

Schwerpunkt Mitunternehmerschaften

Theoretische Grundlegung und
Einkünfteermittlung

Sonderbetriebsvermögen

Inanspruchnahme
des Gewinnfreibetrags

Die ertragsteuerlichen Konsequenzen
der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils

Inanspruchnahme des Gewinnfreibetrags bei Mitunternehmerschaften anhand von Beispielen

Der Gewinnfreibetrag gem § 10 EStG steht auch Mitunternehmern zu.

Die Deckelung, die mit dem 1. StabG 2012¹⁾ eingeführt wurde, ist auf Ebene der Mitunternehmerschaft zu berücksichtigen, so dass alle Mitunternehmer gemeinsam nicht mehr als den Höchstbetrag in Anspruch nehmen können. Der Beitrag zeigt die derzeit geltenden Regelungen kritisch auf und veranschaulicht sie durch Beispiele.

SABINE KANDUTH-KRISTEN / ANDREAS KAMPITSCH

A. Überblick über geltende Rechtslage

1. Höhe und Staffelung des Gewinnfreibetrags

Natürliche Personen können als Einzelunternehmer oder als Gesellschafter von Mitunternehmerschaften einen von der Gewinnhöhe abhängigen Gewinnfreibetrag (GFB) als (fiktive) Betriebsausgabe geltend machen. Der GFB unterteilt sich in einen Grundfreibetrag, der bis zu einer Bemessungsgrundlage von € 30.000,– iHv 13%, maximal € 3.900,–, ohne weitere Voraussetzungen in Anspruch genommen werden kann. Darüber hinaus kann für Gewinne über € 30.000,– der investitionsbedingte GFB geltend gemacht werden, wenn entsprechende Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter vorgenommen werden und der investitionsbedingte GFB in den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Wirtschaftsgüter Deckung findet.²⁾ Der investitionsbedingte GFB ist gestaffelt und beträgt für Gewinne über € 30.000,– bis € 175.000,– 13%, für die nächsten € 175.000,– 7% und für weitere € 230.000,– 4,5%.³⁾ Der maximal begünstigungsfähige Gewinn beträgt daher € 580.000,– und der maximale GFB (Grundfreibetrag und investitionsbedingter GFB) € 45.350,– (davon € 3.900,– Grundfreibetrag).

2. Aufteilung des Gewinnfreibetrags bei Mitunternehmerschaften

Bei Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, steht der GFB gem § 10 Abs 2 EStG nur den Gesellschaftern zu. Sowohl der Grundfreibetrag als auch der investitionsbedingte GFB können allerdings lediglich mit einem der Gewinnbeteiligung (unter Berücksichtigung von Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben⁴⁾) entsprechenden Teilbetrag angesetzt werden. Allen Mitunternehmern zusammen wird folglich aus der Beteiligung an der Mitunternehmerschaft ex lege nur ein GFB iHv maximal € 45.350,– gewährt.⁵⁾

Die Höhe des aus der Mitunternehmerschaft zu stehenden GFB ist wie folgt zu ermitteln:⁶⁾

- In einem ersten Schritt ist der *Grundfreibetrag* entsprechend dem *Gewinnanteil* eines jeden Mitunternehmers aufzuteilen (Verluste einzelner Mitunternehmer bleiben außer Ansatz).⁷⁾
- Danach erfolgt die Aufteilung des möglichen *investitionsbedingten GFB* nach dem Gewinnanteil.
- In einem letzten Schritt erfolgt die Überprüfung, ob der mögliche investitionsbedingte GFB vermögensmäßig durch die dem jeweiligen Gesellschafter zuzurechnenden Investitionen (im Gesellschafts- und/oder im Sonderbetriebsvermögen) gedeckt ist. Dabei sind im Gesellschaftsvermögen stehende Wirtschaftsgüter den Gesellschaftern entsprechend ihrer *Vermögensbeteiligung* (diese weicht idR von der Höhe der Gewinnbeteiligung ab) zuzurechnen.⁸⁾

Übersteigt der Gewinn insgesamt € 175.000,–, ist die Staffelung des GFB für die Berechnung des

Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M., StB, ist Universitätsprofessorin am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen und Mitglied der Forschungsgruppe anwendungsorientierte Steuerlehre (FAST – s www.forschungsgruppe-steuerlehre.de). Mag. Andreas Kampitsch, LL.M., StB, ist wissenschaftlicher Mitarbeiter an derselben Abteilung.

- 1) BGB I 2012/22.
- 2) Auf die Einzelheiten zu den begünstigten Wirtschaftsgütern sowie auf die Regelungen zur Nachversteuerung des investitionsbedingten GFB wird in diesem Beitrag nicht näher eingegangen. Siehe dazu etwa Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹² (2019) § 10 Rz 21 ff und Rz 26 ff.
- 3) Zur Auswirkung der Staffelung s Kanduth-Kristen/Komarek, Die Deckelung des Gewinnfreibetrags iSd § 10 EStG idF 1. StabG 2012 bei Mitunternehmerschaften, taxlex 2013, 277 (277 ff).
- 4) Zur Wirkung s ua Steiner/Schröder, Achtung: Der Gewinnfreibetrag bei Personengesellschaften beträgt nicht immer 13% vom Gewinn! SWK 2011, S 699 (S 699 ff).
- 5) Siehe dazu mit Beispiel Kanduth-Kristen/Kampitsch/Komarek, Der „neue“ Gewinnfreibetrag gemäß § 10 EStG idF 1. StabG 2012 – eine erste Analyse, taxlex 2012, 182 (185 ff).
- 6) Vgl EStR 2000 Rz 3843.
- 7) Siehe dazu Kanduth-Kristen/Komarek, Die Aufteilung des Gewinnfreibetrages gemäß § 10 EStG bei mehreren Einkunftsquellen im Verlustfall, taxlex 2012, 441 (441 ff).
- 8) Siehe dazu mit Beispiel Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹² (2019) § 10 Rz 11 a.

