

Leitfaden Rechtsformwahl I

Die Wahl der „geeignetsten“ Rechtsform nach der Steuerreform 2004/2005

Eine systematische Darstellung des Entscheidungsprozesses inklusive Arbeitsbehelfe für die Phase der Zielbildung in der täglichen Beratungspraxis

VON MAG. ANNEMARIE PÖSSINGER*)



Im Zuge des Budgetbegleitgesetzes 2003 (BGBl. I Nr. 71/2003 vom 20. 8. 2003), des Abgabenänderungsgesetzes 2003 (BGBl. I Nr. 124/2003 vom 19. 12. 2003) bzw. des Steuerreformgesetzes 2005 (BGBl. I Nr. 57/2004 vom 4. 6. 2004) wurden zahlreiche wesentliche Änderungen beschlossen, welche maßgeblichen Einfluss auf die Rechtsformwahl und Rechtsformgestaltung haben. Solche veränderten steuerlichen Rahmenbedingungen wie generell geänderte Rahmenbedingungen und Zielvorstellungen des/der Eigentümer(s) sollten dazu anregen, eine bereits bestehende Rechtsform auf ihre „Eignung“ hin zu überprüfen und den Prozess der Entscheidungsfindung einer etwaigen Rechtsformänderung einzuleiten.

1. Wesentliche steuerliche Neuerungen

Wesentliche die Rechtsformwahl und Rechtsformgestaltung beeinflussende steuerliche Neuerungen sind z. B.

- die begünstigte Besteuerung nicht entnommener Gewinne für bilanzierende Gewerbetreibende und/oder Land- und Forstwirte ab 2004;
- die Änderung des Einkommensteuertarifes ab 2005;
- die Absenkung des Körperschaftsteuertarifes von 34 % auf 25 % ab 2005;
- die Möglichkeit der Gruppenbesteuerung, der Besteuerung von Unternehmensgruppen anstelle der bisherigen Organschaftsregelung bei Körperschaften ab 2005 (bedeutend vor allem hinsichtlich der Möglichkeit des Verlustausgleiches zwischen Kapitalgesellschaften und auch der Verwertung von Verlusten ausländischer Töchter);
- die Streichung der Möglichkeit zur Übertragung von ab 1. 1. 2005 aufgedeckten stillen Reserven für Körperschaften.

2. Der Entscheidungsprozess zur „geeignetsten“ Rechtsform im Überblick

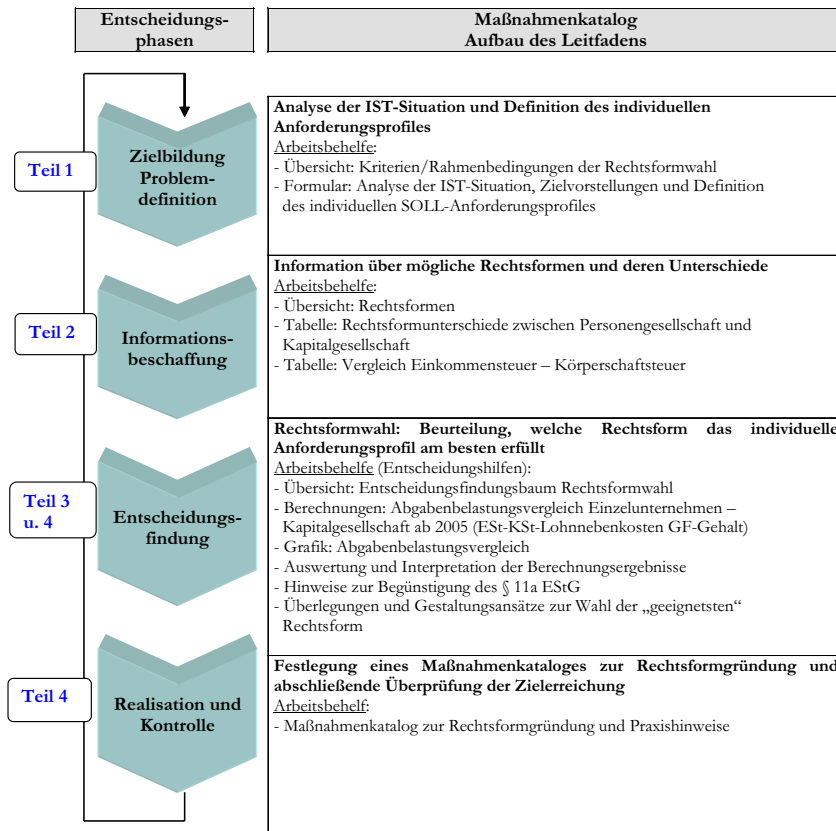
Die Wahl der Rechtsform ist eine äußerst komplexe und insbesondere strategisch wichtige Unternehmensentscheidung. Aus diesem Grund sollte die Entscheidungsfindung systematisch und auf Basis fundierter Informationen und Entscheidungskriterien erfolgen. Für die Rechtsformberatung ergibt sich die Notwendigkeit, in allen Phasen der Entscheidungsfindung bis hin zur Gründung/Umgründung der gewählten Rechtsform umfassend prozessbegleitend zu führen und zu beraten.

