


Die steuerliche Gewinnermittlung von Personengesellschaften

Sebastian Bergmann

Wiener Bilanzrechtstage 2013




Rechtsgrundlage

§ 23 EStG

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind:

1. ...
2. *Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften), 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.*
3. ...

Parallelbestimmungen: § 21 Abs 2 Z 2 und § 22 Z 3 EStG



Übersicht



- **Wichtigste Theorien zur Gewinnermittlung:**
 - Bilanzbündeltheorie
 - Theorie der Alleininhaberschaft
 - Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung
- **Meinungsstand:**
 - Rechtsprechung
 - Verwaltungspraxis
 - Lehre
 - Eigene Auffassung



Praktische Auswirkungen



Wichtigste praktische Auswirkungen:

- unterschiedliche Kriterien zur Anerkennung von entgeltlichen Leistungsbeziehungen.
- unterschiedliche Behandlung von unentgeltlichen Überführungen von Wirtschaftsgütern.
- Ausübung von Bewertungs- und Bilanzierungswahlrechten durch Gesellschafter (uneinheitlich oder einheitlich).



Leistungsbeziehungsformen



Wichtigste Leistungsbeziehungsformen:

- Leistungsbeziehungen iSd § 23 Z 2 Halbsatz 2 EStG:
 - Vergütung von Personengesellschaft an Gesellschafter für
 - Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft,
 - Hingabe von Darlehen, oder
 - Überlassung von Wirtschaftsgütern.
- Umkehrtatbestände des § 23 Z 2 Halbsatz 2 EStG:
 - Vergütung von Gesellschafter an die Personengesellschaft.
- Entgeltliche Vermögensübertragungen:
 - in beide Richtungen.



Bilanzbündeltheorie



Bilanzbündeltheorie



- **Reichsfinanzhof (RFH 14. 7. 1937, RStBI 1937, 937):**

„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“.

- **Betriebszurechnung:** anteilig an die Gesellschafter.
- **Beteiligung an Personengesellschaft:** selbständiger Gesellschafterteilbetrieb.
- **Personengesellschaft:** Zusammenfassung von gedanklich selbständigen Gesellschafterteilbetrieben.




Bilanzbündeltheorie




- **Gesellschaftsbilanz:** „Bündel“ der fiktiven Gesellschafterteilbetriebsbilanzen.
- **Bewertungs- und Bilanzierungswahlrechte:** uneinheitliche Ausübung durch Gesellschafter hinsichtlich ihrer Teilbetriebsbilanzen möglich.
- **Leistungsbeziehungen:** gespaltene Betrachtung (nach Beteiligungsquote):
 - Einerseits anteilige Leistungsbeziehung zu eigenem Teilbetrieb → keine Anerkennung (Entnahme bzw Einlage).
 - Andererseits anteilige Leistungsbeziehung zu den Teilbetrieben der anderen Gesellschafter → Anerkennung (Betriebsausgabe bzw -einnahme).






WIRTSCHAFTS
UNIVERSITÄT
WIEN VIENNA
UNIVERSITY OF
ECONOMICS
AND BUSINESS

Theorie der Alleininhaberschaft




EFMD
EQUIS
ACCREDITED



WIRTSCHAFTS
UNIVERSITÄT
WIEN VIENNA
UNIVERSITY OF
ECONOMICS
AND BUSINESS

Theorie der Alleininhaberschaft

- **Grundsatz:** Gleichbehandlung von Personengesellschafter (Mitunternehmer) und Einzelunternehmer.
- **Betriebszurechnung:** an Gesellschafter als gedankliche Alleininhaber.
- **Leistungsbeziehungen:** keine gespaltene, sondern einheitliche Betrachtung (Folge der gedanklichen Alleininhaberschaft):
 - Zur **außerbetrieblichen Sphäre** eines Gesellschafters: keine Anerkennung (bei Leistungsbeziehungen iSd § 23 Z 2 Halbsatz 2 EStG erhöhen Vergütungen an den Gesellschafter dessen Gewinnanteil, in sonstigen Fällen ist von Entnahmen bzw Einlagen auszugehen).
 - **Zwischenbetrieblich** zu einem eigenständigen Gesellschafterbetrieb (gleichgültig welcher betrieblichen Einkunftsart): Anerkennung, wenn zu fremdüblichen Konditionen (Betriebsausgabe bzw -einnahme).



