

# ANGRENZENDES STEUERRECHT

## AUFSÄTZE

### Ertragssteuerliche Behandlung unentgeltlicher Vermögensübertragungen im Zusammenhang mit Personengesellschaften

Die ertragsteuerliche Behandlung unentgeltlicher Übertragungen (Überführungen) von Wirtschaftsgütern wirft im Zusammenhang mit Personengesellschaften zahlreiche Fragen auf. Im nachfolgenden Beitrag sollen die verschiedenen inländischen Konstellationen unentgeltlicher Vermögensübertragungen untersucht werden, wobei sowohl betriebliche Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) als auch außerbetriebliche (ausschließlich ihr eigenes Vermögen verwaltende) Personengesellschaften berücksichtigt werden.

**Deskriptoren:** Betriebsbegriff, Gewinnermittlungstheorie, Mitunternehmerschaft, Personengesellschaft, Wirtschaftsgüter, Überführung, Übertragung, unentgeltlich.  
**Normen:** § 4 Abs 1 EStG; § 6 Z 4 und Z 5 EStG; § 21 Abs 2 Z 2 EStG; § 22 Z 3 EStG; § 23 Z 2 EStG.

Von Gerhild Bednar / Sebastian Bergmann

#### 1. Einleitung

Unentgeltliche<sup>1</sup> Übertragungen (Überführungen) von Wirtschaftsgütern sind im Zusammenhang mit Personengesellschaften in unterschiedlichen Konstellationen denkbar. Neben der betrieblichen und außerbetrieblichen Gesellschaftersphäre sowie der betrieblichen und außerbetrieblichen Personengesellschaftssphäre im engeren Sinn kann von solchen Übertragungsvorgängen auch allfälliges Sonderbetriebsvermögen betroffen sein.

Die ertragsteuerliche Beurteilung von unentgeltlichen Vermögensübertragungen im Zusammenhang mit Personengesellschaften ist uE von unterschiedlichen Aspekten abhängig, nämlich

- der Frage der maßgeblichen Theorie der steuerlichen Einkünftermittlung bei Personengesellschaften,

- der Sphärenzuordnung von allenfalls betroffenem Sonderbetriebsvermögen,
- der Reichweite des steuerlichen Betriebsbegriffs und schließlich
- den konkreten Vermögenssphären, die von einem unentgeltlichen Übertragungsvorgang betroffen sind.<sup>2</sup>

Die nachfolgende Untersuchung soll sich auf den Inlandsfall, sohin Übertragungen von Wirtschaftsgütern zwischen zwei im Inland gelegenen Vermögenssphären, beschränken.<sup>3</sup>

#### 2. Vorfragen

##### 2.1. Theorien der steuerlichen Einkünftermittlung bei Personengesellschaften

###### 2.1.1. Allgemeines

Zentrale Rechtsgrundlage im Zusammenhang mit Fragen rund um die Ertragsbesteuerung von Personengesellschaften ist § 23 Z 2 EStG. Nach dieser Bestimmung zählen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch „Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Gesellschaften und Kom-

1 Unentgeltlich sind Erwerbe im Falle der Schenkung oder der Erbschaft (vgl. *Mayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>18</sup> [2016] § 6 EStG Tz 405). Zur steuerlichen Behandlung entgeltlicher Vermögensübertragungen weiterführend *Bergmann*, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht (2009) 90 ff; *derselbe*, Handbuch Personengesellschaften<sup>2</sup> (2016) Rz 13/132 ff.

2 Vgl. auch *Bergmann*, Die steuerliche Gewinnermittlung von Personengesellschaften, in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer*, Die Personengesellschaft im Unternehmens- und Steuerrecht (2013) 151 (155) FN 9.

3 Zu den grenzüberschreitenden Überführungen im Lichte der neuen Wegzugsbesteuerung vgl. zB *Schragl/Stieglitz/Kronig*, Ratenzahlungskonzept, in *Stefaner/Schragl*, Wegzugsbesteuerung (2016) 94 (94 ff); *Spies*, Die Wegzugsbesteuerung im österreichischen Recht: System oder Chaos? (Teil 1), ÖStZ 2015, 283 (283 ff); *dieselbe*, Die Wegzugsbesteuerung im österreichischen Recht: System oder Chaos? (Teil 2), ÖStZ 2015, 320 (320 ff).

manditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben“. § 21 Abs 2 Z 2 und § 22 Z 3 EStG enthalten ähnlich lautende Parallelbestimmungen für land- und forstwirtschaftlich bzw selbständig tätige Personengesellschaften und sind im Folgenden dann, wenn von § 23 Z 2 EStG die Rede ist, stets auch die Parallelbestimmungen der § 21 Abs 2 Z 2 und § 22 Z 3 EStG gemeint. Anwendungsvoraussetzung all dieser Bestimmungen ist, dass eine sogenannte „Mitunternehmerschaft“ vorliegt. Der gesetzlich nicht näher definierte steuerliche Begriff der Mitunternehmerschaft ist ein Synonym für betrieblich tätige Personengesellschaften. Gesellschafter solcher betrieblich tätigen Personengesellschaften, die Unternehmerisiko tragen und Unternehmerinitiative ausüben können, werden ertragsteuerlich als sogenannte „Mitunternehmer“ bezeichnet.<sup>4</sup>

Zum Verständnis der steuerlichen Gewinnermittlung von Personengesellschaften, deren Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, wurden im Laufe der Zeit von der Rspr und Lehre verschiedene Theorien entwickelt, die im Wesentlichen alle – auf mehr oder weniger komplexe Art und Weise – versuchen, das Verhältnis der Personengesellschaft zu ihren Gesellschaftern bzw das Verhältnis der Gesellschafter untereinander verständlich zu machen.<sup>5</sup> Ein Bedürfnis, das Verhältnis zwischen Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern und das Verhältnis zwischen den Gesellschaftern näher zu erklären, besteht vor allem vor dem Hintergrund, dass Personengesellschaften nach österreichischem Ertragsteuerrecht transparent behandelt werden. Sie sind selbst keine Ertragsteuersubjekte.<sup>6</sup> Das von Personengesellschaften erwirtschaftete Ergebnis wird freilich ertragsteuerlich nichtsdestotrotz erfasst, und zwar dergestalt, dass es den Gesellschaftern der Personengesellschaft unmittelbar zur Besteuerung zurechnet und bei diesen – je nach der Gesellschafterrechtsform – nach dem EStG oder KStG der Ertragsbesteuerung unterworfen wird (§ 23 Z 2 Halb-

satz 1 EStG). Man spricht in diesem Zusammenhang vom Durchgriffs- bzw Transparenzprinzip.<sup>7</sup>

Die unterschiedlichen Gewinnermittlungstheorien haben nicht bloß theoretische Erklärungswerte, sondern darüber hinausgehend wichtige praktische Auswirkungen. Eine davon ist die im Zentrum des vorliegenden Beitrags stehende Frage der steuerlichen Behandlung unentgeltlicher Überführungen von Wirtschaftsgütern aus der Vermögenssphäre eines Gesellschafters in jene der Personengesellschaft und umgekehrt. Dies deshalb, weil das Vermögen von Personengesellschaften ertragsteuerlich je nach maßgeblicher Theorie gedanklich entweder anteilig bzw alleine den Gesellschaftern oder aber der Personengesellschaft als eigenständiges Einkünfteermittlungssubjekt zuzurechnen ist, und es demzufolge bei unentgeltlichen Vermögensübertragungen zwischen Gesellschafter und Personengesellschaft je nach theoretischem Zugang entweder zu keinem Vermögenstransfer zwischen unterschiedlichen Einkünfteermittlungssubjekten kommt oder aber ein solcher Transfer zwischen unterschiedlichen Einkünfteermittlungssubjekten stattfindet.

Ausgangspunkt und Grundlage für eine Beurteilung von unentgeltlichen Vermögensübertragungen im Zusammenhang mit Personengesellschaften sind somit die Theorien zur steuerlichen Einkünfteermittlung von Personengesellschaften.

### 2.1.2. Bilanzbündeltheorie

Die „Bilanzbündeltheorie“ wurde vom RFH entwickelt:<sup>8</sup> „Das Einkommensteuergesetz sieht die OHG nicht als selbständiges Steuersubjekt an, sondern behandelt die Teilhaberschaft daran als selbständigen Gewerbebetrieb jedes einzelnen Mitunternehmers. Die einheitliche Bilanz des Unternehmens ist steuerlich nur eine Zusammenführung der an sich für jeden einzelnen Mitunternehmer besonders aufgestellten Bilanzen“.<sup>9</sup> Die Bilanzbündeltheorie rechnet somit den von der Personengesellschaft geführten Betrieb (und nicht bloß die aus diesem anfallenden Gewinnanteile) ertragsteuerrechtlich anteilig den

4 Vgl dazu weiterführend *Bergmann*, Der neue Mitunternehmerbegriff seit dem UGB, GesRZ 2009, 22 (22 ff); *derselbe*, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht 23 ff; *derselbe* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften<sup>2</sup> Rz 13/7 ff.