Der vorliegende Leitfaden ist als „Praxiswerkzeug“ gedacht. Übersichten, Formulare, Modellberechnungen, Rechtsformüberlegungen und Checklisten sollen den Entscheidungsprozess zur „geeignetsten“ Rechtsform insgesamt unterstützen. Grundlegendes, entscheidungsrelevantes Fachwissen nicht nur ertragssteuerlicher, sondern auch ge-

*) Mag. Annemarie Pössinger ist Steuerberaterin in Weiz. – Ihre Arbeit „Die Wahl der geeignetsten Rechtsform“ nach der Steuerreform 2004/2005“ wurde beim Prof. Dkfm.-Maximilian-Hackl-Preis 2004 der Akademie der Wirtschaftstreuhänder von der Jury an die 1. Stelle gereiht. Diese Artikelserie ist eine überarbeitete Version der preisgekrönten Arbeit.

sellschaftsrechtlicher, sozialversicherungsrechtlicher und gewerberechtlicher Art soll auch für einen „Nicht-Experten“ möglichst verständlich, übersichtlich, nachvollziehbar und praxisorientiert vermittelt werden. Der Leitfaden ist in vier Beiträgen – dem Verlauf des Entscheidungsprozesses entsprechend – als Fortsetzungsreihe verfasst.

Nachfolgende Abbildung stellt den Entscheidungsprozess zur Wahl der „geeignetsten“ Rechtsform schematisch im Überblick dar. Wie typisch für alle Entscheidungsprozesse sind die vier Phasen Zielbildung/Problemdefinition, Informationsbeschaffung, Entscheidungsfindung und Realisation/Kontrolle systematisch zu durchlaufen. Der ergänzende Maßnahmenkatalog zeigt, welche Maßnahmen in jeder Phase zielführend sein können. Die Übersicht ist gleichzeitig auch als Inhaltsverzeichnis des gesamten Leitfadens bzw. der beigelegten Arbeitsmittel gedacht, weshalb Verweise zu den weiteren Beiträgen ergänzt wurden.



3. ZIELBILDUNG (Phase 1): Analyse der IST-Situation und Definition des individuellen Anforderungsprofils

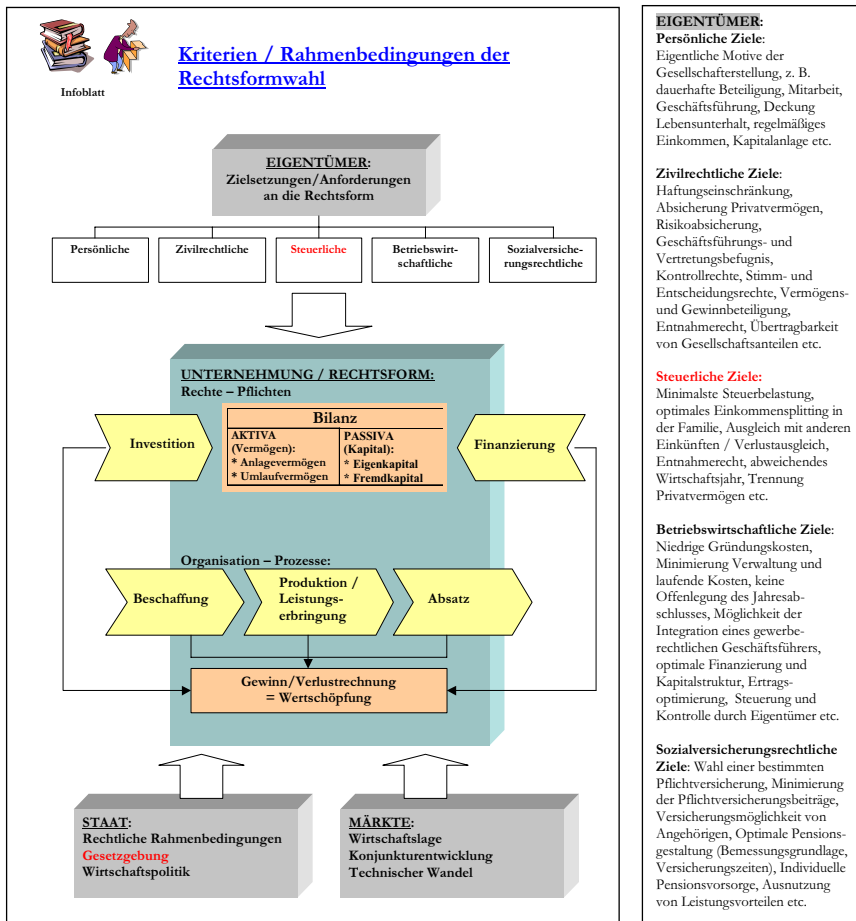
3.1. Erhebung von Kriterien und Rahmenbedingungen der Rechtsformwahl

