

Mitunternehmerbegriff

Neue ertragsteuerliche Beurteilung der atypisch stillen Gesellschaft seit dem UGB?

Verlustbeteiligungsmodelle vor dem Aus?

VON DR. SEBASTIAN BERGMANN*)



Wie bereits im Beitrag in *GesRZ* 2009, 22 (22 ff.), dargestellt,¹⁾ ist es m. E. durch das HaRÄG 2005²⁾ (UGB) zu grundlegenden Änderungen des ertragsteuerlichen Mitunternehmerbegriffs gekommen. Einerseits wurden die Mindestanforderungen für die Annahme von Unternehmerinitiative erhöht, andererseits die Anforderungen für ein Mindestmaß an Unternehmerrisiko reduziert (insbesondere entfällt die bisher zwingend erforderliche Beteiligung an stillen Reserven und Firmenwert). Das hat zur Folge, dass die bisher als Mitunternehmerschaft behandelte atypisch stille Gesellschaft mit Beteiligung am Gesellschaftsvermögen nunmehr zu Einkünften aus Kapitalvermögen führt.

1. Atypisch stille Gesellschaft im Gesellschaftsrecht

Eine stille Gesellschaft liegt vor, wenn sich jemand mit einer Einlage an einem Unternehmen beteiligt, die in das Vermögen des Inhabers des Unternehmens übergeht (§ 179 Abs. 1 UGB). Nach dem gesetzlichen Regelstatut des UGB ist ein stiller Gesellschafter weder am Vermögen noch an der Geschäftsführung, sondern nur am Gewinn und Verlust des Unternehmens beteiligt. Man spricht in diesem Fall von einer echten bzw. typischen stillen Gesellschaft.

Eine atypische bzw. unechte stille Gesellschaft liegt hingegen vor, wenn der stille Gesellschafter abweichend vom gesetzlichen Regelstatut nicht nur am Gewinn und Verlust, sondern auch am Vermögen oder an der Geschäftsführung des Unternehmens beteiligt ist. Entscheidend ist nicht die Bezeichnung als atypische stille Gesellschaft, sondern die vertragliche Ausgestaltung.³⁾

2. Bisherige ertragsteuerliche Beurteilung der atypisch stillen Gesellschaft

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist „Voraussetzung für die Annahme einer Mitunternehmerschaft [...], dass für die beteiligten Personen mit ihrer Position Unternehmerrisiko verbunden ist, was sich in der Unternehmerinitiative und dem Unternehmerrisiko ausdrückt. Unternehmerinitiative entfaltet, wer auf das betriebliche Geschehen Einfluss nehmen kann. Das Unternehmerrisiko besteht in der Teilnahme am Wagnis des Unternehmens und kommt u. a. in der Beteiligung am Gewinn und Verlust und an den stillen Reserven einschließlich des Firmenwertes zum Ausdruck.“⁴⁾

Zur Entfaltung eines Mindestmaßes an Unternehmerinitiative genügt nach der bisherigen Rechtsprechung bereits das einem Gesellschafter zustehende Stimmrecht bei Grundlagenbeschlüssen.⁵⁾ Eine Beteiligung an der Geschäftsführung ist nicht erforderlich.

*) Dr. Sebastian Bergmann ist Universitätsassistent am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz.

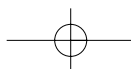
¹⁾ Bergmann, Der neue Mitunternehmerbegriff seit dem UGB, *GesRZ* 2009, 22 (22 ff.).

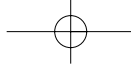
²⁾ Handelsrechts-Änderungsgesetz, BGBl. I Nr. 2005/120.

³⁾ Straube/U. Torggler in Straube, HGB³, § 178 Rz. 22.

⁴⁾ VwGH 27. 2. 2008, 2005/13/0050; kritisch zu dieser Terminologie Bergmann, *GesRZ* 2009, 22.

