

§§ 22, 23, 24
EStGFreie Berufe;
Veräußerung;
Übertragung;
wesentliche
Betriebs-
grundlagen;
Tod des
Freiberuflers

Wesentliche Betriebsgrundlagen von freien Berufen

*Freie Berufe weisen gegenüber anderen
Berufsgruppen einige Besonderheiten auf.*

Insbesondere deshalb, weil die Person des Freiberuflers so sehr im Mittelpunkt der Tätigkeit steht. Welche Auswirkungen diese starke Personenbezogenheit auf die Übertragung eines Betriebs hat, wird im folgenden Beitrag aufgezeigt.

EVA-MARIA RAUTH

Freiberufliche Betriebe sind in der Regel durch ihre geringe Sachbezogenheit nur bedingt vergleichbar mit Gewerbebetrieben. Insb bei der Beendigung bzw Übertragung eines freiberuflichen Betriebs können diese Unterschiede eine entscheidende Rolle spielen. Die starke Personenbezogenheit einer freiberuflichen Tätigkeit bzw eines Betriebs bildet sich vor allem in den wesentlichen Betriebsgrundlagen ab. Diese wesentlichen Betriebsgrundlagen stehen im Mittelpunkt von Fragestellungen, wie zB, ob sich ein freiberuflicher Betrieb unter Lebenden bzw im Todesfall übertragen lässt oder welche Form der Beendigung vorliegt.

A. Betriebsbegriff und wesentliche Betriebsgrundlagen

1. Allgemeiner Betriebsbegriff

Die Grundlage einer jeden Betriebsübertragung – unerheblich ob entgeltlich oder unentgeltlich – ist das Vorhandensein eines lebenden Betriebs. Trotz der grundlegenden Bedeutung des Betriebsbegriffs gibt es keine gesetzliche Definition. Die Begriffsbestimmung des „Betriebs“ lässt sich ausschließlich über Auslegung sowie Rechts- und Literaturmeinungen ableiten.

Zunächst können für eine Definition die Begriffselemente des § 23 Z 1 EStG zur Hilfe genommen werden. Die Eigenschaften Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr¹⁾ gelten für sämtliche betriebliche Einkunftsarten.²⁾ Freiberufliche Betriebe müssen somit auch diese grundlegenden Eigenschaften erfüllen.

Nach der Rsp des VwGH wird ein Betrieb als „die Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Produktionsmittel zu einer organisatorischen Einheit“³⁾ beschrieben. Die UmgrStR verstehen den Betrieb als „ein in sich organisch geschlossener Komplex von Wirtschaftsgütern, der die wesentliche Grundlage einer im wirtschaftlichen Verkehr stehenden Tätigkeit bildet“.⁴⁾ Diese Beschreibungen mögen für einen üblichen Gewerbebetrieb gültig sein. Für einen freiberuflichen Betrieb ist die starke Sachbezogenheit und der Fokus auf materielle Betriebsgrundlagen der Definitionen jedoch zu einschränkend. Bei einer freiberuflichen Tätigkeit stehen oftmals die individuellen Fähigkeiten einer Person im Vordergrund und nicht die Produktionsmittel (zB Künstler, Wissenschaftler, beratende Tätigkeiten). Der Definition

des § 23 Z 1 EStG folgend, setzt ein Betrieb weder ein Betriebsvermögen noch eine Mindestgröße voraus. Der sachbezogene Betriebsbegriff soll vielmehr als Hilfe dienen, um den ertragsteuerlichen Betriebsbegriff zu verstehen, ihn jedoch nicht einschränken.⁵⁾

Durch die Übertragung von wesentlichen Betriebsgrundlagen muss es dem Erwerber möglich sein, den Betrieb des Vorgängers fortzuführen. Art, Umfang und wirtschaftliche Wirkungsweise des übertragenen Betriebs müssen aufrechtbleiben können.⁶⁾ Welche Betriebsmittel die wesentlichen Betriebsgrundlagen bilden, ist nach dem Einzelfall zu entscheiden. Die Betriebsgrundlagen ergeben sich aus der Art des Betriebs und ihrer Funktion innerhalb des Betriebs.⁷⁾ Von zentraler Bedeutung erscheint daher die Frage, über welche wesentlichen Betriebsgrundlagen freiberufliche Betriebe verfügen, wenn Maschinen, Produktionsmittel und dergleichen nur von geringer Bedeutung bzw gar nicht vorhanden sind.

