

ANGRENZENDES STEUERRECHT

AUFSÄTZE

BMF-Information zu § 23a EStG

Mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016¹ wurde ein neuer § 23a EStG eingeführt, der die Verlustverwertungsmöglichkeiten sogenannter kapitalistischer Mitunternehmer stark beschränkt. Das BMF hat dazu nunmehr eine Information² veröffentlicht, in welcher die Rechtsansicht der Finanzverwaltung zu § 23a EStG ausführlich wiedergegeben wird.

Deskriptoren: kapitalistische Mitunternehmer, Kapitalkonto, Verlustverwertung.

Normen: 23a EStG.

Von Sebastian Bergmann/Philipp Stanek

1. Einleitung

Mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016 wurde das Einkommensteuergesetz um einen neuen § 23a EStG erweitert, der die Verlustverwertung kapitalistischer Mitunternehmer zum Gegenstand hat. Verluste solcher Mitunternehmer sind nach dieser Bestimmung bei natürlichen Personen fortan insoweit nicht mehr ausgleichs- bzw. vortragsfähig (sondern als Wartetastenverluste zu behandeln), als dadurch ein negatives steuerliches Kapitalkonto entsteht bzw. sich erhöht. Über die Hintergründe und das Wesen des neuen § 23a EStG wurde an dieser Stelle bereits ausführlich berichtet,³ sodass sich der nachfolgende Beitrag auf eine Vorstellung und Würdigung der wichtigsten Punkte der nunmehr zu dieser Bestimmung veröffentlichten BMF-Information beschränken soll.

2. Verhältnis zur Verlustausgleichs- und Verlustvortragsbeschränkung des § 2 Abs 2a EStG

Gemäß § 2 Abs 2a EStG sind negative Einkünfte aus Beteiligungen an Gesellschaften oder Gemeinschaften, bei denen das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, sowie solche aus Betrieben, deren Unternehmens-

schwerpunkt im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter oder in der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern gelegen ist, weder ausgleichs- noch vortragsfähig, sondern als Wartetastenverluste lediglich mit positiven Einkünften aus der betreffenden Betätigung bzw. dem betreffenden Betrieb frühestmöglich zu verrechnen. Zum Verhältnis zwischen dieser Bestimmung und dem neuen § 23a EStG wird in der BMF-Information nunmehr festgehalten, dass die Wartetastenregelungen des § 2 Abs 2a EStG gegenüber jener des § 23a EStG vorrangig anzuwenden seien.⁴

3. Kapitalistischer Mitunternehmerbegriff

3.1 Keine oder beschränkte Außenhaftung

Der Gesetzgeber hatte bei Einführung des § 23a EStG wohl nur Kommanditisten und atypisch stille Gesellschafter vor Augen.⁵ Im Schrifttum hat *Stanek* jedoch zutreffend darauf hingewiesen, dass das Tatbestandsmerkmal der beschränkten Außenhaftung auch im Zusammenhang mit GesbR-Gesellschaftern erfüllt sein kann, und zwar dann, wenn es sich bei der betreffenden GesbR um eine reine Innengesellschaft handelt, hinsichtlich der die gesetzliche Solidarhaftung des § 1199 Abs 1 ABGB nicht zur Anwendung kommt,⁶ und folglich die Gesellschafter – mangels gegenteiliger Haftungsvereinbarungen gegenüber Dritten – nur für die im eigenen Namen eingegangenen Verbindlichkeiten nach allgemeinen zivilrechtlichen Grundsätzen, nicht aber auch aus dem Gesellschaftsverhältnis solidarisch mit den anderen Mit-

1 BGBl I Nr 118/2015.

2 BMF 7. 7. 2016, BMF-Information zu § 23a EStG 1988, BMF-010203/0200-VI/6/2016.

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

4 Vgl BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 2.

5 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 17; ebenso *Bergmann*, GES 2015, 354 (355 f).

6 Vgl ErlRV 270 BlgNR 25. GP 3, 9 und 17 f.

gesellschaftern haften.⁷ In diesem Sinne vertritt nunmehr auch die Finanzverwaltung in der gegenständlichen BMF-Information die Auffassung, dass das Regime des § 23a EStG potentiell auch hinsichtlich GesbR-Gesellschaftern zur Anwendung kommen kann, wobei dies von der Qualifikation als Innen- oder Außengesellschaft abhängt.⁸

