

A. Einleitung

Das Thema der „*Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht*“ ist ein „*Evergreen des Steuerrechts*“¹ und war bereits Gegenstand zahlreicher wissenschaftlicher Darstellungen. Weiterhin offene Fragen und grundlegende Neuerungen im Zuge des HaRÄG 2005 (UGB) rechtfertigen aber eine neuerliche Behandlung.

Personengesellschaften werden als solche weder durch das EStG noch durch das KStG besteuert (sie sind selbst keine Ertragsteuersubjekte).² Trotzdem wird ihr Ergebnis ertragsteuerlich erfasst, in dem es den Gesellschaftern anteilig zur Besteuerung zugerechnet wird (Durchgriffs- oder Transparenzprinzip):³ Zu den betrieblichen Einkünften gehören auch Gewinnanteile der Gesellschafter von Personengesellschaften, bei denen die Gesellschafter als „*Mitunternehmer*“ anzusehen sind, sowie Vergütungen, die die Gesellschafter von der Personengesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben (vgl die §§ 21 Abs 2 Z 2, 22 Z 3 und 23 Z 2 EStG). Die Gewinnanteile aus solchen „*Mitunternehmenschaften*“ werden den Gesellschaftern unabhängig von ihrem tatsächlichen Zufluss unmittelbar zugerechnet.

Anders als die im Folgenden behandelten Personengesellschaften unterliegen Kapitalgesellschaften als selbständige Steuersubjekte der Körperschaftsteuer. Die Gesellschafter selbst müssen nur tatsächlich ausgeschüttete Gewinne versteuern (Trennungsprinzip). Die unterschiedliche ertragsteuerliche Behandlung von Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften führt zu einem Dualismus der Unternehmensbesteuerung.⁴

Im Folgenden soll zunächst der Begriff des „*Mitunternehmers*“ näher untersucht werden (Kap B.). Anschließend werden die bei der Gewinnermittlung von Personengesellschaften zu beachtenden Besonderheiten dargestellt (Kap C.). Die darauf folgenden Kapitel widmen sich der Abfärbetheorie (Kap D.), der mitunter-

¹ *Quantschnigg*, Grundsatzfragen zur Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften, in Doralt/Gassner/Lechner/Ruppe/Tanzer/Werndl, Steuern im Rechtsstaat – FS Stoll (1990) 103 (105).

² *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁹ (1993) 361; *H. Torggler*, Ertragsteuerliche Behandlung der GmbH & Co, in Kastner/Stoll, Die GmbH & Co KG im Handels-, Gewerbe- und Steuerrecht² (1977) 361 (362); VwGH 6. 5. 1980, 3371/79, ÖStZB 1981, 18; 29. 11. 1994, 89/14/0230, ÖStZB 1995, 355; *Jakom/Baldauf*, EStG² § 23 Rz 121; § 1 Abs 3 Z 3 KStG ordnet zwar grundsätzlich an, dass „*nichtrechtsfähige Personenvereinigungen*“ unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind. Das wird jedoch von § 3 KStG auf solche nichtrechtsfähige Personenvereinigungen eingeschränkt, deren Einkommen nicht nach dem EStG unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist (siehe dazu auch *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG⁶ § 3 Tz 8 ff).

³ VwGH 29. 11. 1994, 89/14/0230, ÖStZB 1995, 355; 15. 12. 1992, 88/14/0093, ÖStZB 1993, 297.

⁴ *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I⁹ (2007) Tz 902, 904.

nehmerischen Beteiligung am Betrieb eines rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden (Kap E.) und der Gewinnverteilung bei Personengesellschaften (Kap F.). Anschließend werden die für vermögensverwaltende Personengesellschaften geltenden Besonderheiten untersucht (Kap G.). Nach einer Darstellung der abgabenverfahrensrechtlichen Behandlung von Personengesellschaften (Kap H.) sollen schließlich die in den vorherigen Kapiteln gewonnenen abstrakten Ergebnisse auf die einzelnen konkreten Personengesellschaften (OG, KG, GesbR, EWIV und stille Gesellschaft) einschließlich deren besonderen Ausgestaltungsformen angewendet werden (Kap I.).

