Einkünfte aus Kapitalvermögen

§ 27 Abs. 1 Z 2 EStG: Ist die *„Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters“* wirklich obsolet?

Änderungen durch Handelsrechts-Änderungsgesetz und Strukturanpassungsgesetz 2006

VON MAG. SEBASTIAN BERGMANN*)

Bis zum 31. 12. 2006 war eine stille Gesellschaft nur bei der Beteiligung an einem *„Handelsgewerbe“* möglich. Daneben kannte das EStG noch die *„Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters“*. Seit dem Handelsrechts-Änderungsgesetz (HaRÄG) knüpft die stille Gesellschaft an den weiteren Begriff *„Unternehmen“* an. Damit werden von der *„Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter“* alle Fälle erfasst, die vor dem HaRÄG unter die *„Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters“* subsumiert wurden. *Vock*, *Fuchs* und *Marschner* kommen deshalb zum dem Schluss, dass die *„Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters“* obsolet ist. Ob das zutrifft, soll im folgenden Beitrag erörtert werden.

1. Rechtslage vor dem HaRÄG

Bis zum 31. 12. 2006 war eine stille Gesellschaft nur bei der Beteiligung an einem *„Handelsgewerbe“* möglich (§ 178 HGB).[1]) Einkommensteuerrechtlich gab es neben der *„Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter“* auch die *„Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters“* (§ 27 Abs. 1 Z 2 EStG i. d. F. BGBl. I Nr. 71/2003). Beteiligungen *„nach der Art eines stillen Gesellschafters“* waren inhaltlich mit einer stillen Gesellschaft vergleichbar, sie bestanden jedoch nicht an einem Handelsgewerbe, sondern an einem anderen Betrieb (Land- und Forstwirtschaft, freier Beruf) und konnten deshalb handelsrechtlich keine stille Gesellschaft begründen. Eine betriebliche Tätigkeit war Voraussetzung, eine Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Tätigkeit war nicht erfasst.[2])

2. Rechtslage nach dem HaRÄG und StruktAnpG 2006

Seit dem HaRÄG ist eine stille Gesellschaft an jedem *„Unternehmen“* möglich (§ 179 UGB). Durch das StruktAnpG 2006 wurde das EStG an die neuen unternehmensrechtlichen Bestimmungen angepasst: Zu Einkünften aus Kapitalvermögen führen nunmehr *„Gewinnanteile aus der Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter sowie aus der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters, soweit sie nicht zur Auffüllung einer durch Verluste herabgeminderten Einlage zu verwenden sind“* (§ 27 Abs. 1 Z 2 EStG).[3])

Ein *„Unternehmen“* ist (weiter als bisher das *„Handelsgewerbe“* nach HGB) jede auf Dauer angelegte Organisation selbständiger wirtschaftlicher Tätigkeit, mag sie auch

---

*) Mag. Sebastian *Bergmann* ist Studienassistent am Institut für Finanzrecht der Universität Wien.

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

2) *Doralt/Kirchmayr*, EStG[8], § 27 Tz. 56 f., mit Verweis auf *Wanke*, Zur Qualifikation der Einkünfte des nicht an einem Handelsgewerbe beteiligten „echten stillen Gesellschafters“, ÖStZ 1988, 19; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 27 Tz. 12; nach *Hofstätter/Büsser* waren auch Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Arbeit erfasst (*Hofstätter/Büsser* in *Hofstätter/Reichel*, EStG[39], § 27 Tz. 19).

3) Die Abgrenzung der *„Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter“* von der *„Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters“* ist für die KESt und die beschränkte Steuerpflicht relevant (§§ 93 Abs. 2 Z 2, 98 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG): Dort ist nur die *„Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter“* erfasst; die Anknüpfung an den weiteren Unternehmensbegriff führt deshalb zu einer materiellen Erweiterung des betroffenen Adressatenkreises (*Doralt/Kirchmayr*, EStG[8], § 27 Tz. 58, § 93 Tz. 31; *Vock*, UGB: KESt-Pflicht für stille Gesellschaften erweitert, RdW 2006, 591; anders *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I[9], Tz. 94).

