

Arbeitsgemeinschaft Vertragsgestaltung

Masterstudium „Wirtschaft und Recht für TechnikerInnen“ und Bachelorstudium Wirtschaftsrecht

**WP/StB Hon.-Prof. Mag. Dr. Josef SCHLAGER
WP/StB Mag. Stephan SCHLAGER**

**Ausgewählte Bereiche aus Steuern, Rechnungswesen
und Sozialversicherung**

 HON. PROF. MAG. DR.
JOSEF SCHLAGER

1

Gliederung (1)

- Was zeichnet das Steuerrecht und Sozialversicherungsrecht in der Praxis aus
- Steuerberatung
- Steuercontrolling, -gestaltung, -politik, -planung
- Instrumente zur Absicherung von steuerlichen Vertragsgestaltungen
- Bausteine der Steueroptimierung
- Einkommensteuertarif
- Gewinnfreibetrag (GFB)
- Ertragssteuern EU/PG
- Gesamtsteuerbelastung Kapitalgesellschaften
- Laufende Besteuerung von Kapitalgesellschaften
- Gewinnermittlungsarten

 HON. PROF. MAG. DR.
JOSEF SCHLAGER

2

Gliederung (2)

- Verluste in ESt/KöSt
- ESt/KöSt-Vorauszahlungen
- Umsatzsteuer
- Rechtsformen
- Probleme bei Rechtsformwahlen
- Entscheidungskriterien für Rechtsformwahlen
- Entscheidungskriterien für Rechtsformwechsel
- Publizität im Firmenbuch von kleinen Kapitalgesellschaften
- Verträge unter nahen Angehörigen
- Vergleich Einzelunternehmen und GmbH

Gliederung (3)

- Neugründungsförderungsgesetz (NeuFÖG)
- Rechtsformübergang durch Umgründungssteuerrecht
- Dienstvertrag – freier Dienstvertrag – neue Selbständige – Werkvertrag
- Mehrfachversicherung
- GPLA-Prüfung
- Literaturverzeichnis
- Anhang:
§§ 1299 f ABGB; Definition Dienstnehmer, freier Dienstnehmer, neuer Selbständiger, Werkvertrag; Steueranekdoten
- Beispiele

Was zeichnet das Steuerrecht und Sozialversicherungsrecht in der Praxis aus (1)

- Steuerartenvielfalt (Ertragsteuern, Umsatzsteuer, Verkehrssteuern – Gesellschaftsteuer (bis 31.12.2015), Gebühren, Grunderwerbsteuer, Erbschafts- und Schenkungssteuer seit 1.8.2008 nicht mehr erhoben (aber Meldeverpflichtung))
- verschiedene Sozialversicherungsanstalten, Beitragsgrundlagen und Beitragssätze
- Höhe der Steuerbelastung und Sozialversicherung, Liquiditäts- und Vermögenswirkungen; Standortabhängigkeit
- Laufende Änderungen durch Gesetz, Rechtsprechung und (Wartungs-) Erlasse – Achtung bei Literaturverwendung
- Unterschiedliche Behandlung von Vorgängen, mit denen der gleiche wirtschaftliche Zweck erreicht werden kann
- Rechtsformabhängigkeit – unterschiedliche Steuerwirkungen und Gestaltungserfordernisse bei Gewinn- und Verlustsituationen

Was zeichnet das Steuerrecht und Sozialversicherungsrecht in der Praxis aus (2)

- Wirtschaftliche Betrachtungsweise (§ 21 Bundesabgabenordnung, BAO); durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann eine Abgabepflicht nicht umgangen werden (§ 22 BAO); EuGH: „Künstliche Konstruktionen“; Scheingeschäfte sind für Abgabenerhebung ohne Bedeutung (§ 23 BAO)
- Überprüfung der Steuererklärung (Vor- und Nachbescheidskontrollen, Aussenprüfung, GPLA-Prüfung)
- Steuerrecht ist stark rechtsmittelanfällig
- Lange Dauer von Rechtsmitteln im Instanzenzug (Finanzgericht, Höchstgerichte VwGH, VfGH, EuGH)
- Auskünfte/Ruling (§ 118 BAO); Treu- und Glauben-Auskünfte
- Tax Compliance (aggressive Steuerplanung → BEPS = Base Erosion and Profit Shifting); Horizontal Monitoring (begleitende Kontrolle)

Was zeichnet das Steuerrecht und Sozialversicherungsrecht in der Praxis aus (3)

- Besonderheiten in den einzelnen Lebensphasen eines Unternehmens
- Besondere Mitwirkungspflichten und Offenlegungspflichten
- Rechtzeitige Beiziehung von befugten Vertretern (Steuerberater, Rechtsanwälte, Notare) in der Planungsphase; Planungssicherung; flexible Vertragsgestaltung, flexible Planung
- Planungssicherheit zu schaffen wäre Aufgabe des Gesetzgebers
- Notwendigkeit, den jeweiligen Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen und Gesetzestexte, Richtlinien und Kommentare heranzuziehen

Wirtschaftstreuhandberuf

- WTBG – Wirtschaftstreuhandberufsgesetz (BGBl. I 58/1999)
- § 1 Wirtschaftstreuhandberufe sind freie Berufe:
 1. Wirtschaftsprüfer (WP)
 2. Buchprüfer (BP) (2005 in WP übergeführt)
 3. Steuerberater (StB)
 4. ~~Selbständige Buchhalter (SBH)~~ (seit 1.1.2013 sind SBH nun Bibu bei der WKO)
- Kammerorganisation §§ 145 ff WTBG
- Rechtsberatung nur soweit mit WT-Leistungen zusammenhängt
- Beraterkooperation: national/international

Idealvorstellungen für freien Beruf des WT

- Unabhängigkeit
- Eigenverantwortlichkeit
- Wirtschaftliche Selbständigkeit
- Weisungsfrei und eigenes Risiko
- Gewissenhaftigkeit (Sorgfalt)
- Sachgerechte Berufsausübung
- Verschwiegenheitspflicht (Berufsgeheimnis) → Aushebelung durch Antigeldwäschebestimmungen
- Berufswürdiges Verhalten (Freigabe des Werbeverbotes, Honorargrundsätze, Beziehung zu Kollegen)
- Absicherung im WTBG
 - Disziplinarrecht
 - Versicherungsschutz

Berufsbild Steuerberater

... mehr als Hilfestellung in Steuersachen:



StB ist ausschließlicher einseitiger Vertreter des Steuerpflichtigen, um innerhalb des gesetzlichen Rahmens dessen Steuerziele (Minimierung der Steuerbelastung) zu erreichen.