Bereits zu Beginn des Entscheidungsprozesses sollte das Bewusstsein vorhanden sein, dass es die „beste“ bzw. „idealste“ Rechtsform generell nicht gibt. Zielsetzung für die Rechtsformwahl ist, jene Rechtsform zu suchen bzw. zu wählen, welche einerseits bezogen auf die individuellen Eigentümer-Zielvorstellungen und andererseits bezogen auf die Rahmenbedingungen des konkreten Unternehmens die best geeignete Rechtsform ist. So sollten in der Phase der Zielbildung die individuellen Ziel-

setzungen, seien sie persönlicher, zivilrechtlicher, steuerlicher, betriebswirtschaftlicher und sozialversicherungsrechtlicher Art des Unternehmers bzw. des/der Eigentümer/s definiert werden. Zudem sind Rahmenbedingungen durch das Unternehmen selbst, dessen Gegenstand, Vermögens-, Finanz- und Ertragslage wie auch Rahmenbedingungen durch Gesetzgebung, Branchen- und Konjunktorentwicklung zu analysieren.

Letztlich wird die Wahl der passenden bzw. „geeignetsten“ Rechtsform immer ein Kompromiss sein. Aus den zahlreichen zur Verfügung stehenden Rechtsformtypen ist jene zu wählen und derart zu gestalten, dass alle wichtigen individuellen Eigentümer-Zielvorstellungen bezogen auf den konkreten Einzelfall bestmöglich erreicht werden. Dies erfordert bereits in der Phase der Zielbildung eine Gewichtung bzw. Prioritätenreihung der Ziele durch den/die Eigentümer.

Nachfolgendes Schaubild stellt Kriterien und Rahmenbedingungen der Rechtsformwahl dar. Dieses könnte als Besprechungsgrundlage in der Phase der Zielbildung dienen. Durch die Darstellung der zahlreichen Einflussfaktoren wird die Bedeutung und Komplexität der Rechtsformentscheidung verdeutlicht. Für die Beratungssituation soll insbesondere bewusst werden, dass nicht nur steuerliche Kriterien die Rechtsformentscheidung bestimmen. Schließlich sollen prägnante Erläuterungen die Zielbildung quasi als Checkliste erleichtern.



Rahmenbedingungen ergeben sich z. B.

- durch das Unternehmen selbst: Ausmaß der Investitionen, Finanzierung, Vermögen, Branche, Märkte (national/international), Unternehmerrisiko, Wertschöpfung (Gewinn), Umfang des Geschäftsbetriebes etc.
- durch den Staat: Rechtliche Rahmenbedingungen (zwingende und dispositive gesellschaftsrechtliche Bestimmungen), Änderungen von Steuergesetzen, Wirtschaftsgesetzen, Sozialversicherungsgesetzen, Förderungsbestimmungen etc.
- durch die Märkte: Beschaffungsmärkte, Absatzmärkte, Kapitalmärkte, Konjunktur-entwicklung, Technischer Wandel, Innovationen etc.

3.2. Analyse der IST-Situation, der Zielvorstellungen und Definition des individuellen SOLL-Anforderungsprofiles

Die Entscheidung zur Wahl einer Rechtsform bzw. einer Rechtsformänderung ist letztlich vom Eigentümer selbst zu treffen, da auch dieser die Konsequenzen zu tragen hat. Für die Entscheidungsfindung ist hilfreich, zuallererst die individuellen Zielvorstellungen bzw. die Anforderungen an die Rechtsform klar zu definieren.

