



Steuersparen mit der optimalen Rechtsform



Graz | Hermagor | Innsbruck | Klagenfurt | Krems | Langenlois
Lilienfeld | Linz | Schrems | St. Pölten | Telfs | Villach | Wien | Zwettl



Große Tipps zum österreichischen Steuersystem im kleinen Format.

Jetzt kostenlos die Broschüre bestellen und profitieren:
www.tpa-group.at/steuern

Graz | Hermagor | Innsbruck | Klagenfurt | Krems | Langenlois
 Lilienfeld | Linz | Schrems | St. Pölten | Telfs | Villach | Wien | Zwettl

Vorwort

Die Wahl der optimalen Rechtsform ist ein ganz entscheidender Faktor für den langfristigen Erfolg Ihres Unternehmens. Egal ob Sie neugründen, umgründen, das Unternehmen übergeben oder schon lange im Geschäft sind: der regelmäßige Check der Rechtsform lohnt sich in jedem Fall.

Denn in Österreich gibt es keine einheitliche Unternehmensbesteuerung. Die verschiedenen Rechtsformen unterliegen zum Teil auch unterschiedlichen Steuern und Sozialabgaben. Das bedeutet für Unternehmen: Die optimale Rechtsform kann zu finanziellen Vorteilen verhelfen.

Mit dieser Broschüre informieren wir Sie kompakt über die wichtigsten Aspekte rund um die Wahl oder den Wechsel der Rechtsform: Wann macht sich ein Wechsel wirklich bezahlt? Was gibt es steuerlich und rechtlich zu beachten? Und was ist rund um die Gruppenbesteuerung zu beachten? Wie wirkt sich das ökosoziale Steuerreformgesetz 2022 auf die Wahl der optimalen Rechtsform aus?

Weitere Informationen bietet Ihnen unser Online-Rechtsformrechner, den Sie unter www.tpa-group.at/de/rechtsformrechner kostenlos nutzen können, um die gewählte Rechtsform rasch und unkompliziert zu überprüfen.

Bitte beachten Sie: Ein Wechsel der Rechtsform ist von vielen Faktoren und in jedem Einzelfall von speziellen Rahmenbedingungen abhängig. Deshalb sollten Sie auch keinesfalls auf individuelle Beratung verzichten. Unsere Expertinnen und Experten stehen Ihnen gerne zur Verfügung!

Unser Dank gilt dem gesamten Team, das an der Entstehung dieses Folders mitgewirkt hat: Leopold Brunner, Christian Oberkleiner und Wolfgang Piribauer.

Wir wünschen Ihnen eine interessante Lektüre!

Monika Seywald *Gottfried Sulz*

Mag. Monika Seywald

Mag. Gottfried Sulz

Inhalt

I. Die Wahl der optimalen Rechtsform	3
II. Wichtige rechtliche Aspekte – Rechtsformen im Vergleich	4
1. Überblick – rechtliche Aspekte	4
2. Gründungsprivilegierung der GmbH	8
3. Mindest-Körperschaftsteuer der GmbH	8
4. Die Internet-GmbH bzw. die Online-Gründung einer GmbH	9
4.1. Vereinfachte Gründung einer Einmann-GmbH	9
4.2. Resümee	10
III. Wichtige steuerliche Aspekte	11
1. Andere Rechtsform – andere Steuern	11
2. GmbH versus Personengesellschaft: die Belastungen im Vergleich	11
3. Bilanzierungsgrenzen für EU und PG	12
4. Pauschalierung für E-A-Rechner	13
5. Neue Pauschalierung für Kleinunternehmer	14
6. Gewinnfreibetrag – GFB	15
7. Investitionsfreibetrag – IFB (ab 2023)	16
8. Wichtige steuerliche Aspekte im Überblick	17
IV. Was bringt der Rechtsformwechsel?	19
1. Wechsel vom Einzelunternehmen zur GmbH	19
2. Wechsel vom Einzelunternehmen zu einer Personengesellschaft	21
3. Wechsel von einer GmbH zum Einzelunternehmen	22
V. Gruppenbesteuerung	24
1. Grundsätzliches	24
2. Unternehmensgruppe	24
3. Erforderliche Beteiligung	24
4. Mindestzugehörigkeitsdauer und Umgründungen	25
5. Beteiligungsgemeinschaft	25
6. Firmenwertabschreibung (auslaufend)	25
7. Teilwertabschreibung und Zuschreibung	26
8. Gruppenantrag und Steuerausgleichsvereinbarung	26
9. Verluste / Verlustvorträge / Wartetastenverluste	27
VI. TPA Standorte	28

I. Die Wahl der optimalen Rechtsform

Welche Rechtsform für Ihr Unternehmen die optimale ist, hängt von vielen Faktoren ab. Prüfen Sie immer individuell die Rahmenbedingungen und treffen Sie dann Ihre Entscheidung.

Was sind die wichtigsten Entscheidungsfaktoren?

Nicht nur steuerliche Gründe sind entscheidend dafür, welche Rechtsform Sie wählen sollten. Auch Faktoren wie das unternehmerische Risiko und die damit verbundenen Haftungsfragen, die Betriebsgröße, der Kapitalbedarf sowie gewerberechtliche und sozialversicherungsrechtliche Aspekte spielen eine Rolle.

Die Frage nach der optimalen Rechtsform stellt sich in verschiedensten Lebenslagen eines Unternehmers, besonders aber bei

- Gründung
- Unternehmensnachfolge
- Verkauf oder Erwerb
- geänderten Rahmenbedingungen.

Gemeinsam oder alleine zum Erfolg?

Das Spektrum der möglichen Rechtsformen lässt auch schnell eine Grundfrage erkennen: Mit Partner oder alleine?

Für eine gemeinsame Gesellschaft bzw. Partnerschaft sprechen das Zusammenführen von Erfahrung, Wissen und Können, eine leichtere Kapitalaufbringung und die Teilung von Verantwortung, Risiko und Haftung.

Dagegen sind Sie in der Partnerschaft in Ihrer Entscheidungsfreiheit eingeschränkt, müssen Rücksicht nehmen und haften auch für unternehmerische Fehlleistungen des anderen.

Vertrauen ist gut, Kontrolle ist besser!

Generell gilt für alle Unternehmer: Auch wenn Sie der Meinung sind, für Ihr Unternehmen die optimale Rechtsform zu haben, so sollten Sie dies regelmäßig kontrollieren (lassen). Wirtschaftliche, gesetzliche und insbesondere auch steuerliche Rahmenbedingungen verändern sich laufend, sodass oft neue Aspekte zu berücksichtigen sind. Was vielleicht für viele Jahre die optimale Rechtsform für Ihr Unternehmen war, muss heute nicht mehr zwingend die beste für Sie sein!

Egal ob Sie nun am Anfang Ihrer Unternehmerlaufbahn stehen, ein bestehendes Unternehmen erwerben oder übernehmen wollen, oder bereits lange im Geschäft sind: Bei allen Überlegungen über die Entscheidung für die optimale Rechtsform kann Sie auch unser TPA Rechtsformrechner unter www.tpa-group.at bestens unterstützen.

Auch Ihre TPA Expertinnen und Experten stehen Ihnen gerne mit Rat und Tat zur Seite.

II. Wichtige rechtliche Aspekte – Rechtsformen im Vergleich

1. Überblick – rechtliche Aspekte

Für jede Rechtsform gibt es wichtige rechtliche Aspekte zu beachten. Zentrale Themen für Gewerbebetriebe haben wir pro Rechtsform für Sie zusammengefasst. Für Freiberufler sowie Land- und Forstwirte

(LFW) gelten eigene, teilweise davon abweichende Bestimmungen. Bitte beachten Sie, dass es im konkreten Fall (insb. durch vertragliche Vereinbarungen) Abweichungen geben kann.

Unser Tipp: Ziehen Sie für die rechtlichen Aspekte einen Rechtsanwalt oder Notar bei.

