

## Leitfaden Rechtsformwahl IV

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

## Lösungsansätze zur Entscheidungsfindung (Phase 3) sowie Realisation und Kontrolle der Rechtsformwahl (Phase 4)

VON MAG. ANNEMARIE PÖSSINGER\*)



Je nach individuellen Anforderungen und Zielvorstellungen wird die Entscheidung für eine bestimmte Rechtsform unterschiedlich sein. Um möglichst viele Ziele des Einzelfalles bestmöglich zu erfüllen, gilt es in der Realisationsphase bei der Gründung bzw. Umgründung hin zur „geeignetsten“ Rechtsform, auch die unterschiedlichen Gestaltungsmöglichkeiten der zur Auswahl stehenden Rechtsformalternativen zu nutzen. So ist insbesondere bei der Vertragserrichtung darauf zu achten, dass das gewählte „Rechtsformkleid“ bestens nach den individuellen Anforderungen zugeschnitten wird, um alle gewollten Konsequenzen zu erzielen.

### 1. Überlegungen und Gestaltungsansätze zur Entscheidungsfindung

Nachfolgend sind beispielhaft zu einzelnen Rechtsformzielen Überlegungen zur Rechtsformwahl und deren möglicher Gestaltung ausformuliert. Ergänzend zum vorangegangenen Artikel zur dritten Phase, der Entscheidungsfindung, sollen hierdurch weitere Entscheidungshilfen und Anregungen für die tägliche Beratungspraxis gegeben werden. Die angeführten Zielsetzungen beziehen sich auf das Formular „Checkliste: Analyse der IST-Situation, Zielvorstellungen und Definition des individuellen Sollanforderungsprofils“, welches im ersten Teil des Leitfadens abgedruckt ist.

#### 1.1. Persönliche Zielsetzungen

- Unternehmen soll im Alleineigentum sein:  
Dieses Ziel wird z. B. durch die Gründung eines Einzelunternehmens oder einer „Ein-Mann-Gesellschaft“ erreicht. Letztere ist z. B. eine GmbH mit 100 % Beteiligung und Geschäftsführerstellung des einzigen Gesellschafters oder eine GmbH & Co KG, bei welcher der 100%ige GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer gleichzeitig auch einziger Kommanditist ist.
- Keine dauerhafte Beteiligung ist beabsichtigt:  
Bei einer Kapitalgesellschaft ist ein Gesellschafterwechsel leicht vollziehbar. Der Verkaufserlös eines GmbH-Anteiles z. B. unterliegt dem Hälftesteuersatz, sofern die Beteiligung mindestens 1 % beträgt, nach einem Jahr der Anschaffung veräußert und im Privatvermögen gehalten wird.

#### 1.2. Zivilrechtliche Zielsetzungen

- Die Gesellschaft soll rechtsfähig sein:  
Es darf keine GesBR gewählt werden, da diese Gesellschaft nicht Trägerin von Rechten und Pflichten sein kann. Bei einer GesBR werden die Gesellschafter berech-

\*) 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.

tigt und verpflichtet. Für die Praxis bedeutet dies, dass Geschäfte (z. B. Kreditverträge, Kaufverträge) auf Namen sämtlicher Gesellschafter abzuschließen sind.

