

1 / 2018

Spektrum

DER STEUERWISSENSCHAFTEN UND
DES AUSSENWIRTSCHAFTSRECHTS

HERAUSGEBER: GEORG KOFLER | WALTER SUMMERSBERGER

ISSN: 2414-6757

Ertragsbesteuerung von Mitunternehmerschaften –
Vereinfachung durch Reform der Behandlung von
Leistungsbeziehungen und Sonderbetriebsvermögen?

Sabine Kanduth-Kristen



Ertragsbesteuerung von Mitunternehmerschaften – Vereinfachung durch Reform der Behandlung von Leistungsbeziehungen und Sonderbetriebsvermögen?



SABINE KANDUTH-KRISTEN



Abstract

Im Regierungsprogramm 2017–2022 wird im Kapitel Finanzen und Steuern¹ unter dem Punkt »Steuerstrukturreform« eine Neukonzeption des EStG angekündigt und als eine wesentliche Maßnahme eine Vereinfachung und Modernisierung der Regelungen zur steuerlichen Gewinnermittlung im Allgemeinen und für Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) im Speziellen genannt. Eine weitere strukturelle Maßnahme soll die rechtsformneutrale Besteuerung sein. Der Beitrag geht der Frage nach, ob eine Änderung der Behandlung von Leistungsbeziehungen sowie des Instituts des Sonderbetriebsvermögens zu einer Vereinfachung und gleichzeitig zu einer Erhöhung der Rechtsformneutralität der Besteuerung beitragen könnte.

¹ Siehe <<https://www.bundeskanzleramt.gv.at/regierungsdokumente>>, 125 ff.

Schlagworte

Mitunternehmerschaften, Personengesellschaften, Sonderbetriebsvermögen, Leistungsbeziehungen, Bilanzbündeltheorie, Theorie der Alleinhaberschaft, Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung

Rechtsquellen

§ 23 Z 2 EStG, § 22 Z 3 EStG und § 21 Abs 2 Z 2 EStG

Inhaltsübersicht

I.	Grundlegendes zur Ertragsbesteuerung von Mitunternehmerschaften	3
II.	Theoretische Grundlagen für die Besteuerung von Mitunternehmerschaften	4
	A. Bilanzbündeltheorie	4
	B. Theorie der Alleinhaberschaft	5
	C. Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung	6
	D. Ertragsbesteuerung von Mitunternehmerschaften in der Verwaltungspraxis	6
	E. Zwischenergebnis	7
III.	Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern	7
	A. Leistungsbeziehungen bei Mitunternehmerschaften im Allgemeinen	7
	B. Besteuerung der Geschäftsführung	9
	C. Besteuerung der Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern	9
	D. Besteuerung der Kapitalzufluss durch Mitunternehmer	10
	E. Rechtsinstitut des Sonderbetriebsvermögens	10
IV.	Probleme im bestehenden System	12
	A. Gleichbehandlung von Einzelunternehmern und Mitunternehmern?	12
	B. Unterschiede im Vergleich zur Besteuerung von Kapitalgesellschaften – fehlende Rechtsformneutralität	12
	C. Mitarbeiterbeteiligungen	14
	D. Übertragung von Wirtschaftsgütern vom Gesellschafter an die Gesellschaft	14
	E. (Teil-) Anteilsveräußerung und Schicksal des Sonderbetriebsvermögens	14

V.	Aufhebung der Sonderbestimmungen in § 23 Z 2 EStG (§§ 21 Abs 2 Z 2, 22 Z 3 EStG)	15
A.	Dogmatische Begründung	15
B.	Folgen einer Aufhebung der Bestimmungen	15
1.	Tätigkeitsvergütungen	16
2.	Hingabe von Darlehen und Überlassung von Wirtschaftsgütern	17
3.	Sonderbetriebsvermögen	17
4.	Übertragung zwischen Privatvermögen und Gesellschaftsvermögen	18
C.	Beurteilung im Hinblick auf den Aspekt der Rechtsformneutralität	18
D.	Übergangsprobleme	19
VI.	Ergebnis	19
VII.	Anhang	19

I. Grundlegendes zur Ertragsbesteuerung von Mitunternehmerschaften

Der Gesetzgeber hat sich historisch im Hinblick auf die ertragsteuerliche Gleichstellung mit einem Einzelunternehmer für die Zurechnung des Gewinnes zu den Anteilsinhabern entschieden, die im Rahmen einer Personengesellschaft gemeinschaftlich tätig werden. Personengesellschaften sind daher selbst kein Ertragsteuersubjekt, es kommt vielmehr das sog. **Durchgriffs- oder Transparenzprinzip** zum Tragen. Steuersubjekt für ertragsteuerliche Zwecke sind die einzelnen Gesellschafter; ihnen werden die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte anteilig zugerechnet. Unterschiedliche Formen von Personengesellschaften, die zivilrechtlich mit unterschiedlichen Rechtsfolgen (zB Miteigentum bei der GesBR, Gesamthandeigentum bei OG und KG) verknüpft sind, werden steuerlich in typisierender Betrachtungsweise einheitlich behandelt.¹

Für Personenvereinigungen mit betrieblichen Einkünften (Mitunternehmerschaften) sind besondere Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes zu beachten. Gem § 23 Z 2 EStG zählen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch die **Gewinnanteile** der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als **Mitunternehmer**² anzusehen sind, sowie **Vergütungen**, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern beziehen. Für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und aus selbständiger Arbeit enthalten § 21 Abs 2 Z 2 EStG und § 22 Z 3 EStG vergleichbare Regelungen. Die §§ 23 Z 2, 21 Abs 2 Z 2 und 22 Z 3 EStG zur Erfassung von Gewinnanteilen auf Ebene der Mitunternehmer bilden die gesetzliche Basis dafür, dass Personengesellschaften nicht der Körperschaftsteuer unterworfen werden. Nach § 3 KStG unterliegen nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen der Körperschaftsteuer, wenn ihr Einkommen weder nach dem KStG noch nach dem EStG unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist. Aufgrund der Besteuerung der Gewinnanteile bei den Mitunternehmern kommt § 3 KStG für Mitunternehmerschaften nicht zum Tragen.³ Der Grundgedanke des Besteuerungssystems für Mitunternehmerschaften

liegt darin, einen Mitunternehmer und einen Einzelunternehmer steuerlich gleich zu behandeln.⁴ Die Forderung nach Gleichbehandlung wird historisch aus dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bzw aus der wirtschaftlichen Betrachtungsweise abgeleitet.⁵ Es sollte zudem verhindert werden, dass der Gewinn einer Mitunternehmerschaft durch den Ansatz von Vergütungen an Gesellschafter in Unternehmerlohn, Mieten und Kapitalverzinsung aufgespalten wird.⁶ Hintergrund dafür war nicht zuletzt auch die Erfassung von Sondervergütungen bei Gewerbebetrieben im Rahmen der Gewerbesteuer.⁷

Mitunternehmer ist, wer **Unternehmerinitiative** (Einflussnahme auf das betriebliche Geschehen) zeigt und **Unternehmerrisiko** (Teilnahme am Unternehmenswagnis, ua Beteiligung am Gewinn und Verlust und an den stillen Reserven einschließlich Firmenwert) trägt.⁸ Als **Mitunternehmerschaften** gelten nach dem Gesetzeswortlaut nur Personengesellschaften, die im Rahmen eines Betriebs unternehmerisch tätig sind und deren Gesellschafter betriebliche Einkünfte erzielen.⁹ Als solche kommen neben der im Gesetz ausdrücklich genannten OG und KG die GesBR, die atypisch stille Gesellschaft sowie die Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV) in Betracht.¹⁰ Die Rechtsprechung dehnt den Anwendungsbereich in wirtschaftlicher Betrach-

4 Vgl VwGH 21.2.2001, 95/14/0007; 4.7.1995, 91/14/0199, 0200; Doralt in Doralt et al, EStG (10. Lfg Jänner 2006), § 23 Tz 201; Tiede in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (280. Lfg 8/2017) § 15 Anm 520; Schneider in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (280. Lfg 8/2017) § 15 Anm 704. Stoll (1977, 24) meinte, dass »der Typ des Mitunternehmers und der Typ des Einzelunternehmers weitgehend von den gleichen Grundregeln beherrscht sind und daher für beide Subkategorien der übergeordneten (Haupt-)Kategorie des einheitlichen (Einzel- und Mitunternehmer umfassenden) Typus auf weiten Gebieten die gleichen Besteuerungsprinzipien gelten müssen«.

5 Vgl dazu Tipke, Die Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht, ÖStZ 1978, 194 (195) mit Hinweis auf Enno Becker, der die Forderung unter Berufung auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise schon in den zwanziger Jahren des 20. Jahrhunderts aufgestellt hat.

6 Vgl Quantschnigg/Schuch, ESt-HB (1993) § 23 Tz 18.2.

7 Vgl ua Hirschler/Strimitzer, Mitunternehmerschaft und Anteilsveräußerung, RdW 1994, 258 (259); zur Verhinderung der Verlagerung von Einkünften der Mitunternehmer in den außerbetrieblichen Bereich siehe auch Petritz/Reinold, Sonderbetriebsvermögen – eine Bestandsaufnahme, in Eberhartinger/Fraßerger/Hirschler (Hrsg), Rechnungswesen, Wirtschaftsprüfung, Steuern, FS Bertl (2013) 799 (803).

8 Vgl zB VwGH 28.6.2012, 2009/15/0106; 27.2.2008, 2005/13/0050; 19.10.2006, 2002/14/0108; 21.4.2005, 2000/15/0058; 29.6.1995, 94/15/0103; siehe auch Rz 5809 ff EStR 2000.

9 Vgl Rz 5802 EStR 2000.

10 Vgl dazu Rz 5809 ff EStR 2000. Die ausdrückliche Nennung der OG und KG im Gesetz bewirkt, dass für diese Gesellschaften die widerlegbare Vermutung gilt, dass es sich um Mitunternehmerschaften handelt und eine besondere Feststellung über die Frage, ob die Gesellschafter tatsächlich als Mitunternehmer anzusehen sind, nach der Judikatur des VwGH idR nicht erforderlich ist (vgl Neuner, Die stille Gesellschaft im Abgabenrecht [1998] Tz B 13; VwGH 23.2.1994, 90/13/0042).

1 Vgl Stoll, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften (1977) 9.

2 Zum Mitunternehmerbegriff vgl etwa Crezelius, Der Mitunternehmerbegriff – ein Chamäleon?, in Raupach/Uelner (Hrsg), Ertragsbesteuerung. Zurechnung – Ermittlung – Gestaltung, FS Schmidt (1993) 355 (355 ff); Haep in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (280. Lfg 8/2017) § 15 Anm 303 ff; Bergmann, Der neue Mitunternehmerbegriff seit dem UGB, GesRZ 2009, 22 (22 ff).

3 Siehe auch Quantschnigg/Schuch, ESt-HB (1993) § 23 Tz 17, die § 23 Z 2 EStG folglich als Zurechnungsregel sehen.

tungsweise auch auf bloße (Miteigentums-) Gemeinschaften bei Ausübung einer betrieblichen Tätigkeit aus.¹¹ Liegt eine Mitunternehmerschaft vor, so ergeben sich daraus folgende Konsequenzen:¹²

- ▷ Der Gewinn oder Verlust der Mitunternehmerschaft wird unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet. Der Gesellschafter hat den Gewinnanteil in dem Veranlagungsjahr zu versteuern, in dem das Wirtschaftsjahr der Gesellschaft endet. Auf Zeitpunkt oder Möglichkeit der Entnahme des Gewinnanteils kommt es nicht an.
- ▷ Die Gewinnanteile der Mitunternehmer sind betriebliche Einkünfte. Die Gesellschafter werden nicht als Kapitalgeber, sondern als (Mit-)Unternehmer behandelt.
- ▷ Vergütungen, die ein Gesellschafter aufgrund besonderer schuldrechtlicher Vereinbarungen (zB Geschäftsführerbezug, Mieten, Darlehenszinsen) bezieht, gehören ebenfalls zu den betrieblichen Einkünften. Diese Hinzurechnung greift auch bei einer mittelbaren Beteiligung über eine andere Mitunternehmerschaft.

II. Theoretische Grundlagen für die Besteuerung von Mitunternehmerschaften

Der Ertragsbesteuerung von Personengesellschaften mit betrieblichen Einkünften können verschiedene Theorien zugrunde gelegt werden, die die Besteuerungskonzeption prägen. In Österreich sind vor allem die Bilanzbündeltheorie, die Theorie der Alleininhaberschaft und die Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung von Relevanz.¹³

A. Bilanzbündeltheorie

Die Bilanzbündeltheorie wurde vom Reichsfinanzhof bereits in den Jahren 1927 und 1928 entwickelt¹⁴ und in weiterer Folge vom BFH und VwGH übernommen.¹⁵ Nach der Bilanzbündeltheorie gilt die Beteiligung an einer Personengesellschaft als **selbständiger Betrieb** jedes Gesellschafters. Die Personengesellschaft stellt die Bündelung der Gesellschafterbetriebe bzw die Summe der Teilunternehmungen ihrer Gesellschafter dar, das Betriebsvermögen gilt quotenmäßig als Betriebsvermögen der Gesellschafter. Die Bilanz der Personengesellschaft verkörpert die Bündelung der fiktiven Bilanzen der Gesellschafterbetriebe.¹⁶ Der Gesellschafter wird nach der Bilanzbündeltheorie im Verhältnis zur Gesellschaft (eigentlich im Verhältnis zu seinem »Bündelbetrieb«) steuerlich gleich wie ein Einzelunternehmer im Verhältnis zu seinem Einzelunternehmen behandelt. Daraus folgt, dass ein Gesellschafter mit der Gesellschaft gleich einem Einzelunternehmer nicht in steuerwirksame Leistungsbeziehungen treten kann. Der Leistungs- bzw Vermögenstransfer findet vielmehr als **Einlage- oder Entnahmetatbestand** seinen Niederschlag. **Sonderbetriebsvermögen** wurde ursprünglich nach der Bilanz-

¹⁴ Vgl ua RFH 2.3.1927, VI A 89/27; 14.3.1928, VI A 489/27; siehe dazu Stoll (1977) 6 ff; Haas, Ist die Bilanzbündeltheorie tatsächlich überholt, DStR 1997, 1706 (1707f); Zorn, Gewinnermittlung bei Personengesellschaften, in Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe (Hrsg), Die Personengesellschaft in Handels- und Steuerrecht (2001) 1 (2).