§ 10 EStG
Investitionsbegünstigungen;
Gewinnfreibetrag;
Grundfreibetrag;
Mitunternehmerschaften

U
P
R
E
H

H
S

höchstmöglichen GFB auf Basis der Summe der Gewinnanteile zu berücksichtigen. In weiterer Folge sind sowohl der Grundfreibetrag als auch der investitionsbedingte GFB den Mitunternehmern prozentuell im Ausmaß ihres Gewinnanteils (oder alternativ auf Basis eines zu ermittelnden Durchschnittssatzes) zuzuordnen.⁹⁾

Relevant ist weiters, ob der Mitunternehmer seine *Beteiligung im Privat- oder Betriebsvermögen* hält. Wird der Mitunternehmeranteil im Privatvermögen gehalten, kann der GFB unter den für Mitunternehmerschaften geltenden Einschränkungen wie dargestellt in Anspruch genommen werden. Hält der Mitunternehmer die Beteiligung hingegen im Betriebsvermögen eines Betriebes, kann der GFB nur auf Ebene dieses Betriebes und nur bei Vorliegen eines Gesamtgewinns (unter Berücksichtigung des Ergebnisanteils aus der Mitunternehmerschaft) berücksichtigt werden.¹⁰⁾

In die Verteilung des GFB nach dem Gewinnanteil werden auch *nicht anspruchsberechtigte Gesellschafter* (zB Kapitalgesellschaften) einbezogen – etwa bei einer GmbH & Co KG. Die GmbH als juristische Person darf den GFB allerdings nicht geltend machen, daher ist dieser Anteil am GFB verloren, denn auch die übrigen (anspruchsberechtigten) Gesellschafter können ihn nicht verwerten.¹¹⁾

Auch reine *Arbeitsgesellschafter* können aufgrund der ihnen zugewiesenen Gewinnanteile einen anteiligen GFB geltend machen.¹²⁾ Der investitionsbedingte GFB kann von den Mitunternehmern aber nur insoweit in Anspruch genommen werden, als dieser in den nach der Vermögensbeteiligung zugewiesenen Investitionen auf Gesellschaftsebene und/oder in den im Sonderbetriebsvermögen getätigten Investitionen Deckung findet. Im Unterschied zu den Investitionen auf Gesellschaftsebene können die im Sonderbetriebsvermögen der einzelnen Gesellschafter getätigten Investitionen in voller Höhe zur Geltendmachung des investitionsbedingten GFB herangezogen werden.¹³⁾ Mangels Vermögensbeteiligung partizipiert ein reiner Arbeitsgesellschafter nicht an den begünstigungsfähigen Investitionen des gemeinschaftlichen Betriebsvermögens, er kann dem investitionsbedingten GFB nur Investitionen in seinem Sonderbetriebsvermögen zugrunde legen. Fehlen derartige Investitionen, steht dem Arbeitsgesellschafter – trotz zugerechnetem Gewinnanteil – kein investitionsbedingter GFB zu.¹⁴⁾ Zugleich vermindert sich aber der höchstmögliche GFB der anderen Gesellschafter. Die anderen (vermögensbeteiligten) Gesellschafter verfügen uU über ausreichende Investitionen im Gesellschaftsvermögen, können diese aber nur im Ausmaß des ihnen zugewiesenen GFB-Anteils verwerten.

Hält ein Gesellschafter seinen Mitunternehmeranteil *im Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens*, dürfen Investitionen des Einzelunternehmens für einen aus der Mitunternehmerschaft stammenden Freibetrag verwendet werden. Anteilige Investitionen in der Mitunternehmerschaft dürfen dagegen nur zur Deckung des aus der Mitunternehmerschaft zugewiesenen GFB-Volumens (basierend auf der Höhe des Gewinnanteils) herangezogen werden. Fehlende

Investitionen im Einzelunternehmen können daher nicht durch Investitionen aus der Mitunternehmerschaft ersetzt werden.¹⁵⁾

3. Zusammentreffen von Gewinnanteilen aus einer Mitunternehmerschaft mit anderen betrieblichen Einkünften

Erzielt der Steuerpflichtige *Einkünfte aus mehreren Betrieben* und übersteigt die Bemessungsgrundlage (bei Zusammenrechnung aller positiven Ergebnisse der einzelnen Betriebe, Verluste bleiben außer Ansatz), die Grenze von € 175.000,–, ist die Höhe des im einzelnen Betrieb zustehenden GFB wie folgt zu ermitteln:

- Es ist auf Basis der Bemessungsgrundlage das höchstmögliche Ausmaß des dem Steuerpflichtigen insgesamt zustehenden GFB zu ermitteln und ein Durchschnittssatz (GFB dividiert durch die Bemessungsgrundlage¹⁶⁾) zu bilden.
 - Dieser GFB ist unter Anwendung des Durchschnittssatzes auf die einzelnen Betriebe aufzuteilen.
 - Danach ist der Grundfreibetrag nach Wahl des Steuerpflichtigen zuzuordnen. Wird von diesem Wahlrecht kein Gebrauch gemacht, ist der Grundfreibetrag den einzelnen Betrieben im Verhältnis der Gewinne zuzurechnen.

Ein Steuerpflichtiger, der neben seinem *im Privatvermögen gehaltenen Mitunternehmeranteil* Gewinne aus einem *Einzelunternehmen* erzielt, hat seinen insgesamt zustehenden GFB wie folgt zu berechnen:¹⁷⁾

- In einem ersten Schritt erfolgt die Berechnung des ihm aus der Mitunternehmerschaft zustehenden Gewinnanteils. Auf Ebene der Mitunternehmerschaft wird ihm sowohl der Grundfreibetrag als auch der investitionsbedingte GFB mit einem

9) Vgl *Kanduth-Kristen/Kampsch/Komarek*, taxlex 2012, 182 ff; *Kanduth-Kristen/Komarek*, taxlex 2012, 443; zum Zusammentreffen von Gewinnen aus Einzelunternehmen und Mitunternehmerschaften s *Kanduth-Kristen/Komarek*, taxlex 2013, 280 f.

10) Vgl *Fritz-Schmied*, Die Aliquotierung des Gewinnfreibetrags iSd § 10 EStG bei Mitunternehmern, taxlex 2009, 417 (417 ff); EStR 2000 Rz 3842.

