

Ertragsteuer

Ausbildung, Fortbildung und Umschulung
in der ESt

Schranken des § 29 Z 1 EStG

Umsatzsteuer

Vorsteuerabzug für ein Wohnmobil

Lohnsteuer & Sozialversicherung

Sachbezug trotz ausschließlich dienstlicher
Nutzung?

Negative Einkünfte aus Mitunternehmerbeteiligungen aufgrund von Sondervergütungen

Widmet der Mitunternehmer der Gesellschaft seine Arbeitskraft, überlässt er ihr Kapital oder Wirtschaftsgüter zum Gebrauch, wird er dafür in aller Regel einen (finanziellen) Ausgleich verlangen. Seit dem Wartungserlass 2010¹⁾ nehmen die EStR 2000²⁾ eine Unterscheidung zwischen den Abgeltungsformen „Tätigkeitsvergütung“ und „Vorweggewinn“ vor. Der vorliegende Beitrag untersucht, welche ertragsteuerlichen Konsequenzen sich in Abhängigkeit von der Form des Vergütungsanspruchs im Hinblick auf die Einkünfte des leistenden Mitunternehmers sowie die Gewinnverteilung bei der Mitunternehmerschaft ergeben.

STEFANIE HUDOBNIK

A. Überblick

Im Ertragsteuerrecht wird das Einkommen der Mitunternehmerschaft anteilmäßig bei den einzelnen Mitunternehmern der Ertragsbesteuerung unterworfen.³⁾ Der Gesellschafter kann im Rahmen der Einkunftsquelle „Beteiligung als Mitunternehmer“ nicht nur einen Anteil am Gewinn der Gesellschaft (Gewinnanteile iSd § 23 Z 2 HS 1 EStG), sondern auch Vergütungen erzielen, die er aufgrund von Leistungsbeziehungen zur Gesellschaft für aus der außerbe-

trieblichen Sphäre erbrachte Tätigkeiten im Dienste der Gesellschaft bzw die aus dem außerbetrieblichen Bereich erfolgte Hingabe von Darlehen und Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat (Vergütungen iSd § 23 Z 2 HS 2 EStG).⁴⁾ § 23 Z 2 HS 2 EStG stellt auf „Vergütungen für [eine] Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft“, „die Hingabe von Darlehen“ und „die Überlassung von Wirtschaftsgütern“ ab und differenziert nicht danach, aus welchem Titel die genannten Vergütungen bezogen werden.⁵⁾ Aus den historischen

Stefanie Hudobnik, MSc, ist Universitätsassistentin an der Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt. Die Verfasserin dankt Univ.-Prof. Dr. *Sabine Kanduth-Kristen*, LL. M., StB, und Mag. *Andreas Kampitsch*, LL. M., StB, für die Durchsicht des Manuskripts.

- 1) Erlass des BMF 21. 12. 2010, BMF-010203/0696-VI/6/2010. Die insoweit erfolgten Änderungen bzw Ergänzungen der EStR 2000 gehen auf die Ergebnisunterlage des Salzburger Steuerdialogs 2010 zurück (s dazu Salzburger Steuerdialog 2010, Zweifelsfragen zur Einkommensteuer, Ergebnisse, BMF-010203/0555-VI/6/2010, Tätigkeitsvergütungen an einen Mitunternehmer).
- 2) EStR 2000 Rz 5860 a.
- 3) Vgl *Schön*, Der Gewinnanteil des Personengesellschafters und das Einkommen der Personengesellschaft, *StuW* 1988, 253 (260).

4) Vgl *Werndl*, Bilanzbündeltheorie und Einkommensteuergesetz, *ÖStZ* 1974, 242 (247). Nach der Rsp des VwGH sind demjenigen die Einkünfte zuzurechnen, „der wirtschaftlich über die Einkunftsquelle disponieren und so die Art der Nutzung bestimmen kann“ (VwGH 21. 7. 1998, 98/14/0029; s dazu auch *Ruppe*, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen, in *Tipke* [Hrsg], Übertragung von Einkunftsquellen [1979] 7 [39]). Einer Person sind dann Einkünfte aus der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft zuzurechnen, wenn sie die Stellung eines Mitunternehmers besitzt (vgl VwGH 21. 7. 1998, 98/14/0029).

5) Vgl VwGH 21. 1. 1966, 492/65 (dies führte die belangte Behörde im Zuge des Beschwerdeverfahrens hinsichtlich der insoweit vergleichbaren Vorschrift des § 15 Abs 1 Z 2 EStG 1967 [BGBl 1967/268] aus, zu welchem in der Folge das Erkenntnis VwGH 21. 1. 1966, 492/65, ergangen ist).

§ 23 Z 2 EStG

Mitunternehmerschaft;
Leistungsbeziehungen;
Vergütungen;
Vorweggewinn

Vorläufern wurde abgeleitet, der Zweck der Vorschrift bestünde darin, bei der steuerlichen Behandlung von Leistungsvergütungen nicht auf den privatrechtlichen Verpflichtungsgrund abzustellen, sondern den gesellschaftsrechtlichen Beitrag des Gesellschafters und die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten schuldrechtlichen Leistungen, die der Mitunternehmer gegenüber der Gesellschaft erbringt, steuerlich gleichzustellen.⁶⁾ Für ertragsteuerliche Zwecke soll es insoweit bspw nicht darauf ankommen, ob ein Wirtschaftsgut auf Basis einer gesellschaftsrechtlichen Vereinbarung oder eines Miet- bzw Pachtvertrags überlassen wird.⁷⁾

B. Ertragsteuerliche Behandlung der Leistungsvergütungen

Nach einhelliger Auffassung von Rsp, Finanzverwaltung und Literatur dürfen die an den Mitunternehmer geleisteten Vergütungen den steuerlichen Gewinn der Mitunternehmerschaft insgesamt nicht mindern.⁸⁾ Ob bzw inwieweit die Vergütungen im Rahmen der Gewinnermittlung zu berücksichtigen sind, wird im Einzelnen sehr unterschiedlich beurteilt.

1. Auffassungen in der Literatur

In den einschlägigen Gesetzeskommentierungen wird einheitlich vertreten, dass die von § 23 Z 2 EStG erfassten Vergütungen den steuerlichen Gewinn der Mitunternehmerschaft insgesamt nicht mindern dürfen.⁹⁾ Teilweise wird davon ausgegangen, die Vergütungen seien im Rahmen der ersten Stufe bei der Gewinnermittlung abzuziehen¹⁰⁾ und in der zweiten Stufe der Gewinnermittlung dem jeweiligen Mitunternehmer bzw dessen Gewinnanteilen hinzuzurechnen.¹¹⁾ Nach anderer Ansicht stellen

die Vergütungen einen Vorweggewinn des Gesellschafters dar,¹²⁾ was bedeuten könnte, dass die Vergütungen nur im Rahmen der Gewinnverteilung zu berücksichtigen sind. Aus systematischer Sicht führen beide Varianten grundsätzlich zu demselben Ergebnis; der steuerliche Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft wird durch die Vergütungen nicht verringert.¹³⁾ Während die Vergütungen nach der einen Ansicht bei der Gewinnermittlung „als“ oder „wie“ Betriebsausgaben abzuziehen und anschließend dem Gewinnanteil des Mitunternehmers auf zweiter Stufe der Gewinnermittlung hinzuzurechnen sind, geht die andere Überlegung davon aus, die Vergütungen von vornherein nur im Rahmen der Gewinnverteilung zu berücksichtigen. Fraglich ist, ob die verschiedenen Auffassungen zu einem unterschiedlichen Ergebnis im Hinblick auf die Verteilung der Einkünfte auf die einzelnen Mitunternehmer führen können.

