

# Verlustverrechnungsgrenze und echte stille Beteiligung

Bei der Besteuerung von Gewinnanteilen aus echten stillen Beteiligungen ist unklar, ob die in § 2 Abs 2b Z 1 EStG vorgesehene Verlustverrechnungsgrenze zur Anwendung kommt.

## 1. Problemstellung und Meinungsstand zur Anwendung der Verlustverrechnungsgrenze bei echten stillen Beteiligungen

Einkünfte aus Kapitalvermögen sind nach § 27 Abs 1 Z 2 EStG auch „Gewinnanteile aus der Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter sowie aus der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters“. Werden einem stillen Gesellschafter Verluste zugewiesen, ist mit Blick auf § 27 Abs 1 Z 2 Satz 2 EStG („Verlustanteile aus solchen Beteiligungen sind nicht zu berücksichtigen“) unstrittig, dass solche Verluste das Einkommen des stillen Gesellschafters nicht mindern. Erhält der stille Gesellschafter in folgenden Jahren eine Gewinnzuweisung, kommen nach § 27 Abs 1 Z 2 Satz 1 EStG nur insoweit Kapitaleinkünfte in Betracht, als die Gewinnanteile „nicht zur Auffüllung einer durch Verluste herabgeminderten Einlage zu verwenden sind“.

Nach § 2 Abs 2b Z 1 EStG können „[i]n vorangegangenen Jahren entstandene und in diesen Jahren nicht ausgleichsfähige Verluste, die mit positiven Einkünften aus einem Betrieb oder einer Betätigung zu verrechnen sind, [...] nur im Ausmaß von 75 % der positiven Einkünfte verrechnet werden (Verrechnungsgrenze)“. Fraglich ist, ob dieser Vorschrift auch im Anwendungsbereich des § 27 Abs 1 Z 2 EStG, also bei der Besteuerung von Gewinnanteilen aus stillen Beteiligungen, Bedeutung zukommt. Das wird von Teilen der Lehre bejaht.<sup>1)</sup> Demnach sollen zugewiesene Gewinnanteile eines stillen Gesellschafters, die zur Auffüllung einer durch Verluste herabgeminderten Einlage verwendet werden, zu einem Viertel als Einkünfte aus Kapitalvermögen der Besteuerung unterliegen.<sup>2)</sup> Dieses Ergebnis beruht auf der Prämisse, dass die Zuweisung von Verlusten an den stillen Gesellschafter auch aus steuerrechtlicher Sicht geeignet ist, dem Gesellschafter negative Einkünfte aus Kapitalvermögen zu vermitteln.<sup>3)</sup> Anwendungsvoraussetzung von § 2 Abs 2b Z 1 EStG ist nämlich, dass „[i]n vorangegangenen Jahren entstandene und in diesen Jahren nicht ausgleichsfähige Verluste“ vorliegen. Wenn die Verlustverrechnungsgrenze nach § 2 Abs 2b Z 1 EStG daher auch im Rahmen des § 27 Abs 1

Z 2 EStG zur Anwendung kommen soll, muss § 27 Abs 1 Z 2 Satz 2 EStG („Verlustanteile aus solchen Beteiligungen sind nicht zu berücksichtigen“) als Verlustausgleichsbeschränkung gedeutet werden. Ob § 27 Abs 1 Z 2 Satz 2 EStG allerdings diese Bedeutung zukommt, ist zweifelhaft.

## 2. Berücksichtigung von Verlustanteilen aus echten stillen Beteiligungen als Werbungskosten bis zum EStG 1988 – Durchbrechung des Grundsatzes, dass Verluste am Kapitalstamm bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nicht berücksichtigt werden

