

Kapitel 1

Allgemeines zur Rechtsformwahl

1.1 Rechtsformen

1.1.1 Einleitung

Eine unternehmerische Tätigkeit kann von einer natürlichen Person (einem Menschen) persönlich ausgeübt werden. Daneben stellt der österreichische Gesetzgeber den Unternehmern für ihre Tätigkeit auch eine Reihe von verschiedenen Gesellschaftsformen zur Verfügung. Die rechtliche Form des Unternehmens wird als sog **Rechtsform** bezeichnet.

Beispiel:

Das Autohaus wird in der Rechtsform einer GmbH geführt.

Das Gasthaus unter der Etablissementbezeichnung „Zum goldenen Krug“ wird als nicht protokolliertes Einzelunternehmen betrieben.

Der Gärtner führt seinen Betrieb als protokolliertes Einzelunternehmen unter der Firma „Die grüne Hand“ ihre Gärtnerei e.U.

Zwischen den vom Gesetzgeber angebotenen Rechtsformen bestehen ua Unterschiede in der Rechtsfähigkeit, der Kapitalaufbringung, den Formvorschriften sowie der steuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Behandlung. Die Wahl der richtigen Rechtsform ist eine vom Unternehmer zu treffende Entscheidung.

Mit diesem Buch werden schwerpunktmäßig die Unterschiede zwischen der GmbH und dem Einzelunternehmer sowie den Personengesellschaften dargestellt, da diese Rechtsformen von den Klein- und Mittelunternehmern (KMU) am häufigsten genutzt werden. Als Entscheidungshilfe wurden auch gesellschaftsvertragliche Gestaltungsmöglichkeiten in das Buch aufgenommen.

1.1.2 Gesellschaftsformen in Österreich

Die österreichische Rechtsordnung kennt eine geschlossene Zahl von Gesellschaftsformen (Numerus Clausus); über die gesetzlich vorgesehenen Formen können keine neuen gebildet werden, im eingeschränkten Umfang ist aber eine Mischung von Gesellschaftsformen zulässig.

- Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesbR, §§ 1175 bis 1216, 833 bis 844 ABGB, § 178 UGB)
- stille Gesellschaft (stG, §§ 179 bis 188 UGB)
- offene Gesellschaft (OG, §§ 105 ff UGB)
- Kommanditgesellschaft (KG, §§ 161 ff UGB)

2.2.3 Unternehmer kraft Rechtsform

Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, Sparkassen, Europäische wirtschaftliche Interessensvereinigungen (EWIV), Europäische Gesellschaften (SE) und Europäische Genossenschaften (SCE) sind Unternehmer kraft Rechtsform.

Keine Unternehmer kraft Rechtsform sind die **Personengesellschaften nach UGB** (OG und KG) sowie die Privatstiftung; bei solchen Gesellschaften ergibt sich die **Unternehmereigenschaft aus ihrer Tätigkeit**.

2.2.4 Unternehmer kraft Eintragung

Personen, die zu Unrecht ins Firmenbuch eingetragen sind und unter ihrer Firma handeln, gelten als Unternehmer kraft Eintragung.

Diese Bestimmung entspricht im Wesentlichen der früher geltenden Bestimmung über den sog Scheinkaufmann.

Die Rechtsfolge der Eintragung des Unternehmers in das Firmenbuch ist, dass er im Geschäftsleben als Unternehmer zu behandeln ist.

2.2.5 Rechtsfolgen im Hinblick auf das UGB

2.2.5.1 Allgemein

Die Bestimmungen des Unternehmensgesetzbuches (UGB) sind nicht allgemein auf alle Unternehmer anzuwenden. Die Anwendung der Bücher ist in den §§ 4 Abs 1 und 5 UGB geregelt. Demnach ist das Erste Buch (etwa Firmenrecht, Prokura) auf alle Unternehmer iSd UGB (*siehe Tz 2.3.1 bis 2.3.3*) anzuwenden. Das Zweite Buch regelt die Personengesellschaften nach UGB (OG und KG). Die Anwendung des Dritten Buches (Rechnungslegung) ist an die Umsatzgrenze des § 189 UGB geknüpft. Das Vierte Buch (Unternehmensbezogene Geschäfte) ist auf alle Unternehmer iSd § 1 Abs 2 KSchG (Konsumentenschutzgesetz – die oben genannte Definition des Unternehmers entspricht jener des oben angeführten „Unternehmers kraft Tätigkeit“) anzuwenden.