¹⁵ Vgl Werndl, Bilanzbündeltheorie und Einkommensteuergesetz, ÖStZ 1974, 242 (242) mit Hinweis auf die einschlägige Judikatur. Zur Bilanzbündeltheorie vgl ausführlich Stoll (1977) 5 ff. Allerdings wendeten RFH und BFH die Bilanzbündeltheorie nicht durchgängig an und rückten schließlich gänzlich von ihr ab (vgl ua Rätke in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG [280. Lfg 8/2017] § 15 Rz 85 sowie BFH 25.6.1984, GrS 4/82, BStBl II 1984, 751). Zur auf die Bilanzbündeltheorie Bezug nehmenden Rechtsprechung des VwGH siehe zB VwGH 6.3.1973, 0200/73, zur Behaltefrist bei Übertragung stiller Reserven; 29.1.1974, 1945/73 zum Anteilserwerb an einer Personengesellschaft; 12.12.1984, 83/13/0015 zur Einbringung eines Betriebs in eine Personengesellschaft; 16.10.1989, 88/15/0079 zum BewG; 17.6.1992, 87/13/0157 zu Leistungsbeziehungen bei mittelbarer Beteiligung (doppelstöckige Personengesellschaft); 16.11.1993, 89/14/0174 zur Darlehensgewährung der Komplementär-GmbH an die KG; 29.11.1994, 89/14/0230 zu mehreren Personengesellschaften mit gleichen Beteiligungsverhältnissen und gleichem Betriebsgegenstand. In dem letztgenannten Erkenntnis fand die Bilanzbündeltheorie als Begründungselement letztmals Erwähnung im Erwägungsteil eines VwGH-Erkenntnisses (vgl Zorn in Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe [2001] 2). Im Erk v 27.1.1998, 94/14/0017, wiederholte der VwGH bloß das Parteenvorbringen und im Erk v 25.2.2009, 2006/13/0128, sprach er lediglich aus, dass die Bilanzbündeltheorie und das Konzept der Mitunternehmerschaft im Umsatzsteuerrecht keine Entsprechung hätten. Zur Umschreibung der Bilanzbündeltheorie in der älteren Rechtsprechung des VwGH vgl Margreiter, Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern, SWK 1984, A I 255 (A I 255). Zur Entwicklung der Judikatur des VwGH siehe auch Bergmann in Bertl et al (2013) 164 ff.

¹⁶ Vgl Quantschnigg/Schuch, ESt-HB (1993) § 23 Tz 18.1.

¹¹ Vgl Doralt/Ruppe/Mayr, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts, Band I (2013) Tz 527 mit Hinweis auf VwGH 21.10.1980, 2385/79, 21.2.1996, 92/14/0041 betr die eheliche Gütergemeinschaft und 22.12.1976, 1688/74 betr die Erbgemeinschaft. Siehe näher auch Rz 1224 und Rz 5823 EStR 2000.

¹² Vgl Doralt/Ruppe/Mayr, Band I (2013) Tz 532 bis 534.

¹³ Siehe zum Nachfolgenden auch Kanduth-Kristen, Rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung (2007) 48 ff. In Deutschland wurden im Zusammenhang mit der Besteuerung von Personengesellschaften weitere Theorien (Beitragstheorie, Konsolidierungstheorie) entwickelt (vgl dazu Quantschnigg/Schuch, ESt-HB [1993] § 23 Tz 18.4; Rätke in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG [280. Lfg 8/2017] § 15 Rz 86), auf die hier jedoch nicht näher eingegangen wird. Zu den Theorien siehe auch Bergmann, Laiende Ertragsbesteuerung, in Bergmann/Ratka (Hrsg), Handbuch Personengesellschaften (2016) Rz 13/47 ff sowie Bergmann, Die steuerliche Gewinnermittlung von Personengesellschaften, in Bertl et al (Hrsg), Die Personengesellschaft im Unternehmens- und Steuerrecht (2013) 152 (157ff).

bündeltheorie nicht anerkannt, die Wirtschaftsgüter wurden vielmehr dem Betriebsvermögen der Personengesellschaft zugeordnet.¹⁷

Nach und nach rückte der VwGH jedoch von einer zu strikten Anlehnung an diese Theorie ab und erkannte etwa Leistungsbeziehungen zwischen dem Betrieb eines Gesellschafters und der Gesellschaft an.¹⁸ Bestimmte Durchbrechungen der Bilanzbündeltheorie wurden von der Rechtsprechung seit jeher zugelassen, etwa die Behandlung der Lieferung von Waren im üblichen Geschäftsverkehr nach dem Trennungsprinzip.¹⁹ Anders als der BFH, der die Bilanzbündeltheorie bereits 1982 als »aufgegeben« bezeichnet hat,²⁰ hat der VwGH sie jedoch nie ausdrücklich verworfen.

Abgeleitet wird die Bilanzbündeltheorie aus § 23 Z 2 EStG (und den korrespondierenden Bestimmungen in den §§ 21 und 22 EStG sowie den jeweiligen Vorgängerbestimmungen), wonach Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für die Hingabe von Darlehen, die Überlassung von Wirtschaftsgütern oder die Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft bezieht, zu seinem Gewinnanteil gehören.²¹ An die Bestimmung knüpft aber auch die Kritik an der Bilanzbündeltheorie. Bei konsequenter Schlussfolgerung aus der Bilanzbündeltheorie müsste es einem Gesellschafter möglich sein, mit einem anderen Bündelbetrieb (dem Betrieb eines anderen Gesellschafters) in eine Leistungsbeziehung zu treten, so dass Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft im Ausmaß der Beteiligung der übrigen Gesellschafter steuerlich anzuerkennen wären.²² Eine solche Schlussfolgerung lehnte der VwGH

jedoch ab.²³ Bei strikter Beachtung der Bilanzbündeltheorie wäre zudem ein Festhalten an der einheitlichen Gewinnermittlung nicht möglich.²⁴ Es müsste den Gesellschaftern hinsichtlich ihrer Bündelbetriebe wohl möglich sein, Ansatz- und Bewertungsspielräume unterschiedlich zu nutzen oder zB den Bilanzstichtag unterschiedlich festzulegen.²⁵ Andere Bereiche wie die steuerliche Behandlung der Übertragung von Gesellschaftsanteilen, die der Veräußerung bzw dem Erwerb eines (Teil-) Betriebs gleichgestellt werden, können unter Zugrundelegung der Bilanzbündeltheorie konsistent gelöst werden.²⁶

B. Theorie der Alleininhaberschaft

Die Theorie der Alleininhaberschaft wurde von *Stoll*²⁷ entwickelt. Er leitet aus § 23 Z 2 EStG ab, dass der Gesellschafter nach Ansicht des Gesetzgebers im Verhältnis zu »seiner« Personengesellschaft so zu behandeln sei wie ein Einzelunternehmer im Verhältnis zu seinem Betrieb. Der Gesellschafter wird im Gegensatz zur Bilanzbündeltheorie nicht als Inhaber eines Bündelbetriebs, sondern als **Inhaber des ganzen Betriebs** gesehen, wobei er jedoch durch die Rechte der übrigen Gesellschafter beschränkt wird.²⁸ Die Beteiligung gilt folglich auch nicht als »Gesellschafter-Bündelbetrieb«. Die Personengesellschaft wird als **Subjekt der Gewinnermittlung** anerkannt. Leistungsbeziehungen zwischen dem Mitunternehmer und der Gesellschaft sind als Einlage- bzw Entnahmevergänge zu behandeln. Die Bedeutung des § 23 Z 2 EStG wird aber auf Leistungsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und dem **außerbetrieblichen Bereich** des Mitunternehmers eingeschränkt. Leistungsbeziehungen zwischen einem Betrieb des Mitunternehmers und der Gesellschaft sollen hingegen steuerlich wie Leistungsbeziehungen zwischen fremden Betrieben behandelt werden, wenn sie fremdüblich gestaltet sind.²⁹

17 Vgl BFH 3.12.1964, IV 419/62 U, BStBl III 1965, 92; *Rätke* in *Hermann/Heuer/Raupach*, EStG (280. Lfg 8/2017) § 15 Rz 85.

18 Vgl VwGH 15.10.1979, 0565/78; siehe auch *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB (1993) § 23 Tz 18.1 mit Hinweis auf VwGH 16.3.1979, 2979/76. Weiters VwGH 3.11.1981, 2919/80 zu Leistungsbeziehungen zwischen verflochtenen Personengesellschaften; 17.6.1992, 87/13/0157 zur einheitlichen Behandlung von Leistungsbeziehungen gem § 23 Z 2 EStG, die eine aliquote steuerliche Anerkennung nicht zulässt; 4.7.1995, 91/14/0199, 0200 zu Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Betrieb eines Gesellschafters (siehe dazu auch VwGH 21.2.2001, 95/14/0007 und 25.10.2001, 98/15/0190).

19 Vgl VwGH 16.6.1970, 405/68 (vgl dazu mwN *Tipke*, ÖStZ 1978, 196, insb Fußnote 18); VwGH 16.3.1979, 2979/76. Damit ging der VwGH von seiner früheren Rechtsprechung ab, in der er die Bilanzbündeltheorie konsequent anwandte und eine Anschaffung in einem Fall verneinte, in dem ein Gesellschafter einer Personengesellschaft Wirtschaftsgüter von einer anderen Personengesellschaft »kaufte«, an der er selbst wieder zu 50 % als Mitunternehmer beteiligt war (vgl VwGH 9.4.1965, 712/63; siehe dazu *Zorn* in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe* [2001] 5).

20 Vgl *Zorn* in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe* (2001) 7.

21 AA *Pokorny*, Tendenzen in der Rechtsprechung des VwGH zum Bilanzsteuerrecht, ÖStZ 1980, 134 (139): Die Bilanzbündeltheorie sei vielmehr aus § 1 EStG und dem Charakter der Einkommensteuer als Personesteuer abzuleiten.

22 Vgl *Stoll* (1977) 56 f; *Margreiter*, SWK 1984, A I 256; *Quantschnigg*, Grundsatzfragen zur Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften, Entwicklung – Standort – Ausblick, in *Doralt/Gassner/*

Lechner/Ruppe/Tanzer/Werndl (Hrsg), Steuern im Rechtsstaat, FS *Stoll* (1990) 103 (108); *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB (1993) § 23 Tz 18.1.

23 Vgl VwGH 17.1.1964, 1183/62.

24 Gedanklich müsste die Gewinnermittlung im Rahmen der Bilanzbündeltheorie für jeden einzelnen Mitunternehmer gesondert erfolgen, die Einzelbilanzen wären in weiterer Folge zu einer Gesamtbilanz zu verdichten (vgl *Margreiter*, SWK 1984, A I 256).

25 Vgl *Quantschnigg*, VwGH: Durchgriff bei mittelbarer Beteiligung, RdW 1992, 387 (387); *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB (1993) § 23 Tz 18.1.

26 Vgl *Pokorny*, ÖStZ 1980, 139; *Zorn* in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe* (2001) 2.

27 Vgl *Stoll* (1977) 52 ff.

28 Vgl *Margreiter*, SWK 1984, A I 257.

29 *Stoll* tritt dafür ein, auch Leistungsbeziehungen zwischen verschiedenen Betrieben desselben Steuerpflichtigen wie Fremdgeschäfte zu behandeln, wenn sie fremdüblich gestaltet sind (vgl *Stoll* [1977] 85 f).

Der VwGH hat sich der Theorie der Alleininhaberschaft in einigen Erkenntnissen implizit angeschlossen, indem er die Anwendung der Bilanzbündeltheorie in Teilbereichen in den Hintergrund gedrängt³⁰ und etwa Leistungen zwischen Gesellschafterbetrieb und Gesellschaftsbetrieb steuerlich anerkannt hat³¹ und die Personengesellschaft als Gewinnermittlungssubjekt sieht.³² Auch die Einkommensteuerrichtlinien sind ihr grundsätzlich gefolgt, so dass die Theorie von *Quantschnigg* im Jahr 1990 als herrschend bezeichnet wurde.³³ An der Theorie der Alleininhaberschaft wird kritisiert, dass generell alle Beziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft (zB auch Anschaffungs- und Veräußerungsvorgänge sowie Leistungen der Gesellschaft an den Gesellschafter) wie solche zwischen Einzelunternehmer und Einzelunternehmen behandelt werden sollen.³⁴ Nach *Quantschnigg/Schuch*³⁵ rechtfertigt das Ziel, die Aushöhlung des Gewinns der Mitunternehmerschaft hintanzuhalten, dies nicht.

C. Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung

Die Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung, die ua von *Quantschnigg/Schuch*³⁶ vertreten wird, sieht die Personengesellschaft als **eigenständiges Gewinnermittlungssubjekt**. In diesem Punkt deckt sie sich mit der Theorie der Alleininhaberschaft. Anders als im Rahmen der Theorie der Alleininhaberschaft wird die Personengesellschaft allerdings als Inhaberin des Betriebs angesehen.³⁷ Der Gewinn ist auf Ebene der Gesellschaft einheitlich für alle Mitunternehmer zu ermitteln, ihnen zuzurechnen und bei ihnen der Besteuerung zu unterziehen. Leistungsbeziehungen zwischen Mitunternehmer und Gesellschaft sind wie Fremdgeschäfte zu behandeln, wenn sie fremdüblich gestaltet sind.³⁸ Dies gilt im Gegensatz zur Theorie der Alleininhaberschaft sowohl für Leistungsbeziehungen mit dem Betrieb des Mitunternehmers als auch für solche mit dessen außerbetrieblichen Bereich. Dieser Grundsatz wird nur dort durchbrochen, wo gesetzlich etwas anderes normiert ist. Anders zu behandeln sind folglich die in § 23 Z 2

EStG ausdrücklich genannten Leistungsvergütungen und zwar unabhängig davon, ob sie fremdüblich gestaltet sind oder nicht. § 23 Z 2 EStG ist nach dieser Auffassung nicht als Gewinnermittlungsvorschrift, sondern als Einkünftezurechnungsvorschrift zu begreifen, die kein allgemeines Prinzip beinhaltet, sondern eine spezielle Norm für die Ermittlung des beim einzelnen Gesellschafter zu erfassenden Gewinnes darstellt.³⁹ Die steuerliche Identität der Personengesellschaft bleibt dadurch unberührt.⁴⁰ Auch die in § 23 Z 2 EStG genannten Leistungsbeziehungen werden jedoch nach der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung wie Fremdgeschäfte behandelt, wenn sie aus einem eigenständigen Betrieb derselben Einkunftsart des Gesellschafters erbracht werden.⁴¹ Eine weitere Durchbrechung findet sich in § 24 EStG, wonach die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils nach den Regeln für eine Betriebsveräußerung behandelt wird.⁴² Die Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung wird auch aus der Formulierung in § 23 Z 2 EStG (sowie der Parallelbestimmungen in den §§ 21 und 22) abgeleitet, wonach den Gesellschaftern (auf Ebene der Personengesellschaft zu ermittelnde) »Gewinnanteile« zuzurechnen seien und als in der österreichischen Lehre herrschend angesehen.⁴³ Nach *Mayr/Schlager*⁴⁴ besticht die Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung dogmatisch. Sie bringt im Vergleich zu den übrigen, der Besteuerung von Personengesellschaften zugrunde gelegten Theorien die Eigenständigkeit der Personengesellschaft am Deutlichsten zum Ausdruck.

