

taxlex

FACHZEITSCHRIFT FÜR
STEUERRECHT
OKTOBER 2019

10

www.taxlex.at

265 – 300

Schwerpunkt Freiberufler

Wesentliche Betriebsgrundlagen
Laufende Besteuerung bei
Mitunternehmerschaften
Beratungsleistungen iZm Grundstücken
Spannungsfeld Verschwiegenheitspflicht
und Offenlegungspflicht
Vertretungsärzte

Freiberufliche Mitunternehmer- schaften: Besonderheiten iRd laufenden Besteuerung

Der Beitrag beleuchtet die Besonderheiten, die im Rahmen

der laufenden Besteuerung von freiberuflichen Mitunternehmerschaften zu beachten sind. Nach kurzen Ausführungen zum Wesen einer Mitunternehmerschaft und zu den Anwendungsbereichen bei Freiberuflern wird auf die Bestimmung der Einkunftsart sowie auf die Vorschriften zur laufenden Gewinnermittlung näher eingegangen.

SABINE KANDUTH-KRISTEN

A. Wesen einer Mitunternehmerschaft

Als **Mitunternehmerschaften** gelten Personengesellschaften, die im Rahmen eines Betriebs unternehmerisch tätig sind und deren Gesellschafter betriebliche Einkünfte erzielen.¹⁾ Typische Erscheinungsformen sind die betrieblich tätige OG und KG, GesbR und atypisch stille Gesellschaft.²⁾ Mitunternehmer ist, wer **Unternehmerinitiative** (Einflussnahme auf das betriebliche Geschehen) zeigt und/oder **Unternehmerrisiko** (Teilnahme am Unternehmensgewinn, ua Beteiligung am Gewinn und Verlust und an den stillen Reserven einschließlich Firmenwert) trägt.³⁾ Der Grundgedanke der Ertragsbesteuerung von Mitunternehmerschaften liegt darin, einen Mitunternehmer und einen Einzelunternehmer steuerlich gleich zu behandeln.⁴⁾ Die Besteuerung erfolgt für ertragsteuerliche Zwecke nach dem **Durchgriffs-** oder **Transparenzprinzip**, Gewinne und Verluste

werden daher direkt den Gesellschaftern zugerechnet und auf deren Ebene besteuert. Die Personengesellschaft selbst ist kein Ertragsteuersubjekt. Ist der Gesellschafter eine natürliche Person, unterliegt der Gewinnanteil der Einkommensteuer. Ist der Gesell-

Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL. M., StB, ist Universitätsprofessorin an der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Institut für Finanzmanagement, Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen und Mitglied der Forschungsgruppe anwendungsorientierte Steuerlehre (FAST).

- 1) Vgl EStR 2000 Rz 5802 und 5831.
- 2) Vgl dazu EStR 2000 Rz 5809 ff.
- 3) Vgl zB VwGH 29. 6. 1995, 94/15/0103; s auch EStR 2000 Rz 5805 ff sowie Jakom/Peyerl, EStG¹² (2019) § 23 Rz 124 ff; Bergmann in Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaften² (2016) Rz 13/3 ff; Fritz-Schmied/Urnik/Bergmann, Handbuch Mitunternehmerschaften (2019) 15 ff.
- 4) Vgl VwGH 4. 7. 1995, 91/14/0199, 0200. Vgl dazu etwa Papst in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (10. Lfg 2006) § 23 Tz 201.

§ 22 Z 1 und Z 3 EStG

Freiberufler;
Mitunternehmerschaft;
Einkunftsart;
Gewinnermittlung;
Pauschalierung;
Sonderbetriebsvermögen;
Gewinnfreibetrag;
Rückverteilung von Einkünften

schafter eine juristische Person (etwa bei einer GmbH & Co KG), unterliegt der Gewinnanteil der Körperschaftsteuer.

Die Vergesellschaftung von Freiberuflern ist im Rahmen von **Personengesellschaften** grundsätzlich möglich, doch sind im Einzelfall die berufsrechtlichen Rahmenbedingungen zu beachten. Beispielhaft seien folgende Berufsgruppen und Vorschriften genannt: **Notare** dürfen zur Ausübung ihres Berufs gem § 22 NO Notar-Partnerschaften in der Rechtsform einer offenen Gesellschaft oder einer Kommanditgesellschaft bilden. Die Ausübung der **Rechtsanwaltschaft** ist gem § 1 a RAO – neben der Rechtsform der GmbH – in der Rechtsform einer GesBR,⁵⁾ einer offenen Gesellschaft und einer Kommanditgesellschaft inkl GmbH & Co KG möglich. Außerdem dürfen Rechtsanwälte, die die Rechtsanwaltschaft gem § 20 lit a RAO vorübergehend nicht ausüben, sowie die in § 21 c Z 1 lit b bis e RAO genannten Gesellschafter⁶⁾ der Gesellschaft auch nach Art eines stillen Gesellschafters angehören. Die Ausübung eines **Wirtschaftstreuhänderberufes** ist gem § 54 WTBG durch Personengesellschaften (sowie Kapitalgesellschaften) des Unternehmensrechts zulässig, die in das Firmenbuch eingetragen werden können. Freiberuflich tätige **Ärzte** dürfen gem §§ 52 und 52 a Ärztesgesetz im Rahmen von Ordinations- und Apparatgemeinschaften und im Rahmen von Gruppenpraxen in der Rechtsform einer offenen Gesellschaft oder einer GmbH zusammenarbeiten. Ärztliche Praxisgemeinschaften in Gestalt reiner Kostengemeinschaften, die lediglich der Optimierung gemeinsamer Kosten (ua Investitions-, Miet-, Personalkosten) dienen, erfüllen allerdings die Kriterien einer Mitunternehmerschaft idR nicht.⁷⁾ Selbständig berufsbefugte Gruppenpraxen stellen hingegen Mitunternehmerschaften dar.