§ 27 Abs 1 Z 2 Satz 2 EStG, wonach Verlustanteile aus stillen Beteiligungen nicht zu berücksichtigen sind, geht auf das EStG 1988<sup>4)</sup> zurück. Vor dem EStG 1988 konnten Verlustanteile eines stillen Gesellschafters als Werbungskosten abgezogen werden.<sup>5)</sup> Grundlage dafür war die Rechtsprechung des RFH, der entschieden hat, dass wenn „ein sogenannter typischer stiller Gesellschafter vertragsmäßig auch am Verlust des Unternehmens beteiligt [ist], so handelt es sich bei betrieblichen Verlustbeträgen für ihn um Werbungskosten“. Dagegen liegen steuerlich unbeachtliche Vermögensverluste vor, „wenn ein stiller Gesellschafter, der nicht vertragsmäßig an Verlusten des Unternehmens beteiligt ist, sein Kapital ganz oder zum Teil verliert, weil das Unternehmen zusammenbricht“.<sup>6)</sup> Diese RFH-Rechtsprechung wurde vom VwGH im Erkenntnis vom 19. 12. 1958, 615/57,<sup>7)</sup> übernommen und auch in weiterer Folge beibehalten.<sup>8)</sup> Das AbgÄG 1984<sup>9)</sup> brachte schließlich eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage für die von der Rechtsprechung vertretene Berücksichtigung von Verlustanteilen als Werbungskosten. Der mit dem AbgÄG 1984 eingefügte § 27

1) Vgl Prechtl, Verlustausgleichsbeschränkungen im Einkommensteuerrecht (2005) 205 ff; Jakom/Laudacher, EStG<sup>3</sup> (2010) § 2 Rz 169; anders wohl (aber ohne ausdrücklich auf § 27 Abs 1 Z 2 EStG einzugehen) ErläutRV 311 BlgNR 21. GP 164: „Die unter Z 1 [des § 2 Abs. 2b EStG] vorgesehene Regelung umfasst sämtliche Tatbestände im EStG 1988, in denen Verlustverrechnungen vorgesehen sind. Es handelt sich dabei um die Verlustverrechnung nach § 2 Abs. 2a sowie um jene nach § 10 Abs. 8“; EStR 2000 Rz 157a: „[Die Einschränkung des § 2 Abs. 2b Z 1 EStG 1988] bezieht sich nur auf Wartetastenverluste im Sinne des § 2 Abs. 2a EStG 1988 sowie § 10 Abs. 8 EStG 1988, nicht hingegen auf andere Sonderverluste (Siebentelverluste nach § 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1988, Siebentelverluste nach § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988, Wartetastenverluste nach § 23a EStG 1972)“.

2) Vgl Prechtl, Verlustausgleichsbeschränkungen 207.

3) Vgl Prechtl, Verlustausgleichsbeschränkungen 205 ff.

4) BGBl 1988/400.

5) Vgl dazu auch Stoll, Publikums-(Abschreibungs-)Gesellschaften (1985) 222 ff.

6) RFH 23. 5. 1933, VI A 422/33, StuW 1933, Nr 703, 1609. Das ausreichende Bindeglied zwischen dem erwarteten Gewinn und der übernommenen Verlustgefahr wird für den RFH deutlich, wenn „ein Unternehmer, der einen stillen Gesellschafter gewinnen will, diesem in Aussicht stellt, er könne ihm eine höhere Gewinnbeteiligung zusichern, wenn er auch die Verlustgefahr anteilig übernehme, als dann, wenn er für seine Kapitaleinlage nur am Gewinn beteiligt werden wolle“. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise muss jedoch auch „stillschweigend, bewußt oder unbewußt, die Höhe der Gewinnzuweisungen durch die Übernahme der Beteiligung an Betriebsverlusten als beeinflusst angesehen werden“. Folglich handelt es sich bei betrieblichen Verlusten, an denen der stille Gesellschafter vertragsmäßig beteiligt ist, nach Auffassung des RFH um einen Aufwand, der in unmittelbarem Zusammenhang zu den erwarteten Einkünften aus Kapitalvermögen steht; vgl dazu auch Becker, Zur Rechtsprechung, StuW 1933, 999 (1003 FN 3); Kratz, Die stille Gesellschaft im Steuerrecht, DStZ 1936, 599 (604 f).

7) Slg 1927 F.

