reine Darlehensrückzahlungen zählen aufgrund der bloßen Vermögensumschichtung nicht darunter.²²²

²¹⁷ Vgl. UmgrStR 2002, RZ 409

²¹⁸ Vgl. UmgrStR 2002, RZ 478

²¹⁹ Vgl. UmgrStG § 9 Abs 2 iVm UmgrStG § 3 Abs 2 und 3

²²⁰ Vgl. UmgrStR 2002, RZ 503

²²¹ Vgl. UmgrStR 2002, RZ 530 iVm UmgrStG § 9 Abs 5

²²² Vgl. UmgrStR 2002, RZ 532

Hat zB der Anteilsinhaber noch eine offene Forderung gegenüber der GmbH, gilt diese mit Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses im Firmenbuch als beim Anteilsinhaber vereinnahmt.

Das Betriebsvermögen der übertragenden GmbH ist zum Umwandlungszeitpunkt mit dem nach steuerrechtlichen Vorschriften ermittelten Wert anzusetzen. Der Einzelunternehmer hat aufgrund der zwingend anzuwendenden steuerlichen Bewertungsvorschrift die Buchwerte laut der Umwandlungsbilanz der übertragenden GmbH weiterzuführen. Die Buchwertfortführung ist selbst dann zwingend anzuwenden, wenn nicht vom Wahlrecht des § 202 Abs 1 UGB Gebrauch gemacht wurde. Das Maßgeblichkeitsprinzip des Unternehmensrechts für das Steuerrecht wird in diesem Fall durchbrochen.²²³

Das Gewinnkapital der übertragenden GmbH gilt mit dem Tag der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung ins Firmenbuch als an den Alleingesellschafter (Rechtsnachfolger) ausgeschüttet und unterliegt somit dem besonderen Steuersatz für Einkünfte aus Kapitalvermögen iHv 27,5%. Das Gewinnkapital berechnet sich aus der Differenz zwischen dem Umwandlungskapital aus der Umwandlungsbilanz und den vorhandenen Einlagen.²²⁴ Entnahmen, die ein Einzelunternehmer tätigt, begründen grundsätzlich keine Steuerpflicht. Durch die Ausschüttungsfiktion soll sichergestellt werden, dass Gewinne, die der Einzelunternehmer aus dem Unternehmen entnimmt, bereits vorab vollständig besteuert worden sind.²²⁵

Aufgrund der Änderung der Rechtsform, kann es auch zu einem Wechsel der Gewinnermittlungsart kommen. GmbHs sind aufgrund ihrer Rechtsform zur Gewinnermittlung gem § 5 Abs 1 EstG verpflichtet.²²⁶ Davon abweichend können Einzelunternehmen abhängig von ihrer Umsatzhöhe die Gewinne auch gem § 4 Abs 1 oder 3 ermitteln (Siehe Punkt 5.1.3.). Aufgrund dieses Wechsels kann sich ein Gesamtgewinn (aufgelöste stille Reserven, Rückstellungen, Rechnungsabgrenzungsposten etc.) ergeben, welcher im darauffolgenden Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen ist. Ein sich daraus ergebener Gesamtverlust muss beginnend mit dem darauffolgenden Wirtschaftsjahr gleichmäßig auf sieben Jahre

²²³ Vgl. UmgrStR 2002, RZ 494

²²⁴ Vgl. UmgrStR 2002, RZ 544 iVm UmgrstG § 8 Abs 5 und § 9 Abs 6

²²⁵ Vgl. UmgrStR 2002, RZ 544

²²⁶ Vgl. UmgrStR 2002, RZ 510-511

aufgeteilt werden.²²⁷ Gewinne und Verluste aufgrund des Ausscheidens von Wirtschaftsgütern (zB Wohnung im Betriebsvermögen der GmbH – nach Umwandlung vom EU zu Wohnzwecken genutzt – es handelt sich von nun an um notwendiges Privatvermögen) werden wie Gewinne und Verluste aufgrund des Wechsels der Gewinnermittlungsart behandelt.²²⁸

