

Buchführungspflicht einer vermögensverwaltenden GmbH & Co KG

OGH bejaht unternehmensrechtliche Buchführungspflicht einer steuerlich als vermögensverwaltend einzustufenden GmbH & Co KG auch bei Vermietung von weniger als fünf Objekten

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER*)

Die unternehmensrechtliche Buchführungsverpflichtung ergibt sich aus § 189 UGB. Sonderregelungen für die kapitalistische Personengesellschaft führen zu einer Ausdehnung der Buchführungspflicht. Vermietet eine KG unbewegliches Vermögen, so ergibt sich die Abgrenzung einer Einstufung als Unternehmer nach anderen Kriterien als die steuerliche Abgrenzung zwischen betrieblicher und vermögensverwaltender Tätigkeit. Daraus folgen aber Schwierigkeiten für die Praxis.

1. Rechtsgrundlagen

§ 189 UGB regelt die Verpflichtung zur Anwendung des dritten Buches des UGB, also der Vorschriften über die Rechnungslegung. Zur Buchführung verpflichtet sind nach § 189 Abs. 1 Z 1 UGB Kapitalgesellschaften und ihnen gleichgestellte Personengesellschaften und nach § 189 Abs. 1 Z 2 UGB alle anderen Unternehmer, die bestimmte Umsatzgrenzen überschreiten.

§ 189 Abs. 1 Z 1 UGB stellt den Kapitalgesellschaften „*unternehmerisch tätige Personengesellschaften, bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist*“, gleich.

Nach § 189 Abs. 4 UGB ist das dritte Buch, soweit hier interessierend, nicht anzuwenden auf Unternehmer, deren Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 4 Z 2 EStG im Überschuss der Einnahmen über den Werbungskosten liegen, auch wenn ihre Tätigkeit im Rahmen einer eingetragenen Personengesellschaft ausgeübt wird, es sei denn, dass es sich um eine Personengesellschaft im Sinne des Abs. 1 Z 1 handelt.

Daraus ergeben sich bereits zwei Schlussfolgerungen:

§ 189 Abs. 4 UGB stellt hinsichtlich der Ausnahme auf Unternehmer ab. Soweit daher eine Person kein Unternehmer im Sinne des UGB ist, stellt sich die Frage der Buchführungspflicht überhaupt nicht. Gleiches gilt wohl auch für § 189 Abs. 1 Z 1 UGB. Es wird nämlich nicht nur auf „*Personengesellschaften, bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist*“,¹⁾ abgestellt, sondern auf derartige Personengesellschaften, die auch „*unternehmerisch tätig*“ sind. Mangelt es an der unternehmerischen Tätigkeit, so liegt daher bei der kapitalistischen Personengesellschaft keine Buchführungspflicht vor.

Kapitalistische Personengesellschaften sind *ex definitione* solche, bei denen keine natürliche Person als unbeschränkt haftender Gesellschafter gegeben ist. Klassisches Beispiel ist daher die GmbH & Co KG, bei der die GmbH die alleinige Komplementärstellung innehat. Ebenso würde eine OG, deren Gesellschafter Kapitalgesellschaften sind, unter die Bestimmung fallen.

*) Dr. Christian *Prodinger* ist Steuerberater in Wien.

1) In der Folge „kapitalistische Personengesellschaft“.

Aus steuerlicher Sicht ergibt sich, dass die Einkünfte der Personengesellschaft inhaltlich nach ihrer Tätigkeit zu beurteilen sind. Im Gegensatz zur deutschen Geprägeresprechung kann daher etwa auch eine GmbH & Co KG durchaus (nur) außerbetriebliche Einkünfte haben.²⁾ Veräußert daher z. B. eine KG (sei es eine GmbH & Co KG oder eine personalistische KG) Grundstücke oder vermietet diese, so ist nach den allgemeinen Abgrenzungskriterien zu unterscheiden, ob sie als gewerblicher Grundstückshändler³⁾ oder aber als gewerblicher Vermieter⁴⁾ einzustufen ist, sodass Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen, oder aber ob die Grenzen der Vermögensverwaltung nicht überschritten sind, sodass Einkünfte nach § 30 EStG hinsichtlich der Veräußerung der Grundstücke respektive § 28 EStG hinsichtlich der Vermietung der Grundstücke vorliegen.

