

Peyerl

Die Verlagerung von Einkünften

Einkünftezurechnung im nationalen
und internationalen Steuerrecht

Linde

Peyerl

Die Verlagerung von Einkünften

Die Verlagerung von Einkünften

**Einkünftezurechnung im nationalen und
internationalen Steuerrecht**

Assoz.-Prof. DDr. Hermann Peyerl, LL.M.

Linde

Zitiervorschlag: *Peyerl*, Die Verlagerung von Einkünften (2015) Seite

Die Publikation erfolgt mit dankenswerter Unterstützung der Heinrich Graf Hardegg'schen Stiftung. Das Werknutzungsrecht wurde dem Verlag von der Stiftung eingeräumt.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Hinweis: Aus Gründen der leichteren Lesbarkeit wird auf eine geschlechtsspezifische Differenzierung verzichtet. Entsprechende Begriffe gelten im Sinne der Gleichbehandlung für beide Geschlechter.

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte, insbesondere die Rechte der Verbreitung, der Vervielfältigung, der Übersetzung, des Nachdrucks und der Wiedergabe auf fotomechanischem oder ähnlichem Wege, durch Fotokopie, Mikrofilm oder andere elektronische Verfahren sowie der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, dem Verlag vorbehalten.

Es wird darauf verwiesen, dass alle Angaben in diesem Fachbuch trotz sorgfältiger Bearbeitung ohne Gewähr erfolgen und eine Haftung der Autoren oder des Verlages ausgeschlossen ist.

ISBN 978-3-7073-3126-4

© LINDE VERLAG Ges.m.b.H., Wien 2015
1210 Wien, Scheydgasse 24, Tel.: 01/24 630
www.lindeverlag.at

Satz: Autor
Druck: PBtisk a.s.
Dělostřelecká 344, 261 01 Příbram, Tschechien

Vorwort

Die Wissenschaft beschäftigt sich seit langem mit den Voraussetzungen für die persönliche Zurechnung von Einkünften. Während die damit verbundenen Fragen bei natürlichen Personen insbesondere durch die Arbeiten *Hans-Georg Ruppes* geklärt sind, wurde in jüngerer Zeit vor allem die Einkünftezurechnung bei juristischen Personen diskutiert. Das betrifft im nationalen Steuerrecht insbesondere die Ausübung von „höchstpersönlichen“ Tätigkeiten durch Körperschaften und im internationalen Kontext die Zwischenschaltung von ausländischen Gesellschaften und Stiftungen. Zuletzt – als diese Arbeit bereits ihre finalen Züge annahm – hat das BEPS-Projekt der OECD diese Themen verstärkt in den Blickpunkt der Aufmerksamkeit gerückt.

In der vorliegenden Habilitationsschrift wurden zahlreiche Fragen der Zurechnung und Verlagerung von Einkünften untersucht und eine Theorie der Einkünftezurechnung bei juristischen Personen entwickelt. Der Arbeit liegt die bei Fertigstellung im Mai 2014 geltende Rechtslage zugrunde. Literatur und Judikatur wurden bis zu diesem Zeitpunkt berücksichtigt.

Für die Erstattung der Gutachten danke ich Herrn Univ.Prof. Dr. *Klaus Hirschler*, Institut für Finanzrecht der Universität Wien, Frau Univ.Prof. Dr. *Sabine Kanduth-Kristen*, Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, und Herrn Univ.Prof. Dr. *Michael Tumpel*, Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Johannes Kepler Universität Linz. Meinen Kolleginnen und Kollegen am Department für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften der BOKU Wien danke ich für das freundschaftliche Arbeitsumfeld. Herrn Mag. *Roman Kriszt* vom Linde Verlag danke ich für die gewohnt professionelle Drucklegung.

Der größte Dank gilt jedoch meiner Familie, ihr ist dieses Buch gewidmet.

Wien, im Februar 2015

Hermann Peyerl

Inhaltsübersicht

Inhaltsverzeichnis	9
Abkürzungsverzeichnis	21
1. Einführung	27
2. Einkünftezurechnung bei natürlichen Personen	41
3. Einkünftezurechnung bei juristischen Personen	205
4. Die persönliche Zurechnung und Übertragung von Verlusten.....	495
5. Einkünftezurechnung im internationalen Steuerrecht.....	819
Literaturverzeichnis.....	1263
Stichwortverzeichnis	1353

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
Inhaltsübersicht	7
Abkürzungsverzeichnis	21
1. Einführung	27
1.1. Rechtfertigung des Themas.....	27
1.2. Die „Verlagerung“ von Einkünften.....	29
1.3. Einflussfaktoren auf die Verlagerung von Einkünften.....	36
1.3.1. Außersteuerliche Einflussfaktoren	36
1.3.2. Steuerliche Einflussfaktoren.....	37
1.4. Zielsetzung der Arbeit	38
1.5. Aufbau der Arbeit	38
2. Einkünftezurechnung bei natürlichen Personen.....	41
2.1. Einleitung.....	41
2.2. Grundlagen der Einkünftezurechnung	44
2.2.1. Die Markteinkommenstheorie nach <i>Ruppe</i>	44
2.2.2. Zurechnung der Einkunftsquelle iSd § 24 BAO.....	50
2.2.2.1. Der enge Wirtschaftsgutbegriff nach <i>Ruppe</i>	50
2.2.2.2. Der erweiterte Wirtschaftsgutbegriff nach <i>Gassner</i>	51
2.2.2.3. Einkünftezurechnung auf Grundlage von § 24 BAO	57
2.2.3. Zurechnungsgrundsätze nach der Typologie der Einkunftsarten	60
2.2.3.1. Die Systematik <i>Tanzers</i> und ihre Kritik	60
2.2.3.2. Personenverbundene und personenbezogene Einkünfte	63
2.2.3.3. Vermögensgebundene Einkünfte	74
2.2.3.4. Vermögensgegründete Einkünfte	78
2.2.4. Zeitliche Zuordnung und Vorausverfügung über Einkünfte....	92
2.2.4.1. Vorausverfügung durch Abtretung von Forderungen	92
2.2.4.2. Abtretung von künftigen Ertragschancen.....	102
2.2.5. Teilung von Dispositionsmöglichkeiten.....	107
2.2.5.1. Horizontale und vertikale Teilung von Dispositionsmöglichkeiten	107

2.2.5.2.	Einkünftezurechnung bei Mitunternehmer-	
	schaften	112
2.2.5.3.	Einkünftezurechnung bei Miteigentums-	
	gemeinschaften.....	141
2.2.6.	Zusammenfassung der Grundsätze der Einkünfte-	
	zurechnung im Einkommensteuerrecht	148
2.3.	Zurechnung von Abzugsposten.....	150
2.3.1.	Grundsätze der Zurechnung von Betriebsausgaben	
	und Werbungskosten	150
2.3.2.	Theorien zur Zurechnung von „Drittaufwand“.....	152
2.3.2.1.	Kostentragungsprinzip.....	154
2.3.2.2.	Veranlassungsprinzip	156
2.3.2.3.	Theorie der Aufwandseinlage	157
2.3.2.4.	Zuwendungstheorie	159
2.3.2.5.	Die Verankerung der Zuwendungstheorie	
	in der Markteinkommenstheorie	161
2.3.3.	Zurechnung von „Drittaufwand“ bei abgekürztem	
	Vertragsweg.....	165
2.3.4.	„Drittaufwand“ und betriebliche bzw berufliche	
	Veranlassung beim Dritten	170
2.3.5.	Absetzung für Abnutzung.....	171
2.3.5.1.	Die österreichische Verwaltungspraxis und	
	ihre Kritik	171
2.3.5.2.	Die Entwicklung der BFH-Judikatur.....	175
2.3.5.3.	Vermögensverzehr als einzige Voraussetzung	
	für die persönliche AfA-Befugnis?	181
2.3.5.4.	Zusammenfassung	195
2.3.6.	Sonderausgaben.....	197
2.3.7.	Außergewöhnliche Belastungen.....	202
3.	Einkünftezurechnung bei juristischen Personen.....	205
3.1.	Zur Entwicklung der Einkünftezurechnungsdogmatik	
	bei juristischen Personen.....	205
3.2.	Die Klassifizierung der Körperschaftsteuer als Subjekt- oder	
	Objektsteuer als Vorfrage für die Einkünftezurechnung?.....	209
3.2.1.	Grundlegung	209
3.2.2.	Ertrags- und Einkommensbesteuerung aus	
	finanzwissenschaftlicher Sicht	211

3.2.3.	Die legistische Abspaltung der Körperschaftsteuer von der Einkommensteuer	214
3.2.4.	Die Anknüpfung an das Einkommen als Bindeglied zwischen Einkommen- und Körperschaftsteuer	217
3.2.5.	Juristische Personen als Steuerrechtssubjekte der Körperschaftsteuer	220
3.2.6.	Subjektsteuerliche Merkmale der Körperschaftsteuer	223
3.2.6.1.	Sonderausgabenabzug	224
3.2.6.2.	Organschaft bzw Gruppenbesteuerung	226
3.2.6.3.	Beteiligungsertragsbefreiung	232
3.2.6.4.	Liebhabelei und außerbetriebliche Sphäre	233
3.2.6.5.	Weitere Aspekte	234
3.2.6.6.	Ergebnis	234
3.3.	Einkünftezurechnung nach formalen Gesichtspunkten im Sinne <i>Tanzers</i> ?	238
3.4.	Kritik einer formalen Einkünftezurechnung	248
3.5.	Erste Schlussfolgerungen zur Einkünftezurechnung bei Körperschaften	258
3.6.	Anwendung der Markteinkommenstheorie bei juristischen Personen?	262
3.6.1.	Grundlegung	262
3.6.2.	Anerkennung der Rechts- und Handlungsfähigkeit juris- tischer Personen als generell-abstrakte Voraussetzung	263
3.6.2.1.	Die Rechtsfähigkeit juristischer Personen	263
3.6.2.2.	Die Willens- und Handlungsfähigkeit juristischer Personen	268
3.6.3.	Beherrschung der Leistungsbeziehung als individuell- konkrete Voraussetzung	274
3.6.3.1.	Verfügung über eine Einkunftsquelle	274
3.6.3.2.	Organhandeln für die juristische Person	279
3.6.3.3.	Nachweis der Einkünftezielung durch die juristische Person	324
3.6.4.	Ergebnis	330
3.6.5.	Würdigung	334
3.7.	Einkünftezurechnung und Trennungsprinzip	335
3.7.1.	Grundlegung	335
3.7.2.	Trennungsprinzip	336
3.7.2.1.	Trennungsprinzip im Zivilrecht	336

3.7.2.2.	Trennungsprinzip im Steuerrecht	337
3.7.3.	„Durchgriff“ als Abgehen von der originären Einkünftezurechnung?	341
3.7.3.1.	Vorbemerkung.....	341
3.7.3.2.	Durchgriff im Zivilrecht.....	343
3.7.3.3.	Durchgriffsbegriff im Steuerrecht.....	346
3.7.3.4.	Zulässigkeit von Durchgriffen im Körperschaftsteuerrecht.....	350
3.7.3.5.	Ergebnis.....	363
3.7.4.	Zur steuerlichen Anerkennung von Nutzungseinlagen.....	365
3.7.4.1.	Begriff der Nutzungseinlage	365
3.7.4.2.	Nutzungseinlagen im Gesellschafts- und Bilanzrecht	366
3.7.4.3.	Nutzungseinlagen im EStG	376
3.7.4.4.	Nutzungseinlagen im KStG.....	386
3.7.4.5.	Würdigung der Theorien	401
3.8.	Einkünftezurechnung bei „zwischengeschalteten“ Kapitalgesellschaften	409
3.8.1.	Eingrenzung der Fragestellung und Fallkonstellationen	409
3.8.2.	Die Rechtsprechung als Ausgangspunkt der Diskussion.....	415
3.8.2.1.	Ständige Rechtsprechung zur Nichtabzugsfähigkeit von Unternehmerlohn trotz Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft	415
3.8.2.2.	Einkünfte eines entsendeten Aufsichtsrates (UFS vom 28.6.2006).....	418
3.8.2.3.	Vermeidung der Kommunalsteuer (VwGH vom 25.6.2008).....	420
3.8.2.4.	Einkünfte eines Steuerberaters als Aufsichtsrat und Stiftungsvorstand (UFS vom 16.12.2008).....	421
3.8.2.5.	Einkünfte eines entsendeten Aufsichtsrates (VwGH vom 28.5.2009).....	423
3.8.2.6.	Zurechnung von Geschäftsführerhonoraren (UFS vom 30.6.2011).....	425
3.8.3.	Die Rechtsansicht der Finanzverwaltung	426
3.8.4.	Die zivil- bzw gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit einer Tätigkeit als Vorfrage für die steuerrechtliche Beurteilung?.....	435
3.8.4.1.	Grundlegung.....	435
3.8.4.2.	Ausübung generell verbotener Tätigkeiten	436

3.8.4.3.	Bestimmten Rechtsformen vorbehaltene Tätigkeiten.....	441
3.8.4.4.	Die gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit der „Drittanstellung“ von Organwaltern.....	447
3.8.5.	Steuerrechtliche Beurteilung	454
3.8.5.1.	Würdigung der Judikatur zur „Drittanstellung“ von Organwaltern	454
3.8.5.2.	Disposition über die Einkunftsquelle bei der „Drittanstellung“ von Organwaltern im Konzern..	456
3.8.5.3.	Disposition über die Einkunftsquelle bei der Manager- und Berater-Drittanstellung	462
3.8.5.4.	Disposition über die Einkunftsquelle bei „höchstpersönlichen“ Tätigkeiten	476
3.8.5.5.	Würdigung der EStR bei „zwischen geschalteten“ Kapitalgesellschaften	482
3.8.6.	Rechtspolitische Überlegungen	489
4.	Die persönliche Zurechnung und Übertragung von Verlusten.....	495
4.1.	Der Verlustabzug bei natürlichen Personen	495
4.1.1.	Die persönliche Berechtigung zum Verlustabzug	496
4.1.2.	Verlustübergang bei Gesamtrechtsnachfolge	497
4.1.2.1.	Grundlegung	497
4.1.2.2.	Die Judikatur des BFH	500
4.1.2.3.	Würdigung der BFH-Judikatur und verfassungsrechtliche Überlegungen	503
4.1.2.4.	Rechtsauffassungen in der Literatur	509
4.1.2.5.	Ergebnis.....	515
4.1.3.	Verlustübertragung bei Einzelrechtsnachfolge.....	516
4.1.3.1.	Verlustübergang bei Schenkung von Betrieben	516
4.1.3.2.	Verlustübergang an Legatäre und Pflichtteilsberechtigte	520
4.1.4.	Zusammenfassung	521
4.2.	Verlustabzug und Verlustübergang bei beschränkt Steuerpflichtigen.....	523
4.2.1.	Grundlegung	523
4.2.2.	Verlustabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen	525
4.2.2.1.	Wirkungsweise des § 102 Abs 2 Z 2 EStG	525
4.2.2.2.	Unionsrechtliche Würdigung des § 102 Abs 2 Z 2 EStG	532

4.2.3.	Verlustabzug beim Wechsel zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht	542
4.2.3.1.	Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht	543
4.2.3.2.	Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht	548
4.2.4.	Verlustabzug bei erweiterter unbeschränkter Steuerpflicht nach § 1 Abs 4 EStG	551
4.2.5.	Verlustübergang bei Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge? ...	555
4.2.6.	Abschließende Würdigung	557
4.3.	Grundsätzliches zum Verlustübergang im Körperschaftsteuerrecht ...	561
4.3.1.	Allgemeine Vorbemerkungen	561
4.3.2.	Verlustrücktrag bei Körperschaften	562
4.3.3.	Vorbemerkungen zur Verlustzurechnung bei Mantelkauf und Umgründungen	565
4.4.	Der Mantelkauf im Körperschaftsteuerrecht	566
4.4.1.	Ziel der Mantelkaufbestimmung	566
4.4.2.	Tatbestandselemente der Mantelkaufbestimmung	571
4.4.2.1.	Wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur	571
4.4.2.2.	Wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur	576
4.4.2.3.	Wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur	585
4.4.2.4.	Gesamtbild der Verhältnisse	588
4.4.2.5.	Zeitliche Aspekte	590
4.4.2.6.	Mantelkauf durch mittelbare Tatbestandserfüllung im Konzern?	593
4.4.2.7.	Mantelkauf und Unternehmensgruppen	599
4.4.3.	Ausnahmetatbestände	604
4.4.3.1.	Sanierungsklausel bei Arbeitsplatzsicherung	604
4.4.3.2.	Aufdeckung stiller Reserven	609
4.4.4.	Verfassungsrechtliche Würdigung	613
4.4.5.	Eine Mantelkaufregelung de lege ferenda	618
4.5.	Verlustübergang bei Umgründungen	622
4.5.1.	Grundlegung	622
4.5.2.	Verlustübergang und Buchwertfortführung	624
4.5.3.	Objektbezogener Verlustübergang	628

4.5.4.	Verlustübergang bei Verschmelzung.....	629
4.5.4.1.	Einleitung	629
4.5.4.2.	Verlustverursachendes Vermögen.....	630
4.5.4.3.	Zurechenbarkeit der Verluste zum über- tragenen Vermögen	647
4.5.4.4.	Vorhandensein des verlustverursachenden Vermögens	653
4.5.4.5.	Vergleichbarkeit des Umfanges des tatsächlich vorhandenen verlustverursachenden Vermögens mit jenem im Zeitpunkt der Verlustentstehung	657
4.5.5.	Mantelkauf bei Verschmelzung.....	661
4.5.5.1.	Grundsätze.....	661
4.5.5.2.	Strukturänderungen	664
4.5.5.3.	Ausnahmetatbestände.....	675
4.5.6.	Verhinderung einer doppelten Verlustverwertung im Konzern	682
4.5.6.1.	Wirkungsweise des § 4 Z 1 lit d UmgrStG.....	682
4.5.6.2.	Anwendungsbereich des § 4 Z 1 lit d UmgrStG....	690
4.5.6.3.	Verfassungsrechtliche und steuersystematische Würdigung.....	694
4.5.7.	Internationale Verschmelzungen	698
4.5.7.1.	Inlandsverschmelzung mit Auslandsbezug	698
4.5.7.2.	Auslandsverschmelzung mit Inlandsbezug	700
4.5.7.3.	Export-Verschmelzung.....	700
4.5.7.4.	Import-Verschmelzung.....	703
4.5.8.	Verlustübergang bei Umwandlung.....	712
4.5.8.1.	Einleitung	712
4.5.8.2.	Objektbezogener Verlustübergang	714
4.5.8.3.	Betriebserfordernis	716
4.5.8.4.	Verbot der doppelten Verlustverwertung im Konzern.....	722
4.5.8.5.	Aliquoter Verlustübergang und Abfindung von Minderheitsgesellschaftern.....	724
4.5.8.6.	Verlusttransfersperre bei Einkauf von Verlusten ..	728
4.5.8.7.	Ausnahmen von der Verlusttransfersperre	733
4.5.8.8.	Mantelkauf bei Umwandlung.....	738
4.5.8.9.	Internationale Umwandlungen	741

4.5.9.	Verlustübergang bei Einbringung.....	744
4.5.9.1.	Grundsätze.....	744
4.5.9.2.	Verlustzuordnung zum eingebrachten Vermögen.....	750
4.5.9.3.	Eigene Verluste der übernehmenden Körperschaft.....	754
4.5.9.4.	Verlustübergang bei Einbringung von Kapitalanteilen.....	756
4.5.9.5.	Vorhandensein des Vermögens.....	758
4.5.9.6.	Verbot der doppelten Verlustverwertung im Konzern.....	763
4.5.9.7.	Mantelkauf bei Einbringung.....	764
4.5.9.8.	Internationale Einbringungen.....	766
4.5.10.	Verlustübergang bei Zusammenschluss.....	767
4.5.10.1.	Grundsätze.....	767
4.5.10.2.	Verlustzurechnung.....	771
4.5.10.3.	Verlustverrechnung mit Aufwertungsgewinnen....	772
4.5.11.	Verlustübergang bei Realteilung.....	774
4.5.11.1.	Grundsätze.....	774
4.5.11.2.	Buchwertfortführung und Aufwertung.....	777
4.5.11.3.	Verlustzurechnung.....	779
4.5.12.	Verlustübergang bei Spaltung.....	780
4.5.12.1.	Grundsätze.....	780
4.5.12.2.	Objektbezogener Verlustübergang.....	783
4.5.12.3.	Verbot der doppelten Verlustverwertung im Konzern.....	788
4.5.12.4.	Mantelkauf bei Spaltung.....	790
4.5.12.5.	Internationale Spaltungen.....	791
4.5.13.	Verlustübergang bei Umgründung von Unternehmensgruppen.....	792
4.5.13.1.	Vorbemerkungen.....	792
4.5.13.2.	Verlustübergang von dem Gruppenträger zugerechneten Verlusten.....	793
4.5.13.3.	Verlustübergang von eigenen Verlusten des Gruppenträgers.....	799
4.5.13.4.	Verlustübergang bei Umgründungen innerhalb der Unternehmensgruppe.....	800
4.5.13.5.	Erweiterung der Unternehmensgruppe.....	803

4.5.13.6.	Verkleinerung der Unternehmensgruppe	805
4.5.13.7.	Beendigung der Unternehmensgruppe	805
4.5.14.	Kritik des objektbezogenen Verlustüberganges	806
4.5.15.	Ein Vorschlag für den umgründungsbedingten Verlustübergang de lege ferenda	810
5.	Einkünftezurechnung im internationalen Steuerrecht.....	819
5.1.	Abschirmwirkung ausländischer Rechtsträger.....	819
5.1.1.	Die Bedeutung der steuerlichen Abschirmwirkung.....	819
5.1.2.	Qualifikation als Körperschaft	823
5.1.2.1.	Einleitung	823
5.1.2.2.	Typenvergleich und Maßgeblichkeit des österreichischen Zivilrechts.....	825
5.1.2.3.	Kriterienkatalog.....	830
5.1.2.4.	Alternativen zum Typenvergleich	833
5.1.3.	Ansässigkeit der Körperschaft.....	842
5.1.3.1.	Sitz im Inland	843
5.1.3.2.	Ort der Geschäftsleitung im Inland	847
5.1.3.3.	Zuzug und Wegzug von Körperschaften.....	868
5.1.3.4.	Zusammenfassung.....	877
5.2.	Einkünftezurechnung bei (vermögensverwaltenden) Auslandsgesellschaften.....	878
5.2.1.	Grundlegung.....	878
5.2.2.	Die Abschirmwirkung von Auslandsgesellschaften als Frage des Ortes der Geschäftsleitung.....	882
5.2.2.1.	Primäre Abschirmwirkung und Ort der Geschäftsleitung.....	882
5.2.2.2.	Ort der Geschäftsleitung bei vermögens- verwaltenden Auslandsgesellschaften.....	883
5.2.2.3.	Ort der Geschäftsleitung bei faktischer Geschäfts- führung durch die inländischen Gesellschafter	887
5.2.2.4.	Folgen eines inländischen Ortes der Geschäfts- leitung einer Auslandsgesellschaft	893
5.2.3.	Einkünftezurechnung bei Auslandsgesellschaften	894
5.2.3.1.	Faktische Möglichkeit zur Leistungserbringung ...	894
5.2.3.2.	Organhandeln für die juristische Person.....	900
5.2.4.	Ergebnis.....	908

5.2.5.	Die Zwischenschaltung von Auslandsgesellschaften als Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten?	910
5.2.5.1.	Die VwGH-Judikatur und ihre Kritik.....	910
5.2.5.2.	Ergebnis und Schlussfolgerungen zur Frage der Zulässigkeit eines Durchgriffes durch Auslandsgesellschaften	932
5.2.6.	Die österreichische „CFC-Legislation“	937
5.2.6.1.	Einleitung	937
5.2.6.2.	Methodenwechsel nach § 10 Abs 4 KStG bei internationalen Schachtelbeteiligungen in „Missbrauchsfällen“	938
5.2.6.3.	Methodenwechsel nach § 10 Abs 5 KStG bei EU- und EWR-Portfoliobeteiligungen	982
5.2.6.4.	Ausschüttungsfiktion bei „Cash Box“-Verschmelzungen	999
5.2.6.5.	Besteuerung bei „Hybridfinanzierung“ nach § 10 Abs 7 KStG	1007
5.2.6.6.	Nichtabzugsfähigkeit von konzerninternen Zinsen- und Lizenzzahlungen an Auslandsgesellschaften nach § 12 Abs 1 Z 10 KStG	1021
5.3.	Einkünftezurechnung bei ausländischen Stiftungen und vergleichbaren Strukturen	1040
5.3.1.	Grundlegung	1040
5.3.2.	Systematische (Vor-)Fragen der Körperschaftsteuerrechtssubjektivität ausländischer Stiftungen.....	1042
5.3.2.1.	Beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Stiftungen	1042
5.3.2.2.	Transparente und intransparente ausländische Stiftungen	1046
5.3.3.	Anwendung des Typenvergleichs?	1049
5.3.3.1.	Die herrschende Rechtsansicht.....	1049
5.3.3.2.	Probleme des Typenvergleiches bei ausländischen Stiftungen und Vermögensmassen	1053
5.3.3.3.	Die These <i>Langs</i> zur Maßgeblichkeit der Rechtspersönlichkeit im Ausland	1055
5.3.3.4.	Kritik an der Maßgeblichkeit der ausländischen Rechtspersönlichkeit	1058
5.3.3.5.	Typenvergleich iZm § 27 Abs 5 Z 7 EStG	1065

5.3.3.6.	Typenvergleich iZm § 1 Abs 1 und § 2 Abs 1 lit a StiftEG	1074
5.3.3.7.	Qualifikation als ausländischer Investmentfonds	1084
5.3.3.8.	Intransparenz liechtensteinischer Stiftungen nach dem Steuerabkommen Österreich-Liechtenstein	1089
5.3.3.9.	Ergebnis.....	1093
5.3.4.	Körperschaftsteuersubjektfähigkeit von Trusts	1094
5.3.5.	Ort der Geschäftsleitung bei ausländischen Stiftungen	1097
5.3.6.	Einkünftezurechnung.....	1101
5.3.6.1.	Ausländische Stiftungen.....	1101
5.3.6.2.	Trusts.....	1110
5.4.	Einkünftezurechnung und Doppelbesteuerungsabkommen	1114
5.4.1.	Qualifikations- und Zurechnungskonflikte.....	1114
5.4.2.	Zurechnungskonflikte bei hybriden Personengesellschaften.....	1118
5.4.2.1.	Abkommensberechtigung von Personengesellschaften.....	1118
5.4.2.2.	Das Konzept des OECD-Partnership Reports	1137
5.4.2.3.	Qualifikationskonflikte, fehlende Subjektidentität und zeitliche Divergenzen iZm Zurechnungskonflikten.....	1154
5.4.2.4.	Die rechtliche und praktische Maßgeblichkeit des OECD-Partnership Reports.....	1189
5.4.3.	Zurechnungskonflikte bei Stiftungen und Trusts	1198
5.4.3.1.	Abkommensberechtigung von Stiftungen und Trusts.....	1198
5.4.3.2.	Zurechnungskonflikte bei Stiftungen und Trusts	1210
5.4.4.	Gruppenbesteuerung und DBA-Recht.....	1214
5.4.4.1.	Die Abkommensberechtigung bei Unternehmensgruppen.....	1215
5.4.4.2.	Das Einkommen der Unternehmensgruppe im Abkommensrecht	1222
5.4.4.3.	Ausgewählte Fallkonstellationen.....	1232
5.4.4.4.	Abkommensrecht und ausländische Quellensteuern.....	1242
	Literaturverzeichnis.....	1263
	Stichwortverzeichnis	1353

Abkürzungsverzeichnis

aA	anderer Ansicht
Abs	Absatz
Abschn	Abschnitt
AcP	(deutsches) „Archiv für die civilistische Praxis“
aF	alter Fassung
AFS	„Zeitschrift für Abgaben-, Finanz- und Steuerrecht“
AG	Aktiengesellschaft
Anm	Anmerkung
AR aktuell	„Aufsichtsrat aktuell“
AWD	(deutscher) „Außenwirtschaftsdienst des Betriebs-Beraters“
BAO	Bundesabgabenordnung
BB	(deutscher) „Betriebsberater“
BC	(deutsche) „Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling“
Bd	Band
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BFH	(deutscher) Bundesfinanzhof
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	(deutscher) Bundesgerichtshof
BIFD	„Bulletin for International Fiscal Documentation“
BIT	„Bulletin for International Taxation“
Blg	Beilage(n)
BlgNR	Beilage(n) zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BStBl	(deutsches) Bundessteuerblatt
BVerfG	(deutsches) Bundesverfassungsgericht
bzw	beziehungsweise
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
ca	circa
DB	(deutscher) „Der Betrieb“
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
dh	das heißt
DRdA	„Das Recht der Arbeit“
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft

DStR	(deutsches) „Deutsches Steuerrecht“
DStZ	(deutsche) „Deutsche Steuerzeitung“
EAS	„Express Antwort Service“ des BMF zum internationalen Steuerrecht
EC	European Commission (Europäische Kommission)
ecolex	„ecolex Fachzeitschrift für Wirtschaftsrecht“
ErgBd	Ergänzungsband
ErlRV	Erläuterungen zur Regierungsvorlage
ESt	Einkommensteuer
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
et al	et alii
etc	et cetera
EU	Europäische Union
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Union
EuZW	(deutsche) „Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht“
f	folgende
ff	fortfolgende
Fn	Fußnote
FJ	„Finanzjournal“
FR	(deutsche) „Finanz-Rundschau“
FS	Festschrift
GE	Geldeinheiten
GES	„Zeitschrift für Gesellschaftsrecht und angrenzendes Steuerrecht“
GesRZ	„Zeitschrift für Gesellschafts- und Unternehmensrecht“
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	(deutsche) „Die GmbH-Rundschau“
GP	Gesetzgebungsperiode
GrS	Großer Senat
GS	Gedenkschrift
hA	herrschender Ansicht
hl	herrschende Lehre
Hrsg	Herausgeber
idF	in der Fassung
idgF	in der geltenden Fassung
idR	in der Regel
idS	in diesem Sinn
ieS	im engeren Sinn

IFA	International Fiscal Association
iHv	in Höhe von
INF	(deutsche) „INF Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer“
ipCompetence	(deutsches) „Themenjournal für geistiges Eigentum“
IPRax	(deutsche) „Praxis des Internationalen Privat- und Verfah- rensrechts“
iSd	im Sinne der / im Sinne des
iSe	im Sinne einer
lStR	(deutsche) „Zeitschrift für europäische und internationale Steuer- und Wirtschaftsberatung“
iVm	in Verbindung mit
IWB	(deutsche) „Internationale Wirtschaftsbriefe“
iZm	im/in Zusammenhang mit
JAP	„Juristische Ausbildung und Praxisvorbereitung“
JbFStR	„Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht“
JBl	„Juristische Blätter“
JZ	(deutsche) „JuristenZeitung“
KESt	Kapitalertragsteuer
KG	Kommanditgesellschaft
krit	kritisch
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
lit	litera
LJZ	„Liechtensteinische Juristenzeitung“
MA	Musterabkommen
mE	meines Erachtens
Mio	Million(en)
mwN	mit weiteren Nachweisen
NetV	„Nova & Varia Zeitschrift des Juristenverbandes“
NJW	(deutsche) „Neue Juristische Wochenschrift“
Nr	Nummer
NWB	(deutsche) „Steuer- und Wirtschaftsrecht“
NZ	„Österreichische Notariatszeitung“
NZG	(deutsche) „Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht“
NZI	(deutsche) „Neue Zeitschrift für das Recht der Insolvenz und Sanierung“
ÖBl	„Österreichische Blätter für Gewerblichen Rechtsschutz und Urheberrecht“

OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OG	Offene Gesellschaft
ÖJT	Österreichischer Juristentag
ÖJZ	„Österreichische Juristen-Zeitung“
ÖStZ	„Österreichische Steuerzeitung“
PIStB	(deutsche) „Praxis Internationale Steuerberatung“
PrOVG	Preußisches Oberverwaltungsgericht
PSR	„Die Privatstiftung“
RabelsZ	(deutsche) „Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht“
RdW	„Recht der Wirtschaft“
RFG	„Recht & Finanzen für Gemeinden“
RFH	Reichsfinanzhof
RIW	(deutsche) „Recht der internationalen Wirtschaft“
Rn	Randnummer
Rs	Rechtssache
Rsp	Rechtsprechung
RWZ	„Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen“
Rz	Randzahl
Slg	Sammlung
sog	so genannt
Sp	Spalte
SPR	„Spektrum der Rechtswissenschaft“
StiftR	Stiftungsrichtlinien
StbJb	(deutsches) „Steuerberater-Jahrbuch“
StBp	(deutsche) „Die steuerliche Betriebsprüfung“
StKRrep	(deutscher) „Steuer-Kongress-Report“
StRsp	ständige Rechtsprechung
StuB	(deutsche) „Steuern und Bilanzen“
StuW	(deutsche) „Steuer und Wirtschaft“
SWI	„Steuer und Wirtschaft International“
SWK	„Steuer- und Wirtschaftskartei“
taxlex	„taxlex Fachzeitschrift für Steuerrecht“
TS	Teilstrich
Tz	Textziffer
ua	unter anderem
Ubg	(deutsche) „Die Unternehmensbesteuerung“
UFS	Unabhängiger Finanzsenat

UmgrStR	Umgründungssteuerrichtlinien
uU	unter Umständen
VfGH	Verfassungsgerichtshof
vgl	vergleiche
VO	Verordnung
VPR	Verrechnungspreisrichtlinien
vs	versus
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
VWT	„Wirtschaftstreuhand“ (auch abgekürzt als WT)
wbl	„wirtschaftsrechtliche blätter“
wobl	„wohnrechtliche blätter“
WPg	(deutsche) „Die Wirtschaftsprüfung“
WT	Wirtschaftstreuhand
Z	Ziffer
zB	zum Beispiel
ZfbF	(deutsche) „Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung“
ZfRV	„Zeitschrift für Europarecht, Internationales Privatrecht und Rechtsvergleichung“
ZfS	„Zeitschrift für Stiftungswesen“
ZGR	(deutsche) „Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht“, vormals „Zeitschrift für Wissenschaft und Rechtspraxis des Unternehmensrechts“
ZHR	(deutsche) „Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht“
ZIP	(deutsche) „Zeitschrift für Wirtschaftsrecht“
ZUS	„Zeitschrift für Unternehmensnachfolge und Steuerplanung“

1. Einführung

1.1. Rechtfertigung des Themas

Die Verlagerung von Einkünften ist ein Dauerbrenner des Steuerrechts. Zuletzt – als diese Arbeit bereits ihre finalen Züge annahm – haben der BEPS-Report und der BEPS-Action Plan der OECD diesen Themenkomplex wieder in den Blickpunkt der Fachwelt gerückt.¹ Dabei ist das Bestreben einer Verlagerung von Einkünften zur Steueroptimierung nichts Neues. Nur die Fallkonstellationen, an denen sich die Verlagerung manifestiert, haben sich über die Zeit geändert. Vor vierzig Jahren war das Einkünftesplitting innerhalb der Familie das beherrschende Thema. Der Grund dafür war der Übergang von der Haushaltsbesteuerung zur Individualbesteuerung, die das erst ermöglicht und vorteilhaft gemacht hat. Heute steht die Verlagerung von Einkünften auf juristische Personen im Blickpunkt der Aufmerksamkeit. Das betrifft sowohl das nationale als auch das internationale Steuerrecht. Im nationalen Steuerrecht war es zuletzt die Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften bei Einkünften, deren Erzielung durch Körperschaften gemeinhin als ungewöhnlich gilt („höchstpersönliche“ Tätigkeit zB von Künstlern und Drittanstellung von Geschäftsleitern). Im internationalen Steuerrecht sind die grenzüberschreitende Verlagerung von Einkünften durch multinational agierende Unternehmen und die Verlagerung von Vermögen auf ausländische Stiftungen und ähnliche Vermögensmassen die beherrschenden Themen. Der BEPS-Action Plan zeigt, dass diese Themen die Steuerwissenschaft und -praxis noch länger beschäftigen werden.

Die Verlagerung von Einkünften ist an sich auch nichts Verwerfliches, sondern ein wichtiger Aspekt der Freiheit von Individuen und Unternehmen, die ihre persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse entsprechend ihren Vorstellungen gestalten können. Wer an einem Ort ansässig bzw wirtschaftlich tätig ist, der soll – unter Beachtung der Verteilung von Besteuerungsrechten durch die Doppelbesteuerungsabkommen – auch seine Einkünfte an diesem Ort versteuern können. Die Möglichkeit der Verlagerung von Einkünften ist also bloß eine Folge der liberalisierten und globalisierten Welt.

¹ *OECD*, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing (2013); *OECD*, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing (2013). Die beiden Berichte thematisieren die Verlagerung von Einkünften im internationalen Kontext.

Problematisch ist aber, dass die Staaten ihre Steuersysteme bisher nicht ausreichend auf diese globale Welt abgestimmt haben. Die Steuerrechtsordnungen sind nach wie vor weitgehend nationalstaatlich geprägt. Eine grenzüberschreitende Abstimmung erfolgt nur sehr eingeschränkt durch die – in der Regel bilateralen – Doppelbesteuerungsabkommen. Auch die Europäische Union hat es nur in Teilbereichen des Steuerrechts geschafft, einheitliche Regelungen für alle Mitgliedsstaaten durchzusetzen (zB die Mehrwertsteuersystemrichtlinie und die Mutter-Tochter-Richtlinie). Versuche einer weitergehenden Koordinierung (zB Verlustrichtlinie, Richtlinie über eine CCCTB) sind bislang aber gescheitert.

Diese mangelnde internationale Abstimmung der Steuersysteme ist teilweise darauf zurückzuführen, dass manche Staaten nicht auf Vorteile verzichten wollen, die sie aus einem attraktiven Besteuerungsregime ziehen. Das Steuerrecht wird dadurch zum Standortfaktor im internationalen Wettbewerb. Zum Teil sind die mit einer Verlagerung von Einkünften verbundenen Vorteile aber auch bloß auf eine grundlegend unterschiedliche Konzeption der nationalen Steuersysteme zurückzuführen, die sich nur unter erheblichen Anstrengungen vereinheitlichen lassen würden. Der BEPS-Action Plan führt dazu aus: *“When designing their domestic tax rules, sovereign states may not sufficiently take into account the effect of other countries’ rules. The interaction of independent sets of rules enforced by sovereign countries creates frictions, including potential double taxation for corporations operating in several countries. It also creates gaps, in cases where corporate income is not taxed at all.”*² Die fehlende Koordination zwischen den Staaten führt zwangsläufig dazu, dass Unternehmen und Individuen die für sie optimale Steuerrechtsordnung auswählen – die Folge ist eine legale Steuervermeidung und Steuerarbitrage. Für den Fall der exzessiven Ausnutzung dieser Möglichkeiten hat sich der Begriff der „aggressiven Steuerplanung“ etabliert.

Aber nicht nur manchen Unternehmen kann vorgehalten werden, dass sie die bestehenden Möglichkeiten exzessiv ausschöpfen. Auch die Staaten reagieren auf die Verlagerung von Einkünften nicht durch multinationale Abstimmung ihrer Steuersysteme sondern durch unilaterale Anti-Missbrauchsregelungen, die sie oft überschießend ausgestalten. Der BEPS-Action Plan wendet sich aber gerade besonders scharf gegen unilaterale Maßnahmen, da diese zu einem globalen Steuerchaos und einem vermehrten Wiederauftreten von Doppelbe-

² OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing (2013) 9.

steuerungen führen könnten: „*unilateral measures, which could lead to global tax chaos marked by the massive re-emergence of double taxation. In fact, if the Action Plan fails to develop effective solutions in a timely manner, some countries may be persuaded to take unilateral action for protecting their tax base, resulting in avoidable uncertainty and unrelieved double taxation.*“³

Die mit der Verlagerung von Einkünften verbundenen Aspekte sind derart vielgestaltig, dass in dieser Arbeit nicht alle Bereiche untersucht werden können. Den Anlass zu dieser Arbeit hat vor allem die Judikatur zur Einkünftezurechnung bei „höchstpersönlichen“ Tätigkeiten gegeben. Schon bevor der BEPS-Action Plan veröffentlicht wurde, war darüber hinaus die Untersuchung der Einkünftezurechnung im internationalen Steuerrecht und damit verbundener Missbrauchsfragen geplant. Zunächst werden aber der Begriff der „Verlagerung“ von Einkünften präzisiert und die Einflussfaktoren auf die Verlagerung von Einkünften dargestellt. Auf dieser Grundlage wird anschließend die Zielsetzung der Arbeit eingegrenzt und ihre Gliederung skizziert.

1.2. Die „Verlagerung“ von Einkünften

Der Begriff der „Verlagerung“ von Einkünften ist weder ein steuerrechtlicher Begriff, noch hat er sich als rechts- oder wirtschaftswissenschaftlicher Fachbegriff⁴ etabliert. Dennoch hat schon der erste Tagungsband der DStJG 1979 im Untertitel von der „*Einkommensverlagerung*“ gesprochen und im Vorwort und den Fachbeiträgen war von „*Einkünfteverlagerungen*“ und der „*Verlagerung von Einkunftsquellen*“ die Rede.⁵ Allen Fällen der Verlagerung ist gemeinsam, dass damit Sachverhalte angesprochen werden, in denen eine **Einkunftsquelle von einer Person auf eine andere Person übertragen** wird (zB ein Unternehmen, ein Betrieb, eine Immobilie oder anderes Vermögen). An ihre Grenzen stößt diese einkunftsquellenbasierte Definition dort, wo multinational agierende Unternehmen ihre Funktionsbereiche in verschiedenen Staaten ansiedeln und einzelne Einkunftsquellen nicht mehr eindeutig voneinander abgegrenzt werden

³ OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing (2013) 11.

⁴ So ist der Begriff beispielsweise im Fachlexikon Steuern [Tumpel, (Hrsg), 2007] nicht enthalten.

⁵ Siehe die Beiträge von Ruppe, Schmidt, Meincke, Ault, Dijck und Mennel, in Tipke (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen², DStJG, Bd 1 (1979).

können. Ähnliche Probleme bestehen in der Digital Economy,⁶ wo die Einkunftsquelle meist nicht im Computer-Server, sondern in den entwickelten Algorithmen besteht.

In der steuerrechtlichen Literatur und Judikatur wird der Begriff der „Verlagerung“ von Einkünften ohne besondere Definition allgemein gebräuchlich verwendet.⁷ Bisweilen wird auch von „Gewinnverlagerung“⁸ oder der „Verlagerung von Steuersubstrat“⁹ gesprochen. Auch die Europäische Kommission verwendet in ihrer Empfehlung betreffend aggressive Steuerplanung den Begriff der „*Verlagerung steuerpflichtiger Gewinne*“.¹⁰ Die OECD hat ihre Empfehlung sogar unter dem Titel „*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*“ veröffentlicht.¹¹ Über die Empfehlungen der Europäischen Kommission und der OECD – wo unter „Profit Shifting“ nur die Verlagerung von Einkünften

⁶ Vgl. *OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing (2013) 7.

⁷ Siehe zB *Jakom/Laudacher*, EStG, § 2 Rz 37 und 41; *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und Gleichheitsgrundsatz, SWI 2014, 58; *Aigner/Kofler/Tumpel*, Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken gegen Art 14 des österreichisch-slovenischen Doppelbesteuerungsabkommens, SPRW, 2014, 1; *Stocker/Wolf*, Fruchtgenüsse innerhalb der Familie, taxlex 2008, 176; *Tanzer*, Der steuerrechtliche Durchgriff gegenüber österreichischen Privatstiftungen, ecolex 2004, 471; VwGH 27.8.2008, 2006/15/0013; VwGH 23.9.2005, 2002/15/0028.

⁸ Siehe zB *Beiser*, Neue Regeln zur Aufteilung der Ertragsteuerbefugnis zwischen den Staaten, SWI 2014, 145; *Lechner*, Wegzugsbesteuerung, Kapitalgesellschaften und immaterielle Wirtschaftsgüter, FJ 2013, 77; *Brandl/Gahleitner/Leitner*, Offshore-Gestaltungen im Blickpunkt, SWK 2013, 1061; *Loukota*, Das Protokoll zum Internationalen Steuerrecht 2008, FJ 2009, 142; VwGH 20.4.2006, 2006/15/0019; VwGH 26.8.2009, 2004/13/0115; VwGH 30.6.2005, 2001/15/0218; VwGH 20.4.2004, 2003/13/0165; VwGH 3.7.2003, 2000/15/0042.

⁹ *Bendlinger*, Die Zurechnung von Einkünften im Lichte der Steueroasen-Judikatur des VwGH, VWT 2008 H 3, 24.

¹⁰ Empfehlung der Kommission vom 6.12.2012 betreffend aggressive Steuerplanung, KOM (2012) 8806 endgültig, 2; siehe dazu etwa *Lang*, „Aggressive Steuerplanung“ – eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission, SWI 2013, 62.

¹¹ *OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing (2013).

ten im internationalen Kontext gemeint ist – hinaus, soll in dieser Arbeit auch die nationale Verlagerung von Einkünften betrachtet werden.

Um der folgenden Untersuchung ein definiertes Begriffsverständnis zugrunde zu legen, ist vorweg eine Begriffsabgrenzung erforderlich. Dazu ist *Gassner* zu zitieren, der darauf hingewiesen hat, dass das Steuerschuldverhältnis eine „*sachliche, zeitliche, territoriale und natürlich auch eine persönliche Komponente*“ aufweist.¹² Zu einer Besteuerung von Einkommen kommt es folglich dann, wenn eine natürliche oder juristische Person während eines bestimmten Zeitraumes an einem bestimmten Ort steuerpflichtige Einkünfte erzielt. Ist nur eine dieser Voraussetzungen nicht oder noch nicht erfüllt, dann ist auch der Steuertatbestand nicht oder noch nicht erfüllt. In einem weiten Begriffsverständnis sind unter der Verlagerung von Einkünften deshalb alle – meist gezielten – **Handlungen** zu verstehen, durch die **eines dieser vier Kriterien beeinflusst** wird. Im engeren Sinn wird darunter nur die Veränderung der persönlichen Zurechnung und/oder der territorialen Zuordnung verstanden:

- Sachliche Zuordnung
- Zeitliche Zuordnung
- Territoriale Zuordnung
- Persönliche Zurechnung

Mit der **sachlichen Zuordnung** wird die Zuordnung von Einkünften zu einer Einkunftsart angesprochen. Einkünfte, die nicht unter eine der sieben Einkunftsarten subsumiert werden können, sind nicht steuerbar.¹³ Das österreichische Ertragsteuerrecht kennt einen synthetischen Einkommensbegriff, dh grundsätzlich werden sämtliche Einkünfte summiert und anschließend gemeinsam besteuert.¹⁴ Dennoch ist keineswegs unbedeutend, welcher Einkunftsart Einkünfte zuzuordnen sind, da hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage¹⁵ und

¹² *Gassner*, Grundsatzfragen der Einkünftezurechnung, Referate und Diskussionsbeiträge zum 15. ÖJT, Bd III/2 (2003) 67 (69).

