

BFH – von einem finalen Werbungskostenbegriff dahingehend aus, dass wie bei Betriebsausgaben die Veranlassung durch eine Einkunftsquelle maßgeblich ist⁸⁾, führt dies zum Zurückdrängen des Anwendungsbereichs des Abzugsverbots des § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988. Eine allfällige private (Mit-)Verwendung könnte bei Aufwendungen, bei denen diese nur geringfügig ist und im Verhältnis zur beruflichen Veranlassung deutlich zurücktritt, durch Ausscheiden eines Privatanteils zu berücksichtigen sein.

3. Eine Erweiterung des Werbungskostenbegriffs führt zwangsläufig zu einer *erhöhten Ermittlungsverpflichtung* der Finanzbehörden, weil die Berufsbezogenheit bzw der Umfang der privaten Verwendung in einem ordentlichen Ermittlungsverfahren unter Wahrung des Parteigehörs festzustellen ist. Die Werbungkosteneigenschaft dürfte somit nicht – wie

bisher oft geschehen – mit einem lapidaren Verweis auf das Abzugsverbot versagt werden.

4. Ein Vorbringen, dass ein auf den ersten Blick privat (mit-)veranlasster Aufwand einen beruflichen Hintergrund (im konkreten Fall: zusätzliche berufliche Qualifikation) haben kann, ist jedenfalls zu würdigen; ein Auseinandersetzen damit hat das VwGH-Erk komplett vermissen lassen.



Der Autor:

Mag. Bernhard Renner ist Senatsvorsitzender des UFS, Außenstelle Linz, Bereichsredakteur der UFS-Datenbank, Fachautor, Seminarvortragender und Lehrbeauftragter an der Johannes-Kepler-Universität in Linz.

8) Vgl hiezu *Doralt*, EStG⁹ § 16 Tz 13 ff mwN.

■ RdW 2008/514, 544

Beteiligung am Betrieb eines rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden iSd § 5 Abs 1 Satz 3 EStG

Beteiligt sich ein Gesellschafter als Mitunternehmer am Betrieb eines rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden, gilt auch diese Gesellschaft als rechnungslegungspflichtiger Gewerbetreibender (§ 5 Abs 1 Satz 3 EStG). Die Rechnungslegungspflicht des Gewerbetreibenden schlägt dann sowohl unternehmens- als auch steuerrechtlich auf den beteiligten Mitunternehmer durch; § 5 Abs 1 Satz 3 EStG ist daher eine rechnungslegungsrechtliche Sonderbestimmung im Sinne des § 189 Abs 3 UGB. Neben dem Hauptanwendungsfall der Beteiligung in Form einer Innengesellschaft (insb der atypisch stillen Gesellschaft) können auch Außengesellschaften von dieser Bestimmung betroffen sein.

Mag. Sebastian Bergmann
Universität Wien

1. Zweck und Entwicklung

Ursprünglich erfasste die durch das Abgabenänderungsgesetz 1981 eingeführte Bestimmung nur den atypisch stillen Gesellschafter¹⁾: „Beteiligt sich ein stiller Gesellschafter im Sinne des § 335 des Handelsgesetzbuches, der als Mitunternehmer anzusehen ist, an dem Betrieb eines Gewerbetreibenden, dessen Firma im Handelsregister eingetragen ist, so gelten die Bestimmungen des ersten und zweiten Satzes sinngemäß“ (§ 5 Satz 3 EStG 1972 idF BGBl 1981/620). Grund dieser Gesetzesänderung war die von der Verwaltungspraxis vertretene Rechtsansicht, die Gewinnermittlung von Mitunternehmerschaften könne nur dann nach § 5 EStG 1972 erfolgen, wenn die Firma der Mitunternehmerschaft im Handelsregister eingetragen sei. Da die stille Gesellschaft als reine Innengesellschaft keine Firma

führen konnte, musste der Gewinn der Mitunternehmerschaft nach § 4 Abs 1 EStG 1972 ermittelt werden. Das führte zu einem erhöhten Aufwand sowohl bei dem betroffenen Beteiligten (insbesondere durch das Erfordernis einer eigenen steuerlichen Buchführung) als auch bei der Finanzverwaltung (Anlage eines eigenen Gewinnfeststellungsaktes und bei Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft meist die Notwendigkeit der Erfassung bei unterschiedlichen Finanzämtern). Zudem erschwerten die sich aus dem notwendigen Wechsel der Gewinnermittlungsart ergebenden steuerlichen Konsequenzen (teilweises Aufdecken der stillen Reserven von Grund und Boden und gewillkürten Betriebsvermögen) die Beteiligungsfinanzierung²⁾.