EFMD
EQUIS
ACCREDITED

The slide features a blue header with the WU logo (WIRTSCHAFTS UNIVERSITÄT WIEN VIENNA UNIVERSITY OF ECONOMICS AND BUSINESS) in the top right corner. The main content area has a purple background with the title 'Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung' in white text. In the bottom right corner, there is a logo for EFMD EQUIS ACCREDITED.

The slide features a blue header with the title 'Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung' on the left and the WU logo (WIRTSCHAFTS UNIVERSITÄT WIEN VIENNA UNIVERSITY OF ECONOMICS AND BUSINESS) on the right. The main content area is white and contains a bulleted list of three items. In the bottom right corner, there is a logo for EFMD EQUIS ACCREDITED.

- **Betriebszurechnung:** an Personengesellschaft.
- **Personengesellschaft:** einheitliches Gewinnermittlungssubjekt.
- **Bewertungs- und Bilanzierungswahlrechte:** einheitliche Ausübung in Gesellschaftsbilanz.

Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung



▪ Leistungsbeziehungen:

- **Grundsatz:** anzuerkennen bei Fremdüblichkeit (unabhängig ob zwischenbetrieblich oder zur außerbetrieblichen Sphäre eines Gesellschafters), sonst Entnahme bzw. Einlage.
- **Ausnahme:** keine Anerkennung von den ausdrücklich in § 23 Z 2 Halbsatz 2 EStG genannten Leistungsbeziehungsformen (selbst bei fremdüblichen Konditionen). Vergütungen erhöhen als „Vorweggewinn“ den Gewinnanteil des betroffenen Gesellschafters (→ beim Gesellschafter Einkünfte derjenigen betrieblichen Einkunftsart, der der Gesellschaftsbetrieb zuzuordnen ist).
- **Gegenausnahme:** Anerkennung auch von Leistungsbeziehungen iSd § 23 Z 2 Halbsatz 2 EStG wenn zwischenbetrieblich zu einem eigenständigen Gesellschafterbetrieb *derselben* Einkunftsart (Betriebsausgaben bzw. Betriebseinnahmen).



VwGH




VwGH

WU
WIRTSCHAFTS
UNIVERSITÄT
WIEN VIENNA
UNIVERSITY OF
ECONOMICS
AND BUSINESS

VwGH-Rechtsprechung ist in sich widersprüchlich:

- Gewinnermittlung habe nach der **Bilanzbündeltheorie** zu erfolgen (zB VwGH 29. 11. 1994, 89/14/0230), die Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung sei abzulehnen (VwGH 17. 6. 1992, 87/13/0157).
- Aber: Personengesellschaft sei „Gewinnermittlungssubjekt“ (zB VwGH 27. 1. 2011, 2008/15/0218), Bewertungs- und Bilanzierungswahlrechte müssen einheitlich ausgeübt werden → Merkmale der **Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung**.
- Leistungsbeziehungen: ergebnisbezogen gleiche Beurteilung wie **Theorie der Alleininhaberschaft**.



WU
WIRTSCHAFTS
UNIVERSITÄT
WIEN VIENNA
UNIVERSITY OF
ECONOMICS
AND BUSINESS

BFH



BFH

WU
WIRTSCHAFTS
UNIVERSITÄT
WIEN VIENNA
UNIVERSITY OF
ECONOMICS
AND BUSINESS

- Der BFH vertritt die sogenannte „**Einheitstheorie**“ (zB BFH 9. 12. 2002, BStBl 2003 II 294).
- Diese entspricht weitgehend der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung.
 - **Abweichung** hinsichtlich der Gegenausnahmen zur Nichtanerkennung von Leistungsbeziehungen iSd § 23 Z 2 Halbsatz 2 EStG.

