

Der neue Mitunternehmerbegriff seit dem UGB

SEBASTIAN BERGMANN

Der Begriff des Mitunternehmers ist ein besonderer steuerrechtlicher Begriff, der im Gesetz nicht definiert ist. § 23 Z 2 EStG führt lediglich beispielhaft die OG und KG als Mitunternehmerschaften an. Die Rechtsstellung eines Mitunternehmers muss deshalb durch Merkmale bestimmt sein, die für die Gesellschafter einer OG und KG typisch sind. Nach einer Darstellung des bisherigen Mitunternehmerbegriffs wird untersucht, inwieweit die umfangreichen Änderungen der gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen zu den Personengesellschaften durch das HaRÄG auch Auswirkungen für den steuerlichen Mitunternehmerbegriff haben.

I. Bisheriger Mitunternehmerbegriff

Der VwGH führt aus: „Voraussetzung für die Annahme einer Mitunternehmerschaft ist, dass für die beteiligten Personen mit ihrer Position Unternehmerwagnis 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 ua in der Beteiligung am Gewinn und Verlust und an den stillen Reserven einschließlich des Firmenwertes zum Ausdruck.“¹

1. Unglückliche Terminologie

Die Umschreibung der Position mit „Unternehmerwagnis“ erscheint unglücklich: „Wagnis“ ist ein Synonym für „Risiko“, das „Unternehmerwagnis“ drückt sich aber in „Unternehmerinitiative“ und „Unternehmerrisiko“ aus.²

„Unternehmerrisiko“ wiederum besteht in der Teilnahme am „Wagnis des Unternehmens“. Das „Wagnis des Unternehmens“ sollte aber bereits dem sprachlogischen Sinn zufolge inhaltlich mit „Unternehmerwagnis“ übereinstimmen.

Aus diesen Gründen sollte der Terminus „Unternehmerwagnis“ als Überbegriff vermieden werden: Für die Annahme einer Mitunternehmerschaft muss die Position eines Beteiligten mit Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko verbunden sein.

„Risiko“ ist ein negativ behafteter Terminus, der ua für „gefährliches Vorhaben“, „gewagtes Unterfangen“ und „Gefahr“ steht.³ Mit „Unternehmerrisiko“ werden aber neben negativen Aspekten (Haftung, Verlustbeteiligung) auch positive Aspekte wie die Beteiligung an Gewinn und Vermögen (stillen Reserven und Firmenwert) umschrieben, weswegen die gegenwärtige Terminologie auch diesbezüglich unglücklich erscheint.⁴ Sinnvoll wäre eine Aufteilung des Begriffs in

„Unternehmerchance“ für die positiven Aspekte und „Unternehmerrisiko“ für die negativen Aspekte.⁵ Der Einheitlichkeit halber wird jedoch im Folgenden die gängige Terminologie beibehalten.

2. Typusbegriff

Der Begriff des Mitunternehmers ist nach hA ein eigenständiger steuerlicher Typusbegriff. Unter einem Typus wird ein offener Begriff verstanden, dessen Merkmale im Einzelfall nicht zur Gänze vorliegen müssen. Anders als ein abstrakter Begriff weist ein solcher Typus keine geschlossene Zahl von Merkmalen auf, die ihn beschreiben.⁶

Die Frage der Mitunternehmerschaft ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen. Der Ausbildung eines allgemein verbindlichen Schemas stehen die in der Praxis vielgestaltigen Formen der Vermögens- und Gewinnbeteiligung bei den Personengesellschaften entgegen.⁷

3. Unternehmerinitiative

Unternehmerinitiative entfaltet, wer auf das betriebliche Geschehen Einfluss nehmen kann, wer also die Möglichkeit hat, an unternehmerischen Entscheidungen teilzunehmen.⁸

3.1. Geschäftsführung

Bei geschäftsführenden Gesellschaftern besteht aufgrund ihrer weitreichenden gesellschaftsrechtlichen Entscheidungsbefugnisse kein Zweifel am Vorliegen von Unternehmerinitiative.⁹

Dr. Sebastian Bergmann ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz.

¹ Zuletzt VwGH 27.2.2008, 2005/13/0050.

² Duden. Das Synonymwörterbuch³ (2005) 717, 1032.

³ Duden. Das Synonymwörterbuch³, 717 f.

⁴ *Vergeiner* (Unterbeteiligung [1983] 104) versteht unter Unternehmerrisiko (entsprechend dem sprachlogischen Sinn) nur „das Fehlschlagen unternehmerischer Entscheidungen in Form der Verlustbeteiligung und in weiterer Folge durch den Verlust des Kapitals durch die Haftung für Schulden der Mitunternehmerschaft“; idS wohl auch *Stoll*, BAO (1994) 1988.

⁵ Vgl auch *Vergeiner*, Unterbeteiligung, 94, der (unter Verweis auf *Langenmayr*, Unternehmer und Mitunternehmer im Einkommensteuerrecht, DStZ 1969, 209) von „unternehmerischer Chance“ und „unternehmerischem Risiko“ spricht; *Lechner*, (Die Gewinnpoolung [1986] 250) spricht vom „positiven und negativen Ergebnis“.

⁶ *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁹ (1993) 381; *Stoll*, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften (1977) 23 und 39; *Lechner*, Gewinnpoolung, 242 ff; *Haep* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG²¹, § 15 Anm 304; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1992) § 23 Rz 23; *Hofstätter/Büsser* in *Hofstätter/Reichel*, EStG¹⁹, § 23 Rz 23; BFH 21.2.1974, BStBl II 1974, 404; vgl ausführlich zum Typusbegriff *F. Bydliński*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff² (1991) 543; *H. Torggler*, Atypische Beteiligungsverhältnisse im Handels- und im Steuerrecht, ÖJZ 1980, 505 (505 ff).

⁷ VwGH 21.1.1986, 84/14/0057; so auch *Hofstätter/Büsser* in *Hofstätter/Reichel*, EStG²⁶, § 23 Rz 23.

⁸ VwGH 19.10.2006, 2002/14/0108.

⁹ *Haep* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG²¹, § 15 Anm 309.

3.2. Stimm- und Kontrollrechte

Für ein Mindestmaß an Unternehmerinitiative genügt laut VwGH bereits „das einem Gesellschafter zustehende Stimmrecht in der Gesellschafterversammlung“.¹⁰ Das ist das Stimmrecht des Kommanditisten bei Grundlagenbeschlüssen (zB bei Änderungen des Gesellschaftsvertrags oder bei Ausschluss eines Gesellschafters; § 119 Abs 1 iVm § 161 Abs 2 UGB). Zwar ist auch das Mitwirkungsrecht des Kommanditisten bei ungewöhnlichen Geschäftsführungsmaßnahmen ein Stimmrecht und (entgegen dem von § 164 UGB erweckten Eindruck) kein bloßes Widerspruchsrecht.¹¹ Der VwGH spricht aber trotzdem von „Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten“, woraus hervorgeht, dass mit „Stimmrecht“ nur das Mitwirkungsrecht bei Grundlagenbeschlüssen gemeint ist (und nicht auch das „Widerspruchsrecht“ bei ungewöhnlichen Geschäftsführungsmaßnahmen).¹²

Alleinige Kontrollrechte können keinesfalls Unternehmerinitiative begründen.¹³

4. Unternehmerrisiko

Unternehmerrisiko bedeutet eine gesellschaftsrechtliche oder wirtschaftlich vergleichbare Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg eines Unternehmens.¹⁴

4.1. Beteiligung an Gewinn und Verlust

Eine Gewinnbeteiligung ist grundsätzlich Voraussetzung für die Annahme von Unternehmerrisiko.¹⁵ Nach Ansicht des BFH soll bei persönlicher Haftung ausnahmsweise bereits eine feste Tätigkeitsvergütung genügen.¹⁶ Das Fehlen einer Verlustbeteiligung steht hingegen einer Mitunternehmerschaft nicht entgegen.¹⁷

4.2. Beteiligung an stillen Reserven und Firmenwert

Für die Annahme von Unternehmerrisiko verlangt der VwGH grundsätzlich 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).¹⁸ Dagegen wird die Beteiligung im Fall der Selbstkündigung nicht zwingend vorausgesetzt.¹⁹ Es genügt, dass der Gesellschafter an den seit Beginn seiner Beteiligung entstandenen stillen Reserven be-

teiligt ist.²⁰ Eine limitierte Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert mit einer Bandbreite von mindestens 90 % und höchstens 150 % der Einlage ist ausreichend.²¹