B. Einkunftsart

Die Tätigkeit einer Mitunternehmerschaft ist ertragsteuerlich nach hA stets einheitlich zu betrachten.⁸⁾ Eine Mitunternehmerschaft kann nur Einkünfte aus einem **einzigen Betrieb** mit einem **einheitlichen Gewinnermittlungszeitraum** und aus nur **einer einzigen Einkunftsart** haben.⁹⁾

Die Bestimmung der **Einkunftsart** einer Mitunternehmerschaft richtet sich nach den Tatbeständen der §§ 21 ff EStG. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG) liegen bei Erträgen aus Tätigkeiten vor, die eine bestimmte Berufsausbildung oder besondere persönliche Fähigkeiten oder Fachkenntnisse erfordern.¹⁰⁾ Dazu zählen gem § 22 Z 1 EStG Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit.¹¹⁾ Für die Einstufung von Gewinnanteilen aus einer Mitunternehmerschaft als Einkünfte aus selbständiger Arbeit ist gem § 22 Z 3 EStG Voraussetzung, dass die Tätigkeit der Gesellschaft **ausschließlich** als selbständige Arbeit anzusehen ist und dass **jeder einzelne Gesellschafter** im Rahmen der Gesellschaft selbständig iSd § 22 Z 1 oder Z 2 EStG tätig wird. Für das Vorliegen selbständiger Einkünfte aus einer freiberuflichen Tätigkeit iSd § 22 Z 1 EStG müssen daher drei Voraussetzungen vorliegen:¹²⁾

- Die Gesellschaft muss einen freiberuflichen Unternehmensgegenstand haben.
- Jeder Gesellschafter muss eine Qualifikation iSd § 22 Z 1 EStG aufweisen.
- Jeder Gesellschafter muss im Rahmen der Gesellschaft persönlich iSd § 22 Z 1 EStG tätig werden.

Die geringste gewerbliche Tätigkeit führt zu gewerblichen Einkünften der Mitunternehmerschaft (**Abfärbetheorie**).¹³⁾ Übt auch nur ein Gesellschafter im Rahmen der Gesellschaft eine gewerbliche Tätigkeit aus, sind die aus der Mitunternehmerschaft gezogenen Einkünfte bei allen Gesellschaftern den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen.¹⁴⁾ Wird ein Mitunternehmer (etwa als Kommanditist) nicht persönlich selbständig iSd § 22 Z 1 oder Z 2 EStG tätig, führt dies grundsätzlich ebenfalls zu Einkünften aus Gewerbebetrieb. Ein Zusammenschluss von Freiberuflern mit **berufsfremden Personen** ist nur dann nicht schädlich, wenn die berufsrechtlichen Vorschriften Gesellschaften mit berufsfremden Personen ausdrücklich zulassen.¹⁵⁾ In diesem Fall beziehen auch die berufsfremden Personen Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Solche berufsrechtlichen Vorschriften finden sich zB in § 29 a Z 1 Patentan-

- 5) Anzumerken ist an dieser Stelle, dass die Gründung einer Rechtsanwalts-GesBR durch Aufnahme eines Partners in eine bestehende Rechtsanwaltskanzlei (sowie die Aufnahme weiterer Partner in eine bestehende Gesellschaft) aus steuerlicher Sicht einen Zusammenschluss darstellt, sofern Vermögen ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf die Personengesellschaft übertragen wird. Ein solcher Zusammenschluss ist bei Beachtung der Voraussetzungen des Art IV Umgründungssteuergesetz ertragsteuerneutral (§ 23 Abs 1 UmgrStG). Die Buchwertfortführung setzt voraus, dass für die weitere Gewinnermittlung Vorsorge gegen eine endgültige Verschiebung der Steuerbelastung zwischen den am Zusammenschluss beteiligten Steuerpflichtigen getroffen wird (§ 24 Abs 2 UmgrStG). Werden allerdings diese Voraussetzungen nicht beachtet und ist Art IV UmgrStG daher nicht anwendbar, liegt ein steuerpflichtiger Veräußerungsvorgang vor (vgl UmgrStR 2002 Rz 1506).
- 6) Das sind Ehegatten und Kinder eines der Gesellschaft angehörenden Rechtsanwalts, ehemalige Rechtsanwälte, Witwe oder Witwer und Kinder eines verstorbenen Rechtsanwalts sowie bestimmte Privatstiftungen.
- 7) Siehe dazu näher *Zirngast/Weinzierl/Leistenritt*, Steuerhandbuch für Freiberufler (2016) 236 ff.
- 8) Vgl *Bauer*, Zeitliche Zurechnung im Bereich der Gewinnermittlung – Grundsätze und Einzelfragen, in *Doralt/Gassner/Lechner/Ruppel/Tanzer/Werndl*, Steuern im Rechtsstaat, FS Stoll (1990) 37.
- 9) Vgl EStR 2000 Rz 5832; krit *Bergmann* in *Bergmann/Ratka* (2016) 13/73 ff.
- 10) Vgl EStR 2000 Rz 5201 ff.
- 11) Diese sind in § 22 Z 1 EStG abschließend aufgezählt.
- 12) Vgl *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 22 Tz 27.
- 13) Vgl *Bruckner*, Die GmbH & Co KG und ihre Gesellschafter im Ertragsteuerrecht, in *GedS Arnold* (2011) 272.
- 14) Vgl EStR 2000 Rz 5841. Eine an sich gewerbliche Tätigkeit verliert aber den gewerblichen Charakter, wenn sie in einem untrennbaren sachlichen Zusammenhang mit der im Vordergrund stehenden selbständigen Arbeit steht. Einkünfte aus selbständiger Arbeit liegen auch dann nicht vor, wenn ein Gesellschafter im Rahmen der Gesellschaft eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Auch in diesem Fall wären die Einkünfte einheitlich als gewerblich einzustufen, weil weder die Voraussetzungen für die Einstufung als land- und forstwirtschaftliche noch als selbständige Einkünfte vorliegen (vgl auch *Zirngast/Weinzierl/Leistenritt* [2016] 231).
- 15) Siehe dazu EStR 2000 Rz 5842 ff.