8) Vgl VwGH 30. 9. 1980, 847/79, ÖStZB 1981, 115; 17. 9. 1996, 92/14/0100; 25. 6. 1997, 94/15/0118.

9) BGBl 1984/531.

Abs 2 Z 3 EStG 1972<sup>10)</sup> geht davon aus, dass eine Minderung des Einlagenstands zu steuerlich wirksamen Verlusten führen kann – „bei der Veräußerung einer Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter [gehört] der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös, höchstens den seinerzeitigen Anschaffungskosten, und dem durch steuerlich wirksame Verluste herabgeminderten Einlagenstand“ zu den Einkünften aus Kapitalvermögen.

Schon im Jahr 1933 wurde bezweifelt, ob das vom RFH aufgestellte und später vom VwGH übernommene Abgrenzungskriterium der Verlustbeteiligung „eine innerlich voll begründete Unterscheidung gibt“.<sup>11)</sup> Die steuerliche Berücksichtigung von Verlustanteilen aus einer stillen Beteiligung wurde teilweise in der Literatur als unsystematisch kritisiert. Diese Judikatur „durchbricht den Grundsatz, daß Verluste am Kapitalstamm steuerlich unbeachtlich sind“. Dadurch kommt es zu einem „nicht unbedenklichen Systembruch“.<sup>12)</sup> Auch die Materialien zum AbgÄG 1984, mit dem § 27 Abs 2 Z 3 EStG 1972 eingefügt wurde, betonen die Sonderstellung, die § 27 Abs 1 Z 2 EStG 1972 durch die vom VwGH zugelassene Berücksichtigung von Verlustanteilen zukommt: „Mit der steuerlichen Erfassung der Veräußerung stiller Beteiligungen soll dem Umstand Rechnung getragen werden, daß bei diesen Beteiligungen – anders als bei den übrigen Kapitalanlagen im Sinne des § 27 – Verluste am Vermögensstamm berücksichtigt werden. Da es sich bei den stillen Beteiligungen um Wirtschaftsgüter des Privatvermögens handelt, deren Wertsteigerung grundsätzlich steuerlich unerfaßt bleibt, soll es nur zur Besteuerung der bis zur Veräußerung durch Herabminderung des Vermögensstammes steuerlich wirksam gewordenen Verluste kommen“.<sup>13)</sup>

### 3. § 27 Abs 1 Z 2 Satz 2 EStG – „Verlustanteile aus solchen Beteiligungen sind nicht zu berücksichtigen“ – als Regelung zur Abgrenzung von Vermögens- und Ertragsphäre

Mit dem EStG 1988 wurde die als systemwidrig erkannte VwGH-Rechtsprechung korrigiert.<sup>14)</sup> § 27 Abs 1 Z 2 Satz 2

EStG besagt nunmehr, dass „Verlustanteile aus solchen [stillen] Beteiligungen [...] nicht zu berücksichtigen [sind]“. Die Materialien zum EStG 1988 belegen, dass dadurch – in Abkehr von der VwGH-Rechtsprechung – die Verluste als Wertänderung des Kapitalstammes einzuordnen sind: „Anders als bisher sind Verluste aus der Beteiligung als stiller Gesellschafter nicht zu berücksichtigen. Solche Verluste treten an der Einkunftsquelle auf (vgl. auch den neu formulierten § 16 Abs. 1)“.<sup>15)</sup> § 27 Abs 1 Z 2 Satz 2 EStG kommt somit die Aufgabe zu, Vermögens- und Ertragsphäre bei den Einkünften aus einer stillen Beteiligung abzugrenzen. Durch § 27 Abs 1 Z 2 Satz 2 EStG wird nicht die Ausgleichsfähigkeit von Verlusten eingeschränkt, sondern die Entstehung negativer Einkünfte überhaupt verhindert. Verlustanteile aus einer stillen Beteiligung sind der Vermögenssphäre zuzuordnen und somit nicht im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen.<sup>16)</sup> Ist ein stiller Gesellschafter auch am Verlust eines Unternehmens beteiligt, sind die auf ihn entfallenden Verlustanteile keine negativen Einkünfte aus Kapitalvermögen. Da der stille Gesellschafter somit aus steuerrechtlicher Sicht keine Verluste erzielt, kann auch die in § 2 Abs 2b Z 1 EStG vorgesehene Verlustverrechnungsgrenze im Rahmen des § 27 Abs 1 Z 2 EStG nicht zur Anwendung kommen, setzt doch deren Anwendung „[i]n vorangegangenen Jahren entstandene und in diesen Jahren nicht ausgleichsfähige Verluste“ voraus.