11) Ebenso können Gesellschafter die nicht ausgenützten Gewinnfreibeträge anderer (grundsätzlich anspruchsberechtigter) Mitgesellschafter nicht verwerten (vgl EsTr 2000 Rz 3842 iVm Rz 3729 a).

- 12) Vgl Jakom/*Kandath-Kristen*, EStG¹² (2019) § 10 Rz 11 a.
- 13) Vgl dazu auch *Fritz-Schmied/Herbst*, Die Geltendmachung des Gewinnfreibetrags bei mehreren Einkunftsquellen, in *Urnik/Fritz-*

14) Vgl EStR 2000 Rz 3729 a; *Brunner/Sulz/Weiss*, Freibetrag für investi-

tierte Gewinne bei (freiberuflichen) Mitunternehmerschaften, SWK 2008, S 282 (S 284 f). Nach Brunner/Sulz/Weiss, SWK 2008, S 284 (FN 7), wäre es allerdings gesellschaftsrechtlich denkbar, Arbeitsgesellschaftern Substanzbeteiligungen an einzelnen Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens der Mitunternehmerschaft einzuräumen (was diesen uU die Geltendmachung des investitionsbedingten GFB für Investitionen in das Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft ermöglichen würde).

15) Vgl EStR 2000 Rz 3729 b.

16) Überschreitet der Gesamtgewinn € 580.000,–, ist der Ermittlung des Durchschnittssatzes der tatsächlich erzielte Gesamtgewinn zugrunde zu legen (vgl Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹² [2019] § 10 Rz 11 a; EStR 2000 Rz 3848).

17) Vgl *Kanduth-Kristen/Komarek*, taxlex 2013, 280.

der Gewinnbeteiligung entsprechenden Teilbetrag zugewiesen.

- In einem zweiten Schritt werden auf Ebene der natürlichen Person sämtliche positiven Ergebnisse (inkl aller positiven Mitunternehmerbeteiligungen)¹⁸⁾ zusammengefasst und ein insgesamt zustehender GFB ermittelt. Danach erfolgt die Berechnung eines Durchschnittssatzes, auf dessen Basis der maximal zustehende GFB je Betrieb ermittelt wird.
- Der GFB kann den einzelnen Einkunftsquellen frei zugeordnet werden. Dem Gewinnanteil aus der Mitunternehmerschaft kann jedoch maximal der nach Aufzählungspunkt 1 ermittelte höchstmögliche GFB (oder der geringere GFB, der sich aufgrund des errechneten Durchschnittssatzes ergibt) zugewiesen werden.
- Investitionen, die auf Ebene der Mitunternehmerschaft getätigt werden, können lediglich dem aus der Mitunternehmerschaft resultierenden investitionsbedingten GFB zugrunde gelegt werden.
- Investitionen im Einzelunternehmen dürfen umgekehrt nicht der Deckung des investitionsbedingten GFB zugrunde gelegt werden, der aus dem im Privatvermögen gehaltenen Mitunternehmeranteil resultiert.

4. Besondere Bestimmungen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage

Für die Ermittlung des dem GFB zugrunde zu legenden Gewinnes ist darüber hinaus zu beachten:¹⁹⁾

- *Einkünfte aus Kapitalvermögen* iSd § 27 Abs 2 Z 1 und 2 EStG, auf die ein besonderer Steuersatz gem § 27 a Abs 1 EStG angewendet wird, zählen nicht zur Bemessungsgrundlage des GFB. Bei Option zur Regelbesteuerung sind diese betrieblichen Kapitalerträge allerdings in die Gewinngrenze einzubeziehen. Unklar ist bei Mitunternehmerschaften, wie im Falle einer (nachträglichen) Option zur Regelbesteuerung durch den Gesellschafter umzugehen ist.²⁰⁾
- *Andere Kapitaleinkünfte* (zB realisierte Wertsteigerungen, Einkünfte aus Derivaten) zählen auch dann zur Bemessungsgrundlage, wenn ein besonderer Steuersatz des § 27 a Abs 1 EStG zur Anwendung kommt.²¹⁾ Umgekehrt mindern realisierte Verluste die Bemessungsgrundlage ab 2016 zu 55%.
- *Gewinne aus Grundstücksveräußerungen, -entnahmen oder -zuschreibungen* sind ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2013 in die Bemessungsgrundlage einzurechnen, auch wenn der besondere Steuersatz gem § 30 a Abs 1 EStG angewendet wird, Substanzverluste aus Grundstücken mindern die Bemessungsgrundlage ab 2016 zu 60%.

Nach Ansicht des BMF kann durch Einbeziehung *sondersteuersatzbegünstigter Substanzgewinne* in die Bemessungsgrundlage des GFB kein Verlust entstehen. Das BMF geht dabei von einer verhältnismäßigen Zuordnung des GFB zu den tarif- und sonderbesteuerten Einkünften aus.²²⁾ UE ergibt sich diese aus den gesetzlichen Bestimmungen hingegen nicht.²³⁾

Dem anteiligen Abzug des GFB von den sondersteuersatzbegünstigten Gewinnen steht uE insb entgegen, dass die Einkünfteermittlung für solche betrieblichen Substanzgewinne abschließend geregelt ist (s etwa § 4 Abs 3 a EStG für Grundstücksveräußerungen). Abgesehen von den im Gesetz ausdrücklich genannten Betriebsausgaben (wozu der GFB nicht zählt) sind keine weiteren Abzüge zulässig (so ausdrücklich § 20 Abs 2 TS 2 und 3 EStG).

Aus diesen die Ermittlung der Bemessungsgrundlage betreffenden Regelungen kann sich – auch in Zusammenspiel mit den Bestimmungen zur Nachversteuerung eines investitionsbedingten GFB – im Allgemeinen und bei Mitunternehmerschaften im Speziellen eine zusätzliche Komplexitätserhöhung ergeben. Die Komplexität erhöht sich um einen weiteren Grad, soweit Einkünfte aus sonderbesteuertem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers resultieren.