Liegen außerbetriebliche Einkünfte vor, so kann auch eine allfällige unternehmensrechtliche Buchführungspflicht daran nichts ändern. Liegen jedoch Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor, so führt § 5 Abs. 1 EStG zur steuerlichen Buchführungspflicht, da diesfalls nach § 189 UGB Buchführungspflicht besteht,⁵⁾ sodass sich zufolge der gewerblichen Einkünfte und des sich aus § 5 Abs. 1 EStG ergebenden Maßgeblichkeitsprinzips die Buchführungsverpflichtung auch im Steuerrecht ergibt.

2. Rechtsgrundlagen zur Unternehmereigenschaft/Betriebseigenschaft

Nach § 1 Abs. 1 UGB ist Unternehmer, wer ein Unternehmen betreibt. Nach § 1 Abs. 2 UGB ist Unternehmen jede auf Dauer angelegte Organisation selbständiger wirtschaftlicher Tätigkeit, mag sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein.

Nach § 23 Abs. 1 EStG⁶⁾ sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt.

Vergleicht man daher die Definitionen, so zeigt sich, dass jeweils eine selbständige Betätigung angenommen wird. Einmal liegt eine wirtschaftliche Tätigkeit vor, einmal eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Aus diesen Kriterien wird jedenfalls allein vom Wortlaut kein Unterschied abzuleiten sein. Im UGB muss das Unternehmen auf Dauer angelegt sein, im EStG ist von einer nachhaltigen Betätigung auszugehen. Auch hier werden trotz unterschiedlicher Wortwahl wohl (schon) im Rahmen einer Wortinterpretation die gleichen Schlüsse zu ziehen sein.

Einziger Unterschied ist daher, dass das UGB eine unternehmerische Tätigkeit auch dann annimmt, wenn diese nicht auf Gewinn gerichtet ist, während die Gewinnerzielung im EStG erforderlich ist. Insofern ist daher der Betriebsbegriff des EStG enger, da selbstverständlich im UGB auch bei bestehender Gewinnerzielungsabsicht ein Unternehmen angenommen wird. Der Unternehmensbegriff des UGB ist an die Definition des KSchG angelehnt.⁷⁾ Wenn auch die Regelungsziele des UGB und des EStG unterschiedlich sein mögen, so verwundert es doch, dass bei sehr ähnlicher Wortwahl und bei grundsätzlich gleichen Begriffselementen in Bezug auf eine ähnliche Abgrenzung, nämlich von einer unternehmerischen oder betrieblichen Sphäre einerseits zu

²⁾ Zur Zurechnung der Einkünfte an die Gesellschafter vgl. unlängst *Prodingner*, Spekulationsfrist bei Veräußerung eines Anteils an einer grundstücksverwaltenden Personengesellschaft, SWK-Heft 12/2012, 613; UFS 21. 12. 2011, RV/1060-W/09; miterledigt RV/1225-W/10; vgl. ebenfalls den Ministerialentwurf zum Abgabenänderungsgesetz 2012 hinsichtlich der Änderung in § 27 und § 30 EStG.

³⁾ Vgl. hierzu EStR 2000, Rz. 5440 ff.; *Prodingner*, Liegenschaften im Abgabenrecht² (2001) 127.

⁴⁾ Vgl. hierzu EStR 2000, Rz. 5433 ff.; *Prodingner*, Liegenschaften², 122.

⁵⁾ In einer exakten Abgrenzung wäre theoretisch denkbar, dass zwar Gewerblichkeit nach den steuerlichen Vorschriften gegeben ist, jedoch keine unternehmensrechtliche Unternehmerstellung oder unternehmerische Tätigkeit, sodass dann keine Buchführungspflicht nach dem UGB gegeben wäre.

⁶⁾ Vgl. auch die Definitionen in § 21 und § 22 EStG.

⁷⁾ Vgl. ErlRV 1058 BlgNR 22. GP.

einer privaten Sphäre andererseits, völlig unterschiedliche Anknüpfungspunkte gegeben sein sollen. Ein Vergleich mit dem Unternehmensbegriff des UStG wird wegen des anderen Regelungszwecks abgelehnt.⁸⁾

3. Judikatur zum Unternehmensbegriff und Betriebsbegriff

Im Bereich des EStG wird bezüglich des gewerblichen Grundstückshändlers bekanntlich auf die planmäßige Organisation des An- und Verkaufs von Grundstücken abgestellt.⁹⁾

Im Bereich der Vermietung von unbeweglichem Vermögen wird darauf abgestellt, ob sich die Tätigkeit des Vermieters auf die bloße Überlassung beschränkt oder ob und in welcher Art und in welchem Ausmaß über die Überlassung hinausgehende Nebenleistungen angeboten werden.¹⁰⁾ Nach dem VwGH gibt es jedenfalls keine fixen Objektgrenzen; auch bei einer größeren Anzahl von vermieteten Objekten kann noch Vermögensverwaltung gegeben sein.

