

Schwerpunkt

Der Land- und Forstwirt
im Steuer- und SV-Recht

Steuerliche Anerkennung
von Betriebsteilungen

Beitragsgrundlagenoption
in der bäuerlichen SV

Vorsteuerberichtigung bei
Regelbesteuerten und Pauschalieren

Lieferung verbrauchsteuerpflichtiger Waren

Mitunternehmer iSd § 23 a Abs 2 EStG die Hälfteuersatzbegünstigung iZm § 37 Abs 5 Z 3 EStG in Anspruch nehmen?

§ 23 a Abs 2,
§ 37 Abs 5 EStG

kapitalistischer
Mitunternehmer;
Einstellung der
Erwerbstätigkeit;
Hälfteuersatz

Im vorliegenden Beitrag wird untersucht, ob ein für Zwecke der Verlustberücksichtigung als kapitalistischer Mitunternehmer iSd § 23 a Abs 2 EStG geltender Mitunternehmer aufgrund derselben mitunternehmerischen Beteiligung eine Erwerbstätigkeit iSd § 37 Abs 5 Z 3 EStG ausüben kann. Es stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, inwieweit bei Aufgabe oder Veräußerung eines solchen Mitunternehmeranteils die Steuersatzbegünstigung nach § 37 Abs 5 Z 3 EStG in Anspruch genommen werden kann.

STEFANIE HUDOBNIK

A. Der kapitalistische Mitunternehmer iSd § 23 a Abs 2 EStG

Mit dem StRefG 2015/2016¹⁾ wurde in § 23 a EStG eine Verlustausgleichsbeschränkung eingeführt, die eine sofortige und uneingeschränkte Berücksichtigung von bestimmten Verlusten aus einer Mitunternehmerbeteiligung vom Ausüben einer echten unternehmerischen Tätigkeit oder von der Übernahme einer uneingeschränkten Haftung abhängig machen soll.²⁾

1. Tatbestandsvoraussetzungen für das Vorliegen eines kapitalistischen Mitunternehmers

Nach der gesetzlichen Bestimmung des § 23 a Abs 2 EStG gilt ein Gesellschafter als kapitalistischer Mit-

unternehmer, wenn er Dritten gegenüber nicht oder eingeschränkt haftet und keine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative entfaltet. Nachdem beide Tatbestandsvoraussetzungen kumulativ erfüllt sein müssen, kann eine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative ein eingeschränktes Mitunternehmerisiko aufwiegen und umgekehrt.³⁾ Der Wortlaut des Gesetzes

Stefanie Hudobnik, MSc, ist Universitätsassistentin an der Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt. Die Autorin dankt Frau Univ.-Prof. Mag. Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M., sehr herzlich für die stetige Diskussionsbereitschaft und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

1) BGBl I 2015/118.

2) Vgl ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 2.

3) Vgl ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 17.

stellt zwar auf den „Gesellschafter“ ab, die Vorschrift ist jedoch nur unter der Bedingung anwendbar, dass der betroffene Gesellschafter bereits nach den allgemeinen Voraussetzungen als Mitunternehmer anzusehen ist. Demzufolge ist der Begriff des kapitalistischen Mitunternehmers enger als der allgemeine Mitunternehmerbegriff.⁴⁾

a) *Feblende uneingeschränkte Haftung gegenüber Dritten*

Der ausdrückliche Gesetzeswortlaut des § 23 a Abs 2 EStG stellt auf die Haftungsbeschränkungen im Außenverhältnis ab („Dritten gegenüber“). Für den Gesetzgeber macht es keinen Unterschied, ob der Gesellschafter Dritten gegenüber generell nicht oder eingeschränkt haftet. Entscheidend ist, ob der Mitunternehmer eine uneingeschränkte Außenhaftung übernimmt oder nicht. Um die Anwendbarkeit von § 23 a EStG auszuschließen, ist (sofern keine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative ausgeübt wird) erforderlich, dass der Mitunternehmer allen Dritten und nicht bloß bestimmten Dritten gegenüber uneingeschränkt haftet.⁵⁾

Der Gesetzeswortlaut stellt ausdrücklich auf die Haftung Dritten gegenüber ab. Interne Haftungsbeschränkungen oder Regressvereinbarungen sind daher nicht schädlich⁶⁾ bzw unmaßgeblich.⁷⁾ Umgekehrt kann eine uneingeschränkte Haftung bloß im Innenverhältnis die Anwendbarkeit von § 23 a EStG nicht ausschließen.⁸⁾ Haftet ein Mitunternehmer

Dritten gegenüber unbeschränkt, führen Bürgerschafts- oder Garantierklärungen Dritter nicht zur Anwendbarkeit von § 23 a EStG.⁹⁾

b) *Keine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative*

§ 23 a EStG ist anwendbar, wenn der Mitunternehmer lediglich beschränkt (oder generell nicht) haftet und zudem keine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative entfaltet. Ob eine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative vorliegt, muss damit nur bei Mitunternehmern geprüft werden, die Dritten gegenüber nicht (uneingeschränkt) haften.¹⁰⁾ Das Gesetz führt das zweite wesentliche Merkmal für das Vorliegen eines kapitalistischen Mitunternehmers nicht näher aus, sondern umschreibt es lediglich abstrakt.¹¹⁾

