



universität
wien

MASTER THESIS

Titel der Master Thesis / Title of the Master's Thesis

„Mitunternehmerschaften im Ertragsteuerrecht – Grenzen der Bilanzbündeltheorie de lege lata und de lege ferenda“

verfasst von / submitted by

Christoph Heinz, BSc (WU)

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of
Master of Laws (LL.M.)

Wien, 2020 / Vienna 2020

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
Postgraduate programme code as it appears on
the student record sheet:

UA 992 984

Universitätslehrgang lt. Studienblatt /
Postgraduate programme as it appears on
the student record sheet:

Steuerrecht und Rechnungswesen (LL.M.)

Betreut von / Supervisor:

Dr. Andrei Bodis



universität
wien

EIDESSTATTLICHE ERKLÄRUNG

Ich erkläre an Eides statt, dass ich die vorliegende Masterarbeit selbstständig und ohne fremde Hilfe verfasst, andere als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel nicht benutzt bzw. die wörtlich oder sinngemäß entnommenen Stellen als solche kenntlich gemacht habe.

Die vorliegende Masterarbeit ist mit dem elektronisch übermittelten Textdokument identisch.

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Heinz', with a large, sweeping flourish above it.

Wien, 27. September 2020

Christoph Heinz

Inhaltsverzeichnis

1	Thematischer Zugang	1
1.1	Besonderheiten der ertragsteuerlichen Behandlung von Mitunternehmerschaften.....	1
1.2	Problemstellungen zur Systematik der Besteuerung von Mitunternehmerschaften.....	2
2	Mitunternehmerschaften	3
2.1	Unternehmerwagnisse	3
2.1.1	Unternehmerinitiative	3
2.1.2	Unternehmerrisiko	4
2.2	Rechtsformen von Mitunternehmerschaften	5
2.3	Die zivilrechtliche Gestaltung und deren Rechtsfähigkeit im Vergleich.....	5
2.3.1	Rechtsfähigkeit unternehmensrechtlicher Personengesellschaften.....	6
2.3.2	Rechtsfähigkeit der Gesellschaft bürgerlichen Rechts	7
2.3.3	Rechtsfähigkeit sonstiger Unternehmensformen	8
2.4	Ertragsteuerliche Rechtsfähigkeit	8
2.5	Abgabenrechtliche Aspekte i. Z. m. der Rechtsfähigkeit.....	9
2.6	Maßgeblichkeit der Rechtsfähigkeit für die Theorie der Gewinnermittlung	10
3	Zurechnung von Einkünften an die Mitunternehmer.....	12
3.1	Die Markteinkommenstheorie von <i>Ruppe</i>	12
3.2	Die Bedeutung des § 24 BAO für die Einkünfteermittlung und Einkünftezurechnung.....	14
3.3	Schlussfolgerungen zur Zurechnung von Einkünften an die Mitunternehmer	15
4	Gewinnermittlungstheorien	15
4.1	Die Bilanzbündeltheorie.....	16

4.1.1	Grundsatzdiskussion i. Z. m. Veräußerungsgewinne gem. § 24 EStG.....	18
4.2	Theorie der Alleininhaberschaft.....	19
4.3	Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung	20
4.4	Unterschiedliche Anerkennung von Leistungsbeziehungen	22
4.4.1	Bilanzbündeltheorie	23
4.4.2	Theorie der Alleininhaberschaft	28
4.4.3	Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung	31
4.5	Anerkennung von Leistungsbeziehungen in der Praxis	33
5	Die Gewinnermittlung in der Verwaltungspraxis.....	35
5.1	Steuerliche Ergebnisermittlung auf Ebene der Gesellschaft	35
5.2	Steuerliche Ergebnisermittlung auf Ebene des Mitunternehmers	36
5.3	Gegenüberstellung unterschiedlicher Gewinnbegriffe der Theorie und der Verwaltungspraxis	37
6	Sonderbetriebsvermögen bei Mitunternehmerschaften	39
7	Ausgewählte Problemstellungen und Auswirkungen möglicher Reformtätigkeiten.....	42
7.1	Rechtsformbezogene Einkünftequalifikation.....	44
7.2	Besteuerung von Gesellschaftertätigkeiten im Dienste der Gesellschaft.....	45
7.2.1	Außerkraftsetzung des § 23 Z 2 Halbsatz 2 EStG	47
7.3	Die fehlende Rechtsformneutralität	49
7.3.1	Mögliche Zukunftsaussichten zur Rechtsformneutralität	51
7.4	Reformüberlegungen zum Abgabenverfahren	52
8	Conclusio	55
	Literaturverzeichnis	58
	Abbildungsverzeichnis.....	63

Abkürzungsverzeichnis

§	Paragraph
ABGB	Allgemein bürgerliches Gesetzbuch JGS Nr. 946/1811 i. d. F. BGBI. I Nr. 16/2020
Abb.	Abbildung
Abs	Absatz
ASVG	Allgemeines Sozialversicherungsgesetz
BAO	Bundesabgabenordnung BGBI Nr. 194/1961 i. d. F. BGBI I Nr. 44/2020
BBi	Bilanzbuchhalterinfo
BFG	Bundesfinanzgericht
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI	Bundesgesetzblatt
BStBl	Bundessteuerblatt
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
Co	Compagnie
dRGBI	deutsches Reichsgesetzblatt
EStG 1988	Einkommensteuergesetz 1988 BGBI. Nr. 400/1988 i. d. F. BGBI. I Nr. 54/2020
EStR 2000	Einkommensteuerrichtlinien 2000 i. d. F. 14.05.2019
et al	und andere
EU	Europäische Union
ff	fortfolgend
FLAG	Familienlastenausgleichsgesetz
gem	gemäß
GES	Gesellschaftsrecht und angrenzendes Steuerrecht
GesbR	Gesellschaft nach bürgerlichem Recht
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GSVG	Gewerbliches Sozialversicherungsgesetz
Hrsg	Herausgeber

Hs	Halbsatz
i. d. F.	in der Fassung
idR	in der Regel
insb	insbesondere
iHv	in Höhe von
iSd	im Sinne der/des
iVm	in Verbindung mit
i. Z. m.	in Zusammenhang mit
KG	Kommanditgesellschaft
KOM	Europäische Kommission
KommStG	Kommunalsteuergesetz
lit.	Litera
Lfg.	Lieferung
Nr.	Nummer
OG	Offene Gesellschaft
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung
RdW	Recht der Wirtschaft
RFH	Reichsfinanzhof
Rn	Randnummer
Rsp	Rechtsprechung
Rz	Randziffer
StrukAnpG 2006	Strukturanpassungsgesetz 2006 i. d. F. BGBl I Nr. 100/2006
StAW	Spektrum der Steuerwissenschaften und des Außenwirtschaftsrechts
SWK	Steuer- und Wirtschaftskartei
Ts	Teilstrich
Tz	Teilziffer
u. a.	unter anderem
UGB	Unternehmensgesetzbuch dRGBL. S 219/1897 i. d. F. BGBl I Nr. 63/2019
VfGH	Verfassungsgerichtshof
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
Z	Ziffer
ZPO	Zivilprozessordnung

1 Thematischer Zugang

Die ertragsteuerliche Behandlung von Mitunternehmerschaften zählt zu einem häufig diskutierten Thema in der Lehre. Neben Beiträgen in Kommentaren, Sammelwerken, Fachzeitschriften u. a. bleibt der Begriff der Mitunternehmerschaft und dessen Besteuerung in keinem einschlägigen schriftlichen Literaturmedium unbeachtet. Es finden sich hierzu nicht nur unzählige Beiträge in der Literatur, auch die Judikatur befasste sich in der Vergangenheit des Öfteren mit der ertragsteuerlichen Behandlung von Mitunternehmerschaften. Worauf lässt sich die immerwährende Aktualität dieses Themas zurückführen? Hierzu spielen mehrere Faktoren eine wichtige Rolle. Der wohl größte Faktor ist die Vielzahl an Besonderheiten und Komplexitäten der ertragsteuerlichen Behandlung von Mitunternehmerschaften, was die Mitunternehmerschaft zu einem „Evergreen“ macht. Der Begriff der Mitunternehmerschaft wird unter anderem bei den einzelnen Einkunftsarten im Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) vom Gesetzgeber verwendet. Eine Begriffserklärung findet sich in den gesetzlichen Bestimmungen jedoch nicht wieder. So hat man gemäß Judikatur und Lehre die Mitunternehmerschaft vor allem aufgrund seiner wirtschaftlichen Gesichtspunkte in aller Gesamtheit zu beurteilen. Blickt man auf die Unternehmensdemografie und deren Rechtsformgliederung in Österreich, gab es im Jahr 2017 rund 55.000 Personengesellschaften, welche meist einer Mitunternehmerschaft entsprachen. Mit einer Neugründungsrates von ungefähr 9 % laut Statistik Austria stehen Personengesellschaften an der Spitze der jährlich neu gegründeten Unternehmensformen.¹

1.1 Besonderheiten der ertragsteuerlichen Behandlung von Mitunternehmerschaften

Wie bereits erwähnt, bringt die ertragsteuerliche Behandlung von Mitunternehmerschaften einige Besonderheiten mit sich. So ist im ersten Schritt zu prüfen, ob eine Mitunternehmerschaft vorliegt. Aufgrund fehlender Begriffsdefinition, lässt sich dies nicht direkt aus dem Gesetz ablesen, weshalb hier vor allem auf die Judikatur und die Lehre zu blicken ist. Nach der Rechtsprechung wird der steuerliche Begriff der Mitunternehmerschaft auf das Vorliegen wirtschaftlicher Gesichtspunkte bezogen.²

Im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften wird die Mitunternehmerschaft nicht als eigenes Steuersubjekt angesehen, sondern unterliegt der sogenannten Durchgriffsbesteuerung. Durch die

¹ Unternehmensdemografie 2007-2017, statistik.gv.at (Stand 29.03.2020)

² VwGH, 27.02.2008, 2005/13/0050.

Anwendung des Durchgriffs- bzw. Transparenzprinzips findet die Besteuerung der Gewinnanteile unmittelbar beim Mitunternehmer statt und nicht bei der Gesellschaft.³

Um die Besteuerung der Gewinnanteile von Mitunternehmerschaften unter Berücksichtigung der diversen Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft darzustellen, sind im Laufe der Zeit mehrere Theorien zur Gewinnermittlung entstanden. Aus diesen Gewinnermittlungstheorien haben sich manche als besonderes praxisnah erwiesen, andere als theoretisch aber nicht als praktikabel anwendbar. Manche fanden breite Zustimmung in der Lehre, manche wurden als überspitzt dargestellt.

1.2 Problemstellungen zur Systematik der Besteuerung von Mitunternehmerschaften

Der Schwerpunkt dieser Arbeit liegt bei den Gewinnermittlungstheorien, insbesondere der Bilanzbündeltheorie. In Zusammenhang mit der Bilanzbündeltheorie werden deren Grenzen aufgezeigt und verschiedene Möglichkeiten zu einer möglichen Optimierung der Gewinnermittlung von Mitunternehmerschaften für die Zukunft erarbeitet. Es wird die Sinnhaftigkeit der Anwendung der Bilanzbündeltheorie für die Mitunternehmerschaft untersucht und analysiert inwiefern die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit der Mitunternehmerschaft die ertragsteuerliche Behandlung beeinflusst. Ebenfalls stellt sich die Frage, inwiefern aus der Rechtsdogmatik bzw. der Rechtsgeschichte die Abwendung von der Bilanzbündeltheorie hin zu der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung begründet werden kann. Hierbei wird auch ein (grober) Rechtsvergleich zwischen der österreichischen und der deutschen Judikatur gezogen. Anhand von ausgewählten Problemstellungen wird der Dualismus im österreichischen Besteuerungssystem gezeigt und mögliche Auswirkungen von Reformtätigkeiten skizziert, welche sowohl ertragsteuerliche als auch verfahrensrechtlichen Aspekte thematisieren.

³ Endfellner, Die Mitunternehmerschaft im EStG, die laufende ertragsteuerliche Behandlung im Überblick, Taxlex 2018/4, 100 (101).

2 Mitunternehmerschaften

Das Ertragsteuerrecht sieht mehrere Möglichkeiten der Besteuerung von Mitunternehmerschaften vor. Zunächst gilt es dafür den Begriff der Mitunternehmerschaft zu definieren. Der Terminus der Mitunternehmerschaft findet sich unter anderem in § 23 Z 2 EStG wieder, wird jedoch vom Gesetzgeber nicht näher definiert. § 23 Z 2 EStG normiert „Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene „Gesellschaften“ und Kommanditgesellschaften)“ als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Parallele Bestimmungen finden sich in § 21 Abs 2 Z 2 EStG und § 22 Z 3 EStG für die beiden anderen betrieblichen Einkunftsarten, der Land- und Forstwirtschaft und der selbstständigen Arbeit, im EStG.⁴ Die normativ aufgezählten Gesellschaftsformen in § 23 Abs 2 EStG lassen darauf schließen, dass sie unter der Voraussetzung des Unternehmerwagnisses eine Mitunternehmerschaft darstellen. Im Umkehrschluss lässt sich der Begriff des Mitunternehmers u. a. aus den Eigenschaften der Personengesellschaften schlussfolgern.⁵

2.1 Unternehmerwagnisse

Laut Judikatur ist eine Mitunternehmerschaft nach deren wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu beurteilen. So ist das Gesamtbild der Verhältnisse entscheidend. Ausschlaggebend für das Gesamtbild der Verhältnisse ist insbesondere das Unternehmerwagnis, welches die Unternehmerinitiative und das Unternehmerrisiko umfasst.⁶

2.1.1 Unternehmerinitiative

Um Unternehmerinitiative zu entfalten muss der Mitunternehmer die Möglichkeit besitzen, auf betriebliche Geschehnisse einzuwirken.⁷ Besteht die Möglichkeit betriebliche Prozesse mitzugestalten und Geschäfte zu führen, ist die Unternehmerinitiative gegeben.⁸ Ebenfalls ist nach ständiger Rechtsprechung des VwGH die Möglichkeit der Ausübung von Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten bereits ausreichend.⁹

⁴ Bednar/Bergmann, Ertragsteuerliche Behandlung unentgeltlicher Vermögensübertragungen im Zusammenhang mit Personengesellschaften, GES 2017/6, 319 (319).

⁵ Kirchmayer/Bodis/Hammerl in Doralt/Ruppe I¹², Rz 528.

⁶ VwGH, 28.06.2012, 2009/15/0106.

⁷ Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl, Jakom EStG¹² (2019) Rz 138 ff.

⁸ Fellner in Hofstätter/Reichel (Hrsg), EStG 1988⁶⁶ (2018) § 23 Rz 350.

⁹ VwGH, 2.4.1982, 82/13/0079; VwGH, 29.6.1995, 94/15/0103.

2.1.2 Unternehmerrisiko

Allgemein beschreibt das Unternehmerrisiko die Übernahme von wirtschaftlichen Risiken des Unternehmens. Das Risiko spiegelt sich vor allem in der Übernahme des sowohl positiven als auch negativen Erfolgs wieder. Der Erfolg beinhaltet die Beteiligung am Gewinn oder Verlust, Haftung für Gesellschaftsschulden und die Beteiligung am Firmenwert und den stillen Reserven.¹⁰ Bei der Beteiligung an den stillen Reserven ist jedoch eine Differenzierung vorzunehmen: Liegt im Falle der Auflösung der Gesellschaft eine Beteiligung an stillen Reserven vor, besteht ein Unternehmerrisiko. Im Gegensatz dazu muss im Fall des selbstständigen Austritts aus der Gesellschaft nicht zwingend eine Beteiligung an den stillen Reserven vorliegen, um eine Mitunternehmerschaft zu begründen.¹¹ Blickt man auf die deutsche Rechtsprechung, so stellen gemäß des Bundesfinanzhofs (BFH) Beteiligungen an den stillen Reserven und am Firmenwert keine zwingenden Anforderungen für Mitunternehmerschaften dar.¹² Liegt nämlich keine Beteiligung an den stillen Reserven vor, sind trotzdem die zivilrechtliche Gestaltung und das Gesamtbild, welches möglicherweise auf ein tatsächliches Unternehmerrisiko schließen lässt, zu prüfen.¹³

Ob ein Arbeitsgesellschafter (unter der Voraussetzung nicht am Betriebsvermögen beteiligt zu sein) die Bedingungen eines Mitunternehmers erfüllt, ist strittig. Nach der Judikatur hat der Arbeitsgesellschafter „keine Mitberechtigung am Hauptstamm und am sonstigen Vermögen der Gesellschaft, sondern nur Gewinnansprüche.“¹⁴ Die Finanzverwaltung folgt der Ansicht, dass ein Arbeitsgesellschafter unter Umständen jedoch sehr wohl als Mitunternehmer anzusehen ist, wenn er statt einer Vermögenseinlage seine Arbeitskraft einbringt.¹⁵ Das Erfordernis der Unternehmerinitiative ist zweifellos gegeben. Hinsichtlich des Unternehmerrisikos ist auch das UGB beachtlich. Wird keine Regelung im Gesellschaftsvertrag vereinbart, dann hat die Gesellschaft gemäß § 121 UGB dem Arbeitsgesellschafter (ohne Kapitalanteile) vorab „einen angemessenen Betrag des Jahresgewinns zuzuweisen“. Dies weist darauf hin, dass bei einem niedrigen Jahresergebnis auch der Arbeitsgesellschafter einen geringeren Betrag erhalten wird und somit bis zu einem gewissen Grad ein Unternehmerrisiko trägt.

¹⁰ Papst in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG¹⁰ § 23 Rz 214 ff.

¹¹ VwGH, 13.12.1995, 93/13/0253; UFS, 29.01.2009 RV/1523-W/08.

¹² BFH, 18.02.1993, IV R 132/91.

¹³ Bergmann, Mitunternehmerschaft und UGB: Unternehmerrisiko ohne Beteiligung an stillen Reserven und Firmenwert? RdW 2008/122, 168.

¹⁴ VwGH, 19.10.1988, 86/13/0169.

¹⁵ EStR 2000, Rz 5808.

Aufgrund der Gesamtbetrachtung kann nach Ansicht der Finanzverwaltung eine übermäßig geringe Unternehmerinitiative durch erhöhtes Unternehmerrisiko ausgeglichen werden, um dem Gesamtbild der Verhältnisse zu entsprechen.¹⁶ Werden diese Unternehmereigenschaften nicht entfalten, so liegen vermögensverwaltende Personengesellschaften vor. Reine Vermögensverwaltung begründet keinen Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG, weshalb im Rückschluss ebenfalls keine Mitunternehmerschaft auszulegen ist.¹⁷

2.2 Rechtsformen von Mitunternehmerschaften

Die häufigsten Rechtsformen von Mitunternehmerschaften sind Personengesellschaften, unechte stille Gesellschaften und Arbeitsgemeinschaften (ARGE). Zu den Personengesellschaften zählen die in § 23 Z 2 EStG aufgezählte „offene Gesellschaft“ und „Kommanditgesellschaft“. Ebenso zählt die Gesellschaft nach bürgerlichen Rechts (GesBR) zu den Personengesellschaften, doch fehlt dieser eine eigene Rechtspersönlichkeit. Als Sonderform der Kommanditgesellschaft ist die GmbH & Co KG anzusehen, die aufgrund des beschränkt haftenden Komplementärs ein eingeschränktes Haftungsvolumen vorweist, jedoch zu den Personengesellschaften gezählt wird. Die Komplementär-GmbH einer GmbH und Co KG ist ebenfalls als Mitunternehmer anzusehen, auch wenn sie nur einen Arbeitsgesellschafter darstellt.¹⁸

2.3 Die zivilrechtliche Gestaltung und deren Rechtsfähigkeit im Vergleich

Bei einem der ersten Schritte in Richtung der Unternehmensgründung hat der Unternehmer die Wahl der Unternehmensform zu treffen. Diese Wahl ist an eine Vielzahl verschiedenster Punkte geknüpft. Der Unternehmer hat sich bei seinem Entscheidungskalkül grundsätzlich zwischen personalistischen und kapitalistischen Strukturen zu entscheiden. Das Kalkül der Unternehmensform wird neben seinen persönlichen Vorhaben unter anderem auch die Haftung, Kapitalbeschaffung, Gewinnbeteiligung, Auseinandersetzung und die allgemeinen Besteuerungsprinzipien beinhalten.¹⁹

Die allgemeinen Besteuerungsprinzipien spiegeln die Bedeutung der zivilrechtlichen Gestaltung wieder. Somit wird bei der Wahl der Unternehmensform ein Sachverhalt verwirklicht, welcher für den Umfang und die Art der zukünftigen Steuerlast von hoher Relevanz ist. Entscheidet sich der Unternehmer für eine personalistische strukturierte Unternehmensform, so

¹⁶ EStR 2000, Rz 5806.

¹⁷ Papst in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG¹⁸ § 23 Rz 232 ff.

¹⁸ Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl, Jakom EStG¹² (2019) § 23 Rz 143; EStR 2000, Rz 5811.

¹⁹ Bertl/Fraberger in Bertl et al, Handbuch österreichischer Steuerlehre Bd III³ (2017), 9 ff.

unterliegen sämtliche Gewinne einer einmaligen Besteuerung im Jahr des Anfallens – der Einkommenssteuer.²⁰

Im Gegensatz dazu unterliegt der Unternehmer bei der Wahl einer Kapitalgesellschaft zwei Besteuerungsebenen. Auf Ebene der Gesellschaft wird der Gewinn des Unternehmens im Jahr des Anfallens gem. § 22 Abs 1 KStG mit dem festgelegten Körperschaftsteuersatz von 25 % besteuert. Auf Ebene des Gesellschafters wird im Jahr des Ausschüttens der ausgeschüttete Betrag gem. § 27 Abs 2 Z 1 lit. a EStG iVm § 27a Abs 1 Z 2 EStG mit Kapitalertragssteuer iHv 27,5% belastet.²¹

Die Besteuerung von Körperschaften auf zwei Ebenen bedeutet nicht zwingend, dass eine höhere Steuerbelastung vorliegt. In Zeiten einer hohen Progressivität der Einkommensteuer können Kapitalgesellschaften mit einer Gesamtsteuerbelastung von 45,625 % einen steuerlichen Vorteil mit sich bringen.²²

Die Überlegung der zivilrechtlichen Gestaltung bei personalistisch strukturierten Unternehmensformen beinhaltet ebenfalls die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit und deren mögliche Geltung im Steuerrecht. Hier erscheint es interessant, ob sich aus der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit eine Rechtsfähigkeit im Einkommensteuergesetz ableiten lässt und inwiefern sich daraus die Theorie der Gewinnermittlung auswählen lässt. Ebenfalls sind abgabenrechtliche Aspekte in Zusammenhang mit der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit zu prüfen.

Gemäß VwGH stellt die Rechtsfähigkeit die Fähigkeit dar, Träger von Rechten und Pflichten zu sein.²³ Im Gegensatz zur unbeschränkten Rechtsfähigkeit von Personengesellschaften des UGB, entfalten die GesbR, Arbeitsgemeinschaft (ARGE) oder die unechte stille Gesellschaft keine eigene zivilrechtliche Rechtsfähigkeit.²⁴

2.3.1 Rechtsfähigkeit unternehmensrechtlicher Personengesellschaften

Die Rechtsfähigkeit der Offenen Gesellschaft ist ausdrücklich in § 105 UGB dargestellt. Ebenso ist die Kommanditgesellschaft Träger von Rechten und Pflichten. Bereits vor der Kodifizierung ordnete die herrschende Lehrmeinung und die Rechtsprechung die Rechtsfähigkeit

²⁰ Kraneis, Die Grenzen der Bilanzbündeltheorie (1962), 5.

²¹ Krafft in Bergmann, Renner, Wurm (Hrsg.), Praxisbeispiele zur Körperschaftsteuer¹ (2019), 8.

²² Kanduth-Kristen/Kofler/Heidenbauer/Komarek in Bertl et al (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre Band I, Teil 1: Theorie und Methoden, Steuerarten und Abgabenverfahren⁴ (2015) 447 ff.

²³ VwGH, 19.12.1984, 84/11/0119.