¹³ In jüngerer Zeit wurde beispielsweise diskutiert, ob Wissenschaftspreise steuerbar sind (siehe dazu *Kanduth-Kristen/Komarek*, Steuerpflicht für Anerkennungspreise zur Prämierung wissenschaftlicher Arbeiten?, SWK 2013, 703; *Watzinger*, Sind Wissenschaftspreise steuerbar?, SWK 2013, 1261).

¹⁴ Vgl statt vieler *Peyerl*, Rechnungswesen und Steuerrecht (2013) 116.

¹⁵ Beispiele: Während Kapitalgesellschaften, bei denen alle Einkünfte durch § 7 Abs 3 KStG als gewerbliche Einkünfte fingiert werden, und (größere) Gewerbetreibende zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ver-

auch der Möglichkeit der Verlustverwertung wesentliche Unterschiede zwischen den Einkunftsarten bestehen.¹⁶ Darüber hinaus ist in Ansätzen eine Schedulensteuerung verwirklicht, da insbesondere Kapitaleinkünfte und Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen idR nicht progressiv sondern linear mit 25% besteuert werden. Für die Steuerpflichtigen ergeben sich durch all diese Faktoren Anreize zu einer gezielten Verlagerung von Einkünften auf eine bestimmte Einkunftsart. Diese Anreize werden umso größer, je größer die Unterschiede zwischen den einzelnen Einkunftsarten sind. Oft sind diese Unterschiede als sachlich nicht gerechtfertigte Systembrüche zu qualifizieren.¹⁷

Die **zeitliche Zuordnung** von Einkünften betrifft die Zuordnung von Einkünften zu einem Besteuerungszeitraum. Der Besteuerungszeitraum ist grundsätzlich das Kalenderjahr. Dabei geht es um die Frage, wann Einkünfte iSd § 2 Abs 1 EStG bzw § 7 Abs 1 KStG als „bezogen“ gelten. Im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs ist dies auf Grundlage des Realisationsprinzips zu bestimmen. Demzufolge gelten Erträge im Zeitpunkt des Umsatzaktes als realisiert. Aufwendungen sind im Zeitpunkt des damit verbundenen Vermögensver-

pflichtet sind, ermitteln Freiberufler ihren Gewinn stets durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung.

Während der AfA im betrieblichen Bereich idR eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 3% zugrunde zu legen ist (§ 8 Abs 1 EStG), ist bei den außerbetrieblichen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich eine Nutzungsdauer von 1,5% anzunehmen (§ 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG).

¹⁶ Während bei außerbetrieblichen Kapitaleinkünften kein Verlustvortrag und nach § 27 Abs 8 EStG nur ein eingeschränkter Verlustausgleich möglich ist, können Verluste aus betrieblichen Kapitaleinkünften gem § 6 Z 2 lit c EStG zur Hälfte mit anderen betrieblichen Gewinnen ausgeglichen bzw in spätere Jahre vorgetragen werden.

¹⁷ Das betrifft etwa die in Fn 15 angesprochenen Unterschiede bei der Gewinnermittlung von Freiberuflern und Gewerbetreibenden. Auch der VfGH (6.12.2006, G 151/06) hat bereits anklingen lassen, dass „die Grenzen zwischen den betrieblichen Einkunftsarten, speziell diejenigen zwischen den Einkünften aus Gewerbebetrieb und den Einkünften aus selbständiger Arbeit, fließend und oft zufällig geworden sind und dass sich das betriebswirtschaftliche Umfeld freiberuflicher Tätigkeiten dem von Gewerbebetrieben stark angenähert hat“. Zur Systematik der Gewinnermittlungsarten siehe statt vieler Urtz, Änderung der Gewinnermittlungsarten durch das StruktAnpG 2006, GeS 2006, 262 und Urnik, Die Änderungen der steuerlichen Gewinnermittlungssystematik durch das StruktAnpG 2006, taxlex 2006, 300.

zehrns zu erfassen. Bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern und im außerbetrieblichen Bereich gilt dagegen das Zufluss-Abfluss-Prinzip. Das bedeutet, dass Einnahmen grundsätzlich in dem Kalenderjahr als bezogen gelten, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind (§ 19 EStG). Ausgaben gelten vice versa in dem Kalenderjahr als getätigt, in dem sie abgeflossen sind.¹⁸

Steuerpflichtige sind idR bestrebt, Einkünfte zeitlich in die Zukunft zu verlagern, da dies einen Liquiditäts- und Zinsvorteil bewirkt. Das gilt allerdings nur aus einem rein steuerrechtlichen Blickwinkel, denn sobald mit der zeitlichen Verlagerung auch ein späterer Vermögenszufluss aus der betreffenden Leistung verbunden ist, kann die zeitliche Verlagerung aus betriebswirtschaftlicher Sicht auch insgesamt nachteilig sein. Es ist deshalb zwischen den Vorteilen einer späteren Besteuerung und den Nachteilen eines späteren Vermögenszuflusses aus dem Geschäft abzuwägen. Nur selten lässt sich ein Vermögenszufluss verwirklichen, der erst später besteuert wird.¹⁹ Häufiger – etwa bei Rückstellungen – ist es aufgrund des bilanzrechtlichen Vorsichtsprinzips möglich, einen Abzugsposten geltend zu machen, der erst später zu einem Vermögensabfluss führt. Umgekehrt kann in manchen Fällen aber auch eine vorgezogene Realisation von Einkünften vorteilhaft sein – etwa wenn dadurch Verluste zeitnah verwertet werden können, oder wenn für die Zukunft Steuererhöhungen erwartet werden.

Unter der **territorialen Zuordnung** wird die Erfassung von Einkünften durch die Besteuerungshoheit einer Gebietskörperschaft verstanden. Meist geht es dabei um die Aufteilung von Besteuerungsrechten zwischen zwei Staaten. In Staaten, die einzelnen Regionen eine Besteuerungshoheit verliehen haben, kann aber auch die Frage der innerstaatlichen Zuordnung von Bedeutung sein. Besteuerungssubstrat, für das keine Gebietskörperschaft einen Besteuerungsanspruch erhebt, ist nicht steuerbar. Praktisch häufiger sind aber Fälle, in denen

¹⁸ Die Wertminderung von langfristig nutzbaren Wirtschaftsgütern ist auch im Rahmen des Zufluss-Abfluss-Prinzips durch die AfA zu erfassen. Eine weitere Ausnahme gilt nach § 4 Abs 3 EStG bei der Zugehörigkeit zum Umlaufvermögen. Unter dieser Voraussetzung „sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten oder der Einlagewert von Gebäuden und Wirtschaftsgütern, die keinem regelmäßigen Wertverzehr unterliegen, erst bei Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen abzusetzen.“

¹⁹ Das ist zB bei erhaltenen Anzahlungen, die aber meist nur für einen kurzen Zeitraum geleistet werden, der Fall. Da eine erhaltene Anzahlung noch nicht mit einer Leistung seitens des Zahlungsempfängers verbunden ist, entspricht die Nichterfassung als Gewinn dem Realisationsprinzip.

mehrere Staaten ein Besteuerungsrecht beanspruchen. Eine Doppelbesteuerung kann in diesen Fällen durch Doppelbesteuerungsabkommen oder durch unilaterale Maßnahmen vermieden werden.

Eine territoriale Verlagerung von Einkünften setzt voraus, dass die Einkünfteerzielung, dh die wirtschaftlichen Aktivitäten verlagert werden. Das kann auf mehrere Arten erfolgen. So können Personen, ohne ihre Ansässigkeit zu ändern, im Gebiet eines anderen Staates tätig werden, und dort einen Einkünfteerzielungsbestand erfüllen. Bei Staaten, die dem Territorialitätsprinzip folgen, werden in diesem Fall nur die im Territorium dieses Staates erwirtschafteten Einkünfte (im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht) der Besteuerung unterworfen. Das kann beispielsweise dadurch erfolgen, dass ein Steuerpflichtiger eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit in einem anderen Staaten ausübt (§ 98 Abs 1 Z 2 und 4 EStG). Im anderen Staat kann aber auch eine Betriebsstätte, dh eine feste Einrichtung unterhalten werden (§ 98 Abs 1 Z 2 und 4 EStG).

Darüber hinaus können Einkünfte auch dadurch verlagert werden, dass eine Person ihre Ansässigkeit verändert. Bei Staaten, die dem Welteinkommensprinzip folgen, werden dann – sofern nicht ein DBA etwas Abweichendes bestimmt – sämtliche Einkünfte der Besteuerung unterworfen. In vielen Steuerrechtsordnungen ist die Ansässigkeit bei natürlichen Personen an das Vorhandensein eines inländischen Wohnsitzes bzw an den gewöhnlichen Aufenthalt geknüpft (§ 1 Abs 2 EStG iVm § 26 BAO). Bei Personen, die in mehreren Staaten als ansässig gelten, regelt das OECD-MA, dass die Ansässigkeit nach dem „*Mittelpunkt der Lebensinteressen*“ (sog „tie breaker rule“ nach Art 4 Abs 2 lit a) zu bestimmen ist.

Grundsätzlich können auch juristische Personen ihre Ansässigkeit verändern. Inwieweit das im jeweiligen Einzelfall möglich ist, hängt von den Rechtsordnungen der daran beteiligten Staaten ab.²⁰ Im österreichischen Steuerrecht ist die Ansässigkeit von juristischen Personen an einen inländischen Ort der Geschäftsleitung bzw an einen inländischen Sitz geknüpft (§ 1 Abs 2 KStG iVm § 27 BAO). Bei juristischen Personen, die in mehreren Staaten als ansässig gelten, regelt Art 4 Abs 3 OECD-MA, dass die Ansässigkeit nach dem „*Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung*“ zu bestimmen ist. In den meisten Fällen werden Einkünfte jedoch nicht dadurch territorial verlagert, dass eine juristische Person umzieht, sondern dass im Destinationsland eine neue juristische Person nach der dortigen Rechtsordnung errichtet wird. Unterhält eine in einem Staat ansässige

²⁰ Siehe dazu Abschnitt 5.5.1.3.3.

Person Geschäftsbeziehungen mit einer nahestehenden Person eines anderen Staates, dann sind auch die anzusetzenden Verrechnungspreise ein zentrales Thema. Das gilt auch zwischen dem Stammhaus einer Person und der in einem anderen Staat gelegenen Betriebsstätte derselben Person.

Der vierte Aspekt der Verlagerung von Einkünften betrifft schließlich die **persönliche Zurechnung**. Mit der persönlichen Zurechnung von Einkünften wird die Frage beantwortet, welche Person die fraglichen Einkünfte erzielt hat, dh wer den Steuertatbestand ausgelöst hat. Es geht um die Verknüpfung von Steuerobjekt und Steuersubjekt.

Die persönliche Zurechnung von Einkünften kann grundsätzlich nur dadurch geändert werden, dass die Einkunftsquelle, aus der die betreffenden Einkünfte stammen, auf eine andere Person übertragen wird. Diese Übertragung kann auf unterschiedlichen Rechtsgrundlagen beruhen und sowohl entgeltlich als auch unentgeltlich erfolgen (zB Kauf, Umgründung, Pacht, Miete, Schenkung, Erbschaft, Fruchtgenussrecht). Je nach Art des Rechtsgeschäfts sind die in den Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven aufzudecken oder die Buchwerte fortzuführen. Sind die Werte des Rechtsvorgängers fortzuführen, dann werden mit den stillen Reserven auch nicht realisierte Einkünfte übertragen. Das hat unter anderem Auswirkungen auf die AfA-Bemessungsgrundlage beim Rechtsnachfolger.

Eine Verlagerung von Einkünften ist beispielsweise von einer natürlichen Person auf eine andere natürliche Person möglich – die Übertragung innerhalb der Familie ist die ursprünglichste Form der Verlagerung von Einkünften. Darüber hinaus ist eine Verlagerung zwischen natürlichen Personen auch dadurch möglich, dass bei Personengemeinschaften das Beteiligungsverhältnis und damit die Gewinnaufteilung verändert werden. Im modernen Wirtschaftsleben werden Einkünfte jedoch am häufigsten durch Übertragung einer Einkunftsquelle von einer natürlichen auf eine juristische Person oder auch zwischen zwei juristischen Personen verlagert.

Bereits realisierte positive Einkünfte können nicht übertragen werden. Nur eine Verlagerung von negativen Einkünften in der Form von Verlustvorträgen ist unter engen Voraussetzungen möglich. So können bei natürlichen Personen Verlustvorträge auf die Gesamtrechtsnachfolger (Erben) übergehen. Und sowohl bei natürlichen als auch bei juristischen Personen ist umgründungsbedingt ein objektbezogener Verlustübergang möglich. Während die Möglichkeit der effektiven Übertragung von Einkünften in Form stiller Reserven davon abhängt, ob die stillen Reserven später realisiert werden können, hängt die Möglichkeit der

effektiven Verwertung von übertragenen Verlusten davon ab, ob diese beim Übernehmenden später mit positiven Einkünften verrechnet werden können.

1.3. Einflussfaktoren auf die Verlagerung von Einkünften

Ob eine Verlagerung von Einkünften vorteilhaft ist, hängt von zahlreichen Einflussfaktoren ab. Ziel der folgenden Betrachtung ist aber nicht die Generierung einer abschließenden Systematik, sondern eine typologische Einschätzung relevanter Kriterien. Dabei ist zwischen steuerlichen Einflussfaktoren und außersteuerlichen Einflussfaktoren zu unterscheiden.

1.3.1. Außersteuerliche Einflussfaktoren

Zu den außersteuerlichen Aspekten zählen im innerstaatlichen Bereich insbesondere die Unternehmensnachfolge und die betriebswirtschaftlich optimale Strukturierung von Unternehmen (zB hinsichtlich Beteiligungs- und Entscheidungsstruktur sowie Haftung und Kapitalbeschaffung). Während die Unternehmensnachfolge zwangsläufig eine Verlagerung von Einkünften zur Folge hat, kann die Weiterentwicklung der Unternehmensstruktur eine Verlagerung von Einkünften als Nebeneffekt zur Folge haben – etwa durch die Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Kapitalgesellschaft oder durch die Gestaltung und Entwicklung von Konzernstrukturen.

Aus internationaler Perspektive sind vor allem die Standortfaktoren von maßgeblicher Bedeutung. Dabei ist zwischen „harten“ und „weichen“ Standortfaktoren zu unterscheiden. Zu den „weichen“ Standortfaktoren gehören vor allem die Wohn- und Umweltqualität sowie das Kultur-, Freizeit- und Bildungsangebot. Bei den „harten“ Standortfaktoren sind insbesondere die Nähe zu Absatz- und Beschaffungsmärkten, die Verfügbarkeit entsprechend qualifizierter Arbeitskräfte und das Lohnniveau, das Angebot an Betriebsflächen, die Verkehrsanbindung, die Ausstattung mit Versorgungs- und Entsorgungseinrichtungen, die politische Stabilität, das Angebot an Wirtschaftsförderung und die steuerlichen Rahmenbedingungen relevant.

Die steuerlichen Rahmenbedingungen sind aus internationaler Perspektive nur einer von vielen Standortfaktoren. Bei der Standortwahl international agierender Unternehmen sind die steuerlichen Aspekte deshalb im Rahmen einer multikriteriellen Entscheidung zu berücksichtigen. Diese Entscheidung erfolgt unter Ungewissheit, weil manche Standortfaktoren nicht oder nur eingeschränkt quantifizierbar sind (zB die politische Stabilität in einem Land). Nur wenn die steuerliche Vorteilhaftigkeit eines Standortes alle anderen Faktoren wesentlich

überwiegt, oder wenn mit der Standortwahl keine nennenswerte physische Präsenz verbunden ist, sind die steuerlichen Rahmenbedingungen allein ausschlaggebend. Eine nennenswerte physische Präsenz ist dann nicht erforderlich, wenn Einkünfte ohne umfangreiche materielle oder personelle Ressourcen erwirtschaftet werden können (zB Holdinggesellschaften, Einkünfte im Bereich der Digital Economy).

Die zuvor genannten Standortfaktoren werden auch als Makrostandortfaktoren bezeichnet. Bei rein innerstaatlich agierenden (meist kleinen) Unternehmen sind dagegen nur die Mikrostandortfaktoren (zB das Angebot an Betriebsflächen und die Verkehrsanbindung einer Region) relevant. Gerade bei diesen (Familien-)Unternehmen geben oft steuerliche Aspekte den Ausschlag für eine Verlagerung von Einkünften. Die Einkünfte werden dabei nicht territorial sondern personell, dh auf eine andere Person, verlagert (zB Einkünfte splitting innerhalb der Familie,²¹ Einbringung eines Betriebes in eine Kapitalgesellschaft).

1.3.2. Steuerliche Einflussfaktoren

Zur zweiten Gruppe der Einflussfaktoren auf die Verlagerung von Einkünften – den steuerlichen Aspekten – zählt als offensichtlichstes Kriterium zunächst die Höhe des Steuertarifs. Neben der Höhe spielen aber auch die Ausgestaltung des Tarifs (linearer oder progressiv) und Tarifunterschiede in Abhängigkeit von der Rechtsform eine wesentliche Rolle. Neben dem Tarif haben die Bestimmungen über die Ermittlung der Bemessungsgrundlage eine wichtige Bedeutung. So führen großzügige Betriebsausgabenregelungen zu einem effektiv niedrigeren Steuersatz, während restriktive Bestimmungen den effektiven Steuersatz erhöhen. Auch sachliche und persönliche Steuerbefreiungen wirken sich günstig auf den effektiven Steuersatz aus. Genauso haben Gruppenbesteuerungsregime und Regelungen, die eine rasche Verlustverrechnung ermöglichen, vorteilhafte Wirkungen. Darüber hinaus haben Staaten, die eine Verwertung von Auslandsverlusten ermöglichen, oder die über ein Netz an günstigen DBA verfügen, steuerliche Standortvorteile.

Ein weiterer Einflussfaktor auf die Verlagerung von Einkünften ist die **Besteuerung der Übertragung von Einkunftsquellen**. Staaten, die über ein restriktives Umgründungssteuerrecht verfügen, und die bei einem Rechtsformwechsel deshalb stille Reserven besteuern oder einen Verlustübergang untersa-

²¹ Siehe etwa EStR 2000, Rz 1127.

gen, behindern die Übertragung von Einkunftsquellen. Dadurch werden auch wirtschaftlich sinnvolle und notwendige Umstrukturierungen gehemmt.

Abgaben, die bei der Übertragung einer Einkunftsquelle einmalig erhoben werden, sind aus betriebswirtschaftlicher Sicht als Annuität auf den voraussichtlichen Zeitraum der Nutzung bzw bis zur nächsten Übertragung aufzuteilen. Je höher die Übertragung von Einkunftsquellen besteuert wird, desto unattraktiver wird die Übertragung. Typische Steuern, die bei der Übertragung von Einkunftsquellen anfallen, sind Verkehrssteuern wie die Grunderwerbsteuer, die Stiftungseingangssteuer und die frühere Erbschafts- und Schenkungssteuer. Auch Gebühren und Vertragserrichtungskosten wirken sich nachteilig auf die Übertragung von Einkunftsquellen aus. Im internationalen Kontext kann vor allem eine Wegzugsbesteuerung eine hemmende Wirkung auf die grenzüberschreitende Übertragung von Einkunftsquellen entfalten.

1.4. Zielsetzung der Arbeit

Das Ziel dieser Arbeit besteht vorrangig in der Untersuchung der Verlagerung von Einkünften, soweit sie mit der **persönlichen Zurechnung** (income attribution) in Zusammenhang steht. Da die persönliche Zurechnung im internationalen Kontext eng mit der territorialen Zuordnung verbunden ist, soll auch die **territoriale Verlagerung** (profit shifting) untersucht werden. Darüber hinaus werden Fragen der Steuerumgehung und des Steuermissbrauchs betrachtet, soweit sie mit der Verlagerung von Einkünften in Zusammenhang stehen. Im internationalen Kontext sollen abschließend auch Zurechnungskonflikte untersucht werden.

Andere Themenbereiche, die ebenfalls mit der Verlagerung von Einkünften zusammenhängen, müssen eigenen Arbeiten vorbehalten bleiben. Das betrifft die sachliche und zeitliche Zuordnung von Einkünften, vor allem aber die umfangreichen Themen Transfer Pricing und Wegzugsbesteuerung.

1.5. Aufbau der Arbeit

In Kapitel 2 werden als Grundlage für die weiteren Kapitel die Grundsätze der Einkünftezurechnung bei natürlichen Personen dargestellt. Dabei sind unter anderem die Zurechnung von Abzugsposten und die Abzugsfähigkeit von „Dritt-aufwand“ zu betrachten.

In Kapitel 3 wird die Einkünftezurechnung bei juristischen Personen untersucht. Diesbezüglich hat sich bisher noch keine unstrittig anerkannte Meinung herauskristallisiert. Im Detail ist strittig, inwieweit die Markteinkommenstheorie auf juristische Personen übertragen werden kann. Die Ausführungen in Kapitel 3

werden zeigen, dass bei juristischen Personen keine anderen Grundsätze als bei natürlichen Personen gelten können. In jüngerer Zeit hat sich die Diskussion um die Einkünftezurechnung bei juristischen Personen vor allem an der Frage der „Zwischenschaltung“ von Kapitalgesellschaften entzündet. Dabei wurde kontrovers diskutiert, ob juristische Personen auch „höchstpersönliche Tätigkeiten“ (wie zB schriftstellerische Tätigkeiten) ausüben können. Wie zu zeigen sein wird, kann eine künstliche Aufspaltung in von Körperschaften „ausübbar“ und „nicht ausübbar“ Tätigkeiten dogmatisch nicht überzeugen.

In Kapitel 4 wird die persönliche Zurechnung und Übertragung von Verlusten – insbesondere von Verlustvorträgen – untersucht. Eine gesonderte Betrachtung von Verlusten ist erforderlich, weil Verlustvorträge negative Einkünfte der Vergangenheit sind, die in die Zukunft verlagert werden. Dabei stellt sich zunächst die Frage, ob ein Verlustübergang bei Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge geboten ist. Weiters ist zu untersuchen, inwieweit beschränkt Steuerpflichtigen ein Verlustabzug zu ermöglichen ist, und welche Rechtsfolgen ein Wechsel zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht auslöst. Weitere große Themenfelder eröffnen sich im Zusammenhang mit dem Einkauf von Verlustvorträgen durch „Mantelkauf“ und dem Verlustübergang bei innerstaatlichen und grenzüberschreitenden Umgründungen.

In Kapitel 5 wird die Einkünftezurechnung im internationalen Steuerrecht betrachtet. Dabei stellt sich die Frage, unter welchen Voraussetzungen ausländische Rechtsträger eine steuerliche Abschirmwirkung entfalten und ihnen Einkünfte zugerechnet werden können. Im Speziellen werden ausländische Kapitalgesellschaften sowie ausländische Stiftungen und vergleichbare Vermögensmassen betrachtet. Wenn einem ausländischen Rechtsträger Einkünfte zuzurechnen sind, dann wird nachgelagert häufig die Missbrauchsfrage aufgeworfen. Deshalb werden auch die österreichischen Anti-Missbrauchsbestimmungen und die einschlägige Judikatur zu betrachten sein. Dabei ist auch die jüngste Regelung der Nichtabzugsfähigkeit von niedrigbesteuerten Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern zu untersuchen. Im letzten Teil sind schließlich noch die abkommensrechtlichen Folgen zu betrachten, die sich im Fall von Zurechnungskonflikten im DBA-Recht ergeben.

Auf eine abschließende Zusammenfassung der Ergebnisse soll zugunsten von Schlussfolgerungen unmittelbar bei den einzelnen Teilkapiteln verzichtet werden.

2. Einkünftezurechnung bei natürlichen Personen

2.1. Einleitung

Die Verlagerung von Einkünften auf eine andere Person setzt eine Veränderung in der Zurechnung der Einkünfte voraus. Das erfordert eine veränderte Zurechnung der Einkunftsquelle, aus der diese Einkünfte resultieren. Die Verlagerung von Einkünften ist deshalb untrennbar mit der – entgeltlichen oder unentgeltlichen – Übertragung von Einkunftsquellen verbunden,²² denn die Zurechnung von Einkünften liegt nicht im Ermessen der Behörde.²³ Im folgenden Kapitel sollen deshalb die Grundsätze der **Einkünftezurechnung** geklärt und der Begriff der Einkunftsquelle präzisiert werden. Schon eingangs soll noch darauf hingewiesen werden, dass die Frage der Zurechnung von Einkünften nur ein – wenn auch zentraler – Teilaspekt der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage ist. Das Einkommen ergibt sich erst nach dem horizontalen und vertikalen Verlustausgleich sowie dem Abzug von Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und Freibeträgen.²⁴

Unter **Zurechnung** wird die Herstellung einer Verbindung der Einkünfte mit einem Steuerpflichtigen, also der Konnex von Steuerobjekt und Steuersubjekt, verstanden. Es ist liegt daher auf der Hand, dass die Zurechnung von Einkünften voraussetzt, dass überhaupt steuerbare Einkünfte vorliegen.²⁵ Dabei ist grundsätzlich von der Seite der Erträge bzw Einnahmen als „*Wurzel der Einkünfte*“ auszugehen. Dennoch dürfen auch die Aufwendungen bzw Ausgaben nicht

²² So bereits *Ruppe* im Titel seines wegweisenden Beitrages anlässlich der ersten Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft: *Ruppe*, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften, in *Tipke* (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen (1978) 7. Erschienen auch in zweiter Auflage unter *Ruppe*, Übertragung von Einkunftsquellen, in *Tipke* (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen², DStJG, Bd 1 (1979) 7.

²³ VwGH 24.5.2007, 2005/15/0052; VwGH 14.12.2006, 2002/14/0022.

²⁴ Vgl § 2 Abs 2 EStG.

²⁵ Vgl VwGH 20.10.2009, 2007/13/0029 mit Verweis auf *Burgstaller*, in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 7 Rz 164 zu einer altglasverwertenden GmbH (ARA-System), der der Gerichtshof eine objektive Ertragsfähigkeit und Gewinnerzielungsabsicht abgesprochen hat.

außer Acht gelassen werden.²⁶ Dieser Überlegung steht keineswegs entgegen, dass in der Literatur eine getrennte Zurechnung von Einnahmen und Ausgaben ebenso gefordert wird,²⁷ wie diese an anderer Stelle aufgrund deren „*unaufspaltbarer Einheit*“ abgelehnt wird.²⁸ Denn beim Variantenreichtum wirtschaftlicher Sachverhalte wird idR zwar eine starke Verbindung von Einnahmen und Ausgaben bestehen, in Einzelfällen ist aber auch eine Aufspaltung nicht ausgeschlossen.^{29,30} Zur Zurechnung von Abzugsposten ist auf Abschnitt 2.3 zu verweisen.

Von der persönlichen Zurechnung ist die **Zuordnung** von Einnahmen und Ausgaben zu unterscheiden. Darunter wird die sachliche und zeitliche Qualifizierung von Einnahmen und Ausgaben verstanden. Dazu zählt die Frage, welcher Einkunftsart die Einnahmen und Ausgaben zuzuordnen sind, und die Festlegung des Zeitraumes, in dem diese angefallen sind.³¹ Damit bei einem Steuerpflichtigen Einkünfte entstehen, die in die Ermittlung seines Einkommens eingehen, müssen alle drei Kriterien erfüllt sein: persönliche Zurechnung, sachliche Zuordnung und zeitliche Zuordnung.³² Liegt auch nur eines dieser Elemente nicht vor, dann sind die Einkünfte bei einer bestimmten Person nicht oder noch

²⁶ *Tanzer*, Einkünftezurechnung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Gutachten zum 15. ÖJT, Bd III/1 (2003) 6.

²⁷ *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG – KStG, § 2 EStG E 89.

²⁸ *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG, § 2 Rn B 216.

²⁹ *Tanzer*, Einkünftezurechnung, Gutachten zum 15. ÖJT (2003) 6.

³⁰ Ein Auseinanderfallen von Erträgen und Aufwendungen ist beispielsweise denkbar, wenn ein Lieferant Aufwendungen seines Abnehmers trägt, um Lieferbeziehungen für die Zukunft zu sichern. Die betreffenden Aufwendungen sind dann sowohl beim Abnehmer (für den sie übernommen werden) als auch beim Lieferanten (der sie freiwillig und im eigenen Interesse trägt) betrieblich veranlasst. Da sie in diesem Fall aber nur beim Lieferanten zu einem Vermögensabfluss führen, werden sie idR nur ihm zuzurechnen und nur bei ihm als Betriebsausgaben abzugsfähig sein.

³¹ *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG – KStG, § 2 EStG E 79; so auch *Tanzer*, Einkünftezurechnung, Gutachten zum 15. ÖJT (2003) 6.

³² Das untermauert auch die Judikatur des VwGH zur schätzungsweisen Feststellung von Einkünften (§ 184 BAO). Dabei setzt der Gerichtshof voraus, dass der Steuerpflichtige Einkünfte aus der betreffenden Einkunftsart überhaupt bezogen hat (VwGH 24.9.1996, 95/13/0214; VwGH 13.10.1993, 91/13/0058; VwGH 26.5.1993, 90/13/0155).

nicht entstanden.³³ Hinzu kommt noch die territoriale Komponente, die darüber entscheidet, ob eine Steuerpflicht im Inland besteht.³⁴

Das positive Steuerrecht enthält keine Hinweise über die Zurechnung von Einkünften. § 2 Abs 1 EStG und § 7 Abs 1 KStG sprechen davon, dass der Besteuerung „das Einkommen zugrunde zu legen ist, das der Steuerpflichtige während des Kalenderjahres bezogen hat.“ Diese offene Formulierung war zur Zeit der Entwicklung des EStG und des KStG wohl unproblematisch, da sich die Zurechnung sozusagen von selbst ergeben hat. *Tanzer* geht davon aus, dass es der historische Gesetzgeber aus guten Gründen unterlassen hat, ausdrückliche und allgemein gültige Regeln für das wirtschaftliche Problem³⁵ der Zurechnung aufzustellen. Dadurch wird eine starre Zurechnung, die der Lösung von Zurechnungsfragen abträglich wäre, vermieden.³⁶ In der frühen Lehre ging *Hensel* davon aus, dass sich die Zurechnung „meist fast unbemerkt aus den Tatbestandsnormen“ ergibt.³⁷ In komplexer werdenden Wirtschaftssystemen erweisen sich die früher herangezogenen kasuistischen Kriterien jedoch als zunehmend unbrauchbar,³⁸ doch erst *Ruppe* ist es in seiner bis heute wegweisenden Arbeit gelungen, ein allgemein gültiges und dogmatisch schlüssiges Konzept zur Zurechnung von Einkünften zu entwickeln.³⁹ *Ruppe* hat seine Grundsätze der Markteinkommenstheorie in mehreren Beiträgen verfeinert,⁴⁰ sodass eine weitere Beschäftigung mit diesem Thema lange Zeit entbehrlich wurde. Erst die Einkünftezurechnung bei Körperschaften und die Einkünftezurechnung im internationalen Steuerrecht haben neue Fragen aufgeworfen.

³³ *Tanzer*, Einkünftezurechnung, Gutachten zum 15. ÖJT (2003) 19.

³⁴ *Gassner*, Grundsatzfragen der Einkünftezurechnung, Referate und Diskussionsbeiträge zum 15. ÖJT, Bd III/2 (2003) 67 (69).

³⁵ *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd I, Allgemeiner Teil (1991) 140.

³⁶ *Tanzer*, Einkünftezurechnung, Gutachten zum 15. ÖJT (2003) 11.

³⁷ *Hensel*, Steuerrecht³ (1933) 59.

³⁸ So schon *Tipke*, Resümee, in *Tipke* (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen², DStJG, Bd 1 (1979) 229.

³⁹ *Ruppe*, Übertragung von Einkunftsquellen, in *Tipke* (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen², DStJG, Bd 1 (1979) 7.

⁴⁰ Zur Entwicklung siehe *Gassner*, Grundsatzfragen, Referate und Diskussionsbeiträge zum 15. ÖJT (2003) 67 (68).

In jüngerer Zeit haben sich *Tanzer*⁴¹ – im Rahmen des 15. Österreichischen Juristentages – und *G. Kofler*⁴² insbesondere mit der Untersuchung der Einkünftezurechnung im Körperschaftsteuerrecht verdient gemacht. Dass in diesem Bereich aber keineswegs alle Fragen geklärt sind, zeigt insbesondere die noch zu betrachtende Judikatur des VwGH⁴³ zur Zurechnung von Einkünften aus höchstpersönlichen Tätigkeiten.⁴⁴ Aber auch die Lösung von Fallkonstellationen, bei denen Einkünfte unter Zwischenschaltung ausländischer Körperschaften verlagert werden (sollen), wird nach wie vor strittig diskutiert.⁴⁵

2.2. Grundlagen der Einkünftezurechnung

2.2.1. Die Markteinkommenstheorie nach *Ruppe*

Die von *Ruppe* entwickelte Dogmatik der Einkünftezurechnung basiert im Wesentlichen auf zwei Kritikpunkten:

1. Die damals „*formel- und schlagworthafte*“ Begründung der Einkünftezurechnung durch Judikatur und Schrifttum war unzulänglich.
2. Das Zivil- und Steuerrecht stehen bei der Beurteilung der Einkünftezurechnung in einem Verhältnis des Nebeneinanders und nicht der Über- und Unterordnung zueinander.⁴⁶

Ruppe hat dem **bürgerlichen Recht** damit keinesfalls eine Bedeutungslosigkeit für die Einkünftezurechnung zugesprochen. Eine bloß zivilrechtliche Betrachtung, die zweifelsohne in vielen Fällen zu richtigen Ergebnissen führt, vernach-

⁴¹ *Tanzer*, Einkünftezurechnung, Gutachten zum 15. ÖJT (2003).

⁴² *Kofler*, Der steuerliche Durchgriff bei der Privatstiftung (2001).

⁴³ VwGH 28.5.2009, 2006/15/0360 zu einem Aufsichtsratsmitglied; VwGH 25.6.2008, 2008/15/0014 zur Kommunalsteuer.

⁴⁴ Siehe dazu Abschnitt 3.3.8.

⁴⁵ VwGH 22.9.2005, 2001/14/0188; VwGH 10.8.2005, 2001/13/0018; VwGH 19.1.2005, 2000/13/0176; VwGH 9.12.2004, 2002/14/0074; siehe statt vieler *Zorn*, Die Zurechnung von Einkünften unter dem Aspekt der Zwischenschaltung von Auslandsgesellschaften, in *Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis, FS Doralt (2007) 527.

⁴⁶ *Ruppe*, Übertragung von Einkunftsquellen, in *Tipke* (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen², DStJG, Bd 1 (1979) 8 ff.

lässt aber die gebotene wirtschaftliche Betrachtungsweise des Steuerrechts.⁴⁷ Der zivilrechtlichen Gestaltung kann für das Steuerrecht daher nur Indizwirkung zukommen.⁴⁸ *Gassner* versteht die Bedeutung des bürgerlichen Rechts dahingehend, dass das Zivilrecht nur dann für das Steuerrecht maßgeblich ist, wenn dadurch ein steuerrechtlicher Tatbestand verwirklicht wird, wenn also die Zivilrechtslage jene wirtschaftlichen Auswirkungen nach sich zieht, auf die es bei der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht ankommt.⁴⁹ Inhaltlich stimmen *Ruppe* und *Gassner* damit wohl überein.

Selbst den steuerrechtlichen Grundsätzen über die **Zurechnung von Wirtschaftsgütern** (§ 24 BAO) kommt keine generelle Bedeutung für die Zurechnung von Einkünften zu, da nicht die wirtschaftliche Sachherrschaft über Wirtschaftsgüter, sondern die Innehabung einer Einkunftsquelle für die Frage der Einkünftezurechnung maßgeblich ist.⁵⁰ *Ruppe* misst dem Begriff der Einkunftsquelle in seinem Konzept daher zentrale Bedeutung zu. Das verbindende Merkmal aller **Einkunftsquellen** ist die „*entgeltliche Verwertung von Leistungen (Wirtschaftsgütern oder Dienstleistungen) am Markt*“.⁵¹ Das ist der kleinste gemeinsame Nenner der Einkünfteerzielung.⁵² Mit anderen Worten kommt es auf die rechtliche und tatsächliche Macht über den einkünftebegründenden Sachverhalt⁵³ bzw die tatsächliche Beherrschung des Vorgangs der Leistungserstellung⁵⁴ an. In diesem Sinn hat bereits *Popitz* festgestellt, dass das Objekt der Ein-

⁴⁷ *Ruppe*, Übertragung von Einkunftsquellen, in *Tipke* (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen², DStJG, Bd 1 (1979) 8 ff.

⁴⁸ *Ruppe*, Grundsätze der persönlichen steuerlichen Zurechnung, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge und Individualbesteuerung (1976) 3; vgl dazu auch *Gassner*, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze (1972) 127 ff.

⁴⁹ Vgl *Gassner*, Grundsatzfragen, Referate und Diskussionsbeiträge zum 15. ÖJT (2003) 67 (71).

⁵⁰ Bestätigt durch VwGH 27.8.2008, 2006/15/0013, vgl auch VwGH 26.2.2004, 99/15/0127; VwGH 29.5.1990, 90/14/0002.

⁵¹ *Ruppe*, Übertragung von Einkunftsquellen, in *Tipke* (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen², DStJG, Bd 1 (1979) 16.

⁵² Siehe nochmals *Ruppe*, Übertragung von Einkunftsquellen, in *Tipke* (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen², DStJG, Bd 1 (1979) 16.

⁵³ *Handzik*, in *Littmann/Bitz/Pust* (Hrsg), Das Einkommensteuerrecht, § 2 Anm 127 ff.

⁵⁴ *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG – KStG, § 2 EStG E 73.

kommensteuer grundsätzlich solche Vermögensvermehrungen sind, die das Ergebnis einer Teilnahme des Steuerpflichtigen an der Bildung des Sozialprodukts sind.⁵⁵

Werden Einnahmen hingegen nur in abgeleiteter Form – etwa durch Schenkung oder Unterhaltszahlung – ohne Teilnahme am Marktgeschehen bezogen, dann liegt keine Einkunftsquelle, deren wirtschaftliches Ergebnis einer Besteuerung zuzuführen wäre, vor.⁵⁶ In betriebswirtschaftlicher Diktion entspricht die „Verwertung von Leistungen am Markt“ der betrieblichen Leistungserstellung und Leistungsverwertung durch die Kombination von Produktionsfaktoren.⁵⁷ Der Begriff „betrieblich“ ist dabei nicht im steuerrechtlichen Sinn der betrieblichen Einkünfte sondern im Sinn einer privatwirtschaftlichen im Unterschied zu einer staatlich-hoheitlichen Leistungserbringung (zB Durchführung behördlicher Verfahren) zu verstehen. Als Produktionsfaktoren werden in der Betriebswirtschaftslehre typischerweise Arbeitsleistungen, Betriebsmittel und Werkstoffe angesehen.⁵⁸ In der jüngeren steuerrechtlichen Literatur wird anstatt von Einkunftsquellen auch vom **Leistungspotenzial** gesprochen.⁵⁹

Wenn feststeht, wem eine Einkunftsquelle zuzurechnen ist, dann steht damit gleichzeitig auch fest, wem die daraus erzielten Einkünfte zuzurechnen sind. Diesbezüglich gelangt *Ruppe* zum Ergebnis, dass derjenige Zurechnungssubjekt einer Einkunftsquelle – und damit in der Folge auch der Einkünfte – ist, der über die **Teilnahme am Markt**, „über die Leistungserstellung disponieren kann, d.h. die Möglichkeit hat, Marktchancen zu nutzen, Leistungen zu variieren und im Extremfall auch zu verweigern, indem er seine Tätigkeit einstellt, Kapital zu-

⁵⁵ *Popitz*, Handwörterbuch der Staatswissenschaften⁴, Bd 3 (1926) 400 (402).

⁵⁶ *Ruppe*, Übertragung von Einkunftsquellen, in *Tipke* (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen², DStJG, Bd 1 (1979) 15 f; so auch *Neumark*, Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung (1947) 41.

⁵⁷ Dahingehend auch *Fischer*, Einkünftezurechnung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Referate und Diskussionsbeiträge zum 15. ÖJT (2003) 7 (14).

⁵⁸ *Wöhe/Döring*, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre²⁰ (2000) 102 f; siehe etwa auch *Thommen/Achleitner*, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre⁴ (2003) 33 ff.

⁵⁹ *Jakom/Laudacher*, EStG, § 2 Rz 36.

rückzieht, Mietverhältnisse kündigt etc.“⁶⁰ Der VwGH hat diese **Dispositionsmöglichkeiten** bei den betrieblichen Einkünften mit den Begriffen „Unternehmerisiko“ und „Unternehmerinitiative“ zusammengefasst.⁶¹ Die Rechtsfolge der Übernahme des Unternehmerisikos ist die Zurechnung der betreffenden Einkünfte.⁶²

Die in der älteren Literatur vereinzelt angebrachte Kritik am Begriff der Einkunftsquelle soll nicht unerwähnt bleiben. So vertritt *Stadie* die Ansicht, dass auf das Schlagwort der Einkunftsquelle verzichtet werden sollte, da dieser Begriff im EStG nicht verwendet würde und mit ihm daher auch nichts gewonnen werden könne.⁶³ *Biergans* und *Stockinger* richten ihre Kritik darauf, dass in der Dispositionsbefugnis über eine Einkunftsquelle kein gemeinsames Merkmal der sieben Einkunftsarten auszumachen sei. Anstelle direkt vom Begriff des Einkommens bzw der Einkünfte auszugehen, würde an einen gesetzlich nicht existenten Begriff angeknüpft.⁶⁴ *Steinberg* schließlich erachtet *Ruppes* Verständnis der Einkunftsquelle als zu eng, da erst durch die Einheit des objektiven Merkmals der tatbestandlichen Einkünfteumschreibung und dem subjektiven Merkmal der Arbeitskraft bzw der Wirtschaftskraft desjenigen, der dieses objektive Merkmal innehat, die Erzielung von Einkünften möglich sei.⁶⁵

Jede dieser Kritiken ist dadurch zu entkräften, dass keine zu einer brauchbareren Dogmatik der Einkünftezurechnung geführt hat. Dass der Gesetzgeber den Begriff der Einkunftsquelle (damals) nicht verwendet hat, ist – so *Gassner* zutreffend – für die Entwicklung einer tragfähigen Theorie der Einkünftezurechnung nicht weiter störend.⁶⁶ Mittlerweile hat sich die Diskussion um den Begriff

⁶⁰ *Ruppe*, Übertragung von Einkunftsquellen, in *Tipke* (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen², DStJG, Bd 1 (1979) 18.

⁶¹ VwGH 22.9.2000, 96/15/0202; so auch VwGH 25.11.1999, 97/15/0118; VwGH 25.6.1997, 95/15/0192.

⁶² VwGH 22.9.2000, 96/15/0202.

⁶³ *Stadie*, Die persönliche Zurechnung von Einkünften (1983) 24.

⁶⁴ *Biergans/Stockinger*, Zum Einkommensbegriff und zur persönlichen Zurechnung von Einkünften im Einkommensteuerrecht, FR 1982, 25 (31).

⁶⁵ *Steinberg*, Zur Frage der Einkunftsquelle und ihrer Zurechnung, DStZ 1988, 315 (317).

⁶⁶ *Gassner*, Grundsatzfragen, Referate und Diskussionsbeiträge zum 15. ÖJT (2003) 67 (69).

der Einkunftsquelle schon deshalb erübrigt, weil auch der Gesetzgeber – wenn zwar nicht im diesbezüglich entscheidenden § 2 EStG, aber immerhin in § 16 Abs 1 Z 1 EStG⁶⁷ – ganz selbstverständlich von der Einkunftsquelle spricht.⁶⁸ Ein Indiz für diese Selbstverständlichkeit, die mE auch als Indiz für die Zustimmung des Gesetzgebers zur Markteinkommenstheorie *Ruppes* gewertet werden kann, ist, dass die Einführung des Begriffes mit dem BBG 2003⁶⁹ nicht einmal zu einer besonderen Erwähnung in den Erläuterungen geführt hat.⁷⁰ Auch die von *Ruppe*⁷¹ früher attestierte geringe Aufmerksamkeit gegenüber dem Begriff der Einkunftsquelle trifft heute nicht mehr zu. In der steuerrechtlichen Literatur wird mittlerweile in unzähligen Publikationen ohne jedes Aufsehen von der Einkunftsquelle gesprochen.⁷²

Tumpel definiert den Begriff der **Einkunftsquelle** in seinem Steuerlexikon – in Abgrenzung von der Liebhaberei – als Bezeichnung für „steuerlich relevante Betätigungen“.⁷³ Unter einer Betätigung wird jedes nach außen gerichtete Handeln, das einer Einkunftsart iSd § 2 Abs 3 EStG bzw § 7 Abs 2 KStG entspricht, verstanden. Eine Betätigung kann sowohl im betrieblichen als auch im außerbe-

⁶⁷ § 16 Abs 1 Z 1 zweiter Satz EStG zur Abzugsfähigkeit von Renten als Werbungskosten: „*Abziehen sind auch Renten und dauernde Lasten sowie Abfindungen derselben, wenn die Renten und dauernden Lasten zum Erwerb einer Einkunftsquelle gedient haben.*“

⁶⁸ Darüber hinaus wird der Begriff der Einkunftsquelle auch in § 2 Abs 1 der DBA-Entlastungsverordnung verwendet.

⁶⁹ BGBl I Nr 124/2003; vgl auch *o.V.*, Die Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2003, Artikel 40 – Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988, SWK 2003, T 51.

⁷⁰ Ebensowenig hat die Kommentar-Literatur dazu Stellung genommen (vgl *Doralt*, EStG, § 16 Tz 63; *Jakom/Lenneis*, EStG, § 16 Rz 12).

⁷¹ *Ruppe*, Übertragung von Einkunftsquellen, in *Tipke* (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen², DStJG, Bd 1 (1979) 15.

⁷² Siehe statt vieler in der jüngsten Literatur etwa *Kanduth-Kristen/Komarek*, VwGH zum Sanierungsgewinn eines Gruppenmitglieds, taxlex 2014, 64; *Beiser*, Die steuerfreie Übertragung stiller Reserven aus unionsrechtlicher Sicht, SWI 2014, 111; *Kühbacher*, Zum Aufteilungsverbot beim häuslichen Arbeitszimmer, SWI 2014, 228; *Renner*, BMF-Erlass zur steuerlichen Beurteilung von Photovoltaikanlagen, SWK 2014, 524.

