

1. Kriterien für die Rechtsformwahl

1.1. Überblick

Sabine Kanduth-Kristen

Die Wahl der Rechtsform wird von den persönlichen Interessen des Unternehmers und von den rechtlichen Rahmenbedingungen und betriebswirtschaftlichen Erfordernissen beeinflusst.¹ Neben den Normen des Gesellschaftsrechts, die formelle Kriterien für die Rechtsformwahl beinhalten, sind materielle Einflussfaktoren, die sich aus anderen Rechtsbereichen ergeben, etwa aus dem Steuerrecht, Sozialversicherungsrecht uÄ, von Relevanz. Zu den wesentlichen Einflussfaktoren auf die Rechtsformwahl zählen:²

- Mitsprache- und Kontrollrechte,
- Geschäftsführungs- und Vertretungsrechte,
- Haftung,
- Gewinnansprüche, Gestaltbarkeit der Gewinn- und Verlustbeteiligung,
- Entnahmemöglichkeiten,
- Publizitäts- und Prüfungspflichten,
- Finanzierungserfordernisse und Finanzierungsmöglichkeiten (Kapitalbeschaffung),
- Mobilität und Fungibilität der Unternehmensanteile,
- Unternehmensnachfolge, Erbregelung (Sicherung des Unternehmensbestands),
- Arbeitnehmermitbestimmung,
- Mitarbeiterbeteiligungen³,
- Steuer- und Abgabenbelastung,
- Gewerberecht⁴.

1 Vgl. *Lechner/Egger/Schauer* (2013) 178 ff.

2 Vgl. dazu *Beril/Fattinger/Rabel*, FJ 1990, 21; *Lechner/Egger/Schauer* (2013) 178 ff.; *Schiffers* in *Prinz/Hoffmann* (2014) § 1 Rz 54 ff.; *Beril/Fraberger* in *Beril/Djanani/Eberhartinger/Hirschler/Kofler/Tumpel/Urnik III*² (2010) 3 f.; *Kanduth-Kristen* (2005) 25; *Konwitschka/Perner/Petritz-Klar*, *ecolex* 2013, 852 ff.

3 Aus steuerlicher Sicht führt die Beteiligung von Arbeitnehmern an einer Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) dazu, dass diese nicht mehr Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, sondern – bei gewerblicher Tätigkeit der Gesellschaft – aufgrund der Bestimmung des § 23 Z 3 EStG auch hinsichtlich ihrer Tätigkeitsvergütungen Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen.

4 Das Gewerberecht ist seit der GewO-Novelle 2002 weitgehend rechtsformneutral gestaltet.

1. Kriterien für die Rechtsformwahl

Die Kosten der Rechtsformwahl sowie die Kosten einer allfälligen, späteren Rechtsformänderung stellen mittelbare Einflussgrößen auf die Rechtsformwahl dar.⁵ Der rechtsformspezifische Aufwand lässt sich in einmalige Kosten anlässlich der Gründung oder Umgründung und in laufende Kosten für Rechnungslegung, Prüfung und Publizität, Rechts- und Steuerberatung und Leitungs- und Aufsichtsfunktionen unterteilen.

Unmittelbarer Anlass für die Rechtsformentscheidung ist die Gründung eines Unternehmens. Die einmal getroffene Rechtsformentscheidung ist aber laufend zu überprüfen und ggf im Lichte veränderter Rahmenbedingungen zu revidieren. Im Falle einer Rechtsformänderung (Umgründung) sind die Auswirkungen auf bestehende Rechtsverhältnisse, insb die Frage der Einzel- oder Gesamtnachfolge, vorab zu klären.

Die wichtigsten **zivilrechtlichen Kriterien** für die Rechtsformwahl sind Gründerzahl, Rechtspersönlichkeit und Rechtsfähigkeit, Form des Gesellschaftsakts, Mindestkapitalausstattung, Regelungen zur Eigenkapitalaufbringung, Gewinnbeteiligung und -verteilung, Entnahmemöglichkeiten, Haftung, Regelungen zur Geschäftsführung, Auseinandersetzung, Anteilsübertragungsmöglichkeiten etc.⁶

Im gesellschaftsrechtlichen Bereich unterscheiden sich Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften in ihrer grundtypischen Ausprägung im Wesentlichen in folgenden Punkten:⁷