Durch das EStG 1988 wurde der bis dahin auf atypisch stille Gesellschaften beschränkte Tatbestand auf alle Mitunternehmerschaften erweitert: „Beteiligt sich ein Gesellschafter als Mitunternehmer am Betrieb eines protokollierten Gewerbe-

1) Nur die atypisch/unechte stille Gesellschaft kann eine Mitunternehmerschaft (mit betrieblichen Einkünften) sein, während die typische/echte stille Gesellschaft zu Einkünften aus Kapitalvermögen führt (§ 27 Abs 1 Z 2 EStG 1972 idF BGBl 1980/563 bzw § 27 Abs 1 Z 2 EStG 1988 idF BGBl I 2007/100).

2) *Schlögl/Wiesner/Nolz/Kohler*, EStG 1972⁹ § 5 Anm 4; *Rief*, Die „mitunternehmerische Beteiligung“ an einem protokollierten Gewerbebetrieb, SWK 1991, A I 325 mwN; Abschn 16 Abs 9 EStR 1979.

treibenden, so gilt auch diese Gesellschaft als protokollierter Gewerbetreibender“ (§ 5 Abs 1 Satz 3 EStG idF BGBl 1988/400). Zuletzt wurde die Bestimmung durch das StruktAnpG 2006 an den neuen Grundtatbestand des § 5 Abs 1 Satz 1 EStG angepasst: „Beteiligt sich ein Gesellschafter als Mitunternehmer am Betrieb eines nach § 189 UGB rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden, gilt auch diese Gesellschaft als rechnungslegungspflichtiger Gewerbetreibender“ (§ 5 Abs 1 Satz 3 EStG idF BGBl I 2007/24)³⁾.

2. Voraussetzungen

2.1. Beteiligung am Betrieb eines rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden

§ 5 Abs 1 Satz 3 EStG erfasst nur den Fall, in dem sich jemand an einem bereits bestehenden Betrieb eines rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden beteiligt (nur in diesem Fall könnte insbesondere ein unerwünschter Wechsel der Gewinnermittlungsart eintreten)⁴⁾. Die umgekehrte Beteiligung eines rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden an einem nicht rechnungslegungspflichtigen oder nicht gewerblichen Betrieb ist ebensowenig tatbestandsmäßig wie die Gründung eines neuen Betriebs⁵⁾. Der rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende selbst kann sowohl natürliche oder juristische Person als auch Personengesellschaft sein⁶⁾.

2.2. Mitunternehmerschaft

Die Beteiligung muss in Form einer Mitunternehmerschaft erfolgen. Mitunternehmerschaften gibt es nur im Bereich der betrieblichen Einkünfte (§§ 21 Abs 2 Z 2, 22 Z 3, 23 Z 2 EStG). Daher kommt § 5 Abs 1 Satz 3 EStG im außerbetrieblichen Bereich von vornherein nicht zur Anwendung⁷⁾. Neben der Neugründung einer Mitunternehmerschaft (nicht aber des Betriebs!) ist auch die nachträgliche Einbringung eines Betriebs in eine bereits bestehende Mitunternehmerschaft von § 5 Abs 1 Satz 3 EStG betroffen⁸⁾.

2.3. Subsidiarität

Der subsidiäre Tatbestand des § 5 Abs 1 Satz 3 EStG kommt nur zur Anwendung, wenn der beteiligte Mitunternehmer nicht selbst rechnungslegungspflichtiger Gewerbetreibender ist und deshalb bereits vom Haupttatbestand des § 5 Abs 1 Satz 1 EStG erfasst wird⁹⁾. Der beteiligte Mitunternehmer darf also nicht rechnungslegungspflichtig sein und/oder keine gewerblichen Einkünfte erzielen.

3) StruktAnpG 2006, BGBl I 2006/100.

4) Doralt/Herzog/Mayr, EStG¹¹ § 5 Tz 45; Rief, SWK 1991, A I 325 (326); Quantschnigg/Schuch, ESt-HB § 5 Tz 4; EStR 2000 Rz 428.