5 Vgl auch *Stoll*, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften (1977) 6 f.

6 Vgl *Bergmann*, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht 19; *derselbe* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften<sup>2</sup> Rz 13/1.

7 Vgl *Bergmann*, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht 19; *derselbe* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften<sup>2</sup> Rz 13/1.

8 Vgl RFH 14. 7. 1937, VI A 422/37, RStBl 1937, 937.

9 RFH 14. 7. 1937, VI A 422/37, RStBl 1937, 937; vgl auch RFH 10. 1. 1940, VI 704/39, RStBl 1940, 134. Ausführlich zur

(Weiter-)Entwicklung siehe *Stoll*, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften 9 ff und *Schimetschek*, Die Bilanzbündeltheorie und ihre Grenzen, ÖStZ 1967, 196 (196 ff). Der Entwicklung der Bilanzbündeltheorie durch den RFH ging eine geänderte zivilrechtliche Beurteilung der Personengesellschaften voraus, die seit dem Inkrafttreten des dBGB und dHGB nicht mehr als Einheit interpretiert wurden, sondern deren Vermögen den Gesellschaftern unmittelbar zugeordnet wurde. Maßgeblichen Einfluss hatte die Lehre *E. Beckers*, nach der eine Mitunternehmerschaft völlig identisch wie ein Einzelunternehmer zu behandeln sei (vgl *Rätke* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, dEStG<sup>224</sup> § 15 Anm 265 mwN; *Bitz* in *Littmann/Bitz/Pust*, dEStG<sup>70</sup> § 15 Rz 8; *Reiß* in *Kirchhoff/Söhn/Mellinghoff*, dEStG<sup>60</sup> § 15 E 28).

Gesellschaftern zu.<sup>10</sup> Die Beteiligung eines Gesellschafters an einer Personengesellschaft ist deshalb dessen selbständiger Gesellschafterteilbetrieb. Die Personengesellschaft ist die Zusammenfassung dieser gedanklich selbständigen Gesellschafterteilbetriebe. Die Bilanz der Personengesellschaft ist das „Bündel“ der fiktiven Gesellschafterteilbetriebsbilanzen.<sup>11</sup>

Die bilanzbündelmäßige Betrachtung wurde zumeist aus § 23 Z 2 Halbsatz 2 EStG (bzw dessen Vorgängerbestimmungen) abgeleitet, der durch das steuerliche Negieren von Leistungsbeziehungen zwischen Personengesellschaft und Gesellschaftern nach damaligen Verständnis zum Ausdruck bringen sollte, die Gesellschafter seien so zu behandeln, als hätten sie eigenständige Teilbetriebe.<sup>12</sup>

### 2.1.3. Theorie der Alleininhaberschaft

In Reaktion auf die Bilanzbündeltheorie wurde von *Stoll* die „Theorie der Alleininhaberschaft“<sup>13</sup> entwickelt,<sup>14</sup> weil die Bilanzbündeltheorie seiner Ansicht nach nur partiell richtige Bilder liefere.<sup>15</sup> Nach *Stoll* ergäbe sich aus § 23 Z 2 EStG, dass ein Gesellschafter (Mitunternehmer) im Verhältnis zum Betrieb der Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) gleich zu behandeln ist, wie ein Einzelunternehmer im Verhältnis zu dessen Einzelbetrieb.<sup>16</sup> Zu diesem Zweck sei der jeweilige Gesellschafter gedanklich als Alleininhaber des ganzen Gesellschaftsbetriebs anzusehen.<sup>17</sup> Diese Gleichstellungsthese zwischen Mitunternehmer und Einzelunternehmer stellt das zentrale Fundament von *Stolls* Theorie der Alleininhaberschaft dar. Wie nach der Bilanzbündeltheorie wird auch nach der Theorie der Alleininhaberschaft der Betrieb der Per-

sonengesellschaft (und nicht nur die daraus entspringenden Gewinne) unmittelbar der Gesellschafterebene zugerechnet.

### 2.1.4. Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung

Nach der „Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung“<sup>18</sup> ist die Personengesellschaft selbst eigenständige Inhaberin des gesamten Gesellschaftsbetriebes und deshalb ein einheitliches Gewinnermittlungssubjekt.<sup>19</sup> § 23 Z 2 EStG sei keine besondere Gewinnermittlungsvorschrift, die normiert, dass die Gewinnermittlung auf Ebene der einzelnen Gesellschafter stattfindet, sondern lediglich eine Zurechnungsvorschrift. Demnach soll der bereits auf Ebene der Personengesellschaft einheitlich und grundsätzlich nach den allgemeinen Gewinnermittlungsregeln der §§ 4 bis 14 EStG auf Grundlage einer nach einheitlichen Bewertungs- und Bilanzierungsgrundsätzen erstellten Gesellschaftsbilanz ermittelte Gewinn den einzelnen Gesellschaftern (Steuersubjekten) anteilig zur Besteuerung zugewiesen werden.<sup>20</sup> Diese Betrachtung ergäbe sich insbesondere aus der Wortinterpretation des § 23 Z 2 Halbsatz 1 EStG bzw dessen Parallelbestimmungen, wo das Gesetz von „Gewinnanteile[n]“ der Gesellschafter spricht. Das setze voraus, dass der Gewinn bereits auf Ebene der Personengesellschaft ermittelt wurde, denn nur der einheitlich ermittelte Gewinn kann den Gesellschaftern in seine Anteile zerlegt zugewiesen werden.<sup>21</sup> Diese Gewinnermittlungstheorie geht damit von einer Zurechnung des Betriebs der Personengesellschaft an diese selbst und nicht an die als Steuersubjekte fungierenden Gesellschafter aus.

10 Vgl *Huber*, Markteinkommenstheorie und Mitunternehmerschaften, in *Achatz/Ehrke-Rabel/Heinrich/Leitner/Taucher*, Steuerrecht, Verfassungsrecht, Europarecht – FS Ruppe (2007) 227 (235).

11 Vgl *Zorn*, Besteuerung der Geschäftsführung (1992) 141 f; *derselbe*, Gewinnermittlung bei Personengesellschaften, in *Bertil/Mandl/Mandl/Ruppe*, Die Personengesellschaft in Handels- und Steuerrecht (2001) 1 (2); *Doralt/Kauba* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>10</sup> (2006) § 23 Tz 208; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch (1993) § 23 Tz 18.1; *Peth/Wanke/Wiesner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG (2010) § 23 Anm 88; *Vock* in *Jakom*, EStG<sup>10</sup> (2017) § 23 Rz 136; *Tipke*, Die Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht, ÖStZ 1978, 194 (195 f); *Rätke* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, dEStG<sup>224</sup> § 15 Anm 265; *Köster* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, dEStG<sup>235</sup> § 15 Anm 450; *Reiß* in *Kirchhof/Söbhn/Mellinghoff*, dEStG<sup>60</sup> § 15 E 28 ff; *Bode* in *Blümich*, dEStG<sup>134</sup> (2016) § 15 Rz 441. Mitunter wird die Bilanzbündeltheorie auch als „Anteilsbetrachtung“ bzw „Quotenbetrachtung“ bezeichnet (vgl *Margreiter*, Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern, SWK 1984, A I 255 [A I 256]).

12 Vgl *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch § 23 Tz 18.1; *Doralt/Kauba* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>10</sup> § 23 Tz 208; *H. Torggler*, Ertragsteuerliche Behandlung der GmbH & Co, in *Kastner/Stoll*, Die GmbH & Co KG im Handels-, Gewerbe- und Steuerrecht<sup>2</sup> (1977) 361 (370); vgl auch *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht<sup>9</sup> (1993) 363.

13 Zur Namensgebung siehe *Quantschnigg*, Grundsatzfragen zur Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften, in *Doralt/Gassner*

*Lechner/Ruppe/Tanzer/Werndl*, Steuern im Rechtsstaat – FS Stoll (1990) 103 (106).

14 Vgl *Stoll*, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften 35 ff.

15 Zu unrichtigen Ergebnissen führe die Bilanzbündeltheorie insbesondere bei Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Personengesellschaft (vgl *Stoll*, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften 52 ff).

16 Vgl *Stoll*, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften 35 ff, 52 ff und 134 ff; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch § 23 Tz 18.2.

17 Vgl *Stoll*, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften 41; *Margreiter*, SWK 1984, A I 255 (A I 257); *Doralt/Kauba* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>10</sup> § 23 Tz 210.

18 Namensgebung durch *Quantschnigg* in FS Stoll, 103 (106).

19 Vgl *Zorn*, Besteuerung der Geschäftsführung 145.

20 Vgl *Quantschnigg* in FS Stoll, 103 (106 ff); *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch § 23 Tz 18.3; *Doralt/Kauba* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>10</sup> § 23 Tz 209; *Vock* in *Jakom*, EStG<sup>10</sup> § 23 Rz 138; *Peth/Wanke/Wiesner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 23 Anm 88; *Werndl*, Bilanzbündeltheorie und Einkommensteuergesetz, ÖStZ 1974, 242 (245); *Zorn*, Besteuerung der Geschäftsführung 145; *derselbe* in *Bertil/Mandl/Mandl/Ruppe*, Die Personengesellschaft in Handels- und Steuerrecht, 1 (3 f); *Margreiter*, SWK 1984, A I 255 (A I 258), der die Theorie als „Selbständigkeit der Personengesellschaft“ bezeichnet.