- Für Personengesellschaften ist die Personenbezogenheit des Gesellschaftsverhältnisses charakteristisch, für Kapitalgesellschaften die Bedeutung des Kapitalbeitrags.
- Kapitalgesellschaften besitzen eigene Rechtspersönlichkeit, Personengesellschaften sind (teil)rechtsfähig.
- Die Personenbezogenheit von Personengesellschaften zeigt sich vor allem im Bereich der Geschäftsführung und Vertretung nach außen (Selbstorganschaft). Bei Kapitalgesellschaften können diese Funktionen auch von Nichtgesellschaftlern erfüllt werden (Fremdorganschaft).
- Personengesellschaften verfügen über kein Mindestkapital, sondern über ein flexibles Gesellschaftskapital. Eine Einzahlung des Kapitals ist grundsätzlich nicht erforderlich. Anders als bei Kapitalgesellschaften existieren auch keine Kapitalerhaltungsvorschriften. Bei Kapitalgesellschaften ist aufgrund der grundsätzlich auf das Gesellschaftsvermögen beschränkten Haftung ein Mindestnennkapital vorgeschrieben, dessen Aufbringung nachzuweisen ist und dessen Erhaltung gesellschaftsrechtlichen Regelungen unterliegt. Dement-

5 Vgl Bertl/Fraberger in Bertl/Djanani/Eberhartinger/Hirschler/Kofler/Tumpel/Urnik III² (2010) 3.

6 Vgl die tabellarische Darstellung bei Bertl/Fraberger in Bertl/Djanani/Eberhartinger/Hirschler/Kofler/Tumpel/Urnik III² (2010) 3.

7 Vgl Schiffers in Prinz/Hoffmann (2014) § 1 Rz 17 ff; Kanduth-Kristen (2007) 2 f.

sprechend weisen Personenunternehmen hinsichtlich der Entnahmemöglichkeiten eine höhere Flexibilität auf.

- Die Haftung ist bei Kapitalgesellschaften auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt. Bei GesbR und OG haften alle Gesellschafter unbeschränkt. Bei anderen Personengesellschaften haftet zumindest ein Gesellschafter voll, die Haftung der übrigen Gesellschafter kann beschränkt sein (Kommanditisten, stille Gesellschafter).
- Die Anteilsübertragung ist bei Personengesellschaften als Änderung des Gesellschaftsvertrags grundsätzlich an die Zustimmung der übrigen Gesellschafter gebunden. Bei Kapitalgesellschaften sind Anteilsübertragungen nur im Fall der Vinkulierung an Zustimmungserfordernisse geknüpft.
- Die Rechtsform der GmbH weist eine Nähe zu Personengesellschaften auf: Ihre innere Struktur ist im Wesentlichen frei regelbar. In der praktischen Ausgestaltung ist der Gesellschafterkreis häufig begrenzt und Identität zwischen Gesellschaftern und Geschäftsführung gegeben.

Das österreichische **Steuersystem** ist vom sog Dualismus der Unternehmensbesteuerung⁸ geprägt: Es unterscheidet zwischen Einzelunternehmen und Personengesellschaften (Personenunternehmen) einerseits und Körperschaften andererseits. Je nach Rechtsform kommen unterschiedliche steuerliche Bestimmungen zur Anwendung, woraus eine unterschiedliche Steuerbelastung folgt. Die Besteuerung knüpft an der zivilrechtlichen Gestaltung an (Methode der rechtlichen Anknüpfung⁹), die wirtschaftliche Betrachtungsweise tritt im Bereich der Rechtsformwahl weitgehend in den Hintergrund (siehe Kapitel 1.2). Im Hinblick auf die steuerliche Belastung verschiedener Rechtsformen sind insb folgende Aspekte relevant:¹⁰

- Tarifstruktur, Gewinnhöhe,
- Zeitpunkt der Besteuerung der Einkünfte,
- steuerliche Behandlung von Verlusten,
- steuerlicher Einfluss der Gewinnverwendung (Liquiditätsbedarf auf Ebene der Gesellschafter),
- steuerliche Behandlung der Eigen- versus Fremdfinanzierung auf Gesellschaftsebene,
- steuerliche Behandlung der Refinanzierungsaufwendungen der Gesellschafter,
- steuerliche Behandlung von Leistungsvergütungen an Gesellschafter (Geschäftsführer),
- steuerliche Behandlung der Altersvorsorge für Gesellschafter,
- steuerliche Behandlung von Beteiligungserträgen,
- Erbfolge/Abschlussbesteuerung.