5) Der Gewinnanteil des rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden wäre in diesem Fall in der einheitlichen und gesonderten Feststellung (§ 188 BAO) um die Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von Grund und zu ergänzen (BMF, RdW 1999, 561; Doralt/Herzog/Mayr, EStG¹¹ § 5 Tz 45).

6) Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG³ § 5 Anm 14.

7) Doralt/Herzog/Mayr, EStG¹¹ § 5 Tz 46.

8) Rief, SWK 1991, A I 325 (326) mwN.

9) Rief, SWK 1991, A I 325 (326).

2.3.1. Keine Rechnungslegungspflicht

Der Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB unterliegen

- umsatzunabhängig Kapitalgesellschaften und „unternehmerische“ Personengesellschaften, bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist;
- umsatzabhängig alle sonstigen „Unternehmer“, deren Umsatzerlöse den Schwellenwert des § 189 Abs 1 und 2 UGB überschreiten (ausgenommen sind Angehörige der freien Berufe und Land- und Forstwirte im Sinne des UGB sowie Überschussrechner im Sinne des § 2 Abs 4 Z 2 EStG; § 189 Abs 4 UGB).

§ 189 UGB erfasst nur Unternehmer. Unternehmer ist, wer ein Unternehmen betreibt (§ 1 Abs 1 UGB). Ein Unternehmen ist jede auf Dauer angelegte Organisation selbstständiger „wirtschaftlicher Tätigkeit“, mag sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein (§ 1 Abs 2 UGB). Eine „wirtschaftliche Tätigkeit“ ist das entgeltliche Anbieten wirtschaftlich werthafter Waren oder Leistungen auf einem Markt. Die Beteiligung am

wirtschaftlichen Leben muss im Geschäftsverkehr nach außen für die Allgemeinheit erkennbar sein¹⁰⁾. Deshalb können nur Außengesellschaften Unternehmer im Sinne des § 1 UGB sein; nur sie treten im Rechtsverkehr in Erscheinung.

Außengesellschaften (in Rechtsform einer Personengesellschaft) sind OG, KG, EWIV und je nach Auftreten nach außen die GesBR¹¹⁾. Während die EWIV stets rechnungslegungspflichtig ist (§ 7 EWIVG), sind die anderen trotz unternehmerischer Tätigkeit dann nicht von § 189 UGB (und deshalb gegebenenfalls von § 5 Abs 1 Satz 3 EStG) erfasst, wenn zumindest ein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist und die Umsatzerlöse die Schwellenwerte zur Rechnungslegungspflicht nicht überschreiten; Angehörige der freien Berufe, Land- und Forstwirte und Überschussrechner sind von der umsatzabhängigen Rechnungslegungspflicht ausgenommen (§ 189 Abs 4 UGB).

Beispiel:

Eine natürliche Person beteiligt sich in Rechtsform einer OG am Betrieb einer Kapitalgesellschaft. Überschreiten die Umsatzerlöse der OG nicht die Schwellenwerte des § 189 UGB, wäre diese nicht originär rechnungslegungspflichtig. Bei land- und forstwirtschaftlicher oder freiberuflicher Tätigkeit besteht umsatzunabhängig keine originäre Rechnungslegungspflicht. Da die Kapitalgesellschaft rechnungslegungspflichtiger Gewerbetreibender ist (§ 7 Abs 3 KStG iVm § 189 Abs 1 Z 1 UGB), kommt § 5 Abs 1 Satz 3 EStG zu Anwendung.

Innungesellschaften sind die stille Gesellschaft und je nach Gestaltung auch die GesBR¹²⁾. Bei Innengesellschaften besteht mangels Unternehmereigenschaft keinesfalls originäre Rechnungslegungspflicht; ihre Beteiligung am Betrieb eines rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden ist der Hauptanwendungsfall des § 5 Abs 1 Satz 3 EStG¹³⁾.

10) Dehn in Krejci, RK-UGB § 1 Rz 24.

11) OG, KG und EWIV sind jedenfalls Außengesellschaften, weil sie im Firmenbuch protokolliert sind und eine Firma führen (Kastner/Doralt/Nowotny, Grundriss des Gesellschaftsrechts⁵, 37 f; U. Torggler, Außengesellschaften, in Straube, Fachwörterbuch zum Handels- und Gesellschaftsrecht, 30; Krejci in Krejci, RK-UGB § 105 Rz 9).