D. Ertragsbesteuerung von Mitunternehmerschaften in der Verwaltungspraxis

Die **Verwaltungspraxis** folgt keiner der genannten Theorien ausdrücklich. Sie erblickt in § 23 Z 2 EStG eine Einkünftezurechnungsvorschrift⁴⁵ und folgt damit der The-

39 Vgl *Quantschnigg* in *Doralt/Gassner/Lechner/Ruppe/Tanner/Werndl* (1990) 106; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB (1993) § 23 Tz 18.3, die diese Betrachtung als die Zutreffende sehen.

40 Vgl *Jacobs*, Die Stellung der Personengesellschaft im Handels- und Steuerrecht und ihre Konsequenzen für die Bilanzierung von Beteiligungen an Personengesellschaften, in *Kofler/Jacobs* (Hrsg), Rechnungswesen und Besteuerung der Personengesellschaften (1991) 13 (23): Die Zweistufigkeit der Gewinnermittlung bei Personengesellschaften ist ein Resultat der Selbstständigkeit der Personengesellschaft, die Einheitlichkeit der Rechtsordnung wird damit steuerlich nicht angetastet.

41 Vgl *Zorn* in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe* (2001) 4.

42 Vgl *Quantschnigg* in *Doralt/Gassner/Lechner/Ruppe/Tanner/Werndl* (1990) 107.

43 Vgl *Bergmann* in *Bergmann/Ratka* (2016) Rz 13/61 sowie *Bednar/Bergmann*, Ertragsteuerliche Behandlung unentgeltlicher Vermögensübertragungen im Zusammenhang mit Personengesellschaften, GES 2017, 319 (323).

44 *Mayr/Schlager*, Mitunternehmerschaft: Erwerb eines privaten Grundstücks vom Gesellschafter, in *KWT* (Hrsg), Personengesellschaften (2013) 191 (201).

45 Vgl Rz 5860 und 5861 EStR 2000.

30 Vgl VwGH 17.6.1992, 87/13/0157 sowie dazu *Quantschnigg*, RdW 1992, 387.

31 Vgl erstmals VwGH 15.10.1979, 0565/78; weiters zB VwGH 28.2.1989, 89/14/0019; 4.7.1995, 91/14/0199, 0200; 21.2.2001, 95/14/0007; 25.10.2001, 98/15/0190.

32 Vgl etwa VwGH 29.7.2014, 2010/13/0076 und 19.9.2013, 2011/15/0107 mwH.

33 Vgl *Quantschnigg* in *Doralt/Gassner/Lechner/Ruppe/Tanner/Werndl* (1990) 106.

34 Vgl *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB (1993) § 23 Tz 18.2.

35 ESt-HB (1993) § 23 Tz 18.2.

36 ESt-HB (1993) § 23 Tz 18.3.

37 Vgl *Bergmann* in *Bergmann/Ratka* (2016) Rz 13/54.

38 Vgl *Zorn*, Die Besteuerung der Personengesellschaft, RdW 1994, 61 (61).

orie der einheitlichen Gewinnermittlung. Die EStR 2000 enthalten aber auch Überlegungen der Bilanzbündeltheorie, zB hinsichtlich der Behandlung von fremdüblich gestalteten Veräußerungsvorgängen aus dem Privatvermögen des Gesellschafters an die Gesellschaft, die gem Rz 5927 EStR 2000 in einen Einlage- und in einen Anschaffungsvorgang aufzuspalten sind.⁴⁶ Dasselbe gilt für die Behandlung von Vergütungen für die Überlassung patentrechtlich geschützter Erfindungen durch einen Mitunternehmer an die Gesellschaft zur Verwertung im eigenen Betrieb. Diese werden gem Rz 5875 EStR 2000, soweit sie dem Gesellschaftsanteil des Mitunternehmers entsprechen, nicht als Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen durch andere Personen behandelt und sind daher auch nicht gem § 38 EStG begünstigt. In Rz 5927a EStR 2000 idF des Wartungserlasses 2015 wird für Übertragungsvorgänge zwischen Gesellschafter und Gesellschaft nach dem 30.9.2014 vertreten, dass auch die Übertragung eines Wirtschaftsgutes in das Gesellschaftsvermögen gegen Gewährung von Gesellschafterrechten in einen Veräußerungs- und Einlagevorgang aufzuspalten sei.⁴⁷ Gleichermaßen soll gem Rz 5927b EStR 2000 idF des Wartungserlasses 2015 bei Übertragung in das Gesellschaftsvermögen gelten, wenn bloß das variable Kapitalkonto berührt wird und keine Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt. Der Theorie der Alleinhaberschaft wird Rechnung getragen, indem etwa gem Rz 5860 und 5879 ff EStR 2000 Leistungsbeziehungen zwischen der Personengesellschaft und dem Betrieb des Gesellschafters anerkannt werden, sofern sie beiderseits betrieblich veranlasst und fremdüblich gestaltet sind. Dies gilt allerdings gem Rz 5881 EStR 2000 nicht, wenn ein enger sachlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem Betriebsgegenstand der Personengesellschaft und der frei-beruflichen Tätigkeit des Gesellschafters besteht.

⁴⁶ Vgl Zorn in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe* (2001) 10.

⁴⁷ Siehe auch Salzburger Steuerdialog 2014, Ergebnisunterlage Körperschaftsteuer und Umgründungssteuerrecht, BMF-Erlass v 3.10.2014, BMF-010200/0018-VI/1/2014, Punkt 2. Kritisch dazu *Kanduth-Kristen*, Einlagenbewertung bei Personengesellschaften nach dem 1. StabG 2012 und dem AbgÄG 2012, in *Brauneis et al* (Hrsg), Bewertung von Unternehmen, FS Nadvoranik (2016) 569 (569 ff). In den EStR erfolgt keine Differenzierung nach dem Anlass der Übertragung (im Rahmen der Gründung einer Mitunternehmerschaft, während des laufenden Betriebs oder im Rahmen eines unter das UmgrStG fallenden Zusammenschlusses). Der Tausch wird zwischen den Mitunternehmern angenommen und auch dann, wenn keine Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt. Die Personengesellschaft selbst ist mangels Steuerrechtssubjektivität nicht Tauschpartner. Die ertragsteuerlichen Folgen beschreibt die Finanzverwaltung für den einlegenden Mitunternehmer, der aufgrund des (anteiligen) Tausches und der damit einhergehenden Realisierung ggf steuerrelevante Einkünfte (insb bei der Einlage von Grundstücken) erzielt.

E. Zwischenergebnis

Im Ergebnis bietet daher keine der genannten Theorien für sich alleine gesehen – mangels konsequenter Anwendung in Judikatur und Verwaltungspraxis – eine ausreichende theoretische Basis und Auslegungshilfe für das derzeitige System der Besteuerung von Mitunternehmerschaften.

III. Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern

A. Leistungsbeziehungen bei Mitunternehmerschaften im Allgemeinen

Rechtsfähige Personengesellschaften (insb OG, KG) können zivilrechtlich mit ihren Gesellschaftern Rechtsbeziehungen eingehen (zB einen Geschäftsführungs-, Darlehens- oder Mietvertrag abschließen), steuerlich wird der Leistungsaustausch bei Mitunternehmerschaften in bestimmten Fällen – auch wenn er fremdüblich ist – jedoch wie bereits dargestellt nicht anerkannt, sondern im Hinblick auf die steuerliche Gleichbehandlung mit einem Einzelunternehmer gem § 23 Z 2 EStG und den Parallelbestimmungen in den §§ 21 und 22 EStG als Teil der betrieblichen, aus der Mitunternehmerschaft erzielten Einkünfte behandelt.⁴⁸ Nur betrieblich veranlasste und fremdübliche Leistungen zwischen der Gesellschaft und dem Betrieb eines Gesellschafters finden steuerlich Anerkennung.

Im Einzelnen sind folgende Leistungsbereiche zu unterscheiden:⁴⁹

- ▷ **Vergütungen gem §§ 23 Z 2, 21 Abs 2 Z 2 und 22 Z 3 EStG** für Tätigkeiten des Gesellschafters im Dienste der Gesellschaft (zB Dienstnehmerleistungen, Geschäftsführung, Entlohnung für Werkverträge⁵⁰), für die Hingabe von Darlehen und für die Überlassung von Wirtschaftsgütern (zB Miet-, Pacht- oder Lizenzzahlungen sowie die Einräumung eines Miet- oder Baurechts⁵¹): Diese Vergütungen (Tätigkeits-, Darlehens- und Überlassungsvergütungen⁵²) zäh-

⁴⁸ Siehe dazu auch *Pernt/Müller*, Mitarbeit in Mitunternehmerschaften, in *KWT* (Hrsg), Personengesellschaften (2013) 129 (130 ff); *Götz*, Rechts- und Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft, in *Wiedermann/Wilplinger* (Hrsg), Das Familienunternehmen im Steuerrecht (2014) 181 (190 ff).

⁴⁹ Vgl *Doralt*, Vereinfachte Gewinnermittlung bei Personengesellschaften, RdW 1997, 96 (96 f); *Kanduth-Kristen* (2007) 58 ff.

⁵⁰ Vgl Rz 5865 EStR 2000.

⁵¹ Vgl Rz 5874 EStR 2000. Dagegen soll nach *Beiser* bei erstmaliger Einräumung eines Baurechts ein Veräußerungsvorgang und keine Nutzungsüberlassung vorliegen (vgl *Beiser*, Vermietung, Fruchtenuss und Baurecht im Lichte der Markteinkommenserzielung – Wem sind welche Einkünfte zuzurechnen?, ÖStZ 2017, [592 f]).

⁵² Vgl *Friedrich* in *Prinz/Hoffmann* (Hrsg), Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften (2014) § 6 Rz 91.

len zu den betrieblichen Einkünften (Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn die Personengesellschaft gewerblich tätig ist) und sind bei der Gesellschaft im Ergebnis nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig. Sofern die Leistung bei der Gesellschaft zu aktivieren wäre (zB Planungsleistung eines Gesellschafters als Teil der Herstellungskosten eines Gebäudes), fließt die Leistung bei Gewinnermittlung gem § 5 EStG zwar in die unternehmensrechtlichen Herstellungskosten ein, führt aber nicht zu steuerlichen Herstellungskosten.⁵³ Die **Umkehrung der Leistungsbeziehung** wird gem Rz 5872 EStR 2000 etwa im Bereich der Darlehenshingabe von der Gesellschaft an den Gesellschafter anerkannt, wenn sie aus betrieblichen Gründen und unter fremdüblichen Konditionen erfolgt.

- ▷ **Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und dem Betrieb des Gesellschafters:** Diese Leistungsbeziehungen werden steuerlich anerkannt, wenn sie auf beiden Seiten **betrieblich veranlasst** sind und zu **fremdüblichen Konditionen** erfolgen. Dies gilt sowohl für laufende Leistungsbeziehungen als auch für Vermögensübertragungen zwischen den beiden Betrieben. Dabei sind die Art und die Einkunftsart des Gesellschafterbetriebs unmaßgeblich.⁵⁴ Die Leistungsbeziehung wird aber hinsichtlich der Beteiligungsquote des Gesellschafters dann nicht anerkannt, wenn der (wenn auch fremdübliche) Leistungsaustausch durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Dies ist nach der Rechtsprechung des VwGH der Fall, wenn zwischen den erbrachten Leistungen und der von der Mitunternehmerschaft entfalteten Tätigkeit ein enger sachlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, wie zB zwischen der Tätigkeit eines Erfinders und deren Auswertung durch eine Personengesellschaft, an der der Erfinder beteiligt ist.⁵⁵ Ein Leistungsaustausch, der nicht zu fremdüblichen Konditionen erfolgt (zB eine unentgeltliche Übertragung), wird als Einlage bzw Entnahme gewertet. Von der Gesellschaft dafür geleistete Vergütungen sind Gewinnvorab.

- ▷ **Vermögensübertragungen zwischen dem Betriebsvermögen der Gesellschaft und dem Sonderbetriebs-**

vermögen⁵⁶ des Gesellschafters: Vermögensübertragungen zwischen diesen Vermögensphären werden gem Rz 5929 EStR 2000 anerkannt, wenn sie unter fremdüblichen Bedingungen erfolgen. Es ist hinsichtlich des gesamten Vorgangs von einer Anschaffung bzw Veräußerung auszugehen. Dasselbe gilt gem Rz 5930 EStR 2000 für Vermögensübertragungen vom Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters in das Sonderbetriebsvermögen eines anderen Gesellschafters. Nicht fremdübliche Vermögensübertragungen (zB unentgeltliche Vorgänge) gelten als Einlage bzw Entnahme.⁵⁷ Der nicht fremdübliche Wechsel vom Sonderbetriebsvermögen in das Gesellschaftsvermögen stellt eine Entnahme aus dem Sonderbetriebsvermögen und eine Einlage in das Gesellschaftsvermögen dar. Die Bewertung der Entnahme erfolgt idR gem § 6 Z 4 EStG zum Teilwert und führt im Sonderbetriebsvermögen zur Gewinnrealisierung in Höhe der Differenz zwischen Teilwert und Buchwert. Grund und Boden ist allerdings gem § 6 Z 4 EStG seit 1.4.2012 mit dem Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen, sofern nicht eine Ausnahme vom besonderen Steuersatz gem § 30a Abs 3 EStG vorliegt. Die Einlagenbewertung auf Gesellschaftsebene folgt § 6 Z 5 EStG. Der Wechsel eines Wirtschaftsgutes vom Betriebsvermögen der Gesellschaft in das Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters führt allerdings nach der Verwaltungspraxis nur dann zwingend zu einer Realisierung der stillen Reserven, wenn es anderenfalls zu einer Verschiebung stiller Reserven käme.⁵⁸ Sofern ein Wirtschaftsgut von den Gesellschaftern entsprechend ihren Beteiligungsverhältnissen in das Sonderbetriebsvermögen überführt wird, ist eine Aufdeckung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Überführung nicht erforderlich.⁵⁹ Dem trägt die Finanzverwaltung dadurch Rechnung, dass in diesem Fall von der vereinfachten Bewertung gem Rz 5926 EStR 2000 Gebrauch gemacht werden kann.⁶⁰ Es kann angenommen werden, dass sich der Teilwert – sofern dieser

53 Vgl Zorn in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe* (2001) 25.

54 Die einschlägige Judikatur des VwGH erging – soweit ersichtlich – zu § 23 Z 2 EStG, so dass er ausdrücklich (nur) davon sprach, dass fremdübliche Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und dem *Gewerbebetrieb* des Gesellschafters anzuerkennen seien. Im Erk v 30.5.1995, 92/13/0018, spricht er – allerdings ebenfalls im Kontext des § 23 Z 2 EStG – von der Anerkennung von Leistungsbeziehungen mit einem Betrieb des Gesellschafters.

55 Vgl VwGH 8.5.1984, 83/14/0115; vgl auch Rz 5881 EStR 2000. Dies wird mit dem Prinzip der gleichmäßigen Behandlung von Einzel- und Mitunternehmer begründet (vgl Margreiter, SWK 1984, A I 263).