8 Vgl *Doralt/Ruppe/Mayr* (2013) Tz 901 und 904.

9 Vgl dazu *Stoll* (1994) 216 ff.

10 Vgl *Kanduth-Kristen* (2005) 97 f.

Im Bereich mittelständischer Unternehmen stehen Personenunternehmen (Einzelunternehmen und Personengesellschaften) in Konkurrenz zur Rechtsform der GmbH.¹¹ Dabei stellt vor allem die GmbH & Co KG, die als Grundtypenmischung den Vorteil der zivilrechtlichen Haftungsbeschränkung und die gesellschaftsrechtlichen und steuerlichen Vorteile von Personengesellschaften, insb der Möglichkeit des Verlustausgleichs auf Gesellschafterebene, in sich vereint, eine Alternative zur GmbH dar.¹² Der Nachteil der Grundtypenmischung besteht im Wesentlichen im erhöhten Rechtsformaufwand sowie in relativ komplexen steuerlichen Bestimmungen. Die stille Gesellschaft wird (auch) in ihrer atypischen Ausprägung in vielen Fällen als Finanzierungsform zum Einsatz gebracht.¹³ Auf sie wird in weiterer Folge nicht näher eingegangen.

1.2. Grenzen der Rechtsformgestaltung durch wirtschaftliche Betrachtungsweise

Petra Hübner-Schwarzinger

„*Steuerrecht ist wirtschaftliches Tatsachenrecht*“, so der allgemeine Grundsatz der Beurteilung von Sachverhalten für Zwecke des Steuerrechts. Es ist somit in der Regel das „Gelebte“ und nicht zwingend das „Ausgemachte“ von Bedeutung. Man spricht in diesem Zusammenhang von der sogenannten „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“, wobei allerdings zu hinterfragen ist, ob diese wirtschaftliche Betrachtungsweise für alle Abgabarten und Sachverhalte gleichermaßen Gültigkeit hat.

Nach § 21 BAO ist „für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend“. Für die Rechtsformabhängigkeit der Besteuerung ist jedoch nicht § 21 Abs 1 BAO, sondern § 21 Abs 2 BAO maßgebend: „Vom Absatz 1 abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften bleiben unberührt.“ Dazu schreibt Stoll¹⁴:

„Die Gesetze, so auch die Steuergesetze, bringen regelmäßig zum Ausdruck, ob sie an wirtschaftliche Gegebenheiten oder an rechtliche Erscheinungen anknüpfen [. . .]. Verbinden die Steuergesetze mit der zivilrechtlichen Gestaltung oder mit sonstigen rechtlichen Erscheinungen [. . .] Rechtsfolgen, sind diese Rechtsformen als solche ‚Sachverhalt‘, an den diese Steuervorschriften anknüpfen. [. . .] In diesem Fall hat das Steuerrecht bei Beurteilung des Sachverhaltes der (privat)rechtlichen Beurteilung zu folgen.“

11 Vgl Schiffers in Prinz/Hoffmann (2014) § 1 Rz 28. Zur GmbH als Rechtsform für Rechtsanwälte vgl Kanduth-Kristen/Steiger/Wiedenbauer (2013); zur GmbH als Rechtsform für Ärzte vgl Wiedenbauer/Kanduth-Kristen/Grün/Hofer (2015). Zur Rechtsformwahl und Steueroptimierung bei Familienunternehmen vgl Wiedermann/Wilplinger (Hrsg) 2014 sowie Wiedermann/Wilplinger, *ecolex* 2015, 330 ff.

12 Zur GmbH & Co KG als Rechtsform für Rechtsanwälte siehe Pinetz/Burtscher, *GES* 2014, 4 ff.

13 Vgl Schiffers in Prinz/Hoffmann (2014) § 1 Rz 40.

14 Stoll, *BAO-Kommentar* 48.

1.2. Grenzen der Rechtsformgestaltung durch wirtschaftliche Betrachtungsweise

Somit scheidet die „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ bei der Anknüpfung der Besteuerung an die zivilrechtliche Gestaltung weitgehend aus (§ 21 Abs 2 BAO).¹⁵

Im Konkreten bedeutet das, dass für eine abgabenrechtliche Beurteilung folgende Kriterien maßgeblich sein sollten:

- Rechtsform zieht zwingend Besteuerungsgrundsätze nach sich, dh, eine ertragsteuerlich „fiktive Rechtsformbesteuerung“ ist nicht möglich.
- Abgabenvorschriften, die an die zivilrechtliche Gestaltung knüpfen, kennen keine wirtschaftliche Betrachtungsweise, sondern geben der zivilrechtlichen Ausgestaltung Vorrang (Verkehrssteuern wie etwa Gesellschaftsteuer, Grunderwerbsteuer¹⁶, Umsatzsteuer udgl).
- Rechtsformunabhängige Sachverhalte, zB Gestaltungen innerhalb einer Rechtsform, sind nach der wirtschaftlichen Ausprägung in ertragsteuerlicher Hinsicht zu würdigen.