waltsG, § 21 c RAO und in § 56 Abs 1 WTBG.¹⁶⁾ § 21 c RAO lässt etwa unter bestimmten Voraussetzungen die Vergesellschaftung mit nahen Angehörigen zu. Zu beachten ist hierbei, dass die diesbezüglichen Vereinbarungen mit nahen Angehörigen aus steuerlicher Sicht auch bei berufsrechtlicher Zulässigkeit dem Fremdvergleichsgrundsatz unterliegen.¹⁷⁾ Nach *Quantschnigg/Schuch*¹⁸⁾ hatte der Gesetzgeber mit dieser Ausnahmeregelung die in § 22 Z 1 EStG genannten Katalogberufe im Auge (somit die in § 22 Z 1 lit b und lit c EStG genannten Berufsgruppen), da nur bei diesen sinnvollerweise von „Berufsfremden“ gesprochen werden kann. Die Ausnahmeregelung findet daher bei Tätigkeiten iSd § 22 Z 1 lit a und Z 2 EStG keine Anwendung.¹⁹⁾ Für die Einstufung als berufsfremd ist die Tätigkeit der Gesellschaft maßgeblich. Berufsfremd ist folglich auch eine freiberuflich, aber nicht im Tätigkeitsbereich der Mitunternehmenshaft qualifizierte Person.²⁰⁾

Beispiel 1: Zusammenschluss mit berufsfremden Personen²¹⁾

Ein Zusammenschluss von Ärzten mit Angehörigen eines Berufes der medizinischen Dienste zu einer Personengesellschaft zu medizinischen Zwecken führt nicht zu gewerblichen Einkünften. Die Tätigkeit erfolgt im Rahmen des freiberuflichen Unternehmensgegenstands der Gesellschaft und ist berufsrechtlich zulässig.

Der Zusammenschluss eines Steuerberaters mit einem Fahrlehrer zum Betrieb einer Fahrschule führt hingegen zu gewerblichen Einkünften. Die Tätigkeit eines Steuerberaters zählt nicht zum Tätigkeitsfeld einer Fahrschule. Zudem handelt es sich bei dem Fahrlehrerbetrieb um eine (unterrichtende) Tätigkeit iSd § 22 Z 1 lit a EStG, die nicht zu den sog Katalogberufen zählt.

Beispiel 2: Zusammenschluss mit berufsfremden Personen

Gem § 59 WTBG ist unter bestimmten Voraussetzungen die interdisziplinäre Zusammenarbeit mit Berufsfremden (§ 60 WTBG) in einer Gesellschaft zulässig. Gem § 60 Abs 1 WTBG betrifft dies Tätigkeiten anderer freier Berufe, der Bilanzbuchhalter und der Gewerbe der Unternehmensberater und der Ingenieurbüros (Beratende Ingenieure), wenn und insoweit dies nach den betreffenden inländischen berufsrechtlichen Vorschriften zulässig ist.²²⁾ Derzeit trifft dies auf Bilanzbuchhalter (diese erzielen gewerbliche Einkünfte²³⁾) und Wirtschaftstreuhänder zu. Es kann sich daher beispielsweise ein Steuerberater mit einem Bilanzbuchhalter zu einer interdisziplinären Gesellschaft zusammenschließen. Ungeachtet der berufsrechtlichen Zulässigkeit einer solchen Gesellschaft vertreten *Zirngast/Weinzierl/Leistentritt*²⁴⁾ die Meinung, dass die interdisziplinäre Gesellschaft in dem Fall gewerbliche Einkünfte erzielt, weil die Tätigkeit der Gesellschaft nicht ausschließlich als selbständige Arbeit anzusehen sei. ME kann in dem konkreten Fall hingegen argumentiert werden, dass die Tätigkeit insgesamt dem Tätigkeits-

bild einer freiberuflichen Steuerberatungskanzlei entspricht. Die Berufsbefugnis des Steuerberaters umfasst sämtliche Tätigkeiten, zu denen ein Bilanzbuchhalter berechtigt ist.²⁵⁾ Die Gesellschaft erzielt daher Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Die **Beteiligung einer Kapitalgesellschaft** ist zulässig und macht eine freiberufliche Tätigkeit nicht zum Gewerbebetrieb, wenn berufsrechtliche Vorschriften eine solche Beteiligung zulassen²⁶⁾ (so etwa bei Rechtsanwältinnen oder Steuerberatern, die auch im Rahmen einer GmbH & Co KG tätig werden können). Auf Ebene der beteiligten Kapitalgesellschaft liegen allerdings gem § 7 Abs 3 KStG gewerbliche Einkünfte vor.

Beispiel 3: Rechtsanwalts-GmbH & Co KG

Mit ihrem Gewinnanteil erzielen die Kommanditisten der Rechtsanwalts-GmbH & Co KG Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem § 22 Z 1 lit b EStG. Die GmbH als Komplementärin erzielt aufgrund der Anordnung in § 7 Abs 3 KStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Beteiligung der GmbH macht die an sich freiberufliche Tätigkeit nicht zum Gewerbebetrieb, weil die berufsrechtlichen Vorschriften die Beteiligung einer Kapitalgesellschaft zulassen.²⁷⁾

§ 22 Z 3 EStG ordnet weiters an, dass zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit neben den Gewinnanteilen der Gesellschafter auch **Vergütungen** zählen, 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. Die aus einer Leistungserbringung an die Gesellschaft resultierenden Einkünfte werden steuerlich als Teil des aus der Gesellschaft bezogenen betrieblichen Gewinns den selbständigen Einkünften zugeordnet, die aus der Beteiligung als Mitunternehmer resultieren. Aus diesem Grund sind etwa Pensionsrückstellungen für mitarbeitende Gesellschafter nicht mit steuerlicher Wir-

16) Vgl auch *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG (Stand 1. 3. 2018, rdb.at) § 22 Anm 155. Neben gesetzlichen Regelungen sind auch Verordnungen von Relevanz.