⁷³ *Tumpel* (Hrsg), Fachlexikon Steuern (2007).

trieblichen Bereich entfaltet werden. Es kann sich sowohl um aktives Tun (zB Gewerbebetrieb) als auch um ein Rechtsverhältnis (zB Einkünfte aus Kapitalvermögen) oder um eine Form des Duldens (zB Vermietung und Verpachtung) handeln.⁷⁴

Im Ergebnis besteht *Ruppes* Verdienst darin, dass er den Begriff der Einkünfteerzielung durch das Anknüpfen an die Dispositionsmacht über eine Einkunftsquelle sowohl vom dazu dienenden Vermögen als auch von der bloßen Nutzung von Einkünften getrennt hat.⁷⁵ Seine generalisierenden Aussagen, die für jede Betätigung, die unter eine der sieben Einkunftsarten subsumiert werden kann, Gültigkeit erlangen sollen, müssen allgemein bleiben. Das schmälert aber ihren Wert für die wissenschaftliche Durchdringung des Steuerrechts und die Lösung von Zurechnungsfragen nicht, sondern macht sie gerade deswegen zu einer allgemein gültigen Zurechnungstheorie.

Seit langem beruft sich auch der VwGH in ständiger Rsp auf die Markteinkommenstheorie.⁷⁶ In manchen Entscheidungen beruft sich der Gerichtshof hinsichtlich der Einkünftezurechnung allerdings bloß auf „*wirtschaftliche Gesichtspunkte*“.⁷⁷ Damit mag er wohl der Dogmatik *Ruppes* implizit zustimmen und eine formal-zivilrechtliche Betrachtung zu Recht ablehnen. Für die praktische Anwendung ist mit dieser formelhaften Begründung aber nichts gewonnen. Vielmehr ist es erforderlich, die möglichen Ausgestaltungsformen der Dispositionsbefugnis über eine Einkunftsquelle zu präzisieren. Diese Ausprägungsmöglichkeiten sollen in Abschnitt 2.2.3 betrachtet werden. Zuvor ist noch die Bedeutung des § 24 BAO für die Zurechnung von Einkunftsquellen zu klären.

⁷⁴ Vgl nochmals *Tumpel* (Hrsg), Fachlexikon Steuern (2007).

⁷⁵ *Tanzer*, Einkünftezurechnung, Gutachten zum 15. ÖJT (2003) 11.

⁷⁶ VwGH 24.5.2007, 2005/15/0052; VwGH 14.12.2006, 2002/14/0022; VwGH 29.11.2006, 2002/13/0189; VwGH 26.2.2004, 99/15/0127; VwGH 23.4.2002, 99/14/0321; VwGH 26.9.2000, 98/13/0070; VwGH 19.11.1998, 97/15/0001; VwGH 21.7.1998, 93/14/0149; VwGH 31.3.1998, 98/13/0039; VwGH 9.7.1997, 95/13/0025; VwGH 25.6.1997, 95/15/0192; VwGH 25.2.1997, 92/14/0039; VwGH 14.9.1994, 92/13/0027; VwGH 27.1.1994, 92/15/0136; VwGH 16.12.1991, 90/15/0030; VwGH 29.5.1990, 90/14/0002; VwGH 16.3.1989, 89/14/0024; VwGH 20.9.1988, 87/14/0167.

⁷⁷ VwGH 9.11.2004, 99/15/0008; vgl auch VwGH 26.2.2004, 99/15/0127; VwGH 26.9.2000, 98/13/0070; VwGH 19.11.1998, 97/15/0001; VwGH 21.7.1998, 93/14/0149; VwGH 31.3.1998, 98/13/0039; VwGH 18.10.1995, 95/13/0176; VwGH 5.8.1993, 93/14/0031; VwGH 29.5.1990, 90/14/0002.

2.2.2. Zurechnung der Einkunftsquelle iSd § 24 BAO

2.2.2.1. Der enge Wirtschaftsgutbegriff nach *Ruppe*

Ruppe hält die Zurechnung von Wirtschaftsgütern und die Zurechnung von Einkünften für zwei getrennte Fragen, weil die Zurechnung von Einkünften kein Problem des zivilrechtlichen Eigentums oder der Sachherrschaft über Wirtschaftsgüter sei, sondern von der Innehabung einer Einkunftsquelle abhängen.⁷⁸ Die Zurechnung von Einkünften folge nicht aus § 24 BAO (bzw § 39 dAO) sondern aus den allgemeinen Grundsätzen des Steuerrechts – insbesondere aus § 2 Abs 1 EStG.⁷⁹ Diese Auffassung hat sich in Lehre⁸⁰ und Rsp⁸¹ durchgesetzt. Nach anderen Meinungen hat die Zurechnung nach § 24 BAO nur indizielle Wirkung für das Vorliegen einer Einkunftsquelle.⁸²

Zur Illustration der Auffassung *Rupes* soll folgendes Beispiel dienen: Dem Mieter, der beispielsweise ein Wohnungseigentumsobjekt untervermietet,⁸³ kommt zweifellos kein wirtschaftliches Eigentum am Mietgegenstand zu. Da das Gebäude aber dennoch die Einkunftsquelle der Untervermietung bildet, kann kein Zusammenhang zwischen der Zurechnung des Wirtschaftsgutes „Gebäude“

⁷⁸ *Ruppe*, Übertragung von Einkunftsquellen, in *Tipke* (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen², DStJG, Bd 1 (1979) 14 f; zustimmend wohl *Kofler*, Durchgriff bei der Privatstiftung (2001) 20; aA etwa noch *Steinberg*, Zur Frage der Einkunftsquelle und ihrer Zurechnung, DStZ 1988, 315.

⁷⁹ *Fischer*, in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 39 AO Rz 10.

⁸⁰ Vgl die Nachweise bei *Ruppe*, Grundsätze der persönlichen steuerlichen Zurechnung, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge und Individualbesteuerung (1976) 3.

⁸¹ VwGH 23.4.2002, 99/14/0321; VwGH 26.9.2000, 98/13/0070; VwGH 19.11.1998, 97/15/0001; VwGH 31.3.1998, 98/13/0039; VwGH 25.6.1997, 95/15/0192; VwGH 25.2.1997, 92/14/0039; VwGH 29.5.1990, 90/14/0002; VwGH 20.9.1988, 87/14/0167; VwGH 9.11.1982, 82/14/0057; VwGH 14.6.1972, 770/70; vgl auch *Werndl*, Wirtschaftliches Eigentum. Grundsätzliche Betrachtungen über die Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Steuerrecht (1983) 158.

⁸² So etwa *Lang/Seer*, Die persönliche Zurechnung von Einkünften bei Treuhandverhältnissen, FR 1992, 637.

⁸³ Siehe zu diesem Beispiel *Fischer*, in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 39 AO Rz 9.

und der Zurechnung der Einkünfte aus Untervermietung bestehen. Dieser Sichtweise liegt folglich ein sehr enger Wirtschaftsgutbegriff zugrunde. *Gassner* hat deshalb einen anderen Lösungsansatz vorgeschlagen.⁸⁴

2.2.2.2. Der erweiterte Wirtschaftsgutbegriff nach *Gassner*

Auch *Gassner* anerkennt, dass der Mietgegenstand nicht dem Untervermieter, sondern dem Vermieter zuzurechnen ist, dass beim Untervermieter aber dennoch eine eigene Einkunftsquelle entsteht. Diese Auffassung deckt sich insoweit mit der Ansicht *Ruppes*, der im dargestellten Fall von einer „horizontalen Teilung der Dispositionsbefugnis“ spricht.⁸⁵ *Gassner* betrachtet die Untervermietung jedoch nicht bloß als Einkunftsquelle, sondern er qualifiziert das Nutzungsrecht des Untervermieters als eigenes Wirtschaftsgut. Er sieht dies darin begründet, dass der Wirtschaftsgutbegriff des § 24 BAO sehr weit reiche und keineswegs nur für die Frage der Bilanzierung von Wirtschaftsgütern oder deren Berücksichtigung bei den Überschusseinkünften von Bedeutung sei.

Es ist davon auszugehen, dass nicht jedes Wirtschaftsgut im Sinn dieser sehr **weiten Definition** bei einem Betriebsvermögensvergleich auch zu aktivieren ist. Der gesetzliche Begriff des Wirtschaftsgutes umfasst zwar auch tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten, Nutzungsrechte und Vorteile.⁸⁶ Damit ein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut vorliegt wird aber auch vorausgesetzt, dass dieses einer **selbständigen Bewertung** zugänglich ist.⁸⁷ Bei Nutzungsrechten, die nicht für einen bestimmten Zeitraum gesichert sind, wird es jedoch an der für

⁸⁴ *Gassner*, Grundsatzfragen, Referate und Diskussionsbeiträge zum 15. ÖJT (2003) 67 (75 ff).

⁸⁵ *Ruppe*, Übertragung von Einkunftsquellen, in *Tipke* (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen², DStJG, Bd 1 (1979) 20; so auch *Tanzer*, Einkünftezurechnung, Gutachten zum 15. ÖJT (2003) 19.

⁸⁶ VwGH 5.8.1992, 90/13/0138.

⁸⁷ Selbständige Bewertungsfähigkeit wird angenommen, wenn im Rahmen des Gesamtaufpreises des Unternehmens ein besonderes Entgelt dafür angesetzt wird (VwGH 21.10.1999, 94/15/0088; siehe bereits VwGH 18.9.1964, 1226/63; vgl auch VwGH 12.1.1983, 82/13/0174). Vgl weiters *Ritz*, BAO⁵, § 24 Rz 6 mit Verweis auf VwGH 11.3.1992, 90/13/0230; *Tipke/Kruse*, § 39 AO Tz 17; *Fischer*, in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 39 AO Rz 10.

eine Aktivierung erforderlichen, ausreichend verlässlichen Bewertbarkeit mangeln.⁸⁸

Selbst bei einer gesicherten Rechtsposition aufgrund einer zeitlichen Bestimmtheit des Nutzungsrechts ist dieses aber nur zu aktivieren, wenn dafür Anschaffungs- oder Herstellungskosten aufgewendet wurden. Hat der Steuerpflichtige ein unkörperliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens hingegen unentgeltlich erworben, dann ergibt sich aus § 4 Abs 1 vorletzter Satz EStG ein Aktivierungsverbot.⁸⁹ Nutzungsrechte sind unkörperliche (immaterielle) Wirtschaftsgüter.⁹⁰ Auch aus § 6 Z 1 und 2 lit a EStG ergibt sich, dass die Aktivierung eines

⁸⁸ Vgl zur Rechtsposition bei Nutzungsrechten BFH 16.11.1977, I R 83/75, BStBl 1978 II 386; BFH 31.10.1978, VIII R 196/77, BStBl 1979 II 401; BFH 22.1.1980, VIII R 74/77, BStBl 1980 II 244; BFH 20.11.1980, IV R 117/79, BStBl 1981 II 68; BFH 26.5.1982, I R 104/81, BStBl 1982 II 594; BFH 2.8.1983, VIII R 170/78, BStBl 1983 II 735; BFH 29.11.1983, BStBl 1984 II 366, 368; BFH 8.12.1983, IV R 20/82, BStBl 1984 II 202.

⁸⁹ Hintergrund der Regelung ist das Vorsichtsprinzip, das einer Bewertung von unsicheren und „flüchtigen“ Positionen entgegensteht. Die Bewertung der aus einer eigenen Tätigkeit oder aus einer Zuwendung resultierenden immateriellen Werte beinhaltet ein größeres Risiko als die Bewertung zugekaufter Wirtschaftsgüter. Vgl dazu etwa *Wolf/Kopp*, Das Aktivierungsverbot für immaterielle Werte, UFSaktuell 2006, 52; *Hofians*, Unkörperliche Wirtschaftsgüter und Geschäfts(Firmen)wert, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Handbuch des Bilanzsteuerrechts, GS Gassner (2005) 327 (334); *Bertl/Fraberger*, Aktivierungsverbot für immaterielles Anlagevermögen, RWZ 1998, 240; *Janke*, Periodisierung, Objektivierung, Vorsicht, StuW 1994, 222; *Hofians*, Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, ÖStZ 1991, *Herzog*, Das Aktivierungsverbot für unkörperliche Wirtschaftsgüter nach § 4 Abs 1 EStG, RdW 1990, 29; *Harb*, Software – materiell oder immateriell? ÖStZ 1989, 204; *Ruppe*, Immaterielle Wirtschaftsgüter, speziell Firmenwert, nach der Steuerreform, GesRZ 1988, 186; mwN auch *Fritz-Schmied*, Die steuerbilanzielle Gewinnermittlung (2005) 103. Vgl auch die analoge Regelung des § 197 Abs 2 UGB: „Für immaterielle Gegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben wurden, darf ein Aktivposten nicht angesetzt werden“, die im Gläubigerschutz und dem daraus resultierenden Vorsichtsprinzip begründet ist; siehe *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung von Unternehmen⁶ (2002) § 248 Tz 14.

⁹⁰ Vgl *Doralt*, EStG, § 4 Tz 101; zu den Voraussetzungen für die Qualifizierung eines Mietrechts als grundsätzlich aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut siehe etwa VwGH 21.12.1999, 94/14/0125; VwGH 15.7.1998, 97/13/0076; VwGH 23.10.1997, 96/15/0111; VwGH 12.1.1993, 88/14/0077.

unentgeltlich erworbenen Nutzungsrechts mangels Anschaffungs- bzw Herstellungskosten ausgeschlossen ist.

Wird ein Nutzungsrecht unentgeltlich erworben und danach in den Betrieb eingelegt, dann könnte in teleologischer Interpretation davon ausgegangen werden, dass das Ansatzverbot Vorrang vor einer Bewertung mit dem Teilwert gem § 6 Z 5 EStG hat.⁹¹ Nach überwiegender Auffassung der Lehre⁹² und auch nach Ansicht der Finanzverwaltung⁹³ tritt § 4 Abs 1 vorletzter Satz jedoch hinter § 6 Z 5 EStG zurück. Die Einlage hat dadurch mit dem Teilwert zu erfolgen. *Doralt* begründet diese Vorgehensweise damit, dass stille Reserven, die aus der Privatsphäre stammen, andernfalls in die betriebliche Sphäre gezogen und damit durch eine unterlassene AfA oder die Versteuerung bei Veräußerung steuerwirksam würden.⁹⁴

Selbst wenn die genannten Voraussetzungen erfüllt sind, steht die Aktivierungspflicht bzw -möglichkeit des Nutzungsrechts jedoch noch keineswegs fest. Wäre nämlich jedes bewertungsfähige Nutzungsrecht als Wirtschaftsgut zu bilanzieren, dann müsste auch jedes vertraglich fixierte Dauerschuldverhältnis aktivseitig als Wirtschaftsgut ausgewiesen werden. Passivseitig würde dem idR

⁹¹ Vgl *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁹ (1993) 288; siehe auch *Hofians*, Unkörperliche Wirtschaftsgüter und Geschäfts(Firmen)wert, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Handbuch des Bilanzsteuerrechts, GS Gassner (2005) 327 (337 f); *Beiser/Mayr*, Kurzkomentar zum Einkommensteuergesetz (2002) § 4 Rz 9.

⁹² Vgl *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG – KStG, § 5 EStG Anm 1711; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, § 4 Tz 14.5; aA jedoch *Ruppe*, Immaterielle Wirtschaftsgüter, speziell Firmenwert, nach der Steuerreform, GesRZ 1988, 186 (189), der eine Einlagenbewertung verbunden mit einer unmittelbar korrespondierenden Betriebsausgabe in gleicher Höhe vornehmen will. Nach den Erläuterungen zu § 4 Abs 1 EStG soll eine Einlage mit dem Teilwert nur bei einem entgeltlichen Erwerb in der Privatsphäre zulässig sein (dagegen *Doralt*, EStG, § 4 Tz 109 mit Bedenken, die sich auf den Zweck der Einlagenregelung stützen).

⁹³ EStR 2000, Rz 632.

⁹⁴ *Doralt*, EStG, § 4 Tz 107; so auch *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG – KStG, § 5 EStG Anm 1711; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, § 4 Tz 14.5; aA jedoch *Ruppe*, Immaterielle Wirtschaftsgüter, speziell Firmenwert, nach der Steuerreform, GesRZ 1988, 186 (189), der eine Einlagenbewertung verbunden mit einer unmittelbar korrespondierenden Betriebsausgabe in gleicher Höhe vornehmen will.

eine Verbindlichkeit gegenüberstehen. Das wäre allerdings weder steuerrechtlich noch unternehmensrechtlich sachgerecht, denn die Aussagekraft eines Ausweises von zB Versicherungsverträgen oder Mietrechten als Vermögensgegenstand wäre fragwürdig.

Dieses „Misstrauen“ gegenüber einem Vermögensgegenstand „Nutzungsrecht“ ist begründet, denn die Rechtsposition des bilanzierenden Steuerpflichtigen ist selbst bei einem aufrechten Vertragsverhältnis schwächer ausgeprägt als bei Vermögensgegenständen, deren (wirtschaftlicher) Eigentümer der Steuerpflichtige ist. Der Grund dafür liegt darin, dass es sich insbesondere bei Dauerschuldverhältnissen um **schwebende Verträge** handelt.⁹⁵ Dabei fallen Leistungen und Gegenleistungen auseinander, weil der Steuerpflichtige das Entgelt für die Erlangung des Nutzungsrechts typischerweise nicht zu Vertragsabschluss sondern periodisch entrichtet. Anders als bei einer bloßen Ratenzahlung erbringt aber auch der Vertragspartner die Hauptleistung kontinuierlich über die Vertragslaufzeit.

Umgekehrt wäre auch eine generelle Nichtbilanzierung von Nutzungsrechten nicht immer sachgerecht. Hier ist nur an den Fall zu denken, in dem ein Bestandnehmer bei Abschluss eines Mietvertrages eine Ablösezahlung zu entrichten hat. Mit dieser Ablösezahlung wird erst das Recht auf Nutzung einer Sache erworben, eine Vorauszahlung ist darin jedoch nicht zu sehen. Die Differenzierung zwischen aktivierungsfähigen und nichtaktivierungsfähigen Nutzungsrechten erweist sich damit als besonders schwierig.

Der VwGH hat dazu zunächst die Auffassung vertreten, dass ein aktivierungspflichtiges Mietrecht – im Unterschied zu einem nicht aktivierungsfähigen Mietrecht – vorliegt, wenn entweder Mietvorauszahlungen für einen ungewöhnlich langen Zeitraum entrichtet werden, oder wenn eine Zahlung geleistet wird, um überhaupt den Abschluss des Mietvertrages zu erwirken. Im Übrigen sei nach den Verhältnissen des Einzelfalles zu beurteilen, ob Anschaffungskosten auf das Mietrecht vorliegen.⁹⁶ Später hat der VwGH diese vage Position präzi-

⁹⁵ Ausführlich und mwN *Babel*, Nutzungsrechte, Rechnungsabgrenzungsposten, schwebende Geschäfte – ein „magisches Dreieck“ der Bilanzierung, in *Wehrheim/Heurung* (Hrsg), Steuerbelastung – Steuerwirkung – Steuergestaltung (2007) 1 (10 f); BFH 11.12.1985, I B 49/85, BFH/NV 1986, 595; BFH 23.6.1997, GrS 2/93, BStBl 1997 II 735; vgl auch *Margreiter*, Rechnungsabgrenzungsposten (Teil I), FJ 1995, 235.

⁹⁶ VwGH 12.1.1993, 88/14/0077 (dazu *o.V.*, Mietvorauszahlung ist sofort abzugsfähig, Neue Abgrenzung Mietvorauszahlung und Mietrecht durch Recht-

sirt und klargestellt, dass nur solche Aufwendungen zu aktivieren sind, die zur **Erlangung des Nutzungsrechts aufgebracht** werden müssen.⁹⁷ Indiz für das Vorliegen von bloßen Mietzinsvorauszahlungen ist, dass der Betrag im Fall der Auflösung des Mietverhältnisses zurückzuzahlen ist.⁹⁸

Bloße Vorauszahlungen des Nutzungsberechtigten sind nicht als Wirtschaftsgut bzw Vermögensgegenstand zu bilanzieren. Sie sind durch Aktivierung eines **Rechnungsabgrenzungspostens** zu berücksichtigen.⁹⁹ Nach § 198 Abs 5 UGB werden dadurch am Bilanzstichtag für einen folgenden Zeitraum geleistete Ausgaben¹⁰⁰ aktiviert.¹⁰¹ Damit wird – ähnlich den Forderungen¹⁰² – ein nahezu

sprechung, SWK 1993, A 224) mit Verweis auf VwGH 12.1.1983, 82/13/0174.

⁹⁷ VwGH 21.12.1999, 94/14/0125. Siehe ausführlich VwGH 19.9.1995, 92/14/0008. Darin hält der VwGH zur Aktivierungsfähigkeit eines Baurechts fest, dass „auch wenn es zutrifft, dass es sich beim Baurecht um ein Wirtschaftsgut handelt, [...] damit noch nicht gesagt [ist], dass jedes ein Wirtschaftsgut darstellende Recht auch aktivierungsfähig ist. Es ist nämlich der allgemeine Grundsatz zu beachten, dass sogenannte schwebende Geschäfte, insbesondere auch sogenannte schwebende Dauerverträge, nicht zu bilanzieren sind, solange von keiner der Vertragsparteien eine Vorleistung erbracht ist. Solche schwebenden Dauerverträge sind zB die Bestandverträge [...]. Beim Abschluss eines Bestandvertrages tritt eine bilanzmäßige Auswirkung des Vertrages beim Bestandnehmer nur ein, wenn er sogleich für die Erlangung seines Rechtes Aufwendungen (zB Ablösezahlungen) tätigt. Ansonsten hat es in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht sein Bewenden damit, dass die laufenden Bestandzinszahlungen jeweils Betriebsausgaben darstellen, die sonstigen Rechte und Pflichten aus dem Bestandverhältnis aber weder auf der Aktiv noch auf der Passivseite der Bilanz Berücksichtigung finden. [...] Danach steht aber jedenfalls fest, dass der kapitalisierte Wert der Verpflichtung zur Bezahlung des Bauzinses – ebenso wie etwa der kapitalisierte Wert der Verpflichtung zur Bezahlung der Miete aus einem Bestandvertrag – nicht als Anschaffungskosten zu aktivieren ist.“

⁹⁸ VwGH 23.10.1997, 96/15/0111; UFS 18.11.2004, RV/3535-W/02; siehe auch Bertl/Fraberger, Mietrechte, RWZ 1998, 204.

⁹⁹ Vgl Margreiter, Rechnungsabgrenzungsposten (Teil I), FJ 1995, 235; Margreiter, Rechnungsabgrenzungsposten (Teil II), Einige Hinweise zum Bilanzsteuerrecht, FJ 1995, 263.

¹⁰⁰ Siehe zum Begriff der Ausgaben Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung von Unternehmen (1998) § 250 Tz 25.

sicherer Anspruch auf Erhalt einer ausstehenden Leistung ausgewiesen.¹⁰³ Zur Abgrenzung gegenüber unkörperlichen Wirtschaftsgütern wird in der Literatur darauf verwiesen, dass Rechnungsabgrenzungen tendenziell einen Anspruch auf eine Dienstleistung und weniger auf eine Geld- oder Sachleistung ausdrücken. Sie sind aufgrund des dahinterstehenden Dauerschuldverhältnisses besonders durch ein Zeitelement charakterisiert.¹⁰⁴

Sofern Vorauszahlungen nicht bereits aufgrund der taxativen Aufzählung des § 4 Abs 6 EStG¹⁰⁵ verteilungspflichtig sind, ergibt sich ihre Bildung im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 5 EStG aus dem Maßgeblichkeitsprinzip.¹⁰⁶ Nur beim Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG richtet sich ihre Bildung ausschließlich nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten iSd §§ 4 Abs 6 und 6 Z 3 EStG.¹⁰⁷ Nicht restlos geklärt ist, ob Rechnungsabgrenzungen steuerrechtlich als

¹⁰¹ Vgl dazu statt vieler BFH 6.4.1993, VIII R 86/91, BStBl 1993 II 709.

¹⁰² *Hartung*, Bewertung von Rechnungsabgrenzungsposten, BB 1994, 1893, spricht von Realforderungen.

¹⁰³ *Hartung*, Rechnungsabgrenzungsposten und richtlinienkonforme Auslegung, in *Ballwieser/Böcking/Drukarczyk/Schmidt* (Hrsg), Bilanzrecht und Kapitalmarkt, FS Moxter (1994) 217 ff.

¹⁰⁴ Vgl *Egger*, Aktive Rechnungsabgrenzungsposten in Handels- und Steuerbilanz, in *Bertl/Egger/Gassner/Lang/Novotny* (Hrsg), Erfolgsabgrenzungen in Handels- und Steuerbilanz (2001) 144 f.

¹⁰⁵ Daneben wird auch die Verteilungspflicht eines Disagios iSd § 6 Z 3 EStG als Rechnungsabgrenzungsposten betrachtet.

¹⁰⁶ *Gassner*, Rechnungsabgrenzung und deren Maßgeblichkeit für die Steuerbilanz, in *Bertl/Egger/Gassner/Lang/Novotny* (Hrsg), Erfolgsabgrenzungen in Handels- und Steuerbilanz (2001) 98 f; *Doralt/Mayr*, EStG, § 6 Tz 320; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, § 5 Tz 55.

¹⁰⁷ Vgl dazu etwa *Fritz-Schmied*, Verpflichtender Ansatz von Rechnungsabgrenzungsposten in der Steuerbilanz?, ÖStZ 2003, 688; *Novacek*, Sind Rechnungsabgrenzungen gemäß § 4 Abs 1 EStG verpflichtend?, RdW 2003, 289; *Mayr*, § 4 Abs 1 EStG: Rechnungsabgrenzung nach Wahl? RdW 2001, 240; *Hirschler*, Maßgeblichkeitsprinzip und Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG, in *Bertl/Egger/Gassner/Lang/Novotny* (Hrsg), Erfolgsabgrenzungen in Handels- und Steuerbilanz (2001) 166 f; *Ruppe*, Grundlegende Aussagen des VwGH zum Bilanzsteuerrecht, ÖStZ 1986, 75; zustimmend auch EStR 2000, Rz 2399. Die eingeschränkte Pflicht zur Bildung von Rechnungsabgrenzungen folgt für *Gassner*, Rechnungsabgrenzung, in *Bertl/Egger/Gassner/Lang/Novotny*

Wirtschaftsgüter¹⁰⁸ bzw unternehmensrechtlich als Vermögensgegenstände¹⁰⁹ zu qualifizieren sind.

Dass die Frage der Erfassung von Nutzungsrechten für das Steuerrecht eine weit über die hier angestellten Überlegungen hinausgehende Bedeutung hat, zeigt die BFH-Judikatur zur AfA-Befugnis bei der Nutzung fremder Wirtschaftsgüter. Der BFH¹¹⁰ hat Fälle, in denen Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf ein fremdes Objekt entfielen, durch Voraussetzung eines aktivierungsfähigen Nutzungsrechtes – wenn auch mit geringer dogmatischer Überzeugungskraft – zu lösen versucht. Diesbezüglich ist auf die ausführliche Darstellung der Judikatur in Abschnitt 2.3.5.2 zu verweisen.

2.2.2.3. Einkünftezurechnung auf Grundlage von § 24 BAO

Auf Grundlage der vorhergehenden Überlegungen erweist sich die These *Gassner* zur Einkünftezurechnung auf Grundlage von § 24 BAO als konsistent, denn sie verletzt keineswegs die Grundsätze der Aktivierung von Wirtschaftsgütern. *Gassner* geht von einem sehr weiten Wirtschaftsgutbegriff aus, der von der Bilanzierungsfähigkeit eines Wirtschaftsgutes getrennt zu sehen ist. Diese Auf-

(Hrsg), Erfolgsabgrenzungen in Handels- und Steuerbilanz (2001) 98 (99), aus der geringeren Genauigkeit der § 4 Abs 1-Gewinnermittlung.

¹⁰⁸ Die Wirtschaftsguteigenschaft befürwortend *Fritz-Schmied*, Die steuerbilanzielle Gewinnermittlung (2005) 116; *Gassner*, Rechnungsabgrenzung, in *Bertl/Egger/Gassner/Lang/Novotny* (Hrsg), Erfolgsabgrenzungen in Handels- und Steuerbilanz (2001) 98 (104 f); *Margreiter*, Rechnungsabgrenzungsposten (Teil I), FJ 1995, 235; *Littich*, Sind Rechnungsabgrenzungsposten Wirtschaftsgüter?, ÖStZ 1983, 203; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung (1999) 70 f; zustimmend auch BFH 15.4.1958, I 27/57 U, BStBl 1957 III 350; ablehnend dagegen *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, § 5 Tz 53; ablehnend auch VwGH 10.12.1985, 85/14/0078; BFH 22.5.1958, IV 222/56 U, BStBl 1958 III 333.

¹⁰⁹ Rechnungsabgrenzungen zu den Vermögensgegenständen zählend *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung von Unternehmen (1998) § 250 Tz 11; *Nowotny/Tichy*, in *Straube* (Hrsg), HGB II²/RLG, § 198 Rz 76; *Geist*, in *Jabornegg* (Hrsg), HGB, § 198 Rz 25. Dagegen jedoch *Trützscher*, in *Küting/Weber* (Hrsg), Handbuch der Rechnungslegung (1995) § 250 Rn 31; *Mirtl*, in *Bertl/Mandl* (Hrsg), Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, 52; vgl auch *Hartung*, Rechnungsabgrenzungsposten, in *Ballwieser/Böcking/Drukarczyk/Schmidt* (Hrsg), Bilanzrecht und Kapitalmarkt, FS Moxter (1994) 217 ff.

¹¹⁰ Siehe dazu Fn 661; zur Kritik siehe Fn 665 und 672.

fassung ist auch deshalb überzeugend, weil die BAO zwar die Zurechnung von Wirtschaftsgütern aber nicht deren Bilanzierung regelt. Die Bilanzierung ist getrennt davon anhand der steuer- und unternehmensrechtlichen Bilanzierungsvorschriften zu beurteilen.

Gassner zieht den Schluss, dass dann, wenn beim Nutzer eines fremden Wirtschaftsgutes ein eigenes anderes Wirtschaftsgut entsteht, dessen Zurechnung auch die Zurechnung der Einkünfte begründet. Daraus folgt, dass **§ 24 BAO unmittelbar auch für die Einkünftezurechnung** maßgeblich ist. Wenn *Fischer* der Zurechnung von Wirtschaftsgütern dagegen nur insoweit Bedeutung für die Zurechnung von Einkünften beimessen will, als diese für die Frage der (unternehmensrechtlichen) Bilanzierung relevant ist,¹¹¹ dann greift diese Formel zu kurz. Die Überlegungen *Gassners* bestätigen auch Meinungen in der älteren Literatur,¹¹² die bereits eine Einkünftezurechnung auf Grundlage von § 24 BAO vertreten haben.

Die Einkünftezurechnung soll selbst bei personenbezogenen Einkünften – wie etwa den Einkünften eines selbständigen Künstlers – unter Heranziehung des § 24 BAO erfolgen.¹¹³ Hier beginnt sich die Anwendungsmöglichkeit dieser Theorie mE allerdings zu erschöpfen. *Gassner* will derartige Fälle damit lösen, dass es seiner Ansicht nach keine Einkünfte ohne Vermögen gibt. Selbst wenn eine Tätigkeit ohne Vermögen begründet wird, würde „eine logische Sekunde später“ – wenn der erste Geschäftsfall getätigt wurde – positives oder negatives Vermögen vorliegen.¹¹⁴

Zorn hält der These einer Einkünftezurechnung im Wege des § 24 BAO entgegen, dass diese nicht anwendbar sei, wenn etwa ein Dritter Anspruchsberechtigter des Entgelts einer erbrachten Leistung ist. *Zorn* nennt das Beispiel eines Autors, der mit dem Verlag vereinbart, dass das Honorar einem Dritten zustehen

¹¹¹ *Fischer*, Einkünftezurechnung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Referate und Diskussionsbeiträge zum 15. ÖJT (2003) 7 (13).

¹¹² Vgl zB *Seeliger*, Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums im Steuerrecht (1962) 89 f; *Kühn/Kutter*, Reichsabgabenordnung¹⁰, 872; *Kennerknecht*, Kommentar zum KStG 1934 (Loseblattsammlung, Stand 1943) § 5 Anm 5; siehe auch BFH 18.2.1959, VI D 1/58 S, BStBl III 1959, 263, 264.

¹¹³ *Gassner*, Grundsatzfragen, Referate und Diskussionsbeiträge zum 15. ÖJT (2003) 67 (76).

¹¹⁴ *Gassner*, Referate und Diskussionsbeiträge zum 15. ÖJT (2003) 180.

soll.¹¹⁵ Gegen dieses Beispiel ist aber einzuwenden, dass die Einkunftsquelle im höchstpersönlichen Verfaßen eines Werkes durch den Autor liegt, und dass im Vertragsabschluss mit dem Vertrag das Disponieren über diese Einkunftsquelle zu sehen ist. Mit der Anweisung, das Entgelt an einen Dritten auszuzahlen, verfügt der Autor dagegen lediglich über die Einkünfte.¹¹⁶ Wenn das Entgelt dem Dritten zufließt, dann ist darin folglich bloß eine Einkommensverwendung zu sehen.

Bei personenbezogenen und insbesondere bei höchstpersönlichen Tätigkeiten besteht die Einkunftsquelle mE in der Person selbst, in Form von Fähigkeiten und Kenntnissen. Eine Anwendung des § 24 BAO ist dabei nicht erforderlich. Nur wenn zu den persönlichen Eigenschaften – wie dies im heutigen Wirtschaftsleben meist der Fall ist – noch Vermögen hinzutritt und sich erst aus der Verbindung die Einkunftsquelle ergibt, besteht eine Notwendigkeit für die Anwendung des § 24 BAO. Ist die Einkunftsquelle hingegen ausschließlich in der Person des Steuerpflichtigen begründet, dann ist die Einkünftezurechnung – sofern ausschließlich natürliche Personen daran beteiligt sind¹¹⁷ – gar nicht fraglich. Vielmehr steht unter dieser engen Voraussetzung zweifelsfrei fest, wer die Einkünfte iSd § 2 Abs 1 EStG „bezogen“ hat.

So sind etwa Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit jedenfalls dem Dienstnehmer zuzurechnen, dafür bedarf es keiner Zurechnung auf Grundlage des § 24 BAO. Allerdings könnte man selbst bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit davon ausgehen, dass das Wirtschaftsgut iSd § 24 BAO im vertraglichen Dienstverhältnis, dh im Recht auf die Erbringung der entlohnten Arbeitsleistung, besteht. Auch wenn der Dienstnehmer (teilweise) eigene Arbeitsmittel verwendet, besteht eine Grundlage für die Anwendung von § 24 BAO.

Selbst wenn man bei der Zurechnung von Einkünften aus bestimmten höchstpersönlichen Tätigkeiten aber eine Grenze für die Anwendung des § 24 BAO erkennt, schmälert das den Wert der These *Gassners* nicht. Sie kann die Zurechnung in der Vielzahl jener Fälle erklären, in denen zur Einkünfteerzielung auch Vermögen eingesetzt wird. Während die hM in der Erwerbstätigkeit durch

¹¹⁵ *Zorn*, Referate und Diskussionsbeiträge zum 15. ÖJT (2003) 186.

¹¹⁶ So auch *Fischer*, Einkünftezurechnung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Referate und Diskussionsbeiträge zum 15. ÖJT (2003) 7 (19) mit Verweis auf *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 9 Rz 154 ff.

¹¹⁷ Zur Einkünftezurechnung bei Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft siehe Abschnitt 3.3.8.

eine Marktteilnahme ein ausreichendes Kriterium für die Einkünftezurechnung sieht, wird durch eine zusätzliche Anwendung des § 24 BAO ein „Abheben [der Einkünftezurechnung] vom Steuertatbestand“ vermieden und die Verfassungsmäßigkeit iSd Art 18 B-VG sichergestellt.¹¹⁸ Die These einer Einkünftezurechnung auf Grundlage von § 24 BAO steht damit nicht im Widerspruch zur Markteinkommenstheorie sondern ergänzt diese.

Für *Gassner* kann die Einkünftezurechnung auf Grundlage von § 24 BAO das leisten, was die in § 2 Abs 1 verwendete Formulierung „bezogen“ nicht zu leisten vermag,¹¹⁹ da sie „nicht als gesetzliche Grundlage einer breit angelegten Theorie taugt“.¹²⁰ *Gassner* lässt dabei als unwesentlich offen, ob § 24 BAO direkt zur Anwendung gelangt, oder ob die Bestimmung nur als Grundsatz des allgemeinen Abgabenrechts angewendet wird.¹²¹

2.2.3. Zurechnungsgrundsätze nach der Typologie der Einkunftsarten

2.2.3.1. Die Systematik *Tanzers* und ihre Kritik

Eine Präzisierung und praxistaugliche Operationalisierung der Zurechnungsgrundsätze setzt voraus, dass die Theorie *Ruppes* auf die einzelnen Einkunftsarten angewendet werden kann. Denn wie schon *Tanzer* und *Gassner* übereinstimmend festgestellt haben, ist es nicht möglich, eine „Generallösung“ der Einkünftezurechnung für alle Einkunftsarten zu finden.¹²²

¹¹⁸ *Gassner*, Grundsatzfragen, Referate und Diskussionsbeiträge zum 15. ÖJT (2003) 191.

¹¹⁹ Zur mangelnden Eignung des § 2 EStG siehe auch *Fischer*, Einkünftezurechnung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Referate und Diskussionsbeiträge zum 15. ÖJT (2003) 7 (8).

¹²⁰ *Schön*, Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative im Lichte der Einkommenstheorien, in *Kirchhof/Jakob/Beermann* (Hrsg), Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform, FS Offerhaus (1999) 385 (397).

¹²¹ *Gassner*, Grundsatzfragen, Referate und Diskussionsbeiträge zum 15. ÖJT (2003) 67 (78).

¹²² *Tanzer*, Einkünftezurechnung, Gutachten zum 15. ÖJT (2003) 12; *Gassner*, Grundsatzfragen, Referate und Diskussionsbeiträge zum 15. ÖJT (2003) 67 (72).

Die folgende Betrachtung soll auf Grundlage der von *Tanzer* vorgeschlagenen Typologie der Einkunftsarten erfolgen.¹²³ Gleichmaßen wäre auch eine unmittelbare Bezugnahme auf die sieben im EStG festgelegten Einkunftsarten¹²⁴ geeignet. Denn natürlich spielen die gesetzlich festgelegten Einkunftsarten auch bei der Beantwortung der Frage der persönlichen Zurechnung von Einkünften eine wesentliche Rolle, weil sich aus den Einkünftebestandteilen zumindest ein Stück weit ableiten lässt, unter welchen Voraussetzungen einer Person Einkünfte zuzurechnen sind. Die Systematik *Tanzers* besticht aber dadurch, dass sie vom positiv-rechtlichen Einkünftekatalog abstrahiert und **gemeinsame Merkmale einzelner Einkunftsarten** herausarbeitet. Dabei sind personenverbundene und personenbezogene sowie vermögensgegründete und vermögensgebundene Einkünfte zu unterscheiden. Diese Typologie kann dadurch selbst dann noch von Wert sein, wenn sich der Gesetzgeber zukünftig zu einer Neuordnung der Einkunftsarten entschließen sollte.

Dass auch die Systematik *Tanzers* nicht alle denkbaren Fälle der Einkünftezurechnung klären kann und Unschärfen bei der Abgrenzung der einzelnen Typen nicht gänzlich vermieden werden können, muss allerdings gleich vorweg eingeräumt werden. Das ändert aber nichts an der Sinnhaftigkeit einer Suche nach Zurechnungskriterien für einzelne Gruppen von Einkünften. *Zorn* dagegen kritisiert an der Systematik *Tanzers*, dass eine derartige Typeneinteilung insbesondere aufgrund ihrer mangelnden Konsistenz hinsichtlich der Erfassung aller denkmöglichen Fallkonstellationen keinen Wert habe. Die von *Tanzer* entwickelte Systematik könne bei der Fallprüfung nicht dienlich sein.¹²⁵ Dem ist entgegenzuhalten, dass *Tanzer* wohl nicht beabsichtigt hat, mit dem von ihm vorgeschlagenen Typenkatalog ein finales Prüfschema zu erstellen, das von der Rechtspraxis unmittelbar übernommen werden kann. Vielmehr geht es darum, die generalisierenden Aussagen *Ruppes* zu konkretisieren und die bereits von

¹²³ *Tanzer*, Einkünftezurechnung, Gutachten zum 15. ÖJT (2003) 12 ff.

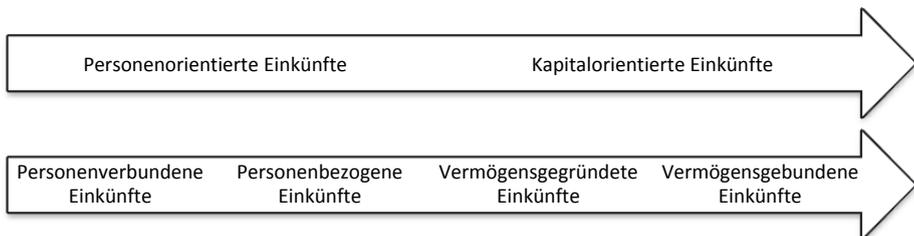
¹²⁴ So bei *Ruppe*, Die persönliche steuerliche Zurechnung von Einkünften und Abzugsposten innerhalb des Angehörigenverbandes, in *Ruppe* (Hrsg), Handbuch der Familienverträge² (1985) 127 (138 ff).

¹²⁵ *Zorn*, Einkünftezurechnung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Referate und Diskussionsbeiträge zum 15. ÖJT (2003) 135 (136 f).

Ruppe vorgeschlagene Unterscheidung von persönlichen und sachlichen Einkunftsquellen¹²⁶ weiter zu differenzieren.

Auch Fischer ist deshalb keineswegs beizupflichten, wenn er von einer methodologischen Unzweckmäßigkeit spricht und damit nichts an dogmatischer Erkenntnis gewonnen sieht.¹²⁷ Die Typologie Tanzers ist mE daher auch keine – wie Bodis meint – Weiterentwicklung der Markteinkommenstheorie,¹²⁸ sondern bloß der Versuch einer Veranschaulichung und Betrachtung der Markteinkommenstheorie aus einem anderen Blickwinkel. Der Typologie Tanzers ist demzufolge **kein theoriegenerierender sondern ein theorieprüfender Wert** zuzusprechen, sie soll als Prüfmaßstab für die Tragfähigkeit der Markteinkommenstheorie dienen.

An den Beginn der folgenden Betrachtung sollen die personenverbundenen Einkünfte gestellt werden, da im Einkommensteuerrecht immer eine natürliche Person das Zurechnungssubjekt von Einkünften ist. Bei den personenverbundenen Einkünften besteht die unmittelbarste Verbindung zwischen dem Steuerobjekt und dem Steuersubjekt.¹²⁹ Auf der anderen Seite ist bei den vermögensgebundenen Einkünften das Kapital das bestimmende Element. Dazwischen liegen die personenbezogenen und die vermögensgegründeten Einkünfte.



¹²⁶ Ruppe, Übertragung von Einkunftsquellen, in Tipke (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen², DStJG, Bd 1 (1979) 39.

¹²⁷ Fischer, Einkünftezurechnung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Referate und Diskussionsbeiträge zum 15. ÖJT (2003) 7.

¹²⁸ Bodis, Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften (2011) 108.

¹²⁹ Tanzer, Einkünftezurechnung, Gutachten zum 15. ÖJT (2003) 12.

2.2.3.2. Personenverbundene und personenbezogene Einkünfte

Zu den personenverbundenen Einkünften zählt *Tanzer* primär die Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem § 22 EStG und die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem § 25 EStG.¹³⁰ In Einzelfällen können aber auch Einkünfte aus Kapitalvermögen von einer starken Personenbindung gekennzeichnet sein. Dabei ist an die Zuwendungen aus einer Stiftung (§ 27 Abs 5 Z 7 EStG)¹³¹ oder die Stellung eines Arbeitsgesellschafters in einer echten stillen Gesellschaft (§ 27 Abs 2 Z 4 EStG)¹³² zu denken. Auch Einkünfte aus Lebensversicherungen (§ 27 Abs 5 Z 3 EStG) weisen regelmäßig einen engen Bezug zum Steuerpflichtigen auf.¹³³ Und schließlich besteht auch bei den Funktionsgebühren nach § 29 Z 4 EStG ein sehr starker Personenbezug.¹³⁴

Personenverbundene Einkünfte **haften an der Person**, die durch die Nutzung der im Einkünftetatbestand genannten persönlichen Fähigkeiten und Kenntnisse in eigenverantwortlicher Weise tätig wird.¹³⁵ Darauf gründet sich nicht nur die persönliche Zurechnung sondern auch die sachliche Zuordnung der Einkünfte zu einer Einkunftsart. Die Einkünfte aus einer selbständigen Tätigkeit werden typischerweise bereits ex lege an eine bestimmte Person gebunden (zB Schriftsteller, Ziviltechniker, Ärzte, Rechtsanwälte, Aufsichtsräte, wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer ua). Diese Tätigkeiten sind grundsätzlich auch höchstpersönlich auszuüben.¹³⁶ Ein nicht persönliches Tätigwerden iS „Vervielfältigung“ ist nur bei den freien Berufen (zB Rechtsanwälte, Wirtschaftstreuhänder) zulässig.¹³⁷ Aber auch die Angehörigen der freien Berufe müssen nach § 22 Z 1 letzter Satz EStG – abgesehen von Fällen einer vorüber-

¹³⁰ *Tanzer*, Einkünftezurechnung, Gutachten zum 15. ÖJT (2003) 12 ff.

¹³¹ Vgl BMF, RdW 1997, 109.

¹³² Zur Behandlung der stillen Gesellschaft im Steuerrecht siehe *Bergmann*, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht (2009) 154 ff; *Jakom/Marschner*, EStG, § 27 Rz 85; EStR 2000, Rz 6129.

¹³³ Siehe dazu *Jakom/Marschner*, EStG, § 27 Rz 251 ff.

¹³⁴ Siehe *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG, § 29 Rz 51 ff.

¹³⁵ *Tanzer*, Einkünftezurechnung, Gutachten zum 15. ÖJT (2003) 12.

¹³⁶ *Ruppe*, Die persönliche steuerliche Zurechnung von Einkünften, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 127 (139).