Bezüglich des Unternehmensrechts judiziert der OGH¹¹⁾ in ständiger Rechtsprechung, dass eine unternehmerische Tätigkeit bei einem Immobilienvermieter dann anzunehmen sein wird, wenn die Beschäftigung von dritten Personen (z. B. Hausbesorger) erforderlich ist, längerfristige Vertragsbindungen bestehen und das Vorliegen einer Mehrzahl dauernder Vertragspartner gegeben ist, sodass die Einschaltung von anderen Unternehmern und Erfüllungsgehilfen erforderlich ist. Werden bis zu fünf Bestandsobjekte vermietet, bestehen keine Bedenken, noch von einem Privatgeschäft des Vermieters auszugehen. Werden sechs und mehr Objekte vermietet, liegt Unternehmereigenschaft vor. Der OGH betont jedoch, dass es sich hier um keine fixe Grenze handelt, sondern vielmehr vom Gesamtbild der Verhältnisse auszugehen ist.

Auf Basis dieser bisherigen Judikatur wäre daher auch bei einer personalistischen Personengesellschaft oder einer kapitalistischen Personengesellschaft, die als Grundstücksvermieter auftritt, davon auszugehen gewesen, dass je nach Anzahl der vermieteten Objekte und dem Vorliegen von Erfüllungsgehilfen eine unternehmerische Tätigkeit vorliegt oder nicht. Liegt keine unternehmerische Tätigkeit vor, so ist wiederholend auch bei der kapitalistischen Personengesellschaft keine Buchführungspflicht gegeben.¹²⁾

4. Neue Judikatur zur Unternehmereigenschaft der Personengesellschaft

Zunächst hat das OLG Innsbruck zur unternehmerischen Tätigkeit einer vermögensverwaltenden GmbH & Co KG, die diverse Beteiligungen hielt, judiziert.¹³⁾ Die KG, die den Geschäftszweig der Entwicklung, Nutzung und Verwertung von Immobilien hatte, hatte großes Anlagevermögen und Umlaufvermögen sowie einen zweistelligen Millionenbetrag an Verbindlichkeiten.

Es wurde argumentiert, dass keine unternehmerische Tätigkeit vorliege, da nur Beteiligungen gehalten werden und somit Vermögensverwaltung gegeben sei.

Das OLG hat zunächst festgehalten, dass auch bei einer kapitalistischen KG die Buchführungspflicht nur dann gegeben ist, wenn die KG unternehmerisch tätig ist. Die rein vermögensverwaltende kapitalistische KG ist daher nicht bilanzierungspflichtig.

⁸⁾ So z. B. *Artmann/Herda* in *Jabornegg/Artmann*, UGB² (2010) § 1 Rz. 15.

⁹⁾ Vgl. z. B. VwGH 7. 11. 1978, 2139/78; ebenso EStR 2000, Rz. 5440 ff., mit Hinweis auf die Judikatur des VwGH.

¹⁰⁾ Vgl. EStR 2000, Rz. 5433, mit Hinweis auf die Judikatur des VwGH.

¹¹⁾ Vgl. z. B. OGH 8. 7. 1980, 5Ob 570/80; 24. 11. 1993, 3Ob 547/93.

¹²⁾ Nach *Sulz/Andreas*, Zusammenschluss und Bilanzierungspflicht, SWK-Heft 11/2009, S 407, besteht in Wien eine andere Firmenbuchpraxis, wonach auch ohne Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit die Buchführungspflicht gegeben war.

¹³⁾ OLG Innsbruck 31. 1. 2012, 3 R 207/11g.

In der Folge wird die bisherige Judikatur zur Abgrenzung des Unternehmerbegriffs von der vermögensverwaltenden Tätigkeit im Wesentlichen wiederholt. Das OLG analysiert dann im Detail, welche Elemente für eine unternehmerische Tätigkeit gegeben sein müssen. Eingegangen wird auf die Fragen der wirtschaftlichen Tätigkeit und der Marktorientierung, das Vorhandensein einer Vielzahl potenzieller Vertragspartner, den Umfang der Geschäftsausstattung (nicht aber ein bestimmtes Mindestkapital oder eine bestimmte Mindestgröße) und die Zahl der vorhandenen Objekte im Fall von Beteiligungen in Bezug auf die Erforderlichkeit einer Organisation.