B. Mitunternehmerbegriff

1. Rechtsgrundlagen

Mitunternehmerschaft gibt es nur im Bereich der betrieblichen Einkünfte. Gemäß § 23 Z 2 EStG gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch Gewinnanteile der Gesellschafter von Personengesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften). Die §§ 21 Abs 2 Z 2 und 22 Z 3 EStG enthalten ähnliche Bestimmungen für die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bzw aus selbständiger Arbeit.

Der Begriff des Mitunternehmers ist ein besonderer steuerrechtlicher Begriff, der nicht gesetzlich 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.⁵

Der Mitunternehmerbegriff geht bis auf § 7 Nr 3 dEStG 1920 zurück und wurde fast unverändert in § 29 Nr 3 dEStG 1925 und § 15 Nr 2 dEStG 1934 übernommen.⁶ Im Jahr 1938 wurden die reichsdeutschen Steuergesetze auch für den österreichischen Rechtsbereich in Geltung gesetzt⁷ und nach Zusammenbruch des Deutschen Reiches im Jahr 1945 weitgehend in Geltung belassen.⁸ Auch die nachfolgenden österreichischen Novellen der §§ 15 Z 2 EStG 1953, 15 Abs 1 Z 2 EStG 1967, 23 Z 2 EStG 1972 und 23 Z 2 EStG 1988 nahmen nur geringfügige Änderungen des Wortlautes vor, ohne dass jedoch die Bestimmung inhaltlich geändert werden sollte.⁹ Schließlich wurde § 23 Z 2 EStG 1988 durch das StruktAnpG 2006 an die durch das HaRÄG 2005 reformierten Personengesellschaften (OG und KG) angepasst.¹⁰

⁵ Doralt/Kauba, EStG¹⁰ § 23 Tz 214; Doralt/Ruppe, Steuerrecht I⁹, Tz 528; Bergmann, Der neue Mitunternehmerbegriff seit dem UGB, GesRZ 2009, 22 (24).

⁶ § 7 Nr 3 dEStG 1920, RGBI 1920, 359: „[...] bei Gesellschaftern einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Erwerbsgesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist, ihr Anteil am Geschäftsgewinne zuzüglich etwaiger besonderer Vergütungen, die der Gesellschafter für Mühewaltungen im Interesse der Gesellschaft für deren Rechnung bezogen hat“; § 29 Nr 3 dEStG 1925, RGBI 1925 I 189; § 15 Nr 2 dEStG 1934, RStBl 1934, 1261 mit Änderungen im Bereich der Leistungsbeziehung, wo anstatt der „Mühewaltungen“ erstmals Tätigkeiten im Dienst der Gesellschaft, die Hingabe von Darlehen und die Überlassung von Wirtschaftsgütern erfasst waren; vgl ausführlich zur historischen Entwicklung Schreiber, Wer ist Mitunternehmer? (1995) 33 ff.

⁷ RStBl 1938, 1161.

⁸ StGBI 12/1945.

⁹ § 15 Z 2 EStG 1953, BGBl Nr 1/1954; § 15 Abs 1 Z 2 EStG 1967, BGBl Nr 268/1967; § 23 Z 2 EStG 1972, BGBl Nr 440/1972; § 23 Z 2 EStG 1988, BGBl Nr 400/1988.

¹⁰ BGBl I Nr 100/2006 bzw BGBl I Nr 120/2005.

Im Folgenden wird nach einer Darstellung des bisherigen Mitunternehmerbegriffs untersucht, inwieweit die umfangreichen Änderungen der gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen zu den Personengesellschaften durch das HaRÄG 2005 auch Auswirkungen auf den steuerlichen Mitunternehmerbegriff haben.