B. Berechnung des Gewinnfreibetrags bei Mitunternehmerschaften anhand von Beispielen

1. Ausgangsbeispiel

Ausgegangen wird von einer Mitunternehmerschaft mit drei Gesellschaftern (A, B und C), deren Vermögens- und Gewinnbeteiligung 50%, 30% und 20% beträgt. Der verteilungsfähige Gewinn nach Abzug von Sondervergütungen beträgt € 1.000.000,–. Der Saldo aus Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben (Sonder-BE/BA) bei Gesellschafter A beträgt € 50.000,– (positiv), bei Gesellschafter B –€ 30.000,– (negativ) und bei Gesellschafter C € 20.000,– (positiv). Auf Ebene der Mitunternehmerschaft wurden begünstigungsfähige Investitionen iHv € 30.000,– getätigt. Es liegen keine Investitionen in das Sonderbetriebsvermögen vor (s Tabelle 1).

In dem Beispiel beträgt der maximal mögliche GFB € 45.350,–. Dieser wird den Gesellschaftern – getrennt nach Grundfreibetrag und investitionsbedingtem GFB – gemäß ihrem steuerlichen Gewinnanteil unter Berücksichtigung des Saldos aus Sonder-BE und Sonder-BA zugeordnet. Aufgrund der im Betriebsvermögen getätigten Investitionen, die den Gesellschaftern nach der Vermögensbeteiligung zugerechnet werden, können in dem Beispiel sämtliche Gesellschafter den investitionsbedingten GFB nicht voll ausschöpfen.

18) Vgl ErläutRV 1680 BlgNR 24. GP, zu Art 2, zu Z 6 und 24.

19) Vgl Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹²⁾ (2019) § 10 Rz 13.

20) Vgl dazu Kanduth-Kristen/Komarek, Der Gewinnfreibetrag bei Mitunternehmerschaften mit Gewinnen aus der Überlassung von Kapital, taxlex 2015, 152 (152 ff).

21) Vgl dazu Marschner, Vermögenszuwachssteuer – ein Streifzug durch verschiedene Aspekte der Neuregelung, SWK 2011, S 839; EStR 2000 Rz 3822.

22) Vgl EStR 2000 Rz 3845 a; glA Atzmüller, Verlust durch Gewinnfreibetrag? RdW 2013, 696 ff. ähnlich Marschner, SWK 2011, S 844.

23) Siehe Kanduth-Kristen/Komarek, Verlustentstehung oder -erhöhung durch den Gewinnfreibetrag gem § 10 EStG ab Veranlagung 2012 möglich, taxlex 2013, 413 (413 ff); zur Problematik weiters Kanduth-Kristen/Komarek, Gewinnfreibetrag und Verlustentstehung, SWK 2014, 83 (83 ff).

| Berechnung Gewinnfreibetrag iSd § 10 EStG | Ges A: | Ges B: | Ges C: | Gesamt: Mitunternehmerschaft |
|--|-------------------|-------------------|------------------|---------------------------------|
| Vermögensbeteiligung | 50% | 30% | 20% | 100% |
| Gewinnverteilung | 50% | 30% | 20% | 100% |
| Gewinnanteil vor Sonder-BE/BA | € 500.000,- | € 300.000,- | € 200.000,- | € 1.000.000,- |
| Saldo Sonder-BE/BA | € 50.000,- | -€ 30.000,- | € 20.000,- | € 40.000,- |
| Gewinnanteil aus Mitunternehmerschaft | € 550.000,- | € 270.000,- | € 220.000,- | 1.040.000,- |
| Gewinnanteil aus Mitunternehmerschaft in % | 52,89% | 25,96% | 21,15% | 100% |
| Maximal möglicher GFB | | | | € 45.350,- |
| Grundfreibetrag | € 2.063,- | € 1.013,- | € 825,- | € 3.900,- |
| Maximal möglicher investitionsbedingter GFB | € 21.921,- | € 10.761,- | € 8.768,- | € 41.450,- |
| Begünstigte AK/HK im Betriebsvermögen der MU | € 15.000,- | € 9.000,- | € 6.000,- | € 30.000,- |
| Investitionsbedingter GFB | € 15.000,- | € 9.000,- | € 6.000,- | € 30.000,- |
| Zu berücksichtigender GFB gesamt | € 17.063,- | € 10.013,- | € 6.825,- | € 33.900,- |
| Gewinnanteil nach GFB | € 532.938,- | € 259.988,- | € 213.175,- | € 1.006.100,- |

Tabelle 1: GFB gem § 10 EStG bei Mitunternehmerschaften: Ausgangsbeispiel (aufgrund der Rundung auf ganze Euro können Rundungsdifferenzen auftreten)

| Berechnung Gewinnfreibetrag iSd § 10 EStG | Ges A: | Ges B: | Ges C: | Gesamt: Mitunternehmerschaft |
|---|-------------------|------------------|-------------|---------------------------------|
| Vermögensbeteiligung | 50% | 30% | 20% | 100% |
| Gewinnverteilung | 50% | 30% | 20% | 100% |
| Gewinnanteil vor Sonder-BE/BA | € 150.000,- | € 90.000,- | € 60.000,- | € 300.000,- |
| Saldo Sonder-BE/BA | € 50.000,- | -€ 30.000,- | -€ 80.000,- | -€ 60.000,- |
| Gewinnanteil aus Mitunternehmerschaft | € 200.000,- | € 60.000,- | -€ 20.000,- | € 240.000,- |
| Für GFB relevante Gewinnanteile | € 200.000,- | € 60.000,- | - | € 260.000,- |
| Relevanter Gewinnanteil aus Mitunternehmerschaft in % | 76,92% | 23,08% | - | 100% |
| Maximal möglicher GFB | | | | € 28.700,- |
| Grundfreibetrag | € 3.000,- | € 900,- | - | € 3.900,- |
| Maximal möglicher investitionsbedingter GFB | € 19.077,- | € 5.723,- | - | € 24.800,- |
| Begünstigte AK/HK im Betriebsvermögen der MU | € 7.500,- | € 4.500,- | € 3.000,- | € 15.000,- |
| Investitionsbedingter GFB | € 7.500,- | € 4.500,- | - | € 12.000,- |
| Zu berücksichtigender GFB gesamt | € 10.500,- | € 5.400,- | - | € 15.900,- |
| Gewinnanteil nach GFB | € 189.500,- | € 54.600,- | -€ 20.000,- | € 224.100,- |

Tabelle 2: GFB gem § 10 EStG und Verlustanteil eines Mitunternehmers

2. Verlust bei einem Gesellschafter aufgrund von Sonderbetriebsausgaben

In Weiterführung des Ausgangsbeispiels wird der verteilungsfähige Gewinn nunmehr mit € 300.000,- angenommen. Aufgrund hoher Sonderbetriebsausgaben erzielt Gesellschafter C einen Verlust iHv € 20.000,- aus der Mitunternehmerschaft. Auf Ebene der Mitunternehmerschaft wurden begünstigungsfähige Investitionen iHv € 15.000,- getätigt. Es liegen keine Investitionen in das Sonderbetriebsvermögen vor (s Tabelle 2).