21 Vgl *Zorn*, Besteuerung der Geschäftsführung 160; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch § 23 Tz 18.3; kritisch *Stoll*, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften 28 ff.

## 2.1.5. Meinungsstand

### 2.1.5.1. Rechtsprechung

Die Rechtsprechung des VwGH ist im Zusammenhang mit der Frage der maßgeblichen Gewinnermittlungstheorie in sich widersprüchlich. Einerseits spricht der Gerichtshof davon, dass die Gewinnermittlung von Personengesellschaften nach der Bilanzbündeltheorie zu erfolgen habe und hält insofern verbal noch an dieser fest.<sup>22</sup> Ein Betrieb, der unternehmensrechtlich von einer Personengesellschaft geführt wird, sei „einkommensteuerlich unmittelbar den einzelnen Gesellschaftern zuzurechnen, und zwar (quotenmäßig) aufgeteilt in so viele gedankliche ‚Betriebe‘, als Gesellschafter und somit Steuersubjekte vorhanden sind“.<sup>23</sup> Die bislang letzte Erwähnung der Bilanzbündeltheorie in einem Erwägungsteil fand im Jahr 2009 in einem umsatzsteuerlichen VwGH-Erkenntnis statt.<sup>24</sup> Die Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung sei abzulehnen, weil diese „von einer handelsrechtlichen Beurteilung aus[ginge] und [...] eine steuersubjektbezogene Betrachtungsweise weitestgehend missen [lässt]“.<sup>25</sup> Andererseits hat der VwGH Personengesellschaften in jüngerer Vergangenheit wiederholt als „Gewinnermittlungssubjekt“ bezeichnet<sup>26</sup> und sich damit einer Terminologie bedient, die der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung zuzuordnen ist.<sup>27</sup> Auch Bewertungs- und Bilanzierungswahlrechte lässt der VwGH im Sinne der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung nur noch einheitlich ausüben.<sup>28</sup> Im Bereich der Leistungsbeziehungen zwischen der Personengesellschaft und einem ihrer Gesellschafter kommt der VwGH heute schließlich zu gleichen Ergebnissen wie *Stolls* Theorie der

Alleininhaberschaft, ohne jedoch *Stolls* Ableitung zu übernehmen bzw. das Ergebnis inhaltlich näher zu begründen.<sup>29</sup> Von der früher noch in konsequenter Anwendung der Bilanzbündeltheorie vorgenommenen anteiligen Aufspaltung von Leistungsbeziehungen in Fremdgeschäfte und Entnahmen bzw. Einlagen<sup>30</sup> hat der Gerichtshof Abstand genommen. Der VwGH selbst spricht in diesem Zusammenhang von einer gemilderten Form der Anwendung der Bilanzbündeltheorie zur Vermeidung von Überspitzungen und wirklichkeitsfremden Ergebnissen.<sup>31</sup> Der BFH hat das „überholte Gedankengut der Bilanzbündeltheorie“ aufgegeben.<sup>32</sup> Er vertritt nunmehr die sogenannte „Einheitstheorie“,<sup>33</sup> die ihrerseits weitgehend der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung entspricht.<sup>34</sup> Die Personengesellschaft sei danach ein eigenständiges Gewinnermittlungssubjekt, also eine für den Zweck der Gewinnermittlung von den Gesellschaftern zu unterscheidende Einheit.<sup>35</sup> Das ergäbe sich aus der deutschen Parallelbestimmung des § 15 Abs 1 Nr 2 Halbsatz 1 dEStG, welche von einer rechtlichen Einheit der Personengesellschaft ausgehe, indem sie die Anteile der Gesellschafter am gemeinsam erzielten Gesellschaftsgewinn als Ausgangspunkt der Besteuerung nimmt.<sup>36</sup>

### 2.1.5.2. Verwaltungspraxis

Wie die Rspr des VwGH sind auch die EStR 2000 im Zusammenhang mit der Frage der maßgeblichen Gewinnermittlungstheorie alles andere als widerspruchsfrei. So sei der Gesamtgewinn von Personengesellschaften in zwei Schritten, zunächst auf Ebene der Personengesellschaft nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4 bis 14 EStG und so-

22 Vgl VwGH 29. 11. 1994, 89/14/0230; 15. 12. 1992, 88/14/0093; 17. 6. 1992, 87/13/0157; 17. 2. 1988, 87/13/0028; 20. 1. 1970, 0748/69; 16. 12. 1966, 0780/65; 4. 2. 1966, 2219/65; 9. 4. 1965, 0712/63; 17. 1. 1964, 1183/62; 25. 10. 1963, 0602/61; 19. 6. 1959, 2265/57; 5. 12. 1958, 0285/57; 11. 7. 1958, 0205/55; 10. 7. 1957, 2458/56; 17. 12. 1954, 1821 f/52; 18. 2. 1954, 3018/52; 7. 10. 1953, 30/51.

23 VwGH 15. 12. 1992, 88/14/0093.

24 VwGH 25. 2. 2009, 2006/13/0128: „Die Bilanzbündeltheorie und das Konzept der Mitunternehmerschaft haben im Umsatzsteuerrecht keine Entsprechung“; davor zuletzt VwGH 29. 11. 1994, 89/14/0230.

25 VwGH 17. 6. 1992, 87/13/0157; vgl kritisch zu diesem Vorwurf Huber in FS Ruppe, 227 (237).

26 Vgl VwGH 19. 9. 2013, 2011/15/0107; 27. 1. 2011, 2008/15/0218; 25. 6. 2008, 2006/15/0218; 21. 9. 2006, 2006/15/0236; dazu Doralt, VwGH: Abschied von der Bilanzbündeltheorie? RdW 2011, 552 (552); derselbe in Doralt/Ruppe, Steuerrecht I<sup>11</sup> (2013) Tz 539.

27 Vgl Doralt, RdW 2011, 552 (552); derselbe in Doralt/Ruppe, Steuerrecht I<sup>11</sup> Tz 539.

28 Vgl Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung 146.

29 Vgl auch Quantschnigg in FS Stoll, 103 (109); Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung 148; derselbe in Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe, Die Personengesellschaft in Handels- und Steuerrecht, 1 (6).

30 Vgl VwGH 9. 4. 1965, 0712/63; 8. 11. 1963, 0584/61; 5. 12. 1958, 0258/57; Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch § 23 Tz 18.1.

31 Vgl VwGH 17. 2. 1988, 87/13/0028; 3. 11. 1981, 2919, 3154/80; 16. 3. 1979, 2979/76, 0960 f/77; 16. 6. 1970, 0405/68; Vodrazka, Betriebswirtschaftliche Überlegungen zur Ermittlung der Einkünfte von Mitunternehmern, in FS Stoll, 139 (140); Doralt/Kauba in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>10</sup> § 23 Tz 209; Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung 146; Vock in Jakom, EStG<sup>10</sup> § 23 Rz 136.

32 Vgl BFH 8. 1. 1975, I R 142/72, BStBl 1975 II 437; 28. 1. 1976, I R 84/74, BStBl 1976 II 744; 29. 1. 1976, IV R 42/73, BStBl 1976 II 372; 8. 12. 1982, I R 9/79, BStBl 1983 II 570.

33 Vgl BFH 9. 12. 2002, VIII R 40/01, BStBl 2003 II 294; 3. 7. 1995, GrS 1/93, BStBl 1995 II 617; 26. 5. 1994, IV R 34/92, BStBl 1994 II 891; 13. 12. 1989, I R 118/87, BStBl 1990 II 474; 19. 1. 1989, IV R 2/87, BStBl 1989 II 393.

34 Vgl Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung 155.

35 Vgl BFH 10. 11. 1980, GrS 1/79, BStBl 1981 II 164; 12. 11. 1985, VIII R 364/83, BStBl 1986 II 311; 7. 8. 1986, IV R 137/83, BStBl 1986 II 910; 23. 10. 1986, IV R 352/84, BStBl 1988 II 128; 25. 2. 1991, GrS 7/89, BStBl 1991 II 691.