2. Auffassung des VwGH

Nach der stRsp des VwGH sind Leistungsbeziehungen zwischen der Person des Gesellschafters und der Personengesellschaft steuerlich nicht anerkannt.¹⁴⁾ Die steuerliche Nichtanerkennung solcher Leistungsbeziehungen ist auf den dem Einkommensteuerrecht zugrunde liegenden Grundsatz, Einzelunternehmer und Mitunternehmer bei der Gewinnermittlung gleichzubehandeln, zurückzuführen.¹⁵⁾ Vom Anwendungsbereich des § 23 Z 2 EStG erfasste Vergütungen gehören nach der Rsp des VwGH „zu den Gewinnanteilen der Gesellschafter und führen daher bei der Gewinnermittlung der Personengesellschaft nicht zu Betriebsausgaben“.¹⁶⁾ Sie bilden einen „Bestandteil des Gewinnanteiles an der Personengesellschaft“.¹⁷⁾ Die an den Mitunternehmer geleisteten Vergütungen beeinflussen die Höhe des Gewinns der Mitunternehmerschaft nicht, wirken sich aber darauf aus, wie der Gewinn der Mitunternehmerschaft auf die einzelnen

6) Vgl *Wörner*, Die Tragweite des Beitragsgedankens bei der Auslegung des § 15 Abs 1 Nr 2 EStG, DStZ 1977, 298 (302); s dazu auch *Zorn*, Besteuerung der Geschäftsführung (1992) 166f.

7) Vgl *Wörner*, DStZ 1977, 302.

8) Vgl für viele *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG (66. Lfg 2018) § 23 Rz 407 mit Verweis auf EStR 2000 Rz 5860; EStR 2000 Rz 5860; VwGH 8. 5. 2003, 99/15/0036.

9) Vgl zB *Peth/Wanke/Wiesner* in *Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG (Stand 1. 10. 2010) § 23 Rz 184.

10) Nach *Peth/Wanke/Wiesner* (in *Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG [Stand 1. 10. 2010] § 23 Rz 173) als Betriebsausgaben, nach *Bergmann* (Laufende Ertragsbesteuerung, in *Bergmann/Ratka* [Hrsg], Handbuch Personengesellschaften² [2016] Rz 13/83) trotz steuerlicher Nichtanerkennung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft vorerst wie Betriebsausgaben, nach *Quantschnigg/Schuch* (Einkommensteuer-Handbuch [1993] § 23 Rz 34 und 35.4) sind die Leistungsbeziehungen in der ersten Gewinnermittlungsstufe noch anzuerkennen, weshalb die Vergütungen auf erster Ebene wie Betriebsausgaben zu behandeln sind. Hingegen zählen die Vergütungen nach *Fellner* (in *Hofstätter/Reichel*, EStG [66. Lfg 2018] § 23 Rz 408) zu den Gewinnanteilen eines Gesellschafters und sind bei der Gewinnermittlung „nicht als Betriebsausgaben“ zu berücksichtigen (s aber auch Rz 403, nach welcher der Gewinn, bei dem die Vergütungen als Betriebsausgaben berücksichtigt wurden, die Ausgangsbasis für die Gewinnermittlung bildet).

11) Vgl *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG (66. Lfg 2018) § 23 Rz 407 mit Verweis auf EStR 2000 Rz 5860; *Bergmann* in *Bergmann/Ratka*² Rz 13/83; *Peth/Wanke/Wiesner* in *Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*,

EStG (Stand 1. 10. 2010) § 23 Rz 184; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 23 Rz 34.

12) Vgl *Doralt/Kauba* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (10. Lfg, Stand 1. 1. 2006) § 23 Rz 271.

13) Vgl *Zorn*, Besteuerung der Geschäftsführung 157f.

14) Vgl für viele VwGH 21. 2. 2001, 95/14/0007, mit Verweis auf VwGH 30. 5. 1995, 92/13/0018.

15) Vgl VwGH 17. 6. 1992, 87/13/0157 (unter Zugrundelegung der Bilanzbündeltheorie); vgl dazu auch VwGH 21. 2. 2001, 95/14/0007; 4. 7. 1995, 91/14/0199, unter Hinweis auf VwGH 13. 5. 1992, 90/13/0057; 19. 10. 1982, 82/14/0056. Dieser Gedanke dürfte seinen Ursprung im bilanzbündeltheoretischen Ansatz haben, der davon ausging, dass die Gesamthand gedanklich in mehrere Einzelbetriebe der Gesellschafter aufzulösen sei. Aus dem zivilrechtlichen Grundprinzip, niemand könne mit sich selbst in eine Geschäftsbeziehung treten, wurde abgeleitet, dass der Gesellschafter mit „seinem“ Bündelbetrieb keine Rechtsbeziehung eingehen kann, und somit wurden etwa Dienstverhältnisse, Miet- oder Darlehensverträge zwischen den Gesellschaftern und der Gesellschaft steuerlich nicht anerkannt (vgl *Platzer*, Handbuch der Sonderbilanzen [1979] 201).

16) VwGH 8. 5. 2003, 99/15/0036. Vgl dazu zB auch VwGH 28. 11. 2002, 98/13/0041; 21. 2. 1990, 89/13/0060. Es ist nicht zulässig, für Vergütungen, die keine Betriebsausgabe sind, eine Rückstellung zu bilden (vgl VwGH 10. 11. 1971, 959/70, zur Unzulässigkeit der Bildung einer Pensionsrückstellung).

17) VwGH 28. 2. 1989, 89/14/0019.

Gesellschafter zu verteilen ist.¹⁸⁾ Die Vergütungen iSd § 23 Z 2 EStG sind den jeweiligen Vergütungsempfängern (zu Lasten der Gewinnansprüche der jeweils anderen Gesellschafter) zuzurechnen, das „verbleibende Betriebsergebnis“ bzw der „Rest“ ist den einzelnen Gesellschaftern entsprechend dem Gewinnverteilungsschlüssel zuzuweisen.¹⁹⁾

3. Aussagen der Einkommensteuerrichtlinien

Hinsichtlich der Abgeltung von aus der außerbetrieblichen Sphäre erbrachten Leistungen des Mitunternehmers trifft die Verwaltung seit dem Wartungserlass 2010 eine Differenzierung zwischen „Tätigkeitsvergütungen“ und „Vorweggewinn“.²⁰⁾ In welcher Form die Leistung des Mitunternehmers abgegolten wird, richtet sich nach der zwischen den Gesellschaftern getroffenen Vereinbarung.²¹⁾

„Tätigkeitsvergütungen“ im Sinne der EStR 2000 sind dadurch gekennzeichnet, dass die Vergütungen nach der zugrunde liegenden Vereinbarung bei der Gesellschaft als Aufwand zu behandeln sind und sie dem Mitunternehmer auch dann zustehen, wenn die Gesellschaft keinen Gewinn erwirtschaftet.²²⁾ Vergütungen in der genannten Form werden nach den EStR 2000 bei der Gewinnermittlung in der ersten Stufe als Betriebsausgaben abgezogen (bzw soweit sie bei der unternehmensrechtlichen Gewinnermittlung als Aufwand behandelt wurden, im Rahmen der Mehr-Weniger-Rechnung grundsätzlich nicht wieder hinzugerechnet) und dem jeweiligen Mitunternehmer in der zweiten Stufe der Gewinnermittlung zugewiesen.²³⁾ Aufgrund der in der zweiten Gewinnermittlungsstufe erfolgten Hinzurechnung (zum Gewinnanteil des Mitunternehmers) kürzen sie den steuerlichen Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft insgesamt wiederum nicht.²⁴⁾ Der Mitunternehmer kann einen Anspruch auf Leistungsabgeltung in Form einer „Tätigkeitsvergütung“ in diesem Sinne wohl nicht nur aufgrund von „Tätigkeiten“ im Dienste der Gesellschaft, sondern bspw auch aufgrund von Darlehensgewährungen oder der Überlassung von Wirtschaftsgütern zum Gebrauch haben.²⁵⁾ Der Begriff „Tätigkeitsvergütungen“ dient insoweit wohl als zusammenfassender Überbegriff.