8.2. Einbringung

Als Einbringung wird die Übertragung von begünstigtem Vermögen gem § 12 Abs 2 UmgrStG auf eine Körperschaft aufgrund gesellschaftsrechtlicher Grundlage verstanden.²²⁹ Hat ein Einzelunternehmer in den letzten Jahren höhere Gewinne erzielt, kann es unter Umständen sein, dass eine GmbH steuerrechtlich günstiger ausfällt. Als Einbringung ist zB die Übertragung eines Betriebes (ua Einzelunternehmens) auf eine Körperschaft (ua GmbH) anzusehen. Es werden keine Barleistungen, sondern Sachleistungen übertragen.²³⁰ Die Gesellschaft muss vor der Einbringung noch nicht errichtet sein, spätestens aber mit Abschluss des Einbringungsvertrages muss der Rechtsakt der Errichtung erfolgt sein.²³¹

Dem Einbringenden werden als Gegenleistung Anteile an der Körperschaft gewährt. Voraussetzung für eine Einbringung ist, dass das einzubringende Vermögen einen positiven Verkehrswert aufweist.²³² Unter Verkehrswert ist jener Wert zu verstehen, der im Falle einer Veräußerung im Wege des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs unter Dritten, mit Berücksichtigung stiller Reserven/ Lasten und eines Firmenwertes, erzielt werden könnte.²³³

Zivilrechtlich findet eine Einbringung im Wege der Einzelrechtsnachfolge statt. Jegliche bestehenden Verträge des eizubringenden Einzelunternehmens gehen nicht automatisch auf die übernehmende GmbH über.

Das Einzelunternehmen hat zum Einbringungsstichtag eine Einbringungsbilanz aufzustellen, in welcher das einzubringende Vermögen sowie das Einbringungskapital

²²⁷ Vgl. UmgrStR 2002, RZ 517-518

²²⁸ Vgl. UmgrStR 2002, RZ 520

²²⁹ König/ Körner/ Pfeiffer/ Seiser, Praxis-Handbuch der Kapitalgesellschaften, 223

²³⁰ Leitner, Praxisleitfaden Umgründungen, 1

²³¹ Leitner, Praxisleitfaden Umgründungen, 8

²³² Vgl. UmgrStR 2002, RZ 640 iVm UmgrStG § 12 Abs 1 und 2

²³³ Leitner, Praxisleitfaden Umgründungen, 21

darzustellen ist. Die übernehmende GmbH hat das eingebrachte Vermögen mit diesen sich aus der Einbringungsbilanz ergebenen Buchwerten anzusetzen. Für steuerliche Zwecke wird angenommen, dass die Buchwerte im Wege der Gesamtrechtsnachfolge in die übernehmende GmbH eingebracht werden.²³⁴ Durch die Buchwerteinbringung bleiben die stillen Reserven weiterhin steuerabhängig und die Einbringung kann steuerneutral erfolgen.²³⁵

Aufgrund des Rechtsformwechsels kann es auch bei dieser Umwandlung zu einem Wechsel der Gewinnermittlungsart kommen. Hat der einbringende Unternehmer seine Gewinne bisher gem § 4 Abs 3 EstG oder gem § 17 EstG ermittelt, erfolgt aufgrund der Bilanzerstellungspflicht ein Wechsel der Gewinnermittlungsart zu jener nach § 4 Abs 1 EstG. Dafür sind die Regelungen gem § 4 Abs 10 EstG verpflichtend anzuwenden.²³⁶ Ein entstandener Übergangsgewinn ist jenem Veranlagungszeitraum zurechnen, in welchem der Einbringungstichtag fällt. Entsteht durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart ein Übergangsverlust, so ist dieser bei Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes zu berücksichtigen.²³⁷

Kommt es nach dem Einbringungstichtag und dem Abschluss des Einbringungsvertrages zu einer Änderung des Einbringungsvermögens ist diese Veränderung ertragssteuerrechtlich nicht mehr dem Einzelunternehmen, sondern der übernehmenden GmbH zuzurechnen. Mit dem Einbringungstichtag geht das Vermögen steuerrechtlich auf die übernehmende Körperschaft über.²³⁸ Abweichend davon hat der Einbringende aber die Möglichkeit, bestimmte festgeschriebene Vermögensänderungen iSd § 16 Abs 5 UmgrStG rückwirkend zum Einbringungstichtag durchzuführen.²³⁹ Darunter zählen unter anderem Einlagen- und Entnahmen sowie das Zurückbehalten von Anlagevermögen, Verbindlichkeiten und Wirtschaftsgütern. Ein Zweck dieser rückwirkenden Änderungen kann zB das Zurückbehalten von Anlagevermögen sein (Trennung von Besitz und Betrieb), um die Haftung des Unternehmers reduzieren zu können. Außerdem kann durch rückwirkende Änderungen auch ein negativer Verkehrswert positiv gemacht werden.²⁴⁰