### 4. § 27 Abs 1 Z 2 Satz 1 EStG – Besteuerung von Gewinnanteilen nur „soweit sie nicht zur Auffüllung einer durch Verluste herabgeminderten Einlage zu verwenden sind“ – als Ausfluss der in § 27 Abs 1 Z 2 Satz 2 EStG getroffenen Abgrenzung von Vermögens- und Ertragsphäre

Erhält der stille Gesellschafter eine Gewinnzuweisung, die zur Auffüllung einer durch Verluste herabgeminderten Einlage verwendet wird, liegen nach § 27 Abs 1 Z 2 Satz 1 EStG keine Kapitaleinkünfte vor.<sup>17)</sup> Wird § 27 Abs 1 Z 2 Satz 2 EStG

10) Vgl näher dazu *Stoll*, Publikums-(Abschreibungs-)Gesellschaften 241 ff; *Quantschnigg*, Abgabenänderungsgesetz 1984 – Neuerungen bei der veranlagten Einkommensteuer, ÖStZ 1985, 13 (17 ff); *Nolz*, Schwerpunkte: Umweltschutz, Verlustvortrag, stille Gesellschafter, SWK 1985, A 11 (4 f).

11) *Bühler*, Kritische Rundschau über die Rechtsprechung, DStZ 1933, 474 (475 f).

12) *Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg*, Einkommensteuer-Handbuch<sup>2</sup> (1985) § 27 Tz 29; ähnlich *Neuner*, Stille Gesellschaft im Abgabenrecht<sup>4</sup> (1998) Tz C 23; *Schürer-Waldheim*, Chancen und Risiken von Abschreibungsgesellschaften aus steuerlicher Sicht, in *Seicht/Stiegler* (Hrsg), Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen '86 – Wagnisfinanzierung und Unternehmensbesteuerung (1986) 109 (119).

13) ErläutRV 420 BlgNR 16. GP 21 f; vgl auch VwGH 14. 11. 1990, 90/13/0110: „[Durch die steuerliche Erfassung der Veräußerung stiller Beteiligungen nach § 27 Abs 2 Z 3 EStG 1972 werden] die in den Vorjahren steuerlich berücksichtigten Verluste am Vermögensstamm [...] wieder kompensiert“; *Büsser* in *Hofstätter/Reichel*, EStG<sup>42</sup> § 27 Tz 35.

14) Vgl auch *Lechner*, Inländische Beteiligungen nach der Steuerreform, FJ 1988, 209 (211). In Zusammenhang mit nominellen Mehrbeträgen aus Wertsicherungsvereinbarungen hat der Gesetzgeber ebenfalls eine derartige Korrektur vorgenommen, nur in die umgekehrte Richtung. Nach der VwGH-Rechtsprechung zur Rechtslage vor dem AbgÄG 1980 (BGBl 1980/563) sind „nominelle Mehrbeträge, die sich bei der Rückzahlung eines Darlehens auf Grund einer vertraglichen Wertsicherung ergeben, nicht Entgelte oder Vorteile im Sinne des § 20 Abs. 2 Z. 1 [jetzt § 27 Abs. 2 Z. 1 EStG]“ (VwGH 8. 7. 1955, 3196/53, Slg 1214 F; vgl auch VwGH 20. 9. 1955, 1912/54, Slg 1236 F). Seit dem AbgÄG 1980 gehören nach § 27 Abs 2 Z 1 EStG auch „nominelle Mehrbeträge auf Grund einer Wertsicherung“ zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. „Ein nomineller Wertzuwachs, der sich aus einer Vereinbarung ergibt, die zum Zwecke einer Wertsicherung des Kapitals (Vermögensstammes) getroffen wurde, ist [...] [aufgrund des Nominalwertprinzips] den Früchten des Kapitals und nicht etwa der Kapitalsphäre zuzurechnen“ (ErläutRV 457 BlgNR 15. GP 22).

