Besteuerung der echten stillen Gesellschaft nach dem BBG 2011

Mit dem BBG 2011[1] wurde die Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen grundlegend reformiert. Im Zuge dessen ist es auch zu einigen Änderungen im Bereich der Besteuerung echter stiller Gesellschaften gekommen, welche im Folgenden näher dargestellt werden.

Von Sebastian Bergmann

1. Laufende Gewinn- und Verlustanteile

Gewinnanteile aus echten stillen Beteiligungen führen wie schon nach bisheriger Rechtslage (vgl § 27 Abs 1 Z 2 EStG aF) zu Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs 2 Z 4 EStG nF). Mit dem BBG 2011 ist allerdings der vormals (vgl § 93 Abs 2 Z 2 EStG aF) vom Unternehmer als Schuldner der Kapitalerträge vorzunehmende KESt-Abzug entfallen.[2] Dies ergibt sich aus dem Umstand, dass § 93 Abs 1 EStG nF hinsichtlich der Verpflichtung zum KESt-Abzug an die Ausnahmen vom neuen, bei Einkünften aus Kapitalvermögen nunmehr gemäß § 27a EStG grundsätzlich zur Anwendung kommenden „besonderen Steuersatz" iHv 25 % angeknüpft, welcher bei laufenden Gewinnanteilen aus stillen Beteiligungen gemäß § 27a Abs 2 Z 3 EStG nicht anzuwenden ist. Die ErlRV begründen den Entfall der bisherigen KESt-Pflicht damit, dass die Erhebung einer Abzugsteuer bei inländischen stillen Gesellschaften „entbehrlich" sei,[3] was insbesondere auch vor dem Hintergrund, dass mit dem KESt-Abzug ohnedies keine Endbesteuerungswirkung verbunden war (vgl § 97 Abs 1 EStG aF), plausibel erscheint.

Verlustanteile aus stillen Beteiligungen waren schon bisher nicht zu berücksichtigen (§ 27 Abs 1 Z 2 Satz 2 EStG aF). Umgekehrt waren jedoch spätere Gewinne nur insoweit steuerpflichtig, als sie nicht zur Auffüllung einer durch Verluste herabgeminderten Einlage herangezogen wurden („Wartetastenregelung"[4]; § 27 Abs 1 Z 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG aF).[5] Zwar ist seit dem BBG 2011 im Rahmen des § 27 Abs 8 EStG nF grundsätzlich ein Verlustausgleich innerhalb der Einkünfte aus Kapitalvermögen zulässig, doch sind davon Verlustanteile aus stillen Beteiligungen ausdrücklich ausgenommen. Diese dürfen gemäß § 27 Abs 8 Z 2 EStG nF weiterhin „nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden. Sie sind in den Folgejahren mit Gewinnanteilen aus derselben Beteiligung zu verrechnen".

2. Abschichtung und Veräußerung

Schon bisher führten nicht nur laufende Erträge, sondern auch Erträge aus der Abschichtung einer stillen Beteiligung zu Einkünften aus Kapitalvermögen. Da eine Abschichtung den Vermögensstamm betrifft,[6] waren Abschichtungsüberschüsse über den Ergänzungstatbestand des § 27 Abs 2 Z 4 EStG aF erfasst. Im Schrifttum wurde dies mitunter als Durchbrechung jenes Grundsatzes beschrieben, wonach Wertschwankungen bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens einkommensteuerlich prinzipiell unbeachtlich sind.[7] Seit dem BBG 2011 sind Abschichtungsüberschüsse vom neu geschaffenen Tatbestand der „realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen" gemäß § 27 Abs 3 EStG nF erfasst. Zu einer materiellen Änderung ist es insoweit auf Tatbestandsebene nicht gekommen.

Anderes gilt hingegen hinsichtlich der von der Abschichtung zu unterscheidenden Veräußerung einer fortbestehenden stillen Beteiligung. Während eine solche nach bisheriger Rechtslage nach Ablauf der einjährigen Spekulationsfrist (§ 30 Abs 1 Z 1 lit b EStG) einkommensteuerfrei erfolgen konnte,[8] ist nunmehr auch die Veräußerung stiller Beteiligungen von den „realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen" iSd § 27 Abs 3 EStG nF erfasst und somit zeitlich unbeschränkt ESt-pflichtig. Aus dem Wortlaut des § 27a Abs 2 Z 3 EStG, welcher mit § 27 Abs 2 Z 4 Halbsatz 1 EStG nF übereinstimmt, ergibt sich, dass vom neuen „besonderen Steuersatz" iSd