- Die Haftung soll eingeschränkt sein:  
Dieses Ziel wird durch die Wahl einer Kapitalgesellschaft erreicht, wenn die Haftung eines jeden Gesellschafters eingeschränkt sein soll. Zur GmbH ist jedoch zu ergänzen, dass eine persönliche Haftung für den GmbH-Geschäftsführer in Einzelfällen gegeben ist. Z. B. haftet dieser persönlich bei fahrlässiger Nichterichtung von Abgabenschulden oder Sozialversicherungsbeiträgen. Weiters ist eine persönliche Haftung nach dem Unternehmensreorganisationsgesetz (URG) für den Geschäftsführer gegeben, wenn eine Insolvenz infolge der Unterlassung einer Unternehmensreorganisation eingetreten ist. Auch für den oder die Gesellschafter ist eine Haftung gegeben, solange das Stammkapital noch nicht vollständig einbezahlt ist. Eine weitere Rechtsformalternative zur Haftungseinschränkung ist die Mischform einer GmbH & Co KG, bei welcher der persönlich haftende Gesellschafter eine ausschließlich geschäftsführende Komplementär-GmbH ist. Bei einer stillen Gesellschaft und bei der KEG bzw. KG ist eine Haftungseinschränkung für zumindest einen Gesellschafter, den Stillen bzw. den Kommanditisten, möglich.
- Keine Geschäftsführung und Vertretung ist gewollt:  
Kommanditisten und stille Gesellschafter sind grundsätzlich von der Geschäftsführung ausgeschlossen. Bei Kapitalgesellschaften sind die Gesellschafter grundsätzlich nicht zur Geschäftsführung und Vertretung verpflichtet, so dass diese Aufgaben von nicht beteiligten Fremd-Geschäftsführern besorgt werden können.
- Keine Kapitaleinlagepflicht ist gewollt:  
Einzelunternehmer und persönlich haftende Personengesellschafter können bei Gründung auch ihre Arbeitsleistung einbringen. Eine Verpflichtung zur Kapitaleinlage besteht nicht.
- Die Gründungskosten sollen niedrig bleiben:  
Für den Gesellschaftsvertrag einer Personengesellschaft besteht grundsätzlich Formfreiheit, d. h. dieser kann auch mündlich abgeschlossen werden. Für die Praxis ist jedoch aus Gründen der Rechtssicherheit die Schriftform zu empfehlen. Weitere Kosten entstehen bei der OEG/OHG und der KEG/KG durch die Firmenbucheingabe. Bei Kapitalgesellschaften ist der Gesellschaftsvertrag notariatsaktpflichtig. Erhöhte Kosten entstehen grundsätzlich durch Kapitalverkehrsteuer und Gebühren.

### 1.3. Steuerliche Zielsetzungen

- Ertragbesteuerung mit anderen Einkünften des Gesellschafters soll möglich sein:  
Sind Verluste aus einer Gesellschaftsbeteiligung zu erwarten, so werden diese nur bei Personengesellschaften direkt den Gesellschaftern zugerechnet und können mit anderen positiven Einkünften des Gesellschafters im selben Veranlagungsjahr ausgeglichen werden. Sind Gewinnanteile zu erwarten und hat der Gesellschafter Verluste aus anderen Einkünften, so ist ebenfalls ein Verlustausgleich möglich. Sind Gewinnanteile zu erwarten und hat der Gesellschafter bereits hohe andere Einkünfte, so wird ab einer bestimmten Einkommenshöhe die Wahl einer Kapitalgesellschaft von Vorteil sein (siehe Ausführungen zum dritten Teil des Leitfadens).
- Gewinnermittlung nach Einnahmen-Ausgabenrechnung oder Pauschalierung soll möglich sein:  
Kapitalgesellschaften müssen ihren Gewinn immer gem. § 5 EStG ermitteln. Eine Gewinnermittlung nach Einnahmen-Ausgabenrechnung bzw. Pauschalierung ist nur bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften möglich. In den Grün-

dungsjahren ergibt die Einnahmen-Ausgabenrechnung häufig Verluste (z. B. durch hohen Wareneinkauf infolge Lageraufbaus und Gründungskosten), die durch Ausgleich mit anderen positiven Einkünften zu einer Steuerersparnis führen können.