Charakteristikum des „Vorweggewinns“ ist, dass die an den Mitunternehmer geleisteten Vergütungen bei der Gesellschaft nicht als Aufwand behandelt werden und der Leistungsbeitrag des Mitunternehmers nach der getroffenen Vereinbarung „vorweg“ aus dem Gewinn vergütet wird.²⁶⁾ Es ist davon auszugehen, dass die in Form eines „Vorweggewinns“ an den Mitunternehmer geleisteten Abgeltungsbeträge nicht als Vergütungen iSd § 23 Z 2 HS 2 EStG, sondern als Gewinnanteile iSd § 23 Z 1 HS 1 EStG zu erfassen sind.²⁷⁾ Nach EStR 2000 Rz 5860 a kann aus einem Anspruch auf Leistungsvergütung in Form eines Vorweggewinns „[...] keine Einkünfteverteilung resultieren, die einem Beteiligten einen Gewinn, dem anderen einen Verlust zuweist“.²⁸⁾ Vielmehr habe im Falle eines vereinbarten Vorweggewinns eine alinare Verteilung des Gewinns zu erfolgen, bei der die unterschiedlichen Leistungsbeiträge der Gesellschafter

angemessen zu berücksichtigen sind.²⁹⁾ Wird der Vorweggewinn mit einem prozentuellen Anteil am Gewinn vereinbart, kann es insoweit von vornherein nicht zu einer solchen Einkünfteverteilung kommen, die (in einer Gesamtbetrachtung) einem Gesellschafter einen Gewinn und dem anderen einen Verlust zuweist. Wird die Vergütung des Mitunternehmers betragsmäßig fixiert, ist wohl davon auszugehen, dass wiederum ein gewinnunabhängiges Entgelt vorliegt.³⁰⁾

Dass die Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft per se (bereits dem Grunde nach) steuerlich nicht anerkannt wären, wird in den EStR 2000 – soweit ersichtlich – nicht vertreten. Die in den EStR 2000 vertretene Auffassung hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der Vergütungen iSd § 23 Z 2 HS 2 EStG entspricht (insoweit) der in Deutschland vertretenen Rechtsansicht.

C. Ertragsteuerliche Behandlung der Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft nach der Rechtslage in Deutschland

1. Überblick

In Deutschland werden die gegenständlich in Diskussion stehenden Leistungsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter steuerlich anerkannt und führen demnach zu Betriebsausgaben.³¹⁾ Aufgrund der additiven Verknüpfung der Einkünfteantigen „Gewinnanteile“ und „Vergütungen“ im Gesetzeswortlaut könnten die Sondervergütungen eines Mitunternehmers nicht Bestandteil

18) Vgl VwGH 8. 5. 2003, 99/15/0036.

19) Vgl VwGH 21. 2. 1990, 89/13/0060; 20. 1. 1987, 86/14/0093; 10. 6. 1955, 2532/53.

20) Vgl EStR 2000 Rz 5860 a. Dieser Auffassung folgend UFS 16. 2. 2012, RV/3441-W/10.

21) Siehe dazu Salzburger Steuerialog 2010, Zweifelsfragen zur Einkommensteuer, Ergebnisse „Tätigkeitsvergütungen an einen Mitunternehmer“, BMF-010203/0555-VI/6/2010.

22) Vgl EStR 2000 Rz 5860 a; Salzburger Steuerialog 2010, BMF-010203/0555-VI/6/2010.

23) Vgl EStR 2000 Rz 5853 und 5860.

24) Siehe dazu das Beispiel der EStR 2000 Rz 5859.

25) Nach der Rz 5860 sind die Vergütungen für Leistungen des Gesellschafters als Privatperson „(Arbeits- bzw Werkverträge, Darlehensgewährungen, Mietverträge; so genannte Tätigkeitsvergütungen)“ den jeweiligen Mitunternehmern im Rahmen der zweiten Gewinnermittlungsstufe zuzurechnen. Auch in Rz 5860 a werden Vergütungen für Dienstleistungen nur beispielhaft angeführt.

26) Vgl EStR 2000 Rz 5860 a.

27) So auch Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung 169, wonach der Gewinnanteil unter § 23 Z 2 HS 1 EStG fällt, wenn die Vergütung der Geschäftsführungstätigkeit im Rahmen der (unternehmensrechtlichen) Gewinnverteilung erfolgt.

28) EStR 2000 Rz 5860 a.

29) Vgl EStR 2000 Rz 5860 a.

30) Vgl dazu Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung 169; Klimke in Häublein/Hoffmann-Theinert (Hrsg), HGB (21. Edition, Stand 15. 7. 2018) § 121 Rz 19; s dazu auch Kapitel D.4.

31) Siehe dazu im Allgemeinen Blümich/Bode in Blümich, EStG¹⁴¹ (2018) § 15 Rn 497.

des Gewinnanteils sein.³²⁾ Die Gesamteinkünfte eines Mitunternehmers ergeben sich demnach aus den Gewinnanteilen unter Hinzurechnung der Sondervergütungen.³³⁾ Die im Gesetz getroffene Unterscheidung zwischen Gewinnanteil und Sondervergütung erfordert eine getrennte Behandlung der beiden Einkünftebestandteile. Als „Gewinnanteil“ ist der Anteil des Mitunternehmers am steuerlichen – dem aus der Handelsbilanz der Gesellschaft abgeleiteten und nach dem handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssel zu verteilenden – Bilanzgewinn der Mitunternehmerschaft zu erfassen.³⁴⁾ Den „Vergütungen“ liegt eine besondere Rechtsbeziehung zwischen der Gesellschaft und dem jeweiligen Gesellschafter zugrunde.³⁵⁾ Sondervergütungen führen bei der Gesellschaft zu einer Betriebsausgabe und dem die Vergütung beziehenden Mitunternehmer zu einer Sonderbetriebseinnahme.³⁶⁾ Durch die Hinzurechnung der Sondervergütung wird der steuerliche Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft insgesamt nicht gemindert.³⁷⁾