3.2 Keine ausgeprägte Unternehmerinitiative

Im Zusammenhang mit dem Tatbestandsmerkmal des Nichtvorliegens einer ausgeprägten Unternehmerinitiative wird in der BMF-Information in weitgehender Übereinstimmung mit den Gesetzesmaterialien⁹ ausgeführt, dass eine ausgeprägte Unternehmerinitiative eine aktive unternehmerische Mitarbeit für das Unternehmen voraussetze, die deutlich über die bloße Wahrnehmung von Kontrollrechten hinausgeht, und zB eine bloße sporadische Teilnahme an strategischen Besprechungen und unternehmensinternen Sitzungen oder eine Mitwirkung an der Geschäftsführung in bloßen Ausnahmefällen oder bei außerordentlichen Geschäften nicht ausreicht.¹⁰ Eine ausgeprägte Unternehmerinitiative verlange eine auf Dauer angelegte kontinuierliche Partizipation in einer nicht bloß Kontrollbefugnisse wahrnehmenden Funktion, wobei eine nachweisliche durchschnittliche Mitarbeit im Ausmaß von mindestens 10 Wochenstunden in der Regel eine ausgeprägte Unternehmerinitiative begründe.¹¹ Die arbeitsrechtliche Einstufung der Tätigkeit spiele keine Rolle, doch komme dem Vorliegen einer Pflichtversicherung nach ASVG (zB Kommanditist bis 25%) oder GSVG aus dieser Beteiligung eine Indizwirkung für das Vorliegen einer ausgeprägten Unternehmerinitiative zu.¹² Selbst bei Vorliegen einer Pflichtversicherung sei aber eine aktive Mitarbeit erforderlich und könne folglich das Vorliegen einer Pflichtversicherung nach GSVG bei Nichtvorliegen einer aktiven Mitarbeit des Mitunternehmers nicht ausreichen.¹³ Diese Ausführ-

ungen stehen freilich in einem Spannungsverhältnis zu jener im Schrifttum¹⁴, in der Rspr¹⁵ und in der bisherigen Verwaltungspraxis¹⁶ ganz herrschend vertretenden Auffassung, wonach für die Annahme von Unternehmerinitiative nicht notwendig ist, dass ein Beteiligter die ihm zustehenden Mitwirkungsrechte auch tatsächlich wahrnimmt, sondern vielmehr die Möglichkeit dazu genügt. Da der in den Gesetzesmaterialien und der nunmehrigen BMF-Information zum Ausdruck kommende Ansatz des Abstellens auf die tatsächliche Wahrnehmung von Mitwirkungsrechten anstatt der bloßen Möglichkeit dazu im Gesetzeswortlaut des § 23a EStG selbst keinen Niederschlag gefunden hat, muss uE bezweifelt werden, dass fortan – entgegen der bisher ganz hA – die bloße (nicht wahrgenommene) Möglichkeit zur Entfaltung von Mitwirkungsrechten im Zusammenhang mit dem Vorliegen einer (ausgeprägten bzw nichtausgeprägten) Unternehmerinitiative nicht mehr genügt. Die Rspr zu dieser Frage bleibt abzuwarten.¹⁷

Ähnlich wie in den Gesetzesmaterialien¹⁸ wird ferner auch in der BMF-Information ausgeführt, dass eine Tätigkeit, die dem eigenen Betrieb des beschränkt haftenden Mitunternehmers zuzurechnen ist, jedenfalls keine ausgeprägte Unternehmerinitiative darstelle, und zwar selbst dann nicht, wenn es sich zB um umfangreiche Beratungsleistungen eines Unternehmensberaters oder Rechtsanwalts handelt.¹⁹ Zwar sind diese, sich auf steuerlich anzuerkennende (weil nicht unter die Zurechnungsregeln der § 21 Abs 2 Z 2, § 22 Z 3 bzw § 23 Z 2 EStG fallende) Leistungsbeziehungen²⁰ beziehenden Ausführungen uE überzeugend, doch sollte selbiges auch für den von der BMF-Information nicht angesprochenen umgekehrten Fall steuerlich nicht anzuerkennender Leistungsbeziehungen gelten, zumal Unternehmerinitiative nach der Rspr durch die Möglichkeit der Teilnahme an unternehmerischen Entscheidungen entfaltet wird und eine solche Möglichkeit nicht von der steuerlichen Leistungsbeziehungsanerkennung als Fremdgeschäft abhängen kann.

7 Vgl *Stanek*, Verluste kapitalistischer Mitunternehmer nach § 23a EStG, in *Hirschler/Jirousek/Melhardt/Nolz/Sutter/Urtz*, Steuerreform 2015/2016 – ÖStZ-Spezial (2015) 13 (17).

8 Vgl BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 3.

9 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 17.