2. Wesentliche Betriebsgrundlagen bei freien Berufen

Gemeinsame Merkmale von freien Berufen sind der hohe Stellenwert von persönlichem Fachwissen und das Vertrauen ihrer Kunden, Klienten oder Patienten in diese Kompetenz. Das mit viel Erfahrung und Weiterbildung angeeignete Know-how und beständige Klienten- bzw Patientenstöcke bilden in den meisten Fällen auch die wesentlichen Betriebsgrundlagen eines freiberuflichen Betriebs. Beziehungen zu Kunden, Klienten und Patienten sind meistens der wichtigste Werttreiber eines freiberuflichen Betriebs.⁸⁾ Tatsächlich von Wert sind diese Beziehungen jedoch nur, wenn sie dermaßen gefestigt sind, dass sie als beständige Geschäftsbeziehungen anzusehen sind. Organisation und Infrastruktur eines freiberuflichen Betriebs müssen derart gefestigt sein,

Eva-Maria Rauth, MA, ist Berufsanwärtlerin in der Steuerberatung bei PKF Österreicher & Partner in Wien.

- 1) Dazu ausführlicher Doralt/Kaubä in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EStG 10. Lfg § 23 Tz 16ff.
- 2) Doralt/Kaubä, EStG 10. Lfg § 23 Tz 5.
- 3) VwGH 18. 7. 1995, 91/14/0217.
- 4) UmgrStR 2002 Rz 1548.
- 5) Farmer, Der tätigkeitsbezogene Betriebsbegriff, RdW 2009, 130.
- 6) VwGH 24. 6. 2010, 2006/15/0270.
- 7) EStR 2000 Rz 5508.
- 8) ZB VwGH 30. 9. 1980, 1618/80; 11. 11. 1992, 91/13/0152; 22. 11. 2001, 95/15/0063; EStR 2000 Rz 5514 und 5562.

dass das Ausscheiden eines langjährigen Leistungsträgers die Klientenbeziehungen nicht zerbrechen lässt. Ansonsten kann nicht von einem übertragbaren Klientenstock ausgegangen werden.⁹⁾ Das Personal, auch wenn dieses, wie in der freiberuflichen Berufsbranche oftmals üblich, über eine weitreichende Ausbildung verfügt, gehört nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen.¹⁰⁾

Nach der Übertragung eines Klientenstocks ist es nicht erforderlich, dass auf die weitere Betreuung durch den Vorgänger gänzlich verzichtet wird. Bspw stellt es kein Problem für eine Betriebsveräußerung dar, wenn ein Wirtschaftstreuhandler im Werkvertrag weiterhin Klienten betreut.¹¹⁾ Darüber hinaus ist es für eine Betriebsveräußerung ebenfalls nicht schädlich, wenn ein Freiberufler nach Veräußerung seines Kundenstocks seine Tätigkeit nicht beendet, sondern diese mit einem neuen Kundenstock – sogar am selben Ort – weiter betreibt.¹²⁾ Abzugrenzen sind solche Fälle jedoch von einer Einschränkung des Betriebsumfangs. Veräußert ein Arzt seine Praxis und legt die Kassenverträge zurück, behält sich jedoch Teile des Patientenstocks (Privatpatienten) zurück, liegt keine Betriebsveräußerung nach § 24 EStG vor. Die wesentliche Betriebsgrundlage eines Arztes bildet sein **gesamter** Patientenstock. Die Zurückbehaltung von Teilen davon ist schädlich für die Anwendung des § 24 EStG und die in Verbindung stehenden Veräußerungsbegünstigungen.¹³⁾