2. Relevanz der Abgrenzung zwischen Sondervergütung und Vorabgewinn

Vor dem Hintergrund des Zwecks der Norm – die Einkünftebestandteile „Gewinnanteile“ und „Vergütungen“ aus ertragsteuerlicher Sicht gleichzubehandeln – ergeben sich für den Mitunternehmer im Allgemeinen keine unterschiedlichen ertragsteuerlichen Konsequenzen in Abhängigkeit davon, ob die aus der Leistungsbeziehung zur Gesellschaft resultierende Abgeltung als Sondervergütung oder als Vorabgewinn zu qualifizieren ist.³⁸⁾ Im Hinblick auf § 15 a dEStG kommt dieser Unterscheidung jedoch eine entscheidende Bedeutung zu.³⁹⁾ Im Sonderbetriebsvermögen erzielte Gewinne dürfen nach der Rsp des BFH nicht mit verrechenbaren Verlusten iSd § 15 a Abs 2 dEStG saldiert werden.⁴⁰⁾ Demgegenüber dürfen Gewinnanteile, die der Mitunternehmer aus dem Anspruch auf Vorabgewinn erzielt, mit den Verlusten iSd § 15 a Abs 2 dEStG verrechnet werden.⁴¹⁾

3. Sondervergütungen

Sondervergütungen sind durch das Gesellschaftsverhältnis verursacht⁴²⁾ und beruhen auf einer besonderen Vertragsbeziehung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft.⁴³⁾ Der Vergütungsanspruch kann sich aus dem Gesellschaftsvertrag oder einer sonstigen Vertragsgrundlage ergeben.⁴⁴⁾ Für die steuerliche Beurteilung soll die gewählte Vertragsform grundsätzlich nicht maßgebend sein. Entscheidend ist, was die Gesellschafter im Rahmen ihrer Vertragsfreiheit inhaltlich vereinbaren wollten. Wird die Vereinbarung über die Leistungsabgeltung im Gesellschaftsvertrag getroffen, kann eine Sondervergütung im steuerlichen Sinne nach der Rsp des BFH nur dann vorliegen, wenn der Gesellschaftsvertrag vorsieht, dass die Vergütungen handelsrechtlich als Unkosten (bzw ertragsteuerlich als Betriebsausgabe) der Gesellschaft zu behandeln sind und sie dem Gesellschafter auch dann zustehen, wenn die Gesellschaft keinen Gewinn erzielt.⁴⁵⁾ Bei entsprechender Ausgestaltung

des Gesellschaftsvertrags und vereinbarungsgemäßer Durchführung ist für steuerliche Zwecke anzuerkennen, dass es sich um eine Sondervergütung und nicht um einen Vorabgewinn handelt.⁴⁶⁾

Es kommt somit entscheidend darauf an, dass im Gesellschaftsvertrag zweifelsfrei festgelegt ist, dass die Vergütung als Unkosten bzw Aufwand (als Betriebsausgabe) der Gesellschaft zu behandeln ist. Werden die an den Gesellschafter geleisteten Zahlungen bei der Gesellschaft nicht als Aufwand erfasst, gilt dies als Indiz dafür, dass keine Sondervergütungen vorliegen und es sich um einen Vorabgewinn handelt.⁴⁷⁾

Aus bilanzieller Sicht werden die Sondervergütungen in der Handelsbilanz der Gesellschaft genau so abgebildet wie solche aus Vertragsbeziehungen zu Dritten. Der Anspruch auf Sondervergütung mindert den Gewinn der Personengesellschaft und bewirkt eine Verbindlichkeit gegenüber dem Gesellschafter.⁴⁸⁾ Auch aus steuerbilanzieller Sicht kürzen die Sondervergütungen auf Ebene der Personengesellschaft den Gewinn in Form eines Aufwands bzw einer Betriebsausgabe, während sie beim betroffenen Gesellschafter als Ertrag bzw (Sonder-)Betriebseinnahme in der Sonderbilanz zu erfassen sind.⁴⁹⁾ Gleichermaßen steht der in der Bilanz der Gesellschaft passivierten Verbindlichkeit in der Sonderbilanz des jeweiligen Mitunternehmers ein Aktivposten in entsprechender Höhe gegenüber.⁵⁰⁾ Die perioden- und betragskonforme bilanzielle Erfassung der Sondervergütungen bei der Gesellschaft einerseits und beim Gesellschafter andererseits verhindert, dass die

32) Vgl BFH 25. 2. 1991, GrS 7/89, insoweit unter Bezugnahme auf *Kruse*, Gewinnanteil und Sondervergütungen der Gesellschafter von Personengesellschaften de lege lata und de lege ferenda, in *Kruse* (Hrsg), Die Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht (1979) 37 (37, 47, 49).

33) Vgl BFH 10. 11. 1980, GrS 1/79.

34) Vgl BFH 25. 2. 1991, GrS 7/89.

35) Vgl FG Düsseldorf 23. 11. 2000, 10 K 3784/96F.

36) Vgl BFH 25. 2. 1991, GrS 7/89.

37) Vgl *Blümich/Bode* in *Blümich*, EStG¹⁴¹ (2018) § 15 Rn 497.

38) Vgl *Jachmann*, Sondervergütungen i. S. von § 15 Abs 1 Satz 1 Nr 2 EStG für Leistungen im Dienste der Gesellschaft, DStR 2005, 2019 (2019); *Fischer* in *Lüdicke/Sistermann*, Unternehmensteuerrecht² (2018) Rn 24.

39) Vgl FG Düsseldorf 23. 11. 2000, 10 K 3784/96F.

40) Vgl *Heuermann* in *Blümich*¹⁴¹ (2018) § 15 a Rn 75; BFH 23. 1. 2001, VIII R 30/99, mit Verweis auf BFH 13. 10. 1998, VIII R 78/97.

41) Vgl BFH 23. 1. 2001, VIII R 30/99 mit Verweis auf BFH 23. 2. 1999, VIII R 29/98.

42) Vgl *Jachmann*, DStR 2005, 2019.

43) Vgl FG Düsseldorf, Urteil vom 23. 11. 2000, 10 K 3784/96F. Ein solcher Vergütungsanspruch setzt auch aus zivilrechtlicher Sicht eine besondere Vereinbarung zwischen den Gesellschaftern voraus: vgl BFH 13. 10. 1998, VIII R 4–98, mit Verweis auf BGH 21. 5. 1955, R 7–55.

44) Vgl BFH 25. 2. 1991, GrS 7/89.

45) Vgl BFH 13. 10. 1998, VIII R 4/98, mit Hinweis auf BFH 14. 11. 1985, R 63–83, sowie BFH 10. 11. 1980, GrS 1–79.

46) Vgl BFH 13. 10. 1998, VIII R 4/98.

47) Vgl FG Düsseldorf 23. 11. 2000, 10 K 3784/96F.

48) Vgl *Blümich/Bode* in *Blümich*, EStG¹⁴¹ (2018) § 15 Rn 499.

49) Vgl *Jachmann*, DStR 2005, 2021.

50) Vgl *Blümich/Bode* in *Blümich*, EStG¹⁴¹ (2018) § 15 Rn 499.

