

# Der kapitalistische Mitunternehmer (§ 23 EStG)

*Sebastian Bergmann*

- 1. Einleitung**
- 2. Tatbestand**
  - 2.1. Kapitalistischer Mitunternehmer
    - 2.1.1. Allgemeines
    - 2.1.2. Keine oder beschränkte Außenhaftung
    - 2.1.3. Keine ausgeprägte Unternehmerinitiative
    - 2.1.4. Zwischenfazit
  - 2.2. Natürliche Person
  - 2.3. Verluste
  - 2.4. Entstehung oder Erhöhung eines negativen Kapitalkontos
- 3. Rechtsfolgen**
  - 3.1. Ausgleichs- und Vortragsverbot
  - 3.2. Behandlung als Wartetastenverlust
  - 3.3. Darstellung in Einkünftefeststellungserklärung
  - 3.4. Verlustschicksal bei Mitunternehmeranteilsübertragungen
- 4. Fazit**

## 1. Einleitung

Als hybride Finanzierungsinstrumente werden in der Regel solche Finanzierungsinstrumente bezeichnet, deren rechtlicher bzw wirtschaftlicher Charakter Elemente sowohl von idealtypischem Eigenkapital als auch von idealtypischem Fremdkapital kombiniert und die sich solcherart pauschal weder dem Eigen- noch dem Fremdkapital eindeutig zuordnen lassen.<sup>1</sup>

Im Rahmen der einkommensteuerlichen Einkünfteermittlung erfolgt die Abgrenzung von steuerlichem Eigen- und Fremdkapital nach Maßgabe des betrieblichen Mitunternehmerregimes von § 21 Abs 2 Z 2, § 22 Z 3 und § 23 Z 2 EStG bzw dessen analoger Anwendung im außerbetrieblichen Bereich<sup>2</sup> in Unterscheidung zu echten stillen Beteiligungen und anderen Gläubigerschaften.<sup>3</sup> Während mitunternehmerische Beteiligungen bzw außerbetriebliche Beteiligungen in der Art einer Mitunternehmerschaft dem steuerlichen Eigenkapital zugerechnet wer-