In Einzelfällen wurde vom VwGH auch ohne Beteiligung an stillen Reserven und Firmenwert Unternehmerrisiko angenommen.²² Insb die Mitunternehmerstellung einer Komplementär-GmbH (GmbH & Co KG) wird auch ohne Beteiligung an stillen Reserven und Firmenwert bejaht.²³ *Schimetschek* sieht das unbedingte Abstellen auf die Beteiligung an stillen Reserven und Firmenwert als „vielleicht zu engherzig“ an. Denn die Beteiligung am Anlagevermögen sei zwar ein bedeutsames Indiz für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft, aber wohl kein absolutes Tatbestandsmerkmal.²⁴ Nach *Vergeiner* ist dieses Erfordernis „zweifelsohne zu eng“.²⁵

Der BFH vertritt anders als der VwGH die Auffassung, dass die Beteiligung an stillen Reserven und Firmenwert nicht unabdingbare Voraussetzung für das Vorliegen von Mitunternehmerschaft sei, sondern nur ein gewichtiges Indiz für das Bestehen einer solchen.²⁶ Die Gestaltung der Personengesellschaften sei in der Praxis so mannigfaltig, dass bei der Entscheidung über Mitunternehmerschaft nicht auf ein einziges Merkmal abgestellt werden könne.²⁷ Bejaht wurde die Mitunternehmerstellung trotz fehlender Beteiligung an stillen Reserven und Firmenwert insb²⁸

- bei der Übernahme von persönlicher Haftung,²⁹
- bei einer hohen Beteiligung am laufenden Gewinn,³⁰
- bei besonders stark ausgeprägter Unternehmerinitiative³¹ und
- bei der Beteiligung an einem Unternehmen, das keine stillen Reserven und keinen Firmenwert hat und solche idR auch nicht bilden kann.³²

4.3. Haftung

Nach überwiegender Auffassung begründet bereits unbeschränkte Außenhaftung eines gewinnbeteiligten Gesellschafters dessen Mitunternehmerstellung.³³ Der VwGH verlangt

²⁰ *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 23 Rz 19; *Hofstätter/Büsser* in *Hofstätter/Reichel*, EStG²⁶, § 23 Rz 23.

²¹ VwGH 23.2.1994, 93/15/0163.

²² VwGH 18.3.1975, 1301/74; 11.6.1974, 769/72; 17.6.1966, 1131/65.

²³ EStR 2000, Rz 5811 und *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, EStG⁴, § 23 Anm 106 jeweils mit Verweis auf VwGH 7.2.1989, 86/14/0121, 0122; *Baldauf* in *Jakom* EStG (2008) § 23 Rz 143; vgl auch *H. Torggler*, Ertragsteuerliche Behandlung der GmbH & Co., in *Kastner/Stoll*, Die GmbH & Co. KG im Handels-, Gewerbe- und Steuerrecht² (1977) 361 (373 ff).

²⁴ *Schimetschek*, Der Mitunternehmer, FJ 1982, 126 (127).

²⁵ *Vergeiner*, Unterbeteiligung, 102.

²⁶ BFH 11.4.1973, BStBl II 1973, 528; 18.2.1993, BFH/NV 1993, 647; *Kauba* in *Doralt*, EStG¹⁰, § 23 Rz 216; *Stuhrmann* in *Blümich*, EStG⁹⁵, § 15 Rz 354.

²⁷ *Stuhrmann* in *Blümich*, EStG⁹⁵, § 15 Rz 354.

²⁸ *Haep* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG²¹¹, § 15 Anm 324.

²⁹ BFH 9.2.1999, BFH/NV 1999, 1196.

³⁰ BFH 18.4.2000, BStBl II 2001, 359.

³¹ BFH 16.12.1997, BStBl II 1998, 480.

³² BFH 18.2.1993, BFH/NV 1993, 647; das wäre zB bei einem reinen Dienstleistungsunternehmen ohne größeren Anlagevermögen der Fall.

³³ *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 23 Rz 24; *Quantschnigg*, Grundsatzfragen zur Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften, in *FS Stoll* (1990) 103 (118); *Zorn*, Besteuerung der Geschäftsführung (1992) 234; *Margreiter*, Der Gesellschafter einer Personengesellschaft (OHG, KG) als Mitunternehmer, FJ 1985, 21 (21 f); auch nach den EStR 2000 genügt die unbeschränkte Haftung bei entsprechender Unternehmerinitiative für die Annahme von Mitunternehmerschaft (Rz 5811 zur Komplementär-GmbH); nach Ansicht des BFH genügt unbeschränkte Außenhaftung bereits bei fester Tätigkeitsvergütung (BFH 11.6.1985, BStBl II 1987, 33; 14.8.1986, BStBl II 1987, 60; diese Frage ist aber auch in Deutschland noch

¹⁰ VwGH 2.4.1982, 82/13/0079, 0080; 29.6.1995, 94/15/0103; BFH 10.11.1987, BStBl II 1989, 758; 27.1.1994, BStBl II 1994, 635.

¹¹ *U. Torggler/Kucsko* in *Straube*, HGB¹³ (2003) § 164 Rz 10.

¹² ZB VwGH 25.6.1997, 95/15/0192.

¹³ BFH 11.10.1988, BStBl II 1989, 762; aA *Stoll*, BAO, 1989.

¹⁴ VwGH 24.11.2004, 2000/13/0107.

¹⁵ BFH 28.10.1999, BStBl II 2000, 183; *Vergeiner*, Unterbeteiligung, 104.

¹⁶ BFH 11.6.1985, BStBl II 1987, 33; *Haep* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG²¹¹, § 15 Anm 322.

¹⁷ BFH 16.12.1997, BStBl II 1998, 480; *Vergeiner*, Unterbeteiligung, 104.

¹⁸ VwGH 24.11.2004, 2000/13/0107; 17.5.1989, 85/13/0176; *Kauba* in *Doralt*, EStG¹⁰, § 23 Rz 222; *Hofstätter/Büsser* in *Hofstätter/Reichel*, EStG²⁶, § 23 Rz 23; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 23 Rz 19, 24; *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, EStG⁴, § 23 Anm 99; so auch die EStR 2000, Rz 5807.

¹⁹ VwGH 29.4.1982, 3122/79.

daneben regelmäßig eine Teilnahme an stillen Reserven und Firmenwert (siehe oben). Haftungsbeschränkungen im Innenverhältnis sind bedeutungslos, weil das Risiko der Regressmöglichkeit bleibt.³⁴

4.4. Sonstige Möglichkeiten

Auch das Einbringen einer Konzession, Gewerbeberechtigung o.Ä. in eine Gesellschaft ist ein Risiko, das in Kumulation mit anderen Gegebenheiten Unternehmerrisiko begründen kann. Der Einbringende trägt die Gefahr eines Verlustes seiner Konzession bzw. Gewerbeberechtigung alleine; dieses Risiko kann ihm auch durch interne Abmachungen nicht abgenommen werden.³⁵

Unternehmerrisiko besteht nach Ansicht von VwGH und BFH auch, wenn ein Gesellschafter einer Personengesellschaft typisch unternehmerische Entscheidungen treffen oder Entscheidungen der anderen Gesellschafter durch Verweigerung der ihm vertraglich eingeräumten Zustimmung verhindern kann, wobei Erfolg oder Misserfolg ihn selbst wirtschaftlich berühren.³⁶ Dabei werden allerdings Elemente von Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative miteinander vermengt.