Als Mitunternehmer gilt ein an einer Personengesellschaft beteiligter Gesellschafter, der ein Unternehmerwagnis eingeht. Unternehmerwagnis manifestiert sich neben der Übernahme von Unternehmerisiko im Entfalten von Unternehmerinitiative.¹²⁾ Unternehmerinitiative liegt vor, wenn die Möglichkeit besteht, auf das betriebliche Geschehen Einfluss zu nehmen. Nach der Rechtsprechung des VwGH genügt dafür bereits ein dem Gesellschafter zustehendes Stimmrecht.¹³⁾ Dabei ist es unerheblich, ob der Mitunternehmer die ihm zustehenden Rechte tatsächlich wahrnimmt; entscheidend ist die Möglichkeit dazu.¹⁴⁾ Das Kriterium der ausgeprägten Mitunternehmerinitiative des § 23 a Abs 2 EStG ist demnach enger auszulegen.¹⁵⁾ Eine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative iSd § 23 a Abs 2 EStG kennzeichnet sich nach den Erläuterungen durch aktive unternehmerische Mitarbeit, die sich nicht auf die Ausübung von Kontrollrechten beschränkt, sondern deutlich darüber hinausgeht. Erforderlich ist, dass diese Tätigkeit auf Dauer und nicht nur temporär ausgeübt wird. Aus Dargelegtem ergibt sich bereits, dass sporadische Tätigkeiten, eine Mitwirkung nur in Ausnahmefällen oder bei außerordentlichen Geschäften nicht ausreichen, um eine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative zu entfalten. In Bezug auf das zeitliche Ausmaß soll eine durchschnittliche Mitarbeit von 10 Wochenstunden in der Regel als ausgeprägte Mitunternehmerinitiative gelten.¹⁶⁾ Die BMF-Information zu § 23 a EStG ergänzt die Ausführungen in den Erläuterungen insoweit, als es sich um eine „*nachweisliche durchschnittliche Mitarbeit* [...]“ handeln muss.¹⁷⁾

Führt der Mitunternehmer die laufenden Geschäfte der Mitunternehmerschaft¹⁸⁾ oder nimmt er eine Prokura wahr, entfaltet er jedenfalls eine ausge-

4) Vgl *Bergmann*, § 23 a EStG: Verlustverwertungsbeschränkung für kapitalistische Mitunternehmer, GES 2015, 354 (354).

5) Vgl *Varro*, Verluste bei kapitalistischen Mitunternehmern, ecolex 2015, 738 (740). Fraglich ist, auf welcher Grundlage die Übernahme der unbeschränkten Haftung beruhen muss, um die Anwendbarkeit von § 23 a EStG auszuschließen. Weil der Gesetzeswortlaut ganz allgemein darauf abstellt, dass ein kapitalistischer Mitunternehmer *Dritten gegenüber nicht oder eingeschränkt haftet*, kann die Verlustausgleichsbeschränkung des § 23 a EStG nach *Varro* auch durch eine vertragliche Haftungszusage des betroffenen Mitunternehmers allen Dritten gegenüber, zB durch eine Patronatsklärung, vermieden werden: vgl *Varro*, ecolex 2015, 738 (741 f). Nach *Lachmayer* sprechen § 23 a Abs 4 Z 2 vorletzter und letzter Satz EStG sowie die Erläuterungen dafür, dass es bloß auf die gesetzlichen Haftungsbestimmungen ankommen kann und eine allgemeine vertragliche Haftungszusage dagegen nicht ausreicht, um § 23 a EStG auszuschalten. Wird nämlich eine Haftungszusage des kapitalistischen Mitunternehmers schlagend, führt dies nicht dazu, dass § 23 a EStG nicht mehr anwendbar ist, sondern es gilt die Inanspruchnahme des kapitalistischen Mitunternehmers nach § 23 a Abs 4 Z 2 vorletzter Satz EStG steuerlich als Einlage, die einen Ausgleich oder Abzug von Wartetastenverlusten in entsprechendem Ausmaß ermöglicht. Wird der kapitalistische Mitunternehmer dagegen zu einem unbeschränkt haftenden Gesellschafter gem § 128 UGB, werden nach § 23 a Abs 4 Z 2 letzter Satz EStG sämtliche Wartetastenverluste ab diesem Veranlagungsjahr ausgleichs- und abzugsfähig. Die an die Übernahme einer unbeschränkten, primären und solidarischen Haftung geknüpfte Rechtsfolge, nämlich die Möglichkeit zu Ausgleich und Abzug sämtlicher Wartetastenverluste aus der Vergangenheit, soll ebenfalls für diese Auslegung sprechen: vgl *Lachmayer* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸ § 23 a EStG Rz 27 (Stand 1. 4. 2016, rdb.at).

6) Vgl ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 17.

7) Vgl *Massoner/Stefaner* in *Marschner/Stefaner* (Hrsg), Steuerreform 2015/2016 (2015) III. Verlustverrechnungsbeschränkungen Rz 3/28 (Stand 1. 8. 2015, rdb.at).

8) Vgl *Jakom/Vock*, EStG¹⁰ (2017) § 23 a Rz 15.

9) Vgl *Massoner/Stefaner* in *Marschner/Stefaner* (Hrsg), Steuerreform 2015/2016 (2015) Rz 3/28 (Stand 1. 8. 2015, rdb.at).

10) Vgl *Varro*, ecolex 2015, 738 (741).

11) Vgl *Bergmann*, GES 2015, 354 (355).

12) Vgl EStR 2000 Rz 5804.

13) Vgl VwGH 2. 4. 1982, 82/13/0079, 0080; VwGH 2. 4. 1982, 2641/80.