Nachfolgendes Formular „Checkliste: Analyse der IST-Situation, Zielvorstellungen und Definition des individuellen SOLL-Anforderungsprofiles“ ist insbesondere als Arbeitsbehelf für den Entscheidungsträger gedacht. Dieser soll unterstützt werden, sich gründlich mit der IST-Situation auseinander zu setzen, um essentielle individuelle Ziele herauszufinden. Der Aufbau der Checkliste ist inhaltlich dem Schaubild betreffend Kriterien und Rahmenbedingungen der Rechtsformwahl nachgebildet. Die angeführten Fragestellungen sind Entscheidungsfragen, welche bezogen einerseits auf eine eventuell bestehende IST-Situation und andererseits auf die SOLL-Situation mit „ja“ oder „nein“ zu beantworten sind.

Ergänzende Fragestellungen dienen der systematischen Erhebung weiterführender für die Entscheidungsfindung relevanter Informationen. Hierzu gehört auch, dass die verschiedenen Zielsetzungen hinsichtlich ihrer Bedeutung gewichtet werden. Im Ergebnis ergibt die Beantwortung das Profil der IST-Situation wie auch der SOLL-Situation. Schließlich wurde die Checkliste um eine Tendenzanalyse ergänzt. Die Übertragung der Ergebnisse des SOLL-Anforderungsprofiles sollte bereits im Vorfeld eine mögliche Tendenz hin zu einer Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft erkennen lassen.

Das Formular ist nicht nur für die Phase der Zielbildung konzipiert, sondern könnte mehrmals im Prozess der Entscheidungsfindung Anwendung finden. Die Tendenzanalyse bietet erste Hilfestellung für die Entscheidungsfindung (siehe Fortsetzungsteil 3). In der abschließenden Kontrollphase (siehe Fortsetzungsteil 4) könnte die Erreichung des SOLL-Anforderungsprofiles auf Basis der Checkliste überprüft werden.

4. Schlussbemerkung

Insgesamt ist der Phase der Zielbildung eine große Bedeutung und ausreichend Zeit beizumessen. Eine gründliche Analyse der IST-Situation und der konkreten Rahmenbedingungen ist eine Grundvoraussetzung, um die individuellen Zielvorstellungen bzw. die SOLL-Anforderungen für die Entscheidung genau definieren zu können. Bei der Wahl der „geeignetsten“ Rechtsform sind verschiedenste Kriterien persönlicher, zivilrechtlicher, steuerlicher, betriebswirtschaftlicher und sozialversicherungsrechtlicher Art zu berücksichtigen. Hierbei ist die Besteuerungssituation in der Praxis meist ein wichtiges Entscheidungskriterien, sollte aber nur eines von zahlreichen darstellen.

Der nächste Beitrag zur Phase der Informationsbeschaffung (Teil II) informiert in prägnanter übersichtlicher Form über Rechtsformtypen und deren Unterschiede. Weiters werden Rechtsformunterschiede zwischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften allgemein sowie Besteuerungsunterschiede zwischen Einkommensteuer und Körperschaftsteuer durch tabellarische Gegenüberstellung herausgearbeitet.

Checkliste: Analyse der IST-Situation, Zielvorstellungen und Definition des individuellen SOLL-Anforderungsprofils

Wichtige Hinweise zum Formular:

- Die Antworten betreffend IST-Situation sind nur zu beantworten, wenn eine Rechtsform bereits besteht und geändert werden soll (nicht relevant für Neugründer).
- Falls ein Entscheidungskriterium für den Betroffenen nicht wichtig ist, soll im SOLL-Anforderungsprofil weder „ja“ noch „nein“ angekreuzt werden.
- Wurde im SOLL-Anforderungsprofil z. B. mit „ja“ geantwortet so ist bei den Rechtsformen jeweils jede Spalte anzukreuzen, welche ein „ja“ beinhaltet.