15) ErläutRV 621 BlgNR 17. GP 80. Die Neuformulierung von § 16 Abs 1 EStG stellt klar, dass „Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern [...] nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig [sind], als dies [...] [im Gesetz] ausdrücklich zugelassen ist“.

16) Vgl auch *Quantschnigg*, Steuerliche Behandlung von Beteiligungen und Kapitaleinkünften, Kapitalertragsteuer (KESt), in *Nolz/Wiesner/Heidinger/Kolacny/Kohler/Quantschnigg/Herzog* (Hrsg), Die Steuerreform 1989 (1989) 176: „Die wichtigste Änderung betrifft die stillen Gesellschaften. Und zwar sind Verluste am Stamm (also an der Einlage des [S]tillen) in Hinkunft nicht mehr steuerlich wirksam. Sie sind allerdings nicht nur in ihrer Ausgleichsfähigkeit beschränkt, sondern auch bei der Einkunftermittlung nicht mehr anzusetzen. Die Verluste haben daher ein ähnliches steuerliches Schicksal wie etwa die Verluste von Privatdarlehen. Es wurde damit der allgemeine Grundsatz, daß Verluste am Privatvermögen steuerlich unbeachtlich bleiben, auch bei der stillen Beteiligung verankert. Die Judikatur hat diesen Grundsatz bei der stillen Beteiligung bisher systemwidrig nicht beachtet“; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 27 Tz 19 und § 112 Tz 8; anders *Prechtl*, Verlustausgleichsbeschränkungen 200 ff; *Heinrich*, Die Besteuerung von Index-Anleihen im Privatvermögen, ÖStZ 2000, 469 (474); *Heinrich*, VwGH: Revolution der Index-Anleihen-Besteuerung? GeS 2003, 78 (79); anders wohl auch *ESTR* 2000 Rz 178 und 6163.

17) Nach der Auslegungspraxis zur Rechtslage vor dem EStG 1988 waren Gewinnanteile auch dann als Einnahme zu erfassen, wenn sie zur Auffüllung einer durch Verluste herabgeminderten Einlage verwendet wurden (vgl *Doral/Kirchmayr*, EStG<sup>8</sup> § 27 Tz 75; *Mühlehner*, Ertrags- und Vermögenssphäre bei Kapitaleinkünften, in *Heidinger/Bruckner* [Hrsg], Steuern in Österreich – FS KWT [1998] 317 [320]; *Fritsch*, Der stille Gesellschafter im Steuerrecht, StK 1960, A E 359 [362]). Unklar ist, worin die Einnahme in diesen Fällen bestehen soll (Anhaltspunkte lassen sich aus VwGH 17. 9. 1996, 92/14/0100, entnehmen). Seit dem EStG 1988 kann diese Auslegungspraxis auf § 112 Z 6 EStG gestützt werden. Nach § 112 Z 6 Satz 2 EStG sind „Gewinnanteile aus [...] Beteiligungen [die vor dem 1. 1. 1989 erworben wurden] [...] auch insoweit steuerpflichtig, als sie zur Auffüllung einer durch Verluste herabgeminderten Einlage zu verwenden sind“. Im Anwendungsbereich des