14) Vgl EStR 2000 Rz 5805.

15) Vgl *Varro*, ecolex 2015, 738 (741).

16) Vgl ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 17.

17) Vgl BMF-Information zu § 23 a EStG 1988, BMF 7. 7. 2016, BMF-010203/0200-VI/6/2016, 3.

18) Vgl ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 17.

prägte Mitunternehmerinitiative.¹⁹⁾ Eine Pflichtversicherung nach dem ASVG oder GSVG aufgrund der Beteiligung, für die das Vorliegen eines kapitalistischen Mitunternehmers zu prüfen ist, gilt als Indiz für eine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative des betroffenen Mitunternehmers.²⁰⁾ Dies setzt nach der zitierten BMF-Information jedoch voraus, dass der nach GSVG pflichtversicherte Mitunternehmer auch tatsächlich aktiv mitarbeitet.²¹⁾

Die Voraussetzung einer ausgeprägten Mitunternehmerinitiative ist durch eine Tätigkeit, die dem eigenständigen Betrieb des Mitunternehmers zuzurechnen ist, nicht erfüllt.²²⁾ Nach den Erläuterungen fallen beschränkt haftende Mitunternehmer, die gleichzeitig Geschäftsführer der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co KG sind und als solche mittelbar die Geschäfte der Kommanditgesellschaft führen, nicht in den Anwendungsbereich von § 23 a EStG.²³⁾

2. Gesellschaftsrechtliche Erscheinungsformen des kapitalistischen Mitunternehmers

Aufgrund der bestehenden gesetzlichen Haftungsbeschränkungen sollen im Wesentlichen²⁴⁾ Kommanditisten und atypisch stille Gesellschafter in den Anwendungsbereich von § 23 a EStG fallen.²⁵⁾ Nicht betroffen sind Arbeitsgesellschafter, weil bei diesen idR das Kriterium der ausgeprägten Mitunternehmerinitiative erfüllt sein wird, und darüber hinaus – wie bereits ausgeführt – Kommanditisten, die Geschäftsführer der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co KG sind und in ihrer Funktion als Geschäftsführer gleichzeitig die Geschäfte der Kommanditgesellschaft führen.²⁶⁾ Gesellschafter einer GesbR fallen in den Anwendungsbereich von § 23 a EStG, wenn es sich um eine reine Innengesellschaft handelt.²⁷⁾

B. Hälftesteuersatz bei Einstellung der Erwerbstätigkeit

1. Überblick über die Vorschrift und allgemeine Voraussetzungen

Nach § 37 Abs 1 TS 1 EStG ermäßigt sich der Steuersatz für außerordentliche Einkünfte auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes. Als außerordentliche Einkünfte gelten Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn die Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe aus bestimmten, taxativ aufgezählten Gründen erfolgt.²⁸⁾ Der Gesetzeszweck besteht darin, eine zwangsweise Beendigung der betrieblichen Tätigkeit zu begünstigen.²⁹⁾ Unter anderem gelten nach § 37 Abs 5 EStG Veräußerungs- und Übergangsgewinne als außerordentliche Einkünfte, wenn die Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe deshalb erfolgt, weil der Steuerpflichtige das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt. Obgleich der Gesetzeswortlaut begrifflich nur auf die Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe abstellt, kann die Begünstigung nach hA auch bei der Veräußerung

von Mitunternehmeranteilen in Anspruch genommen werden.³⁰⁾

Der ermäßigte Steuersatz steht nur über Antrag und nur dann zu, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerb sieben Jahre verstrichen sind; außerdem müssen die Einkünfte in einem Veranlagungszeitraum anfallen.

2. Voraussetzung der Einstellung der Erwerbstätigkeit

Für die Anwendbarkeit der Progressionermäßigung ist vorausgesetzt, dass der Steuerpflichtige das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt. „Einstellen“ bedeutet, dass die gesamte Erwerbstätigkeit in einem einheitlichen Vorgang innerhalb einer angemessenen Frist dauerhaft aufgegeben wird.³¹⁾ Dabei muss die Einstellung der Erwerbstätigkeit für das Anfallen des Veräußerungs- oder Übergangsgewinns ursächlich sein.³²⁾

Das EStG definiert den Begriff Erwerbstätigkeit nicht. Nach der Rechtsprechung des VwGH fallen alle Tätigkeiten, die eine aktive Betätigung im Erwerbsleben darstellen, unter diesen Begriff.³³⁾ Dazu zählen die betrieblichen und nichtselbständigen Einkünfte gem § 2 Abs 3 Z 1–4 EStG aus einer aktiven Betätigung sowie die Funktionärsinkünfte gem § 29 Z 4 EStG. Ferner ist die Verpachtung eines nicht aufgegebenen Betriebs als Erwerbstätigkeit anzusehen. Unmaßgeblich ist, ob die aktive Tätigkeit der österreichischen Besteuerungshoheit unterliegt und ob ihr im Inland oder im Ausland nachgegangen wird.³⁴⁾

Keine Erwerbstätigkeit stellen jedenfalls Einkünfte aus Pensionsbezügen bzw Betriebspensionen, Einkünfte aus einer bloßen Vermögensverwaltung, sonstige Einkünfte nach § 29 EStG (mit Ausnahme

19) Vgl Herzog/Lachmayer in Mayr/Lattner/Schlager (Hrsg), SWK-Spezial: Steuerreform 2015/16, 60; BMF-Info zu § 23 a EStG, 3.