nicht auf Gewinn gerichtet sein (§ 1 Abs. 2 UGB).[4]) Darunter fallen auch land- und forstwirtschaftliche sowie freiberufliche Tätigkeiten, aber auch die Vermietung und Verpachtung von mehr als fünf Bestandsobjekten (*„große Vermietung"*).[5])

Die Beteiligung an einem *„Unternehmen"* als stiller Gesellschafter erfasst damit neben der bisherigen *„Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter"* auch die vor dem HaRÄG unter die *„Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters"* subsumierten Fälle. Zusätzlich ist, über den bisherigen steuerrechtlichen Begriff der *„Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters"* hinaus, mit der *„großen Vermietung"* eine (steuerlich) außerbetriebliche Tätigkeit erfasst.[6])

Vock vertritt deshalb die Auffassung, dass der Ausdruck *„Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters"* offenkundig „nur aus einem Versehen des Gesetzgebers nicht gestrichen" wurde und dieser „in Zukunft keinen Bedeutungsinhalt mehr" habe. Die ErlRV zum StruktAnpG 2006 würden nicht zum Ausdruck bringen, dass der Gesetzgeber der *„Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters"* einen vollkommen neuen Inhalt geben wollte.[7]) Auch nach *Fuchs* und *Marschner* ist die Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters seit dem HaRÄG „obsolet" bzw „inhaltsleer".[8])

Diesen Argumenten ist Folgendes zu entgegnen: Da bereits der Begriff der stillen Gesellschaft durch die Anknüpfung an ein *„Unternehmen"* einen vollkommen neuen Inhalt hat, ist es naheliegend, dass selbiges auch für die *„Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters"* gilt. Wenn selbst die *„Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter"* auch Beteiligungen an außerbetrieblichen Tätigkeiten erfasst (*„große Vermietung"*), dann muss das (spätestens seit dem UGB) auch für die *„Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters"* gelten: Die *„Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters"* ist demnach nicht obsolet, sondern erfasst seit dem StruktAnpG 2006 Beteiligungen an Nichtunternehmen, insbesondere im außerbetrieblichen Bereich. Der Gesetzeswortlaut ist eindeutig und kann nicht unter Berufung auf (dazu nichts aussagende) Materialien für obsolet erklärt werden. Auch nach den EStR 2000 liegt seit Inkrafttreten des UGB eine *„Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters"* bei Beteiligungen an einem Nichtunternehmen i. S. d. UGB vor.[9])

- ***Beispiel***

  A vermietet drei Eigentumswohnungen und erzielt daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Bei besserem Zustand der Wohnungen ließen sich wesentlich höhere Mieteinnahmen lukrieren. B stellt A deshalb 100.000 Euro an Kapital zur Verfügung. Im Gegenzug nimmt B am Überschuss aus der Vermietung teil. Unternehmensrechtlich kann mangels *„Unternehmen"* keine stille Gesellschaft vorliegen; einkommensteuerrechtlich handelt es sich seit dem HaRÄG um eine *„Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters"*. Das hat zur Folge, dass allenfalls anfallende Verluste bei B nicht zu berücksichtigen sind (§ 27 Abs. 1 Z 2 zweiter Satz EStG; sie sind weder ausgleichs- noch vortragsfähig).[10]) Außerdem würde der Überschuss aus einer Abschichtung zu Einkünften aus Kapitalvermögen führen (§ 27 Abs. 2 Z 4 EStG).[11])

---

[4]) Zu den *„Handelsgewerben"* siehe die abschließende Aufzählung in § 1 Abs. 2 HGB.

[5]) Zu den Abweichungen zwischen UGB und EStG bei Land- und Forstwirten und Freiberuflern siehe *Doralt/Herzog/Mayr*, EStG[11], § 5 Tz. 9 ff.; zur *„großen Vermietung"* siehe ausführlich *Dehn* in *Krejci*, Reformkommentar UGB, § 1 Rz. 26, und *Beig*, Wohnrechtliche Aspekte des neuen Unternehmensgesetzbuchs, wobl 2006, 37.

[6]) S. *Bydlinski* in *Krejci*, RK-UGB, § 189 Rz. 37; *Vock*, RdW 2006, 591.

[7]) *Vock*, RdW 2006, 592.