17) Vgl *Jakom/Peyerl*, EStG¹² (2019) § 22 Rz 128.

18) *Quantschnigg/Schuch* (1993) § 22 Tz 29.

19) Vgl EStR 2000 Rz 5842; *Jakom/Peyerl*, EStG¹² (2019) § 22 Rz 124.

20) Vgl *Quantschnigg/Schuch* (1993) § 22 Tz 29; EStR 2000 Rz 5843.

21) Entnommen aus EStR 2000 Rz 5843.

22) Gem § 60 Abs 2 WTBG hat der Bundesminister für Wissenschaft, Forschung und Wirtschaft im Einvernehmen mit den jeweils zuständigen Bundesministern durch Verordnung festzustellen, in welchen Fällen die Voraussetzungen gem § 60 Abs 1 WTBG vorliegen. Nach der VO BGBl II 2018/126 (VO der Bundesministerin für Digitalisierung und Wirtschaftsstandort) liegen die Voraussetzungen gem § 60 Abs 1 WTBG für interdisziplinäre Gesellschaften zwischen Bilanzbuchhaltern gem § 1 Z 1 BiBuG 2014 und den Wirtschaftstreuhändern gem § 1 Abs 1 WTBG 2017 vor.

23) Siehe EStR 2000 Rz 5211.

24) *Zirngast/Weinzierl/Leistentritt* (2016) 235 f.

25) Siehe auch ErläutRV 1669 BlgNR 25. GP 3.

26) Vgl EStR 2000 Rz 5844.

27) Vgl *Bruckner* in *GedS Arnold* (2011) 274.

kung möglich (es liegt vielmehr eine Gewinnabrede vor). Nur betrieblich veranlasste und fremdübliche Leistungen zwischen der Gesellschaft und einem eigenständigen Betrieb eines Gesellschafters finden steuerlich Anerkennung.

C. Gewinnermittlung

1. Gewinnermittlungsart

Im Bereich der Gewinnermittlung erlangt die Mitunternehmerschaft nach hA Selbständigkeit.²⁸⁾ Sie ist **Gewinnermittlungssubjekt**.²⁹⁾ Der Gewinn der Mitunternehmerschaft wird auf Ebene der Gesellschaft ermittelt, durch Bescheid festgestellt und auf die Gesellschafter verteilt (§ 188 BAO)³⁰⁾ und in weiterer Folge bei den einzelnen Gesellschaftern der Besteuerung unterworfen. Die Gewinnermittlungsart richtet sich nach den allgemeinen Grundsätzen.

Für Angehörige der freien Berufe besteht nach § 189 Abs 4 UGB keine Rechnungslegungspflicht. Nach § 125 BAO besteht weiters keine Buchführungspflicht für steuerliche Zwecke. Der Gewinn aus einer freiberuflichen Tätigkeit ist daher grundsätzlich durch **Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gem § 4 Abs 3 EStG** zu ermitteln, wobei eine **freiwillige Buchführung** gem § 4 Abs 1 EStG möglich ist. Im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG kann der Gewinn gem § 17 EStG auch pauschal ermittelt werden (zur pauschalen Gewinnermittlung s Punkt 3).

Zu beachten ist, dass sich der Kreis der **Angehörigen der freien Berufe** iS des UGB und der Kreis der freiberuflich Tätigen iSd § 22 Z 1 EStG nicht decken. So liegt etwa bei Unternehmensberatern, Übersetzungsbüros, unterrichtenden Tätigkeiten wie bei Fahrschulen uÄ eine freiberufliche Tätigkeit iS des EStG vor, nicht aber ein freier Beruf iS des UGB.³¹⁾ In diesem Fall kann es bei Überschreitung der Schwellenwerte des § 189 UGB zur unternehmensrechtlichen Rechnungslegungspflicht kommen, die aus steuerlicher Sicht gem § 124 BAO – mangels Vorliegens gewerblicher Einkünfte³²⁾ – eine **Gewinnermittlung gem § 4 Abs 1 EStG** nach sich zieht.³³⁾

Ist an der freiberuflichen Mitunternehmerschaft *neben anderen unbeschränkt haftenden natürlichen Personen* eine GmbH beteiligt (zB bei einer Steuerberatungs-GmbH & Co KG), kann der steuerliche Gewinnanteil der GmbH nach der Verwaltungspraxis aus der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung der Mitunternehmerschaft abgeleitet und als gewerbliche Einkünfte der Körperschaftsbesteuerung unterzogen werden.³⁴⁾ Dabei sind die für Kapitalgesellschaften geltenden besonderen Vorschriften, etwa für Grundstücksveräußerungen, zu beachten (nicht aber Posten, die eine Bilanzierung voraussetzen).³⁵⁾ Am Feststellungsverfahren nimmt die GmbH in diesem Fall nicht teil.