- 1 Vgl *Bergmann*, Genussrechte (2016) 45 f; *Clemens* in Beck IFRS-Handbuch<sup>4</sup> (2013) § 12 Rz 11; *Briiggemann/Lühn/Siegel*, Bilanzierung hybrider Finanzinstrumente nach HGB, IFRS und US-GAAP im Vergleich (Teil I), KoR 2004, 340 (341); *Watrín/Lühn*, Mezzanine-Finanzierungen im Rahmen des § 8 a KStG n. F., StuB 2004, 724 (724). Ähnlich werden als mezzanine Finanzierungsinstrumente – in Anlehnung an das niedrigere, zwischen zwei Hauptetagen von Gebäuden der Renaissance- bzw Barockzeit gelegene Zwischengeschoss „Mezzanine“ – solche Finanzierungsinstrumente bezeichnet, die bei abstrakter kapitalstrukturbezogener Betrachtung eine Zwischenstellung zwischen Eigen- und Fremdkapital einnehmen (vgl *Kütting/Dürr*, „Genüsse“ in der Rechnungslegung nach HGB und IFRS sowie Implikationen im Kontext von Basel II, DStR 2005, 938 [938]; *Kütting/Erdmann/Dürr*, Ausprägungsformen von Mezzanine-Kapital in der Rechnungslegung nach IFRS [Teil I], DB 2008, 941 [941]; *Dürr*, Mezzanine-Kapital in der HGB- und IFRS-Rechnungslegung [2007] 22; *Heinrich*, Mezzaninfinanzierung im Steuerrecht [1997] 4 f).
- 2 Im Bereich der außerbetrieblichen Einkunftsarten sind dem EStG den § 21 Abs 2 Z 2, § 22 Z 3, § 23 Z 2 EStG vergleichbare Vorschriften fremd. Das Fehlen derartiger Regelungen wird als planwidrige Unvollständigkeit innerhalb des EStG gewertet (vgl *Zorn*, Besteuerung der Geschäftsführung [1992] 232; *derselbe*, Einkünftezurechnung durch Analogie, RdW 1997, 560 [560]). Die Regelungen von § 21 Abs 2 Z 2 Halbsatz 1, § 22 Z 3 Halbsatz 1, § 23 Z 2 Halbsatz 1 EStG werden deshalb im Wege der Gesetzesanalogie auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG) und Vermietung und Verpachtung (§ 27 EStG) übertragen (vgl VwGH 25.6.1997, 95/15/0192, 0193; *Zorn*, Besteuerung der Geschäftsführung 233; *derselbe*, RdW 1997, 560 [560]; *Stoll*, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften [1977] 40; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch [1993] § 28 Tz 87). Gleiches ist hinsichtlich der sonstigen Einkünfte (§ 29 EStG) geboten (vgl *Bergmann*, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht [2009] 117; *derselbe* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften<sup>2</sup> [2016] Rz 13/204).
- 3 Vgl *Bergmann*, Genussrechte 400; *Ruppe*, Die Abgrenzung von Eigenkapital und Fremdkapital in steuerlicher Sicht, in *Ruppe/Swoboda/Nitsche*, Die Abgrenzung von Eigenkapital und Fremdkapital (1985) 10 (14); *derselbe*, Steuerliche Probleme der Mezzaninfinanzierung, in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe*, Unternehmensfinanzierung und Kapitalanlagen nach der Steuerreform (1990) 101 (102 f); *Achatz*, Eigenkapitalersatz im Ertragsteuerrecht, in *Achatz/Jabornegg/Karollus*, Eigenkapitalersatz im Gesellschafts-, Steuer- und Arbeitsrecht (1999) 91 (92 ff); *Titz*, Die Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital im Ertragsteuerrecht, in *Lang/Schuch/Staringer/Storck*, Aktuelle Fragen der Konzernfinanzierung (2013) 15 (19 f); *Staringer*, Eigen- und Fremdkapital im Steuerrecht, in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Gassner/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer*, Eigenkapital (2004) 253 (256 f); *Eberhartinger*, Bilanzierung und Besteuerung von Genussrechten, stillen Gesellschaften und Gesellschafterdarlehen (1996) 148 f.

den<sup>4</sup> und die auf solche Beteiligungen geleisteten Vergütungen jeder Art den Gewinn bzw Überschuss nicht schmälern, werden echte stille Beteiligungen und andere Gläubigerschaften als steuerliches Fremdkapital eingestuft<sup>5</sup> und wirken sich auf solche geleistete Vergütungen folgerichtig einkünftermindernd aus.

Mitunternehmerische Beteiligungen an betrieblich tätigen Personengesellschaften führen bei den Mitunternehmern zu betrieblichen Einkünften (§ 21 Abs 2 Z 2, § 22 Z 3 bzw § 23 Z 2 EStG). Die Gewinn- und Verlustanteile aus solchen Mitunternehmerschaften werden den einzelnen Mitunternehmern ertragsteuerlich unabhängig von ihrem tatsächlichen Zufluss unmittelbar zugerechnet. Man spricht in diesem Zusammenhang vom sogenannten Durchgriffs- bzw Transparenzprinzip.<sup>6</sup> Im Rahmen der Einkommensermittlung sind über Mitunternehmeranteile erwirtschaftete Verluste dem Umfang nach grundsätzlich (von Liebhaberei und Anwendungsfällen des § 2 Abs 2a EStG<sup>7</sup> abgesehen<sup>8</sup>) unbeschränkt ausgleichs- (§ 2 Abs 2 EStG) bzw vortragsfähig (§ 2 Abs 2 iVm § 18 Abs 6 EStG).

Mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016<sup>9</sup> wurde das Einkommensteuergesetz um einen neuen § 23a EStG erweitert, der die Verlustverwertung kapitalistischer Mitunternehmer zum Gegenstand hat. Verluste solcher Mitunternehmer sind nach dieser Bestimmung seit 1.1.2016 bei natürlichen Personen insoweit nicht mehr ausgleichs- bzw vortragsfähig, sondern als Wartetastenverluste zu behandeln, als

