

Abs 2 EG ein Beschränkungsverbot für Bestimmungen abgeleitet, die einen Unionsbürger daran hindern oder davon abhalten können, sein Herkunftsland zu verlassen, um von seinem Recht auf Arbeitnehmerfreizügigkeit Gebrauch zu machen. Diese Rechtsprechung des EuGH ist vor der (am 21. Juni 1999 erfolgten) Unterzeichnung des FZA-Schweiz ergangen und sohin zur Auslegung der Freizügigkeit nach diesem Abkommen heranzuziehen, wobei aber zu beachten ist, dass Drittstaaten ge-

genüber – schon wegen der regelmäßig nicht uneingeschränkten Amtshilfe – weitere Gründe für die Rechtfertigung einer allfälligen Beschränkung in Betracht kommen als Mitgliedstaaten gegenüber.“

Darauf hingewiesen sei, dass sich die Ausführungen des letzten Absatzes betreffend besonderen Rechtfertigungsgründen gegenüber Drittstaaten mit dem etwa gleichzeitig ergangenen Urteil des EuGH 18. 12. 2007, C-101/05, Rs A, decken.

■ RdW 2008/122, 168

## Mitunternehmerschaft und UGB: Unternehmerisiko ohne Beteiligung an stillen Reserven und Firmenwert?

VwGH und hL verlangen für die Annahme von Unternehmerisiko zwingend eine Beteiligung an stillen Reserven und Firmenwert bei unfreiwilligem Ausscheiden und Auflösung der Gesellschaft. Spätestens seit dem UGB dürfte jedoch dieses starre Anknüpfen an stillen Reserven und Firmenwert überholt sein.

Mag. Sebastian Bergmann  
Universität Wien

### 1. Leitbildfunktion der unternehmensrechtlichen Bestimmungen zur OG und KG

Gem § 23 Z 2 EStG gehören zu Einkünften aus Gewerbebetrieb auch „Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften)“. Die Gesellschafterstellung des Mitunternehmers muss durch Merkmale bestimmt sein, die für die Gesellschafter einer OG und KG „typisch“ sind (*Doralt/Kauba*)<sup>1)</sup>.

Typisch ist die Gesellschafterstellung dann, wenn sie dem „Leitbild“ des UGB entspricht (*Herrmann/Heuerl/Raupach*)<sup>2)</sup>. Diesem Leitbild entspricht die Stellung eines Gesellschafters, wenn gesellschaftsvertraglich keine Abweichungen vom (teilweise dispositiven) Regelstatut des UGB vereinbart wurden (vgl §§ 105 ff, 161 ff UGB). Insoweit ein Gesellschaftsvertrag abweichende Regelungen enthält, ist steuerlich zu prüfen, ob diese Abweichungen so gewichtig sind, dass ein Gesellschafter trotz seiner unternehmensrechtlichen Stellung als Gesellschafter einer Personengesellschaft nicht mehr als Mitunternehmer angesehen werden kann. Sofern aber nichts Abweichendes vereinbart wurde, ist bei Gesellschaftern einer OG und KG jedenfalls Mitunternehmerschaft anzunehmen.

### 2. Unternehmerinitiative und Unternehmerisiko

Für die Frage, ob Mitunternehmerschaft vorliegt, ist wesentlich, dass mit der jeweiligen Position Unternehmerinitiative und Unternehmerisiko verbunden sind. Unternehmerinitiative entfaltet, wer auf das betriebliche Geschehen Einfluss nehmen kann, wer also die Möglichkeit hat, an unternehmerischen Ent-

scheidungen teilzunehmen. Unternehmerisiko liegt vor, wenn der Gesellschafter am Erfolg oder Misserfolg des Unternehmens teilnimmt. Dazu gehören insbesondere die Beteiligung am gemeinschaftlichen Gewinn, Verlust und Vermögen, einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwerts, sowie auch die Haftung für Gesellschaftsschulden<sup>3)</sup>.

### 3. Beteiligung an stillen Reserven und Firmenwert als bisher unabdingbare Voraussetzung der Mitunternehmerschaft

Der VwGH verlangt bisher für die Annahme von Unternehmerisiko (neben anderen Merkmalen) zwingend eine Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert bei Auflösung der Gesellschaft. Aber auch für den Fall des unfreiwilligen Ausscheidens dürfe die Beteiligung nicht ausgeschlossen werden, außer das vorzeitige Ausscheiden beruht auf einem vom Gesellschafter zu vertretenden wichtigen Grund (schädliches Verhalten; Abfindung zu Buchwerten mit Pönalcharakter)<sup>4)</sup>. Dagegen wird die Beteiligung im Fall der Selbstkündigung nicht zwingend vorausgesetzt<sup>5)</sup>.