56 Zum Sonderbetriebsvermögen siehe unten Punkt E).

57 Vgl Rz 5931ff EStR 2000. Die Finanzverwaltung vertritt generell einen »engen« Betriebsbegriff, da auch Überführungen von Wirtschaftsgütern von einem Betrieb eines Steuerpflichtigen in einen anderen Betrieb desselben Steuerpflichtigen als Entnahme- und Einlagevorgang gewertet werden (vgl Rz 5926 EStR 2000; zum »engen« und »weiten« Betriebsbegriff siehe auch *Bednar/Bergmann*, GES 2017, 324ff). Der VwGH hat die Gewinnrealisierung beim Wechsel vom gewillkürten Gesamtbetriebsvermögen der Gesellschaft in das gewillkürte Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters als nicht rechtswidrig erkannt (vgl VwGH 17.1.1995, 94/14/0077).

58 Vgl Zorn in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe* (2001) 18.

59 So auch *Bertl*, Entstehung, Bilanzierung und Übertragung von Sonderbetriebsvermögen, in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe* (Hrsg.), *Praxisfaden der Bilanzierung* (1991) 155f.

60 Vgl Rz 5931 EStR 2000.

- für die Bewertung maßgeblich ist – mit den seinerzeitigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um die laufende Abschreibung deckt.
- ▷ **Vermögensübertragungen zwischen Gesellschaft und dem Privatbereich des Gesellschafters:** Eine derartige Leistungsbeziehung liegt zB bei Veräußerung eines Wirtschaftsgutes an die Gesellschaft aus dem Privatvermögen des Gesellschafters vor. Gem Rz 5927 EStR 2000 sind solche Vermögensübertragungen in einen Einlage- und in einen Anschaffungsvorgang aufzuspalten,⁶¹ wenn sie zu fremdüblichen Konditionen erfolgen.⁶² Eine Einlage wird für den nach den Beteiligungsverhältnissen auf den Gesellschafter selbst entfallenden Teil des Wirtschaftsgutes angenommen. Hinsichtlich des auf die übrigen Gesellschafter entfallenden Teils wird eine Anschaffung unterstellt.⁶³ Erwirbt ein Gesellschafter ein Wirtschaftsgut fremdüblich von der Gesellschaft, so wird umgekehrt im Ausmaß des beteiligungsmäßig auf ihn entfallenden Teils eine Entnahme und für den Rest eine Veräußerung angenommen. Nicht fremdübliche Vermögensübertragungen sind insgesamt als Einlage- oder Entnahmetatbestand zu werten.

Angesichts der derzeitigen Praxis ist die Diagnose, wonach die Ermittlung der Einkünfte von Mitunternehmern ein uneinheitliches Bild ergibt und der Gesellschafter je nach Art der Leistungsbeziehung seiner Gesellschaft als anteiliger Betriebsinhaber oder als Alleininhaber oder als fremder Dritter gegenüber tritt,⁶⁴ nach wie vor zutreffend. Ein Überblick über die Folgen verschiedener Leistungsbeziehungen entsprechend der dargestellten Theorien für die Besteuerung von Mitunternehmerschaften findet sich im Anhang.

⁶¹ Diese Vorgangsweise resultiert gedanklich aus der Anwendung der Bilanzbündeltheorie (vgl Zorn in Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe [2001] 10). Eine andere Ansicht wurde noch in Abschnitt 55 Abs 1 der EStR 1984 sowie vom Schrifttum (vgl etwa Doralt, RdW 1997, 97) vertreten, wo solche Vermögensübertragungen auch bei Fremdüblichkeit zur Gänze als Einlage- bzw Entnahmevergang angesehen wurden und somit die Inanspruchnahme von Investitionsbegünstigungen auf Seiten der Gesellschaft nicht möglich war.

⁶² Zum Kauf eines Privatgrundstücks durch die Gesellschaft vom Gesellschafter siehe etwa Mayr/Schlager in KWT (2013) 192 ff.

⁶³ Kritisch und für eine Anerkennung des Veräußerungsvorgangs Fritz-Schmid/Rutter, Steuerliche Behandlung von Anschaffungs- bzw Veräußerungsgeschäften zwischen einer Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern, ÖStZ 2007, 479 (485); kritisch weiters Kauba, Sonderbetriebsvermögen – Sonderbetriebseinnahmen – Sonderbetriebsausgaben, in Bertl et al (Hrsg), Die Personengesellschaft im Unternehmens- und Steuerrecht (2013) 181 (192).

⁶⁴ Vgl Margreiter, SWK 1984, A I 264; siehe dazu auch Vodrazka, Betriebswirtschaftliche Überlegungen zur Ermittlung der Einkünfte von Mitunternehmern, in Doralt/Gassner/Lechner/Ruppe/Tanzer/Werndl (Hrsg), Steuern im Rechtsstaat, FS Stoll (1990) 139 (146).

B. Besteuerung der Geschäftsführung

Für Personengesellschaften gilt das Prinzip der Selbstorganschaft. Die Geschäftsführung wird von einem oder mehreren (grundsätzlich unbeschränkt haftenden) Gesellschafter(n) wahrgenommen. Gem § 21 Abs 2 Z 2 EStG, § 22 Z 3 EStG und § 23 Z 2 EStG zählen Vergütungen, die ein Gesellschafter von der Gesellschaft für die Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft bezieht, als Gewinnanteil zur jeweiligen betrieblichen Einkunftsart (Sonderbetriebseinnahme). Im Zuge der Gewinnfeststellung gem § 188 BAO sind die mit der Geschäftsführung in Zusammenhang stehenden Ausgaben des Gesellschafters, zB Sozialversicherungsbeiträge, als Sonderbetriebsausgaben geltend zu machen. Durch die Vereinbarung eines Geschäftsführerbezugs lassen sich für den Gesellschafter keine steuerlichen Vorteile erzielen, weil der Bezug als Gewinnanteil zu erfassen und zu besteuern ist. Die Vereinbarung eines Geschäftsführerbezugs hat lediglich Einfluss auf die Gewinnverteilung bzw auf die Höhe der Gewinnanteile der einzelnen Gesellschafter. Bei Inanspruchnahme des § 10 EStG hat die Vereinbarung eines Geschäftsführerbezugs – wie sämtliche Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben – insfern Bedeutung, als für die Aufteilung des Grundfreibetrags sowie für die Ermittlung des auf jeden einzelnen Gesellschafter entfallenden Höchstbetragsanteils (Deckelung mit € 45.350,-) der Anteil jedes Gesellschafters am steuerlichen Gewinn unter Berücksichtigung von Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben maßgeblich ist.⁶⁵ Der Geschäftsführerbezug bewirkt als Sonderbetriebseinnahme einen höheren steuerlichen Gewinnanteil und führt somit zu einer Erhöhung des Anteils am Grundfreibetrag und am insgesamt möglichen Gewinnfreibetrag.

C. Besteuerung der Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern

Wirtschaftsgüter, die im (wirtschaftlichen) Eigentum eines oder mehrerer Gesellschafter(s) stehen und der Gesellschaft zur Nutzung überlassen werden, stellen beim Gesellschafter/bei den Gesellschaftern einer Mitunternehmerschaft zwingend **Sonderbetriebsvermögen** (Sonderbetriebsvermögen I)⁶⁶ dar und unterliegen den Regelungen für Betriebsvermögen. Einnahmen und Ausgaben in Zusammenhang mit dem Sonderbetriebsvermögen stellen (Sonder-)Betriebseinnahmen und (Sonder-)Betriebsausgaben dar, Wertänderungen

⁶⁵ Siehe dazu Jakom/Kanduth-Kristen, EStG (2017) § 10 Rz 10 f; Kanduth-Kristen/Komarek, Deckelung des Gewinnfreibetrags iSd § 10 EStG idF 1. StabG 2012 bei Mitunternehmerschaften, taxlex 2013, 277 (277 ff).

⁶⁶ Siehe dazu Punkt E).

am Vermögensstamm sind nach den Vorschriften im betrieblichen Bereich steuerhängig. Durch die Reform der Grundstücksbesteuerung hat allerdings betreffend Grundstücke eine weitgehende Gleichstellung in Bezug auf die Erfassung von Substanzgewinnen im Betriebs- und im Privatvermögen ab 1.4.2012 stattgefunden.⁶⁷ Wertsteigerungen von Kapitalvermögen werden seit dem 1.4.2012 im außerbetrieblichen Bereich ebenfalls zeitlich unbefristet als Einkünfte aus Kapitalvermögen erfasst. Zur Wirkung von Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben im Rahmen der Inanspruchnahme des Gewinnfreibetrags siehe Punkt B).

D. Besteuerung der Kapitalzufuhr durch Mitunternehmer

Zivilrechtlich anzuerkennende Darlehensvereinbarungen zwischen einem Mitunternehmer und der Gesellschaft sind ertragsteuerlich insofern irrelevant, als die Zinsen unter die Bestimmung des § 23 Z 2 EStG fallen und als Gewinnanteil des Gesellschafters zu qualifizieren sind. Die Frage der Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen für Gesellschafterdarlehen auf Ebene der Gesellschaft stellt sich daher bei Mitunternehmerschaften nicht. Beim Gesellschafter sind die Zinsen Teil seiner betrieblichen Einkünfte. Im Ergebnis werden Vergütungen für Fremdkapital mit Gewinnanteilen des Mitunternehmers gleichgestellt,⁶⁸ so dass die Ausstattung der Gesellschaft mit Eigen- oder Fremdkapital durch einen Gesellschafter ertragsteuerlich nicht unterschiedlich behandelt wird.⁶⁹ Dies gilt auch, wenn die Personengesellschaft, was zivilrechtlich möglich ist, Forderungs-

wertpapiere oder obligationenähnliche Genussrechte begibt, die die Gesellschafter zeichnen. Sofern die Forderungswertpapiere öffentlich begeben werden und von Nichtgesellschaftern gezeichnet werden, sind die Zinszahlungen auf Ebene der Personengesellschaft Betriebsausgaben und auf Ebene der Empfänger (natürliche Person) Einkünfte aus Kapitalvermögen, die der Kapitalertragsteuer mit KEST-Endbesteuerungswirkung unterliegen.⁷⁰

Eine Fremdfinanzierung der Gesellschaft durch den Mitunternehmer gibt es steuerlich de facto nicht, sie wird der Eigenfinanzierung gleichgestellt. Wohl aber kann der Gesellschafter seinen Mitunternehmeranteil fremd finanzieren. Die Verbindlichkeiten aus der Anschaffung des Mitunternehmeranteils sind in der Sonderbilanz des Gesellschafters auszuweisen (Sonderbetriebsvermögen II).⁷¹ Die Refinanzierungskosten können als Sonderbetriebsausgaben geltend gemacht werden und sind im Rahmen des Gewinnanteils zu erfassen.

Zur Wirkung von Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben im Rahmen der Inanspruchnahme des Gewinnfreibetrags siehe Punkt B).

E. Rechtsinstitut des Sonderbetriebsvermögens

Der Begriff des Sonderbetriebsvermögens war im EStG bis zum StRefG 2015/2016, BGBI I 118/2015, nicht definiert. Es handelt sich um einen in der Judikatur entwickelten Begriff.⁷² Nach § 23a Abs 3 Z 1 EStG idF des StRefG 2015/2016 fallen unter den Begriff des Sonderbetriebsvermögens Wirtschaftsgüter, die einem Mitunternehmer oder mehreren Mitunternehmern anteilig zuzurechnen sind und der Mitunternehmerschaft zur Einkünftezielung überlassen werden. Damit wird das sog Sonderbetriebsvermögen I gesetzlich umschrieben (zur Differenzierung zwischen Sonderbetriebsvermögen I und II siehe gleich). Ziel des Rechtsinstituts des Sonderbetriebsvermögens ist es, den Mitunternehmer bei der Gewinnermittlung (zumindest partiell) mit einem Einzelunternehmer gleichzustellen, indem auch Wertveränderungen von Wirtschaftsgütern (insb Ver-

⁶⁷ Wesentliche Unterschiede bestehen allerdings noch bei der Behandlung von Substanzverlusten, die sich innerhalb eines Besteuerungszeitraums per saldo ergeben. Diese sind im Betriebsvermögen – nach einer Kürzung auf 60 % – ausgleichs- und vortragsfähig. Im Privatvermögen ist ein Ausgleich (nach einer Kürzung auf 60 %) ausschließlich mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung iSD § 28 Abs 1 Z 1 EStG (vgl VfGH 30.11.2017, G 183/2017) möglich. Ein allfälliger Restverlust geht verloren. Der VfGH (30.11.2017, G 183/2017) hat die Beschränkung des Verlustausgleichs gem § 30 Abs 7 EStG jüngst als nicht verfassungswidrig erkannt. Siehe dazu Kanduth-Kristen/Kampsch, Abzugsverbot bei sonderbesteuerten und Verlustausgleich bei privaten Grundstücksveräußerungen, SWK 2018, 81 (81 ff).

⁶⁸ Vgl Lechner, Steueroptimale Finanzierung von Kapitalgesellschaften, in Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe (Hrsg), Steuerplanung 1997 (1997) 121.

⁶⁹ Vgl Kofler/Payerer, Finanzierung durch Eigenmittel, in Bertl/Djanani/Eberhartinger/Hirscher/Kofler/Tumpel/Urnik (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Band IV (2010) 59. Zu unterscheiden ist davon die Forderung nach Finanzierungsneutralität im Sinne einer steuerlichen Gleichbehandlung von Fremdfinanzierung durch Dritte und Eigenfinanzierung des Betriebs der Gesellschaft durch den Gesellschafter (vgl dazu etwa Wala/Knoll, Steuervereinfachung – eine Utopie?, RdW 2001, 501 [505 ff]; Bruckner in Kofler/Kanduth-Kristen [Hrsg], Kommentar zur Steuerreform 2005 [2005] Rz 570 ff).

⁷⁰ Vgl dazu Eberhartinger/Rohner, Vorteilhaftigkeitsvergleich Eigen-/Fremdmittel, in Bertl/Djanani/Eberhartinger/Hirscher/Kofler/Tumpel/Urnik, Band IV (2010) 113. Die Steuerlast wird damit auf 27,5 % (Kapitalertragsteuer mit Endbesteuerungswirkung) reduziert. Die Kapitalertragsteuerbelastung (bei Sparanlagen: 25 %) mit Endbesteuerungswirkung lässt sich bei Personengesellschaften durch Zwischenschaltung einer Bank zwischen Gesellschafter und Gesellschaft erreichen (vgl Eberhartinger/Rohner in Bertl/Djanani/Eberhartinger/Hirscher/Kofler/Tumpel/Urnik, Band IV [2010] 114).

⁷¹ Siehe dazu gleich Punkt E).

⁷² Der Begriff hat sich in der Rechtsprechung des BFH nach Aufgabe der Bilanzbündeltheorie entwickelt (vgl Schneider in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG [280. Lfg 8/2017] § 15 Anm 700).