Der Verlustanteil des Gesellschafters C wird bei der Ermittlung des höchstmöglichen GFB ausgebendet. Der höchstmögliche GFB (sowohl Grundfreibetrag als auch investitionsbedingter GFB) wird auf Basis der Gewinnanteile von A und B ermittelt. Die im Betriebsvermögen getätigten Investitionen werden den Gesellschaftern nach der Vermögensbe-

teiligung zugerechnet, der Anteil, der auf C entfällt, kann von A und B nicht zur Deckung des investitionsbedingten GFB herangezogen werden.

3. Verlust auf Ebene der Mitunternehmerschaft und positiver Gewinnanteil bei einzelnen Gesellschaftern aufgrund von Sonderbetriebseinnahmen

Nunmehr wird angenommen, dass sich auf Ebene der Mitunternehmerschaft ein Verlust von € 50.000,- ergibt (negatives verteilungsfähiges Ergebnis). Aufgrund von Sonderbetriebseinnahmen (s Ausgangsbeispiel) erzielen die Gesellschaften A und C jedoch ein positives Ergebnis iHv € 25.000,- bzw € 10.000,- aus der Mitunternehmerschaft. Auf Ebene der Mitunternehmerschaft wurden begünstigungsfähige Investitionen iHv € 5.000,- getätigt (s Tabelle 3).

| Berechnung Gewinnfreibetrag iSd § 10 EStG | Ges A: | Ges B: | Ges C: | Gesamt: Mitunternehmerschaft |
|---|-------------------|---------------------|------------------|------------------------------|
| Vermögensbeteiligung | 50% | 30% | 20% | 100% |
| Gewinnverteilung | 50% | 30% | 20% | 100% |
| Gewinnanteil vor Sonder-BE/BA | – € 25.000,– | – € 15.000,– | – € 10.000,– | – € 50.000,– |
| Saldo Sonder-BE/BA | € 50.000,– | – € 30.000,– | € 20.000,– | € 40.000,– |
| Gewinnanteil aus Mitunternehmerschaft | € 25.000,– | – € 45.000,– | € 10.000,– | – € 10.000,– |
| Für GFB relevante Gewinnanteile | € 25.000,– | – | € 10.000,– | € 35.000,– |
| Relevanter Gewinnanteil aus Mitunternehmerschaft in % | 71,43% | – | 28,57% | 100% |
| Maximal möglicher GFB | | | | € 4.550,– |
| Grundfreibetrag | € 2.786,– | – | € 1.114,– | € 3.900,– |
| Maximal möglicher investitionsbedingter GFB | € 464,– | – | € 186,– | € 650,– |
| Begünstigte AK/HK im Betriebsvermögen der MU | € 2.500,– | € 1.500,– | € 1.000,– | € 5.000,– |
| Investitionsbedingter GFB | € 464,– | – | € 186,– | € 650,– |
| Zu berücksichtigender GFB gesamt | € 3.250,– | – | € 1.300,– | € 4.550,– |
| Gewinnanteil nach GFB | € 21.750,– | – € 45.000,– | € 8.700,– | – € 14.550,– |

Tabelle 3: GFB gem § 10 EStG und Verlust auf Ebene der Mitunternehmerschaft

| Berechnung Gewinnfreibetrag iSd § 10 EStG | Einzelunternehmen: | MU-Anteil: | Gesamt: |
|---|--------------------|--------------------------------|--------------------|
| Bemessungsgrundlage GFB (Gewinn) | € 400.000,– | € 220.000,– | € 620.000,– |
| Höchstmögliches Ausmaß GFB gesamt | | | € 45.350,– |
| Durchschnittssatz | | | 7,31% |
| Betriebsbezogener GFB-Höchstbetrag (fiktiv) | € 29.258,– | € 16.092,– | € 45.350,– |
| Grundfreibetrag (frei zuordenbar) | € 3.075,– | € 825,– ²⁴⁾ | € 3.900,– |
| Maximal möglicher investitionsbedingter GFB | € 26.183,– | € 8.768,–²⁵⁾ | € 34.951,– |
| Investitionen in begünstigte WG | € 30.000,– | € 6.000,– | € 36.000,– |
| Zu berücksichtigender investitionsbedingter GFB | € 26.183,– | € 6.000,– | € 32.183,– |
| Zu berücksichtigender GFB je Betrieb, insgesamt jedoch maximal € 45.350,– | € 29.258,– | € 6.825,– | € 36.083,– |
| Betriebliche Einkünfte nach GFB | € 370.742,– | € 213.175,– | € 583.917,– |

Tabelle 4: GFB gem § 10 EStG bei Zusammentreffen von Mitunternehmeranteil im Privatvermögen und Einzelunternehmen

Auch wenn auf Gesellschaftsebene insgesamt ein Verlust vorliegt, ist die Berücksichtigung des GFB für A und C aufgrund ihrer positiven Gewinnanteile dennoch möglich.²⁶⁾ Der Verlustanteil des Gesellschafters B wird bei der Ermittlung des höchstmöglichen GFB ausgeblendet.