Zielsetzungen/Kriterien	IST Situation		SOLL Anforderungsprofil		Tendenzanalyse					
	ja	nein	ja	nein	Personengesellschaften		Kapitalgesellschaften			
					GnBR	Stille Ges	OEG/OHG	KEG/KG	GmbH	AG
Persönliche Zielsetzungen / Anforderungen an die Rechtsform:										
Motive für Gesellschafterstellung sind da?					ja	ja	ja	ja	ja	ja
Dauerhafte Beteiligung ist beabsichtigt?										
Gesellschafter leitet Unternehmen selbst?					ja	ja	ja	ja	ja	nein
Gesellschafter ist für Unternehmen tätig?					ja	ja	ja	ja	ja	nein
Einkommen aus Gesellschaft deckt gesamten Lebensunterhalt?					ja	ja	ja	ja	ja	nein
Einkommen fließt regelmäßig zu?					ja	ja	ja	ja	ja	nein
Weitere/-s Familienmitglied/-er ist/ sind beteiligt?					ja	ja	ja	ja	ja	ja
Kreis der Gesellschafter ist groß?					nein	nein	nein	nein	ja	ja
Betriebsnachfolge ist in zeitlicher Nähe?					nein	ja	ja	ja	ja	ja
Andere persönliche Zielsetzungen?										
Zivilrechtliche Zielsetzungen / Anforderungen an die Rechtsform:										
Gesellschaft ist rechtsfähig?					nein	ja	ja	ja	ja	ja
Die Haftung ist eingeschränkt?					nein	ja, St.	nein	ja, Kdt.	ja	ja
Privatvermögen ist abgesichert?					nein	ja, St.	nein	ja, Kdt.	ja	ja
Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis ist gegeben?					ja	nein, Stiller	ja	ja, Komp.	nein	nein
Stimm-/Entscheidungsrecht ist gegeben?					ja	nein	ja	ja	ja	ja
Vermögensbeteiligung gewollt?					ja/	ja/nein	ja	ja/nein,	ja	ja
Gewinn- und Verlustbeteiligung gewollt?					nein	Still.		Komp.		
Kapitaleinlagepflicht besteht?					ja/	ja	ja	ja	ja	ja
					nein	Stiller	nein	nein,	ja	ja
								Komp.		

Fortsetzung Zielsetzungen	ja	nein	ja	nein	Erläuterung/Ergänzungsfrage	GnBR	Stille Ges	OEG/OHG	KEG/ KG	GmbH	AG
Laufendes Entnahmerecht ist gegeben?						ja	ja	ja	ja	nein	nein
Vertragliche Gestaltungsfreiheit?						ja	ja	ja	ja	nein	nein
Gründung mit Firmenbucheingabe						nein	nein	ja	ja	ja	ja
Gründung ist notariatsaktpflichtig?						nein	nein	nein	nein	ja	ja
Leichte Übertragbarkeit der Geschäftsanteile?						nein	nein	nein	nein	ja	ja
Steuerliche Zielsetzungen / Anforderungen an die Rechtsform:											
Verluste aus anderen Einkünften da?					Höhe? Vortrag? Ausgleich?	ja	ja	ja	ja	nein	nein
Positive andere Einkünfte da?					Höhe? Gesamteinkommen?	ja	ja	ja	ja	ja	ja
Gesellschaft hat Verluste?					Höhe? Vortrag? Ausgleich?	ja	ja	ja	ja	nein	nein
Gesellschaft hat Gewinne?					Höhe?	ja	ja	ja	ja	ja	ja
Abweichendes Wirtschaftsjahr ist möglich?					Gewollt?	nein	ja	ja	ja	ja	ja
EA-Rechnung / Pauschalierung möglich?					Welche Gewinnermittlung gewollt?	ja	ja	ja	ja	nein	nein
Von Gesellschaft genutztes Vermögen kann Privatvermögen bleiben?					Gestaltung Besitz-Betriebsgesellschaft?	nein	nein/	nein	nein	ja	ja
Möglichkeiten des Einkommenssplittings?					Vermietung an Gesellschaft?	ja	ja				
					Einkommenverteilung?	ja	ja	ja	ja	nein	nein
Betriebswirtschaftliche Zielsetzungen / Anforderungen an die Rechtsform:											
Hohe Investitionen und Fremdkapitalaufnahme geplant?					Anlässe, Höhe, Art?						
Gute Markt- und Branchensituation?					Besicherung Fremdfinanzierung?						
Jahresabschluss-Offenlegungspflicht gegeben?					Wenn nein, welche Risiken?	nein	nein	nein	ja, GmbH & Co KG	ja	ja
Dritter ist als gewerberechtlicher Geschäftsführer zu integrieren?					Wer? Haftung? Beschäftigung möglich?	ja	ja	ja	ja	ja	ja
Sozialversicherungsrechtliche Zielsetzungen / Anforderungen an die Rechtsform:											
ASVG-Versicherung aus Dienstverhältnis ist gewollt?					Gründe?	nein	ja, St bis 49%	nein	ja, Kdt. bis 49%	ja, GF bis 49%	ja, Vors. bis 49%
Minimierung Bemessungsgrundlage möglich?					Mehrfachversicherung? Neugründung?						
Pensionsnähe ist gegeben?					Höhe Versicherungszeiten? Welche?	nein	ja	nein	ja	ja	
Private Pensionsvorsorge ist gegeben?					Welche Angehörige?						
Mitversicherung von Angehörigen möglich?					Welche Angehörige?						