- 4 Vgl *Bergmann*, Genussrechte 400 f; zu betrieblichen Mitunternehmerschaften *Staringer* in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Gassner/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer*, Eigenkapital, 253 (257); *Achatz* in *Achatz/Jabornegg/Karollus*, Eigenkapitalersatz im Gesellschafts-, Steuer- und Arbeitsrecht, 91 (92); *Ruppe* in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe*, Unternehmensfinanzierung und Kapitalanlagen nach der Steuerreform, 101 (102); *derselbe* in *Ruppe/Swoboda/Nitsche*, Die Abgrenzung von Eigenkapital und Fremdkapital, 10 (14); *Eberhartinger*, Bilanzierung und Besteuerung von Genußrechten, stillen Gesellschaften und Gesellschafterdarlehen 149.
- 5 Vgl *Achatz* in *Achatz/Jabornegg/Karollus*, Eigenkapitalersatz im Gesellschafts-, Steuer- und Arbeitsrecht, 91 (94); *Ruppe* in *Ruppe/Swoboda/Nitsche*, Die Abgrenzung von Eigenkapital und Fremdkapital, 10 (14); *Bergmann*, Genussrechte 401; *Eberhartinger*, Bilanzierung und Besteuerung von Genußrechten, stillen Gesellschaften und Gesellschafterdarlehen 149.
- 6 Vgl *Bergmann*, Die steuerliche Gewinnermittlung von Personengesellschaften, in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer*, Die Personengesellschaft im Unternehmens- und Steuerrecht (2013) 151 (154); *derselbe*, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht 19; *derselbe* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften<sup>2</sup> Rz 13/1.
- 7 Gem § 2 Abs 2a EStG sind negative Einkünfte aus Beteiligungen an Gesellschaften oder Gemeinschaften, bei denen das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, sowie solche aus Betrieben, deren Unternehmensschwerpunkt im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter oder in der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern gelegen ist, weder ausgleichs- noch vortragsfähig, sondern als Wartetastenverluste lediglich mit positiven Einkünften aus der betreffenden Betätigung bzw dem betreffenden Betrieb frühestmöglich zu verrechnen. Zum Verhältnis zwischen dieser Bestimmung und dem neuen § 23a EStG vertritt die Finanzverwaltung den Standpunkt, dass die Wartetastenregelungen des § 2 Abs 2a EStG gegenüber jener des § 23a EStG vorrangig anzuwenden seien (vgl BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 2; ebenso *Lachmayer* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>18</sup> [2016] § 23a Tz 13; vgl ausführlich zu dieser Frage *Massoner/Stefaner*, Verlustverrechnungsbeschränkungen, in *Marschner/Stefaner*, Steuerreform 2015/2016 [2015] Rz 3/13 ff).
- 8 Vgl *Massoner/Stefaner* in *Marschner/Stefaner*, Steuerreform 2015/2016 Rz 3/4 ff.
- 9 BGBl I 2015/118.

dadurch ein negatives steuerliches Kapitalkonto entsteht bzw sich erhöht. In Bezug auf die Verlustverwertungsmöglichkeiten von solchen kapitalistischen Mitunternehmern wird vom Gesetzgeber insoweit mit wesentypischen Prinzipien einkommensteuerlicher Eigenfinanzierungen gebrochen. Tatsächlich erinnert die in § 23a EStG verankerte Wartetastenregelung unweigerlich an die Bestimmung des § 27 Abs 8 Z 2 EStG, die für – dem steuerlichen Fremdkapital zuzurechnende – echte stille Beteiligungen normiert, dass Verluste nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden dürfen, sondern als Wartetastenverluste in Folgejahren mit Gewinnanteilen aus der betreffenden stillen Beteiligung zu verrechnen sind. Zwar ist das Verlustverwertungsregime des § 27 Abs 8 Z 2 EStG noch strenger konzipiert als jenes des § 23a EStG, zumal nach letzterer Bestimmung zugewiesene Verluste immerhin insoweit mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen und allenfalls vorgetragen werden können, als dadurch das steuerliche Kapitalkonto des kapitalistischen Mitunternehmers nicht negativ wird. Nichtsdestotrotz weist die Verlustverwertungsbeschränkung des § 23a EStG fremdkapitaltypische Züge auf und ist es vor diesem Hintergrund durchaus treffend, kapitalistische Mitunternehmerbeteiligungen als Hybridfinanzierungsform einzustufen.