	Einzelunternehmen	OG (Offene Gesellschaft)	KG (Kommanditgesellschaft)	GesbR (Gesellschaft nach bürgerlichem Recht)		Stille Gesellschaft a) typische b) atypische		GmbH (Gesellschaft mit beschränkter Haftung) *	GmbH & Co KG
Haftung	Volle Haftung, auch mit dem Privatvermögen.	Solidarische, unmittelbare und unbeschränkte Haftung aller Gesellschafter mit dem Betriebs- und Privatvermögen.	Unbeschränkte Haftung für den Komplementär, der Kommanditist haftet nur bis zur Höhe der Haftsumme (Einlage).	Solidarische und volle Haftung aller Gesellschafter mit dem Betriebs- und Privatvermögen.		Keine Haftung des stillen Gesellschafters, nur Gewinn- und Verlustbeteiligung (maximal bis zur Höhe der Einlage).	Eine dem Kommanditisten ähnliche Rechtsstellung (aus wirtschaftlicher Sicht).	Haftung der Gesellschaft mit ihrem gesamten Vermögen (Mindeststammkapital EUR 35.000). *	Volle Haftung des Komplementärs (idR die GmbH), beschränkte Haftung des Kommanditisten bis zur Höhe seiner Haftsumme (Einlage).
Gewerberecht	Der Unternehmer oder ein gewerberechtlicher Geschäftsführer (Anmeldung mit mindestens 20 Wochenstunden) muss die Gewerbeberechtigung haben.	Gewerberechtssträger ist die Gesellschaft; mindestens ein unbeschränkt haftender Gesellschafter muss die gewerberechtlichen Voraussetzungen erfüllen oder es wird ein gewerberechtlicher Geschäftsführer angestellt, der nach ASVG versichert und mindestens 20 Stunden pro Woche angemeldet ist.	wie OG	Jeder Gesellschafter muss die Gewerbeberechtigung besitzen.		Die Gewerbeberechtigung hat nur der Geschäftsinhaber bzw. ein gewerberechtlicher Geschäftsführer.	Die Gewerbeberechtigung hat nur der Geschäftsinhaber bzw. ein gewerberechtlicher Geschäftsführer.	Gewerberechtssträger ist die GmbH; der unternehmensrechtliche Geschäftsführer kann auch gewerberechtlicher Geschäftsführer sein, wenn er die Voraussetzungen erfüllt, oder es wird ein gewerberechtlicher Geschäftsführer angestellt (mit mindestens 20 Wochenstunden).	Gewerberechtssträger ist die KG; der unternehmensrechtliche Geschäftsführer der GmbH kann auch gewerberechtlicher Geschäftsführer sein, wenn er die Voraussetzungen erfüllt, oder es wird in der KG ein gewerberechtlicher Geschäftsführer angestellt (mit mindestens 20 Wochenstunden).
Steuerrecht Buchführungspflicht	Buchführungspflicht nach UGB, wenn der Jahresumsatz EUR 700.000 übersteigt (betrifft nur gewerbliche Tätigkeiten); ansonsten freiwillige Buchführung, Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder Pauschalierung; Einkommensteuer vom Gewinn, progressiver Steuersatz – bis max. 55 %.	Buchführungspflicht nach UGB, wenn der Jahresumsatz EUR 700.000 übersteigt (betrifft nur gewerbliche Tätigkeiten); ansonsten freiwillige Buchführung, Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder Pauschalierung; Einkommensteuerpflicht jedes einzelnen Gesellschafters.	wie OG. Steuerlich ist eine Begrenzung von Verlustzuweisungen für kapitalistische Mitunternehmer mit der Höhe der steuerlichen Einlagen zu beachten (gilt nur für natürliche Personen).	wie OG		Gewinnanteil fällt unter die Einkünfte aus Kapitalvermögen mit bis zu 55 % ESt, keine KEST-Endbesteuerung.	Gewinnanteil fällt idR unter die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, dh. Einkommensteuerpflicht. Steuerlich ist eine Begrenzung von Verlustzuweisungen für kapitalistische Mitunternehmer mit der Höhe der steuerlichen Einlagen zu beachten (für natürliche Personen).	Immer Buchführungspflicht nach UGB. Die GmbH ist körperschaftsteuerpflichtig, dh. linearer Steuersatz von 25%; bei Ausschüttung von Gewinnen an die Gesellschafter 27,5% KEST-Endbesteuerung; Mindestkörperschaftsteuer EUR 437,50 pro Quartal. *	Immer Buchführungspflicht nach UGB; Einkommensteuer bei den Kommanditisten, (vgl. dazu die Ausführungen zum Kommanditisten), Körperschaftsteuer bei der GmbH, KEST-Endbesteuerung der ausgeschütteten GmbH-Gewinne bei natürlichen Personen.

* Zur Mindeststeuerpflicht nach Gründung siehe Seite 8.

II. Wichtige rechtliche Aspekte – Rechtsformen im Vergleich

	Einzelunternehmen	OG (Offene Gesellschaft)	KG (Kommanditgesellschaft)	GesbR (Gesellschaft nach bürgerlichem Recht)		Stille Gesellschaft a) typische	b) atypische	GmbH (Gesellschaft mit beschränkter Haftung)	GmbH & Co KG
Sozialversicherung	Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung nach GSVG ¹	Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung nach GSVG für jeden Gesellschafter.	Der Komplementär ist nach GSVG versichert; der Kommanditist nach ASVG ² bei Arbeitnehmerschaft im Unternehmen, ansonsten allenfalls Pflichtversicherung nach GSVG (insb. bei Erwerbstätigkeit).	Jeder Gesellschafter ist gemäß GSVG pflichtversichert.		–	Selbstständigengpfl. Versicherung idR nur bei Erwerbstätigkeit.	Der geschäftsführende Gesellschafter ist bei nicht wesentlicher Beteiligung (≤ 25%) idR nach ASVG versicherungspflichtig; bei wesentlicher Beteiligung besteht Versicherungspflicht nach GSVG; (zwischen 25 und 50% Beteiligung idR GSVG-Pflicht; Ausnahme: ASVG). Ausschüttungen unterliegen der SV-Pflicht.	Versicherungspflicht der GmbH-Geschäftsführer nach allgemeinen Regeln (siehe links); Kommanditisten versicherungspflichtig nach ASVG bei Arbeitnehmerschaft (Dienstvertrag) bzw. allenfalls Versicherungspflicht nach GSVG (insb. bei Erwerbstätigkeit)
Firmenbuch	Verpflichtende Firmenbucheintragung bei einem Umsatz > EUR 700.000; freiwillige Eintragung möglich.	Eintragung notwendig: Die Gesellschaft entsteht erst mit Eintragung ins Firmenbuch.	Eintragung notwendig: Die Gesellschaft entsteht erst mit Eintragung ins Firmenbuch.	Keine Eintragung möglich. Eintragungspflicht als OG/KG, wenn Umsatz über EUR 700.000		Keine Eintragung.	Keine Eintragung.	Verpflichtende Eintragung, die Gesellschaft entsteht erst mit der Eintragung.	Verpflichtende Eintragung der GmbH und der KG.
Sonstiges	–	–	–	–		Bei Auflösung idR Anspruch auf Rückzahlung der Einlage (abzgl. Verluste).	Bei Auflösung idR Anspruch auf anteiligen Unternehmenswert (inkl. stille Reserven und Firmenwert), Bandbreite (90% bis 150%) üblich.	Höhere Gründungskosten, für Kleinbetriebe steuerlich oft nachteilig.	Es sind zwei Gesellschaften zu gründen. Dadurch erhöhen sich die Gründungskosten und auch die laufenden Kosten.
Firmenname	Vor- und Zuname; Zusatz für Geschäftsbezeichnung möglich Wenn EU im Firmenbuch eingetragen: Personen-, Sach- oder uU Fantasiefirma, Vor- und Zuname auf Geschäftspapieren etc. zusätzlich zwingend.	Personen-, Sach- oder uU Fantasie- oder uU Bezeichnung mit Bezeichnung OG.	Personen-, Sach- oder uU Fantasie- oder uU Bezeichnung KG.	Vor- und Zuname sämtlicher Gesellschafter, Zusatz für Geschäftsbezeichnung und „GesbR“ möglich.		Stille Gesellschaft tritt nach außen nicht in Erscheinung.	Stille Gesellschaft tritt nach außen nicht in Erscheinung.	Personen-, Sach- oder uU Fantasie- oder uU Bezeichnung GmbH	Personen-, Sach- oder uU Fantasie- oder uU Bezeichnung GmbH & Co KG.