Nach dem OLG sind jeweils im Einzelfall die tatsächlichen Umstände zu ermitteln und Umfang und Größe der Gesellschaft, wenn auch nur mittelbar, für die Unternehmereigenschaft relevant. Auch sei hilfsweise auf die Rechtsprechung zu den §§ 1 und 4 HGB zurückzugreifen, sodass in der Gesamtbetrachtung neben der Umsatzgröße auch auf den Wert der Geschäftsvorgänge, den Gewinn, das Investitionsvolumen, die Trennung von Anlage- und Umlaufvermögen, die Inanspruchnahme von Krediten, Kontokorrentverkehr, die Zahl und Art der Beschäftigten, Betriebseinrichtungen etc. abzustellen sei. Aufgrund der gegebenen Größe, insbesondere der Verbindlichkeiten, könne nicht mehr von einer vermögensverwaltenden Tätigkeit ausgegangen werden.

In einer kürzlich ergangenen Entscheidung¹⁴⁾ hatte sich der OGH mit der Unternehmereigenschaft einer GmbH & Co KG zu beschäftigen. Unternehmensgegenstand der Gesellschaft sind die Vermögensverwaltung sowie der Erwerb, die Veräußerung und die Verwaltung von Beteiligungen an in- und ausländische Gesellschaften sowie die Verwaltung und der An- und Verkauf von Immobilien. Die Gesellschaft hatte tatsächlich nur eine Immobilie gekauft und vermietet.¹⁵⁾ Es wurde jedoch ausgeführt, dass der Ankauf von weiteren Objekten grundsätzlich intendiert war. Die Gesellschaft hat keine Mitarbeiter.

Der OGH wiederholte zunächst die schon dargestellte Rechtsprechung zur Unternehmereigenschaft samt der Begründung der Wurzel im KSchG und der Ablehnung von Parallelen im Steuerrecht. Der OGH stellt dann dar, dass die bisherige Rechtsprechung jedoch nur zur Vermietung durch natürliche Personen ergangen ist. Eine eingetragene Personengesellschaft könne jedoch mangels Privatlebens nicht privat vermieten. Die zitierte Rechtsprechung zur Unternehmereigenschaft natürlicher Personen betreffe lediglich die Frage der Notwendigkeit des Vorliegens eines gewissen Mindestmaßes an Organisation, das bei natürlichen Personen aus der Anzahl der vermieteten Objekte abgeleitet worden sei. Im vorliegenden Fall sei jedoch zu beachten, dass der idente Geschäftszweig sowohl in der Gesellschaft als auch in der Komplementärgesellschaft in dem An- und Verkauf sowie in der Verwaltung von Beteiligungen und Immobilien ist. Hier liegt nach Auffassung des erkennenden Senats eine auf Dauer angelegte Organisation selbständiger wirtschaftlicher Tätigkeit bei der KG bereits in dem Umstand vor, dass zur Ausübung ebendieser Tätigkeit auch eine eigene Kapitalgesellschaft gegründet wurde.

Dass nur ein einziges Objekt vermietet worden sei, hindere die Qualifikation als unternehmerisch tätig nicht, weil kein bestimmtes Mindestmaß an geschäftlicher Tätigkeit erforderlich, sondern nur die Regelmäßigkeit und Methodik der ausgeübten Tätigkeit maßgeblich sei.

Außerdem sei die unternehmerische Tätigkeit auch deshalb zu bejahen, da nicht nur auf die derzeit gegebenen Verhältnisse abzustellen sei, sondern in der Zukunft weitere

¹⁴⁾ OGH 16. 2. 2012, 6 Ob 203/11p.

¹⁵⁾ Die Vorinstanzen waren noch von sechs Objekten ausgegangen; es hat sich jedoch herausgestellt, dass irrtümlich der Feststellungsbescheid nach § 188 BAO herangezogen wurde, bei dem sechs Gesellschafter genannt waren.

Liegenschaften erworben und vermietet werden sollten. Hiezu sei aber üblicherweise eine erhebliche Organisation erforderlich.