äußerungsgewinne), die dem Gesellschafter gehören und der Erzielung seiner Einkünfte aus der Mitunternehmerschaft dienen, erfasst werden.⁷³ Anzumerken ist, dass diese Zielsetzung im Hinblick auf die mit 1.4.2012 eingeführte umfassende Besteuerung der Wertänderungen von Kapitalvermögen und Grundstücken in Österreich an Bedeutung verloren hat.⁷⁴ Es ist auch negatives Sonderbetriebsvermögen – zB aus einer Finanzierungsverbindlichkeit iZm Sonderbetriebsvermögen (Fremdfinanzierung von aktiven Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens, von Sonderbetriebsausgaben oder des Anteilserwerbs) – möglich.

Unterschieden wird zwischen Sonderbetriebsvermögen I und II (siehe auch oben Punkt C und D):⁷⁵ Zum **Sonderbetriebsvermögen I** zählen Wirtschaftsgüter, die im (wirtschaftlichen) Eigentum eines oder mehrerer Gesellschafter stehen und der Gesellschaft zur Nutzung überlassen werden. **Sonderbetriebsvermögen II** dient hingegen der Beteiligung des Mitunternehmers selbst (wie etwa die Verbindlichkeiten aus der Anschaffung des Mitunternehmeranteils).

Die dogmatische Begründung für das Sonderbetriebsvermögen I konnte bereits vor dem StRefG 2015/2016 in § 23 Z 2 EStG und den Parallelbestimmungen in den §§ 21 und 22 EStG gesehen werden. Aus der Zuordnung der Sondervergütungen zum betrieblichen Bereich wird die Zuordnung der überlassenen (oder sonst mit den Vergütungen in Zusammenhang stehenden) Wirtschaftsgüter zum (Sonder-) Betriebsvermögen abgeleitet.⁷⁶ Bei der Überlassung von Wirtschaftsgütern und Nutzung durch die Gesellschaft gilt nach hA dies unabhängig davon, ob die Überlassung entgeltlich, gegen höhere Gewinnanteil oder unentgeltlich erfolgt.⁷⁷ Für das Sonderbetriebsvermögen II fehlt hingegen eine konkrete gesetzliche Grundlage, es lässt sich aus dem Vergütungstatbestand nicht ableiten und ist daher in der Literatur umstrittener als das Sonderbetriebsvermögen I.⁷⁸ Sonderbetriebsvermögen II spielt in Öster-

reich vor allem im Hinblick auf die Behandlung der Beteiligung eines Kommanditisten an der Komplementär-GmbH eine geringere Rolle als in Deutschland. In Deutschland werden die Anteile des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH von der Rechtsprechung als Sonderbetriebsvermögen II behandelt⁷⁹ und die von der GmbH bezogenen Vergütungen für die Geschäftsführung als Sonderbetriebseinnahmen qualifiziert. Der mitunternehmerischen Beteiligung als Kommanditist wird der Vorrang vor dem Trennungsprinzip zwischen Kapitalgesellschaft und Anteilseigner eingeräumt.⁸⁰ Die österreichische Verwaltungspraxis ordnet die Anteile der Kommanditisten an der Komplementär-GmbH der Literatur folgend »idR«⁸¹ nicht dem notwendigen Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten, sondern dessen Privatvermögen zu.⁸²

Strittig ist, ob Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens als Teil des Gesamtbetriebsvermögens der Mitunternehmerschaft zu sehen sind oder als Teil des (Sonder-) Betriebsvermögens des Gesellschafters. In der älteren Rechtsprechung des BFH wurde das Sonderbetriebsvermögen – in Entsprechung der Bilanzbündeltheorie, jedoch unter Missachtung des Rechtsträgers – dem Betriebsvermögen der Gesellschaft zugerechnet.⁸³ Der VwGH vertritt nach wie vor (zuletzt im Jahr 2013⁸⁴), dass »Wirtschaftsgüter, die betrieblichen Zwecken der Personengesellschaft dienen, Betriebsvermögen dieses Betriebs sind, und zwar unabhängig davon, ob sie im wirtschaftlichen Eigentum der Gesellschaft oder (als so genanntes Sonderbetriebsvermögen) eines Gesellschafters stehen«. Nach der Rechtsprechung können die stillen Reserven der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens der Mitunternehmerschaft (Gesellschafts- und Sonderbetriebsvermögen) den Mitunternehmern zugeordnet werden; beim Sonderbetriebsvermögen erfolgt die Zuordnung an einen konkreten (und nur im Fall von Miteigentum an mehrere) Gesellschafter.⁸⁵ Dagegen handelt es sich nach anderer Ansicht um Betriebs-

73 Vgl Schneider in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (280. Lfg 8/2017) § 15 Anm 704.

74 Ähnlich für den deutschen Rechtsbereich Schneider in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (280. Lfg 8/2017) § 15 Anm 704.

75 Diese Unterscheidung als entbehrlich ablehnend Zorn, Die Besteuerung der Geschäftsführung (1992) 219 f; Doralt/Kauba in Doralt et al, EStG (10. Lfg Jänner 2006) § 23 Rz 255.

76 Vgl Schneider in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (280. Lfg 8/2017) § 15 Anm 712 und 714. Teilweise wird dieser Bestimmung allerdings nur klarstellende Bedeutung beigemessen, weil sich die Zuordnung zum betrieblichen Bereich schon aus der Mitunternehmerstellung ergebe; teilweise wird (auch) das Sonderbetriebsvermögen I als unzulässige Rechtsfortbildung abgelehnt. Siehe dazu auch Petritz/Reinold in Eberhartinger/Fraberger/Hirschler (2013) 810 ff.

77 Vgl Schneider in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (280. Lfg 8/2017) § 15 Anm 712 und 714.

78 Der BFH leitet es aus der Qualifizierung der Mitunternehmerbeteiligung als betriebliche Betätigung ab; teilweise wird

das Sonderbetriebsvermögen II im Schrifttum als unzulässige Rechtsfortbildung abgelehnt (vgl dazu Schneider in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG [280. Lfg 8/2017] § 15 Anm 712).

79 Vgl Schneider in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (280. Lfg 8/2017) § 15 Anm 735.

80 Vgl Reiß, Rechtsformabhängigkeit der Unternehmensbesteuerung, in Wassermeyer (Hrsg), Grundfragen der Unternehmensbesteuerung, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, Band 17 (1994) 3 (23f).

81 Vgl Rz 5918 EStR 2000.

82 Vgl dazu Zorn in Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe (2001) 20.

83 Vgl Rätke in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (280. Lfg 8/2017) § 15 Rz 85 mit Hinweis auf BFH 3.12.1964, IV 419/62 U, BStBl III 1965, 92.

84 Vgl VwGH 19.9.2013, 2011/15/0107 mit Hinweis auf die Erk v 25.9.2001, 96/14/0109 und v 19.3.2002, 99/14/0134. Ebenso VwGH 19.5.2005, 2000/15/0179. Ebenso Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG (65. Lfg Dezember 2017) § 23 Rz 443.

85 Vgl VwGH 19.5.2005, 2000/15/0179.

vermögen des Gesellschafters selbst.⁸⁶ Auch die Finanzverwaltung scheint diese Ansicht zu vertreten, wenn sie Überführungen zwischen Sonderbetriebsvermögen und Gesellschaftsvermögen als Entnahme- und Einlagevorgänge behandelt oder bei Fremdüblichkeit als Veräußerungs- und Anschaffungsvorgänge anerkennt.⁸⁷ In der deutschen Literatur wird das Sonderbetriebsvermögen nicht als eigener Betrieb des Gesellschafters gesehen, sondern als unselbständiger Teil des aus dem Gesamtvermögen der Personengesellschaft und dem Sondervermögen gebildeten einheitlichen Betriebs der Personengesellschaft.⁸⁸

IV. Probleme im bestehenden System

A. Gleichbehandlung von Einzelunternehmern und Mitunternehmern?

Durch die Bestimmungen der §§ 23 Z 2, 22 Z 3 und 21 Abs 2 Z 2 EStG soll eine steuerliche Gleichbehandlung eines Mitunternehmers mit einem Einzelunternehmer hergestellt werden. Mitunternehmer und Einzelunternehmer werden insoweit anders behandelt als Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft. Die Gleichstellung mit dem Einzelunternehmer ist allerdings ebenfalls nicht zur Gänze hergestellt. Die angeführten Normen nennen bloß drei Arten von Vergütungen (nicht zB die Veräußerung von Wirtschaftsgütern vom Gesellschafter an die Gesellschaft) und beziehen sich ausdrücklich nur auf Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft, nicht aber auf den umgekehrten Leistungsausch (von der Gesellschaft an den Gesellschafter).⁸⁹ Nach Quantsch-

nigg/Schuch⁹⁰ ist das aber auch nicht Ziel der Bestimmung, die lediglich die Aufspaltung des Gewinnes auf Ebene des Gesellschafters in verschiedene Komponenten verhindern soll. Die Behandlung von Leistungsbeziehungen erfolgt aber je nach ihrer Art unterschiedlich und ergibt ein uneinheitliches Bild, wodurch die Komplexität der steuerlichen Behandlung von Mitunternehmern (Mitunternehmerschaften) nicht unwesentlich erhöht wird.

B. Unterschiede im Vergleich zur Besteuerung von Kapitalgesellschaften – fehlende Rechtsformneutralität

Bei Kapitalgesellschaften kann der Gewinn, der auf Ebene der Gesellschaft zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führt, durch schuldrechtliche Beziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft, soweit diese einem Fremdvergleich standhalten, auf die Ebene des Gesellschafters transferiert und dort in andere Einkunftsarten transformiert werden.⁹¹ Die Vermietung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens durch den Gesellschafter an die Gesellschaft führt zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, die Zur-Verfügung-Stellung von Kapital zu solchen aus Kapitalvermögen.⁹² Arbeitsleistungen des Gesellschafters können je nach ihrer konkreten Ausprägung unter gewerbliche, selbständige oder nichtselbständige Einkünfte fallen. Der Transfer und die Transformation haben im Wesentlichen zwei Wirkungen: Einerseits können Gewinnbestandteile über Leistungsvergütungen den steuerlichen Regelungen einer anderen Einkunftsart (als denjenigen für Einkünfte aus Gewerbebetrieb) unterworfen werden mit der Möglichkeit, eine andere Gewinnermittlungsmethode anzuwenden bzw eine Überschussermittlung vorzunehmen und die im Rahmen dieser Einkunftsart bestehenden Besonderheiten (Pauschalierungsmöglichkeiten, Begünstigungen auf tariflicher Ebene durch Sondersteuersätze, Absetzbeträge etc) zu nutzen, andererseits kann ein tarifliches Splitting zwischen Körperschaftsteuer und Einkommensteuer erreicht werden, das letztlich mit den tariflichen Effekten einer Betriebsaufspaltung vergleichbar ist. Gerade diese Effekte sollten bei Mitunternehmerschaften durch die Bestimmungen der § 23 Z 2 EStG und den Parallelbestimmungen in den §§ 21 und 22 EStG verhindert werden.⁹³

⁸⁶ Vgl Doralt/Kauba in Doralt et al, EStG (10. Lfg Jänner 2006) § 23 Rz 254; Bednar/Bergmann, GES 2017, 324. Urnik/Fritz-Schmied, Personengesellschaften und Gewinnermittlung: Durchgriff auf das Sonderbetriebsvermögen?, ÖStZ 2007, 146 (147f), treten aufgrund der unterschiedlichen Eigentumsverhältnisse für die Eigenständigkeit des Sonderbetriebsvermögens ein und leiten daraus ab, dass die Gewinnermittlungsart im Sonderbetriebsvermögen von der Gewinnermittlungsart der Gesellschaft abweichen kann.

⁸⁷ Vgl Rz 5929 und 5931 EStR 2000, wobei für die Bewertung von Entnahme und Einlage der Buchwert zugelassen wird, wenn die quotenmäßige Beteiligung der Gesellschaft unverändert bleibt (kritisch mangels gesetzlicher Deckung Bednar/Bergmann, GES 2017, 328).

⁸⁸ Vgl Tiede in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (280. Lfg 8/2017) § 15 Anm 520. Ebenso Schneider in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (280. Lfg 8/2017) § 15 Anm 755: Das Sonderbetriebsvermögen gehört zugleich zum sog Gesamtbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft, bestehend aus dem Gesamthands-/Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft (ggf zuzüglich etwaiger Korrekturwerte aus Ergänzungsbilanzen der Mitunternehmer) sowie der Sonderbetriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer. Träger des Sonderbetriebsvermögens ist jedoch weiterhin der einzelne Mitunternehmer.

⁸⁹ Vgl Zorn (1992) 161. Siehe auch Schneider in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (280. Lfg 8/2017) § 15 Anm 714.

⁹⁰ ESt-HB (1993) Tz 18.2.

⁹¹ Vgl zum Folgenden Kanduth-Kristen (2007) 240 f.

⁹² Zinsen für ein nicht verbrieftes Gesellschafterdarlehen unterliegen nicht der Kapitalertragsteuerpflicht und sind nicht endbesteuert. Wird das Darlehen in verbriefer Form gewährt und in ein öffentlich angebotenes Forderungswertpapier (§ 27a Abs 2 EStG) gekleidet, ist Kapitalertragsteuerpflicht mit Endbesteuerungswirkung gegeben.

⁹³ Vgl Quantschnigg/Schuch, ESt-HB (1993) Tz 18.2.

Die erste Wirkung ist auf die Fülle der vom Gesetzgeber zu verantwortenden einkunftsartenspezifischen Regelungen zurückzuführen. Bei Angleichung der Besteuerungssystematik für die einzelnen Einkunftsarten würde der Effekt entfallen. Die zweite Wirkung entsteht, wenn der Gesellschafter über keine anderen tarifbesteuerten Einkünfte verfügt und der Leistungsbezug in die unteren Progressionsstufen des Einkommensteuertarifs fällt. Gewinnausschüttungen, die der Gesellschafter von der Kapitalgesellschaft neben dem Leistungsbezug erhält, sind mit Kapitalertragsteuer endbesteuert und üben auf andere Einkünfte keine Progressionswirkung aus. Umgekehrt beeinflussen andere Einkünfte die tarifliche Belastung von Gewinnausschüttungen nicht, sie »verhindern« aufgrund des sich ergebenden Schatteneffekts lediglich die Tarifentlastung über eine Antragsveranlagung gem § 27a Abs 5 EStG. Die dargestellten Transfer- und Transformationsmöglichkeiten bestehen bei Personenunternehmen nicht.