1.2.1. Die Missbrauchsbestimmungen des § 22 BAO

Nicht die gewählte Gesellschaftsform an sich, wohl aber Gestaltungen innerhalb dieser Rechtsform können darauf zu prüfen sein, ob ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts vorliegt. Im Falle eines Missbrauchs (Beweislast obliegt der Behörde¹⁷) entfallen die steuerlichen Folgen, die an die unangemessene Gestaltung geknüpft werden. Die Steuererhebung hat entsprechend der angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erfolgen.

Aus der umfangreichen Literatur¹⁸ und Rsp¹⁹ sei zu der immer wieder, insb bei Betriebsprüfungen, aufgeworfenen Frage eines „Missbrauchs“ im Zusammenhang mit Rechtsformgestaltungen dargelegt:

Nach *Stoll*²⁰ wird die von der Rechtsordnung garantierte Gestaltungs- und Vertragsfreiheit im Abgabenrecht nicht beeinträchtigt, auch wenn der gewählte Weg ausschließlich zum Zweck der Abgabensparnis eingeschlagen wurde; denn die Möglichkeit günstiger steuerlicher Gestaltung entspricht einem von der Rechtsordnung anerkannten und berechtigten Interesse.

15 Vgl *Doralt/Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (EStG, 14. Lfg April 2010) § 2 Rz 105.

16 Davon abweichend VwGH 5.4.2011, 2010/16/0168 mit allerdings Hinweis auf ungewöhnliche Gestaltung; dazu *Petritz*, Gesellschaftsrecht online, VwGH zur Gesellschaftsvereinigung: Abkehr von Treuhand und Zwerganteilslösung.

17 Vgl zB VwGH 23.3.1970, 1616/68 ÖStZB 1970, 162; 9.11.1972, 2061/71 ÖStZB 1973, 91; 24.5.1978, 2586/77 ÖStZB 1978, 274.

18 Stellvertretend für das umfassende Schrifttum vgl *Gassner*, Der Stand der Umgehungslehre des Steuerrechts, wbl 1987, 5 mwN; *Mühlehner*, Missbrauch von bürgerlich-rechtlichen Formen und Gestaltungsmöglichkeiten (§ 22 BAO) beim Mantelkauf, ÖStZ 1988, 72 mwN; *Achatz*, Die Kündigung des Ergebnisabführungsvertrages: Missbrauch? RdW 1989, 314.

19 Für die Rsp vgl beispielhaft VwGH 10.12.1991, 89/14/0064 ÖStZB 1992, 662; 11.3.1992, 90/13/0301, 0302 ÖStZB 1992, 746; 12.1.1993, 88/14/0077-0079 ÖStZB 1993, 417.

20 *Stoll*, BAO-Kommentar 52.

1. Kriterien für die Rechtsformwahl

Nach *Gassner*²¹ entspricht dieser Grundsatz der sogenannten „Innentheorie“, nach der die Missbrauchsbestimmung des § 22 BAO entgegen der Verwaltungspraxis und der sie stützenden „Außentheorie“ gerade dann nicht anwendbar sind, wenn ein Steuergesetz an das Zivilrecht anknüpft.

Der VfGH hat sich in seiner Entscheidung vom 8.5.1980²² anlässlich der Aufhebung des sog „Auslandsbeurkundungserlasses“ klar für die Innentheorie ausgesprochen, wenn er feststellt, der Missbrauchstatbestand des § 22 BAO konkretisiere die wirtschaftliche Betrachtungsweise nach § 21 BAO. Wenn der maßgebende Abgabentatbestand aber nicht einen wirtschaftlichen Vorgang der Abgabe unterziehe, sondern zB die gewählte Rechtsform, so sei ein Blick durch diese Rechtsform auf die dahinterliegenden Vorgänge nicht zulässig.

Der VwGH judiziert etwas anders als der VfGH und nähert sich vielfach – ohne sich mit den wissenschaftlichen Abgrenzungskriterien grundsätzlich auseinanderzusetzen – der Außentheorie: Danach ist § 22 BAO anwendbar, wenn

- ein ungewöhnlicher Weg
- ohne wirtschaftliche oder sonstige Gründe beschritten wird, der
- ohne das Ziel der Steuerersparnis unverständlich wäre.

Somit ist lt VwGH ein Missbrauch dann gegeben, wenn ein ungewöhnlicher Weg nur zum Zwecke der Steuerersparnis gewählt wird.