²³⁴ Vgl. UmgrStG § 15 und § 16 iVm UmgrStR 2002, RZ 952

²³⁵ Leitner, Praxisleitfaden Umgründungen, 5

²³⁶ Vgl. UmgrStG § 4 Abs 10 iVm UmgrStR 2002, RZ 818

²³⁷ Vgl. UmgrStR 2002, RZ 819

²³⁸ Vgl. UmgrStG § 13 Abs 1 iVm Leitner, Praxisleitfaden Umgründungen, 25

²³⁹ Vgl. UmgrStR 2002, RZ 873 und 874

²⁴⁰ Leitner, Praxisleitfaden Umgründungen, 26

9. Zusammenfassung

Sowohl die Besteuerung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung als auch die Besteuerung von Einzelunternehmen weist Besonderheiten auf. Werden die gesamten Gewinne einer GmbH thesauriert und nicht an den Gesellschafter ausgeschüttet, erfolgt lediglich eine Besteuerung der Gewinne iHv 25% Köst auf Ebene der Gesellschaft. Beim Gesellschafter selbst kommt es in diesem Fall zu keiner weiteren Besteuerung. Die Gewinne eines Einzelunternehmers müssen in jedem Fall zur Gänze der Einkommensteuer unterworfen werden.

Die Grenze um als GmbH bei Vollthesaurierung vorteilhafter zu sein ist ca bei Gewinnen iHv. 39.810 Euro. In diesem Fall sind 9.953 Euro Körperschaftsteuer fällig. Wird das Unternehmen als Einzelunternehmen geführt und der Betrag von 39.810 Euro der Einkommensteuer unterworfen, ergibt sich eine Einkommensteuerschuld iHv ca 10.000 Euro. Bei Gewinnen darüber hinaus ist folglich eine GmbH bei Vollthesaurierung betreffend der Ertragsbesteuerung vorteilhafter.

Unter normalen Umständen wird dies aber nicht der Fall sein, denn Gesellschafter wollen zumindest ab und zu an den Gewinnen ihrer GmbH teilhaben und Gewinnausschüttungen vornehmen.

Die Rechtsform einer GmbH ist im Hinblick auf den laufenden Verwaltungsaufwand deutlich aufwendiger als ein Einzelunternehmen. Vor allem die verpflichtende doppelte Buchführung gem § 5 EStG ist deutlich zeitintensiver als eine Einnahmen- Ausgaben-Rechnung bei Umsätzen unter 700.000 Euro pro Jahr. Außerdem besteht für GmbHs die Verpflichtung ihre Bilanz im Firmenbuch zu veröffentlichen.

Wie diese Arbeit zeigt, kann keine pauschale Aussage getroffen werden, welche Rechtsform steuerrechtlicher günstiger ausfällt. Jede Rechtsform hat Vor- und auch Nachteile aufzuweisen. Grundsätzlich kann aber gesagt werden, dass besonders in einem niedrigeren Gewinnbereich die Rechtsform eines Einzelunternehmens steuerlich vorteilhafter ausfällt.

Anhang

	Variante 1 GmbH	Variante 2 GmbH	Variante 3 GmbH	Variante 4 EU
Gewinn (Annahme)	GF-Bezug = Gewinn 100.000	GF-Bezug = 50.000, Rest GA 100.000	100% GA 100.000	100.000
<i>Adaptierungen GmbH:</i>				
GF-Bezüge	-91.799	-50.000		
LNK (DB,DZ, KSt)	-6.701	-3.650		
Mehraufwand GmbH	-1.500	-1.500	-1.500	
<i>Adaptierungen EU</i>				
Gewinnfreibetrag				-3.900
SV-Beiträge				-19.995
steuerpf. Gewinn	0	44.850	98.500	76.105
Steuerbelastung GmbH + GF				
GmbH Köst 25%	MindestKöst -1.750	-11.213	-24.625	
GF	GF-Bezug - 6% BA - 1,8% VstPausch - SV - SV aus GA - Gewinnfreibetrag 13%	91.799 -5.508 -1.652 -19.995 -3.900	50.000 -3.000 -900 -11.796 -8.199 -3.900	
	stpf. Einkommen GF	60.743	22.205	
Einkommensteuer lt. Tarif		-18.837	-3.222	
Gewinnausschüttung				
Ausschüttungsbetrag KESt 27,5%		33.638 -9.250	73.875 -20.316	
Steuerbelastung EU				
Est lt. Tarif				-26.210
GF-Bezug/ Eink. EU	91.799	50.000		
Gewinnfreibetrag				3.900
GA netto		24.387	53.559	
- SV-Beiträge	-19.995	-11.796		
- Est lt. Tarif	-18.837	-3.222		
- SV f. GA		-8.199	-14.940	
= verfügbares Einkommen	52.967	51.170	38.619	53.795
Gesamtbelastung GF (Est+SV)		-38.832	-23.685	-14.940
Gesamtbelastung GmbH		-1.750	-20.463	-44.941