20) Vgl ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 17.

21) Vgl BMF-Information zu § 23 a EStG 1988 vom 7. 7. 2016, 3.

22) Vgl ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 17.

23) Vgl ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 17.

24) Sonderfälle wie zB mitunternehmerisch tätige Genussrechtsinhaber bleiben gegenständlich unerwähnt. Siehe dazu Varro, ecolex 2015, 738 (740) mwN.

25) Vgl ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 17.

26) Vgl ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 17.

27) Vgl Stanek, Verluste kapitalistischer Mitunternehmer nach § 23 a EStG, in Hirschler/Jirousek/Melhardt/Nolz/Sutter/Urtz (Hrsg), Steuerreform 2015/2016 (2015) 17.

28) Vgl Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹⁰ (2017) § 37 Rz 22.

29) Vgl Fraberger/Papst in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁸ § 37 Rz 38 (Stand 1. 4. 2016, rdb.at).

30) Vgl Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹⁰ (2017) § 37 Rz 22.

31) Vgl Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹⁰ (2017) § 37 Rz 33.

32) Siehe dazu VwGH 4. 6. 2008, 2003/13/0077. Nach VwGH 20. 10. 2016, Ro 2014/13/0032, ergibt sich aufgrund der mit dem AbgÄG 2004 BGBl 2004/180 geänderten Formulierung (davor lautete § 37 Abs 5 EStG: „Außerordentliche Einkünfte sind Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn der Betrieb **deswegen** veräußert oder aufgegeben wird, **weil** der Steuerpflichtige [...]“) keine inhaltliche Änderung.

33) Vgl VwGH 22. 3. 2010, 2008/15/0094, mit Verweis auf Fuchs/Hofstätter in Hofstätter/Reichel, EStG § 37 Rz 23.

34) Vgl EStR 2000 Rz 7316.

von Funktionäreinkünften) und betriebliche Einkünfte, sofern diese aus der bloß passiven Überlassung oder Verwertung von Urheberrechten, Patentrechten und ähnlichen Rechten resultieren, dar.³⁵⁾

Nachdem die Inanspruchnahme der Steuersatzbegünstigung iSd § 37 Abs 5 Z 3 EStG das Einstellen der Erwerbstätigkeit voraussetzt, ist die Abgrenzung, ob eine Tätigkeit als Erwerbstätigkeit gilt, von zentraler Bedeutung. Um eine Erwerbstätigkeit einstellen zu können, muss der Steuerpflichtige mit seiner (oder zumindest einer) Tätigkeit dem Grunde nach erwerbstätig sein.

Die Einkünfte aus den passiven Tätigkeiten können auch nach Einstellen der Erwerbstätigkeit weiterhin bezogen werden.³⁶⁾ Übt der Steuerpflichtige nach seiner Betriebsaufgabe oder Betriebsveräußerung hingegen eine aktive Tätigkeit aus, liegt nach § 37 Abs 5 Z 3 EStG eine Erwerbstätigkeit nicht vor, wenn der Gesamtumsatz aus der ausgeübten Tätigkeit € 22.000,- und die gesamten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten ab dem Zeitpunkt der Betriebsaufgabe oder Betriebsveräußerung € 730,- im Kalenderjahr nicht übersteigen.³⁷⁾ Gelten Tätigkeiten nicht als Erwerbstätigkeit, sind die Umsätze bzw Einkünfte daraus nicht in die Bagatellgrenzen einzubeziehen.³⁸⁾

3. Mitunternehmerbeteiligung als Erwerbstätigkeit?

Als erwerbstätig iSd § 37 Abs 5 Z 3 EStG gelten jedenfalls persönlich haftende Mitunternehmer. Aufgrund des mit der Übernahme einer persönlichen Haftung einhergehenden Unternehmerrisikos gilt dies auch, wenn der persönlich haftende Mitunternehmer keine Tätigkeit ausübt.³⁹⁾

Ob eine Mitunternehmerbeteiligung durch Kommanditisten und atypisch stille Gesellschafter eine Erwerbstätigkeit darstellt und inwieweit für Veräußerungsgewinne aus der Aufgabe oder Veräußerung eines Mitunternehmeranteils die Progressionsermäßigung iZm § 37 Abs 5 Z 3 EStG in Anspruch genommen werden kann, war Gegenstand kontroverser Diskussionen in der Literatur.⁴⁰⁾

Die wirtschaftliche Stellung von beschränkt haftenden Mitunternehmern kann aufgrund der weitgehenden Dispositionsfreiheit im Hinblick auf die Gestaltung der gesellschaftsvertraglichen (und anderer) Vereinbarungen sehr unterschiedlich sein. Unterscheidet sich die Funktion eines beschränkt haftenden Gesellschafters aus wirtschaftlicher Sicht nicht von der eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft, stellt die mitunternehmerische Beteiligung keine Erwerbstätigkeit dar.⁴¹⁾

Eine kapitalistische Beteiligung liegt vor, wenn sich die Funktion des Mitunternehmers auf seine Stellung als Gesellschafter beschränkt, wie sie im Regelstatut der betreffenden Bestimmungen des UGB vorgesehen ist. Der Mitunternehmer nimmt bloß Kontroll- und Widerspruchsrechte wahr und wirkt nur an Gesellschafterbeschlüssen, nicht aber an der werbenden Tätigkeit der Gesellschaft mit.⁴²⁾