- Steuererklärungsberatung
- Steuerdurchsetzungsberatung
- Steuergestaltungsberatung

Dynamisch zu sehen/ starke Veränderung der Finanzverwaltung

Kautelarjurisprudenz: gestaltendes Recht

Vertragsgestaltung und Rechnungswesen - Fragen

1. Was ist zu buchen? Geschäftsvorfall
2. Welche Merkmale müssen bei einem Geschäftsvorfall vorliegen, damit er zu buchen ist? (zB zweiseitig verpflichtende Verträge)
3. Wann wird er zu einem Geschäftsvorfall?

Nicht: schwebende Geschäfte – außer Verlustgefahr (Bilanzierung)

Kosten der Steuerplanung und Steuerverwaltung

- Steuerdeklarationskosten – IT
- Planungskosten einschließlich Durchsetzbarkeitsanalyse
- Unterschiedliche Bedeutung für
 - kleine
 - große Unternehmen
- Privat: Sonderausgaben

Steuercontrolling

- System, das der Koordination der Abläufe der Steuergestaltung dienen soll.
- Kurzfristige Verträge:
Informationsbeschaffung und Planung
- Langfristige Verträge: „Due Diligence“ –
Kontrolle der rechtlichen Entwicklung
- Soll-Ist-Vergleich

Steuerrisiken

- Sachverhaltsrisiko
- Beurteilungsrisiko
- Rechtsänderungsrisiko
- Konkurrenzrisiken
- Entwicklungsrisiken

Risikoabwehr

- Sammlung von Informationen
- Prüfung des Gestaltungsbereichs der durch Vergleichsrechnungen gefundenen Risiken
- Flexibilität bei Entscheidungen
- Risikopolitische Wertung und Reihung der einzelnen Alternativen (Risikoinventur)
- Unterschiedliche Risikoneigung

Tabelle: Erfassung der Steuerrisiken

nach dem Informationsstand nach Verfahrensstufen	unvollkommene Information				
	REINE RISIKEN		SPEKULATIVE RISIKEN		
	Übersehen	Irrtum	Ungewissheit über		Entwicklung der betriebswirtschaftl. Größen
			Entwicklung der Rechtsquellen	Verhalten der Finanzverwaltung und Gerichte	
Planungszeitpunkt	+	-	+	-	+
Sachverhaltsverwickelung					
Sachverhaltsdeklaration					
Steuerfestsetzungsverfahren					
Vorhalt					
Bescheid-I-Instanz					
Betriebsprüfung					
Berichtigungsveranlagung					
Rechtsmittelverfahren					
Einlegen einer Berufung					
Berufungsvorentscheidung					
Vorfahren in II-Instanz					
Beschwerde an VwGH oder VfGH					
Unabänderlichkeit der Steuerwirkungen					

-|| +|| → tendenzielle Bedeutungszunahme
 +|| -|| → tendenzielle Bedeutungsabnahme

Steuerpolitik (1)

Ziele der Steuerpolitik

Steuerrecht ist grundsätzlich gestaltbar;
Komplexität des Steuersystems und der Steuerarten

Steuerpflichtige/Berater



Minimierung der Steuerbelastung
Erreichung der Unternehmensziele, keine Steuerdominanz

BMF, Finanzamt, Betriebsprüfung



Steuereinnahmen,
Aggressive Steuerplanung
Leistungsbeurteilung nach Mehresultat

➡ gegen Rechtsstaatlichkeit

Unterschiedliche Interessenlagen, die sich im Zeitablauf ändern können.

Steuerpolitik (2)

Mittel der Steuerpolitik

- Steuerrecht: eigenständige Beurteilung; Rückwirkungsverbot
- Ausnützen von Wahlrechten (gesetzlich, faktisch)
- Gestaltung von Sachverhalten
- Ausnützen von Spielräumen bei der Beurteilung (Interpretation) und Schätzung
- Individualspielräume im Einzelfall
- „Schlupflöcher“ und „Steuerfallen“

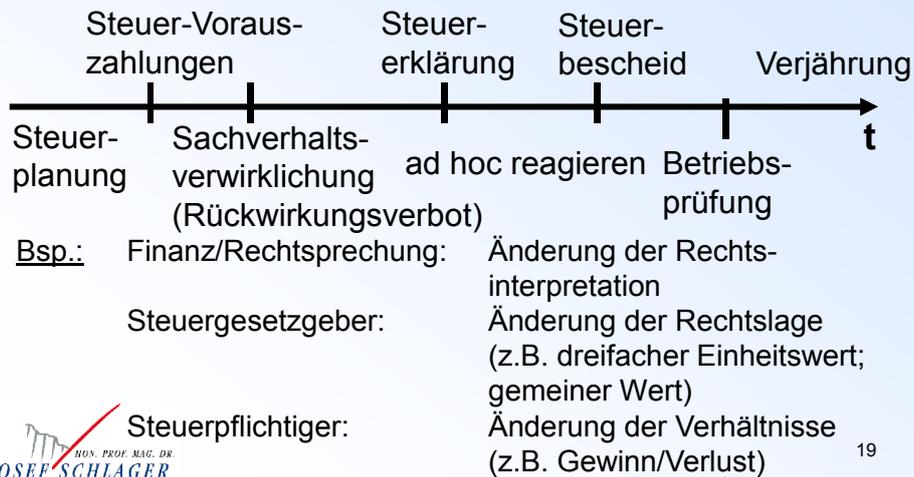
Folgen: Steuerstundung (Anspruchszinsen)
Achtung: Aussetzungszinsen bei ESt/KSt-Bescheid (ab 2012 auch Guthabenzinsen bei Aussetzung)

Grenze: Steuervermeidung
Durchsetzbarkeit bis zu Höchstgerichten

Steuerpolitik (3)

Bedeutung des Zeitfaktors – unvollkommene Information

Vergangenheit – Gegenwart – Zukunft



Instrumente zur Absicherung von steuerlichen Vertragsgestaltungen (1)

- Ziel: Ungewissheitsbekämpfung
Absicherung eines geplanten Rechtsausganges
- Flexible Planung, zeitliche Verschiebung
- Entscheidung und Planverwirklichung
- Planungssicherung/Dokumentation

Instrumente zur Absicherung von steuerlichen Vertragsgestaltungen (2)

- Auskunftersuchen
gesetzlich vorgesehen (§ 90 EStG, Art. 11 Zollkodex)
- Auskunftspflichtgesetz (BGBl. 287/1987)
- Treu- und Glauben-Auskünfte (zuständige Behörde wichtig)
- Advanced Ruling (§ 118 BAO)
(Umgründungen, Unternehmensgruppen, Verrechnungspreise); kostenpflichtig

Instrumente zur Absicherung von steuerlichen Vertragsgestaltungen (3)

- Steuerklausel
§ 4 Abs. 1 BAO: Abgabenanspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft
- Subsumtion:
Sachverhalt unter Tatbestand

Instrumente zur Absicherung von steuerlichen Vertragsgestaltungen (4)

Mit einer Steuerklausel wird vereinbart, dass das Rechtsgeschäft als aufgegeben und nicht abgeschlossen gelten soll, falls Finanzamt abweichende Rechtsfolge knüpft.