Abstract

Im Zuge dieser Masterarbeit werden die Besonderheiten der Rechtsformen Einzelunternehmen und Gesellschaft mit beschränkter Haftung aufgezeigt. Das Hauptaugenmerk dieser Arbeit liegt darin einen Überblick über die Besteuerung von Einzelunternehmen und Gesellschaften mit beschränkter Haftung zu erhalten und Gemeinsamkeiten und Unterschiede aufzuzeigen

Die Entscheidung von Unternehmern welche Rechtsform für ihr Unternehmen am geeignetsten ist, ist von vielen verschiedenen Faktoren abhängig. Sowohl Einzelunternehmen als auch Gesellschaften mit beschränkter Haftung weisen Besonderheiten auf, welche je nach Größe des Unternehmens oder Höhe der Umsätze stärker ausgeprägt sind.

Vor allem bei Unternehmensgründungen wird die Rechtsform eines Einzelunternehmens aufgrund vieler Erleichterungen bevorzugt. Ausschlaggebend für die Rechtswahl sind vor allem die Stellung des Unternehmers im Unternehmen, die Höhe der Haftung sowie die steuerlichen Konsequenzen der erwirtschafteten Gewinne. Besonders letzteres kann zwischen den beiden Rechtsformen stark differieren. Je nach Gewinnhöhe, Ausschüttungsverhalten sowie Vergütung an die Gesellschafter-Geschäftsführer kann die Steuerbelastung um einige tausend Euro differieren.

Literaturverzeichnis

- BBI Bilanzbuchhalter Info* (2018) Broschüre Steuer- und Sozialversicherungsservice, Graz, Bilanz-Verlag GmbH
- Beiser R. (2015) Steuern – Ein systematischer Grundriss, Wien, facultas
- Brähler G. / Krenzin A. (2017) Umwandlungssteuerrecht – Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung, Wiesbaden, Springer Gabler
- Brünner G. / Pasrucker C. (2016) Die GmbH von der Gründung bis zur Auflösung, Graz, dbv Verlag
- Drapela C./ Knechtl M. / Moser S. / Wagner S. (2017) Die Personengesellschaft in der Steuererklärung 2017, Wien, Linde Verlag
- Fritz C. (2014) Vom Ein-Personen-Unternehmen zur Ein-Personen-GmbH, Graz, dbv Verlag
- Fritz C. (2015) Der Gesellschafter und seine GmbH, Graz, dbv Verlag
- Fritz C. / Scharf F. / Siess B. (2016) SWK Spezial – Die GmbH in der Praxis, Brandenburg/ Innsbruck/ Wien, Linde Verlag
- Fuchs H. W. / Steiger S. (2018) ÖGSW – Leitfaden Steuern und Sozialversicherung 2018, Wien, ÖGSW
- Heinrich J. (2018) Steuerrecht e:Lehrbuch, Klagenfurt, Eigenverlag Dr. Heinrich
- Herzog O. (2012) Handbuch Einkommensteuer, Wien, Linde Verlag
- Kaminski B. / Strunk G. (2012) Einfluss von Steuern auf unternehmerische Entscheidungen, Wiesbaden, Springer Verlag
- König I. / Körner E./ Pfeiffer B./ Seiser H. (2016) Praxis-Handbuch der Kapitalgesellschaften, St. Georgen, Grundner Fachbuchverlag
- Körner E./ Pfeiffer B./ Seiser H. (2016) Praxis-Handbuch der Personengesellschaften, St. Georgen, Grundner Fachbuch-Verlag
- Kraft C. / Kraft G. (2014) Grundlagen der Unternehmensbesteuerung, Wiesbaden, Springer Gabler
- Lampert W. (2017) Ist die GmbH sinnvoll? SWK 27/2017, 1165
- Lasslesberger E. (2005) Finanzierung von A bis Z, St. Pölten, Linde Verlag
- Leitnr M. (2016) Praxisleitfaden Umgründungen, Wien, Verlag Österreich
- Manessinger H. (2017) Umgründungsbedarf bei KMU erkennen, ÖGWT Magazin 03/2017
- Mayr G./ Blasina H. / Schlager C./ Schwarzinger M./ Titze E. (2015) SWK-Spezial Körperschaftsteuer 2014/15, Wien, Linde Verlag

