

Rechtsformwahl nach der ökosozialen Steuerreform

Sabine Kanduth-Kristen

1. Für die Rechtsformwahl relevante Änderungen durch das Ökosoziale Steuerreformgesetz 2022

Das Ökosoziale Steuerreformgesetz 2022 Teil I (ÖkoStRefG 2022)¹ ändert die steuerlichen Rahmenbedingungen für die Rechtsformwahl und bringt für die Besteuerung von **Personenunternehmen** (Einzelunternehmen und Personengesellschaften) ab 2022 eine Anhebung des Gewinnfreibetrags gem § 10 EStG von 13 % auf 15 % für Gewinne bis € 30.000. Dies führt zu einer Erhöhung des Gewinnfreibetrags um max € 600 (bei Gewinnen von mindestens € 30.000 und darüber).

Zudem wird der Einkommensteuertarif in Etappen gesenkt. Mit 1.7.2022 wird der Grenzsteuersatz von 35 % auf 30 % reduziert, wobei die Senkung erst ab der Veranlagung 2023 (bzw für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31.12.2022 enden) gilt und für 2022 ein „Mischsatz“ von 32,5 % zur Anwendung kommt. Der Grenzsteuersatz von 42 % wird mit 1.7.2023 auf 40 % gesenkt. Auch in diesem Fall gilt dies erst ab der Veranlagung 2024 (bzw für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31.12.2023 enden), für 2023 kommt ein „Mischsatz“ von 41 % zur Anwendung.² Die vollen Wirkungen der Tarifreform entfalten sich daher erst ab 2024. Die Grenzsteuersätze stellen sich in den Jahren 2022 bis 2024 ff wie folgt dar:

Grenzsteuersätze	2022	2023	ab 2024 ff
für die ersten € 11.000	0 %	0 %	0 %
für Einkommensteile über € 11.000 bis € 18.000	20 %	20 %	20 %
für Einkommensteile über € 18.000 bis € 31.000	32,5 %	30 %	30 %
für Einkommensteile über € 31.000 bis € 60.000	42 %	41 %	40 %
für Einkommensteile über € 60.000 bis € 90.000	48 %	48 %	48 %
für Einkommensteile über € 90.000	50 %	50 %	50 %
für Einkommensteile über € 1 Mio	55 %	55 %	55 %

Tabelle 1: Einkommensteuertarif – Grenzsteuersätze 2022 bis 2024 ff

Für die Besteuerung von **Körperschaften** sieht das ÖkoStRefG 2022 Teil I eine Senkung des Körperschaftsteuertarifs ab der Veranlagung 2023 auf 24 % und ab der Veranlagung 2024 auf 23 % vor.³ Die (kombinierte) Ausschüttungsbelastung bestehend aus Körperschaftsteuer (KSt) und Kapitalertragsteuer (KESt) sinkt damit 2023 auf 44,9 % und ab 2024 auf 44,175 %.

Steuersatz/Steuerbelastung	2022	2023	ab 2024 ff
Thesaurierung (KSt)	25 %	24 %	23 %
Ausschüttung an natürliche Personen (KSt + KESt)	45,625 %	44,9 %	44,175 %

Tabelle 2: Körperschaftsteuer/KESt – Steuersätze bzw Gesamtbelastung 2022 bis 2024 ff

¹ BGBl I 2022/10.

² Zu den Übergangsbestimmungen siehe § 124b Z 390 und Z 391.

³ Zur Übergangsregelung für abweichende Wirtschaftsjahre siehe § 26c Z 85 KStG.

Der gem § 11 EStG für nach dem 31.12.2022 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter geltende **Investitionsfreibetrag (IFB)** ist rechtsformneutral ausgestaltet und kann von natürlichen und juristischen Personen in Anspruch genommen werden. Der bei natürlichen Personen mögliche investitionsbedingte Gewinnfreibetrag und der IFB schließen sich allerdings gegenseitig aus.⁴

Diese Änderungen werden in den nachfolgenden Berechnungen zur Ermittlung der Auswirkungen der ökosozialen Steuerreform auf die Rechtsformwahl⁵ aus steuerlicher Sicht nach der ab 2024 geltenden Rechtslage berücksichtigt. Die weiteren tariflichen Änderungen (Familienbonus Plus, Verkehrsabsetzbetrag, Pensionistenabsetzbetrag, Kindermehrbetrag und Negativsteuer) berühren die persönliche oder außerbetriebliche Sphäre und werden daher ausgeblendet. Im Fokus steht die laufende Besteuerung, die Gründungsbesteuerung sowie die finale Besteuerung bei Einstellung der betrieblichen Tätigkeit bleiben außer Betracht.