2.2.5.2 Firmenrecht

Das Firmenrecht des UGB ist nur auf den im Firmenbuch **eingetragenen** Einzelunternehmer anzuwenden. Das ergibt sich zweifelsfrei aus der Bestimmung des § 17 Abs 1 UGB, wonach unter Firma der **in das Firmenbuch eingetragene Name** des Unternehmers zu verstehen ist. Der Unterschied zum früheren Kaufmann liegt darin, dass sich jeder Unternehmer unabhängig von der Größe des Unternehmers freiwillig in das Firmenbuch eintragen lassen kann; durch die Eintragung in das Firmenbuch ist das Firmenrecht des UGB auf ihn anzuwenden. Für Unternehmer, welche die Schwellenwerte des § 189 UGB überschreiten, besteht Eintragungspflicht.

Die Ermittlung des Einkommens einer natürlichen Person erfolgt daher nach folgendem Schema:

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft
+ Einkünfte aus selbstständiger Arbeit
+ Einkünfte aus Gewerbebetrieb
+ Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit
+ Einkünfte aus Kapitalvermögen
+ Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
+ <u>Sonstige Einkünfte</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte
– außergewöhnliche Belastungen
– <u>Sonderausgaben</u>
= Einkommen



Im Rahmen der betrieblichen Einkunftsarten ist der zu ermittelnde Gewinn oder Verlust der Einkommensteuerberechnung zugrunde zu legen; bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten ist der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten bzw. der Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen als Basis für die Einkommensbesteuerung zu ermitteln.

Von der Zurechnung von Einkunftsquellen zu den einzelnen Einkunftsarten sind beispielsweise die jeweils im Einzelfall zur Anwendung kommende Gewinnermittlungsart, der Umfang des Betriebsvermögens und die Möglichkeit der Inanspruchnahme verschiedener Steuerbegünstigungen abhängig. So können zB bestimmte Steuerpflichtige mit Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit (Freiberufler) ihren Gewinn auf Basis einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermitteln, unabhängig von der Höhe des Umsatzes. Im Folgenden werden, der Zwecksetzung des vorliegenden Handbuchs entsprechend, ausschließlich die betrieblichen Einkunftsarten und davon wiederum insbesondere die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit und aus Gewerbebetrieb behandelt.

2.6.1.3 Einkünfte aus selbstständiger Arbeit

Zu den Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit zählen:

- Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Dazu gehören
 - ▼ Einkünfte aus einer wissenschaftlichen, künstlerischen, schriftstellerischen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit,
 - ▼ Einkünfte der staatlich befugten und beeideten Ziviltechniker oder aus unmittelbar ähnlichen Tätigkeiten,
 - ▼ Einkünfte der Ärzte, Tierärzte und Dentisten,
 - ▼ der Rechtsanwälte, Patentanwälte, Notare und Wirtschaftstreuhänder,
 - ▼ der Unternehmensberater, Versicherungsmathematiker und Schiedsrichter im Schiedsgerichtsverfahren,

2.6.2.6 Betriebsausgaben

Betriebsausgaben sind durch den Betrieb veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben. Betriebsausgaben können in Geld oder Geldeswert bestehen. Eine mittelbare betriebliche Veranlassung genügt.

Zu den Betriebsausgaben zählen auch Wertabgänge, denen nicht unmittelbar Zahlungsflüsse zuzuordnen sind, wie zB die Zuführung zu Rückstellungen, die Abschreibung für Abnutzung oder Wertberichtigungen von Forderungen.