12) Kastner/Doralt/Nowotny, Grundriss des Gesellschaftsrechts⁵, 37 f.

13) Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG³ § 5 Anm 14; nach Zorn scheint § 5 Abs 1 Satz 3 EStG nur Innengesellschaften zu erfassen: „Steuerlich werden allerdings auch so genannte Innengesellschaften

Neben dem Hauptanwendungsfall der Beteiligung in Form einer Innengesellschaft (insb der atypisch stillen Gesellschaft) können auch Außengesellschaften von § 5 Abs 1 Satz 3 EStG erfasst sein.

Der beteiligte Mitunternehmer ist dann nicht rechnungslegungspflichtig (und deshalb gegebenenfalls von § 5 Abs 1 Satz 3 EStG erfasst), wenn weder die Mitunternehmerschaft noch er selbst (zB als Kapitalgesellschaft) nach UGB rechnungslegungspflichtig sind.

Beispiel:

Beteiligt sich eine Kapitalgesellschaft als atypisch stiller Gesellschafter am Betrieb eines rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden, dann ist die stille Gesellschaft (Mitunternehmerschaft) als Innengesellschaft keinesfalls von § 189 UGB erfasst; die Kapitalgesellschaft (Mitunternehmer) unterliegt aber umsatzunabhängig der Rechnungslegungspflicht (§ 189 Abs 1 Z 1 UGB).

2.3.2. Keine gewerblichen Einkünfte

§ 5 Abs 1 Satz 3 EStG kommt auch zur Anwendung, wenn der an einem rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden Beteiligte keine originär gewerblichen, sondern andere betriebliche Einkünfte erzielen würde (im außerbetrieblichen Bereich gibt es keine Mitunternehmerschaft).

Beispiel:

Ist ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb einer Kapitalgesellschaft Gegenstand einer Mitunternehmerschaft, ermitteln alle Mitunternehmer den Gewinn nach § 5 EStG (die Kapitalgesellschaft ist gem § 7 Abs 3 KStG iVm § 189 Abs 1 Z 1 UGB immer rechnungslegungspflichtiger Gewerbetreibender). Ist die Kapitalgesellschaft hingegen ausschließlich vermögensverwaltend tätig, kommt § 5 Abs 1 Satz 3 EStG mangels Mitunternehmerschaft im außerbetrieblichen Bereich nicht zur Anwendung¹⁴⁾.

Eine selbstständig tätige Mitunternehmerschaft wird aber bereits (ohne Anwendung § 5 Abs 1 Satz 3 EStG) zum Gewerbebetrieb, wenn daraus ein Gesellschafter keine selbstständigen Einkünfte bezieht (zB ein Gesellschafter, der von § 7 Abs 3 KStG erfasst ist) und nicht berufsrechtliche Vorschriften ausdrücklich Gesellschaften mit berufs fremden Personen zulassen (§ 22 Z 3 zweiter Teilstrich EStG).

3. Konsequenzen

Die Rechnungslegungspflicht des Gewerbetreibenden schlägt sowohl unternehmens- als auch steuerrechtlich auf den Mitunternehmer durch, wenn dieser nicht originär rechnungslegungspflichtig ist¹⁵⁾. § 5 Abs 1 Satz 3 EStG ist daher eine rechnungslegungsrechtliche Sonderbestimmung im Sinne des § 189 Abs 3 UGB¹⁶⁾.

[...] als Mitunternehmerschaft und damit als Gewinnermittlungssubjekt anerkannt. [...] Auf derartige Mitunternehmerschaften stellt § 5 Abs 1 letzter Satz EStG [...] ab: Jede Mitunternehmerschaft, bei der sich im Innenverhältnis eine Person als Gesellschafter am Betrieb eines rechnungslegungspflichtigen Unternehmers beteiligt, ermittelt den Gewinn nach § 5 Abs 1 EStG, wenn nur die Einkünfte solche aus Gewerbebetrieb sind“ (Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG³⁹ § 5 Rz 2); in diesem Sinne auch Jakom/Marschner, EStG § 5 Rz 35.

14) Doralt/Herzog/Mayr, EStG¹¹ § 5 Tz 46.