Wird der Mitunternehmer aktiv unternehmerisch für die Gesellschaft tätig⁴³⁾ und nimmt er zu-

mindest im Innenverhältnis wesentlichen Einfluss auf die Geschäftsgebarung, gilt er als erwerbstätig.⁴⁴⁾ Erhält der Mitunternehmer Vergütungen für eine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft iSd § 23 Z 2 EStG, ist ausgeschlossen, dass es sich um eine bloß kapitalistische Beteiligung handelt. Dies gilt aber nicht hinsichtlich Vergütungen, die für die Gewährung von Darlehen oder die Überlassung von Wirtschaftsgütern geleistet werden.⁴⁵⁾

In einer im Jahr 2000 veröffentlichten Information⁴⁶⁾ vertritt das BMF die Ansicht, dass Widerspruchsrechte hinsichtlich wesentlicher geschäftlicher Dispositionen zweifelsfrei „[...] über jenes Ausmaß hinaus[gehen], das der Beteiligung iSd § 37 EStG den Charakter einer bloß kapitalistischen verleiht“.⁴⁷⁾ Beispielhaft werden Entscheidungen betreffend die Rechtsform, die Errichtung und Auflösung von Zweigniederlassungen, das Eingehen von Beteiligungen, Dispositionen über wesentliches Anlagevermögen und wesentliche Entscheidungen im Bereich der beschäftigten Arbeitnehmer angeführt.⁴⁸⁾ Ob das BMF dieser Rechtsansicht nach wie vor folgt, bleibt abzuwarten. Fraglich ist, ob die in der BMF-Information angeführten Widerspruchsrechte hinsichtlich wesentlicher geschäftlicher Dispositionen jedenfalls dazu führen, dass der Gesellschafter aufgrund seiner mitunternehmerischen Beteiligung erwerbstätig ist. Ergibt eine einzelfallbezogene Prüfung, dass derartige Dispositionen zu den außergewöhnlichen Geschäften der Gesellschaft zählen, kommt dem Kommanditisten nach dem Regelstatut des § 164 UGB ein Widerspruchsrecht zu. Nachdem das Widerspruchsrecht in einem solchen Fall dem Regelstatut entspricht, wäre der Gesellschafter, gerade weil seine

35) Vgl EStR 2000 Rz 7318.

36) Vgl *Quantschnigg/Bruckner*, Die Halbsatzbegünstigung nach dem StruktAnpG 1996, ÖStZ 1997, 158 (162).

37) Vgl EStR 2000 Rz 7317.

38) Vgl *Fraberger/Papst* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸ § 37 Rz 67 (Stand 1. 4. 2016, rdb.at).

39) Vgl *Fraberger/Papst* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸ § 37 Rz 77 (Stand 1. 4. 2016, rdb.at); EStR 2000 Rz 7321.

40) Siehe dazu ua *Quantschnigg/Bruckner*, ÖStZ 1997, 158; *Schrottmeyer*, Begünstigungsfähigkeit „kapitalistischer Mitunternehmensformen“, SWK 1999 S 665; *Doralt/Kohlbacher*, Der Kommanditist und die Halbsatzbegünstigung nach § 37 Abs 5 EStG, ÖStZ 1997, 327; *Aigner/Aigner*, Die Halbsatzbegünstigung des § 37 Abs 5 EStG bei Veräußerungsgewinnen aus Kommanditbeteiligungen, SWK 2002 S 809. Eine Übersicht über die unterschiedlichen Auffassungen findet sich in *Bergmann*, Ertragsbesteuerung von Anteilsveräußerungen, in *Bergmann/Ratka* (Hrsg), Handbuch Personengesellschaften² (2016) Rz 14/56.

41) Vgl VwGH 9. 3. 1982, 82/14/0044, 0045, zur Auslegung der „Erwerbstätigkeit“ iZm der Zuzugsbegünstigung nach § 103 EStG 1972.

42) Vgl *Quantschnigg/Bruckner*, ÖStZ 1997, 158 (163).

43) Vgl *Fraberger/Papst* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸ § 37 Rz 77 (Stand 1. 4. 2016, rdb.at).

44) Vgl VwGH 9. 3. 1982, 82/14/0044, 0045, zur Auslegung der „Erwerbstätigkeit“ iZm der Zuzugsbegünstigung nach § 103 EStG 1972. So auch BFG 2. 4. 2015, RV/7100236/2014.

45) Vgl EStR 2000 Rz 7320.

46) *BMF*, Einstellung der Erwerbstätigkeit nach vollendetem 60. Lebensjahr bei Mitunternehmerstellung, RdW 2000, 578.

47) *BMF*, RdW 2000, 578.

48) *BMF*, RdW 2000, 578.

Stellung dem Regelstatut des UGB entspricht, grundsätzlich nicht erwerbstätig.