Der OGH kommt daher zusammenfassend zum einen zur Auffassung, dass bei nicht natürlichen Personen nicht auf die Objektgrenze abzustellen sei, sondern offensichtlich auf das Ziel der Organisation, das etwa aus dem Geschäftsgegenstand in einer nachhaltigen Tätigkeit bestehe, sodass für zukünftige Marktchancen jedenfalls eine Organisation erforderlich sei. Nicht ganz klar zu erkennen ist, ob der Geschäftsgegenstand und die daraus resultierende Organisation bereits isoliert für die unternehmerische Tätigkeit ausreichen und zusätzlich noch das Argument herangezogen wird, dass eine eigene Kapitalgesellschaft, nämlich die Komplementärin, gegründet wurde, oder aber ob das Vorliegen einer kapitalistischen Gesellschaft primär die Unternehmereigenschaft untermauert.

Festgehalten muss jedenfalls werden, dass nicht die KG selbst eine Kapitalgesellschaft gegründet hat, sondern dies deren Gesellschafter gemacht haben. Auch sei dahingestellt, ob die Gründung der Kapitalgesellschaft tatsächlich aus unternehmerischen Überlegungen erfolgt ist oder ob nicht einzig die Haftungsbeschränkung ausschlaggebend war.

5. Praktische Auswirkungen

Ist der Geschäftsgegenstand einer Personengesellschaft auf den An- und Verkauf und die Verwaltung auf Immobilien gerichtet, so wird zu unterscheiden sein:

Bei einer kapitalistischen KG liegt jedenfalls Unternehmereigenschaft vor. Die Anzahl der vermieteten Objekte, das Vorhandensein von Dienstnehmern oder Werkvertragsnehmern etc. spielen keine Rolle.

Bei einer personalistischen KG scheinen die Aussagen des OGH nicht ganz eindeutig; sie deuten jedoch in die Richtung, dass auch diesfalls eine unternehmerische Tätigkeit gegeben ist. Zum einen ist der langfristige Plan, der eine Organisation notwendig macht, vorhanden, zum anderen kann auch eine personalistische KG als nicht natürliche Person nicht privat vermieten.

Soweit eine Personengesellschaft ohnedies prinzipiell nur für ein einzelnes Objekt im Sinne einer Projektgesellschaft gegründet werden soll, wäre es aus dieser Sicht sinnvoll, im Geschäftsgegenstand auch nur den Ankauf und die Verwaltung dieses einen Objekts zu definieren. Dann bestünden aber gute Argumente, keine Organisation für zukünftige Aktivitäten aufbauen zu müssen. Diesfalls wären auch nicht mehrere Objekte im Sinne der Fünf-Objekt-Grenze vorhanden. Von der Aufnahme von Dienstnehmern wäre abzuraten.

Liegt diesfalls eine kapitalistische Personengesellschaft vor, ist trotzdem davon auszugehen, dass die Gesellschaft als unternehmerisch tätig eingestuft wird, da eben in der Gründung der GmbH schon der unternehmerische Akt gesetzt wird.

Liegt jedoch eine personalistische Personengesellschaft vor, so könnte in dieser Konstellation weiterhin eine rein vermögensverwaltende Tätigkeit gegeben sein.

Ist somit die kapitalistische Personengesellschaft als unternehmerisch tätig einzustufen, so ist sie nach § 189 Abs. 1 Z 1 UGB jedenfalls buchführungspflichtig. Da, wie gezeigt, nach den steuerlichen Kriterien trotzdem Vermögensverwaltung vorliegt, hat die KG eine Überschussrechnung zu erstellen. Das Maßgeblichkeitsprinzip greift nicht. Insofern wird künftig – ähnlich wie bei einer Privatstiftung – ein unternehmensrechtlicher Jahresabschluss als Ausfluss der doppelten Buchhaltung zu erstellen sein, der für steuerliche Zwecke getrost ignoriert werden kann. Hierfür ist nämlich eine eigene Überschussrechnung zu führen.

Liegt jedoch eine nicht kapitalistische Personengesellschaft vor, so ergibt sich:

Ist diese nicht als Unternehmer einzustufen, ist klarerweise keine Buchführungspflicht nach dem UGB gegeben. Steuerlich liegt Überschussrechnung vor.

Ist sie jedoch als Unternehmer einzustufen, so ist zufolge § 189 Abs. 4 UGB ebenfalls keine Anwendung der Rechnungslegungsvorschriften gegeben. Die Personengesellschaft erzielt Einkünfte im Sinne von § 2 Abs 4 Z 2 EStG, sodass nach dem eindeutigen Wortlaut auch dann, wenn sie Unternehmer ist, keine Buchführungspflicht gegeben ist. Die Gegenausnahme greift nur bei einer kapitalistischen Personengesellschaft.