36 Vgl BFH 10. 7. 1980, II R 127/77, BStBl 1981 II 84: „Gleichwohl ist dem [...] § 15 Abs 1 Nr 2 Halbsatz 1 zu entnehmen, dass das Gesetz die rechtliche Existenz der Personengesellschaft [...] zum Ausgangspunkt für die Einkommensbesteuerung nimmt, indem die Besteuerung ua an die Gewinnanteile der Gesellschafter anknüpft“; Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung 152 f.

dann auf Ebene der Gesellschafter (durch die Aufstellung von Ergänzungs- und Sonderbilanzen) zu ermitteln,<sup>37</sup> was im Hinblick auf den ersten Gewinnermittlungsschritt auf Personengesellschaftsebene ein Vertreten der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung vermuten lassen würde.<sup>38</sup> Auch Bewertungs- und Bilanzierungswahlrechte dürfen im Sinne der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung nur einheitlich ausgeübt werden.<sup>39</sup> Im Bereich der Leistungsbeziehungen folgen die EStR 2000 weitgehend dem VwGH und somit ergebnisbezogen im Wesentlichen der Theorie der Alleininhaberschaft.<sup>40</sup> Bei entgeltlichen Vermögensübertragungen zwischen der Personengesellschaft und der außerbetrieblichen Sphäre sind die EStR 2000 jedoch – abweichend vom VwGH und anders als noch die EStR 1984<sup>41</sup> – wieder zur Bilanzbündeltheorie zurückgekehrt.<sup>42</sup>

### 2.1.5.3. Lehre

In der Lehre ist heute die Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung herrschend.<sup>43</sup> § 23 Z 2 EStG bzw dessen Parallelbestimmungen befinden sich im 2. Teil, 9. Abschnitt („Die einzelnen Einkunftsarten“) des EStG. Daraus ergäbe sich, dass deren normativer Gehalt nicht darin liegen kann, als besondere Gewinnermittlungsvorschriften den Gewinn der Personengesellschaft festzulegen.<sup>44</sup> Die Bestimmungen würden vielmehr den ohne Sondervorschrift nach den §§ 4 bis 14 EStG ermittelten Gewinn anteilig den Gesellschaftern zurechnen wollen.<sup>45</sup> Da das EStG von „Gewinnanteile[n]“ spricht, gehe es von einer eigenständigen und einheitlichen Gewinnermittlung auf Ebene der Perso-

nengesellschaft aus.<sup>46</sup> Nur der einheitlich ermittelte Gewinn könne den einzelnen Gesellschaftern nämlich in seine Anteile zerlegt zugewiesen werden.<sup>47</sup> Daher könne aus § 23 Z 2 Halbsatz 1 EStG und dessen Parallelbestimmungen keine bilanzbündelmäßige Betrachtung abgeleitet werden.<sup>48</sup>

### 2.1.5.4. Eigene Auffassung

Hinsichtlich der gegenständlichen Streitfrage der maßgeblichen Gewinnermittlungstheorie für Personengesellschaften können uE die für die Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung ins Treffen geführten Argumente überzeugen.<sup>49</sup> Im Rahmen der nachfolgenden Überlegungen soll daher im Sinne dieser Theorie davon ausgegangen werden, dass das Vermögen einer Personengesellschaft ertragsteuerlich dieser selbst als eigenständiges (von ihren Gesellschaftern zu unterscheidendes) Einkünfteermittlungssubjekt zuzurechnen ist.

Wenngleich sich die vorgestellten Theorien (ebenso wie die diesbezüglich einschlägigen Stellungnahmen in Rspr, Verwaltungspraxis und Schrifttum) stets nur auf betrieblich tätige Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) beziehen, müssen die erläuterten Grundsätze uE gleichermaßen auch für außerbetrieblich tätige (ausschließlich eigenes Vermögen verwaltende) Personengesellschaften gelten, hinsichtlich derer die betrieblichen Besteuerungsgrundsätze der §§ 21 Abs 2 Z 2 Halbsatz 1, 22 Z 3 Halbsatz 1 und 23 Z 2 Halbsatz 1 EStG mangels vergleichbarer Zurechnungsbestimmungen im Bereich der außerbetrieblichen Einkünfte analog angewendet werden.<sup>50</sup>

37 Vgl EStR 2000 Rz 5852.

38 Vgl auch Doralt, RdW 2011, 552 (552); Stoll, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften 28.

39 Vgl EStR 2000 Rz 5854, 5946 und 5955.

40 Vgl EStR 2000 Rz 5860 ff und 5926 ff.

41 Vgl EStR 1984 Abschnitt 55 Abs 1 Unterabschnitt 3.

42 Vgl EStR 2000 Rz 5927; siehe in diesem Zusammenhang ausführlich Fritz-Schmied/Rutter, Steuerliche Behandlung von Anschaffungs- bzw Veräußerungsgeschäften zwischen einer Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern, ÖStZ 2007, 479 (479 ff).

43 Vgl Peth/Wanke/Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 23 Anm 88; Quantschnigg in FS Stoll, 103 (106); Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch § 23 Tz 18.3, 40.2.2 und 41 f; Vock in Jakom, EStG<sup>10</sup> § 23 Rz 138; Doralt/Kauba in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>10</sup> § 23 Tz 209 und 212; Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung 159 ff; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG<sup>37</sup> § 23 Rz 344.

44 Vgl Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung 159.

45 Vgl Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung 159 f.

46 Vgl Quantschnigg in FS Stoll, 103 (106); Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung 159 f.

47 Vgl Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung 160; Quantschnigg in FS Stoll, 103 (106); krit Stoll, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften 28 ff.

48 Vgl Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung 159 f mwN; Reiß in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, dEStG<sup>60</sup> § 15 E 2. Weiterführend

Bergmann in Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaften<sup>2</sup> Rz 13/61 f.

49 Vgl mit ausführlicher Begründung Bergmann, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht 63 ff; derselbe in Bertl/Eberhartinger/Egger/Kals/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer, Die Personengesellschaft im Unternehmens- und Steuerrecht, 153 (171 ff); derselbe in Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaften<sup>2</sup> Rz 13/63; derselbe, Genussrechte (2016) 438 ff.

50 Vgl VwGH 25. 6. 1997, 95/15/0192 f; Zorn, Einkünftezurechnung durch Analogie, RdW 1997, 560 (560); derselbe, Besteuerung der Geschäftsführung 233; Stoll, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften 40; Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch § 23 Tz 87; Bergmann, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht 116 f; derselbe in Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaften<sup>2</sup> Rz 13/203 f. Voraussetzung dafür ist aber, dass die Gesellschafter „in der Art einer Mitunternehmerschaft“ beteiligt sind (vgl VwGH 25. 6. 1997, 95/15/0192 f; BFH 25. 6. 1984, GrS 4/82, BStBl 1984 II 751; Stoll, Publikums-(Abschreibungs-)Gesellschaften [1985] 189; Ruppe, Die grundstücksverwaltende Kommanditgesellschaft (1982) 28 f; Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung 233; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>18</sup> § 28 Tz 271; Bergmann, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht 116 f; derselbe in Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaften<sup>2</sup> Rz 13/203; EStR 2000 Rz 6017).

## 2.2. Sphärenzuordnung von Sonderbetriebsvermögen

Als weitere Vorfrage für die ertragsteuerliche Beurteilung von unentgeltlichen Vermögensübertragungen im Zusammenhang mit Personengesellschaften ist die Frage der Sphärenzuordnung von Sonderbetriebsvermögen zu klären. Zum sogenannten Sonderbetriebsvermögen betrieblich tätiger Mitunternehmenschaften zählen nach gemeinhin vertretener Auffassung jene (aktiven und passiven) Wirtschaftsgüter, die nicht der Eigentumssphäre der Mitunternehmenschaft zuzurechnen sind, sondern im wirtschaftlichen Eigentum eines oder mehrerer ihrer Mitunternehmer stehen und dazu bestimmt sind, dem Betrieb der Mitunternehmenschaft (entgeltlich oder unentgeltlich) zu dienen.<sup>51</sup>

In Lehre und Rechtsprechung uneinheitlich beurteilt wird die Frage, ob Sonderbetriebsvermögen der Vermögenssphäre der Personengesellschaft oder aber jener des betreffenden Gesellschafters zuzurechnen ist, wobei nach überwiegender Auffassung von einer Zuordnung an die Vermögenssphäre der Personengesellschaft auszugehen sei.<sup>52</sup>

Gegen eine Zurechnung des Sonderbetriebsvermögens zur Vermögenssphäre der Personengesellschaft lässt sich ins Treffen führen, dass eine solche Zuordnung dem Grundsatz des wirtschaftlichen Eigentums widersprechen würde,<sup>53</sup> zumal als Sonderbetriebsvermögen gerade nur jene Wirtschaftsgüter in Betracht kommen, die im wirtschaftlichen Eigentum eines Gesellschafters stehen.<sup>54</sup> Hinsichtlich des Sonderbetriebsvermögens ist somit nur der Gesellschafter selbst und nicht die Personengesellschaft berechtigt, gleich einem Eigentümer zu verfügen.<sup>55</sup>

Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens sollten daher uE der Vermögenssphäre des betreffenden Gesellschafters zuzuordnen sein.<sup>56</sup> Folgerichtig ist es auch der Gesellschafter (und nicht die Personengesellschaft), der eine entsprechende Sonderbilanz aufzustellen hat.<sup>57</sup> Auch mit dem Gesetzeswortlaut lässt sich keine andere Zuordnung begründen.<sup>58</sup> Im Rahmen der weiteren Betrachtung soll daher von einer Zuordnung des Sonderbetriebsvermögens an die Gesellschaftersphäre ausgegangen werden.