²⁴ Artmann in Feyves/Kerschner/Vonkilch (Hrsg), Großkommentar zum ABGB (2016) § 1175 Rz 15.

der Personengesellschaft zu. Die Rechtsfähigkeit erlangt die Personengesellschaft mit der Eintragung in das Firmenbuch und endet mit der Vollbeendigung aller Rechtsverhältnisse.²⁵

Im Gegensatz zur zivilrechtlichen unbeschränkten Rechtsfähigkeit sind Personengesellschaften im Steuerrecht nur eingeschränkt rechtsfähig – einerseits sind sie sehr wohl Steuersubjekt für die Verkehrssteuern, andererseits sind sie kein Steuersubjekt für die Ertragsteuern.²⁶

Aufgrund dieser unternehmensrechtlichen Rechtsfähigkeit könnte man versuchen die Personengesellschaften zu juristischen Personen zu kategorisieren. Dies wird jedoch klar verneint, da die Gesellschafter viel mehr gesamthandschaftlich verbunden sind. Die Gesamthandschaft schafft eine Abgrenzung der Personengesellschaft von der juristischen Person aufgrund ihrer „personalistischen Charakteristika“. Man kann die Gesamthandschaft in gewisser Weise als Inverse der juristischen Person verstehen, da von dieser sämtliche Elemente umfasst sind, welche bei Körperschaften explizit ausgeschlossen sind.²⁷ Die Elemente umfassen u. a. die schuldrechtliche Verbundenheit aller Gesellschafter oder auch die grundsätzlich benötigte einstimmige Zustimmung bei der Übertragung von Geschäftsanteilen, geregelt in § 124 UGB. Terminologisch lässt sich aus dem Begriff der Gesamthandschaft eine Vielzahl an Gesellschaftern (zumindest zwei) schlussfolgern.²⁸

2.3.2 Rechtsfähigkeit der Gesellschaft bürgerlichen Rechts

In § 1175 ABGB werden der Begriff und die Rechtsnatur der GesbR geregelt. So kann man § 1175 Abs 2 ABGB entnehmen, dass die GesbR keine Rechtsfähigkeit entfaltet und damit der Gesellschaft auch keine Partei- und Prozessfähigkeit zukommt.²⁹ Da die GesbR nicht in das Firmenbuch eingetragen wird, fehlt der Akt der Transparenz und Publizität, welche es im Rechts- und Geschäftsverkehr bedarf. Träger von Rechten und Pflichten sind die einzelnen Gesellschafter. Es besteht für die Gesellschafter trotzdem die Möglichkeit unter einem eigenen (Firmen)namen als GesbR aufzutreten.³⁰ Interessant erscheint, dass die GesbR gemäß § 2 Abs 1 UStG iVm § 246 Abs 1 BAO als Unternehmer iSd UStG gilt und nur der Gesellschaft abgabenrechtlich ein mögliches Berufungsrecht zusteht.³¹

²⁵ Unger in Althuber/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO Handbuch (2015), 225.

²⁶ Fritz, Gesellschafts- und Unternehmensformen³ (2007), 457.

²⁷ Renner, Die rechtsfähige Personengesellschaft – (k)eine juristische Person? GesRz 2019, 244.

²⁸ Unger in Althuber/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO Handbuch (2015) § 79 BAO, 225.

²⁹ Rauter in Rummel/Lukas, ABGB⁴ § 1175 Rz 37.

³⁰ Artmann in Feyves/Kerschner/Vonkilch (Hrsg), Großkommentar zum ABGB (2016), § 1175 Rz 16.

³¹ VwGH, 21.9.2005, 2001/13/0232.

2.3.3 Rechtsfähigkeit sonstiger Unternehmensformen

Die (un)echte stille Gesellschaft, welche in §§ 179 bis 188 UGB geregelt ist stellt grundsätzlich keine Unternehmensform dar, sondern lässt sich aufgrund unternehmensrechtlicher Bestimmungen als Beteiligung am Erfolg (inkl. allfälliger stillen Reserven) ohne rechtlich wirksamen Auftreten im Außenverhältnis zusammenfassen.³²

Arbeitsgemeinschaften, welche meist im Baugewerbe gebildet werden stellen „Gelegenheitsgesellschaften“ dar und haben keine eigene Rechtsfähigkeit. Nachdem keine gesetzliche Regelung für ARGE vorhanden ist, fällt sie nach der Rechtsprechung in den Anwendungsbereich des ABGB.³³

Die Europäisch wirtschaftliche Interessensvereinigung (EWIV), welche eine grenzüberschreitende Unternehmenskooperation, geregelt nach nationalem Recht, darstellt, ist von den wesentlichen Merkmalen einer österreichischen Personengesellschaft sehr ähnlich und damit ebenfalls rechtsfähig.³⁴

2.4 Ertragsteuerliche Rechtsfähigkeit

Im Gegensatz zum Zivilrecht wird im Ertragsteuerrecht keine materiell rechtliche Steuerrechtsfähigkeit definiert. Das bedeutet, dass der OG und KG unternehmensrechtlich wohl eine Rechtsfähigkeit zugesprochen wird, diese jedoch ertragsteuerlich unbeachtlich ist. Das Ertragsteuerrecht knüpft nicht direkt an das Zivilrecht an, sondern sieht die Mitunternehmerschaft viel mehr als Einkünfteermittlungssubjekt.³⁵

Mangelt es an zivilrechtlicher Rechtsfähigkeit, wie es bei der GesbR der Fall ist, muss eine ertragsteuerliche Beurteilung vollzogen werden.³⁶ Laut *Bergmann* benötigt es jedenfalls eine partielle Teilrechtsfähigkeit um Einkünfte und damit eingehend Betriebe der Mitunternehmerschaft zu zurechnen. Erst dann ist es nämlich möglich, dass die Zurechnungsbestimmungen des § 23 Z 2 EStG und dessen Parallelbestimmungen zur Anwendung kommen. Wird diese Rechtsfähigkeit zivilrechtlich nicht erreicht, so muss sie ertragsteuerlich abgeleitet werden.

³² Fritz, Gesellschafts- und Unternehmensformen³ (2007), 503.

³³ VwGH, 16.12.1997, 96/09/077.

³⁴ Fritz, Gesellschafts- und Unternehmensformen³ (2007), 485.

³⁵ Urnik/Payerer in Bertl et al, Handbuch der österreichischen Steuerlehre Bd I⁴ (2015), 74.

³⁶ Artmann in Feyves/Kerschner/Vonkilch (Hrsg), Großkommentar zum ABGB (2016) § 1175 Rz 10.

Gemäß § 2 Abs 4 Z 2 letzter Satz EStG werden Betriebsstätten zivilrechtlich nicht rechtsfähiger Personenvereinigungen (=GesbR) den Mitgliedern (=Mitunternehmer) kraft Gesetz anteilig zugerechnet, wenn nur ein Werkvertrag bzw. eine Werklieferung mit einem Auftragswert von weniger als EUR 700.000 erfüllt wird. Betrachtet man diese Norm im Umkehrschluss wird eine GesbR, welche mehrere Werkverträge erfüllt oder eine Werklieferung mit einem Auftragswert von über EUR 700.000 tätigt, im Ertragsteuerrecht als (teil)rechtsfähige Gesellschaft angesehen und dient als Zurechnungssubjekt von Einkünften.³⁷

2.5 Abgabenrechtliche Aspekte i. Z. m. der Rechtsfähigkeit

Abgabenrechtliche Aspekte hinsichtlich der Thematik fehlender Rechtsfähigkeit, werden in § 77 Abs 1 BAO thematisiert. Hier wird normiert, dass der Abgabenschuldner im Sinne der Bundesabgabenordnung (BAO) derjenige ist, der „nach den Abgabenvorschriften als Abgabenschuldner in Betracht kommt.“³⁸ Abgabepflichtiger ist jeder, der während eines Abgabeverfahrens aufgrund einer möglichen Abgabeschuld mit der Behörde in Verbindung treten kann.³⁹ Ursprünglich knüpfte die BAO mit dessen Bestimmung an die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit an. Doch wurde in weiterer Folge der Begriff des Abgabenschuldners der persönlichen Steuerpflicht, stammend aus dem materiellen Steuerrecht, angepasst.⁴⁰

Somit kommt grundsätzlich jede natürliche Person, juristische Person und unternehmensrechtliche Personengesellschaft hinsichtlich Abgabentatbestände, welche von der Gesellschaft erfüllt werden, im formellen Sinn in Betracht.⁴¹ Ebenso kann sämtlichen Gesellschaften mit materiell rechtlicher Steuerrechtssubjektivität, seien sie auch zivilrechtlich nicht rechtsfähig, eine Abgabenschuld zugesprochen werden.⁴² Die Zuordnung als sonstiger Abgabenschuldner trifft zu, wenn diese Gebilde nicht als konkrete Zahlungsverpflichtete aufgrund deren fehlenden Rechtsfähigkeit oder aufgrund simpliciter rechtlicher Vorgaben in Frage kommen.⁴³

Im Gegensatz zu den einhergehenden Rechten aller Parteien im Sinne des § 78 BAO (z. B. Recht auf Bevollmächtigung gem. § 83 BAO; Recht auf Akteneinsicht gem. § 90 BAO), stehen sämtliche Parteirechte i. Z. m. Zahlungsverpflichtungen (z. B. Antrag auf Rückzahlung des Guthabens lt. § 239 BAO, Antrag auf Zahlungserleichterung mittels Ratenzahlung oder

³⁷ Bergmann in Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaft (2016), 692.

³⁸ Unger in Althuber/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO Handbuch (2015) § 77 BAO, 217.

³⁹ Urnik/Payerer in Bertl et al, Handbuch der österreichischen Steuerlehre Bd I⁴ (2015) 74.

⁴⁰ Unger in Althuber/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO Handbuch (2015) § 77 BAO, 216.

⁴¹ VwGH, 13.12.2007, 2006/14/0061.

⁴² VwGH, 19.05.1993, 91/13/0169.

⁴³ Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 77 (Stand 1.8.2011, rdb.at).

Stundung gem. § 212 BAO) nur den Abgabenschuldnern im formellen Sinn zu, nicht aber sonstigen Abgabepflichtigen.⁴⁴

Als Abgabepflichtiger der Umsatzsteuer im formellen Sinn kommt die Personengesellschaft aufgrund der materiell rechtlichen Regelung gem. § 19 Abs 1 UStG iVm § 2 Abs 1 UStG in Frage. Als Beispiel sonstiger Abgabepflichtige zählt u. a. die GesbR als Umsatzsteuersubjekt oder die Personengesellschaft als Gewinnermittlungssubjekt iSd § 188 BAO eines Feststellungsverfahrens.⁴⁵

Das Wesen der Rechtsfähigkeit bzw. Parteifähigkeit in der Bundesabgabenordnung ist in § 79 BAO geregelt. In dieser Norm wird auf für die Rechts- und Handlungsfähigkeit auf die Bestimmung des bürgerlichen Rechts verwiesen, welche bereits oberhalb beschrieben wurden. Ebenso ist § 2 ZPO sinngemäß anzuwenden. Wird ein Bescheid einer Abgabenbehörde an einen nicht parteifähigen Empfänger erlassen, so ist dieser als nichtig zu erklären. Beispiele für mangelnde Parteifähigkeit ist eine bereits beendete KG oder eine bereits verstorbene Person.⁴⁶

2.6 Maßgeblichkeit der Rechtsfähigkeit für die Theorie der Gewinnermittlung

Im Schrifttum wird die Maßgeblichkeit der Rechtsfähigkeit für die passende Theorie der Gewinnermittlung nur peripher behandelt. Nach der hL orientiert sich das Ertragsteuerrecht nicht am Zivilrecht und beschreibt die Mitunternehmerschaft ausschließlich als Einkünfteermittlungssubjekt und nicht als Einkommensteuersubjekt, weshalb die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit nur eine untergeordnete Rolle spielt. Daraus lässt sich die Anwendung der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung (Einheitstheorie) folgern, da diese die Mitunternehmerschaft als Gewinnermittlungssubjekt anerkennt.⁴⁷

Grundsätzlich können nach *Bergmann* nur einem rechtfähigen Gebilde Einkünfte und demnach Betriebe zugewiesen werden, damit in Folge dessen die Durchberechnung der Zuordnung mittels vorgegebener Zuordnungsbestimmungen an die Mitunternehmer vollzogen werden kann. Fehlt die Eigenschaft der Rechtsfähigkeit im Zivilrecht, wie es bei der GesbR der

⁴⁴ *Tanzer/Unger*, BAO 2018/2019 Einführung in das Recht der Bundesabgabenordnung⁶ (2018) 159.

⁴⁵ *Unger* in *Althuber/Tanzer/Unger* (Hrsg), BAO Handbuch (2015) zu § 77 BAO, 218.

⁴⁶ *Ritz*, BAO Bundesabgabenordnung Kommentar⁶ (2017), 217.

⁴⁷ *Urnik/Payerer* in *Bertl et al*, Handbuch der österreichischen Steuerlehre Bd I⁴ (2015), 74.

Fall ist, so muss zumindest eine ertragsteuerliche Teilrechtsfähigkeit im EStG bestehen.⁴⁸ Da im Ertragsteuerrecht keine Norm diesbezüglich verankert ist, leitet er die ertragsteuerliche Teilrechtsfähigkeit für die GesbR aus dem Umkehrschluss der Zweckbeschränkung des § 2 Abs 4 Z 2 letzter Satz EStG ab. Dieser Deduktion zufolge werden Einkünfte einer GesbR mit mehreren Werkverträgen oder einer Werklieferung mit einem Auftragswert über EUR 700.000 direkt der Gesellschaft zugerechnet.⁴⁹

Um die maßgebliche Gewinnermittlung aufgrund der Rechtsfähigkeit festzustellen, ist es essentiell eine klare Trennung zwischen Zivilrecht und Steuerrecht zu ziehen. Im Gegensatz zum UStG, in welchem die Mitunternehmerschaft einen Steuerschuldner darstellen kann, wird im EStG die Mitunternehmerschaft weder als Steuersubjekt mit ertragsteuerlicher Rechtsfähigkeit noch als Steuerschuldner definiert. Deshalb eignen sich angesichts der Systematik die Theorie der Alleininhaberschaft und die Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung. Beide Theorien sehen die Mitunternehmerschaft als Subjekt der Gewinnermittlung.⁵⁰

Es fällt einem mE denkbar schwieriger einem wirtschaftlichen Gebilde, welches zivilrechtlich kein Träger von Rechten und Pflichten ist, als eigenes Subjekt der Gewinnermittlung zu definieren. Mit der Zurechnungsbestimmung des § 2 Abs 4 Z 2 letzter Satz EStG i. Z. m. dem wirtschaftlichen Gehalt und dem zivilrechtlichen Wesen lässt sich die Bilanzbündeltheorie für zivilrechtliche nicht rechtfähige Gesellschaften begründen. Bei einer ARGE oder GesbR mit dem Zweck der Erfüllung eines einzigen Werkvertrages oder einer Werklieferung mit einem Auftragswert unter EUR 700.000 stellen die Gesellschafter in der Praxis tatsächlich ihre Betriebe als organisatorische Einheit zur Verfügung, weshalb hier durchaus die einzelne Beteiligung an der Mitunternehmerschaft als selbstständiger Betrieb angesehen werden kann und das Betriebsvermögen der GesbR realitätsgetreu anteilig den Beteiligten zugeordnet werden.⁵¹ Zusammengefasst kann gesagt werden, dass die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit aufgrund der rigiden Trennung zum Ertragssteuerrecht keinen maßgeblichen Einfluss auf die Wahl der Gewinnermittlungstheorie hat.

Ebenfalls hat die Eintragung im Firmenbuch eine gewisse Indizwirkung bezüglich Maßgeblichkeit der Gewinnermittlungstheorie. Sowohl die OG als auch die KG als Mitunternehmer-

⁴⁸ Bergmann in Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaft (2016), 692.

⁴⁹ Fritz-Schmied/Urnik/Bergmann in Fritz-Schmied/Urnik/Bergmann, Handbuch Mitunternehmerschaften¹ (2019), 41.

⁵⁰ Kanduth-Kristen, Ertragsbesteuerung von Mitunternehmerschaften – Vereinfachung durch Reform der Behandlung von Leistungsbeziehungen und Sonderbetriebsvermögen? StAW (2018)/1, 5 ff.

⁵¹ Bertl/Fraberger in Bertl et al, Handbuch österreichischer Steuerlehre Bd III³ (2017), 34.

schaft sind beim Firmenbuch eintragungspflichtig. Da in beiden Fällen die Firma der Gesellschaft und nicht die Gesellschafter per se als Firma eingetragen wird, kann hier die Mitunternehmerschaft als Gewinnermittlungssubjekt vermutet werden.⁵²

3 Zurechnung von Einkünften an die Mitunternehmer

Wie in weiterer Folge näher beschrieben wird, definiert die Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung, welche grundsätzlich auch in der Verwaltungspraxis angewandt wird, die Mitunternehmerschaft als ein Gewinnermittlungssubjekt. Um die Begrifflichkeit des Gewinnermittlungssubjekts herzuleiten, muss es im Vorfeld die Einkünftezurechnung im EStG dementsprechend aufgearbeitet werden.

Abgesehen der taxativen Auflistung der einzelnen Einkunftsarten von Seiten der Gesetzgebung wurden bei der Frage nach dem Steuersubjekt auch von der Lehre einige Theorien aufgestellt. Zu den Bedeutendsten dieser mitunter abstrakten Einkommenstheorien zählen die Reinvermögenszugangstheorie, Quellentheorie und Markteinkommenstheorie.⁵³

Nach der Reinvermögenszugangstheorie werden sowohl fließende Erträge als auch Veränderungen im privaten und betrieblichen Vermögen zur Einkunftsquelle hinzugezählt. Diese Elemente sind vor allem in den betrieblichen Einkunftsarten wieder zu finden.⁵⁴

Entgegen der Reinvermögenszugangstheorie umfasst die Quellentheorie lediglich die aus der Einkommensquelle fließenden Erträge. Vermögenswertänderungen oder Erträge aus der Veräußerung der Einkunftsquelle werden hierbei nicht beachtet. In der Vergangenheit hat sie lange Zeit die außerbetrieblichen Einkunftsarten geprägt, doch wurde in der letzten Zeit durch grundlegende Änderungen in der Besteuerung von Wertzuwächsen im Kapitalvermögen und privaten Grundstücksveräußerungen unterminiert.⁵⁵

3.1 Die Markteinkommenstheorie von *Ruppe*

Um die ertragsteuerliche Zuordnung von Einkünften aus Mitunternehmerschaften zu treffen, müsste es möglich sein, diese Zurechnung anhand der Markteinkommenstheorie von *Ruppe* nachzuvollziehen.⁵⁶

⁵² Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung (1992), 160.

⁵³ Urnik/Fritz-Schmied in Bertl et al, Handbuch der österreichischen Steuerlehre Band I⁴ (2015), 93.

⁵⁴ Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG²⁰ (2018) § 2 Rz 2.

⁵⁵ Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG²⁰ (2018) § 2 Rz 3.

⁵⁶ Bergmann in Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaft (2016), 690.

Aufgrund der historischen Problematik der ertragsteuerlichen Einkünftezurechnung und des damaligen Überganges von der Haushaltsbesteuerung hin zu der Individualbesteuerung wurde ein Konzept zur Zurechnung von Einkünften von *Ruppe* erstellt. In seiner Theorie wird die naheliegende Annahme der Einkunftsquellenzurechnung anhand der wirtschaftlichen Verfügungsmacht bemängelt, da diese u. a. aufgrund einer Einkommensverwendung Dritter zu belegbaren Unrichtigkeiten führen kann. Somit muss sich das wirtschaftliche Eigentum gemäß § 24 BAO nicht zwingend mit der Zurechnung der Einkunftsquelle decken.⁵⁷ Nach *Ruppe* erfolgt die Zuordnung aufgrund „entgeltlicher Verwertung von Leistung am Markt“, weshalb die maßgeblichen Charakteristika die „Verfügungsmacht über die Einkunftsquelle“ und die „Beherrschung der Leistungsbeziehung“ sind.⁵⁸ Die abschließende Aufzählung der 7 Einkunftsarten im 9. Abschnitt des EStG passiert auf dem Grundgedanken der entgeltlichen Verwertung von Leistung am Markt.⁵⁹

Von großer Bedeutung für die Zurechnung der (fließenden) Einkünfte ist somit die Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquelle. Werden Dispositionsbefugnisse weitergeben, sind die Einkünfte entsprechend dem Empfänger der Befugnisse zuzurechnen. Neben der Übertragung ist auch eine Teilung der Dispositionsbefugnis denkbar.⁶⁰ Nimmt man eine vertikale Teilung der Dispositionsbefugnisse vor, so werden laut *Bodis*, die Rechte eines Stamm(objektes) abgespalten und auf mehrere Personen (= Mitunternehmer) aufgeteilt. Die Frage der Einkünftezurechnung ist hiermit vorab bereits beantwortet. Das Ausmaß der Aufteilung lässt sich aus der Einkunftsquelle ableiten, welche wiederum den Beitrag des Mitunternehmers darstellt und somit bei der Annahme einer äquivalenten Disposition dem anteiligen Gewinnanspruch entspricht. Bei einem Missverhältnis zwischen Beitragspflicht und Gewinnanteil, welches in der Praxis des Öfteren vorkommt, liegt eine überhöhte Zuwendung an den Mitunternehmer vor.⁶¹

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist die Zuordnung von Einkünften aufgrund wirtschaftlicher Gesichtspunkte zu treffen. So ist die „tatsächliche nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge“ maßgeblich. Nur wenn es nicht möglich ist nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden, ist die rechtliche Gestaltung maßgebend.⁶²

⁵⁷ *Ruppe in Tipke*, Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht² (1979), 18.

⁵⁸ *Bodis*, Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften (2011), 29.

⁵⁹ *Urnik/Fritz-Schmied in Bertl et al*, Handbuch der österreichischen Steuerlehre Band I⁴ (2015), 95.

⁶⁰ *Gassner*, Grundsatzfragen der Einkünftezurechnung, ÖStZ 2003/10.

⁶¹ *Bodis*, Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften (2011), 32.

⁶² *Ruppe in Tipke*, Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht² (1979) 19ff; VwGH, 26.11.1991, 91/14/0041.

3.2 Die Bedeutung des § 24 BAO für die Einkünfteermittlung und Einkünftezurechnung

Um die Einkünfteermittlung und -zurechnung von Einkünften zu bestimmen ist insbesondere § 24 BAO von Bedeutung. § 24 BAO normiert die (persönliche) Zurechnung von Wirtschaftsgütern. Im Schrifttum herrscht grundsätzlich Einigkeit über die Maßgeblichkeit des § 24 BAO für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter und dementsprechend für die Ermittlung der Einkünfte. Differenzierter wird jedoch die Bedeutung für die persönliche Zurechnung von Einkünften gesehen.⁶³

Der Grundgedanke der Zurechnungsvorschrift in der Bundesabgabenordnung wird vom wirtschaftlichen Eigentum geprägt. Demzufolge ist nicht das zivilrechtliche Eigentum entscheidend, sondern die faktischen Verhältnisse. Die wirtschaftliche Verfügungsmacht ist somit essentiell für die Zurechnung nach der Bundesabgabenordnung. Entsprechend der wirtschaftlichen Verfügungsmacht wird der zivilrechtliche Eigentümer von dessen zivilrechtlicher Einflussnahme im Steuerrecht faktisch entbunden.⁶⁴

Ein wesentlicher Aspekt der Einkünfteermittlung ist, wie bereits eingangs erwähnt, die Bedeutung der wirtschaftlichen Zurechnung. Um im betrieblichen Bereich einen Betriebsvermögensvergleich auszuführen, bedarf es an wirtschaftlicher Zurechnung von Wirtschaftsgütern. Gleiches gilt auch im außerbetrieblichen Bereich. Dies ist unter anderem für die Geltendmachung der Abschreibung bedeutsam, da diese nur dem wirtschaftlichen Eigentümer zusteht. Das wirtschaftliche Eigentum ist auch für den Zeitpunkt der Gewinnrealisierung von Bedeutung, weshalb hieran der Zeitpunkt der Anschaffung und Veräußerung anknüpft.⁶⁵

Langzeitig wurde die Bedeutung des § 24 BAO für die Einkünfteermittlung auch für die Einkünftezurechnung übernommen. Hierbei wurde fingiert, dass der wirtschaftliche Eigentümer des Einkünfte erzeugenden Wirtschaftsgutes auch dessen Zurechnungssubjekt war.