Der BFH betrachtet dagegen die Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert nicht als unabdingbare Voraussetzung für das Vorliegen von Mitunternehmerschaft<sup>6)</sup>, sondern sieht darin nur ein gewichtiges Indiz. Die Gestaltung der Personengesellschaften sei in der Praxis so mannigfaltig, dass bei Entscheidung über Mitunternehmerschaft nicht auf ein

1) *Doralt/Kauba*, EStG<sup>10</sup>, § 23 Tz 214.

2) Zum deutschen EStG und HGB *Haep* in *Herrmann/Heuerl/Raupach*, dEStG<sup>211</sup> § 15 Rz 302.

3) VwGH 21. 4. 2005, 2000/15/0058, ÖStZB, 2005, 667.

4) VwGH 24. 11. 2004, 2000/13/0107, ÖStZB 2005, 374; VwGH 17. 5. 1989, 85/13/0176, ÖStZB 1990, 59; vgl auch *Doralt/Kauba*, EStG<sup>10</sup> § 23 Tz 222; *Hofstätter/Büsser* in *Hofstätter/Reichel*, EStG<sup>26</sup> § 23 Rz 23; *Quantschnigg/Schuch*, EStG-HB § 23 Tz 19, 24; *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG<sup>4</sup> § 23 Anm 99; so auch die EStR 2000 Rz 5807.

5) VwGH 29. 4. 1982, 3122/79, ÖStZB 1982, 99.

6) BFH, BStBl 1973 II 528; BFH 18. 2. 1993, BFH/NV 1993, 647; vgl auch *Doralt/Kauba*, EStG<sup>10</sup> § 23 Tz 216.

einziges Merkmal abgestellt werden könne<sup>7)</sup>. Bejaht wurde die Mitunternehmerstellung trotz fehlender Beteiligung an stillen Reserven und Firmenwert insbesondere<sup>8)</sup>

- bei der Übernahme von persönlicher Haftung<sup>9)</sup>,
- bei einer hohen Beteiligung am laufenden Gewinn<sup>10)</sup>,
- bei besonders stark ausgeprägter Unternehmerinitiative<sup>11)</sup> und
- bei der Beteiligung an einem Unternehmen, das keine stillen Reserven und keinen Firmenwert hat und solche idR auch nicht bilden kann<sup>12)</sup>. Das wäre zB bei einem reinen Dienstleistungsunternehmen ohne größeres Anlagevermögen der Fall.

#### 4. Neuerungen für den Arbeitsgesellschafter durch das UGB

Wie schon bisher kann auch nach UGB die Einlage eines Gesellschafters in der Leistung von Diensten bestehen (Arbeitsgesellschafter; § 109 Abs 2 erster Satz UGB)<sup>13)</sup>. Das Gesetz stellt diese Art der Einlagenleistung den sonstigen Arten (Bar- und Sacheinlagen) gleichwertig gegenüber.

Unklar war bis zum UGB, worin genau das Leitbild des Arbeitsgesellschafter bestand; es war offen, ob ein Arbeitsgesellschafter auch an der Gesellschaft beteiligt war. Nur im Fall einer Beteiligung am Gesellschaftsvermögen kann es auch eine Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert geben. In diese Richtung geht *Jabornegg*, nach dessen Ansicht einem Arbeitsgesellschafter „ähnlich wie dem Sacheinleger eine Einlage am Kapitalanteil gutzuschreiben“ war. Dagegen vertrat *Wünsch* die Auffassung „eine Dienstleistung kann nur dann zu einer Buchung auf dem Kapitalkonto führen, wenn dies zumindest im Grundsatz zwischen den Gesellschaftern vereinbart wurde“<sup>14)</sup>.

Durch das UGB wurde diese Unklarheit beseitigt: „Ist ein Gesellschafter zur Leistung von Diensten verpflichtet, so ist im Zweifel aber nicht anzunehmen, dass ihm dafür eine Beteiligung

7) *Stuhmann in Blümich*, dEStG<sup>95</sup> § 15 Rz 354.