- Mittendorfer F. / Mittermair K., Handbuch Unternehmensfinanzierung (2017) Linz, Linde Verlag
- Müller E.* (2018) SWK Spezial – Lohnverrechnung 2018, Wien, Linde Verlag
- Müller E./ Reindl G.* (2017) Grünes Licht für vereinfachte Gründungen und Deregulierungsmaßnahmen, SWK 12/2017, 609
- Obermann* (2014) Entnahmen durch Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, SWK 32/14, 1362
- Opresnik M. O. / Rennhak C.* (2015) Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Heidelberg, Springer Gabler
- Ossola-Haring C.* (2015) Ein-Personen-GmbH, Nürnberg, Datev
- Ossola-Haring C.* (2016) Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, Nürnberg, Datev
- Peyerl H.* (2017) Rechnungswesen und Steuerrecht, Wien, Linde Verlag
- Pinkel R.* (2017) Skriptum Jahresabschluss und Steuererklärungen 2017
- Renner B. / Aigner G.* (2017) Praxisbeispiele zur Einkommensteuer, Leonding/Biberbach, Linde Verlag
- Rocco J. / Sillmann B.* (2016) Praxishandbuch GmbH, Freiburg, Haufe Lexware GmbH & Co KG
- Röhrenbacher H.* (2008) Finanzierung und Investition, Wien, Linde Verlag
- Rupp C. / Schiffers J. / Wälzholz E. / Recnik G.* (2015) Die GmbH im Gesellschafts- und Steuerrecht, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt KG
- Scheffler W.* (2013) Besteuerung von Unternehmen III, Heidelberg, C.F. Müller
- Schrank C. / Winter B.* (2016) Der Geschäftsführer, Graz, dbv Verlag
- Schreiber U.* (2017) Besteuerung von Unternehmen, Mannheim, Springer Gabler
- Wilfing G. / Hackl G. / Hackl G. / Mäder-Jaksch W.* (2017) Arbeitsbuch Herbst 2017 – Seminar Oberlaa, Aktuelle Steuerfragen praxisnah aufbereitet
- Zollner J.* (2014) Ergänzungsheft zu Gruber/ Harrer zum § 10b GmbHG, Wien, Linde Verlag

Internetquellenverzeichnis

Bundeskanzleramt – HELP (2018) Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH), <https://www.help.gv.at/Portal.Node/hlpd/public/content/232/Seite.2320440.htmlk> Zugriff: 15.04.2018

Bundesministerium für Wissenschaft (2015) Land der Gründer, https://www.bmdw.gv.at/Presse/Documents/BMWFW_Land_der_Gruender_NEU.pdf (Stand 2015) Zugriff: 15.04.2018

Duden online (2018) Begriff Rechtsform, <https://www.duden.de/suchen/dudenonline/Rechtsform>, Zugriff: 22.03.2018

Insolution (2018) Steuersystem in Österreich, <https://www.insolution.at/steuersystem-oesterreich.html>, Zugriff: 03.04.2018

Redaktion des BFG Journal Media (2017) Verdeckte Ausschüttung und Sicherheitszuschlag, <https://bfgjournal.media/2017/4942/>, Zugriff: 18.04.2018

Riedl für Wirtschaftskammer Österreich (2018) Fact Sheet EPU 2018, <https://www.wko.at/service/netzwerke/epu-factsheet.pdf>, Zugriff: 11.05.2018

Unternehmensserviceportal (2016) Steuern und Abgaben, https://www.usp.gv.at/Portal.Node/usp/public/content/steuern_und_finanzen/steuern_abgaben_allgemeines/Seite.800100.html, Zugriff: 14.05.2018