Instrumente zur Absicherung von steuerlichen Vertragsgestaltungen (5)

(Tatsächliche) Verständigung

Bei Fällen erschwerter Sachverhaltsermittlungen:

- Schwierigkeit der Unterscheidung von Tat- und Rechtsfragen
- Vereinbarungen (etwa Betriebsprüfungen)
- Charakter von Vergleichen (beidseitiges Nachgeben)

Bausteine der Steueroptimierung (1)

Steuerschuld (-belastung) =
Bemessungsgrundlage x Steuersatz

Durchschnittlicher Steuersatz = Quotient aus Steuerschuld
und Bemessungsgrundlage

(z.B. $\frac{\text{Einkommensteuer-Schuld}}{\text{steuerpflichtiges Einkommen}}$)

Grenzsteuersatz = Steuersatz, mit dem die jeweils letzte
Einheit der Bemessungsgrundlage belastet wird, z.B. jeder
dazuverdiente Euro zwischen TEUR 90 und TEUR 1.000
wird mit einem Steuersatz von 50 % besteuert (progressiver
ESt-Tarif; bei Körperschaftsteuer linearer Tarif 25 %)

Bausteine der Steueroptimierung (2)

- Mitteilungs- und Offenlegungspflicht \Rightarrow Kommunikation mit Finanzamt
- Aufzeichnungspflichten / Buchführungspflichten, Aufbewahrungspflichten
- Fristen für Steuererklärungen (elektronisch/ Post)
- Höhe und Zeitpunkt von ESt/KSt-Vorauszahlungen/ Steuernachzahlungen/-guthaben nach Bescheidzustellung (Veranlagung) bzw. Wiederaufnahme von Bescheiden (z.B. Betriebsprüfung)
- Anfall von Nebengebühren: Anspruchszinsen, Säumniszuschläge, Verspätungszuschläge, Stundungszinsen, Aussetzungszinsen \Rightarrow steuerliche Abzugsfähigkeit beachten

Bausteine der Steueroptimierung (3)

Einfluss der Abzugsfähigkeit bzw. Nichtabzugsfähigkeit von Ausgaben:

z.B. Betriebliche Ausgaben für Büro-Event EUR 10.000,00,
wenn sofort absetzbar \Rightarrow „Kosten“ bei ...

... 50 % Einkommensteuer EUR 5.000,00

... 25 % Körperschaftsteuer EUR 7.500,00

Durch die Abzugsfähigkeit einer Betriebsausgabe können die Ausgaben um den Faktor $1/(1-S)$ höher sein.

Beachte Auswirkungen bei USt (Geschenke bis EUR 40,00; Vorsteuer); KSt und ESt sind keine Betriebsausgaben.

Einkommensteuertarif

Tarifmodell NEU (ab Veranlagung 2016)		Bisheriger Tarif (bis Veranlagung 2015)	
Stufe bis	Steuersatz	Stufe bis	Steuersatz
11.000	0%	11.000	0%
18.000	25%	25.000	36,50%
31.000	35%	60.000	43,21%
60.000	42%	darüber	50%
90.000	48%		
1.000.000	50%		
über 1 Mio	55%		

Steuerfreier Zuverdienst neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit EUR 730,00 (Freigrenze).

Gewinnfreibetrag (GFB) – § 10 EStG ab 2010

- max. EUR 45.350,00
- Grundfreibetrag bis EUR 30.000,00, kein Investitionserfordernis
- Investitionsbedingter Freibetrag:
Anschaffung von abnutzbaren körperlichen Wirtschaftsgütern (4 Jahre Mindestnutzungsdauer) bzw. Wohnbauanleihen notwendig

Berechnung: Für die ersten T€ 175 (inkl. Grundfreibetrag) gelten 13 %, für die nächsten T€ 175 nur noch 7 % und zum Schluss für die letzten T€ 230 noch 4,5 %.

Ertragsteuer (1)

Steuersubjekt: natürliche Personen (ESt max. 55 %)

Bei **Personengesellschaften (Gemeinschaften)** / steuerlichen Mitunternehmerschaften (Beteiligung an stillen Reserven und Firmenwert und/oder Unternehmerinitiative) sind die Gesellschafter ertragsteuerpflichtig. PG ist jedoch Gewinnermittlungssubjekt.

Personengesellschaft: Durchgriffsprinzip auf Gesellschafter
Kapitalgesellschaft: Trennungsprinzip von Gesellschafter und Gesellschaft

Vertragsbeziehungen müssen steuerlich angemessen sein, d.h. wie zwischen Fremden.

Ertragsteuer (2)

- Gewinn und Verlust bei Personengemeinschaften wird durch einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte (§ 188 BAO) ermittelt.
- Eigene Steuererklärung und Feststellungsbescheid

1. Stufe	Mitunternehmer (auch Vermieter) werden zusammen erfasst (einheitlich) und Ergebnisse aufgeteilt.
2. Stufe	In ESt-/KSt-Erklärung des Gesellschafters wird Ergebnisanteil aufgenommen.

Achtung: Feststellung der 1. Stufe (Grundlagenbescheid) für die 2. Stufe bindend! (Betriebsausgaben eines Gesellschafters können in Stufe 2 nicht nachgeholt werden.)