2. Besteuerung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften de lege lata im Überblick

Die nachfolgende Tabelle stellt die wesentlichsten Besteuerungsmerkmale von betrieblich tätigen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften vergleichend dar:

	Personen- unternehmen	Kapitalgesellschaft
Einkunftsart (betriebliche Tätigkeit)	Land- und Forstwirtschaft, selbständige Arbeit, Gewerbebetrieb.	Gewerbebetrieb.
Gewinnermittlungsart	Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gem § 4 Abs 3 EStG bzw Pauschalierung gem § 17 EStG, BV-Vergleich ⁶ gem § 4 Abs 1 EStG, BV-Vergleich gem § 5 EStG.	BV-Vergleich gem § 5 EStG.
Steuerbelastung des thesaurierten Gewinnes	0 % bis 55 % (55 % befristet bis 2025).	25 % KSt (2022), 24 % KSt (2023), 23 % KSt (2024).
Steuerbelastung des ausgeschütteten Gewinnes	0 % bis 55 % (55 % befristet bis 2025).	45,625 % (KSt+KESt 2022), 44,900 % (2023), 44,175 % (2024).
Progressionswirkung (auf andere Einkünfte auf Ebene der natürlichen Person)	Gewinne fließen in den Gesamtbetrag der Einkünfte ein.	Keine Progressionswirkung bei KESt-Endbesteuerung.

⁴ Zu Vorteilhaftigkeitsüberlegungen vgl *Petutschnig/Renelt*, Ein neuer (Öko-)Investitionsfreibetrag ante portas, taxlex 2022, 14.

⁵ Zu den Auswirkungen der Steuerreform 2015/2016 auf die Rechtsformwahl aus steuerlicher Sicht siehe *Novosei*, Die Auswirkungen der Steuerreform 2015/2016 auf die steuerliche Rechtsformwahl in Österreich, taxlex 2015, 225 und *Kanduth-Kristen*, Optimale Höhe von Geschäftsführerbezügen und Vorteilhaftigkeitsvergleich zwischen Einzelunternehmen und Ein-Personen-GmbH, taxlex 2015, 230. Zur Rechtsformwahl für Freiberufler siehe *Oberkleiner/Brunner/Sulz*, Rechtsformgestaltung für Freiberufler, AnwBl 2021, 196.

⁶ BV-Vergleich = Betriebsvermögensvergleich.

	Personen- unternehmen	Kapitalgesellschaft
Verlustausgleich	Auf Ebene des Einzelunternehmers/des Mitunternehmers (Personengesellschafters) mit und aus anderen Einkünften möglich. Einschränkung gem § 23a EStG bei kapitalistischen Mitunternehmern.	Auf Ebene der Gesellschaft; kein Verlustausgleich auf Gesellschafterebene (Sonderfall: Gruppenbesteuerung).
Verlustvortrag ⁷	Auf Ebene des Einzelunternehmers/des Mitunternehmers. Übertragung im Erbfall, sofern das verlustverursachende Vermögen auf den/die Erben übergeht.	Auf Ebene der Gesellschaft; 75 % Verlustvortragsgrenze; Untergang bei „Mantelkauf“; Verfall noch vorhandener Verlustvorträge am Ende einer Liquidation.
Leistungsbeziehungen (Gesellschafter an Gesellschaft): Arbeitsverträge Mietverträge Darlehensverträge	Keine Betriebsausgabe, sondern Gewinn(-vorab); Erfassung im Rahmen des Gewinnanteils des Gesellschafters. Ausnahme: Leistungsbeziehungen zwischen einem Betrieb des Gesellschafters und der Gesellschaft.	Betriebsausgabe auf Ebene der Gesellschaft (bei Fremdüblichkeit), auf Ebene des Gesellschafters iRd jeweiligen Einkunftsart (nsA, KV, VuV oder betriebliche Einkünfte gem §§ 21 bis 23 EStG) zu erfassen. ⁸
Pensionsrückstellung/ Abfertigungsrückstellung für mitarbeitende Gesellschafter	Keine Betriebsausgabe.	Betriebsausgabe bei Fremdüblichkeit.
Behandlung von Wirtschaftsgütern (WG) des Gesellschafters, die von der Gesellschaft betrieblich genutzt werden	Von einer Mitunternehmerschaft (PersG) genutzte Wirtschaftsgüter des Gesellschafters gehören zu dessen Sonderbetriebsvermögen. Stille Reserven sind steuerhängig, Investitionsbegünstigungen sind möglich, zB § 10, § 11 (ab 2023) und § 12 EStG.	Von der KapG genutzte (private) Wirtschaftsgüter des Gesellschafters gehören zu dessen Privatvermögen. Stille Reserven sind nicht nach den Regeln für Betriebsvermögen steuerhängig. Es greifen die Regelungen für den außerbetrieblichen Bereich (§§ 27, 29 iVm 30 und 31 EStG). Investitionsbegünstigungen sind nicht möglich.