Aber nicht bei jedem Freiberufler stehen klassische Kunden-, Klienten- oder Patientenstöcke im Mittelpunkt. Stark spezialisierte Rechtsanwälte, Steuer- oder Unternehmensberater ohne wiederkehrende Klienten werden hauptsächlich für Klienten von zuweisenden Berufskollegen tätig. Diese geschäftsbringende Kollegenschaft kann in diesem Fall auch eine Art von Kundenstock bilden.¹⁴⁾ Ähnliches gilt auch für spezielle Ärzte (zB Fachärzte für Labordiagnostik, Radiologen oder Kieferchirurgen). Diese haben üblicherweise auch keinen wiederkehrenden Patientenstock, sondern sind auch auf die Überweisung von anderen Ärzten angewiesen, welche die wesentliche Betriebsgrundlage darstellen.¹⁵⁾ Die erwähnten Fachärzte besitzen zusätzlich zu ihren Geschäftsbeziehungen auch aufwendige Gerätschaften, Einrichtungsgegenstände und Werkzeuge. Diese gehören auch zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen.¹⁶⁾ Die Hausapotheke eines praktischen Arztes kann hingegen nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen eines ärztlichen Betriebes gezählt werden. Das Unterhalten einer Hausapotheke ist für das Ausüben einer ärztlichen Tätigkeit nicht notwendig, sodass keine wesentliche Betriebsgrundlage vorliegt.¹⁷⁾

Notare verfügen in der Regel auch über keinen festen Klientenstock. Ausschlaggebender ist der Betriebsstandort, wodurch dieser auch die wesentliche Betriebsgrundlage bilden kann.¹⁸⁾

Die Betriebsgrundlagen einzelner freiberuflicher Betriebe bestehen hingegen ausschließlich aus den persönlichen und unveräußerbaren Eigenschaften des Freiberuflers. In jenen Fällen, in denen weder ein Kundenstock noch verwertbare Patente, Urheberrechte etc vorhanden sind, kann nicht von einem

übertragbaren Betrieb ausgegangen werden. Beispiele hierfür sind kreative freie Berufe wie Künstler oder Dirigenten.¹⁹⁾ Durch die Übertragung von vorhandenen Betriebsmitteln, wie Kunstmaterialien oder Partituren, lässt sich ein kreativer Betrieb nicht weiterführen.²⁰⁾ Die Betriebsmittel bilden nicht das Wesen eines künstlerischen Betriebes ab und ein Nachfolger wäre nicht in der Lage, den Betrieb in seiner gleichen Wirkungsweise fortzuführen.

B. Steuerliche Folgen des Ablebens des Freiberuflers

1. Allgemeine Folgen

Das Vorliegen und die Beschaffenheit der wesentlichen Betriebsgrundlagen sind auch von entscheidender Bedeutung für die Rechtsfolgen infolge des Ablebens eines Freiberuflers. Hier besagt die Grundregel, dass der freiberufliche Betrieb auf die Erben übergeht, falls ihnen wesentliche Betriebsgrundlagen von solchem Umfang und Gewicht zufallen, dass vom Übergang eines lebenden Betriebs vom Erblasser auf die Erben gesprochen werden kann.²¹⁾ Unbestritten ist dies zB der Fall bei einem Röntgeninstitut, einem Labor oder bei der Praxis eines praktischen Arztes.²²⁾ Die Erben treten bereits mit dem Todestag des Erblassers in dessen Rechtsstellung hinsichtlich des Nachlassvermögens und der daraus erzielten Einkünfte ein.²³⁾ Dies gilt sogar auch dann, wenn der Erbe oder die Rechtsnachfolger nicht über die notwendige berufsrechtliche Berechtigung (zB bei Rechtsanwälten, Wirtschaftstreuhandern oder Ärzten) verfügen.²⁴⁾ Die rechtliche oder tatsächliche Möglichkeit der Betriebsfortführung ist somit nicht entscheidend. Ebenfalls unerheblich ist es, ob die Erben den Betrieb tatsächlich weiterführen oder ihn – ohne Entfaltung einer betrieblichen Tätigkeit – lediglich veräußern oder aufgeben.²⁵⁾

9) UFS 9. 11. 2010, RV/0476-S/09.

10) EStR 2000 Rz 5562 und Rz 5509.

11) VwGH 16. 6. 1998, 94/15/0129. Zu beachten ist jedoch das Tätigkeitsverbot für die Anwendung des § 37 Abs 5 EStG.

12) EStR 2000 Rz 5514.