¹³⁷ *Tanzer*, Einkünftezurechnung, Gutachten zum 15. ÖJT (2003) 12.

gehenden Verhinderung¹³⁸ – „auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig“ werden.¹³⁹

Durch die Kriterien der „leitenden“ und „eigenverantwortlichen“ Tätigkeit erfolgt die Abgrenzung zwischen freiberuflichen und gewerblichen Tätigkeiten. Ein Gewerbe ist nicht durch den „*Stempel der Eigenpersönlichkeit des freiberuflich Tätigen*“ geprägt.¹⁴⁰ Die Tätigkeit des Freiberuflers erfolgt nicht mehr eigenverantwortlich und wird zur gewerblichen Tätigkeit, wenn die praktische Mittätigkeit des Steuerpflichtigen aufgrund der großen Zahl an Mitarbeitern und Aufträgen nicht mehr gewährleistet ist.¹⁴¹

Der **Freiberufler muss leitend tätig sein**, dh die Grundzüge für die Organisation des Tätigkeitsbereiches und die Durchführung der Tätigkeiten festlegen, den festgelegten Arbeitsablauf überwachen und grundsätzliche Fragen entscheiden. Die Tätigkeit der Mitarbeiter muss vice versa als Tätigkeit des Berufsträgers erkennbar sein.¹⁴² Die bloße Übernahme der Verantwortung für eine ordnungsgemäße Durchführung der Aufträge nach außen hin reicht dabei nicht aus. Vielmehr muss die Ausführung jedes Auftrages dem Steuerpflichtigen selbst und nicht (qualifizierten) Mitarbeitern zuzurechnen sein. Auch eine gelegentliche fachliche Überprüfung der Mitarbeiter ersetzt die eigenverantwortliche Tätigkeit nicht.¹⁴³

Allerdings lässt § 22 Z 1 EStG nach der Judikatur die Mitwirkung „*fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte*“ zu. Diese können die Arbeit des Berufsträgers in Teilbereichen ersetzen.¹⁴⁴ Ihre Tätigkeit muss auch nicht von nur untergeordneter Bedeutung sein, solange der Berufsträger weiterhin leitend und eigenverantwortlich tätig ist. Ein Mitarbeiter ist dann fachlich vorgebildet, wenn er in der

¹³⁸ So etwa bei Krankheit, Urlaub, Geschäftsreisen oder sonstiger beruflich und privater Abwesenheit (vgl. *Doralt*, EStG, § 22 Tz 103).

¹³⁹ Vgl. etwa VwGH 21.6.1994, 94/14/0026f; VwGH 11.11.1980, 2759/77, 3448/80; zur Mittätigkeit von Fremden ohne entsprechende Vorbildung siehe VwGH 29.9.2004, 2001/13/0159 und EStR 2000, Rz 1187.

¹⁴⁰ VwGH 26.6.2001, 97/14/0012.

¹⁴¹ VwGH 28.6.1963, 324/62; VfGH 11.12.1961, B 192/61 und B 194/61.

¹⁴² BFH 20.4.1989, IV R 299/83, BStBl II 1989, 727.

¹⁴³ BFH 20.12.2000, XI R 8/00, BStBl II 2002, 478.

¹⁴⁴ BFH 5.6.1997, IV R 43/96, BStBl II 1997 II 681.

Lage ist, eine dem Freiberufler gleichartige Tätigkeit auszuüben.¹⁴⁵ Dem formalen Ausbildungsniveau kommt dabei wohl eine starke Indizwirkung zu. Die Mitarbeit fachlich nicht vorgebildeter Arbeitskräfte führt hingegen keinesfalls zu Einkünften aus Gewerbebetrieb.¹⁴⁶

Die sog **Vervielfältigungstheorie**,¹⁴⁷ nach der eine an sich als selbständige Arbeit anzusehende Tätigkeit gewerblich wird, wenn der Steuerpflichtige seine Tätigkeit durch Heranziehung anderer Arbeitskräfte vervielfältigt, ist bei Freiberuflern dadurch nur eingeschränkt anzuwenden.¹⁴⁸ Bei allen übrigen Einkünften aus selbständiger Arbeit (Hausverwalter, Aufsichtsräte und wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer) kommt die Vervielfältigungstheorie hingegen uneingeschränkt zur Anwendung.¹⁴⁹ Lediglich die Mitwirkung fachlich nicht qualifizierter Arbeitskräfte soll auch im Anwendungsbereich des § 22 Z 2 EStG keinesfalls zu gewerblichen Einkünften führen.¹⁵⁰

Tanzer ist zuzustimmen, wenn er die Zurechnung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit aufgrund der eingeschränkten Vervielfältigungsmöglichkeit sowie der geforderten Leitung und eigenverantwortlichen Tätigkeit für „*weitgehend und vorweg lösbar*“ beurteilt.¹⁵¹ Nur die Abgrenzung der Einkünfte des Freiberuflers von jenen seiner Mitarbeiter bleibt noch zu klären. Damit ist auch gleich die Zurechnung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu betrachten.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind ein Musterfall personenverbundener Einkünfte. Sie sind derart „*menschenbezogen*“,¹⁵² dass sie als einzige Einkunftsart für Körperschaften von vornherein unzugänglich sind.¹⁵³ Die Einkunftsquelle besteht dabei in der Teilnahme am Markt durch Nutzung der eigenen Arbeitskraft. Derartige Quellen sind für *Ruppe* „*aus der Natur der*

¹⁴⁵ VwGH 13.11.1964, 1886/63; BFH 21.3.1995, XI R 85/93, BStBl 1995 II 732.

¹⁴⁶ Vgl *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, § 22 Tz 6.1.

¹⁴⁷ VwGH 28.3.2001, 95/13/0276; VwGH 23.5.1997, 94/13/0107.

¹⁴⁸ *Doralt*, EStG, § 22 Tz 97.

¹⁴⁹ So *Jakom/Baldauf*, EStG, § 22 Rz 103 sowie *Doralt*, EStG, § 22 Tz 128.

¹⁵⁰ Vgl *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, § 22 Tz 6.2.

¹⁵¹ *Tanzer*, Einkünftezurechnung, Gutachten zum 15. ÖJT (2003) 12.

¹⁵² *Tanzer*, Einkünftezurechnung, Gutachten zum 15. ÖJT (2003) 13.

¹⁵³ *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly* (Hrsg), KStG, § 7 Tz 20/1.

Sache nicht übertragbar“.¹⁵⁴ Möglich ist aber, dass eine Körperschaft als Arbeitskräftegesteller einem anderen eine Arbeitskraft überlässt.¹⁵⁵ In diesem Fall liegen zwei Einkunftsquellen vor, die der überlassenden Körperschaft und die der überlassenen Arbeitskraft.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind demjenigen zuzurechnen, der aus einem Dienstverhältnis oder aus einer politischen Funktion heraus höchstpersönlich tätig wird. Gleiches gilt, wenn jemand einen höchstpersönlichen Anspruch auf Versorgungsbezüge aus einer gesetzlichen Sozialversicherung, aus einer betrieblichen Pensionskasse, einer Mitarbeitervorsorgekasse oder ähnliche Ansprüche erworben hat. Aus § 25 Abs 2 EStG folgt, dass der Arbeitslohn dem Arbeitnehmer auch dann zuzurechnen ist, wenn die Zahlung an einen Dritten erfolgt.¹⁵⁶ Dem § 25 Abs 2 EStG kommt mE insoweit allerdings nur eine deklarative Bedeutung zu. Nur im Fall des Todes sind die Einkünfte dem Rechtsnachfolger oder dem aus einem Vertrag zugunsten Dritter Begünstigten zuzurechnen.¹⁵⁷

Ein Dienstverhältnis iSd § 47 Abs 2 EStG liegt vor, „*wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet*“. Ob auch im arbeitsrechtlichen Sinn ein Dienstverhältnis vorliegt ist unbeachtlich, meist wird aber eine Übereinstimmung bestehen. Zentrales Merkmal des Dienstverhältnisses sind die Weisungsgebundenheit des Dienstnehmers und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Dienstgebers.¹⁵⁸ In diesen Merkmalen bestehen auch die maßgeblichen Kriterien für die Zurechnung der Einkünfte. Der Freiberufler ist selbständig (leitend) tätig, während seine Mitarbeiter weisungsgebunden sind. Auf dieser Grundlage ist die Zurechnungsfrage zu lösen. Das Gleiche gilt für die Abgrenzung der nichtselbständigen Einkünfte zu allen anderen Einkunftsarten. Zweifelsfragen können sich allenfalls bei der Mitarbeit von nahestehenden Personen ergeben. Diese sind durch die Anwendung der Fremdvergleichsgrundsätze

¹⁵⁴ *Ruppe*, Übertragung von Einkunftsquellen, in *Tipke* (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen², DStJG, Bd 1 (1979) 28; so auch VwGH 26.8.2009, 2006/13/0185.

¹⁵⁵ Siehe dazu Abschnitt 3.3.8.5.

¹⁵⁶ Vgl VwGH 26.8.2009, 2006/13/0185; so auch bereits *Ruppe*, Die persönliche steuerliche Zurechnung von Einkünften, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 127 (140).

¹⁵⁷ *Doralt*, EStG, § 25 Tz 89.

¹⁵⁸ Siehe *Jakom/Lenneis*, EStG, § 47 Rz 5.

ze zu lösen, die für die Beurteilung der steuerlichen Anerkennung von Vereinbarungen zwischen Angehörigen entwickelt wurden.¹⁵⁹

In Fällen, in denen die Kriterien der „Weisungsgebundenheit“ und der „Eingliederung“ keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständigen und einer nichtselbständigen Tätigkeit zulassen,¹⁶⁰ ist darauf abzustellen, welche Merkmale überwiegen.¹⁶¹ Dabei ist insbesondere auch das Vorliegen eines Unternehmerrisikos zu berücksichtigen. Bei freien Dienstnehmern¹⁶² sind die Merkmale eines Dienstverhältnisses nur schwach ausgeprägt, weshalb idR Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb vorliegen.¹⁶³ Tanzer spricht dabei von „personenbezogenen“ anstatt von „personenverbundenen“ Einkünften.¹⁶⁴ Diese Tätigkeiten gründen sich nicht auf ein nennenswertes Betriebsvermögen und der Steuerpflichtige ist auch nicht zu einer im Wesentlichen persönlichen Leistungserbringung verpflichtet.¹⁶⁵ Zugerechnet werden die Einkünfte dennoch dem freien Dienstnehmer, solange dessen Mitarbeiter oder Treuhänder kein maßgebliches wirtschaftliches Eigeninteresse aufbringen.¹⁶⁶ Der Typus der personenbezogenen Einkünfte reicht nahe an die vermögensgegründeten Einkünfte heran. Eine Abgrenzung soll im Zuge der Betrachtung der vermögensgegründeten Einkünfte in Abschnitt 2.2.3.4 erfolgen.

Die Charakterisierung der personenbezogenen Einkünfte führt weiters zur Frage, ob auch bestimmte Einkünfte aus selbständiger Arbeit mehr personenbezogen als personenverbunden sind. Ruppe ist bei der Entwicklung seiner Theorie ursprünglich davon ausgegangen, dass Einkünfte aus selbständiger Arbeit „Tätigkeitseinkünfte“ sind, bei denen eine Übertragung der Einkunftsquelle nicht in

¹⁵⁹ Vgl statt vieler Ruppe, Die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen Angehörigen, in Ruppe (Hrsg), Familienverträge² (1985) 101 ff; EStR 2000, Rz 1127 ff.

¹⁶⁰ VwGH 23.5.2000, 97/14/0167.

¹⁶¹ VwGH 20.2.2008, 2008/15/0072.

¹⁶² § 2 Abs 1 Z 4 ASVG.

¹⁶³ Vgl Jakom/Lenneis, EStG, § 47 Rz 5.

¹⁶⁴ Tanzer, Einkünftezurechnung, Gutachten zum 15. ÖJT (2003) 24.

¹⁶⁵ Tomandl, Grundriss des österreichischen Sozialrechts⁵ (2002) 43 f, unterscheidet „unternehmerische freie Dienstnehmer“ und „arbeitnehmerähnliche freie Dienstnehmer“.

¹⁶⁶ Tanzer, Einkünftezurechnung, Gutachten zum 15. ÖJT (2003) 24 f.

Frage kommt.¹⁶⁷ Später hat er auf die kategorische Nichtübertragbarkeit aber nicht mehr explizit hingewiesen.¹⁶⁸ Ob darin ein Abgehen von der ursprünglichen Position zu erblicken ist bleibt fraglich.

Zu bedenken ist, dass es sich bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit ex lege um eine betriebliche Einkunftsart handelt, bei der nach § 2 Abs 4 Z 1 der Gewinn ermittelt wird. Bei freiberuflichen Tätigkeiten ist der Gewinn allerdings nicht durch Betriebsvermögensvergleich sondern unabhängig von der Betriebsgröße durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln. Der VfGH hat diese Sonderregelung in den 1990er Jahren zwar für zulässig befunden.¹⁶⁹ Allerdings ist fraglich, ob diese Entscheidung vor dem Hintergrund der späteren höchstgerichtlichen Judikatur auch heute noch in dieser Form ausfallen würde. In seiner Entscheidung zur Verfassungswidrigkeit einer Versagung der Steuerbegünstigung für nicht entnommene Gewinne bei bilanzierenden Beziehern von Einkünften selbständiger Arbeit hält der VfGH 2006 fest, dass *„die Grenzen zwischen den betrieblichen Einkunftsarten, speziell diejenigen zwischen den Einkünften aus Gewerbebetrieb und den Einkünften aus selbständiger Arbeit, fließend und oft zufällig geworden sind und dass sich das betriebswirtschaftliche Umfeld freiberuflicher Tätigkeiten dem von Gewerbebetrieben stark angenähert hat“*.¹⁷⁰

Mit seinem obiter dictum weist der VfGH auf die nicht mehr zeitgemäße Kategorisierung der unternehmerischen Einkunftsarten hin. Auch wenn der Gesetzgeber nach wie vor daran festhält, ist die generelle Annahme einer „Personenverbundenheit“ aller freiberuflichen Erwerbstätigkeiten abzulehnen. Das trifft in vielen Fällen – etwa bei künstlerischen und schriftstellerischen Tätigkeiten – zwar nach wie vor zu. Bei anderen Betätigungen hat sich das Wesen der Einkunftsquelle jedoch von einer „Höchstpersönlichkeit“ im ursprünglichen Sinn wegentwickelt. So macht es die zunehmende Komplexität vieler Tätigkei-

¹⁶⁷ *Ruppe*, Übertragung von Einkunftsquellen, in *Tipke* (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen², DStJG, Bd 1 (1979) 29.

¹⁶⁸ Vgl *Ruppe*, Die persönliche steuerliche Zurechnung von Einkünften, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 127 (138 ff).

¹⁶⁹ VfGH 20.6.1994, B 473/92.

¹⁷⁰ VfGH 6.12.2006, G 151/06; zur Systematik der Gewinnermittlungsarten siehe statt vieler *Urtz*, Änderung der Gewinnermittlungsarten durch das StruktAnpG 2006, GeS 2006, 262 und *Urnik*, Die Änderungen der steuerlichen Gewinnermittlungssystematik durch das StruktAnpG 2006, taxlex 2006, 300.

ten heute oft erforderlich, dass in Teams gearbeitet wird. Die Zuordnung einzelner wesensbestimmender Leistungen zu einzelnen Personen wird dadurch zunehmend schwieriger.

Wenn Freiberufler in gesättigten Märkten auftreten, resultiert die Einkünfteerzielung zudem erst aus der Kombination des Kundenstockes mit dem Fachwissen des Freiberuflers. Das ist beispielsweise bei niedergelassenen Ärzten, Rechtsanwälten und Wirtschaftstreuhändern oft der Fall. Dass für die Ausübung der dieser Tätigkeiten dennoch eine bestimmte Berufsberechtigung erforderlich ist, steht diesem Gedanken nicht entgegen. Auch *Gassner* argumentiert in diese Richtung und nennt das Beispiel eines Arztes, der seine Ordination der Tochter, ebenfalls eine Ärztin, schenkt und somit die Einkunftsquelle überträgt. Damit die Tochter diese Einkunftsquelle nutzen kann, ist darüber hinaus die persönliche fachliche Qualifikation als zweites wesentliches Element erforderlich.¹⁷¹ Weder die Patientenkartei allein noch die Ausbildung zur Ärztin allein, sondern erst die Kombination von beidem ermöglicht die Erschließung der Einkunftsquelle.

Der VwGH hat klargestellt, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen durch den Betriebstypus bestimmt werden. Zu diesen wesentlichen Betriebsgrundlagen zählt bei den freien Berufen in aller Regel der **Kundenstock**. Ausnahmen sind dann denkbar, wenn ein wechselnder Kundenkreis charakteristisch ist. Das wird auf manche Fachärzte zutreffen, die ausgestattet mit Spezialgeräten einen ständig wechselnden Patientenkreis betreuen. In solchen Fällen treten gegenüber dem Patientenstock andere Merkmale wie zB die Geräteausstattung und die Geschäftsbeziehungen zu den zuweisenden Ärzten in den Vordergrund.¹⁷²

Ein Kundenstock kann als Geschäfts- oder Firmenwert (Praxiswert bei Freiberuflern) übertragen werden. Wenn er auf die persönlichen Leistungen des Veräußerers zurückzuführen ist, dann gilt er grundsätzlich als abnutzbar.¹⁷³ Die Nutzungsdauer ist im jeweiligen Einzelfall gesondert zu bestimmen, da § 8 Abs 3 EStG die Abschreibung des Firmenwertes nur bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und bei Gewerbebetrieben regelt. Bei der Bemessung der

¹⁷¹ *Gassner*, Grundsatzfragen, Referate und Diskussionsbeiträge zum 15. ÖJT (2003) 67 (73).

¹⁷² VwGH 24.6.2003, 2000/14/0178; siehe dazu *Kirchmayr/Achatz*, Nicht entnommene Gewinne auch für Bilanzierer mit selbständigen Einkünften begünstigt!, taxlex 2007, 37.

¹⁷³ VwGH 18.10.1988, 87/14/017.

Nutzungsdauer ist auf den voraussichtlichen Zeitraum und den Verlauf des sukzessiven Abklings der vom bisherigen Praxisinhaber erbrachten Leistungen abzustellen.¹⁷⁴ Ein Praxiswert, der auf keinem besonderen Vertrauensverhältnis beruht,¹⁷⁵ ist als nicht abnutzbar einzustufen.¹⁷⁶ Das gilt auch dann, wenn der bisherige Praxisinhaber weiter im Betrieb tätig ist oder einen entscheidenden Einfluss auf das Unternehmen ausübt.¹⁷⁷

Aus diesen Überlegungen ist mE abzuleiten, dass selbst bei freiberuflichen Tätigkeiten zwischen solchen zu unterscheiden ist, die **ausschließlich höchstpersönlich** ausgeübt und nicht auf andere natürliche Personen übertragen werden können,¹⁷⁸ und solchen, die sich neben dem persönlichen Arbeitseinsatz des Steuerpflichtigen wesentlich auf die **Nutzung von Betriebsgrundlagen** stützen. Bei letzteren kann die Einkunftsquelle aufgespalten und der außerhalb der persönlichen Sphäre liegende Teil (zB Kundenstock, Betriebs- und Geschäftsausstattung) übertragen werden. Die Abnutzbarkeit des Firmenwertes (Praxiswertes) steht der Übertragung nicht entgegen. Allerdings kann der Kundenstock nur von jemandem genutzt werden, der selbst wiederum über die erforderliche fachliche Qualifikation verfügt. Dieser Umstand kann sich aber allenfalls auf den Marktwert des Kundenstockes auswirken.

Auch wenn das Vorhandensein betrieblicher Grundlagen bei den selbständigen Einkünften am schwächsten ausgeprägt sein mag, ist dennoch davon auszugehen, dass der Gesetzgeber bei der Festlegung der Kategorie der Einkünfte aus selbständiger Arbeit davon ausgegangen ist, dass dazu in gewissem Umfang Betriebsvermögen erforderlich ist. Ansonsten wäre diese Einkunftsart nicht den betrieblichen Einkünften zuzuordnen gewesen. Auf der anderen Seite ist bei einigen selbständigen Tätigkeiten – wie etwa der Aufsichtsratsmitgliedschaft – von einer Höchstpersönlichkeit ohne Notwendigkeit von wesentlichen Betriebsgrundlagen auszugehen.

¹⁷⁴ *Janschek/Jung*, in *Hirschler* (Hrsg), Bilanzrecht, Einzelabschluss Kommentar (2010) § 203 Rz 266.

¹⁷⁵ So etwa bei einem medizinisch-diagnostischem Labor, das nach VwGH 28.6.1963, 324/62 und VfGH 11.12.1961, B 192/61 sowie B 194/61 eine ärztliche Tätigkeit sein kann.

¹⁷⁶ Vgl EStR 2000, Rz 2297.

¹⁷⁷ VwGH 29.10.2003, 2000/13/0217.

¹⁷⁸ Auf die Frage der Übertragung auf juristische Personen ist in Abschnitt 3.3.8.5.4 noch einzugehen.

Von der Höchstpersönlichkeit wird ex lege abgegangen, wenn berufsrechtliche Vorschriften¹⁷⁹ die **Vergesellschaftung mit berufsfremden Personen** ausdrücklich zulassen. Unter dieser Voraussetzung ist die Gesellschaft gem § 22 Z 3 EStG als Mitunternehmerschaft anzusehen. Diese Ausnahmeregelung für berufsfremde Personen kommt nach *Quantschnigg/Schuch* nur bei den ausdrücklich aufgezählten Berufsgruppen nach § 22 Z 1 lit b EStG, nicht jedoch bei den Tätigkeiten iSd § 22 Z 1 lit a EStG zur Anwendung.¹⁸⁰

Bei der Vergesellschaftung mit berufsfremden nahen Angehörigen ist nach der Rsp eine besonders strenge Prüfung vorzunehmen, da die Einkünfte typischerweise wesentlich auf die Leistung des Berufsträgers zurückzuführen sind. Eine Vergesellschaftung ist nur möglich, wenn der Berufsfremde einen wesentlichen Beitrag zum wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft leistet. Dieser kann etwa in einer erheblichen Einlage bestehen, die dem Freiberufler erst die Aufnahme oder Fortführung der Tätigkeit ermöglicht, oder auf der persönlichen Arbeitsleistung des Berufsfremden beruhen. Das erfordert für den VwGH „*im Regelfall ein Tätigwerden auf gleicher oder zumindest vergleichbarer Ebene*“.¹⁸¹ Die bloße Erbringung von Hilfstätigkeiten, wie etwa Sekretariatsarbeiten, ermöglicht üblicherweise hingegen keine Vergesellschaftung mit einer Beteiligung am Gewinn.¹⁸² § 22 Z 3 EStG verlangt allerdings nicht, dass die berufsfremden Gesellschafter persönlich tätig werden.¹⁸³

Sehen die berufsrechtlichen Vorschriften eine Vergesellschaftung nicht vor, dann führt der Zusammenschluss von freiberuflich Tätigen mit Berufsfremden grundsätzlich zum Vorliegen eines Gewerbebetriebes.¹⁸⁴ Diesfalls liegt eine Mitunternehmerschaft nur vor, wenn alle Mitgesellschafter eine selbständige

¹⁷⁹ Unter berufsrechtlichen Vorschriften sind nach den EStR 2000, Rz 5843 alle einschlägigen Vorschriften zu verstehen; dazu zählen neben den Gesetzen auch Verordnungen. Siehe zu den berufsrechtlichen Vorschriften auch *Arnold*, Gesellschaftsverhältnisse mit freiberuflich Tätigen aus gesellschafts- und berufsrechtlicher Sicht, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 429.

¹⁸⁰ Vgl *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, § 22 Tz 29.

¹⁸¹ VwGH 29.9.2004, 2001/13/0159; siehe auch VwGH 6.3.1985, 84/13/0242.

¹⁸² VwGH 29.9.2004, 2001/13/0159.

¹⁸³ So auch *Ruppe*, Vereinbarungen zwischen Angehörigen, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 140.

¹⁸⁴ VfGH 1.3.1968, B 407/67; VwGH 7.6.1983, 82/14/0213; VwGH 3.3.1982, 1659/79; VwGH 19.1.1968, 1825/66.

Arbeit ausüben und auch persönlich tätig sind.¹⁸⁵ Die Einschränkung der Vervielfältigungstheorie gilt auch für freiberufliche Mitunternehmenschaften. Daher können fachlich ausgebildete Arbeitskräfte beschäftigt werden, solange die Gesellschafter leitend und eigenverantwortlich tätig bleiben.¹⁸⁶

Abschließend ist nochmals auf die bereits diskutierte Frage der **Vervielfältigung einer selbständigen Tätigkeit** zurückzukommen. Dieses Kriterium entscheidet neben den übrigen Voraussetzungen des § 22 EStG maßgeblich über die Zuordnung einer freiberuflichen Tätigkeit zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit oder zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Vervielfältigt der Freiberufler – soweit die berufsrechtlichen Vorschriften das zulassen – seine Tätigkeit, indem er zahlreiche Mitarbeiter beschäftigt und so die Eigenverantwortlichkeit aufgibt oder wenn er zwar nur wenige Mitarbeiter beschäftigt, aber die Leitung dennoch einem Anderen überträgt, dann liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor. Gleiches gilt, wenn der Steuerpflichtige eine selbständige und eine gewerbliche Tätigkeit gleichzeitig ausübt und sich die Tätigkeiten gegenseitig derart bedingen bzw miteinander verflochten sind, dass die gesamte Betätigung nach der Verkehrsauffassung als einheitlicher Betrieb aufzufassen ist.¹⁸⁷ Überwiegt in diesem Fall die gewerbliche Tätigkeit, dann liegt insgesamt ein einheitlicher Gewerbebetrieb vor. Dies kann anhand des Umsatzes aber auch des Gewinnes zu beurteilen sein.¹⁸⁸

Nur soweit sich die selbständige und die gewerbliche Tätigkeit trennen lassen, liegen nach *Quantschnigg/Schuch* zwei Betriebe vor. Das wird dann der Fall sein, wenn die selbständige und die gewerbliche Tätigkeit keinen inneren Zusammenhang aufweisen.¹⁸⁹ Der Steuerpflichtige kann aber auch bei zusammenhängenden Tätigkeiten eine organisatorische und räumliche Trennung schaffen, woraufhin zwei getrennte Betriebe vorliegen. Aber selbst wenn ein einheitlicher Gewerbebetrieb vorliegt, wird sich an der persönlichen Zurechnung der

¹⁸⁵ Kritisch zur Maßgeblichkeit für alle Gesellschafter *Reiner*, Einkünftefeststellung bei Personengesellschaften (1994) 47.

¹⁸⁶ EStR 2000, Rz 5846.

¹⁸⁷ VwGH 22.11.1995, 94/15/0154.

¹⁸⁸ VwGH 13.3.1997, 95/15/0124.

¹⁸⁹ Vgl *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, § 22 Tz 2.

dann gewerblichen Einkünfte nichts ändern, solange sich auch an der Dispositionsbefugnis der involvierten Steuerpflichtigen nichts ändert.¹⁹⁰

Durch die Qualifikation als Einkünfte aus Gewerbebetrieb ändert sich jedoch die sachliche Zuordnung der Einkünfte. Freiberufliche Tätigkeiten sind durch § 189 Abs 4 UGB von der Rechnungslegungspflicht ausgenommen¹⁹¹ und auch § 5 Abs 1 EStG erfasst nur Steuerpflichtige mit Einkünften aus Gewerbebetrieb. Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit sind dagegen unabhängig von der Betriebsgröße durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs 3 EStG zu ermitteln. Wird eine ursprünglich freiberufliche Tätigkeit in späterer Folge als gewerbliche Tätigkeit ausgeübt, dann hat bei Überschreiten der Umsatzgrenze des § 189 Abs 1 Z 2 UGB ein Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG zu erfolgen.

Für freiberuflich Tätige besteht der Vorteil der §-4-Abs-3-Gewinnermittlung abgesehen von teilweise administrativen Vereinfachungen in weiter reichenden Möglichkeiten der Beeinflussung des Jahresergebnisses durch vorteilhafte Ausnutzung des Zufluss-Abfluss-Prinzips.¹⁹² Der Totalgewinn ist bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und Betriebsvermögensvergleich zwar grundsätzlich gleich,¹⁹³ aber die einzelnen Periodenergebnisse können voneinander abweichen. So können Einnahmen-Ausgaben-Rechner einen Teil ihrer Einkünfte durch Aufschieben von Einnahmen und Vorziehen von Ausgaben in die Zukunft verlagern. Der VwGH hat diesbezüglich festgestellt, dass die Vorwegnahme von Ausgaben nicht als Missbrauch sondern als zulässige Steuervermeidung zu qualifizieren ist. Das gilt selbst dann, wenn der Steuerpflichtige damit die Auswirkungen für ihn ungünstigerer, in künftigen Besteuerungsperioden wirksam werdender, Abgabenvorschriften abzuwenden versucht.¹⁹⁴ Auch der VfGH hegt keine Bedenken gegen § 4 Abs 3 EStG.¹⁹⁵

¹⁹⁰ Siehe Abschnitt 2.2.3.4.2 zur Einkünftezurechnung bei unternehmerischen Betätigungen.

¹⁹¹ Allerdings deckt sich der Begriff der freien Berufe nach UGB nicht vollends mit demselben steuerrechtlichen Begriff; siehe dazu EStR 2000, Rz 430h.

¹⁹² Siehe dazu *Stadler*, Ausgewählte Fragen der Gewinnermittlung gem § 4 Abs 3 EStG, in *Renner/Schlager/Schwarz* (Hrsg), Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung, GS Köglberger (2008) 109 ff.

¹⁹³ Vgl *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, § 4 Tz 19.

¹⁹⁴ VwGH 9.2.1982, 81/14/0136.

¹⁹⁵ VfGH 7.6.1984, B 401/79.

Die Gestaltungsmöglichkeiten wurden mit dem 1. StabG 2012¹⁹⁶ insoweit eingeschränkt, als die Anschaffungs- bzw Herstellungskosten bei Wirtschaftsgütern, die zum Umlaufvermögen gehören, und die keinem regelmäßigen Wertverzehr unterliegen, gem § 4 Abs 3 EStG erst bei Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen abzusetzen sind.¹⁹⁷

2.2.3.3. Vermögensgebundene Einkünfte

Die Gegenposition zu den personenverbundenen Einkünften nehmen die vermögensgebundenen Einkünfte ein. Darunter fallen jene Einkünfte, bei denen die **Veräußerung von Vermögen** besteuert wird. In diesem Bereich wurden mit dem BBG 2011¹⁹⁸ und dem 1. StabG 2012¹⁹⁹ weitreichende systematische Änderungen vorgenommen. Seither unterliegen auch Substanzgewinne aus Kapitalvermögen und Gewinne aus der Veräußerung von privaten Grundstücken nicht nur ausnahmsweise sondern idR der Besteuerung.

Zu den vermögensgebundenen Einkünften zählen die betrieblichen Veräußerungsgewinne iSd § 24 EStG, Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen nach § 27 Abs 3 EStG, Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen nach § 30 EStG und die – jetzt nur mehr rudimentär relevanten – Spekulationsgeschäfte nach § 31 EStG.

Eine besondere Form von vermögensgebundenen Einkünften sind Einkünfte aus Derivaten (§ 27 Abs 4 EStG), weil bei **Termingeschäften** kein Vermögen veräußert wird sondern ein schuldrechtliches Geschäft vorliegt. Auch *Zorn* weist darauf hin, dass die Geschäftspartner bei Termingeschäften nicht über das Eigentum an der zugrunde liegenden Sache²⁰⁰ verfügen und idR auch nur an der Differenz zwischen dem vereinbarten Preis und dem zu einem bestimmten Zeitpunkt eintretenden Marktpreis interessiert sind.²⁰¹ Die Qualifikation als schuld-

¹⁹⁶ BGBl Nr I 22/2012.

¹⁹⁷ Siehe dazu *Gaedke*, Welche Wirtschaftsgüter unterliegen keinem regelmäßigen Wertverzehr?, SWK 2012, 756.

¹⁹⁸ BGBl I Nr 111/2010.

¹⁹⁹ BGBl I Nr 22/2012.

²⁰⁰ ZB Wertpapiere, Rohstoffe, Währungen.

²⁰¹ *Zorn*, Einkünftezurechnung, Referate und Diskussionsbeiträge zum 15. ÖJT (2003) 135 (139).

rechtliches Geschäft ändert jedoch nichts an der Zurechnung der Einkünfte an den Berechtigten aus dem Termingeschäft.

Tanzer geht davon aus, dass nur der **Eigentümer** im Veräußerungszeitpunkt imstande ist, den Betrieb bzw das betreffende Vermögen zu verkaufen. Gleiches gilt für den Mitunternehmeranteil, bei dem nicht Einzelwirtschaftsgüter sondern der Anteil als solcher die Kaufsache ist. Veräußert wird dabei ein „*Bündel von Rechten und Möglichkeiten*“. Einen Mitunternehmeranteil kann daher nur jene Person veräußern, die die Mitunternehmerstellung zu diesem Zeitpunkt innehat.²⁰² Einem Dritten können die Einkünfte aus der Veräußerung nur dann zugerechnet werden, wenn die Stellung als Mitunternehmer im Zeitpunkt der Veräußerung zumindest im Innenverhältnis auf ihn übergegangen war. Bei nahen Angehörigen muss allerdings eine entsprechende Publizität gewährleistet sein.²⁰³

Diese Zurechnungsgrundsätze gelten auch für Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen, für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen und für Spekulationseinkünfte. Der Unterschied zu betrieblichen Veräußerungsgewinnen liegt lediglich darin, dass sich die Verfügung bei den Einkünften nach den §§ 27, 30 und 31 lediglich auf einzelne Wirtschaftsgüter und nicht auf eine Mehrzahl an Rechten und Möglichkeiten erstreckt.²⁰⁴

Nach *Ruppe* sind Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften demjenigen zuzurechnen, der über die betreffenden Wirtschaftsgüter im Innenverhältnis durch Veräußerung disponieren kann. Für *Ruppe* ist dies idR derjenige, dem die Wirtschaftsgüter nach § 24 BAO zuzurechnen sind.²⁰⁵ Damit vertritt *Ruppe* für den Bereich der Veräußerungsgeschäfte jene Auffassung, die *Gassner* als Grundprinzip für die Zurechnung von Einkunftsquellen überzeugend etabliert.²⁰⁶

Auch andere Autoren verweisen hinsichtlich der Zurechnung von Veräußerungseinkünften auf den wirtschaftlichen Eigentümer iSd § 24 BAO.²⁰⁷ Für

²⁰² *Tanzer*, Einkünftezurechnung, Gutachten zum 15. ÖJT (2003) 14.

²⁰³ Vgl. EStR 2000, Rz 1130 ff; siehe auch *Ruppe*, Vereinbarungen zwischen Angehörigen, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 101 (115 ff).

²⁰⁴ Vgl. *Tanzer*, Einkünftezurechnung, Gutachten zum 15. ÖJT (2003) 14.

²⁰⁵ *Ruppe*, Die persönliche steuerliche Zurechnung von Einkünften, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 127 (141).

²⁰⁶ Siehe Abschnitt 2.2.2.2.

²⁰⁷ Vgl. *Schreder*, Zurechnung von Veräußerungsgewinnen – Wer ist wirtschaftlicher Eigentümer im Veräußerungszeitpunkt?, SWK 1999, S 231; *Biergans/*

Kofler erfolgt die Verkürzung auf das wirtschaftliche Eigentum zu Recht, denn es komme – wie auch bei anderen Einkünften – lediglich darauf an, wer die Herrschaftsmacht über die veräußerte Substanz als Quelle der Einkünfte innehat.²⁰⁸ In diesem Sinn ergibt sich aus § 24 Abs 1 lit d BAO, dass Wirtschaftsgüter demjenigen zugerechnet werden, der die Herrschaft über diese ausübt. Ein Auseinanderfallen von wirtschaftlichem und zivilrechtlichem Eigentum ist nur dann anzunehmen, „wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer, auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann“.²⁰⁹

Im Regelfall fallen wirtschaftliches und zivilrechtliches Eigentum aber zusammen.²¹⁰ So nimmt auch *Werndl* an, dass von der Zurechnung an den zivilrechtlichen Eigentümer „nur abgegangen werden kann, wenn dem Nichteigentümer bereits eine Rechtsposition zukommt, die sich von der eines Eigentümers im Sinne der Privatrechtsdogmatik nur mehr durch das Fehlen der dinglichen Berechtigung unterscheidet, diese dingliche Berechtigung aber durch ein einseitiges Gestaltungsrecht erzwungen werden kann.“²¹¹ Das zivilrechtliche Eigentum ist nach Literatur und Rsp nur dann ohne Bedeutung für das Steuerrecht, „wenn die jederzeitige Verfügbarkeit über die Substanz und den Ertrag“ bei einem anderen liegt.²¹²

Stockinger, Zum Einkommensbegriff und zur persönlichen Zurechnung von Einkünften im Einkommensteuerrecht, FR 1982, 25 (29).

²⁰⁸ *Kofler*, Durchgriff bei der Privatstiftung (2001) 65.

²⁰⁹ VwGH 18.12.1997, 96/15/0151; vgl auch VwGH 28.11.2002, 2001/13/0257; VwGH 19.3.2002, 99/14/0286; VwGH 13.5.1986, 83/14/0089; *Ferch*, Die steuerliche Zurechnung von GmbH-Anteilen – ein Judikaturüberblick, NZ 1990, 251; *Ritz*, BAO⁵, § 24 Rz 3.

²¹⁰ Vgl etwa VwGH 18.12.1997, 96/15/0151.

²¹¹ *Werndl*, Wirtschaftliches Eigentum (1983) 166.

²¹² *Stoll*, BAO-Kommentar, Bd I (1994) § 24, 296; vgl auch *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Bd I¹⁰ (2012) 100 und bereits VwGH 24.3.1976, 1300/74.

Vermögensgebundene Einkünfte, bei denen die Veräußerung des Vermögens zu Einkünften führt, werden deshalb prinzipiell dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen sein, denn der Verkaufsakt setzt für seine rechtswirksame Begründung die Verschaffung der vollen Verfügungsmacht über die Kaufsache voraus,²¹³ und diese kann regelmäßig nur der zivilrechtliche Eigentümer übertragen. So kann etwa ein Leasingnehmer zwar wirtschaftlicher Eigentümer sein. Mangels zivilrechtlichen Eigentums kann er einem Dritten aber nicht die für ein Veräußerungsgeschäft wesentliche umfassende Herrschaft über das Leasinggut übertragen.

Auch beim **Fruchtgenuss** ist der Erfolg aus der Veräußerung dem zivilrechtlichen Eigentümer und nicht dem Fruchtgenussberechtigten zuzurechnen.²¹⁴ Die Finanzverwaltung hat bis vor kurzem die Auffassung vertreten, dass dem ehemaligen Eigentümer beim Vorbehaltsfruchtgenuss weiterhin das zivilrechtliche Eigentum zukommen soll, wenn zu seinen Gunsten ein Belastungs- und Veräußerungsverbot besteht.²¹⁵ *Tanzer* hat demgegenüber jedoch auf die Höchstpersönlichkeit eines Belastungs- und Veräußerungsverbot hingewiesen, da dieses nicht übertragbar und nicht vererbbar ist.²¹⁶ Damit wird der beschwerte neue Eigentümer längstens bis zum Ableben des Fruchtnießers in seinen Dispositionsmöglichkeiten eingeschränkt. Von einem endgültigen Ausschluss vom Zugriff auf die Sache ist aber nicht auszugehen.²¹⁷

Nunmehr hat auch die Finanzverwaltung auf Grundlage der jüngeren VwGH-Rsp²¹⁸ ihre Ansicht geändert. Danach ist ein mit einem Belastungs- und

²¹³ So *Tanzer*, Einkünftezurechnung, Gutachten zum 15. ÖJT (2003) 16 f.

²¹⁴ *Ruppe*, Die persönliche steuerliche Zurechnung von Einkünften, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 127 (141) mit Hinweis auf VwGH 24.11.1982, 81/13/21; VwGH 17.4.1959, 646/58; siehe auch VwGH 20.11.1990, 90/14/0139.

²¹⁵ EStR 2000, Rz 124 idF bis 31.12.2007 mit Verweis auf VwGH 17.9.1996, 92/14/0054.

²¹⁶ Siehe dazu *Koziol/Welser*, Grundriss des bürgerlichen Rechts, Bd I¹² (2002) 260.

²¹⁷ *Tanzer*, Einkünftezurechnung, Gutachten zum 15. ÖJT (2003) 17.

²¹⁸ VwGH 28.11.2007, 2007/14/0021 mit Verweis auf VwGH 25.1.2006, 2002/13/0042 und *Stoll*, Bundesabgabenordnung (1994) 296; siehe dazu *Doralt*, Fruchtgenuss mit Belastungs- und Veräußerungsverbot: Wirtschaftliches Eigentum?, RdW 2010, 234.

Veräußerungsverbot belastetes und unter einem Vorbehaltsfruchtgenuss übertragenes Wirtschaftsgut nicht (mehr) zwingend dem Fruchtnießer, dh dem früheren Eigentümer, zuzurechnen. Die EStR sprechen einem Belastungs- und Veräußerungsverbot jetzt nur mehr eine Indizwirkung zu: „Die Einräumung und Verbücherung eines Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten des Fruchtgenussberechtigten kann [...] alleine kein wirtschaftliches Eigentum des Fruchtnießers begründen, es handelt sich um ein Indiz und es sind stets die Gesamtumstände zu berücksichtigen“.²¹⁹

In einer weiteren Entscheidung hat der VwGH festgehalten, dass aufgrund der zeitlich praktisch unbegrenzten Nutzungsdauer eines Grundstückes auch auf Lebenszeit eingeräumte Rechte kein wirtschaftliches Eigentum am Grund und Boden vermitteln können. Für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums komme vielmehr dem Umstand, wer die Chance von Wertsteigerungen bzw das Risiko von Wertminderungen trägt, besonderes Gewicht zu.²²⁰ Wie bereits zuvor ausgeführt wurde, kann das im Hinblick auf die Veräußerung von Grund und Boden nur der zivilrechtliche Eigentümer sein.

Aus den vorhergehenden Überlegungen folgt auch, dass die Zurechnung des Veräußerungsgewinnes von der Zurechnung der laufenden Einkünfte abweichen kann, wenn die laufenden Einkünfte von einem Nutzungsberechtigten bezogen werden.²²¹ In diesem Fall ist der Erfolg aus der Vermögensveräußerung dennoch dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen.²²²

2.2.3.4. Vermögensgegründete Einkünfte

2.2.3.4.1. Grundlegung

Besonders schwierig gestaltet sich die Zurechnung vermögensgegründeter Einkünfte. Darunter erfasst *Tanzer* Einkünfte, die weder personenverbunden noch vermögensgebunden sind, sondern die systematisch dazwischen stehen.²²³ Dazu zählen die betrieblichen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG)

²¹⁹ EStR 2000, Rz 124 idF ab 1.1.2008.

²²⁰ VwGH 12.12.2007, 2006/15/0123.

²²¹ *Ruppe*, Die persönliche steuerliche Zurechnung von Einkünften, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 127 (141).

²²² Siehe dazu Abschnitt 2.2.3.3.

²²³ Siehe dazu *Tanzer*, Einkünftezurechnung, Gutachten zum 15. ÖJT (2003) 18.

und aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG) sowie die Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (§ 27 Abs 2 EStG) und aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG).

Die vermögensgegründeten Einkünfte können je nach Art der Betätigung tendenziell personalistisch oder kapitalistisch geprägt sein. In manchen Fällen – wenn besondere persönliche Fähigkeiten des Gewerbetreibenden erforderlich sind – ist aber auch eine Annäherung an die personenverbundenen Einkünfte möglich. Gemeinsam ist diesen Einkunftsarten die mehr oder weniger intensive Bewirtschaftung von Vermögen. Zu einer Veräußerung von Vermögenssubstanz kommt es dabei grundsätzlich nicht.

Im Mittelpunkt der **betrieblichen Tätigkeiten** sieht *Tanzer* aufgrund der Umschreibung der Steuertatbestände nicht den Umsatzakt sondern vielmehr „die Tätigkeit schlechthin“.²²⁴ Daher kommt es für die Frage der Zurechnung von Einkünften auch nicht darauf an, in wessen Eigentum das entsprechende Vermögen steht. Die Einkünfte aus einem Betrieb sind deshalb auch dem Pächter zuzuordnen, da dieser fremdes Vermögen mit „Fleiß und Mühe“²²⁵ bewirtschaftet oder bewirtschaften lässt.²²⁶

Das wesentliche Merkmal der betrieblichen Tätigkeiten besteht darin, dass die Einkünfte erst aus der Bewirtschaftung des Vermögens resultieren. Die Intensität²²⁷ der Bewirtschaftung bzw der persönliche Einsatz des Steuerpflichtigen kann jedoch sehr unterschiedlich ausgeprägt sein. Das wird im Bereich der Vermietung und Verpachtung besonders deutlich, wo je nach Tiefe und Breite der Tätigkeit eine Unterscheidung zwischen der außerbetrieblichen Vermögensverwaltung und der gewerblichen Vermietung erfolgt.²²⁸ Eine gewerbliche Tätigkeit liegt nach der Judikatur des VwGH dann vor, wenn das Tätigwerden

²²⁴ *Tanzer*, Einkünftezurechnung, Gutachten zum 15. ÖJT (2003) 18.

²²⁵ So schon die ursprüngliche Formulierung der Pacht in § 1091 ABGB.

²²⁶ *Tanzer*, Einkünftezurechnung, Gutachten zum 15. ÖJT (2003) 18.

²²⁷ *Tanzer*, Die gewerbliche Vermietung im Steuerrecht, in *Bertl* (Hrsg), Praxis der Unternehmensbesteuerung, FS Heidinger (1995) 373 ff; vgl auch *Margreiter*, Die Vermietung unbeweglichen Vermögens, Zur Abgrenzung zwischen privater und gewerblicher Vermögensnutzung, SWK 1985, A I 151.

²²⁸ Vgl statt vieler *Andreaus*, Vermietest du noch, oder bewirtschaftest du schon? Von der steuerlichen Vermietung in die Gewerblichkeit, SWK 2009, S 743; *Ryda/Langheinrich*, Einkünfte aus Gewerbebetrieb – eine Abgrenzung zu den „anderen“ Einkunftsarten des EStG 1988 (Teil IV), FJ 2007, 54.

des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist.²²⁹

Bei den **Einkünften aus Vermietung** und aus **Kapitalüberlassung** gestaltet sich die Beantwortung der Zurechnungsfrage grundsätzlich schwieriger als im betrieblichen Bereich, da es an einer intensiven Betätigung typischerweise fehlt, sondern das Rechtsverhältnis ausschlaggebend ist.²³⁰ Bei der Entwicklung von Leitlinien für die Einkünftezurechnung ist daher eine getrennte Betrachtung von Einkünften aus unternehmerischen Tätigkeiten und solchen aus Rechtsverhältnissen sinnvoll.