Die Einführung des neuen § 23a EStG erfolgte in Umsetzung einer Empfehlung<sup>10</sup> der Steuerreformkommission 2014<sup>11, 12</sup> die die Aufkommenswirkung dieser Maßnahme mit rund 50 Mio € bezifferte.<sup>13</sup> Die Bestimmung ist grundsätzlich dem vormaligen § 23a EStG 1972 nachgebildet und lehnt sich weiters an § 15a dEStG an.<sup>14</sup> Anders als nach den letzteren Bestimmungen gilt die Wartetastenregelung des § 23a EStG jedoch nur für Verluste von Mitunternehmern, die nicht bloß beschränkt haften, sondern darüber hinaus auch keine ausgeprägte Unternehmerinitiative entfalten.<sup>15</sup> Die Regelung verfolgt das Ziel, eine sofortige Verlustberücksichtigung stärker an das Vorliegen einer echten unternehmerischen Betätigung bzw an die Übernahme einer unbeschränkten Außenhaftung zu koppeln.<sup>16</sup> Vom Tatbestand des § 23a EStG erfasste Gesellschafter sollen Verluste nur insoweit unmittelbar verwerten können, als sie dadurch tatsächlich wirtschaftlich belastet

---

10 Vgl Bericht der Steuerreformkommission 2014, 55, abrufbar unter [https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/Bericht\\_Steuerreformkommission.pdf](https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/Bericht_Steuerreformkommission.pdf).

11 Diese stand unter dem Vorsitz von SC Univ.-Prof. DDr. *Gunter Mayr* (BMF/Universität Wien) und setzte sich aus den von der SPÖ nominierten Experten Direktor Mag. *Werner Muhm* (AK Wien), Mag. *Christopher Berka* (BKA), Dr. *Otto Farny*, (AK Wien), Univ.-Prof. DDr. *Georg Kofler*, LL.M., (Johannes Kepler Universität Linz) und Mag. *Maria Kubitschek* (AK Wien) einerseits sowie den von der ÖVP nominierten Experten NAbg. Mag. *Andreas Zakostelsky* (Valida), WP/StB MMag. Dr. *Bernhard Gröhs* (Deloitte), WP/StB Mag. *Heinz Harb* (LBG), Mag. *Alfred Heiter* (Industriellenvereinigung) und Dr. *Ralf Kronberger* (WKÖ) zusammen.

12 Vgl ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 16.

13 Vgl Bericht der Steuerreformkommission 2014, 55.

14 Vgl ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 2 und 16.

15 Vgl ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 16.

16 Vgl ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 16; *Lachmayer in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>18</sup> § 23a Tz 2, 43 und 85; *Vock in Jakom EStG*<sup>10</sup> (2017) § 23a Rz 2; *Massoner/Stefaner in Marschner/Stefaner*, Steuerreform 2015/2016 Rz 3/26.

werden.<sup>17</sup> Die Bestimmung kann insofern auch als Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips gesehen werden.<sup>18</sup>

## 2. Tatbestand

### 2.1. Kapitalistischer Mitunternehmer

#### 2.1.1. Allgemeines

Der Begriff des Mitunternehmers ist ein besonderer steuerrechtlicher Begriff, der gesetzlich nicht definiert ist.<sup>19</sup> Nach stRsp des VwGH ist „*Voraussetzung für die Annahme einer Mitunternehmerschaft [...], dass für die beteiligten Personen mit ihrer Position Unternehmerwagnis verbunden ist, was sich in der Unternehmerinitiative und dem Unternehmerrisiko ausdrückt*“.<sup>20</sup>

Als kapitalistischer Mitunternehmer ist gem § 23a Abs 2 EStG ein „*Gesellschafter [...] anzusehen, wenn er Dritten gegenüber nicht oder eingeschränkt haftet und keine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative entfaltet*“. Da die Beschränkungen der Außenhaftung und der Unternehmerinitiative kumulativ vorliegen müssen, kann eine ausgeprägte Unternehmerinitiative die Anwendung des § 23a EStG trotz qualifizierter Haftungsbeschränkung ausschließen.<sup>21</sup> Gleiches gilt umgekehrt hinsichtlich einer unbeschränkten Außenhaftung im Falle einer nicht ausgeprägten Unternehmerinitiative.<sup>22</sup>