Wie auch bei den Betriebseinnahmen ist der Inhalt des Begriffes für alle Gewinnermittlungsarten ident zu sehen. Der Unterschied zwischen den Gewinnermittlungsarten liegt in der zeitlichen Erfassung der Betriebsausgaben, die grundsätzlich wie bei den Betriebseinnahmen nur mit umgekehrten Vorzeichen erfolgt.

Bei Betriebsvermögensvergleich gem § 4 Abs 1 und § 5 EStG werden die Betriebsausgaben bereits in dem Zeitpunkt erfasst, in dem die Verpflichtung zur Zahlung entsteht.

Beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner werden Ausgaben grundsätzlich erst im Zeitpunkt des tatsächlichen Abflusses steuerlich erfasst. Zur Aufweichung dieses Abflussprinzips durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012 iZm der Anschaffung von Grundstücken und besonders werthaltigen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens *siehe Tz 2.6.3.1.*

Daher sind beispielsweise Vorauszahlungen für Leistungen, wie zB für Mieten oder Lizenzen, beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner grundsätzlich im Zeitpunkt der Zahlung sofort als Ausgabe zu erfassen und vermindern daher in voller Höhe des Zahlungsbetrages den steuerlichen Gewinn. Der § 5 EStG Ermittler hat die Vorauszahlung steuerlich verteilt auf den Zeitraum geltend zu machen, für den sie geleistet worden ist.

Steuerpflichtige die ihren Gewinn gem § 4 Abs 1 EStG ermitteln, haben ein Wahlrecht, Vorauszahlungen entweder sofort im Zeitpunkt der Zahlung als Ausgabe zu erfassen oder auf den Zeitraum der Vorauszahlung verteilt anzusetzen.

Beispiel

A leistet am 1.7.2012 eine Vorauszahlung von € 1.200,-- an Lizenzen für die Nutzung einer speziellen in seinem Betrieb verwendeten Software. Die Vorauszahlung wird für ein Jahr, somit für den Zeitraum bis 30.6.2013 geleistet.

Variante a)

A ist Einnahmen-Ausgaben-Rechner. Die Vorauszahlung ist in voller Höhe von € 1.200,-- im Jahr 2012 als Betriebsausgabe anzusetzen.

Variante b)

A ermittelt seinen Gewinn gem § 5 EStG. Die Vorauszahlung ist nur soweit sie das Jahr 2012 betrifft, somit iHv € 600,-- im Jahr 2012 als Betriebsausgabe zu erfassen. Der Restbetrag von € 600,-- ist im Jahr 2013 als Betriebsausgabe anzusetzen.

Zusammenfassung

Zusammenfassend lassen sich folgende wesentliche Unterschiede zwischen dem Betriebsvermögensvergleich gem § 4 Abs 1 EStG und § 5 EStG herausarbeiten:

Betriebsvermögensvergleich	
§ 4 Abs 1 EStG	§ 5 EStG
Für den Ansatz von Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten besteht ein Wahlrecht.	Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten sind anzusetzen.
Steuerliche Ansatz- und Bewertungsvorschriften sind maßgeblich.	Zusätzlich zu den steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften sind die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung zu beachten.
Das Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr.	Ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr ist zulässig.
Der Ansatz von gewillkürtem Betriebsvermögen ist unzulässig.	Gewillkürtes Betriebsvermögen darf angesetzt werden.



2.6.4 Steuersatz

2.6.4.1 Progressiver Staffeltarif

Beim Einkommensteuersatz handelt es sich um einen progressiven Staffeltarif, dh die Höhe der Einkommensteuer ist abhängig von der Höhe des Einkommens. Der anzuwendende Einkommensteuersatz steigt mit der Höhe des Einkommens.

Einkommen bis höchstens € 11.000,-- werden nicht besteuert. Der Spitzensteuersatz beträgt 50% und ist auf alle Einkommensteile über € 60.000,-- anzuwenden.