⁷ Der zeitlich begrenzte Verlustrücktrag (siehe § 124b Z 355 EStG und § 26c Z 76 KStG) wird nicht näher behandelt.

⁸ Abkürzungen: nsA = Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem § 25 EStG; KV = Einkünfte aus Kapitalvermögen gem § 27 EStG; VuV = Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem § 28 EStG.

	Personen- unternehmen	Kapitalgesellschaft
Fremdfinanzierung der Beteiligungsanschaffung durch eine natürliche Person	Fremdkapitalzinsen sind als Sonderbetriebsausgabe abzugsfähig.	Fremdkapitalzinsen sind laufend nicht abzugsfähig (Zusammenhang mit endbesteuerten Einkünften [Dividenden]).
Investitionsbegünstigungen	Gewinnfreibetrag (GFB) gem § 10 EStG; Übertragung stiller Reserven gem § 12 EStG. IFB gem § 11 EStG (ab 2023).	Kein GFB; keine Übertragung stiller Reserven; IFB gem § 11 EStG (ab 2023) ist auch für KapG möglich.
Sachliche Steuerbefreiungen	Diese wirken auf Ebene des Einzelunternehmers/Gesellschafters.	Diese wirken nur auf Ebene der Gesellschaft, bei Ausschüttung an natürliche Personen fällt KESt an.
Veräußerungs- und -aufgabevorgänge	Begünstigungen möglich (§ 24 iVm § 37 EStG).	Keine tariflichen Begünstigungen auf Gesellschaftsebene; Liquidation: § 19 KStG. Bei Veräußerung des Anteils durch natürliche Personen: §§ 27 iVm 27a EStG.
Veräußerungsverluste aus Beteiligungen (Gesellschafter = natürliche Person)	Verluste aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils sind ausgleichs- und vortragsfähig.	Verluste aus Beteiligungsveräußerungen sind im Privatvermögen nur eingeschränkt ausgleichsfähig (§ 27 Abs 8 und § 6 Z 2 lit c EStG).
Unternehmenskauf/ Anteilskauf	„Step up“ – Anschaffungskosten sind absetzbar; derivativer Firmenwert.	Keine Absetzung der Anschaffungskosten, keine Aktivierung eines Firmenwerts.

Tabelle 3: Besteuerung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften im Überblick

3. Tarifvergleich nach der Rechtslage ab 2024

In einem ersten Schritt lässt sich die Ertragsteuerbelastung eines Einzelunternehmens und einer Kapitalgesellschaft in einem **reinen Tarifvergleich** in Abhängigkeit von Gewinnthesaurierung und Gewinnausschüttung (Vollausschüttung) gegenüberstellen und mit der Ertragsteuerbelastung bis 2021 vergleichen. Die Darstellung bezieht sich vereinfachend auf eine Ein-Perioden-Betrachtung (ohne Berücksichtigung der Steuerbelastung aus etwaigen späteren Gewinnausschüttungen oder einer allfälligen Nachversteuerung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrags). Zudem wird für die Einkommensteuerberechnung angenommen, dass der Einzelunternehmer keine anderen Einkünfte erzielt. Ausgangspunkt der Berechnungen ist ein rechtsformunabhängig ident angesetzter Gewinn vor Steuern. Bei Einzelunternehmen wird dieser Gewinn in der Folge durch den Grundfreibetrag bzw den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag reduziert.