2. Bisheriger Mitunternehmerbegriff

Nach der Rechtsprechung 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. 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*“.¹¹

Die Umschreibung der Position mit „*Unternehmerwagnis*“ erscheint wenig aussagekräftig: „*Wagnis*“ ist ein Synonym für „*Risiko*“, das „*Unternehmerwagnis*“ drückt sich aber in „*Unternehmerrisiko*“ und „*Unternehmerinitiative*“ aus.¹² „*Unternehmerrisiko*“ wiederum besteht in der Teilnahme am „*Wagnis des Unternehmens*“. Das „*Wagnis des Unternehmens*“ sollte aber bereits dem sprachlogischen Sinn zufolge inhaltlich mit dem „*Unternehmerwagnis*“ übereinstimmen. Aus diesen Gründen sollte der Terminus „*Unternehmerwagnis*“ als Überbegriff mE vermieden werden: Für die Annahme einer Mitunternehmerschaft muss die Position eines Beteiligten mit Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko verbunden sein.

„*Risiko*“ ist ein negativ behafteter Begriff, der unter anderem für „*gefährliches Vorhaben*“, „*gewagtes Unterfangen*“ und „*Gefahr*“ steht.¹³ Mit „*Unternehmerrisiko*“ werden aber neben negativen Aspekten (Haftung, Verlustbeteiligung) vor allem positive Aspekte wie die Beteiligung an Gewinn und Vermögen (stillen Reserven und Firmenwert) umschrieben.¹⁴ Sinnvoll wäre daher eine Aufteilung des Begriffs in „*Unternehmerchance*“ für die positiven Aspekte und „*Unternehmerrisiko*“ für die negativen Aspekte. In diesem Sinne spricht bereits *Vergeiner* von der „*unternehmerischen Chance*“ und dem „*unternehmerischen Risiko*“ bzw. *Lechner* vom „*positiven und negativen Ergebnis*“.¹⁵ Aus Gründen der Einheitlichkeit wird jedoch im Folgenden die gängige Terminologie beibehalten.

¹¹ Für viele zuletzt VwGH 27. 2. 2008, 2005/13/0050, ÖStZB 2008, 665.

¹² Duden, Das Synonymwörterbuch³, 717, 1032.

¹³ Duden, Das Synonymwörterbuch³, 717 f.

¹⁴ *Vergeiner* 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*“, vgl. *Vergeiner*, Unterbeteiligung (1983) 104 f.; in diesem Sinne wohl auch *Stoll*, BAO, 1988.

¹⁵ *Vergeiner*, Unterbeteiligung, 94 mit Verweis auf *Langenmayr*, Unternehmer und Mitunternehmer im Einkommensteuerrecht, DSZ 1969, 209; *Lechner*, Die Gewinnpoolung (1986) 250.

2.1. 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.¹⁶

Die Frage der Mitunternehmerschaft ist deshalb bisher nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen.¹⁷ Der Ausbildung eines allgemein verbindlichen Schemas stehen die in der Praxis vielgestaltigen Formen der Vermögens- und Gewinnbeteiligung bei Personengesellschaften entgegen.¹⁸

2.2. Adressatenkreis

Als Mitunternehmer kommen natürliche und juristische Personen in Betracht, also Personen, denen Gewinnanteile zur steuerlichen Erfassung direkt zugerechnet werden können. Personengesellschaften selbst können hingegen nicht Mitunternehmer einer anderen Personengesellschaft sein (zu doppelstöckigen Personengesellschaften siehe unten Kap I.6.4.2.).¹⁹

2.3. Unternehmerinitiative

Unternehmerinitiative entfaltet, wer auf das betriebliche Geschehen Einfluss nehmen kann, wer also die Möglichkeit hat, an unternehmerischen Entscheidungen teilzunehmen.²⁰