als Verlustausgleichsbeschränkung gedeutet, liegt es nahe, die Einschränkung der Besteuerung auf solche Gewinnanteile, die nicht zur Auffüllung einer durch Verluste herabgeminderten Einlage verwendet werden, als Regelung zur Verrechnung der zunächst nicht ausgleichsfähigen Verluste zu sehen.<sup>18)</sup> Dass keine Besteuerung erfolgt, wenn Gewinnanteile zur Auffüllung einer durch Verluste herabgeminderten Einlage verwendet werden, liegt nach dieser Auffassung daran, dass der durch die Gewinnzuweisung erzielten Einnahme die in den Vorjahren nicht ausgleichsfähigen Verluste gegenüberstehen.<sup>19)</sup> Wird allerdings davon ausgegangen, dass § 27 Abs 1 Z 2 Satz 2 EStG die Abgrenzung von Vermögens- und Ertragssphäre regelt, ist die Einschränkung der Besteuerung auf Gewinnanteile, die nicht zur Auffüllung einer durch Verluste herabgeminderten Einlage verwendet werden, Folge dieser in § 27 Abs 1 Z 2 Satz 2 EStG getroffenen Abgrenzung. Ist die Minderung der Einlage durch eine Verlustzuweisung der Vermögenssphäre zuzuordnen, muss das auch für die spätere Wiederauffüllung der Einlage durch eine Gewinnzuweisung gelten, die daher nicht als Einnahme aus Kapitalvermögen zu erfassen ist.<sup>20)</sup> Ein durch die Gewinnzuweisung erzielter Vorteil (die damit verbundene

Wertsteigerung der stillen Beteiligung) fällt – als Wertänderung des Kapitalstamms – nicht im Rahmen des § 27 Abs 1 Z 2 EStG an. Nur wenn eine Gewinnzuweisung nicht zur Auffüllung einer durch Verluste herabgeminderten Einlage verwendet wird und der stille Gesellschafter somit einen Vorteil – insbesondere einen Anspruch auf Auszahlung des Gewinnanteils – im Rahmen des § 27 Abs 1 Z 2 EStG erwirbt, kann nach den Grundsätzen des § 15 EStG eine Einnahme vorliegen. In diesen Fällen dürfte nach der VwGH-Rechtsprechung bereits die Gutschrift des Gewinnanteils zur Einnahmenerzielung führen.<sup>21)</sup>

## 5. Zusammenfassung

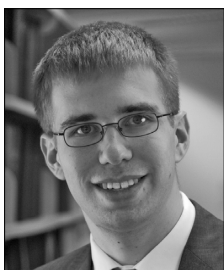
Die Verlustverrechnungsgrenze in § 2 Abs 2b Z 1 EStG setzt in vorangegangenen Jahren entstandene und in diesen Jahren nicht ausgleichsfähige Verluste voraus. Im Anwendungsbereich des § 27 Abs 1 Z 2 EStG fallen solche Verluste nicht an. § 27 Abs 1 Z 2 Satz 2 EStG, wonach Verlustanteile aus echten stillen Beteiligungen nicht zu berücksichtigen sind, beschränkt nicht den Verlustausgleich, sondern ordnet diese Verlustanteile der Vermögenssphäre zu. Damit wird die Entstehung negativer Einkünfte aus Kapitalvermögen verhindert. Korrespondierend dazu ist nach § 27 Abs 1 Z 2 Satz 1 EStG die spätere Wiederauffüllung der Einlage durch eine Gewinnzuweisung keine Einnahme. Zugewiesene Gewinnanteile eines stillen Gesellschafters, die zur Auffüllung einer durch Verluste herabgeminderten Einlage verwendet werden, sind daher nicht zu einem Viertel als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen.