3.1. Steuerbelastung bei Gewinnthesaurierung

Steuerbelastung einer **Kapitalgesellschaft** bei Gewinnthesaurierung (unabhängig von der Anzahl der Gesellschafter und der Höhe ihrer sonstigen Einkünfte):⁹

Bezugszeitraum	geltende Rechtslage (bis 2022)		ab 2024	
	Variante 1	Variante 2	Variante 1	Variante 2
Gewinn	100.000	300.000	100.000	300.000
KSt (25 %/23 % ab 2024)	-25.000	-75.000	-23.000	-69.000
Gewinn nach KSt	75.000	225.000	77.000	231.000
KSt-Belastung	25.000	75.000	23.000	69.000
Steuerbelastung in %	25,00 %	25,00 %	23,00 %	23,00 %

Tabelle 4: Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften bei Thesaurierung

Anmerkung: Zu beachten ist die latente Kapitalertragsteuerbelastung des thesaurierten Gewinnes. Im Falle der späteren Ausschüttung bzw spätestens im Falle der Liquidation wird die KEST iHv 27,5 % fällig. Die **Körperschaftsteuerentlastung** 2024 gegenüber 2022 beträgt bei € 100.000 Gewinn **€ 2.000** und bei € 300.000 Gewinn **€ 6.000**.

Steuerbelastung eines **Einzelunternehmers**, der keine anderen zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte erzielt (mit **Grundfreibetrag** [GrundFB] gem § 10 EStG):¹⁰

Bezugszeitraum	geltende Rechtslage (bis 2021)		ab 2024	
	Variante 1	Variante 2	Variante 1	Variante 2
Gewinn	100.000	300.000	100.000	300.000
abzüglich Grundfreibetrag	- 3.900	- - 3.900	- 4.500	- 4.500
Basis ESt	96.100	296.100	95.500	295.500
ESt laut Tarif inkl GrundFB	35.580	135.580	34.050	134.050
Steuerbelastung in % bezogen auf Gewinn vor GFB	35,58 %	45,19 %	34,05 %	44,68 %

Tabelle 5: Steuerbelastung von Einzelunternehmen mit Grundfreibetrag

Anmerkung: Für die Steuerberechnung ab 2024 ist der erhöhte Grundfreibetrag (+ € 600) und die Absenkung der ESt-Sätze im „Vollausbau“ berücksichtigt. Die Senkung des Grenzsteuersatzes von 35 % auf 30 % bringt für die angegebenen Gewinnbeträge eine (in absoluten Beträgen konstante) Entlastung von € 650 (€ 13.000 × 5 %), die Absenkung von 42 % auf 40 % vermindert die Steuerbelastung um € 580 (€ 29.000 × 2 %), jeweils gerechnet für die gesamte Tarifstufe. Die **Entlastung** von **€ 1.530** (ab 2024 im Vergleich zur geltenden Rechtslage) ergibt sich unter Berücksichtigung der Steuerentlastung durch die Anhebung des Grundfreibetrags (€ 600 × 50 %).

In der dargestellten Konstellation ist die thesaurierende Kapitalgesellschaft jeweils geringer besteuert. Unter den gewählten Prämissen würde sich bei Gewinnen iHv € 51.225

⁹ Ab 2024: Absenkung des KSt-Satzes gem ÖkoStRefG 2022 Teil I.

¹⁰ Ab 2022: Anhebung des Grundfreibetrags; ab 2024: Absenkung des ESt-Satzes gem ÖkoStRefG 2022 Teil I.