⁵⁾ Der VwGH spricht von dem „einem Gesellschafter zustehende[n] Stimmrecht in der Gesellschafterversammlung“ (VwGH 2. 4. 1982, 82/13/0079 f.; 29. 6. 1995, 94/15/0103). Damit ist nur das Stimmrecht





Bei der Beurteilung des Unternehmerrisikos setzt der VwGH bisher zwingend eine Beteiligung an stillen Reserven und am Firmenwert bei Auflösung der Gesellschaft und unfreiwilligem Ausscheiden des Gesellschafters voraus (außer das vorzeitige Ausscheiden beruht auf einem vom Gesellschafter zu vertretenden wichtigen Grund).⁶⁾ Im Fall einer Selbstkündigung ist hingegen keine Beteiligung erforderlich.⁷⁾

Ertragsteuerlich gilt daher bisher nur jener Typ der gesellschaftsrechtlich atypisch stillen Gesellschaft als Mitunternehmerschaft, bei dem der atypisch stille Gesellschafter für den Fall der Auflösung oder des unfreiwilligen Ausscheidens am Vermögen (an den stillen Reserven und am Firmenwert) beteiligt ist.⁸⁾ Hingegen ist der andere Typ der gesellschaftsrechtlich atypisch stillen Gesellschaft, bei welcher der stille Gesellschafter nur an der Geschäftsführung beteiligt ist, ertragsteuerlich mangels Beteiligung an stillen Reserven und am Firmenwert als echte stille Gesellschaft zu beurteilen, die zu Einkünften aus Kapitalvermögen führt (§ 27 Abs. 1 Z 2 EStG).

3. Auswirkungen der gesellschaftsrechtlichen Änderungen im Zuge des HaRÄG 2005 (UGB) auf den ertragsteuerlichen Mitunternehmerbegriff

3.1. Leitbildfunktion der Bestimmungen zur OG und KG

Gemäß § 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 namentliche Erwähnung der OG und KG in § 23 Z 2 EStG dient der Inhaltsbestimmung des Mitunternehmerbegriffs.⁹⁾ Die Rechtsstellung eines Mitunternehmers muss deshalb durch Merkmale bestimmt sein, die für die Gesellschafter einer OG und KG typisch sind.¹⁰⁾ Typisch ist die Gesellschafterstellung dann, wenn sie dem „Leitbild“ des UGB entspricht.¹¹⁾ Diesem Leitbild entspricht die Stellung eines Gesellschafters, wenn gesellschaftsvertraglich keine Abweichungen vom großteils dispositiven Regelstatut des UGB vereinbart wurden (vgl. dazu die §§ 105 ff., 161 ff. UGB). Eine dem Regelstatut des UGB entsprechende Stellung als Gesellschafter einer OG oder KG bewirkt daher nach der Rechtsprechung des VwGH dessen Mitunternehmerstellung im Sinn des EStG.¹²⁾

Sofern ein Gesellschaftsvertrag vom Regelstatut der OG bzw. KG abweichende Regelungen enthält, ist steuerlich zu prüfen, ob diese Abweichungen so gewichtig sind, dass ein Gesellschafter trotz seiner gesellschaftsrechtlichen Stellung als Gesellschafter einer Personengesellschaft nicht Mitunternehmer ist.

des Kommanditisten bei Grundlagenbeschlüssen gemeint. Zwar ist auch das Mitwirkungsrecht des Kommanditisten bei ungewöhnlichen Geschäftsführungsmaßnahmen ein Stimmrecht und entgegen dem von § 164 UGB erweckten Eindruck kein bloßes Widerspruchsrecht (U. Torggler/Kucsko in Straube, HGB³, § 164 Rz. 10), der VwGH spricht aber trotzdem von „Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten“, woraus hervorgeht, dass von dem „Stimmrecht“ nur das Mitwirkungsrecht bei Grundlagenbeschlüssen erfasst ist und nicht auch das „Widerspruchsrecht“ bei ungewöhnlichen Geschäftsführungsmaßnahmen (z. B. VwGH 25. 6. 1997, 95/15/0192).

⁶⁾ VwGH 24. 11. 2004, 2000/13/0107; 17. 5. 1989, 85/13/0176; Doralt/Kauba, EStG¹⁰, § 23 Tz. 222; Hofstätter/Büsser in Hofstätter/Reichel, EStG¹⁹, § 23 Rz. 23; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 23 Tz. 19, 24; Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG⁴, § 23 Anm. 99; so auch die EStR 2000, Rz. 5807.

⁷⁾ VwGH 29. 4. 1982, 3122/79.

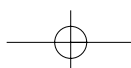
⁸⁾ VwGH 27. 2. 2008, 2005/13/0050; 22. 12. 2004, 2004/15/0126; 24. 2. 2000, 96/15/0062; 17. 5. 1989, 85/13/0176; 22. 10. 1986, 86/13/0092; 29. 4. 1981, 3122/78.