Sondervergütung den steuerlichen Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft berührt.⁵¹⁾

4. Vorabgewinn

Berücksichtigt die Gesellschaft die an den Gesellschafter geleisteten Vergütungen nicht als Aufwand, gilt dies als Indiz dafür, dass es sich um einen Vorabgewinn und keine Sondervergütung handelt.⁵²⁾ Ein Anspruch auf Vorabgewinn führt beim Mitunternehmer zu Gewinnanteilen und nicht zu Sondervergütungen bzw. Sonderbetriebseinnahmen.⁵³⁾

Der Vorabgewinn ist in der Regel an das Vorliegen eines Gewinns geknüpft und ist eine besondere Form der Ergebnisverteilung. Es soll aber auch möglich sein, eine ergebnisunabhängig zu leistende Festvergütung in Form eines Vorabgewinns zu vereinbaren. In Abgrenzung zur Sondervergütung ist der Vorabgewinn auf Ebene der Gesellschaft aber nicht als Aufwand zu berücksichtigen, sondern er wird lediglich im Rahmen der Ergebnisverteilung erfasst.⁵⁴⁾

Ist die zugrunde liegende Vereinbarung missverständlich, liegt im Zweifelsfall eine reine Gewinnverteilungsabrede vor.⁵⁵⁾ Aus bilanzieller Sicht werden Leistungsvergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft in Form eines Vorabgewinns erhält, auf seinem Kapitalkonto in der Gesellschaftsbilanz gutgeschrieben.⁵⁶⁾ Sie führen auf Ebene der Gesellschaft zu keiner aufwandswirksamen Erfassung.⁵⁷⁾

D. Würdigung

Die Aussagen von Literatur, Finanzverwaltung und Rsp zeigen, dass Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft im Detail (nach wie vor) nicht einheitlich beurteilt werden. Hierbei ist zu bedenken, dass gerade die im älteren Schrifttum sowie in der älteren Rsp vorgebrachten Argumente stets unter Zugrundelegung einer bestimmten Besteuerungstheorie getroffen wurden, die in der Folge vielfach wieder aufgegeben wurde.⁵⁸⁾

1. Gleichbehandlung der Einkünftebestandteile „Gewinnanteile“ und „Vergütung“ beim Mitunternehmer

Die Einkünftebestandteile des Mitunternehmers sind aus ertragsteuerlicher Sicht unabhängig davon, ob sie ihm in Form einer Sondervergütung oder eines Vorweggewinns zustehen, im Rahmen der Einkunftsquelle „Beteiligung als Mitunternehmer“ zu erfassen. Ob der Mitunternehmer den Abgeltungsbeitrag in Form eines Vorweggewinns oder einer Sondervergütung bezieht, macht für die ertragsteuerliche Behandlung der Einkünftekomponenten beim Mitunternehmer keinen Unterschied. Die an die Mitunternehmer geleisteten Abgeltungsbeträge berühren den steuerlichen Gewinn der Mitunternehmerschaft insgesamt nicht, haben aber einen Einfluss darauf, in welchem Verhältnis der Gewinn der Mitunternehmerschaft den einzelnen Mitunternehmern ertragsteuerlich zuzurechnen ist. Ein Anspruch auf Vorweggewinn erhöht den Anteil des betroffenen Mitunternehmers am Gesamtgewinn zulasten der Gewinnanteile der anderen Gesellschafter.

2. Negative Einkünfte bei den übrigen Gesellschaftern aufgrund von Sondervergütungen

Während der Mitunternehmer mit Anspruch auf Vorweggewinn die Leistungsabgeltung in vereinbarter Höhe in der Regel nicht erhält, wenn kein ausreichend hoher Gewinn erwirtschaftet wurde, führt die dem Mitunternehmer ergebnisunabhängig zustehende Leistungsabgeltung ertragsteuerlich bei nicht ausreichend hohem Gewinn dazu, dass den übrigen Gesellschaftern entsprechende bzw. dementsprechend höhere Verlustanteile zugewiesen werden.

Vor dem Hintergrund der gebotenen Gleichstellung von Einzelunternehmer und Mitunternehmer⁵⁹⁾ ist in diesem Zusammenhang (zur Veranschaulichung der steuerlichen Konsequenzen) an einen Einzelunternehmer zu denken, der ein steuerliches Ergebnis von 0 erzielt. Der Unternehmerlohn, den sich der Einzelunternehmer aufgrund seiner Tätigkeit im Betrieb (oder zB der Mietzins aufgrund der Überlassung von Räumlichkeiten zur unternehmerischen Nutzung) auszahlt, gilt ertragsteuerlich als Entnahme; die Einkünfte aus der betrieblichen Tätigkeit bleiben davon unberührt. Betrachtet man diesen Sachverhalt nun am Beispiel einer Personengesellschaft, die aus der Betriebsleistung ebenfalls ein steuerliches Ergebnis von 0 erwirtschaftet, dann würde der Anspruch auf Tätigkeitsvergütungen bei dem Mitunternehmer, der die Vergütung bezieht, insoweit (insgesamt) zu einem steuerlichen Gewinn führen, während der andere Gesellschafter/die anderen Gesellschafter aus der Einkunftsquelle „Beteiligung als Mitunternehmer“ aufgrund der Tätigkeitsvergütungen des Mitgesellschafter (insoweit) einen steuerlichen Verlustanteil erzielt/erzielen. Der die Leistung erbringende Gesellschafter erzielt grundsätzlich insoweit einen steuerlichen Gewinn, als sein Leistungsbeitrag die Beteiligung der Mitgesellschafter betrifft. Weiterführende Fragen könnten sich in diesem Zusammenhang daraus ergeben, dass einzelne Mitunternehmer von der Verlustbeteiligung ausgeschlossen sind.⁶⁰⁾

3. Angemessenheit der Sondervergütung als entscheidendes Kriterium für die steuerliche Anerkennung der Gewinnverteilung

Nach der Rsp des VwGH zählen die Vergütungen zum Gewinnanteil der Gesellschafter und sind demnach wohl nur im Rahmen der Gewinnverteilung zu berücksichtigen.

51) Vgl BFH 11. 12. 2003, IV R 42/02; *Jachmann*, DStR 2005, 2021.

52) Vgl FG Düsseldorf 23. 11. 2000, 10 K 3784/96F.

53) Vgl *Blümich/Bode* in *Blümich*, EStG⁴⁴ (2018) § 15 Rn 497.

54) Vgl FG Düsseldorf 23. 11. 2000, 10 K 3784/96F.

55) Vgl BFH 23. 1. 2001, VIII R 30/99.

56) Vgl FG Düsseldorf 23. 11. 2000, 10 K 3784/96F.

57) Vgl BFH 23. 1. 2001, VIII R 30/99.

58) Einen Überblick über die einzelnen Erklärungsmodelle s bei *Bergmann*, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht (2009) 49 ff.

59) Siehe dazu die Auffassung des VwGH unter Kapitel B.2.

60) Ein für die Annahme einer Mitunternehmerstellung erforderliches Ausmaß an Unternehmerrisiko kann auch ohne das Vorliegen einer Verlustbeteiligung erreicht werden (vgl *Bergmann* in *Bergmann/Ratka*² Rz 13/18).

sichtigen.⁶¹⁾ Wie der Gewinn der Gesellschaft zwischen den einzelnen Gesellschaftern zu verteilen ist, richtet sich primär nach der zwischen den Gesellschaftern getroffenen Vereinbarung.⁶²⁾ In der Regel erfolgt die Gewinnverteilung nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrags.⁶³⁾ Eine unternehmensrechtlich getroffene Vereinbarung ist auch steuerlich maßgebend, sofern sie zu einer „verursachungsgerechten“ Gewinnverteilung führt.⁶⁴⁾ Die Vereinbarung über die Gewinnverteilung muss den unterschiedlichen Gesellschafterbeiträgen insbesondere im Hinblick auf Tätigkeit, Haftung und Einlagen Rechnung tragen.⁶⁵⁾ Dient § 23 Z 2 HS 2 EStG dazu, den gesellschaftsrechtlichen Beitrag und die gesellschaftsverhältnisbedingte schuldrechtliche Leistung des Mitunternehmers ertragsteuerlich gleichzustellen, wird die steuerliche Anerkennung der Abgeltungsansprüche vermutlich nach einheitlichen Grundsätzen zu beurteilen sein.