Rechtsformwahl nach der ökosozialen Steuerreform

(bis 2021) bzw € 52.355 (ab 2024) eine idente Steuerbelastung für Einzelunternehmen und Kapitalgesellschaften ergeben. Bei Überschreiten dieser Gewinnbeträge greift die Vorteilhaftigkeit der Thesaurierungsbegünstigung zugunsten von Kapitalgesellschaften. Zu beachten ist allerdings die latente KEST-Belastung für die nicht ausgeschütteten Gewinne. Auch bei Ansatz des investitionsbedingten Gewinnfreibetrags (invGFB) liegt die Steuerbelastung eines Einzelunternehmens für die angegebenen Gewinnbeträge über jener einer thesaurierenden Kapitalgesellschaft:

Bezugszeitraum	geltende Rechtslage (bis 2021)		ab 2024	
	Variante 1	Variante 2	Variante 1	Variante 2
Gewinn	100.000	300.000	100.000	300.000
abzüglich GFB	- 13.000	- 31.500	- 13.600	- 32.100
Basis ESt	87.000	268.500	86.400	267.900
ESt laut Tarif inkl invGFB	31.090	121.780	29.572	120.250
Steuerbelastung in % bezogen auf Gewinn vor GFB	31,09 %	40,59 %	29,57 %	40,08 %
Investitionserfordernis	9.100	27.600	9.100	27.600

Tabelle 6: Steuerbelastung von Einzelunternehmen mit investitionsbedingtem Gewinnfreibetrag

Mit Ansatz des investitionsbedingten Gewinnfreibetrags würde sich im Tarifvergleich bei Gewinnen iHv € 61.265 (bis 2021) bzw € 62.200 (ab 2024) eine idente Steuerbelastung für Einzelunternehmen und Kapitalgesellschaften ergeben. Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag hat daher in dieser Konstellation nur marginale Auswirkung auf die Gewinnhöhe, bis zu der ein Einzelunternehmen gegenüber einer Kapitalgesellschaft ertragsteuerlich geringer belastet ist.

Die nachfolgenden Grafiken stellen die Steuerbelastung von Kapitalgesellschaft und Einzelunternehmen abhängig von der Gewinnhöhe für den Fall der Thesaurierung dar.