Eine unternehmerisch tätige **GmbH & Co KG**, bei der *kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person* ist, ist als „verdeckte“ Kapitalgesellschaft umsatzunabhängig rechnungslegungspflichtig. Dies trifft etwa eine Rechtsanwalts-GmbH & Co KG, weil die GmbH gem § 21 c Z 1 lit f RAO nur Gesell-

schafterin sein darf, wenn sie einzige Komplementärin der Rechtsanwalts-Partnerschaft in Form einer KG ist. Im Hinblick auf die Rechnungslegung gelten die Vorschriften für die GmbH. Es ist daher ein Jahresabschluss (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang sowie ggf Lagebericht) nach den Vorschriften des UGB zu erstellen. Aufgrund der Rechnungslegungspflicht der Rechtsanwalts-GmbH & Co KG ist steuerlich eine Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nicht möglich. Die Gewinnermittlung erfolgt vielmehr durch Betriebsvermögensvergleich gem § 4 Abs 1 EStG. § 5 EStG kommt nicht zur Anwendung, weil keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern selbständige Einkünfte vorliegen. Die Komplementär-GmbH erzielt aufgrund ihrer Rechtsform Einkünfte aus Gewerbebetrieb und unterliegt somit der Gewinnermittlung gem § 5 EStG, so dass hinsichtlich des Ergebnisanteils der Komplementär-GmbH eine Umrechnung auf § 5-Gewinnermittlungsgrundsätze zu erfolgen hat.³⁶⁾

2. Sonderbetriebsvermögen

In der einheitlichen Gesellschaftsbilanz wird bei Mitunternehmerschaften das Gesellschaftsvermögen erfasst. Den individuellen Gegebenheiten bei den Gesellschaftern wird in **Ergänzungsbilanzen** bzw **Sonderbilanzen** Rechnung getragen. **Ergänzungsbilanzen** beziehen sich auf Wirtschaftsgüter, die in der Gesellschaftsbilanz ausgewiesen sind, und beinhalten die den Gesellschafter betreffenden **Wertkorrekturen** zu den Ansätzen in der Gesellschaftsbilanz.³⁷⁾ Solche Wertkorrekturen können zB aus abweichenden Anschaffungskosten bei einem späteren Erwerb resultieren oder ab 2005 aus der Übertragung stiller Reserven gem § 12 EStG bei Mitunternehmerschaften, an denen nicht nur natürliche Personen, sondern auch Kapitalgesellschaften beteiligt sind.³⁸⁾ Steht ein Wirtschaftsgut im Eigentum eines Gesellschafters,

28) Vgl *Margreiter*, Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern, SWK 1984, A I 258; *Quantschnigg*, Grundsatzfragen zur Ertragsbesteuerung der Personengesellschaft, in *Doralt/Gassner/Lechner/Ruppel/Tanzer/Wernidl*, Steuern im Rechtsstaat, FS Stoll (1990) 106.

29) Vgl ua VwGH 27. 1. 2011, 2008/15/0218.

30) Vgl EStR 2000 Rz 5898 f.

31) Vgl EStR 2000 Rz 430 h.

32) Daher ist auch die Bestimmung der Einkunftsart nach wie vor von Bedeutung. Bei Vorliegen gewerblicher Einkünfte wäre die Gewinnermittlung nach § 5 EStG vorzunehmen.

33) Ein Steuerpflichtiger mit Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit gem § 22 Z 2 EStG ist bei Überschreiten der in § 189 UGB festgelegten Schwellenwerte ebenfalls rechnungslegungspflichtig und ermittelt den Gewinn gem § 4 Abs 1 EStG.

34) Vgl EStR 2000 Rz 662.

35) Vgl EStR 2000 Rz 662.

36) Vgl *Bruckner* in *GedS Arnold* (2011) 280; *Kanduth-Kristen/Wiedenbauer*, Die Rechtsanwalts-GmbH & Co KG, in *Kanduth-Kristen/Steiger/Wiedenbauer*, Die Rechtsanwalts-GmbH (2013) Rz 339.

37) Vgl *Zorn*, Gewinnermittlung bei Personengesellschaften, in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe*, Die Personengesellschaft in Handels- und Steuerrecht (2001) 14.

38) Die Übertragung der stillen Reserve bzw die Bildung einer Übertragungsrücklage ist in diesem Fall gemäß EStR 2000 Rz 3892 b nicht in der Gesellschaftsbilanz, sondern in den Ergänzungsbilanzen der natürlichen Personen vorzunehmen.

dient es aber dem gemeinsamen Betrieb, dann zählt das Wirtschaftsgut zum notwendigen Betriebsvermögen der Gesellschaft und ist als **Sonderbetriebsvermögen** in der Sonderbilanz des Gesellschafters auszuweisen (sog. **Sonderbetriebsvermögen I**³⁹⁾). Das Sonderbetriebsvermögen kann auch im (Mit-) Eigentum mehrerer Gesellschafter stehen. Zum Sonderbetriebsvermögen zählen weiters Wirtschaftsgüter, die der Beteiligung des Gesellschafters dienen, zB ein Darlehen, mit dem die Beteiligung fremdfinanziert wurde (**Sonderbetriebsvermögen II**).⁴⁰⁾ Aufwendungen, die der Gesellschafter für das Sonderbetriebsvermögen tätigt (zB Instandhaltungsaufwendungen, Zinsen, Absetzung für Abnutzung), oder Vergütungen, die er dafür von der Gesellschaft erhält (zB Mieten), gelten als **Sonderbetriebsausgaben** und **Sonderbetriebseinnahmen**, die in die Gewinnermittlung mit einzubeziehen sind. Solche Positionen können in der Sonderbilanz im Fall einer Bilanzierung auch als Verbindlichkeiten oder Forderungen ihren Niederschlag finden. Der Gewinnermittlungszeitraum und die Gewinnermittlungsart der Gesellschaft schlagen nach hA auf den Gesellschafter durch.⁴¹⁾ Da die Gewinnermittlung bei freiberuflichen Gesellschaften gem § 4 Abs 3 EStG oder ggf gem § 4 Abs 1 EStG erfolgt, ist die Bildung von gewillkürtem Sonderbetriebsvermögen nicht möglich. Nicht zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten einer GmbH & Co KG zählt nach hA in Österreich der Gesellschaftsanteil des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH.⁴²⁾ Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben sind im Rahmen der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft zu berücksichtigen und daher in die Feststellung der Einkünfte gem § 188 BAO einzubeziehen.⁴³⁾ Die Berücksichtigung erst im Rahmen der Veranlagung der einzelnen Gesellschafter kommt nicht in Betracht.