Nach § 164 UGB sind Kommanditisten von der Führung der Geschäfte der Gesellschaft ausgeschlossen; sie können einer Handlung der unbeschränkt haftenden Gesellschafter nicht widersprechen, es sei denn, die Handlung geht über den gewöhnlichen Betrieb des Unternehmens der Gesellschaft hinaus. Obgleich der Gesetzeswortlaut nur auf ein Widerspruchsrecht hindeutet, bedürfen ungewöhnliche Geschäftsführungsmaßnahmen nach überwiegender Auffassung der Zustimmung der Kommanditisten.⁴⁹⁾ Nachdem es sich bei § 164 UGB um nachgiebiges Recht handelt, steht es den Gesellschaftern frei, im Gesellschaftsvertrag abweichende Regelungen zu treffen.⁵⁰⁾

Die Abgrenzung der gewöhnlichen Geschäfte von den außergewöhnlichen Geschäften erfolgt einerseits nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrags, Art und Umfang des Betriebs sowie andererseits in Abhängigkeit von Art, Größe und Bedeutung des Geschäfts. Die Entscheidung erfordert eine einzelfallbezogene Beurteilung. Ein Geschäft ist umso eher den gewöhnlichen Geschäften zuzuordnen, je geringer seine Bedeutung für die Gesellschaft und das damit einhergehende Risiko ist und je häufiger ein solches Geschäft eingegangen wird.⁵¹⁾ Außergewöhnliche Geschäfte haben Ausnahmecharakter;⁵²⁾ sie gehen über den gewöhnlichen Betrieb der Gesellschaft hinaus. Unter diesem Vorbehalt sind zB der Erwerb oder die Veräußerung umfangreichen Anlagevermögens, die Aufnahme nicht geringfügiger Kredite, die Aufnahme/Einstellung bedeutender Sparten des Unternehmens oder Produktlinien oder die Beteiligung eines stillen Gesellschafters regelmäßig außergewöhnliche Geschäfte.⁵³⁾

Ob die aktive Betätigung eines Kommanditisten als Erwerbstätigkeit gilt, richtet sich auch nach Ansicht des BFG danach, ob die Befugnisse des Kommanditisten auf jene des Regelstatuts beschränkt sind oder ob die eingeräumten Geschäftsführungsbefugnisse über die gesetzlich vorgesehenen Mitwirkungsrechte hinaus entsprechend rechtliche und wirtschaftliche Einfluss- bzw. Gestaltungsmöglichkeiten im Unternehmen erlauben.⁵⁴⁾

4. Progressionermäßigung des § 37 Abs 5 Z 3 EStG bei Beendigung einer Mitunternehmerbeteiligung

a) Mitunternehmer ist aufgrund seiner Gesellschafterstellung erwerbstätig

Ist ein Mitunternehmer aufgrund seiner Gesellschafterstellung erwerbstätig, wird mit der Veräußerung oder Aufgabe des Mitunternehmeranteils die Erwerbstätigkeit eingestellt und kann damit bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen die Steuersatzbegünstigung iSd § 37 Abs 5 Z 3 EStG zur Anwendung kommen. Übt der Steuerpflichtige weitere Erwerbstätigkeiten aus, setzt eine mögliche Inanspruchnahme der Steuersatzbegünstigung voraus, dass die gesamte Erwerbstätigkeit eingestellt wird. Um die Steuersatzbegünstigung iZm der Veräußerung einer anderen Erwerbsquelle in Anspruch neh-

men zu können, muss die mitunternehmerische Beteiligung daher ebenfalls veräußert oder aufgegeben werden.⁵⁵⁾

b) Mitunternehmer ist aufgrund seiner Gesellschafterstellung nicht erwerbstätig

Vermittelt eine mitunternehmerische Beteiligung keine Erwerbstätigkeit, ist die Veräußerung oder Aufgabe des Mitunternehmeranteils mangels Einstellens der Erwerbstätigkeit nicht nach § 37 Abs 5 Z 3 EStG steuersatzbegünstigt.⁵⁶⁾ Die Aufgabe oder Veräußerung einer anderen Erwerbsquelle kann trotz des Weiterbestehens der mitunternehmerischen Beteiligung begünstigt sein.⁵⁷⁾

Wird ein Anteil an einer Mitunternehmerschaft, hinsichtlich dessen der Mitunternehmer als nicht erwerbstätig gilt, im Zuge der Einstellung der Erwerbstätigkeit abgeschichtet, reicht ein ausschließlich zeitliches Zusammentreffen nicht aus, um (auch) für den Gewinn aus der Anteilsveräußerung die Begünstigung iSd § 37 Abs 5 Z 3 EStG in Anspruch nehmen zu können.⁵⁸⁾ Der Grund für die Anteilsveräußerung bzw den Veräußerungsgewinn muss im Einstellen der Erwerbstätigkeit liegen (Kausalzusammenhang). Diese Voraussetzung kann nur erfüllt sein, wenn die Anteilsveräußerung mit dem Ausscheiden aus dem Erwerbsleben in einem sachlichen Zusammenhang steht.⁵⁹⁾ Nach *Lenneis* liegt ein Zusammenhang zwischen Beteiligungsveräußerung und Einstellung der Erwerbstätigkeit nicht vor, wenn ein ehemals angestellter Steuerpflichtiger nach Vollendung des 60. Lebensjahrs die Pension antritt (Einstellung der Erwerbstätigkeit) und seine kapitalistische Beteiligung – aus Zufall oder gerade aufgrund der Möglichkeit zur Inanspruchnahme des Hälfstesteuersatzes planmäßig – veräußert. Ein qualifizierter Konnex zwischen kapitalistischer Beteiligung und Erwerbstä-

49) Vgl *Duursma/Duursma-Kepplinger/Roth*, Handbuch zum Gesellschaftsrecht (2007) Rz 1241.

50) Vgl *Duursma/Duursma-Kepplinger/Roth*, Handbuch zum Gesellschaftsrecht (2007) Rz 1243.

51) Vgl *Schauer* in *Kalss/Nowotny/Schauer* (Hrsg), Österreichisches Gesellschaftsrecht (2008) Rz 2/299.