¹ GSVG – Gewerbliches Sozialversicherungsgesetz

² ASVG – Allgemeines Sozialversicherungsgesetz

II. Wichtige rechtliche Aspekte – Rechtsformen im Vergleich

2. Gründungsprivilegierung der GmbH

Wer eine GmbH neu gründet, kann sich auch für die sogenannte Gründungsprivilegierung entscheiden. Dabei beträgt das Stammkapital zwar auch nominell EUR 35.000, aber bei der Gründung der Gesellschaft können im Gesellschaftsvertrag (bzw. in der Errichtungserklärung) die gründungsprivilegierten Stammeinlagen auf EUR 10.000 beschränkt werden. In diesem Fall müssen bei der Gründung nur EUR 5.000 in bar einbezahlt werden – Sacheinlagen sind allerdings ausgeschlossen. Die Gründungsprivilegierung der Gesellschaft ist im Firmenbuch ersichtlich.

Gesellschaften, die diese Variante wählen, haben dann insgesamt zehn Jahre Zeit, um auf das gesetzliche Mindeststammkapital von EUR 35.000 aufzustocken. Man kann dieses Kapital später aufbringen, indem die Gesellschafter die entsprechende Summe einzahlen oder indem Gewinne freiwillig einbehalten, und die entsprechenden Urkunden beim Notar errichtet werden.

Sollte es innerhalb von zehn Jahren zu einer Insolvenz kommen, schützt das Gründungsprivileg die Gesellschafter der GmbH vor dem Zugriff der Gläubiger – allerdings nur hinsichtlich der Stammkapitalaufbringung. Die Gesellschafter müssen keine weiteren Einzahlungen leisten, wenn das gründungsprivilegierte Stammkapital von EUR 10.000 aufgebracht ist, nicht (verdeckt) rückbezahlt wurde und sie keine Haftungen aus anderen Gründen, zB als (faktische) Geschäftsführer, treffen.

3. Mindest-Körperschaftsteuer der GmbH

Die Mindeststeuer bzw. Mindest-Körperschaftsteuer, die sogenannte MiKö, beträgt für alle neu gegründeten GmbHs (unabhängig von der Höhe des Stammkapitals und unabhängig von einer Gründungsprivilegierung):

- In den ersten fünf Jahren nach Gründung EUR 500 pro Jahr (EUR 125 pro vollem Quartal)
- In den nächsten fünf Jahren EUR 1.000 p.a. (EUR 250 pro vollem Quartal)
- Ab dem elften Jahr nach Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht ist die volle Mindest-KöSt von EUR 1.750 p.a. fällig – das sind pro vollem Quartal EUR 437,50.

4. Die Internet-GmbH bzw. die Online-Gründung einer GmbH

Eine GmbH kann unter bestimmten Voraussetzungen auch ohne die ansonsten zwingende Beziehung eines Notars gegründet werden (siehe dazu auch Pkt. 3.2, Seite 10).

4.1 Vereinfachte Gründung einer Einmann-GmbH

Diese „vereinfachte“ Gründung einer GmbH unter Verwendung elektronischer Kommunikationsmittel ist nur zulässig, wenn es sich um die Gründung einer sog. „Einmann-GmbH“ durch eine natürliche Person handelt.

Die Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft („Gesellschaftsvertrag“) muss einen standardisierten, weitestgehend vorgegebenen Inhalt aufweisen. Weiters muss der Gründer über eine elektronische Signatur (Bürgerkarte oder Handy-Signatur) verfügen.

In einem ersten Schritt sucht der Gründer ein Kreditinstitut auf, das ihm die Bankbestätigung über die Einzahlung des Stammkapitals ausstellt, identifiziert sich dort mit einem amtlichen Lichtbildausweis, zahlt die Stammeinlage zumindest im notwendigen Umfang ein und zeichnet mit seiner Musterunterschrift.

Das Stammkapital beträgt 35.000 Euro. Darauf sind, sofern nicht die Gründungsprivilegierung in Anspruch genommen wird (siehe Pkt. 1, Seite 8), zumindest 17.500 Euro in bar einzuzahlen.

Die Identifizierungsdaten, die Bankbestätigung und die Musterzeichnung werden vom Kreditinstitut an das Firmenbuch übermittelt und dort zunächst unter einem Ordnungsbegriff abgelegt, den auch der Gründer kennt (zB IBAN des Kontos, auf das die Stammeinlage eingezahlt wurde).

In weiterer Folge identifiziert sich der Gründer via Internet unter Verwendung seiner elektronischen Signatur im Unternehmensserviceportal (USP). Nach Eingabe der erforderlichen Angaben (wie Firmenwortlaut, Sitz der Gesellschaft, Zustellanschrift, Gegenstand des Unternehmens, Bezeichnung des Geschäftszweigs) im USP kann der Gründer in einem standardisierten Vorgang sowohl die Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft als auch den Antrag auf Eintragung der Gesellschaft an das Firmenbuch elektronisch übersenden. Diese Schritte sind innerhalb weniger Tage nach der Ausstellung der Bankbestätigung durchzuführen, denn die gilt nur zeitlich beschränkt. Für die Eintragung fallen Gerichtsgebühren an – außer, das Neugründungsförderungsgesetz (NeuFÖG) ist anwendbar. Für den Gebühreneinzug ist ein Konto anzugeben, das

II. Wichtige rechtliche Aspekte – Rechtsformen im Vergleich

jedoch nicht jenes sein darf, auf das die Stammeinlage der GmbH eingezahlt wurde.

Das Gericht prüft den elektronischen Antrag und wird im Einzelfall einen Verbesserungsauftrag (bspw. betreffend Firmennamen) erteilen. Die weitere Vorgangsweise und die technischen Details der vereinfachten Gründung sind in der Vereinfachten GmbH Gründungsverordnung (VGGV) enthalten.

Die vereinfachte Gründung ist nunmehr Dauerrecht.

4.2 Resümee

In vielen Fällen ist von der sog. Internet-Gründung abzuraten, weil mit einer GmbH-Gründung zahlreiche andere Rechtsgebiete (siehe dazu oben Kapitel II) tangiert werden. Vor allem steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Aspekte sowie familienrechtliche Auswirkungen der GmbH sollten Sie mit Ihrem Steuerberater und Notar besprechen.

III. Wichtige steuerliche Aspekte

1. Andere Rechtsform – andere Steuern

In Österreich gibt es keine einheitliche Unternehmensbesteuerung. Für die einzelnen Rechtsformen gelten teilweise ganz unterschiedliche Steuervorschriften.

Umso wichtiger ist es, sich für die optimale Rechtsform zu entscheiden, denn dadurch können häufig Steuervorteile erzielt werden. Wichtige steuerliche Unterschiede zwischen den einzelnen Rechtsformen haben wir für Sie zusammen gefasst (einen tabellarischen Überblick finden Sie auch in Punkt III./8 – Seite 17).

2. GmbH versus Personengesellschaft: die Belastungen im Vergleich

Neben **Einzelunternehmen** (EU) und **Kapitalgesellschaften** (KapGes, zB GmbH, AG) sind in Österreich auch **Personengesellschaften** (PG, zB OG, KG, GesbR, atypisch stille Gesellschaft, GmbH&CoKG) möglich.

Gewinnbesteuerung

Thesaurierte Gewinne von KapGes – also Gewinne, die nicht ausgeschüttet werden – werden mit 25 % Körperschaftsteuer (KöSt) belastet; Ausschüttungen unterliegen zusätzlich der 27,5%igen KESt.

Beispiel für das Jahr	2022	2023	ab 2024
Gewinn der GmbH:	100.000	100.000	100.000
- 25%/24%/23 % KöSt:	- 25.000	- 24.000	- 23.000
Gewinn nach KöSt	75.000	76.000	77.000
- 27,5 % KESt:	- 20.625	- 20.900	- 21.175
Netto-Ausschüttung:	54.375	55.100	55.825
Steuerbelastung:	45,625%	44,90%	44,175 %

Die Steuerbelastung bei Vollausschüttung beträgt daher – wenn der Gewinn bei EUR 100.000 liegt – bei einer GmbH im Jahre 2022 insgesamt EUR 45.625 (= EUR 25.000 KöSt + EUR 20.625 KESt), somit 45,625 % (2023: 44,9 %; ab 2024: 44,175 %)

Gewinne von EU und PG unterliegen prinzipiell der bis zu 55%igen Einkommensteuer (ESt). Aber: EU und PG können uU ihre Steuerbelastung deutlich senken – auf einen der KöSt ähnlichen oder geringeren Wert.