Unternehmensserviceportal (2018) Anstellung als Geschäftsführer, https://www.usp.gv.at/Portal.Node/usp/public/content/steuern_und_finanzen/koerperschaftsteuer/anstellung_geschaeftsuehrer/40923.html, Zugriff: 30.08.2018

Unternehmensserviceportal (2018) Einlagen- und Innenfinanzierungs-Evidenzkonto, https://www.usp.gv.at/Portal.Node/usp/public/content/steuern_und_finanzen/koerperschaftsteuer/51018.html, Zugriff: 17.04.2018

Wirtschaftskammer Niederösterreich (2017) Aktuelle Werte: Lohnverrechnung, https://www.wko.at/service/steuern/Aktuelle_Werte_Lohnverrechnung.html, Zugriff: 25.05.2018

Wirtschaftskammer Niederösterreich (2018) Einzelunternehmen, <https://www.wko.at/service/wirtschaftsrecht-gewerberecht/Einzelunternehmen.html>, Zugriff: 16.05.2018

Wirtschaftskammer Niederösterreich (2018) Gesellschaft mit beschränkter Haftung, [https://www.wko.at/service/wirtschaftsrecht-gewerberecht/Gesellschaft_mit_beschraenker_Haftung_\(GmbH\).html](https://www.wko.at/service/wirtschaftsrecht-gewerberecht/Gesellschaft_mit_beschraenker_Haftung_(GmbH).html), Zugriff: 17.04.2018

Wirtschaftskammer Österreich (2013) Abgaben und Steuern – Sonderausgaben, <http://wko.at/ubit/bibug/Steuernews/01-2013/ABGABEN%20UND%20STEUERN%20-%20Umsatzsteuer%20-%20Betriebsausgaben%20bei%20der%20Gewinnermittlung.pdf>, Zugriff: 17.05.2018

Wirtschaftskammer Österreich (2017) Gewerberechtlicher Geschäftsführer, [https://www.wko.at/service/Gewerberechtlicher-Geschaeftsfuehrer-\(Info\).html](https://www.wko.at/service/Gewerberechtlicher-Geschaeftsfuehrer-(Info).html), Zugriff: 18.04.2018

Wirtschaftskammer Österreich (2018) Abgaben und Steuern – Die Gewinnermittlungsarten, https://www.wko.at/service/steuern/est-koest_Gewinnermittlungsarten_Broschuere.pdf, Zugriff: 15.04.2018

Wirtschaftskammer Österreich (2018) Die Basispauschalierung, https://www.wko.at/service/steuern/Die_Basispauschalierung.html, Zugriff: 30.08.2018

Wirtschaftskammer Österreich (2018) Die Wahl der Rechtsform aus steuerlicher Sicht, <https://www.wko.at/service/steuern/Die-Wahl-der-Rechtsform-aus-steuerlicher-Sicht.html> Zugriff: 23.08.2018

Wirtschaftskammer Österreich (2018) Leitfaden Sonderausgaben, https://www.wko.at/service/steuern/est-koest_Sonderausgaben_Broschuere.pdf, Zugriff: 17.05.2018

Gesetze & Verordnungen

Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung – BAO) BGBl. Nr. 194/1961

Bundesgesetz über besondere zivilrechtliche Vorschriften für Unternehmen (Unternehmensgesetzbuch – UGB) dRGBl. S 219/1897

Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994 - UStG 1994)

BGBl. Nr. 663/1994 in der Fassung BGBl. Nr. 819/1994

Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988) BGBl. Nr. 400/1988

Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens von Körperschaften (Körperschaftsteuergesetz 1988 – KStG 1988) GBl. Nr. 401/1988

Bundesgesetz, mit dem abgabenrechtliche Maßnahmen bei der Umgründung von Unternehmen getroffen werden (Umgründungssteuergesetz – UmgrStG) BGBl. Nr. 699/1991

Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung) BGBl. Nr. 33/1993

Richtlinien

Einkommensteuerrichtlinie 2000, BMF-010203/0171-IV/6/2018 vom 07.05.2018

Körperschaftsteuerrichtlinie 2013, BMF-010216/0002-IV/6/2018 vom 29.03.2018

Umgründungssteuerrichtlinie

Entscheidungen

UFSL 30.07.2012, RV/0026-L/12

Erlässe

Erlass des BMF vom 27.09.2017, BMF-010203/0309-IV/6/2017