¹⁶ *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁹, 381; *Stoll*, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften (1977) 23, 39 ff; *Lechner*, Die Gewinnpoolung, 242 ff; *Haep* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, dEStG²³⁵ § 15 Anm 304; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB § 23 Tz 23; *Hofstätter/Büsser* in *Hofstätter/Reichel*, EStG¹⁹ § 23 Rz 23; BFH 25. 6. 1984, BStBl 1984 II 751; 21. 2. 1974, BStBl 1974 II 404; vgl ausführlich zum Typusbegriff *F. Bydlinki*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff² (1991) 543 ff; *H. Torggler*, Atypische Beteiligungsverhältnisse im Handels- und im Steuerrecht, ÖJZ 1980, 505 (505 ff); *Mössner*, Typusbegriffe im Steuerrecht, in *Drenseck/Seer*, Festschrift Kruse (2001) 161 (161 ff).

¹⁷ VwGH 27. 2. 2008, 2005/13/0050, ÖStZB 2008, 665; 9. 12. 2004, 2000/14/0153, ÖStZB 2005, 435; 23. 2. 1994, 93/15/0163, ÖStZB 1994, 581; 21. 1. 1986, 84/14/0057, ÖStZB 1986, 364; 2. 4. 1982, 82/13/0079 f, ÖStZB 1983, 62.

¹⁸ VwGH 21. 1. 1986, 84/14/0057, ÖStZB 1986, 364; 2. 4. 1982, 82/13/0079 f, ÖStZB 1983, 62.

¹⁹ VwGH 17. 6. 1992, 87/13/0157, ÖStZB 1993, 40; *Zorn*, Gewinnermittlung bei Personengesellschaften, in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe*, Die Personengesellschaft in Handels- und Steuerrecht (2001) 1 (27); *Doralt/Kauba*, EStG¹⁰ § 23 Tz 221; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB § 23 Tz 19, 40.3; *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG⁴ § 23 Anm 94; EStR 2000 Rz 5803.

²⁰ VwGH 27. 2. 2008, 2005/13/0050, ÖStZB 2008, 665; 19. 10. 2006, 2002/14/0108, ÖStZB 2007, 252; 21. 4. 2005, 2000/15/0058, ÖStZB 2005, 667; 21. 4. 2005, 2003/15/0022, ÖStZB 2005, 669; 30. 10. 2003, 99/15/0156, ÖStZB 2004, 181; 24. 2. 2000, 96/15/0062, ÖStZB

2.3.1. Geschäftsführung

Bei geschäftsführenden Gesellschaftern besteht auf Grund ihrer weitreichenden gesellschaftsrechtlichen Entscheidungsbefugnisse kein Zweifel am Vorliegen von Unternehmerinitiative.²¹

2.3.2. Stimm- und Kontrollrechte

Für ein Mindestmaß an Unternehmerinitiative genügt nach Ansicht des VwGH bereits „das einem Gesellschafter zustehende Stimmrecht in der Gesellschafterversammlung“.²² Damit ist das Stimmrecht des Kommanditisten bei Grundlagenbeschlüssen gemeint (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.²³ Der VwGH spricht aber trotzdem von „Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten“, woraus hervorgeht, dass von dem „Stimmrecht“ nur das Mitwirkungsrecht bei Grundlagenbeschlüssen erfasst ist (und nicht auch das „Widerspruchsrecht“ bei ungewöhnlichen Geschäftsführungsmaßnahmen).²⁴

Alleinige Kontrollrechte können keine Unternehmerinitiative begründen.²⁵

2.4. Unternehmerrisiko

Unternehmerrisiko bedeutet eine gesellschaftsrechtliche oder wirtschaftlich vergleichbare Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg eines Unternehmens.²⁶

2001, 146; 25. 6. 1997, 95/15/0192 f, ÖStZB 1998, 104; 29. 6. 1995, 94/15/0103, ÖStZB 1996, 189; 13. 12. 1995, 93/13/0253, ÖStZB 1996, 466; 7. 12. 1988, 88/13/0008 f, ÖStZB 1989, 210; 15. 6. 1988, 86/13/0082, ÖStZB 1989, 117; 15. 6. 1988, 86/13/0082, ÖStZB 1989, 117; 2. 4. 1982, 82/13/0079 f, ÖStZB 1983, 62; ESr 2000 Rz 5805; BFH 25. 6. 1984, BStBl 1984 II 751; 21. 4. 1988, BStBl 1989 II 722; 9. 10. 1986, BStBl 1987 II 124.