Dem widerspricht jedoch der BFH und auch *Ruppe*, da nach ihrer übereinstimmenden Ansicht die Inanspruchnahme von Vermögenswerten als Einkunftsquellen von Bedeutung sei.⁶⁶

⁶³ *Lechner*, Die Bedeutung des wirtschaftlichen Eigentums für die Zurechnung von Einkünften, in *Tanzer* (Hrsg) Die BAO im 21. Jahrhundert, FS Stoll (2005) 51 (51); ebenfalls vgl. mit 3.1 Die Markteinkommestheorie von *Ruppe*.

⁶⁴ *Bodis*, Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften (2011) 26.

⁶⁵ *Lechner*, Die Bedeutung des wirtschaftlichen Eigentums für die Zurechnung von Einkünften, in *Tanzer* (Hrsg) Die BAO im 21. Jahrhundert, FS Stoll (2005) 51 (54)

⁶⁶ *Ruppe* in *Tipke*, Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht² (1979) 14; BFH, 28.7.2004 (XI R 54/99).

3.3 Schlussfolgerungen zur Zurechnung von Einkünften an die Mitunternehmer

Bereits aus dem Wortlaut von § 23 Z 2 EStG und dessen Parallelbestimmungen § 21 Abs 2 Z 2 EStG und § 22 Z 3 EStG lässt sich aus dem ersten Halbsatz „Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind ...“ erkennen, dass eine direkte originäre Zurechnung der jeweiligen Einkünfte nach den allgemeinen Grundsätzen der Gewinnermittlung nach §§ 4 bis 14 EStG zu den Gesellschaften zu erfolgen hat. Auch *Zorn* folgt diesem Standpunkt und begründet § 23 Z 2 EStG als Zurechnungsbestimmung, da sich die Norm unter dem 2. Teil, 9. Abschnitt EStG „Die einzelnen Einkunftsarten“ befindet und der ermittelte Gewinn dem Einkommen gem. § 2 Abs 2 EStG des Steuerpflichtigen (anteilig) zuzuordnen ist. Die Bilanzbündeltheorie, auf welche noch detailliert eingegangen wird, findet keine Deckung, da nach *Zorn* „die Wortinterpretation und die Interpretation nach Bedeutungszusammenhang und Gesetzessystematik keinen Zweifel am Gebot einer einheitlichen Gewinnermittlung für die Mitunternehmerschaft lässt“. ⁶⁷

Nachdem für die Mitunternehmerschaft die allgemeinen Grundsätze der Gewinnermittlung gelten, ist diesbezüglich für die Einkünfteermittlung auch § 24 BAO relevant, nach welchem die wirtschaftliche Zurechnung der Wirtschaftsgüter der Mitunternehmerschaft zugrunde liegt. ⁶⁸ Im nächsten Schritt wird aufgrund des gesetzlichen Wortlautes der angeordnete Zurechnungsdurchgriff schlagend, da die Anteile den Mitunternehmern anzurechnen sind. ⁶⁹ Diese Zurechnungsbestimmung ist m. E. einer vertikalen Teilung von Dispositionsbefugnissen gemäß der Markteinkommenstheorie gleichzusetzen, da hier die Dispositionsbefugnisse des Stammobjekts (die Mitunternehmerschaft) auf die einzelnen Mitunternehmer aufgeteilt werden.

4 Gewinnermittlungstheorien

Liegt ertragsteuerlich eine Mitunternehmerschaft vor, so unterscheidet die Lehre, Judikatur und Verwaltung zwischen mehreren Theorien der Einkünfteermittlung. Jede dieser Theorien versucht aufgrund des Durchgriffprinzips (=Transparenzprinzip) die erwirtschafteten Gewinne bzw. Verluste den einzelnen Gesellschaftern und nicht der Gesellschaft zuzuweisen. Die Gesellschaft stellt ein „gläsernes Konstrukt“ dar, welches ermöglicht auf die einzelnen Ge-

⁶⁷ *Zorn*, Besteuerung der Geschäftsführung (1992), 159.

⁶⁸ *Gassner*, Grundsatzfragen der Einkünftezurechnung, ÖStZ 2003/10.

⁶⁹ *Bergmann* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaft (2016), 690.

sellschafter durchzugreifen.⁷⁰ Wie bereits unter Kapitel 2 erwähnt, stellen § 23 Z 2 EStG und dessen Parallelbestimmungen §§ 21 Abs 2 Z 2 EStG, 22 Z 3 EStG die gesetzliche Grundlage für die steuerliche Behandlung von Mitunternehmerschaften dar, wobei die einzelnen Theorien unterschiedlichste Leistungsbeziehungen anerkennen. So unterscheiden sich die Theorien aufgrund differenzierter Betrachtungen hinsichtlich der Anerkennung der verschiedensten Leistungsbeziehungen zwischen der Sphäre des Gesellschafters, der Gesellschaft und gegebenenfalls einer weiteren Gesellschaft des Gesellschafters. Folgende Differenzierungen sind anhand der unterschiedlichen Ansätze erkennbar:

1. Unterschiedliche Ansätze sind bei den verschiedenen Theorien sowohl bei den entgeltlichen Leistungsbeziehungen als auch den unentgeltlichen Leistungsbeziehungen (wie der unentgeltlichen wechselseitigen Übertragungen von Wirtschaftsgütern aus der Sphäre des Gesellschafters und der Gesellschaft) zu erkennen.
2. Verschiedene Ansätze sind auch bei den (un)einheitlichen Bewertungs- und Bilanzierungswahlrechten durch die jeweiligen Gesellschafter gegeben.⁷¹

4.1 Die Bilanzbündeltheorie

Konzipiert wurde die Bilanzbündeltheorie bereits 1927/1928 vom damaligen deutschen Reichsfinanzhof (RFH), ehe sie vom BFH und später vom VwGH rezipiert wurde. Gemäß Bilanzbündeltheorie besitzt jeder Mitunternehmer an der Gesellschaft einen eigenen selbstständigen (Teil)betrieb. Werden nun die einzelnen Bilanzen der Teilbetriebe zusammengefasst – „gebündelt“ – erhält man daraus die Gesamtsumme des Betriebsvermögens. Die Aktiva und Passiva der jeweiligen Teilbilanzen entsprechen also dem Verhältnis des jeweiligen Kapitalanteiles und ergeben in Summe die gesamte Bilanz der Mitunternehmerschaft.⁷²

Grundsätzlich wird bei der Bilanzbündeltheorie im Gegensatz zur Theorie der Alleininhaberschaft und der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung keine eigene Unternehmenssphäre entfalten. Es kommt somit zu keiner Leistungsbeziehung zwischen Mitunternehmer und Gesellschaft. Ähnlich dem Ansatz der Theorie der Alleininhaberschaft ist der Mitunternehmer somit einem Einzelunternehmer gleichzustellen, welcher nicht mit seinem (Mit-)unternehmen

⁷⁰ Tumpel in Tumpel, Steuern kompakt (2020), 120.

⁷¹ Fritz-Schmied/Urnik/Bergmann, Handbuch Mitunternehmerschaften (2019), 30.

⁷² Kanduth-Kristen, Ertragsbesteuerung von Mitunternehmerschaften – Vereinfachung durch Reform der Behandlung von Leistungsbeziehungen und Sonderbetriebsvermögen?, StAW (2018)/1, 4.

in eine Leistungsbeziehung treten kann. Dementsprechend können hier nur Einlagen und Entnahmen getätigt werden.⁷³

Überspitzt betrachtet müsste es laut der Bilanzbündeltheorie dem Mitunternehmer jedoch sehr wohl möglich sein mit den anderen „Bündeln“ bzw. Teilbetrieben der Mitunternehmerschaft in eine Leistungsbeziehung zu treten. Somit müsste eine Leistungsbeziehung zwischen Mitunternehmer und Gesellschaft in zwei Vorgänge geteilt werden: In einen Einlage/Entnahme-Vorgang mit seinem Teilbetrieb und einen steuerlich wirksamen Vorgang mit den anderen Mitunternehmern. Die überspannte Betrachtungsweise wird sowohl von der Lehre als auch von der Judikatur abgelehnt.⁷⁴ So verneint der VwGH die „Aufspaltung einer Rechtsbeziehung in einen dem Empfänger betreffenden und einen die übrigen Mitunternehmer betreffenden Teil“. ⁷⁵ Ebenfalls wäre es denkbar, dass jeder Mitunternehmer eigene Wahlrechte in Hinblick auf Bewertung oder auch Rückstellungsbildungen usw. ausüben kann. Diese Wahlrechte sind jedoch de facto eingeschränkt, da sie in der Praxis zu nicht lösbaren Problem führen würden. Somit haben die Mitunternehmer eine einheitliche Bewertung vorzunehmen und Rückstellungen sowie andere Wahlrechte deckend auszuüben.⁷⁶

Die Bilanzbündeltheorie wurde anfänglich in der Rechtsgeschichte als herrschende Theorie tituliert. Dies ist in erster Linie natürlich auch auf fehlende Optionen zurückzuführen, da die Theorie der Alleininhaberschaft erst 1977 als Ergebnis aus der wissenschaftlichen Untersuchung der Bilanzbündeltheorie von *Stoll* (weiter)entwickelt wurde und die Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung sich ebenfalls erst später aus der Judikatur und Verwaltungspraxis entwickelt hat. Während die Bilanzbündeltheorie bereits 1982 vom BFH in Deutschland abgelehnt wurde, hat der VwGH die Bilanzbündeltheorie bis dato nicht explizit ausgeschlossen, distanzierte sich im Laufe der Zeit jedoch immer mehr von ihr.⁷⁷

Ursprünglich wurde der Begriff „Gewinnermittlungssubjekt“ vom BFH im Rahmen der Einheitsbilanz entwickelt. Nach Ablehnung der Bilanzbündeltheorie stellt die Einheitsbilanz ein neues Erklärungsmodell in Hinblick auf die Besteuerung von Mitunternehmerschaften dar. Aus ihr ergibt sich grundsätzlich die einheitliche Bilanzierung mit einheitlichen Abschreibungssätzen, Bewertungswahlrechten. Nur wenn die einheitliche Bilanzierung für die Ge-

⁷³ *Urnik/Payerer in Bertl et al*, Handbuch der österreichischen Steuerlehre Bd I⁴ (2015), 78 ff.

⁷⁴ *Kanduth-Kristen*, Ertragsbesteuerung von Mitunternehmerschaften – Vereinfachung durch Reform der Behandlung von Leistungsbeziehungen und Sonderbetriebsvermögen?, *StAW* (2018)/1, 5.

⁷⁵ VwGH 17.01.1964, 1183/62.

⁷⁶ *Quantschnigg*, VwGH: Durchgriff bei mittelbarer Beteiligung, *RdW* (1992)/1.

⁷⁷ BFH, 8.12.1982, I R 9/79; VwGH, 29.11.1994, 89/14/0230; VwGH, 15.12.1992, 88/14/0093.

samtheit der Gesellschafter nicht möglich ist, werden Unterschiede in der Ergänzungsbilanz berücksichtigt.⁷⁸ Vom VwGH wird die Einheitsbilanz entschieden abgelehnt und die Personengesellschaft als Zusammenfassung vieler gedanklicher Betriebe bezeichnet.⁷⁹

Die herrschende Lehrmeinung in Deutschland ist bezüglich der Einheitstheorie im Einklang mit der Judikatur, weicht von der Anschauung der Bündelung von Teilbetrieben ab und bekräftigt die Einheitstheorie als „Gewinnerzielungssubjekt und Einkünftequalifikation“. Darüber hinaus wird der Mitunternehmerschaft, insbesondere den Personengesellschaften, eine steuerrechtliche partielle Rechtsfähigkeit zugesprochen, wobei als Ausgang für die Steuerbilanz der rechnungslegungspflichtigen Mitunternehmerschaften die Unternehmensbilanz gilt.⁸⁰

4.1.1 Grundsatzdiskussion i. Z. m. Veräußerungsgewinne gem. § 24 EStG

§ 24 Abs 1 Z 1 Ts 3 EStG normiert Veräußerungsgewinne als Gewinne, welche bei der Veräußerung eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, erzielt werden.

Die Bündelung von mehreren Teilbetrieben nach der Bilanzbündeltheorie liefert bei manchen Geschäftsfällen, insbesondere bei der Übertragung von Geschäftsanteilen, durchaus wahrheitsgetreue Bilder und ist diesbezüglich den anderen Gewinnermittlungstheorien vorzuziehen. So fällt unter den Begriff des Veräußerungsgewinnes gemäß § 24 Abs 1 Z 1 Ts 3 EStG ein Anteil „eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) eines Betriebes anzusehen ist“. Anhand der Terminologie kann der Ansatz der Bilanzbündeltheorie als besonders angemessen angesehen werden, da hier die Übertragung eines Teilbetriebs im Sinne eines Bündels logisch erscheint.⁸¹

Nach *Werndl* spricht der normative Gehalt des § 24 Abs 1 Z 1 Ts 3 EStG jedoch gegen eine bilanzbündelartige Betrachtung. Der Umstand, dass die Gesetzgebung explizit die Norm der Veräußerungsgewinne von Mitunternehmerschaften als Anteil eines Unternehmens bestimmt, sei nicht erforderlich, wenn der Gewinn gemäß Bilanzbündeltheorie ohnehin schon anteilig ermittelt wurde. Somit ist gemäß der § 24 Abs 1 Z 1 Ts 3 EStG eine eigenständige Ermittlung des Gewinnes auf Ebene der Gesellschaft erforderlich.⁸²

⁷⁸ BFH, Großer Senat, BStBl 1984 II 751, 761.

⁷⁹ VwGH, 17.06.1992, 87/13/0157.

⁸⁰ Schmidt, EStG²² § 15 Tz 40; Schmidt, EStG³⁰ § 15 Tz 407; Tipke/Lang, Steuerrecht²⁰ § 18 Tz 9 ff.

⁸¹ Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung (1992), 142.

⁸² Werndl, Bilanzbündeltheorie und Einkommensteuergesetz, ÖStZ 1974, 242 (242).

Der Rückschlussgedanke, welcher aufgrund des normativen Gehalts des § 24 Abs 1 Z 1 Ts 3 EStG die bilanzbündelartige Betrachtungsweise ablehnt, mag hinsichtlich der terminologischen Herleitung in sich schlüssig sein, doch erscheint mir die Übertragung eines Teilbetriebes im Sinne eines Bündels überaus passend und praktikabel für die Bilanzbündeltheorie. Der Veräußerungsgewinn stellt nach § 24 Abs 2 EStG jenen Betrag dar, der den Anteil am Betriebsvermögen übersteigt, wenn man vom Veräußerungserlös die jeweiligen Veräußerungskosten abzieht. Somit hat man bei konsequenter Anwendung der Bilanzbündeltheorie das Betriebsvermögen des jeweiligen Bündels bereits ermittelt. Es müsste, im Gegensatz zu den anderen Gewinnermittlungstheorien, das jeweilige anteilige Betriebsvermögen nicht mehr errechnet werden.

4.2 Theorie der Alleininhaberschaft

Die von *Stoll* im Jahr 1977 entwickelte Theorie stellt eine Abkehr der Bilanzbündeltheorie dar und beruht auf einer „Gleichstellungsthese“ zwischen Einzelunternehmer und Mitunternehmer. Die Theorie behandelt die Mitunternehmerschaft als einen einheitlichen Betrieb mit einer eigenen Unternehmenssphäre.⁸³ In einem weiteren Schritt wird der Mitunternehmer gedanklich als Alleininhaber einem Einzelunternehmer gleichgestellt, weshalb es grundsätzlich zu keinem Leistungsaustausch zwischen Mitunternehmer und Gesellschaft kommen kann.⁸⁴ Die Regeln der Gewinnermittlung eines Einzelunternehmers sind somit ident bei der Mitunternehmerschaft anzuwenden. Während die Theorie jegliche Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft versagt, findet man in § 23 Z 2 EStG und deren Parallelbestimmungen eine taxative Aufzählungen an Leistungsbeziehungen, welche ausdrücklich vom Gesetzgeber anerkannt werden. Hier stößt die Theorie der Alleininhaberschaft an seine Grenzen und ist diesbezüglich kritisch zu betrachten, da die Theorie in direktem Widerspruch mit dem Gesetzestext steht. Dieser Widerspruch ist auch *Stoll* bekannt, der Schwächen an der Theorie einräumt.⁸⁵ *Stoll* definiert die in § 23 Z 2 EStG aufgezählten Vergütungen als Leistung, welche von der Person für den Betrieb erbracht wurden und isoliert betrachtet unter die außerbetrieblichen Einkünfte fallen würden. Es findet somit lediglich für außerbetriebliche Einkünfte eine Transformation in Einkünfte aus Gewerbebetrieb statt.⁸⁶ Der Gesellschafter hat einerseits die Möglichkeit in der außerbetrieblichen Sphäre als Privatperson Einlagen und Entnahmen zu tätigen. Andererseits besteht für den Mitunternehmer ebenfalls die Möglichkeit

⁸³ *Urnik/Payerer in Bertl et al*, Handbuch der österreichischen Steuerlehre Bd I⁴ (2015), 75.

⁸⁴ *Tumpel in Tumpel*, Steuern kompakt 2020 (2020), 120 ff.

⁸⁵ *Fritz-Schmid/Urnik/Bergmann*, Handbuch Mitunternehmerschaften (2019), 33.

⁸⁶ *Stoll*, Ertragbesteuerung der Personengesellschaften (1977), 136.

auf zwischenbetrieblicher Basis unter Einhaltung der Fremdüblichkeit in eine Geschäftsbeziehung mit der Mitunternehmerschaft zu treten.⁸⁷

Ein wesentlicher Unterschied zwischen der deutschen und der österreichischen Judikatur ist die Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen dem Mitunternehmer und der Mitunternehmerschaft. Während vom BFH im Sinne der Einheitsbilanz sämtliche Leistungsbeziehungen, ausgenommen explizit definierte Leistungsvergütungen gem. § 15 Abs 1 Z 2 dEStG, anerkannt und als Veräußerungs- bzw. Anschaffungsvorgänge dargestellt werden, stellt der VwGH im Sinne der Theorie der Alleininhaberschaft sämtliche Leistungsbeziehungen als Einlagen und Entnahmen dar. Bei Leistungsbeziehungen zwischen dem Betrieb des Gesellschafters und der Gesellschaft entsprechen die Judikaturlinien einander und erkennen diese unter Berücksichtigung der Fremdüblichkeit an.⁸⁸

4.3 Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung

Die Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung sieht die Mitunternehmerschaft nicht als Einkommensteuersubjekt, sondern als eigenes Gewinnermittlungssubjekt mit einer eigenen Unternehmenssphäre. Wie der Name der Theorie bereits verrät werden gemäß §§ 4 bis 14 EStG die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften einheitlich angewandt und im nächsten Schritt bei den Mitunternehmern anteilig berücksichtigt. Die anteilige Berücksichtigung des bereits zur Gänze ermittelten Gewinnes ergibt sich aus dem Wortlaut des Gesetzes. So normiert § 22 Z 3 EStG wortwörtlich „Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind“ als Einkünfte aus selbstständiger Arbeit. Die weiteren Normen § 21 Abs 2 Z 2 EStG und § 23 Z 2 EStG stellen ebenfalls Zurechnungsbestimmungen dar.⁸⁹

Sämtliche Leistungsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und der außerbetrieblichen Sphäre des Mitunternehmers werden anerkannt und als Geschäfte zwischen Fremden fingiert, vorausgesetzt die nötige Fremdüblichkeit ist gegeben.⁹⁰ Ist die Fremdüblichkeit nicht gegeben, liegt ein Entnahme bzw. Einlagetatbestand vor, da man in diesem Fall davon ausgeht, dass der Gesellschafter aus seiner privaten Sphäre agiert. Ungeachtet der Fremdüblichkeit werden von § 23 Z 2 EStG ebenfalls die taxativ aufgezählten Tatbestände nicht als „gewöhnliche“

⁸⁷ Kirchmayr/Bodis/Hammerl in Doralt/Ruppe Steuerrecht I¹², Rz 537.

⁸⁸ BFH, Großer Senat 3/92, BStBl II 1993, 616; VwGH, 27.02.2003, 99/15/0068.

⁸⁹ Urnik/Brandt, Das Besteuerungssystem der Mitunternehmerschaften: Theoretische Grundlegung und Einkünfteermittlung, taxlex 2019, 336 (339).

⁹⁰ Kirchmayer/Bodis/Hammerl in Doralt/Ruppe Steuerrecht I¹², Rz 538.

Rechtsgeschäfte angesehen, um hier spitzfindige Konstruktionen zu vermeiden und Gewinnanteile nicht in die verschiedensten Bestandteile, wie Kapitalverzinsung oder Unternehmerlohn, zu teilen.⁹¹ So durchbrechen die gesetzlich normierten Vergütungen für Tätigkeiten im Dienste der Gesellschaft, Vergütungen für Darlehnsgewährung und Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern die allgemeinen Gewinnermittlungsregelungen und sind als Vorabgewinn zu verstehen.⁹² Hier besteht jedoch auch eine Gegen Ausnahme: Wird eine dieser Vergütung unter Fremdüblichkeit zwischen der Mitunternehmerschaft und dem Betrieb des Mitunternehmers mit derselben Einkunftsart abgeschlossen, handelt es sich um eine anerkannte Leistungsbeziehung und nicht um ein Gewinnvorab.⁹³

Die jüngere Rechtsprechung des VwGH schließt sich grundsätzlich der Lehre an, welche vor allem die Praxisnähe der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung hervorhebt. Diese stellt die Personengesellschaft als Gewinnermittlungs- bzw. Zurechnungssubjekt und nicht als Einkommensteuersubjekt dar.⁹⁴ In Hinblick auf die Anwendung der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung verwendet der VwGH des Öfteren den Begriff „Gewinnermittlungssubjekt“, welcher aus dieser Theorie entstammt und wiederum deren Anwendung vermuten lässt.⁹⁵ U. a. begründet der VwGH ein Erkenntnis wie folgt:

„Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt eine Mitunternehmerschaft [...] ein Gewinnermittlungssubjekt dar. Es ist also für die Mitunternehmerschaft (Personengesellschaft) ein (Gesamt)gewinn zu ermitteln.“⁹⁶

Die Begrifflichkeit des „Gewinnermittlungssubjektes“ i. Z. m. mit der Vorgabe einen (Gesamt)gewinn zu ermitteln, deuten augenscheinlich auf die Anwendung der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung hin. In der jüngeren Rechtsprechung des VwGH werden die Tendenzen zur Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung gestärkt, indem die Mitunternehmerschaft des Öfteren als Gewinnermittlungssubjekt, jedoch nicht als steuerpflichtiges Einkommensteuersubjekt bezeichnet wird.⁹⁷ Aufgrund dieser verwendeten Terminologie kann man eine Abkehr von der Bilanzbündeltheorie erkennen.

⁹¹ *Haselsteiner*, Die vermögensverwaltende Personengesellschaft¹ (2017), 133.

⁹² *Doralt/Kauba* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 23 Tz 270 ff.

⁹³ *Urnik/Brandt*, Das Besteuerungssystem der Mitunternehmerschaften: Theoretische Grundlegung und Einkünfteermittlung, taxlex 2019, 336 (339).

⁹⁴ VwGH, 19.09.2013, 2011/15/0107.

⁹⁵ VwGH, 17.06.1992, 87/13/0157.

⁹⁶ VwGH, 19.09.2013, 2011/15/0107.

⁹⁷ VwGH, 21.09.2006, 2006/15/036; VwGH, 25.06.2008, 2006/15/0218, VwGH 27.01.2011, 2008/15/0218.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass ein grundlegender Wechsel in der Rechtsprechung des VwGH vorliegt. Diesbezüglich sollte man zwischen der jüngeren und der älteren Judikatur unterscheiden. In der der jüngeren Rechtsprechung hat das Höchstgericht für Verwaltungsgerichtsbarkeit implizit die Anwendung der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung hervorgehoben, wenn sie diese auch nicht wortwörtlich erwähnt hat. Dies kann vor allem aus der Verwendung des theorienahen Begriffes „Gewinnermittlungssubjekt“ geschlossen werden.