2.2.3.4.2. Einkünfte aus unternehmerischer Betätigung

Unternehmerische Betätigungen führen zu Einkünften aus Gewerbebetrieb oder zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit zählen zwar auch zu den unternehmerischen Betätigungen. Sie können aufgrund ihrer besonderen Personenverbundenheit aber als eigene – bereits oben dargestellte²³¹ – Kategorie betrachtet werden. Zur Frage der **persönlichen Zurechnung betrieblicher Einkünfte** führt *Ruppe* aus, dass die „*Einkünfte demjenigen zuzurechnen sind, dem die Dispositionsbefugnis über den Betrieb zusteht, auf dessen Rechnung und Gefahr der Betrieb daher geführt wird, der somit als Unternehmer angesehen werden kann.*“²³² Im Regelfall wird das der Eigentümer des Betriebes sein. Dem steht auch die Betriebsführung durch einen Geschäfts-

²²⁹ Vgl. VwGH 23.4.2008, 2006/13/0019; VwGH 24.1.2007, 2003/13/0118; VwGH 13.9.2006, 2002/13/0059; VwGH 26.7.2005, 2003/14/0050; VwGH 17.12.1998, 97/15/0060; VwGH 29.7.1997, 96/14/0115; VwGH 22.6.1983, 81/13/0157.

²³⁰ *Tanzer*, Einkünftezurechnung, Gutachten zum 15. ÖJT (2003) 18.

²³¹ Siehe oben Abschnitt 2.2.3.2.

²³² *Ruppe*, Die persönliche steuerliche Zurechnung von Einkünften, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 127 (136) mit Verweis auf *Littmann/Bitz/Pust* (Hrsg), Das Einkommensteuerrecht, § 14 Anm 39; *Wendt*, Grundsätzliche Überlegungen zur Frage der persönlichen steuerlichen Gewinnzurechnung, FR 1968, 299; *Tipke*, Übertragung von Einkunftsquellen, StuW 1977, 293 (298); *Schmidt*, Subjektive Zurechnung von Einkünften, StbJb 1980/81, 117; *Danzer*, Die Steuerumgehung (1981) 141; *Stadie*, Die persönliche Zurechnung von Einkünften (1983) 22.

fürher oder Zwangsverwalter²³³ nicht entgegen, weil die vermögensmäßigen Auswirkungen in diesen Fällen weiterhin beim Eigentümer eintreten. Das gleiche gilt für ein in Sanierung oder Konkurs befindliches Unternehmen.²³⁴ Auf der anderen Seite ist davon auszugehen, dass ein Betrieb – vorübergehend oder dauerhaft – nicht mehr auf eigene Rechnung und Gefahr bewirtschaftet wird, wenn er verpachtet oder zum Fruchtgenuss überlassen wird. In diesem Fall hat die Einkünftezurechnung beim Pächter oder Fruchtnießer zu erfolgen.²³⁵

Nach dem **Tod des Steuerpflichtigen** sind die Einkünfte aus dem erblasserischen Betrieb den Erben zuzurechnen. Auf den Zeitpunkt der Erbserklärung oder Einantwortung kommt es dabei nicht an, die Erben treten vielmehr bereits mit dem Todestag in die einkommensteuerliche Position des Erblassers ein.²³⁶ Selbst wenn der Betrieb nicht fortgeführt wird, ist ein allfälliger Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn den Erben zuzurechnen.²³⁷ Voraussetzung dafür ist allerdings, dass die Erben durch Einantwortung – bzw. bei Unterbleiben einer Verlassenschaftsverhandlung durch Besitzergreifung – die tatsächliche Verfügungsmacht über den Nachlass erhalten.²³⁸ Die Einkünftezurechnung an die Erben erfolgt daher erst ab Einantwortung, jedoch rückwirkend bis zum Todestag des Erblassers.²³⁹ Die Frage des Übergangs von Verlustvorträgen ist in Abschnitt 4.4.1.2 f noch ausführlich zu betrachten.

²³³ Vgl zur Einkünftezurechnung bei Zwangsverwaltung VwGH 11.6.1965, 1085/64; siehe auch VwGH 19.11.1998, 96/15/0182.

²³⁴ VwGH 29.9.1976, 1387/76; vgl auch *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, § 2 Tz 47.

²³⁵ Siehe dazu Abschnitt 2.2.5.

²³⁶ VwGH 31.5.1983, 14/1315/79; VwGH 27.1.1969, 249/68; VwGH 4.10.1959, 3129/58; VwGH 18.9.1959, 25/56; vgl auch *Stoll*, Rentenbesteuerung⁴ (1997) 369 f.

²³⁷ VwGH 11.12.1974, 1549/74; VwGH 14.9.1971, 160/70; VwGH 7.5.1965, 145/63; VwGH 29.6.1956, 1519/53.

²³⁸ *Koziol/Welser*, Grundriss des bürgerlichen Rechts, Bd II¹² (2001) 528 mit Verweis auf *Bajons*, Der Erbschaftserwerb bei geringfügigen Nachlässen, JBl 1970, 169 (173 ff); *Kralik*, System des österreichischen allgemeinen Privatrechts, Das Erbrecht (1983) 326 ff.

²³⁹ Vgl VwGH 16.6.2004, 2001/08//0034; siehe dazu ausführlich *Taucher*, Steuerrechtliche Probleme bei Erbvereinbarungen und Erbsauseinandersetzungen, in

2.2.3.4.3. Einkünfte aus Rechtsverhältnissen

Als Einkünfte aus Rechtsverhältnissen können die Einkünfte aus der **Überlassung von Kapital** und die **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** zusammengefasst werden. Auch bei diesen führt nicht die Veräußerung des Vermögens sondern dessen Nutzung zu Einkünften. Es handelt sich daher wie bei den betrieblichen Einkünften gleichermaßen um vermögensgegründete Einkünfte.

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht steht bei den Einkünften aus Rechtsverhältnissen die Überlassung von Produktionsfaktoren im Mittelpunkt. Aus dieser Perspektive wären auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der hier betrachteten Kategorie zuzuordnen, denn auch hier resultieren die Einkünfte aus einem Rechtsverhältnis, das die Überlassung der eigenen Arbeitskraft zum Inhalt hat. In der Personenverbundenheit der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit besteht jedoch ein wesentlicher Unterschied zur Überlassung von Immobilien und Kapital.

Im Vergleich zu den Einkünften aus unternehmerischer Betätigung besteht die Besonderheit der Einkünfte aus Rechtsverhältnissen darin, dass es bei der bloßen Überlassung zu einer Aufspaltung²⁴⁰ der Einkünfteerzielung kommt: Der Überlassende erhält für die Zurverfügungstellung des Vermögens – dh für die Einschränkung seiner Nutzungsmöglichkeiten – eine Abgeltung, während der Übernehmende die Möglichkeit hat durch dessen Nutzung eigene Einkünfte zu erzielen. Im Grunde verhält es sich auch nicht anders, wenn der Übernehmende das überlassene Vermögen, beispielsweise das Privatdarlehen oder die selbstbewohnte Immobilie, privat nutzt. In diesem Fall dient das fremde Vermögen zwar nicht der Erzielung von Einkünften, dem Übernehmenden wird aber gleichermaßen die Nutzung zur Befriedigung seiner Bedürfnisse ermöglicht.

Ein wesentlicher Unterschied zwischen den betrieblichen Einkünften und den Einkünften aus Rechtsverhältnissen besteht darin, dass das Moment der „Betätigung“ bei letzteren in den Hintergrund tritt. Der Steuerpflichtige, der sein Geld beispielsweise am Sparbuch veranlagt, ist nur in sehr begrenztem Ausmaß aktiv tätig. Die Erwerbstätigkeit beschränkt sich auf die Eröffnung des Sparbuches bei

Ruppe (Hrsg), Familienverträge² (1985) 927 (976 ff); vgl auch *Ruppe*, Die persönliche steuerliche Zurechnung von Einkünften, ebenda 127 (138).

²⁴⁰ Siehe dazu Abschnitt 2.2.5.

der Bank und die Überlassung des Kapitals.²⁴¹ Deshalb lässt sich auch die persönliche Zurechnung der Einkünfte aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung nicht ohne weiteres entscheiden.

Hinzu kommt, dass auch bei den Einkünften aus Rechtsverhältnissen ein gestalterisches Element des Steuerpflichtigen in mehr oder weniger intensiver Ausprägung auftritt, denn nicht das Vermögen selbst sondern erst die Überlassung bewirkt die Einkünfte. Das Vermögen bildet zwar die Grundlage, aber nicht das auslösende Moment. Der Steuerpflichtige muss vielmehr durch eine entsprechende Vertragsgestaltung auf die Einkünftezielung einwirken. So führt nicht etwa schon das Vorhandensein eines Grundstückes zu Einkünften, sondern erst dessen Vermietung oder Verpachtung löst die Einkünftezielung aus.²⁴² In diesem Sinn sieht auch *Ruppe* die Einkünfte aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung in der entgeltlichen Nutzung von Vermögenswerten wurzelnd. Er geht davon aus, dass diese Einkünfte demjenigen zuzurechnen sind, dem „*die Befugnis oder auch nur die faktische Möglichkeit zur entgeltlichen Nutzung der fraglichen Wirtschaftsgüter zukommt*“. Wirtschaftliches oder zivilrechtliches Eigentum ist dazu nicht erforderlich.²⁴³

Tanzer führt zur **Einkünftezurechnung bei Vermietung und Verpachtung** aus, dass es darauf ankommt, wer den Vermietungsakt tatsächlich setzt. Wenn daher jemandem ein Fruchtgenussrecht an einer Liegenschaft eingeräumt wird, die bereits durch den Eigentümer langfristig vermietet wurde, dann hat der Fruchtnießer keinerlei Gestaltungsmöglichkeit, er wird zum bloßen Inkassanten der Mietzinse. Es kommt daher trotz Einräumung eines Fruchtgenussrechts nicht zu einer Verschiebung der Einkunftsquelle.²⁴⁴ Erst ab dem Zeitpunkt, ab dem der Fruchtnießer die Möglichkeit hat, Mietverträge zu errichten, zu verändern oder zu beenden, sind ihm die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

²⁴¹ Vgl zu diesem Beispiel *Gassner*, Referate und Diskussionsbeiträge zum 15. ÖJT (2003) 164.

²⁴² So auch *Tanzer*, Einkünftezurechnung, Gutachten zum 15. ÖJT (2003) 18 f.

²⁴³ *Ruppe*, Die persönliche steuerliche Zurechnung von Einkünften, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 127 (141) mit Hinweis auf VwGH 14.6.1972, 770/70 wo iZm einer Zimmervermietung nicht auf das Eigentum, sondern auf die „tatsächlich nach außen in Erscheinung tretende Gestalt der Dinge“ abgestellt wird.

²⁴⁴ Vgl *Tanzer*, Referate und Diskussionsbeiträge zum 15. ÖJT (2003) 185.

zuzurechnen.²⁴⁵ Ob für die Zurechnung der Einkünfte aus einem ganzen Zins-
haus bereits die Möglichkeit ausreicht, dass der Fruchtgenussberechtigte einen
einzelnen Mietvertrag verändern oder den Hausverwalter bestellen kann,²⁴⁶ ist
deshalb fraglich. Die Möglichkeit in bloß marginalem Ausmaß auf die Einnah-
menerzielung einzuwirken, wird für die Annahme einer ausreichenden Disposi-
tionsmöglichkeit beim Fruchtnießer jedenfalls nicht ausreichen.²⁴⁷ Auch die
Möglichkeit nur ausgabenseitig (etwa durch Investitionen) auf die Einkünfteer-
zielung einzuwirken, reicht für die Zurechnung von Einkünften beim Fruchtge-
nussberechtigten – zumindest idR – nicht aus.

Eine generelle Versagung der steuerlichen Anerkennung von Fruchtgenuss-
vereinbarungen im Bereich der Vermietung und Verpachtung, wie offensichtlich
von *Doralt*²⁴⁸ vorgeschlagen, scheint andererseits aber überschießend, denn auch
bei Mietobjekten kann die Betätigung des Vermieters bzw Fruchtnießers weit
über die Bestellung eines Hausverwalters hinausgehen.²⁴⁹ Auch die Annahme
einer originären Einkunftsquelle beim Fruchtnießer mit Einkünften aus einer
vermögensverwaltenden Tätigkeit iSd § 22 Z 2 EStG könnte in derartigen Fällen
keinesfalls überzeugen.²⁵⁰ Die Entscheidung, ob eine ausreichende Gestaltungs-
möglichkeit des Fruchtnießers besteht, muss unter Berücksichtigung der Um-
stände im jeweiligen Einzelfall getroffen werden.²⁵¹ Bei der Beurteilung kann

²⁴⁵ So auch *Doralt*, EStG, § 2 Tz 147.

²⁴⁶ Etwa weil ein einziger Mieter den Mietvertrag gekündigt hat.

²⁴⁷ *Zorn*, Referate und Diskussionsbeiträge zum 15. ÖJT (2003) 149, nennt
exemplarisch einen auf die Vermietung von Fassadenflächen eingeschränkten
Fruchtgenuss, während die Einkünfte aus der Vermietung des Gebäudes wei-
terhin dem Eigentümer zuzurechnen sein sollen; aA *Kohler*, Fruchtgenussver-
einbarungen im Lichte der jüngsten Rechtsprechung, RdW 1987, 175; *Koh-
ler/Wakounig*, Steuerleitfaden zur Vermietung⁷ (2001) 87.

²⁴⁸ *Doralt*, Der außerbetriebliche unentgeltliche Fruchtgenuss – ein Steuerspar-
modell, RdW 1998, 519.

²⁴⁹ Dabei ist nur an die Bewerbung des Mietobjektes, der Abschluss von Mietver-
trägen und die laufende Betreuung der Mieter zu denken.

²⁵⁰ Der Gesetzgeber hatte dabei offenkundig andere Tätigkeiten vor Augen (arg
„zB für die Tätigkeit als Hausverwalter oder als Aufsichtsratsmitglied“).

²⁵¹ So auch *Ruppe*, Übertragung von Einkunftsquellen, in *Tipke* (Hrsg), Übertra-
gung von Einkunftsquellen², DStJG, Bd 1 (1979) 21; *Heidinger/Kamper*, Steu-

nur die allgemeine Leitlinie der maßgeblichen Einwirkung auf die Einkünftezielung herangezogen werden. Ein wesentlicher Anhaltspunkt für die Einkünftezurechnung an den Fruchtgenussberechtigten besteht aber darin, dass dieser die Mietverträge angebahnt und abgeschlossen hat oder das Mietobjekt selbst betreut.²⁵²

Nicht weniger weit reichende Fragen ergeben sich bei der Zurechnung von **Einkünften aus Kapitalüberlassung**. Hier tritt das Ausmaß der Betätigung oft noch wesentlich stärker in den Hintergrund. *Tanzer* sieht aber auch bei Dividendeneinkünften ein aktives Moment, diesfalls in Gestalt des Ausschüttungsbeschlusses.²⁵³ Davor würde die Einkünftechance im Kapitalvermögen „ruhen“. Erst durch den Ausschüttungsbeschluss sei die Chance realisiert. Weder das Kapitalvermögen als solches auf der einen Seite, noch der Zufluss der Dividenden auf der anderen Seite führt zu den Einkünften. Vielmehr nimmt der Gesellschafter erst durch den Ausschüttungsbeschluss eine Gläubigerstellung ein.²⁵⁴ Der Zufluss des Gewinnanteils ist für *Tanzer* hingegen keine Frage der persönlichen Zurechnung sondern eine Frage der zeitlichen Zuordnung. Die Bedeutung dieses Aspekts lässt sich daran erkennen, dass der Zufluss der Einkünfte selbst nach dem Ausschüttungsbeschluss – etwa im Fall der Insolvenz der Gesellschaft – noch nicht endgültig sicher ist.²⁵⁵

errechtliche Fragen bei Nutzungsvereinbarungen zwischen Angehörigen, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 581 (649).

²⁵² Die Einkünfte aus einem vermieteten Einfamilienhaus oder einer Eigentumswohnung werden daher unstrittig dem Fruchtnießer zuzurechnen sein, wenn dieser den Mietvertrag abgeschlossen hat, die Instandhaltung des Objektes besorgt und auch Ansprechperson für die Mieter ist.

²⁵³ *Tanzer*, Einkünftezurechnung, Gutachten zum 15. ÖJT (2003) 19; so auch *Widhalm*, Kapitalertragsteuer und zeitliche Zuordnung von Kapitaleinkünften, in *Lechner/Staringer/Tumpel* (Hrsg), Kapitalertragsteuer (2003) 89 (94 f); kritisch dagegen *Mühlehner*, Ertrags- und Vermögenssphäre, in *Heidinger/Bruckner* (Hrsg), Steuern in Österreich, FS Kammer der Wirtschaftstreuhänder (1998) 317 (325).

²⁵⁴ So auch die hL; vgl etwa *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG, § 20 Rn B 27; *Heinicke*, Der Rechtsnachfolger im Sinn des § 24 EStG, in *Schulze-Osterloh*, Rechtsnachfolge im Steuerrecht, DSTJG, Bd 10 (1987) 99 (130).

²⁵⁵ *Tanzer*, Einkünftezurechnung, Gutachten zum 15. ÖJT (2003) 19.

Für *Gassner* kommt es dagegen nicht auf den Ausschüttungsbeschluss an.²⁵⁶ Die persönliche Zurechnung der Einkünfte sei vielmehr allein durch die Kapitalüberlassung bedingt.²⁵⁷ *Gassner* zieht dazu eine Parallele zwischen Dividenden und einem Sparbuch, bei dem die Erwerbstätigkeit ebenfalls in der Kapitalüberlassung liegen würde. Dennoch setzt auch die Zurechnung der Einkünfte aus einem Sparbuch eine Dispositionsmöglichkeit voraus. Hat etwa der Fruchtnießer, dem die Zinserträge aus dem Sparbuch zufließen, nicht die Möglichkeit die Bank zu wechseln oder Zinskonditionen neu auszuhandeln, dann sind ihm auch die Einkünfte nicht zuzurechnen.²⁵⁸ Diese Gestaltungsmöglichkeiten sind untrennbar mit der Kapitalüberlassung verbunden, denn überlassen kann nur wer die Überlassung auch beenden kann. Ob diese Dispositionsmöglichkeiten auch genutzt werden, ist hingegen unbeachtlich. Dem Steuerpflichtigen, der ein Sparbuch geschenkt bekommt, sind die daraus zufließenden Einkünfte ebenso zuzurechnen, wenn er die vom Geschenkgeber ausverhandelten Konditionen beibehält. Einkünfte aus einem bereits angelegten Kapital, die im Rahmen eines Fruchtgenussrechtes übertragen werden, sind mangels Gestaltungsmöglichkeiten seitens des Fruchtnießers dagegen weiterhin dem Fruchtgenussbesteller zuzurechnen.²⁵⁹

Während Einkünfte aus Spareinlagen – gleiches muss auch für andere Erträge aus Kapitalforderungen gelten – damit unstrittig dem zuzurechnen sind, dem die Möglichkeit zukommt das Vertragsverhältnis zu begründen, zu verändern oder zu beenden, divergieren die Auffassungen zu **Dividendeneinkünften**. Bei diesen kommt für die Beurteilung erschwerend hinzu, dass zwar Kernaktio-

²⁵⁶ *Gassner*, Referate und Diskussionsbeiträge zum 15. ÖJT (2003) 164, mit Verweis auf Partizipationsscheine und Genussrechte, bei denen ohne jegliche Mitwirkung am Ausschüttungsbeschluss ein Gewinnanteil zugerechnet wird.

²⁵⁷ AA dagegen *Heidinger/Kamper*, Nutzungsvereinbarungen zwischen Angehörigen, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 581 (648). Sie sehen – mE unzutreffend – in der Befugnis Kapital zurückzuziehen oder wiederzuveranlagen keine typische Leistung des Aktionärs. Vgl auch *Scharff*, Der Nießbrauch an Aktien im Zivil- und Steuerrecht (1982) 136.

²⁵⁸ *Tanzer* und *Gassner*, Referate und Diskussionsbeiträge zum 15. ÖJT (2003) 182 f.

²⁵⁹ Vgl EStR 2000, Rz 118 mit Verweis auf VwGH 19.2.1992, 91/14/0216; VwGH 12.2.1965, 1767/64; so auch *Heidinger/Kamper*, Nutzungsvereinbarungen zwischen Angehörigen, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 581 (648) und *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, § 2 Tz 51.6.

näre bzw. Mehrheitsgesellschafter maßgeblichen Einfluss auf den Ausschüttungsbeschluss haben. Sie können bei entsprechender Planung das ihnen zufließende Einkommen – sofern die Gesellschaft ausreichend hohe Gewinne erzielt – bedarfsgerecht portionieren. Minderheitsgesellschafter dagegen haben de facto keine Möglichkeit den Gewinnverteilungsbeschluss zu beeinflussen. Sie sind darauf angewiesen, dass sich in der Gesellschafterversammlung eine Mehrheit bildet.²⁶⁰

Aufgrund dieser Unterschiede scheint es auf den ersten Blick, als ob für die Einkünftezurechnung die mit der Gesellschafterstellung im jeweiligen Einzelfall verbundene Möglichkeit der Einflussnahme ausschlaggebend wäre. Dass aber eine Lösung, die beim Mehrheitsgesellschafter den Ausschüttungsbeschluss als entscheidendes Kriterium ansieht, während beim Minderheitsgesellschafter die bloße Kapitalüberlassung maßgeblich sein soll, nicht überzeugen könnte, muss nicht weiter ausgeführt werden. Vielmehr muss für die Zurechnung der Einkünfte aus Kapitalüberlassung ein gemeinsamer Kern der maßgeblichen Dispositionsmöglichkeit gefunden werden.

Auszugehen ist wiederum von *Tanzer*, der gerade iZm Dividendeneinkünften darauf hinweist, dass neben der persönlichen Zurechnung auch die sachliche und zeitliche Zuordnung²⁶¹ Voraussetzung für die Erzielung von Einkünften ist. Der Ausschüttungsbeschluss ist deshalb essentiell für das Entstehen von Einkünften aus Kapitalvermögen beim Steuerpflichtigen. Nach dem erfolgten Gewinnverteilungsbeschluss kann der Zufluss nur mehr in Ausnahmefällen – etwa bei Insolvenz der Gesellschaft – konterkariert werden.²⁶² Kommt es hingegen nicht zu einem Ausschüttungsbeschluss, dann bedeutet das keineswegs, dass der Steuerpflichtige keinen Vermögenszuwachs erzielt. Vielmehr wird ceteris paribus der Wert der Gesellschaftsanteile steigen, der Gewinnanspruch wird eingepreist.

Durch den Ausschüttungsbeschluss entscheiden die Gesellschafter daher lediglich darüber, ob sie zeitnah Einkünfte aus Kapitalvermögen oder später Einkünfte aus einem Veräußerungsgeschäft erzielen wollen.²⁶³ Ob und wie die

²⁶⁰ Dazu ausführlich und plakativ *Tanzer*, Referate und Diskussionsbeiträge zum 15. ÖJT (2003) 174 f.

²⁶¹ Wiewohl die sachliche Zuordnung auch bei allen anderen Einkünften maßgeblich ist. Vgl dazu bereits Abschnitt 1.2.

²⁶² Vgl wiederum *Tanzer*, Einkünftezurechnung, Gutachten zum 15. ÖJT (2003) 19.

²⁶³ Vgl auch *Jakom/Marschner*, EStG, § 27 Rz 43.

Dividendeneinkünfte bzw die Veräußerungsgewinne besteuert werden, ist eine nachgelagerte Frage, die für die Zurechnung der Einkünfte irrelevant ist. Der Minderheitsgesellschafter hat nach diesen Überlegungen keinen unmittelbaren bzw nur einen marginalen Einfluss darauf, welche Einkunftsart er aus seinem Investment erzielen wird. Er kann lediglich bereits vor dem Anteilserwerb aufgrund der bisherigen Unternehmenspolitik voraussehen, ob es tendenziell zu Ausschüttungen oder zu einer Thesaurierung kommen wird.

Wenn der Ausschüttungsbeschluss aber (nur) die sachliche und zeitliche Zuordnung nach sich zieht, dann kann in der Mitwirkung daran nicht die für die Einkünftezurechnung erforderliche Disposition über die Einkunftsquelle zu sehen sein. Vielmehr ist die Beteiligung am Markt bereits früher zu suchen. Mit *Gassner* muss allein die (lange) vor dem Ausschüttungsbeschluss wahrzunehmende Möglichkeit **Kapital zu überlassen oder nicht zu überlassen** für die Zurechnung maßgeblich sein. Darin liegt die Wurzel der Einkünfteerzielung.

In diesem Sinn betrachtet auch *Marschner* die Dividende als Gegenleistung für die Überlassung von Kapital.²⁶⁴ Diese Dispositionsmöglichkeit steht Kernaktionären wie auch Minderheitsgesellschaftern gleichermaßen zu. Ein Abstellen auf den erst nachgelagerten Ausschüttungsbeschluss ist daher gar nicht erforderlich. Das wäre auch nur im Fall des Mehrheitseigentümers erfolgversprechend, da nur dieser maßgeblich auf den Gewinnverteilungsbeschluss Einfluss nehmen kann. Auch das Stimmrecht in der Gesellschafterversammlung darf nur als Ausfluss der Kapitalüberlassung, nicht aber als Grund für die persönliche Zurechnung von Einkünften betrachtet werden.

Im Ergebnis sind Einkünfte aus Kapitalüberlassung daher grundsätzlich dem Eigentümer zuzurechnen,²⁶⁵ da nur diesem die Möglichkeit der Kapitalüberlassung zukommt. Daraus folgt, dass im Fall eines Anteilseignerwechsels eine steuerliche Zurechnung von Dividenden pro rata temporis sachgerecht wäre. Eine solche Aufteilung wäre jedoch praktisch kaum durchführbar, denn ob und gegebenenfalls in welcher Höhe eine Dividende ausgeschüttet wird, steht erst nach der Gesellschafterversammlung fest.²⁶⁶ Die Zurechnung müsste dadurch in man-

²⁶⁴ Vgl *Marschner*, Der Begriff der Schenkung und die Befreiungen im Sinn des § 121a BAO, SWK 2008, S 736.

²⁶⁵ So auch BFH 24.4.1990, VIII R 170/83, BStBl II 1990, 539 zu einem an ein minderjähriges Kind geschenkten Sparguthaben.

²⁶⁶ So auch *Jakom/Marschner*, EStG, § 27 Rz 43. In der Praxis erfolgt die Zurechnung aus Praktikabilitätsgründen deshalb an denjenigen, an den die Divi-

chen Fällen rückwirkend erfolgen. Eine Zurechnung nach Maßgabe des Zuflusses ergibt sich auch aus § 27 Abs 2 Z 1 lit a iVm § 19 EStG.

Auch wenn der Gewinnverteilungsbeschluss nicht über die persönliche Zurechnung der Einkünfte entscheidet, so ist er doch von maßgeblicher Bedeutung. Denn nur wenn neben der persönlichen Zurechnung auch sachliche und zeitliche Zuordnung entsprechend erfüllt sind, resultieren beim Steuerpflichtigen Einkünfte. Mangelt es am Ausschüttungsbeschluss, dann erfolgt auch keine sachliche Zuordnung zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, womit die Einkünfte zeitlich nicht zugeflossen sind. Die Komplettierung der persönlichen Zurechnung wird verhindert.

Hinsichtlich der Zurechnung des Vermögensstammes gehen Rsp,²⁶⁷ Finanzverwaltung²⁶⁸ und weite Teile der Lehre²⁶⁹ davon aus, dass dessen Zurechnung nicht zwingend die Zurechnung der Einkünfte nach sich zieht. Daher ist auch bei Kapitaleinkünften – wenngleich nur unter sehr engen Voraussetzungen – die Einräumung eines Fruchtgenusses denkbar. Bei der Einräumung eines **Fruchtgenussrechtes** speziell an Gesellschaftsanteilen soll es entgegen der gerade verworfenen Theorie der Maßgeblichkeit des Ausschüttungsbeschlusses darauf ankommen, ob an den Fruchtnießer auch Mitbestimmungsrechte übertragen wurden.²⁷⁰ Deshalb stellt sich die Frage, ob für die Zurechnung von Dividenden aus einem Fruchtgenussrecht andere als die oben dargestellten Grundsätze gelten.

Die Mitwirkung am Ausschüttungsbeschluss ist iSd obigen Überlegungen nur dann mit einer „echten“ Gestaltungsmöglichkeit verbunden, wenn das

dende ausbezahlt wird (Zurechnung nach der sog „Dividendenlogik“, Ex-Tag-Dividende, vgl BMF 1.9.1995, EAS 707).

²⁶⁷ VwGH 29.5.1990, 90/14/0002; vgl auch VwGH 14.6.1978, 1230/77.

²⁶⁸ EStR 2000, Rz 118.

²⁶⁹ *Haslinger*, Zuwendungsfruchtgenuß an Unternehmensanteilen, *ecolex* 1996, 622 (625); *Lechner*, Fruchtgenuß an Aktien, *ecolex* 1992, 194; vgl auch *Loukota* und *Zorn*, Referate und Diskussionsbeiträge zum 15. ÖJT (2003) 168 f und 173.

²⁷⁰ Vgl *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, § 2 Tz 51.6; *Heidinger/Kamper*, Nutzungsvereinbarungen zwischen Angehörigen, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 581 (648); *Lechner*, Fruchtgenuß an Aktien, *ecolex* 1992, 194.

Fruchtgenussrecht an einem Mehrheitsanteil eingeräumt wurde.²⁷¹ Nur dann kann der Steuerpflichtige durch sein willentliches Handeln die Einkunftsquelle betätigen. Der Fruchtnießer an einem bloßen Minderheitsanteil hat dagegen keine entscheidende Einflussmöglichkeit auf die ihm zufließenden Einkünfte. Es ist deshalb erforderlich den Fruchtgenuss an Dividenden differenziert zu beurteilen:

Einkünfte aus dem Fruchtgenuss an einem Minderheitenanteil sind weiterhin dem Fruchtgenussbesteller zuzurechnen. Nur wenn das Fruchtgenussrecht an einem Mehrheitsanteil übertragen wird oder wenn beispielsweise durch einen Syndikatsvertrag die Möglichkeit der Einflussnahme wie eines Mehrheitsgesellschafters erreicht wird, liegt beim Fruchtnießer eine Einkunftsquelle vor. Selbst dann ist *Zorn* aber grundsätzlich zuzustimmen, wenn er in der bloßen Mitwirkung am Ausschüttungsbeschluss keine echte Dispositionsmöglichkeit sieht, denn der an einer Maximierung des Eigennutzens interessierte Fruchtnießer hat insbesondere bei befristet eingeräumten Fruchtgenussrechten nahezu keine andere Alternative als für die Ausschüttung zu stimmen.²⁷² Denn jeder thesaurierte Gewinn wird durch spätere Verluste aufgesogen oder fällt nach Erlöschen des Fruchtgenussrechtes dem Fruchtgenussbesteller zu. Lediglich wenn mit hoher Wahrscheinlichkeit eine entsprechende Rendite der thesaurierten Gewinne bei geringem Ausfallrisiko zu erwarten ist, wird der Fruchtnießer eine zwischenzeitige Wiederveranlagung in Erwägung ziehen.²⁷³

Die persönliche Zurechnung der Einkünfte setzt daher nicht nur den Fruchtgenuss an einem Mehrheitsanteil voraus, sondern dem Fruchtnießer müssen auch weitgehende Stimmrechtsbefugnisse übertragen worden sein. Eine auf die Mitwirkung am Ausschüttungsbeschluss beschränkte Disposition wird dabei nicht ausreichen. Nur wenn der Fruchtnießer etwa auch an der Wahl des Aufsichtsrates, der Bestellung des Abschlussprüfers, an Satzungsänderungen und an Kapitalmaßnahmen mitwirken kann, wird die notwendige Mitwirkungsbefugnis gegeben sein.

²⁷¹ Dies bereits andeutend *Doralt*, EStG, § 2 Tz 152 sowie *Tanzer*, Einkünftezurechnung, Gutachten zum 15. ÖJT (2003) 34.

²⁷² *Zorn*, Referate und Diskussionsbeiträge zum 15. ÖJT (2003) 148.

²⁷³ *Zorn*, Referate und Diskussionsbeiträge zum 15. ÖJT (2003) 148.

Die von *Zorn*²⁷⁴ verlangte Möglichkeit der Auflösung und Neuveranlagung des eingesetzten Kapitals geht mE jedoch zu weit, denn weder im Bereich der Vermietung und Verpachtung noch im betrieblichen Bereich wird für die Einkünftezurechnung verlangt, dass dem Fruchtnießer ein Recht auf die Veräußerung der Einkunftsquelle zukommt. Dieses Erfordernis würde dem Zweck des Fruchtgenusses in vielen Fällen geradezu entgegenstehen. Andererseits wird man aber sogar dem an einem Minderheitsanteil Fruchtgenussberechtigten die daraus erzielten Einkünfte zurechnen müssen, wenn ihm der Fruchtgenussbesteller die Möglichkeit eines Kapitalabzugs und einer Neuveranlagung eingeräumt hat.

Es überrascht im Ergebnis daher nicht, dass auch beim Fruchtgenuss an Kapitalvermögen im jeweiligen Einzelfall zu prüfen ist, ob eine ausreichende Dispositionsmöglichkeit des Fruchtnießers besteht. Die vorhergehenden Ausführungen haben gezeigt, dass ein entsprechend hoher aber kein überbordender Maßstab anzulegen ist. Ein Fruchtgenuss an Kapitalvermögen ist aufgrund der nur ausnahmsweise bestehenden Dispositionsmöglichkeit des Fruchtnießers daher lediglich unter engen Voraussetzungen möglich.²⁷⁵

Dieses Ergebnis steht vordergründig im Widerspruch zu den vorhin dargestellten Grundsätzen, nach denen für die Zurechnung von Kapitaleinkünften allein auf die Kapitalüberlassung, nicht aber auf ein Stimmrecht abzustellen ist. Dieser vermeintliche Dissens lässt sich aber auflösen: Prinzipiell, dh außerhalb von Fruchtgenussvereinbarungen, erzielt der Eigentümer, der Kapital zur Verfügung stellt, entweder laufende Einkünfte aus Kapitalvermögen oder kumulierte Einkünfte aus der Veräußerung²⁷⁶ der Gesellschaftsanteile. Der Ausschüttungs-

²⁷⁴ Vgl. nochmals *Zorn*, Referate und Diskussionsbeiträge zum 15. ÖJT (2003) 148.

²⁷⁵ So auch *Doralt/Kirchmayr*, EStG, § 27 Tz 14; den Fruchtgenuss an Kapitalvermögen gänzlich ablehnend *Doralt*, Der außerbetriebliche unentgeltliche Fruchtgenuss, RdW 1998, 519; *Doralt*, Unentgeltlicher Nießbrauch – Zurechnung der Einkunftsquelle, in *Drenseck/Seer* (Hrsg), FS Kruse (2001) 395 (399); grundlegend ablehnend auch BFH 14.12.1976, VIII R 146/73, BStBl 1977 II 115; kritisch dazu *Söffing*, Zur neuen Nießbrauchs-Rechtsprechung des VIII. Senats des Bundesfinanzhofs, FR 1977, 213; siehe auch BFH 22.8.1990, I R 69/89, BStBl 1991 II 38 zum Fruchtgenuss am Anteil eines echten stillen Gesellschafters.

²⁷⁶ Wobei im Veräußerungsgewinn darüber hinaus auch ein originärer Firmenwert abgegolten werden kann.

beschluss bewirkt dabei lediglich die sachliche und zeitliche Zuordnung der Einkünfte zu einer Einkunftsart.

Die Einräumung eines Fruchtgenussrechts führt jedoch von vornherein zu einer Aufspaltung der Einkünfte. Der Fruchtnießer erhält die laufenden Einkünfte aus dem Vermögensstamm, sofern solche erzielt werden²⁷⁷ und ein Ausschüttungsbeschluss erfolgt. Dem Fruchtgenussbesteller fallen dagegen weiterhin die Einkünfte aus der Veräußerung des Vermögensstammes zu. Er nimmt dabei in Kauf, dass diese Einkünfte durch die Gewinnausschüttungen geschmälert werden. Kann der Fruchtgenussberechtigte auf die Ausschüttung maßgeblich einwirken und sein Fruchtgenussrecht damit zu Geld machen, dann sind ihm auch die aus dem Fruchtgenuss zufließenden Einkünfte zuzurechnen.

Dem Fruchtgenussberechtigten an einer Minderheitsbeteiligung kommt hingegen nur dann eine echte Dispositionsmöglichkeit zu, wenn dieser die Möglichkeit des Kapitalabzugs und der Neuveranlagung hat. Andernfalls ist der Zufluss an den Fruchtnießer von der ursprünglichen Anlageentscheidung des Fruchtgenussbestellers abhängig. Ein Abstellen auf die Mitwirkungsbefugnis nur im Fall des Fruchtgenusses, nicht aber außerhalb von Fruchtgenussvereinbarungen, steht daher mit der Markteinkommenstheorie in Einklang. Daraus ergibt sich konsequenterweise auch, dass Einkünfte aus Gesellschaftsanteilen, bei denen der Gewinnanspruch ohne Beschluss der Gesellschafter entsteht, wie zB bei bestimmten GmbH-Anteilen und Substanzgenussrechten,²⁷⁸ jedenfalls dem Fruchtgenussbesteller zuzurechnen sind, sofern dem Fruchtgenussberechtigten nicht die Möglichkeit eingeräumt wurde, das Kapital anderweitig zu veranlagern.

2.2.4. Zeitliche Zuordnung und Vorausverfügung über Einkünfte

2.2.4.1. Vorausverfügung durch Abtretung von Forderungen

2.2.4.1.1. Grundlegung

In der Literatur wurde ausführlich diskutiert, wem die Einkünfte zuzurechnen sind, wenn ein einkommensteuerlicher Tatbestand erfüllt ist, die daraus resultierende Forderung aber an einen Dritten abgetreten wird und erst der Rechtsnach-

²⁷⁷ Die Dispositionsmöglichkeit zur Erzielung von Einkünften auf Gesellschaftsebene ist weiterhin allein der Körperschaft als eigenes Steuersubjekt zuzurechnen.

²⁷⁸ Vgl. Jakom/Marschner, EStG, § 27 Rz 44.

folger diese Forderung einzieht. *Tanzer* bezeichnet dieses Problem als die Perfektionierung von Einkünften vor ihrem Zufluss,²⁷⁹ *Gassner* spricht von der Vorausverfügung über Einkünfte.²⁸⁰

Bei der Abtretung einer Forderung mangelt es am Zufluss der Einkünfte, wodurch deren **zeitliche Zuordnung** in Frage steht. Würde man die Einkünftezurechnung aufgrund dieses Umstandes endgültig versagen, dann würden die Einkünfte für *Tanzer* derart von ihrer Quelle gelöst, dass diese als solche zu selbständigen Wirtschaftsgütern würden. Die Steuerpflicht wäre dann durch die entgeltliche Abtretung von Forderungen einfach vermeidbar und der wirtschaftliche Effekt des Zuflusses dennoch weitgehend erreicht.²⁸¹

Dieses Ergebnis würde für *Tanzer* aber der Markteinkommenstheorie zuwiderlaufen, denn nicht der Erwerber der Forderung sondern der Abtretende disponiert über die Einkunftsquelle.²⁸² § 28 Abs 1 Z 4 EStG ordnet (deshalb) ausdrücklich an, dass zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen gehören, und zwar auch dann, wenn diese Forderungen im Veräußerungserlös des Grundstückes abgegolten werden. Dieser Bestimmung kommt mE lediglich deklarative Bedeutung zu²⁸³ – die dahinter stehende Überlegung ist verallgemeinerbar.²⁸⁴

Die **Forderungsabtretung ändert nichts an der ursprünglichen persönlichen Zurechnung** und der sachlichen Zuordnung zur jeweiligen Einkunftsart.²⁸⁵

²⁷⁹ *Tanzer*, Einkünftezurechnung, Gutachten zum 15. ÖJT (2003) 20.

²⁸⁰ *Gassner*, Referate und Diskussionsbeiträge zum 15. ÖJT (2003) 78.

²⁸¹ *Tanzer*, Einkünftezurechnung, Gutachten zum 15. ÖJT (2003) 20.

²⁸² *Tanzer*, Einkünftezurechnung, Gutachten zum 15. ÖJT (2003) 20.

²⁸³ Vgl auch *Doralt*, EStG, § 28 Tz 83.

²⁸⁴ Vgl *Biergans*, Überlegungen zur Zurechnung latenter Einkünfte im Einkommensteuerrecht, FR 1982, 525 mit Verweis auf RFH 25.6.1930, RStBl 1930, 618, 619; *Raupach/Schenkling*, in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG – KStG, § 2 EStG E 94; aA *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG, § 21 Rn B 196.

²⁸⁵ *Tanzer*, Einkünftezurechnung, Gutachten zum 15. ÖJT (2003) 21, führt dazu das Beispiel des Verkaufs der Forderung aus einem privaten Veräußerungsgeschäft an. Einkünfte fließen in diesem Fall nur dann zu, wenn die Forderung ursprünglich vom Steuerpflichtigen bewirkt wurde (persönliche Zurechnung) und das ursprüngliche Veräußerungsgeschäft einer außerbetrieblichen Einkunftsart zuordenbar gewesen ist (sachliche Zuordnung). Die Abtretung selbst ist nur für die Frage der zeitlichen Zuordnung relevant.

Sie berührt lediglich die zeitliche Zuordnung der Einkünfte, denn in Fällen der entgeltlichen Abtretung wird der Zufluss bereits durch die Abtretung bewirkt.²⁸⁶ Das Entgelt aus der Forderungsveräußerung ist das Surrogat der Zahlung durch den ursprünglichen Gläubiger. Auf dieser Grundlage lässt sich die Zurechnung bei der Abtretung von Forderungen lösen, ein Rückgriff auf den Entschädigungstatbestand des § 32 Z 1 EStG ist nicht erforderlich.²⁸⁷ Fällt das Entgelt (zB aufgrund einer Abzinsung) niedriger aus, dann sind auch die Einkünfte entsprechend niedriger.

Zorn kritisiert die Annahme eines allgemeinen Rechtsprinzips der Surrogation.²⁸⁸ Damit sei die Bandbreite der Fälle aus entgeltlichen, teilentgeltlichen und unentgeltlichen Forderungsabtretungen nicht zu lösen. Durch Variieren des Kaufpreises der Forderung könnte darüber disponiert werden, in welcher Höhe beim Erwerber der Forderung Einkünfte entstehen. Für *Zorn* liegt eine systemgerechte Lösung vielmehr darin, dass dem Abtretenden ungeachtet der Forderungsübertragung jedenfalls die ursprünglich bewirkten Einkünfte zugerechnet werden. Die Abtretung sei in jedem Fall steuerlich irrelevant, unabhängig von der Höhe des dafür geleisteten Entgelts. Durch das Aushandeln eines höheren oder niedrigeren Abtretungspreises würden, sofern der Gesetzgeber dies nicht wie im Fall des § 28 Abs 1 Z 4 EStG ausdrücklich anordnet, erzielte Einkünfte nicht verändert. Dem Abtretenden seien die Einkünfte immer in dem Zeitpunkt zuzurechnen, in dem der Zufluss an den Erwerber der Forderung erfolgt.²⁸⁹

Dieser Lösungsvorschlag zur Einkünftezurechnung bei entgeltlicher, teilentgeltlicher²⁹⁰ und unentgeltlicher Forderungsabtretung erweckt den Eindruck, als wäre dem Steuerpflichtigen von vornherein eine Missbrauchsabsicht zu unterstellen. Für einen Forderungsverkauf können aber durchaus wirtschaftliche Gründe sprechen.²⁹¹ Die Abtretung von Forderungen kann zweckmäßig sein,

²⁸⁶ Vgl wiederum *Tanzer*, Einkünftezurechnung, Gutachten zum 15. ÖJT (2003) 20 f.

²⁸⁷ Vgl *Stadie*, Die persönliche Zurechnung von Einkünften (1983) 84; *Stuhrmann*, in *Blümich*, EStG, § 21 Rz 125.

²⁸⁸ *Zorn*, Referate und Diskussionsbeiträge zum 15. ÖJT (2003) 140 ff.

²⁸⁹ *Zorn*, Referate und Diskussionsbeiträge zum 15. ÖJT (2003) 140 ff.

²⁹⁰ *Zorn* nennt als Extremvariante die „gerade noch“ Entgeltlichkeit.

²⁹¹ So auch *Tanzer*, Einkünftezurechnung, Gutachten zum 15. ÖJT (2003) 23, der sich allerdings auf den Verkauf künftig entstehender Ansprüche bezieht.

wenn der Erwerber das Delkredererisiko übernimmt. Darüber hinaus wird durch die Übernahme von Forderungen auch eine Dienstleistungs- und Finanzierungsfunktion übernommen.²⁹² Das gilt selbst für die Forfaitierung bereits beschlossener Dividendenansprüche, der eine Finanzierungsfunktion wie bei einem Darlehen zukommt.²⁹³

Im Übrigen kommt es aber gar nicht darauf an, ob der Steuerpflichtige für einen Forderungsverkauf einen wirtschaftlichen Grund vorweisen kann, denn sonst würde man sich auf den Boden der umstrittenen Außentheorie zu § 22 BAO²⁹⁴ begeben. Die Abtretung von Forderungen ist vielmehr allein auf Grundlage des Zufluss-Abfluss-Prinzips zu beurteilen. Wie gleich noch zu zeigen sein wird ist aber entscheidend, ob die Abtretung betrieblich bzw beruflich oder aber privat veranlasst ist.

2.2.4.1.2. Betrieblich bzw beruflich veranlasste Abtretung von Forderungen

Die Finanzverwaltung²⁹⁵ hat explizit zum Fall der Zession Stellung genommen. Nach den EStR sind hinsichtlich des Zuflusses der Einkünfte zwei grundlegende Konstellationen zu unterscheiden: Wird die in § 1397 ABGB vorgesehene **Haftung** des Zedenten für die Einbringlichkeit der Forderung vertraglich **ausgeschlossen**, dann kommt es beim Zedenten in dem Zeitpunkt zur Vereinnahmung, in dem der Zedent vom Zessionar das Entgelt für die Forderungsabtretung erhält. Das bedeutet, dass der Vermögenszufluss beim Zedenten bereits im Zeitpunkt der Zahlung des Zessionars endgültig ist. Es bestünde auch keine rechtliche und dogmatische Grundlage dafür, den Zuflusszeitpunkt bis zur Zahlung des Schuldners an den Neugläubiger hinauszuschieben. Für den steuerpflichtigen Zedenten ist das Geschäft bereits mit der Zahlung des Zessionars abgeschlossen. Darüber hinaus ist aus praktischer Sicht zu bedenken, dass der Zedent in vielen Fällen gar keine Kenntnis darüber erlangen wird, ob, wann und in welcher Höhe die Zahlung an den Zessionar erfolgt.

²⁹² Vgl statt vieler *Mugler*, Hilfe bei Inkasso von Forderungen, Kreditversicherung und Factoring vermindern das Risiko, SWK 1983, D 23.

²⁹³ Vgl *Beiser*, Verkaufte Ausschüttungen im Spannungsfeld der Endbesteuerung und Einmalerfassung, RdW 2006, 471 (472).