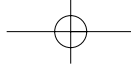
⁹⁾ Stoll, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften (1977) 24 FN 44: „Dem der Umschreibung der Mitunternehmerschaft nachgeschalteten Hinweis auf die Gesellschafter einer OHG und einer KG kann nur erklärende Bedeutung beigemessen werden.“

¹⁰⁾ Doralt/Kauba, EStG¹⁰, § 23 Tz. 214; Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I⁹ (2007) Tz. 528.

¹¹⁾ Haep in Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zum (deutschen) EStG²¹¹, § 15 Rz. 302.

¹²⁾ VwGH 18. 4. 2007, 2006/13/0085: „Eine dem Regelstatut des HGB entsprechende Stellung als Kommanditist bewirkt dessen Mitunternehmerstellung im Sinne des EStG.“





Da die ausdrückliche Erwähnung der OG und KG bzw. deren Gesellschafter in § 23 Z 2 EStG der Inhaltsbestimmung des Mitunternehmerbegriffs dient, müssen die für diese Gesellschafter bestehenden Erfordernisse einer Mitunternehmerschaft auch bei anderen Personengesellschaften gelten. Bei wirtschaftlich gleichen Sachverhalten erscheint eine unterschiedliche Behandlung nicht sachgerecht.¹³⁾

Dass die neuen gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen des UGB auch für den steuerlichen Mitunternehmerbegriff maßgebend sind, ergibt sich m. E. bereits aus dem durch das StruktAnpG 2006¹⁴⁾ geänderten Wortlaut des § 23 Z 2 EStG, der nun statt der OHG auf den neuen Gesellschaftstyp der OG verweist.¹⁵⁾ Dadurch erübrigt sich die Frage, ob dieser Verweis des § 23 Z 2 EStG auf die unternehmensrechtlichen Personengesellschaften dynamischer Natur ist und deshalb für den Mitunternehmerbegriff die gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen zur OG und KG in der jeweils geltenden Fassung maßgeblich sind.

3.2. Abgrenzung mithilfe des Kommanditisten als Arbeitsgesellschafter

Von besonderer Bedeutung für die Inhaltsbestimmung des Mitunternehmerbegriffs ist der Arbeitsgesellschafter-Kommanditist, der seine Dienstleistungen als Einlage in die Gesellschaft einbringt. Das Gesetz stellt diese Art der Einlagenleistung den sonstigen Arten (Bar- und Sacheinlagen) gleichwertig gegenüber (§ 109 Abs. 2 i. V. m. § 161 Abs. 2 UGB). Auch ein solcher Arbeitsgesellschafter-Kommanditist entspricht daher dem Regelstatut des UGB und muss deshalb ertragsteuerlich als Mitunternehmer zu beurteilen sein.¹⁶⁾

Hingegen sind Kommanditisten mit Bar- oder Sacheinlagen, Komplementäre und OG-Gesellschafter für die Abgrenzung von allfälligen Mindestvoraussetzungen für die Annahme einer Mitunternehmerschaft ungeeignet, weil ihre Vermögens- und Mitwirkungsrechte über jene des Kommanditisten als Arbeitsgesellschafter weit hinausgehen.

Ein Arbeitsgesellschafter ist ein Gesellschafter, der seine Einlage durch das „Leisten von Diensten“ erbringt (§ 109 Abs. 2 UGB). Hauptmerkmal eines solchen Arbeitsgesellschafters ist, dass er keine Bar- oder Sacheinlagen leistet. Auch ein Kommanditist kann Arbeitsgesellschafter sein (§ 109 Abs. 2 i. V. m. § 161 Abs. 2 UGB).¹⁷⁾

Vor dem UGB war strittig, ob ein Arbeitsgesellschafter einen Kapitalanteil an der Gesellschaft hatte, wenn dies nicht vereinbart wurde. Nach *Jabornegg* war einem Arbeitsgesellschafter „ähnlich wie dem Sacheinleger eine Einlage am Kapitalanteil gutzuschreiben“.¹⁸⁾ Hingegen 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“.¹⁹⁾ Diese Zweifelsfrage ist für die Abgren-

¹³⁾ Insofern kritisch zu sehen VwGH 21. 1. 1986, 84/14/0057; *Hofstätter/Büsser* in *Hofstätter/Reichel*, EStG¹⁹, § 23 Rz. 23, und *Stoll*, BAO, 1989.