13) VwGH 25. 1. 1995, 93/15/0100; UFS 28. 5. 2003, RV/1984-W/02.

14) *Zirngast/Weinzirl/Leistentritt*, Steuerhandbuch für Freiberufler (2017) 189.

15) EStR 2000 Rz 5517; *Pülzl*, BMF zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen von Zahnärzten, FJ 2014, 195.

16) EStR 2000 Rz 5517.

17) Erlass des BMF vom 3. 10. 2014, 010200/0018-VI/1/2014, Salzburger Steuerdialog 2014, Ergebnisunterlage Körperschaftsteuer und Umgründungssteuerrecht, 2 ff.

18) EStR 2000. Rz 5544.

19) VwGH 4. 6. 1985, 85/14/0015.

20) EStR 2000 Rz 5541.

21) VwGH 4. 6. 1985, 85/14/0015.

22) VwGH 4. 6. 1985, 85/14/0015; 28. 5. 1997, 94/13/0032.

23) VwGH 4. 6. 2003, 98/13/0238.

24) VwGH 4. 6. 1985, 85/14/0015.

25) VwGH 4. 6. 2003, 98/13/0238.

2. Betriebsaufgabe

Bestehen die wesentlichen Betriebsgrundlagen wie oben erwähnt aus den persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten des Freiberuflers und sind zum Zeitpunkt des Ablebens kein von der Person des Freiberuflers abtrennbares Betriebsvermögen bzw nur unbedeutende Betriebsmittel vorhanden, gilt der Betrieb mit dem Tod als aufgegeben.²⁶⁾ Beispielsweise sind Pinsel und Farbe des Malers oder der Stab des Dirigenten²⁷⁾ im Verhältnis zur persönlichen Qualifikation eines Künstlers völlig untergeordnet und den Erben wäre es nicht möglich, den Betrieb noch weiter zu führen bzw (aktive) Einkünfte daraus zu erzielen. Hauptsächlich betroffen von einer Betriebsaufgabe durch das Ableben sind somit Künstler, Schriftsteller oder auch Wissenschaftler.

3. Keine Betriebsaufgabe

Bestehen neben den persönlichen Fähigkeiten keine wesentlichen Betriebsgrundlagen, steht die Betriebsaufgabe als Rechtsfolge des Ablebens unstrittig fest. Befinden sich im Nachlassvermögen jedoch noch unverkaufte Kunstwerke, verwertbare Patente, Urheberrechte oder Ähnliches, ist zu differenzieren. Hier gab es in der Vergangenheit immer wieder unterschiedlichste Judikatur-, Literatur- und auch Verwaltungsmeinungen, ob der Betrieb auf die Erben übergehen kann und welche Art von Einkünften bei den Nachfolgern vorliegen. Die Klärung dieser Fragen ist einkommensteuerrechtlich von großer Bedeutung. Verneint man den Übergang, muss in der Sphäre des Verstorbenen eine Betriebsaufgabe stattfinden. Es ist ein Aufgabegewinn, idR auch ein vorgelagerter Übergangsgewinn, zu ermitteln und die Ermittlungsregelungen und Begünstigungen des § 24 und § 37 Abs 5 EStG sind zu beachten. Geht man von einem übertragbaren Betrieb aus, geht dieser unter Buchwertfortführung auf die Erben über, welche daraus betriebliche Einkünfte generieren.²⁸⁾

Zunächst wurde vom VwGH die Ansicht vertreten, dass die Erben von Urheberrechten ausschließlich nichtbetriebliche Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen können. Dies sogar dann, wenn der Erbe die Werke überarbeitet, erläutert und mit einem Vorwort ergänzt.²⁹⁾ Eine ähnliche Ansicht ebenfalls hinsichtlich der Verwertung von Urheberrechten wurde von *Quantschnigg/Schuch*³⁰⁾ und dem BMF in einer EAS-Auskunft³¹⁾ vertreten: Demzufolge fließen dem Erben aus selbst abgeschlossenen Verwertungsverträgen (zB aus noch nicht veröffentlichten Manuskripten) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu. Erhält der Erbe jedoch Zahlungen aus Verträgen, die der Erblasser noch zu Lebzeiten abgeschlossen hat, liegen nachträgliche Einkünfte aus einer betrieblichen Tätigkeit vor. Damit der Erbe nichtbetriebliche bzw nachträgliche Einkünfte aus einer betrieblichen Tätigkeit erzielen kann, müsste systemtechnisch eine Betriebsaufgabe beim Erblasser vorangegangen sein, bei der die verwertbaren Rechte aus dem Betriebsvermögen entnommen werden konnten.³²⁾ Gilt der Betrieb im Fall des Todes als aufgegeben und bezieht der Erbe anschließend Einkünfte aus Vermietung und Verpach-