1 BGBl I Nr 111/2010.
2 Vgl auch ErlRV 981 BlgNR 24. GP, 9, 129 ff.
3 Vgl ErlRV 981 BlgNR 24. GP, 121.
4 Vgl ErlRV 981 BlgNR 24. GP, 120.
5 Vgl *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB § 27 Tz 19; *Doralt/Kirchmayr*, EStG[8] § 27 Tz 168; *Hofstätter/Büsser* in *Hofstätter/Reichel*, EStG[39] § 27 Rz 25; Jakom/*Marschner*, EStG[3] § 27 Rz 63; EStR 2000 Rz 6163.
6 Vgl *Doralt/Kirchmayr*, EStG[8] § 27 Tz 165.
7 Vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I[9] Tz 566.
8 Vgl *Doralt/Kirchmayr*, EStG[8] § 27 Tz 168; *Hofstätter/Büsser* in *Hofstätter/Reichel*, EStG[39] § 27 Rz 25; Jakom/*Marschner*, EStG[3] § 27 Rz 65.

§ 27a EStG offenbar nur laufende „Gewinnanteile“ aus stillen Beteiligungen iSd § 27 Abs 2 Z 4 EStG nF, nicht aber auch gänzlich dem stillen Gesellschafter zuzurechnende Überschüsse aus deren Abschichtung oder Veräußerung iSd § 27 Abs 3 EStG nF, ausgeschlossen sind. Abschichtungs- und Veräußerungsüberschüsse unterliegen daher einem Steuersatz iHv 25 % und sind bei Berechnung ESt weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen zu berücksichtigen, sofern nicht gemäß § 27a Abs 5 EStG auf Regelbesteuerung optiert wird (§ 27a Abs 1 EStG). Vor dem BBG 2011 unterlagen Abschichtungs- und (innerhalb der Spekulationsfrist realisierte) Veräußerungsüberschüsse hingegen dem progressiven ESt-Satz von bis zu 50 %.

Zwar knüpft § 93 Abs 1 EStG nF betreffend die Verpflichtung zur Erhebung von KESt grundsätzlich an das Vorliegen von Einkünften aus Kapitalvermögen und die Anwendbarkeit des „besonderen Steuersatzes“ iSd § 27a EStG an, doch wird die ESt auf Abschichtungs- und Veräußerungsüberschüsse nichtsdestotrotz nicht durch KESt-Abzug erhoben, weil es sich bei solchen mangels Vorliegen einer „inländische[n] depotführende[n] oder auszahlende[n] Stelle“ iSd § 95 Abs 2 Z 2 lit b EStG nF um keine KESt-pflichtigen „[i]nländischen Einkünfte aus Kapitalvermögen“ iSd § 93 Abs 2 EStG nF handelt.[9]

Bemessungsgrundlage der ESt ist bei Abschichtung einer stillen Beteiligung der Unterschiedsbetrag zwischen dem Abschichtungsbetrag und den Anschaffungskosten, im Falle der Veräußerung der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten (§ 27a Abs 3 Z 1 lit a EStG). Bei Begründung einer stillen Beteiligung entsprechen die Anschaffungskosten regelmäßig der geleisteten Einlage (anderes würde etwa im Falle eines zusätzlich entrichteten Agios gelten). Sofern eine stille Beteiligung unentgeltlich erworben wurde, sind als Anschaffungskosten jene des Rechtsvorgängers anzusetzen (§ 27a Abs 4 Z 1 EStG). Die Anschaffungskosten sind dabei gemäß § 27a Abs 4 Z 2 Satz 1 EStG ohne Anschaffungsnebenkosten anzusetzen. Zwar gilt das Ansatzverbot der Anschaffungsnebenkosten nur hinsichtlich solcher Wirtschaftsgüter, auf deren „Erträge“ der besondere Steuersatz iSd § 27a EStG anwendbar ist (§ 27a Abs 4 Z 2 Satz 1 EStG), doch dürfte dafür bereits genügen, dass – wie gegenständlich bei stillen Beteiligungen – nur Erträge aus der Abschichtung bzw Veräußerung, nicht aber auch laufende Erträge dem besonderen Steuersatz des § 27a EStG unterliegen. Für eine solches Verständnis kann wohl auch § 20 Abs 2 zweiter Teilstrich EStG nF ins Treffen geführt werden, wonach bei Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden dürfen, die mit Einkünften, auf die der „besondere Steuersatz“ anwendbar ist, „in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang“ stehen. Als Anschaffungsnebenkosten gelten etwa Aufwendungen für „rechtliche oder wirtschaftliche Beratung“.[10]