¹⁴⁾ Strukturanpassungsgesetz 2006, BGBl. I Nr. 2006/100.

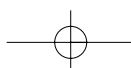
¹⁵⁾ Zwar kann den ErlRV zum StruktAnpG 2006 nicht entnommen werden, dass der Gesetzgeber im Zuge der terminologischen Anpassung von § 23 Z 2 EStG an das UGB auch inhaltlich an die neuen gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen zur OG und KG anknüpfen wollte (vgl. ErlRV 1434 BlgNR 22. GP). Mangels einer in den Materialien zum Ausdruck kommenden gegenteiligen Absicht ist jedoch m. E. formalistisch auf den Gesetzeswortlaut und somit auf das Regelstatut der neu geschaffenen OG bzw. der reformierten KG abzustellen.

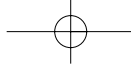
¹⁶⁾ Ausführlich zu dessen Rechtsstellung vgl. *Bergmann*, Der Kommanditist als Arbeitsgesellschafter, RdW 2008, 382 (382 ff.).

¹⁷⁾ *Krejci* in *Krejci*, Reformkommentar UGB/ABGB, § 167 UGB Rz. 11; *Koppensteiner* in *Straube*, HGB³, § 171 Rz. 9; *Jabornegg* in *Jabornegg*, HGB, § 171 Rz. 15; *Kastner/Doralt/Nowotny*, Grundriss des Gesellschaftsrechts⁵ (1990) 150; *Bergmann*, RdW 2008, 382 ff.

¹⁸⁾ *Jabornegg* in *Jabornegg*, HGB, § 109 Rz. 50.

¹⁹⁾ *Wünsch*, Die Einlage bei OHG und KG (I), GesRZ 1978, 1 (6); keine eindeutige Aussage dazu bei *H. Torggler* in *Straube*, HGB³, § 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, womit sich die Frage erübrigte, ob für die Einlage eine Beteiligung gewährt wurde (*Kastner/Doralt/Nowotny*, Gesellschaftsrecht⁵, 105); in diese Sinne auch *Krejci*, Gesellschaftsrecht I (2005) 325.





zung des Mitunternehmerbegriffs von erheblicher Relevanz und wird durch das UGB nunmehr eindeutig beantwortet: „Ist ein Gesellschafter zur Leistung von Diensten verpflichtet, so ist im Zweifel aber nicht anzunehmen, dass ihm dafür eine Beteiligung an der Gesellschaft gewährt wird; er hat nur einen Anspruch auf den Gewinn.“²⁰⁾ Mangels Beteiligung am Vermögen nimmt ein Arbeitsgesellschafter auch nicht an stillen Reserven und am Firmenwert teil.

Abgesehen davon ist ein Kommanditist als Arbeitsgesellschafter am Gewinn der Gesellschaft beteiligt, nicht hingegen auch am Verlust (§ 121 Abs. 1 i. V. m. § 161 Abs. 2 UGB)²¹⁾ und trägt das Risiko einer beschränkten Haftung, soweit er seine Einlage nicht geleistet hat (§ 171 Abs. 1 UGB). Im gewöhnlichen Betrieb sind Kommanditisten von der Geschäftsführung ausgeschlossen (§ 164 UGB), ungewöhnliche Geschäftsführungsmaßnahmen und Grundlagenbeschlüsse (z. B. Änderungen des Gesellschaftsvertrags oder Ausschluss eines Gesellschafters) bedürfen aber ihrer Zustimmung (§§ 116 Abs. 2, 119 Abs. 1 i. V. m. §§ 161 Abs. 2, 164 UGB). Außerdem verfügen Kommanditisten über Kontrollrechte i. S. d. § 166 UGB.

3.3. Negativabgrenzung zur echten stillen Gesellschaft

Weitere Aufschlüsse für die Abgrenzung des Mitunternehmerbegriffs gegenüber sonstigen Vermögensbeteiligungen erhält man bei der Negativabgrenzung zur echten (typischen) stillen Gesellschaft. Diese ist keine Mitunternehmerschaft und führt gemäß § 27 Abs. 1 Z 2 EStG zu Einkünften aus Kapitalvermögen.