- Einkünfte aus Gewerbebetrieb sollen vorliegen:  
Eine Kapitalgesellschaft hat immer kraft Rechtsform Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Demnach kann eine Vermietungstätigkeit in der Rechtsform einer GmbH zu betrieblichen Einkünften mit allen steuerlichen Konsequenzen führen. Die Einkunftsart hat eine Relevanz z. B. für die Höhe des Abschreibungssatzes von Gebäuden, für die Möglichkeit und Art der Gewinnermittlung, für die Abschreibung von Firmenwerten.
- Vermögen soll Privatvermögen bleiben:  
Nur bei Kapitalgesellschaften sind Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter ertragsteuerlich anerkannt, d. h. Wirtschaftsgüter, welche der Gesellschaft überlassen werden, bleiben Privatvermögen. Die Gestaltung einer Betriebsgesellschaft kann mitunter auch haftungsrechtlich von Vorteil sein, um eine Zurechnung von Vermögen zum Unternehmen zu verhindern. Ertragsteuerliche Vorteile können sich bei geplanter Veräußerung von Privatvermögen außerhalb der Spekulationsfrist ergeben, da Gewinne nicht besteuert werden.
- Die Familienbesteuerung soll optimiert werden:  
Bei Personengesellschaften bestehen Möglichkeiten des Einkommenssplittings. Eine weitere Alternative stellt die Beschäftigung von Familienmitgliedern am Unternehmen dar, verursacht jedoch hohe Lohnnebenkosten.

#### 1.4. Sonstige Zielsetzungen

- Gewerberechtlicher Geschäftsführer ist zu integrieren:  
Dieser kann als Arbeitsgesellschafter und handelsrechtlicher Geschäftsführer in eine OEG, OHG, KEG und KG aufgenommen werden. In einer GmbH reicht die Stellung eines handelsrechtlichen Geschäftsführers (auch ohne Gesellschafterstellung). Ein mindestens halbtätig beschäftigter echter Dienstnehmer (freier Dienstnehmer reicht nicht) kann bei jeder Rechtsform (auch Einzelunternehmen) zum gewerberechtlichen Geschäftsführer bestellt werden.
- Die Möglichkeit einer ASVG-Versicherung für mindestens einen Gesellschafter soll gegeben sein:  
Bei Kapitalgesellschaften kann ein Geschäftsführer nur dann ASVG-pflichtig sein, wenn dieser weniger als 50 % beteiligt ist und im Dienstverhältnis zur Gesellschaft steht. Weiters können Kommanditisten und echte stille Gesellschafter nach ASVG pflichtversichert sein, wenn diese mit weniger als 50 % beteiligt sind, im Dienstverhältnis zur Gesellschaft stehen, keine Geschäftsführungsbefugnisse haben und kein Unternehmerrisiko tragen.

#### 2. Realisation und Kontrolle: Maßnahmenkatalog zur Rechtsformgründung und Praxishinweise

In der letzten Phase des Entscheidungsprozesses, der Realisationsphase, geht es um die praktische Durchführung der Rechtsformgründung bzw. Umgründung. Da oft zahlreiche Aktivitäten zu setzen sind und mehrere Personen an der Realisation beteiligt sind, ist das Erstellen eines detaillierten checklistenartigen Maßnahmenkataloges von Nutzen. In diesem sollten die einzelnen Gründungsschritte in zeitlicher Abfolge (ergänzt um wichtige Zusatzinformationen z. B. betreffend Rechtsformgestaltung) sowie Zuständigkeiten und Terminen aufgelistet sein. Nachfolgend werden exemplarisch mögliche Gründungsschritte skizziert und kurz erläutert:

### Checkliste Rechtsformgründung

- ✓ **Beauftragung des Vertragsverfassers:**
  - Gesellschaftsverträge sollten jedenfalls von einem hierfür fachlich ausgebildeten Verfasser erstellt werden.
- ✓ **Festlegung der Inhalte des Gesellschaftsvertrages:**
  - Der Gesellschaftsvertrag sollte Firma, Gegenstand, Wirtschaftsjahr, Sitz, Gesellschafter etc. regeln. Weiters sollten alle Rechtsbeziehungen der Gesellschafter untereinander geregelt sein, wie z.B. Vermögensbeteiligung, Gewinn- und Verlustbeteiligung, Entnahmerechte, Geschäftsführung, Vertretung, Stimmrechte, Ausscheiden eines Gesellschafters (Austritt, Kündigung, Tod), Ermittlung des Auseinandersetzungsguthabens, Gesellschafterwechsel, Auflösung der Gesellschaft.
  - Die Gesellschafter sollten die einzelnen Vertragsbestimmungen ausreichend hinterfragen und letztlich über alle Vertragspunkte im Konsens sein.
- ✓ **Leistung evtl. erforderlicher Einlagen:**
  - Bei der Bargründung einer GmbH müssen zumindest € 17.500 auf ein neu eröffnetes Bankkonto einbezahlt werden. Die Bank hat über diese Zahlung eine Bestätigung auszustellen (§ 10 GmbHG).
  - Bei Sacheinlagen ist zu prüfen, ob diese gesetzlich zulässig sind. Z.B. ist eine reine Sachgründung bei einer GmbH nur möglich, wenn ein seit mindestens 5 Jahre bestehendes Unternehmen eingebracht oder die Sachgründung von einem Gründungsprüfer geprüft wird.
- ✓ **Beratung bei der gesetzlichen Berufsvertretung (Kammer) oder SV der gewerblichen Wirtschaft und Erklärung der Neugründung oder Betriebsübertragung nach dem NeuFöG:**
  - Liegen die Voraussetzungen für eine Neugründung oder Betriebsübertragung nach dem Neugründungsförderungsgesetz (NeuFöG) vor, werden unmittelbar in Zusammenhang mit der Gründung bzw. Betriebsübertragung stehende Gebühren (für Schriften, Amtshandlungen, Firmenbuch- u. Grundbucheintragungen), die Grunderwerbsteuer für eingebrachte Grundstücke (Freibetrag bei Betriebsübertragungen) und eine etwaige Gesellschaftssteuer nicht eingehoben. Wichtig ist, dass die Begünstigung unmittelbar mittels Originalformular NeuFö 1 bzw. 3 oder elektronisch bei der jeweils einhebungsberechtigten Behörde beantragt wird.
- ✓ **Abschluss bzw. Unterfertigung des Gesellschaftsvertrages:**
  - GmbH Verträge sind notariatsaktpflichtig. Alle Gesellschafter müssen anwesend sein und haben sich auszuweisen, sofern diese dem Notar nicht persönlich bekannt sind.
- ✓ **Bestellung eines Geschäftsführers:**
  - Diese/r können/kann bereits im Gesellschaftsvertrag bestellt werden.
- ✓ **Unterfertigung der Anträge zur Eintragung der Gesellschaft im Firmenbuch:**
  - Sämtliche Geschäftsführer haben diese zu unterfertigen und eine Musterzeichnung abzugeben.
- ✓ **Entrichtung aller Steuern, Abgaben und Gebühren:**
  - Sofern keine Befreiung nach den Neugründungsförderungsgesetz gegeben ist.
- ✓ **Erfüllung der Meldevorschriften:**
  - Meldung der Gesellschaft und der Gesellschafter beim Finanzamt, bei der Gewerbebehörde (Lösung Gewerbeschein), Gebietskrankenkasse, Gemeinde, etc.

Schließlich sollte der Entscheidungsprozess mit einer Kontrolle, quasi einem Resümee abschließen, inwieweit die individuellen Anforderungen und Zielsetzungen durch die gewählte und realisierte Rechtsform erreicht sind.

### 3. Schlussbemerkung

Auch bei der Rechtsformwahl sind alle typischen Phasen eines Entscheidungsprozesses, Zielbildung/Problemdefinition, Informationsbeschaffung, Entscheidungsfindung und Realisation/Kontrolle zu durchlaufen. Der Wirtschaftstreuhandler als prozessbegleitender Rechtsformberater ist hierbei mit höchsten Anforderungen konfrontiert. Die Suche nach der für den Einzelfall „geeignetsten“ Rechtsform verlangt nicht nur breites Fachwissen ertragsteuerlicher, gesellschaftsrechtlicher, sozialversicherungsrechtlicher und gewerbe-rechtlicher Art. Die Schwierigkeit besteht in der Praxis zumeist darin, dem Unternehmer als Entscheidungsträger das für die Entscheidung notwendige Basiswissen möglichst einfach und verständlich zu vermitteln sowie fachübergreifende Zusammenhänge und vielfältigste Konsequenzen der Rechtsformwahl bewusst zu machen. „Praxiswerkzeuge“ wie Übersichten, Formulare, Checklisten etc. sind hierbei oft sehr hilfreich.