²⁹⁴ Siehe dazu ausführlich Abschnitt 5.5.2.5.1.1 f.

²⁹⁵ EStR 2000, Rz 4610.

Verbleibt das Risiko der Einbringlichkeit der Forderung hingegen weiterhin beim Zedenten, dann ist mit der Rsp²⁹⁶ davon auszugehen, dass die Zahlungen, die der Schuldner unmittelbar an den Zessionar leistet, dem Zedenten im Zeitpunkt dieser Zahlung zufließen. Die Vorausverfügung ist als bloße **Verkürzung des Zahlungszuflusses** zu sehen.²⁹⁷ In diesem Fall ist der Zession nur eine Finanzierungs- und allenfalls Dienstleistungsfunktion zuzusprechen. Das Ausfallrisiko verbleibt weiterhin beim Zedenten. Daher ist es auch systemkonform, wenn die Finanzverwaltung den Zufluss bei einer erfüllungshalber abgetretenen Forderung erst annimmt, wenn die Forderung beim Zessionar eingeht. Bei einer an Zahlungs statt abgetretenen Forderung gehen die EStR hingegen bereits im Zeitpunkt der **Abtretung** von einem Zufluss aus.²⁹⁸ Im Anwendungsbereich des § 19 EStG müsste der Zufluss systemkonform allerdings im Zeitpunkt der **Zahlung** des Zessionars an den Zedenten und nicht bereits im Zeitpunkt der Abtretung angenommen werden.²⁹⁹

Die gleichen Grundsätze gelten mE auch beim Factoring:³⁰⁰ Beim **unechten Factoring** kauft der Factor vom Steuerpflichtigen grundsätzlich alle im Geschäftsbetrieb des Steuerpflichtigen entstehenden Kundenforderungen im Wege einer Forderungsabtretung. Das Risiko für die Einbringlichkeit der Forderung bleibt dabei jedoch beim Steuerpflichtigen. Die Einnahmen aus den abgetretenen Kundenforderungen gelten deshalb erst dann als zugeflossen, wenn und soweit

²⁹⁶ VwGH 12.2.1965, 1767/64; vgl auch bereits RFH 22.9.1938, RStBl 1938, 1093.

²⁹⁷ Vgl *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, § 19 Tz 10.

²⁹⁸ EStR 2000, Rz 4627.

²⁹⁹ So wohl auch *Jakom/Baldauf*, EStG, § 19 Rz 26.

³⁰⁰ Zum Factoring aus steuerlicher Sicht siehe grundsätzlich *Doralt*, Factoring – seine Behandlung in der Handels- und Steuerbilanz und die Auswirkungen auf die Gewerbesteuer, RdW 1984, 320. Im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs scheidet die Forderung beim echten Factoring unbestritten aus dem Betriebsvermögen aus. Die Behandlung des unechten Factorings ist dagegen umstritten. Während die EStR 2000, Rz 2336 darin einen Zessionskredit sehen, der zum Ausweis einer Verbindlichkeit führt, wird unternehmensrechtlich zunehmend eine Gleichbehandlung mit dem echten Factoring vertreten. Dabei ist für das Ausfallrisiko gegebenenfalls eine Rückstellung zu bilden [vgl *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen⁶ (2002) § 246 Anm 321 f; zur Steuerbilanz *Doralt*, EStG, § 6 Tz 220].

die Kunden an den Factor zahlen.³⁰¹ Beim **echten Factoring** übernimmt der Factor dagegen auch das Ausfallrisiko. Ein endgültiger Zufluss und damit eine endgültige Vermögensvermehrung sind deshalb bereits im Zeitpunkt der Zahlung durch den Factor anzunehmen.³⁰²

Die Höhe des Zuflusses ist mit dem Entgelt anzunehmen, das mit dem Schuldner ursprünglich vereinbart wurde. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass vom Zessionar idR ein niedrigerer Betrag an den Zedenten entrichtet wird, denn es gilt das Saldierungsverbot von Einnahmen und Betriebsausgaben bzw Einnahmen und Werbungskosten.³⁰³ Die Differenz zwischen dem ursprünglichen Forderungsbetrag und dem vom Zessionar bezahlten Betrag stellt das Entgelt für die Leistung des Zessionars dar. Damit wird auf der einen Seite die Dienstleistung des Zessionars abgegolten (beim Factoring wird eine gesonderte Factoring-Gebühr verrechnet) und andererseits ist darin eine Zinskomponente enthalten, die bei zusätzlicher Übernahme des Delkredererisikos durch den Zessionar entsprechend höher sein wird. Beim Zedenten führt dieser Differenzbetrag zur ursprünglichen Forderung zu einer Betriebsausgabe bzw zu Werbungskosten.

2.2.4.1.3. Abtretung von Forderungen als Einkommensverwendung

Damit ist die Frage nach der Bedeutung der **Entgeltlichkeit der Forderungsabtretung** zu stellen. Hier ist mE zu differenzieren: Wird eine Forderung zwischen Fremden übertragen, dann ist grundsätzlich von einer Angemessenheit des Entgelts auszugehen. Erfolgt die Übertragung hingegen zwischen Nahestehenden, dann ist die Fremdüblichkeit des Entgelts iSd Angehörigenjudikatur zu prüfen.³⁰⁴ Hält die Forderungsabtretung dem Fremdvergleich nicht stand, weil sie

³⁰¹ EStR 2000, Rz 4611; so auch *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, § 19 Tz 14; aA dagegen *Doralt*, EStG, § 19 Tz 30, der allein im Ausfallrisikos keinen ausreichenden Grund für eine unterschiedliche Behandlung von echtem und unechtem Factoring sieht.

³⁰² EStR 2000, Rz 4612.

³⁰³ Nach VwGH 16.12.1998, 93/13/0299 sind sowohl Betriebsausgaben als auch Werbungskosten und andere einkommensteuerlich relevante Aufwendungen stets als eigenständige Begriffe und nicht als Beträge zu verstehen, die sich rechnerisch nach Saldierung mit Einnahmen ergeben, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Aufwendungen stehen.

³⁰⁴ Siehe zB VwGH 22.2.2000, 99/14/0082; VwGH 1.12.1992, 92/14/0149, 92/14/0151; EStR 2000, Rz 1138 ff; vgl statt vieler *Wieser*, Die ertragsteuerli-

teilentgeltlich oder unentgeltlich erfolgt, dann ist anteilig oder zur Gänze Einkommensverwendung iSd § 20 Abs 1 Z 4 EStG anzunehmen.³⁰⁵ Dies gilt auch zwischen Fremden, wird dort idR aber nicht vorkommen.

Liegt **Einkommensverwendung** vor,³⁰⁶ dann ist der Zufluss beim Abtreten- den in dem Zeitpunkt anzunehmen, in dem die Bezahlung an den Dritten erfolgt.³⁰⁷ Würde man hingegen schon den Zeitpunkt der Abtretung als für den Zufluss maßgeblich erachten, dann würden Steuerpflichtige, die über eine For- derung außerhalb der Sphäre der Einkommenserzielung verfügen, aufgrund der vorgezogenen Einkünfteentstehung benachteiligt. Die Annahme des Zuflusses im Zeitpunkt der Zahlung an den Dritten muss deshalb in allen Fällen gelten, in denen der Steuerpflichtige im Vorhin eine Verfügung darüber trifft, wie Ein- kommen, dessen Zufluss erst erwartet wird, zu geschehen hat. Der Zufluss ist in dem Zeitpunkt anzunehmen, in dem der Geldbetrag der im Voraus bestimmten Verwendung zugeführt wird.³⁰⁸ Dabei liegt es in der Verantwortung des Steuer- pflichtigen, dass er über den Zahlungseingang beim Dritten Kenntnis erlangt. Ist schon von vornherein zu erwarten, dass diese Kenntnis nicht erlangt werden kann, dann ist der Zufluss bereits im Zeitpunkt der Forderungsabtretung anzu- nehmen.

Die Höhe des Zuflusses entspricht dem ursprünglichen Forderungsbetrag. Ein betrieblich bzw beruflich bedingter Forderungsausfall, der beim begünstig- ten Empfänger der abgetretenen Forderung zu einem niedrigeren Zufluss führt, bewirkt aber auch in diesem Fall Betriebsausgaben bzw Werbungskosten beim Abtretenden.³⁰⁹

che Beurteilung von Vereinbarungen und Leistungsbeziehungen zwischen „Nahestehenden“ (Teil I), FJ 1998, 55.

³⁰⁵ Vgl EStR 2000, Rz 4833 und UFS 25.7.2005, RV/0134-L/03.

³⁰⁶ VwGH 26.8.2009, 2006/13/0185, zur anteiligen Abtretung einer einmaligen Abfindung der Ansprüche aus einer Firmenpension an die Ehefrau.

³⁰⁷ BFH 13.5.1976, IV R 83/75, BStBl 1976 II 592; VwGH 30.5.1995, 95/13/0120; vgl bereits früher RFH 17.6.1931, RStBl 1931, 633. So auch *Tanzer*, Einkünftezurechnung, Gutachten zum 15. ÖJT (2003) 24. AA und einen Zufluss bereits im Zeitpunkt der Abtretung annehmend *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, § 19 Tz 10.

³⁰⁸ VwGH 20.7.1999, 93/13/0178; VwGH 17.3.1994, 91/14/0076; VwGH 14.12.1988, 87/13/0030; so auch LStR 2002, Rz 636.

³⁰⁹ Vgl VwGH 2.4.1979, 1145/78 zum Forderungsausfall aus einem Darlehen.

2.2.4.1.4. Steuerliche Beurteilung beim Forderungserwerber

Damit bleibt abschließend noch die steuerliche Behandlung beim Erwerber der Forderung zu betrachten. Vergleichsweise einfach gestaltet sich die Beurteilung, wenn die Forderungsabtretung als **Einkommensverwendung** zu beurteilen ist. Eine einmalige Zuwendung führt beim Empfänger bzw Geschenknahmer dann schon mangels wechselseitiger Leistungsbeziehungen nicht zu Einkünften.³¹⁰ Hier liegt bereits an der Wurzel keine Marktteilnahme vor.

Das Gleiche gilt grundsätzlich auch, wenn es sich um wiederkehrende Leistungen handelt, da § 29 Z 1 EStG nur solche wiederkehrenden Bezüge als sonstige Einkünfte erfasst, die auf einem einheitlichen Verpflichtungsgrund bzw auf einem einheitlichen Entschluss beruhen.³¹¹ Das bedeutet, dass beim Empfänger nur dann eigene Einkünfte vorliegen, wenn sich der Steuerpflichtige dazu verpflichtet bzw entschließt, künftige Forderungen laufend abzutreten. Zu einer solchen Verpflichtung wird es idR aber nur kommen, wenn der Zedent dadurch beispielsweise einen Unternehmenskaufpreis ratierlich abzahlt, dh wenn eine Kaufpreisrente durch Forderungsabtretung beglichen wird.

Beim **Forderungserwerb im betrieblichen Bereich** steht idR hingegen von vornherein fest, dass es sich um einen steuerlich relevanten Vorgang handelt. Auch die persönliche Zurechnung der Forderungseinlösung an den Forderungserwerber wird unstrittig sein. Fraglich kann nur die sachliche Zuordnung zu einer Einkunftsart sein. Beim Erwerb durch eine Kapitalgesellschaft (zB Factoringgesellschaft) liegen bereits Kraft Fiktion des § 7 Abs 3 KStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor. Wenn Forderungen durch Einzelunternehmer oder Mitunternehmenschaften erworben werden, dann führt die Einlösung zu betrieblichen Einkünften, da außerbetriebliche Einkünfte nur subsidiär vorliegen.³¹²

Hinsichtlich des **Forderungserwerbs im außerbetrieblichen Bereich** bestanden vor der Neuregelung der Einkünfte aus Kapitalvermögen mit dem BBG 2011³¹³ unterschiedliche Auffassungen. Der VwGH kam in seinem Erkenntnis vom 11.11.2008 zum Ergebnis, dass beim Forderungserwerb keine Einkünfte aus Kapitalvermögen vorliegen würden. Gleichzeitig ließ der Gerichtshof offen, ob die Einziehung einer Forderung als Spekulationsgeschäft iSd § 29 Z 2 iVm

³¹⁰ VwGH 23.9.1981, 2505/79.

³¹¹ EStR 2000, Rz 6602.

³¹² Vgl § 27 Abs 1 EStG.

³¹³ BGBl I Nr 111/2010.

§ 30 Abs 1 Z 1 lit b EStG (nunmehr § 29 Z 2 iVm § 31 Abs 1 EStG) zu beurteilen sein konnte. Im gegenständlichen Fall war dies für den VwGH nicht näher zu untersuchen, weil innerhalb der einjährigen Spekulationsfrist kein die Zessionsvaluta erreichender Forderungsbetrag eingelöst wurde. Dabei sei die Begleichung der Forderung nur „im Rahmen des tatsächlich Geleisteten“ zu berücksichtigen.³¹⁴

Das Ergebnis des VwGH war nicht überzeugend. Die Auffassung, wonach ein Spekulationsgeschäft nur vorliegen sollte, wenn die (Raten-)Zahlungen die Anschaffungskosten der Forderung übersteigen, war problematisch,³¹⁵ denn bei dieser Betrachtungsweise wären Spekulationsverluste von vornherein ausgeschlossen gewesen. Die sich daraus ergebende asymmetrische Behandlung war ungeachtet der nach § 31 Abs 4 EStG zwar ohnehin nur beschränkten Ausgleichsfähigkeit von Spekulationsverlusten gleichheitsrechtlich bedenklich. Zudem hätte ein möglicher Spekulationsverlust erst festgestellt werden können, wenn sicher war, dass keine Zahlungen mehr eingehen. Dabei hätte gerade bei notleidenden Forderungen das Ende der Verjährungsfrist der Forderung abgewartet werden müssen.³¹⁶ Daraufhin wäre aber unklar gewesen, wie dieses Zuwarten im Verhältnis zur einjährigen Spekulationsfrist zu sehen ist.

Es sprachen aber auch noch andere Gründe gegen das Vorliegen eines Spekulationsgeschäftes. So verwies der VwGH zwar auf *Kirchmayr*, die den Bestimmungen der (damaligen) §§ 30 und 31 EStG (vergleichbar den nunmehrigen §§ 31 und 27 Abs 3 EStG) einen einheitlichen Veräußerungsbegriff zugrunde legte. Da § 31 Abs 2 Z 1 EStG aF den „Untergang“ (nunmehr § 27 Abs 3 iVm Abs 6 Z 2 EStG) erfasst hat, lag nach Ansicht von *Kirchmayr* analog auch bei der Einziehung einer Forderung ein Spekulationsgeschäft vor.³¹⁷ Dem war jedoch entgegenzuhalten, dass eine Veräußerung auf Übertragung des – zumindest wirtschaftlichen – Eigentums gerichtet sein muss.³¹⁸ Eine Interpretation, die

³¹⁴ VwGH 11.11.2008, 2006/13/0088.

³¹⁵ So jedoch *Streck*, Steuerpflichtige Spekulationsgeschäfte durch Einziehung erworbener Forderungen, FR 1987, 297.

³¹⁶ Gegen eine Aliquotierung der Anschaffungskosten nach Maßgabe des Forderungseingangs bereits *Streck*, Steuerpflichtige Spekulationsgeschäfte, FR 1987, 297 sowie *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, § 30 Tz 27.

³¹⁷ *Kirchmayr*, Besteuerung von Beteiligungserträgen (2004) 119 ff.

³¹⁸ VwGH 22.9.1981, 218/80; VwGH 17.3.1967, 112/66.

auch die Einlösung einer Forderung unter den Spekulationstatbestand subsumieren wollte, ging über den Wortlaut des § 30 Abs 1 Z 1 EStG (nunmehr § 31 Abs 1 EStG, arg „*Veräußerungsgeschäfte*“) hinaus. Auch *Kanduth-Kristen* und *Kempf* qualifizieren den Untergang eines Wirtschaftsgutes nicht als Veräußerung.³¹⁹ Von anderen Autoren wurde die Einlösung von Forderungen – mit Verweis auf den BFH³²⁰ – dagegen immer wieder unter den Spekulationstatbestand subsumiert.³²¹

Brugger ging jedoch schon bisher mit überzeugenden Argumenten davon aus, dass der Forderungserwerb im außerbetrieblichen Bereich einer festverzinslichen Anleihe vergleichbar ist, bei der ein einzelner Zinskupon vom Stammrecht abgetrennt wird.³²² Der Käufer erwirbt dabei lediglich einen Anspruch auf künftige Zinseinnahmen, nicht aber auf den Kapitalstamm.³²³ Der Kauf des Zinskupons begründet beim Erwerber jedoch eine eigene, vom zugrunde liegenden Stammrecht verschiedene Einkunftsquelle. Diese führt in Höhe des positiven Unterschiedsbetrages zwischen dem Einlösungsbetrag und dem Kaufpreis zu Einkünften aus Kapitalvermögen.³²⁴

Diese Überlegungen fanden bereits vor der Neuregelung der Einkünfte aus Kapitalvermögen in den Regelungen zum KEST-Abzug ihre Bestätigung, denn die beim Veräußerer einbehaltene KEST war dem Erwerber nach hA gem § 95

³¹⁹ Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG, § 31 Rz 16; *Doralt/Kempf*, EStG, § 30 Rz 36.

³²⁰ BFH 2.5.2000, IX R 73/98, BStBl 2000 II 614.

³²¹ Vgl *Mühlehner*, Ertrags- und Vermögenssphäre bei Kapitaleinkünften, in *Heidinger/Bruckner* (Hrsg), Steuern in Österreich, FS Kammer der Wirtschaftstreuhänder (1998) 317 (327 f); so auch bereits *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, § 30 Tz 27.

³²² Siehe zu diesem Beispiel *Brugger*, Erwerb und Einziehung von Forderungen im außerbetrieblichen Bereich, ÖStZ 2009, 415.

³²³ Vgl auch *Ruppe*, Übertragung von Einkunftsquellen, in *Tipke* (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen², DStJG, Bd 1 (1979) 7 (18); aA *Mayr/Tumpel*, Veräußerung von Dividendenscheinen, RdW 2006, 251 (253) und *Twardosz*, Veräußerung von Zinsscheinen, RdW 2006, 534; dazu krit *Widhalm*, Veräußerung von Zinsscheinen im Privatvermögen, in *Achatz/Ehrke-Rabel/Heinrich/Leitner/Taucher* (Hrsg), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Europarecht, FS Ruppe (2007) 718 (727).

³²⁴ *Brugger*, Erwerb und Einziehung von Forderungen, ÖStZ 2009, 415.

Abs 7 EStG gutzuschreiben.³²⁵ Die spätere Einlösung des Kupons wiederum führte beim Erwerber zu eigenen kest-pflichtigen Kapitaleinkünften. Dadurch stand schon bisher fest, dass der Erwerber eigene Einkünfte aus einer vom Stammrecht verschiedenen Einkunftsquelle erzielte.³²⁶

Seit dem Inkrafttreten des BBG 2011³²⁷ führt die „*Einlösung [...] von Wirtschaftsgütern, deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital [...] sind*“, nach § 27 Abs 3 EStG zu Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen. Nunmehr steht unstrittig fest, dass auch beim **Erwerb einer Forderung im außerbetrieblichen Bereich** eine eigene Einkunftsquelle entsteht, die beim Erwerber zu **Kapitaleinkünften** in Höhe der Differenz zwischen dem Kaufpreis und einem höheren Einlösungsbetrag führt. Diese Auffassung wird auch von der Finanzverwaltung vertreten: „*Da unter Fremden von der Verzinslichkeit von Forderungen auszugehen ist, stellen Einkünfte aus der Einlösung bzw. Realisierung von Forderungen stets Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen dar. Dies gilt unabhängig davon, worauf die Wertsteigerung zurückzuführen ist (zB [...] Erwerb zu einem abgezinsten Betrag vor Fälligkeit)*.“³²⁸ Das Vorliegen von Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen ergibt sich aus dem Wortlaut des § 27 Abs 3 EStG, der von der „*Einlösung*“ von Wirtschaftsgütern spricht und explizit „*Nullkuponanleihen*“ einschließt.

2.2.4.2. Abtretung von künftigen Ertragschancen

Ähnlich gelagerte Fragen wie bei der Abtretung bereits entstandener Forderungen stellen sich, wenn für die Zukunft erwartete Einkünfte noch vor ihrem Ent-

³²⁵ Siehe *Kirchmayr*, Beteiligungserträge (2004) 271 f und 293; *Kirchmayr*, Schuldverschreibungen, in *Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Ertragsteuern, FS Doralt (2007) 185 (191 f); *Kirchmayr*, Dividendenstripping im internationalen Steuerrecht, in *Lang/Jirousek* (Hrsg), Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS Loukota (2005) 197 (199); aA *Beiser*, Verkaufte Ausschüttungen, RdW 2006, 471 (472); nach *Widhalm*, Veräußerung von Zinsscheinen, in *Achatz/Ehrke-Rabel/Heinrich/Leitner/Taucher* (Hrsg), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Europarecht, FS Ruppe (2007) 718, sollte lediglich jener Teil des Veräußerungserlöses kest-pflichtig sein, der auf bereits entstandene Zinsansprüche entfiel.

³²⁶ *Brugger*, Erwerb und Einziehung von Forderungen, ÖStZ 2009, 415 (416).

³²⁷ BGBl I Nr 111/2010.

³²⁸ EStR 2000, Rz 6121; so auch *Jakom/Marschner*, EStG, § 27 Rz 156.

stehen veräußert werden. Von vornherein eindeutig ist dabei nur der Fall, in dem die Chance auf Einkünfte mitsamt dem Vermögen, das diese begründen wird, übertragen wird. Dabei gehen die zukünftig erwarteten Einkünfte in der übertragenen Einkunftsquelle auf, sie werden gleichsam mit übertragen.³²⁹ Wird die Chance auf künftige Einkünfte jedoch ohne das zugrundeliegende Vermögen veräußert, dann ist zunächst unklar, ob und gegebenenfalls unter welche Einkunftsart der daraus resultierende Vermögenszuwachs beim Veräußernden zu subsumieren ist. Nur für die Veräußerung von „*Dividendenscheinen, Zinsscheinen und sonstigen Ansprüchen, wenn die dazugehörigen Wirtschaftsgüter nicht mitveräußert werden*“, stellt § 27 Abs 3 iVm Abs 6 Z 3 EStG ausdrücklich klar, dass daraus Einkünfte aus Kapitalvermögen resultieren. Der BFH hat in diesem Zusammenhang unter Verweis auf den RFH³³⁰ festgestellt: „*Wer den Anspruch auf einen Kapitalertrag gegen Entgelt veräußert, bezieht wirtschaftlich genommen nach wie vor in diesem Entgelt den Ertrag seines Kapitals.*“³³¹

Dass der Veräußerung künftiger Ertragschancen aus Gesellschaftsanteilen noch kein Ausschüttungsbeschluss zugrunde liegt, ist dabei ohne Bedeutung. Mit *Tanzer* führt die Veräußerung von künftig erwarteten Ansprüchen iSd Markteinkommenstheorie solange zu Einkünften der Einkunftsart, auf die sich die Ansprüche gründen, als dem Steuerpflichtigen die maßgebliche Dispositionsmöglichkeit über die Einkunftsquelle zukommt.³³² Das erweist sich über die Bestimmung des § 27 Abs 6 Z 3 EStG hinaus als systemkonform, denn von welcher Seite der Zufluss erfolgt, muss ohne Bedeutung sein. Für die Übertragung von Gewinnansprüchen setzt das eine **Unterscheidung von bereits entstandenen und bloß möglichen Ansprüchen** voraus.³³³

Wurde im Fall von Gesellschaftsanteilen ein Ausschüttungsbeschluss bereits gefasst, dann ist die Gewinnchance realisiert und es mangelt nur mehr am zeitlichen Zufluss. Der Gewinn ist dem Anteilseigner zuzurechnen. Wird dieser bereits entstandene Anspruch veräußert, dann gelten für diese Vorausverfügung

³²⁹ *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG, § 20 Rn L 3; BFH 21.5.1986, I R 199/84, BStBl 1986 II 794.

³³⁰ RFH 17.6.1931, RStBl 1931, 633.

³³¹ BFH 11.12.1968, I 250/64, BStBl 1969 II 188.

³³² So auch *Tanzer*, Einkünftezurechnung, Gutachten zum 15. ÖJT (2003) 23.

³³³ Siehe dazu *Gassner*, Referate und Diskussionsbeiträge zum 15. ÖJT (2003) 79 f.

beim Veräußerer und beim Erwerber die in Abschnitt 2.2.4.1 angestellten Überlegungen. Die gleichen Grundsätze müssen aber auch gelten, wenn noch kein Gewinnverteilungsbeschluss erfolgt ist.³³⁴ Auch dann fließen dem Veräußerer vorweg Kapitaleinkünfte zu.³³⁵ Selbst wenn es später zu keinem Ausschüttungsbeschluss kommt, hat der Veräußernde Kapitaleinkünfte erzielt. Das Vorliegen von Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen ist dabei mE schon aus § 27 Abs 3 EStG abzuleiten. Der Bestimmung des § 27 Abs 6 Z 3 EStG kommt lediglich klarstellende Bedeutung zu.³³⁶

Beim **Veräußerer** entspricht die Höhe der Einkünfte dem realisierten Verkaufserlös. Auf Grundlage der Markteinkommenstheorie wäre auch die Annahme eines Vorweg-Zuflusses in Höhe des künftig erwarteten Dividendenanspruches bei gleichzeitigen Werbungskosten in Höhe der Differenz zum niedrigeren Verkaufserlös zu überlegen, sofern die Dispositionsmöglichkeit über die Einkunftsquelle weiterhin beim Veräußerer liegt.³³⁷ Dabei würde sich jedoch das Problem ergeben, dass im Zeitpunkt der Veräußerung noch nicht sicher ist, wie hoch der künftig realisierte Anspruch sein wird.³³⁸ Zudem wird die Geltendmachung von Werbungskosten bei endbesteuerten Kapitaleinkünften durch § 20 Abs 2 EStG ausgeschlossen. Auf der anderen Seite wäre eine Besteuerung des vollen Dividendenbetrages bei einem gleichzeitig niedrigeren realisierten Ver-

³³⁴ Nach *Beiser*, Verkaufte Ausschüttungen, RdW 2006, 471, handelt es sich dabei zivilrechtlich um ein partiarisches Darlehen oder um eine Unterbeteiligung in Form einer stillen Gesellschaft oder eines Fruchtgenusses, je nachdem, ob zumindest der Rückfluss des Kaufpreises garantiert wird oder nicht. Ein zu tragendes Verlustrisiko des Erwerbers (keine Rückflussgarantie für den bezahlten Kaufpreis) spricht für das Vorliegen einer Unterbeteiligung.

³³⁵ BFH 29.11.1982, GrS 1/81, BStBl 1983 II 272.

³³⁶ Vgl auch *Widhalm*, Veräußerung von Zinsscheinen, in *Achatz/Ehrke-Rabel/Heinrich/Leitner/Taucher* (Hrsg), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Europarecht, FS Ruppe (2007) 718 (724 ff). Der Bestimmung des § 27 Abs 2 Z 3 aF EStG kam nach VwGH 5.7.1994, 91/14/0064 und *Zorn*, Einkünftezurechnung bei Abtretung einer stillen Beteiligung, RdW 1994, 290, hingegen eine konstitutive Bedeutung zu.

³³⁷ Siehe die Ausführungen zu Fn 303.

³³⁸ Dagegen ist bei anderen Einkünften, wie etwa solchen aus Vermietung und Verpachtung oder bei Zinsen, häufig schon im Vorhinein vereinbart, wie hoch die künftigen Erträge sein werden. Auch hier besteht jedoch ein Ausfallrisiko.

kaufserlös verfassungsrechtlich bedenklich.³³⁹ Diese Gründe sprechen im Ergebnis für die Annahme eines Zuflusses in Höhe des realisierten Verkaufserlöses.³⁴⁰

Beim **Erwerber** führt die spätere Realisierung der Gewinnchance zu Kapitaleinkünften nach § 27 Abs 2 Z 1 EStG, auch wenn im Zeitpunkt des Erwerbs noch kein Ausschüttungsbeschluss vorliegt.³⁴¹ Die Ungewissheit hinsichtlich der tatsächlichen Realisation der Dividende wird sich in einem entsprechend unter dem erwarteten Dividendenanspruch liegendem Kaufpreis widerspiegeln. Die Anschaffungskosten der Dividendenscheine sind nach den EStR linear über die Restlaufzeit zu verteilen.³⁴²

Die gleichen Grundsätze sind auch bei der Zurechnung von Einkünften aus einer **fest verzinsten Kapitalveranlagung** anzuwenden. Allerdings ist die Beurteilung, ob eine bereits entstandene Forderung oder erst künftig entstehende Ansprüche abgetreten werden, nicht nach dem Vorliegen eines Ausschüttungsbeschlusses sondern nach dem Zeitablauf vorzunehmen, da die Zinsforderung pro rata temporis entsteht.³⁴³

Auch im Bereich der **Vermietung und Verpachtung** führt die Veräußerung von künftig erwarteten Mietzinsforderungen – etwa aus Liquiditätsgründen oder um das Ausfallsrisiko zu überbinden – beim Eigentümer des Mietobjektes zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Das stellt § 28 Abs 1 Z 4 EStG explizit klar.

³³⁹ Vgl dazu *Beiser*, Verkaufte Ausschüttungen, RdW 2006, 471 (474). *Beisers* Rechtfertigung der Bruttobesteuerung mit einer – seiner Ansicht nach – prohibitiven Wirkung auf risikoreiche Fremdfinanzierungen von endbesteuerten Finanzanlagen ist fragwürdig. Für die hier diskutierte Problematik kann diesem Rechtfertigungsgrund zudem keine Bedeutung zukommen.

³⁴⁰ So auch EStR 2000, Rz 6191.

³⁴¹ So auch *Jakom/Marschner*, EStG, § 27 Rz 194; EStR 2000, Rz 6227; vgl auch *Kirchmayr*, Beteiligungserträge (2004) 296 f und *Kirchmayr*, Dividendenstripping, in *Lang/Jirousek* (Hrsg), Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS Loukota (2005) 197 (203). Zur Einlösung erworbener Forderungen siehe ausführlich Abschnitt 2.2.4.1.

³⁴² EStR 2000, Rz 6192; vgl auch *Jakom/Marschner*, EStG, § 27 Rz 393.

³⁴³ Siehe dazu *Gassner*, Referate und Diskussionsbeiträge zum 15. ÖJT (2003) 80; *Zorn*, Einkünftezurechnung bei Abtretung einer stillen Beteiligung, RdW 1994, 290.

Im Ergebnis gelten bei der Übertragung von künftigen Einkunftsquellen daher die gleichen Grundsätze, die auch bei der Abtretung bereits entstandener Forderungen zur Anwendung kommen, denn für den Veräußerer ist die Chance mit der Veräußerung bereits realisiert.³⁴⁴ Hinsichtlich der Höhe der Einkünfte und ihrer zeitlichen Zuordnung sind dieselben Überlegungen anzustellen, die auch iZm der Abtretung bereits entstandener Forderungen anzustellen waren.³⁴⁵

Hinsichtlich des **Zuflusszeitpunktes** der Einkünfte beim Abtretenden ist mE zu differenzieren:

Werden künftig erwartete Einkünfte ohne die originäre Einkunftsquelle zu **fremdüblichen** Konditionen veräußert, dann sind zwei Konstellationen zu unterscheiden. Verbleibt das Risiko der Realisierung der originären Ertragschance beim Abtretenden, dann sind diesem die Einnahmen im Zeitpunkt des Zuflusses beim Erwerber zuzurechnen. In diesem Fall liegt eine Art „unechte“ Abtretung der Ertragschance vor, weil Chance und Risiko nicht übertragen werden. Übernimmt der Erwerber der künftigen Ertragschancen hingegen auch das damit verbundene Risiko des Nichteintritts, dann sind dem Abtretenden die Einnahmen bereits im Veräußerungszeitpunkt zuzurechnen.

Werden künftige Ertragschancen hingegen zu **fremdunüblichen** Bedingungen übertragen, dann ist diese Vorausverfügung als **Einkommensverwendung** zu qualifizieren. Das wird idR nur zwischen Nahestehenden vorkommen. Der Zufluss der Einkünfte ist beim Abtretenden grundsätzlich in dem Zeitpunkt anzunehmen, in dem die Einkünfte dem Dritten zufließen.

Werden künftige Einkommensmöglichkeiten **mit der originären Einkunftsquelle übertragen** (zB Veräußerung eines Betriebes), und kommt dem Erwerber dadurch die Dispositionsmöglichkeit über diese Einkunftsquelle zu, dann ist von den dargestellten Grundsätzen abzuweichen. In diesen Fällen hängt die sachliche Zuordnung der Einkünfte beim Übertragenden davon ab, in welcher Form die Einkunftsquelle übertragen wird. Dabei können insbesondere Einkünfte aus einem Veräußerungsgeschäft oder aus Vermietung und Verpachtung vorliegen. Bei Unentgeltlichkeit kann die Übertragung auch ertragsteuerfrei

³⁴⁴ Vgl auch VwGH 28.5.2009, 2006/15/0360 zur Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft bei Ausübung eines Aufsichtsratsmandates. Der VwGH beruft sich unter Verweis auf *Tanzer*, Die Einkünftezurechnung bei Drittanstellung von Geschäftsführern (Vorständen) im Ertragsteuerrecht, ÖStZ 2009, 123, auf die Vorausverfügung über künftige Einnahmen.

³⁴⁵ Siehe dazu Abschnitt 2.2.4.1.

erfolgen. Beim Erwerber der Einkunftsquelle sind die künftigen Einkünfte im Zeitpunkt ihrer Realisierung unter die sieben Einkunftsarten zu subsumieren.

2.2.5. Teilung von Dispositionsmöglichkeiten

2.2.5.1. Horizontale und vertikale Teilung von Dispositionsmöglichkeiten

Die vorhergehenden Ausführungen zur persönlichen Einkünftezurechnung haben gezeigt, dass sich vor allem bei der Teilung von Einkunftsquellen – etwa durch Einräumung eines Fruchtgenussrechtes an Kapitalvermögen³⁴⁶ – oft Zweifelsfragen³⁴⁷ der Zurechnung ergeben können. Die auftretenden Abgrenzungsfragen können aber keineswegs einheitlich beantwortet werden, sondern sind je nach Rechtsgrundlage, auf der die Teilung der Dispositionsbefugnis beruht, getrennt zu betrachten. Diesbezüglich werden in der Literatur eine horizontale und eine vertikale Teilung von Dispositionsbefugnissen unterschieden.³⁴⁸

2.2.5.1.1. Horizontale Teilung

Bei einer **horizontalen Teilung von Dispositionsbefugnissen** erfolgt eine Abspaltung von Nutzungsrechten von der Stammberechtigung. Diese Abspaltung kann beispielsweise durch Vermietung und Verpachtung oder durch Einräumung von Fruchtgenussrechten erfolgen. Die Aufspaltung der ursprünglichen Einkunftsquelle setzt voraus, dass sowohl der Stammberechtigte als auch der Nutzungsberechtigte eigene Leistungen am Markt erbringt.³⁴⁹ Das ist etwa dann der Fall, wenn der Verpächter eines Betriebes Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lukriert, während der Pächter aus der Bewirtschaftung auf eigene Rechnung und Gefahr betriebliche Einkünfte erzielt.

Erfolgt die Abspaltung des Nutzungsrechtes hingegen unentgeltlich und tritt nur mehr der Nutzungsberechtigte am Markt auf, dann liegt nur bei diesem eine Einkunftsquelle vor. Voraussetzung dafür ist, dass dem Nutzungsberechtigten

³⁴⁶ Siehe dazu Abschnitt 2.2.3.4.3.

³⁴⁷ Vgl. schon *Ruppe*, Übertragung von Einkunftsquellen, in *Tipke* (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen², DStJG, Bd 1 (1979) 19 f.

³⁴⁸ Vgl. etwa *Sudhoff*, Handbuch der Unternehmensnachfolge² (1973) 203; *Ruppe*, Übertragung von Einkunftsquellen, in *Tipke* (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen², DStJG, Bd 1 (1979) 20 ff.

³⁴⁹ So bereits *Strutz*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz 1925 (1927) und (1929) I/499 und II/738.

auch im Innenverhältnis die maßgeblichen Dispositionsbefugnisse zukommen.³⁵⁰ Zivilrechtlich erfolgt die unentgeltliche³⁵¹ Übertragung von Nutzungsrechten oft durch obligatorische Fruchtgenussvereinbarungen. Daneben kommen auch dingliche Nutzungsrechte wie (Grund-)Dienstbarkeiten (Servitute) und Baurechte³⁵² in Betracht.³⁵³ Für das Steuerrecht ist die zivilrechtliche Grundlage der Übertragung einer Einkunftsquelle nicht von Bedeutung, sie kann nur Indizwirkung entfalten.³⁵⁴ Selbst ob die Einkünfte aufgrund eines dinglichen oder eines obligatorischen Rechtes bezogen werden, ist steuerlich unbeachtlich.³⁵⁵

Obwohl gerade das **Fruchtgenussrecht** schon in den 1970er Jahren als „*antiquiert*“ bezeichnet wurde,³⁵⁶ dürfte dem Fruchtgenuss seit dem Auslaufen der

³⁵⁰ Vgl *Ruppe*, Übertragung von Einkunftsquellen, in *Tipke* (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen², DStJG, Bd 1 (1979) 20.

³⁵¹ Ein Fruchtgenussrecht kann allerdings auch gegen Entgelt eingeräumt werden.

³⁵² Superädifikate gelten zivilrechtlich dagegen als selbständige Bauwerke auf fremdem Grund, die in der Absicht errichtet werden, dass sie nicht stets darauf bleiben sollen (§ 435 ABGB); siehe dazu *Koziol/Welser*, Grundriss des Bürgerlichen Rechts, Bd I¹² (2002) 224 f). Steuerrechtlich werden Superädifikat und Baurecht jedoch grundsätzlich vergleichbar zu beurteilen sein, wobei natürlich auf die Vertragsgestaltung im Einzelfall und die daraus entstehende Dispositionsbefugnis des Berechtigten abzustellen ist (vgl *Margreiter*, Wirtschaftliches Eigentum bei Nutzungsverhältnissen, FJ 1995, 167).

³⁵³ Siehe dazu *Koziol/Welser*, Grundriss des Bürgerlichen Rechts, Bd I¹² (2002) 379 ff.

³⁵⁴ Siehe dazu Abschnitt 2.2.1; vgl schon *Wassermeyer*, Der Nießbrauch im Einkommensteuerrecht, FR 1983, 159; *Littmann*, Unentgeltliche Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern und Absetzung für Abnutzung, DB 1980, 1040; *Knobbe-Keuk*, Die steuerliche Behandlung von Nutzungsrechten, StuW 1979, 310; *Trzaskalik*, Nutzungsrechte im Einkommensteuerrecht, StuW 1983, 126; *Plückerbaum*, Persönliche Zurechnung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bei dinglichen und obligatorischen Nutzungsrechten, FR 1981, 182; siehe auch bereits VwGH 19.11.1975, 1425/75.

³⁵⁵ So auch *Heidinger/Kamper*, Nutzungsvereinbarungen zwischen Angehörigen, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 581 (644 f); aA *Bordewin*, Nießbrauch am Grundvermögen und Nießbrauch am Kapitalvermögen bei der Einkommensteuer, DStR 1981, 521.

³⁵⁶ Vgl *Schimetschek*, Zur Besteuerung des Nießbrauchs (der Fruchtnießung), FJ 1978, 153.

Erbschafts- und Schenkungssteuer³⁵⁷ wieder eine zunehmende Bedeutung zukommen.³⁵⁸ Der Fruchtgenuss (Fruchtnießung, Nießbrauch, usus fructus) ist nach § 509 ABGB das dingliche Recht, eine fremde Sache ohne Einschränkungen, jedoch unter Schonung der Substanz, gebrauchen zu dürfen. Ein Fruchtgenuss kann an Grundstücken und Gebäuden ebenso wie an beweglichen Sachen, Kapitalforderungen, Gesellschaftsanteilen und Unternehmen bestellt werden;³⁵⁹ auch die Einräumung an Teilen davon ist möglich. Das Fruchtgenussrecht wirkt absolut, dh nicht nur gegenüber dem unmittelbar Verpflichteten, sondern auch gegenüber Dritten.³⁶⁰

Die tatsächliche Ausgestaltung des Fruchtgenusses ist frei disponierbar, sofern sie nicht gegen das Wesen des Fruchtgenusses oder gegen zwingende gesetzliche Vorschriften verstößt. Das Fruchtgenussrecht kennt keinen Typenzwang, die jeweils konkrete Ausgestaltung kann von den Vertragsparteien frei gewählt werden kann.³⁶¹ Die beiden Grundformen sind der Vorbehalts- und der Zuwendungsfruchtgenuss. Beim sog **Vorbehaltsfruchtgenuss** überträgt der zivilrechtliche Eigentümer einer Sache sein Eigentumsrecht unter gleichzeitiger Zurückbehaltung des Fruchtgenussrechts. Beim **Zuwendungsfruchtgenuss** behält der zivilrechtliche Eigentümer sein Eigentum und räumt das Fruchtgenussrecht ein.

³⁵⁷ Siehe VfGH 7.3.2007, G 54/06 (Aufhebung des Grundtatbestandes der Besteuerung des Erwerbs von Todes wegen), sowie VfGH 15.6.2007, G 23/07 (Aufhebung des Grundtatbestandes der Besteuerung von Schenkungen unter Lebenden); vgl dazu etwa *Fraberger/Petritz*, VfGH hebt auch die Schenkungssteuer auf!, SWK 2007, S 587; *Marschner*, Ende der Schenkungssteuer – Eine Analyse der Entscheidung des VfGH, FJ 2007, 249; *Marschner*, Die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zur Erbschafts- und Schenkungssteuer und ihre Auswirkungen auf die Praxis, FJ 2007, 123.

³⁵⁸ Abzuleiten etwa aus *Schloss/Wolf*, Fruchtgenuss statt Steuerverdruss, SWK 2009, S 385; *Stocker/Wolf*, Fruchtgenüsse innerhalb der Familie, taxlex 2008, 176.

³⁵⁹ *Koziol/Welser*, Grundriss des Bürgerlichen Rechts, Bd I¹² (2002) 384 ff; vgl auch bereits *Jansen/Hoffmann*, Nießbrauch in Zivil- und Steuerrecht² (1977) 17.

³⁶⁰ *Koziol/Welser*, Grundriss des Bürgerlichen Rechts, Bd I¹² (2002) 385.

³⁶¹ *Wolf*, Der Fruchtgenuss bei Betriebsübertragungen – Das Fruchtgenussrecht als Gestaltungsvariante der Unternehmensnachfolge, ÖStZ 2002, 39.

Grundsätzlich sind die Einkünfte aus einem **Fruchtgenuss** dem Fruchtgenussberechtigten als eigene Einkünfte zuzurechnen.³⁶² Voraussetzung ist, dass der Fruchtniëßer durch Teilnahme am Wirtschaftsleben auf die Einkünfteerzielung Einfluss hat und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestalten kann.³⁶³ Das entspricht den Anforderungen, die die Markteinkommens-
theorie an die Einkünftezurechnung stellt. Die Finanzverwaltung verlangt darüber hinaus, dass der Fruchtgenussberechtigte die mit dem Fruchtgenuss verbundenen Aufwendungen trägt und diesem daher nur der Nettoertrag verbleibt. Exemplarisch werden Erhaltungsaufwand, Abgaben und Zinsen genannt.³⁶⁴

Befürwortet man jedoch die **steuerliche Abzugsfähigkeit von Drittaufwand**, dann ist nicht von Bedeutung, ob der Fruchtgenussberechtigte die Aufwendungen aus seinem eigenen Vermögen trägt. Diesbezüglich ist auf die ausführliche Betrachtung in Abschnitt 2.3.2 f zu verweisen. Vielmehr kann darin auch eine unentgeltliche Zuwendung seitens des Fruchtgenussbestellers zu sehen sein. Die Disposition über die Einkunftsquelle kann auch darin zum Ausdruck kommen, dass der Fruchtgenussberechtigte beispielsweise Investitions- und Produktionsentscheidungen treffen und Mitarbeiter einstellen bzw kündigen kann. Ihn treffen die vermögensmäßigen Auswirkungen dieser Entscheidungen unmittelbar in Form entsprechend höherer oder niedrigerer Einkünfte aus dem Fruchtgenussrecht.

Auf die Aufwandstragung aus dem eigenen Vermögen kann es folglich nicht ankommen. Die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung, wonach dem Fruchtgenussberechtigten als Voraussetzung für die Einkünftezurechnung nur die Nettoeinnahmen und nicht die Bruttoeinnahmen verbleiben dürfen,³⁶⁵ greift deshalb zu kurz. Zwar wird darin ein häufig anzutreffendes Merkmal für die Disposition über eine Einkunftsquelle zu sehen sein. Fruchtgenussberechtigte und andere Inhaber einer Einkunftsquelle können aber – wie gezeigt wurde – auch auf andere Weise über ihre Einkunftsquelle disponieren.

Der VwGH hat festgestellt, dass nur der wirtschaftliche Eigentümer, dh im Fall eines Fruchtgenusses idR nur der Fruchtgenussbesteller, die **Absetzung für**

³⁶² VwGH 25.6.1969, 1430/68.

³⁶³ VwGH 4.3.1986, 85/14/0133.

³⁶⁴ EStR 2000, Rz 111.

³⁶⁵ EStR 2000, Rz 115.

Abnutzung geltend machen kann.³⁶⁶ Zwar sehen die EStR für den Fall des unentgeltlichen Vorbehaltsfruchtgenusses eine Möglichkeit vor, die dem Fruchtgenussberechtigten die Geltendmachung der Absetzung für Abnutzung dennoch erlaubt: „*Leistet [...] der Fruchtnießer dem Fruchtgenussbesteller eine Zahlung für Substanzabgeltung in Höhe der bisher geltend gemachten AfA, dann ist diese Zahlung beim Fruchtnießer abzugsfähig. Der Fruchtgenussbesteller wiederum erzielt eine Einnahme in dieser Höhe, der die AfA als Ausgabe gegenübersteht.*“³⁶⁷ Anerkennt man jedoch die Abzugsfähigkeit von Drittaufwand, dann kann es nicht darauf ankommen, ob der Fruchtgenussberechtigte eine Zahlung für Substanzabgeltung leistet. Vielmehr ist in der Absetzung für Abnutzung eine unentgeltliche Zuwendung seitens des Fruchtgenussbestellers zu sehen. Schon das objektive Nettoprinzip spricht dafür, dass die Absetzung für Abnutzung jedenfalls abzugsfähig sein muss.