5. Verhältnis zwischen Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko

5.1. Mitunternehmerschaft ohne Unternehmerinitiative?

Der Unternehmerinitiative kommt gegenüber dem Unternehmerrisiko schwächeres Gewicht zu.³⁷ Von der Frage, ab welchem Mindestmaß an Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen Unternehmerinitiative vorliegt (siehe oben), ist die Frage, ob Unternehmerinitiative überhaupt erforderlich ist, zu unterscheiden:

- Der VwGH verlangt für die Annahme von Mitunternehmerschaft grundsätzlich das Vorliegen von Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative. Trotz fehlender Unternehmerinitiative hat er aber ausnahmsweise die Mitunternehmerstellung eines atypisch stillen Gesellschafters ausdrücklich bejaht.³⁸ Nach *Quantschnigg/Schuch* müsse ein Mindestmaß an Unternehmerinitiative verlangt werden.³⁹ Auch nach der Rspr des BFH müssen Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko vorliegen, können aber im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein.⁴⁰
- Hingegen kann nach *Stoll* (und diesem zustimmend *Doralt/Kauba*) auch bei Fehlen jeglicher Unternehmerinitiative Mitunternehmerstellung anzunehmen sein.⁴¹

nicht abschließend geklärt; vgl *Haep* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG²¹¹, § 15 Anm 325).

³⁴ VwGH 11.6.1974, 769/72; BFH 9.9.1999, BFH/NV 1999, 1196; *Kauba* in *Doralt*, EStG¹⁰, § 23 Rz 223; aA *Quantschnigg*, Grundsatzfragen, 118.

³⁵ VwGH 17.6.1966, 1131/65; 18.3.1975, 1301/74; 11.6.1974, 769/72.

³⁶ VwGH 17.3.1986, 84/15/0113; BFH 28.1.1982, BStBl II 1982, 389; 15.12.1992, BStBl II 1994, 702.

³⁷ *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 23 Rz 19; *Lechner*, Gewinnpoolung, 251.

³⁸ VwGH 23.2.1994, 93/15/0163; *Kohler*, Keine Mitunternehmerinitiative für atypisch stille Gesellschafter erforderlich, SWK 1994, A 365; *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, EStG⁴, § 23 Anm 97; EStR 2000, Rz 5806; *Kauba* in *Doralt*, EStG¹⁰, § 23 Rz 219.

³⁹ *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 23 Rz 19.

⁴⁰ BFH 25.6.1984, BStBl II 1984, 751.

⁴¹ *Stoll*, Publikums-(Abschreibungs-)Gesellschaften (1985) 54; *ders*, BAO, 1988; *Kauba* in *Doralt*, EStG¹⁰, § 23 Rz 219.

Das Kriterium der Unternehmerinitiative erscheine für die Beurteilung der Mitunternehmerschaft völlig in den Hintergrund (praktisch auf die Stufe der Bedeutungslosigkeit) verwiesen.⁴²

5.2. Gegenseitige Kompensierbarkeit

Grundsätzlich ist die Mitunternehmerstellung nach der Gesamtsituation zu beurteilen. Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko sind gegenseitig teilweise kompensierbar.⁴³ Je stärker das Unternehmerrisiko ist, umso schwächer darf die Unternehmerinitiative sein und (allerdings mit Einschränkungen) auch umgekehrt.⁴⁴ Die entscheidende Bedeutung ist dabei dem Unternehmerrisiko beizumessen.⁴⁵

II. Gesellschaftsrechtliche Abgrenzung des neuen Mitunternehmerbegriffs, Auswirkungen durch das UGB?

1. Leitbildfunktion der 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 namentliche Erwähnung der OG und KG in § 23 Z 2 EStG dient der Inhaltsbestimmung des Mitunternehmerbegriffs.⁴⁶ Die Rechtsstellung eines Mitunternehmers muss deshalb durch Merkmale bestimmt sein, die für die Gesellschafterstellung dann, wenn sie dem „Leitbild“ des UGB entspricht.⁴⁸ Diesem Leitbild entspricht die Stellung eines Gesellschafters, wenn gesellschaftsvertraglich keine Abweichungen vom (größtenteils 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 dessen Mitunternehmerstellung iSd EStG.⁴⁹

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.

Die neuen gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen des UGB sind auch für den steuerlichen Mitunternehmerbegriff maßgebend; dieser orientiert nicht am historischen Leitbild des HGB. Das ergibt sich bereits aus dem durch das Strukt-

⁴² *Stoll*, Publikums-(Abschreibungs-)Gesellschaften, 67.

⁴³ *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, EStG⁴, § 23 Anm 98; EStR 2000, Rz 5806.

⁴⁴ BFH 19.2.1981, BStBl II 1981, 602; *Bitz* in *Littmann/Bitz/Pust*, EStG⁷⁵, § 15 Rz 23d.

⁴⁵ *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 23 Rz 19; *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, EStG⁴, § 23 Anm 98.

⁴⁶ *Stoll*, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften, 24 FN 44: „Dem, der Umschreibung der Mitunternehmerschaft nachgeschalteten Hinweis auf die Gesellschafter einer OHG und einer KG kann nur erklärende Bedeutung beigemessen werden.“

⁴⁷ *Kauba* in *Doralt*, EStG¹⁰, § 23 Rz 214; *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I⁹ (2007) Rz 528.

⁴⁸ *Haep* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG²¹¹, § 15 Rz 302.

⁴⁹ VwGH 18.4.2007, 2006/13/0085.

AnpG 2006⁵⁰ geänderten Wortlaut des § 23 Z 2 EStG, der nun statt auf die OHG auf die neue OG verweist. Dadurch erübrigt sich die Frage, ob der 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.

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 Mitunternehmenschaft auch bei anderen Personengesellschaften und Vermögensbeteiligungen gelten; bei wirtschaftlich gleichen Sachverhalten erscheint eine unterschiedliche Behandlung nicht gerechtfertigt.⁵¹

2. Abgrenzung mithilfe des Kommanditisten als Arbeitsgesellschafter

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

Kommanditisten mit Bar- oder Sacheinlagen, Komplementäre und OG-Gesellschafter sind zum Aufstellen inhaltlicher Mindestanforderungen des Mitunternehmerbegriffes nicht geeignet, weil ihre Vermögens- und Mitwirkungsrechte über jene des Kommanditisten als Arbeitsgesellschafter weit hinausgehen.

2.1. Allgemeines und Wesen der KG

Eine KG ist eine unter eigener Firma geführte Gesellschaft, bei der die Haftung der Kommanditisten auf die Haftsumme beschränkt ist, während die Komplementäre gegenüber den Gesellschaftsgläubigern unbeschränkt haften (§ 161 Abs 1 UGB).

Seit dem UGB entsteht die KG jedenfalls erst mit Eintragung in das Firmenbuch (Normativsystem; § 123 Abs 1 UGB). Davor sind OHG und KG bereits vor Eintragung in das Firmenbuch rechtsfähig entstanden, wenn sie den Betrieb eines Vollhandelsgewerbes iSd § 1 HGB bereits aufgenommen hatten (§ 123 Abs 2 HGB).⁵²

2.2. Begriff des Arbeitsgesellschafters

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 Geld- oder Sacheinlagen leistet. Er führt idR die Geschäfte und vertritt die Gesellschaft nach außen; das ist aber nicht erforderlich.⁵³

Auch ein Kommanditist kann Arbeitsgesellschafter sein (§ 109 Abs 2 iVm § 161 Abs 2 UGB).⁵⁴ Als solchem fallen ihm aber (ausgenommen von seinen Mitwirkungsbefugnissen bei außergewöhnlichen Geschäften) keine Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnisse zu.⁵⁵

2.3. Kapitalanteil

Der Kapitalanteil eines Gesellschafters spielt ua bei der Bestimmung des Abfindungsanspruchs bei vorzeitigem Ausscheiden, bei der Errechnung des Anteils am Liquidationserlös und bei der Bestimmung des Stimmgewichts der Gesellschafter eine Rolle.⁵⁶

Vor dem UGB war strittig, ob ein unbeschränkt haftender Arbeitsgesellschafter einen Kapitalanteil an der Gesellschaft hat, wenn dies nicht vereinbart ist. Nach *Jabornegg* war einem Arbeitsgesellschafter „ähnlich wie dem Sacheinleger eine Einlage am Kapitalanteil gutzuschreiben“.⁵⁷ 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“.⁵⁸

Nach den ErlRV zum HaRÄG entspricht es der gängigen Vertragspraxis, Arbeitsgesellschaftern keinen Kapitalanteil zu gewähren, sondern sie nur am Gewinn der Gesellschaft teilhaben zu lassen.⁵⁹ Diese Vertragspraxis wurde durch das HaRÄG in das Regelstatut des UGB übernommen: Sofern nichts Abweichendes vereinbart ist, wird einem Arbeitsgesellschafter für seine Dienstleistungen kein Kapitalanteil gewährt; er hat nur einen Anspruch auf den Gewinn (§ 109 Abs 2 UGB). Sollen Dienstleistungen als Einlage zu einer Kapitalbeteiligung führen, bedarf dies (spätestens seit dem UGB) einer entsprechenden Vereinbarung.⁶⁰ Das in den ErlRV zum Ausdruck kommende Motiv des Gesetzgebers, die gängige Vertragspraxis in das Regelstatut des UGB zu übernehmen, deutet mE wohl auf die Absicht einer konstitutiven Änderung und nicht bloß deklarativen Klarstellung gegenüber der Rechtslage vor dem HaRÄG 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).