Die Legaldefinition des § 23a Abs 2 EStG wirkt insofern unglücklich, als sie dem Wortlaut nach „*Gesellschafter*“ schlechthin bei entsprechend beschränkter Haftung bzw Unternehmerinitiative zu kapitalistischen Mitunternehmern erklärt und solcherart zB auch echte stille Gesellschafter erfassen würde. Aus teleologischen und systematischen Überlegungen ergibt sich aber, dass die Bestimmung eingeschränkt zu verstehen ist und nur jene Gesellschafter be-

17 Vgl auch BFH 6.3.2007, IV B 147/05, BFH/NV 2007, 1130; *Heuermann in Blümich*, EStG<sup>127</sup> (2015) § 15a Rz 1; *Lüdemann in Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG<sup>249</sup> (2011) § 15a Anm 1 und 8 f.

18 Vgl *Heuermann in Blümich*, EStG<sup>127</sup> § 15a Rz 1; *Lüdemann in Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG<sup>249</sup> § 15a Anm 8 f.

19 Vgl *Fellner in Hofstätter/Reichel*, EStG<sup>55</sup> (2013) § 23 Tz 348; *Peth/Wanke/Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG (2010) § 23 Anm 91 und 95; *Vock in Jakom* EStG<sup>10</sup> (2017) § 23 Rz 124.

20 Für viele zuletzt VwGH 28.6.2012, 2009/15/0106.

21 Vgl BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 1; ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 17; *Hayden*, § 23a EStG neu – Verlustverrechnungsbremse bei kapitalistischen Mitunternehmern, taxlex 2015, 237 (237); *Bergmann*, § 23a EStG: Verlustverwertungsbeschränkung für kapitalistische Mitunternehmer, GES 2015, 354 (355); *Herzog/Lachmayer*, Wartetastenregelung für Verluste von kapitalistischen Mitunternehmern (§ 23a EStG), in *Mayr/Lattner/Schlager*, SWK-Spezial: Steuerreform 2015/16 (2015), 59 (59); *Stanek*, Verluste kapitalistischer Mitunternehmer nach § 23a EStG, in *Hirschler/Jirousek/Melhardt/Nolz/Sutter/Urtz*, Steuerreform 2015/2016 – ÖStZ-Spezial (2015) 13 (14 und 16).

22 Vgl *Bergmann*, GES 2015, 354 (355); *derselbe in Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften<sup>2</sup> Rz 13/172.

treffen soll, die bereits nach allgemeinen Grundsätzen als betriebliche Mitunternehmer einzustufen sind.<sup>23</sup> Der Begriff des kapitalistischen Mitunternehmers im Sinne des § 23a EStG ist folgerichtig ein engerer als der allgemeine Mitunternehmerbegriff.<sup>24</sup>

### 2.1.2. Keine oder beschränkte Außenhaftung

Die potenzielle Außenhaftung eines Gesellschafters gegenüber Gläubigern der Personengesellschaft stellt nur einen von mehreren möglichen Teilaspekten des für eine Mitunternehmerstellung immanenten Unternehmerrisikos dar.<sup>25</sup> Unternehmerrisiko bedeutet nach stRsp eine gesellschaftsrechtliche oder wirtschaftlich vergleichbare Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg eines Unternehmens.<sup>26</sup> Andere wesentliche Teilaspekte des Unternehmerrisikos sind die Beteiligung am Gewinn und Verlust<sup>27</sup> und die Beteiligung am Vermögen im Sinne einer Teilhabe an den stillen Reserven und am Firmenwert.<sup>28</sup>

Wie bereits erwähnt, setzt das Vorliegen einer kapitalistischen Mitunternehmerbeteiligung gem § 23a Abs 2 EStG voraus, dass der Gesellschafter „*Dritten gegenüber nicht oder eingeschränkt haftet*“.<sup>29</sup> Dass die Annahme eines für eine Mitunternehmerqualifikation erforderlichen Mindestmaßes an Unternehmerrisiko keine unbeschränkte Außenhaftung erfordert, kommt schon in dem Umstand zum Ausdruck, dass § 23 Z 2 EStG neben der OG auch die KG beispielhaft als

---

23 Vgl Bergmann in Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaften<sup>2</sup> Rz 13/172; derselbe, GES 2015, 354 (355).