## 2.3. Reichweite des Betriebsbegriffs

### 2.3.1. Allgemeines

Für die Beurteilung unentgeltlicher Vermögensübertragungen ist ferner die Frage der Reichweite des ertragsteuerlichen Betriebsbegriffs von maßgeblicher Bedeutung. Überträgt ein Steuerpflichtiger ein Wirtschaftsgut zwischen zwei ihm zuzurechnenden Betriebsvermögen, so stellt sich nämlich die Frage, ob dabei von einer Entnahme aus dem einen Betriebsvermögen (§ 4 Abs 1 Satz 3 EStG) mit grundsätzlichem Gebot eines gewinnrealisierenden Ansatzes des Teilwerts (§ 6 Z 4 EStG)<sup>59</sup> mit einer nachfolgenden Einlage in das andere Betriebsvermögen (§ 4 Abs 1 Satz 4 EStG) mit entsprechender Einlagebewertung (§ 6 Z 5 EStG)<sup>60</sup> auszugehen ist, oder ob hingegen weder eine Entnahme noch eine Einlage vorliegt und folglich eine Realisierung stiller Reserven unterbleiben und der Buchwert fortgeführt werden kann. Die hierzu vertretenen Auffassungen sind geteilt, zumal weder Einigkeit über den Begriff der Entnahme noch über die Reichweite des Betriebsbegriffs besteht.<sup>61</sup>

51 Vgl sowie näher dazu *Bergmann*, Genussrechte 419 ff.

52 Vgl VwGH 25. 9. 2001, 96/14/0109; 14. 12. 2000, 95/15/0100; 29. 10. 1985, 85/14/0093; 10. 3. 1982, 82/13/0008; 27. 4. 1977, 936/76; 6. 5. 1975, 1703/74; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG<sup>53</sup> (2012) § 4 Abs 1 Rz 73 f; *Wacker* in *Schmidt*, dEStG<sup>27</sup> (2008) § 15 Anm 480; *Petriz*, Steuerneutrales Überführen von Wirtschaftsgütern im Unternehmen, taxlex 2006, 58 (62) unter Verweis auf VwGH 19. 5. 2005, 2000/15/0179; aA VwGH 18. 3. 1975, 1301/74; *Stoll*, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften 138; *Doralt/Kauba* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>10</sup> § 23 Tz 253 f.

53 Vgl *Bergmann* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften<sup>2</sup> Rz 13/106; *Doralt/Kauba* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>10</sup> § 23 Tz 254.

54 Vgl *Kauba*, Sonderbetriebsvermögen – Sonderbetriebsentnahmen – Sonderbetriebsausgaben, in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer*, Die Personengesellschaft im Unternehmens- und Steuerrecht, 181 (183); *Doralt/Kauba* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>10</sup> § 23 Tz 253 f; VwGH 18. 12. 1997, 96/15/0151.

55 Vgl *Doralt/Kauba* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>10</sup> § 23 Tz 254.

56 Vgl *Bergmann* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften<sup>2</sup> Rz 13/105 f; *Doralt/Kauba* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>10</sup> § 23 Tz 254.

57 Vgl *Doralt/Zorn/Varro* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>18</sup> § 4 Tz 74; siehe auch *Bergmann* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften<sup>2</sup> Rz 13/84.

58 Vgl *Bergmann* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften<sup>2</sup> Rz 13/106; *Doralt/Kauba* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>10</sup> § 23 Tz 254.

59 Grund und Boden ist demgegenüber seit dem 1. StabG 2012 (BGBl I 22/2012) mit dem Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen, wenn nicht eine Ausnahme vom besonderen Steuersatz nach § 30a Abs 3 EStG vorliegt (in diesem Fall Entnahme zum Teilwert).

60 Auch Einlagen sind nach § 6 Z 5 lit d EStG grundsätzlich mit dem Teilwert zu bewerten. Davon abweichend sind Wirtschaftsgüter des Kapitalvermögens iSd § 27 Abs 3 EStG einschließlich Derivaten iSd § 27 Abs 4 EStG sowie Grundstücke iSd § 30 Abs 1 EStG nach § 6 Z 5 lit a und b EStG mit den Anschaffungskosten zu bewerten, soweit diese niedriger sind als der Teilwert. Sofern Gebäude und grundstücksgleiche Rechte iSd § 30 Abs 1 EStG zum 31. 3. 2012 nicht mehr steuerverfangen waren (Altvermögen), ist im Einlagefalle gemäß § 6 Z 5 lit c EStG hingegen wiederum stets der Teilwert im Zuführungszeitpunkt anzusetzen.

61 Vgl dazu zB *Marschner* in *Jakom*, EStG<sup>10</sup> § 4 Rz 6 mwN.

Das Gesetz definiert den Begriff der Entnahme in § 4 Abs 1 Satz 3 EStG. Entnahmen sind demnach „alle nicht betrieblich veranlaßten Abgänge von Werten“.<sup>62</sup> Fraglich ist, wann von einem entnahmecharakteristischen Vermögensabgang ohne betrieblicher Veranlassung auszugehen ist. Diese Frage ist eng mit der Frage der Reichweite des Betriebsbegriffs verknüpft.<sup>63</sup> So könnte einerseits im Sinne des engen Betriebsbegriffes bereits die Überführung eines Wirtschaftsgutes aus dem Betrieb eines Steuerpflichtigen in einen anderen Betrieb desselben Steuerpflichtigen als nicht betrieblich veranlaßt (bzw betriebsfremd<sup>64</sup>) gelten und somit eine Entnahme mit nachfolgender Einlage bedingen. Andererseits könnte im Sinne eines weiten Betriebsbegriffes eine Entnahme nur im Falle der Überführung in das Privatvermögen angenommen<sup>65</sup> und demzufolge Vermögenstransfers zwischen verschiedenen Betrieben desselben Steuerpflichtigen ohne Entnahme- und Einlagewirkungen als betrieblich veranlaßt anerkannt werden.

### 2.3.2. Enger Betriebsbegriff

In Österreich ist das Verständnis eines engen Betriebsbegriffs herrschend.<sup>66</sup> Konkret sollen nach der Diktion des VwGH Entnahmen nicht nur dann vorliegen, „wenn Wirtschaftsgüter vom Steuerpflichtigen für sich und seinen Haushalt entnommen werden, sondern auch dann, wenn Wirtschaftsgüter für andere betriebsfremde Zwecke verwendet werden. Dazu gehören auch Zwecke eines anderen Betriebes desselben Steuerpflichtigen“.<sup>67</sup> Die Begriffe der betrieblichen Veranlassung und der Entnahme sind demnach betriebsbezogen zu verstehen.<sup>68</sup>

Als Begründung für einen solchen engen Betriebsbegriff wird uE überzeugend ins Treffen geführt, dass das geltende Gewinnermittlungsrecht nicht darauf abziele, die betriebliche Sphäre des Steuerpflichtigen insgesamt zu erfassen,<sup>69</sup> sondern der Gewinn für jeden Betrieb gesondert

zu ermitteln ist.<sup>70</sup> Mehrere Betriebe sind demnach für Gewinnermittlungszwecke selbst dann nicht zusammenzufassen, wenn diese zur selben Einkunftsart gehören und denselben Gewinnermittlungsvorschriften unterliegen.<sup>71</sup> Das geschilderte Betriebs- und Entnahmebegriffsverständnis wurde vom VwGH bereits zu § 4 Abs 1 EStG 1972 vertreten. Letztere Bestimmung ging in Übereinstimmung mit der im Wesentlichen bis heute unveränderten deutschen Parallelbestimmung des § 4 Abs 1 dEStG dann von Entnahmen aus, wenn „der Steuerpflichtige dem Betrieb Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen) für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke entnimmt“.<sup>72</sup> Welches Ziel der Gesetzgeber des EStG 1988 mit den sprachlichen Änderungen der Legaldefinition des Entnahmebegriffs verfolgte, ist den Gesetzesmaterialien nicht zu entnehmen. In Ermangelung einer Auseinandersetzung mit der Thematik erscheint aber die Vermutung naheliegend, dass der Gesetzgeber von bloß redaktionellen Anpassungen ausgegangen ist.<sup>73</sup>

### 2.3.3. Weiter Betriebsbegriff

Gegen das enge Betriebsbegriffsverständnis wird mitunter ins Treffen geführt, dass dessen Ergebnis rechtspolitisch unbefriedigend sei. Ein solches Verständnis erschwere nämlich den sinnvollen Einsatz von Betriebsvermögen und ergebe die steuerwirksame Realisierung stiller Reserven bei Wirtschaftsgüterüberführungen zwischen Betrieben desselben Steuerpflichtigen auch aus teleologischer Sicht keinen Sinn, zumal die stillen Reserven in derartigen Fällen ohnehin beim selben Steuerpflichtigen weiter steuerverfangen bleiben.<sup>74</sup>

In diese Richtung geht auch die Rechtsprechung des BFH,<sup>75</sup> wonach es bei Überführungen von Wirtschaftsgütern dann zu keiner Gewinnrealisierung kommen soll,

62 Einlagen sind demgegenüber gemäß § 4 Abs 1 Satz 4 EStG „alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich“.

63 Vgl Musil in Herrmann/Heuer/Raupach, dEStG<sup>260</sup> (2013) § 4 Anm 167.

64 Vgl § 4 EStG idF 1972.

65 Sofern ein Steuerpflichtiger Wirtschaftsgüter seines Betriebsvermögens ohne betrieblicher Veranlassung unentgeltlich in die Vermögenssphäre eines anderen Steuerpflichtigen überträgt, ist in einem ersten gedanklichen Schritt zunächst beim Übertragenden von einer Entnahme der betreffenden Wirtschaftsgüter in dessen außerbetriebliche Sphäre auszugehen (vgl dazu Bergmann, Genussrechte 602).