Abschichtungs- und Veräußerungsüberschüsse dürften auch dann dem „besonderen Steuersatz“ iHv 25 % unterliegen und bei Berechnung der ESt weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen zu berücksichtigen sein, wenn die stille Beteiligung in einem Betriebsvermögen gehalten wird (vgl § 27a Abs 6 EStG). Dies steht mE nicht in Widerspruch zu § 97 Abs 1 letzter Satz EStG nF, welcher als speziellere Bestimmung nur solche „Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen“ betrifft, die durch KESt-Abzug erhoben werden. Sofern eine stille Beteiligung in einem Betriebsvermögen gehalten wird, ist auch der Ansatz der Anschaffungsnebenkosten zulässig (§ 27a Abs 4 Z 2 Satz 2 EStG).

Anders als laufende „Verlustanteile“ dürften im Zuge der Abschichtung oder Veräußerung stiller Beteiligungen realisierte Verluste seit dem BBG 2011 im Rahmen der Veranlagung iSd § 97 Abs 2 EStG nF grundsätzlich mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen ausgleichsfähig sein (vgl § 27 Abs 8 EStG nF). Ein Verlustausgleich mit Zinserträgen aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten, mit Zuwendungen von Privatstiftungen sowie mit nicht dem „besonderen Steuersatz“ des § 27a EStG unterliegenden Einkünften aus Kapitalvermögen scheidet jedoch aus (§ 27 Abs 8 Z 1 und 3 EStG nF). Sofern nach einem Verlustausgleich innerhalb der Einkünfte aus Kapitalvermögen ein Verlust verbleibt, darf dieser nicht mit Einkünften anderer Einkunftsarten ausgeglichen werden (§ 27 Abs 8 Z 4 EStG nF).

3. Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters

Bis zum 31.12.2006 war eine stille Gesellschaft handelsrechtlich nur bei einer Beteiligung an einem „Handelsgewerbe“ möglich (§ 178 HGB).[11] Einkommensteuer-

9 Ausnahmsweise anderes könnte eventuell bei der Abschichtung (nicht aber auch der Veräußerung) einer stillen Beteiligung an einem Kreditinstitut bzw an einer inländischen Zweigstelle eines Kreditinstitutes oder eines Dienstleisters von Wertpapierdienstleistungen eines anderen Mitgliedstaates gelten (vgl § 95 Abs 2 Z 2 lit b EStG nF).

10 Vgl ErlRV 981 BlgNR 24. GP, 123.

11 Vgl *Straube/U. Torggler* in *Straube*, HGB[3] § 178 Rz 3 ff; *Doralt/Kirchmayr*, EStG[8] § 27 Tz 55.

rechtlich führte neben der „Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter" auch eine „Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters" zu Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs 1 Z 2 EStG idF BBG 2003[12]). Eine Beteiligung „nach der Art eines stillen Gesellschafters" war inhaltlich mit einer stillen Gesellschaft vergleichbar, unterschied sich von einer solchen jedoch insofern, als die Beteiligung nicht an einem Handelsgewerbe, sondern an einem anderen Betrieb (Land- und Forstwirt oder Freiberufler) bestand. Eine Beteiligung an einer betrieblichen Tätigkeit wurde als Voraussetzung angesehen, außerbetriebliche Tätigkeiten waren nicht erfasst.[13]

Seit dem HaRÄG 2005[14] ist eine stille Gesellschaft unternehmensrechtlich an jedem „Unternehmen" möglich (§ 179 UGB). Durch das StruktAnpG 2006[15] wurde das EStG an die neuen unternehmensrechtlichen Bestimmungen angepasst. Zu Einkünften aus Kapitalvermögen führen seither „Gewinnanteile aus der Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter sowie aus der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters" (§ 27 Abs 1 Z 2 EStG aF bzw nunmehr § 27 Abs 2 Z 4 EStG nF). Ein „Unternehmen" ist – weiter als bisher ein „Handelsgewerbe" nach HGB[16] – jede auf Dauer angelegte Organisation selbständiger wirtschaftlicher Tätigkeit, mag sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein (§ 1 Abs 2 UGB). Darunter fallen auch land- und forstwirtschaftliche sowie freiberufliche Tätigkeiten, aber auch die Vermietung und Verpachtung von mehr als fünf Bestandsobjekten („große Vermietung").[17] Die Beteiligung an einem „Unternehmen" als stiller Gesellschafter erfasst somit neben der vormaligen „Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter" auch die vor dem StruktAnpG 2006 unter die „Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters" subsumierten Fälle. Zusätzlich sind mit der „großen Vermietung" – über das bisherige Verständnis der „Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters" hinaus – auch einkommensteuerlich außerbetriebliche Tätigkeiten erfasst.[18]