Eine dem Regelstatut des UGB entsprechende echte stille Gesellschaft liegt vor, wenn sich jemand mit einer Vermögenseinlage an einem Unternehmen beteiligt, die in das Vermögen des Inhabers des Unternehmens übergeht (§ 179 Abs. 1 UGB). Im Gegenzug ist der echte stille Gesellschafter nur am Gewinn und Verlust (§ 181 UGB), nicht jedoch am Vermögen²²⁾ und der Geschäftsführung²³⁾ des Unternehmens beteiligt. Wesentliche Veränderungen des Unternehmens bedürfen seiner Zustimmung;²⁴⁾ seine Kontrollrechte entsprechen jenen des Kommanditisten (§ 183 UGB). Der stille Gesellschafter haftet nicht gegenüber Dritten, er trägt aber das wirtschaftliche Risiko des teilweisen oder gänzlichen Verlusts seiner Einlage, wenn diese durch Verluste aufgezehrt wurde. Soweit er seine Einlageverpflichtung noch nicht erfüllt hat, kann diese auch von Dritten gepfändet werden.²⁵⁾

3.4. Gegenüberstellung des Arbeitsgesellschafter-Kommanditisten und des echten stillen Gesellschafters

3.4.1. Zweck der Gegenüberstellung

Wie bereits oben dargestellt, entspricht der Arbeitsgesellschafter-Kommanditist dem Regelstatut des UGB und muss daher i. V. m. § 23 Z 2 EStG jedenfalls (gerade noch) als

²⁰⁾ Nach den ErlRV zum HaRÄG 2005 entsprach es vor dem UGB der gängigen Gesellschaftsvertragspraxis, Arbeitsgesellschaftern keinen Kapitalanteil zu gewähren, sondern sie nur am Gewinn der Gesellschaft teilhaben zu lassen (ErlRV 1058 BlgNR. 22. GP zu § 109 UGB). Das in den ErlRV zum Ausdruck kommende Motiv des Gesetzgebers, die gängige Vertragspraxis in das Regelstatut des UGB zu übernehmen, deutet m. E. wohl auf die Absicht einer konstitutiven Änderung und nicht bloß deklarativen Klarstellung gegenüber der Rechtslage vor dem HaRÄG 2005 hin. Vertritt man hingegen die Auffassung, dass die Änderung nur von deklarativer Natur ist, so beziehen sich die im Folgenden abgeleiteten Ergebnisse auch auf die Rechtslage vor dem HaRÄG.

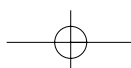
²¹⁾ *Krejci* in *Krejci*, UGB/ABGB, § 109 UGB Rz. 25; ErlRV 1058 BlgNR. 22. GP zu § 121 UGB.

²²⁾ *Straube/U. Torggler* in *Straube*, HGB³, § 178 Rz. 21.

²³⁾ *Rebhahn* in *Jabornegg*, HGB, § 178 Rz. 14; a. A. *Holzhammer*, Gesellschaftsrecht (1986) 78 f., der ein Zustimmungserfordernis zu allen außerordentlichen Geschäften bejaht (*Kastner/Doralt/Nowotny*, Gesellschaftsrecht⁵, 168 FN 2).

²⁴⁾ *Straube/U. Torggler* in *Straube*, HGB³, § 178 Rz. 17; *Kastner/Doralt/Nowotny*, Gesellschaftsrecht⁵, 168; *Rebhahn* in *Jabornegg*, HGB, § 178 Rz. 14.

²⁵⁾ *Krejci*, Gesellschaftsrecht I, 443.



Mitunternehmer gelten. Hingegen kann ein dem Regelstatut des UGB entsprechender echter stiller Gesellschafter aufgrund der ausdrücklichen Erwähnung der stillen Gesellschaft in § 27 Abs. 1 Z 2 EStG nicht Mitunternehmer sein. Durch die Gegenüberstellung der die Regelstatute dieser beiden Gesellschaftertypen kennzeichnenden gesellschaftsrechtlichen Merkmale soll versucht werden, die Mindestanforderungen für den ertragsteuerlichen Mitunternehmerbegriff abzugrenzen.