4. Zusammentreffen von Gewinnanteilen aus einer Mitunternehmerschaft und Gewinnen aus einem Einzelunternehmen

Gesellschafter C betreibt neben seiner Beteiligung als Mitunternehmer (Fortführung des Ausgangsbeispiels) ein Einzelunternehmen, aus dem ein Gewinn von € 400.000,– resultiert. In dem Betrieb liegen Investitionen iHv € 30.000,– vor. Als Mitunternehmer erhält er einen Gewinnanteil vor GFB iHv € 220.000,– (s Tabelle 1), der maximal mögliche GFB aus der Mitunternehmerschaft beträgt € 9.593,– (davon € 825,– Grundfreibetrag und € 8.768,– investitionsbedingter GFB). Die auf C entfallenden Investitionen in der Mitunternehmerschaft belaufen sich auf

€ 6.000,–. Der Mitunternehmeranteil wird im Privatvermögen gehalten (s Tabelle 4).

Obwohl aufgrund der Durchschnittsberechnung für die Gewinne aus der Mitunternehmerschaft ein höherer (fiktiver) GFB (€ 16.092,–) zustehen würde, kann maximal der aus der Mitunternehmerschaft zugewiesene GFB (€ 6.825,–, davon € 825,– als Grundfreibetrag und € 6.000,– als investitionsbedingter GFB) geltend gemacht werden. Die auf Ebene des Einzelunternehmens nicht ausgenützten Investitionen dürfen nicht der Deckung des aus der Mitunternehmerschaft resultierenden investitionsbedingten GFB zugrunde gelegt werden, da sich der Mitunternehmeranteil nicht im Betriebsvermögen befindet.²⁷⁾ Umgekehrt wäre es auch nicht möglich, auf Ebene der

24) Einschränkung aus der Mitunternehmerschaft (s Angabe). Der Grundfreibetrag könnte aber auch in höherem Ausmaß oder gänzlich dem Einzelunternehmen zugerechnet werden.

25) Einschränkung aus der Mitunternehmerschaft (s Angabe).

26) Vgl Kanduth-Kristen/Komarek, taxlex 2012, 444 ff.

27) Vgl EStR 2000 Rz 3729.

Mitunternehmerschaft nicht ausgenützte (begünstigte) Investitionen auf Ebene des Einzelunternehmens zur Deckung des investitionsbedingten GFB heranzuziehen. Vom insgesamt zustehenden GFB iHv € 45.350,– können aufgrund der Einschränkungen bei Mitunternehmerschaften lediglich € 36.083,– steuerwirksam geltend gemacht werden.

Bei höheren Gewinnen aus dem Einzelunternehmen kann sich darüber hinaus aufgrund der verpflichtenden Aufteilung des GFB nach dem ermittelten Durchschnittssatz eine weitere Einschränkung des dem Gewinnanteil aus der Mitunternehmerschaft zuzuordnenden GFB ergeben.²⁸⁾

5. Gewinnanteil aus Mitunternehmerschaft und sonderbesteuerte Einkünfte

Der Sachverhalt des Ausgangsbeispiels wird dahingehend ergänzt, dass in dem Gewinn der Mitunternehmerschaft ein Veräußerungsgewinn iHv € 200.000,– aus der Veräußerung eines betrieblichen Grundstücks (Grund und Boden) enthalten ist und

begünstigungsfähige Investitionen in das Betriebsvermögen iHv insgesamt € 100.000,– getätigt werden.

Nach der von uns vertretenen Lösung ist – in Abweichung von der Ansicht der Finanzverwaltung (s. bereits oben Punkt 4.) – eine verhältnismäßige Zuordnung des Gewinnfreibetrags zu den tarifbesteuerten und den sondersatzbesteuerten Gewinnanteilen nicht vorzunehmen, sondern der Gewinnfreibetrag (ausschließlich) vom tarifbesteuerten Gewinnanteil in Abzug zu bringen. Demgegenüber wäre nach Ansicht der Finanzverwaltung der Gewinnfreibetrag anteilig den sondersteuersatzbesteuerten Gewinnanteilen zuzuordnen und von diesen in Abzug zu bringen (s. dazu letzte Zeile der Tabelle 5). Dies würde im Zuge der Veranlagung eine Korrektur der für die Grundstücksveräußerung abgeführten Immobilienertragsteuer nach sich ziehen.

28) Vgl dazu das Beispiel bei *Kanduth-Kristen/Komarek*, taxlex 2013, 280 f; s auch *Kanduth-Kristen/Komarek*, Beseitigung der Benachteiligung aufgrund der Aufteilung des Gewinnfreibetrages gem § 10 EStG bei mehreren Betrieben – ein Vorschlag de lege ferenda, ÖStZ 2012, 542 (542 ff).

| Berechnung Gewinnfreibetrag iSd § 10 EStG | Ges A: | Ges B: | Ges C: | Gesamt: Mitunternehmerschaft |
|---|--------------------|--------------------|--------------------|------------------------------|
| Vermögensbeteiligung | 50% | 30% | 20% | 100% |
| Gewinnverteilung | 50% | 30% | 20% | 100% |
| Gewinnanteil vor Sonder-BE/BA | € 500.000,- | € 300.000,- | € 200.000,- | € 1.000.000,- |
| (darin enthalten sondersteuersatzbesteuerte Einkünfte) | € 100.000,- | € 60.000,- | € 40.000,- | € 200.000,- |
| Saldo Sonder-BE/BA | € 50.000,- | -€ 30.000,- | € 20.000,- | € 40.000,- |
| Gewinnanteil aus Mitunternehmerschaft | € 550.000,- | € 270.000,- | € 220.000,- | 1.040.000,- |
| (darin enthalten sondersteuersatzbesteuerte Einkünfte) | € 100.000,- | € 60.000,- | € 40.000,- | € 200.000,- |
| (Anteil sondersteuersatzbesteuerte Einkünfte in % des individuellen Gewinnanteils) | 18,18% | 22,22% | 18,18% | |
| Gewinnanteil aus Mitunternehmerschaft in % | 52,89% | 25,96% | 21,15% | 100% |
| Maximal möglicher GFB | | | | € 45.350 |
| Grundfreibetrag | € 2.063,- | € 1.013,- | € 825,- | € 3.900,- |
| (davon prozentuell entfallend auf sondersteuersatzbesteuerte Einkünfte) | € 375,- | € 225,- | € 150,- | € 750,- |
| Maximal möglicher investitionsbedingter GFB | € 21.921,- | € 10.761,- | € 8.768,- | € 41.450,- |
| (davon prozentuell entfallend auf sondersteuersatzbesteuerte Einkünfte) | € 3.986,- | € 2.391,- | € 1.594,- | € 7.971,- |
| Begünstigte AK/HK im Betriebsvermögen der MU | € 50.000,- | € 30.000,- | € 20.000,- | € 100.000,- |
| Investitionsbedingter GFB | € 21.921,- | € 10.761,- | € 8.768,- | € 41.450,- |
| (davon entfallend auf sondersteuersatzbesteuerte Einkünfte) | € 3.986,- | € 2.391,- | € 1.594,- | € 7.971,- |
| Zu berücksichtigender GFB gesamt | € 23.983,- | € 11.774,- | € 9.593,- | € 45.350,- |
| Gewinnanteil nach GFB | € 526.017,- | € 258.226,- | € 210.407,- | € 994.650,- |
| (darin enthalten sondersteuersatzbesteuerte Einkünfte) | € 100.000,- | € 60.000,- | € 40.000,- | € 200.000,- |
| (abweichend Lösung lt EStR 2000 Rz 3485 a: enthaltene sondersteuersatzbesteuerte Einkünfte) | € 95.639,- | € 57.384,- | € 38.256,- | € 191.279,- |