3. Ebenen der Gewinnermittlung

Die Gewinnermittlung bei Mitunternehmerschaften erfolgt somit in **zwei Stufen**:⁴⁴⁾ In einem **ersten Schritt** wird der Gewinn auf Gesellschaftsebene ermittelt. Auf dieser Ebene werden Leistungsvergütungen an die Gesellschafter zur Ermittlung des verteilungsfähigen Gewinns als Abzug berücksichtigt. Der so ermittelte steuerliche Gewinn wird den Gesellschaftern gemäß Gewinnverteilungsschlüssel zugerechnet. In einem **zweiten Schritt** wird der dem Gesellschafter zugerechnete Gewinnanteil um jene Positionen erhöht oder vermindert, die den Gesellschafter betreffen; dabei sind Ergänzungs- und Sonderbilanzen zu berücksichtigen. Auf dieser Stufe der Gewinnermittlung sind allfällige Vergütungen iSd § 22 Z 3 EStG, die der Gesellschafter von der Gesellschaft bezogen hat, als Sonderbetriebseinnahmen hinzuzurechnen, Sonderbetriebsausgaben (zB Sozialversicherungsbeiträge des Gesellschafters, Zinsen aus der Fremdfinanzierung des Beteiligungserwerbs) sind abzuziehen. Der steuerliche Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft ergibt sich unter Berücksichtigung der Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben aller Gesellschafter.

Bei Anwendung der **Basispauschalierung** gem § 17 Abs 1 bis 3 EStG⁴⁵⁾ sind Betriebsausgaben bei Einkünften aus kaufmännischer oder technischer Beratung sowie bei Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit, schriftstellerischer, vortragender, wissenschaftlicher, unterrichtender oder erzieherischer Tätigkeit mit 6% anzusetzen. Im Übrigen beträgt der Pauschalsatz 12%. Dieser Pauschalsatz kommt daher ua für Steuerberater⁴⁶⁾ und Rechtsanwälte zum Ansatz. Bestimmte Betriebsausgaben wie Fremdlöhne und Beiträge gem § 4 Abs 4 Z 1 EStG dürfen neben dem Pauschalsatz angesetzt werden. Die Gewinnermittlung durch Pauschalierung ist auf der Gesellschaftsebene vorzunehmen (Gewinnermittlungssubjekt ist die Gesellschaft⁴⁷⁾). Auf dieser Ebene sind das Betriebsausgabenpauschale sowie nach § 17 Abs 1 EStG gesondert abzugsfähige Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Leistungsvergütungen iSd § 22 Z 3 EStG sind bei der Ermittlung des verteilungsfähigen Gewinns ungeachtet der Pauschalierung in voller Höhe zu berücksichtigen. Auf der zweiten Ebene der Gewinnermittlung (bei den einzelnen Gesellschaftern) sind die Sonderbetriebseinnahmen in voller Höhe zu erfassen. Sonderbetriebsausgaben sind nur dann gesondert ansetzbar, wenn sie unter die in § 17 Abs 1 EStG genannten, gesondert abzugsfähigen Aufwandsarten fallen (zB von den Gesellschaftern zu tragende Sozialversicherungsbeiträge). Ein weiteres Betriebsausgabenpauschale kann auf der Ebene der Gesellschafter mangels Bemessungsgrundlage nicht angesetzt werden.⁴⁸⁾

39) Vgl *Bertl*, Entstehung, Bilanzierung und Übertragung von Sonderbetriebsvermögen, in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe*, Praxisfragen der Bilanzierung (1991) 144 f; *Kirchmayr/Bodis/Hammerl* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹² (2019) Tz 542.

40) Vgl *Bertl* in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe* (1991) 145 f; *Kirchmayr/Bodis/Hammerl* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹² (2019) Tz 542. Für die Unterteilung in Sonderbetriebsvermögen I und II, die sich in der deutschen Lehre und Rechtsprechung entwickelt hat, auch in Österreich *Quantschnigg/Schuch* (1993) § 23 Tz 37.2; ablehnend *Zorn* in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe* (2001) 20 f.

41) Vgl *Quantschnigg/Schuch* (1993) § 23 Tz 36.2; EStR 2000 Rz 5856. Für eine eigenständige Beurteilung der Gewinnermittlungsart im Sonderbetriebsvermögen *Urnig/Fritz-Schmied*, Personengesellschaften und Gewinnermittlung: Durchgriff auf das Sonderbetriebsvermögen? ÖStZ 2007, 146 ff.

42) Vgl *Bertl* in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe* (1991) 146; *Quantschnigg/Schuch* (1993) § 23 Tz 37.2; EStR 2000 Rz 5918.

43) Vgl etwa VwGH 5. 10. 1993, 93/14/0039.

44) Vgl dazu EStR 2000 Rz 5851 ff; *Zorn* in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe* (2001) 21 ff.

45) Zu den Anwendungsvoraussetzungen s *Jakom/Peyerl*, EStG¹² (2019) § 17 Rz 6 ff.

46) Dies gilt auch, wenn der Steuerberater im Rahmen seiner einheitlichen Tätigkeit kaufmännische Beratungen vornimmt. Ist der Steuerberater hingegen auch als Fachschriftsteller tätig, beträgt das Betriebsausgabenpauschale für die Einnahmen aus der schriftstellerischen Tätigkeit 6%. Siehe EStR 2000 Rz 4114.

47) Vgl VwGH 19. 9. 2013, 2011/15/0107. Es müssen daher auch die Voraussetzungen für die Pauschalierung – etwa das Nichtüberschreiten der Umsatzgrenze von € 220.000,- (dazu *Jakom/Peyerl*, EStG¹² [2019] § 17 Rz 8 ff) – auf Gesellschaftsebene erfüllt sein.