Vock vertritt deshalb die Auffassung, dass der Ausdruck der „Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters" offenkundig „nur aus einem Versehen des Gesetzgebers nicht gestrichen" wurde und dieser seit dem StruktAnpG 2006 „keinen Bedeutungsinhalt mehr" habe. Die ErlRV zum StruktAnpG 2006 würden nicht zum Ausdruck bringen, dass der Gesetzgeber der „Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters" einen vollkommen neuen Inhalt geben wollte.[19] Auch nach *Fuchs* und *Marschner* sei die „Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters" seit dem StruktAnpG 2006 „obsolet"[20] bzw „inhaltsleer"[21].

Schon bisher konnte diesen Argumenten jedoch entgegnet werden, dass wenn bereits der Begriff der stillen Gesellschaft durch die Anknüpfung an ein „Unternehmen" einen vollkommen neuen Inhalt hat, es naheliegend erscheint, dass selbiges auch für die „Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters" gilt. Wenn selbst die „Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter" nunmehr auch Beteiligungen an ertragsteuerlich außerbetrieblichen Tätigkeiten (wie etwa der „großen Vermietung") erfasst, dann müsste dies (spätestens seit dem StruktAnpG 2006) auch für die „Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters" gelten. Die „Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters" dürfte demnach nicht obsolet sein, sondern seit dem 1.1.2007 Beteiligungen an Nichtunternehmen im ertragsteuerlich außerbetrieblichen Bereich erfassen. Der Gesetzeswortlaut erscheint eindeutig und kann mE nicht unter Berufung auf zu dieser Thematik keine Aussage enthaltende Materialien[22] für obsolet erklärt werden.[23] Dasselbe Auslegungsergebnis wird auch von der Finanzverwaltung vertreten. So soll nach den EStR 2000 eine „Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters" fortan bei einer Beteiligung an einem „Nichtunternehmen" iSd UGB vorliegen.[24]

Indirekte Bestätigung erfahren hat dieser Eindruck nunmehr auch durch den Gesetzgeber des BBG 2011. Im Zuge der grundlegenden Reformierung der Besteuerung von Kapitaleinkünften hat dieser von einer Streichung der „Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters" abgesehen. Vielmehr erfasst der neue § 27 EStG auch weiterhin – in Abs 2 Z 4 statt bisher in Abs 1 Z 2 leg cit

12 BGBl I Nr 71/2003.

13 Vgl *Doralt/Kirchmayr*, EStG[8] § 27 Tz 56 f; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB § 27 Tz 12; *Hofstätter/Büsser* in *Hofstätter/Reichel*, EStG[39] § 27 Tz 19; *Vock*, UGB: KESt-Pflicht für stille Gesellschaften erweitert, RdW 2006, 591 (591).

14 BGBl I Nr 120/2005.

15 BGBl I Nr 100/2006.

16 Zu den einzelnen „Handelsgewerben" siehe die abschließende Aufzählung in § 1 Abs 2 HGB.

17 Vgl *Dehn* in *Krejci*, RK-UGB § 1 Rz 26; *Artmann/Herda* in *Jabornegg/Artmann*, UGB[2] § 1 Rz 27; *Marschner* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 189 Rz 57; *Beig*, Wohnrechtliche Aspekte des neuen Unternehmensgesetzbuchs, wobl 2006, 37 (37 ff).

18 Vgl *Marschner* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 189 Rz 57; *S. Bydlinski* in *Krejci*, RK-UGB, § 189 Rz 37; *Vock*, RdW 2006, 591 (591).

19 *Vock*, RdW 2006, 591 (592).