Bei Familienbetrieben kommt es vor allem darauf an, die Höhe von Geschäftsführer- und anderen Vergütungen steuerlich und sozialversicherungsrechtlich zu optimieren. (Siehe dazu auch den TPA Folder „Geschäftsführer und Jahresabschluss“.)

III. Wichtige steuerliche Aspekte

Zu beachten ist, dass gewisse Tätigkeiten von der Finanzverwaltung als „höchstpersönlich“ eingestuft werden. So können Schriftsteller, Wissenschaftler, Vortragende, Künstler, Sportler, Vorstände, Aufsichtsräte etc. ihre Leistungen uU nicht im Rahmen einer GmbH erbringen.

Wenn es um Unternehmensnachfolgen oder Nachfolgeregelungen geht, ist die Rechtsformwahl ebenfalls wichtig. Gestaltungsmöglichkeiten gibt es hier unter anderem durch den Einsatz von (Leib-) Renten und Privatstiftungen.

Gewinnausschüttung

Erzielt ein EU einen Gewinn von rund EUR 292.500, so beträgt die EStBelastung 45,625 % – sofern keine Begünstigungen in Anspruch genommen werden. Bei PG gilt derselbe Steuersatz bei einem Gewinnanteil von EUR 292.500.

Die Gesamtbelastung bei einer GmbH mit Vollausschüttung beträgt – unabhängig von der Höhe des Gewinnes – im Jahr 2022 immer 45,625 % (für die Folgejahre siehe dazu oben und auch unseren Rechtsformrechner auf www.tpa-group.at).

Gewinnthesaurierung

Werden Gewinne nicht ausgeschüttet, beträgt die Belastung in einer GmbH nur 25%. Aber auch mit einem EU oder einer PG kann eine ähnliche oder sogar geringere Steuerbelastung erzielt werden, und zwar, wenn die richtige Gewinnermittlungsart gewählt wird und diverse Begünstigungen in Anspruch genommen werden.

Steuervorteile für EU und PG

EU und PG als Freiberufler, Gewerbetreibende sowie Land- und Forstwirte können zwischen dem Betriebsausgabenpauschale (zuzüglich Grundfreibetrag) und dem Gewinnfreibetrag (GFB) wählen (siehe unten).

Die GmbH ist unter Berücksichtigung von Sozialversicherung und Lohnnebenkosten erst ab einem Gewinn von ca. EUR 499.000 günstiger, wenn beim EU steuerliche Begünstigungen und bei der GmbH Geschäftsführerkosten in Höhe von EUR 98.100 eingerechnet werden.

3. Bilanzierungsgrenzen für EU und PG

Wichtig für die Rechtsformentscheidung sind auch die Bilanzierungsvorschriften: Während GmbHs immer bilanzieren müssen,

sind gewerbliche EU und Personengesellschaften dazu nur dann verpflichtet, wenn sie bestimmte Umsatzgrenzen überschreiten: Die Buchführungs- bzw. Bilanzierungsgrenze liegt bei Umsatzerlösen von EUR 700.000.

Gewerbetreibende, die diesen Schwellenwert in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschritten haben, müssen erstmals ab dem zweitfolgenden Geschäftsjahr eine Bilanz erstellen. Für das Jahr 2022 besteht daher Bilanzierungspflicht, wenn 2019 und 2020 Umsatzerlöse von mehr als EUR 700.000 erzielt wurden (2021 ist das sog. Pufferjahr).

Wenn dieser Schwellenwert um EUR 300.000 oder mehr überschritten wird – wenn also die Umsatzerlöse in einem Geschäftsjahr mehr als EUR 1 Mio. betragen – hat die Bilanzierung bereits mit Beginn des folgenden Geschäftsjahres zu erfolgen. So besteht für Unternehmer, die im Jahr 2022 Umsatzerlöse von mehr als EUR 1 Mio erzielen, ab 2023 idR Bilanzierungspflicht.

In der Land- und Forstwirtschaft gelten für die Bilanzierung eigene Regelungen.

4. Pauschalierung für E-A-Rechner

Gewerbetreibende und Selbstständige mit Einnahmen-Ausgaben-Rechnung können bestimmte Betriebsausgaben und Vorsteuern bis zu einem Vorjahresumsatz von EUR 220.000 ohne Nachweis pauschal absetzen: konkret 12% des Umsatzes (exkl. USt) als Betriebsausgaben (höchstens aber EUR 26.400) und 1,8% des Umsatzes (exkl. USt) als Vorsteuern.

Außerdem dürfen noch bestimmte tatsächliche Betriebsausgaben (für Waren, Material, Löhne, Fremdlöhne sowie Pflichtversicherungsbeiträge) und Vorsteuerbeträge (für bestimmtes Anlagevermögen, Waren, Material und Fremdlöhne sowie Fremdleistungen) sowie ein allfälliges betriebliches Arbeitsplatzpauschale abgezogen werden.

Bei Einkünften aus kaufmännischer oder technischer Beratung, aus sonstiger selbstständiger Arbeit (zB Aufsichtsrat, wesentlich beteiligter Geschäftsführer) sowie aus schriftstellerischer, vortragender, wissenschaftlicher, unterrichtender und erzieherischer Tätigkeit beträgt der Pauschalbetrag für Betriebsausgaben jedoch nur 6% (höchstens EUR 13.200). Zusätzlich ist ab 2022 der Grundfreibetrag (GrdFB siehe Pkt. 6.) bis höchstens EUR 4.500 steuerlich absetzbar.

III. Wichtige steuerliche Aspekte

Neben dieser „Basispauschalierung“ gibt es für ca. 50 Berufsgruppen noch mit Verordnung festgelegte Pauschalsätze, die zusätzlich zu belegmäßig nachzuweisenden Betriebsausgaben (zB Wareneinkauf, Personalkosten, Abschreibung, Mietaufwand, Sozialversicherung...) abgesetzt werden können.

Spezielle Pauschalierungsmöglichkeiten bestehen auch noch für Gast- und Beherbergungsbetriebe, Lebensmittel- und Gemischtwarenhändler, Drogisten, Handelsvertreter, Künstler und Schriftsteller, Sportler und Gemeindefunktionäre. Künstler und Schriftsteller können unter bestimmten Voraussetzungen auf Antrag Einkünfte eines Jahres linear auf die 3 letzten Jahre verteilen, womit Einkommensspitzen mit hoher Progression vermieden werden können.

Bei den Pauschalierungen können jeweils Betriebsausgaben-, Vorsteuerpauschalierung oder beides gewählt werden. Alle genannten Pauschalierungen sind an ganz bestimmte Voraussetzungen gebunden – deshalb ist eine umfassende optimierende Beratung erforderlich.

Unser Tipp: Da das Pauschale GmbHs und Bilanzierern nicht zusteht, ist die Basispauschalierung ein wesentlicher Entscheidungsfaktor bei der Rechtsformwahl.

5. Neue Pauschalierung für Kleinunternehmer

Für „Kleinunternehmer“ mit einem Jahresumsatz netto von bis EUR 35.000 gibt es seit 2020 eine sehr einfache Form der Gewinnermittlung:

Von den Einnahmen (ohne Umsatzsteuer) können ohne Vorlage von Belegen 45 % (bei Dienstleistungsbetrieben 20 %) als pauschale Betriebsausgaben abgezogen werden, zusätzlich noch bezahlte Sozialversicherungsbeiträge und Reise-/Fahrtkosten, soweit ihnen Kostenersatz in gleicher Höhe gegenübersteht (Regelung ab Veranlagung 2021).

Vom vorläufigen Gewinn werden noch 15 % Gewinnfreibetrag, höchstens jedoch der Grundfreibetrag von EUR 4.500 und ein allfälliges betriebliches Arbeitsplatzpauschale abgezogen.

Diese Pauschalierung kann auch angewendet werden, wenn auf die Umsatzsteuerbefreiung für Kleinunternehmer (ebenfalls bis EUR 35.000 Nettoumsatz möglich) verzichtet wird, bspw wegen höher Vorsteuern aus Anschaffungen.