Diese für unbeschränkt haftende Arbeitsgesellschafter geltenden Grundsätze sind auch auf den Kommanditisten als Arbeitsgesellschafter anzuwenden (§ 109 Abs 2 iVm § 161 Abs 2 UGB).⁶¹

⁵⁴ *Krejci in Krejci*, Reform-Kommentar, § 167 UGB Rz 11; *Koppensteiner in Straube*, HGB I³, § 171 Rz 9; *Jabornegg in Jabornegg*, HGB (1997) § 171 Rz 15; *Kastner/Doralt/Nowotny*, Grundriß des Gesellschaftsrechts⁵ (1990) 150.

⁵⁵ *Krejci in Krejci*, Reform-Kommentar, § 167 UGB Rz 11.

⁵⁶ *Krejci in Krejci*, Reform-Kommentar, § 109 UGB Rz 13.

⁵⁷ *Jabornegg in Jabornegg*, HGB, § 109 Rz 50.

⁵⁸ *Wünsch*, Die Einlage bei OHG und KG (I), GesRZ 1978, 1 (6); keine eindeutige Aussage dazu von *H. Torggler in Straube*, HGB I³, § 120 Rz 10a; *Kastner/Doralt/Nowotny* (Gesellschaftsrecht⁵, 105) vertreten 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; idS auch *Krejci*, Gesellschaftsrecht I (2005) 325.

⁵⁹ ErlRV 1058 BlgNR 22. GP zu § 109 UGB; vgl. auch § 1183 Satz 2 ABGB.

⁶⁰ ErlRV 1058 BlgNR 22. GP zu § 109 UGB.

⁶¹ *Bergmann*, Der Kommanditist als Arbeitsgesellschafter, RdW 2008, 382 (382 f.).

⁵⁰ BGBl I 2006/100.

⁵¹ Insofern kritisch zu sehen: VwGH 21.1.1986, 84/14/0057; *Hofstätter/Büsser in Hofstätter/Reichel*, EStG²⁶, § 23 Rz 23; *Stoll*, BAO, 1989.

⁵² *Krejci in Krejci*, Reform-Kommentar (2007) Vor § 105 UGB Rz 10.

⁵³ *Krejci in Krejci*, Reform-Kommentar, § 109 UGB Rz 21, § 167 UGB Rz 11.

2.4. Beteiligung an Gewinn und Verlust

Auch der Kommanditist als Arbeitsgesellschafter ohne Kapitalanteil nimmt am Gewinn der Gesellschaft teil; ihm ist ein den Umständen nach angemessener Betrag des Jahresgewinns zuzuweisen (§ 121 Abs 1 iVm § 161 Abs 2 UGB).⁶²

Am Verlust der Gesellschaft sind Arbeitsgesellschafter nicht beteiligt. Auch die ErlRV zu § 121 UGB verweisen darauf, dass Arbeitsgesellschafter von Verlustzuweisungen in Entsprechung der gängigen Vertragspraxis ausgeschlossen sind.⁶³

2.5. Mitwirkungsrechte

Kommanditisten sind (auch als Arbeitsgesellschafter) im gewöhnlichen Betrieb von der Geschäftsführung der Gesellschaft ausgeschlossen. Sie können Handlungen der Komplementäre nicht widersprechen (§ 164 UGB). Geschäftsführungsmaßnahmen, die über den gewöhnlichen Betrieb des Unternehmens der Gesellschaft hinausgehen, bedürfen aber ihrer Zustimmung (§ 116 Abs 2 iVm § 161 Abs 2, § 164 UGB). Entgegen dem von § 164 UGB erweckten Eindruck sind Kommanditisten dann nicht bloß auf ein „Widerspruchsrecht“ verwiesen, sondern haben dieselbe Stellung wie ein von der Geschäftsführung ausgeschlossener unbeschränkt haftender Gesellschafter (Stimmrecht).⁶⁴

Auch Grundlagenbeschlüsse bedürfen der Zustimmung sämtlicher Gesellschafter einschließlich Kommanditisten (zB Änderungen des Gesellschaftsvertrags oder der Ausschluss eines Gesellschafters; § 119 Abs 1 iVm § 161 Abs 2 UGB).⁶⁵

2.6. Kontrollrechte

Kommanditisten haben Anspruch auf Mitteilung des Jahresabschlusses oder (wenn keine Rechnungslegungspflicht iSd §§ 189 ff UGB besteht) einer sonstigen Abrechnung und dürfen die Richtigkeit unter Einsicht der Bücher und Schriften prüfen (ordentliches Kontrollrecht; § 166 Abs 1 UGB). Während unbeschränkt haftende Gesellschafter jederzeit die Bücher und Schriften der Gesellschaft einsehen dürfen (§ 118 UGB), sind Kommanditisten dazu nur anlässlich der Prüfung des Jahresabschlusses berechtigt.⁶⁶

Bei Vorliegen wichtiger Gründe kann das Gericht jederzeit die Mitteilung einer Bilanz oder sonstiger Aufklärungen sowie die Vorlegung der Bücher und Schriften anordnen (außerordentliches Kontrollrecht; § 166 Abs 3 UGB).

2.7. Haftung

Der Kommanditist haftet den Gläubigern der Gesellschaft bis zur Höhe der im Firmenbuch eingetragenen Haftsumme; die Haftung ist jedoch ausgeschlossen, soweit er die Einlage geleistet hat (§ 171 Abs 1 UGB). Einlage und Haftsumme können unterschiedlich hoch sein. Zwar normiert das UGB keine Mindesthöhe der Haftsumme (auch Gesellschafter- oder Gläubigerschutzinteressen gebieten keine Untergrenze),⁶⁷ doch geht das gesetzliche Regelstatut trotzdem von einer be-

schränkten Haftung aus, sodass man nicht mehr von einem dem Leitbild des UGB entsprechenden Kommanditisten sprechen kann, wenn als Haftsumme null Euro festgesetzt wird.

Entscheidend ist die durch die Einlagenleistung verursachte Vermehrung des Gesellschaftsvermögens. Es gibt nicht bloß die Fälle einer vollständigen Haftung bis zur Höhe der Haftsumme oder eines gänzlichen Haftungsausschlusses, sondern auch alle dazwischen liegenden Stufen.⁶⁸ IdZ können Dienstleistungen als Einlageleistung erhebliche Probleme bereiten: Es muss bewertet werden, inwieweit der Kommanditist als Arbeitsgesellschafter seine haftungsbefreiende Einlage durch das Leisten von Diensten bereits erbracht hat.⁶⁹ Ob der Wert der bereits erbrachten Dienste der Haftsumme entspricht, hängt dabei nicht von der Vereinbarung der Gesellschafter untereinander ab, sondern muss aus Gründen des Gläubigerschutzes objektiv bewertet werden.⁷⁰

2.8. Zwischenergebnis

Die KG entsteht mit der konstitutiven Firmenbucheintragung. Auch ein Kommanditist kann Arbeitsgesellschafter sein. Sofern nichts anderes vereinbart ist, erhält er dann keinen Kapitalanteil (und ist daher insb auch nicht an stillen Reserven und Firmenwert beteiligt). Er nimmt am Gewinn der Gesellschaft teil (nicht hingegen am Verlust), ist von der Geschäftsführung (im gewöhnlichen Betrieb der Gesellschaft) ausgeschlossen, bei ungewöhnlichen Geschäftsführungsmaßnahmen und Grundlagenbeschlüssen aber Komplementären gleichgestellt, besitzt Kontrollrechte und trägt das Risiko einer beschränkten Haftung (soweit er seine Einlage nicht geleistet hat).