24 Vgl Bergmann, GES 2015, 354 (355); derselbe in Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaften<sup>2</sup> Rz 13/173.

25 Vgl VwGH 21.4.2005, 2000/15/0058; 30.10.2003, 99/15/0156; 23.4.2002, 99/14/0321; 24.2.2000, 96/15/0062; 21.7.1998, 93/14/0149; 25.6.1997, 95/15/0192, 0193; 21.2.1996, 92/14/0041; 13.12.1995, 93/13/0253; 7.12.1988, 88/13/0008, 0009; 15.6.1988, 86/13/0082; 17.3.1986, 84/15/0113; 2.4.1982, 82/13/0079, 0080.

26 Vgl VwGH 27.2.2008, 2005/13/0050; 19.10.2006, 2002/14/0108; 21.4.2005, 2000/15/0058; 21.4.2005, 2003/15/0022; 24.11.2004, 2000/13/0107; 29.6.1995, 94/15/0103; 17.3.1986, 84/15/0113; 2.4.1982, 82/13/0079, 0080; BFH 25.6.1984, GrS 4/82 BStBl 1984 II 751; 21.4.1988, IV R 47/85 BStBl 1989 II 722; 9.10.1986, IV R 235/84 BStBl 1987 II 124.

27 Vgl VwGH 19.10.2006, 2002/14/0108; 21.4.2005, 2000/15/0058; 9.12.2004, 2000/14/0153; 30.10.2003, 99/15/0156; 23.4.2002, 99/14/0321; 24.2.2000, 96/15/0062; 21.7.1998, 93/14/0149; 25.6.1997, 95/15/0192, 0193; 21.2.1996, 92/14/0041; 13.12.1995, 93/13/0253; 7.12.1988, 88/13/0008, 0009; 15.6.1988, 86/13/0082; 17.3.1986, 84/15/0113; 2.4.1982, 82/13/0079, 0080.

28 Vgl VwGH 27.2.2008, 2005/13/0050; 21.4.2005, 2000/15/0058; 21.4.2005, 2003/15/0022; 24.11.2004, 2000/13/0107; 22.11.2004, 2004/15/0126; 30.10.2003, 99/15/0156; 24.2.2000, 96/15/0062; 13.12.1995, 93/13/0253; 29.11.1994, 93/14/0150; 17.5.1989, 85/13/0176; 7.12.1988, 88/13/0008, 0009; 7.6.1983, 82/14/0213, 0230, 0231; 26.5.1982, 82/13/0104, 0105; 9.2.1982, 81/14/0060; 29.4.1981, 3122/79; 25.4.1972, 1814/71; 27.1.1971, 0104/69; 11.2.1970, 0819/69; 20.3.1964, 0131, 0132, 1046/63; 10.1.1964, 0166/63; 26.6.1959, 2330/58; 30.9.1955, 1426/53; 27.5.1955, 0657/53; 4.12.1953, 0007/51.

29 Im Hinblick auf den Umstand, dass die Qualifikation als kapitalistischer Mitunternehmer bereits eine Haftungsbeschränkung voraussetzt, wirkt die „*Verluste bei kapitalistischen Mitunternehmern mit beschränkter Haftung*“ lautende Überschrift des § 23a EStG unglücklich und sollte diese auf „*Verluste bei kapitalistischen Mitunternehmern*“ gekürzt werden.

