

1. Einleitung

1.1. Grundlagen

Die Körperschaftsteuer (kurz KöSt) und die Einkommensteuer (kurz ESt) bilden zusammen die österreichischen Ertragsteuern. Im Ertragsteuerrecht wird allgemein unterschieden zwischen

- natürlichen Personen,
- Personengesellschaften und
- Körperschaften.

Natürliche Personen (Menschen) sind Steuersubjekte des EStG. Personengesellschaften stellen eine Besonderheit dar, diese sind keine eigenständigen Steuersubjekte. Sie unterliegen weder der Einkommen- noch der Körperschaftsteuer. Die wichtigsten Beispiele für Personengesellschaften sind:

- Offene Gesellschaft (OG)
- Kommanditgesellschaft (KG)
- GesBR (Gesellschaft bürgerlichen Rechts)


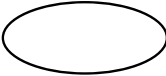

Körperschaften schließlich sind Steuersubjekte des KStG, nur diese unterliegen der Körperschaftsteuer.

Die Kapitalgesellschaften zählen zu den häufigsten Vertretern der Körperschaften. Es handelt sich dabei um einen Oberbegriff für die folgenden Körperschaften:

- Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH)
- Aktiengesellschaft (AG)

Da es bei der Beurteilung von steuerlichen Sachverhalten oft ratsam ist, eine Skizze der beteiligten Personen anzufertigen, haben sich im Laufe der Zeit dafür verschiedene Symbole herausgebildet. Das Symbol für Körperschaften ist ein Rechteck, für Personengesellschaften steht eine Ellipse (Oval) oder ein Kreis.

Diese Informationen lassen sich in einer ersten Übersicht zusammenfassen.

Überbegriff	Natürliche Person	Personengesellschaft	Körperschaft
Steuersubjekt	Ja	Nein	Ja
Rechtsgrundlage	EStG	/	KStG
Beispiele	Mensch	OG, KG	GmbH, AG
Symbol			

Da in der Grundausbildung die Besteuerung von Kapitalgesellschaften einen großen Teil des Lehrplans umfasst, wollen wir uns nun eine GmbH genauer ansehen. Bei näherer Betrachtung zeigt sich bald, dass die GmbH wie alle Körperschaften in Wechselwirkungen mit anderen Personen steht. Jede GmbH besitzt in der einfachsten Form zumindest eine natürliche Person als Eigentümerin, andere Bezeichnungen für Eigentümer sind Gesellschafter oder Anteilseigner.

1.2. Die GmbH – der Paradefall einer Kapitalgesellschaft

Die GmbH ist die in Österreich vorherrschende und somit beliebteste Gesellschaftsform mit rund 170.000 im Firmenbuch eingetragenen Vertretern und lässt damit die zweite relevante Kapitalgesellschaft – die Aktiengesellschaft (AG) mit nur rund 1.300 Einheiten weit hinter sich. Allgemein besitzen Kapitalgesellschaften die folgenden Charakteristika:

- eigene Rechtspersönlichkeit (Träger von Rechten und Pflichten),
- Gesellschaftsvermögen im Eigentum der Gesellschaft,
- Haftung der Kapitalgesellschaft gegenüber Gläubigern mit dem Gesellschaftsvermögen,
- Haftung der Gesellschafter beschränkt auf die Einlage,
- handeln durch Organe (zB GmbH-Geschäftsführer oder Vorstand der AG).

1.2.1. Eigene Rechtspersönlichkeit

Kapitalgesellschaften sind juristische Personen des privaten Rechts. Eine juristische Person ist ebenso wie eine natürliche Person Träger von Rechten und Pflichten. Eine GmbH kann bspw ein Grundstück erwerben, vor Gericht klagen und geklagt werden. Damit handelt die GmbH getrennt von einer natürlichen Person. Dies wird auch als **Trennungsprinzip** bezeichnet. Eine Gesellschafterin kann dadurch einen Vertrag mit ihrer GmbH abschließen, sich von dieser anstellen lassen oder dieser etwas verkaufen.