²¹ *Haep* in Herrmann/Heuer/Raupach, dESTG²³⁵ § 15 Anm 310.

²² VwGH 2. 4. 1982, 82/13/0079 f, ÖStZB 1983, 62; 17. 3. 1986, 84/15/0113, ÖStZB 1987, 20; 29. 6. 1995, 94/15/0103, ÖStZB 1996, 189; vgl weiters 23. 2. 1994, 93/15/0163, ÖStZB 1994, 581; BFH 10. 11. 1987, BStBl 1989 II 758; 27. 1. 1994, BStBl 1994 II 635.

²³ *U. Torggler/Kucsko* in Straube, HGB³ § 164 Rz 10.

²⁴ ZB VwGH 25. 6. 1997, 95/15/0192, ÖStZB 1998, 104.

²⁵ *Quantschnigg/Schuch*, ESr-HB § 23 Tz 25; BFH 11. 10. 1988, BStBl 1989 II 762; 30. 11. 1988, BStBl 1989 II 365; aA *Stoll*, BAO, 1989.

²⁶ VwGH 27. 2. 2008, 2005/13/0050, ÖStZB 2008, 665; 19. 10. 2006, 2002/14/0108, ÖStZB 2007, 252; 21. 4. 2005, 2000/15/0058, ÖStZB 2005, 667; 21. 4. 2005, 2003/15/0022, ÖStZB 2005, 669; 24. 11. 2004, 2000/13/0107, ÖStZB 2005, 374; 29. 6. 1995, 94/15/0103, ÖStZB 1996, 189; 17. 3. 1986, 84/15/0113, ÖStZB 1987, 20; 2. 4. 1982, 82/13/0079 f, ÖStZB 1983, 62; ESr 2000 Rz 5806; BFH 25. 6. 1984, BStBl 1984 II 751; 21. 4. 1988, BStBl 1989 II 722; 9. 10. 1986, BStBl 1987 II 124.

2.4.1. Beteiligung an Gewinn und Verlust

Wesentlicher Teilaspekt des Unternehmerrisikos ist die Beteiligung an Gewinn und Verlust des Unternehmens.²⁷ Eine Gewinnbeteiligung ist grundsätzlich Voraussetzung für die Annahme von Unternehmerrisiko.²⁸ Nach Ansicht des BFH soll bei persönlich unbeschränkter Haftung ausnahmsweise bereits eine feste Tätigkeitsvergütung genügen.²⁹ Das Fehlen einer Verlustbeteiligung steht hingegen einer Mitunternehmerschaft nicht entgegen.³⁰

Eine reine Umsatzbeteiligung genügt nicht. Ist allerdings neben einer Beteiligung am Umsatz auch eine Beteiligung an bestimmten Kosten vereinbart, kann im Ergebnis eine Gewinnbeteiligung vorliegen.³¹ Erhält jemand nur eine fixe (vom Gewinn unabhängige) Verzinsung seiner Einlage, die der üblichen Darlehensverzinsung entspricht, ist er Darlehensgeber. Das bloße Risiko, die Einlage zu verlieren entspricht dem Risiko der Zahlungsunfähigkeit des Darlehensnehmers.³²

2.4.2. 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 sowie für den Fall des unfreiwilligen Ausscheidens des Gesellschafters,³³ außer das vorzeitige Ausscheiden beruht auf einem vom Gesellschafter