3. Negativabgrenzung zur echten stillen Gesellschaft

Weitere Aufschlüsse für das Aufstellen von Mindestanforderungen des Mitunternehmerbegriffs erhält man bei der Negativabgrenzung zur echten (typischen) stillen Gesellschaft. Diese ist keine Mitunternehmerschaft und führt gem § 27 Abs 1 Z 2 EStG zu Einkünften aus Kapitalvermögen.

3.1. Allgemeines und Wesen der stillen Gesellschaft

Eine stille Gesellschaft liegt vor, wenn sich jemand an einem Unternehmen, das ein anderer betreibt, beteiligt. Der stille Gesellschafter leistet eine Vermögenseinlage, die in das Vermögen des Unternehmensinhabers übergeht (§ 179 Abs 1 UGB).

Die stille Gesellschaft ist eine reine Innengesellschaft, sie tritt nach außen hin nicht in Erscheinung (insb keine Eintragung im Firmenbuch). Die wirtschaftliche Bedeutung der stillen Gesellschaft liegt vor allem in der risikobegrenzten, nicht publizitätswirksamen Kapitalbeteiligungsmöglichkeit.⁷¹ Sie ist nicht rechtsfähig, kann also weder Rechte erwerben noch Verbindlichkeiten eingehen. Gegenüber Dritten agiert

⁶² Ausführlich zur Gewinnverteilung Bergmann, RdW 2008, 383.

⁶³ Krejci in Krejci, Reform-Kommentar, § 109 UGB Rz 25.

⁶⁴ U. Torggler/Kucsko in Straube, HGB I³, § 164 Rz 10.

⁶⁵ U. Torggler/H. Torggler in Straube, HGB I³, § 119 Rz 3 ff.

⁶⁶ U. Torggler/H. Torggler in Straube, HGB I³, § 166 Rz 6.

⁶⁷ OLG Wien 31.3.2005, 28 R 53/05b, GeS 2005, 378.

⁶⁸ Wunsch, Die Einlage bei OHG und KG (II), GesRZ 1978, 51 (54); Jabornegg in Jabornegg, HGB, § 171 Rz 13.

⁶⁹ Krejci in Krejci, Reform-Kommentar, § 167 UGB Rz 11.

⁷⁰ Ausführlich mwN Bergmann, RdW 2008, 384.

⁷¹ Kastner/Doralit/Nowotny, Gesellschaftsrecht⁵, 164; Straube/U. Torggler in Straube, HGB I³, § 178 Rz 2a.

nur der Unternehmer; nur er wird aus den im Unternehmen geschlossenen Geschäften berechtigt und verpflichtet (§ 179 Abs 2 UGB).⁷² Die stille Gesellschaft selbst hat mangels Rechtsfähigkeit auch kein Gesellschaftsvermögen.⁷³ Die Einlage des stillen Gesellschafters geht in das Vermögen des Unternehmensinhabers über.⁷⁴

3.2. Typische und atypische stille Gesellschaft

Nach dem gesetzlichen Leitbild ist der stille Gesellschafter weder am Geschäftsvermögen 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. Die §§ 179 ff UGB sind aber weitgehend dispositiv.⁷⁵

Eine (für die Negativabgrenzung des Mitunternehmerbegriffs nicht relevante) atypische bzw unechte stille Gesellschaft liegt vor, wenn der stille Gesellschafter abweichend vom Regelstatut des UGB nicht nur am wirtschaftlichen Ergebnis, sondern auch am Gesellschaftsvermögen oder an der Geschäftsführung des Unternehmens beteiligt ist. Entscheidend ist nicht die Bezeichnung, sondern die vertragliche Ausgestaltung.⁷⁶

3.3. Beteiligung an Gewinn und Verlust

Ist der Anteil des stillen Gesellschafters am Gewinn und Verlust nicht vereinbart, so gilt ein den Umständen nach angemessener Anteil als bedungen (§ 181 Abs 1 UGB). Die Gewinnbeteiligung des stillen Gesellschafters ist unabdingbar (§ 181 Abs 2 UGB).

3.4. Mitwirkungsrechte

Der stille Gesellschafter ist nicht berechtigt, die Geschäfte zu führen. Die Geschäftsführung obliegt alleine dem Unternehmer. Das gilt auch für ungewöhnliche Geschäfte.⁷⁷

Wesentliche Veränderungen des Unternehmens (zB die Änderung des Unternehmensgegenstandes oder die Stilllegung) bedürfen aber der Zustimmung des stillen Gesellschafters.⁷⁸

3.5. Kontrollrechte

Die dem stillen Gesellschafter zustehenden Kontrollrechte (§ 183 UGB) stimmen inhaltlich mit jenen des Kommanditisten (§ 166 UGB) überein. Der stille Gesellschafter kann die abschriftliche Mitteilung des Jahresabschlusses oder (wenn keine Rechnungslegungspflicht besteht) einer sonstige Abrechnung verlangen.⁷⁹

Bei Vorliegen eines wichtigen Grundes kann der stille Gesellschafter jederzeit gerichtlich die Mitteilung eines Status

⁷² *Straube/U. Torggler in Straube*, HGB I³, § 178 Rz 38 ff.
⁷³ *Straube/U. Torggler in Straube*, HGB I³, § 178 Rz 18.
⁷⁴ *Kastner/Doralt/Nowotny*, Gesellschaftsrecht⁵, 163; *Rebhahn in Jabornegg*, HGB, § 178 Rz 6; *Straube/U. Torggler in Straube*, HGB I³, § 178 Rz 3, 9.
⁷⁵ *Straube/U. Torggler in Straube*, HGB I³, § 178 Rz 21.
⁷⁶ *Straube/U. Torggler in Straube*, HGB I³, § 178 Rz 22.
⁷⁷ *Rebhahn in Jabornegg*, HGB, § 178 Rz 14; aA *Holzhammer*, Gesellschaftsrecht (1986) 78, der ein Zustimmungserfordernis zu allen außerordentlichen Geschäften bejaht (*Kastner/Doralt/Nowotny*, Gesellschaftsrecht⁵, 168 FN 2).
⁷⁸ *Straube/U. Torggler in Straube*, HGB I³, § 178 Rz 17; *Kastner/Doralt/Nowotny*, Gesellschaftsrecht⁵, 168; *Rebhahn in Jabornegg*, HGB, § 178 Rz 14.
⁷⁹ *Straube/U. Torggler in Straube*, HGB I³, § 183 Rz 2.

oder sonstiger Aufklärungen sowie die Vorlage der Bücher und Schriften beantragen.⁸⁰

3.6. Haftung

Für Unternehmensschulden haftet nur der Unternehmer. Der stille Gesellschafter trägt nur das wirtschaftliche Risiko des teilweisen oder gänzlichen Verlustes seiner Einlage, wenn diese durch zugewiesene Verluste aufgezehrt ist. Er ist nicht verpflichtet, die durch Verluste verminderte Einlage wieder aufzufüllen (§ 180 UGB).

Hat der stille Gesellschafter seine Einlage noch nicht geleistet, schuldet er sie nur dem Unternehmer. Gläubiger des Unternehmers haben aber die Möglichkeit, die Forderung des Unternehmers gegen den stillen Gesellschafter auf Leistung der Einlage zu pfänden und auf diese Weise den stillen Gesellschafter in Anspruch zu nehmen.⁸¹

3.7. Zwischenergebnis

Eine dem Regelstatut des UGB entsprechende echte stille Gesellschaft liegt vor, wenn sich jemand mit einer Vermögens-einlage an einem Unternehmen beteiligt, die in das Vermögen des Inhabers des Unternehmens übergeht. Im Gegenzug ist der echte stille Gesellschafter nur am Gewinn und Verlust, nicht jedoch am Geschäftsvermögen und der Geschäftsführung des Unternehmens beteiligt. Wesentliche Veränderungen des Unternehmens bedürfen seiner Zustimmung, seine Kontrollrechte entsprechen jenen des Kommanditisten. Der stille Gesellschafter haftet nicht gegenüber Dritten (er trägt aber das wirtschaftliche Risiko des teilweisen oder gänzlichen Verlustes seiner Einlage, wenn diese durch Verluste aufgezehrt wurde), seine Einlageverpflichtung kann jedoch gepfändet werden, soweit er diese noch nicht erfüllt hat.