Tarifvergleich 2021: Thesaurierung

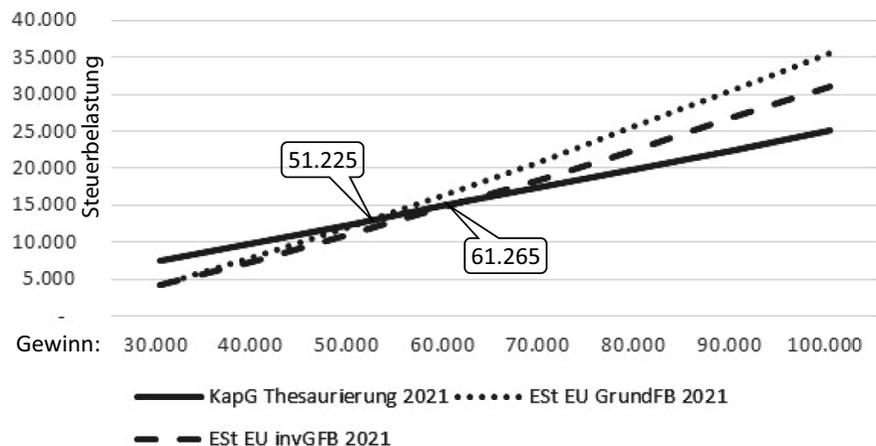


Abbildung 1: Steuerbelastung 2021 bei Thesaurierung im Vergleich

Tarifvergleich 2024: Thesaurierung

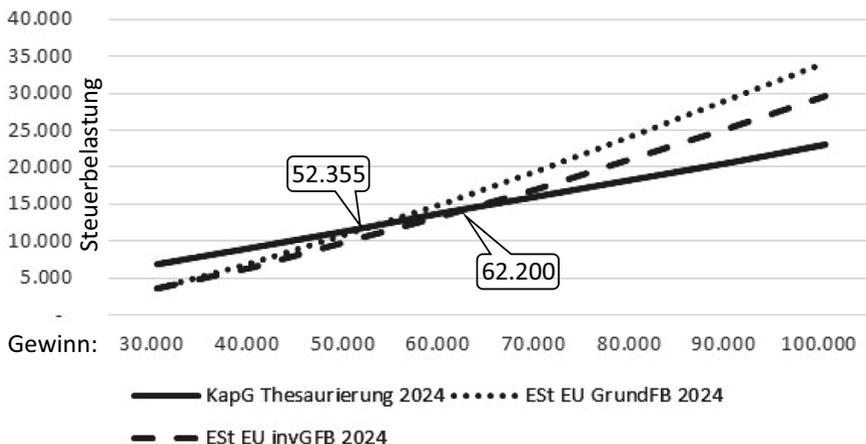


Abbildung 2: Steuerbelastung 2024 bei Thesaurierung im Vergleich

Während die durch das ÖkoStRefG 2022 Teil I vorgenommene Tarifreform natürliche Personen maximal mit € 1.230 (max € 650 durch die Tarifsenkung auf 30 % und max € 580 durch die Tarifsenkung auf 40 %) entlastet und erst für Einkommen ab € 60.000 voll wirkt, führt die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes zu einer mit zunehmenden Gewinnen steigenden absoluten Steuerentlastung. Zur tariflichen Entlastung tritt bei natürlichen Personen die Entlastung durch die Anhebung des Grundfreibetrags (Verminderung der Einkommensteuerbemessungsgrundlage um maximal € 600) hinzu. Die Entlastung in den unteren Tarifstufen samt Anhebung des Grundfreibetrags führt zu einer marginalen Verschiebung der Vorteilhaftigkeit bei Gewinnthesaurierung zugunsten von Einzelunternehmen.

3.2. Steuerbelastung bei Vollausschüttung

Steuerbelastung einer **Kapitalgesellschaft** bei Vollausschüttung ohne Regelbesteuerungsoption (unabhängig von der Anzahl der Gesellschafter und der Höhe ihrer sonstigen Einkünfte):

Bezugszeitraum	geltende Rechtslage (bis 2022)		ab 2024	
	Variante 1	Variante 2	Variante 1	Variante 2
Gewinn	300.000	800.000	300.000	800.000
KSt (25 %/23 % ab 2024)	- 75.000	- 200.000	- 69.000	- 184.000
Gewinn nach KSt	225.000	600.000	231.000	616.000
KSt (27,5 %)	- 61.875	- 165.000	- 63.525	- 169.400
Nettoausschüttung	163.125	435.000	167.475	446.600
Gesamtbelastung	136.875	365.000	132.525	353.400
Steuerbelastung in %	45,63 %	45,63 %	44,18 %	44,18 %

Tabelle 7: Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften bei Vollausschüttung

Rechtsformwahl nach der ökosozialen Steuerreform

Anmerkung: Sollten die Gesellschafter keine anderen Einkünfte beziehen, könnte ein Antrag auf Regelbesteuerung für die Dividende vorteilhaft sein. Bei Ansatz der KEST ist die relative Gesamtsteuerbelastung unabhängig von der Gewinnhöhe. Die **Entlastung** 2024 gegenüber 2022 in Bezug auf die Körperschaftsteuer wird bei Vollausschüttung durch die infolge der Absenkung der KSt erhöhte Bemessungsgrundlage für die KEST teilweise rückgängig gemacht.

Steuerbelastung eines **Einzelunternehmers**, der keine anderen zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte erzielt (mit **Grundfreibetrag** gem § 10 EStG):

Bezugszeitraum	geltende Rechtslage (bis 2021)		ab 2024	
	Variante 1	Variante 2	Variante 1	Variante 2
Gewinn	300.000	800.000	300.000	800.000
abzüglich Grundfreibetrag	- 3.900	- 3.900	- 4.500	- 4.500
Basis ESt	296.100	796.100	295.500	795.500
ESt laut Tarif inkl GrundFB	135.580	385.580	134.050	384.050
Steuerbelastung in % bezogen auf Gewinn vor GFB	45,19 %	48,20 %	44,68 %	48,01 %

Tabelle 8: Steuerbelastung von Einzelunternehmen mit Grundfreibetrag

In der dargestellten Konstellation zeigt sich eine geringere Ertragsteuerbelastung eines Einzelunternehmens im Verhältnis zu einer voll ausschüttenden Kapitalgesellschaft für Gewinne bis € 329.600 (bis 2021) bzw € 273.820 (ab 2024). Die ökosoziale Steuerreform hat daher die Vorteilhaftigkeit zugunsten von Kapitalgesellschaften verlagert. Bei Überschreiten dieser Gewinnbeträge liegt die Ertragsteuerbelastung (KSt + KEST) von Kapitalgesellschaften unter jener von Einzelunternehmen.