20 *Fuchs*, Ist der steuerliche Begriff „Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters" obsolet? SWK 2007, S 33 (S 33); *Hochedlinger/Fuchs*, Stille Gesellschaft (2007) Rz 2/22, 2/113, 2/141.

21 Jakom/*Marschner*, EStG[3] § 27 Rz 58.

22 Vgl ErlRV 1434 BlgNR 22. GP, 6.

23 Vgl idS bereits *Bergmann*, § 27 Abs. 1 Z 2 EStG: Ist die „Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters" wirklich obsolet? SWK 2008, S 567 (S 568); *derselbe*, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht (2009) 156.

24 Vgl EStR 2000 Rz 6153.

– die „Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters". Dass sich der Gesetzgeber dabei der gegenständlichen Problematik bewusst war, kann nicht nur in Hinblick auf die entsprechende Debatte im Schrifttum unterstellt werden, sondern ergibt sich auch aus dem Umstand, dass die für die ertragsteuerlichen Teile des BBG 2011 verantwortlich zeichnenden Legisten im BMF sich bereits als Autoren der EStR 2000 mit der Thematik auseinandergesetzt haben.[25] Ein offenkundiges „Versehen des Gesetzgebers" bei der Beibehaltung der „Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters" mit der Konsequenz, dass diese „in Zukunft keinen Bedeutungsinhalt mehr" habe, kann daher spätestens seit dem BBG 2011 nicht mehr vermutet werden.[26] Vielmehr liegt eine „Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters" immer dann vor, wenn eine inhaltlich mit einer stillen Gesellschaft vergleichbare Beteiligung nicht an einem Unternehmen iSd § 1 UGB, sondern an einem „Nichtunternehmen" besteht.

Beispiel: A vermietet drei Eigentumswohnungen und erzielt daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Bei besserem Zustand der Wohnungen ließen sich wesentlich höhere Mieteinnahmen lukrieren. B stellt A deshalb EUR 100.000,– an Kapital zur Verfügung. Im Gegenzug nimmt B sowohl am positiven als auch am negativen Überschuss aus der Vermietung teil. Unternehmensrechtlich kann mangels „Unternehmen" keine stille Gesellschaft vorliegen (es liegt keine „große Vermietung" vor). Einkommensteuerrechtlich handelt es sich seit 1.1.2007 um eine „Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters".[27]

Die Abgrenzung der „Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter" von der „Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters" an einem Nichtunternehmen ist im Bereich der beschränkten Steuerpflicht relevant.

4. Beschränkte Steuerpflicht

Der beschränkten Steuerpflicht unterliegen gemäß § 98 Abs 1 Z 5 lit c EStG nF unter anderem jene Einkünfte aus Kapitalvermögen, bei denen „es sich [...] um Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 4 handelt und Abzugsteuer gemäß § 99 einzubehalten war". Gemäß § 99 Abs 1 Z 1 EStG nF ist Abzugsteuer bei „Einkünften im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 4" EStG nF dann einzubehalten, „wenn die stille Beteiligung an einem inländischen Unternehmen besteht".

Aus dem Erfordernis der Beteiligung an einem inländischen „Unternehmen" kann zunächst abgeleitet werden, dass – wie schon nach bisheriger Rechtslage[28] – nur Überschüsse aus echten stillen Beteiligungen an Unternehmen, nicht aber auch solche aus „Beteiligungen nach Art eines stillen Gesellschafters" an Nichtunternehmen von der beschränkten Steuerpflicht erfasst sind.