8) *Haep in Herrmann/Heuer/Raupach*, dEStG<sup>211</sup> § 15 Anm 324.

9) BFH 9. 2. 1999, BFH/NV 1999, 1196.

10) BFH 18. 4. 2000, BStBl 2001 II 359.

11) BFH 28. 1. 1982, BStBl 1982 II 389; BFH 16. 12. 1997, BStBl 1998 II 480.

12) BFH 18. 2. 1993, BFH/NV 1993, 647.

13) Bis zum 31. 12. 2006 enthielt Art 7 Nr 2 EVHGB die wortgleiche Regelung.

14) *Jabornegg in Jabornegg*, HGB § 109 Rz 50; *Wünsch*, Die Einlage bei OHG und KG (I), GesRZ 1978, 1 (6); keine eindeutige Aussage dazu *H. Torggler in Straube*, HGB<sup>3</sup> § 120 Rz 10a; *Kastner/Doralt/Nowotny* vertraten entgegen dem Wortlaut des Art 7 Nr 2 EVHGB die Meinung, der Arbeitsgesellschafter habe keine Einlage zu erbringen. Damit erübrigte sich die Frage, ob für die Einlage eine Beteiligung gewährt wurde (*Kastner/Doralt/Nowotny*, Grundriss des Gesellschaftsrechts<sup>5</sup>, 105).

an der Gesellschaft gewährt wird; er hat nur einen Anspruch auf den Gewinn“ (§ 109 Abs 2 zweiter Satz UGB). Mangels Beteiligung an der Gesellschaft nimmt ein Arbeitsgesellschafter daher auch nicht an den stillen Reserven und am Firmenwert teil. Durch diese Neuregelung wurde das für die Annahme von Mitunternehmerschaft maßgebliche Leitbild geändert: Ein Arbeitsgesellschafter entspricht auch ohne Beteiligung an stillen Reserven und Firmenwert diesem Leitbild nach UGB; damit ist er aber auch Mitunternehmer im Sinne des § 23 Z 2 EStG.

#### 5. Konsequenzen für die grundsätzliche Erforderlichkeit der Beteiligung an stillen Reserven und Firmenwert

Die neue Rechtslage wirft die Frage auf, ob der Arbeitsgesellschafter eine Ausnahme darstellt oder ob durch das UGB grundsätzlich das zwingende Erfordernis der Beteiligung an stillen Reserven und Firmenwert für den Mitunternehmerbegriff wegfällt.

Die ausdrückliche Erwähnung der OG und KG bzw deren Gesellschafter in § 23 Z 2 EStG bedeutet nicht, dass sie immer als Mitunternehmer zu betrachten sind, sondern dient der Inhaltsbestimmung des Mitunternehmerbegriffs. Die für diese Gesellschafter bestehenden Erfordernisse einer Mitunternehmerschaft müssen auch bei anderen Personengesellschaften und Vermögensbeteiligungen gelten.

Bei wirtschaftlich gleichen Sachverhalten erscheint daher eine unterschiedliche Behandlung von Arbeitsgesellschaftern und sonstigen Mitunternehmern nicht gerechtfertigt. Wenn ein Arbeitsgesellschafter auch ohne Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert Mitunternehmer ist, kann auch allgemein die Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert nicht zwingende Voraussetzung für eine Mitunternehmerschaft sein. Vielmehr ist die Beteiligung an stillen Reserven und Firmenwert neben der Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie der Haftung lediglich ein gewichtiges Indiz für das Bestehen von Unternehmerrisiko und damit von Mitunternehmerschaft.

### Das UGB ändert die Voraussetzungen der Mitunternehmerschaft



#### Der Autor:

Mag. Sebastian Bergmann ist Assistent am Institut für Finanzrecht an der Universität Wien.



**ZfV**

Zeitschrift für Verwaltung

Informiert regelmäßig über die Änderungen im Bereich des gesamten Verwaltungsrechts und enthält außerdem alle relevanten Entscheidungen des VfGH und des VfGH.

**www.lexisnexus.at**

Jahresabonnement 2008  
6 Ausgaben um € 430,-

Ihr kostenloses Probeheft unter  
Tel. (01) 534 52-5555  
Fax (01) 534 52-141  
E-Mail: bestellung@lexisnexus.at