Der Ansatz des **investitionsbedingten Gewinnfreibetrags** führt zu folgender Ertragsteuerbelastung von Einzelunternehmen:

Bezugszeitraum	geltende Rechtslage (bis 2021)		ab 2024	
	Variante 1	Variante 2	Variante 1	Variante 2
Gewinn	300.000	800.000	300.000	800.000
abzüglich GFB	- 31.500	- 45.350	- 32.100	- 45.950
Basis ESt	268.500	754.650	267.900	754.050
ESt laut Tarif inkl invGFB	121.780	364.855	120.250	363.325
Steuerbelastung in % bezogen auf Gewinn vor GFB	40,59 %	45,61 %	40,08 %	45,42 %
Investitionserfordernis	27.600	41.450	27.600	41.450

Tabelle 9: Steuerbelastung von Einzelunternehmen mit investitionsbedingtem Gewinnfreibetrag

Mit Ansatz des investitionsbedingten Gewinnfreibetrags würde sich bei Gewinnen iHv € 803.315 (bis 2021) bzw € 629.610 (ab 2024) eine idente Steuerbelastung für Einzelunternehmen und Kapitalgesellschaften ergeben. Der investitionsbedingte Gewinnfrei-

betrag wirkt sich somit maßgeblich auf die Gewinnhöhe aus, bis zu der ein Einzelunternehmen gegenüber einer Kapitalgesellschaft ertragsteuerlich geringer belastet ist. Die ökosoziale Steuerreform hat allerdings die Vorteilhaftigkeit zugunsten von Kapitalgesellschaften verschoben.

Zudem ist ab 2024 zu bedenken, dass bei Einzelunternehmen in Bezug auf durchgeführte Investitionen eine Abwägung zwischen Inanspruchnahme des investitionsbedingten Gewinnfreibetrags und des IFB vorzunehmen ist, da sich diese Instrumente in Bezug auf dasselbe Wirtschaftsgut gegenseitig ausschließen.¹¹ Der IFB steht aber auch Kapitalgesellschaften zu, sodass sich hieraus kein Vorteil für Einzelunternehmen ergibt. Die Vorteilhaftigkeitsüberlegungen unterstellen daher, dass in Wirtschaftsgüter investiert wird, für die ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag, aber kein Investitionsfreibetrag geltend gemacht werden kann. Dies trifft zB für Wertpapiere zu.¹² Zudem unterstellt der Vorteilhaftigkeitsvergleich, dass jährlich Investitionen stattfinden, die zur Deckung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrags bis zu € 41.450 betragen müssen.

Bei Personengesellschaften lässt sich durch die Verteilung des Gewinnes auf mehrere Gesellschafter im Zusammenwirken mit dem progressiven Einkommensteuertarif ein Splittingeffekt erzielen. Bei Kapitalgesellschaften ist die Gesamtsteuerbelastung – ohne Regelbesteuerungsoption für Ausschüttungen auf Gesellschafterebene – unabhängig von der Anzahl der Gesellschafter.

Die nachfolgenden Grafiken stellen die Steuerbelastung abhängig von der Gewinnhöhe für den Fall der **Vollausschüttung** dar. Bei Ansatz des **Grundfreibetrags** im Einzelunternehmen ergibt sich folgendes Bild:

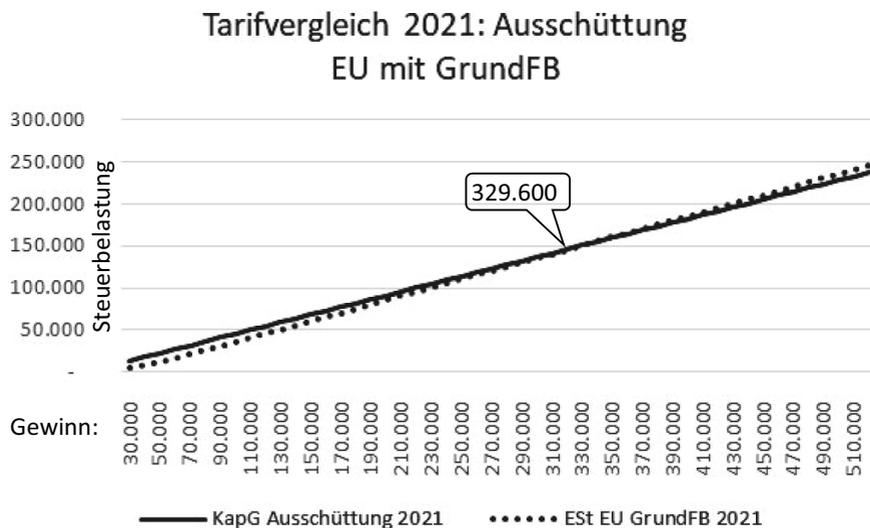


Abbildung 3: Steuerbelastung 2021 bei Vollausschüttung/EU mit GrundFB

¹¹ Vgl dazu *Petutschnig/Renelt*, taxlex 2022, 14 ff.

¹² Weiters sind insb Gebäude vom IFB nicht erfasst.

Tarifvergleich 2024: Ausschüttung EU mit GrundFB

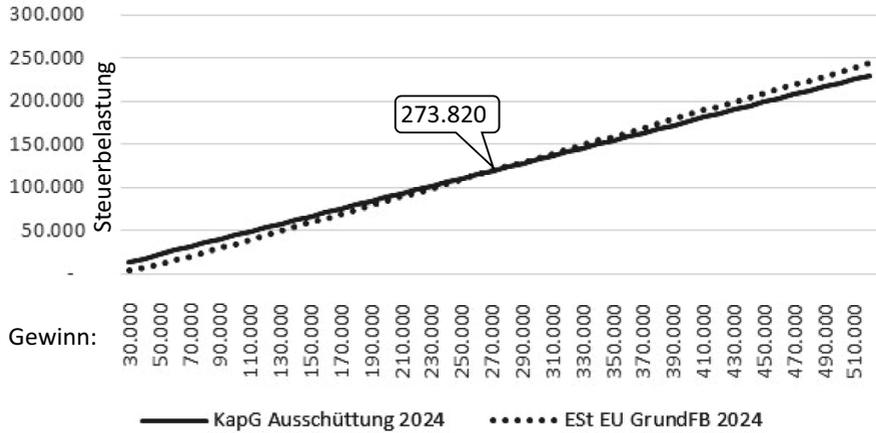


Abbildung 4: Steuerbelastung 2024 bei Vollausschüttung/EU mit GrundFB

Bei Ansatz des **investitionsbedingten Gewinnfreibetrags** zeigt sich Folgendes:

Tarifvergleich 2021: Ausschüttung EU mit invGFB

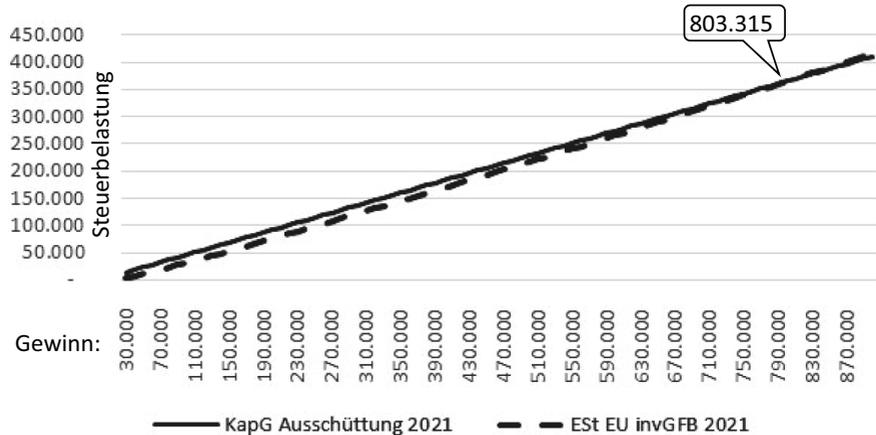


Abbildung 5: Steuerbelastung 2021 bei Vollausschüttung/EU mit invGFB