EStG 1988 sind solche Gewinnanteile allerdings nur steuerpflichtig, soweit die einlagenmindernden Verluste abzugsfähig waren (vgl. AB 673 BlgNR 17. GP 10). Das kommt nur für Verluste in Betracht, die vor 1989 angefallen sind, da im Anwendungsbereich des EStG 1988 erlittene Stammverluste auch dann nicht berücksichtigt werden, wenn die Beteiligung vor 1989 erworben wurde (vgl. ErläutRV 621 BlgNR 17. GP 97: „Soweit vor 1989 Stammverluste steuerlich berücksichtigt wurden [...]“; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch § 112 Tz 8; *Prechtl*, Verlustausgleichsbeschränkungen 201; *Kohler*, Die Neugestaltung der Einkünfte aus Kapitalvermögen, SWK 1988, A 1 177 [A 1 179]; *Quantschnigg* in *Nolz/Wiesner/Heidinger/Kolacny/Kohler/Quantschnigg/Herzog*, Steuerreform 1989, 180). Für Verluste, die vor 1989 angefallen sind, ist außerdem zu beachten, dass Art 1 Z 5 BGG 1988/405 die Verlustberücksichtigung für Beteiligungserwerbe nach dem 30. 6. 1988 ausschließt. In diesen Fällen erfolgt keine Besteuerung späterer Gewinnanteile, die zur Auffüllung einer durch Verluste herabgeminderten Einlage zu verwenden sind (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch § 112 Tz 8).

- 18) Vgl. auch die Materialien zum EStG 1988: „Die nicht zu berücksichtigenden Verluste des echten stillen Gesellschafters sind sodann mit seinen künftigen Gewinnanteilen gegenzurechnen, die insoweit nicht steuerbar sind und von denen daher auch kein Kapitalertragsteuerabzug vorgenommen wird“ (ErläutRV 621 BlgNR 17. GP 80).
- 19) Vgl. zur Behandlung der Verlustanteile als „Wartetastenverluste“ zB *Prechtl*, Verlustausgleichsbeschränkungen 200 ff.
- 20) Vgl. *Quantschnigg* in *Nolz/Wiesner/Heidinger/Kolacny/Kohler/Quantschnigg/Herzog*, Steuerreform 1989, 177: „Es ist nicht damit getan, daß Verluste am Beteiligungsstamm für unbeachtlich erklärt werden, sondern es gibt auch Gewinne, die solchen Verlusten nachfolgen. Diese Gewinne sind nach dem HGB zur Auffüllung der Stammverluste zu verwenden. Konsequenterweise werden diese Gewinnanteile solange nicht besteuert, bis der Verlust, der

am Stamm eingetreten ist, aufgefüllt ist. [...] Es handelt sich bei derartigen Gewinnen rechtstechnisch um keine Einkünfte [...]“.

- 21) In VwGH 5. 7. 1994, 91/14/0064, bezieht sich der Gerichtshof ua auf *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch § 19 Tz 20, die den Zufluss der Gewinnanteile des stillen Gesellschafters „idR im Zeitpunkt der Gutschrift in den Büchern“ eintreten lassen. Der VwGH geht also davon aus, dass einem stillen Gesellschafter die Verfügungsmacht über die auf seinem Privatkonto gutgeschriebenen Gewinnanteile zukommt, wenn er deren Auszahlung jederzeit verlangen kann. Vgl. zum Zufluss der Gewinnanteile auch *Taucher*, Das Zufluß-Abfluß-Prinzip im Einkommensteuerrecht (1983) 31; *Schimetschek*, Das Zufließen von Einnahmen im Einkommensteuerrecht, FJ 1974, 153 (154); *Wanke* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, EStG<sup>19</sup> § 19 Rz 28; *Stoll*, Publikums-(Abschreibungs-)Gesellschaften 220 f; *Widhalm*, Kapitalertragsteuer und zeitliche Zuordnung von Kapitaleinkünften, in *Lechner/Staringer/Tumpel* (Hrsg), Kapitalertragsteuer (2003) 89 (107); vgl. zu Problemen, die mit der VwGH-Rechtsprechung verbunden sind *Brugger*, Zufluss bei beherrschenden Gesellschaftern und Geschäftsführern, ecolo 2010, 601 (601 f).



### Die Autoren:

Mag. Florian Brugger und Mag. Kasper Dziurdz sind wissenschaftliche Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien). Die Autoren danken Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang, Mag. Christian Massoner und Mag. Lisa Paterno für wertvolle Anregungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.



www.lexisnexis.at – Ihr Verlag für Steuern, Recht & Wirtschaft