Seit dem Steuerreformgesetz 2009 errechnet sich die Einkommensteuer wie folgt:

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

2.7.5.1 Echte Umsatzsteuerbefreiungen

Echt steuerbefreit sind (§ 6 Abs 1 Z 1 bis 6 UStG):

- Ausfuhrlieferungen und Lohnveredelung an Gegenständen der Ausfuhr
- Umsätze für die Seeschifffahrt und die Luftfahrt
- Beförderung von Gegenständen im grenzüberschreitenden Beförderungsverkehr und im internationalen Eisenbahnfrachtverkehr
- Lieferung von Gold an Zentralbanken
- Vermittlung der genannten Leistungen
- bestimmte andere Lieferungen mit Auslandsbezug

Zu den echten Umsatzsteuerbefreiungen zählt auch jene für innergemeinschaftliche Lieferungen gem Art 6 UStG.

Innergemeinschaftliche Lieferungen sind steuerfrei, wenn

- der Liefergegenstand aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates gelangt,
- der liefernde Unternehmer oder der Abnehmer den Liefergegenstand in den anderen Mitgliedstaat befördert oder versendet,
- der Abnehmer ein Unternehmer ist, der für sein Unternehmen erwirbt,
- der Erwerb beim Abnehmer im anderen Mitgliedstaat steuerbar ist (innergemeinschaftlicher Erwerb),
- auf der Rechnung sowohl die UID-Nummer des liefernden Unternehmers als auch des Abnehmers angegeben sind.

Liegen diese Voraussetzungen vor, ist die innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei. Der liefernde Unternehmer darf diesfalls keine Umsatzsteuer in Rechnung stellen. In der Rechnung ist ein Verweis auf das Vorliegen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung aufzunehmen.

Der Empfänger der innergemeinschaftlichen Lieferung hat im Bestimmungsland einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern.

2.7.5.2 Unechte Umsatzsteuerbefreiungen

Unecht steuerbefreit sind beispielsweise (§ 6 Abs 1 Z 7 bis 28 UStG):

- Umsätze der Sozialversicherungsträger und der Krankenfürsorgeeinrichtungen,
- bestimmte Bankgeschäfte,
- Umsätze mit Grundstücken,
- Umsätze bestimmter privater Schulen,
- Umsätze von Privatlehrern,
- Umsätze aus der Tätigkeit als Bausparkassenvertreter und Versicherungsvertreter,

3.1.4.2 Komplementär, Kommanditist

Das Recht der Personengesellschaften nach UGB kennt unbeschränkt haftende Gesellschafter, sog Komplementäre und beschränkt haftende Gesellschafter, sog Kommanditisten. Einer OG können nur unbeschränkt haftende Gesellschafter (mindestens zwei) angehören. Einer KG muss zumindest ein unbeschränkt haftender Gesellschafter und ein Kommanditist angehören.

3.1.4.3 Haftung

Die **Gesellschaft** als solche haftet den Gläubigern gegenüber mit ihrem gesamten Vermögen.

Die unbeschränkt haftenden Gesellschafter (Komplementäre) haften

- **persönlich** – mit ihrem gesamten Privatvermögen,
- **unbeschränkt** – die Haftung kann Dritten gegenüber nicht auf einen bestimmten Betrag beschränkt werden,
- **primär** – der Gesellschafter kann vom Gläubiger selbst dann in Anspruch genommen werden, wenn die Gesellschaft zur Befriedigung der Schuld in der Lage wäre,
- **unmittelbar** – der Gesellschafter kann vom Gläubiger auch ohne Zwischenschaltung der Gesellschaft in Anspruch genommen werden und
- **solidarisch** – jeder Gesellschafter haftet für die ganze Schuld; es steht dem Gläubiger frei, welchen Gesellschafter er in Anspruch nehmen will.

Der **Kommanditist** haftet den Gläubigern der Gesellschaft unmittelbar bis zur Höhe der im Firmenbuch eingetragenen **Haftsumme**; die Haftung ist ausgeschlossen, soweit die Einlage geleistet ist.

Anmerkung: Mit dem UGB wurde eine **Auskunftspflicht** des Kommanditisten neu eingeführt: Auf Verlangen hat der Kommanditist den Gläubigern über die Höhe der geleisteten Einlage binnen angemessener Frist Auskunft zu geben.