Im Gegensatz zur deutschen Judikatur werden Leistungsbeziehungen zwischen dem Privatbereich des Gesellschafters und der Mitunternehmerschaft als Einlage bzw. Entnahme dargestellt. Die deutsche Rechtsprechung ist im Gegensatz zur österreichischen Rechtsprechung schon weit früher von der Anwendung der Bilanzbündeltheorie abgekommen und macht von der Einheitstheorie gebrauch.⁹⁸

Bedarf es einen verstärkten Senat um eine wesentliche Änderung hinsichtlich der Besteuerung von Mitunternehmerschaften in der Rechtsprechung vorzunehmen? Nach *Doralt* ist dieser nicht erforderlich, da i. Z. m. der Besteuerung von Mitunternehmerschaften keine ständige Rechtsprechung vorhanden sei, welche die Bilanzbündeltheorie verankert. Erstrebenswert wäre jedoch eine Klarstellung im Zuge einer Verordnung der Gesetzgebung um Rechtssicherheit für die Besteuerung von Mitunternehmerschaften zu gewährleisten.⁹⁹

4.4 Unterschiedliche Anerkennung von Leistungsbeziehungen

Bereits anhand der Untersuchung der Anerkennung der diversen Leistungsbeziehungen erkennt man konträre Auffassungen bei den Gewinnermittlungstheorien. In Zusammenhang mit Leistungsbeziehungen unterscheidet man zwischen der außerbetrieblichen Sphäre des Gesellschafters und der zwischenbetrieblichen Sphäre, welche eine Leistungsbeziehung mit der Mitunternehmerschaft entfalten können. Darüber hinaus spielt die Beachtung der Fremdüblichkeit und die Entgeltlichkeit eine Rolle. Außerdem sind sämtliche Sonderbestimmungen des § 23 Z 2 EStG und Parallelbestimmungen i. Z. m. Leistungsbeziehungen zu untersuchen und zu kategorisieren.¹⁰⁰

⁹⁸ *Doralt*, VwGH: Abschied von der Bilanzbündeltheorie? RdW 2011/9, 551 ff.

⁹⁹ *Doralt*, VwGH: Abschied von der Bilanzbündeltheorie? RdW 2011/9, 552.

¹⁰⁰ *Doralt/Kauba* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 23 Tz 270 ff.

4.4.1 Bilanzbündeltheorie

Die verschiedensten Auffassungen zur Anerkennung von Leistungsbeziehungen sind bei der Bilanzbündeltheorie besonderes unterschiedlich. Dies lässt sich aus den abweichenden Ansichten der Finanzverwaltung, Lehre und auch der Judikatur ableiten.

4.4.1.1 Meinungsstand der Finanzverwaltung

Gemäß der EStR 2000 Rz 5927 folgt die Finanzverwaltung der Ansicht, dass unter Einhaltung der Fremdüblichkeit eine entgeltliche Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Privatvermögen des Mitunternehmers in das Gesellschaftsvermögen der Mitunternehmerschaft (und umgekehrt) in einen Einlage- und Veräußerungsvorgang aufzuspalten sei. Somit tätigt der Mitunternehmer eine Einlage in Relation zu seinem Beteiligungsverhältnis. In Relation zum Beteiligungsverhältnis der übrigen Gesellschafter tätigt er einen Veräußerungsvorgang.¹⁰¹

Anhand eines Beispiels lässt sich die Aufspaltung eines Übertragungsvorganges bestmöglich veranschaulichen:

In der Ausgangslage ist der Gesellschafter X zu 40 % und Y zu 60 % an der XY OG beteiligt. Die beiden Gesellschafter entfalten Unternehmerinitiative und tragen Unternehmerrisiko, weshalb eine Mitunternehmerschaft vorliegt. Der Mitunternehmer X hat in seinem Privatvermögen ein Wirtschaftsgut iHv 60 angeschafft. Danach überträgt der Gesellschafter dieses Wirtschaftsgut zu einem Teilwert von 100. In weiterer Folge veräußert die Gesellschaft das Wirtschaftsgut um 120.¹⁰²

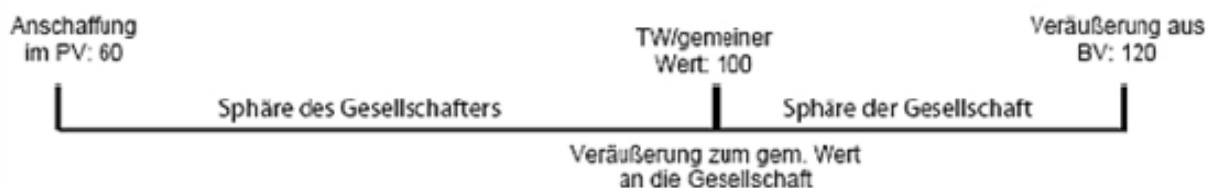


Abb. 1
Fritz-Schmidt/Ruttner, ÖStZ (2007)/20, 481.

Nachdem es sich dabei um eine entgeltliche Leistung handelt, liegt ein „sonstiger Leistungsaustausch“ vor.¹⁰³ Mit dem AbgÄG 2012, BGBl I 2012/112 ab 01.04.2012 sind gem. § 6 Z 5

¹⁰¹ EStR 2000 Rz 5927.

¹⁰² Fritz-Schmidt/Rutter, Steuerliche Behandlung von Anschaffungs- bzw. Veräußerungsgeschäften zwischen einer Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern, ÖStZ (2007)/20, 481.

¹⁰³ Doralt/Kauba in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 23 Tz 270 ff.

lit d EStG Einlagen mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung zu bewerten. Somit hat X die Einlage mit dem Teilwert iHv 100 einzulegen.

Die entgeltliche Übertragung aus der Sphäre des Gesellschafters X ist im Umfang seines Beteiligungsverhältnisses von 40 % als Einlagetatbestand zu qualifizieren. Somit entspricht seine Einlage 40 (= 40 % des gemeinen Wertes 100 zum Zeitpunkt der Übertragung). Die Entgeltlichkeit der Einlage lässt sich aus der Norm der Tauschvorgänge herleiten. Wird bei der Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten das Wirtschaftsgut den übrigen Gesellschaftern zugerechnet, ist von einem Tausch gem. § 6 Z 14 lit. a EStG auszugehen. Selbiges gilt ebenfalls wenn keine Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt und die Einlage ausschließlich das variable Kapitalkonto des Gesellschafters betrifft.¹⁰⁴ Die Einlage in Höhe des Teilwertes erhöht dementsprechend das (variable) Kapitalkonto bzw. die Gesellschaftsrechte des Gesellschafters. In Höhe des Beteiligungsverhältnisses von Y (60 %) liegt ein Veräußerungsvorgang vor.

Der Verkauf aus dem Betriebsvermögen auf Ebene der Gesellschaft um 120 führt zu einem Ertrag iHv 20 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, welcher iHv 8 bei X und 12 bei Y steuerwirksam zu erfassen ist.¹⁰⁵

Hinsichtlich allfälliger Spekulationseinkünfte welche die Wertsteigerung im Privatvermögen des X erfassen sollen, ist es mit dem 1. StabG 2012 zu beachtlichen Änderungen der jeweiligen Zuordnung zu den Einkunftsarten gekommen. In der alten Rechtslage vor dem 1. StabG war die Bestimmung des § 30 Abs 1 Z 2 EStG i. d. F. BGBl I 111/2010 einschlägig, welche Veräußerungsgeschäfte über zu einem Betriebsvermögen gehörende Wirtschaftsgüter innerhalb der Frist von 10 bzw. 15 Jahren bei Gebäuden und einem Jahr bei anderen Wirtschaftsgütern als Spekulationseinkünfte definierte, soweit der Unterschiedsbetrag nicht als betriebliche Einkünfte zu erfassen war. Mit dem 1. StabG wurde diese Norm entsprechend aufgehoben und führt dazu, dass die Spekulationsfrist nicht weitergeführt wird, da eine Entgeltlichkeit (Wirtschaftsgut ↔ Erhöhung variables Kapitalkonto) des Übertragungsvorganges besteht und bereits bei Einlage innerhalb der Spekulationsfrist eine Aufdeckung der stillen Reserven zum Zeitpunkt der Einlage erforderlich ist.¹⁰⁶

¹⁰⁴ EStR 2000 Rz 5927a; EStR 2000 Rz 5927b.

¹⁰⁵ Fritz-Schmied/Rutter, Steuerliche Behandlung von Anschaffungs- bzw. Veräußerungsgeschäften zwischen einer Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern, ÖStZ (2007)/20, 481.

¹⁰⁶ § 30 Abs 1 Z 2 EStG i. d. F. BGBl I 111/2010, § 31 Abs 1 EStG i. d. F. BGBl I 22/2012.

Von der Anschaffung im privaten Bereich iHv 60 bis zur Aktivierung zum Teilwert iHv 100 konnte somit eine Wertsteigerung iHv 40 erzielt werden. Der Veräußerungsvorgang iHv 24 $((100-60)*60\%)$, welcher den „Fremdanteil“ des Gesellschafters Y betrifft war bereits bei Veräußerung/Einlage steuerpflichtig. Nach der alten Rechtslage vor dem 1. StabG 2012 waren in weiterer Folge bei der Veräußerung innerhalb der weiterlaufenden Spekulationsfrist für die Einlage des Gesellschafters X aus dem Betriebsvermögen neben den betrieblichen Einkünften iHv 8 $(20*40\%)$ gleichzeitig sonstige Einkünfte iHv 16 bei dem Gesellschafter X zu erfassen.¹⁰⁷ Nach der neuen Rechtslage sind die stillen Reserven bereits zum Zeitpunkt der Einlage unter Beachtung der Spekulationsfrist aufzudecken und gegebenenfalls als sonstige Einkünfte iHv 16 zu versteuern. Damit wird grundsätzlich die gesamte Wertsteigerung innerhalb der privaten Sphäre des Gesellschafters X einer möglichen Besteuerung unterworfen, jedoch erfolgt diese zu unterschiedlichen Zeitpunkten.

Rechtslage vor dem 1.StabG 2012

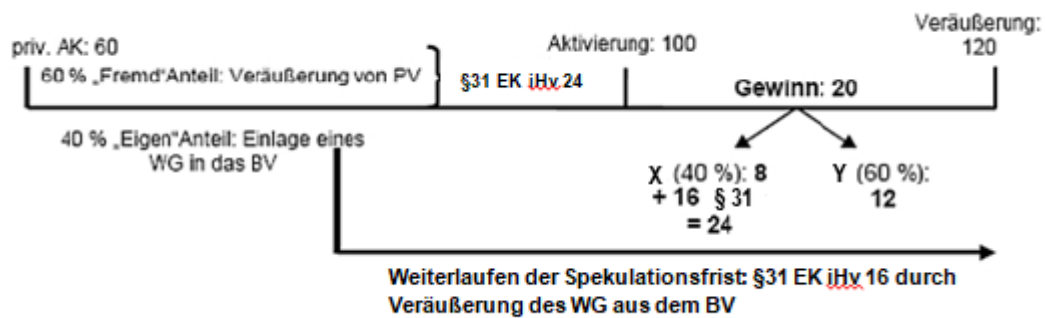


Abb. 2

In Anlehnung an Fritz-Schmidt/Ruttner, OStZ (2007)/20, 481.

Rechtslage nach dem 1.StabG.2012

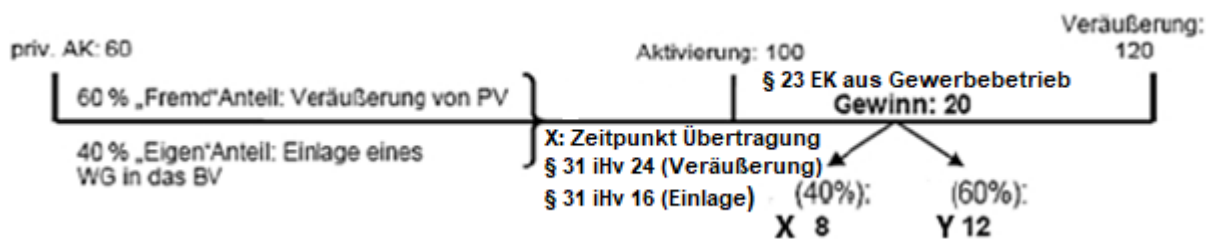


Abb. 3

In Anlehnung an Fritz-Schmidt/Ruttner, OStZ (2007)/20, 481.

¹⁰⁷ Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 6 Tz 361 ff.

Folgt man der Ansicht der Finanzverwaltung, so erstreckt sich die Aufspaltung von Übertragungsvorgängen (nach dem 30. September 2014) ebenfalls auf Übertragungen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.

Im zwischenbetrieblichen Bereich zwischen einem Unternehmen des Gesellschafters und der Mitunternehmerschaft werden unter der Prämisse der Fremdüblichkeit sämtliche Aufspaltungen von Leistungsbeziehungen verneint und gemäß EStR 2000 Rz 5298 als Veräußerungsvorgänge angesehen. Ebenso ist bei einer Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesellschaftsvermögen und umgekehrt von einem einheitlichen Veräußerungsvorgang auszugehen.¹⁰⁸

4.4.1.2 *Schrifttum*

Der Stand der Lehrmeinung steht der Aufspaltung eines Übertragungsvorganges kritisch gegenüber. Im Rahmen der wissenschaftlichen Untersuchung der Bilanzbündeltheorie und des Leitgedankens zur Besteuerung von Personengesellschaften kommt *Stoll* zum Ergebnis, dass eine Anteilsberechnung mit der „gebotenen steuersubjekttypologischen Betrachtungsweise der Betriebe und Gewinne“ nicht vereinbar sei.¹⁰⁹

Auch *Zorn* schließt sich diesem Gedanken an, da die Aufspaltung zu unbrauchbaren Ergebnissen führt.¹¹⁰ Es lässt sich aus den Bestimmungen des § 23 Z 2 EStG und dessen Parallelbestimmungen die Bilanzbündeltheorie als sogenannter Gewinnanteil herleiten, jedoch liegt in dieser Norm ebenfalls der größte Kritikpunkt an der Aufspaltung von Leistungsbeziehungen bzw. Übertragungsvorgängen, da die aufgezählten Vergütungen eine einheitliche Betrachtung voraussetzen.¹¹¹

4.4.1.3 *Rechtsprechung*

Gemäß der ständigen Rechtsprechung des VwGH wird das Konzept der Bilanzbündeltheorie mit der Aufspaltung in mehrere Übertragungsvorgänge nicht geteilt.¹¹² Die Schlussfolgerung, dass ein Gesellschafter im Verhältnis der Beteiligung der übrigen Gesellschafter in eine steuerlich anerkannte Leistungsbeziehung treten kann, wird vom VwGH als überspitzt dargestellt und abgelehnt.¹¹³

¹⁰⁸ EStR 2000 Rz 5928, EStR 2000 Rz 5929.

¹⁰⁹ Stoll, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften (1977), 56 ff.

¹¹⁰ Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung (1992), 142.

¹¹¹ Urnik/Brandt, Das Besteuerungssystem der Mitunternehmerschaften: Theoretische Grundlegung und Einkünfteermittlung, taxlex 2019, 336 (338).

¹¹² Urnik/Fritz-Schmied, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2019, 74.

¹¹³ VwGH, 17.01.1964, 1183/62; VwGH, 16.03.1979, 2979/76.

Leistungsbeziehungen im zwischenbetrieblichen Bereich zwischen der Mitunternehmerschaft und einem Unternehmen des Mitunternehmers werden vom VwGH zur Gänze anerkannt. Dafür vorausgesetzt wird, dass die Leistungsbeziehung sowohl in die Sphäre des Gewerbebetriebs der Personengesellschaft als auch in den Gewerbebetrieb des Gesellschafters fällt und die Leistungsbeziehungen „abgewickelt werden wie zwischen Fremden“. Ein weiteres Gebot ist die aktive betriebliche Tätigkeit im Betrieb des Mitunternehmers (reine Vermögensverwaltung ist hier nicht möglich). Im Falle einer engen sowohl wirtschaftlichen als auch sachlichen Verflechtung werden Leistungsbeziehungen jedoch selbst bei Fremdüblichkeit nicht anerkannt.¹¹⁴

4.4.1.4 *Fazit*

Sämtliche Leistungen vom Gesellschafter an die Gesellschaft, welche unter die Sonderbestimmungen des § 23 Z 2 EStG und dessen Parallelbestimmungen fallen, werden immer als Gewinnanteile des Gesellschafters angesehen, unabhängig davon ob die Prämisse der Fremdüblichkeit erfüllt ist, wobei theoretisch ebenfalls eine Anerkennung in Höhe der übrigen Beteiligungsverhältnisse möglich wäre. Als „klassische“ Beispiele für diese Tätigkeitsvergütungen sind Dienstverhältnisse, Miete für Gebäude im Privatvermögen, Zinsen für Kredit aus dem Privatvermögen aber auch Dienstleistungen durch einen Gewerbebetrieb des Gesellschafters und Miete für Gebäude im Betrieb des Gesellschafters anzuführen.¹¹⁵

Leistungen von der Gesellschaft an den Gesellschafter, wie Dienstleistungen, Vermietung eines Gebäudes und Darlehensvergabe von der Gesellschaft sowohl an die Privatsphäre des Gesellschafters als auch an den Betrieb des Gesellschafters, führen immer zu einem Entnahmestatbestand, wobei in diesen Fällen theoretisch die Anerkennung der Leistungsbeziehung in Höhe der Beteiligungsverhältnisse der übrigen Gesellschafter möglich wäre.¹¹⁶

Sonstige Leistungsbeziehungen sind im Rahmen der Bilanzbündeltheorie bei gegebener Fremdüblichkeit in Höhe der Beteiligung der übrigen Gesellschafter steuerlich anzuerkennen und in Höhe der Beteiligung des Gesellschafters als Einlage/Entnahme zu qualifizieren. Wenn der nötige Fremdvergleich diesbezüglich fehlt, ist diese Art von Leistungsbeziehung zur Gänze als Einlage/Entnahme zu betrachten.¹¹⁷

¹¹⁴ VwGH, 16.02.1983, 82/13/0201; VwGH, 15.10.1979, 565/78; *Urnik/Brandt*, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2019, 72.

¹¹⁵ *Kanduth-Kristen*, Ertragsbesteuerung von Mitunternehmerschaften – Vereinfachung durch Reform der Behandlung von Leistungsbeziehungen und Sonderbetriebsvermögen?, StAW (2018)/1, 20.

¹¹⁶ *Stoll*, Ertragbesteuerung der Personengesellschaften (1977), 62.

¹¹⁷ EStR 2000 Rz 5927; *Bertl/Fraberger* in *Bertl et al*, Handbuch österreichischer Steuerlehre Bd III³ (2017), 35.

4.4.2 Theorie der Alleininhaberschaft

Die Theorie der Alleininhaberschaft verneint aufgrund der Gleichstellung zum Einzelunternehmer jegliche Leistungsbeziehungen zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer, ungeachtet der Fremdüblichkeit. *Stoll* leitet aus § 23 Z 2 Halbsatz 2 EStG den Grundsatz ab, dass sämtliche Leistungsbeziehungen, entsprechend den gesetzlich definierten Leistungen, wie zwischen einem Einzelunternehmer und seinem Unternehmen betrachtet werden soll. Diesbezüglich ist es nicht nachvollziehbar, warum der Gesetzgeber explizit diese Leistungsbeziehungen gesetzlich definiert hat, wenn er sämtliche Leistungsbeziehungen erfassen wollte. Außerdem werden gemäß der uneingeschränkten Gleichstellung auch jene Leistungsbeziehungen versagt – unterliegen also dem Abzugsverbot – welche von der Mitunternehmerschaft an den Mitunternehmer erbracht werden. Diese gewonnene Einsicht der Theorie der Alleininhaberschaft ist nicht verständlich, da § 23 Z 2 Halbsatz 2 EStG nur Leistungen vom Gesellschafter an die Gesellschaft definiert und nicht umgekehrt von der Gesellschaft an den Gesellschafter, wie von der Theorie der Alleininhaberschaft angenommen.¹¹⁸ Meiner Auffassung nach führen die gewonnen Erkenntnisse von *Stoll* zu einer teleologischen Reduktion der Rechtsnorm, was jedoch nicht nachvollziehbar ist, da sich der Gesetzgeber keinem überschießenden Gesetzeswortlaut bedient.

Bei Leistungsbeziehungen zwischen der Personengesellschaft und dem Betrieb des Mitunternehmers kommt *Stoll* hingegen zum Ergebnis, dass steuerneutrale Entnahme- und Einlagetatbestände unzutreffend sind und Wirtschaftsbeziehungen, wie insbesondere Lieferungs- und Leistungsverhältnisse im zwischenbetrieblichen Bereich, anerkannt werden. Bedingung für die Anerkennung der Leistungsbeziehung ist die nötige Fremdüblichkeit.¹¹⁹

Die Behandlung von Anschaffungs- bzw. Veräußerungsvorgängen bei der Theorie der Alleininhaberschaft lässt sich anhand des Beispiels unter Punkt 4.4.1. „Bilanzbündeltheorie“ weiter veranschaulichen.

Aufgrund der Gleichstellungsthese wird der Veräußerungsvorgang des Gesellschafters X nicht anerkannt und ist als Sacheinlage zu qualifizieren. Hier erfolgt nun eine Aktivierung des Wirtschaftsgutes in Höhe des Teilwertes von 100. Lässt man jegliche Abschreibung und Spekulationsfrist außer Acht, wird zum Zeitpunkt der Veräußerung im betrieblichen Bereich ein steuerlich wirksamer Vorgang getätigt. Hier ist der Unterschiedsbetrag iHv 20 zwischen Ver-

¹¹⁸ Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung (1992), 161.

¹¹⁹ Stoll, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften (1977), 136.

äußerungserlös iHv 120 und damaliger Aktivierung von 100 steuerlich als Ertrag zu erfassen, wobei 8 (Beteiligungshöhe von 40 %) bei X und 12 (Beteiligungshöhe von 60%) bei Y als betriebliche Einkünfte zu erfassen sind.

Befindet sich die Veräußerung im Betriebsvermögen noch in der Frist der weitergelaufenen Spekulationsfrist gem. § 31 Abs 1 EStG, unterliegt nach alter Rechtslage vor dem 1.StabG bei X sowohl der Veräußerungsertrag als betriebliche Einkunft iHv 8 (40 % von 20) als auch die Einlage iHv 40 (Aktivierung iHv 100 abzgl. private AK iHv 60) als sonstige Einkunft der Besteuerung, während bei Y der Veräußerungsertrag iHv 12 (60 % von 20) der Besteuerung unterliegt. Nach neuer Rechtslage ist die Einlage zum Teilwert als entgeltlicher Vorgang zu qualifizieren und der Unterschiedsbetrag iHv 40 unter Beachtung der Spekulationsfrist zum Zeitpunkt der Einlage von X zu versteuern. Somit ist die Besteuerung sämtlicher Erträge auf Gesellschafts- als auch Gesellschafterebene gewährleistet.¹²⁰

Rechtslage vor dem 1.StabG 2012

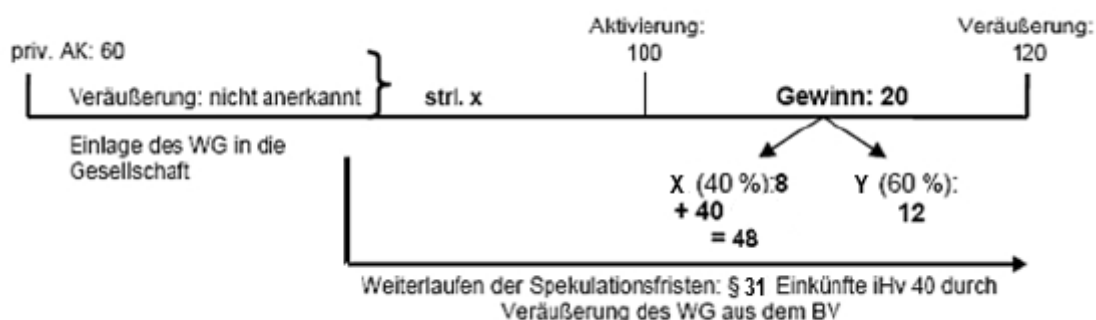


Abb. 4
In Anlehnung an Fritz-Schmidt/Ruttner, OStZ (2007)/20, 483.