Tabelle 5: GFB gem § 10 EStG und sonderbesteuerte Gewinnanteile (aufgrund der Rundung auf ganze Euro können Rundungsdifferenzen auftreten)

| Berechnung Gewinnfreibetrag iSd § 10 EStG | Ges A: | Ges B: | Ges C: | Gesamt: Mitunternehmerschaft |
|--|--------------------|--------------------|--------------------|------------------------------|
| Vermögensbeteiligung | 50% | 30% | 20% | 100% |
| Gewinnverteilung | 50% | 30% | 20% | 100% |
| Gewinnanteil vor Sonder-BE/BA | € 500.000,- | € 300.000,- | € 200.000,- | € 1.000.000,- |
| (darin enthalten sondersteuersatzbesteuerte Einkünfte) | € 100.000,- | € 60.000,- | € 40.000,- | € 200.000,- |
| Saldo Sonder-BE/BA | € 50.000,- | -€ 30.000,- | € 20.000,- | € 40.000,- |
| Gewinnanteil aus Mitunternehmerschaft | € 550.000,- | € 270.000,- | € 220.000,- | 1.040.000,- |
| (darin enthalten sondersteuersatzbesteuerte Einkünfte) | € 100.000,- | € 60.000,- | € 40.000,- | € 200.000,- |
| (Anteil sondersteuersatzbesteuerte Einkünfte in % des individuellen Gewinnanteils) | 18,18% | 22,22% | 18,18% | |
| Gewinnanteil aus Mitunternehmerschaft in % | 52,89% | 25,96% | 21,15% | 100% |
| Maximal möglicher GFB | | | | € 45.350,- |
| Grundfreibetrag | € 2.063,- | € 1.013,- | € 825,- | € 3.900,- |
| (davon prozentuell entfallend auf sondersteuersatzbesteuerte Einkünfte) | € 375,- | € 225,- | € 150,- | € 750,- |
| Maximal möglicher investitionsbedingter GFB | € 21.921,- | € 10.761,- | € 8.768,- | € 41.450,- |
| (davon prozentuell entfallend auf sondersteuersatzbesteuerte Einkünfte) | € 3.986,- | € 2.391,- | € 1.594,- | € 7.971,- |
| Begünstigte AK/HK im Betriebsvermögen der MU | € 15.000,- | € 9.000,- | € 6.000,- | € 30.000,- |
| Investitionsbedingter GFB | € 15.000,- | € 9.000,- | € 6.000,- | € 30.000,- |
| (davon prozentuell entfallend auf sondersteuersatzbesteuerte Einkünfte) | € 2.727,- | € 2.000,- | € 1.091,- | € 5.818,- |
| Zu berücksichtigender GFB gesamt | € 17.063,- | € 10.013,- | € 6.825,- | € 33.900,- |
| Gewinnanteil nach GFB | € 532.938,- | € 259.988,- | € 213.175,- | € 1.006.100,- |
| (darin enthalten sondersteuersatzbesteuerte Einkünfte) | € 100.000,- | € 60.000,- | € 40.000,- | € 200.000,- |
| Lösung lt EStR 2000 Rz 3485 a: enthaltene sondersteuersatzbesteuerte Einkünfte (Aliquote Zuordnung der Investitionen) | € 96.898,- | € 57.775,- | € 38.759,- | € 193.432,- |

Tabelle 6: GFB gem § 10 EStG und sonderbesteuerte Gewinnanteile (Variante aliquote Zuordnung der Investitionen) (aufgrund der Rundung auf ganze Euro können Rundungsdifferenzen auftreten)

| | | | | |
|---|--------------------|------------------------|--------------------|----------------------|
| Investitionsbedingter GFB | € 15.000,- | € 9.000,- | € 6.000,- | € 30.000,- |
| (davon entfallend auf sondersteuersatzbesteuerte Einkünfte) | € 0,- | € 630,- ²⁹⁾ | € 0,- | € 630,- |
| Zu berücksichtigender GFB gesamt | € 17.063,- | € 10.013,- | € 6.825,- | € 33.900,- |
| Gewinnanteil nach GFB | € 532.938,- | € 259.988,- | € 213.175,- | € 1.006.100,- |
| (darin enthalten sondersteuersatzbesteuerte Einkünfte) | € 100.000,- | € 60.000,- | € 40.000,- | € 200.000,- |
| Lösung lt EStR 2000 3485 a: enthaltene sondersteuersatzbesteuerte Einkünfte (primäre Zuordnung der Investitionen zu Tarifbesteuerten Gewinnanteilen) | € 99.625,- | € 59.145,- | € 39.850,- | € 198.620,- |

Tabelle 7: GFB gem § 10 EStG und sonderbesteuerte Gewinnanteile (Variante primäre Zuordnung der Investitionen zu tarifbesteuerten Gewinnanteilen) (aufgrund der Rundung auf ganze Euro können Rundungsdifferenzen auftreten)