Gesamtsteuerbelastung von Kapitalgesellschaften

	ab 2016	bis 2015	bis 2004
Gewinn vor Steuern	100	100	100
Körperschaftsteuer	25 %	25 %	34 %
Gewinn nach Körperschaftsteuer	75	75	64
27,5 % KEST (bis 2015: 25 % KEST)	20,625	18,75	16,5
Netto-Ausschüttung nach KSt und KEST	54,375	56,25	49,5
Gesamtsteuerbelastung	45,625 %	43,75 %	50,5 %

Laufende Besteuerung von Kapitalgesellschaften (1)

- **Gewinne** werden auf Gesellschaftsebene erfasst und besteuert
- **Verluste** können grundsätzlich (außer Gruppenbesteuerung) nur von der Kapitalgesellschaft selbst vorgetragen und verwertet werden.
- Mindestkörperschaftsteuer € 1.750,00 GmbH

davon abweichend beträgt die MiKöSt:
€ 500,00 für die ersten fünf Jahre ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht und
€ 1.000,00 für die folgenden fünf Jahre
(§ 24 KStG)

Laufende Besteuerung von Kapitalgesellschaften (2)

Besteuerung auf Gesellschafterebene:

Bei Ausschüttung des mit Körperschaftsteuer vorbelasteten Gewinnes

- Zuflussprinzip (§ 19 EStG) maßgeblich
- offene und verdeckte Ausschüttung unterliegt einer KEST von 27,5 % (bis 2015: 25 %) (Erhebungsform der KEST; Endbesteuerung); trägt Kapitalgesellschaft KEST 36,67 % (bis 2015: 33,33 %)
- Sozialversicherung, falls noch nicht über der Höchstbeitragsgrundlage

Laufende Besteuerung von Kapitalgesellschaften (3)

Ist Gesellschafter eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft, gilt das „Schachtelprivileg“, d.h. Beteiligungsertrag ist von KSt befreit, um Mehrfachbesteuerung desselben Gewinnes mit KSt zu vermeiden.

- ➡ zwei getrennte Steuersubjekte
- ➡ zwei verschiedene Einkunftsquellen

Laufende Besteuerung von Kapitalgesellschaften (4)

- **Gruppenbesteuerung (§ 9 KStG):**

„Herzstück der Steuerreform 2005“
(seitdem ständig in Diskussion und laufenden Änderungen unterworfen)

Ausgleich von Gewinnen und Verlusten von zu mehr als 50 %
finanziell verbundenen Körperschaften.

Gruppenmitglieder können auch ausländische Körperschaften
sein.

- **Entfall § 12 EStG: Übertragung stiller Rücklagen
für juristische Personen**

(Ausnahme: Privatstiftung)

Gewinnermittlungsarten im Steuerrecht (1)

- Außerbetriebliche Einkunftsarten:
Überschuss der Einnahmen über Werbungskosten
- Betriebliche Einkunftsarten:
Gewinn, Gewinnermittlung (§ 4 - 14 EStG, greift auch Körperschaftsteuerrecht darauf zurück)
- Unterschiedliche Steuerbelastung bei Asset Deal und Share Deal

Gewinnermittlungsarten im Steuerrecht (2)

- Sondervorschriften bei Veräußerung und Betriebsaufgabe
- Einnahmen/Ausgaben-Rechnung gem. § 4 (3) EStG
- Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 (1) EStG
- Betriebsvermögensvergleich gem. § 5 EStG (GmbH immer)
- Pauschalierung gem. § 17 EStG
(für manche Berufsgruppen eigene Pauschalierungen)

Gewinnermittlungszeitraum

- Kalenderjahr = Steuerjahr (Stichtag 31.12.);
- Bei rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden und buchführungspflichtigen Land- und Forstwirten kann ein abweichendes Wirtschaftsjahr gewählt werden (Regelbilanzstichtag nicht 31.12.).
- Übergang nur mit Zustimmung Finanzamt aus „gewichtigen betrieblichen Gründen“ (§ 2 Abs. 7 EStG); „Steuerpause“

Betriebsvermögensvergleich (1)

- § 189 UGB:
Rechnungslegungspflicht bei Überschreiten der Umsatzgrenze
€ 700.000,00
- § 4 Abs. 1 EStG:
bei steuerrechtlicher Umsatzgrenze EUR 550.000,00 (§ 124f BAO)
Gewinnermittlung, nur notwendiges Betriebsvermögen, kein abweichendes
Wirtschaftsjahr

Für freiberuflich Tätige gilt keine der Umsatzgrenzen, diese können jedoch freiwillig zum Betriebsvermögensvergleich optieren

Betriebsvermögensvergleich (2)

- § 5 Abs. 1 EStG:
Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB
Firmenbuchprotokollierung nicht maßgeblich
Abgeleitet von Unternehmensbilanz (Maßgeblichkeit) ergänzt durch steuerliche Mehr-Weniger-Rechnung; gewillkürtes Betriebsvermögen möglich; abweichendes Wirtschaftsjahr möglich

Einnahmen/Ausgaben-Rechnung

- Vereinfachte Gewinnermittlung:
Die Besteuerung ist abhängig vom Zufließen der Einnahmen und dem Abfließen der Ausgaben (§ 19 EStG)

Betriebseinnahmen
- Betriebsausgaben (= Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind)
Gewinn oder Verlust

Ausnahme:
Anlagegüter und steuerliche Sonderregelungen

Pauschalierungen (§ 17 EStG)

- Umsätze Vorjahr max. EUR 220.000,00; muss aus Steuererklärung hervorgehen
- keine freiwillige Buchführung nach § 4 Abs. 1 EStG
- 6 % (max. EUR 13.200,00) vom Umsatz lt. UStG bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, einer Tätigkeit i.S.d. § 22 Z 2 EStG (wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer, vermögensverwaltende Tätigkeit) sowie aus schriftstellerischer, wissenschaftlicher oder erzieherischer Tätigkeit
- übrige Tätigkeiten: 12 % (max. EUR 26.400,00) vom Umsatz lt. UStG
- zusätzlich abziehbare Ausgaben: Waren, Löhne, Fremdlöhne, SV-Beiträge

Beispiel Unterschied E/A-Rechnung und Betriebsvermögensvergleich/Bilanzierung (1)

Handelswareneinkauf und Bezahlung Dezember 2016, netto EUR 40.000,00. Verkauft Dezember 2016 netto EUR 50.000,00. Es verbleiben noch EUR 5.000,00 auf Lager, Überweisung durch Kunde im Jänner 2017.

<u>2016:</u>	Buchführung und Bilanz	
	Erlös	EUR 50.000,00
	- Wareneinsatz	<u>EUR 35.000,00</u>
	Gewinn	EUR 15.000,00

2017: keine Auswirkungen aus diesem Geschäftsfall

Beispiel Unterschied E/A-Rechnung und Betriebsvermögensvergleich/Bilanzierung (2)

Einnahmen/Ausgaben-Rechnung

2016:

Erlös (Zufluss 2017)	EUR	0,00
Wareneinkauf (Zahlung 2016)	- EUR	<u>40.000,00</u>
Verlust	- EUR	40.000,00

2017:

Erlös	EUR	50.000,00
-------	-----	-----------

Verluste im ESt- und KSt-Recht (1)

- **Verlustausgleich:**

Negative Einkünfte werden mit positiven Einkünften ausgeglichen
Verluste aus Spekulationsgeschäften bzw. Kapitalvermögen können nur mit Gewinnen aus Spekulationsgeschäften / Kapitalvermögen verrechnet werden.