Rechtslage nach dem 1.StabG 2012

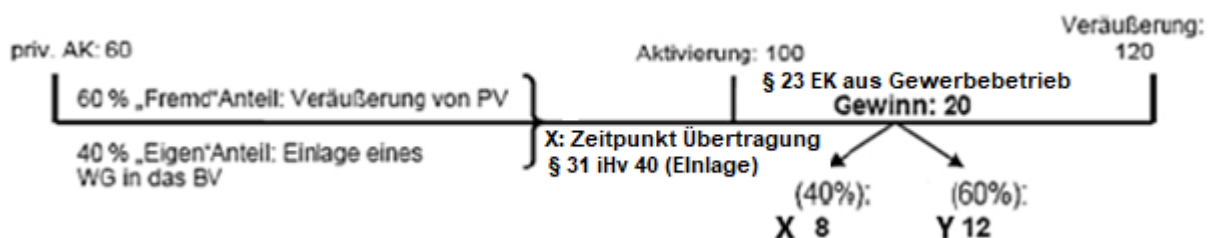


Abb. 5
In Anlehnung an Fritz-Schmidt/Ruttner, OStZ (2007)/20, 483

¹²⁰ Fritz-Schmidt/Rutter, Steuerliche Behandlung von Anschaffungs- bzw. Veräußerungsgeschäften zwischen einer Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern, ÖStZ (2007)/20, 483.

Zusammengefasst kann gesagt werden, dass sämtliche Leistungen vom Gesellschafter an die Gesellschaft unter Zugrundelegung der Theorie der Alleininhaberschaft ungeachtet der Fremdüblichkeit immer Gewinnanteile des Gesellschafters darstellen. Zu den gängigsten Sondervergütungen zählen Vergütungen für Dienstverhältnisse, Miete für Gebäude im Privatvermögen und Zinsen für Kredite aus dem Privatvermögen. Vergütungen für Dienstleistungen im gesellschaftereigenen Gewerbebetrieb und für Miete für Gebäude des gesellschaftereigenen Gewerbebetriebes werden unter den Bedingungen der Fremdüblichkeit, betrieblichen Einkünften bei eindeutiger Trennung und korrespondierende Betriebsausgaben unter Umständen anerkannt.¹²¹

Etwaige Sondervergütungen, welche den umgekehrten Fall der in § 23 Z 2 EStG angeführten Vergütungen darstellen, sind grundsätzlich ungeachtet ihrer Fremdüblichkeit als Entnahme/Einlage zu qualifizieren. Hierzu wird auf die gängigsten Vergütungen, welche oberhalb erläutert wurden, verwiesen. Lediglich die Vergütungen für Dienstleistungen der Gesellschaft für die Gesellschafter-Betriebssphäre und für Kredite an den gesellschaftereigenen Gewerbebetrieb werden unter der Prämisse der Fremdüblichkeit anerkannt. Veräußerungs- und Anschaffungsvorgänge werden nicht anerkannt und sind als Einlage- bzw. Entnahmenvorgänge zu werten.¹²²

In der Judikatur i. Z. m. der Anerkennung von Leistungsbeziehungen folgt der VwGH der Ansicht von *Stoll* und erkennt Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter und der Mitunternehmerschaft nur dann an, wenn „der Gesellschafter die Leistungen aus einem eigenständigen Betrieb zu fremdüblichen Konditionen an die Personengesellschaft erbringt“¹²³, wobei sich der VwGH bei der Auslegung der Leistungsbeziehung zwischen der Mitunternehmerschaft und dem eigenständigen Betrieb des Gesellschafters einer besonders strengen Differenzierung bedient. Herrscht eine enge wirtschaftliche wie sachliche Verflechtung zwischen den beiden Akteuren, wird die Leistungsbeziehung nicht anerkannt.¹²⁴ Es werden somit durchaus Charakteristika der Theorie der Alleininhaberschaft angewandt, auch wenn diese nicht verbal kommuniziert werden. Die Judikaturlinie des VwGH entspricht auch der Ansicht der Finanzverwaltung, welche fremdüblich gestaltete Leistungsbeziehungen zwischen Mitunternehmerschaft und dessen weiterem Betrieb anerkennt.¹²⁵

¹²¹ Quantschnigg in Doralt et al, Steuern im Rechtsstaat (1990), 109.

¹²² Quantschnigg in Doralt et al, Steuern im Rechtsstaat (1990), 111 ff.

¹²³ VwGH, 21. 2. 2001, 95/14/0007.

¹²⁴ VwGH, 25.4.2002, 95/15/0048.

¹²⁵ EStR 2000 Rz 5927.

4.4.3 Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung

Im Gegensatz zur Theorie der Alleininhaberschaft findet bei der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung eine gänzlich unterschiedliche Anerkennung der Leistungsbeziehungen statt. Gemäß der Auffassung der Mitunternehmerschaft als eigenes Gewinnermittlungssubjekt werden hier unter der Prämisse der Fremdüblichkeit sämtliche Leistungsbeziehungen in beide Richtungen anerkannt. Fehlt die Voraussetzung der Fremdüblichkeit, so ist ein Entnahme-/Einlageetatbestand iSd § 4 Abs 1 EStG gegeben. Nachdem sämtliche Leistungsbeziehungen zwischen Mitunternehmer und der Mitunternehmerschaft als eigenes Gewinnermittlungssubjekt anerkannt werden, sind auch Leistungsbeziehungen zwischen einer Gesellschaft des Mitunternehmers und der Mitunternehmerschaft im zwischenbetrieblichen Bereich in vollem Umfang anerkannt. Auch hier besteht die Erfordernis der Fremdüblichkeit.¹²⁶

Jene Leistungen, welche in § 23 Z 2 Halbsatz 2 EStG angeführt sind, fallen bei Auslegung der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung nicht unter die Anwendung der allgemeinen Gewinnermittlungsbestimmungen des Einkommensteuergesetzes, sondern fallen explizit unter die Zurechnungsnorm der einzelnen Einkunftsarten. Nach *Zorn* lässt sich dies sowohl aus dem Wortlaut schlussfolgern als auch mittels teleologischer Interpretation ableiten, dass der Gesetzgeber besondere Gestaltungen i. Z. m. den einzelnen Gewinnanteilen der Mitunternehmer unterbinden will. Mit den speziellen Bestimmungen verhindert man bei der unmittelbaren Steuerpflicht des Gesellschafters, dass der Gewinnanteil weiter unterteilt wird, wie z. B. in Kapitalverzinsung und damit Einkünfte aus Kapitalvermögen. Die aufgezählten Bestimmungen des § 23 Z 2 Halbsatz 2 EStG entsprechen somit der Gleichstellungsthese der Alleininhaberschaft, da hierbei der Mitunternehmer einem Einzelunternehmer entspricht und dieser in keine Geschäftsbeziehung mit seinem Einzelunternehmen treten kann.¹²⁷

Die Sondervergütungen gem. § 23 Z 2 EStG für Dienstverhältnisse, Dienstleistungen im gesellschaftseigenen Gewerbebetrieb, Miete für Gebäude und Zinsen für Kredite aus dem Privatvermögen, welche vom Gesellschafter an die Gesellschaft erbracht werden, sind ungeachtet der Fremdüblichkeit im Gewinnanteil des Gesellschafters berücksichtigt. Umgekehrt werden sämtliche dieser Vergütungen für Leistungen von der Gesellschaft an den Gesellschafter unter dem Gebot der Fremdüblichkeit steuerlich anerkannt und somit als Betriebsausgabe legitimiert. Wird die Fremdüblichkeit nicht erfüllt, liegt eine Einlage/Entnahme vor. Wieder-

¹²⁶ *Kanduth-Kristen*, Ertragsbesteuerung von Mitunternehmerschaften – Vereinfachung durch Reform der Behandlung von Leistungsbeziehungen und Sonderbetriebsvermögen?, StAW (2018)/1, 6.

¹²⁷ *Zorn*, Besteuerung der Geschäftsführung (1992), 162.

holend kann gesagt werden, dass Anschaffungs- und Veräußerungsvorgänge bei Vorliegen eines Fremdvergleiches vollends steuerlich anzuerkennen sind.¹²⁸

Um die Behandlung von Veräußerungs- bzw. Anschaffungsvorgängen übersichtlicher zu veranschaulichen wird das fortgeführte Beispiel aus Kapitel 4.4.1 „Bilanzbündeltheorie“ und Kapitel 4.4.2 „Theorie der Alleininhaberschaft“ fortgeführt.

Der Gesellschafter X veräußert ein Wirtschaftsgut um 100, welches er zuvor um 60 in seinem Privatvermögen angeschafft hat. Diese Veräußerung wird steuerlich anerkannt und entfaltet ggf. unter Erfüllung der Voraussetzungen von Spekulationsgeschäften gem. § 31 EStG eine steuerliche Wirkung. Das Wirtschaftsgut wird somit um 100 im Betriebsvermögen aktiviert. Bei Veräußerung im Betriebsvermögen fällt ein Veräußerungsertrag iHv 8 (40 % von 20) bei X und 12 (60 % von 20) bei Y an. Nach der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung ist ebenfalls die vollständige Besteuerung auf Ebene des Gesellschafters als auch Gesellschaft gewährleistet.¹²⁹

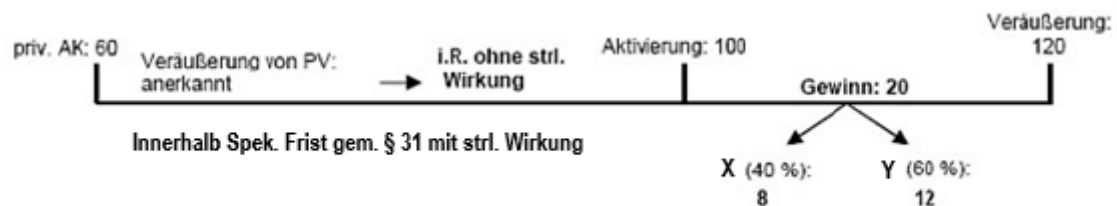


Abb. 6

In Anlehnung an Fritz-Schmidt/Ruttner, ÖStZ (2007)/20, 484.

¹²⁸ Quantschnigg, Grundsatzfragen zur Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften, in Doralt et al. (Hrsg), Steuern im Rechtsstaat, FS Stoll (1990), 103 (111ff)

¹²⁹ Fritz-Schmied/Rutter, Steuerliche Behandlung von Anschaffungs- bzw. Veräußerungsgeschäften zwischen einer Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern, ÖStZ 2007/20, 484.

4.5 Anerkennung von Leistungsbeziehungen in der Praxis

Zivilrechtlich ist es einer rechtsfähigen Mitunternehmerschaft (OG, KG) möglich eine Leistungsbeziehung mit dem Mitunternehmer einzugehen. Darunter fallen in der Praxis die bereits erwähnten Vergütungen für Geschäftsführung, Darlehen oder Mietverträge. Steuerlicher hingegen ist hier eine pauschale Anerkennung nicht möglich – es muss zwischen den verschiedenen Leistungsbereichen unterschieden werden.¹³⁰

Sämtliche Vergütungen für Leistungen welche von § 23 Z 2 Halbsatz 2 EStG und dessen Parallelbestimmungen für die weiteren betrieblichen Einkünfte erfasst sind, werden per „Transformation der Einkunftsart“ in betriebliche Einkünfte umgewandelt. Grundsätzlich stellen diese Vergütungen beim Empfänger (Betriebs)einnahmen jeglicher Einkunftsarten dar, werden jedoch aufgrund dieser gesetzlichen Verankerung als betriebliche Einkünfte bei der Gesellschaft umgewandelt und auf Ebene der Gesellschaft abzugsfähig ist. Auf Ebene des Gesellschafters werden diese Leistungsvergütungen als Sonderbetriebseinnahmen wieder hinzugerechnet.¹³¹

Die Umkehrung dieser Leistungsvergütungen – dementsprechend Vergütungen für Tätigkeiten von der Gesellschaft an den Gesellschafter – wird bei Fremdüblichkeit und Tätigkeit aufgrund betrieblicher Gründe steuerlich anerkannt.¹³²

Bei Leistungsbeziehungen zwischen der Mitunternehmerschaft und dem Betrieb des Gesellschafters wird unter Einhaltung der fremdüblichen Konditionen und einer betrieblichen Veranlassung die Leistung grundsätzlich ebenfalls steuerlich anerkannt. Hierbei sind sowohl laufende Leistungsbeziehungen als auch Vermögensübertragungen umfasst. Ebenfalls ist die Einkunftsart des Betriebes des Gesellschafters nicht von Relevanz. In der Praxis jedoch sehr wohl relevant ist eine sachliche und wirtschaftliche Verflechtung, wenn der Austausch von Leistung durch das Gesellschaftsverhältnis bewirkt wurde.¹³³

Wird eine Vermögensübertragung zwischen der Mitunternehmerschaft und der außerbetrieblichen Sphäre des Gesellschafters unter Fremdüblichkeit getätigt, wie z. B. der Verkauf einer

¹³⁰ VwGH, 15.05.2019, 2017/13/0012.

¹³¹ EStR 2000 Rz 5860; *Vodrzka*, Betriebswirtschaftliche Überlegungen zur Ermittlung der Einkünfte von Mitunternehmern, in *Doralt et al.* (Hrsg), Steuern im Rechtsstaat, FS Stoll (1990) 139 (152).

¹³² VwGH, 23.02.1979, 0678/78, EStR 2000 Rz 8572.

¹³³ EStR 2000 Rz 5881, VwGH 19.10.1982, 82/14/0056.

privaten Maschine, welche in weiterer Folge im Rahmen der Gesellschaft verwendet wird, so ist der Übertragungsvorgang laut Rechtsprechung des VwGH als reiner Einlage bzw. Entnahmevorgang zu qualifizieren. Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist dieser Übertragungsvorgang in einen Anschaffungs- und Einlagevorgang aufzuspalten. Im umgekehrten Fall wird eine Veräußerung bzw. Entnahme getätigt.¹³⁴

Unentgeltliche Übertragungsvorgänge vom Gesellschafter an die Gesellschaft als auch im Umkehrschluss von der Gesellschaft an den Gesellschafter werfen im Rahmen der ertragsteuerlichen Behandlung zahlreiche Frage auf, wobei man sich grundsätzlich der Anwendungsparadigma der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung bedient. So ergibt sich u. a. die Problematik der Definition der Reichweite des Betriebsbegriffes. Hier ist zwischen dem engen, weiten und mittleren Betriebsbegriff zu unterscheiden.

Unter der Prämisse der Anwendung der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung und der Maßgeblichkeit des engen Betriebsbegriffs werden bei unentgeltlichen Übertragungen zwischen der außerbetrieblichen Sphäre und dem Betriebsvermögen der Gesellschaft jeweils Einlagen bzw. Entnahmen getätigt. Nach *Bednar* und *Bergmann* wird im Rahmen der Realisierung der stillen Reserven der Veräußerungsertrag auf Ebene der Personengesellschaft im Beteiligungsverhältnis der einzelnen Gesellschafter getragen.¹³⁵

Grundsätzlich sind Einlagen gem. § 6 Z 5 lit. d EStG mit dem Teilwert anzusetzen. Ebenso sind Entnahmen nach § 6 Z 4 EStG mit dem Teilwert anzusetzen.

¹³⁴ *Kanduth-Kristen*, Ertragsbesteuerung von Mitunternehmerschaften – Vereinfachung durch Reform der Behandlung von Leistungsbeziehungen und Sonderbetriebsvermögen?, StAW (2018)/1, 9.

¹³⁵ *Bednar/Bergman*, Ertragsteuerliche Behandlung unentgeltlicher Vermögensübertragungen im Zusammenhang mit Personengesellschaften, GES 2017/6, 327.

5 Die Gewinnermittlung in der Verwaltungspraxis

Wie bereits einleitend thematisiert findet keine Gewinnermittlungstheorie ausschließliche Zustimmung, weshalb sich in der Verwaltungspraxis eine steuerliche Gewinnermittlung mit auffallend starken Tendenzen zur Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung im Rahmen einer zweistufigen Gewinnermittlung entwickelt hat. Mittels Transparenz- bzw. Durchgriffsprinzip wird der einheitlich ermittelte Gewinn dem einzelnen Mitunternehmer zugewiesen.¹³⁶

Im Rahmen der zweistufigen Gewinnermittlung wird zunächst die steuerliche Ergebnisermittlung auf Ebene der Mitunternehmerschaft festgestellt. Auf der zweiten Stufe erfolgt dann die steuerliche Ergebnisermittlung auf Ebene des Gesellschafters. Im Ergebnis der zweistufigen Gewinnermittlung sind beide Stufen zu addieren, weshalb auch von einer „additiven Gewinnermittlung“ gesprochen werden kann.¹³⁷

5.1 Steuerliche Ergebnisermittlung auf Ebene der Gesellschaft

Um den steuerlichen Gewinn auf Ebene der Mitunternehmerschaft zu erfassen steht der Mitunternehmerschaft grundsätzlich nach Maßgabe etwaiger Rechnungslegungsvorschriften jede Gewinnermittlungsart offen. Auf die Rechnungslegungsvorschriften und deren Zusammenhang mit der Gewinnermittlungsvorschrift wird im Zuge dieser Arbeit nicht eingegangen.

Wird der Gewinn mittels § 5 EStG ermittelt, dienen die UGB-Bilanz respektive die abgeleitete Steuerbilanz als Grundlage für die Ergebnisermittlung. Im Zuge der § 4 Abs 1 EStG wird die Steuerbilanz als Ausgangspunkt verwendet und anlässlich der Ermittlung gem. § 4 Abs 3 EStG die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Nachdem eine einheitliche Gewinnermittlung erfolgt, kann nur ein einheitliches Bewertungswahlrecht ausgewählt werden und ebenso nur ein Gewinnermittlungszeitraum.¹³⁸

Sämtliche Vergütungen im Sinne § 23 Z 2 Halbsatz 2 EStG sind vorerst zur Gänze als Betriebsausgaben anzusetzen, auch wenn diese steuerliche nicht anerkannt werden. Erst in der

¹³⁶ Endfellner, Die Mitunternehmerschaft im EStG, die laufende ertragsteuerliche Behandlung im Überblick, taxlex 2018/4, 100.

¹³⁷ Bergmann in Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaft (2016) 702.

¹³⁸ EStR 2000 Rz 5849.

zweiten Stufe der Gewinnermittlung auf Ebene des Gesellschafters erfolgt diesbezüglich eine Korrektur der Betriebsausgaben.¹³⁹

5.2 Steuerliche Ergebnisermittlung auf Ebene des Mitunternehmers

Nachdem das Ergebnis auf Ebene der Gesellschaft einheitlich festgestellt wurde, wird es auf Basis des Gesellschaftsvertrages oder auf Basis gesetzlicher Gewinnverteilungsvereinbarungen, wie z. B. gem. § 121 UGB im Verhältnis der zugewiesenen Kapitalanteile oder anderwärtig bei unterschiedlichem Ausmaß der Mitwirkung, das steuerliche Ergebnis auf die jeweiligen Mitunternehmer aufgeteilt. Somit ist für steuerliche Zwecke grundsätzlich die unternehmensrechtliche Gewinnverteilung relevant.¹⁴⁰ Entspricht die Gewinnverteilung aufgrund gesellschaftsrechtlicher Vereinbarungen nicht den Verhältnissen der Kapitalkonten, so ist dies in der Praxis dem Finanzamt vorab bekannt zu geben.

Ergänzend zu der durchgeführten Gewinnverteilung sind nun einige Sachverhalte, die im wesentlich nur den Gesellschafter betreffen, auf dessen individueller Ebene zu erfassen:

1. Sonderbetriebsvermögen

Das Sonderbetriebsvermögen ist bei Bedarf für jeden Mitunternehmer individuell zu führen. Es umfasst sowohl Sonderbetriebseinnahmen, welche als Vergütungen im Sinne des § 23 Z 2 Halbsatz 2 EStG an den Gesellschafter ausbezahlt werden, als auch Sonderbetriebsausgaben, wie z. B. Zinsen für Finanzierung des Anteils an der Mitunternehmerschaft. Vom Betriebsvermögen ebenso umfasst werden Wertänderungen von Wirtschaftsgütern, welche im Eigentum des Mitunternehmers stehen, jedoch der Gesellschaft zur Verfügung gestellt wurden, wie z. B. AfA oder Erhaltungsaufwendungen für Gebäude.¹⁴¹

2. Wertkorrekturen in der Ergänzungsbilanz

Von der Ergänzungsbilanz werden sämtliche Wertkorrekturen zu den Ansätzen der Anteile der einzelnen Gesellschafter erfasst. Dies ist häufig der Fall, wenn Gesellschaftsanteile erst zu einem späteren Zeitpunkt mit abweichenden Anschaffungskosten erworben wurden und dabei stille Reserven bereits aufgedeckt wurden. Ebenfalls sind diesbezüglich Übertragungen stiller Rücklagen als auch Investitionsbegünstigungen zu berücksichtigen.¹⁴²

¹³⁹ Urnik/Fritz-Schmied in Bertl et al, Handbuch der österreichischen Steuerlehre Band I⁴ (2015) 81.

¹⁴⁰ Urnik/Brandt, Das Besteuerungssystem der Mitunternehmerschaften: Theoretische Grundlegung und Einkünfteermittlung, taxlex 2019, 336 (340).

¹⁴¹ Urnik/Brandt, Das Besteuerungssystem der Mitunternehmerschaften: Theoretische Grundlegung und Einkünfteermittlung, taxlex 2019, 336 (341).

¹⁴² EStR 2000 Rz 5857.

3. Aliquoter Gewinnfreibetrag

Der Gewinnfreibetrag gem. § 10 EStG unterteilt sich in den Grundfreibetrag mit einer Bemessungsgrundlage von max. 13 % von EUR 30.000 und einen investitionsbedingten Gewinnfreibetrag, welcher gestaffelt für Gewinne über EUR 30.000 bis EUR 175.000 iHv 13 %, für weitere EUR 175.000 iHv 7 % und die nächsten EUR 230.000 iHv 4,5 % zusteht. Somit beträgt der Gewinnfreibetrag max. EUR 45.350. Gemäß § 10 Abs 2 EStG steht dieser Höchstfreibetrag der gesamten Mitunternehmerschaft ex lege zu und ist damit entsprechend aufzuteilen. Der Grundfreibetrag wird im ersten Schritt mittels anteiliger Gewinnbeteiligung (inkl. Sonderbetriebseinnahmen bzw. -ausgaben) aliquot den Gesellschaftern abgezogen. Im nächsten Schritt wird ein möglicher investitionsbedingter Gewinnfreibetrag nach dem prozentuellen Gewinnanteil zu berücksichtigen. Hierbei ist zu überprüfen, ob der investitionsgebedingte Gewinnbeitrag durch die Investitionen, die dem jeweiligen Gesellschafter zuzurechnen sind, gedeckt ist.¹⁴³

5.3 Gegenüberstellung unterschiedlicher Gewinnbegriffe der Theorie und der Verwaltungspraxis

In Anlehnung an die Gewinnermittlung in der Praxis ergibt sich bei theoretischer Betrachtung des Einflusses der Sonderbestimmungen des § 23 Z 2 EStG bzw. dessen Parallelbestimmungen unterschiedlichste Definitionen von Gewinn. Hierbei wurden die verschiedensten Gewinndarstellungen, welche sich aufgrund der Sonderbestimmungen des § 23 Z 2 EStG ergeben, skizziert. Die einzelnen Gewinnbegrifflichkeiten sollten keine statischen Definitionen bzw. Zusammenhänge darstellen, sondern lediglich die unterschiedlichen Gewinnbegriffe aufzeigen, welche bedeutsam für die Besteuerung von Mitunternehmerschaften sind.¹⁴⁴

Die theoretischen Gewinnbegriffe sind meiner Auffassung nach ident mit der derzeitigen Gewinnermittlung aus der Verwaltungspraxis.

¹⁴³ *Kanduth-Kristen/Kampitsch*, Inanspruchnahme des Gewinnfreibetrags bei Mitunternehmerschaften anhand von Beispielen, taxlex 2019/19, 351ff.

¹⁴⁴ *Vodrzka*, Betriebswirtschaftliche Überlegungen zur Ermittlung der Einkünfte von Mitunternehmern, in *Doralt et al.* (Hrsg), Steuern im Rechtsstaat, FS Stoll (1990) 139 (152); *Stoll*, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften (1977) 28 ff.