Von der Haftsumme zu unterscheiden ist die sog Pflichteinlage, oder „bedingende Einlage“, wie sie im Gesetz bezeichnet wird. Die Pflichteinlage betrifft das Innenverhältnis. Sie ist jener Betrag, zu dessen Einzahlung sich der Kommanditist gegenüber der Gesellschaft verpflichtet hat; der Betrag muss nicht mit der Haftsumme ident sein. Es kann auch gesellschaftsvertraglich vereinbart werden, dass der Kommanditist nur eine Haftung übernimmt und keine Pflichteinlage leistet.

Eine bestimmte Mindesthöhe der Haft- oder Pflichteinlage schreibt das Gesetz nicht vor.

Die **Ansprüche** der Gesellschaft aufgrund der Haftung eines Gesellschafters **verjähren** in fünf Jahren nach Auflösung der Gesellschaft oder nach dem Ausscheiden des Gesellschafters, sofern nicht der Anspruch der Gesellschaft einer kürzeren Verjährung unterliegt.

4.2 Steuern und Sozialversicherung

4.2.1 Unternehmensrechtliche Rechnungslegung

4.2.1.1 Buchführungspflicht

Kapitalgesellschaften sind gem § 189 UGB buchführungspflichtig.

Die gesetzlichen Vertreter von Kapitalgesellschaften haben jeweils in den ersten fünf Monaten eines Geschäftsjahres einen Jahresabschluss für das vorangegangene Geschäftsjahr zu erstellen (§ 222 Abs 1 UGB). Der Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften besteht aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang. Der Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften hat nach der Generalnorm des § 222 Abs 2 UGB ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln.

Die Buchführungspflicht liegt zwingend in der Gesamtverantwortung der Geschäftsführer: Jeder einzelne Geschäftsführer ist für die ordnungsgemäße Erfüllung der Buchführungspflicht verantwortlich. Die laufende Buchführung kann im Zuge einer Ressortverteilung den einzelnen Geschäftsführern übertragen werden, die übrigen Geschäftsführer werden dadurch aber nicht zur Gänze von ihrer Verantwortung entbunden, sondern die Verantwortung reduziert sich lediglich auf Überwachungs- und Kontrollpflichten betreffend die zuständigen Geschäftsführer.

Die gesetzlichen Vertreter von Kapitalgesellschaften haben neben dem Jahresabschluss auch einen Lagebericht zu erstellen. Auch die Aufstellung des Lageberichtes liegt in der Gesamtverantwortung der Geschäftsführer. Der Lagebericht ist gemeinsam mit dem Jahresabschluss innerhalb der für den Jahresabschluss vorgesehenen Fristen aufzustellen. Kleine Gesellschaften mit beschränkter Haftung sind von der Verpflichtung zur Aufstellung eines Lageberichtes ausgenommen (§ 243 Abs 4 UGB).

Der Lagebericht dient im wesentlichen der verbalen Erläuterung des Jahresabschlusses und soll auch die zukünftige Entwicklung der Gesellschaft zum Inhalt haben.

4.2.1.2 Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses

Im Rechnungslegungsrecht der Kapitalgesellschaften ist strikt zwischen der Aufstellung und der Feststellung des Jahresabschlusses zu unterscheiden.

Die **Aufstellung des Jahresabschlusses** liegt zwingend in der Gesamtverantwortung der Geschäftsführer. Eine Zuordnung in den Aufgabenbereich einzelner Mitglieder des Geschäftsführungs- und Vertretungsorgans ist nicht zulässig. Jahresabschluss und Lagebericht sind daher von allen Mitgliedern der Geschäftsführung zu unterzeichnen.

Das für die **Feststellung des Jahresabschlusses** zuständige Organ ist bei der GmbH die Gesellschafterversammlung (§ 35 Abs 1 Z 1 GmbHG). Die Beschlussfassung über die Feststellung des Jahresabschlusses hat innerhalb der ersten acht Monate des folgenden Geschäftsjahres zu erfolgen.