typische Mitunternehmerschaftsform anführt,<sup>30</sup> deren Kommanditisten den Gesellschaftsgläubigern nur bis zur Höhe der im Firmenbuch eingetragenen Haftsumme haften und auch diese Haftung insoweit ausgeschlossen ist, als im Innenverhältnis die vereinbarte (betraglich nicht notwendigerweise übereinstimmende) Einlage geleistet wurde (§ 171 Abs 1 UGB). Eine Mindesthöhe der Haftsumme ist dem UGB fremd und gebieten auch Gesellschafter- oder Gläubigerschutzinteressen keine Untergrenze,<sup>31</sup> sodass selbst ein völliger Haftungsausschluss von Kommanditisten in Betracht kommt. Neben Kommanditisten einer KG ist die Möglichkeit, als Gesellschafter im Außenverhältnis gegenüber Dritten nicht bzw bloß beschränkt zu haften, im österreichischen Personengesellschaftsrecht nur hinsichtlich stillen Gesellschaftern<sup>32</sup> und Gesellschaftern reiner Innen-GesbR<sup>33</sup> vorgesehen. Bei stillen Gesellschaften handelt es sich stets um nach außen nicht in Erscheinung tretende Innengesellschaften.<sup>34</sup> Im Außenverhältnis haftet daher für Unternehmensschulden von vornherein nur der Inhaber des Unternehmens.<sup>35</sup> Ein stiller Gesellschafter trägt nur das wirtschaftliche Risiko des teilweisen oder gänzlichen Verlusts seiner Einlage, wenn diese durch zugewiesene Verluste aufgezehrt wird. Sofern ein stiller Gesellschafter seine vereinbarte Einlage noch nicht geleistet hat, haben Gläubiger des Unternehmers aber potenziell die Möglichkeit, die Einlageforderung des Unternehmers gegenüber dem stillen Gesellschafter zu pfänden und letzteren auf diese Weise in Anspruch zu nehmen.<sup>36</sup> GesbR können anders als stille Gesellschaften entweder Innen- oder Außengesellschaften sein (§ 1176 Abs 1 Satz 1 ABGB). Bei als reine Innengesell-

- 30 Die namentliche Erwähnung der OG und KG in § 23 Z 2 EStG dient der Inhaltsbestimmung des Mitunternehmerbegriffs (vgl *Stoll*, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften 24 FN 44; *Haep* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG<sup>257</sup> [2013] § 15 Anm 300; *Bergmann*, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht 29; *derselbe* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften<sup>2</sup> Rz 13/28; *derselbe*, Neue ertragsteuerliche Beurteilung der atypisch stillen Gesellschaft seit dem UGB? SWK 2009, S 534 [S 535]; *derselbe*, Der neue Mitunternehmerbegriff seit dem UGB, GesRZ 2009, 22 [24]), weswegen die Rechtsstellung von Mitunternehmern durch Merkmale bestimmt sein muss, die für die Gesellschafter einer OG bzw KG typisch sind (vgl *Achatz* in *Achatz/Jabornegg/Karollus*, Eigenkapitalersatz im Gesellschafts-, Steuer- und Arbeitsrecht 91 [93]; *Kauba* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>10</sup> [2006] § 23 Tz 214). Letzteres ist dann der Fall, wenn die Gesellschafterstellung dem Leitbild des UGB entspricht (vgl *Haep* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG<sup>257</sup> § 15 Anm 303).
- 31 Vgl OLG Wien 31.3.2005, 28 R 53/05b; *Bergmann*, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht 33 f und 138 f.
- 32 Vgl ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 17; *Herzog/Lachmayer* in *Mayr/Lattner/Schlager*, Steuerreform 2015/16, 59 (60); *Vock* in *Jakom EStG<sup>10</sup> § 23a Rz 18*.
- 33 Vgl BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 3; *Stanek* in *Hirschler/Jirousek/Melhardt/Nolz/Sutter/Urtz*, Steuerreform 2015/2016, 13 (17); *Massoner/Stefaner* in *Marschner/Stefaner*, Steuerreform 2015/2016 Rz 3/29; *Vock* in *Jakom EStG<sup>10</sup> § 23a Rz 19*; *Bergmann/Stanek*, BMF-Information zu § 23a EStG, GES 2016, 362 (362 f).
- 34 Vgl *Dreher* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften<sup>2</sup> Rz 6/12; *Hochedlinger* in *Jabornegg/Artmann*, UGB<sup>2</sup> (2010) § 179 Rz 4; *Torggler* in *Torggler*, UGB<sup>2</sup> (2016) § 179 Rz 2; *Duursma/Duursma-Kepplinger/Roth*, Handbuch Gesellschaftsrecht (2007) Rz 1388, 1402, 1448, 1460 und 1462; *Nowotny* in *Kalss/Nowotny/Schauer*, Österreichisches Gesellschaftsrecht (2008) Rz 2/950 und 2/954.
- 35 Vgl *Straube/Appel* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB<sup>4</sup> (2013) § 179 Rz 64.
- 36 Vgl *Nowotny* in *Kalss/Nowotny/Schauer*, Gesellschaftsrecht Rz 2/971; *Krejci*, Gesellschaftsrecht I (2005) 443.