3.4.2. Übersicht

	Arbeitsgesellschafter-Kommanditist	Echter stiller Gesellschafter
Geschäftsführung im gewöhnlichen Betrieb		
Stimmrecht bei ungewöhnlichen Geschäftsführungsmaßnahmen	•	
Stimmrecht bei Grundlagenbeschlüssen bzw. wesentlichen Veränderungen	•	•
Kontrollrechte	•	•
Vermögensbeteiligung (insbesondere an stillen Reserven)		
Gewinnbeteiligung	•	•
Verlustbeteiligung		•
Beschränkte Haftung bzw. Risiko des Einlagenverlustes	•	•
Mitunternehmerschaft	•	

3.4.3. Unternehmerinitiative

Die Mitwirkungsrechte sind beim Arbeitsgesellschafter-Kommanditisten stärker ausgeprägt als beim echten stillen Gesellschafter: Ungewöhnliche Geschäftsführungsmaßnahmen bedürfen seiner Zustimmung. Nach der Rechtsprechung zum bisherigen Mitunternehmerbegriff genügte jedoch bereits das Stimmrecht bei Grundlagenbeschlüssen zur Entfaltung eines Mindestmaßes an Unternehmerinitiative (siehe dazu bereits oben).²⁶⁾ „Wesentliche Veränderungen“ des Unternehmens bedürfen auch der Zustimmung des stillen Gesellschafters.²⁷⁾ Dieses Mitwirkungsrecht ist inhaltlich mit dem Stimmrecht des Kommanditisten bei Grundlagenbeschlüssen vergleichbar. Auch ein stiller Gesellschafter könnte daher nach bisherigen Maßstäben ein Mindestmaß an Unternehmerinitiative ausüben.

Sowohl der Arbeitsgesellschafter-Kommanditist als auch der stille Gesellschafter verfügen zusätzlich über Kontrollrechte. Diese gewähren jedoch keinen (direkten) Einfluss auf unternehmerische Entscheidungen und sind daher m. E. bei der Beurteilung der Unternehmerinitiative außer Acht zu lassen.²⁸⁾

3.4.4. Unternehmerrisiko

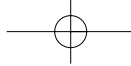
Aus der Rechtsstellung des als Mitunternehmer zu beurteilenden Arbeitsgesellschafter-Kommanditisten lässt sich ableiten, dass für ein Mindestmaß an Unternehmerrisiko (spätestens seit dem UGB) bereits eine Gewinnbeteiligung und beschränktes Haftungsrisiko genügen, während eine Beteiligung an Verlust und Vermögen (insbesondere an stillen Reserven und am Firmenwert) nicht zwingend erforderlich ist.²⁹⁾

²⁶⁾ VwGH 2. 4. 1982, 82/13/0079 f.; 29. 6. 1995, 94/15/0103.

²⁷⁾ *Straube/U. Torgler in Straube*, HGB³, § 178 Rz. 17; *Kastner/Doralt/Nowotny*, Gesellschaftsrecht⁵, 168; *Rebhahn in Jabornegg*, HGB, § 178 Rz. 14.

²⁸⁾ *Bergmann*, GesRZ 2009, 29; vgl. auch *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁹ (1993) 382.

²⁹⁾ Zur Beteiligung an stillen Reserven und Firmenwert bereits *Bergmann*, Mitunternehmerschaft und UGB: Unternehmerrisiko ohne Beteiligung an stillen Reserven und Firmenwert? RdW 2008, 168 f.; *derselbe*, GesRZ 2009, 28.



Der stille Gesellschafter trägt das wirtschaftliche Risiko des Verlusts seiner Einlage, wenn diese durch zugewiesene Verluste aufgezehrt ist. Nach außen hin haftet er grundsätzlich nicht. Hat er jedoch seine Einlage noch nicht geleistet, können Gläubiger des Unternehmers seine Einlageverpflichtung im Exekutionsweg pfänden und so auf ihn zugreifen.³⁰⁾ Das ist wirtschaftlich betrachtet mit der auf die Haftsumme beschränkten Haftung des Kommanditisten vergleichbar, die ausgeschlossen ist, soweit er die Einlage geleistet hat (§ 171 Abs. 1 UGB). Weiters sind sowohl der Arbeitsgesellschafter-Kommanditist als auch der stille Gesellschafter am Gewinn, nicht aber am Vermögen der Gesellschaft beteiligt.

Im Gegensatz zum Arbeitsgesellschafter-Kommanditisten nimmt der stille Gesellschafter zusätzlich auch am Verlust der Gesellschaft teil. Das Unternehmerrisiko ist daher beim stillen Gesellschafter stärker ausgeprägt.