48) Vgl dazu EStR 2000 Rz 4112 a samt Beispiel; VwGH 19. 9. 2013, 2011/15/0107; *Jakom/Peyerl*, EStG¹² (2019) § 17 Rz 25; *Bergmann* in *Bergmann/Ratka* (2016) Rz 13/93.

Eine besondere Form der **Pauschalierung** ist auf Basis des § 17 Abs 4 und 5 EStG per Verordnung für **Künstler und Schriftsteller** vorgesehen.⁴⁹⁾ Der Durchschnittssatz beträgt 12% der Umsätze, maximal aber € 8.725,-. Mit dem Durchschnittssatz sind bestimmte, in § 2 Abs 2 der V genannte Betriebsausgaben abgegolten. Auch hier kommt die Anwendung der Pauschalierung für die Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft in Betracht, wenn künstlerische oder schriftstellerische Einkünfte von einer (nicht buchführenden) Mitunternehmerschaft erzielt werden.⁵⁰⁾ Der Betriebsausgabenpauschbetrag steht unabhängig von der Anzahl der an der Mitunternehmerschaft beteiligten Künstler bzw Schriftsteller nur einmal zu.⁵¹⁾

Soweit das Einkommensteuergesetz **personenbezogene Bestimmungen** enthält, können diese nur von jenen Gesellschaftern in Anspruch genommen werden bzw sind diese nur auf jene Gesellschafter anzuwenden, bei denen die entsprechenden Voraussetzungen vorliegen.⁵²⁾ Dies gilt nach der Verwaltungspraxis nicht nur für tarifliche Bestimmungen, sondern auch für Normen der Gewinnermittlung. So wird etwa die Erfüllung der Behaltefrist gem § 12 EStG gesellschaftsbezogener beurteilt.⁵³⁾ Die gesellschaftsbezogene Betrachtung gilt weiters zB für die Inanspruchnahme von Progressionsermäßigungen gem § 37 EStG, für die Gebäudebegünstigung gem § 24 Abs 6 EStG und für den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag gem § 10 EStG (ab 2010).

4. Begünstigungen⁵⁴⁾

a) Gewinnfreibetrag

Ab der Veranlagung 2010 können natürliche Personen iRd Gewinnermittlung einen **Gewinnfreibetrag** (GFB) gem § 10 EStG in Anspruch nehmen. Seit 2013 ist der GFB gestaffelt und beträgt für Gewinne bis € 175.000,- 13%, für darüber hinausgehende Gewinne bis € 350.000,- 7% und für weitere Gewinne bis € 580.000,- 4,5%. Der maximale GFB beträgt sohin € 45.350,-. In Verlustjahren ist die Inanspruchnahme des GFB nicht möglich. Bis zu einem Gewinn von € 30.000,- steht der GFB ohne weitere Bedingungen zu (**Grundfreibetrag**). Der Grundfreibetrag setzt lediglich die Erzielung eines betrieblichen Gewinnes voraus und kann iR aller Gewinnermittlungsarten und auch bei Pauschalierung geltend gemacht werden. Die Wirkung des Grundfreibetrags ist letztlich die einer Tarifiermäßigung.⁵⁵⁾ Der maximale Grundfreibetrag beträgt € 3.900,- (13% von € 30.000,-). Über den Grundfreibetrag hinaus (bei mehr als € 30.000,- Gewinn) setzt die Inanspruchnahme des GFB die Deckung der Gewinne durch begünstigte Investitionen im laufenden Jahr voraus (**investitionsbedingter GFB**).⁵⁶⁾

Bei Mitunternehmerschaften sind die **Gesellschafter**, wenn sie natürliche Personen sind, anspruchsberechtigt. Der Grundfreibetrag steht bei Mitunternehmerschaften entsprechend dem Gewinnanteil zu. Der Grundfreibetrag ist mit € 3.900,- und der GFB insgesamt ist mit € 45.350,- pro Mitunternehmerschaft begrenzt. Die Höchstbeträge können nur von allen Mitunternehmern gemeinsam erreicht

werden.⁵⁷⁾ Kapitalgesellschaften steht der GFB nicht zu, der auf den Gewinnanteil der Kapitalgesellschaft entfallende Anteil am GFB ist für die übrigen Gesellschafter verloren.⁵⁸⁾ Für die Ermittlung des Grundfreibetrags und des investitionsbedingten GFB bis € 175.000,- ist nach Rz 3843 EStR 2000 wie folgt vorzugehen: Im ersten Schritt ist der Grundfreibetrag entsprechend dem Gewinnanteil eines jeden Mitunternehmers aufzuteilen. Danach ist der mögliche investitionsbedingte GFB nach dem Gewinnanteil zuzuordnen. Im letzten Schritt ist zu prüfen, ob der mögliche investitionsbedingte GFB durch dem jeweiligen Gesellschafter zuzurechnende Anschaffungs- oder Herstellungskosten von begünstigten Wirtschaftsgütern gedeckt ist, wobei die Zurechnung hier nach der Vermögensbeteiligung erfolgt.⁵⁹⁾ Übersteigt die Bemessungsgrundlage in Summe € 175.000,-, ist der insgesamt zustehende GFB auf Basis der Summe der Gewinnanteile zu ermitteln. In weiterer Folge sind sowohl der Grundfreibetrag als auch der investitionsbedingte GFB den Gesellschaftern prozentuell im Ausmaß ihres Gewinnanteils (oder alternativ auf Basis eines zu ermittelnden Durchschnittssatzes) zuzuordnen.⁶⁰⁾

b) Übertragung stiller Reserven

§ 12 EStG ermöglicht es, stille Reserven aus der Veräußerung von Anlagevermögen unter bestimmten Voraussetzungen vorübergehend steuerfrei zu belassen. Der Veräußerungserlös soll ungeschmälert für (Re-)Investitionen zur Verfügung stehen.⁶¹⁾ Die Regelung bewirkt eine Steuerstundung, denn die übertragene stille Reserve kürzt die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines neu angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsguts und vermindert dessen AfA-Basis. Die Übertragung kann direkt im Jahr

49) Vgl VO BGBl II 2000/417. Siehe dazu im Detail Jakom/Peyerl, EStG¹² (2019) § 17 Rz 116 ff.