Ein einmaliges Überschreiten der Umsatzgrenze innerhalb von 5 Jahren um höchstens 15 % ist nicht schädlich.

Nicht anwendbar ist diese Pauschalierung für wesentlich beteiligte Gesellschafter einer GmbH, für Aufsichtsräte und Stiftungsvorstände.

6. Gewinnfreibetrag – GFB

Freiberufler, Gewerbetreibende sowie Land- und Forstwirte können einen bestimmten Betrag ihres steuerlichen Gewinnes (ausgenommen Veräußerungsgewinne) steuerfrei stellen – GmbHs dürfen das nicht.

Sowohl Einnahmen-Ausgaben-Rechner als auch Bilanzierer können diesen Freibetrag nutzen, wenn sie im gleichen Jahr in bestimmte abnutzbare Anlagegüter oder bestimmte Wertpapiere investieren. Wichtig: Es gilt eine Behaltefrist von mindestens vier Jahren.

Der GFB beträgt (inkl. Grundfreibetrag)

für die ersten TEUR 30 (Grundfreibetrag) 15,0 %,
 zw. TEUR 30 und TEUR 175, also für die nächsten TEUR 145 13,0 %,
 zw. TEUR 175 und TEUR 350, also für die nächsten TEUR 175 7,0 %,
 zw. TEUR 350 und TEUR 580, also für die nächsten TEUR 230 4,5 %.

Für Gewinnanteile über EUR 580.000 steht kein Gewinnfreibetrag mehr zu. Somit ergibt sich ein maximaler Gewinnfreibetrag von jährlich EUR 45.950 und eine maximale Steuerersparnis von jährlich EUR 25.272,50 (siehe die Beispiele unten) bei 55 % ESt.

Grundfreibetrag

Bis zu einem Gewinn von EUR 30.000 kann man den Freibetrag weiterhin geltend machen – auch ohne Investition. Dieser Grundfreibetrag (GrdFB) kann auch zusätzlich zum Betriebsausgabenpauschale genutzt werden. Für den investitionsabhängigen Gewinnfreibetrag (iGFB) ist das nicht möglich.

Nicht begünstigte Anlagegüter sind insbesondere Investitionen in ausländische Betriebsstätten, PKW, Luftfahrzeuge, sofort abgeschriebene geringwertige Wirtschaftsgüter, gebrauchte Wirtschaftsgüter und Anlagegüter, für die eine Forschungsprämie gewährt wurde. Investitionen in Gebäude sind dagegen sehr wohl begünstigt.

Bitte beachten Sie: Wenn die vierjährige Behaltefrist nicht eingehalten wird (gezählt wird ab dem Tag der Anschaffung), dann kommt es zur Nachversteuerung. Auch wenn Wirtschaftsgüter innerhalb der Behaltefrist ins Ausland gebracht werden, werden im Nachhinein Steuern fällig – außer, die Güter werden zur entgeltlichen Überlassung in die EU oder den EWR ausgeführt.

III. Wichtige steuerliche Aspekte

Wenn Wertpapiere veräußert werden, um begünstigte Anlagegüter zu finanzieren, kommt es zu keiner Nachversteuerung. Das gilt auch für den Fall, dass Wirtschaftsgüter infolge höherer Gewalt oder behördlichen Eingriffs wegfallen.

Beispiele:

Ein Arzt erzielt 2022 mit seiner Ordination einen Gewinn von EUR 580.000. Wenn er Wertpapiere in Höhe von EUR 41.450 (13 % von 145.000; für einen Gewinn von EUR 30.000 benötigt er keine Investitionen; 7 % von 175.000 und 4,5 % von 230.000) kauft, muss er nur EUR 534.050 versteuern. EUR 45.950 bleiben steuerfrei, dies führt idR zu einer Steuerersparnis von EUR 22.975 (Grenzsteuersatz 50 %).

Ein Tischler erzielt mit seiner Tischlerei einen Gewinn von EUR 110.000. Wenn er EUR 10.400 (13 % von 80.000) für die Anschaffung einer neuen Maschine verwendet, muss er nur EUR 95.100 versteuern. Die Steuerersparnis beträgt somit EUR 7.450.

7. Investitionsfreibetrag – IFB

Für bestimmte abnutzbare Wirtschaftsgüter des betrieblichen Anlagevermögens, die nach dem 31.12.2022 angeschafft oder hergestellt werden, kann ein Investitionsfreibetrag – IFB geltend gemacht werden. Der IFB stellt eine zusätzliche Betriebsausgabe dar und beträgt grundsätzlich 10 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Wenn es sich um Wirtschaftsgüter aus dem Bereich der Ökologisierung handelt, dann erhöht sich der IFB auf 15 %.

Der IFB ist gedeckelt. Er kann nur für Anschaffungs-/Herstellungskosten in Höhe von höchstens EUR 1.000.000 pro Kalenderjahr geltend gemacht werden. Bei einem kürzeren Wirtschaftsjahr als 12 Monate wird der Höchstbetrag gekürzt.

Der IFB ist grundsätzlich nachzuversteuern, wenn die entsprechenden Wirtschaftsgüter vor Ablauf der Mindestbeholdedauer von 4 Jahren aus dem Betriebsvermögen ausscheiden oder ins Ausland verbracht werden.

Zusätzlicher Punkt bei der Rechtsformwahl: Der durch den IFB erzielte steuerfreie Gewinn unterliegt bei späterer Ausschüttung aus einer GmbH der 27,5%igen KEST, sodass die Steuerersparnis durch den IFB im Einzelunternehmen und in der PG mangels KEST für Ausschüttungen wesentlich größer ist, sie beträgt nämlich hier bis zu 55 %.

8. Wichtige steuerliche Aspekte im Überblick

Die gängigsten Rechtsformen für Gewerbebetriebe – Einzelunternehmen (EU), Offene Gesellschaft (OG) oder Kommanditgesellschaft (KG) und Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) – im direkten Vergleich:

	Einzelunternehmen	OG/KG (natürliche Personen)	GmbH
Firma: frei wählbar	Nein, Ja bei Eintragung	Ja	Ja
Rechtsformzusatz	Ja bei Eintragung: eU	Ja: OG/KG	Ja: GmbH
Mindesteinlage	Nein	Nein	EUR 35.000 *)
Alleingesellschafter	Ja	Nein	Ja
Fremdgeschäftsführer	Nein	Nein	Ja
Haftung	unbeschränkt	unbeschränkt/ unmittelbar/ solidarisch, Kdt. nur Einlage/ Haftsumme	beschränkt mit Stammkapital
Eintragungspflicht im Firmenbuch	nur wenn Umsatz > EUR 700.000	Ja	Ja
Pflicht zur doppelten Buchführung	nur wenn Umsatz > EUR 700.000	nur wenn Umsatz > EUR 700.000	Ja
Notariatspflicht für Gründung/ Abtretung	Nein	Nein	Ja **)
Offenlegung des Jahresabschlusses im Firmenbuch	Nein	Nein	Ja (Umfang je nach Größe)
Abweichendes Wirtschaftsjahr	nur wenn Umsatz > EUR 700.000	nur wenn Umsatz > EUR 700.000	Ja
Betriebliche Altersvorsorge	Nein	Nein	Ja
Gewinnfreibetrag	Ja	Ja	Nein
Investitionsfreibetrag – IFB ab 2023	Ja	Ja	Ja, aber 27,5% bei Ausschüttung
Mindeststeuer (KöSt)	Nein	Nein	Ja
Bis zu 55% Einkommensteuer	Ja	Ja, beim Gesellschafter	Nein
25% bzw. 27,5% KEST-Endbesteuerung für betriebliche Zinsenerträge	Ja	Ja	Nein
25% Körperschaftsteuer	Nein	Nein	Ja
27,5% KEST für Ausschüttung/ Entnahmen	Nein	Nein	Ja