- „**Liebhaberei**“ steuerlicher Fachausdruck für Unternehmen, die fortlaufend Verluste erzielen (keine Einkunftsquelle)

Verluste im ESt- und KSt-Recht (2)

- **Verlustvortrag/Verlustabzug – Kapitalgesellschaften**

Vortragsfähige Verluste können bei der Körperschaftsteuer nur bis zu 75 % des Gesamtbetrags der Einkünfte verrechnet werden. Ausgenommen von dieser 25 %igen Mindestbesteuerung sind u.a. Sanierungsgewinne und Gewinne aus der Veräußerung von (Teil)Betrieben und Mitunternehmeranteilen.

- **Verlustvortrag/Verlustabzug – natürlichen Personen**

Seit der Veranlagung 2014 sind Verluste wieder zu 100 % mit dem Gesamtbetrag der Einkünfte zu verrechnen → Nachteil, wenn die vortragsfähigen Verluste annähernd so hoch sind wie der Gesamtbetrag der Einkünfte.

Verluste, welche ab 2013 entstanden sind, sind beim E/A-Rechner nunmehr unbeschränkt vortragsfähig.

Besonderheit bei Verlusten bei kapitalistischen Mitunternehmern mit beschränkter Haftung (Wartetastenverluste - § 23a EStG)

Verluste im ESt- und KSt-Recht (3)

Beispiel Kapitalgesellschaft:

Verlustvortrag: a) EUR 70.000,00
b) EUR 50.000,00

Positive Einkünfte: EUR 80.000,00

bei a) Verbrauch von EUR 60.000,00 und Verlustvortrag für Folgejahre von EUR 10.000,00,

bei b) voller Verbrauch

EST-/KSt-Steuervorauszahlungen (1)

- Zahlungen 15.2., 15.5., 15.8., 15.11.
- Festsetzung durch Finanzamt (Fragebogen bei Gründung)
- Antrag durch Steuerpflichtigen auf Änderung bis Ende September möglich; Finanzamt kann auch nur bis Ende September ändern
- Mit Veranlagung eines Steuerjahres ergeht idR ein neuer Vorauszahlungsbescheid (Valorisierung)
- Änderungsantrag erfordert Kenntnis der Einkommensentwicklung, Kenntnis der bestehenden Vorauszahlungen; Zusammenhang mit EST-/KSt-Nachzahlungen aus Vorperioden

EST-/KSt-Steuervorauszahlungen (2)

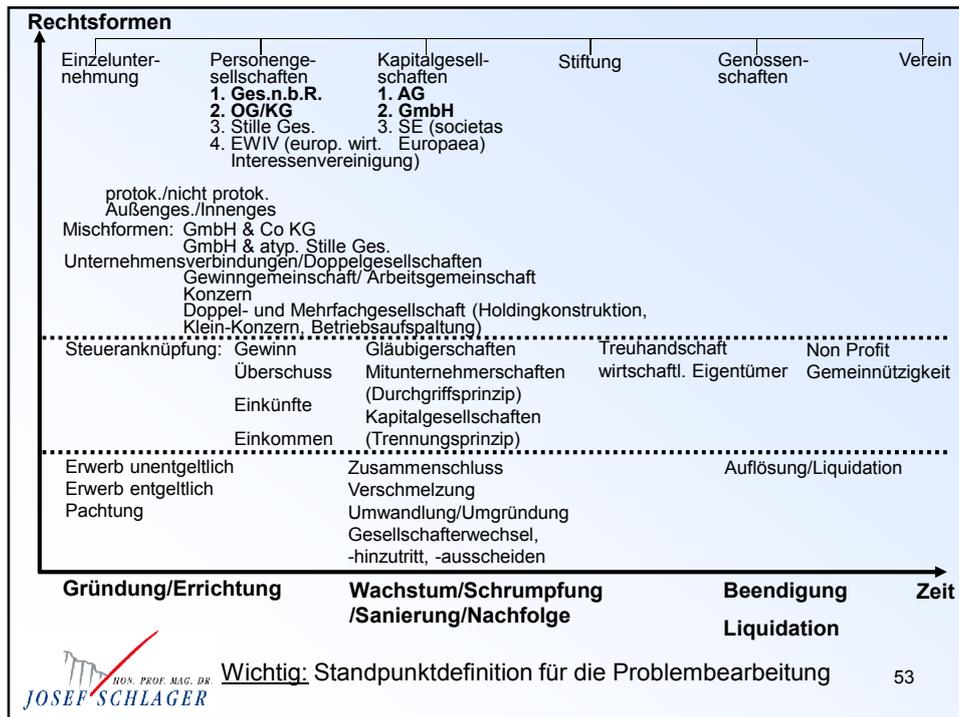
- Beispiel:
GmbH mit Wirtschaftsjahr 1.4.2016 bis 31.3.2017
 - a) Gewinn EUR 100.000,00
 - b) Verlust EUR 50.000,00VZ 2017 auf Basis Veranlagung 2015 mit Bescheid v. 20.10.2016:
 - a) EUR 40.000,00
 - b) EUR 10.000,00bei a) und b) Herabsetzungsantrag bis 30.9.2017

Umsatzsteuer (1)

- Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzug
- Im Unternehmensbereich grundsätzlich Durchlaufposten
- Soll-Besteuerung:
Nach vereinbarten Entgelten; jedoch auch auf Anzahlungen
- Ist-Besteuerung:
Nach vereinnahmten Entgelten (Freiberufler auch in Form GmbH, auf Antrag ist Soll-Besteuerung möglich)

Umsatzsteuer (2)

- Vorsteuerabzug bereits bei Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung möglich, außer bei Ist-Besteuerung (Vielzahl von notwendigen Rechnungsmerkmalen, § 11 UStG); jede ausgewiesene Umsatzsteuer auf Rechnung ist abzuführen!
- Selbstberechnungsabgabe:
Umsatzsteuervoranmeldungen, Jahresumsatzsteuererklärung
- Umsatzsteueridentifikationsnummer (UID-Nummer)
- Kleinunternehmer: bis max. EUR 30.000,00 **netto** im Veranlagungsjahr besteht keine Umsatzsteuerpflicht, auch kein Vorsteuerabzug; Regelbesteuerungsantrag (Formular U12), Bindung fünf Jahre



Problemstellung bei Rechtsformwahl (1)

Frage: Welche Rechtsform ist angebracht?

Diese Frage ergibt sich erstmals vor Beginn der Unternehmenstätigkeit, aber auch in späteren „Lebensphasen“.