50) Vgl EStR 2000 Rz 4365.

51) Vgl EStR 2000 Rz 4365.

52) Vgl Margreiter, SWK 1984, A I 261.

53) Vgl EStR 2000 Rz 5959. Kritisch dazu Werndl, Bilanzbündeltheorie und Einkommensteuergesetz, ÖStZ 1974, 249: Da es sich um eine Gewinnermittlungsvorschrift handelt und der Gewinnbegriff unternehmensbezogen zu verstehen ist, müssen die sachlichen Voraussetzungen für die Anwendung der Bestimmung seiner Ansicht nach auf Gesellschaftsebene und nicht auf Gesellschafterebene erfüllt sein.

54) Auf die Zuzugsbegünstigung für Wissenschaftler und Künstler gem § 103 EStG wird hier nicht näher eingegangen.

55) Siehe auch RV 54 24. GP, Erläut zu Z 8 und Z 24. Es sollte damit ein Pendant zur sog Sechstelbegünstigung (13. und 14. Monatsgehalt) bei nichtselbständig Tätigen geschaffen werden.

56) Dazu Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹² (2019) § 10 Rz 11 ff.

57) Vgl Mayr, StRefG 2009: Gewinnfreibetrag neu, RdW 2009, 237.

58) Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹² (2019) § 10 Rz 14.

59) Vgl EStR 2000 Rz 3729 a; Fritz-Schmied, Die Aliquotierung des Gewinnfreibetrags iSd § 10 EStG bei Mitunternehmern, taxlex 2009, 418 f.

60) Siehe dazu im Detail Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹² (2019) § 10 Rz 11; Kanduth-Kristen/Kampitsch/Komarek, Der „neue“ Gewinnfreibetrag gem § 10 EStG idF 1. StabG 2012 – eine erste Analyse, taxlex 2012, 182 ff; Kanduth-Kristen/Komarek, Die Aufteilung des Gewinnfreibetrags gem § 10 EStG bei mehreren Einkunftsquellen im Verlustfall, taxlex 2012, 441 ff.

61) Vgl Quantschnigg/Schuch (1993) § 12 Tz 1.

der Veräußerung oder indirekt im Wege einer Übertragungsrücklage innerhalb bestimmter Fristen in den folgenden Wirtschaftsjahren vorgenommen werden. Die Regelung kann nur von natürlichen Personen (wahlweise) in Anspruch genommen werden. Das Wahlrecht kann für jedes Wirtschaftsgut und für jedes Wirtschaftsjahr gesondert ausgeübt werden.⁶²⁾ Die Übertragung stiller Reserven sowie die Bildung eines steuerfreien Betrags ist auch bei Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung anwendbar. Ist an einer freiberuflichen Mitunternehmerschaft eine Kapitalgesellschaft beteiligt, ist die Übertragung stiller Reserven bzw die Bildung einer Übertragungsrücklage gemäß Rz 3892 b EStR 2000 in den Ergänzungsbilanzen der natürlichen Personen vorzunehmen.

c) Rückverteilung von Einkünften (§ 37 Abs 9 EStG)

Bei der erstmaligen Veranlagung für ein Kalenderjahr können positive Einkünfte aus selbständiger künstlerischer Tätigkeit iSd § 10 Abs 2 Z 5 UStG (nunmehr: § 10 Abs 3 Z 4 UStG) und aus schriftstellerischer Tätigkeit auf Antrag gleichmäßig auf das Veranlagungsjahr und die beiden vorangegangenen Jahre verteilt werden.⁶³⁾ Der Antrag ist in der Steuererklärung für das Kalenderjahr zu stellen, dem die zu verteilenden Einkünfte zuzurechnen sind.

Sollten von § 37 Abs 9 EStG erfasste Tätigkeiten im Rahmen einer Mitunternehmerschaft ausgeübt werden, steht die Möglichkeit eines Antrags auf Rückverteilung positiver Einkünfte mE jedem Ge-

sellschafter im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung zu. Die Verteilungsbegünstigung steht nach Rz 7378 EStR 2000 auch den Rechtsnachfolgern von Todes wegen eines Künstlers oder Schriftstellers zu.

62) Vgl Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG¹² (2019) § 12 Rz 1 ff.

63) Vgl dazu etwa Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG¹² (2019) § 37 Rz 70 ff; *Knechtl* in *Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG (Stand 1. 10. 2018, rdb.at) § 37 Anm 122 ff; *Weber/Reinold*, Der Gewinnrücktrag für Künstler und Schriftsteller im Ertragsteuerrecht, Medien und Recht 2018, 144 ff; *Fraberger/Papst* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (18. Lfg April 2016) § 37 Rz 138 ff.

SCHLUSSTRICH

Hinsichtlich der Möglichkeiten der Vergesellschaftung sind bei freiberuflich tätigen Personen allenfalls bestehende berufsrechtliche Vorschriften zu beachten. Solche existieren insb bei den in § 22 Z 1 lit b und c EStG genannten Katalogberufen. Besonderheiten ergeben sich bei freiberuflichen Mitunternehmerschaften hinsichtlich der Bestimmung der Einkunftsart und der Gewinnermittlungsart. Die im EStG vorgesehenen Begünstigungen im betrieblichen Bereich (insb §§ 10 und 12 EStG) sind in der Regel nicht auf spezielle Einkunftsarten beschränkt und können auch im Rahmen von Mitunternehmerschaften beansprucht werden. Die Rückverteilung von Einkünften gem § 37 Abs 9 EStG (sowie der Zuzugsfreibetrag gem § 103 EStG) steht allerdings nur bestimmten Berufsgruppen zu.