10 Vgl BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 3.

11 Vgl BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 3.

12 Vgl BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 3.

13 Vgl BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 3.

14 Vgl *Beiser*, Die Mitunternehmerqualität im Licht des UGB, SWK 2009, S 779 (S 781 f); *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG³⁵ § 23 Tz 350; *Peth/Wanke/Wiesner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 23 Anm 96; *Haep* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG²⁵⁷ § 15 Anm 316; *Bergmann*, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht (2009) 43; *derselbe* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften² (2016) Rz 13/15.

15 Vgl UFS 3. 9. 2007, RV/1709-W/07; BFH 8. 4. 2008, VIII R 73/05, BStBl 2008 II 681; 2. 7. 1998, IV R 90/96, BFH/NV 1999, 754;

12. 2. 1992, XI R 49/89, BFH/NV 1993, 156; 24. 7. 1984, VIII R 65/84, BStBl 1985 II 85.

16 Vgl EStR 2000 Rz 5805.

17 Auch nach *Herzog/Lachmayer*, Wartetastenregelung für Verluste von kapitalistischen Mitunternehmern (§ 23a EStG), in *Mayr/Lattner/Schlager*, Steuerreform 2015/16 (2015) 59 (61) wird die Frage der ausgeprägten Unternehmerinitiative in der Besteuerungspraxis noch näher zu konkretisieren sein.

18 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 17.

19 Vgl BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 3 f.

20 Vgl zu den theorieabhängigen Anerkennungskriterien *Bergmann*, Die steuerliche Gewinnermittlung von Personengesellschaften, in *Bertil/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schubel/Staringer*, Die Personengesellschaft im Unternehmens- und Steuerrecht, 151 (153 ff); *derselbe*, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht 49 ff; *derselbe* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften² Rz 13/47 ff.

Entscheidend sollte nicht die Mitwirkung im Gesellschaftsbetrieb auf Grundlage schuldrechtlicher Verträge (zB aufgrund eines Dienstverhältnisses), sondern die Möglichkeit zur Ausübung von Mitwirkungsrechten sein, die in der Eigenschaft als Gesellschafter zustehen.

Schließlich wird in der BMF-Information in Übereinstimmung mit den Gesetzesmaterialien²¹ ausgeführt, dass eine ausgeprägte Unternehmerinitiative auch dadurch begründet werden kann, dass ein beschränkt haftender Gesellschafter gleichzeitig als Geschäftsführer einer Komplementär-GmbH tätig wird und in dieser Funktion auch die Geschäfte der Mitunternehmerschaft führt.²² Dies kann uE jedoch im Hinblick auf das körperschaftsteuerliche Trennungsprinzip nicht überzeugen. Könnte nämlich die Ausübung einer Organfunktion in einer als Mitunternehmer zu qualifizierenden Kapitalgesellschaft dem Organträger die unmittelbare Entfaltung von Unternehmerinitiative ermöglichen, dann müsste selbiges für jeden Gesellschafter als Mitglied des Organs der Generalversammlung (welcher gegenüber der Geschäftsführer weisungsgebunden ist) gelten und müsste die Gesellschafterstellung an einer als Mitunternehmer einzustufenden Kapitalgesellschaft gleichermaßen Unternehmerrisiko vermitteln, sodass Gesellschafter einer als Mitunternehmer zu qualifizierenden Kapitalgesellschaft selbst Mitunternehmer jener Mitunternehmerschaft wären, an der die Kapitalgesellschaft mitunternehmerisch beteiligt ist. Letzteres ist aber unbestrittener Weise nicht der Fall.

4. Kapitalkonto

4.1 Für Verlustzuweisungspotenzial relevantes Kapitalkonto I

Das Verlustzuweisungspotenzial richtet sich nach dem Stand des steuerlichen Kapitalkontos. Kernstück der BMF-Information sind zweifelsohne jene Ausführungen, die die Verwaltungsauffassung zu Fragen des maßgeblichen steuerlichen Kapitalkontos darlegen. Das für § 23a EStG relevante Kapitalkonto wird in der BMF-Inforna-

tion als Kapitalkonto I (KapK I) bezeichnet²³ und setzt sich nach dieser aus folgenden Positionen zusammen:²⁴

- Gesellschaftseinlage, soweit diese einbezahlt ist,
- allfälliges Ergänzungskapital bei nachträglichem Gesellschafterbeitritt,
- stehengelassene laufende steuerliche Gewinne abzüglich Verluste,
- weitere Einlagen in das Gesellschaftsvermögen abzüglich Entnahmen aus dem Gesellschaftsvermögen.