Ein weiterer Aspekt der Teilung einer Einkunftsquelle besteht darin, dass auch die **zeitliche Limitierung** einer Nutzungsmöglichkeit für die Einkünftezurechnung bedeutend sein kann. Dabei ist neben dem wohl wichtigsten Fall einer von vornherein vereinbarten vertraglichen Begrenzung auch an den unerwarteten Entzug der Dispositionsbefugnisse zu denken (zB durch Zerstörung der Einkunftsquelle). Bei der unerwarteten Beendigung der Nutzungsüberlassung kommt es für die Zurechnung der Einkünfte nur darauf an, ob der Nutzungsberechtigte vor der Beendigung frei über die Einkunftsquelle disponieren konnte. Bei der Zurechnung der aus einer von vornherein befristet überlassenen Einkunftsquelle stammenden Einkünfte ist dagegen maßgeblich, ob die zeitliche Beschränkung dem Nutzungsberechtigten während dieses Zeitraumes eine entsprechende Disposition über die Einkunftsquelle ermöglicht. Das hängt von der Art der Einkunftsquelle ab.

Die Finanzverwaltung geht etwa beim Fruchtgenuss davon aus, dass dieser „für eine gewisse Dauer bei rechtlich abgesicherter Position bestellt sein“ muss.³⁶⁸ Beim Zuwendungsfruchtgenuss wird in den EStR ein Zeitraum von zehn Jahren für ausreichend gehalten.³⁶⁹ ME ist diese Auffassung zu pauschalierend. So werden dem Fruchtgenussberechtigten an einem Sparbuch die Zinser-

³⁶⁶ VwGH 6.11.1991, 91/13/0074.

³⁶⁷ EStR 2000, Rz 112.

³⁶⁸ EStR 2000, Rz 111.

³⁶⁹ EStR 2000, Rz 116.

träge selbst bei einer 20jährigen Dauer des Fruchtgenussrechtes nicht zuzurechnen sein, wenn er nicht das Recht hat das Sparbuch aufzulösen, die Bank zu wechseln oder Zinskonditionen neu auszuhandeln.³⁷⁰ Andererseits können dem Fruchtgenussberechtigten an einem Betrieb die Einkünfte bereits bei einer einjährigen Dauer des Fruchtgenussrechtes zuzurechnen sein, wenn ihm beispielsweise das Recht eingeräumt wurde über Investitionen zu entscheiden, Mitarbeiter einzustellen und zu kündigen und das Produktsortiment zu verändern.

2.2.5.1.2. Vertikale Teilung

Bei einer **vertikalen Teilung von Dispositionsbefugnissen** teilen sich hingegen mehrere Personen die Dispositionsbefugnis am Stamm des fraglichen Objektes. Das ist bei gemeinschaftlichen Einkünften, die auf gesellschaftsrechtlicher, sachenrechtlicher oder familienrechtlicher Basis (Personengesellschaften, Miteigentumsgemeinschaften, Ehegütergemeinschaften) erwirtschaftet werden können, der Fall.³⁷¹ Für die Zurechnung von Einkünften kommt es dabei auf die von den Gesellschaftern jeweils erbrachten Leistungen – insbesondere in Form der Überlassung von Kapital und/oder Arbeitskraft, aber auch auf die Mitwirkung an der Geschäftsführung – an. Im Folgenden soll die Einkünftezurechnung bei Mitunternehmerschaften und Miteigentumsgemeinschaften betrachtet werden.

2.2.5.2. Einkünftezurechnung bei Mitunternehmerschaften

2.2.5.2.1. Markteinkommenstheorie bei Mitunternehmerschaften

Die Zurechnung von gemeinschaftlichen Einkünften³⁷² kann mit Schwierigkeiten verbunden sein, weil nicht ohne weiteres feststeht, wem die maßgebliche Disposition über die am Markt erbrachten Leistungen zukommt. Ein Abstellen auf die gesellschaftsrechtlichen oder vertraglichen Regelungen zwischen den

³⁷⁰ Siehe zu Fn 258.

³⁷¹ Vgl. *Ruppe*, Übertragung von Einkunftsquellen, in *Tipke* (Hrsg.), Übertragung von Einkunftsquellen², DStJG, Bd 1 (1979) 20 und 22 f.

³⁷² Die Ausführungen in diesem Abschnitt sind eine geringfügig erweiterte Fassung des Beitrages *Peyerl*, Gewinnverteilung bei Mitunternehmerschaften, in *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (Hrsg.), Personengesellschaften und andere Mitunternehmerschaften sowie ihre Gesellschafter, GS Bruckner (2013) 315.

Parteien würde gleichermaßen zu kurz greifen,³⁷³ wie die Erfassung der Einkünfte bei demjenigen, bei dem eine Bereicherung in Form eines Vermögenszuflusses erfolgt.³⁷⁴ Denn im bloßen Zufluss kann unter Umständen auch eine steuerlich unbeachtliche Zuwendung zu erblicken sein.³⁷⁵

Die Einkünftezurechnung muss sich deshalb nach den gleichen Grundsätzen – dh nach der Teilnahme am Marktgeschehen – richten, wie die Zurechnung von Einkünften, die von einer einzelnen Person erwirtschaftet werden. Damit ist aber noch nicht beantwortet, worin die **Marktteilnahme** des einzelnen Mitunternehmers bei gemeinschaftlichen Einkünften liegt. Die Lösung dieser Frage muss darauf beruhen, dass der Ergebnisanteil aus einer Mitunternehmerschaft demjenigen zuzurechnen ist, der den maßgeblichen Steuertatbestand iSd § 2 Abs 1 iVm § 2 Abs 3 EStG erfüllt.³⁷⁶ Auch mit dieser Feststellung ist noch nicht viel gewonnen, denn die eigentliche Schwierigkeit besteht darin festzustellen, in welchem Ausmaß die einzelnen Mitunternehmer über die Einkunftsquelle disponiert und so den Einkünftebestand erfüllt haben.

Der Begriff des „Mitunternehmers“ lässt bereits darauf schließen, dass es sich dabei um keine getrennte Tatbestandsverwirklichung – dh um kein getrenntes Disponieren – durch isoliert nebeneinander stehende Steuerpflichtige handelt, sondern um eine **gemeinschaftliche Tatbestandsverwirklichung**, bei der die einzelnen Gesellschafter arbeitsteilig Leistungen erstellen, diese am Markt verwerten und schließlich das Ergebnis teilen.³⁷⁷ Unumstritten ist deshalb auch,

³⁷³ Vgl ausführlich *Gassner*, Die steuerliche Anerkennung der Gewinnverteilung bei Familien-Personengesellschaften, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 379 (383 ff). Gleichwohl sind die Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag grundsätzlich maßgebend (VwGH 28.11.2007, 2005/15/0134 mit Verweis auf *Hofstätter/Reichel*, EStG, § 23 EStG Tz 26; VwGH 14.9.2005, 2003/08/0119).

³⁷⁴ *Pinkernell*, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, in *Lang/Meincke* (Hrsg), Schriften zum Steuerrecht, Bd 70 (2000) 85.

³⁷⁵ Siehe Abschnitt 2.2.4.

³⁷⁶ *Gassner*, Referate und Diskussionsbeiträge zum 15. ÖJT (2003) 83 f.

³⁷⁷ *Fischer*, Auch der Mitunternehmer ist ein Unternehmer des Betriebes – Ein Beitrag zur subjektiven Zurechnung des einkommensteuerbaren Handlungs- und Erfolgstatbestandes, in *Budde/Moxter/Offerhaus* (Hrsg), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, FS Beisse (1997) 189 (196 f); vgl auch *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG § 2 Rn B 223 und § 21 Rn B 202.

dass die Gemeinschaft selbst – etwa eine Personengesellschaft – Gewinnermittlungssubjekt ist, und dass das erzielte Ergebnis den Gesellschaftern anteilig zugerechnet und bei ihnen besteuert wird.³⁷⁸ Das bestätigt auch § 188 BAO über die Feststellung von Einkünften, an denen mehrere Steuerpflichtige beteiligt sind.³⁷⁹

Die gemeinschaftliche Tatbestandsverwirklichung lässt sich mit *Pinkernell* als „bewusstes Zusammenwirken mehrerer Steuerpflichtiger umschreiben, das auf der Grundlage einer Binnenordnung erfolgt, die dem einzelnen Steuerpflichtigen ein Mitspracherecht einräumt und ihm einen Anteil am Erfolg der wirtschaftlichen Betätigung zuweist.“³⁸⁰ Die erforderliche Marktteilnahme erfolgt dabei entweder dadurch, dass der Steuerpflichtige die Leistung selbst bewirkt oder indem ihm diese aufgrund seiner Einflussmöglichkeit zuzurechnen ist.³⁸¹

Die Schwierigkeit der Gewinnverteilung auf die einzelnen Mitunternehmer besteht darin, dass eine verursachungsgerechte Zurechnung darauf abstellen müsste, welcher Gesellschafter in welchem Ausmaß zur Erbringung der einzelnen Marktleistungen beigetragen hat. In den meisten Fällen ist das aber nicht möglich, denn die Höhe des Gewinnes ergibt sich aus einer Vielzahl an Komponenten, deren kombiniertes Auftreten eine exakte Aufspaltung nicht zulässt.³⁸² Eine der entscheidenden Komponenten ist neben der Überlassung von Kapital

³⁷⁸ VwGH 21.9.2006, 2006/15/0236; VwGH 19.12.2006, 2006/15/0275; VwGH 25.6.2008, 2006/15/0218; VwGH 27.1.2011, 2008/15/0218; siehe dazu *Doralt*, VwGH: Abschied von der Bilanzbündeltheorie?, RdW 2011, 552.

³⁷⁹ Siehe dazu *Ritz*, BAO⁵, § 188.

³⁸⁰ *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, in *Lang/Meincke* (Hrsg), Schriften zum Steuerrecht, Bd 70 (2000) 86 f.

³⁸¹ *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, in *Lang/Meincke* (Hrsg), Schriften zum Steuerrecht, Bd 70 (2000) 87.

³⁸² Vgl auch *Gassner*, Die steuerliche Anerkennung der Gewinnverteilung, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 379 (390 f) mit Verweis auf die Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre; *Wolff*, Zur „Angemessenheit“ der Gewinnverteilung bei Familien-Personengesellschaften, DB 1973, 95; *Breidenbach*, Zur Entscheidung des Großen BFH-Senats über die Angemessenheit der Gewinnverteilung bei Familienpersonengesellschaften vom 29. 5. 1972, DB 1973, 545; *Greif*, Grundlagen der Angemessenheit der Gewinnverteilung bei Familienpersonengesellschaften, insbesondere die Entwicklung von Kriterien zur Leistungsquantifizierung, StuW 1974, 101; *Kittl*, Die angemessene Gewinnzurechnung bei Familienpersonengesellschaften, DB 1979, 2243).

und der Arbeitsleistung des Gesellschafters die Entfaltung von Unternehmerinitiative. Denn dadurch wird eine Mitunternehmerschaft – neben der Übernahme von Unternehmerrisiko, dh der Beteiligung am Erfolg oder Misserfolg des Unternehmens³⁸³ – nach Lehre und Rsp erst charakterisiert.³⁸⁴

Unter dem Begriff der **Unternehmerinitiative** wird die Möglichkeit der Einflussnahme auf das betriebliche Geschehen zusammengefasst.³⁸⁵ Das bedeutet, dass der Gesellschafter die Geschäftsführung innehaben bzw über Stimm-,³⁸⁶ Kontroll- und Widerspruchsrechte³⁸⁷ verfügen muss.³⁸⁸ In der Unternehmerinitiative kommt die Dispositionsbefugnis des Steuerpflichtigen besonders stark zum Ausdruck. Diese mündet in der Marktteilnahme und damit in der Erzielung von Einkünften. Dass *Ruppe* es für „verfehlt“ gehalten hat, die Einkünftezurechnung

³⁸³ VwGH 27.2.2008, 2005/13/0050; VwGH 19.10.2006, 2002/14/0108; VwGH 21.4.2005, 2000/15/0058; VwGH 21.4.2005; 2003/15/0022; VwGH 30.10.2003, 99/15/0156; VwGH 24.2.2000, 96/15/0062; VwGH 25.6.1997, 95/15/0192; VwGH 29.6.1995, 94/15/0103; VwGH 13.12.1995, 93/13/0253; VwGH 7.12.1988, 88/13/0008; VwGH 15.6.1988, 86/13/0082; VwGH 2.4.1982, 82/13/0079; vgl auch BFH 21.4.1988, IV R 47/85, BStBl 1989 II 722; BFH 9.10.1986, IV R 235/84, BStBl 1987 II 124; BFH 25.6.1984, GrS 4/82, BStBl 1984 II 751.

³⁸⁴ Vgl zu den Begrifflichkeiten und ihrem Verhältnis zueinander *Bergmann*, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht (2009) 22.

³⁸⁵ VwGH 27.2.2008, 2005/13/0050; VwGH 19.10.2006, 2002/14/0108; VwGH 21.4.2005, 2000/15/0058; VwGH 21.4.2005; 2003/15/0022; VwGH 24.11.2004, 2000/13/0107; VwGH 29.6.1995, 94/15/0103; VwGH 17.3.1986, 84/15/0113; vgl auch BFH 21.4.1988, IV R 47/85, BStBl 1989 II 722; BFH 9.10.1986, IV R 235/84, BStBl 1987 II 124; siehe statt vieler *Bergmann*, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht (2009) 24 ff.

³⁸⁶ VwGH 29.6.1995, 94/15/0103; VwGH 23.2.1994, 93/15/0163; VwGH 17.3.1986, 84/15/0113; VwGH 2.4.1982, 82/13/0079; vgl auch BFH 27.1.1994, IV R 114/91, BStBl 1994 II 635.

³⁸⁷ VwGH 25.6.1997, 95/15/0192; zur Mitunternehmerstellung bei gänzlichem Verzicht auf Stimm-, Widerspruchs- und Kontrollrechte siehe UFS 24.7.2008, RV/2269-W/06.

³⁸⁸ Vgl etwa *Jakom/Baldauf*, EStG, § 23 Rz 128; *Doralt/Kauba*, EStG, § 23 Tz 218 f; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, § 23 Tz 19; *Bergmann*, Personengesellschaften (2009) 23 f; *Haep*, in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG – KStG, § 15 EStG Anm 310; siehe auch EStR 2000, Rz 5805.

(auch) von Mitwirkungsrechten und der Geschäftsführung abhängig zu machen,³⁸⁹ überzeugt deshalb nicht. Die Schwierigkeit oder sogar Unmöglichkeit besteht bloß in der anteiligen Zuordnung der auf die Unternehmerinitiative zurückzuführenden Einkünfte. Und selbst bei einer theoretisch möglichen Zurechenbarkeit wäre diese in der Praxis wohl mit einem unverhältnismäßigen administrativen Aufwand verbunden. Zudem würde diese exakte Zurechnung eine vorhersehbare Einkünftezurechnung oft nicht erlauben.³⁹⁰

Die Gewinnverteilung ist deshalb nicht auf Grundlage einer Betrachtung der Gesellschafterbeiträge in ihrer Kombination und ihrer darauf beruhenden Bedeutung für die Einkünfteentstehung sondern auf Basis der einzeln messbaren Beitragskomponenten zu beurteilen.³⁹¹ Aus Praktikabilitätsgründen entscheidet folglich nicht der Gesamtbeitrag der einzelnen Gesellschafter zum Output der Mitunternehmerschaft über die Einkünftezurechnung sondern die **als Input geleisteten Einzelbeiträge**. Das bedeutet, dass über die Betrachtung der einzelnen zur Verfügung gestellten Produktionsfaktoren auf den Gesamtbeitrag zur Leistungserbringung rückgeschlossen wird.

Diese Vorgehensweise ist keineswegs inkonsequent im Hinblick auf die Markteinkommenstheorie, denn in der Kapitalüberlassung und der persönlichen Arbeitsleistung ist neben der Unternehmerinitiative ein wesentlicher Teil der individuellen Dispositionsmöglichkeit des Gesellschafters zu sehen. Schließlich kann der Gesellschafter auch nur über seine Beitragsleistung individuell entscheiden.³⁹² Dennoch ist einzuräumen, dass durch diese Vereinfachung der Einkünftezurechnung keine absolut richtige Gewinnverteilung erreicht wird. Der Versuch einer verursachungsgerechten Zurechnung auf Basis des Gesamtbeitrages jedes Gesellschafters zum Output würde sich jedoch als unlösbares Problem darstellen.³⁹³

³⁸⁹ *Ruppe*, Übertragung von Einkunftsquellen, in *Tipke* (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen², DStJG, Bd 1 (1979) 22.

³⁹⁰ Vgl *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, in *Lang/Meincke* (Hrsg), Schriften zum Steuerrecht, Bd 70 (2000) 83.

³⁹¹ So wohl auch *Ruppe*, Übertragung von Einkunftsquellen, in *Tipke* (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen², DStJG, Bd 1 (1979) 22.

³⁹² Vgl dazu mit durchaus kritischen Überlegungen *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, in *Lang/Meincke* (Hrsg), Schriften zum Steuerrecht, Bd 70 (2000) 83 f.

³⁹³ Vgl *Gassner*, Die steuerliche Anerkennung der Gewinnverteilung, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 379 (391).

Die Gewinnverteilung kann auch nur unter **fremden Gesellschaftern** als theoretisch richtig zu beurteilen sein.³⁹⁴ Bei diesen kann davon ausgegangen werden, dass der natürliche Interessengegensatz zu einer Vereinbarung über die Gewinnverteilung führt, die die subjektive Auffassung der Gesellschafter über den Wert der Beiträge jedes einzelnen Gesellschafters widerspiegelt. Ein Abweichen von der Vereinbarung, dh eine Gewinnkorrektur, wird jedoch auch unter fremden Gesellschaftern ausnahmsweise gerechtfertigt und erforderlich sein, wenn abseits der Gewinnverteilung „Ausgleichszahlungen“ – in Form vermeintlich steuerfreier Zuwendungen iSd § 20 Abs 1 Z 4 EStG – zwischen den Gesellschaftern geleistet werden. Auch einander fremde Gesellschafter könnten dadurch steuerlich motivierte Gewinnabreden vereinbaren. In derartigen Fällen ist die Gewinnverteilung zu korrigieren. Im Einzelfall können sich daraus auch finanzstrafrechtliche Konsequenzen ergeben.

Im Regelfall wird die Angemessenheit der Gewinnverteilung aber nur zwischen einander **nahestehenden Gesellschaftern** zu prüfen sein, da es bei diesen oft von vornherein an einem natürlichen Interessengegensatz mangelt.³⁹⁵ Bei der Gewinnverteilung können erbrechtliche Motive genauso eine Rolle spielen wie die Versorgung einzelner Familienmitglieder. Zivilrechtlich muss es auch nicht bedenklich sein, wenn die Gewinnverteilung dem Ziel der **Beitragsäquivalenz** nicht gerecht wird.³⁹⁶ Häufig steht aber vor allem die Minimierung der Steu-

³⁹⁴ Vgl *Gassner*, Die steuerliche Anerkennung der Gewinnverteilung, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 379 (387); *Lechner*, Die Gewinnpoolung – eine ertragsteuerliche Untersuchung unter Berücksichtigung der zivil und handelsrechtlichen Grundlagen (1986) 195; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, § 23 Tz 46; siehe auch *Keuk*, Die neuere Einkommensteuer-Rechtsprechung des BFH, StuW 1973, 74 (89); BFH 10.10.1985, IV B 30/85, BStBl 1986 II 68.

³⁹⁵ VwGH 26.4.2006, 2001/14/0196; VwGH 16.9.2003, 2000/14/0069; vgl auch *Gassner*, Die steuerliche Anerkennung der Gewinnverteilung, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 379 (387); *Greif*, Grundlagen der Angemessenheit der Gewinnverteilung, StuW 1974, 101; dazu auch *Torggler*, Familiengesellschaften aus steuerlicher Sicht, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 333 (340 f); BFH 29.5.1972, GrS 4/71, BStBl 1973 II 5.

³⁹⁶ Dazu *Jud/Grünwald*, Zivilrechtliche Probleme der Anerkennung von Personengesellschaftsverträgen zwischen Familienangehörigen, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 277 (308 ff).

erbelastung im Vordergrund.³⁹⁷ Eine detaillierte Angemessenheitsprüfung ist für *Gassner* deshalb auch nur dann zwingend erforderlich, wenn ein Steuerbelastungsvergleich zum Ergebnis kommt, dass sich aus den Gewinnverteilungsregelungen ein Steuervorteil ergibt.³⁹⁸ Tritt eine Minderung der Steuerlast nicht ein, dann ist aus steuerlicher Sicht von einer Angemessenheit der Gewinnverteilung auszugehen.

2.2.5.2.2. Angemessenheitsprüfung der Gewinnverteilung

Ziel der **Angemessenheitsprüfung** ist es, die aus der Gesellschafterstellung resultierenden Einkünfte von einer Einkommensverwendung abzugrenzen.³⁹⁹ Zwar fehlt eine ausdrückliche gesetzliche Regelung, die eine Prüfung der Angemessenheit der Gewinnverteilung verlangt bzw ermöglicht.⁴⁰⁰ Im Steuerrecht

³⁹⁷ *Ruppe*, Die Individualbesteuerung – Behandlung von Rechtsfragen für die Praxis des Wirtschaftstreuhänders, in Arbeitstagung 1974 der Kammer der WT am 24. u. 25 Mai 1974, 5.

³⁹⁸ *Gassner*, Die steuerliche Anerkennung der Gewinnverteilung, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 379 (387); vgl auch *Streck*, Die Angemessenheit der Gewinnverteilung, FR 1973, 461 (466).

³⁹⁹ *Gassner*, Die steuerliche Anerkennung der Gewinnverteilung, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 379 (387).

⁴⁰⁰ So bereits *Tipke*, Übertragung von Einkunftsquellen, StuW 1977, 293 (301); vgl auch *Wolff*, Zur Diskussion um die steuerliche Beurteilung von Gewinnverteilungsvereinbarungen bei Familien-Personengesellschaften, WPg 1973, 428 (432); *Wolff*, Zur Angemessenheit der Gewinnverteilung bei Familien-Personengesellschaften, DB 1973, 95; *Böttcher/Beinert*, Die Aufnahme von Kindern in das Familienunternehmen (1965) 79 ff; aufgrund der fehlenden gesetzlichen Grundlage kritisch *Böttcher/Beinert*, Die steuerliche Anerkennung der Gewinnverteilung bei Familien-Personengesellschaften, DB 1965, 373; *Buschberg*, Die Gewinnverteilung bei Familien-Personengesellschaften im Steuerrecht, DB 1968, 1038; *Keuk*, Die neuere Einkommensteuer-Rechtsprechung, StuW 1973, 74 (89); *Neuner*, Ausgewählte Fragen zur stillen Gesellschaft, Wirtschaftlichkeit, 1974, 77; *Dornbach*, Die Gewinnverteilung in Personengesellschaften und die Berechtigung ihrer Überprüfung, FR 1978, 8; *Dornbach*, Die steuerrechtliche Problematik der Beurteilung von Rechtsbeziehungen zwischen Familienangehörigen, FR 1979, 417; *Nolte*, Zum Problemkreis: Besteuerung bei Interessengleichlauf, DB 1981, 908.

existiert auch weder ein allgemeines Angemessenheitsprinzip,⁴⁰¹ noch wird bei anderen Einkünften die Frage deren Angemessenheit gestellt.⁴⁰² Und auch die §§ 21 und 22 BAO bilden nach hM keine ausreichende Grundlage dafür.⁴⁰³ Mit *Gassner* ergibt sich das Erfordernis einer Angemessenheitsprüfung aber aus der Zurechnungstheorie *Ruppes*, nach der auf die Marktteilnahme des einzelnen Gesellschafters abzustellen ist.⁴⁰⁴ Die Prüfung der Angemessenheit der Gewinnaufteilung gilt mittlerweile als durch die Judikatur gesichert.⁴⁰⁵

Dabei soll die Angemessenheitsprüfung nicht die vorgelagerte Frage der steuerlichen Anerkennung der Mitunternehmerschaft – also das „Ob“ – beantworten, sondern die anteilige Zurechnung der Einkünfte an die einzelnen Mitun-

⁴⁰¹ *Groh*, Übertragung von Einkunftsquellen durch Beteiligung an einer Familienpersonengesellschaft, insbesondere die Angemessenheit der Gewinnverteilung, in *Tipke* (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen², DStJG, Bd 1 (1979) 97 (99 f); anders dagegen VwGH 12.1.1983, 81/13/4; vgl auch *Heinlein*, Angemessenheit im Steuerrecht (1978) 205 f.

⁴⁰² *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG – KStG, § 15 EStG Anm 27.

⁴⁰³ *Wolff*, Zur Diskussion um die steuerliche Beurteilung von Gewinnverteilungsvereinbarungen bei Familien-Personengesellschaften, WPg 1973, 428; *Schmidt*, Gewinnverteilung in Familien-Personengesellschaften, FR 1974, 530; *Dornbach*, Beteiligungs- und leistungsgerechte Gewinnverteilung in Personengesellschaften, FR 1976, 274; sich dagegen darauf berufend *Sobitschka-Wiesenhag*, Familienbetriebe im Steuerrecht, ÖJZ 1954, 137; *Meßmer*, Die höchstrichterliche Rechtsprechung zu Familiengesellschaften im Einkommensteuerrecht, StbJb 1979/80, 163 (231) und (252); so auch VwGH 7.5.1965, 1999/64; BFH 29.5.1972, GrS 4/71, BStBl 1973 II 5; BFH 22.8.1951, IV 246/50 S, BStBl 1951 III 181.

⁴⁰⁴ *Gassner*, Die steuerliche Anerkennung der Gewinnverteilung, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 379 (383).

⁴⁰⁵ Nach VwGH 11.5.1993, 89/14/0290 ist eine Überprüfung der Gewinnverteilung regelmäßig geboten; vgl auch EStR 2000, Rz 1183 ff mit Verweis auf VwGH 5.10.1994, 94/15/0036 zur Korrektur einer unangemessenen Gewinnverteilung durch die Behörde; VwGH 8.6.1982, 2994/78 zu der für die Unternehmereigenschaft typischen Mitarbeit; vgl auch EStR 2000, Rz 1224 zur Einkünftezurechnung bei ehelicher Gütergemeinschaft; VwGH 21.2.1996, 92/14/0041; VwGH 21.10.1980, 2385/79; VwGH 4.2.1975, 1400/74; VwGH 5.12.1973, 0789/73; VwGH 22.3.1972, 1459/71; VwGH 22.1.1965, 1535/64; VwGH 22.3.1963, 2052/62; siehe auch *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, § 20 Tz 54.3.

ternehmer der Höhe nach – das „*Wieviel*“ – klären.⁴⁰⁶ Nach der VfGH- und VwGH-Rsp kann ein völlig unüblicher Modus der Gewinnverteilung allerdings sogar zur Nichtanerkennung des Gesellschafterverhältnisses führen.⁴⁰⁷ ME darf die steuerliche Anerkennung jedoch nicht allein aufgrund einer unangemessenen Gewinnverteilung versagt werden, denn die **Mitunternehmerstellung** resultiert aus der Unternehmerinitiative⁴⁰⁸ und dem Unternehmerrisiko.⁴⁰⁹ Sie ist eine der Gewinnverteilung vorgelagerte Frage. Als Beispiel ist nur der Fall zu skizzieren, in dem zwei Familienmitglieder die Geschäfte führen, der Gewinn laut Gesellschaftsvertrag aber nur einem der beiden zufließt. Dabei ist die Mitunternehmerstellung beider anzuerkennen, die Gewinnverteilung wird aber entsprechend zu korrigieren sein.

Auch wenn die Gewinnverteilung damit prinzipiell nicht über die Mitunternehmerstellung entscheidet, kann sich fallweise ein Zusammenhang ergeben. Das ist dann der Fall, wenn einem Gesellschafter aufgrund einer fehlenden Marktteilnahme bzw Dispositionsmöglichkeit überhaupt keine Einkünfte zuzurechnen sind. Unter dieser Voraussetzung wird ihm gleichzeitig auch keine Mitunternehmerstellung zukommen.

Schenkt man der **Angemessenheitsprüfung** nähere Aufmerksamkeit, dann ist dabei nicht der Zufluss von Gewinnen sondern die vorgelagerte Gewinnverteilungsregelung als dessen Grundlage zu untersuchen.⁴¹⁰ Die Prüfung erfolgt durch einen Fremdvergleich, der „*sinnvollerweise*“⁴¹¹ nur auf Basis des Gesellschaftsvertrages vorgenommen werden kann.⁴¹² Auch ein zivilgerichtliches

⁴⁰⁶ Vgl *Torggler*, Familiengesellschaften aus steuerlicher Sicht, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 333 (341).

⁴⁰⁷ VfGH 20.6.1984, B 514/79; VwGH 22.9.1987, 85/14/0033.

⁴⁰⁸ Vgl zu Fn 385 ff.

⁴⁰⁹ Vgl zu Fn 383.

⁴¹⁰ *Märkle*, Zur Gewinnverteilung bei Familienpersonengesellschaften, DStR 1973, 135; *Schmidt*, Gewinnverteilung in Familien-Personengesellschaften, FR 1974, 530 (535); vgl auch BFH 29.5.1972, GrS 4/71, BStBl 1973 II 5; VwGH 7.5.1965, 1999/64.

⁴¹¹ *Gassner*, Die steuerliche Anerkennung der Gewinnverteilung, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 379 (384).

⁴¹² Vgl *Streck*, Die Angemessenheit der Gewinnverteilung bei Mitunternehmerschaften, FR 1973, 461 (462). Denn grundsätzlich sind auch die Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag maßgebend (VwGH 28.11.2007, 2005/15/0134

Urteil, das im Streitfall der Gesellschafter über die Gewinnverteilung entscheidet, kann der Behörde als Grundlage der Angemessenheitsprüfung dienen. Wenngleich ein Urteil keine bindende Vorfragenentscheidung darstellt, so darf sich die Behörde auch nicht willkürlich darüber hinwegsetzen.⁴¹³

Im Rahmen der Angemessenheitsprüfung ist zu untersuchen, ob die gleiche Vereinbarung auch unter Fremden getroffen worden wäre.⁴¹⁴ Die Gesellschafter können sich der Angemessenheitsprüfung weder durch eine Klausel, die eine „angemessene Gewinnverteilung“ vorsieht,⁴¹⁵ noch durch Übertragung der Befugnis zur Gewinnaufteilung an einen Dritten entziehen.⁴¹⁶ Auch die Zuweisung der Gewinnaufteilung an die Finanzverwaltung durch eine Steuerklausel ist nicht möglich.⁴¹⁷

Einer späteren **Änderung der Gewinnverteilungsregelung** steht nichts entgegen, die neue Regelung kann aber einer erneuten Prüfung unterzogen werden.⁴¹⁸ Die Neuregelung kann auch während des laufenden Geschäftsjahres vorgenommen werden, sofern die Änderung den tatsächlichen Verhältnissen entspricht und dadurch angemessen ist.⁴¹⁹ Lediglich für ein bereits abgeschlosse-

mit Verweis auf *Hofstätter/Reichel*, EStG, § 23 EStG Tz 26; VwGH 14.9.2005, 2003/08/0119).

⁴¹³ VwGH 7.2.1989, 86/14/0162.

⁴¹⁴ *Sobitschka-Wiesenhag*, Familienbetriebe im Steuerrecht, ÖJZ 1954, 137; *Streck*, Die Angemessenheit der Gewinnverteilung, FR 1973, 461 (465 ff); *Felix/Streck*, Die Angemessenheit der Gewinnverteilung in der Angehörigen-GmbH & Co KG, FR 1975, 245; vgl bereits VwGH 4.3.1980, 1630/79; VwGH 29.2.1979, 214/77; VwGH 7.5.1965, 1999/64.

⁴¹⁵ *Gassner*, Die steuerliche Anerkennung der Gewinnverteilung, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 379 (384).

⁴¹⁶ Vgl *Jud*, Die Ergebnisverteilung bei Familienpersonengesellschaften als Anwendungsfall eines beweglichen Systems im Gesellschaftsrecht, in *Assistenten-FS Wilburg* (1975) 119 (128 f). Für *Gassner*, Die steuerliche Anerkennung der Gewinnverteilung, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 379 (384), resultiert daraus allerdings eine erhöhte beweisrechtliche Sicherheit gegenüber der Finanzverwaltung.

⁴¹⁷ Vgl dazu *Stoll*, Das Steuerschuldverhältnis (1972) 43 ff.

⁴¹⁸ *Streck*, Die Angemessenheit der Gewinnverteilung bei Mitunternehmenschaften, FR 1973, 461 (465).

⁴¹⁹ Vgl *Stoll*, Das Steuerschuldverhältnis (1972) 40 ff.

nes Geschäftsjahr kann die Gewinnverteilungsregelung aufgrund des bereits entstandenen Gewinnanspruches nicht geändert werden.⁴²⁰ Ausnahmsweise ist dies mE dann denkbar, wenn die alte Gewinnverteilungsregelung nicht angemessen war, die neue Regelung die Unangemessenheit beseitigt, und diese vereinbart wird bevor der Gewinn des Geschäftsjahres nach § 188 BAO festgestellt wird.

Der bei der Angemessenheitsprüfung anzustellende Fremdvergleich ist häufig mit der Schwierigkeit verbunden, dass es an unmittelbaren Vergleichsfällen fehlt.⁴²¹ Die hL fordert deshalb, dass die Ergebnisaufteilung unter dem Gesichtspunkt der Gewinnverursachung erfolgt. Dabei ist – wie bereits oben ausgeführt wurde⁴²² – auf die Beiträge der Gesellschafter zur Erreichung des Gesellschaftszweckes abzustellen.⁴²³

2.2.5.2.3. Verfahren der zweistufigen Gewinnverteilung

Vor diesem Hintergrund wurde in der Literatur⁴²⁴ und Judikatur⁴²⁵ ein **zweistufiges Verfahren zur Gewinnaufteilung** befürwortet. Dabei werden zunächst die einzelnen von den Gesellschaftern zur Verfügung gestellten Produktionsfaktoren zu Marktpreisen bewertet. Anschließend ist ein verbleibender Restgewinn auf die Gesellschafter zu verteilen. Dazu wurden vor allem in den 1970er Jahren

⁴²⁰ MWN *Gassner*, Die steuerliche Anerkennung der Gewinnverteilung, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 379 (385).

⁴²¹ Vgl *Streck*, Die Angemessenheit der Gewinnverteilung bei Mitunternehmerschaften, FR 1973, 461 (466).

⁴²² Vgl zu Fn 391.

⁴²³ Vgl bereits *Sobitschka-Wiesenhag*, Familienbetriebe im Steuerrecht, ÖJZ 1954, 137; *Paulick*, Das Problem der Gewinnverteilung bei Familien-Personengesellschaften in handels- und steuerrechtlicher Sicht, in *Juristische Fakultät der Universität Würzburg* (Hrsg), IUS et Commmercium. Studien zum Handels- und Wirtschaftsrecht, FS Laufke (1971) 193 (203) und (214); *Streck*, Die Angemessenheit der Gewinnverteilung bei Mitunternehmerschaften, FR 1973, 461 (466); *Greif*, Grundlagen der Angemessenheit der Gewinnverteilung bei Familienpersonengesellschaften, StuW 1974, 101.

⁴²⁴ Vgl *Greif*, Grundlagen der Angemessenheit der Gewinnverteilung bei Familienpersonengesellschaften, StuW 1974, 101 (102 ff); *Sobitschka-Wiesenhag*, Familienbetriebe im Steuerrecht, ÖJZ 1954, 137.

⁴²⁵ BFH 29.5.1972, GrS 4/71, BStBl 1973 II 5; BFH 15.11.1967, IV R 2/67, BStBl 1968 II 157.

mehrere – gleich noch darzustellende – Konzepte vorgeschlagen. Gegen diese Zweistufigkeit wurde zwar eingewendet, dass eine Bewertung der einzelnen Beitragskomponenten zu Marktpreisen dem komplexen Zusammenwirken der Gesellschafterbeiträge nicht gerecht würde, und dass die Gewinnverteilung deshalb in einem nur einstufigen Verfahren schätzungsweise vorgenommen werden sollte.⁴²⁶ Dem ist jedoch zu entgegenen, dass auch mit Hilfe der zweistufigen Gewinnverteilung eine Schätzung vorgenommen wird. Die Zweistufigkeit bietet aufgrund der dabei erfolgenden Teilschätzungen aber den Vorteil einer größeren Praktikabilität. Sie wird im Regelfall dadurch zu sachgerechten Lösungen führen.⁴²⁷

2.2.5.2.3.1. Erste Stufe: Abgeltung der eingebrachten Produktionsfaktoren

Auf der ersten Stufe der Gewinnverteilung sind die einzelnen Gesellschafterbeiträge zu bewerten und auf dieser Grundlage abzugelten. Dabei sind in erster Linie der **Arbeits- und Kapitaleinsatz** der Gesellschafter zu berücksichtigen. In zweiter Linie dürfen **aber auch andere Faktoren** wie die Einbringung eines angesehenen Namens oder eines eingeführten Unternehmens, die Kreditwürdigkeit eines Gesellschafters und persönliche Fähigkeiten nicht vernachlässigt werden.⁴²⁸ Die Forderung nach einer angemessenen Entlohnung der durch die einzelnen Gesellschafter geleisteten Dienste kommt auch in der – an die Stelle des früheren § 121 HGB getretenen – Regelung des § 121 UGB zum Ausdruck. Danach ist Gesellschaftern, die zur Leistung von Diensten verpflichtet sind, ein „den Umständen nach angemessener Betrag des Jahresgewinns zuzuweisen.“⁴²⁹ Auch wenn die Gesellschafterbeiträge einzeln bewertet werden, ist zu berücksichtigen, dass eine ausschließlich isolierte Betrachtung zu Fehlinterpretationen führen könnte. Die Kombination der einzelnen Beiträge kann vielmehr auch für oder gegen eine bestimmte Gewinnaufteilung sprechen.⁴³⁰

⁴²⁶ Lechner, Die Gewinnpoolung (1986) Kapitel 4.4.2.2.

⁴²⁷ Gassner, Die steuerliche Anerkennung der Gewinnverteilung, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 379 (391).

⁴²⁸ Gassner, Die steuerliche Anerkennung der Gewinnverteilung, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 379 (392) mit Hinweis auf BFH 29.5.1972, GrS 4/71, BStBl 1973 II 5; BFH 8.6.1967, IV 162/63, BStBl 1967 III 598.

⁴²⁹ Siehe dazu auch unten zu Fn 447.

⁴³⁰ Paulick, Das Problem der Gewinnverteilung bei Familien-Personengesellschaften, in *Juristische Fakultät der Universität Würzburg* (Hrsg), IUS et

Die Bewertung des **Arbeitseinsatzes** gestaltet sich vergleichsweise unproblematisch. Routinemäßige bzw einfache Tätigkeiten werden durch einen fremdüblichen Lohnansatz abgegolten.⁴³¹ Die Geschäftsführung durch den Gesellschafter wird durch den Ansatz eines angemessenen Unternehmerlohnes berücksichtigt. Dabei kann ein Vergleich mit der Entlohnung eines fremden Geschäftsführers und leitender Angestellter (anderer Unternehmen) hilfreich sein.⁴³²

Der **Kapitaleinsatz** des Gesellschafters wird mit dem risikolosen Marktzinssatz⁴³³ vergütet. Dabei ist von einer gebundenen Veranlagung auszugehen. Zu verzinsen ist nicht nur das Nominalkapital, sondern – ungeachtet der methodischen Probleme bei dessen Ermittlung⁴³⁴ – ist vom anteiligen Unternehmens-

Commercium, FS Laufke (1971) 193 (213); *Greif*, Grundlagen der Angemessenheit der Gewinnverteilung bei Familienpersonengesellschaften, StuW 1974, 101 (103); siehe auch BFH 8.6.1967, IV 162/63, BStBl 1967 III 598.

⁴³¹ Vgl *Greif*, Grundlagen der Angemessenheit der Gewinnverteilung bei Familienpersonengesellschaften, StuW 1974, 101 (103 und 108 f); *Vergeiner*, Unterbeteiligung (1983) 84.

⁴³² *Gassner*, Die steuerliche Anerkennung der Gewinnverteilung, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 379 (393).

⁴³³ *Nissen*, Gewinnverteilung bei Familienpersonengesellschaften, DStZ 1973, 401 (405).

⁴³⁴ Neben den Schwierigkeiten der Prognose künftiger Zahlungsströme ergibt sich aus methodischer Sicht insbesondere das Problem, dass für die Festlegung eines finanzierungsabhängigen Risikozuschlages zum Kalkulationszinssatz das Verhältnis von Eigen- und Fremdfinanzierung bekannt sein müsste. Dazu müsste jedoch bereits im Vorfeld der erst als Ziel der Unternehmensbewertung zu ermittelnde Wert des Eigenkapitals bekannt sein (sog Zirkularitätsproblem). Vgl statt vieler *Drukarczyk*, Unternehmensbewertung³ (2001) 205 ff; *Haeseler/Hörmann*, Irrationale Unternehmenswerte wegen DCF-Methodik!, SWK 2008, W 39; dagegen *Pummerer*, Nochmals: Irrationale Unternehmenswerte wegen DCF-Methodik, Unberechtigte Kritik an den DCF-Verfahren, SWK 2008, W 107; *Haeseler/Hörmann*, Unternehmensbewertung und wertorientiertes Controlling: DCF-Methoden auf dem Prüfstand, Aufsichtsrat aktuell 2005, 4; *Kürsten*, „Unternehmensbewertung unter Unsicherheit“, oder: Theoriedefizit einer künstlichen Diskussion über Sicherheitsäquivalent- und Risikozuschlagsmethode, ZfbF 2002, 128 (142 f); *Schwetzler*, Das Ende des Ertragswertverfahrens?, ZfbF 2002, 145.

wert, der den tatsächlichen Kapitaleinsatz abbildet, auszugehen.⁴³⁵ Auch durch die Gesellschafter zur Verfügung gestellte Darlehen sind als deren Kapitalbeitrag zu werten. Auf die buchmäßige Behandlung als Eigen- oder Fremdkapital kommt es nicht an.⁴³⁶

Die Vergütung des **übernommenen Risikos** könnte dem Grunde nach auch als Teil der Entlohnung des Kapitaleinsatzes betrachtet werden. Da die Höhe des von den Gesellschaftern zu tragenden Risikos aber von zahlreichen Faktoren, wie der Gesellschafterstellung (Komplementäre und Kommanditisten, stille Gesellschafter) und diversen vertraglichen Verlustausschluss- oder Verlustübernahmevereinbarungen abhängt,⁴³⁷ ist eine gesonderte Berücksichtigung gerechtfertigt. Der in der früheren Literatur⁴³⁸ vorgeschlagenen Risikoprämie in Form fester Sätze mangelt es jedoch an einer sachlichen Grundlage. Vielmehr wird bei der Zuweisung einer Risikoprämie eine Bandbreite offenstehen. Für die Anerkennung kann deshalb nur eine gewisse Plausibilität entscheidend sein.

⁴³⁵ *Vergeiner*, Unterbeteiligung (1983) 85; *Vergeiner*, Die Gewinnverteilung bei Personengesellschaften, SWK 1984, A I 160; *Groh*, Übertragung von Einkunftsquellen durch Beteiligung an einer Familienpersonengesellschaft, in *Tipke* (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen², DStJG, Bd 1 (1979) 97 (121); kritisch *Kittl*, Die angemessene Gewinnzurechnung bei Familienpersonengesellschaften, DB 1979, 2243.

⁴³⁶ *Gassner*, Die steuerliche Anerkennung der Gewinnverteilung, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 379 (392); *Paulick*, Das Problem der Gewinnverteilung bei Familien-Personengesellschaften, in *Juristische Fakultät der Universität Würzburg* (Hrsg), IUS et Commmercium, FS Laufke (1971) 193 (206); *Greif*, Grundlagen der Angemessenheit der Gewinnverteilung bei Familienpersonengesellschaften, StuW 1974, 101 (110); kritisch *Schmidt*, Gewinnverteilung in Familien-Personengesellschaften, FR 1974, 530 (536).

⁴³⁷ Vgl *Gassner*, Die steuerliche Anerkennung der Gewinnverteilung, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 379 (393).

⁴³⁸ *Nissen*, Gewinnverteilung bei Familienpersonengesellschaften, DStZ 1973, 401 (405); *Streck*, Die Angemessenheit der Gewinnverteilung bei Mitunternehmenschaften, FR 1973, 461 (466); *Schulze zur Wiesche*, Der minderjährige Familienangehörige als Unternehmer, DStR 1973, 660; *Greif*, Grundlagen der Angemessenheit der Gewinnverteilung bei Familienpersonengesellschaften, StuW 1974, 101 (109).

2.2.5.2.3.2. Zweite Stufe: Verteilung des Restgewinnes

Damit ist die zweite Stufe der Gewinnverteilung – die Verteilung des Restgewinnes – zu betrachten. Der Restgewinn ist jener Teil des Gewinnes, der die zu Marktpreisen bewerteten Beiträge der Gesellschafter übersteigt. Vor allem im deutschen Schrifttum der 1970er Jahre wurden für die Restgewinnverteilung – gegründet auf die Judikatur des BFH – verschiedene Theorien entwickelt.

Bereits früh wurde mit der Restgewinnverteilung im Wege der **Kapitalkontenverzinsung** der Versuch unternommen, einen festen Maßstab für die Angemessenheitsprüfung zu entwickeln.⁴³⁹ Bei der Kapitalkontenverzinsung wird das Nominalkapital mit einem (durch die Judikatur) starr vorgegebenen Zinssatz verzinst.⁴⁴⁰ Mit diesem festen Zinssatz werden die Kommanditisten bzw die nicht mittätigen Gesellschafter (Familienangehörigen) entlohnt. Der die Nominalkapitalverzinsung übersteigende Teil des Restgewinnes wird den Komplementären bzw den mitarbeitenden Gesellschaftern (Familienangehörigen) zugerechnet. Die Theorie der Kapitalkontenverzinsung ist auf berechtigte Kritik gestoßen.⁴⁴¹ Diese richtet sich zunächst an die Berechnung der Verzinsung auf Basis des Nominalkapitals anstelle des tatsächlichen Wertes des Gesellschaftsanteiles. Dadurch kommt es nicht nur zu einem Ausschluss der stillen Reserven sondern auch des Geschäfts- bzw Firmenwertes. Gleichermäßen berechtigt ist auch die Kritik an der Anwendung eines starren Zinssatzes, der im Widerspruch zur Gewinnabhängigkeit der Gesellschaftereinkünfte steht. Der Gesellschafter wird dadurch entgegen dem ex lege vorgesehenen Konzept der Mitunternehmer-schaft zu einem bloßen Kapitalgeber degradiert.⁴⁴²

⁴³⁹ Vgl *Gassner*, Die steuerliche Anerkennung der Gewinnverteilung, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 379 (394); siehe dazu *Beisse*, Zur Gewinnverteilung bei Familien-Personengesellschaften, FR 1973, 53; vgl auch *Kohler*, Ehegattengesellschaften bei freien Berufen, SWK 1979, A I 182.