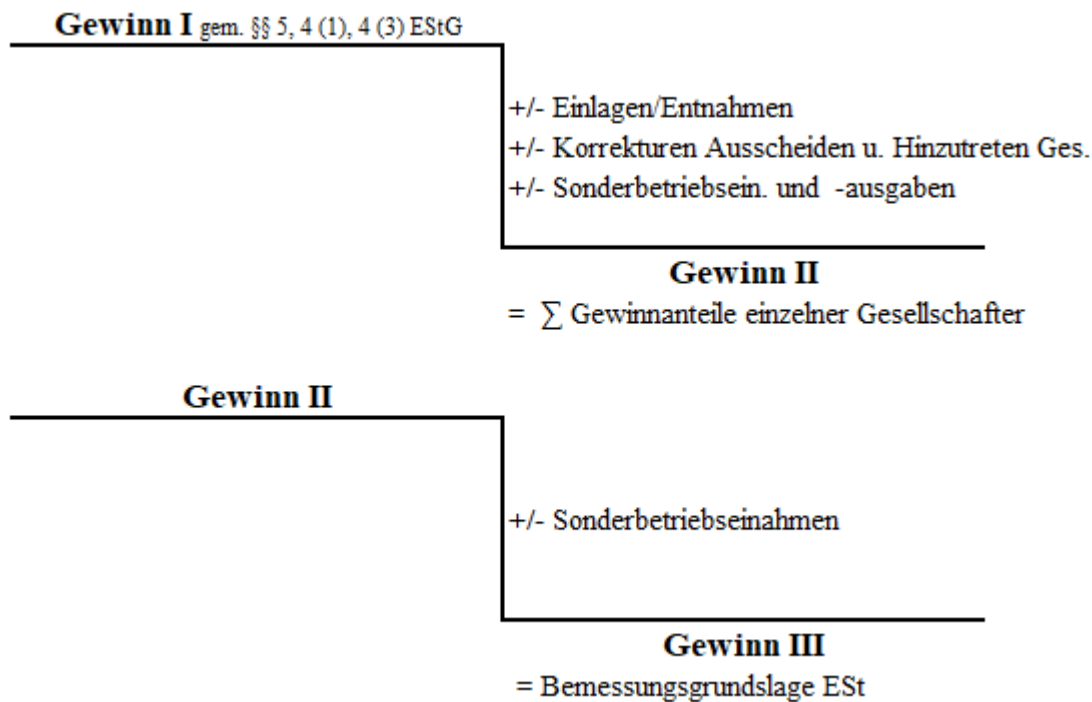


Abb. 7
Gewinnbegriffe in der Theorie

Der „Gewinn I“ wird einheitlich von der Mitunternehmerschaft ermittelt. Hierzu sind die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4 bis 14 anzuwenden. Wird der Gewinn I um Einlagen/Entnahmen, Korrekturen aufgrund Ausscheiden/Eintretens eines Gesellschafters und Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben korrigiert, ergibt sich nach *Vodrazka* der Gewinn II. Sämtliche Einlagen werden gem. § 6 Z 5 EStG grundsätzlich mit dem Teilwert bewertet. Ausnahmen dazu sind Wirtschaftsgüter, welche nach §§ 30 und 31 EStG eine Steuerhängigkeit vorweisen. Hier soll die Besteuerung durch eine Einlage nämlich nicht verhindert werden.¹⁴⁵

Die Korrekturen für das Ausscheiden und Eintreten neuer Gesellschafter entspricht den Wertkorrekturen in der Ergänzungsbilanz. Die Korrekturen der Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben entsprechen ebenfalls den Korrekturen auf Ebene der Gesellschafter in der Verwaltungspraxis.

Der Gewinn II entspricht somit der Summe der Gewinnanteile der einzelnen Gesellschafter. Unter dem Begriff „Gewinn III“ ist jener Betrag erfasst, welcher die Einkunft aus der Mitun-

¹⁴⁵ *Vodrazka*, Betriebswirtschaftliche Überlegungen zur Ermittlung der Einkünfte von Mitunternehmern, in *Doralt et al.* (Hrsg), Steuern im Rechtsstaat, FS Stoll (1990) 139 (152) entspricht grundsätzlich der Verwaltungspraxis gem. EStR 2000 Rz 5926 ff.

ternehmerschaft darstellt und als Bemessungsgrundlage für die ESt beim Mitunternehmer darstellt. Hierzu sind zum Gewinn II noch etwaige Sonderbetriebseinnahmen noch hinzuzuzählen.¹⁴⁶

6 Sonderbetriebsvermögen bei Mitunternehmerschaften

Ertragsteuerlich wird jegliches Vermögen einer Mitunternehmerschaft wie bei einem Einzelunternehmer in notwendiges Betriebsvermögen, notwendiges Privatvermögen und gewillkürtes Betriebsvermögen unterteilt. Dem notwendigen Betriebsvermögen unterliegen sämtliche Wirtschaftsgüter, welche objektiv der Mitunternehmerschaft zur Gewinnerzielung dienen und in dessen wirtschaftlichen Eigentum stehen. Das notwendige Privatvermögen umfasst Wirtschaftsgüter, welche objektiv vom Mitunternehmer außerbetrieblich genutzt werden. Gewillkürtes Betriebsvermögen stellt nicht zwingend notwendiges Betriebsvermögen dar, erfüllt jedoch die Funktion der Stärkung des Betriebsvermögens und ist nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG zulässig.¹⁴⁷

Dienen Wirtschaftsgüter dem Betrieb der Mitunternehmerschaft werden diese zum Betriebsvermögen gezählt auch wenn sie dem Gesellschafter und nicht der Mitunternehmerschaft zu zurechnen sind.¹⁴⁸ Stehen die Wirtschaftsgüter jedoch nicht im wirtschaftlichen Eigentum der Gesellschaft, werden ihr diese jedoch (un)entgeltlich zur Nutzung überlassen, dürfen sie nicht in der einheitlichen Gesellschaftsbilanz ausgewiesen werden. Der Ausweis dieser Wirtschaftsgüter erfolgt hingegen in einer Sonderbilanz des jeweiligen Mitunternehmers und wird als Sonderbetriebsvermögen bezeichnet.¹⁴⁹

Grundsätzlich stammt die Definition und Entwicklung des Sonderbetriebsvermögens aus der deutschen Judikatur des BFH.¹⁵⁰ Besonders konkretisiert wird der Umfang die Unterteilung des Sonderbetriebsvermögens in Sonderbetriebsvermögen I und II in der jüngeren Rechtsprechung des BFH.¹⁵¹ In der österreichischen Gesetzgebung wurde der Begriff des Sonderbetriebsvermögens im Rahmen des StRefG 2015/2016, BGBl I 118/2018 in Zusammenhang mit nicht zu berücksichtigenden steuerlichen Kapitalkonten bei Verlusten von kapitalistischen Mitunternehmern mit beschränkter Haftung im EStG berücksichtigt. Eine dogmatische Be-

¹⁴⁶ Vodrška, Betriebswirtschaftliche Überlegungen zur Ermittlung der Einkünfte von Mitunternehmern, in *Doralt et al.* (Hrsg), Steuern im Rechtsstaat, FS Stoll (1990) 139 (151).

¹⁴⁷ Bergmann in *Fritz-Schmid/Urnik/Bergmann*, Handbuch Mitunternehmerschaften (2019), 58 ff.

¹⁴⁸ VwGH, 14.12.2000, 95/15/0100.

¹⁴⁹ OV, Sonderbetriebsvermögen – Begriff und Bilanzausweis, BBi 2019/02, 1.

¹⁵⁰ U. a. BFH, 30.03.1993, VIII R 8/91.

¹⁵¹ BFH, 16.04.2015, IV R 1/12.

gründung für Sonderbetriebsvermögen lässt sich bis zu einem gewissen Grad jedoch bereits vor dem StRefG 2015/2016 aus dem EStG ableiten. Hierzu dienen die normierten Sondervergütungen des § 23 Z 2 EStG, welche direkt dem Mitunternehmer zuzuschreiben sind.

Allgemeines Ziel des Sonderbetriebsvermögens ist es den Mitunternehmer zumindest teilweise mit einem Einzelunternehmer gleichzusetzen, in dem Wertänderung aus der wirtschaftlichen Sphäre des Mitunternehmers auch tatsächlich diesem zugeschrieben werden.¹⁵²

Das Sonderbetriebsvermögen I umfasst sämtliche Wirtschaftsgüter, welche im wirtschaftlichen Eigentum eines Mitunternehmers stehen und zur Nutzung der Gesellschafter überlassen werden. Das Sonderbetriebsvermögen II beinhaltet Vermögen welches in direktem Zusammenhang mit der Beteiligung an der Mitunternehmerschaft steht. Ein Beispiel dafür ist ein Darlehen, welches für die Anschaffung der Beteiligung aufgenommen wurde.¹⁵³

Die Anwendung der korrekten Gewinnermittlungsart i. Z. m. dem Betriebsvermögen stellt eine Diskussion in der Lehre dar. Grundsätzlich ist zwischen einer gänzlichen und eigenständigen Betrachtungsweise des Sonderbetriebsvermögens zu unterscheiden.

Die gesamtheitliche Betrachtung erfordert die konsequente Gesamtheit der Gewinnermittlung, weshalb hier die angewandte Gewinnermittlungsart der Mitunternehmerschaft auch auf das Sonderbetriebsvermögen übergeht und hiermit vor allem in der Praxis eine gewisse Vereinfachung darstellt.¹⁵⁴ Diese Betrachtung findet grundsätzlich breite Zustimmung in der Lehre, wobei *Doralt* eine grundsätzliche Problematik mit dem Maßgeblichkeitsprinzip ortet.¹⁵⁵

Im Rahmen der eigenständigen Betrachtungsweise wird argumentiert, dass sämtliches Betriebsvermögen der ersten Gewinnermittlungsstufe im Gesamthandeigentum der Mitunternehmer steht, während Sonderbetriebsvermögen nur im alleinigen Eigentum des Mitunternehmers steht, weshalb es zu keinem Durchschlag der Gewinnermittlung kommt. Die unabhängige Betrachtungsweise lässt sich auch unter Berücksichtigung des UGB argumentieren. Nachdem das Sonderbetriebsvermögen nicht zum tatsächlichen Betriebsvermögen zu zählen ist, sind sämtliche Umsatzgrenzen des § 189 UGB belanglos. Demnach ist auch eine Rechnungslegungspflicht für Sonderbetriebsvermögen nichtig. Gestützt wird diese Aussage ebenfalls von dem StruktAnpG 2006, welches die formelle Maßgeblichkeit aus der Vergangenheit

¹⁵² *Kanduth-Kristen*, Ertragsbesteuerung von Mitunternehmerschaften – Vereinfachung durch Reform der Behandlung von Leistungsbeziehungen und Sonderbetriebsvermögen?, StAW (2018)/1, 11.

¹⁵³ *Urnik/Fritz-Schmied* in *Bertl et al*, Handbuch der österreichischen Steuerlehre Band I⁴ (2015), 77.

¹⁵⁴ *Fritz-Schmid/Urnik*, Personengesellschaften und Gewinnermittlung: Durchgriff auf das Sonderbetriebsvermögen? ÖStZ 2007/7, 146.

¹⁵⁵ *Zorn* in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe* (Hrsg), Die Personengesellschaft im Handels- und Steuerrecht (2001) 16; *Doralt/Kauba* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG²¹ § 23 Rz 256.

bestätigt und die materielle Maßgeblichkeit nicht gewährt. Nach der formellen Maßgeblichkeit hängt die steuerliche Gewinnermittlung an faktischen unternehmensrechtlichen Wertansätzen und nicht an abstrakten Grundgedanken.¹⁵⁶

Die Finanzverwaltung folgt der Ansicht, dass eine Gewinnermittlung nach § 5 EStG bei einer Gesellschaft eine Maßgeblichkeit für das Sonderbetriebsvermögen besteht und somit dieselbe Gewinnermittlungsart schlagend wird.¹⁵⁷ Ebenfalls ist es notwendig, dass Wirtschaftsgüter aus der Sphäre des Mitunternehmers auf Dauer der Gesellschaft zur Verfügung gestellt werden. Ist dies nicht der Fall wird es nicht zum Betriebsvermögen gezählt.¹⁵⁸

Etwaige stille Reserven des Betriebsvermögens können, ungeachtet ob sie dem Gesellschaftsvermögen oder dem Sonderbetriebsvermögen angehören, immer dem einzelnen Mitunternehmer zugeordnet werden. Wird ein Betrieb einer Mitunternehmerschaft oder ein gesamter Mitunternehmeranteil veräußert erfolgt die Realisierung der stillen Reserven und auch Auflösung eines möglichen Investitionsfreibetrages.¹⁵⁹

¹⁵⁶ Fritz-Schmid/Urnik, Personengesellschaften und Gewinnermittlung: Durchgriff auf das Sonderbetriebsvermögen? ÖStZ 2007/7, 147.

¹⁵⁷ EStR 2000 Rz 5914.

¹⁵⁸ EStR 2000 Rz 5915.

¹⁵⁹ VwGH, 08.03.1994, 91/94/0173.

7 Ausgewählte Problemstellungen und Auswirkungen möglicher Reformtätigkeiten

Das Regierungsprogramm 2020–2024 sieht eine Steuerstrukturreform vor, um das bestehende Steuersystem zu vereinfachen. Mit dieser soll für den Steuerpflichtigen eine Rechts- und Planungssicherheit geschaffen werden. U. a. ist eine Modernisierung und Vereinfachung der Besteuerung von Mitunternehmerschaften und des Feststellungsverfahrens angedacht. Ein eigener Punkt stellt ebenfalls die Zusammenlegung von Einkunftsarten dar, wobei hier die Zusammenlegung von Einkünften aus selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb geplant ist. Diese Überlegung würde ebenfalls Reformtätigkeiten i. Z. m. Mitunternehmerschaften beeinflussen.¹⁶⁰

Das ertragsteuerliche Besteuerungssystem differenziert hinsichtlich der Sphären der Gesellschafter und Gesellschaft zwischen zwei grundlegend unterschiedlichen Prinzipien. Bei Personengesellschaften ist das Durchgriffsprinzip anzuwenden während Kapitalgesellschaften von dem Trennungsprinzip geprägt sind.

Beim Durchgriffsprinzip (oder auch Transparenzprinzip genannt) werden Einkünfte direkt den jeweiligen Gesellschaftern zugerechnet.¹⁶¹ Im Gegensatz dazu wird beim Trennungsprinzip nicht auf die beteiligten Gesellschafter durchgegriffen, sondern die Kapitalgesellschaft als eigenes Steuersubjekt definiert. Sämtliche Einkünfte, welche auf Ebene der Kapitalgesellschaft erwirtschaftet werden, fallen gem. § 7 Abs 2 KStG iVm § 23 Z 1 EStG unter Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Kennzeichnend für das Trennungsprinzip ist die ertragsteuerliche Anerkennung schuldrechtlicher Beziehungen unter der Prämisse der Fremdüblichkeit zwischen Gesellschafter und Gesellschaft.¹⁶² Hiermit gelingt es dem Gesellschafter, Einkünfte auf Ebene der Gesellschaft zu seiner persönlichen Sphäre zu übertragen und gleichzeitig eine Aufspaltung in einzelne Einkunftsarten zu vollziehen. Vermietet der Gesellschafter ein Grundstück an die Gesellschaft so ist dies den außerbetrieblichen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen. Sämtliche Arbeitsleistungen vom Gesellschafter für die Gesellschaft können je nach Ausprägung zwischen Einkünften aus selbständiger Arbeit, nichtselbständiger Arbeit oder auch Gewerbebetrieb variieren.¹⁶³

¹⁶⁰ ÖVP/Grüne (2020). Regierungsprogramm für die XXVII. Gesetzgebungsperiode, dieneuevolkspartei.at/Download/Regierungsprogramm_2020.pdf (Stand: 27.07.2020).

¹⁶¹ Tumpel in Tumpel, Steuern kompakt 2020, 120 ff.

¹⁶² Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 1 Rz 12 (Stand 1.5.2011, rdb.at).

¹⁶³ VwGH, 26.06.2001, 2001/14/0103; VwGH, 10.12.1997, 93/13/0185.

Aufgrund der Bestimmungen des § 23 Z 2 Halbsatz 2 EStG ist dies für Vergütungen von der Mitunternehmerschaft an den Mitunternehmer nicht möglich. Zweck dieser Norm ist es nämlich exakt diese Aufspaltungen in unterschiedliche Einkunftsarten zu verhindern.¹⁶⁴

Aus der unterschiedlichen Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften aufgrund der uneinheitlichen Prinzipien ergibt sich ein sogenannter Dualismus der Unternehmensbesteuerung. Dieser ertragsteuerliche Dualismus wirft natürlich Fragen hinsichtlich der Steueroptimierung auf und fließt in das Entscheidungskalkül des Unternehmers ein.¹⁶⁵

Aufgrund mangelnder Rechtsformneutralität ist es den Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft im Gegensatz zu Mitunternehmer möglich, für die oben aufgezählten Leistungsvergütungen verschiedene Gewinnermittlungsmethoden anzuwenden und mögliche Vorteile einer Einkunftsart, wie z. B. Pauschalierungen oder Sondersteuersätze, auszunutzen. Diese Vorteile ergeben sich grundsätzlich aufgrund der Vielzahl an Spezifika der verschiedenen Einkunftsarten. Ebenfalls wird eine tarifliche Teilung zwischen Körperschaftssteuer und Einkommenssteuer bewirkt, welche steueroptimierende Effekte mit sich bringen kann – vergleichbar mit den tariflichen Auswirkungen einer Betriebsspaltung. Die Tarifteilung kann für den Steuerpflichtigen vor allem dann steueroptimierende Wirkung entfalten, wenn er über keine weiteren tarifbesteuerten Einkünfte verfügt und die Einkünfte lediglich von den untersten Progressionsstufen der Einkommensteuer belastet werden.¹⁶⁶ Gewinnausschüttungen, welche neben diesen Einkünften an den Gesellschafter ausgeschüttet werden, belasten die Tarifbesteuerung nicht, da hier der besondere Steuersatz von Einkünften aus Kapitalvermögen anzuwenden ist.¹⁶⁷ Im umgekehrten Fall wird eine tarifliche Veranlagung von Gewinnausschüttungen nicht von anderen Einkünften (steuersparend) beeinflusst da hier die übrigen Einkünfte aufgrund des Schatteneffekts mit einem dementsprechend höheren Durchschnittssteuersatz besteuert werden.¹⁶⁸

¹⁶⁴ *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB (1993) § 23 Tz 18.1 ff.

¹⁶⁵ *Urnik/Steinhauer*, Steuerreform 2015/2016: Überlegungen zur Wahl der Rechtsform aus abgabenrechtlicher Sicht, *Jahrbuch Bilanzsteuerrecht* (2015) 77 (75).

¹⁶⁶ *Kanduth-Kristen*, Ertragsbesteuerung von Mitunternehmerschaften – Vereinfachung durch Reform der Behandlung von Leistungsbeziehungen und Sonderbetriebsvermögen?, *StAW* (2018)/1, 12 ff.

¹⁶⁷ *Renner/Schlager/Schwarz* (Hrsg), *Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung*, FS Kögelberger (2008), 265.

¹⁶⁸ *Fraberger/Papst in Doralt et al*, EStG¹⁸ § 37 Rz 10.

7.1 Rechtsformbezogene Einkünftequalifikation

In Anlehnung an das Regierungsprogramm und dessen Reformgedanken nach der Zusammenlegung von Einkünften aus selbstständiger Arbeit und Einkünften aus Gewerbebetrieben gilt es zu klären, ob eine Ungleichbehandlung aufgrund rechtsformbezogener Einkünftequalifikation entgegengewirkt werden kann.

Der zentrale Aspekt rund um die rechtsformbezogene Einkünftequalifikation beschäftigt sich mit der Problematik, inwiefern die Rechtsform, welche vom wirtschaftlichen Typus der unternehmerischen Tätigkeit beeinflusst wird, eine Umqualifizierung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb legitimiert. Neben der allgemeinen Zurechnungsnorm des § 7 Abs 3 KStG lassen sich Einkünfte von Körperschaften auch u. a. aufgrund mangelnden Privatvermögens der Zuordnung zu (betrieblichen) Einkünften aus Gewerbebetrieb rechtfertigen.¹⁶⁹ In Zusammenhang mit selbstständigen Mitunternehmerschaften mag es nicht schlüssig erscheinen, warum bei (selbst geringfügiger) gewerblicher Tätigkeit eines Mitunternehmers die Mitunternehmerschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezieht.¹⁷⁰ In diesem Zusammenhang stützt sich die sogenannte Abfärbetheorie ursprünglich auf § 1 Abs 2 Z 1 GewStG. Nach dessen Aufhebung wurde mit § 2 Abs 4 Z 2 EStG die steuerliche Beständigkeit der Abfärbetheorie weitergeführt.¹⁷¹ Bei der gesetzlichen Verankerung der Abfärbetheorie in § 2 Abs 4 Z 2 Satz 2 EStG mag sich der Gesetzgeber einem überschießenden Gesetzeswortlaut bedient haben, da das GewStG nicht kausal für die Zuordnung der gewerblichen Einkünfte war. Kritisch zu betrachten ist ebenfalls der normative Gehalt, welcher grundsätzlich einer betrieblichen Einkunftsart bei geringster gewerblicher Tätigkeit wiederum betriebliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb zuschreibt und jegliche außerbetriebliche Einkünfte davon nicht erfasst.¹⁷²

Die rechtsformbezogene Einkünftequalifikation mag vielleicht theoretische Probleme mit sich bringen, doch sind diese in der Praxis nur von unbeachtlicher Bedeutung. Im Gegenteil bewirkt m. E. die Abfärbetheorie sogar von der Grundkonzeption eine Annäherung zwischen Kapitalgesellschaft und Mitunternehmerschaft. Würde man den normativen Gehalt des § 2 Abs 4 Z 2 EStG novellieren und anstatt der Mitunternehmer sämtliche rechtsfähige Personengesellschaften einschließen, wäre ein möglicher Gesetzeswortlaut: „Als gewerbliche Einkünfte (Abs 3 Z 3) gelten stets und in vollem Umfang Tätigkeiten aus zivilrechtlich rechtsfä-

¹⁶⁹ Renner/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988) ³⁰(2017) § 7 KStG Rz 65 ff.

¹⁷⁰ Urnik/Payerer in Bertl et al. (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre Band I⁴ (2015) 159.

¹⁷¹ Bergmann, Abfärbetheorie: Personengesellschaften mit mehreren Betrieben derselben Einkunftsart möglich? ÖStZ 2008/15, 360.

¹⁷² Rief, Die gesetzliche Verankerung des Abfärbepinzips, Finanzjournal 1995, 62.

higen Personengesellschaften.“ Hiermit würde man sowohl Mitunternehmerschaften als auch vermögensverwaltende Personengesellschaften umfassen und mit dieser Einkünftezuordnung eine Gleichstellung mit Körperschaften vollziehen und sämtliche Vor- und Nachteile der Einkunftsarten bereinigen. Lediglich zivilrechtliche rechtsfähige Personengesellschaften zu umfassen erscheint hier treffend, da diese schuldrechtliche Leistungsbeziehungen eingehen können, ident zur Körperschaft. Inwiefern hier eine überschießende Interpretation in Bezug auf andere Sachverhalte vorliegt, wird außer Betracht gelassen.

Ebenfalls kann gesagt werden, dass die Zusammenlegung betrieblicher Einkünfte aus selbstständiger Arbeit und Gewerbebetrieb grundsätzlich keine direkten einkunftsspezifischen Veränderung mit sich bringt, da die derzeitigen Begünstigungen wie u. a. Basispauschalierungen für beide Einkunftsarten zulässig sind. Beachtlich sind hingegen die „indirekten“ Vorteile, wie Entfall der Buchführungspflicht, die Istbesteuerung oder vorzeitige Abschreibung eines Firmenwerts von freiberuflichen Tätigkeiten. Werden hier dementsprechende Anpassungen gefunden, erscheint eine ungleiche Behandlung von Einkünften aus selbstständiger Arbeit und Gewerbebetrieb nicht zweckmäßig.¹⁷³

7.2 Besteuerung von Gesellschaftertätigkeiten im Dienste der Gesellschaft

Im Bereich der Personengesellschaften werden sämtliche Vergütungen für Tätigkeiten im Dienste der Gesellschaft als gewerbebetriebliche Einkünfte qualifiziert. Bei Kapitalgesellschaften sind hingegen die schuldrechtliche Beziehung zwischen dem Geschäftsführer und der Kapitalgesellschaft und das Ausmaß der Beteiligung relevant:

Fremdgeschäftsführer, welche nicht an der Kapitalgesellschaft beteiligt sind, beziehen unter Prämisse der Erfüllung aller Merkmale eines Dienstverhältnisses insbesondere der Weisungsgebundenheit gem. § 25 Abs 1 Z 1 lit. a EStG i. Z. m. § 47 Abs 2 EStG Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Liegt ein freier Dienstvertrag vor (keine Weisungsgebundenheit) bezieht der Geschäftsführer betriebliche Einkünfte aus selbstständiger Arbeit.¹⁷⁴ Bei einem nicht wesentlich beteiligten (< 25 % Beteiligung am Stamm- oder Grundkapital) Gesellschafter-Geschäftsführer liegen bei Weisungsgebundenheit und organisatorischer Eingliederung ebenfalls nichtselbstständige Einkünfte vor. Sind beide Voraussetzungen nicht gegeben, so bezieht der Gesellschafter-Geschäftsführer je nach Ausgestaltung des schuldrechtlichen Vertrages

¹⁷³ Joklik-Fürst/Trösztler, Einkünfte aus selbstständiger Arbeit versus Einkünfte aus Gewerbebetrieb: Die steuerlichen Konsequenzen der Zuordnung zu § 22 bzw. § 23 EStG (Teil 2) (Teil 1 erschienen in ÖStZ 2005/696), ÖStZ 2005/17, 797 ff.