Aus der ausdrücklichen Einschränkung auf Einkünfte iSd „§ 27 Abs. 2 Z 4" EStG nF ergibt sich weiters, dass seit dem BBG 2011 nur noch laufende Überschüsse aus stillen Beteiligungen, nicht aber auch Überschüsse aus der Abschichtung oder Veräußerung einer solchen iSd § 27 Abs 3 EStG nF der beschränkten Steuerpflicht unterliegen.[29] Eine beschränkte Steuerpflicht von Abschichtungsüberschüssen kann auch nicht aus der Rechtsprechung des VwGH zu § 27 EStG 1972 abgeleitet werden, wonach es sich bei einer Abschichtung um eine „letztmalige Zuweisung eines Gewinnanteiles" handle, die bereits vor dem EStG 1988 – welches erstmals ausdrücklich die Erfassung von Abschichtungsüberschüssen vorsah – über den Tatbestand der „besondere Entgelte oder Vorteile" iSd § 27 Abs 2 Z 1 iVm Abs 1 Z 2 EStG 1972 zu Einkünften aus Kapitalvermögen führte.[30] Zwar wurde aus dieser Rechtsprechung mitunter abgeleitet, dass der mit dem EStG 1988 eingeführte Tatbestand des § 27 Abs 2 Z 4 EStG aF betreffend Abschichtungsüberschüsse bloß deklarativer Natur sei und solche weiterhin auch von § 27 Abs 2 Z 1 EStG aF erfasst wären.[31] Einem solchen Verständnis kann jedoch der Umstand entgegengehalten werden, dass eine Bestimmung systematisch-logisch grundsätzlich nicht dahingehend ausgelegt werden darf, dass sie normativ zweck- und funktionslos ist.[32] Dem Abschichtungstatbestand des § 27 Abs 2 Z 4 EStG aF dürfte demnach nicht ein bloß deklarativer Charakter beizumessen gewesen sein, sondern eine konstitutive Wirkung dahingehend, dass Abschichtungsüberschüsse seither unter diesen, nicht mehr aber auch unter den Tatbestand der „besonderen Entgelte oder Vorteile" iSd § 27 Abs 2 Z 1 EStG aF subsumiert werden mussten. Gleich zu beurteilen ist das Verhältnis zwischen den BBG 2011-Nachfolgebestimmungen des § 27 Abs 3 und § 27 Abs 5 Z 1 EStG nF. Absichtungsüberschüsse fallen

25 Vgl EStR 2000 Rz 6153.

26 So aber noch vor dem BBG 2011 *Vock*, RdW 2006, 591 (592).

27 Von einem partiarisches Darlehen unterscheidet sich der Sachverhalt durch die Verlustbeteiligung (vgl auch *Bergmann*, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht 158).

28 Vgl *Doralt/Ludwig*, EStG[9] § 98 Tz 78; *Vock*, RdW 2006, 591 (591); EStR 2000 Rz 7971.

29 Auch § 98 Abs 1 Z 5 lit e EStG nF erfasst nur solche „Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen", die „aus der Veräußerung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland stammen, an der der Steuerpflichtige oder im Falle des unentgeltlichen Erwerbs sein Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Kalenderjahre zu mindestens 1% beteiligt war".

30 Vgl VwGH 17. 12. 1996, 93/14/0221.

31 Vgl *Doralt/Kirchmayr*, EStG[8] § 93 Tz 32.

32 Vgl etwa *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff[2] (1991) 444 f.

daher ungeachtet ihres Charakters als „letztmalige Zuweisung eines Gewinnanteiles“[33] nur unter § 27 Abs 3, nicht aber auch unter § 27 Abs 2 iVm Abs 5 Z 1 EStG nF und sind daher aufgrund der ausdrücklichen Einschränkung der §§ 98 Abs 1 Z 5 lit c und 99 Abs 1 Z 1 EStG nF auf Einkünfte iSd „§ 27 Abs. 2 Z 4“ EStG nF nicht von der beschränkten Steuerpflicht erfasst. Vor dem BBG 2011 waren hingegen allgemein „Einkünfte“ aus der Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter und somit auch Abschichtungsüberschüsse vom KESt-Abzug erfasst und in Folge dessen beschränkt steuerpflichtig (§§ 93 Abs 2 Z 2 iVm 98 Abs 1 Z 5 EStG aF).[34]

Schließlich kann aus § 99 Abs 1 Z 1 EStG nF noch abgeleitet werden, dass die Verpflichtung zur Erhebung der Abzugsteuer und folglich iVm § 98 Abs 1 Z 5 lit c EStG nF beschränkte Steuerpflicht nur bei Einkünften ausländischer Gesellschafter aus echten stillen Beteiligungen an „inländischen“ Unternehmen besteht.[35] Der Unternehmer muss daher seinen Wohnsitz, Sitz, gewöhnlichen Aufenthalt oder Ort der Geschäftsleitung (§§ 26 f BAO) im Inland haben.[36]

Als Begründung für die Verpflichtung des auszahlenden Unternehmers zur Erhebung einer Abzugsteuer bei beschränkter Steuerpflicht des stillen Gesellschafters führen die ErlRV die „Durchsetzbarkeit des Besteuerungsanspruches“ an.[37] Bei laufenden Überschüssen aus echten stillen Gesellschaften beträgt diese 25 % (§ 100 Abs 1 Satz 1 EStG nF).