3.4.5. Gesamtbild

Die Frage, ob Mitunternehmerschaft vorliegt, war bisher nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen.³¹⁾ Während die Mitwirkungsrechte beim Arbeitsgesellschafter-Kommanditisten stärker ausgeprägt sind, ist der stille Gesellschafter am Verlust beteiligt und trägt daher ein höheres Unternehmerrisiko. Bisher kam der Unternehmerinitiative gegenüber dem Unternehmerrisiko schwächeres Gewicht zu.³²⁾ Nach „klassischen“ Maßstäben wäre daher die Position des stillen Gesellschafters spätestens seit dem UGB stärker als jene des Arbeitsgesellschafter-Kommanditisten, der nunmehr ausdrücklich nicht am Vermögen beteiligt ist. Das Ergebnis ist umgekehrt: Der Arbeitsgesellschafter-Kommanditist ist Mitunternehmer (§ 23 Z 2 EStG), der echte stille Gesellschafter nicht (§ 27 Abs. 1 Z 2 EStG). Aus der Gegenüberstellung des Arbeitsgesellschafter-Kommanditisten und des echten stillen Gesellschafters sowie der daraus resultierenden Diskrepanz ergibt sich daher m. E., dass

- es seit dem UGB höherer Mindestanfordernisse für die Annahme von Unternehmerinitiative bedarf, denen der echte stille Gesellschafter nicht gerecht wird,³³⁾ somit also das bisherige Mindestanfordernis „Stimmrecht bei Grundlagenbeschlüssen“ nicht mehr aufrechterhalten werden kann,
- für ein Mindestmaß an Unternehmerinitiative seit dem UGB entsprechend der Rechtsstellung des Arbeitsgesellschafter-Kommanditisten sowohl das „Stimmrecht bei Grundlagenbeschlüssen“ als auch das „Stimmrecht bei ungewöhnlichen Geschäftsführungsmaßnahmen“ erforderlich sind und
- dieses Mindestmaß an Unternehmerinitiative immer erforderlich ist, weswegen eine Kompensierung durch stärker ausgeprägtes Unternehmerrisiko nicht möglich ist (der echte stille Gesellschafter hat zwar weniger Mitwirkungsrechte, ist aber zusätzlich am Verlust beteiligt; trotzdem ist er nicht Mitunternehmer, obwohl dem Stimmrecht des Kommanditisten bei ungewöhnlichen Geschäftsführungsmaßnahmen ohnehin keine wesentliche Bedeutung zukommt, wenn die Geschäftsführung keine Handlungen vornimmt, die über den gewöhnlichen Betrieb des Unternehmens hinausgehen).³⁴⁾

4. Auswirkungen auf die ertragsteuerliche Beurteilung der atypisch stillen Gesellschaft

Die durch das HaRÄG 2005 bzw. das StruktAnpG 2006 erhöhten Mindestanfordernisse für die Annahme von Unternehmerinitiative und reduzierten Erfordernisse für ein Mindestmaß an Unternehmerrisiko führen m. E. dazu, dass seit dem 1. 1. 2007

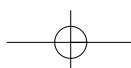
³⁰⁾ Krejci, Gesellschaftsrecht I, 443.

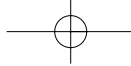
³¹⁾ VwGH 23. 2. 1994, 93/15/0163.

³²⁾ Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 23 Tz. 19; Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG⁴, § 23 Anm. 98.

³³⁾ Zu nicht zielführenden sonstigen Lösungsversuchen vgl. Bergmann, GesRZ 2009, 28 f.

³⁴⁾ Siehe zur geringen Bedeutung des Stimmrechts bei ungewöhnlichen Geschäftsführungsmaßnahmen BFH 10. 11. 1987, VIII R 166/84, BStBl. II 1989, 758; 27. 1. 1994, IV R 114/91, BStBl. II 1994, 635; zustimmend Bitz in Littmann/Bitz/Pust, Kommentar zum (deutschen) EStG⁷⁵, § 15 Rz. 23e; kritisch Haep in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG²¹¹, § 15 Anm. 312.





- ein gesellschaftsrechtlich atypisch stiller Gesellschafter, der nur am Vermögen des Unternehmens beteiligt ist, mangels ausreichender Mitwirkungsrechte für ein Mindestmaß an Unternehmerinitiative ertragsteuerlich nunmehr wie ein echter stiller Gesellschafter zu behandeln ist und deshalb Einkünfte aus Kapitalvermögen bezieht (§ 27 Abs. 1 Z 2 EStG)³⁵⁾ bzw.
- ein gesellschaftsrechtlich atypisch stiller Gesellschafter mit Beteiligung an der Geschäftsführung (zumindest bei ungewöhnlichen Maßnahmen) nunmehr sowohl den erhöhten Mindestanforderungen für Unternehmerinitiative als auch den reduzierten Anforderungen für Unternehmerrisiko gerecht wird und daher als Mitunternehmer betriebliche Einkünfte erzielt.