²⁷ VwGH 19. 10. 2006, 2002/14/0108, ÖStZB 2007, 252; 21. 4. 2005, 2000/15/0058, ÖStZB 2005, 667; 9. 12. 2004, 2000/14/0153, ÖStZB 2005, 435; 30. 10. 2003, 99/15/0156, ÖStZB 2004, 181; 23. 4. 2002, 99/14/0321, ÖStZB 2002, 677; 24. 2. 2000, 96/15/0062, ÖStZB 2001, 146; 21. 7. 1998, 93/14/0149, ÖStZB 1999, 15; 25. 6. 1997, 95/15/0192 f, ÖStZB 1998, 104; 21. 2. 1996, 92/14/0041, ÖStZB 1996, 603; 13. 12. 1995, 93/13/0253, ÖStZB 1996, 466; 7. 12. 1988, 88/13/0008 f, ÖStZB 1989, 210; 15. 6. 1988, 86/13/0082, ÖStZB 1989, 117; 17. 3. 1986, 84/15/0113, ÖStZB 1987, 20; 2. 4. 1982, 82/13/0079 f, ÖStZB 1983, 62.

²⁸ BFH 28. 10. 1999, BStBl 2000 II 183; 17. 5. 2006, BFH/NV 2006, 1839; *Vergeiner*, Unterbeteiligung, 104; *Haep* in Herrmann/Heuer/Raupach, dEStG²³⁵ § 15 Anm 322.

²⁹ BFH 10. 5. 2007, BStBl 2007 II 927; 4. 4. 2007, BFH/NV 2007, 1848; 25. 4. 2006, BStBl 2006 II 595; 11. 6. 1985, BStBl 1987 II 33; *Haep* in Herrmann/Heuer/Raupach, dEStG²³⁵ § 15 Anm 325.

³⁰ BFH 16. 12. 1997, BStBl 1998 II 480; *Vergeiner*, Unterbeteiligung, 104.

³¹ VwGH 27. 1. 1971, 0104/69; BFH 18. 4. 2000, BStBl 2001 II 359; 26. 6. 1990, BStBl 1994 II 645.

³² BFH 28. 10. 1999, BStBl 2000 II 183.

³³ VwGH 27. 2. 2008, 2005/13/0050, ÖStZB 2008, 665; 21. 4. 2005, 2000/15/0058, ÖStZB 2005, 667; 21. 4. 2005, 2003/15/0022, ÖStZB 2005, 669; 24. 11. 2004, 2000/13/0107, ÖStZB 2005, 374; 22. 11. 2004, 2004/15/0126, ÖStZB 2005, 497; 30. 10. 2003, 99/15/0156, ÖStZB 2004, 181; 24. 2. 2000, 96/15/0062, ÖStZB 2001, 146; 13. 12. 1995, 93/13/0253, ÖStZB 1996, 466; 29. 11. 1994, 93/14/0150, ÖStZB 1995, 442; 17. 5. 1989, 85/13/0176, ÖStZB 1990, 59; 7. 12. 1988, 88/13/0008 f, ÖStZB 1989, 210; 7. 6. 1983, 82/14/0213, 230 f, ÖStZB 1984, 22; 26. 5. 1982, 82/13/0104 f, ÖStZB 1983, 63; 9. 2. 1982, 81/14/0060, ÖStZB 1982, 293; 29. 4. 1981, 3122/79, ÖStZB 1982, 99; 25. 4. 1972, 1814/71; 27. 1. 1971, 0104/69; 11. 2. 1970, 0819/69, ÖStZB 1970, 174; 20. 3. 1964, 0131 ff/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.

zu vertretenden wichtigen Grund (schädliches Verhalten; Abfindung zu Buchwerten mit Pönalcharakter).³⁴ Hingegen wird die Beteiligung für den Fall der Selbstkündigung nicht zwingend vorausgesetzt.³⁵