4. Gegenüberstellung der Zwischenergebnisse nach bisherigen Kriterien der Mitunternehmerschaft

4.1. Übersicht

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

⁸⁰ Zum Begriff des „Status“ siehe *Straube/U. Torggler in Straube*, HGB I³, § 183 Rz 6.
⁸¹ *Krejci*, Gesellschaftsrecht I, 443.

4.2. Unternehmerinitiative

Die Mitwirkungsrechte sind beim Arbeitsgesellschafter-Kommanditisten stärker ausgeprägt: Ungewöhnliche Geschäftsführungsmaßnahmen bedürfen seiner Zustimmung. Nach der Rspr zum bisherigen Mitunternehmerbegriff genügt jedoch bereits das dem Kommanditisten zustehende Stimmrecht bei Grundlagenbeschlüssen (§ 119 Abs 1 iVm § 161 Abs 2 UGB) zur Entfaltung eines Mindestmaßes an Unternehmerinitiative (siehe ausführlich oben Pkt I.3.2.).⁸²

„Wesentliche Veränderungen“ des Unternehmens bedürfen auch der Zustimmung des stillen Gesellschafters.⁸³ 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 stille Gesellschafter als auch der Arbeitsgesellschafter-Kommanditist verfügen zusätzlich über Kontrollrechte. Diese gewähren jedoch keinen (direkten) Einfluss auf unternehmerische Entscheidungen. Fraglich ist daher, inwiefern ihr Bestehen oder Nichtbestehen die Unternehmerinitiative überhaupt beeinflussen kann.

4.3. Unternehmerrisiko

Aus der Rechtsstellung des Kommanditisten als Arbeitsgesellschafter lässt sich ableiten, dass für ein Mindestmaß an Unternehmerrisiko bereits eine Gewinnbeteiligung und beschränktes Haftungsrisiko genügen, während eine Beteiligung an Verlust und Vermögen (insb an stillen Reserven und Firmenwert) nicht zwingend erforderlich ist.⁸⁴

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 die Einlageverpflichtung des stillen Gesellschafters im Exekutionswege pfänden und so auf ihn zugreifen.⁸⁵ Das ist 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.

4.4. Gesamtbild

Die Frage, ob Mitunternehmerschaft vorliegt, war bisher nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen (Typusbegriff).⁸⁶ Während die Mitwirkungsrechte beim Arbeitsge-

sellschafter-Kommanditisten stärker ausgeprägt sind, ist der stille Gesellschafter am Verlust beteiligt und trägt daher höheres Unternehmerrisiko. Bisher kam der Unternehmerinitiative gegenüber dem Unternehmerrisiko schwächeres Gewicht zu.⁸⁷ Nach den „klassischen“ Beurteilungskriterien der Mitunternehmerschaft ist daher die Position des stillen Gesellschafters stärker als jene des Arbeitsgesellschafter-Kommanditisten. Das Ergebnis ist umgekehrt: Der Arbeitsgesellschafter-Kommanditist ist Mitunternehmer (§ 23 Z 2 EStG), der echte stille Gesellschafter nicht (§ 27 Abs 1 Z 2 EStG).

Um diese Diskrepanz zu lösen, bedarf es für den neuen Mitunternehmerbegriff seit dem UGB

- entweder eines weiteren Tatbestandsmerkmals neben Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko, in dem sich der Arbeitsgesellschafter-Kommanditist vom echten stillen Gesellschafter unterscheidet, oder
- höherer Mindestanforderungen für die Annahme von Unternehmerinitiative, denen der echte stille Gesellschafter nicht gerecht wird.

5. Lösungsversuche

5.1. Weiteres Tatbestandsmerkmal der Mitunternehmerschaft

5.1.1. Rechtsfähigkeit

Die in § 23 Z 2 EStG angeführten OG und KG sind im Gegensatz zur stillen Gesellschaft, die weder Rechte erwerben noch Verbindlichkeiten eingehen kann, rechtsfähig (§ 105 iVm § 161 Abs 2 UGB bzw § 179 Abs 2 UGB).⁸⁸ Ertragsteuerrechtlich wird diese Rechtsfähigkeit aber eingeschränkt: Personengesellschaften können keine Gewinne zugerechnet bekommen (sie sind keine Ertragsteuersubjekte; vgl § 21 Abs 2 Z 2, § 22 Z 3, § 23 Z 2 EStG). Die Gewinne werden den Gesellschaftern direkt zugerechnet.⁸⁹ Daher kann dem EStG nicht unterstellt werden, dass es Rechtsfähigkeit als eine Voraussetzung der Mitunternehmerschaft betrachtet.

5.1.2. Publizität

Die in § 23 Z 2 EStG angeführten OG und KG sind Außengesellschaften. Außengesellschaften sind Gesellschaften, die nach dem Willen der Gesellschafter im Rechtsverkehr in Erscheinung treten. Ist das nicht der Fall, liegt eine Innengesellschaft vor. Jedenfalls Außengesellschaften sind Gesellschaften, die (wie OG und KG) im Firmenbuch protokolliert sind und eine Firma führen.⁹⁰

Im Gegensatz dazu ist die stille Gesellschaft eine reine Innengesellschaft. Sie tritt nach außen hin nicht in Erscheinung (insb keine Eintragung im Firmenbuch). Die wirtschaftliche Bedeutung der stillen Gesellschaft liegt vor allem in der risikobegrenzten, nicht publizitätswirksamen Kapitalbeteiligungsmöglichkeit.⁹¹

⁸² VwGH 2.4.1982, 82/13/0079, 0080; BFH 10.11.1987, BStBl II 1989, 758; 27.1.1994, BStBl II 1994, 635.

⁸³ Straube/U. Torggler in Straube, HGB I³, § 178 Rz 17; Kastner/Doralt/Nowotny, Gesellschaftsrecht⁵, 168; Rebhahn in Jabornegg, HGB, § 178 Rz 14.

⁸⁴ Zur Beteiligung an stillen Reserven und Firmenwert bereits ausführlich Bergmann, Mitunternehmerschaft und UGB: Unternehmerrisiko ohne Beteiligung an stillen Reserven und Firmenwert? RdW 2008, 168 (168 f).

⁸⁵ Krejci, Gesellschaftsrecht I, 443.

⁸⁶ VwGH 23.2.1994, 93/15/0163.

⁸⁷ Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 23 Rz 19; Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG⁴ § 23 Anm 98.

⁸⁸ Straube/U. Torggler in Straube, HGB I³, § 178 Rz 38 ff.

⁸⁹ VwGH 17.6.1992, 87/13/0157.

⁹⁰ Kastner/Doralt/Nowotny, Gesellschaftsrecht⁵, 37 f; U. Torggler, Außengesellschaften, in Straube, Fachwörterbuch zum Handels- und Gesellschaftsrecht (2005) 30; Krejci in Krejci, Reform-Kommentar, § 105 UGB Rz 9.

⁹¹ Kastner/Doralt/Nowotny, Gesellschaftsrecht⁵, 164; Straube/U. Torggler in Straube, HGB I³, § 178 Rz 2a.

Da sich die in § 23 Z 2 EStG angeführten Gesellschaften in diesem Punkt grundlegend von der in § 27 Abs 1 Z 2 EStG genannten echten stillen Gesellschaft unterscheiden, könnte sich die „Publizität“ auf den ersten Blick als zusätzliches Tatbestandsmerkmal der Mitunternehmerschaft eignen. Das entspräche im Ergebnis auch der älteren VwGH-Rspr, nach der Innengesellschaften keine Mitunternehmerschaften sein konnten.⁹²

Gegen die Publizität als weiteres Tatbestandsmerkmal der Mitunternehmerschaft spricht jedoch § 5 Abs 1 Satz 3 EStG: „Beteiligt sich ein Gesellschafter als Mitunternehmer am Betrieb eines nach § 189 UGB rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden, gilt auch diese Gesellschaft als rechnungslegungspflichtiger Gewerbetreibender.“ Aus historischen und teleologischen Überlegungen ergibt sich, dass diese Bestimmung primär an Innengesellschaften denkt.⁹³ Deshalb kann auch das zusätzliche Tatbestandsmerkmal „Publizität“ als Lösung nicht überzeugen.