Das Trennungsprinzip gilt auch im Steuerrecht, sodass Rechtsbeziehungen zwischen Körperschaften und deren Gesellschaftern steuerlich grundsätzlich anzuerkennen sind. Die Gesellschaftssphäre und die Gesellschaftersphäre sind getrennt, GmbH und Gesellschafterin werden eigenständig mit ihren Einkünften besteuert.

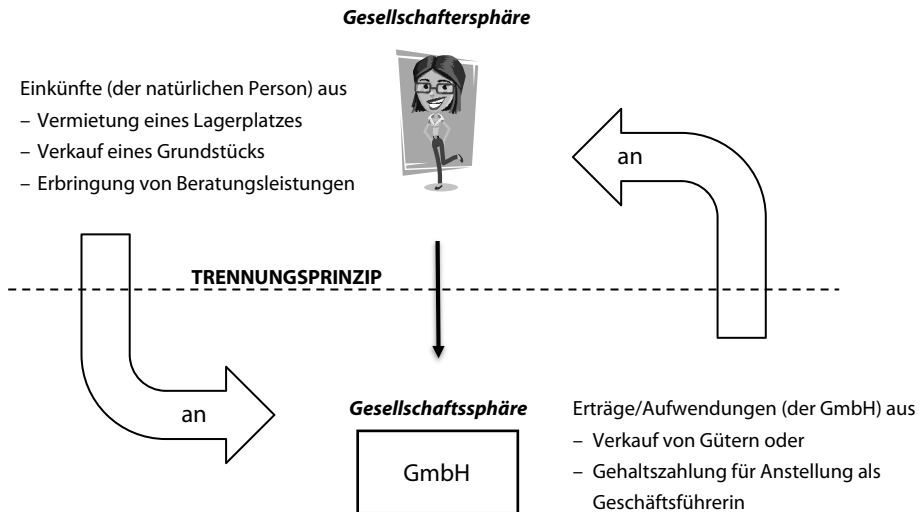
Erläuterung

Eine Gesellschafterin kann bspw einen Lagerplatz an eine GmbH vermieten. Aufgrund des Trennungsprinzips liegen aus dem Mietvertrag regelmäßig Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei der Gesellschafterin vor, die sie im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung versteuern muss.

1.2. Die GmbH – der Paradefall einer Kapitalgesellschaft

Die GmbH wiederum berücksichtigt die Zahlungen für die Nutzung des Lagerplatzes als Betriebsausgaben, die bei der Körperschaftsteuererklärung bei der Ermittlung der zu zahlenden KöSt abgezogen werden.

Natürlich könnte umgekehrt die GmbH einen Lagerplatz an die Gesellschafterin vermieten, dann lägen bei der GmbH Betriebseinnahmen (KöSt-pflichtig) vor und bei der Gesellschafterin gegebenenfalls Betriebsausgaben oder Werbungskosten (ESt).



Aus dem Trennungsprinzip ergeben sich aber noch weitere Eigenheiten von Kapitalgesellschaften beim Gesellschaftsvermögen und der Haftung.

1.2.2. Gesellschaftsvermögen

Das Vermögen der GmbH ist vom Vermögen der Gesellschafter getrennt. Die GmbH kann bspw ein Fahrzeug kaufen (= den Kaufvertrag abschließen) und Eigentümerin eines PKW werden. Dieses KFZ wird dadurch Bestandteil des Gesellschaftsvermögens. Die Gesellschafterin der GmbH hat durch den Kauf aber kein Eigentum an dem PKW der GmbH erworben.

Erläuterung

Theodor Minerva ist Aktionär der Ziegelbau AG und plant einen Zubau zu seinem Einfamilienhaus. Zu diesem Zweck fährt er zum Produktionsstandort der Ziegelbau AG und beginnt dort zwei Paletten Ziegel in sein Auto zu verladen, er ist ja schließlich Anteilseigner der AG. **Darf er das?**

Natürlich nicht. Das Vermögen der Ziegelbau (in diesem Fall die Handelsware Ziegelsteine) befindet sich im Besitz der Kapitalgesellschaft Ziegelbau AG. Theodor Minerva besitzt als Gesellschafter keine Anteile am Gesellschaftsvermögen.