„Steuer“ ist nur ein Einflussfaktor, i.d.R. jedoch gewichtig:

- 1) Auftreten von „KO“-Kriterien: bei Vorliegen scheidet bestimmte Rechtsform aus (z.B. berufsrechtliche Einschränkungen, Haftung, Offenlegung, Vergaberecht)
- 2) Vorteilhaftigkeitsvergleiche (quantitativ, qualitativ, einperiodisch, mehrperiodisch)
- 3) Entscheidung

Problemstellung bei Rechtsformwahl (2)

Variantenrechnung durch Änderung von Annahmen und Plangrößen

Steuerliche Zielfunktion:

Minimierung des Steuerbarwertes

Abgezinste zukünftige jährliche Steuerzahlungsdifferenzen der Vergleichsalternativen

Entscheidungskriterien für Rechtsformwahl (1)

Kriterium	Ausprägung	Persönliche Anmerkungen (z.B. wichtig/unwichtig)
<u>Gesellschaftsrechtliche Aspekte</u>	<ul style="list-style-type: none"> • Haftung • Entscheidungsfindungsprozess innerhalb der Gesellschaft • Anzahl Gesellschafter • Firmenname • Trennung bzw. Verknüpfung von Gewinn- und Substanzbeteiligung • Möglichkeit eines Arbeitsgesellschafters • Organe und Verantwortungsbereiche • Möglichkeit der Anteilsübertragung • Entgesellschaftung (Trennungsalternativen) 	

Entscheidungskriterien für Rechtsformwahl (2)

Kriterium	Ausprägung	Persönliche Anmerkungen
<u>Kapital</u>	<ul style="list-style-type: none"> • Mindestkapital • Kapitalerhaltung • Fremdkapitalisierung/ Eigenkapitalisierung (Verschuldungsgrad) • Entnahmemöglichkeit 	
<u>Betriebswirtschaftliche Aspekte</u>	<ul style="list-style-type: none"> • Wettbewerb • Marktauftritt gegenüber Kunden • Marktauftritt gegenüber Kreditinstituten, Versicherungen • Kosten Auftritt gegenüber nationalem/ internationalem Partner für administrativen Aufwand (Bilanzierung, Prüfung, udgl.) • Kosten für Berufshaftpflichtversicherung • Altersvorsorgevereinbarungen 	

Entscheidungskriterien für Rechtsformwahl (3)

Kriterium	Ausprägung	Pers. Anm.
<u>Rechnungslegung</u>	<ul style="list-style-type: none"> • Buchführung und Bilanzierung • Offenlegung und Veröffentlichung • Prüfung 	
<u>Steuerliche/sozialversicherungsrechtliche Aspekte</u>	<ul style="list-style-type: none"> • Gesamtsteuerbelastung • Thesaurierungsmöglichkeit wichtig: bei laufendem Investitionsbedarf • Einkommensteuerliches Dienstverhältnis (begünstigte Besteuerung von 13. und 14. Monatsgehalt) • Gewinnermittlung / Gewinnfreibetrag • Begünstigungen durch Umgründungsschritte (Buchwertfortführung) • Steuerliche Konsequenzen der Anteilsübertragung 	
<u>Sonstiges</u>	<ul style="list-style-type: none"> • Kosten/ Gestaltung bei Gründung bzw. Auflösung 	

Entscheidungskriterien für Rechtsformwechsel

- Neustrukturierung
- Kooperationen
- Unternehmensnachfolge
- Anpassung an Steuerentwicklungen
- Verlustverwertung

Publizität im Firmenbuch von kleinen Kapitalgesellschaften

- Jährlich innerhalb von 9 Monaten (Zwangstrafen)
- Bilanz und Anhang einreichen → ab 2016 gibt es Vereinfachungen für Kleinstkapitalgesellschaften
- Kleine Kapitalgesellschaften, wenn zwei der folgenden Größenmerkmale nicht überschritten werden:

	bis 2015	ab 2016	Kleinstkap.
Bilanzsumme	EUR 4,84 Mio.	EUR 5 Mio.	TEUR 350
Umsatzerlöse	EUR 9,68 Mio.	EUR 10 Mio.	TEUR 700
Arbeitnehmer	50 DN	50 DN	10 DN

Darüber **mittelgroße Kapitalgesellschaft** verpflichtende Abschlussprüfung und GuV-Vorlage

Verträge unter „nahen Angehörigen“ bzw. mit (Kapital-)Gesellschaft, an der Beteiligung besteht

Annahme von Finanz:

„In eine Tasche wirtschaften“ \longleftrightarrow „Fremde pflegen sich
nichts zu schenken.“

Publizität: nach Außen hinreichend zum
Ausdruck kommen

Inhalt: eindeutig und klar

Angemessenheitsmaßstab: Fremdvergleich

Steuer- und Beitragsvergleich GmbH mit Geschäftsführerbezug und Einzelunternehmen		GmbH-GesGF EaSA	EU EaGB
Gewinn vor Vergütung		100.000	
Str. abzugsfähige Vergütung		- 80.000	
KommSt 3%/DB 4,5%/DZ 0,36% in OÖ	7,86%	- 6.288	
Gewinn nach Vergütung		13.712	
KöSt 25%	25,00%	- 3.428	
Ausschüttbarer Betrag nach Steuer		10.284	
KESSt 27,5% (bei Vollausschüttung)	27,50%	- 2.828	
Ausschüttung nach KESSt		7.456	
Einkünfte Gesellschafter (= Vergütung)		80.000	100.000
SV GSVG (Höchstbeitrag - € 68.040 f. 2016)	27,68% + UV € 109,32	- 18.943	- 18.943
BA-Pauschale	6,00%	- 4.800	-
Summe Einkünfte		56.257	81.057
Gewinnfreibetrag	13,00%	- 3.900	- 10.537
Summe Einkünfte nach Gewinnfreibetrag		52.357	70.520
Est Tarif		- 15.270	- 23.529
"Einkünfte" Gesellschafter nach Est+SV/LNK (außer Ausschüttung)		45.787	57.528
Steuer gesamt		21.526	23.529
Sozialversicherung/Lohnnebenkosten gesamt		25.231	18.943
Steuer und Sozialversicherung		46.757	42.472
Verfügbarer Betrag bei Gesellschaft und Geschäftsführer		53.243	57.528