Die **Besteuerung der Geschäftsführung** bei Personen- und Kapitalgesellschaften weist bedingt durch die abweichende ertragsteuerliche Qualifikation im Hinblick auf mögliche steuerliche Begünstigungen große Unterschiede auf. Der unselbstständig beschäftigte, nicht wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH kann – auch bei Vorliegen einer Sperrminorität – Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit beziehen und die Lohnsteuervorteile (insb die begünstigte Besteuerung der Sonderzahlungen) lukrieren. Nach derzeitiger Rechtslage ist die Lohnsteuerpflicht allerdings insofern nachteilig, als sie im Bereich der Sozialversicherung zwingend die Pflichtversicherung nach dem ASVG mit einer relativ hohen Belastung nach sich zieht. Der selbständige, GSVG-pflichtversicherte Gesellschafter-Geschäftsführer hat die Möglichkeit, das Betriebsausgabenpauschale gem § 17 Abs 1 EStG in Anspruch zu nehmen. Die Pauschalierung führt, wenn keine tatsächlichen Betriebsausgaben vorhanden sind, zu einer Steuerersparnis. Den mitarbeitenden Gesellschaftern einer Personengesellschaft sind diese Vorteile verwehrt. Umgekehrt unterliegen die Gehälter und sonstigen Vergütungen mitarbeitender Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft idR⁹⁴ der Kommunalsteuer, dem Dienstgeberbeitrag zum FLAF und – bei Wirtschaftskammerzugehörigkeit der Gesellschaft – dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag. Bei Personengesellschaften entstehen keine vergleichbaren Belastungen.

Aus der steuerlichen Nichtanerkennung von Leistungsbeziehungen bei Personenunternehmen folgt weiters, dass eine **betriebliche Altersvorsorge** für mitarbeitende Gesellschafter durch Pensionsrückstellungen

94 Vgl ua VwGH 7.7.2011, 2010/15/0048; 4.2.2009, 2008/15/0260.

nicht möglich ist.⁹⁵ Für Gesellschafter von Kapitalgesellschaften ist die Rückstellungsbildung möglich und im Rahmen der Fremdüblichkeit steuerlich anerkannt. Die Altersvorsorge kann sohin aus unversteuertem Einkommen aufgebaut werden. Dies führt für Gesellschafter von Kapitalgesellschaften zu einem nicht unerheblichen Zinsvorteil.⁹⁶

Im Zusammenhang mit **Finanzierungsfragen** sind zwei Dinge hervorzuheben. Bei fremdfinanzierter Anschaffung einer Beteiligung durch einen Mitunternehmer stellt das der Finanzierung dienende Darlehen Sonderbetriebsvermögen dar, die Zinsen können als Sonderbetriebsausgaben im Rahmen der Gewinnfeststellung gem § 188 BAO geltend gemacht werden. Die fremdfinanzierte Anschaffung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft führt hingegen bei natürlichen Personen grundsätzlich zur Nichtabzugsfähigkeit der Zinsen gem § 20 Abs 2 EStG. Seit 1.4.2012 können Fremdfinanzierungskosten auch bei Veräußerung der Beteiligung nicht angesetzt werden, da auf diese der besondere Steuersatz gem § 27a Abs 1 EStG anwendbar ist. Mit Blick auf die direkte **Fremdfinanzierung** der Gesellschaft durch Gesellschafterdarlehen ist anzumerken, dass bei Kapitalgesellschaften die Reduzierung der Steuerlast auf den Kapitalertragsteuersatz (27,5 %) durch Fremdfinanzierung über öffentlich angebotene Schuldverschreibungen möglich ist. Bei Zeichnung durch einen Gesellschafter führt dies zur Endbesteuerungswirkung (wenn diese Finanzierungsform auch nicht der Regelfall sein wird). Bei Personengesellschaften sind Zinszahlungen Teil der betrieblichen Einkünfte und fallen nicht in den Anwendungsbereich der Endbesteuerung. Eine Reduktion der Steuerbelastung auf den Kapitalertragsteuersatz (25 % für Spareinlagen) ließe sich für Gesellschafter einer Personengesellschaft nur durch Zwischenschaltung einer Bank erreichen.⁹⁷

95 Vgl dazu auch Fellinger/Urnik, Zur einkommensteuerlichen Behandlung von Pensionszusagen der Mitunternehmerschaft an ihre Gesellschafter: Status quo, Problembereiche und Lösungsansätze, in KWT (Hrsg), Personengesellschaften (2013) 145 (146 ff).

96 Vgl ua Hey, Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Rechtsformneutralität, in Ebling (Hrsg), Besteuerung von Einkommen, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, Band 24 (2001) 155 (192).

97 Vgl Bertl, Die Besteuerung der Außenfinanzierung, in Altenburger/Janschek/Müller (Hrsg), Fortschritte im Rechnungswesen, FS Seicht (2000) 3 (18f); Eberhartinger/Rohner in Bertl/Djanani/Eberhartinger/Hirschler/Kofler/Tumpel/Urnik, Band IV (2010) 114. Ab 1.4.2012 kommt allerdings bei öffentlich angebotenen Schuldverschreibungen von Kapitalgesellschaften der besondere Steuersatz von 27,5 % zur Anwendung, während Geldeinlagen und nicht verbrieft sonstige Forderungen bei Kreditinstituten iSd § 27a Abs 1 Z 1 EStG dem besonderen Steuersatz von 25 % unterliegen.

C. Mitarbeiterbeteiligungen

Als besonders problematisch erweist sich die Behandlung der angeführten Leistungsvergütungen bei Mitunternehmerschaften im Hinblick auf die **Beteiligung von Mitarbeitern** am Unternehmen des Arbeitgebers. Der Arbeitnehmer verliert durch die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft steuerlich seine Stellung als Arbeitnehmer iSd § 47 Abs 1 EStG. Er bezieht nicht mehr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sondern aufgrund seiner Mitunternehmerstellung betriebliche Einkünfte. Dies führt auch bei nur geringfügigen Beteiligungen zum Verlust sämtlicher Begünstigungen, die für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorgesehen sind (siehe insb §§ 67 und 68 EStG).

Aus diesem Grund hat die Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (vormals: Kammer der Wirtschaftstreuhänder) schon mehrfach eine punktuelle Reform vorgeschlagen (siehe Steuermemoranda 2000, 2003, 2004, 2006 und 2008), dass in § 23 Z 2 EStG eine Regelung aufgenommen werden sollte, wonach geringfügige mitunternehmerische Beteiligungen von Dienstnehmern bis zu einer bestimmten Einlagenthöhe (zB € 25.000,- lt Memoranda 2003 und 2004; bis zu einer Substanzbeteiligung von maximal 10 % lt Memoranda 2006 und 2008) für die steuerliche Anerkennung des Dienstverhältnisses unschädlich sein sollten.

D. Übertragung von Wirtschaftsgütern vom Gesellschafter an die Gesellschaft

Übertragungsvorgänge zwischen der Vermögenssphäre des Gesellschafters und der Gesellschaft werden uneinheitlich behandelt und sind mit komplizierten Bewertungsvorschriften verbunden. So werden entgeltliche Übertragungen aus dem Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters an die Gesellschaft steuerlich als Anschaffungs- und Veräußerungsvorgänge anerkannt, während die Veräußerung von **Privatvermögen** vom Gesellschafter an die Gesellschaft sowie die Übertragung von Wirtschaftsgütern gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten⁹⁸ aus der Sicht der Gesellschaft in einen Einlage- und in einen Anschaffungsvorgang aufzuspalten ist.⁹⁹ Aufgrund der Komplexität der Regelungen wurde in der Fachliteratur bereits die Forderung erhoben, die Gesellschaftsphäre als solche anzuerkennen und Veräußerungen von Privatvermögen an die Gesellschaft einheitlich als Anschaffungsvorgang zu behandeln.¹⁰⁰

⁹⁸ Dies gilt wie oben dargestellt auch dann, wenn keine Gesellschaftsrechte gewährt werden.

⁹⁹ Siehe dazu oben Punkt II, D).

¹⁰⁰ Vgl Fritz-Schmid/Rutter, ÖStZ 2007, 485 f. Auch Mayr/Schlager (in KWT [2013] 201 f) sprechen sich im Ergebnis für eine einheit-

Darüber hinaus trat *Doralt*¹⁰¹ dafür ein, alle Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, ausgenommen die in § 23 Z 2 EStG explizit genannten, steuerlich unabhängig von der Fremdüblichkeit anzuerkennen und mit dem unter Fremden üblichen Preis zu bewerten.¹⁰²

E. (Teil-) Anteilsveräußerung und Schicksal des Sonderbetriebsvermögens

Wird ein Mitunternehmeranteil nur teilweise veräußert und verbleibt das Sonderbetriebsvermögen zur Gänze beim veräußernden Mitunternehmer, vertritt die Finanzverwaltung in Rz 5984 EStR 2000 (offensichtlich einer engen Auslegung der Bilanzbündeltheorie folgend) die Ansicht, dass keine vollständige Realisierung der mit dem Teil des Mitunternehmeranteils verbundenen stillen Reserven erfolgt, so dass der Vorgang nicht unter § 24 EStG subsumiert wird und die damit verbundenen Begünstigungen (zB aliquoter Freibetrag gem § 24 Abs 4 EStG, Dreijahresverteilung gem § 37 Abs 2 EStG) nicht in Anspruch genommen werden können.¹⁰³ Wird Sonderbetriebsvermögen mitveräußert, ist es nur anteilig im Ausmaß der Quote des veräußerten Mitunternehmeranteils begünstigt. Diese Auffassungen sind problematisch, da Sonderbetriebsvermögen häufig nicht im aliquoten Ausmaß mitveräußert werden kann und die weitere Steuerhängigkeit durch Verbleib beim veräußernden Mitunternehmer ohnehin gewährleistet ist.

liche Behandlung entsprechend der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung aus.

¹⁰¹ Vgl *Doralt*, RdW 1997, 96 ff.

¹⁰² Er begründet dies vor dem Hintergrund der damaligen Rechtslage damit, dass die Abgrenzung der Gewinne aus verschiedenen Einkunftsarten nach dem Wegfall der Gewerbesteuer an Bedeutung verloren hat und verweist auf die betragliche Deckungsgleichheit von Entnahme-/Einlagenbewertung und fremdüblichen Werten im Bereich des EStG 1988. Die Abgrenzung zwischen Anschaffung und Einlage bzw Veräußerung und Entnahme reduziere sich damit auf ihre Bedeutung im Hinblick auf die Inanspruchnahme von Investitionsbegünstigungen (zB gem § 12 EStG).

¹⁰³ Vgl dazu kritisch *Hirscher*, (Un)entgeltliche Übertragung von (Teilen von) Mitunternehmeranteilen mit/ohne Sonderbetriebsvermögen – Fallstricke und Zweifelsfragen im Ertragsteuerrecht, in *Ludwig/Widinski* (Hrsg), Generationenwechsel, FS Bruckner (2008) 89 (95 ff); siehe für Deutschland auch *Schneider* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG (280. Lfg 8/2017) § 15 Ann 760. Allerdings sind in Deutschland Teilveräußerungen von Anteilen überhaupt nicht mehr begünstigt.

V. Aufhebung der Sonderbestimmungen in § 23 Z 2 EStG (§§ 21 Abs 2 Z 2, 22 Z 3 EStG)¹⁰⁴

A. Dogmatische Begründung

Die Behandlung der im Gesetz genannten Vergütungen als Gewinnbestandteil und die Annahme von Sonderbetriebsvermögen bei Mitunternehmerschaften ist nicht zwingend.¹⁰⁵ Sie ist weder zivilrechtlich vorgegeben, noch resultiert sie zwangsläufig aus der personalistischen Struktur einer Personengesellschaft oder aus dem Prinzip der Gesamthandschaft. Für Sonderbetriebsvermögen II fehlt zudem eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage.¹⁰⁶ Sonderbetriebsvermögen I kann in Zusammenhang mit den in den §§ 23 Z 1, 22 Z 3 und 21 Abs 2 Z 2 EStG genannten Leistungsvergütungen gesehen werden und lässt sich aus der Qualifikation der aus der Überlassung resultierenden Einkünfte als betrieblich ableiten. Seit Einführung des § 23a EStG mit dem StRefG 2015/2016 wird diese Art von Sonderbetriebsvermögen zudem ausdrücklich in § 23a Abs 3 Z 1 EStG genannt. Zwischen Sonderbetriebsvermögen II und den in §§ 23 Z 1, 22 Z 3 und 21 Abs 2 Z 2 EStG genannten Leistungsvergütungen ist hingegen kein unmittelbarer Zusammenhang herstellbar.

Die Sonderbehandlung von Leistungsvergütungen und das Institut des Sonderbetriebsvermögens könnten im Hinblick auf die wirtschaftliche Verselbständigung der Personengesellschaft auch abgeschafft werden.¹⁰⁷ Die Regelungen in § 23 Z 2 EStG sowie in den korrespondierenden Bestimmungen in §§ 21 und 22 EStG können ihrem Inhalt nach als *Einkünftequalifikationsnormen*¹⁰⁸ gesehen werden,¹⁰⁹ die dann von Bedeutung sind, wenn an die Qualifikation der Einkünfte unterschied-

liche Rechtsfolgen anknüpfen.¹¹⁰ Aus historischer Sicht kam insb § 23 Z 2 EStG bis 31.12.1993 Bedeutung im Hinblick auf die Einbeziehung von Sondervergütungen in die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer zu, die nach Abschaffung der Gewerbesteuer mit 1.1.1994 nicht mehr gegeben ist.¹¹¹

Für eine Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern spricht bei rechtsfähigen Personengesellschaften (OG und KG) zudem, dass diese auch zivilrechtlich in der Lage sind, mit ihren Gesellschaftern Geschäfte wie mit Dritten abzuschließen. Im Rahmen der Unternehmensbesteuerung herrscht mit der Anknüpfung an die Rechtsform derzeit eine rechtliche Betrachtungsweise vor, der auch für den Bereich der Leistungsbeziehungen gefolgt werden könnte. Wie bei Kapitalgesellschaften wären Leistungsbeziehungen in der Folge am Fremdvergleichsgrundsatz zu messen.

Für die Aufhebung der Sonderregelungen hat sich ua *Bergmann*¹¹² ausgesprochen, der darin eine Vereinfachung der Gewinnermittlung für Personengesellschaften erblickt. Ebenfalls vor dem Hintergrund einer Vereinfachung geben *Petritz/Reinold*¹¹³ zu bedenken, »ob das facettenreiche Sondervergütungs-/Sonderbetriebsvermögensregime in Zeiten der steuerlichen Erfassung von Wertschwankungen am Stamm wirklich noch Sinn macht.«

B. Folgen einer Aufhebung der Bestimmungen¹¹⁴

Existierten die Sonderbestimmungen in den §§ 23, 22 und 21 EStG nicht und misst man ihnen (mit den Vertretern der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung) den Charakter von Einkünftequalifikations- und -zu-rechnungsnormen zu, sind auf einer schuldrechtlichen Basis beruhende Vergütungen von der Gesellschaft an einen Gesellschafter für die aufgezählten Leistungen, soweit diese durch den Gesellschafter nicht im Rahmen eines Gesellschafterbetriebs erbracht werden, nach allgemeinen Regeln als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung oder ggf als sonstige Einkünfte zu versteuern.¹¹⁵ Anders als bei Kapitalgesellschaften kommt es im Rahmen der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte zu einer Zusammenrechnung mit dem betrieblichen Gewinnanteil aus der Mitunternehmerschaft oder – innerhalb der gesetzlichen Regelungen – zu einem Ausgleich mit ei-

104 Siehe dazu auch *Kanduth-Kristen* (2007) 243 ff. Zu Überlegungen betreffend eine bloß partielle Aufhebung der Bestimmungen siehe *Kanduth-Kristen* (2007) 245 ff.