5.2. Neue Mindestanforderungen für die Annahme von Unternehmerinitiative

Die Mitwirkungsrechte sind beim Kommanditisten stärker ausgeprägt, weil ungewöhnliche Geschäftsführungsmaßnahmen seiner Zustimmung bedürfen. Nach dem bisherigen Mitunternehmerbegriff genügte aber bereits das Stimmrecht bei Grundlagenbeschlüssen zur Entfaltung eines Mindestmaßes an Unternehmerinitiative⁹⁴ Die Mitwirkungsrechte des Kommanditisten wurden durch das HaRÄG nicht modifiziert. Das könnte zu dem Schluss verleiten, dass dieser Grundsatz weiterhin Gültigkeit habe und damit auch der stille Gesellschafter mit seinem Stimmrecht bei „wesentlichen Veränderungen“ ein Mindestmaß an Unternehmerinitiative ausüben könnte.

Aus der Gegenüberstellung des Arbeitsgesellschafter-Kommanditisten mit dem echten stillen Gesellschafter, der daraus resultierenden Diskrepanz und den nicht zielführenden Lösungsversuchen mithilfe eines weiteren Tatbestandsmerkmals ergibt sich mE jedoch, dass

- das bisherige Mindestanforderung *Stimmrecht bei Grundlagenbeschlüssen* für die Annahme von Unternehmerinitiative nicht mehr aufrechterhalten werden kann,
- für ein Mindestmaß an Unternehmerinitiative seit dem UGB sowohl das *Stimmrecht bei Grundlagenbeschlüssen* als auch das *Stimmrecht bei ungewöhnlichen Geschäftsführungsmaßnahmen* erforderlich sind und
- dieses Mindestmaß an Unternehmerinitiative für Mitunternehmerschaft 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).⁹⁵

III. Abstrahierter neuer Mitunternehmerbegriff

1. Definition

Voraussetzung für die Annahme einer Mitunternehmerschaft ist, dass die beteiligten Personen Unternehmerinitiative ausüben können und Unternehmerrisiko tragen.

2. Unternehmerinitiative

Unternehmerinitiative entfaltet, wer auf das betriebliche Geschehen Einfluss nehmen kann, wer also die Möglichkeit hat, an unternehmerischen Entscheidungen teilzunehmen.

2.1. Geschäftsführung

Im gewöhnlichen Betrieb geschäftsführungsbefugte Gesellschafter haben regelmäßig die Möglichkeit einer stark ausgeprägten Unternehmerinitiative.

2.2. Stimmrechte

Für ein Mindestmaß an Unternehmerinitiative sind die Stimmrechte bei Grundlagenbeschlüssen und ungewöhnlichen Geschäftsführungsmaßnahmen („Widerspruchsrecht“) erforderlich.

2.3. Kontrollrechte

Kontrollrechte sind für die Beurteilung der Unternehmerinitiative unmaßgeblich, weil sie keinen (direkten) Einfluss auf unternehmerische Entscheidungen gewähren.

2.4. Sonstiges

Tatsächlicher Einfluss auf die Geschäftsführung ist nicht erforderlich. Selbst ein Gesellschafter mit einer ganz geringen Beteiligung ist daher bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen Mitunternehmer.⁹⁶ Keine Unternehmerinitiative liegt jedoch mE vor, wenn die Mitwirkungsrechte in einem starken Missverhältnis zum Unternehmerrisiko stehen.⁹⁷ Es ist nicht notwendig, dass ein Mitunternehmer die ihm zustehenden Rechte auch tatsächlich wahrnimmt; es reicht die Möglichkeit dazu.⁹⁸ Das gilt selbst dann, wenn sich ein Beteiligter seiner Rechtsstellung nicht bewusst ist und deswegen seine Rechte nicht ausübt.⁹⁹ Im Falle eines Rechtsstreits über das Bestehen

⁹² ZB VwGH 15.10.1979, 2693/78; siehe für die jüngere Vergangenheit aber VwGH 29.11.1994, 93/14/0150; *Kauba* in *Doralt*, EStG¹⁰, § 23 Rz 226; EStR 2000, Rz 5821.

⁹³ *Bergmann*, Beteiligung am Betrieb eines rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden iSd § 5 Abs 1 Satz 3 EStG, RdW 2008, 544 (545).

⁹⁴ VwGH 2.4.1982, 82/13/0079, 0080; BFH 10.11.1987, BStBl II 1989, 758; 27.1.1994, BStBl II 1994, 635.

⁹⁵ Siehe zur Bedeutung des Stimmrechts bei ungewöhnlichen Geschäftsführungsmaßnahmen BFH 10.11.1987, BStBl II 1989, 758; 27.1.1994, BStBl II 1994, 635; kritisch *Haep* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG²¹¹, § 15 Anm 312; zustimmend *Bitz* in *Littmann/Bitz/Pust*, EStG⁷⁵, § 15 Rz 23e.

⁹⁶ *Hofstätter/Büsser* in *Hofstätter/Reichel*, EStG²⁶, § 23 Rz 23.

⁹⁷ Das wäre zB bei einem zu 80 % am Vermögen der Personengesellschaft beteiligten Gesellschafter der Fall, dessen Stimmgewicht bei gesellschaftsvertraglich vereinbarter Mehrheitsbeschlussfassung auf 5 % reduziert ist.

⁹⁸ *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, EStG⁴, § 23 Anm 96; EStR 2000, Rz 5806; BFH 24.7.1984, BStBl II 1985, 85; 12.2.1992, BFH/NV 1993, 156; 2.7.1998, BFH/NV 1999, 754; *Haep* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG²¹¹, § 15 Anm 316.

⁹⁹ BFH 12.2.1992, BFH/NV 1993, 156; *Haep* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG²¹¹, § 15 Anm 316.

von Mitwirkungsrechten ist das Ergebnis für die Beurteilung der Unternehmerinitiative rückwirkend maßgeblich.¹⁰⁰

Unternehmerinitiative ist auch dann gegeben, wenn einem Gesellschafter zwar keine Mitwirkungsrechte zustehen, er aber solche faktisch ausüben kann.¹⁰¹

Ein jederzeit möglicher Ausschluss nach freiem Ermessen ohne wichtigen Grund schließt die Entfaltung von Unternehmerinitiative aus, weil ein ständig vom Ausschluss bedrohter Gesellschafter seine Stimmrechte nicht nach seinem freien Interesse ausüben kann.¹⁰²

3. Unternehmerrisiko

Unternehmerrisiko ist die gesellschaftsrechtliche oder wirtschaftlich vergleichbare Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg eines Betriebs.

3.1. Positive Aspekte

Als Einkunftsquelle iSd § 2 EStG kommen nur Tätigkeiten in Betracht, die auf Dauer gesehen Gewinne erwarten lassen. Fehlt die objektive Möglichkeit dazu, liegt (von vornherein) Liebhaberei vor.¹⁰³ Die nachgelagerte Frage der Mitunternehmerschaft setzt bereits eine Einkunftsquelle voraus.

3.1.1. Beteiligung am laufendem Gewinn

Eine Gewinnbeteiligung ist grundsätzlich Voraussetzung der Mitunternehmerschaft; fehlt eine Beteiligung am laufenden Gewinn, dann muss zumindest eine Beteiligung an stillen Reserven und Firmenwert vorliegen.¹⁰⁴ Nimmt der Beteiligte weder am laufenden Gewinn noch an stillen Reserven und Firmenwert teil, liegt keine Einkunftsquelle (und daher auch keine Mitunternehmerschaft) vor.

3.1.2. Beteiligung an stillen Reserven und Firmenwert

Die Beteiligung an stillen Reserven und Firmenwert ist keine Voraussetzung für Unternehmerrisiko. Auch ein dem Regelstatut des UGB entsprechender Arbeitsgesellschafter nimmt nicht am Vermögen der Gesellschaft teil.¹⁰⁵

Zwingend erforderlich ist sie nur, wenn eine Teilnahme am laufenden Gewinn fehlt. Dann muss der Beteiligte sowohl bei freiwilligen und unfreiwilligen vorzeitigen Ausscheiden (also auch im Fall der Selbstkündigung und bei Ausschluss aufgrund schädlichen Verhaltens) als auch bei Auflösung der Gesellschaft an stillen Reserven und Firmenwert teilnehmen. Nur eine solche allumfassende Beteiligung vermag mE das Nichtvorhandensein einer laufenden Gewinnbeteiligung zu kompensieren.