¹⁷⁴ Stanek/Urtz in Gruber/Harrer (Hrsg), GmbHG² (2018) 295.

Einkünfte aus selbstständiger Arbeit gem. § 22 Z 2 Ts 1 EStG oder möglicherweise auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb.¹⁷⁵ Wesentlich beteiligte (> 25 % am Stamm- oder Grundkapital) und mehrheitlich beteiligte (> 50 % am Stamm oder Grundkapital) Gesellschafter-Geschäftsführer beziehen unter Beachtung der organisatorischen Eingliederung Einkünfte aus selbstständiger Arbeit.¹⁷⁶

Bezieht ein Gesellschafter-Geschäftsführer außerbetriebliche Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit ist er lohnsteuerpflichtig und kann somit Begünstigungen i. Z. m. Sonderzahlungen in Anspruch nehmen. In weiterer Folge ist dieser nach dem ASVG pflichtversichert. Im Gegensatz dazu ist der Gesellschafter-Geschäftsführer mit Einkünften aus selbstständiger Arbeit ebenso wie die Gesellschafter einer OG und unbeschränkt haftenden Gesellschafter einer KG mit Gewerbeberechtigung nach dem GSVG pflichtversichert.¹⁷⁷ Im Gegensatz zu Mitunternehmer kann ein Gesellschafter-Geschäftsführer mit betrieblichen Einkünften den Gewinnfreibetrag ggf. in vollem Umfang geltend machen.¹⁷⁸

Es besteht für Gesellschafter-Geschäftsführer mit betrieblichen Einkünften die Möglichkeit von der Basispauschalierung gem. § 17 Abs 1 ESt Gebrauch zu machen. Grundsätzlich ist diese für alle Rechtsformen zulässig, insofern die weiteren Voraussetzungen des § 17 Abs 1 EStG erfüllt sind. Da die Mitunternehmerschaft als Einheit anzusehen ist, kommt der Durchschnittssatz nur auf Ebene der Gesellschaft zur Anwendung.¹⁷⁹ Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH stellt dieser klar, dass bei Mitunternehmerschaften die Basispauschalierung ebenfalls sämtliche Sonderbetriebsausgaben umfasst.¹⁸⁰ Somit ergibt sich vor allem in der Praxis ein Interessenskonflikt zwischen den Mitunternehmern, wenn nur bei einzelnen Sonderbetriebsausgaben vorliegt. Mit dem Jahressteuergesetz 2020 wird die Betriebsausgabenpauschale um eine Variante erweitert. Hierbei kann die Mitunternehmerschaft einheitlich pauschal ihren Gewinn ermittelt, wenn u. a. Umsätze bis EUR 35.000 generiert wurden und keiner der Mitunternehmer in einer anderen Sphäre die Pauschalierung geltend macht. Es sei noch zu erwähnen, dass jegliche Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben beim Mitunternehmer in tatsächlicher Höhe zu berücksichtigen sind.¹⁸¹ Von dieser

¹⁷⁵ Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung (1992), 26 ff.

¹⁷⁶ Stanek/Urtz in Gruber/Harrer (Hrsg), GmbHG² (2018) 297.

¹⁷⁷ Hofer/Seidl/Tschuffer, Sozialversicherung 2020²⁰ Rz 3002 ff.

¹⁷⁸ Siehe hierzu oben § 10 Abs 2 EStG. Mitunternehmer können lediglich anteilig den Gewinnfreibetrag geltend machen.

¹⁷⁹ EStR 2000 Rz 4104.

¹⁸⁰ VwGH, 19.03.2013, 2011/15/0107.

¹⁸¹ Vgl. mit VwGH, 19.03.2013, 2011/15/0107 – bei Basispauschalierung ist dies nicht zulässig.

Pauschalierungsvariante werden Gesellschafter-Geschäftsführer mit Einkünften gem. § 22 Z 2 EStG explizit ausgeschlossen.¹⁸²

Der Mitunternehmer muss hingegen keine Belastungen hinsichtlich der Lohnnebenkosten, wie Kommunalsteuer, Dienstgeberbeitrag und ggf. Dienstgeberzuschlag tragen.¹⁸³ Dies ist grundsätzlich nicht auf die Spezifika der einzelnen Einkunftsarten zurückzuführen, sondern auf die materiell rechtlichen Bestimmungen der einzelnen Lohnnebenabgaben, wie z. B. KommStG oder FLAG. Diese bestimmen u. a. Dienstnehmer iSd § 47 Abs 2 EStG und explizit Gesellschafter-Geschäftsführer gem. § 22 Z 2 EStG als Steuergegenstand.

Wie man anhand der Besteuerung von Gesellschaftertätigkeiten im Dienste der Gesellschaft sehen kann, ist der Dualismus im Ertragsteuerrecht sowohl auf die besonderen Bestimmungen der einzelnen Einkunftsarten zurückzuführen als auch auf die Vielzahl an materiell rechtlichen Bestimmungen, welche sich aus dem Sozialversicherungswesen, Abgabenwesen als auch Durchschnittssätzen etc. zusammensetzen.

7.2.1 Außerkraftsetzung des § 23 Z 2 Halbsatz 2 EStG

Um eine Vereinfachung des bestehenden Besteuerungssystems von Mitunternehmerschaften zu vollziehen, bedarf es besonderes Augenmerk auf § 23 Z 2 Halbsatz 2 EStG und dessen Parallelbestimmungen zu legen. Hierzu gilt es eine rechtsdogmatische Begründung für die Aufhebung dieser (Teil)norm zu finden.

Sämtliche Leistungsvergütungen iSd § 23 Z 2 Halbsatz 2 EStG werden ebenso wie Wirtschaftsgüter, welche vom Mitunternehmer der Mitunternehmerschaft zur Verfügung gestellt werden in der Verwaltungspraxis als Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben bzw. Sonderbetriebsvermögen angeführt. Zivilrechtlich findet sich in Bezug auf diese Begrifflichkeiten keine Bestimmung. Ebenso lässt sich der Begriff nicht aus den personalistischen Charakteristika der Gesamthandschaft ableiten. Die Begrifflichkeit des Sonderbetriebsvermögens und damit in Zusammenhang stehende Aufwendungen und Erträge wurde erst mit dem StRefG 2015/2016, BGBl I 118/2018 in § 23a Abs 3 Z 1 EStG im EStG verankert. Davor wurde es grundsätzlich als Resultat der angeordneten Gewinnzurechnung des Mitunternehmers interpretiert.¹⁸⁴ Das Sonderbetriebsvermögen II findet bis heute keine materiell rechtliche Deckung und wird aufgrund der schleierhaften Differenzierung als durchaus entbehrlich

¹⁸² Endfellner/Buchinger, Das Steuerreformgesetz 2020, Finanzjournal 2019/3, 147 ff.

¹⁸³ Stanek/Urtz in Gruber/Harrer (Hrsg), GmbHG² (2018) 289 ff.

¹⁸⁴ Jachmann in Pelka (Hrsg), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung (2000), 36.

bezeichnet bzw. gar abgelehnt.¹⁸⁵ Bis zur Abschaffung der Gewerbesteuer diene § 23 Z 2 Halbsatz 2 EStG als Hinzurechnungsnorm basierend auf historischen Interpretationen für die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer. Diese Argumentation ist jedoch mit dessen Abschaffung als gänzlich belanglos zu betrachten.¹⁸⁶

Für die Beurteilung, ob Leistungsbeziehungen anzuerkennen sind, bedarf es auch der Miteinbeziehung der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit. Rechtsfähige Personengesellschaften, wie die OG oder KG, können schuldrechtliche Verträge mit fremden Dritten eingehen. Diesbezüglich ist eine konträre Betrachtungsweise zwischen rechtsfähiger Kapitalgesellschaft und rechtsfähiger Personengesellschaft ungerechtfertigt.

Erfolgt eine Leistungsbeziehung zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft unter fremdunüblichen Bedingungen, so ist der gesamte Übertragungsvorgang als Einlage bzw. Entnahme zu qualifizieren. Mangelt es bei einer Leistungsbeziehung zwischen Gesellschafter und Kapitalgesellschaft an einem Fremdvergleich, wird der angemessene Anteil berücksichtigt während der unangemessene Anteil als verdeckte Einlage bzw. Ausschüttung zu behandeln ist. Hierbei wäre eine einheitliche Behandlung von fremdunüblichen Leistungsbeziehungen denkbar, wobei eine Erweiterung des Trennungsprinzips auf Mitunternehmerschaften wiederum von § 23 Z 2 Halbsatz 2 EStG für die aufgezählten Leistungsvergütungen eingeschränkt wird.¹⁸⁷

Mit der Aufhebung des § 23 Z 2 Halbsatz 2 EStG würde man in einem ersten Schritt die Zurechnungseigenschaft einschränken und somit sämtliche Leistungsbeziehungen in die einzelnen außerbetrieblichen Einkunftsarten aufspalten.¹⁸⁸ Im nächsten Schritt werden bei der gesamten Einkünfteermittlung sämtliche außerbetriebliche Einkünfte aus den Leistungsvergütungen mit den betrieblichen Einkünften aus dem Gewinnanteil der Mitunternehmerschaft zusammengefasst, wobei hier ggf., sofern gesetzlich zulässig, ein vertikaler Verlustausgleich getätigt werden kann. Die Leistungsvergütungen stellen unter der Prämisse der Fremdüblichkeit (wie bisher) abzugsfähige Betriebsausgaben dar. Jedoch werden diese nicht mehr als Sonderbetriebseinnahmen bzw. -ausgaben auf Gesellschafterebene miteinbezogen, weshalb bei

¹⁸⁵ Bergmann in Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaft (2016), 713.

¹⁸⁶ Doralt/Kauba in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG²¹ § 23 Rz 212.

¹⁸⁷ Fritz-Schmid, Die steuerliche Behandlung von Leistungsbeziehungen zwischen einer Gesellschaft und ihren Gesellschaftern, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht (2017) 15 (38).

¹⁸⁸ Vodrzká, Betriebswirtschaftliche Überlegungen zur Ermittlung der Einkünfte von Mitunternehmern, in Doralt et al. (Hrsg), Steuern im Rechtsstaat, FS Stoll (1990) 139 (152).

der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft eine andere Bemessungsgrundlage für den Grundfreibetrag und etwaige investitionsbedingte Gewinnfreibeträge herangezogen wird.¹⁸⁹

In Bezug auf die derzeitige Verwaltungspraxis würde konsequenterweise die zweite Ebene der Besteuerung auf Ebene des Mitunternehmers wegfallen. Dementsprechend wird auch Sonderbetriebsvermögen I nicht mehr beachtlich und verliert jegliche Bedeutung. Meines Erachtens findet sich in Bezug auf den Wegfall auch keine rechtsdogmatische Begründung für die Zulässigkeit von Sonderbetriebsvermögen II, da diese Unterteilung ohnehin bereits vor möglichen Strukturreformen umstritten war. In diesem Zusammenhang zu beachten sind ebenfalls Sonderwerbungskosten, welche im Rahmen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft anfallen. Um hier eine ungleiche Behandlung zu vermeiden, könnte man natürlich den Erhalt von Sonderbetriebsvermögen II iSd Steuerpflichtigen argumentieren. Entgegen dieser Argumentation könnte man jedoch auch einen grundsätzlichen Ausschluss von Sonderbetriebsvermögen II und Sonderwerbungskosten als Annäherung zwischen Personengesellschaft und Körperschaften aufgrund der Nichtabzugsfähigkeit von Fremdkapitalkosten begründen. Hier liegt vor allem eine rechtspolitische Entscheidung vor. Im Lichte des Wegfalls von Sonderbetriebsvermögen wird auch § 23a Abs 3 Z 1 EStG vernachlässigbar. Nachdem diese Norm ohnedies ein Verbot für die Berücksichtigung von Sonderbetriebsvermögen sowie damit in Zusammenhang stehende Aufwendungen und Erträge geregelt hat, zieht eine Aufhebung keine materiell rechtlichen Folgen mit sich.

Eine Aufhebung der Rechtsnorm würde vor allem für häufig diskutierte Tätigkeitsvergütungen eine Analogie zu Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft herstellen, nachdem diese Einkünfte in der Folge selbständige- oder nichtselbstständige Arbeit zuzuordnen sind. Um hier auch bei Lohnnebenabgaben eine Annäherung zu vollziehen, wären diesbezüglich im Rahmen einer Reform auch das KommStG und FLAG zu überarbeiten, um hier auch Gesellschafter einer Personengesellschaft zu umfassen.¹⁹⁰

7.3 Die fehlende Rechtsformneutralität

Die fehlende Rechtsformneutralität wird anhand von zwei ausgewählten Problemstellungen analysiert. Es zeigt sich eine Diskrepanz sowohl bei der Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalkosten als auch bei der Veräußerung von Anteilen.

¹⁸⁹ *Kanduth-Kristen*, Ertragsbesteuerung von Mitunternehmerschaften – Vereinfachung durch Reform der Behandlung von Leistungsbeziehungen und Sonderbetriebsvermögen?, StAW (2018)/1, 15 ff.

¹⁹⁰ *Stanek/Urtz* in *Gruber/Harrer* (Hrsg), GmbHG² (2018) 289 ff.

Erwirbt ein Mitunternehmer einen Anteil an einer Mitunternehmerschaft mittels Fremdfinanzierung, stellt dieses Darlehen Sonderbetriebsvermögen des jeweiligen Mitunternehmers dar. Die daraus anfallenden Zinsen sind als Sonderbetriebsausgaben zu qualifizieren und mindern auf Ebene des Mitunternehmers dessen Gewinn.¹⁹¹

Schafft hingegen eine natürliche Person eine Beteiligung im betrieblichen als auch außerbetrieblichen Bereich an einer Kapitalgesellschaft mittels Fremdfinanzierung an, unterliegen sämtliche Fremdkapitalzinsen dem Abzugsverbot gem. § 20 Abs 2 EStG, da diese in einem unmittelbaren Zusammenhang mit Einkünften stehen, auf die der Sondersteuersatz nach § 27a Abs 1 EStG anwendbar ist. Um ein Abzugsverbot zu umgehen, gilt im außerbetrieblichen Bereich ebenfalls ein Ansatzverbot für Anschaffungsnebenkosten, wie Provisionen oder auch Handelsgebühren. Bei Veräußerungen der Beteiligung sind Fremdkapitalkosten dementsprechend ebenfalls nicht abzugsfähig, da die Veräußerung mit dem Sondersteuersatz besteuert wird.¹⁹² Eine Möglichkeit um die Abzugsfähigkeit der Fremdfinanzierungskosten zu erlangen, wäre die Veräußerung in Form eines Asset Deals zu gestalten und hierbei sämtliche Wirtschaftsgüter in Form der Einzelrechtsnachfolge zu übertragen.¹⁹³

Somit besitzt der Mitunternehmer bei Erwerb mittels Fremdkapital einen Vorteil gegenüber dem Gesellschafter der Kapitalgesellschaft. Ohne näher darauf einzugehen, bleibt die Frage der umstrittenen Nichtabzugsfähigkeit bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption gem. § 27a Abs 5 EStG offen. Hier gilt es die jüngere Rechtsprechung des VfGH zu beachten, welche weiterhin die Nichtabzugsfähigkeit von Fremdkapitalkosten bekräftigt und keine Verletzung des Gleichheitssatzes darin sieht.¹⁹⁴

Die Behandlung von Veräußerungsgewinnen eines Mitunternehmers entspricht grundsätzlich der eines Einzelunternehmers. Unter Berücksichtigung von § 24 EStG fällt der gesamte Gewinn unter die Tarifbesteuerung der Einkommensteuer. Dem Mitunternehmer steht es offen, bei Einhaltung der 7-Jahres-Frist iSd § 37 EStG eine ermäßigte Progression zu beantragen und somit die Besteuerung des Gewinnes linear über drei Jahre zu verteilen. Dies ist jedoch mit dem Verlust des (anteiligen) Veräußerungsfreibetrages iHv (anteilig) EUR 7.300 verbunden. Befindet sich der Mitunternehmeranteil im Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft

¹⁹¹ Matzka in *Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer* (Hrsg), Handbuch Konzernsteuerrecht² (2014) 42 (50).

¹⁹² Kofler/Wurm in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG²¹ § 20 Rz 159 ff.

¹⁹³ Moser, M&A: Share Deal und Asset Deal aus ertragsteuerlicher Sicht, Aufsichtsrat aktuell 2011/3, 20 (22).

¹⁹⁴ Kofler/Wurm in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG²¹ § 20 Rz 159/2; VfGH, 30.11.2017, G 183/2017.

unterliegen etwaige Veräußerungsgewinne der Körperschaftsteuer und es kommt zu einem Entfall der linearen Verteilungsbegünstigung.¹⁹⁵

Bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen ist auch die Behandlung des Sonderbetriebsvermögens beachtlich. Hierbei erstreckt sich die Gewinnermittlung der Veräußerung grundsätzlich auch auf das Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters. Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist eine Veräußerung des Mitunternehmeranteils ohne anteilige Veräußerung des Sonderbetriebsvermögens für sämtliche Veräußerungsbegünstigungen schädlich, da hier die keine Aufdeckung verbundener stillen Reserven erfolgt. Begünstigungsschädlich ist es ebenfalls wenn das Sonderbetriebsvermögen in höherer anteiliger Quote als der Mitunternehmeranteil verkauft wird.¹⁹⁶

Veräußerungsgewinne einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft stellen bei einer natürlichen Person Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen iSd § 27 Abs 1 EStG iVm § 27 Abs 3 EStG dar. Diese sind gem. § 27a Abs 1 EStG mit dem Sondersteuersatz iHv 27,5 % zu besteuern. Jegliche Abzugsverbote i. Z. m. mit Fremdkapital bei der Veräußerung iSd § 20 Abs 2 EStG wurden bereits vorab beschrieben.

7.3.1 Mögliche Zukunftsaussichten zur Rechtsformneutralität

Eine Aufhebung des § 23 Z 2 Halbsatz 2 EStG und dementsprechend auch dessen Parallelbestimmungen würde grundsätzlich eine Annäherung im Bereich fremdüblicher Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter zu Kapitalgesellschaften erwirken. Mit Novellierung des § 2 Abs 4 Z 2 EStG könnte man weitere Angleichungen im Bereich der Einkünftezuordnung vollziehen. Natürlich ist auch hier der rechtspolitische Wille des Gesetzgebers entscheidend, der bis dato an einer Gleichstellung zwischen Einzelunternehmer und Mitunternehmerschaft festgehalten hat.

Auf EU-Ebene ist die konzeptionelle Trennung zwischen Einkommensteuer und Körperschaftsteuer gebräuchlich. Im Gegensatz zum aktuellen Besteuerungssystem in Österreich unterliegen Mitunternehmerschaften u. a. in Belgien oder Spanien der Körperschaftsteuer. Um eine rechtsformneutrale Besteuerung zu gewährleisten wäre ein Ansatz das französische Optionsmodell heranzuziehen. Grundsätzlich wird der unbeschränkt haftende Gesellschafter einer französischen Personengesellschaft mittels Transparenzprinzip unmittelbar besteuert. Beschränkt steuerpflichtige Gesellschafter unterliegen hingegen der Körperschaftsteuer und ei-

¹⁹⁵ Bertl/Mandl/Aschauer in Bertl et al. (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre Band IV³ (2018) 241.

¹⁹⁶ EStR 2000 Rz 5984.

ner allfälligen Besteuerung bei Ausschüttung. Ebenfalls besteht für die Personengesellschaft die Möglichkeit auf Antrag in eine Gesamtbesteuerung nach den Grundsätzen der Körperschaftsteuer zu optieren.¹⁹⁷ Inwiefern diese Optionsmöglichkeit von Vorteil ist und inwieweit eine Verbesserung der Wettbewerbsbedingungen geschaffen wird, lässt sich vielleicht bereits in näherer Zukunft anhand des deutschen Optionsmodelles erkennen. Im Zuge eines Corona-Maßnahmenpakets soll u. a. eine Entlastung an Unternehmenssteuern und ein Optionsmodell zur Körperschaftsteuer beschlossen werden.¹⁹⁸ Die EU-Kommission hat bei der Besteuerung von Personengesellschaften insbesondere KMUs unter der Annahme der Anwendung des progressiven Einkommensteuertarifs eine allgemeine Überarbeitung hinsichtlich der Besteuerung von thesaurierenden Gewinnen empfohlen.¹⁹⁹

7.4 Reformüberlegungen zum Abgabenverfahren

In Beachtung der Verfahrensökonomie erfolgt die bescheidmäßige Feststellung von Tatsachen und Rechtsverhältnissen gem. § 185 BAO durch eine gesonderte Feststellung mithilfe von Grundlagenbescheiden und daraus abgeleiteten Bescheiden. Unter die Norm der gesonderten Feststellungen fällt nach § 188 BAO auch die Feststellung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbstständiger Arbeit und Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens, wenn mehrere Personen an den Einkünften derselben Einkunftsart beteiligt sind. Grundsätzlich ist das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft kein direktes Tatbestandsmerkmal, doch kommt man indirekt zum Ergebnis der gesonderten Feststellung aufgrund der Voraussetzung, dass nur Mitunternehmer gemeinsam an betrieblichen Einkünften beteiligt sein können. Hierbei ist ebenfalls zwischen der echten und unechten stillen Gesellschaft zu unterscheiden, da für die echte stille Gesellschaft (welche lediglich am Gewinn, jedoch nicht am Vermögen beteiligt ist) die gesonderte Feststellung nicht zur Anwendung kommt.²⁰⁰

Zweck der gesonderten Feststellung ist es vor allem, eine einheitliche Besteuerungsgrundlage für alle beteiligten Mitunternehmer zu gewährleisten, wobei die Gemeinschaftlichkeit betreffend der Erzielung von Einkünften von wesentlicher Bedeutung ist.²⁰¹

¹⁹⁷ Rief, Die Zukunft der rechtsformneutralen Besteuerung, *Ecolex* 1995, 52 ff.

¹⁹⁸ Ergebnis Beschlusspapier des Koalitionsausschuss CDU/CSU, 03.06.2020.

¹⁹⁹ Empfehlung EU-KOM v. 25.05.1994, P/94/35, Verringerung der steuerlichen Belastung der kleinen und mittleren Unternehmen: Neue Initiativen zur Förderung der Beschäftigung.

²⁰⁰ VwGH, 03.09.2008, 2006/13/0167;

Tanzer/Unger, BAO 2018/2019 Einführung in das Recht der Bundesabgabenordnung⁶ (2018), 211.

²⁰¹ Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³ § 188 Rz 16 (Stand 15.4.2018, rdb.at).