105 Anderes gilt für Ergänzungsbilanzen, die sich ua aus dem entgeltlichen Erwerb des Anteils ergeben und als »rechnerische Korrekturposten« erforderlich sind, um den Gewinn des (neu eingetretenen) Gesellschafters zu adaptieren und richtig auszuweisen (zur Funktion der Ergänzungsbilanzen vgl *Tiede* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG [280. Lfg 8/2017] § 15 Anm 500).

106 Vgl dazu Punkt III, C).

107 So etwa *Jachmann*, Besteuerung von Unternehmen als Gleichheitsproblem – Unterschiedliche Behandlung von Rechtsformen, Einkunftsarten, Werten und Steuersubjekten im Ertrag- und Erbschaftsteuerrecht, in *Pelka* (Hrsg), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, Band 23 (2000) 9 (35).

108 Die Normen bewirken aber auch die Zurechnung der Vergütungen zum Gewinn der Gesellschaft und gehen daher über bloße Einkünftetransformationsvorschriften hinaus (vgl *Zorn* [1992] 162 ff). Siehe dazu auch *Friedrich* in *Prinz/Hoffmann* (2014) § 6 Rz 91.

109 So vor allem die Vertreter der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung (siehe Punkt II).

110 Vgl *Tipke*, ÖStZ 1978, 199.

111 Vgl *Bergmann* in *Bertl et al* (2013) 152 (178).

112 *Bergmann* in *Bertl et al* (2013) 152 (178).

113 *Petritz/Reinold* in *Eberhartinger/Fraßerger/Hirschler* (2013) 840.

114 Die nachfolgenden Ausführungen werden der leichteren Lesbarkeit halber im Indikativ und nicht im Konjunktiv verfasst.

115 Vgl *Werndl*, ÖStZ 1974, 247; *Vodrazka* in *Doralt/Gassner/Lechner/Ruppe/Tanzer/Werndl* (1990) 152.

nem betrieblichen Verlustanteil (oder von betrieblichen Gewinnanteilen mit Verlusten aus den Leistungseinkünften). Im Rahmen der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft liegen abzugsfähige Betriebsausgaben vor, soweit die Leistungsbeziehungen fremdüblich gestaltet sind.¹¹⁶ Von der Aufhebung der Sonderbestimmungen unberührt bleiben allerdings Vereinbarungen eines Gewinnvorabs auf gesellschaftsvertraglicher Basis, der den steuerlichen Gewinn auf Gesellschaftsebene nicht mindert und (nach wie vor) als Gewinnanteil aus der Mitunternehmerschaft zu versteuern ist.¹¹⁷ Aus dem Entfall von Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben aus Leistungsvergütungen ergeben sich Auswirkungen im Rahmen der betrieblichen Gewinnermittlung hinsichtlich der Bemessungsgrundlage für den Gewinnfreibetrag und hinsichtlich der Aufteilung des Grundfreibetrags und der möglichen Gewinnfreibetrags-Höchstbeträge, die die einzelnen Mitunternehmer in Anspruch nehmen können. Zu beachten ist auch, dass eine Umqualifizierung von Leistungsvergütungen bei Mitunternehmerschaften nach der derzeitigen österreichischen DBA-Praxis Auswirkungen im DBA-rechtlichen Kontext hat (zB hinsichtlich der Behandlung der Zinsen bei einer grenzüberschreitenden Darlehenshingabe durch einen in einem anderen Vertragsstaat ansässigen Gesellschafter).¹¹⁸

Mit Blick auf die einzelnen Leistungsbereiche ergeben sich im Einzelnen folgende Konsequenzen:

1. Tätigkeitsvergütungen

Tätigkeitsvergütungen sind bei Personengesellschaften analog zur Vorgangsweise bei Kapitalgesellschaften je nach Art der Tätigkeit den nichtselbständigen, selbständigen oder gewerblichen Einkünften zuzurechnen und nach den jeweils geltenden Regelungen zu ermitteln und zu versteuern. Für die Einordnung von Geschäftsführungsvergütungen könnte – soweit nicht ein Gewinn vorab vorliegt – Anleihe am System für Kapitalgesellschaften genommen werden (Einbeziehung der Bezüge nicht wesentlich beteiligter Gesellschafter einer Personengesellschaft bei Vorliegen der Merkmale eines Dienstverhältnisses in die nichtselbständigen Einkünfte und jener wesentlich beteiligter Gesellschafter in die sonstigen selbständigen Einkünfte durch Abänderung des § 22 Z 2 EStG). Damit in Verbindung steht die Behandlung im Bereich der Lohnnebenkosten. Die derzeitigen Textierungen in § 2 lit a KommStG und § 41 Abs 2 FLAG erfasst »an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG«. Bleibt die Formulierung unverändert, sind Gesellschafter einer Personengesellschaft auch bei Einbeziehung in den Anwendungsbereich des § 22 Z 2 EStG nach wie vor nicht vom Dienstgeberbeitrag und der Kommunalsteuerpflicht betroffen.¹¹⁹

Mit Blick auf die in der Regel durch die Gesellschaft erfolgende Kostentragung könnte erwogen werden, die **Basispauschalierung** gem § 17 Abs 1 EStG für Gesellschafter-Geschäftsführer (rechtsformunabhängig) auszuschließen. Dies würde auch Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften betreffen, die derzeit ein Betriebsausgabenpauschale von 6 % in Anspruch nehmen können, dem in der Regel keine Aufwendungen und Ausgaben gegenüber stehen.¹²⁰ Die Pauschalierung kann in dem Fall als Begünstigung und Steuergestaltungsinstrument gewertet werden. Gleichermaßen gilt für das **Vorsteuerpauschale** gem § 14 UStG, das auch Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH in Anspruch nehmen können, wenn sie Unternehmereigenschaft besitzen. Für Mitunternehmer liegt im Bereich der Umsatzsteuer bei Geschäftsführungstätigkeiten aufgrund des Prinzips der Selbstorganschaft eine Leistungsvereinigung¹²¹ vor, die durch eine Änderung der ertragsteuerlichen Regelungen unberührt bleibt.

¹¹⁶ Bei nicht fremdüblicher Gestaltung liegen auf Gesellschaftsebene keine abzugsfähigen Betriebsausgaben vor. Auf Ebene des Gesellschafters könnte der nicht fremdübliche Anteil analog zur Einordnung bei Kapitalgesellschaften – unabhängig vom Vorliegen eines unternehmensrechtlichen Gewinnes – als Gewinnanteil (-ausschüttung) qualifiziert werden, denkbar wäre aber auch die Einordnung als Entnahme.

¹¹⁷ Zu Abgrenzungsfragen zwischen Sondervergütung und Gewinnvorab vgl *Tiede* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG (280. Lfg 8/2017) § 15 Anm 480.

¹¹⁸ Zu Sondervergütungen bei grenzüberschreitenden Personengesellschaften siehe *Bendlinger*, Sondervergütungen bei grenzüberschreitenden Personengesellschaften – Aktuelle Entwicklungen im Verhältnis zu Deutschland, in *KWT* (Hrsg), Personengesellschaften (2013) 443 (444ff) sowie *derselbe* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht (2015) XIII Rz 346 ff: Er bezeichnet das steuerliche Konzept der Sondervergütungen vor dem Hintergrund des von der OECD favorisierten »Authorized OECD-Approach« als nicht mehr zeitgemäß (461f). Siehe dazu weiters *Petritz/Reinold* in *Eberhartinger/Frabberger/Hirschler* (2013) 834ff; *Cloer/Hagemann*, Zuordnung von Sonderbetriebsvermögen mittels Treaty Override verfassungswidrig?, SWI 2014, 303 (303ff); *Beiser*, Die Gestaltungsfreiheit der Unternehmer im Licht des arm's length-Prinzips, RdW 2016, 708 (711f); *Kahlenberg*, Hybride Personengesellschaften und Minderbesteuerung von Erträgen aus dem Sonderbetriebsvermögen II, SWI 2016, 397 (397ff).

¹¹⁹ Allerdings sollte die Kommunalsteuer- und Dienstgeberbeitragspflicht für an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG mE generell überdeckt und einer legitimen Änderung zugeführt werden.

¹²⁰ Vgl schon *Kanduth-Kristen* (2007) 248f.

¹²¹ Zur Leistungsvereinigung und Abgrenzung vom Leistungsaustausch siehe *Ruppe/Achatz*, UStG (2017) § 1 Rz 69 und 109.

2. Hingabe von Darlehen und Überlassung von Wirtschaftsgütern

Die Hingabe von Darlehen vom Gesellschafter an die Gesellschaft führt zu dem Normaltarif unterliegenden Einkünften aus Kapitalvermögen. Die Reduzierung der Steuerlast auf den Sondersteuersatz (27,5 %) wäre wie bei Kapitalgesellschaften durch Fremdfinanzierung über öffentlich angebotene Schuldverschreibungen möglich (bei Verlust der Abzugsfähigkeit von Refinanzierungskosten).

Die Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens in Gestalt von Grundvermögen, Rechten oder Sachinbegriffen ist den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen. Bei Überlassung von beweglichen Wirtschaftsgütern (außerhalb einer gewerblichen Tätigkeit) könnten sonstige Einkünfte vorliegen. Da Wirtschaftsgüter des Privatvermögens, die der Mitunternehmerschaft zur Nutzung überlassen werden, weiterhin dem Privatvermögen des Gesellschafters zuzurechnen sind, der Nutzungseinsatz im Vergleich zur bestehenden Rechtslage aber unverändert für den betrieblichen Bereich (der Personengesellschaft) erfolgt, sollten mE die im EStG geregelten AfA-Sätze für Gebäude überdacht und eine Angleichung für den betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich überlegt werden.¹²² Die AfA-Sätze für Gebäude im außerbetrieblichen Bereich könnten generell nach dem Nutzungseinsatz beim Mieter bestimmt und für Nutzungen außerhalb von Wohnzwecken (wie im betrieblichen Bereich) mit 2,5 % festgelegt werden. Dies ist mit der Regelung im betrieblichen Bereich konsistent, wonach zu Wohnzwecken überlassene Betriebsgebäude wie im außerbetrieblichen Bereich mit 1,5 % abzuschreiben sind.

In beiden Fällen bewirkt der Wechsel von den betrieblichen Einkünften in eine außerbetriebliche Einkunftsart, dass eine allenfalls im betrieblichen Bereich gegebene Sozialversicherungspflicht hinsichtlich dieser Einkünfte entfallen würde.¹²³

Zur Zuordnung von überlassenen Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen der Gesellschaft käme es nach

¹²² Das BFG (16.6.2016, RV/3100087/2015) hat gegen den AfA-Satz gem § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG bei Mietgebäuden keine verfassungsrechtlichen Bedenken geäußert. Im Hinblick auf die Möglichkeit, eine kürzere als die vom Gesetz vermutete Nutzungsdauer nachzuweisen, sei auch nach Einführung einer umfassenden Immobilienertragsbesteuerung durch das 1. StabG 2012 eine Anhebung des gesetzlichen AfA-Satzes von 1,5 % bei Mietgebäuden verfassungsrechtlich nicht geboten. Die Behandlung der VfGH-Beschwerde zu E 1795/2016 lehnte der VfGH mit Beschluss v 23.2.2017 ab.

¹²³ Bei kapitalgebenden Kommanditisten besteht allerdings auch für die Sondervergütungen aus zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgütern keine Sozialversicherungspflicht (vgl VwGH 28.3.2012, 2009/08/0205; dazu *Steiger*; Sonderbetriebsvermögen eines Kommanditisten, taxlex 2013, 71 [71 f]).

den allgemeinen Zurechnungsregelungen, wenn die Personengesellschaft das wirtschaftliche Eigentum am überlassenen Wirtschaftsgut erlangt.

3. Sonderbetriebsvermögen

Konsequenter Weise entfällt das **Sonderbetriebsvermögen I**, das sich aus den Regelungen des § 23 Z 2 EStG und den Parallelbestimmungen in den §§ 21 und 22 EStG ableiten lässt.¹²⁴ **Sonderbetriebsvermögen II** steht mit den Bestimmungen nicht in unmittelbarem Zusammenhang und ist daher von einer Abschaffung der Bestimmungen nicht berührt.¹²⁵ Allerdings ist dessen dogmatische Fundierung schon derzeit nicht unumstritten. Zinsen aus der Fremdfinanzierung eines Mitunternehmeranteils könnten folglich weiterhin als Sonderbetriebsausgaben berücksichtigt werden.¹²⁶

Durch die umfassende Besteuerung von Veräußerungsgewinnen im Bereich des Kapitalvermögens und des Grundvermögens, die in Österreich mit 1.4.2012 realisiert wurde, erfolgte bereits ein maßgeblicher Schritt, der die »Notwendigkeit« von Sonderbetriebsvermögen mit Blick auf die Erfassung von Substanzwertänderungen verringert hat. Zu überlegen wären ggf weitere Angleichungsschritte im Bereich der Behandlung von Grundstücksveräußerungen zwischen Betriebs- und Privatvermögen (etwa im Hinblick auf die beschränkten Verlustausgleichsmöglichkeiten¹²⁷).

Der Entfall des Sonderbetriebsvermögens I bewirkt, dass dieses weder zur Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrags gem § 10 EStG noch zur Übertragung stiller Reserven gem § 12 EStG herangezogen werden kann.¹²⁸ Denkbar wäre allerdings, dass Anschaffungen von begünstigten Wertpapieren zur

¹²⁴ § 23a Abs 3 EStG wäre entsprechend anzupassen. Ein materieller Unterschied ist damit nicht verbunden, da das Sonderbetriebsvermögen sowie Sonderbetriebeinnahmen und -ausgaben bei der Ermittlung des steuerlichen Kapitalkontos für Zwecke der Verlustausgleichsbeschränkung des § 23a EStG schon derzeit außer Ansatz bleiben.

¹²⁵ Siehe oben Punkt III, E). Die Beibehaltung des Sonderbetriebsvermögens II könnte als Durchbrechung der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung gesehen werden. Anwendungsfall wird in Österreich primär die Finanzierungsverbindlichkeit aus der fremdfinanzierten Anschaffung des Mitunternehmeranteils sein. Die Abzugsmöglichkeit von Fremdkapitalzinsen sollte aus systematischer Sicht mE jedenfalls erhalten bleiben. ME wäre auch ein Ausweis der Finanzierungsverbindlichkeit in der Ergänzungsbilanz möglich.