III. Wichtige steuerliche Aspekte

	Einzelunternehmen	OG/KG (natürliche Personen)	GmbH
Sonderbetriebsvermögen	Nein	Ja	Nein
Grund und Boden des Anlagevermögens steuerpflichtig	Ja, 30%	Ja, 30%	Ja, 25% in GmbH; bei Ausschüttung 27,5% KESt
Gebäude des Anlagevermögens	Ja, 30%	Ja, 30%	Ja, 25% in GmbH; bei Ausschüttung 27,5% KESt
Freie Entnahme möglich	Ja	wenn Gesellschaftsvertrag es zulässt	Nein
Verdeckte Ausschüttung	Nein	Nein	Ja
Lohnsteuerliche Anstellung	Nein	Nein	Möglich bei bis zu 25% Beteiligung
Anschaffungskosten für Betrieb steuerlich abschreibbar	Ja	Ja	Ja
Zinsen des Anschaffungskredits für Betrieb absetzbar (asset deal)	Ja	Ja	Ja
Volle Besteuerung des „Liquidationsgewinnes“	Nein – Hauptwohnsitz frei, ½-Satz für 60-Jährige, Freibetrag	Nein - Hauptwohnsitz frei, ½-Satz für 60-Jährige, Freibetrag	Ja
Verluste des Betriebes mit anderen Einkünften ausgleichsfähig	Ja	Ja	Nein (siehe aber Kapitel V – Gruppenbesteuerung)
Verluste unbegrenzt vortragsfähig	Ja	Ja	Ja
Gruppenbesteuerung	Nein	Nein	Ja (siehe nächstes Kapitel V)
Verkauf/Aufgabe (Steuersatz max.)	55% (ca. 27,5% ab 60 Jahre)	55% (ca. 27,5% ab 60 Jahre)	27,5%
Anschaffungskosten für Beteiligung abschreibbar	–	Ja (über Ergänzungsbilanz)	Nein (Ja erst bei Verkauf oder Liquidation) Ausnahme: Gruppenbesteuerung, siehe Kapitel V.
Zinsen des Anschaffungskredits für Beteiligung absetzbar	–	Ja	Nein, Ausnahme: GmbH; siehe Kapitel V.

* Gründungsprivilegierung: Reduktion der Mindesteinlage auf EUR 10.000 befristet max. 10 Jahre möglich (siehe auch Seite 8).

** Möglichkeit einer vereinfachten / elektronischen Gründung für Einpersonen-GmbH

IV. Was bringt der Rechtsformwechsel?

Wir zeigen Ihnen anhand konkreter Beispiele, wie sich der Wechsel der Rechtsform im Jahr 2022 bezahlt machen kann.

Die Beispiele beruhen auf unserem idR jährlich aktualisierten TPA Rechtsformrechner, den Sie kostenlos auf unserer Homepage www.tpa-group.at nutzen können (bitte beachten Sie die Hinweise auf der Homepage). Individualisierte, auf Ihren Einzelfall abgestimmte Berechnungen – insbesondere auch für Freiberufler – führen wir gerne persönlich durch.

1. Wechsel vom Einzelunternehmen zur GmbH

Ein Unternehmer betreibt derzeit seinen Gewerbebetrieb als Einzelunternehmer unter folgenden Rahmenbedingungen:

Einzelunternehmen	EUR
Umsatz	1.000.000
Wareneinsatz, Personal, Fremdleistungen	-300.000
Sonstige Betriebsausgaben vor Sozialversicherung (Abschreibung, Miete, Telefon, Auto, Büromaterial, Beratung, ...)	-50.000
Gewinn vor Sozialversicherung, Gewinnfreibetrag und Steuern	650.000
Sozialversicherung GSVG	-21.425
Einkommensteuer	-278.517
Nettoeinkommen Einzelunternehmer	350.058

Die Einkommensteuer wird ermittelt, indem der Gewinnfreibetrag voll ausgenützt wird. Der Unternehmer hat Wertpapiere für den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag erworben. Die vierjährige Behaltfrist wird erfüllt, sodass der Gewinnfreibetrag das verfügbare Nettoeinkommen erhöht.

Der Unternehmer möchte seinen Betrieb nun zu einer GmbH umwandeln. Das kann aus mehreren Gründen sinnvoll sein: beispielsweise, um die Haftung und die Steuerbelastung zu reduzieren. Rechtlich erfolgt der Wechsel, indem das Einzelunternehmen in eine GmbH eingebracht wird – hier kommt Artikel III Umgründungsteuergesetz zur Anwendung, und zwar idR steuerneutral mit ertragsteuerlicher Buchwertfortführung.

Für den Geschäftsführer der GmbH wird eine Vergütung von EUR 91.448 brutto jährlich vereinbart, das sind vierzehn Mal EUR 6.532. Der Jahresgewinn wird jährlich vollständig ausgeschüttet und unterliegt der 27,5%igen KESt. Umgründungskosten und höhere Rechtsformkosten der GmbH sind nicht berücksichtigt.

IV. Was bringt der Rechtsformwechsel?

GmbH (nach Einbringung)	EUR
Umsatz	1.000.000
Wareneinsatz, Personal, Fremdleistungen	-300.000
Sonstige Betriebsausgaben vor Sozialversicherung (Abschreibung, Miete, Telefon, Auto, Büromaterial, Beratung, ...)	-50.000
Gewinn vor Geschäftsführerkosten und Steuern	650.000
Geschäftsführervergütung	-91.448
7,28% Lohnnebenkosten Geschäftsführer	-6.657
Gewinn vor Körperschaftsteuer	551.895
25% Körperschaftsteuer	-137.974
Bilanzgewinn	413.921
27,5% Kapitalertragsteuer	-113.828
Ausschüttung netto	300.093
Geschäftsführervergütung	91.448
Sozialversicherung GSVG	-21.425
Einkommensteuer	-17.822
Nettoeinkommen Geschäftsführer	52.200
Gewinnausschüttung netto	300.093
Nettoeinkommen Geschäftsführer	52.200
Nettoeinkommen aus GmbH = Nettoeinkommen gesamt	352.293

Der Nettovorteil der GmbH gegenüber dem Einzelunternehmen beträgt nach dem Wechsel der Rechtsform EUR 2.235 (352.293 abzüglich 350.058) – und zwar selbst bei Vollausschüttung des GmbH-Gewinnes mit 27,5%iger KEST.

Der Nettovorteil steigt auf ca. EUR 29.735, wenn vom Gewinn EUR 100.000 thesauriert werden und damit für diesen Betrag vorläufig keine KEST anfällt.

Umgekehrt sinkt der Nettovorteil nach dem Wechsel in die GmbH, wenn die Vergütung für den Geschäftsführer steigt, da sich primär die Lohnnebenkosten erhöhen. Bei Geschäftsführerbezügen in Höhe von rund EUR 145.000 ergibt sich netto überhaupt ein Nachteil.

2. Wechsel vom Einzelunternehmen zu einer Personengesellschaft

Unternehmer A betreibt seinen Gewerbebetrieb als Einzelunternehmer unter folgenden Rahmenbedingungen:

Einzelunternehmen A	EUR
Umsatz	200.000
Wareneinsatz, Personal, Fremdleistungen	-100.000
Sonstige Betriebsausgaben vor Sozialversicherung (Abschreibung, Miete, Telefon, Auto, Büromaterial, Beratung, ...)	-30.000
Gewinn vor Sozialversicherung, Gewinnfreibetrag und Steuern	70.000
Sozialversicherung GSVG	-16.901
Einkommensteuer	-11.764
Nettoeinkommen Unternehmer A	41.335

Unternehmer B betreibt seinen Betrieb als Einzelunternehmer unter folgenden Rahmenbedingungen:

Einzelunternehmen B	EUR
Umsatz	100.000
Wareneinsatz, Personal, Fremdleistungen	-50.000
Sonstige Betriebsausgaben vor Sozialversicherung (Abschreibung, Miete, Telefon, Auto, Büromaterial, Beratung, ...)	-15.000
Gewinn vor Sozialversicherung, Gewinnfreibetrag und Steuern	35.000
Sozialversicherung GSVG	-8.455
Einkommensteuer	-2.890
Nettoeinkommen Unternehmer B	23.655

Nettoeinkommen Unternehmer A und B gesamt	64.990
--	---------------

Die beiden Einzelunternehmer schließen sich zu einer Personengesellschaft (OG) zusammen. Rechtlich kommt beim Zusammenschluss von zwei Einzelunternehmern zu einer Personengesellschaft Artikel IV Umgründungssteuergesetz zum Tragen, und zwar idR steuerneutral mit ertragsteuerlicher Buchwertfortführung.