Sämtliche Sonderbetriebsausgaben bzw. -einnahmen sind im Feststellungsbescheid für den jeweiligen Gesellschafter zu erfassen, damit dieser im abgeleiteten Bescheid Berücksichtigung findet. Werden diese „Sonderverhältnisse“ nicht im Feststellungsbescheid festgehalten, finden sie in weiterer Folge keine Berücksichtigung in der Veranlagung. Dadurch können sie laut der ständigen Rechtsprechung des VwGH in der eigentlichen Veranlagung der Einkommensteuer nicht mehr berücksichtigt werden. So wird im Stammrechtssatz eines jüngeren Erkenntnisses wortwörtlich festgehalten, dass „Sonderbetriebsausgaben, die in Zusammenhang mit der mitunternehmerischen Tätigkeit stehen, aber nicht in den Feststellungsbescheid Eingang gefunden haben, nicht im Einkommensterverfahren Berücksichtigung finden.“²⁰²

Dies stellt in der Praxis insbesondere in Zusammenhang mit personalistischen Publikumsgeellschaften, wie der Publikumskommanditgesellschaft, erhebliche Probleme dar. Im Rahmen der gesonderten Feststellung müssen (zumeist von der steuerlichen Vertretung der Publikums KG) sämtliche Sonderbetriebseinnahmen bzw. -ausgaben erfasst werden, was zu einem enormen Verwaltungsaufwand bei einer Vielzahl an Gesellschaftern führen kann. Effizienter ließe sich dies m. E. im Rahmen der Veranlagung jedes einzelnen Gesellschafters gestalten. Wird es dem Steuerpflichtigen ermöglicht sämtliche Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben im Rahmen seiner persönlichen Veranlagung geltend zu machen, schafft man nicht nur eine Erleichterung iZm der Verfahrensökonomie des Feststellungsverfahrens, sondern könnte in diesem Zusammenhang auch das Rechtsmittelverfahren auf Ebene des abgeleiteten Bescheides bzw in die persönliche Veranlagung transferieren.

Verfahrenstechnisch ergeht der Feststellungsbescheid gem. § 191 Abs 1 lit. c BAO iVm der Zustellfiktion gem. § 101 Abs 3 BAO an die Mitunternehmerschaft und entfaltet eine Wirkung „für und gegen alle, denen gemeinschaftlich Einkünfte zugerechnet werden“.²⁰³

Meines Erachtens stellt auch die Zustellfiktion i. Z. m. der Publikums KG bzw. OG eine Problematik dar, da hier insbesondere bei einer Vielzahl an Gesellschaftern der Bescheid nur an die Personengesellschaft ergeht und der einzelne Gesellschafter keinerlei Information darüber enthält. Somit lässt sich die Beschwerdefrist des ordentlichen Rechtsmittels von vier Wochen als durchwegs kurze Rechtsmittelfrist beschreiben. Es bleibt offen, ob eine Verlängerung der Rechtsmittelfrist in Hinblick auf die Veranlagungsdauer und Rechtssicherheit des einzelnen Steuerpflichtigen tatsächlich positive Auswirkungen mit sich bringt..

²⁰² VwGH, 20.02.2008, 2008/15/0019; BFG, 25.02.2014, RV/7103723/2010.

²⁰³ Tanzer/Unger, BAO 2018/2019 Einführung in das Recht der Bundesabgabenordnung⁶ (2018), 213.

Denkbar wäre es auch das Berufungsverfahren i. Z. m. Feststellungsverfahren zu modernisieren. Hierzu ist es erforderlich, den Grundlagenbescheid von seiner Bindungswirkung zu entflechten, damit der Steuerpflichtige im Berufungsverfahren sein Rechtsmittel direkt gegen den abgeleiteten Abgabenbescheid einlegen kann. Diesbezüglich gilt es im Zuge einer möglichen Reform den normativen Gehalt von § 192 BAO zu prüfen.²⁰⁴ Dies würde jedoch auch zu einer erheblichen Rechtsunsicherheit für den einzelnen Steuerpflichtigen führen, da es bei Anwendung unterschiedlicher Rechtsmittel der einzelnen Gesellschafter zu einer enormen Verzögerung der Veranlagung kommen könnte. Deshalb wäre hier wahrscheinlich eine abgeschwächte Modifizierung des Berufungsverfahrens vorteilhafter, in welcher der Steuerpflichtige im Rahmen seiner persönlichen Veranlagung ein Rechtsmittel ausschließlich gegen die Sonderbetriebsausgaben und Sonderbetriebseinnahmen einlegen kann.

²⁰⁴ Kaufmann/Haider/Winzerroither, Die Einkünftefeststellung bei Personengesellschaften, ÖStZ 2012/17, 417.

8 Conclusio

Um eine Mitunternehmerschaft im ertragsteuerlichen Sinn zu begründen ist es notwendig Unternehmerinitiative zu übernehmen und Unternehmerrisiko zu tragen. Ausschlaggebend ist die Beurteilung anhand wirtschaftlicher Gesichtspunkte, wobei sich hier die Ausprägungen der Voraussetzungen ausgleichen und ergänzen können. Werden diese Kriterien nicht erfüllt, kommt es auf abgabenrechtlicher Verfahrensebene nachträglich zu einem sogenannten Nichtfeststellungsbescheid, wobei das Verfahren entweder gänzlich unterbleibt oder die Mitunternehmerschaft nur anteilig anerkannt wird.

Von der Lehre werden grundsätzlich drei Theorien zur Ermittlung der Einkünfte von Mitunternehmerschaften vertreten: die Bilanzbündeltheorie, die Theorie der Alleininhaberschaft und die Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung. Die deutlichsten Unterschiede dieser Gewinnermittlungstheorien liegen in der Anerkennung von Leistungsbeziehungen insbesondere Veräußerungs- und Anschaffungstatbestände zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft und den verschiedenen Ansätzen (un)einheitlicher Bewertungs- und Bilanzierungsansätze der Mitunternehmer.

Bei strikter Auslegung der Bilanzbündeltheorie sind entgeltliche Übertragungen zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft in einen Einlagevorgang in Höhe der quotalen Beteiligung und einen Veräußerungsvorgang in Höhe der fremden Beteiligungsverhältnisse aufzuspalten. Der Meinungsstand der Lehre zieht die einheitliche Betrachtungsweise solcher Übertragungsvorgänge vor und steht somit der Ansicht der Finanzverwaltung teilweise kritisch gegenüber. Anhand der ständigen Rechtsprechung lässt sich diesbezüglich ebenfalls eine Ablehnung feststellen.

Im Rahmen der Theorie der Alleininhaberschaft werden jegliche Leistungsbeziehungen aufgrund der Gleichstellungstheorie der Mitunternehmer und Einzelunternehmer als ggf steuerneutrale Einlage bzw. Entnahmevorgänge qualifiziert. Diese generelle Nichtanerkennung von Leistungsbeziehungen scheint nicht nachvollziehbar, da konsequenterweise von der indirekten Nichtanerkennung nur die taxativ aufgelisteten Leistungsvergütungen des § 23 Z 2 EStG betroffen sind.

Die Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung sieht die Mitunternehmerschaft als eigenes Gewinnermittlungssubjekt und erkennt unter der Prämisse der Fremdüblichkeit sämtliche Leistungsbeziehungen zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft an. Die Sonder-

vergütungen iSd § 23 Z 2 EStG sind ungeachtet der Fremdüblichkeit als Gewinnanteil bzw. Gewinnvorab zu sehen.

In der Praxis wird zwischen den verschiedenen Leistungsbereichen unterschieden. Die normativ aufgezählten Leistungen stellen zwar auf Ebene der Gesellschaft Betriebsausgaben dar, werden jedoch bei dem jeweiligen Mitunternehmer als Sonderbetriebseinnahme hinzugerechnet. Die Umkehrung von Leistungsvergütungen vom Mitunternehmer an die Mitunternehmerschaft wird im Zuge betrieblicher Gründe ebenfalls anerkannt. Veräußerungs- bzw. Anschaffungsvorgänge im zwischenbetrieblichen Bereich werden in den meisten Fällen unter Einhaltung der Fremdüblichkeit vom VwGH anerkannt. Im außerbetrieblichen Bereich werden diese Übertragungsvorgänge in der Judikatur jedoch steuerneutral gewertet.

Im Laufe der Rechtsgeschichte hat sich in der Verwaltungspraxis eine zweistufige Gewinnermittlung entwickelt. Im ersten Schritt wird nach den Ansätzen der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung der Gewinn für die gesamte Gesellschaft ermittelt. Hierbei sind auch die Sondervergütungen des § 23 Z 2 EStG abzugsfähig. Im zweiten Schritt findet individuell auf Ebene des Mitunternehmers eine steuerliche Ergebnisermittlung statt. Hier werden dem aliquoten Gewinn- oder Verlustanteil etwaige Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben hinzugerechnet. Ebenfalls werden mögliche Wertkorrekturen in der Ergänzungsbilanz erfasst und ein aliquoter Gewinnfreibetrag geltend gemacht.

Es bedarf keiner strengen Untersuchung um zu erkennen, dass die Judikatur i. Z. m. den Gewinnermittlungstheorien durchwegs widersprüchlich ist. In *Conclusio* tendiert die jüngere Rechtsprechung des VwGH zur Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung, hat jedoch die Bilanzbündeltheorie bis dato nicht explizit ausgeschlossen. In Bezug auf die Anerkennung von Leistungsbeziehungen wird der Ansicht von *Stoll* gefolgt und nur im zwischenbetrieblichen Bereich eine mögliche Anerkennung zugesagt. Diesbezüglich wäre eine Klarstellung mittels Verordnung erstrebenswert um die Rechtssicherheit des Steuerpflichtigen zu gewährleisten.

Um die Maßgeblichkeit der Rechtsfähigkeit für die Theorie der Gewinnermittlung herzuleiten, muss eine klare Trennung zwischen dem Zivilrecht und dem Steuerrecht gezogen werden. Das Zivilrecht sieht die OG und KG als Träger von Rechten und Pflichten an. Das Ertragsteuerrecht knüpft grundsätzlich nicht an der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit an. Angesichts der Systematik eines Steuersubjekts eignen sich diesbezüglich die Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung und die Theorie der Alleininhaberschaft. Meiner Auffassung nach ist es denk-

bar schwierig einem Gebilde ohne Rechtsfähigkeit als Gewinnermittlungssubjekt zu definieren, weshalb zumindest eine partielle Teilrechtsfähigkeit aus dem Einkommensteuergesetz abgeleitet werden muss. Diese lässt sich aus dem Umkehrschluss der Zweckbeschränkung des § 2 Abs 4 Z 2 letzter Satz EStG ableiten. Nichtsdestotrotz kann m. E. festgehalten werden, dass die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit aufgrund der strikten Trennung zum Ertragsteuerrecht keine Maßgeblichkeit in Bezug auf die Gewinnermittlungstheorie vorweist.

Im derzeit bestehenden ertragsteuerlichen Besteuerungssystem zeigt sich mangels Rechtsformneutralität ein Dualismus zwischen Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) und Kapitalgesellschaften. Besonders deutlich lässt sich dies anhand der Besteuerung von Gesellschaftertätigkeiten im Dienste der Gesellschaft, der Abzugsfähigkeit von Fremdkapalkosten i. Z. m. mit der jeweiligen Beteiligung und der Veräußerung von Anteilen veranschaulichen. Zurückzuführen ist dies sowohl auf die Systematik der unterschiedlichen Unternehmensbesteuerung mittels Transparenzprinzip und Trennungsprinzip als auch auf die rechtsformbezogene Einkünftequalifikation.

Im Rahmen einer möglichen Steuerstrukturreform kann mittels Zusammenlegung von Einkunftsarten der rechtsformbezogenen Einkünftequalifikation entgegengewirkt werden. Eine Zusammenlegung von gewerblichen Einkünften und selbstständigen Einkünften erscheint zweckmäßig und würde keine wesentlichen Veränderungen mit sich bringen.

Die Außerkraftsetzung der Leistungsvergütungen des § 23 Z 2 Halbsatz 2 EStG lässt sich mit der Abschaffung der Gewerbesteuer rechtsdogmatisch begründen. Mit einer Novellierung würde der Gesetzgeber eine Aufspaltung der genannten Leistungsvergütungen in diverse (außerbetriebliche) Einkunftsarten bewirken. Hierbei würde der Gesetzgeber eine Annäherung des Mitunternehmers an den Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft erreichen. Man würde jedoch auch die bisherige Gleichstellung der Mitunternehmer und Einzelunternehmer zerschlagen. Dem Einzelunternehmer, welcher die Möglichkeit besitzt einen geringen Anteil einem weiteren Gesellschafter treuhändig zu übereignen und somit als Personengesellschaft aufzutreten, würde man ebenfalls neue ertragsteuerliche Optionen gewähren.

Bei der verfahrensrechtlichen Abgabenerhebung besteht die Möglichkeit der Vereinfachung des Feststellungsverfahrens in Bezug auf das Berufungsverfahren, der Zustellfiktion und der (fehlenden) Möglichkeit der nachträglichen Berücksichtigung von Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben.

Literaturverzeichnis

Kommentare und Monographien

- Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl* (Hrsg), *Jakom EStG*¹² (2019)
- Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), *Kommentar zum EStG*¹⁰
- Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), *Kommentar zum EStG*¹⁸
- Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), *Kommentar zum EStG*²⁰
- Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), *Kommentar zum EStG*²¹
- Doralt/Ruppe Steuerrecht I*¹²
- Haselsteiner*, *Die vermögensverwaltende Personengesellschaft* (2017)
- Feyves/Kerschner/Vonkilch* (Hrsg), *Großkommentar zum ABGB* (2016)
- Hofstätter/Reichel*, *EStG 1957*
- Hofstätter/Reichel*, *EStG 1988*
- Zorn*, *Besteuerung der Geschäftsführung bei GmbH, GmbH & Co K(E)G, GmbH & Still*
- Stoll*, *Ertragbesteuerung der Personengesellschaft* (1977)
- Althuber/Tanzer/Unger* (Hrsg), *BAO Handbuch* (2015)
- Quantschnigg/Schuch*, *ESt-HB* (1993)
- Fritz*, *Gesellschafts- und Unternehmensformen*³ (2007)
- Bodis*, *Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften* (2011)
- Kraneis*, *Die Grenzen der Bilanzbündeltheorie* (1962)
- Tanzer/Unger*, *BAO 2018/2019 Einführung in das Recht der Bundesabgabenordnung*⁶ (2018)
- Ritz*, *BAO Bundesabgabenordnung Kommentar*⁶ (2017)
- Urnik/Fritz-Schmied*, *Jahrbuch Bilanzsteuerrecht* (2019)
- Endfellner/Puchinger*, *Eigenkapitalfinanzierung für Unternehmen* (2008)
- Schmidt*, *EStG*²² (2003)
- Schmidt*, *EStG*³⁰ (2011)
- Tipke/Lang*, *Steuerrecht*²⁰ (2010)
- Tipke*, *Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht*² (1979)
- Fritz-Schmid*, *Die steuerliche Behandlung von Leistungsbeziehungen zwischen einer Gesellschaft und ihren Gesellschaftern*, *Jahrbuch Bilanzsteuerrecht* (2017)
- Urnik/Steinhauer*, *Steuerreform 2015/2016: Überlegungen zur Wahl der Rechtsform aus abgabenrechtlicher Sicht*, *Jahrbuch Bilanzsteuerrecht* (2015)
- Renner/Strimitzer/Vock*, *Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)* 30(2017)

Rummel/Lukas, ABGB⁴ (Stand 1.6.2019, rdb.at)

Achatz/Kirchmayr, KStG (Stand 1.5.2011, rdb.at).

Beiträge in Sammelwerken

Tumpel, Steuern kompakt (2020)

Bertl et al (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre Bd I⁴ (2015)

Bertl et al (Hrsg), Handbuch österreichischer Steuerlehre Bd III³ (2017)

Bertl et al (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre Band IV³ (2018)

Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaften² (2016)

Fritz-Schmied/Urnik/Bergmann, Handbuch Mitunternehmerschaften¹ (2019)

Hohloch, Frank, Schlechtriem (Hrsg), Festschrift für Hans Stoll (2001)

Bergmann, Renner, Wurm (Hrsg.), Praxisbeispiele zur Körperschaftsteuer¹ (2019)

Tanzer (Hrsg), Die BAO im 21. Jahrhundert, FS Stoll (2005)

Doralt et al (Hrsg), Steuern im Rechtsstaat, FS Stoll (1990)

Renner/Schlager/Schwarz (Hrsg), Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung, FS Kögelberger (2008)

Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe (Hrsg), Die Personengesellschaft im Handels- und Steuerrecht (2001)

Stanek/Urtz in Gruber/Harrer (Hrsg), GmbHG² (2018)

Matzka in Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer (Hrsg), Handbuch Konzernsteuerrecht²

Jachmann in Pelka (Hrsg), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung (2000)

Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³

Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 77

Hofer/Seidl/Tschuffer, Sozialversicherung 2020²⁰

Beiträge in Fachzeitschriften

Bednar/Bergmann, Ertragsteuerliche Behandlung unentgeltlicher Vermögensübertragungen im Zusammenhang mit Personengesellschaften, GES 2017/6

Urnik/Brandt, Das Besteuerungssystem der Mitunternehmerschaften: Theoretische Grundlegung und Einkünfteermittlung, taxlex 2019/12

Kanduth-Kristen, Ertragsbesteuerung von Mitunternehmerschaften – Vereinfachung durch Reform der Behandlung von Leistungsbeziehungen und Sonderbetriebsvermögen? StAW 2018/1

Quantschnigg, VwGH: Durchgriff bei mittelbarer Beteiligung, RdW 1992/1

Werndl, Bilanzbündeltheorie und Einkommensteuergesetz, ÖStZ 1974

Fritz-Schmied/Rutter, Steuerliche Behandlung von Anschaffungs- bzw. Veräußerungsgeschäften zwischen einer Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern, ÖStZ 2007/20

Endfellner, Die Mitunternehmerschaft im EStG, die laufende ertragsteuerliche Behandlung im Überblick, taxlex 2018/4

Kanduth-Kristen/Kampitsch, Inanspruchnahme des Gewinnfreibetrags bei Mitunternehmerschaften anhand von Beispielen, taxlex 2019/19

Doralt, VwGH: Abschied von der Bilanzbündeltheorie? RdW 2011/9

Gassner, Grundsatzfragen der Einkünftezurechnung, ÖStZ 2003/10

OV, Sonderbetriebsvermögen – Begriff und Bilanzausweis, BBi 2019/02

Fritz-Schmid/Unrik, Personengesellschaften und Gewinnermittlung: Durchgriff auf das Sonderbetriebsvermögen? ÖStZ 2007/7

Endfellner/Buchinger, Das Steuerreformgesetz 2020, Finanzjournal 2019/3

Bergmann, Abfärbetheorie: Personengesellschaften mit mehreren Betrieben derselben Einkunftsart möglich? ÖStZ 2008/15

Bergmann, Mitunternehmerschaft und UGB: Unternehmerrisiko ohne Beteiligung an stillen Reserven und Firmenwert? RdW 2008/122, 168.

Rief, Die gesetzliche Verankerung des Abfärbepinzips, Finanzjournal 1995

Joklik-Fürst/Trösztler, Einkünfte aus selbstständiger Arbeit versus Einkünfte aus Gewerbebetrieb: Die steuerlichen Konsequenzen der Zuordnung zu § 22 bzw. § 23 EStG (Teil 2) (Teil 1 erschienen in ÖStZ 2005/696), ÖStZ 2005/17

Kaufmann/Haider/Winzerroither, Die Einkünftefeststellung bei Personengesellschaften, ÖStZ 2012/17

Renner, Die rechtsfähige Personengesellschaft – (k)eine juristische Person?, GesRz 2019, 244.

Moser, M&A: Share Deal und Asset Deal aus ertragsteuerlicher Sicht, Aufsichtsratsaktuell 2011/3, 20 (22)

Rief, Die Zukunft der rechtsformneutralen Besteuerung, Ecolex 1995, 52 ff

Judikatur, Richtlinien, Erlässe

VwGH, 17.01.1964, 1183/62
VwGH, 23.02.1979, 0678/78
VwGH, 16.03.1979, 2979/76
VwGH, 15.10.1979, 565/78
VwGH, 02.04.1982, 82/13/0079
VwGH, 19.10.1982, 82/14/0056
VwGH, 16.02.1983, 82/13/0201
VwGH, 19.12.1984, 84/11/0119
VwGH, 19.10.1988, 86/13/0169
VwGH, 26.11.1991, 91/14/0041
VwGH, 17.06.1992, 87/13/0157
VwGH, 15.12.1992, 88/14/0093.
VwGH, 19.05.1993, 91/13/0169
VwGH, 08.03.1994, 91/94/0173
VwGH, 29.11.1994, 89/14/0230
VwGH, 29.6.1995, 94/15/0103
VwGH, 10.12.1997, 93/13/0185
VwGH, 16.12.1997, 96/09/077
VwGH, 14.12.2000, 95/15/0100
VwGH, 21.02.2001, 95/14/0007
VwGH, 26.06.2001, 2001/14/0103.
VwGH, 25.04.2002, 95/15/0048
VwGH, 27.02.2003, 99/15/0068.
VwGH, 21.09.2005, 2001/13/0232
VwGH, 21.09.2006, 2006/15/036
VwGH, 13.12.2007, 2006/14/0061
VwGH, 27.02.2008, 2005/13/0050
VwGH, 20.02.2008, 2008/15/0019
VwGH, 25.06.2008, 2006/15/0218
VwGH 27.01.2011, 2008/15/0218
VwGH, 28.06.2012, 2009/15/0106
VwGH, 19.09.2013, 2011/15/0107
VwGH, 15.05.2019, 2017/13/0012

VwGH, 30.11.2017, G 183/2017
BFG, 25.02.2014, RV/7103723/2010
BFH, 8.12.1982, I R 9/79
BFH, 18.02.1993, IV R 132/91
BFH, 28.7.2004 (XI R 54/99)
BFH, 16.04.2015, IV R 1/12
BFH, Großer Senat, BStBl 1984 II 751, 761
BFH, Großer Senat, BStBl 1993 II, 616

Richtlinie des BMF vom 14.05.2019, BMF-010200/0024-IV/6/2019
(Einkommensteuerrichtlinien 2000, EStR 2000)

Onlinequellen

Statistik Austria Demografie

abrufbar unter

https://www.statistik.gv.at/web_de/statistiken/wirtschaft/unternehmen_arbeitsstaetten/unternehmensdemografie_ab_2015/103443.html (Stand 29.03.2020)

ÖVP/Grüne (2020). Regierungsprogramm für die XXVII. Gesetzgebungsperiode

abrufbar unter

https://www.dieneuevolkspartei.at/Download/Regierungsprogramm_2020.pdf (Stand: 27.07.2020)

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1: Fritz-Schmidt/Ruttner, ÖStZ (2007)/20, 481.	23
Abb. 2: In Anlehnung Fritz-Schmidt/Ruttner, ÖStZ (2007)/20, 481.	25
Abb. 3: In Anlehnung Fritz-Schmidt/Ruttner, ÖStZ (2007)/20, 481.	25
Abb. 4: In Anlehnung Fritz-Schmidt/Ruttner, ÖStZ (2007)/20, 483.	29
Abb. 5: In Anlehnung Fritz-Schmidt/Ruttner, ÖStZ (2007)/20, 483.	29
Abb. 6: In Anlehnung Fritz-Schmidt/Ruttner, ÖStZ (2007)/20, 484.	32
Abb. 7: Gewinnbegriffe in der Theorie.	38

Zusammenfassung / Abstract

Um eine Mitunternehmerschaft im ertragsteuerlichen Sinn zu begründen ist es notwendig Unternehmerinitiative zu übernehmen und Unternehmerrisiko zu tragen. Von der Lehre werden grundsätzlich drei Theorien zur Ermittlung der Einkünfte von Mitunternehmerschaften vertreten: die Bilanzbündeltheorie, die Theorie der Alleininhaberschaft und die Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung. Die deutlichsten Unterschiede dieser Gewinnermittlungstheorien liegen in der Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft. Mögliche ertragsteuerliche Reformtätigkeiten könnten unter anderem die Abschaffung der rechtsformbezogenen Zuordnung von Einkünften, die Außerkraftsetzung des § 23 Z 2 Halbsatz 2 EStG sowie die Angleichung der fehlenden Rechtsformneutralität beinhalten. Reformtätigkeiten hinsichtlich des Abgabeverfahrens wären in Zusammenhang mit dem Berufungsverfahren, der Zustellfiktion und der nachträglichen Berücksichtigung von Sonderbetriebseinnahmen und –ausgaben denkbar.

In order to set up a partnership with regard to the income tax, it is necessary to take over entrepreneurial initiative and to bear entrepreneurial risk. In principle, three theories to determining the income of partnerships are represented by the doctrine: the balance bundle theory, the theory of sole proprietorship and the theory of uniform profit determination. The biggest differences of these profit determination theories lie in the acceptance of business relations between partner and partnership. Possible profit tax reform activities could include the elimination of the legal-form related allocation of income, the repeal of § 23 Z 2 Hs 2 EStG as well as the adjustment of the missing legal-form neutrality. Reform activities with regard to the levy/tax procedure would be possible regarding the appeal procedure, the fiction of delivery and the subsequent consideration of special business income and expenses.