15) Beiser, Die Art der Gewinnermittlung bei Privatstiftungen, ÖStZ 1997, 6 (9): „Die handels- und steuerrechtliche Buchführungspflicht eines protokollierten Gewerbetreibenden soll auch auf Personen durchschlagen, die als Mitunternehmer am Betrieb des protokollierten Gewerbetreibenden beteiligt sind“; Doralt/Herzog/Mayr, EStG¹¹ § 5 Tz 45: „Die Rechnungslegungspflicht eines Gewerbetreibenden schlägt auf den beteiligten Mitunternehmer durch“.

16) Es handelt sich dabei um keine inhaltliche Sonderbestimmung, sondern lediglich um eine Sonderregelung betreffend den Anwendungsbereich der Rechnungslegungspflicht nach UGB (siehe in diesem Zusammenhang auch S. Bydlinski in Krejci, RK-UGB § 189 Rz 31).

Ist ein land- und forstwirtschaftlicher oder selbstständiger Betrieb einer Kapitalgesellschaft (die gem § 7 Abs 3 KStG iVm § 189 Abs 1 Z 1 UGB immer rechnungslegungspflichtiger Gewerbetreibender ist) Gegenstand einer Mitunternehmerschaft, werden die aus diesem Betrieb bezogenen Einkünfte bei den beteiligten Mitunternehmern aufgrund § 5 Abs 1 Satz 3 EStG zu Einkünften aus Gewerbebetrieb umqualifiziert¹⁷⁾. Hingegen vertritt Rief die Auffassung, dass § 5 Abs 1 Satz 3 EStG „als Vorschrift auf Ebene der Gewinnermittlung die Qualifikation der Einkünfte unberührt“ lässt (die Mitunternehmer sollen Einkünfte nach § 21 oder § 22 EStG beziehen, die aber nach § 5 ermittelt werden)¹⁸⁾.

Bei einem nachträglichen Entfall einer Voraussetzung des § 5 Abs 1 Satz 3 EStG hat die Mitunternehmerschaft einen Wechsel der Gewinnermittlungsart auf § 4 Abs 1 oder § 4 Abs 3 EStG durchzuführen¹⁹⁾.

§ 5 Abs 1 Satz 3 EStG führt zu einer Ungleichbehandlung von zwei Mitunternehmerschaften, wenn die eine einen Betrieb neu gründet und deshalb den Gewinn nach § 4 Abs 1 oder § 4 Abs 3 EStG ermittelt, während die andere den Betrieb eines rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden übernimmt und deshalb den Gewinn nach § 5 Abs 1 EStG ermittelt. Insofern ist die Bestimmung gleichheitsrechtlich bedenklich²⁰⁾.

4. Zusammenfassung

Beteiligt sich ein Gesellschafter als Mitunternehmer am Betrieb eines rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden, gilt auch diese Gesellschaft als rechnungslegungspflichtiger Gewerbetreibender. Der Betrieb des rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden muss Gegenstand der Beteiligung sein und die Beteiligung in Form einer Mitunternehmerschaft erfolgen. Als Mitunternehmerschaften kommen sowohl Außen- als auch Innengesellschaften in Betracht. Der subsidiäre Tatbestand des § 5 Abs 1 Satz 3 EStG kommt nur zur Anwendung, wenn der beteiligte Mitunternehmer nicht selbst rechnungslegungspflichtiger Gewerbetreibender ist.

Sind die Voraussetzungen gegeben, schlägt die Rechnungslegungspflicht des Gewerbetreibenden sowohl unternehmens- als auch steuerrechtlich auf den Mitunternehmer durch. Gegebenenfalls kommt es zu einer Umqualifizierung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft oder selbstständiger Arbeit zu Einkünften aus Gewerbebetrieb.

17) Doralt/Herzog/Mayr, EStG¹¹ § 5 Tz 46; in diesem Sinne auch Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG³ § 5 Anm 14: „Die Beteiligung [...] prägt nach dieser Vorschrift die Einkünfte des Mitunternehmers zu solchen iSd Hauptunternehmers“.

18) Rief, SWK 1991, A I 325 (326); Ruppe, Stille Beteiligungen – ausgewählte Bilanzierungs- und Steuerprobleme, in Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe (Hrsg), Praxisfragen der Bilanzierung (1991) 9 (21).

19) Doralt/Herzog/Mayr, EStG¹¹ § 5 Tz 45; Rief, SWK 1991, A I 325.

20) Ausführlich dazu Rief, SWK 1991, A I 325 (328).



Der Autor:

Mag. Sebastian Bergmann ist Assistent am Institut für Finanzrecht an der Universität Wien.