A ist in der neuen OG künftig zu 65% beteiligt, B zu 35%. Durch den Zusammenschluss können bei den sonstigen Betriebsausgaben Synergieeffekte in Höhe von EUR 5.000 genutzt werden, sodass der gemeinsam erzielte Gewinn auf EUR 110.000 (70.000 von A + 35.000 von B + 5.000 Synergie) steigt:

IV. Was bringt der Rechtsformwechsel?

Personengesellschaft AB	EUR
Umsatz	300.000
Wareneinsatz, Personal, Fremdleistungen	-150.000
Sonstige Betriebsausgaben vor Sozialversicherung (Abschreibung, Miete, Telefon, Auto, Büromaterial, Beratung, ...)	-40.000
Gewinn vor Sozialversicherung, Gewinnfreibetrag und Steuern	110.000
Sozialversicherung GSVG Gesellschafter A	-17.322
Sozialversicherung GSVG Gesellschafter B	-9.386
Einkommensteuer Gesellschafter A	-12.245
Einkommensteuer Gesellschafter B	-3.714

Nettoeinkommen Gesellschafter A	41.933
Nettoeinkommen Gesellschafter B	25.400
Nettoeinkommen A und B gesamt	67.333

Der Nettovorteil nach Zusammenschluss ergibt sich ausschließlich durch die genutzten Synergieeffekte. Ohne diese Synergieeffekte ergibt sich sogar ein Nachteil, vor allem wegen der Teilung des Gewinnfreibetrags.

3. Wechsel von einer GmbH zum Einzelunternehmen

Ein Unternehmer betreibt derzeit seinen Gewerbebetrieb als GmbH unter folgenden Rahmenbedingungen:

GmbH (vor Umwandlung)	EUR
Umsatz	300.000
Wareneinsatz, Personal, Fremdleistungen	-150.000
Sonstige Betriebsausgaben vor Sozialversicherung (Abschreibung, Miete, Telefon, Auto, Büromaterial, Beratung, ...)	-45.000
Gewinn vor Geschäftsführerkosten und Steuern	105.000
Geschäftsführervergütung (5.000 p.m. 14 mal)	-70.000
7,28 % „Lohnnebenkosten“ Geschäftsführer	-5.096
Gewinn vor Körperschaftsteuer	29.904
25 % Körperschaftsteuer	-7.476
Bilanzgewinn	22.428
27,5 % Kapitalertragsteuer	-6.168
Ausschüttung netto	16.260

Geschäftsführervergütung (5.000 p.m. 14 mal)	70.000
Sozialversicherung GSVG	-21.425
Einkommensteuer	-9.352
Nettoeinkommen Geschäftsführer	39.223
Gewinnausschüttung netto	16.260
Nettoeinkommen Geschäftsführer	39.223
Nettoeinkommen aus GmbH = Nettoeinkommen gesamt	55.483

Der Unternehmer wandelt seine GmbH in ein Einzelunternehmen um. Rechtlich kommt bei der Umwandlung einer GmbH in ein Einzelunternehmen Artikel II Umgründungssteuergesetz zum Tragen – mit ertragsteuerlicher Buchwertfortführung.

Einzelunternehmen (nach Umwandlung)	EUR
Umsatz	300.000
Wareneinsatz, Personal, Fremdleistungen	-150.000
Sonstige Betriebsausgaben vor Sozialversicherung (Abschreibung, Miete, Telefon, Auto, Büromaterial, Beratung, ...)	-45.000
Gewinn vor Sozialversicherung, Gewinnfreibetrag und Steuern	105.000
Sozialversicherung GSVG	-21.425
Einkommensteuer	-23.618
Nettoeinkommen Einzelunternehmen	59.957

Der jährliche Nettovorteil nach der Umwandlung beträgt EUR 4.474 (59.957 – 55.483). Dabei sind die Kosten einer Umwandlung allerdings nicht berücksichtigt. Diese Kosten können insbesondere entstehen aus der mit 27,5 % KEST belasteten Ausschüttungsfiktion, dem Untergang von steuerlichen Verlustvorträgen oder der Steuerneutralität des Umwandlungsverlustes infolge Untergangs der steuerlichen Anschaffungskosten der GmbH-Anteile.

Über die Grundzüge der österreichischen Gruppenbesteuerung informieren wir Sie auf den kommenden Seiten. Die Gruppenbesteuerung ist für jene interessant, die mehr als eine GmbH und/oder AG haben.

V. Gruppenbesteuerung

1. Grundsätzliches

Wenn ein Unternehmer mehrere Unternehmen besitzt und sie alle in der Rechtsform der GmbH oder AG führt, so hat er einen wesentlichen Nachteil gegenüber Einzelunternehmen oder Personengesellschaften: er kann steuerlich Gewinne und Verluste zwischen den einzelnen Betrieben nicht ausgleichen bzw. er kann sie nicht zusammenrechnen. Das heißt, dass grundsätzlich Körperschaftsteuer anfällt, auch wenn insgesamt zusammengerechnet möglicherweise ein Verlust erzielt wurde.

Die Gruppenbesteuerung hebt diesen Nachteil auf und fördert damit den Grundsatz der Rechtsformneutralität der Besteuerung.

Gibt es zusätzliche Vorteile?

GmbHs und AGs – und damit auch deren Gruppenträger – können generell Fremdfinanzierungskosten (Zinsen), die mit den Anschaffungskosten einer GmbH-Beteiligung zusammen hängen, geltend machen. Eine Ausnahme gilt aber dann, wenn die Anschaffung aus dem Konzern erfolgt.

So kann der Gruppenträger (GT) die Betriebsausgaben aus der Zinsbelastung und die Abschreibungen des Firmenwerts (für bis 28.2.2014 erfolgte Beteiligungserwerbe und Gruppenbildung spätestens in 2015) mit positiven Ergebnissen des erworbenen Gruppenmitglieds ausgleichen und so positive Steuereffekte erzielen.

Wesentliche Elemente der Gruppenbesteuerung sind (vereinfacht dargestellt):

2. Unternehmensgruppe

Eine Unternehmensgruppe besteht aus einem Gruppenträger (GT) und einem, zwei oder mehreren Gruppenmitglied/ern (GM). Die steuerlichen Ergebnisse („Einkommen“) eines GM werden ohne Konsolidierung dem GT zugerechnet und bei diesem mit 25 % KöSt besteuert.

3. Erforderliche Beteiligung

Die Beteiligung des GT am Gruppenmitglied muss (un)mittelbar

- mehr als 50 % des Nennkapitals – ab Beginn des Wirtschaftsjahres des einzubeziehenden Gruppenmitglieds – und
 - mehr als 50 % der Stimmrechte ausmachen.
- Sperrminoritäten sind irrelevant.

4. Mindestzugehörigkeitsdauer und Umgründungen

Mindestens drei volle Wirtschaftsjahre (dreimal 12 Monate) des Gruppenmitglieds müssen in die Unternehmensgruppe einbezogen werden, Rumpfwirtschaftsjahre verlängern die Mindestzugehörigkeitsdauer. Wird die Mindestzugehörigkeitszeit zB durch vorzeitige Auflösung des Gruppenvertrages nicht eingehalten, ist die Gruppe mit diesem Mitglied von Beginn an rückabzuwickeln.

Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe sind unschädlich, sofern die finanzielle Verbundenheit von mehr als 50 % erhalten bleibt. Auch Umgründungen innerhalb der Gruppe sind idR nicht schädlich, wenn die Gruppe aufrecht bleibt. Die Verschmelzung des GT auf eine gruppenfremde Gesellschaft führt immer zur Auflösung der Gruppe. Bei Verschmelzung eines GM auf eine gruppenfremde Gesellschaft scheidet das verschmolzene GM und dessen Beteiligungsgesellschaften aus der Gruppe aus, die Gruppe der übrigen GM besteht jedoch grundsätzlich weiter.

Bei errichtender Umwandlung eines GM einer mehrpersonalen Gruppe in eine GmbH & Co KG innerhalb der Mindestzugehörigkeitsdauer ist nach Ansicht der Finanz eine 100%ige-Beteiligung am umgewandelten GM erforderlich, damit keine Nachversteuerung ausgelöst wird. Die errichtende Umwandlung eines GM einer zweipersonalen Gruppe in eine GmbH & Co KG innerhalb der Mindestzugehörigkeit führt nach Judikatur des VwGH zwingend zur rückwirkenden Abwicklung der Gruppe.