Steuer- und Beitragsvergleich GmbH mit Geschäftsführerbezug und Einzelunternehmen		GmbH-GesGF EaSA	EU EaGB
Gewinn vor Vergütung		278.650	
Str. abzugsfähige Vergütung		- 80.000	
KommSt 3%/DB 4,5%/DZ 0,36% in OÖ	7,86%	- 6.288	
Gewinn nach Vergütung		192.362	
KöSt 25%	25,00%	- 48.091	
Ausschüttbarer Betrag nach Steuer		144.272	
KESt 27,5% (bei Vollausschüttung)	27,50%	- 39.675	
Ausschüttung nach KESt		104.597	
Einkünfte Gesellschafter (= Vergütung)		80.000	278.650
SV GSVG (Höchstbeitrag - € 68.040 f. 2016)	27,68% + UV € 109,32	- 18.943	- 18.943
BA-Pauschale	6,00%	- 4.800	-
Summe Einkünfte		56.257	259.707
Gewinnfreibetrag 13% bzw. über T€ 175 7%	13,00%	- 3.900	- 16.820
Summe Einkünfte nach Gewinnfreibetrag		52.357	242.887
Est Tarif		- 15.270	- 109.323
"Einkünfte" Gesellschafter nach EST+SV/LNK (außer Ausschüttung)		45.787	150.384
Steuer gesamt		103.035	109.323
Sozialversicherung/Lohnnebenkosten gesamt		25.231	18.943
Steuer und Sozialversicherung		128.266	128.266
Verfügbarer Betrag bei Gesellschaft und Geschäftsführer		150.384	150.384
			63

Neugründungsförderungsgesetz (1) (NeuFÖG)

Begünstigungen:

- Nichterhebung von Stempelgebühren und Bundesverwaltungsabgaben
- Grunderwerbsteuer
- Gerichtsgebühren
- Nichterhebung von Dienstgeberbeitrag für Kalendermonat der Neugründung und folgende 11 Monate

Begünstigung bei Dienstgeberbeitrag, Wohnbauförderungsbeiträgen u. Beiträgen für die gesetzliche Unfallversicherung, wenn

- in Anspruchnahme innerhalb von 36 Monaten und
- für zwölf Monate ab der erstmaligen Beschäftigung eines Arbeitnehmers (wenn zwölf Monate nach der Neugründung, dann nur noch für die ersten drei beschäftigten Arbeitnehmer)

Neugründungsförderungsgesetz (2) (NeuFÖG)

Einzelne Anwendungskriterien (§ 2 NeuFÖG):

- Betriebsneueröffnung durch Schaffung einer bisher nicht vorhandenen betrieblichen Struktur
- Betriebsinhaber hat sich bisher nicht vergleichbar beherrschend betrieblich betätigt
(Tätigkeit muss mind. 2 Jahre nach Neugründung aufrecht bleiben)

Rechtsformübergang durch Umgründungssteuerrecht

Ziel UmgrStG: steuerneutraler Rechtsformwechsel

- Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften (**Art. I**)
- Die Umwandlung von einer GmbH in eine Personengesellschaft oder in ein Einzelunternehmen (**Art. II**; somit ist der Weg in eine GmbH keine Einbahnstraße)
- Die Einbringung eines Betriebes, Teilbetriebes- oder eines Mitunternehmeranteiles in eine GmbH (**Art. III**)
- Der Zusammenschluss von Personengesellschaften (**Art. IV**)
- Die Realteilung von Personengesellschaften (**Art. V**) sowie
- Die Spaltung von Gesellschaften (**Art. VI**)

Dienstvertrag – Freier Dienstvertrag – Neuer Selbständiger – Werkvertrag

- Grundsätzlich kann jede Tätigkeit auch in jeder Form der Vertragsgestaltung ausgeübt werden.
- Ausschlaggebend ist die tatsächliche Durchführung (wirtschaftliche Betrachtungsweise)
- Musterverträge nicht einfach übernehmen; Vertrag auch „leben“

Dienstvertrag

- Dauerschuldverhältnis
- persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit
- dauerndes Bemühen
- arbeitsrechtlicher Schutz (zB Urlaub)
- Arbeitgeber zieht SV-Beiträge und Lohnsteuer ab
- Anmeldung vor Tätigkeitsbeginn
- Lohnnebenkosten
Dienstgeberbeitrag (DB), Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ), Kommunalabgabe (KA)
- keine Umsatzsteuer
- unselbständige Einkünfte
- für geringfügig beschäftigte Dienstnehmer (bis Entgelt monatlich max. EUR 415,72 für 2016 (EUR 425,70 für 2017)) Sonderregelungen

Freier Dienstvertrag

- Dauerschuldverhältnis
- dauerndes Bemühen
- im Wesentlichen persönlich (grundsätzlich vertreten lassen)
- keine wesentlichen eigenen Betriebsmittel
- AG zieht SV-(ASVG)Beiträge ab, jedoch keine ESt
- Anmeldung vor Tätigkeitsbeginn
- Einkommensteuererklärung durch freien Dienstnehmer
- Lohnnebenkosten
- Umsatzsteuer
- selbständige Einkünfte

Werkvertrag

- Zielschuldverhältnis
- Unternehmerwagnis
- konkreter Erfolg
- Vertretungsmöglichkeit
- keine Bindung von Arbeitszeit und Arbeitsort
- SV (GSVG) und ESt
- keine Lohnnebenkosten
- Umsatzsteuer (Option oder Überschreitung Kleinunternehmergrenze)
- selbständige/gewerbliche Einkünfte

Neuer Selbständiger

- Personen, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb erzielen und noch nicht pflichtversichert sind, keine Gewerbeberechtigung
- Versicherungsgrenze 2016 beträgt EUR 4.988,64
- Beitragszuschlags in Höhe von 9,3 % der Beiträge, falls die Überschreitung der Versicherungsgrenze nicht binnen acht Wochen ab Ausstellung des Einkommensteuerbescheides gemeldet wird.

SV-Bemessungsgrundlage und Beitragssätze (1)

Dienstverhältnis

- Alle Geld- und Sachbezüge, auf die Anspruch besteht (Sollprinzip)
- Lohnsteuer-Istprinzip (was tatsächlich zufließt)
- AG-Anteil (ASVG):

Angestellte	20,63 %
Arbeiter	17,12 %
- AN-Anteil (ASVG):

Angestellte	20,63 %
Arbeiter	17,12 %

SV-Bemessungsgrundlage und Beitragssätze (2)

Freies Dienstverhältnis

- Bemessungsgrundlage Honorar (ohne Ust)
 - DN-Beitrag: 17,62 %
 - DG-Beitrag: 22,51 % (20,98 % zzgl. 1,53 % BV)
 - Beispiel: Honorar EUR 1.000,00
- | | | |
|--|-----------------|-----|
| Auslagenersätze
(Diäten, Kilometergeld) | <u>342,00</u> | EUR |
| | 1.342,00 | EUR |
| 20 % Ust | + <u>268,40</u> | EUR |
| | 1.610,40 | EUR |
| abzgl. 17,62 % DN | - <u>176,20</u> | EUR |
| Auszahlungsbetrag | <u>1.434,20</u> | EUR |

Werkvertrag/Neuer Selbständiger

- Bemessungsgrundlage Gewinn + SV-Beiträge
 - Vorauszahlungen ESt und SV
 - Endgültig nach ESt-Erklärung ergeht ESt-Bescheid, dieser wird SVA elektronisch übermittelt
 - SV-Beitragssätze 2016:
- | | |
|----------------------|----------------|
| Pensionsversicherung | 18,50 % |
| Krankenversicherung | 7,65 % |
| BMSVG-Beitrag | <u>1,53 %</u> |
| | <u>27,68 %</u> |
- Unfallversicherung EUR 9,11 monatlich
 - VZ SV: 15.3., 15.6., 15.9., 15.12.