Dieses Ergebnis wirkt auch sachgerecht: Die bloße Hingabe von Kapital führt (auch bei einer Beteiligung am Vermögen) zu Einkünften aus Kapitalvermögen, während derjenige, der neben der Kapitalhingabe auch aktiv an unternehmerischen Entscheidungen (zumindest bei ungewöhnlichen Maßnahmen und Grundlagengeschäften) mitwirken kann, betriebliche Einkünfte erzielt (auch wenn er nur am Gewinn beteiligt ist).

Damit erübrigen sich auch die Zweifel von *Doralt/Kirchmayr*, ob nicht ein stiller Arbeitsgesellschafter (der an der Geschäftsführung beteiligt ist) die Kriterien einer betrieblichen Tätigkeit erfülle und daher aufgrund des Subsidiaritätsprinzips betriebliche Einkünfte erzielen sollte.³⁶⁾

Diese neuen Voraussetzungen für die Annahme einer Mitunternehmerschaft bedeuten gleichzeitig den Todesstoß für die klassischen Verlustbeteiligungsmodelle in Form von atypisch stillen Beteiligungen. Dasselbe gilt auch für Verlustbeteiligungsmodelle in Form von Kommanditbeteiligungen bzw. für als Kommanditgesellschaften organisierte Publikumsgesellschaften, weil bei diesen typischerweise die den Kommanditisten zustehenden Mitwirkungsrechte bei ungewöhnlichen Geschäftsführungsmaßnahmen ausgeschlossen sein werden.

Mangels einschlägiger steuerlicher Übergangsvorschriften ist es durch den neuen Mitunternehmerbegriff m. E. mit 1. 1. 2007 weiters zu zahlreichen Betriebsaufgaben und damit verbundenen Aufdeckungen stiller Reserven gekommen.

5. Zusammenfassung

Das HaRÄG 2005 (UGB) hat zu grundlegenden Änderungen des ertragsteuerlichen Mitunternehmerbegriffs geführt: Einerseits wurden die Mindestanforderungen für die Annahme von Unternehmerinitiative erhöht (für ein Mindestmaß an Unternehmerinitiative sind nunmehr sowohl das „*Stimmrecht bei Grundlagenbeschlüssen*“ als auch das „*Stimmrecht bei ungewöhnlichen Geschäftsführungsmaßnahmen*“ erforderlich), andererseits wurden die Anforderungen für ein Mindestmaß an Unternehmerrisiko reduziert (insbesondere entfällt die zwingende Beteiligung an stillen Reserven und am Firmenwert).

Das führt m. E. dazu, dass seit dem 1. 1. 2007 ein gesellschaftsrechtlich atypisch stiller Gesellschafter, der nur am Vermögen des Unternehmens beteiligt ist, mangels ausreichender Mitwirkungsrechte für ein Mindestmaß an Unternehmerinitiative ertragsteuerlich nunmehr wie ein echter stiller Gesellschafter zu behandeln ist und daher Einkünfte aus Kapitalvermögen bezieht (§ 27 Abs. 1 Z 2 EStG). Hingegen erfüllt ein atypisch stiller Gesellschafter mit Beteiligung an der Geschäftsführung (zumindest bei ungewöhnlichen Maßnahmen) seit dem UGB sowohl die erhöhten Mindestanforderungen für Unternehmerinitiative als auch die reduzierten Anforderungen für Unternehmerrisiko und erzielt daher als Mitunternehmer betriebliche Einkünfte.

³⁵⁾ Vgl. in diesem Zusammenhang auch *Schulze-Osterloh*, Der atypische stille Gesellschafter ist der typische stille Gesellschafter! in *Drenseck/Seer* (Hrsg.), Festschrift Kruse (2001) 377 (392).

³⁶⁾ *Doralt/Kirchmayr*, EStG⁹, § 27 Tz. 72, mit Verweisen auf *Adolf*, Der stille Arbeitsgesellschafter, ÖStZ 1958, 233, und *Wanke*, Zur Qualifikation der Einkünfte des nicht an einem Handelsgewerbe beteiligten „echten stillen Gesellschafters“, ÖStZ 1988, 19 (20 ff.).