tung, muss es folglich möglich sein, dass der Urheber seine betriebliche Tätigkeit auch schon zu Lebzeiten aufgibt (beispielsweise infolge einer Erkrankung). Der Künstler, Schriftsteller oder Wissenschaftler würde seine aktive Tätigkeit offiziell und nach außen hin erkennbar einstellen. Die Rechte würden im Zuge der Aufgabe ins Privatvermögen entnommen werden und die aufgedeckten stillen Reserven würden zu besteuern sein. In der Folge würde der Urheber auch noch zu Lebzeiten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen.³³⁾ Eine solche Lösung erscheint systemtechnisch als unbefriedigend. Die bloße Einstellung der aktiven Tätigkeit unter Weiterbezug von daraus entstammenden Tantiemen, Bildrechten etc kann auch bei Lebenden nicht zur Aufgabe des Betriebs und dem Wechsel der Einkunftsart führen.

Eine zwangsläufige Betriebsaufgabe in dem oben beschriebenen Fall wird in der Literatur größtenteils abgelehnt.³⁴⁾ Die betriebliche Tätigkeit von Künstlern, Schriftstellern oder Wissenschaftlern besteht nicht nur aus dem aktiven Schaffen von Werken, sondern auch aus deren Verwertung. Eine Betriebsaufgabe, ob beim Urheber selbst oder beim Rechtsnachfolger, ist erst nach dem Ende der Verwertung denkbar. Der Betrieb geht somit auf den Erben über. Dieser führt die Verwertungstätigkeit fort – mit bestehenden oder eigenen Verträgen – und erzielt daraus originäre betriebliche Einkünfte. Auch das BMF dürfte diese Ansicht übernommen haben.³⁵⁾ In den aktuellen EStR werden Einkünfte aus der Überlassung von Urheberrechten beim Erben ausdrücklich nur dann unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung subsumiert, wenn diese definitiv keine betrieblichen Einkünfte darstellen können.³⁶⁾ An anderer Stelle wird zudem ausgeführt, dass die unentgeltliche Übertragung eines Betriebes keine Betriebsaufgabe darstellt, und in diesem Zusammenhang wird explizit auf den Betriebsübergang infolge des Ablebens eines Erfinders hingewiesen.³⁷⁾

Der deutsche BFH hat sich in der Vergangenheit auch schon wiederholt zu dieser Frage geäußert.³⁸⁾ In seinen Entscheidungen hat er die Betriebsaufgabe infolge des Ablebens ausdrücklich verneint. Honorar-

26) *Rauth*, Betriebsaufgabe und -übertragung von freien Berufen (2018) 66; *Zirngast/Weinzirl/Leistentritt*, Handbuch für Freiberufler 208.

27) VwGH 4. 6. 1985, 85/14/0015.

28) *Ehrke-Rabel*, Betriebsaufgabe durch den Tod eines Erfinders? RdW 2008, 611.

29) VwGH 18. 9. 1953, 0414/52.

30) *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 28 Tz 13.

31) BMF, Einnahmen aus Tantiemen und Wiederholungshonoraren durch die Künstlerwitwe, SWI 1997, 235.

32) *Doral* in *Doral/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG 16. Lfg § 28 Tz 79.

33) *Doral*, EStG 16. Lfg § 28 Tz 80.

34) *Ehrke-Rabel*, Betriebsaufgabe durch den Tod eines Erfinders? RdW 2008, 611; *Doral*, EStG 16. Lfg § 28 Tz 81; *Thiele*, Steuerliche Aspekte der Rechtsnachfolge bei Wertschöpfern, ÖStZ 2002, 602.