⁴⁴⁰ In BFH 7.11.1963, V 2/61 U, BStBl 1964 III 55, 61 wurde der Gewinnanteil eines nicht mitarbeitenden Kindes auf 20 % des Kapitalanteiles festgesetzt; vgl auch BFH 25.7.1963, IV 421/62 U, BStBl 1964 III 3; durch BFH 15.11.1967, IV R 2/67, BStBl 1968 II 175 und BFH 15.10.1970, IV R 134/70, BStBl 1971 II 262 wurde dieser Grundsatz auf eine Kommanditbeteiligung übertragen.

⁴⁴¹ Vgl *Beisse*, Zur Gewinnverteilung bei Familien-Personengesellschaften, FR 1973, 53.

⁴⁴² Zur Kritik an der Kapitalkontenverzinsung vgl auch *Gassner*, Die steuerliche Anerkennung der Gewinnverteilung, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 379 (395).

Von der Idee einer fixen Kapitalverzinsung ist der Gesetzgeber aus guten Gründen auch im Gesellschaftsrecht abgegangen. Den Gesellschaftern einer OHG⁴⁴³ war nach § 121 HGB zunächst ein Gewinnanteil iHv 4 % – bzw sofern der Gewinn hierzu nicht ausreichte, ein entsprechend niedrigerer Satz – ihres Kapitalanteils zuzurechnen. Ein darüber hinaus verbleibender Teil des Gewinnes war unter den Gesellschaftern nach Köpfen zu verteilen. Auch die Gewinnverteilung in der KG war gem § 168 HGB nach diesen Grundsätzen vorzunehmen. Ein die Kapitalverzinsung von 4 % übersteigender Betrag war bei der KG jedoch nicht nach Köpfen sondern in einem „den Umständen nach angemessene[n] Verhältnis“ zu verteilen. Diese Regelungen stellten dispositives Recht dar, in der Rechtspraxis wurde regelmäßig davon abgewichen.⁴⁴⁴

Mit dem Handelsrechts-Änderungsgesetz 2005⁴⁴⁵ hat der Gesetzgeber die Bestimmungen dahingehend geändert, dass den Gesellschaftern einer OG, die zur Leistung von Diensten verpflichtet sind, gem § 121 UGB ein „den Umständen nach angemessener Betrag des Jahresgewinns zuzuweisen“ ist. Der diesen Betrag übersteigende Teil des Jahresgewinnes bzw –verlustes wird den Gesellschaftern „im Verhältnis ihrer Beteiligung“ zugewiesen.⁴⁴⁶ Für die KG gelten die gleichen Regelungen. Zusätzlich regelt § 167 UGB, dass den unbeschränkt haftenden Gesellschaftern (Komplementären) auch für ihre Haftung ein angemessener Betrag des Jahresgewinnes zuzuweisen ist.⁴⁴⁷ Auch die neuen Regelungen des UGB stellen dispositives Recht dar.

Die Erläuterungen begründen die geänderten Gewinnverteilungsregelungen damit, dass eine gänzliche Verteilung des Gewinnes auf Grundlage der Kapital-

⁴⁴³ Offene Handelsgesellschaft, nunmehr OG für Offene Gesellschaft.

⁴⁴⁴ Vgl *Schmidt*, Der Entwurf eines Unternehmensgesetzbuches – eine rechtspolitische Analyse, JBl 2004, 31.

⁴⁴⁵ BGBl I Nr 120/2005. Der Ministerialentwurf sah demgegenüber noch eine weitgehende Beibehaltung des früheren Gewinnverteilungsmodus vor; kritisch zur ursprünglich geplanten Beibehaltung *Krejci*, Gesellschaftsrechtliche Neuerungen des UGB, JBl 2004, 10.

⁴⁴⁶ Vgl *Schneider*, Das neue UGB – Auswirkungen auf das Steuerrecht, NetV 2007, 39.

⁴⁴⁷ Zur unternehmensrechtlichen Gewinnverteilung in Personengesellschaften siehe ausführlich *Bergmann*, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht (2009) 107 f.

beteiligung für gewöhnlich dem Willen der Gesellschafter entspricht.⁴⁴⁸ Zudem sollen durch die gesetzlichen Regelungen auch ein unterschiedliches Haftungsrisiko (bei der KG) und die Leistung von Arbeit oder sonstigen Diensten durch die Gesellschafter berücksichtigt werden.⁴⁴⁹

Aus der neuen Gewinnverteilungsregelung können mE zwei Schlussfolgerungen abgeleitet werden: Erstens rechtfertigt die gesonderte Zuweisung eines Gewinnanteils für die Haftung und Arbeitsleistung einerseits und für das zur Verfügung gestellte Kapital andererseits die Zweistufigkeit der Gewinnverteilung und zweitens macht der Gesetzgeber deutlich, dass eine Gewinnverteilung im Wege der Kapitalverzinsung mit einem fixen Zinssatz idR nicht dem Willen der Gesellschafter entspricht. Sie ist nicht zeitgemäß und kann auch die Beteiligung der Gesellschafter an der Einkünfteerzielung nicht sachgerecht abbilden. Die Theorie der Kapitalkontenverzinsung wird deshalb zu Recht auch vom Gesetzgeber abgelehnt.

Die Rsp hat auf die in der Literatur aufgeworfene Kritik gegenüber der Kapitalkontenverzinsung reagiert und ist zu einer **Anteilswertverzinsung** übergegangen.⁴⁵⁰ Dabei wird die Verzinsung nicht vom Nominalkapital sondern vom gemeinen Wert des Anteils berechnet. Nach wie vor hat der BFH dabei aber einen festen Zinssatz angewendet, wodurch wie bei der Kapitalkontenverzinsung eine Gleichstellung mit einem Fremdkapitalgeber erfolgt.⁴⁵¹ Darüber

⁴⁴⁸ Vgl die Erläuterungen zu § 121 UGB, ErlRV 1058 BlgNR XXII. GP, 39.

⁴⁴⁹ Vgl die Erläuterungen zu § 167 UGB, ErlRV 1058 BlgNR XXII. GP, 46.

⁴⁵⁰ Vgl bereits BFH 29.5.1972, GrS 4/71, BStBl 1973 II 5; siehe auch BFH 8.11.1972, I R 227/70, BStBl 1973 II 287; BFH 29.3.1973, R 158/68, BStBl 1973 II 489; BFH 4.6.1973, IV R 26/68, BStBl 1973 II 866; BFH 27.9.1973, IV R 33/71, BStBl 1974 II 51; BFH 6.4.1979, I R 116/77, BStBl 1979 II 620; BFH 13.3.1980, IV R 59/76, BStBl 1980 II 437; zustimmend *Schmidt*, Angemessene Gewinnverteilung der Personengesellschaften, StKRep 1977, 84; vgl auch *Breidenbach*, Angemessenheit der Gewinnverteilung bei Familien-Personengesellschaften, DB 1980, Blg 20.

⁴⁵¹ Vgl *Schmidt*, Gewinnverteilung in Familien-Personengesellschaften, FR 1974, 530; *Teichmann-Widmann*, Das Problem der Gewinnverteilung bei Familien-Personengesellschaften in handels- und steuerrechtlicher Sicht, ZGR 1975, 160; *Dornbach*, Beteiligungs- und leistungsgerechte Gewinnverteilung in Personengesellschaften, FR 1976, 274; *Groh*, Übertragung von Einkunftsquellen durch Beteiligung an einer Familienpersonengesellschaft, in *Tipke* (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen², DStJG, Bd 1 (1979) 97 (117 ff).

hinaus erfordert auch die Anteilswertverzinsung eine vorhergehende Unternehmensbewertung,⁴⁵² auf deren Probleme aus betriebswirtschaftlicher Sicht bereits zuvor hingewiesen wurde.⁴⁵³ Kernpunkt der Kritik ist ein Zirkelschluss, der sich daraus ergibt, dass der erst abzuleitende Gewinnanspruch bereits von vornherein für die Anteilsbewertung bekannt sein müsste. Mit der Anteilsbewertung wird ein „in der Betriebswirtschaftslehre [...] keineswegs eindeutig klärbares Problem in die steuerrechtliche Beurteilung hineingezogen.“⁴⁵⁴

Diese Bewertungsprobleme umgeht die Theorie der Restgewinnverteilung im **Verhältnis der Festkapitalkonten**. Dabei wird der Restgewinn nach den Anteilen der Gesellschafter am Festkapital aufgeteilt.⁴⁵⁵ Dahinter steht die Überlegung, dass der Restgewinn keiner konkreten Leistung der Gesellschafter zuordenbar, sondern ausschließlich auf die Beteiligung zurückzuführen ist. Das von den Gesellschaftern vereinbarte Beteiligungsverhältnis soll in den Festkapitalkonten zum Ausdruck kommen.⁴⁵⁶

Auch die Restgewinnverteilung im Verhältnis der Festkapitalkonten ist auf Kritik gestoßen,⁴⁵⁷ denn die Festkapitalkonten lassen keine Rückschlüsse auf die tatsächlichen Gesellschafterbeiträge zu. Insbesondere spiegeln sich darin weder Kapital- und Arbeitseinsatz noch Risikotragung wider. Diese Methode der Restgewinnverteilung wird daher ebenfalls in vielen Fällen nicht zu sachgerechten

⁴⁵² Siehe dazu *Breidenbach*, Zur Entscheidung des Großen BFH-Senats über die Angemessenheit der Gewinnverteilung bei Familienpersonengesellschaften vom 29. 5. 1972, DB 1973, 545; *Greif*, Grundlagen der Angemessenheit der Gewinnverteilung bei Familienpersonengesellschaften, insbesondere die Entwicklung von Kriterien zur Leistungsquantifizierung, *StuW* 1974, 101 (107); *Keuk*, Die neuere Einkommensteuer-Rechtsprechung des BFH, *StuW* 1973, 74 (88); *Birkholz*, Zur Gewinnverteilung bei Personengesellschaften mit nicht mitarbeitenden Familienangehörigen, *BB* 1974, 274.

⁴⁵³ Siehe Fn 434.

⁴⁵⁴ *Gassner*, Die steuerliche Anerkennung der Gewinnverteilung, in *Ruppe* (Hrsg), *Familienverträge*² (1985) 379 (396 f).

⁴⁵⁵ BFH 26.5.1971, IV R 11/70, *BStBl* 1971 II 557.

⁴⁵⁶ Vgl *Gassner*, Die steuerliche Anerkennung der Gewinnverteilung, in *Ruppe* (Hrsg), *Familienverträge*² (1985) 379 (397).

⁴⁵⁷ Siehe dazu *Flume*, Die steuerrechtliche Beurteilung der Gewinnverteilung in Personengesellschaften bei schenkungsweise erfolgender Zuwendung einer Beteiligung, *DStR* 1973, 583.

Lösungen führen.⁴⁵⁸ Für die Restgewinnverteilung im Verhältnis der Festkapitalkonten spricht allenfalls der Umstand, dass auch das UGB – entgegen dem früheren HGB – vom Grundsatz fixer Kapitalkonten ausgeht.⁴⁵⁹ Die Einrichtung fixer Kapitalkonten entspricht zudem der Rechtspraxis.⁴⁶⁰ Außerdem ist bei einer Restgewinnverteilung im Verhältnis der Festkapitalkonten keine präsumtive Festlegung eines Zinssatzes erforderlich.

Den Mängeln der Restgewinnverteilung im Verhältnis der Festkapitalkonten versucht *Flume* durch eine Verteilung im **Verhältnis der prozentuellen Beteiligung** zu begegnen.⁴⁶¹ Für *Flume* schlägt sich das Beteiligungsverhältnis nicht nur im Kapitalanteil, sondern insbesondere in der Regelung über die Gewinnverteilung, im Auseinandersetzungsguthaben und im Anteil am Liquidationserlös nieder. Dem ist zumindest insoweit zuzustimmen, als dadurch der Versuch unternommen wird, den Begriff der „Beteiligung“ zu konkretisieren. Der Komplexität des Beteiligungsrechtes kann aber auch diese Definition nur begrenzt gerecht werden.⁴⁶²

Wenn *Flume* in der Folge den Schluss zieht, dass aufgrund seiner Überlegungen – dh aufgrund der Bedeutung der Gewinnverteilungsregelung für die

⁴⁵⁸ So *Gassner*, Die steuerliche Anerkennung der Gewinnverteilung, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 379 (398).

⁴⁵⁹ Während § 109a des Ministerialentwurfes noch ausdrücklich von festen Kapitalkonten spricht, vermeidet § 109 UGB diese bilanzierungsorientierte Diktion zugunsten des Begriffs „Beteiligung“. Dennoch geht der Gesetzgeber implizit von festen Kapitalkonten aus (vgl die Erläuterungen zu § 109 UGB, ErlRV 1058 BlgNR XXII. GP, 37 f). Siehe dazu aus buchhalterischer Sicht *Bertl/Deutsch/Hirschler*, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch⁴ (2004) 511 f.

⁴⁶⁰ Vgl *Krejci*, Gesellschaftsrechtliche Neuerungen des UGB, JBI 2004, 10; *Schmidt*, Der Entwurf eines Unternehmensgesetzbuches – eine rechtspolitische Analyse, JBI 2004, 31.

⁴⁶¹ Siehe *Flume*, Die steuerrechtliche Beurteilung der Gewinnverteilung in Personengesellschaften bei schenkungsweise erfolgender Zuwendung einer Beteiligung, DStR 1973, 583 sowie *Flume*, Die Steuerrechtsprechung zur Gewinnverteilung in Familien- und Personengesellschaften und die Legitimität der Rechtsprechung, StbJb 1976/77, 43.

⁴⁶² Vgl *Gassner*, Die steuerliche Anerkennung der Gewinnverteilung, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 379 (399) mit Verweis auf *Huber*, Vermögensanteil, Kapitalanteil und Gesellschaftsanteil an Personengesellschaften des Handelsrechtes (1970) 141 ff.

Beteiligung – die Restgewinnverteilung auf Basis der Vereinbarung über die Gewinnverteilung erfolgen soll, dann ist der rechtsdogmatische Wert dieser Lösung zu vermessen. Denn nach dieser Theorie wäre die Restgewinnverteilung nahezu gänzlich an die gesellschaftsvertragliche Gewinnverteilung zu binden. Für eine steuerliche Angemessenheitsprüfung wäre dann kein Platz mehr. Inkonssequenterweise würde die Restgewinnverteilung im Verhältnis der prozentuellen Beteiligung aber nur den Restgewinn und nicht den gesamten Gewinn betreffen.⁴⁶³ Im Ergebnis wäre dadurch jede Restgewinnverteilung zu rechtfertigen, soweit sie gesellschaftsrechtlich vereinbart ist. Selbst aus privaten Motiven vereinbarte disproportionale Gewinnverteilungsabreden, die als steuerneutrale Zuwendung zu qualifizieren sind, wären dadurch anzuerkennen. Die Restgewinnverteilung nach dem Verhältnis der prozentuellen Beteiligung kann daher in keiner Weise überzeugen.

Aufgrund der besprochenen Mängel der bisher dargestellten Konzepte befürwortet mittlerweile der wohl überwiegende Teil der Literatur eine Restgewinnverteilung im **Verhältnis der Gesellschafterbeiträge**.⁴⁶⁴ Dabei erfolgt nicht nur auf der ersten Stufe eine Gewinnverteilung auf Grundlage der einzelnen Beiträge der Gesellschafter – durch einen Fremdvergleich auf Basis einer marktüblichen Entlohnung – sondern auch die Restgewinnverteilung auf der zweiten Stufe wird nach diesem Prinzip durchgeführt. Als Verteilungsschlüssel wird für die zweite Stufe das Verhältnis der festgestellten und bewerteten Gesellschafterbeiträge zugrundegelegt.

Auch dieser Methode ist anzulasten, dass sie zu keiner „*theoretisch absolut richtige[n] Lösung*“ führt.⁴⁶⁵ Während alle anderen genannten Methoden aber

⁴⁶³ *Schmidt*, Gewinnverteilung in Familien-Personengesellschaften, FR 1974, 530; *Nissen*, Gewinnverteilung bei Familienpersonengesellschaften, DStZ 1973, 401.

⁴⁶⁴ Vgl schon *Paulick*, Das Problem der Gewinnverteilung bei Familien-Personengesellschaften, in Juristische Fakultät der Universität Würzburg (Hrsg), IUS et Commercium, FS Laufke (1971) 213; *Greif*, Grundlagen der Angemessenheit der Gewinnverteilung bei Familienpersonengesellschaften, StuW 1974, 101; *Breidenbach*, Zur Entscheidung des Großen BFH-Senats über die Angemessenheit der Gewinnverteilung bei Familienpersonengesellschaften vom 29. 5. 1972, DB 1973; 545; *Torggler*, Die steuerliche Anerkennung der Beteiligung von Angehörigen an den Erträgen einer Anwaltspraxis, in *Österreichischer Anwaltstag*, Bd II (1979) 110 (128).

⁴⁶⁵ *Gassner*, Die steuerliche Anerkennung der Gewinnverteilung, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 379 (401).

gravierende Verzerrungen bei der Gewinnzuteilung verursachen, hat die Restgewinnverteilung im Verhältnis der Gesellschafterbeiträge zumindest den Vorteil, dass dadurch alle Ausgestaltungsformen von Mitunternehmensformen gleichmäßig behandelt werden. Anders als insbesondere bei der Restgewinnverteilung im Wege der Kapitalkontenverzinsung⁴⁶⁶ wird dadurch auch die Stellung eines Senior- oder Juniorgesellschafters bei Familien-Personengesellschaften berücksichtigt. So kann eine Bevorzugung des Seniors hinsichtlich der Mitbestimmungsrechte genauso wie ein Ausschluss des Juniors von der Beteiligung an den stillen Reserven bzw am Firmenwert durch einen Gewinnabschlag auf Seite des Juniorgesellschafters berücksichtigt werden. Auf der anderen Seite kann aber genauso ein Zuschlag für den Juniorgesellschaftler gerechtfertigt sein, wenn dieser bereits die Hauptlast der Geschäftsführung trägt.⁴⁶⁷

Ein weiterer Vorteil der Restgewinnverteilung im Verhältnis der Gesellschafterbeiträge besteht darin, dass auch bei Fehlen eines Restgewinnes eine angemessene Lösung möglich ist. In diesem Fall einer „Unterrendite“, dh wenn die einzeln bewertbaren Gesellschafterbeiträge den verteilbaren Gewinn übersteigen, ist eine Kürzung der jeweiligen Gewinnanteile vorzunehmen.⁴⁶⁸

2.2.5.2.4. Gegenwärtiger Meinungsstand zur Gewinnverteilung bei Mitunternehmensformen

2.2.5.2.4.1. Gewinnverteilung nach dem Verhältnis der Gesellschafterbeiträge

Vergleicht man die soeben dargestellten, in den 1970er Jahren entwickelten, Zu-rechnungstheorien mit dem Meinungsstand in der jüngeren Literatur, dann zeigt sich, dass diese Ansätze heute zumindest nicht mehr explizit vertreten werden. So verweist *Bergmann*, der sich im österreichischen Schrifttum zuletzt monographisch mit der Besteuerung von Personengesellschaften auseinandergesetzt hat, lediglich auf das Erfordernis einer **angemessenen, dh fremdüblichen, Gewinnverteilung**.⁴⁶⁹ Er hält unter Hinweis auf die Literatur und Judikatur aber auch fest, dass die Gewinn- und Verlustverteilung grundsätzlich im Verhältnis der

⁴⁶⁶ Vgl zur dortigen Problematik zu Fn 440 ff.

⁴⁶⁷ MwN *Gassner*, Die steuerliche Anerkennung der Gewinnverteilung, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 379 (402 ff).

⁴⁶⁸ *Gassner*, Die steuerliche Anerkennung der Gewinnverteilung, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 379 (402).

⁴⁶⁹ *Bergmann*, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht (2009) 109.

Kapitalanteile zu erfolgen hat. Abweichungen hiervon bedürften einer besonderen Rechtfertigung. Insbesondere unterschiedliche Haftungsrisiken und ein unterschiedlicher Arbeitseinsatz der Gesellschafter seien jedoch auch bei der Gewinnverteilung zu berücksichtigen.⁴⁷⁰

Diese knappen Ausführungen *Bergmanns* zur Angemessenheit der Gewinnverteilung stehen aber keineswegs isoliert da. Sie können vielmehr als implizite Zustimmung zu einer Gewinnverteilung auf Grundlage der Gesellschafterbeiträge gewertet werden. Es steht keineswegs im Widerspruch zu *Bergmann*, wenn diese Verteilung operativ durch ein zweistufiges Verfahren erfolgt, indem zunächst die einzelnen Beiträge marktgerecht entlohnt werden und der Restgewinn anschließend im Verhältnis dieser Beiträge verteilt wird.

Auch der VwGH stimmt einer Gewinnverteilung auf Grundlage der Gesellschafterbeiträge implizit zu.⁴⁷¹ So haben die Gewinnanteile grundsätzlich dem Anteil des vom Gesellschafter eingesetzten Kapitals zu entsprechen. Auch der Arbeitseinsatz und übernommene Haftungsrisiken sind zu berücksichtigen. In einer weiteren Entscheidung hat der VwGH festgehalten, dass die Gewinnverteilung bei freiberuflichen Mitunternehmerschaften in erster Linie nach dem Arbeitseinsatz der Gesellschafter zu erfolgen hat.⁴⁷² Deshalb kann ein im Verhältnis zur Tätigkeit anderer Gesellschafter geringerer Arbeitseinsatz die Behörde auch zu einer Änderung der im Gesellschaftsvertrag vorgesehenen Gewinnverteilung berechtigen. Das kann aber nicht soweit führen, dass ein tatsächlich geleisteter Beitrag gänzlich in Abrede gestellt oder das Gesellschafterverhältnis negiert wird.⁴⁷³ In seiner jüngeren Judikatur hält der VwGH explizit fest, dass sich die **Angemessenheit der Gewinnverteilung nach den Gesellschafterbeiträgen** zu richten hat.⁴⁷⁴

⁴⁷⁰ *Bergmann*, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht (2009) 109 mit Hinweis auf *Doralt/Kauba*, EStG, § 23 Tz 289/1 f; VwGH 29.9.2004, 2001/13/0159; VwGH 21.10.1980, 2385/79; VwGH 19.2.1979, 0214/77.

⁴⁷¹ VwGH 21.10.1980, 2385/79.

⁴⁷² VwGH 29.9.2004, 2001/13/0159.

⁴⁷³ VwGH 16.9.2003, 2000/14/0069; VwGH 13.10.1987, 87/14/0114; VwGH 21.10.1980, 2385/79.

⁴⁷⁴ VwGH 26.4.2006, 2001/14/0196; VwGH 16.9.2003, 2000/14/0069; siehe auch UFS 22.6.2009, RV/0745-I/06.

2.2.5.2.4.2. Gemeinschaftliche Tatbestandsverwirklichung

Im deutschen Schrifttum hat zuletzt *Pinkernell* die Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften monographisch untersucht. *Pinkernell* stimmt zu, dass sich die Einkünftezurechnung nicht auf die gesellschaftsvertraglichen Regelungen verlassen kann.⁴⁷⁵ Er kritisiert jedoch die Theorie *Ruppes*,⁴⁷⁶ nach der die Gesellschafter nur über ihre Beitragsleistung allein disponieren könnten. Würde man dieser Theorie folgen, dann wäre die Beteiligung an einer Personengesellschaft nicht mehr als unternehmerische Marktteilnahme der Gesellschafter sondern als eigener Einkünftebestand zu sehen. Gleichzeitig wäre dann aber auch das Trennungsprinzip bei Personengesellschaften geschaffen und die Personengesellschaft würde sich hinsichtlich der Einkünftezielung ähnlich einer Kapitalgesellschaft verselbständigen.⁴⁷⁷

Unklar sei bei einer gewinnabhängigen Vergütung der Beitragsleistung der Gesellschafter auch, worin dann noch ein Unterschied zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder aus Kapitalvermögen bestehen solle, da auch diese erfolgsabhängig vereinbart werden könnten. *Pinkernell* spricht sich daher gegen eine Reduzierung der Betrachtung auf die Disposition über die Zurverfügungstellung von Produktionsfaktoren aus. Dadurch würde man das bewährte Abgrenzungskriterium der Mitunternehmerschaft verlieren.⁴⁷⁸

Pinkernell ist insoweit zuzustimmen, als er im Gegensatz zu *Ruppe*, der es als „*verfehlt*“ bezeichnet, die Gewinnzurechnung von Mitwirkungsrechten abhängig zu machen,⁴⁷⁹ die Geschäftsführung als maßgebliches Element des Mitunternehmerbegriffes betrachtet. Denn auch die leitende Tätigkeit eines Gesellschafters ist als dessen Beitrag zu werten. Selbst wenn die Geschäftsführung nicht mit der Ausführung von Routinearbeiten vergleichbar ist, muss der Gesellschafter auch dafür in der Regel erhebliche zeitliche und intellektuelle Ressour-

⁴⁷⁵ *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, in *Lang/Meincke* (Hrsg), Schriften zum Steuerrecht, Bd 70 (2000) 82.

⁴⁷⁶ *Ruppe*, Übertragung von Einkunftsquellen, in *Tipke* (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen², DStJG, Bd 1 (1979) 22.

⁴⁷⁷ *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, in *Lang/Meincke* (Hrsg), Schriften zum Steuerrecht, Bd 70 (2000) 84.

⁴⁷⁸ *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, in *Lang/Meincke* (Hrsg), Schriften zum Steuerrecht, Bd 70 (2000) 84 f.

⁴⁷⁹ *Ruppe*, Übertragung von Einkunftsquellen, in *Tipke* (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen², DStJG, Bd 1 (1979) 22.

cen aufwenden, die Unternehmensentwicklung im Auge behalten und den Markt beobachten. Es ist daher erforderlich, dass – wie *Gassner* das verlangt⁴⁸⁰ – auch die Geschäftsführung marktüblich vergütet wird.

Pinkernell kann aber nicht gefolgt werden, wenn er eine Gewinnverteilung auf Grundlage der Gesellschafterbeiträge gänzlich ablehnt. Er begründet seine Ansicht damit, dass eine Gewinnverteilung auf Basis der von den Gesellschaftern geleisteten Beiträge der Theorie der Mitunternehmerschaft widersprechen würde. Anstelle dessen vertritt *Pinkernell* ein Zurechnungsmodell der „*gemeinschaftliche[n] Tatbestandsverwirklichung*“.⁴⁸¹ Dabei handelt es sich nicht um eine getrennte Tatbestandsverwirklichung durch isoliert nebeneinander stehende Steuerpflichtige, die jeder für sich ihre Beitragsleistung am Markt verwerten, sondern um die gemeinsame Erfüllung eines Tatbestandes bei der die Gesellschafter arbeitsteilig Marktleistungen erbringen und schließlich das Ergebnis teilen.⁴⁸²

Die „gemeinschaftliche Tatbestandsverwirklichung“ kann daher als „*bewusstes Zusammenwirken mehrerer Steuerpflichtiger [umschrieben werden], das auf der Grundlage einer Binnenordnung erfolgt, die dem einzelnen Steuerpflichtigen ein Mitspracherecht einräumt und ihm einen Anteil am Erfolg der wirtschaftlichen Betätigung zuweist*“.⁴⁸³ Dem Gesellschafter werden die Einkünfte dabei entweder deshalb zugerechnet, weil er selbst die tatbestandliche Leistung bewirkt hat oder weil er auf die Leistungserstellung der übrigen Gesellschafter Einfluss nehmen kann. Beim gemeinschaftlichen Handeln werden einzelne Erwerbshandlungen (Tatbestandselemente) daher wechselseitig zugerechnet.⁴⁸⁴

⁴⁸⁰ *Gassner*, Die steuerliche Anerkennung der Gewinnverteilung, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge² (1985) 379 (392 f); siehe auch zu Fn 432.

⁴⁸¹ *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, in *Lang/Meincke* (Hrsg), Schriften zum Steuerrecht, Bd 70 (2000) 85 ff.

⁴⁸² *Fischer*, Auch der Mitunternehmer ist ein Unternehmer des Betriebes – Ein Beitrag zur subjektiven Zurechnung des einkommensteuerbaren Handlungs- und Erfolgstatbestandes, in *Budde/Moxter/Offerhaus* (Hrsg), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, FS Beisse (1997) 189 (196 f); *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG, § 21 Rn B 202.

⁴⁸³ *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, in *Lang/Meincke* (Hrsg), Schriften zum Steuerrecht, Bd 70 (2000) 86 f.

⁴⁸⁴ Vgl. nochmals *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, in *Lang/Meincke* (Hrsg), Schriften zum Steuerrecht, Bd 70 (2000) 87.

Pinkernell verweist darauf, dass sich die Theorie der „gemeinschaftlichen Tatbestandsverwirklichung“ von der „*Dispositionsgemeinschaft*“ im Sinne *Schmidts* unterscheidet.⁴⁸⁵ Dieser Theorie zufolge tritt die Personengesellschaft als Rechtsträger zwischen die Gesellschafter und den Markt. Die Gesellschafter nehmen nur mittelbar am Markt teil. *Schmidt* verselbständigt die Personengesellschaft dadurch als von den Gesellschaftern zu unterscheidendes Subjekt der Marktteilnahme. Nach der von *Pinkernell* vertretenen Theorie werden dagegen von einzelnen Gesellschaftern Handlungen vorgenommen, die sich aufgrund eines bewussten Zusammenwirkens in der Personengesellschaft als Handlungen aller Gesellschafter darstellen.

Das Konzept der „gemeinschaftlichen Tatbestandsverwirklichung“ ist auch von der Theorie einer „mittelbaren Tatbestandsverwirklichung“⁴⁸⁶ zu unterscheiden. Dabei beauftragt der Steuerpflichtige ein anderes Steuersubjekt (zB einen Treuhänder) zur Vornahme von Erwerbshandlungen. Nach dieser Theorie würden sich die Gesellschafter einer Personengesellschaft gegenseitig beauftragen. Dem hält *Pinkernell* jedoch entgegen, dass sie die arbeitsteilige Vornahme von Erwerbshandlungen nicht erklären kann. Er begründet seine Kritik damit, dass der geschäftsführende Gesellschafter, dessen Marktteilnahme den nicht geschäftsführenden Gesellschaftern zugerechnet werden soll, nicht nur im fremden sondern auch im eigenen Interesse tätig wird. Er ist den anderen Gesellschaftern dadurch nicht in jedem Fall weisungsunterworfen.⁴⁸⁷

Die Personengesellschaft kann auch nicht als „*Tatmittler*“ bei der Vornahme von Erwerbshandlungen durch die Gesellschafter fungieren.⁴⁸⁸ Dem steht schon entgegen, dass eine Personengesellschaft nicht selbst, sondern nur durch ihre Gesellschafter handlungsfähig ist. Würde man dagegen den geschäftsführenden Gesellschafter als *Tatmittler* betrachten, dann könnten diesem konsequenter-

⁴⁸⁵ Vgl dazu *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, in *Lang/Meincke* (Hrsg), Schriften zum Steuerrecht, Bd 70 (2000) 88.

⁴⁸⁶ Siehe dazu v. *Groll*, Zur mittelbaren Tatbestandsverwirklichung im Steuerrecht, *StuW* 1995, 326 (330 f).

⁴⁸⁷ *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, in *Lang/Meincke* (Hrsg), Schriften zum Steuerrecht, Bd 70 (2000) 88.

⁴⁸⁸ So jedoch v. *Groll*, Zur mittelbaren Tatbestandsverwirklichung, *StuW* 1995, 326 (331).

weise auch keine Einkünfte aus der Personengesellschaft zugerechnet werden.⁴⁸⁹ Selbst wenn man aber eine anteilige Einkünftezurechnung auch an den Tatmittler – dh den geschäftsführenden Gesellschafter – dogmatisch für möglich hält, scheint diese Theorie im Unterschied zu einer „gemeinschaftlichen Tatbestandsverwirklichung“ unlogisch und kompliziert, denn sie geht von einer Zurechnungskette „geschäftsführende Gesellschafter – Gesellschaft – alle Gesellschafter“ aus. Bei der „gemeinschaftlichen Tatbestandsverwirklichung“ genügt es hingegen, dass einzelne Gesellschafter Handlungen vornehmen, die allen Gesellschaftern zugerechnet werden.⁴⁹⁰

Wodurch charakterisiert sich nun diese „gemeinschaftliche Tatbestandsverwirklichung“? *Pinkernell* stellt – zu Recht – nicht auf die zivilrechtliche Mitberechtigung und Mitverpflichtung im Außenverhältnis, dh nicht auf die Vertretungsordnung, ab. Das ist systemkonform, denn zivilrechtliche Vertragsgestaltungen können aufgrund ihrer anderen Zielsetzungen immer nur Indizwirkung für das Steuerrecht entfalten. Entscheidend für die Zurechnung von Erwerbs-handlungen in die „gemeinschaftlichen Tatbestandsverwirklichung“ sind vielmehr die Mitbestimmung und Mitgestaltung der Marktteilnahme sowie die Beteiligung am wirtschaftlichen Erfolg und Misserfolg der gemeinsam ausgeübten Tätigkeit. *Pinkernell* fasst diese Voraussetzungen unter den Begriffen „Einkünfteerzielungsinitiative“ und „Einkünfteerzielungsrisiko“ zusammen.⁴⁹¹

⁴⁸⁹ *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, in *Lang/Meincke* (Hrsg), Schriften zum Steuerrecht, Bd 70 (2000) 89, begründet dies in Analogie zum deutschen Strafrecht und verweist auf *Schönke/Schröder/Cramer*, Strafgesetzbuch, § 25 Rz 8 ff; zum österreichischen Strafrecht vgl etwa *Schmoller*, Grundstrukturen der Beteiligung mehrerer an einer Straftat – die objektive Zurechnung fremden Verhaltens, ÖJZ 1983, 337 (Teil 1) und 379 (Teil 2).

⁴⁹⁰ *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, in *Lang/Meincke* (Hrsg), Schriften zum Steuerrecht, Bd 70 (2000) 89; im Unterschied zu *Beierl*, Die Einkünftequalifikation bei gemeinsamer wirtschaftlicher Betätigung im Einkommensteuerrecht (1987) 84 f, der die Leistungsbeziehung der Gesellschafter einer Personengesellschaft zu einem Marktpartner mit einem Seil vergleicht. Dieses sei zu den einzelnen Beteiligten hin aufzudröseln, wodurch eine unmittelbare Leistungsbeziehung zwischen dem einzelnen Gesellschafter und dem Dritten bestünde.

⁴⁹¹ *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, in *Lang/Meincke* (Hrsg), Schriften zum Steuerrecht, Bd 70 (2000) 90 f. Siehe in diesem Zusammenhang auch zu Fn 61, 383 und 384. Diese Kriterien nennt auch *Tanzer*, Einkünftezurechnung, Gutachten zum 15. ÖJT (2003) 28.

Die **Einkünfteerzielungsinitiative** wird dabei mit dem Mitbestimmungsrecht des Steuerpflichtigen gleichgesetzt. Dieses Mitbestimmungsrecht kann sich entweder dadurch ergeben, dass der Steuerpflichtige – etwa als Geschäftsführer – selbst zu den mit der Leistungserstellung verbundenen Entscheidungen befugt ist, oder dadurch dass er diese Entscheidungen durch Stimmrecht oder Zustimmungserfordernis zumindest beeinflussen kann. An die Stelle des Beherrschens der Leistungserstellung durch einen einzelnen Steuerpflichtigen tritt das willentliche Zusammenwirken mehrerer Steuerpflichtiger.⁴⁹²

Diesem Konzept steht nicht entgegen, dass in der Praxis häufig Gesellschaftsverträge anzutreffen sind, die das Mehrheitsprinzip vorsehen.⁴⁹³ Denn wer die Entscheidung trifft und einen Gesellschaftsvertrag abschließt, der das Mehrheitsprinzip vorsieht, der muss später auch Beschlüsse gegen seinen Willen anerkennen und gegen sich gelten lassen.⁴⁹⁴ Für diese Auffassung spricht außerdem, dass das Mehrheitsprinzip nur die regulären Geschäfte erfasst und bei außergewöhnlichen Geschäften ohnehin Einstimmigkeit erforderlich ist.⁴⁹⁵ Darüber hinaus haben Gesellschafter, die mit der Unternehmensentwicklung nicht zufrieden sind, auch die Möglichkeit nach Maßgabe des § 137 f UGB aus der Gesellschaft auszuschneiden. Dem Steuerpflichtigen sind Erwerbshandlungen daher selbst dann zuzurechnen, wenn er einzelnen Entscheidungen innerhalb der Gesellschaft erfolglos widersprochen hat.⁴⁹⁶

⁴⁹² Vgl. nochmals *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, in *Lang/Meincke* (Hrsg), Schriften zum Steuerrecht, Bd 70 (2000) 91 f.

⁴⁹³ Vgl. dazu § 119 Abs 1 UGB, der bei der OG zwar grundsätzlich Einstimmigkeit vorsieht; diese Regelung wird durch § 108 UGB aber als dispositiv erklärt. Siehe auch § 164 UGB, der die Kommanditisten von der Geschäftsführung der KG ausschließt und diesen nur bei außergewöhnlichen Geschäften ein Widerspruchsrecht einräumt.

⁴⁹⁴ Vgl. BFH 3.7.1995, GrS 1/93, BStBl II 1995, 617, 622; *Schmidt*, Einkommensteuerliche Behandlung mittelbarer Leistungsbeziehungen bei Personengesellschaften (1990) 49 f; *Fischer*, Auch der Mitunternehmer ist ein Unternehmer des Betriebs, in *Budde/Moxter/Offenhaus* (Hrsg), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, FS Beisse (1997) 189.

⁴⁹⁵ Vgl. § 116 Abs 1 und 2 UGB zur OG sowie § 164 UGB zur KG; siehe ausführlich mit Beispielen *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, in *Lang/Meincke* (Hrsg), Schriften zum Steuerrecht, Bd 70 (2000) 93 f.

⁴⁹⁶ So *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, in *Lang/Meincke* (Hrsg), Schriften zum Steuerrecht, Bd 70 (2000) 94.

Pinkernell weist weiters darauf hin, dass das Mitwirken an den Erwerbshandlungen (die Einkünfteerzielungsinitiative) nicht allein über die Aufteilung der gemeinschaftlich erwirtschafteten Einkünfte entscheidet. Dafür ist weiters auch die Übernahme eines **Einkünfteerzielungsrisikos** erforderlich. Letztlich wird ein Aufteilungsmaßstab benötigt, der das Einkünfteerzielungsrisiko quantifizierbar macht und als Grundlage für die Einkünftezurechnung maßgeblich ist.

Wenn *Pinkernell* die Höhe des jeweiligen Gewinnanteils aber „aus dem (dispositiven) Gesellschaftsrecht oder aus dem Gesellschaftsvertrag“ ableiten will,⁴⁹⁷ dann ist damit für eine gegebenenfalls erforderliche Angemessenheitsprüfung nichts gewonnen. Auf die Unzulänglichkeiten eines Festhaltens an den zivilrechtlich vereinbarten Gewinnverteilungsregelungen wurde bereits oben iZm der Theorie *Flumes* zur Restgewinnverteilung im Verhältnis der prozentuellen Beteiligung hingewiesen.⁴⁹⁸ Wenn *Pinkernell* nur knapp darauf hinweist, dass „der aus dem Zivilrecht abgeleitete Aufteilungsmaßstab [...] durch den Grundsatz der angemessenen Gewinnverteilung bei Familienpersonengesellschaften“ verdrängt werden kann, so zeigt dies zwar, dass auch er dieses Problem erkennt. Diese Feststellung führt aber noch keineswegs zu dessen Lösung. Dazu ist erst wieder auf das oben erläuterte Konzept einer zweistufigen Gewinnverteilung und die in der Literatur überwiegend befürwortete Theorie der Restgewinnverteilung im Verhältnis der Gesellschafterbeiträge zurückzukommen.⁴⁹⁹

2.2.5.2.5. Ergebnis

Im Ergebnis konnten die jüngeren monographischen Abhandlungen *Bergmanns* und *Pinkernells* keine weiteren Beiträge zur Frage der Gewinnverteilung leisten. Die dogmatischen Entwicklungen im Bereich der Zurechnung von gemeinschaftlichen Einkünften der Höhe nach dürften (zumindest vorerst) abgeschlossen sein.

Auch die Judikatur zur Gewinnverteilung bei Mitunternehmerschaften ist mittlerweile gefestigt.⁵⁰⁰ So sind zwar grundsätzlich die Vereinbarungen zwi-

⁴⁹⁷ *Pinkernell*, Einkünftezurechnung, in *Lang/Meincke* (Hrsg), Schriften zum Steuerrecht, Bd 70 (2000) 95.

⁴⁹⁸ Siehe oben zu Fn 461 ff.

⁴⁹⁹ Siehe oben zu Fn 464 ff.

⁵⁰⁰ Siehe dazu *Jakom/Baldauf*, EStG, § 23 Tz 216.

schen den Gesellschaftern für die Gewinnverteilung maßgeblich.⁵⁰¹ Fehlt eine Gewinnverteilungsabrede, dann ist auf die gesetzlichen Regelungen zurückzugreifen.⁵⁰² Ist die Gewinnverteilung strittig, dann kann ein zivilgerichtliches Urteil auch für die Finanzbehörde Indizwirkung entfalten, sie darf sich nicht ohne weiteres darüber hinwegsetzen.⁵⁰³ Die Prüfung der Angemessenheit, dh der Fremdüblichkeit der Gewinnverteilung, ist für den VwGH „*regelmäßig geboten*“.⁵⁰⁴ Dabei ist anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse auf die **Gesellschafterbeiträge** abzustellen.⁵⁰⁵ Eine unangemessene Gewinnverteilung ist von der Behörde zu korrigieren.⁵⁰⁶

Entscheidend ist, dass die Gewinnverteilung bei Mitunternehmerschaften auf einem rechtsdogmatischen Fundament erfolgt. Dieses wurde mit dem Konzept der zweistufigen Gewinnverteilung, bei der auch die Restgewinnverteilung im Verhältnis der Gesellschafterbeiträge erfolgt, auch geschaffen. Dennoch muss abschließend nochmals betont werden, dass es sich dabei um keine exakte Wissenschaft handelt, sondern dass eine Bewertungsbandbreite und argumentative Spielräume akzeptiert werden müssen. Gewinnverteilungsabreden sind auch dann steuerlich anzuerkennen, wenn sie auf modernen betriebswirtschaftlichen Erkenntnissen beruhen.⁵⁰⁷ Voraussetzung für die Anerkennung neuer Modelle wird allerdings sein, dass sie zu einer sachlich gerechtfertigten Gewinnverteilung führen. In der Regel werden die dahinterstehenden Mechanismen deshalb ebenso auf den geleisteten Gesellschafterbeiträgen beruhen.

⁵⁰¹ VwGH 27.4.2000, 96/15/0185; VwGH 29.5.1990, 90/14/0002; VwGH 7.2.1989, 86/14/0121.

⁵⁰² VwGH 29.5.1990, 90/14/0002.

⁵⁰³ VwGH 7.2.1989, 86/14/0162.

⁵⁰⁴ VwGH 11.5.1993, 89/14/0290.

⁵⁰⁵ VwGH 26.4.2006, 2001/14/0196; VwGH 16.9.2003, 2000/14/0069; UFS 22.6.2009, RV/0745-I/06.

⁵⁰⁶ VwGH 5.10.1994, 94/15/0036.

⁵⁰⁷ Dabei werden zB Schemata einer einfachen Gewinnaufteilung (Berücksichtigung der Dauer der Partnerschaftszugehörigkeit, Gewinnaufteilung durch ein Finanzkomitee, Berücksichtigung von Ausschreibungen bei Architekten) und budgetbasierte Anreizsysteme (Weitzman-Schema, Anreizsystem nach Gonik, Anreizsystem nach Osband und Reichelstein) unterschieden; siehe dazu statt vieler *Dietrich*, Gewinnaufteilung und Leistungsanreize in professionellen Partnerschaften (1999) 53 ff.

2.2.5.3. Einkünftezurechnung bei Miteigentumsgemeinschaften

2.2.5.3.1. Sachliche und persönliche Zurechnung

Auch im außerbetrieblichen Bereich können mehrere Steuerpflichtige gemeinschaftlich Einkünfte erzielen. Als Vermögensgrundlage kommt gemeinsames Eigentum aber etwa auch eine gemeinsame Untervermietung oder ein gemeinsames Fruchtgenussrecht, aus dem außerbetriebliche Einkünfte erzielt werden, in Betracht. Die Steuerpflichtigen können dabei insbesondere in Form einer schlichten Miteigentumsgemeinschaft (zB Hausgemeinschaft)⁵⁰⁸ oder einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft⁵⁰⁹ (GesbR, OG, KG) auftreten. Als außerbetriebliche Einkünfte einer solchen Personenmehrheit kommen primär Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 2 Abs 3 Z 6 iVm § 28 EStG), vereinzelt aber auch Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 2 Abs 3 Z 5 iVm § 27 EStG) und sonstige Einkünfte vor allem aus Grundstücksveräußerungen (§ 29 Z 2 iVm § 30 EStG) in Betracht.⁵¹⁰ Die **sachliche Zuordnung** zu einer Einkunftsart erfolgt dabei nach den gleichen Grundsätzen, die auch bei der Erzielung von Einkünften aus Alleineigentum gelten. Allerdings führt nach der sog

⁵⁰⁸ Dabei ist das Eigentum an einer Sache mehreren Personen ungeteilt zuzurechnen. Die Rechtsgrundlage dafür bilden die §§ 828 ff ABGB. Beim Miteigentum ist nicht die Sache an sich, sondern das Eigentumsrecht geteilt. Jeder Miteigentümer ist vollständiger Eigentümer eines ideellen Anteils. Die gemeinschaftlichen Nutzungen und Lasten werden nach dem Verhältnis dieser Anteile bemessen.

⁵⁰⁹ Ist eine Personengesellschaft ausschließlich vermögensverwaltend tätig, dann liegt keine Mitunternehmerschaft vor (VwGH 15.1.1991, 89/14/0105; VwGH 24.5.1978, 2463/77; EStR 2000, Rz 6015).

⁵¹⁰ Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 2 Abs 3 Z 4 EStG) und bei den sonstigen Einkünften (§ 2 Abs 3 Z 7 EStG) kommen gemeinschaftliche Einkünfte nur soweit in Frage, als verbundene Ansprüche wie etwa eine gemeinsame Versorgungsrente oder andere einheitliche Rentenstammrechte vorliegen. Die Zurechnung bereitet dabei grundsätzlich keine Probleme, da diese personenverbunden bzw vermögensgebunden nach Maßgabe der Beteiligung am Stammanpruch erfolgt. Siehe dazu *Tanzer*, Einkünftezurechnung, Gutachten zum 15. ÖJT (2003) 29 mit Hinweis auf die geteilte Bauernpension nach § 71 Abs 4 BSVG.