Betreffend die beschränkte Steuerpflicht der zweiten Art von Körperschaften iSd § 1 Abs 3 Z 2 und 3 KStG hält § 21 Abs 3 Z 2 KStG nF seit dem BBG 2011 ausdrücklich fest, dass sich diese auch auf „Einkünfte aus der Beteiligung als stiller Gesellschafter oder aus einer Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters gemäß § 27 Abs. 2 Z 4“ EStG nF erstreckt. Die nunmehrige ausdrückliche Einbeziehung in die beschränkte Steuerpflicht der zweiten Art war aufgrund des Entfalls der KESt-Pflicht bei stillen Gesellschaften erforderlich,[38] welcher dazu führt, dass Überschüsse aus stillen Gesellschaften nicht mehr von § 21 Abs 2 KStG erfasst sind. Zu einer Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht der zweiten Art ist es dabei insoweit gekommen, als dieser nunmehr auch Überschüsse aus „Beteiligung[en] nach Art eines stillen Gesellschafters“ unterliegen, welche vor dem BBG 2011 mangels KESt-Pflicht nicht von § 21 Abs 2 KStG erfasst waren.[39] § 21 Abs 3 Z 2 KStG nF erstreckt sich jedoch ausdrücklich nur auf laufende Gewinnanteile gemäß „§ 27 Abs. 2 Z 4“ EStG nF, nicht aber auch auf Überschüsse aus der Abschichtung und Veräußerung stiller Beteiligungen. Mangels KESt-Abzugspflicht (siehe oben 2.) sind diese auch nicht von § 21 Abs 2 KStG erfasst und daher von der beschränkten Steuerpflicht der zweiten Art ausgenommen. Hingegen unterlagen Abschichtungsüberschüsse vor dem BBG 2011 der KESt und folglich iVm § 21 Abs 2 KStG auch der beschränkten Steuerpflicht der zweiten Art.[40]

5. Inkrafttreten

Gemäß § 124b Z 184 und 185 EStG nF treten die neuen §§ 27, 27a, 93 ff und 98 ff EStG grundsätzlich mit 1.10.2011 in Kraft. Im Falle der Veräußerung von bis zum 30.9.2011 entgeltlich erworbener stiller Beteiligungen ist § 30 EStG aF bis zum 30. 9. 2012 weiter anzuwenden (vgl § 124b Z 184 zweiter Teilstrich EStG nF). Nach Ablauf der Spekulationsfrist kann die Veräußerung solcher „Alt-Beteiligungen“ steuerfrei erfolgen; § 27a Abs 3 EStG kommt nur hinsichtlich Wirtschaftsgüter zur Anwendung, die nach dem 30.9.2011 entgeltlich erworben wurden (§ 124b Z 185 lit a letzter Teilstrich EStG). Daraus ergibt sich auch, dass bis zum 30.9.2011 erworbene stille Beteiligungen steuerfrei abgeschichtet werden können.

Zusammenfassung

Mit dem BBG 2011 wurde die Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen grundlegend reformiert. Im Zuge dessen ist es auch zu einigen Änderungen im Bereich der Besteuerung echter stiller Gesellschaften gekommen, welche mit 1. 10. 2011 in Kraft treten. So ist etwa der bisher vom Unternehmer als auszahlende Stelle vorzunehmende KESt-Abzug entfallen. Neben Überschüssen aus der Abschichtung stiller Beteiligungen unterliegen nunmehr auch solche aus der Veräußerung zeitlich unbegrenzt der ESt. Vom neuen, fort-

33 Vgl VwGH 17. 12. 1996, 93/14/0221.
34 Vgl *Doralt/Kirchmayr*, EStG[8] § 93 Tz 32 f.
35 Vgl auch ErlRV 981 BlgNR 24. GP, 130 f.
36 Vgl auch *Doralt/Kirchmayr*, EStG[8] § 93 Tz 31/1.
37 Vgl ErlRV 981 BlgNR 24. GP, 121.
38 Vgl ErlRV 981 BlgNR 24. GP, 133.
39 Vgl *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG[6] § 21 Rz 54.
40 Vgl *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG[6] § 21 Rz 54.