schaften agierenden GesbR kommt die gesetzliche (für Außen-GesbR konzipierte) Solidarhaftung des § 1199 Abs 1 ABGB nicht zur Anwendung,<sup>37</sup> und haften die Gesellschafter solcher GesbR folglich – mangels gegenseitiger Haftungsvereinbarungen gegenüber Dritten – nur für die im eigenen Namen eingegangenen Verbindlichkeiten nach allgemeinen zivilrechtlichen Grundsätzen, nicht aber auch aus dem Gesellschaftsverhältnis solidarisch mit den anderen Mitgesellschaftern.<sup>38</sup>

§ 23a Abs 2 EStG stellt ausdrücklich auf die Haftung „Dritten gegenüber“ ab. Interne Haftungsbeschränkungen oder Regressvereinbarungen sind daher unbeachtlich.<sup>39</sup> Nach außen hin unbeschränkt haftende Gesellschafter (zB Komplementäre, OG-Gesellschafter oder Außen-GesbR-Gesellschafter) sind daher vom Regime des § 23a EStG selbst dann nicht betroffen, wenn sie im Innenverhältnis von der Haftung freigestellt werden.<sup>40</sup>

Fraglich ist, ob § 23a EStG strikt auf das formelle Vorliegen einer Haftungsbeschränkung abstellt oder ob das Bestehen einer solchen auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu würdigen ist und folglich etwa im Falle einer formellen Haftungsbeschränkung in exorbitanter Höhe für Zwecke des § 23a EStG von einer unbeschränkten Haftung ausgegangen werden kann.<sup>41</sup> Wenngleich es konzeptionell durchaus vernünftig erscheinen würde, das Vorliegen des Haftungsbeschränkungskriteriums in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu beurteilen, dürfte der Gesetzgeber des Steuerreformgesetzes 2015/2016 von einer formellen Betrachtung ausgegangen sein. Dies erschließt sich mE vor dem Hintergrund, dass § 23a Abs 4 Satz 4 EStG im Zusammenhang mit den Rechtsfolgen eines späteren Entfalls der Haftungsbeschränkung (siehe dazu unten Punkt 3.2.) auf das formelle Vorliegen einer unbeschränkten Haftung gem § 128 UGB abstellt und ausweislich der Gesetzesmaterialien „[d]ie bloße Übernahme einer § 128 UGB vergleichbaren Haftung [...] nicht aus[reichen]“ soll.<sup>42</sup>

---

37 Vgl ErläutRV 270 BlgNR 25. GP 3, 9 und 17 f.

38 Vgl Stanek in Hirschler/Jirousek/Melhardt/Nolz/Sutter/Urtz, Steuerreform 2015/2016, 13 (17); Bergmann/Stanek, GES 2016, 362 (362 f).

39 Vgl BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 1; ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 17; Stanek in Hirschler/Jirousek/Melhardt/Nolz/Sutter/Urtz, Steuerreform 2015/2016, 13 (14 f); Herzog/Lachmayer in Mayr/Lattner/Schlager, Steuerreform 2015/16, 59 (59); Massoner/Stefaner in Marschner/Stefaner, Steuerreform 2015/2016 Rz 3/28; Lachmayer in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>18</sup> § 23a Tz 27 f; Vock in Jakom EStG<sup>10</sup> § 23a Rz 15; Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, ESt-Handbuch<sup>2</sup> § 23a Tz 5 (1985); aA Schlögl/Wiesner/Nolz/Kohler, EStG 1972<sup>9</sup> (1988) Anm 3.

40 Vgl Herzog/Lachmayer in Mayr/Lattner/Schlager, Steuerreform 2015/16, 59 (60).

41 Im letzteren Sinne etwa Massoner/Stefaner in Marschner/Stefaner, Steuerreform 2015/2016 Rz 3/27.

42 Vgl ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 18.