52) Vgl *Kraus* in *Torggler*, UGB² (2016) § 116 Rz 3.

53) Vgl *Schauer* in *Kalss/Nowotny/Schauer* (Hrsg), Österreichisches Gesellschaftsrecht (2008) Rz 2/307. Siehe dazu auch BFG 10. 11. 2015, RV/1100416/2011, sowie *Bergmann*, Keine Erwerbstätigkeit bei „kapitalistischer“ Mitunternehmereigenschaft, GES 2016, 38 (39).

54) Vgl BFG 10. 11. 2015, RV/1100416/2011. Im Vergleich dazu ist bei der Beurteilung der Frage, ob Kommanditisten nach § 2 Abs 1 Z 4 GSVG pflichtversichert sind, ebenfalls entscheidend, ob die Geschäftsführungsbefugnisse über die gesetzlich vorgesehenen Mitwirkungsrechte hinausgehen. Werden solche Geschäftsführungsbefugnisse eingeräumt, die über die Mitwirkung an außergewöhnlichen Geschäften hinausgehen, ist es allerdings unerheblich, wie häufig diese Befugnisse ausgeübt werden bzw ob und in welcher Form im operativen Bereich mitgewirkt wird oder Kommanditisten im Unternehmen anwesend sind: vgl VwGH 9. 9. 2015, 2013/08/0168 mwN.

55) Vgl *Fraberger/Papst* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸ § 37 Rz 78 (Stand 1. 4. 2016, rdb.at).

56) Vgl EStR 2000 Rz 7321.

57) Vgl *Jakoml/Kanduth-Kristen*, EStG¹⁰ (2017) § 37 Rz 34.

58) Vgl BFG 2. 4. 2015, RV/7100236/2014.

59) Vgl VwGH 20. 10. 2016, Ro 2014/13/0032.

tigkeit wäre *Lenneis'* Ansicht nach denkbar, wenn etwa eine Verknüpfung zwischen einer Beteiligung als Komplementär und einer damit verbundenen Kommanditbeteiligung an einem anderen Unternehmen besteht.⁶⁰⁾ Ein sachlicher Zusammenhang müsste weiters gegeben sein, wenn ein Mitunternehmeranteil im (gewillkürten) Betriebsvermögen eines Betriebs gehalten wird.

C. Kapitalistischer Mitunternehmer iSd § 23 a Abs 2 EStG und Erwerbstätigkeit iSd § 37 Abs 5 Z 3 EStG

Ein Mitunternehmer, der Dritten gegenüber persönlich bzw uneingeschränkt haftet, gilt nicht als kapitalistischer Mitunternehmer iSd § 23 a Abs 2 EStG und ist im Hinblick auf seine Mitunternehmerbeteiligung aufgrund der Haftung bzw des Unternehmerrisikos jedenfalls erwerbstätig iSd § 37 Abs 5 Z 3 EStG. Dies gilt auch, wenn der Mitunternehmer keine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative entfaltet bzw keine besonderen Tätigkeiten ausübt.⁶¹⁾

Ein Mitunternehmer gilt trotz seiner Haftungsbeschränkung im Außenverhältnis nicht als kapitalistischer Mitunternehmer, wenn er eine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative entfaltet. Die Beschränkung der Haftung schließt auch eine Erwerbstätigkeit aufgrund der Mitunternehmerbeteiligung iSd § 37 Abs 5 Z 3 EStG nicht generell aus, sondern es ist im Einzelfall zu prüfen, ob die Gesellschafterstellung dem Regelstatut des UGB entspricht bzw die Funktion des Mitunternehmers und seine Mitspracherechte im Wesentlichen auf den Umfang beschränkt sind, wie sie auch für einen Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft gelten.⁶²⁾

In einer Zusammenschau der vorstehenden Ausführungen ergibt sich, dass ein beschränkt haftender Mitunternehmer, der eine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative iSd § 23 a Abs 2 EStG entfaltet, idR aufgrund seiner Mitunternehmerbeteiligung gleichzeitig als erwerbstätig iSd § 37 Abs 5 Z 3 EStG anzusehen sein wird.⁶³⁾ Die Übergangs- und Aufgabegewinne aus der Aufgabe oder Veräußerung eines Mitunternehmeranteils können damit bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen steuersatzbegünstigt sein. Geht der Steuerpflichtige einer weiteren Erwerbstätigkeit nach, ist für die mögliche Inanspruchnahme der Progressionsbegünstigung erforderlich, dass die gesamte Erwerbstätigkeit eingestellt wird. Das Beibehalten einer nicht kapitalistischen bzw als Erwerbstätigkeit zu qualifizierenden Mitunternehmerbeteiligung kann in einem solchen Fall (zumindest bei Überschreiten der Bagatellgrenzen des § 37 Abs 5 Z 3 EStG) begünstigungsschädlich sein.

Für den umgekehrten Fall ergibt sich, dass kapitalistische Mitunternehmer iSd § 23 a Abs 2 EStG idR gleichzeitig nicht als erwerbstätig iSd § 37 Abs 5 Z 3 EStG gelten. Ein allfälliger Veräußerungsgewinn, der aufgrund der Aufgabe oder Veräußerung des Mitunternehmeranteils erzielt wird, ist damit idR grundsätzlich nicht steuersatzbegünstigt iSd § 37 Abs 5 Z 3 EStG. Ist der kapitalistische Mitunternehmer aufgrund einer anderen Tätigkeit erwerbstätig

und stellt er seine Erwerbstätigkeit ein, kann die Progressionermäßigung bei Vorliegen der Voraussetzungen iZm der Einstellung seiner als Erwerbstätigkeit anzusehenden Tätigkeit in Anspruch genommen werden, auch wenn die kapitalistische Mitunternehmerbeteiligung beibehalten wird.