Der VwGH vertritt in stRsp, dass bei nicht in Nahebeziehung zueinanderstehenden Gesellschaftern davon auszugehen werden kann, dass die Vereinbarung über die Gewinnverteilung den unterschiedlichen Gesellschafterbeiträgen zur Erreichung des Gesellschaftszwecks Rechnung trägt.⁶⁶⁾ Die Angemessenheit der Gewinnverteilung ist zwischen „fremden“ Gesellschaftern grundsätzlich nicht zu prüfen.⁶⁷⁾ Bei durch Nahebeziehung verbundenen Vertragspartnern fehlt es jedoch regelmäßig an einem Interessensgegensatz, was dazu führen kann, dass die Gewinnverteilung nicht fremdüblich gestaltet ist.⁶⁸⁾ Die Gewinnverteilung muss nach dem Gesamtbild der Verhältnisse angemessen sein, die Angemessenheit ist wiederum nach den Gesellschafterbeiträgen zu beurteilen.⁶⁹⁾ Die erklärte Gewinnverteilung ist bei in einem Naheverhältnis stehenden Gesellschaftern steuerlich insoweit anzuerkennen, als sie auch zwischen fremden Vertragspartnern vorgenommen worden wäre.⁷⁰⁾

Stellt sich heraus, dass die Gewinnverteilung unangemessen ist oder dass die tatsächlichen Verhältnisse vom Gesellschaftsvertrag abweichen, ist die Abgabenbehörde dazu berechtigt, die Gewinnverteilung zu berichtigen und eine von der getroffenen Vereinbarung abweichende Gewinnaufteilung vorzunehmen.⁷¹⁾

Die Angemessenheit der Gewinnverteilung beurteilte der VwGH bereits in vielen Fällen. Aus den Sachverhaltsdarstellungen, die den Erkenntnissen zugrunde liegen, geht zumeist nicht eindeutig hervor, ob die bestehenden Vereinbarungen eine Leistungsabgeltung in Form einer Sondervergütung oder eines „echten“ Vorweggewinns vorsehen. Nachdem die an den Mitunternehmer geleisteten Vergütungen üblicherweise auch als „Vorweggewinn“⁷²⁾, „Vorabgewinn“, „Gewinnvorab“ oder „Vorausgewinn“⁷³⁾ bezeichnet werden, liefert die Bezeichnung keinen Rückschluss auf die Vergütungsform. Die Frage, ob der Anspruch auf ergebnisunabhängige Vergütungen eines Gesellschafters ertragsteuerlich dazu führen kann, dass den Mitgesellschaftern im Ergebnis gerade aufgrund dieser Ansprüche Verlustanteile zugewiesen werden, lag der Entscheidung VwGH 16. 9. 2003, 2000/14/0069, zugrunde. Der Gesellschafter erhielt für seine Arbeitsleistungen einen Vorwegbezug in fester Höhe. Die belangte Behörde brachte im Beschwerdeverfahren vor, dass einem Gesellschafter Vorwegbezüge „grundsätzlich nur im Rahmen der tatsächlichen Möglichkeiten gewährt werden könnten“. Im Allgemeinen würden nur jene Gelder entnommen werden können, die zuvor erwirtschaftet wurden. Ein Blick in die vergangenen Wirtschaftsjahre würde jedoch aufzeigen, dass die an den Mitunternehmer geleisteten Vorwegbezüge die wirtschaftlichen Möglichkeiten weit überstiegen hatten. In Anbetracht der

61) Vgl *Zorn*, Besteuerung der Geschäftsführung 157.

62) Vgl VwGH 7. 2. 1989, 86/14/0121.

63) Vgl VwGH 28. 11. 2007, 2005/15/0134; 29. 5. 1990, 90/14/0002. Mangels Vorliegens einer Vereinbarung hat die Zurechnung des Gewinns nach den einschlägigen gesetzlichen Vorschriften über die Gewinnverteilung zu erfolgen (vgl VwGH 29. 5. 1990, 90/14/0002; 13. 10. 1987, 87/14/0114).

64) Steuerliche Mehrgewinne sind den Gesellschaftern nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels zuzurechnen: vgl EStR 2000 Rz 5885.

65) Vgl *Lechner*, Gewinnpoolung im Ertragsteuerrecht 197.

66) Vgl VwGH 26. 4. 2006, 2001/14/0196; 16. 9. 2003, 2000/14/0069, mit Hinweis auf VwGH 24. 9. 1996, 93/13/0022.

67) Vgl *Doralt/Kauba* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (10. Lfg, Stand 1. 1. 2006) § 23 Rz 289.

68) Vgl VwGH 26. 4. 2006, 2001/14/0196; 16. 9. 2003, 2000/14/0069, mit Hinweis auf VwGH 24. 10. 1995, 92/14/0020; *Lechner*, Gewinnpoolung im Ertragsteuerrecht 195.

69) Vgl VwGH 26. 4. 2006, 2001/14/0196, mit Hinweis auf VwGH 16. 9. 2003, 2000/14/0069. Die Gewinnanteile der einzelnen Gesellschafter stehen in einem angemessenen Verhältnis, wenn sich die Gewinnverteilung dem Einzelfall entsprechend vor allem nach der von den Gesellschaftern innerhalb der Gesellschaft erbrachten Tätigkeit, der Übernahme einer unbeschränkten Haftung für Gesellschaftsschulden (bei KG) sowie unter Berücksichtigung der betragsmäßigen Höhe und der Bedeutung der getätigten Einlagen richtet (vgl VwGH 19. 2. 1979, 214/77).

70) Vgl VwGH 19. 2. 1979, 214/77. Der allgemeine Grundsatz, dass der Gewinn in erster Linie nach Maßgabe der gesellschaftsvertraglichen

Vereinbarung zu verteilen ist, kommt nicht zum Tragen, wenn einem Gesellschafter vom Gewinn tatsächlich ein höherer Anteil zukommt, als ihm nach der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung zugestanden wird (vgl VwGH 28. 11. 2007, 2005/15/0134; 20. 1. 1987, 86/14/0093, mit Verweis auf VwGH 19. 2. 1979, 214/77, sowie VwGH 6. 5. 1980, 1345, 1372/79, unter anderen). In der zitierten Entscheidung führt der VwGH unter Hinweis auf die Kommentierung von *Hofstätter/Reichel* in Rz 26 zu § 23 weiter aus, dass die Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung über die Gewinnverteilung zu entscheiden hat, wenn sich die Gesellschafter über die Gewinnverteilung in Streit befinden. Zivilgerichtliche Entscheidungen, die einen Streit über die Rechtmäßigkeit der Gewinnverteilung klären, stellen für die Abgabenbehörde hierbei einen Anhaltspunkt dar (vgl EStR 2000 Rz 5884). Die Abgabenbehörde ist an solche Entscheidungen nicht gebunden, darf sich aber nicht ohne Weiteres über sie hinwegsetzen (vgl VwGH 7. 2. 1989, 86/14/0162).