6. Zusammenfassung

- Vermietet eine natürliche Person Immobilien, so ist unternehmensrechtlich hinsichtlich der Buchführungspflicht nach der Judikatur des OGH entscheidend, ob mehr als fünf Objekte vermietet werden und ob zusätzliche Dienstnehmer gegeben sind. Die Grenze ist dabei nicht fix. Steuerlich ist darauf abzustellen, ob Nebenleistungen angeboten werden, die die Grenze zur Vermögensverwaltung überschreiten und Gewerblichkeit herbeiführen.
- Erfolgt die Vermietung durch eine Personengesellschaft, so kann diese nicht privat vermieten. Die bisherigen Kriterien, insbesondere die Fünf-Objekt-Grenze, gelten nach der neuen Judikatur der OGH¹⁶⁾ für eine Personengesellschaft nicht.
- Abzustellen ist vielmehr auf den Geschäftsgegenstand und die sich aufgrund des dauerhaften Auftretens ergebenden Wahrnehmungen der Geschäftschancen, die eine Organisation notwendig machen.
- Liegt eine kapitalistische Personengesellschaft vor, wird schon in der Gründung der Kapitalgesellschaft ein unternehmerisches Handeln gesehen.
- Die kapitalistische Personengesellschaft ist daher wohl stets Unternehmer,¹⁷⁾ sodass auch stets Buchführungspflicht gegeben ist. Steuerlich ändert dies nichts an der Überschussrechnung.
- Auch die nicht kapitalistische Personengesellschaft kann jedenfalls bei der Verwaltung mehrerer Objekte, oder wenn der Plan auf die Verwaltung mehrerer Objekte gerichtet ist, als Unternehmer im Sinne des UGB einzustufen sein. Zuzufolge der Ausnahmebestimmung des § 189 Abs. 4 UGB ist jedoch trotzdem keine Buchführungspflicht gegeben, da die Personengesellschaft außerbetriebliche Einkünfte erzielt.

7. Ausblick

Wie bekannt, gibt es seit Längerem eine Diskussion, ob die Buchführung des UGB mit dem Steuerrecht zusammengeführt werden soll oder ob eine völlige Trennung erfolgen soll. Die derzeitige Rechtslage ist zu Teilen unbefriedigend. Es wurde weiter oben gezeigt, dass es schon seltsam anmutet, wenn die gleichen Kriterien für unternehmerische Tätigkeit bzw. betriebliche Tätigkeit zu völlig anderen Ergebnissen führen. Es sei auch dahingestellt, ob zwischen dem Zweck des UGB und jenem des EStG tatsächlich so viel Unterschied ist, dass Unternehmer des UGB steuerlich vermögensverwaltend tätig sind bzw. allenfalls auch umgekehrt.

Will man eine völlige Trennung argumentieren, wird auch die Ausnahmebestimmung des § 189 Abs. 4 UGB, die wiederum auf die steuerliche Gewinnermittlung abstellt, unverständlich, da sie gerade beide Bereiche wieder vermischt.

¹⁶⁾ OGH 16. 2. 2012, 6 Ob 203/11p.

¹⁷⁾ Vgl. die Abgrenzungsversuche oben unter Punkt 5.

Praktisch gesprochen wird das nunmehrige Gebot zur Buchführung einer Personengesellschaft, die steuerlich nur eine Überschussrechnung aufstellen muss, zu einer deutlichen Mehrbelastung der Steuerpflichtigen bzw. der Unternehmer führen, der wohl wenig Vorteil gegenübersteht. Dabei mag es ja durchaus sinnvoll sein, eine steuerlich als vermögensverwaltend eingestufte Personengesellschaft unternehmensrechtlich als Unternehmer anzusehen. Fraglich ist jedoch, ob im Bereich der Buchführung völlige Unterschiede gegeben sein sollen.

Nähert man Personengesellschaften immer mehr den Kapitalgesellschaften an, so wäre ertragsteuerlich zu hinterfragen, ob man dann – wie in anderen Jurisdiktionen ja vorgesehen – nicht Personengesellschaften gleich als Kapitalgesellschaften behandelt. Somit würde es wohl im Bereich etwa der Umgründung zu Vereinfachungen kommen. Ebenso könnte nach den Systembrüchen im Rahmen des neuen Schedulensystems nach § 27 EStG und § 30 EStG gleich überlegt werden, die Trennung zwischen betrieblichen und außerbetrieblichen Einkunftsarten aufzugeben.