66 Vgl VwGH 21. 3. 1995, 95/14/0011; 17. 12. 1980, 2429/77; 1. 7. 1955, 2199/53; 26. 3. 1953, 205/51; 15. 12. 1951, 330/51; BFG 18. 1. 2016, RV/1100423/2012; Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>18</sup> § 6 EStG Tz 333 und 354; Wieser, Die Bedeutung des Tatbestandsmerkmals „Betriebsbezogenheit“ für die Ermittlung und Abgrenzung der betrieblichen Einkünfte im Ertragsteuerrecht (Teil I), FJ 1998, 272 (272 f); Zorn/Petritz in Hofstätter/Reichel, EStG<sup>33</sup> § 6 Z 4 Rz 3; Marschner in Jakom, EStG<sup>10</sup> § 4 Rz 6; Laudacher in Jakom, EStG<sup>10</sup> § 6 Rz 132; kritisch Zöchling, Zur

Übertragung von Betrieben und Wirtschaftsgütern, ÖStZ 1989, 209 (209 f); Kauba, VwGH: Abkehr vom engen Betriebsbegriff? RdW 2006, 249 (249 ff); Petritz, taxlex 2006, 58 (62).

67 VwGH 17. 12. 1980, 2429/77; vgl auch VwGH 21. 3. 1995, 95/14/0011.

68 Vgl BFG 29. 1. 2016, RV/3100299/2013 unter Verweis auf VwGH 15. 4. 1997, 95/14/0147.

69 Vgl Stoll, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften 86 f.

70 VwGH 17. 12. 1980, 2429/77; 21. 3. 1995, 95/14/0011.

71 Vgl Doralt/Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>18</sup> § 4 Tz 25; vgl auch EStR 2000 Rz 410.

72 Einlagen lagen demgegenüber vor, wenn „der Steuerpflichtige dem Betrieb Wirtschaftsgüter (Bareinzahlungen und sonstige Wirtschaftsgüter) zuführt“.

73 AA Petritz, Realisation bei Überführung von Wirtschaftsgütern im Inlands- und im Cross-border-Fall? in Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer, Handbuch Konzernsteuerrecht<sup>2</sup> (2014) 629 (635): „großzügiger“.

74 So Doralt, VwGH und BFH: Formale Auslegung gegen teleologische Auslegung, RdW 2009, 128.

75 Vgl BFH 7. 10. 1974, GrS 1/73, BStBl 1975 II 168.

wenn die stillen Reserven beim selben Steuerpflichtigen steuerhängig bleiben.<sup>76</sup> Dies bedeutet, dass bei unentgeltlichen Überführungen von Wirtschaftsgütern nicht erst eine Entnahme mit anschließender Einlage unterstellt wird.<sup>77</sup>

Nach diesem auch als „weiter Betriebsbegriff“ bezeichneten Verständnis sind für die Gewinnermittlung sämtliche Einzelbetriebe (teilweise eingeschränkt auf Betriebe einer Einkunftsart<sup>78</sup>) eines Steuerpflichtigen gedanklich als einen Betrieb zusammenzufassen und dieser von der Privatsphäre (bzw der Betriebsphäre anderer betrieblicher Einkunftsarten) des Steuerpflichtigen abzugrenzen.<sup>79</sup> Bei einem Wechsel von einem Betrieb in einen anderen Betrieb (derselben Einkunftsart) wäre demnach der Buchwert fortzuführen und hätte somit die steuerwirksame Realisierung allfälliger stiller Reserven zu unterbleiben.<sup>80</sup> Zwischenzeitlich ist dieses Verständnis in § 6 Abs 5 dEStG auch ausdrücklich kodifiziert.<sup>81</sup>

Insbesondere seit dem VwGH-Erkenntnis E 19. 5. 2005, 2000/15/0179, wird in Österreich die Diskussion geführt, ob das Höchstgericht sein Betriebsverständnis geändert hat und vom engen Betriebsbegriff abgekehrt ist.<sup>82</sup> Ausgangspunkt des Verfahrens war die Übertragung eines Hotelbetriebs durch einen Einzelunternehmer an eine Kommanditgesellschaft im Wege eines Zusammenschlusses gemäß Art IV UmgrStG). Der übertragende Einzelunternehmer behielt sich in diesem Rahmen die (ihm allein gehörenden) Eigentumswohnungen zurück und stellte diese der Mitunternehmer-

schaft als Sonderbetriebsvermögen zur Verfügung, womit diese weiterhin als Betriebsvermögen einzustufen waren. Vom Steuerpflichtigen wurden dabei die Buchwerte fortgeführt. Nach Auffassung der zweiten Instanz waren die zurückbehaltenen Eigentumswohnungen jedoch nicht von den Begünstigungen des UmgrStG erfasst.<sup>83</sup> Wenngleich es im konkreten Fall zu keiner Verschiebung von stillen Reserven kommen konnte,<sup>84</sup> ging die belangte Behörde – dem engen Betriebsbegriff folgend – von einer gewinnrealisierenden Entnahme der Eigentumswohnungen aus dem Betriebsvermögen des Einzelunternehmers mit nachfolgender Einlage in das Sonderbetriebsvermögen des nunmehrigen Mitunternehmers aus. Der VwGH sah hingegen auch für die als Sonderbetriebsvermögen zurückbehaltenen Eigentumswohnungen die in § 24 Abs 2 UmgrStG normierten Voraussetzungen der Buchwertfortführung erfüllt und verneinte folglich eine gewinnrealisierende Entnahme mit nachfolgender Einlage.<sup>85</sup> Ob aus dieser VwGH-Entscheidung tatsächlich Hinweise für eine Abkehr vom engen Betriebsbegriff gewonnen werden können, erscheint jedoch zweifelhaft.<sup>86</sup> Dies vor allem vor dem Hintergrund, dass der VwGH von der Anwendbarkeit des UmgrStG ausgeht und die Entscheidung damit in erster Linie die Reichweite des Art IV UmgrStG (konkret § 24 Abs 2 UmgrStG) absteckt und dessen Anwendungsbereich als weit genug erachtet, um auch umgründungsbedingt entstandenes Sonderbetriebsvermögen einzubeziehen.<sup>87</sup>

76 Vgl BFH 7. 10. 1974, GrS 1/73, BStBl 1975 II 168 auf den Zweck der Entnahmenvorschrift abstellend.

77 Vgl Jochimsen/Kraft, Entstrickung und Verstrickung von Sonderbetriebsvermögen außerhalb des § 50i EStG im Outbound-Kontext – illustriert anhand von Fallstudien, FR 2015, 629 (630).

78 Vgl Wieser, FJ 1998, 272 (273); VwGH 21. 3. 1995, 95/14/0011 unter Verweis auf Herrmann/Heuer/Raupach, dEStG § 4 Anm 4r. Dieser aus Sicht der deutschen Lehre „mittlere Betriebsbegriff“ und nach österreichischem Verständnis weite Betriebsbegriff versteht sämtliche Einzelbetriebe derselben Einkunftsart als einen einheitlichen Betrieb. Dagegen betrachtet der aus deutscher Sicht weite Betriebsbegriff sämtliche Einzelbetriebe eines Steuerpflichtigen, unabhängig von der Einkunftsart, als einheitlichen Betrieb (vgl dazu Wied in Blümich, dEStG<sup>130</sup> [2015] § 4 Rz 63 mwN).

79 Für Deutschland Fasold, Die einkommensteuerliche Problematik der Buchwertfortführung (2005) 16 unter Verweis auf Zitzlaff, Gewinnverwirklichung bei Umwandlungen, StuW 1944, 271 (275); BFH 30. 9. 1960, VI 137/59, BStBl 1960 II 489.

80 IdS BFH 7. 10. 1974, GrS 1/73, BStBl 1975 II 168.

81 Vgl Jochimsen/Kraft, FR 2015, 629 (630 f).

82 Vgl Doralt/Kauba in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>10</sup> § 23 Tz 261/3; Kauba, RdW 2006, 249 (249 ff); Petritz in Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer, Handbuch Konzernsteuerrecht<sup>2</sup> 629 (635); Petritz, taxlex 2006, 58 (58 ff); Hirschler, Einlagen im Handels- und Steuerrecht, in Püzl/Partl, Steuerberatung im Synergiebereich von Praxis und Wissenschaft – FS Pircher (2007) 45 (58 f); Marschner und Laudacher halten dies für möglich, warten aber eine Bestätigung durch den VwGH ab, vgl Marschner in Jakom, EStG<sup>10</sup> § 4 Rz 6 bzw Laudacher in Jakom, EStG<sup>10</sup> § 6 Rz 132;

weiterhin von einem engen Betriebsbegriff ausgehend Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>18</sup> § 6 Tz 333 und 354; Doralt/Zorn/Narro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>18</sup> § 4 Tz 25; Atzmüller/Knechtl/Wiesner/Unger in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG (2017) § 4 Anm 23.