71) Vgl VwGH 26. 4. 2006, 2001/14/0196. Eine Berichtigung der Gewinnverteilung durch die Abgabenbehörde kann bspw dadurch gerechtfertigt sein, dass der Gewinn den beiden Gesellschaftern laut Gesellschaftsvertrag jeweils zur Hälfte zuzuweisen ist, obwohl ein Gesellschafter im Verhältnis zum anderen einen viel geringeren laufenden Arbeitsanteil erbringt (vgl VwGH 21. 10. 1980, 2385/79, mit Verweis auf VwGH 19. 2. 1979, 214/77, unter anderen; VwGH 16. 9. 2003, 2000/14/0069, mit Verweis auf VwGH 21. 10. 1980, 2385/79; s dazu auch die Ergebnisunterlage zum Salzburger Steuerdialog 2011, Einkommensteuer – Ergebnisse, BMF-010203/0464-VI/6/2011, Schenkung einer Quote an einem Einzelbetrieb zwischen Angehörigen [Zu 2.]).

72) VwGH 29. 7. 1997, 93/14/0128; 21. 2. 1990, 89/13/0060.

73) VwGH 7. 2. 1989, 86/14/0121.

Ertragssituation führten die dem Gesellschafter für seine Arbeitsleistungen gewährten Vorwegbezüge bei der Mitgesellschafterin zu entsprechenden Verlustanteilen, was der Behörde zufolge unter Fremden als unüblich zu bewerten sei. Nach der Auffassung des VwGH kommt es entscheidend darauf an, dass sich die Gewinnverteilung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als angemessen gestaltet. Er sprach aus, dass die Behörde vor diesem Hintergrund hätte prüfen müssen, ob die im Vergleich zur Mitgesellschafterin erbrachte Mehrarbeit des Gesellschafters die Vorwegezüge in vereinbarter Höhe rechtfertigte. Die Entscheidung stellt klar, dass es primär auf die Angemessenheit der Gewinnverteilung ankommt.

Würde man davon ausgehen, dass dem Mitunternehmer aufgrund seines Leistungsbeitrags nur dann Einkünfte zugewiesen werden können, wenn die Gesellschaft einen ausreichend hohen Gewinn erzielt, erfolgte die Leistungsabgeltung aus ertragsteuerlicher Sicht nicht mehr ergebnisunabhängig, sondern der Mitunternehmer unterläge dem uneingeschränkten Unternehmerrisiko, im Falle eines nicht ausreichend hohen Gewinns keinen Anspruch auf Leistungsabgeltung zu haben. Doch stellt der steuerliche Gewinn letztlich eine Rechengröße dar, die bereits in Abhängigkeit von der zugrunde liegenden Gewinnermittlungsmethode abweichen kann. Nach der Rsp des VwGH kommt es für die steuerliche Anerkennung eines Abgeltungsanspruchs primär darauf an, ob die Gewinnverteilung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse angemessen ist. Erweist sich der ergebnisunabhängige Abgeltungsanspruch des Mitunternehmers (dem Grunde und der Höhe nach) als angemessen, wird er ertragsteuerlich wohl mit der Wirkung anerkannt, dass er bei der Einkünfteverteilung in entsprechender Höhe zu berücksichtigen ist.⁷⁴⁾ Vor dem Hintergrund der Rsp des VwGH⁷⁵⁾ wird eine fremdüblich gestaltete und angemessene Gewinnverteilungsabrede mE zu einer solchen Einkünftezuweisung führen können, die einem Mitunternehmer (oder einzelnen Mitunternehmern) einen höheren Gewinn zuweist, als durch den Betrieb der Gesellschaft erwirtschaftet wurde. Ein ergebnisunabhängiger Abgeltungsanspruch kann (bei Angemessenheit der Gewinnverteilung) im Ergebnis dazu führen, dass bei den übrigen Gesellschaftern (insoweit) entsprechende bzw. dementsprechend höhere Verlustanteile entstehen. Wird ein (ergebnisunabhängiger) Abgeltungsanspruch ertragsteuerlich grundsätzlich anerkannt, führt er in der Folge jedoch zu einer solchen Einkünfteverteilung, aus der den übrigen Gesellschaftern längerfristig oder dauerhaft Verlustanteile zugewiesen werden, könnte eine erneute Angemessenheitsprüfung unter Beachtung des (möglicherweise geänderten) Gesamtbilds der Verhältnisse eine entsprechende Anpassung der Abgeltungsansprüche an die Ertragslage oder Gewinnerwartungen zur Folge haben.

4. Abgrenzung zwischen Sondervergütung und Gewinnanteil

Der Regelungszweck von § 23 Z 2 HS 2 EStG soll darin liegen, den gesellschaftsrechtlichen Beitrag ei-

nes Gesellschafters und durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste privatrechtliche Verpflichtungsgeschäfte zwischen Gesellschafter und Gesellschaft ertragsteuerlich gleichzubehandeln.⁷⁶⁾ Die ertragsteuerliche Gleichstellung wird nach der Rsp des VwGH dadurch bewirkt, dass Vergütungen nach § 23 Z 2 HS 2 EStG auf Ebene der Gesellschaft keine Betriebsausgaben sind, sondern einen Anteil des Mitunternehmers am Gewinn der Gesellschaft darstellen.⁷⁷⁾ Wie der Gewinn einer Mitunternehmerschaft zwischen den einzelnen Mitunternehmern zu verteilen ist, richtet sich grundsätzlich nach der zugrunde liegenden Vereinbarung. Es obliegt den Gesellschaftern, eine entsprechende Vereinbarung zu treffen.⁷⁸⁾ Aus ertragsteuerlicher Sicht darf es keinen Unterschied machen, ob dem Mitunternehmer vereinbarungsgemäß ein „Vorweggewinn (Gewinnanteile)“ oder eine „Tätigkeitsvergütung (Vergütung)“ zu steht. Die Angemessenheit der Gewinnverteilung richtet sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse.⁷⁹⁾ Nachdem die von § 23 Z 2 HS 2 EStG erfassten Vergütungen letztlich als Gewinnbestandteil gesehen werden,⁸⁰⁾ wird die Angemessenheitsprüfung unter Berücksichtigung der Leistungsbeziehungen bzw. der dafür geleisteten Vergütungen zu erfolgen haben. Ist der Abgeltungsanspruch eines Mitunternehmers steuerlich anzuerkennen, beeinflusst er grundsätzlich – unabhängig davon, ob er in Form eines ergebnisunabhängigen Entgelts oder eines Vorweggewinns in prozentueller oder betragsmäßig fixierter Höhe besteht – das Verhältnis, in dem das Einkommen der Mitunternehmerschaft den einzelnen Mitunternehmern zugerechnet wird.

Im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss werden Vorweggewinn und Leistungsvergütung unterschiedlich behandelt. Tritt der Gesellschafter mit der Gesellschaft wie ein Dritter in eine Leistungsbeziehung (etwa durch einen Dienst-, Werk- oder Mietvertrag), werden die daraus resultierenden Ansprüche des Gesellschafters nicht im Eigenkapital der Gesellschaft berücksichtigt, sondern sie werden aufwandswirksam erfasst und kürzen damit unmittelbar die Basis für die Gewinnverteilung.⁸¹⁾ Soweit nicht abweichend vereinbart, wird bei solchen separat abgeschlossenen Verträgen (wie etwa Dienst- oder Mietverträgen) davon ausgegangen, dass ein gewinnunabhängiger Vergütungsanspruch besteht.⁸²⁾ Im Gegensatz dazu schlägt sich ein Anspruch auf Vorweggewinn nicht aufwandswirksam in den Büchern nieder,⁸³⁾ sondern dem jeweiligen Gesellschafter wird ein bestimmter Anteil vom Gewinn „vorweg“ zuge-

74) Siehe dazu VwGH 16. 9. 2003, 2000/14/0069.