35) BMF, „Nachlässe“ eines Künstlers: Einkommen- und Umsatzsteuerpflicht der Erben, RdW 1997, 636.

36) EStR 2000 Rz 6416.

37) EStR 2000 Rz 5643.

38) BFH 29. 4. 1993, IV R 16/92; BFH 30. 3. 1989, IV R 45/87.

ansprüche des verstorbenen Freiberuflers verlieren durch den Tod nicht ihre Eigenschaft als Betriebsvermögen. Demzufolge bezieht beispielsweise die Witwe eines Schriftstellers freiberufliche Einkünfte aus der Verwertungstätigkeit. Diese sind zeitlich begrenzt auf den möglichen Verwertungszeitraum. Für die Abwicklungstätigkeiten nach dem Ableben wurden sogar Betriebsausgaben für die Benützung des früheren Arbeitszimmers des Verstorbenen zuerkannt.³⁹⁾

Die grundsätzliche Ansicht des VwGH,⁴⁰⁾ dass eine Betriebsübertragung vom Erblasser auf den Erben stattfindet, wenn dem Erben Wirtschaftsgüter in einem solchen Ausmaß zufallen, dass vom Übergang eines lebenden Betriebes gesprochen werden kann,

steht der beschriebenen Ansicht nicht entgegen. Mit der Übertragung von Urheberrechten, unveröffentlichten Manuskripten und Kunstwerken kann der Erbe den Betrieb hinsichtlich seiner Verwertungstätigkeit fortführen. Legt man die Ansicht des VwGH auf Schriftsteller-, Wissenschaftler- und Künstlerbetriebe um, müsste unbestritten feststehen, dass das Ableben des Freiberuflers nicht zwangsläufig in einer Betriebsaufgabe mündet.⁴¹⁾

39) BFH 30. 3. 1989, IV R 45/87; darauf beziehend zB FG Köln 24. 6. 2015, 14 K 1130/13 betr Erben nach einem Erfinder.

40) VwGH 4. 6. 1985, 85/14/0015.

41) *Ehrke-Rabel*, Betriebsaufgabe durch den Tod eines Erfinders? RdW 2008, 612.

SCHLUSSTRICH

Welche wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem freiberuflichen Betrieb vorhanden sind, ist stets vom Einzelfall abhängig. In den meisten Fällen stellt ein gefestigter Klienten- bzw. Patientenstock den wichtigsten Werttreiber dar. Es gibt jedoch freie Berufe ohne wiederkehrende Klienten. Hier können bspw. die zuweisenden Berufskollegen oder bei Ärzten die Praxisausstattung die wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellen. Bedie-

nen sich Freiberufler nur ihrer persönlichen Fähigkeiten und liegen sonst keine weiteren Betriebsgrundlagen vor, kann ein solcher Betrieb weder unter Lebenden noch im Todeswege übertragen werden. Bestehen neben den persönlichen Fähigkeiten jedoch auch verwertbare Rechte, geht der Betrieb auf den Erben über und ist für die Dauer der Verwertung fortführbar. Der Erbe erzielt aus der Verwertung betriebliche Einkünfte.

Freiberufliche Mitunternehmer- schaften: Besonderheiten iRd laufenden Besteuerung

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

SABINE KANDUTH-KRISTEN

A. Wesen einer Mitunternehmerschaft

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

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

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

1) Vgl. EStR 2000 Rz 5802 und 5831.

2) Vgl. dazu EStR 2000 Rz 5809 ff.

3) Vgl. zB VwGH 29. 6. 1995, 94/15/0103; s. auch EStR 2000 Rz 5805 ff sowie Jakom/Peyerl, EStG¹² (2019) § 23 Rz 124 ff; Bergmann in Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaften² (2016) Rz 13/3 ff; Fritz-Schmied/Urnik/Bergmann, Handbuch Mitunternehmerschaften (2019) 15 ff.

4) Vgl. VwGH 4. 7. 1995, 91/14/0199, 0200. Vgl. dazu etwa Papst in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (10. Lfg 2006) § 23 Tz 201.

§ 22 Z 1 und Z 3 EStG

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