Bei aufrechter Gesellschaft sind die aufgedeckten stillen Reserven Teil des laufenden Buchgewinnes und kommen daher ohnedies jedem Gesellschafter mit laufender Gewinnbeteiligung zugute. Es genügt die Teilnahme an den während der Beteiligung an der Gesellschaft entstandenen stillen Reserven.¹⁰⁶

¹⁰⁰ BFH 11.12.1997, BFH/NV 1998, 947; *Haep* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG²¹, § 15 Anm 316.

¹⁰¹ *Thunshirn*, Das Surrogatkapital (Genußrechts- und Partizipationskapital) bei Umgründungen, ÖStZ 1996, 346 (349).

¹⁰² Vgl idZ BFH 9.10.1986, BFH/NV 1987, 567; *Bitz* in Littmann/Bitz/Pust, EStG⁷⁵, § 15 Rz 23e.

¹⁰³ VwGH 14.4.1994, 93/15/0185; vgl auch *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹, Rz 45.

¹⁰⁴ BFH 28.10.1999, BStBl II 2000, 183.

¹⁰⁵ Siehe dazu bereits ausführlich *Bergmann*, RdW 2008, 168 f.

3.2. Negative Aspekte

Für die Annahme von Unternehmerrisiko muss die Position des Beteiligten auch mit einem negativen Aspekt verbunden sein. Das ergibt sich bereits aus dem sprachlogischen Sinn des Unternehmerrisikos (andernfalls bestünde kein „Risiko“).

3.2.1. Beteiligung am Verlust

Das Fehlen einer Verlustbeteiligung steht der Mitunternehmerschaft grundsätzlich nicht entgegen; das ergibt sich aus dem Leitbild des Arbeitsgesellschafter-Kommanditisten, der nicht am Verlust beteiligt ist. Erforderlich ist eine Verlustbeteiligung nur, wenn die Position des Beteiligten mit keinem anderen negativen Aspekt verbunden ist.

3.2.2. Haftung

Ein weiterer negativer Teilaspekt des Unternehmerrisikos besteht in der drohenden (beschränkten oder unbeschränkten) Haftung; sie ist jedoch ebenfalls keine zwingende Voraussetzung. Erforderlich ist sie nur, wenn der Beteiligte weder am Verlust beteiligt ist noch ein sonstiges Risiko trägt. Haftungsbeschränkungen im Innenverhältnis sind bedeutungslos, weil das Risiko der Regressmöglichkeit bleibt.¹⁰⁷ Ein (für Unternehmerrisiko) relevantes Haftungsrisiko besteht jedoch nur dann, wenn die drohende (beschränkte) Haftung der Höhe nach von wirtschaftlicher Bedeutung ist.

3.2.3. Sonstiges Risiko

Wer eine Konzession, Gewerbeberechtigung oÄ in die Gesellschaft einbringt, trägt die Gefahr des Verlustes. Dieses Risiko kann durch interne Abmachungen nicht abgenommen werden.¹⁰⁸

4. Verhältnis von Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko

Für die Annahme von Mitunternehmerschaft sind Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko jeweils zwingend erforderlich. Mitwirkungsrechte, die die Mindestanfordernisse der Unternehmerinitiative unterschreiten, können nicht durch starkes Unternehmerrisiko kompensiert werden (siehe dazu oben Pkt II.5.2.). Ebenso kann umgekehrt eine (für die Annahme von Unternehmerrisiko) zu stark eingeschränkte Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg eines Betriebs nicht durch stark ausgeprägte Unternehmerinitiative kompensiert werden.

Selbst bei schwacher Unternehmerinitiative bedarf es keiner Kompensation durch stärkeres Unternehmerrisiko und umkehrt. Das ergibt sich aus dem Regelstatut des Arbeitsgesellschafter-Kommanditisten, bei dem sowohl Unternehmerinitiative als auch Unternehmerrisiko schwach ausgeprägt sind. Trotzdem ist er als ein dem Regelstatut des UGB entsprechender Gesellschafter einer KG Mitunternehmer.

¹⁰⁶ *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 23 Rz 19; *Hofstätter/Büsser* in *Hofstätter/Reichel*, EStG²⁶, § 23 Rz 23.

¹⁰⁷ VwGH 11.6.1974, 769/72; BFH 9.9.1999, BFH/NV 1999, 1196; *Kauba* in *Doralt*, EStG¹⁰, § 23 Rz 223.

¹⁰⁸ VwGH 17.6.1966, 1131/65; 18.3.1975, 1301/74; 11.6.1974, 769/72.

Unternehmerinitiative			Unternehmerisiko					Mitunternehmer
Geschäftsführung			Positive Aspekte		Negative Aspekte			
Im gewöhnlichen Betrieb	Stimmrecht bei ungewöhnlichen Maßnahmen	Stimmrecht bei Grundlagenbeschlüssen	Laufender Gewinn	Stille Reserven und Firmenwert	Verlust	Haftung	Sonstiges Risiko	
	•	•	•		•			•
	•	•	•			•		•
	•	•	•				•	•
	•	•		•	•			•
	•	•		•		•		•
	•	•		•			•	•

5. Mindestefordernisse

Ein Mindestmaß an Unternehmerinitiative liegt vor, wenn ein Beteiligter über Stimmrechte bei Grundlagenbeschlüssen und ungewöhnlichen Geschäftsführungsmaßnahmen verfügt. Für ein erforderliches Mindestmaß an Unternehmerisiko muss der Beteiligte zumindest

- am laufenden Gewinn oder an stillen Reserven und Firmenwert teilnehmen (positiver Aspekt; ansonsten liegt keine Einkunftsquelle vor) sowie zusätzlich
- entweder am Verlust beteiligt sein oder das Risiko einer (beschränkten) Haftung bzw ein sonstiges Risiko tragen (negativer Aspekt; ansonsten liegt kein „Risiko“ vor).

Auf dieser Seite oben finden Sie eine tabellarische Übersicht über die Mindestefordernisse.

6. Abstrakter Begriff statt Typusbegriff

Wie oben dargelegt, lassen sich aus der Abgrenzung des Arbeitsgesellschafter-Kommanditisten zum echten stillen Gesellschafter abstrakte, unabdingbare Mindestefordernisse für die Annahme von Mitunternehmerschaft ableiten. Diese abstrakten Mindestefordernisse sind zwar in sich teilweise flexibel,¹⁰⁹ sie können aber nicht gegenseitig kompensiert werden. Deshalb ist der Mitunternehmerbegriff mE kein offener Typusbegriff, sondern ein gesetzlich ableitbarer abstrakter Be-

¹⁰⁹ Es gibt mehrere Möglichkeiten, wie der positive und negative Aspekt des Unternehmerisikos ausgestaltet sein kann.

griff. Die Beurteilung, ob Mitunternehmerschaft vorliegt, erfolgt trotz der vielgestaltigen Formen der Vermögens- und Gewinnbeteiligung bei Personengesellschaften nach einem allgemein verbindlichen Schema.

IV. Zusammenfassung

Die namentliche Erwähnung der OG und KG in § 23 Z 2 EStG dient der Inhaltsbestimmung des Mitunternehmerbegriffs. Die Rechtsstellung eines Mitunternehmers muss deshalb durch Merkmale bestimmt sein, die für die Gesellschafter einer OG und KG typisch sind. Typisch ist die Gesellschafterstellung dann, wenn gesellschaftsvertraglich keine Abweichungen vom Regelstatut des UGB vereinbart wurden. Eine dem Regelstatut des UGB entsprechende Stellung als Gesellschafter einer OG oder KG bewirkt dessen Mitunternehmerstellung iSd EStG.

Durch das HaRÄG wurde das Regelstatut von OG (OHG) und KG geändert. Das hat auf den ertragsteuerlichen Mitunternehmerbegriff folgende Auswirkungen:

- Die Mindestefordernisse für die Annahme von Unternehmerinitiative wurden erhöht (neben dem Stimmrecht bei Grundlagenbeschlüssen ist nunmehr auch eine Teilnahme an ungewöhnlichen Geschäftsführungsmaßnahmen erforderlich).
- Die Erfordernisse für ein Mindestmaß an Unternehmerisiko wurden reduziert (insb die Beteiligung an stillen Reserven und Firmenwert ist nicht mehr zwingend erforderlich).