83 Die Räumlichkeiten seien lediglich im Rahmen eines Bestandvertrages überlassen worden, weshalb mangels Gewährung von Gesellschaftsrechten für die Übertragung der Wirtschaftsgüter in das Sonderbetriebsvermögen notwendige Tatbestandselemente des § 23 UmgrStG nicht erfüllt worden seien.

84 Aufgrund der Stellung als einziger Gesellschafter mit Vermögensbeteiligung erfolgte auch keine mittelbare Verschiebung stiller Reserven auf andere Mitunternehmer.

85 Die zentrale Aussage des VwGH, die ua Ausgangspunkt für die Diskussion über die mögliche Abkehr vom engen Betriebsbegriff bildet, lautet: „[...] beim Sonderbetriebsvermögen erfolgt die Zuordnung an einen konkreten (und nur im Fall von Miteigentum an mehrere) Gesellschafter. Nur im Hinblick auf diese unterschiedliche Zuordnung hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 17. Jänner 1995, 94/14/0077, eine Gewinnrealisierung beim Wechsel eines Wirtschaftsgutes vom Gesellschaftsvermögen in das Sonderbetriebsvermögen als nicht rechtswidrig erkannt“.

86 So auch Marschner in Jakom, EStG<sup>10</sup> § 4 Rz 6; Laudacher in Jakom, EStG<sup>10</sup> § 6 Rz 132.

87 Vgl Petritz in Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer, Handbuch Konzernsteuerrecht<sup>2</sup> 629 (637); siehe auch Hübner-Schwarzinger in Hübner-Schwarzinger/Kanduth-Kristen, Rechtsformgestaltung für Klein- und Mittelbetriebe<sup>2</sup> (2016) 307.



### 2.3.4. Mittlerer Betriebsbegriff

Die Finanzverwaltung geht im Zusammenhang mit Überführungen von Wirtschaftsgütern zwischen mehreren Betrieben ein und desselben Steuerpflichtigen zwar im Sinne des engen Betriebsbegriffs vom Erfordernis von Entnahmen mit nachfolgenden Einlagen aus.<sup>88</sup> In Bezug auf abnutzbares Anlagevermögen wird dabei aber ergebnisbezogen insofern eine zwischen engem und weitem Betriebsbegriff vermittelnde Mittelposition eingenommen (mittlerer Betriebsbegriff), als nach den EStR 2000 grundsätzlich davon auszugehen sei, dass „der Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme mit den seinerzeitigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um die laufende AfA“ übereinstimmt. Durch diese gesetzlich wohl nicht gedeckte „vereinfachte Bewertung“ bzw. „Teilwertfiktion“ wird bei der Überführung von abnutzbarem Anlagevermögen in der Regel eine Realisierung stiller Reserven vermieden, sodass die Überführung insoweit zu Buchwerten erfolgen kann. Zwar soll dieses vereinfachte Bewertungsregime nur für abnutzbares Anlagevermögen gelten, doch sind für dem besonderen Steuersatz des § 30a Abs 1 EStG unterliegenden Grund und Boden seit dem 1. StabG 2012<sup>89</sup> in § 6 Z 4 und Z 5 EStG ohnehin ausdrückliche Buchwertfortführungen vorgesehen und damit eine Steuerneutralität im Zusammenhang mit Überführungen gesetzlich auch insoweit sichergestellt. Zur Realisierung stiller Reserven dürfte es somit nach der Verwaltungspraxis nur bei der Überführung von sonstigen nichtabnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (einschließlich Grund und Boden, soweit der besondere Steuersatz des § 30a Abs 1 EStG gemäß Abs 3 leg cit nicht anwendbar ist) und Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens kommen.

## 3. Beurteilung einzelner Fallgruppen

### 3.1. Vorbemerkungen

Im Nachfolgenden gilt es, die im Zusammenhang mit Personengesellschaften denkmöglichen Fallkonstellationen unentgeltlicher Wirtschaftsgutsübertragungen systematisiert zu untersuchen, wobei die Analyse auf den Prämissen

- einer Maßgeblichkeit der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung,
- einer Zurechnung von allfälligem Sonderbetriebsvermögen an die Vermögenssphäre des betreffenden Gesellschafters sowie
- einer Maßgeblichkeit des engen Betriebsbegriffs aufbauen soll. Da die Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung im Bezug auf von Personengesellschaften ge-

fürten Betrieben von einer Betriebszurechnung an die betreffende Personengesellschaft selbst (und nicht an die dahinterstehenden, als Steuersubjekte fungierenden Gesellschafter) ausgeht und die Personengesellschaft damit einhergehend als eigenständiges Einkünfteermittlungssubjekt fungiert, kommt es in zahlreichen der nachfolgend näher betrachteten Konstellationen zu einem Vermögensübergang zwischen unterschiedlichen Einkünfteermittlungssubjekten.<sup>90</sup> Vor diesem Hintergrund ist uE zwischen folgenden Fallkonstellationen unentgeltlicher Wirtschaftsgutsübertragungen zu differenzieren:

- Übertragungen zwischen Vermögenssphären unterschiedlicher Einkünfteermittlungssubjekte:
  - Übertragungen zwischen dem Privatvermögen des Gesellschafters und dem Betriebsvermögen der Personengesellschaft;
  - Übertragungen zwischen dem (Sonder-)Betriebsvermögen des Gesellschafters und dem Betriebsvermögen der Personengesellschaft;
  - Übertragungen zwischen dem Privatvermögen des Gesellschafters und dem Privatvermögen der Personengesellschaft;
  - Übertragungen zwischen dem Betriebsvermögen des Gesellschafters und dem Privatvermögen der Personengesellschaft.
- Übertragungen zwischen unterschiedlichen Vermögenssphären ein und desselben Einkünfteermittlungssubjekts:
  - Übertragungen zwischen dem Privatvermögen und dem Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters;
  - Übertragungen zwischen dem Betriebsvermögen und dem Sonderbetriebsvermögen bzw zwischen unterschiedlichen Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters.

### 3.2. Übertragungen zwischen Vermögenssphären unterschiedlicher Einkünfteermittlungssubjekte

#### 3.2.1. Übertragungen zwischen dem Privatvermögen des Gesellschafters und dem Betriebsvermögen der Personengesellschaft

Bei der steuerlichen Behandlung unentgeltlicher Wirtschaftsgutsübertragungen zwischen dem Privatvermögen des Gesellschafters und dem Betriebsvermögen der Personengesellschaft muss je nach Übertragungsrichtung differenziert werden. Wenn die Übertragung aus dem Privatvermögen des Gesellschafters in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft erfolgt, liegt steuerlich eine Einlage vor. Sofern die Übertragung hingegen umgekehrt aus dem

<sup>88</sup> Vgl EStR 2000 Rz 5926.

<sup>89</sup> BGBl I Nr 22/2012.

<sup>90</sup> Unter den Begriff „Einkünfteermittlungssubjekt“ sind sowohl Personengesellschaften selbst als auch deren Gesellschafter (unabhän-

gig ihrer Rechtsform, dh auch bei doppelstöckigen Personengesellschaften) zu subsumieren.

Betriebsvermögen der Personengesellschaft in das Privatvermögen des Gesellschafters stattfindet, ist steuerlich von einer Entnahme auszugehen. Allfällige Einlage- bzw. Entnahmewirkungen (Realisierung stiller Reserven) treten in derartigen Konstellationen uE jeweils auf Ebene der Personengesellschaft ein und treffen somit mittelbar alle Gesellschafter nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse.

### 3.2.2. Übertragungen zwischen dem (Sonder-)Betriebsvermögen des Gesellschafters und dem Betriebsvermögen der Personengesellschaft

Die unentgeltliche Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem (Sonder-)Betriebsvermögen eines Gesellschafters in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft bzw. umgekehrt aus dem Betriebsvermögen der Personengesellschaft in das (Sonder-)Betriebsvermögen eines Gesellschafters ist ertragsteuerlich grundsätzlich als Entnahme mit anschließender Einlage zu behandeln.<sup>91</sup> Im Falle der Übertragung von einem Gesellschafter an die Personengesellschaft treffen dabei die Entnahmewirkungen uE den übertragenden Gesellschafter alleine, während allfällige Einlagewirkungen auf Ebene der empfangenden Personengesellschaft eintreten und damit mittelbar alle Gesellschafter nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse treffen. Im umgekehrten Falle einer Übertragung von der Personengesellschaft an einen Gesellschafter treten die Entnahmewirkungen auf Ebene der übertragenden Personengesellschaft ein und treffen die anschließenden Einlagewirkungen den empfangenden Gesellschafter alleine. Nach gesetzlich wohl nicht gedeckter Auffassung der Finanzverwaltung sollen Übertragungen zwischen dem

(Sonder-)Betriebsvermögen des Gesellschafters und dem Betriebsvermögen der Personengesellschaft dann zu Buchwerten erfolgen können, wenn dabei die quotenmäßige Beteiligung unverändert bleibt (zB bei Überführungen eines alleinig vermögensbeteiligten Gesellschafters),<sup>92</sup> wobei in diesem Zusammenhang offenbar – anders als bei der „vereinfachten Bewertung“ (mittlerer Betriebsbegriff) – nicht zwischen abnutzbarem Anlagevermögen und sonstigem Vermögen differenziert wird.