¹²⁶ Selbst wenn das Institut des Sonderbetriebsvermögens gänzlich entfallen würde, könnten Fremdfinanzierungskosten mE weiterhin als »Sonder«-Betriebsausgaben (analog zu Sonderwerbungskosten bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften, siehe dazu *Stoll*, BAO-Kommentar [1994] 2003) anerkannt werden.

¹²⁷ Zur Verfassungskonformität des § 30 Abs 7 EStG siehe kürzlich VfGH 30.11.2017, G 183/2017.

¹²⁸ Zu Investitionsbegünstigungen im Sonderbetriebsvermögen vgl etwa *Kauba* in *Bertl et al* (2013) 181 (185 ff).

Deckung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrags im Sonderbetriebsvermögen II – so dieses beibehalten wird – weiterhin möglich sind.

Aufgrund des Entfalls des Sonderbetriebsvermögens I könnten sich Steuerfolgen bei Gründung einer Mitunternehmerschaft etwa durch Zusammenschluss mit einem Einzelunternehmen ergeben, weil die steuerneutrale Begründung von Sonderbetriebsvermögen (siehe Rz 1444 UmgrStRL 2002) durch Überführung von Wirtschaftsgütern des vormaligen Betriebsvermögens im Zuge des Zusammenschlusses nicht mehr möglich wäre.¹²⁹ In der Regel werden davon Grundstücke betroffen sein. Begleitend könnte und sollte daher vorgesehen werden, dass nicht nur Grund und Boden, sondern auch dem besonderen Steuersatz unterliegende Gebäude (generell) zum Buchwert vom Betriebsvermögen in das Privatvermögen überführt werden können. Im Hinblick auf die Steuerhängigkeit im Privatvermögen und die weiter oben vorgeschlagene Angleichung der AfA-Sätze wäre diese Änderung mE begründbar und auch mit Blick auf die Erleichterung im Zuge von Betriebsaufgaben wünschenswert. § 24 Abs 6 EStG könnte vor diesem Hintergrund entfallen.¹³⁰ Änderungen ergäben sich auch im Rahmen anderer Umgründungsschritte, so wäre etwa die »Mit«-Einbringung von Sonderbetriebsvermögen gemeinsam mit dem Mitunternehmeranteil in eine Kapitalgesellschaft nicht mehr steuerneutral möglich.

4. Übertragungen zwischen Privatvermögen und Gesellschaftsvermögen

Ergänzend zur Behandlung von Leistungsvergütungen und Sonderbetriebsvermögens I ist die steuerliche Behandlung von **Wirtschaftsgutübertragungen** zwischen dem Privatvermögen des Gesellschafters und dem Betriebsvermögen der Gesellschaft neu zu beurteilen. ME ist für fremdübliche Veräußerungsvorgänge dem Vorschlag von *Fritz-Schmied/Rutter*¹³¹ zu folgen, wonach keine Splittung von Veräußerungsgeschäften in Einlage- und Anschaffungsvorgang (aus der Sicht der Gesell-

schaft) erfolgen, sondern eine einheitliche Betrachtung Platz greifen sollte. Damit wird der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung gefolgt¹³² und ein einheitlicher Auslegungsrahmen für die Besteuerung von Mitunternehmerschaften geschaffen. Konsequenter Weise wären auch Übertragungen von Wirtschaftsgütern gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten mit Blick auf die Anerkennung der Eigenständigkeit der Gesellschaft¹³³ als Tauschvorgänge zu qualifizieren, wobei die entsprechende Rechtsgrundlage in § 6 Z 14 lit b EStG geschaffen werden könnte.¹³⁴

C. Beurteilung im Hinblick auf den Aspekt der Rechtsformneutralität

Die Aufhebung der Sonderbestimmungen für Tätigkeits-, Darlehens- und Überlassungsvergütungen hat lediglich Auswirkungen auf die steuerliche Behandlung von Mitunternehmern, nicht aber **Einzelunternehmern**. Der Besteuerungsunterschied zwischen Einzel- und Mitunternehmern würde sich somit erhöhen. Für Einzelunternehmer würden sich bei Aufhebung der Sonderbestimmungen insofern Gestaltungsmöglichkeiten ergeben, als die Aufnahme eines Gesellschafters (zB als Kommanditist mit lediglich geringfügiger Beteiligung) dem vormaligen Einzelunternehmer das für Personengesellschaften geltende Regime zugänglich machen würde.

Durch die Aufhebung der Regelung über die Behandlung von Sondervergütungen käme es zu einer Angleichung der Besteuerung von Personengesellschaften mit betrieblichen Einkünften und **vermögensverwaltenden Personengesellschaften**.¹³⁵

Im Vergleich zur Besteuerung von **Kapitalgesellschaften** ergäbe sich eine Annäherung in Bezug auf die Behandlung von Leistungsbeziehungen, wobei allerdings mangels vollständiger Übertragung des Trennungsprinzips nach wie vor keine Abschirmwirkung gegeben wäre. In der Änderung könnte allerdings ein erster Schritt in Richtung einer vollständigen Einbeziehung rechtsfähiger Personengesellschaften in die Körperschaftsteuer gesehen werden.¹³⁶

¹²⁹ Umgekehrt entfällt in anderen Konstellationen der Wechsel vom Privatvermögen in das Betriebsvermögen im Zuge einer Umgründung, wodurch sich die Behandlung von Leistungsbeziehungen im Rahmen von Umgründungen, etwa in Zusammenhang mit Realisierungsfragen (siehe dazu *Hirscher/Aumayr*, Leistungsbeziehungen des Gesellschafters mit der Gesellschaft und deren steuerliche Realisation bei Umgründungen, ÖStZ 2014, 300 [300 ff]) vereinfachen würde.

¹³⁰ De lege lata ist mE ohnehin nicht verständlich, warum die im Zuge einer nach § 24 Abs 6 EStG begünstigten Entnahme unversteuerten stillen Reserven im Rahmen einer späteren – nach fünf Jahren – erfolgenden Veräußerung nicht nacherfasst werden sollen (vgl *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG [2017] § 24 Rz 133a). Sollten die Voraussetzungen für die Hauptwohnsitzbefreiung im Veräußerungszeitpunkt vorliegen, bleibt der Vorgang gem § 30 Abs 2 EStG steuerfrei.

¹³¹ ÖStZ 2007, 479 ff.

¹³² Für diese Lösung auch *Mayr/Schlager* in *KWT* (2013) 201 f.

¹³³ Dem steht mE auch die Anordnung in § 32 Abs 2 EStG idF AbgÄG 2012 nicht entgegen, wonach die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft eine Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter darstellt (siehe auch *Bergmann* in *Bertl et al* [2013] 176f). Die Regelung zielt im Grunde auf vermögensverwaltende Personengesellschaften ab (vgl *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG [2017] § 32 Rz 46).

¹³⁴ Fraglich erscheint allerdings, ob diese Überlegungen auf nicht rechtsfähige Personengesellschaften übertragen werden können.

¹³⁵ Vgl *Bergmann* in *Bertl et al* (2013) 178 f.

¹³⁶ Vgl dazu näher *Kanduth-Kristen* (2007) 313 ff.

D. Übergangsprobleme

Übergangsfragen ergeben sich insb durch den Wechsel des Sonderbetriebsvermögens I in den außerbetrieblichen Bereich und die damit in der Regel verbundene Gewinnrealisierung. Es könnte in dem Zusammenhang eine Überführung zu Buchwerten vorgesehen werden, wobei der Buchwert für nachfolgende steuerrelevante Sachverhalte als Ausgangswert zu berücksichtigen ist.¹³⁷ Denkbar wäre auch die Gewährung eines Besteuerungsaufschubs bis zur tatsächlichen Veräußerung.

VI. Ergebnis

Der Aufhebung der Sonderregelungen für Tätigkeits-, Darlehens- und Überlassungsvergütungen bei Mitunternehmerschaften stehen grundsätzlich keine systematischen Hürden im Weg. Der Gesetzgeber, der die geltende Regelung vor dem Hintergrund einer beabsichtigten Gleichbehandlung von Einzel- und Mitunternehmer getroffen hat, könnte diese Wertungsentscheidung dahingehend adaptieren, dass die Selbständigkeit der Mitunternehmerschaft, die durch die Regelungen über Gewinnermittlung bereits jetzt zum Ausdruck kommt, auch in Bezug auf Leistungsbeziehungen anerkannt wird. Mit Blick auf die Gewinnermittlung bei Mitunternehmerschaften könnte damit eine Steuervereinfachung in folgenden Bereichen erzielt werden:

- ▷ Entfall der Sondervergütungen im Rahmen der Gewinnermittlung auf Gesellschaftsebene.
- ▷ Entfall des Sonderbetriebsvermögens I.
- ▷ Einheitliche Behandlung von Leistungsbeziehungen.
- ▷ Einheitliche Auslegungsbasis (Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung).

Sonderbetriebsvermögen II muss davon mE nicht unmittelbar betroffen sein, allerdings ist dessen dogmatische Fundierung derzeit schon umstritten.

Die Änderung würde eine Annäherung zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften bewirken, die »Steuerkluft« zum Einzelunternehmen aber verstärken und für Einzelunternehmer die oben angedeuteten Gestaltungsmöglichkeiten durch Aufnahme eines (Minderheits-) Gesellschafters eröffnen. Die Rechtsformneutralität der Besteuerung wird dadurch nicht erreicht. Ein Schritt in Richtung Rechtsformneutralität könnte die

Einbeziehung von rechtsfähigen Personengesellschaften (insb OG und KG) in die Körperschaftsteuer sein. Dies würde allerdings wohl einige Reformmaßnahmen im Bereich der Körperschaftsbesteuerung – wie etwa Abschaffung der Mindeststeuer gem § 24 Abs 4 KStG – voraussetzen.¹³⁸

VII. Anhang

Nach den oben unter Punkt II dargestellten Theorien zur Besteuerung von Personengesellschaften würde sich schematisch folgende Behandlung der Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter ergeben.¹³⁹

- ▷ Tabelle: Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter

¹³⁷ Häufig wird Sonderbetriebsvermögen aus Grundstücken bestehen. Wird dem unter B) (3) unterbreiteten Vorschlag gefolgt, auch Gebäude, auf die der besondere Steuersatz gem § 30a EStG anwendbar ist, generell zum Buchwert vom Betriebsvermögen in das Privatvermögen zu überführen, wäre die Problematik maßgeblich entschärft.

¹³⁸ Vgl dazu etwa Kanduth-Kristen (2007) 313 ff.

¹³⁹ Vgl Kanduth-Kristen (2007) 61 f in Anlehnung an Quantschnigg in Doralt/Gassner/Lechner/Ruppe/Tanzer/Werndl (1990) 111 ff.

	Leistungsbeziehung:	Bilanzbündeltheorie	Theorie der Alleininhaberschaft	Einheitliche Gewinnermittlung
Leistung vom Gesellschafter an die Gesellschaft	Dienstverhältnis	immer Gewinnanteil des Gesellschafters (auch bei Fremdüblichkeit); theoretisch: Anerkennung in Höhe der Beteiligung der übrigen Gesellschafter	immer Gewinnanteil des Gesellschafters (auch bei Fremdüblichkeit)	
	Dienstleistung durch Gewerbebetrieb des Gesellschafters		fremdüblich: gewerbliche Einkünfte des Gesellschafters, Betriebsausgabe bei der Gesellschaft; nicht fremdüblich: Gewinnanteil	
	Dienstleistung durch anderen Betrieb des Gesellschafters		fremdüblich: betriebliche Einkünfte des Gesellschafters bei eindeutiger Trennung, Betriebsausgaben bei Gesellschaft; nicht fremdüblich: Gewinnanteil	immer Gewinnanteil des Gesellschafters (auch bei Fremdüblichkeit)
	Miete für Gebäude im Privatvermögen		immer Gewinnanteil des Gesellschafters (auch bei Fremdüblichkeit)	
	Miete für Gebäude im Betrieb des Gesellschafters		fremdüblich: betriebliche Einkünfte des Gesellschafters, Betriebsausgabe bei der Gesellschaft; nicht fremdüblich: Gewinnanteil	
	Zinsen für Kredit aus Privatvermögen		immer Gewinnanteil des Gesellschafters (auch bei Fremdüblichkeit)	
	Zinsen für Kredit aus Gesellschafterbetrieb		fremdüblich: betriebliche Einkünfte des Gesellschafters, Betriebsausgabe bei der Gesellschaft; nicht fremdüblich: Gewinnanteil	
Leistung von der Gesellschaft an den Gesellschafter	Dienstleistung von Gesellschaft an Privatsphäre des Gesellschafters	immer Entnahme/ Einlage; theoretisch anzuerkennen in Höhe der Beteiligung der übrigen Gesellschafter	immer Entnahme/ Einlage (auch bei Fremdüblichkeit)	steuerlich anzuerkennen bei Fremdüblichkeit, sonst: Entnahme/ Einlage
	Dienstleistung der Gesellschaft an Betrieb des Gesellschafters		steuerlich anzuerkennen bei Fremdüblichkeit, sonst: Entnahme/ Einlage	
	Vermietung eines Gebäudes an die Privatsphäre des Gesellschafters		immer Entnahme/ Einlage (auch bei Fremdüblichkeit)	steuerlich anzuerkennen bei Fremdüblichkeit, sonst: Entnahme/ Einlage
	Darlehen an die Privatsphäre des Gesellschafters		immer Entnahme/ Einlage (auch bei Fremdüblichkeit)	steuerlich anzuerkennen bei Fremdüblichkeit, sonst: Entnahme/ Einlage
	Vermietung/Darlehen an den Betrieb des Gesellschafters		steuerlich anzuerkennen bei Fremdüblichkeit, sonst: Entnahme/ Einlage	

	Leistungsbeziehung:	Bilanzbündeltheorie	Theorie der Alleininhaberschaft	Einheitliche Gewinnermittlung
Anschaffungs- und Veräußerungs- vorgänge	Verkauf aus dem/Kauf in das Privatvermögen des Gesellschafters	steuerlich anzuerkennen bei Fremdüblichkeit in Höhe der Beteiligung der übrigen Gesellschafter, Entnahme/Einlage in Höhe der Beteiligung des Gesellschafters; wenn nicht fremdüblich: zur Gänze Entnahme/Einlage	immer Entnahme/ Einlage (auch bei Fremdüblichkeit)	steuerlich anzuerkennen bei Fremdüblichkeit, sonst: Entnahme/ Einlage
	Verkauf aus dem/Kauf in das Betriebsvermögen des Gesellschafters			steuerlich anzuerkennen bei Fremdüblichkeit, sonst: Entnahme/Einlage
	Verkauf aus dem/Kauf in das Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters			steuerlich anzuerkennen bei Fremdüblichkeit, sonst: Entnahme/Einlage

Korrespondenz:

*Univ.-Prof. Mag. Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M.
Institut für Finanzmanagement
Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen
Fakultät für Wirtschaftswissenschaften
Alpen-Adria-Universität Klagenfurt
Universitätsstraße 65-67
9020 Klagenfurt am Wörthersee
E-Mail: sabine.kanduth-kristen@aau.at*