Eine (weitere) Erhöhung der Komplexität ergibt sich, wenn keine ausreichenden Investitionen in das Betriebsvermögen getätigt werden, um den gesamten Gewinnfreibetrag geltend machen zu können und der Rechtsansicht der Finanzverwaltung gefolgt wird. Hier stellt sich vorgelagert die Frage, ob auch die Investitionen anteilig den einzelnen Gewinnbestandteilen zuzuordnen sind oder ob – dem Günstigkeits-

prinzip folgend – sie primär den tarifbesteuerten Gewinnen und erst sekundär den sondersteuersatzbe-

29) Der maximal mögliche investitionsbedingte Gewinnfreibetrag beträgt € 10.761,-, davon entfallen 77,78% auf die tarifbesteuerten Gewinne, das sind € 8.370,-. Der Restbetrag von € 630,- (€ 9.000,- minus € 8.370,-) muss den sonderbesteuerten Gewinnen zugeordnet werden.

steuerten Gewinnen zuzurechnen sind, wie in Tabelle 6 gezeigt wird.

Bei primärer Zuordnung der Investitionen zu den tarifbesteuerten Einkünften entspricht die Lösung bis zur Zeile „investitionsbedingter GFB“ der Lösung bei aliquoter Zuordnung (Tabelle 6). Allerdings werden die Investitionen (s Tabelle 7) anders aufgeteilt (vorrangig auf die tarifbesteuerten und erst sekundär auf die sondersteuersatzbesteuerten Gewinnanteile).

Wie gezeigt wurde, führt die Rechtsansicht der Finanzverwaltung einer verhältnismäßigen Zuordnung des Gewinnfreibetrags zu weiteren Fragestellungen und einer deutlich erhöhten Komplexität. Da seit dem StRefG 2015/2016 auch unterschiedliche Sondersteuersätze für betriebliche Kapitalgewinne iSd § 27 Abs 3 und 4 EStG (27,5%) und betriebliche Gewinne aus Grundstücksveräußerungen iSd § 30 EStG (30%) gelten, könnte – bei konsequenter Fortführung der Rechtsansicht der Finanzverwaltung – überhaupt eine weitere Unterteilung der sondersteuersatzbesteuerten Gewinnanteile erforderlich sein. Es darf bezweifelt werden, ob dieser Komplexitätsgrad notwendig und angemessen ist und nicht (allenfalls durch eine entsprechende gesetzliche Regelung) zu beseitigen wäre, um die Zuteilung des Gewinnfreibetrags nicht zur Denksportaufgabe werden zu lassen.

C. Kritische Würdigung der geltenden Regelungen

In der Vergangenheit wurde bereits wiederholt angelegt, die bei Mitunternehmerschaften bestehende doppelte Deckelung des GFB – sowohl auf Ebene der Mitunternehmerschaft als auch auf Ebene des Steuerpflichtigen – zu beseitigen.³⁰⁾ Auch die Ungleichbehandlung zwischen Mitunternehmern und Einzelunternehmern, die sich mit der Einführung der Staffelung durch das 1. StabG 2012 weiter verschärft und verkompliziert hat,³¹⁾ wird schon seit längerem kritisiert.³²⁾ Entsprechend der in der Literatur und Praxis geäußerten Kritik sollte die Deckelung des GFB auf Ebene von Mitunternehmerschaften aufgegeben und eine Gleichstellung von Mitunternehmer und Einzelunternehmer vorge-

nommen werden. Die Deckelung des GFB (€ 45.350,–, davon € 3.900,– Grundfreibetrag) sollte ausschließlich steuersubjektbezogen interpretiert werden.³³⁾ Dadurch käme jeder Mitunternehmer in den Genuss des Grundfreibetrags. Dies erscheint – bei Interpretation des Grundfreibetrags als tarifliche Begünstigung analog zur Begünstigung der Sonderzahlungen bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit – auch sachgerecht.³⁴⁾ Bei steuersubjektbezogener Betrachtung würde zudem verhindert, dass nicht anspruchsberechtigte Mitunternehmer (zB Kapitalgesellschaften) und reine Arbeitsgeschafter das Volumen des GFB bei anderen (anspruchsberechtigten) Mitunternehmern schmälern.³⁵⁾ Die Rechtsansicht der Finanzverwaltung zur Aliquotierung des Gewinnfreibetrags bei Vorhandensein von sondersteuersatzbesteuerten Gewinnanteilen führt bei Mitunternehmerschaften zu weiteren Fragestellungen und zu einer deutlichen Erhöhung der Komplexität.

30) Vgl Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zum Entwurf des 1. StabG 2012, 27/SN-354/ME 24. GP 8 f.

31) Siehe dazu mit Beispiel *Kanduth-Kristen/Kampitsch/Komarek*, taxlex 2012, 185 ff. Zur Komplexitätserhöhung s auch *Schlager*, Auswirkungen des Sparpakets auf die Unternehmensbesteuerung, RWZ 2012, 66 (68).

32) Mit verfassungsrechtlichen Bedenken etwa *Mühlebner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG (60. Lfg, Dezember 2015) § 10 Rz 5.2. Zu den sich durch die Aliquotierung ergebenden Nachteilen s *Mayr*, StRefG 2009: Gewinnfreibetrag neu, RdW 2009, 236 (238).

33) Vgl *Kanduth-Kristen/Komarek*, taxlex 2013, 281 f, samt Beispiel.

34) Mit Bedenken hinsichtlich einer möglichen Potenzierung des Grundfreibetrags *Mayr*, RdW 2009, 237.

35) Vgl *Kanduth-Kristen/Komarek*, taxlex 2013, 282.

SCHLUSSSTRICH

Die Aufteilung des Gewinnfreibetrags bei Mitunternehmerschaften kann unter bestimmten Voraussetzungen zur Denksportaufgabe werden. Dies gilt vor allem bei Mitunternehmern mit mehreren betrieblichen Einkunftsquellen und bei sondersteuersatzbesteuerten Gewinnanteilen.



Firmenbuch-Anträge genial einfach

simpLEX Docs

Gesellschaftsrecht. Einfach. Effizient.

Jetzt 1 Monat kostenlos!

+43-1-53161-655