[8]) *Fuchs*, Ist der steuerliche Begriff „Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters" obsolet?, SWK-Heft 2/2007, Seite S 33; *Hochedlinger/Fuchs*, Stille Gesellschaft (2007) Rz. 2/22, 2/113, 2/141; Jakom/*Marschner*, EStG, § 27 Rz. 58.

[9]) EStR 2000, Rz. 6153.

[10]) *Doralt/Kirchmayr*, EStG[8], § 27 Tz. 74; *Hofstätter/Büsser* in *Hofstätter/Reichel*, EStG[39], § 27 Tz. 23; EStR 2000, Rz. 6163.

[11]) Dabei wird das Prinzip durchbrochen, dass die Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens einkommensteuerlich prinzipiell unbeachtlich ist, vgl. *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I[9], Tz. 566; nach

3. Zusammenfassung

Die *„Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters"* ist nicht obsolet, sondern erfasst seit dem HaRÄG Beteiligungen an Nichtunternehmern, insbesondere im außerbetrieblichen Bereich. Verluste aus solchen Beteiligungen nach Art eines stillen Gesellschafters sind nicht zu berücksichtigen (§ 27 Abs. 1 Z 2 zweiter Satz EStG; sie sind weder ausgleichs- noch vortragsfähig); Überschüsse aus einer Abschichtung führen zu Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs. 2 Z 4 EStG).

Ansicht des VwGH handelt es sich dabei allerdings um eine letztmalige Zuweisung von Gewinnanteilen, die auch von § 27 Abs. 1 Z 2 EStG erfasst wäre (VwGH 17. 12. 1996, 93/14/0221; vgl. *Doralt/Kirchmayr*, EStG[8], § 27 Tz. 165).

UFS zum Säumniszuschlag

Wird eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so ist gem. § 217 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der dort angeführten Bestimmungen ein Säumniszuschlag zu entrichten.

Gem § 217 Abs. 7 leg. cit. ist ein Säumniszuschlag für Abgabenschuldigkeiten insoweit nicht zu entrichten, als

- die Einhebung gem. § 212a ausgesetzt ist,
- die Einhebung gem. § 230 Abs. 2, 3, 5, oder 6 gehemmt ist,
- ein Zahlungsaufschub im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz nicht durch Ausstellung eines Rückstandausweises als beendet gilt,
- die Einbringung gem. § 231 ausgesetzt ist.

Die Umsatzsteuervorauszahlungen sind gem. § 21 Abs. 1 UStG 1994 jeweils am 15. Tag des auf einen Kalendermonat zweitfolgenden Monats zu entrichten. Für die Entstehung der Steuerschuld und im Falle der Nichtentrichtung des Säumniszuschlags nach § 217 BAO kommt es daher nicht auf die Erlassung eines Bescheides an.

Die Tatsache, dass gegen die „Stammdatenbescheide" Berufung eingebracht wurde, ist unerheblich, da die Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlags unabhängig von der Richtigkeit des Abgabenbescheids eintritt.

Säumniszuschläge fallen grundsätzlich immer dann an, wenn Abgaben nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet werden und keine im Gesetz taxativ aufgezählten Aufschiebungsgründe oder Ausnahmetatbestände gesetzt wurden. Die Fälligkeitszeitpunkte von Abgaben sind in den einschlägigen materiellen Abgabenvorschriften geregelt. (UFS Wien 7. 4. 2008, RV/1197-W/07)

Vorsteuerabzugsberechtigte Klein-LKW

Das BMF hat die Liste der Fahrzeuge, die ab dem Jahr 2002 aufgrund der Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002 unter Bedachtnahme auf die Entscheidung des EuGH vom 8. 1. 2002, Rs. C-409/99, als vorsteuerabzugsberechtigte Kleinlastkraftwagen anerkannt werden, um ein weiteres Fahrzeug, den Mitsubishi Pajero WG Van (4 Seitentüren), erweitert. Vollständige Liste der Klein-Lkw gemäß § 3 der Verordnung aus dem Jahr 2002 auf der BMF-Homepage unter: https://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/Umsatzsteuer/Listedervorsteuer ab_5549/Kleinlastkraftwagen_5552/_start.htm