1.2.3. Haftung der Kapitalgesellschaft vs Haftung der Gesellschafterin

Eine GmbH, die bspw einen Kredit bei einer Bank aufgenommen hat, haftet grundsätzlich mit ihrem Gesellschaftsvermögen für die Rückzahlung der offenen Schuld. Die Bank kann aber nicht auf das Vermögen der Gesellschafterin der GmbH zugreifen.

Die Gesellschafterin einer Kapitalgesellschaft ist in ihrer Haftung eingeschränkt auf die **Einlage**. Eine Gesellschafterin kann somit bspw im Fall des ungewollten Untergangs einer Kapitalgesellschaft wie bei einer Insolvenz maximal ihre Einlage verlieren.

Erläuterung

Überraschend wird bekannt, dass die Ziegelbau AG zahlungsunfähig ist. Die Schulden der AG betragen 500 Mio Euro. Ein paar Tage später läutet das Telefon von Theodor Minerva. Eine Bank teilt ihm mit, dass die Ziegelbau AG bei ihr 7 Mio Euro Schulden hat. Die Bank möchte dieses Geld direkt beim Aktionär eintreiben. **Darf sie das?**

Nein. Nur die Ziegelbau AG haftet für ihre Schulden mit dem Gesellschaftsvermögen. Theodor Minerva muss der Bank keine Zahlung leisten.

Beachten Sie: Natürlich hat Theodor Minerva mit dem Untergang der Ziegelbau AG auch einen Verlust erlitten, schließlich ist das Geld, das er für den Erwerb der Aktien (= Einlage) aufwenden musste, verloren – mit anderen Worten, seine Anteile an der AG sind wertlos.

1.2.4. Organe einer Kapitalgesellschaft

Während eine natürliche Person ihren Willen im Alltag durch eigenständige Handlungen ausdrücken kann (zB Kauf eines PKW), muss bei einer Körperschaft ein Organ diese Funktion übernehmen. Bei einer GmbH finden sich bspw Geschäftsführer, bei einer AG der Vorstand sowie Aufsichtsrat. Einen Menschen, der bspw als Geschäftsführer einer GmbH eingesetzt wird, bezeichnet man als Organwalter.

1.3. GmbH-Gesellschafter – perspektiven- und vermögenslos?

Wie wir bereits festgehalten haben, ist die Gesellschafterin einer GmbH nicht am Vermögen der Kapitalgesellschaft beteiligt. Aber was gehört dann der Gesellschafterin der GmbH? Die Gesellschafterin ist mit ihrer Einlage auf das in Stammanteile zerlegte Stammkapital beteiligt. Diese (Vermögens-)einlage kann sowohl in Geld als auch in anderen Vermögenswerten erfolgen. Für die Gründung einer GmbH sind bspw 35.000 Euro aufzubringen (50 % in bar), wobei es bei GmbH-Neugründungen innerhalb der ersten zehn Jahre Erleichterungen gibt (= Gründungsprivileg).

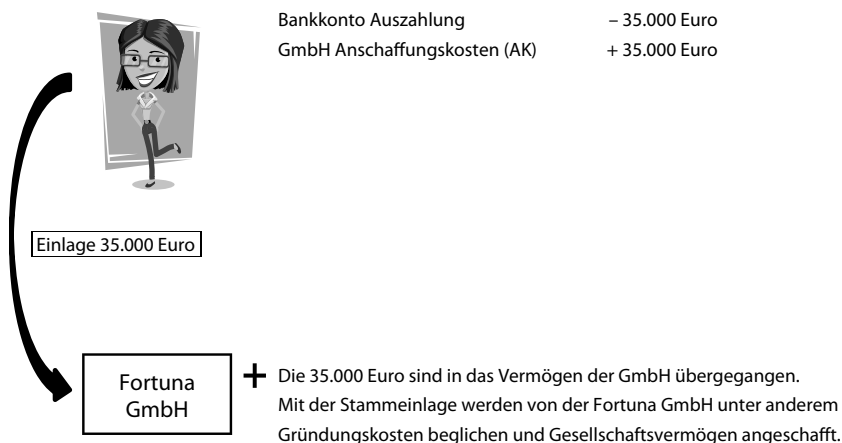
1.4. Aber warum gründen natürliche Personen überhaupt GmbHs?