### 3.2.3. Übertragungen zwischen dem Privatvermögen des Gesellschafters und dem Privatvermögen der Personengesellschaft

Bei unentgeltlichen Wirtschaftsgutsübertragungen zwischen dem Privatvermögen des Gesellschafters und dem Privatvermögen der Personengesellschaft findet eine Realisation stiller Reserven mangels gegenteiliger gesetzlicher Anordnung unabhängig der Übertragungsrichtung grundsätzlich nicht statt und können solche Übertragungen daher steuerneutral erfolgen.<sup>93</sup>

### 3.2.4. Übertragungen zwischen dem Betriebsvermögen des Gesellschafters und dem Privatvermögen der Personengesellschaft

Bei der steuerlichen Behandlung unentgeltlicher Wirtschaftsgutsübertragungen zwischen dem Betriebsvermögen des Gesellschafters und dem Privatvermögen der Personengesellschaft muss je nach Übertragungsrichtung differenziert werden. Wenn die Übertragung aus dem Betriebsvermögen des Gesellschafters in das Privatvermögen

91 EStR 2000 Rz 5931. Die Bestimmung des § 6 Z 9 lit b EStG sieht Regelungen betreffend die ertragsteuerliche Behandlung unentgeltlicher Wirtschaftsgutsübertragungen zwischen den Betriebsvermögen unterschiedlicher Steuerpflichtiger vor. Wenngleich die Bestimmung dem Wortlaut nach steuersubjektbezogen auf „Steuerpflichtige“ abstellt, dürften deren Grundsätze bei Übertragungen zwischen unterschiedlichen Einkünfteermittlungssubjekten, denen nicht notwendigerweise Steuersubjekteigenschaft zukommt, gleichermaßen zu beachten sein. Dies nicht zuletzt vor dem Hintergrund, dass der historische Gesetzgeber aufgrund der damals vorherrschenden Bilanzbündeltheorie die Möglichkeit von Einkünfteermittlungssubjekten, die nicht gleichzeitig auch Steuersubjekte sind, wohl nicht vor Augen gehabt haben dürfte. Gemäß § 6 Z 9 lit b EStG muss im Zusammenhang mit unentgeltlichen Übertragungen zwischen den Betriebsvermögen unterschiedlicher Steuerpflichtiger rechtsfolgenrechtlich grundsätzlich danach differenziert werden, ob die Übertragung im Einzelfall aus betrieblichem oder privatem Anlass erfolgt (vgl. *Laudacher* in Jakom, EStG<sup>10</sup> § 6 Rz 177; *Mayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>14</sup> § 6 Tz 411). Eine private Veranlassung liegt insbesondere bei unentgeltlichen Übertragungen zwischen nahen Angehörigen vor (vgl. *Mayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>14</sup> § 6 Tz 412). Ein nahes Angehörigenverhältnis und somit eine private Veranlassung ist typischerweise auch bei unentgeltlichen Wirtschaftsgutsübertragungen zwischen einem Gesellschafter und jener Personengesellschaft gegeben, an der das Beteiligungsverhältnis besteht. Für den Fall, dass eine unentgeltliche Wirtschaftsgutsübertragung aus privatem Anlass erfolgt, ist beim Empfänger nach § 6 Z 9 lit b Satz 2 EStG von einer Einlage auszugehen. Auf Seiten des un-

entgeltlich einzelne Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens übertragenden Einkünfteermittlungssubjekts müssen dieselben Grundsätze spiegelbildlich gelten und ist daher insoweit umgekehrt von einem Entnahmevergange auszugehen (vgl. *Bergmann*, Genusrechte 602). Für den im Zusammenhang mit unentgeltlichen Wirtschaftsgutsübertragungen zwischen einem Gesellschafter und der Personengesellschaft aufgrund des nahen Angehörigenverhältnisses regelmäßig realitätsfernen Fall einer betrieblichen Veranlassung wäre empfangenseitig nicht von einer Einlage auszugehen, sondern gemäß § 6 Z 9 lit b Satz 1 EStG die fiktiven Anschaffungskosten zum Empfangszeitpunkt anzusetzen. Da diesem Ansatz fiktiver Anschaffungskosten kein Aufwand gegenüberstünde und der Vermögenszuwachs mangels gesetzlicher Anordnung nicht gewinnneutral wäre, würde sich der Gewinn des Empfängerbetriebs in gleicher Höhe erhöhen (vgl. dazu *Laudacher* in Jakom, EStG<sup>10</sup> § 6 Rz 177; *Mayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>14</sup> § 6 Tz 413). Auf Seiten eines unentgeltlich einzelne Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens übertragenden Einkünfteermittlungssubjekts wären spiegelbildlich Betriebsausgaben in Höhe der fiktiven Anschaffungskosten des betreffenden Wirtschaftsguts zum Übertragungszeitpunkt anzusetzen (vgl. *Bergmann*, Genusrechte 602).

92 Vgl. EStR 2000 Rz 5931 unter Verweis auf VwGH 19. 5. 2005, 2000/15/0179.

93 Anderes kann nur dann ausnahmsweise gelten, wenn das Gesetz ausdrücklich Gegenteiliges anordnet, wie dies etwa bei Depotnahmen von Wirtschaftsgütern des Kapitalvermögens bei Nichterfüllung der Nachweis- und Mitteilungs Voraussetzungen des § 27 Abs 6 Z 2 Teilstrich 5 EStG der Fall ist.

gen der Personengesellschaft erfolgt, liegt steuerlich eine Entnahme vor. Sofern die Übertragung hingegen umgekehrt aus dem Privatvermögen der Personengesellschaft in das Betriebsvermögen des Gesellschafters stattfindet, ist steuerlich von einer Einlage auszugehen. Allfällige Einlage- bzw Entnahmewirkungen treten dabei uE jeweils alleine auf Ebene des betreffenden Gesellschafters ein.

### 3.3. Übertragungen zwischen verschiedenen Vermögenssphären ein und desselben Einkünfteermittlungssubjekts

#### 3.3.1. Übertragungen zwischen dem Privatvermögen und dem Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters

Werden Wirtschaftsgüter vom Privatvermögen eines Gesellschafters unentgeltlich in dessen Sonderbetriebsvermögen übertragen, so liegt ertragsteuerlich eine Einlage vor. Werden umgekehrt Wirtschaftsgüter aus dem Son-

derbetriebsvermögen unentgeltlich in das Privatvermögen desselben Gesellschafters übertragen, kommt es zu einer Entnahme.

#### 3.3.2. Übertragungen zwischen dem Betriebsvermögen und dem Sonderbetriebsvermögen bzw zwischen unterschiedlichen Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters

Aufgrund des nach hA maßgeblichen engen Betriebsbegriffs führen Übertragungen zwischen einem Betriebsvermögen und einem Sonderbetriebsvermögen bzw zwischen unterschiedlichen Sonderbetriebsvermögen desselben Gesellschafters unabhängig der Übertragungsrichtung zu einer Entnahme mit nachfolgender Einlage.<sup>94</sup> Nach gesetzlich wohl nicht gedeckter Auffassung der Finanzverwaltung soll dabei von der „vereinfachten Bewertung“ (mittlerer Betriebsbegriff) Gebrauch gemacht werden können.<sup>95</sup>

---

## Resümee

Die ertragsteuerliche Behandlung unentgeltlicher Übertragungen (Überführungen) von Wirtschaftsgütern wirft im Zusammenhang mit Personengesellschaften zahlreiche Fragen auf. Im Einzelnen hängt die ertragsteuerliche Beurteilung von der Frage der maßgeblichen Theorie der steuerlichen Einkünfteermittlung bei Personengesellschaften, der Sphärenzuordnung von allenfalls betroffenem Sonderbetriebsvermögen, der Reichweite des steuerlichen

Betriebsbegriffs sowie den konkret betroffenen Vermögenssphären ab. Im vorliegenden Beitrag wurden die denkmöglichen Fallkonstellationen aufbauend auf den Prämissen einer Maßgeblichkeit der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung, einer Zurechnung von allfälligem Sonderbetriebsvermögen an die Vermögenssphäre des betreffenden Gesellschafters sowie einer Maßgeblichkeit des engen Betriebsbegriffs systematisiert untersucht.

---

94 Vgl EStR 2000 Rz 5932 f.

95 Siehe EStR 2000 Rz 5932 f unter Verweis auf EStR 2000 Rz 5926.