75) VwGH 16. 9. 2003, 2000/14/0069.

76) Siehe dazu Kapitel A.

77) Siehe dazu Kapitel B.2.

78) Siehe dazu Kapitel D.3.

79) Siehe dazu Kapitel D.3.

80) Siehe dazu FN 17.

81) Vgl. *Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler*, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch¹⁰ (2018) 604 f.

82) Vgl. *v. Falkenhausen/Schneider*, Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts II⁴ (2014) § 23 Rn 34.

83) Siehe dazu im Allgemeinen *Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler*, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch 607 ff.

wiesen.⁸⁴⁾ Im Allgemeinen deutet die Vereinbarung eines Vorweggewinns im Rahmen der Gewinnverteilung darauf hin, dass die Leistung nur aus einem tatsächlich erwirtschafteten Gewinn vergütet werden soll (sog. „echter“ Vorweggewinn“).⁸⁵⁾ Wird ein Mindestgewinn in Form eines festen Betrags vereinbart, ist davon auszugehen, dass dem betroffenen Gesellschafter gewinnunabhängig ein bestimmter Vorweggewinn zusteht.⁸⁶⁾ Bei gesellschaftsvertraglicher Vereinbarung eines (betragsmäßig festgelegten) Mindestgewinns empfiehlt es sich, auch eine Regelung für den Fall zu treffen, dass kein ausreichend hohes Jahresergebnis oder sogar ein Jahresverlust erzielt wird.⁸⁷⁾ Nach Aussagen im deutschen Schrifttum sind solcherart vereinbarte Vorwegvergütungen grundsätzlich als Aufwand zu erfassen, wodurch der Gewinn der Gesellschaft entsprechend vermindert bzw. ein Verlust entsprechend erhöht wird.⁸⁸⁾ Dadurch nehmen alle Gesellschafter (auch der „Vergütungsempfänger“) nach Maßgabe des gesellschaftsvertraglich vereinbarten Verlustverteilungsschlüssels am Verlust bzw. Aufwand teil.⁸⁹⁾ Die Gesellschafter können jedoch eine abweichende Vereinbarung treffen.⁹⁰⁾ Aufgrund der bestehenden Vertragsfreiheit⁹¹⁾ könnten die Gesellschafter demnach gesellschaftsvertraglich wohl auch vereinbaren, dass dem „begünstigten“ Gesellschafter der Mindestgewinn bei nicht ausreichend hohem Jahresgewinn oder in Verlustjahren zulasten der Gewinnanteile der übrigen Gesellschafter zusteht und dass sich der Anspruch auf den Mindestgewinn im Rahmen der Verteilung des Jahresergebnisses bzw. der Verbuchung der Ergebnisanteile niederschlagen soll.⁹²⁾ Stellen die Vergütungen auf Ebene der Gesellschaft vereinbarungsgemäß einen Kostenfaktor dar, wird dies – entsprechend der Rechtsauffassung in Deutschland – ein Indiz dafür sein, dass ein gewinnunabhängiger Abgeltungsanspruch vorliegt.⁹³⁾ Festvergütungen, die nach der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung als Aufwand der Gesellschaft zu berücksichtigen sind, werden demnach wiederum erfolgswirksam zu erfassen sein und beeinflussen dadurch das Betriebsergebnis der Gesellschaft.⁹⁴⁾

Aus ertragsteuerlicher Sicht sind Vergütungen iSd § 23 Z 2 HS 2 EStG nach der Rsp des VwGH auch nicht bloß interimistisch Betriebsausgaben, die auf zweiter Gewinnermittlungsstufe wieder zu neutralisieren wären.⁹⁵⁾ Demnach sind die Vergütungen nur im Rahmen der Gewinnverteilung zu berücksichtigen und werden steuerbilanziell gleichbehandelt wie ein Anspruch auf Vorweggewinn.

Vor diesem Hintergrund sind die in den EStR 2000 enthaltenen Abgrenzungsmerkmale zwischen Tätigkeitsvergütung und Vorweggewinn kritisch zu sehen. Vergütungen iSd § 23 Z 2 HS 2 EStG sind nach der Rsp des VwGH keine Betriebsausgaben und können demnach steuerbilanziell keinen Aufwand darstellen. Die Zuweisung von Einkünften aufgrund eines ergebnisunabhängigen Entgeltanspruchs des

Mitunternehmers daran zu knüpfen, dass das Entgelt auf Ebene der Gesellschaft als Aufwand berücksichtigt wird, erscheint daher insbesondere bei Gesellschaften, die keinen unternehmensrechtlichen Jahresabschluss erstellen und bei denen die Gewinnverteilungsabrede an das steuerliche Jahresergebnis anknüpft, als verfehlt.

84) Vgl. EStR 2000 Rz 5860 a.

85) Vgl. v. Falkenhausen/Schneider, Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts II⁴ (2014) § 23 Rn 34.

86) Vgl. Priester in Münchener Kommentar zum HGB II⁴ (2016) § 121 Rn 40.

87) Vgl. Baumüller/Grbenic in Zib/Dellinger, UGB Großkommentar II (2017) § 167 Rz 40.

88) Vgl. Priester in Münchener Kommentar zum HGB II⁴ (2016) § 121 Rn 40.

89) Vgl. Priester in Münchener Kommentar zum HGB II⁴ (2016) § 121 Rn 40.

90) Der „begünstigte“ Gesellschafter könnte zB von der Verlusttragung ausgeschlossen werden. Eine solche Vermutung besteht jedoch im Allgemeinen nicht: vgl. Priester in Münchener Kommentar zum HGB II⁴ (2016) § 121 Rn 40.

91) Die Regelungen betreffend das Innenverhältnis sind bei Personengesellschaften dispositiver Natur: vgl. zB Baumüller/Grbenic in Zib/Dellinger, UGB Großkommentar II (2017) § 167 Rz 36.

92) Zur Verbuchung der Gewinnverteilung s im Allgemeinen Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch 607 ff.

93) Siehe dazu Kapitel C.

94) Siehe dazu Kapitel C.

95) So Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung 157 f.

SCHLUSSTRICH

Nach der Rsp des VwGH muss sich die Gewinnverteilung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als angemessen erweisen. Ob der Mitunternehmer aufgrund seines Leistungsbeitrags Anspruch auf einen Vorweggewinn oder eine ergebnisunabhängige Sondervergütung hat, obliegt der Vereinbarung zwischen den Gesellschaftern bzw. der Gesellschaft und dem jeweiligen Gesellschafter. An den Mitunternehmer geleistete Vergütungen führen bei der Gesellschaft nach der Rsp des VwGH nicht zu Betriebsausgaben, sondern sie sind – wie ein Anspruch auf Vorweggewinn – im Rahmen der Gewinnverteilung zu berücksichtigen. Ein nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als angemessen anzusehender Abgeltungsanspruch kann im Ergebnis dazu führen, dass einem Mitunternehmer ein höherer Gewinn zugewiesen wird, als durch die Mitunternehmerschaft (auf Ebene des Betriebs im Rahmen der ersten Gewinnermittlungsstufe) erwirtschaftet wurde.