Mehrfachversicherung

- Geht jemand mehreren Erwerbstätigkeiten nach, unterliegen diese der SV bis zu einer Höchstbeitragsgrundlage 2016 von monatlich EUR 5.670,00 (jährlich EUR 68.040,00)
- Für jede einzelne Erwerbstätigkeit sind grundsätzlich eigene Versicherungsbeiträge zu entrichten. Antrag auf Differenzvorschreibung, damit sollen Beitragszahlungen vermieden werden, die über die Höchstbeitragsgrundlage hinausgehen.

GPLA-Prüfung

- gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben
- Unterschiedliche rechtliche Beurteilung im Zuge von GPLA-Prüfungen können zu Nachzahlungen führen, daher wenn Zweifel hinsichtlich der rechtlichen Einordnung bestehen, vor Beginn einer Tätigkeit durch Auskunft d. zuständigen FA (§ 90 EStG) Klarstellung anstreben
- Lohn- und Sozialdumping: Kontrollorgane überprüfen, ob jeder Arbeitnehmer, der in Österreich beschäftigt ist, das ihm zustehende Entgelt erhält.

„Auftraggeber“-Haftungen

- Abzugsteuer gem. § 99 EStG
 - Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger wird durch Abzug vom Leistungsempfänger erhoben
- Haftung bei Beauftragung zur Erbringung von Bauleistungen gem. § 82a EStG
 - Haftung für den Werklohn iHv. 5 %
- Haftung bei Beauftragung zur Erbringung von Bauleistungen gem. § 67a ASVG
 - Haftung für die Sozialversicherung iHv. 20 %
- Mitteilung gem. § 109a EStG
 - Meldepflicht für bestimmte Leistungen außerhalb eines Dienstverhältnisses (zB Vortragender, Aufsichtsrat, ...)
- Mitteilung gem. § 109b EStG
 - Meldepflicht für Leistungen (selbständige Tätigkeiten, Vermittlungsleistungen, kaufmännische oder technische Beratung) im Inland, wenn die Zahlung ins Ausland getätigt wird und € 100.000,00 übersteigt.
- Haftung des Leistungsempfängers gem. § 27 Abs 4 UStG
 - Abfuhr der Umsatzsteuer für einen leistenden Unternehmer, der im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder Betriebsstätte hat

Literaturhinweise (1)

- Aigner, F./Partl, E., Umsatzsteuer für die Praxis, Wien 2015
- Bergmann, S., Ratka, Th., Handbuch Personengesellschaften, Wien 2016
- Beiser, R., Steuern – Ein systematischer Grundriss, Wien 2016
- Bertl, R., u.a. (Hrsg.), Gründung, Umgründung und Beendigung von Unternehmen, Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Band III, Hrsg. M. Tumpel, 2. Auflage, Wien 2010
- Bruckner, K., Widinski, M. (Hrsg.), Steuer-Berater Update 2013, Wien 2012
- Doralt, W., Ruppe, H.G., Steuerrecht, Band II, 7. Auflage, Wien 2014
- Doralt, W., Ruppe, H.G., Steuerrecht, Band I, 11. Auflage, Wien 2013
- Doralt, W., Steuerrecht 2016/17, Wien 2016
- Gruber, M., Hammer, R., Urnik, S., Aktuelle Entwicklungen in der Unternehmensgründung, Wien 2007

Literaturhinweise (2)

- Hapala, Ch., Steuertipps für Selbstständige 2010, 11. Auflage, Wien 2010
- Hilber, K., ABC der Steuern im Privat- und Unternehmensbereich, 9. Auflage, Wien 2015
- Hilber, K., Leitfaden für Unternehmensgründer, 9. Auflage, Wien 2015
- Höfle, W./Fellner, W./Schulitz, W., GPLA-Handbuch, Wien 2015
- Hübner-Schwarzinger, P., Einführung in das Umgründungssteuergesetz, Wien 2009
- Hübner-Schwarzinger, P., Kanduth-Kristen, S. (Hrsg.), Rechtsformgestaltung für Klein- und Mittelbetriebe, Wien 2011
- JKU Tax (Hrsg.), Steuerrecht – Studieren und verstehen, Wien 2016
- Karel, D., u.a., Der Lebenslauf eines Betriebes, Graz 2007
- Kerschner (Hrsg.), Handbuch Vertragsgestaltung, Wien 2013

Literaturhinweise (3)

- Kofler, H., Urnik, S., Kanduth-Kristen, S. (Hrsg.), Theorien und Methoden, Steuerarten und Abgabenverfahren, Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Band I, Teil 1, 3. Auflage, Wien 2010
- Koller, W., Woischitzschläger, H., Vom Beleg zur Bilanz – Praktische Buchhaltung, Wien 2016
- König, I., u.a., Praxis-Handbuch der Kapitalgesellschaften, 2. Auflage, Graz 2016
- Körner, E., u.a., Praxis-Handbuch der Personengesellschaften, 2. Auflage, Graz 2016
- Korn, M., Werkverträge Freie Dienstverträge, 6. Auflage, Wien 2010
- Mayr, G., u.a., Körperschaftsteuer 2010, Wien 2010
- Nadvornik, W., Kofler, H., Renner, B., Schwarz, R. (Hrsg.), Steuergestaltung und Betriebswirtschaft, Festschrift für Josef Schlager zum 65. Geburtstag, Wien 2012

Literaturhinweise (4)

- Pernt, E./Berger, W., Handbuch für Einnahmen-Ausgaben-Rechner, 3. Auflage, Wien 2015
- Prodinger, Chr., Einführung in das Steuerrecht, 6. Auflage, Wien 2016
- Schlager, J., Schlager, St., Abweichendes Geschäfts- und Wirtschaftsjahr. Wirkungen und Gestaltungen im Steuerrecht und Rechnungswesen, Wien 2012
- Tumpel, M., Steuern kompakt 2016, Wien 2016
- Gesetzestexte, Richtlinien
- www.bmf.gv.at
- www.sva.or.at
- www.usp.gv.at