Die grundsätzlich zwingende Beteiligung darf durch vertraglich vereinbarte Ausnahmetatbestände nicht derart eingeschränkt werden, dass sie in der Regel nicht zum Tragen kommt.³⁶ Es genügt aber, dass ein Gesellschafter nur an den seit Beginn seiner Beteiligung entstandenen stillen Reserven beteiligt ist.³⁷ Auch eine limitierte Beteiligung mit einer Bandbreite von mindestens 90 % und höchstens 150 % der Einlage ist ausreichend.³⁸

In Einzelfällen wurde vom VwGH auch ohne Beteiligung an stillen Reserven und Firmenwert Unternehmerrisiko angenommen.³⁹ Insbesondere die Mitunternehmerstellung einer Komplementär-GmbH (GmbH & Co KG) wird auch ohne Beteiligung an stillen Reserven und Firmenwert bejaht.⁴⁰ *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.⁴¹ Nach *Vergeiner* ist dieses Erfordernis „zweifelsohne zu eng“.⁴²

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.⁴³ Die Gestaltungsformen der Personengesellschaften seien in der Praxis so mannigfaltig, dass bei der Entscheidung über das Vorliegen von

³⁴ VwGH 17. 5. 1989, 85/13/0176, ÖStZB 1990, 59; 29. 4. 1981, 3122/78, ÖStZB 1982, 99; *Doralt/Kauba*, EStG¹⁰ § 23 Tz 222; *Hofstätter/Büsser* in Hofstätter/Reichel, EStG¹⁹ § 23 Rz 23; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB § 23 Tz 19, 24; *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG⁴ § 23 Anm 99; so auch die EStR 2000 Rz 5807.

³⁵ VwGH 23. 2. 1994, 93/15/0163, ÖStZB 1994, 581; 7. 6. 1983, 82/14/0213, 230 f, ÖStZB 1984, 22; 29. 4. 1982, 3122/79, ÖStZB 1982, 99; 9. 2. 1982, 81/14/0060, ÖStZB 1982, 293; VfGH 9. 11. 1971, 1660/70, 1697/70; *Doralt/Kauba*, EStG¹⁰ § 23 Tz 216, 233.

³⁶ VwGH 17. 5. 1989, 85/13/0176, ÖStZB 1990, 59.

³⁷ *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB § 23 Tz 19; *Hofstätter/Büsser* in Hofstätter/Reichel, EStG¹⁹ § 23 Rz 23.

³⁸ VwGH 23. 2. 1994, 93/15/0163, ÖStZB 1994, 581.

³⁹ VwGH 18. 3. 1975, 1301/74, ÖStZB 1975, 180; 11. 6. 1974, 0769/72, ÖStZB 1974, 248; 17. 6. 1966, 1131/65, ÖStZB 1966, 175; vgl auch *H. Torggler* in Kastner/Stoll, Die GmbH & Co KG im Handels-, Gewerbe- und Steuerrecht², 361 (374).

⁴⁰ EStR 2000 Rz 5811 und *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG⁴ § 23 Anm 106 jeweils mit Verweis auf VwGH 7. 2. 1989, 86/14/0121 f, ÖStZB 1989, 309; *Jakom/Baldauf*, EStG² § 23 Rz 143; vgl auch *H. Torggler* in Kastner/Stoll, Die GmbH & Co KG im Handels-, Gewerbe- und Steuerrecht², 361 (373 ff).

⁴¹ *Schimetschek*, Der Mitunternehmer, FJ 1982, 126 (127).

⁴² *Vergeiner*, Unterbeteiligung, 102.

⁴³ BFH 11. 4. 1973, BStBl 1973 II 528; 18. 2. 1993, BFH/NV 1993, 647; *Stuhrmann* in Blümich, dEStG⁸⁴ § 15 Rz 354; *Doralt/Kauba*, EStG¹⁰ § 23 Tz 216.