Abschließend gilt es zu hinterfragen, ob Qualifizierungsunterschiede denkbar sind. Während das für die Annahme einer Mitunternehmerschaft allgemeine Kriterium der Unternehmerinitiative nach der Rechtsprechung des VwGH bereits durch ein dem Gesellschafter zustehendes Stimmrecht vermittelt wird, erfordert eine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative iSd § 23 a Abs 2 EStG das Ausüben einer aktiven unternehmerischen Mitarbeit für das Unternehmen, beispielsweise durch Übernahme der laufenden Geschäftsführung. Auch im Hinblick auf § 37 Abs 5 Z 3 EStG ist es erforderlich, dass sich beschränkt haftende Mitunternehmer aktiv betätigen und über Geschäftsführungsbefugnisse verfügen, die über ihre gesetzlich vorgesehenen Mitwirkungsrechte hinausgehen. Nach der BMF-Information aus dem Jahr 2000⁶⁴⁾ wären Mitunternehmer aufgrund von ihnen eingeräumten Widerspruchsrechten hinsichtlich bestimmter wesentlicher geschäftlicher Dispositionen erwerbstätig iSd § 37 Abs 5 Z 3 EStG. Aufgrund der Beispiele und Ausführungen in den Erläuterungen zum StRefG 2015/2016⁶⁵⁾ ist zu bezweifeln, dass eingeräumte Widerspruchsrechte als einzige Form aktiver Mitarbeit eine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative iSd § 23 a Abs 2 EStG darstellen. In einem solchen Fall wären Qualifizierungsunterschiede möglich.

Vor dem Hintergrund des Gesetzeszwecks – die Bindung der uneingeschränkten Berücksichtigung bestimmter Verluste an das Vorliegen einer echten unternehmerischen Betätigung oder die Übernahme einer unbeschränkten Außenhaftung bzw die Begünstigung der zwangsweisen Beendigung der Erwerbstätigkeit, damit also aller aktiven Betätigungen im Erwerbsleben – ist davon auszugehen, dass es auch im Interesse von Gesetzgebung und Verwaltung gelegen sein wird, keine unterschiedlichen Maßstäbe bei der Beurteilung, ob eine echte unternehmerische Betätigung bzw aktive Tätigkeit vorliegt, zu setzen.

60) Vgl *Lenneis*, Hälftesteuer für den Gewinn aus der Veräußerung einer Kommanditbeteiligung, UFSJournal 2008, 64 (66).

61) Vgl *Fraberger/Papst* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸ § 37 Rz 77 (Stand 1. 4. 2016, rdb.at).

62) Vgl *Fraberger/Papst* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸ § 37 Rz 77 (Stand 1. 4. 2016, rdb.at).

63) So auch *Bergmann*, GES 2016, 38 (42).

64) *BMF*, Einstellung der Erwerbstätigkeit nach vollendetem 60. Lebensjahr bei Mitunternehmerstellung, RdW 2000, 578.

65) Vgl ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 17.

Im vorliegenden Beitrag wurde untersucht, inwieweit bei Aufgabe oder Veräußerung eines Mitunternehmeranteils die Steuersatzbegünstigung nach § 37 Abs 5 Z 3 EStG in Anspruch genommen werden kann, wenn der Mitunternehmer für Zwecke der Verlustberücksichtigung als kapitalistischer Mitunternehmer gilt. Beschränkt haftende Mitunternehmer, die eine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative iSd § 23 a Abs 2 EStG entfalten, werden aufgrund ihrer Gesellschafterstellung idR gleichzeitig als erwerbstätig iSd § 37 Abs 5 Z 3 EStG anzusehen sein. Übergangs- und Aufgabegewinne iZm der Aufgabe des Mitunternehmeranteils können damit steuersatzbegünstigt sein. Geht der Mitunternehmer einer weiteren Erwerbstätigkeit nach, muss die gesamte Erwerbstätigkeit aufgegeben werden, um die Progressionermäßigung in Anspruch nehmen zu können. Das Beibehalten eines Mitunternehmeranteils kann in einem solchen Fall begünstigungsschädlich

sein. Kapitalistische Mitunternehmer iSd § 23 a Abs 2 EStG üben idR keine Erwerbstätigkeit iSd § 37 Abs 5 Z 3 EStG aus. Die Aufgabe oder Veräußerung eines solchen Mitunternehmeranteils wird idR zwar nicht begünstigt sein, allerdings ist die Beibehaltung einer kapitalistischen Mitunternehmerbeteiligung bei Einstellen der Erwerbstätigkeit und damit einhergehender Inanspruchnahme der Progressionermäßigung nicht problematisch. Nach der Rechtsprechung des VwGH könnte die Aufgabe oder Veräußerung eines kapitalistischen Mitunternehmeranteils dennoch steuersatzbegünstigt sein, wenn der Grund für das Entstehen des Veräußerungsgewinns in der Einstellung der Erwerbstätigkeit liegt und die Anteilsveräußerung mit dem Ausscheiden aus dem Erwerbsleben in einem sachlichen Zusammenhang steht. Fraglich ist, in welchen Fällen von einem derartigen Zusammenhang gesprochen werden kann.