Erläuterung

Eine natürliche Person – nennen wir sie Paula Athene – gründet eine GmbH mit Namen Fortuna. Dafür nimmt sie 35.000 Euro von ihrem Bankkonto (aus ihrem Vermögen) und übergibt dieses Geld der GmbH in Form der sogenannten Stammeinlage (Zahlung auf das Bankkonto der GmbH). Somit ist nun die GmbH Besitzerin der 35.000 Euro und Paula ist Alleingesellschafterin der GmbH (100 %). Die GmbH kann mit der Einlage bspw

- Wirtschaftsgüter erwerben (Lieferwagen),
- Gründungskosten (Notar, Firmenbucheintragung) oder
- die ersten Betriebsausgaben begleichen (Miete für Büroräumlichkeiten).

Paula Athene hat für ihr Geld Anteile an der GmbH im Wert von 35.000 Euro erworben.



1.4. Aber warum gründen natürliche Personen überhaupt GmbHs?

Wer in Österreich eine Geschäftsidee umsetzen möchte, dem stehen verschiedene Wege offen, diese Absicht in die Realität umzusetzen. Bei einer Unternehmensgründung ist aber in der Regel die Art und Weise der Besteuerung nur einer der Aspekte, die es zu berücksichtigen gilt. So spielen gleichberechtigt Fragen zur Haftung, die Komplexität des Geschäftsmodells oder zB der einfache Zugang zu Kapitalgebern eine große Rolle.

Zur Veranschaulichung werden wir uns an dieser Stelle erstmalig eines GmbH-Musterbeispiels bedienen, das in den einzelnen Kapiteln des Skriptums immer wieder herangezogen werden wird.

Musterbeispiel

Eine unverhoffte Schenkung verschafft **Paula Athene** einen Geldsegen, sie bekommt 35.000 Euro von einer reichen Tante. Paula hat schon lange den Wunsch, ihren Job als Technikerin aufzugeben und sich selbständig zu machen. Sie plant, Software für Smartphones zu programmieren und über den App-Store zu verkaufen.

1. Einleitung

Paula stehen für diese Geschäftsidee mehrere Wege offen:

- a) Sie beginnt ohne weitere Überlegung mit der Programmierung und dem Verkauf der Software. Das heißt, sie gründet ein **Einzelunternehmen (EU)** und unterliegt als natürliche Person mit den dadurch erwirtschafteten Gewinnen der **Einkommensteuer**.

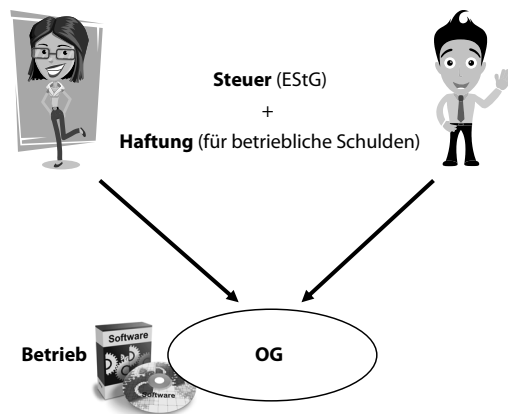
Dabei ist aber zu beachten: wenn das Geschäft von Paula schlecht oder gar nicht läuft, kann Paula nicht nur ihre 35.000 Euro verlieren, sondern haftet darüber hinaus mit ihrem gesamten Vermögen (also auch mit ihrem Privatvermögen) für alle Schulden des Einzelunternehmens.



- b) Da Paula zwar eine exzellente Programmiererin ist, aber über keine Kenntnisse zu Themen wie Werbung und Verkauf verfügt und auch noch mehr Startkapital braucht, schließt sie sich mit Theodor Minerva, einem Geschäftspartner, in einer Personengesellschaft zusammen. Dazu gründen sie gemeinsam eine **Offene Gesellschaft (OG)**.