Mitunternehmerschaft nicht auf ein einziges Merkmal abgestellt werden könne.⁴⁴ Bejaht wurde die Mitunternehmerstellung trotz fehlender Beteiligung an stillen Reserven und Firmenwert insbesondere⁴⁵

- bei der Übernahme von persönlicher Haftung,⁴⁶
- bei einer hohen Beteiligung am laufenden Gewinn,⁴⁷
- bei besonders stark ausgeprägter Unternehmerinitiative⁴⁸ und
- bei der Beteiligung an einem Unternehmen, das keine stillen Reserven hat und solche in der Regel auch nicht bilden kann.⁴⁹

2.4.3. Haftung

Ein weiterer Teilaspekt des Unternehmerrisikos besteht in der Haftung für Gesellschaftsschulden.⁵⁰ Nach überwiegender Auffassung begründet bereits unbeschränkte Außenhaftung eines gewinnbeteiligten Gesellschafters dessen Mitunternehmerstellung.⁵¹ Der VwGH verlangt daneben regelmäßig eine Teilnahme an stillen Reserven und Firmenwert (siehe oben). Haftungsbeschränkungen im Innenverhältnis sind bedeutungslos, weil das Risiko der Regressmöglichkeit bleibt.⁵²

⁴⁴ *Stuhrmann* in Blümich, dESTG⁸⁴ § 15 Rz 354.

⁴⁵ Vgl *Haep* in Herrmann/Heuer/Raupach, dESTG²³⁵ § 15 Anm 324.

⁴⁶ BFH 14. 8. 1986, BStBl 1987 II 60; 11. 12. 1986, BStBl 1987 II 553; 9. 9. 1999, BFH/NV 1999, 1196.

⁴⁷ BFH 18. 4. 2000, BStBl 2001 II 359.

⁴⁸ BFH 16. 12. 1997, BStBl 1998 II 480; 28. 1. 1982, BStBl 1982, 389.

⁴⁹ BFH 18. 2. 1993, BFH/NV 1993, 647; das wäre zB bei einem reinen Dienstleistungsunternehmen ohne größeres Anlagevermögen der Fall.

⁵⁰ VwGH 21. 4. 2005, 2000/15/0058, ÖStZB 2005, 667; 30. 10. 2003, 99/15/0156, ÖStZB 2004, 181; 23. 4. 2002, 99/14/0321, ÖStZB 2002, 677; 24. 2. 2000, 96/15/0062, ÖStZB 2001, 146; 21. 7. 1998, 93/14/0149, ÖStZB 1999, 15; 25. 6. 1997, 95/15/0192 f, ÖStZB 1998, 104; 21. 2. 1996, 92/14/0041, ÖStZB 1996, 603; 13. 12. 1995, 93/13/0253, ÖStZB 1996, 466; 7. 12. 1988, 88/13/0008 f, ÖStZB 1989, 210; 15. 6. 1988, 86/13/0082, ÖStZB 1989, 117; 17. 3. 1986, 84/15/0113, ÖStZB 1987, 20; 2. 4. 1982, 82/13/0079 f, ÖStZB 1983, 62.

⁵¹ *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB § 23 Tz 24; *Quantschnigg* in FS Stoll, 103 (118); *Zorn*, Besteuerung der Geschäftsführung (1992) 234; *Margreiter*, Der Gesellschafter einer Personhandelsgesellschaft (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 (EStR 2000 Rz 5811 zur Komplementär-GmbH); nach Ansicht des BFH genügt unbeschränkte Außenhaftung bereits bei fester Tätigkeitsvergütung (BFH 11. 6. 1985, BStBl 1987 II 33; 14. 8. 1986, BStBl 1987 II 60; diese Frage ist aber auch in Deutschland noch nicht abschließend geklärt, vgl *Haep* in Herrmann/Heuer/Raupach, dESTG²³⁵ § 15 Anm 325).

⁵² VwGH 11. 6. 1974, 0769/72, ÖStZB 1974, 248; BFH 9. 9. 1999, BFH/NV 1999, 1196; *Doral/Kauba*, EStG¹⁰ § 23 Tz 223; aA *Quantschnigg* in FS Stoll, 103 (118).