5. Beteiligungsgemeinschaft

Zwei oder mehrere GT-fähige Gesellschafter einer GM-fähigen Körperschaft können sich ab 55 % Beteiligung zu einer Beteiligungsgemeinschaft zusammenschließen, die als „besonderer“ Gruppenträger gilt. Ein Mitbeteiligter muss mindestens eine 40%ige-Quote haben (Hauptbeteiligter), jeder weitere mindestens 15 %.

6. Firmenwertabschreibung (auslaufend)

Wurde eine Beteiligung an einem betriebsführenden GM zwischen dem 1.1.2005 und 28.2.2014 angeschafft, so müssen (auslaufend) maximal 50 % der steuerlichen Anschaffungskosten über 15 Jahre als Firmenwert abgesetzt werden – sofern die Einbeziehung in die Gruppe spätestens 2015 erfolgte. Aufgrund der Judikatur des EuGH gilt dies unter bestimmten Voraussetzungen auch für angeschaffte Beteiligungen an im EU- oder EWR-Raum ansässigen

V. Gruppenbesteuerung

Auslandsgruppenmitgliedern. Ausnahmen von der Firmenwertabschreibung gibt es zB bei Erwerb im Konzern.

Maßgeblich ist der Unterschied zwischen Anschaffungskosten und unternehmensrechtlichem Eigenkapital (stille Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen sind jedoch nicht als Firmenwert abschreibbar). Die Abschreibung kürzt den steuerlichen Buchwert der Beteiligung. Bei negativen stillen Reserven muss das Unternehmen eine 15-jährige Zuschreibung ansetzen.

Wenn durch eine Umgründung eine durch Firmenwertabschreibung geminderte Beteiligung untergeht, müssen Firmenwertabschreibungen, die geltend gemacht wurden, grundsätzlich nachversteuert werden, höchstens jedoch im Unterschiedsbetrag zwischen dem Buch- und Verkehrswert der untergehenden Beteiligung. Eine Nacherfassung erfolgt auch bei Veräußerung.

7. Teilwertabschreibung und Zuschreibung

Eine Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an einem inländischen und ausländischen GM ist grundsätzlich nicht steuerwirksam – es drohen somit Steuernachteile. Eine Ausnahme – und damit die Möglichkeit einer steuerwirksamen Teilwertabschreibung beim GT – besteht unter bestimmten Voraussetzungen bei Strukturen, wo ein Gruppenmitglied an einer gruppenfremden Gesellschaft beteiligt ist und eine Teilwertabschreibung beim GM selbst nicht zulässig wäre.

Auch Zuschreibungen von Beteiligungen an GM wirken sich nicht auf die Steuer aus, wobei diese Steuerneutralität nach Ansicht des BMF nicht für Zuschreibungen nach ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibungen gilt.

8. Gruppenantrag und Steuerausgleichsvereinbarung

Jedes (inländische) Mitglied der Unternehmensgruppe hat die Unterschrift vor Ablauf des jeweils ersten einzubeziehenden Wirtschaftsjahres zu leisten. Innerhalb eines Monats nach der letzten Unterschrift (Fallfrist!) muss die Einreichung beim zuständigen Finanzamt erfolgen. Außerdem ist eine Steuerausgleichsvereinbarung zu treffen.

9. Verluste/Verlustvorträge/Wartekostenverluste

Ein GM kann Vor- und Außergruppenverluste zu 100% mit laufenden eigenen Gewinnen ausgleichen.

Der GT kann eigene Verlustvorträge sowie Vor- und Außergruppenverluste grundsätzlich nur bis zu 75%, dafür aber auch mit übernommenen positiven Einkommen des GM verrechnen. Zu den Ausnahmen siehe unseren Folder: Das 1x1 der Steuern 2022; Seite 19.

Für verrechnete Verluste von ausländischen Gruppenmitgliedern gelten umfassende steuerliche Nachverrechnungsvorschriften. So muss eine Nachverrechnung etwa dann erfolgen, wenn der ausländische Verlust mit ausländischen Gewinnen verrechnet wird oder verrechnet werden könnte.

- Seit der Veranlagung 2012 sind die Verluste auch betraglich mit dem nach ausländischem Recht ermittelten Verlust gedeckelt.
- Seit der Veranlagung 2015 ist die Verrechnung von Auslandsverlusten nur in Höhe von 75% des inländischen Gruppeneinkommens möglich, ein Überhang bleibt allerdings als steuerlicher Verlustvortrag bestehen.
- Bei Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe bzw. bei Verlust der Vergleichbarkeit um mehr als 75% kommt es ebenfalls zu einer Nachversteuerung der abgesetzten Auslandsverluste. (Covid-19-bedingte Ausnahmen in 2020 und 2021).

Bei Umgründungen ist nach Ansicht des BMF für die Frage des Übergangs bzw. des Erhalts von steuerlichen Verlustvorträgen eine „gruppenbezogene Betrachtung“ anzustellen.

10. Liquidation eines Gruppenmitglieds

Im Falle der Liquidation eines GM sind dessen Abwicklungsergebnisse nicht dem GT zuzurechnen, sondern beim GM „stand alone“ zu berücksichtigen bzw. zu versteuern.

Das GM scheidet – falls nichts anderes vereinbart wird – erst bei Abschluss der Liquidation (das ist idR die Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch) aus der Unternehmensgruppe aus. Der Liquidationszeitraum darf für die 3-jährige Mindestzugehörigkeitsdauer berücksichtigt werden.

Bei Liquidation eines ausländischen GM ist die Nachversteuerung von Auslandsverlusten, die dem GT zugerechnet wurden, im Jahr des Ausscheidens (= idR Löschung im Register) vorzunehmen.

VI. TPA Standorte

TPA ist mit 14 TPA Standorten in Österreich vertreten. Darüber hinaus stehen wir Ihnen in weiteren 11 Ländern in Mittel- und Südosteuropa zur Verfügung: Albanien, Bulgarien, Kroatien, Montenegro, Polen, Rumänien, Serbien, der Slowakei, Slowenien, Tschechien und Ungarn.

Sie finden alle unsere Standorte und Ansprechpartner unter:

www.tpa-group.at
und
www.tpa-group.com

Impressum

Informationsstand Jänner 2022. Änderungen vorbehalten. Ohne Gewähr. Die Informationen sind stark vereinfacht und können die individuelle Beratung nicht ersetzen. Für den Inhalt verantwortlich: StB Mag. Monika Seywald, StB Mag. Gottfried Sulz. TPA Steuerberatung GmbH, Wiedner Gürtel 13, Turm 24, 1100 Wien, FN 200423s HG Wien. Tel.: +43 (1) 58835-0, Fax: DW 500, E-Mail: Gottfried.Sulz@tpa-group.at; Konzeption, Gestaltung: TPA; www.tpa-group.at, www.tpa-group.com



greenprint*
klimaneutral gedruckt

Kostenlos bestellen.



Unsere Fach-Publikationen können Sie einfach und schnell anfordern. Mittels QR-Code oder über unsere Website: www.tpa-group.at/publikationen



TPA Journal-Abo
3 mal jährlich wichtige Hintergrundinfos



TPA E-Mail Newsletter



Das 1x1 der Stiftungsbesteuerung
Aktuelle Informationen



Geschäftsführer und Jahresabschluss
Erfolgreiche Geschäftsführung leicht gemacht



Entsendungen erfolgreich gestalten



Reiseleistungen und die Umsatzsteuer
Die wichtigsten Hinweise für die Reisebranche



IFRS Update und Checkliste
Anwendungszeitpunkte der neuen IFRS Vorschriften
Stand: 7.5.2019



7 Fragen und 7 Antworten zur Personalverrechnung
Der TPA Personalverrechnungs-Check



Das 1x1 der Immobilienbesteuerung
Basis-Know-how für erfolgreiche Immobilieninvestitionen



Länderreihe „Investieren in...“

Die aktuellen Steuersysteme im Überblick. In den Sprachen Deutsch und Englisch für folgende Länder erhältlich:

Albanien, Bulgarien, Kroatien, Montenegro, Österreich, Polen, Rumänien, Serbien, Slowakei, Slowenien, Tschechien, Ungarn.



Steuerberatung
Unternehmensberatung