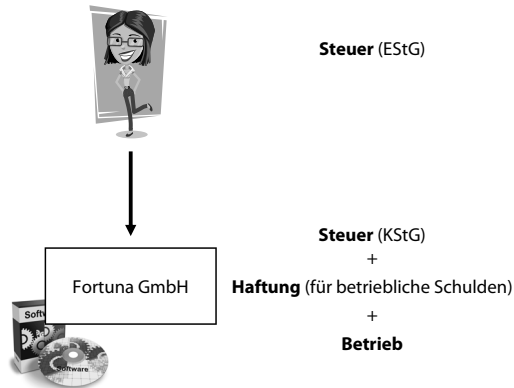
Personengesellschaften sind keine eigenen Steuersubjekte, die Besteuerung der erwirtschafteten Gewinne erfolgt auf Ebene der Gesellschafter – also bei Paula und Theodor. Da es sich bei beiden um natürliche Personen handelt, unterliegen Paula und Theodor mit den anteiligen Gewinnen der **Einkommensteuer**.

Dabei ist aber zu beachten: wenn das Geschäft von Paula und Theodor schlecht oder gar nicht läuft, können Paula und Theodor nicht nur ihr eingesetztes Geld verlieren, sondern haften darüber hinaus gemeinsam mit ihrem gesamten Vermögen für alle Schulden der Personengesellschaft.



- c) Paula entscheidet sich nach reiflicher Überlegung, ihre Geschäftsidee mit Hilfe einer **Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH)** mit Namen **Fortuna** umzusetzen. Die Fortuna GmbH ist ein eigenständiges Steuersubjekt, die Besteuerung der erwirtschafteten Gewinne erfolgt auf Ebene der GmbH und unterliegt der Körperschaftsteuer. Paula Athene wird die Alleingesellschafterin, ihr gehören 100 % der Anteile an der Fortuna GmbH.

Dabei ist aber zu beachten: es gibt nun **zwei Steuersubjekte**, Paula Athene fällt unter das EStG und die Fortuna GmbH unter das KStG. Wie gezeigt, ist die **Haftung** von Paula **beschränkt**, sie kann nur das Geld verlieren, das sie für die Gründung der GmbH ausgegeben hat. Anders gesagt, Paula haftet nicht für die Schulden der Fortuna GmbH, wenn die GmbH bspw Kredite oder Warenschulden nicht bezahlen kann.



1.5. Die wichtigsten Arten von Körperschaften

Die bisher gezeigten Kapitalgesellschaften in Form der GmbH und AG sind nicht die einzigen Körperschaftsteuersubjekte. Im KStG werden grundsätzlich juristische Personen des privaten Rechts besteuert. Es werden dabei juristische Personen des privaten Rechts und juristische Personen des öffentlichen Rechts unterschieden.

1.5.1. Juristische Personen des privaten Rechts

In dieser Gruppe finden sich unter anderem die folgenden Körperschaften:

- **Kapitalgesellschaften**
Die wichtigsten Vertreter sind Aktiengesellschaften (AG) und Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH).
- **Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften**
Diese Körperschaften gibt es in Österreich beispielhaft in Form von Molkerei- und Winzergenossenschaften.
- **Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (VaG)**
Es werden kleine und große VaG unterschieden. Viele Versicherungen werden allerdings in der Rechtsform der AG betrieben.

- **Vereine**

Es gibt in Österreich eine Vielzahl von unterschiedlichen Vereinen wie beispielhaft Sport-, Kultur- oder Tierschutzvereine.

- **Privatstiftungen**

Diese Körperschaften dienen dazu, sehr große Vermögen über den Tod der Stifterin hinaus zu erhalten.

- **Kreditinstitute, Sparkassen, Bausparkassen**

1.5.2. Juristische Personen des öffentlichen Rechts

Dazu zählen vor allem die folgenden Körperschaften:

- **Gebietskörperschaften**

Dies ist ein Überbegriff für Bund, Länder und Gemeinden.

- **Kirchen und Religionsgesellschaften**

Darunter fallen gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften wie beispielhaft die Katholische oder Evangelische Kirche.

- **Gesetzliche Interessensvertretungen**

Die Ärztekammer und die Arbeiterkammer sind Beispiele für gesetzliche Interessensvertretungen.

- **Sozialversicherungsträger**

In dieser Kategorie finden sich unter anderem die „Österreichische Gesundheitskasse“ (ÖGK) oder die „Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter, Eisenbahnen und Bergbau“ (BVAEB).