EFMD
EQUIS

WU
WIRTSCHAFTS
UNIVERSITÄT
WIEN VIENNA
UNIVERSITY OF
ECONOMICS
AND BUSINESS

Verwaltungspraxis

EFMD
EQUIS
ACCREDITED

Verwaltungspraxis



Die EStR 2000 sind in sich widersprüchlich:

- Zweistufige Gewinnermittlung, davon erste Stufe auf Ebene der Personengesellschaft nach allgemeinen Regeln (EStR 2000 Rz 5852 ff) → **Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung.**
- Leistungsbeziehungen: grundsätzlich wie VwGH (EStR 2000 Rz 5860 ff, 5926 ff) → **Theorie der Alleininhaberschaft.**
- Aber: Vermögensübertragungen zwischen Personengesellschaft und außerbetrieblichen Sphäre eines Gesellschafters: je nach Beteiligungsverhältnissen Einlage- bzw Entnahmevergange einerseits und einen Anschaffungs- bzw Veräußerungsvorgang andererseits (EStR 2000 Rz 5927) → **Bilanzbündeltheorie.**



Lehre



Lehre

WU
WIRTSCHAFTS
UNIVERSITÄT
WIEN VIENNA
UNIVERSITY OF
ECONOMICS
AND BUSINESS

Die herrschende Lehre folgt heute der **Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung.**

EFMD
EQUIS

WU
WIRTSCHAFTS
UNIVERSITÄT
WIEN VIENNA
UNIVERSITY OF
ECONOMICS
AND BUSINESS

Eigene Auffassung

EFMD
EQUIS
ACCREDITED

Eigene Auffassung



- **§ 2 Abs 4 letzter Satz EStG** (eingeführt mit dem StRefG 1993, BGBl Nr 818/1993):

„Betriebsstätten von nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen gelten anteilig als Betriebsstätten der Mitglieder, wenn sich ihr alleiniger Zweck auf die Erfüllung eines einzigen Werkvertrages oder Werklieferungsvertrages beschränkt“.

- **Umkehrschluss:** Betriebszurechnung an Personengesellschaft, wenn keine Zweckbeschränkung auf die Erfüllung eines einzigen Werk(lieferungs)vertrages!
- § 2 Abs 4 letzter Satz EStG steht somit einer Betriebszurechnung auf Gesellschafterebene (iSd Bilanzbündeltheorie bzw Theorie der Alleininhaberschaft) grundsätzlich entgegen! → **Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung.**



Eigene Auffassung



- Auch die sonstigen Argumente für die Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung überzeugen weitgehend.
- Aber: In den Anwendungsfällen des § 2 Abs 4 letzter Satz EStG **Bilanzbündeltheorie** (Möglichkeit der uneinheitlichen Ausübung von Bewertungs- und Bilanzierungswahlrechten und gespaltene Beurteilung von Leistungsbeziehungen, jedoch kein steuerliches Erfordernis einer zusammenfassenden Bündelbilanz)!
- **§ 32 Abs 2 EStG** (eingeführt mit dem AbgÄG 2012, BGBl I Nr 112/2012):
„Die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft stellt eine Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter dar“.
→ Allgemeiner Rückschritt in Richtung Bilanzbündeltheorie (dürfte aber nicht der Intention des Gesetzgebers entsprechen).



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

	JKU JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ	Ass.-Prof. Dr. SEBASTIAN BERGMANN, LL.M.
Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik Johannes Kepler Universität Linz		Altenberger Straße 69, A-4040 Linz, Österreich
Tel.: +43-732-2468-8494		Fax: +43-732-2468-8489
Email: sebastian.bergmann@jku.at		Web: http://www.steuerecht.jku.at/sb