an bei Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 27a EStG grundsätzlich zur Anwendung kommenden „besonderen Steuersatz" iHv 25 % sind laufende Gewinnanteile aus stillen Beteiligungen ausdrücklich ausgenommen. Anderes gilt hingegen für Abschichtungs- und Veräußerungsüberschüsse, die daher auch bei Berechnung der ESt weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen zu berücksichtigen sind. Ein Verlustausgleich ist zwar hinsichtlich laufender Verlustanteile weiterhin unzulässig, Abschichtungs- und Veräußerungsverlusten steht ein solcher jedoch nunmehr ihm Rahmen des § 27 Abs 8 EStG nF grundsätzlich offen. Die im Schrifttum umstrittene Frage, ob der Begriff der „Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters" seit dem StruktAnpG 2006 obsolet ist, dürfte durch das BBG 2011 dahingehend geklärt worden sein, dass eine solche seit 1.1.2007 bei inhaltlich mit stillen Gesellschaften vergleichbaren Beteiligungen an Nichtunternehmen iSd UGB besteht. Von der beschränkten Steuerpflicht sind nur noch laufende Gewinnanteile, nicht aber auch Abschichtungs- und Veräußerungsüberschüsse aus inländischen echten stillen Gesellschaften erfasst, wobei die ESt durch Einbehaltung einer Abzugsteuer iHv 25 % erhoben wird.

Abschaffung der Darlehens- und Kreditvertragsgebühr durch das Budgetbegleitgesetz 2011 und die daraus resultierenden Folgen

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2011 wurde die Gebühr für Darlehens- und Kreditverträge im Gegenzug zur Einführung der Stabilitätsabgabe („Bankenabgabe") abgeschafft. Damit soll eine Entlastung der Darlehens- und Kreditnehmer erreicht werden um die Nachfrage zu beleben. Dieser Beitrag soll die daraus resultierenden Folgen aufzeigen und beschäftigt sich dabei insbesondere mit den Auswirkungen auf die gebührenrechtliche Behandlung von Sicherungs- und Erfüllungsgeschäften zu Darlehens- und Kreditverträgen und den verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Beibehaltung der Gebührenpflicht von Leasingverträgen.

Von Gustav Wurm

1. Die bislang bestehende Darlehens- und Kreditvertragsgebühr im Überblick

Bislang sah das Gebührengesetz 1957[1] eine Rechtsgeschäftsgebühr für Darlehens- und Kreditgeschäfte vor, sofern darüber eine Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise errichtet wurde.[2] Da die Rechtsgeschäftsgebühren auf dem Urkundenprinzip[3] basieren, löste somit erst die Beurkundung des Darlehens- bzw Kreditgeschäfts die Gebührenpflicht aus.[4]

Darlehensverträge unterlagen demnach gem § 33 TP 8 GebG einer Gebühr iHv 0,8% des Wertes der dargeliehenen Sache, während § 33 TP 19 GebG für Kreditverträge zwei Gebührensätze (0,8% bzw 1,5%) vorsah, deren Anwendung von der Art und der Laufzeit eines Kredits abhängig war.[5]

Aufgrund des gebührenrechtlichen Urkundenprinzips konnte man jedoch schon bisher die Rechtsgeschäftsgebühr vermeiden, indem man das Darlehens- oder Kreditgeschäft „gebührenschonend" abgeschlossen und auf die Ausfertigung einer gebührenpflichtigen Urkunde verzichtet hat.[6] In der Praxis konnte dies allerdings oft nur bei großen Transaktionen mit hohen Gebührenbelastungen genutzt werden, da die Banken bei kleineren Transaktionen (etwa bei Privaten und kleineren Unternehmen)

1 BGBl 1957/267; im Folgenden „GebG".
2 Siehe dazu ausführlich *Gaier*, GebG[5], § 15 Rz 1 ff.
3 Vgl § 15 ff GebG.
4 Hierbei wird zwischen „rechtserzeugenden" und „rechtsbezeugenden" Urkunden, sowie zwischen Inlands- und Auslandsurkunden unterschieden (siehe dazu ausführlich *Gaier*, GebG[5], § 16 Rz 17 ff).
5 Hinsichtlich der gebührenrechtlichen Auswirkungen durch die zivilrechtliche Neuregelung des Darlehensrechts im ABGB im Rahmen des Darlehens- und Kreditrechtsänderungsgesetz (DaKRÄG) siehe ausführlich *Fellner*, Änderung der Rechtslage bei Darlehen und Krediten – gebührenrechtliche Auswirkungen, SWK 2010, S 595.
6 Siehe dazu ausführlich *Gaier*, GebG[5], § 15 Rz 72 ff.