So wird nach Rsp des VwGH, zB 20.5.2010, 2006/15/0005, als Missbrauch eine rechtliche Gestaltung angesehen, die im Hinblick auf ihre wirtschaftliche Zielsetzung unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet. Dabei ist zu untersuchen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den steuersparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerersparnis einfach unverständlich wäre.²³ Für die Beurteilung einer Gestaltung als Missbrauch kommt es nicht darauf an, ob der Tatbestand der anzuwendenden Rechtsnormen stärker oder weniger stark an das Zivilrecht anknüpft. So VwGH 25.9.2002, 97/13/0175:

Grundsätzlich ist der Steuerpflichtige nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass er die geringste Steuerbelastung erzielt.

Wird somit aus mehreren Wegen ein Weg gewählt, der sich eines steuergesetzlichen Vorteils bedient, kann darin jedenfalls kein Missbrauch erkannt werden. Es ist aus der oben zitierten Entscheidung auch die Ableitung zulässig, dass die Anwendung eines Gesetzes oder einer gesetzlich vorgesehenen Möglichkeit per se nicht bereits missbräuchlich sein kann.

21 *Gassner*, Der Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht – Änderung der Rsp? ÖStZ 1981, 264.

22 VfGH V 14/80 ÖStZB 1980, 190.

23 VwGH 29.11.2006, 2003/13/0026; in diesem Sinne *Bruckner*, persaldo 1/2011, 29.

1.2. Grenzen der Rechtsformgestaltung durch wirtschaftliche Betrachtungsweise

Im Zusammenhang mit Verkehrsteuern sei auf das ergangene Judikat des VwGH vom 5.4.2011 hingewiesen. Es geht um den Verdacht eines Missbrauchs bei Abtretung von 99 % der Geschäftsanteile unter gleichzeitiger Übertragung des verbliebenen Geschäftsanteils von 1 % ins wirtschaftliche Eigentum, verbunden mit Abschluss einer diesbezüglichen Treuhandvereinbarung zur Vermeidung des Anteilsvereinigungstatbestands im Sinne des § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG.²⁴ Der VwGH bestätigte die Rechtsansicht der UFS und sah in der vorergehenden Konstellation einen unüblichen Weg und damit einen steuerlichen Umgehungstatbestand.²⁵

Abgesehen von diesen letztlich steuerlichen Gründen ist es bei jeder Beratung bzw Gestaltung geboten, auch alle außersteuerlichen Faktoren zu prüfen, wie zB²⁶

- Fragen aus dem persönlichen Bereich der Gesellschafter und ihrer Familien;
- betriebswirtschaftliche Fragen der Unternehmensorganisation, Qualität des Rechnungswesens, Organe, Entscheidungen, Gewinnverwendung etc;
- gesellschaftsrechtliche Fragen der Führung, Entscheidungsbildung, Entnahmemöglichkeit bzw Haftung;
- gewerberechtliche Fragen im Zusammenhang mit dem vielfach notwendigen befugten gewerberechtlichen Stellvertreter;
- pensionsrechtliche Fragen über Versicherungspflicht bzw möglichen Pensionsbezug;
- mietrechtliche Fragen insb bei Unternehmerwechsel und Übergang von Mietrechten;
- insolvenzrechtliche Fragen im Zusammenhang mit einer Überschuldung bzw einer möglichen Organhaftung;
- Wettbewerbsfragen: Veröffentlichung, Marktauftritt, Gläubigerposition, Kaufpreis (Vorteil/Begehrt des Erwerbers).

Im Ergebnis wird, wenn immer es (auch) außersteuerliche Gründe gibt, ein Missbrauch ausscheiden. Gibt es – ausnahmsweise – keinerlei außersteuerliche Gründe, kommt ein Missbrauch nur dann infrage, wenn es sich um einen außergewöhnlichen (nicht also einen üblichen) Weg handelt.

Aus all diesen Überlegungen ergibt sich zu § 22 BAO (Missbrauch der Gestaltungsformen) die dringende Empfehlung, insb auch bei der Rechtsformgestaltung nicht nur die Steuerbelastung, sondern vor allem auch die außersteuerlichen Überlegungen zu sehen und allenfalls auch – zB in einer Präambel zu einem Vertrag oder in Begleitbriefen – zu dokumentieren.

24 VwGH 5.4.2011, 2010/16/0168.

25 Dazu Erlass BMF, BMF-010206/0149-VI/5/2011, der unter „normalen“ Umständen keinen Missbrauchstatbestand bei Treuhandlösungen annimmt.

26 Vgl *Bertil/Faltinger/Rabel*, Rechtsformwahl und Steuerreform, FJ 1990, 21, 50.