4.2 Ermittlung des Anfangsstandes des Kapitalkontos I

Gemäß § 124b Z 290 EStG ist das steuerliche Kapitalkonto bei kapitalistischen Mitunternehmern erstmalig zum Schluss des ersten nach dem 31. 12. 2015 beginnenden Wirtschaftsjahres (somit bei Regelwirtschaftsjahren mit der Veranlagung 2016) nach § 23a EStG zu ermitteln.²⁵ Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage wird sich der erstmalige Stand des steuerlichen Kapitalkontos grundsätzlich mit dem Anteil am Gesellschaftskapital (einschließlich Ergänzungsbilanz bei späterem Anteilserwerb) sowie dem aktuellen Gewinn- und Verlustverrechnungskonto des Mitunternehmers samt Entnahmen und Einlagen decken, wobei Verrechnungen von besonderen Vergütungen sowie deren Entnahme außer Betracht zu bleiben haben.²⁶

Ist der Stand des Kapitalkontos I nicht unmittelbar ersichtlich, kann dieser nach den Ausführungen der BMF-Information vom unternehmensrechtlichen Kapitalkontenstand zum Eröffnungsbilanzstichtag 2016 abgeleitet werden, indem dieser um die temporären Differenzen zwischen UGB- und Steuerbilanz adaptiert wird (insbesondere unterschiedliche Abschreibungsdauern, Unterschiede bei der Bewertung von Personalarückstellungen).²⁷ Darüber hinaus ist allfälliges Ergänzungskapital zu berücksichtigen.²⁸

4.3 Laufende Führung des Kapitalkontos I

Gemäß § 23a Abs 6 EStG ist für jeden kapitalistischen Mitunternehmer die Entwicklung des steuerlichen Kapi-

21 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 17.

22 Vgl BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 11.

23 Die Unterscheidung in ein Kapitalkonto I und Kapitalkonto II wurde nach *Schlager*, Die neue BMF-Info zu § 23a EStG im Überblick, SWK 2016, 986 (988) FN 11 in Anlehnung an *Beiser*, Eigenkapital und Verlustausgleich bei kapitalistischen Mitunternehmern – § 23a EStG ab 1.1.2016, RdW 2016, 219 (219 ff) vorgenommen.

24 Vgl BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 4 f.

25 Vgl BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 2; Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 17; *Stanek* in *Hirschler/Jirousek/Melhardt/Nolz/Sutter/Urtz*, Steuerreform 2015/2016, 13 (20); *Bergmann*, GES 2015, 354 (360 f); *Massoner/Stefaner* in *Marschner/Stefaner*, Steuerreform 2015/2016 Rz 3/55; *Jakom/Vock*, EStG⁹ § 23a Rz 37.

26 ErlRV 684 BlgNR 25. GP 17; so auch die BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 4; *Stanek* in *Hirschler/Jirousek/Melhardt/Nolz/Sutter/Urtz*, Steuerreform 2015/2016, 13 (20); *Massoner/Stefaner* in *Marschner/Stefaner*, Steuerreform 2015/2016 Rz 3/56.

27 Vgl BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 10.

28 Vgl BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 10; ErlRV 684 BlgNR 25. GP 18; *Bergmann*, GES 2015, 354 (361); *Stanek* in *Hirschler/Jirousek/Melhardt/Nolz/Sutter/Urtz*, Steuerreform 2015/2016, 13 (17); *Herzog/Lachmayer* in *Mayr/Lattner/Schlager*, Steuerreform 2015/16, 59 (61); ebenso bereits *Schlögl/Wiesner/Nolz/Kohler*, EStG 1972⁹ Anm 6; *Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg*, ESt-Handbuch² § 23a Tz 13.

talkontos I und der Wartetastenverluste in der Einkünftefeststellungserklärung jeden Wirtschaftsjahres darzustellen.²⁹ Die BMF Information zum § 23a EStG zeigt dafür zwei verschiedene Wege auf:

- Die dynamische Methode, den Anfangsstand um Gewinne und Einlagen zu erhöhen sowie um Verluste und Entnahmen zu vermindern, sowie
- die statische Methode, das Kapitalkonto jährlich durch eine Ableitung vom unternehmensrechtlichen Kapitalkontenstand zum Bilanzstichtag zu ermitteln, indem dieser um die temporären Differenzen zwischen UGB- und Steuerbilanz adaptiert wird (insbesondere unterschiedliche Abschreibungsdauern, Unterschiede bei der Bewertung von Personalrückstellungen).³⁰ Darüber hinaus ist allfälliges Ergänzungskapital zu berücksichtigen.³¹ Eine Darstellung der Entwicklung des Kapitalkontos hat auch in diesen Fällen zu erfolgen.³²

4.4 Für Verlustzuweisungspotenzial nicht relevantes Kapitalkonto II (Sonderbetriebsvermögen)

Die für das Verlustzuweisungspotenzial im Sinne des § 23a EStG keine Relevanz habenden Kapitalkontobestandteile werden in der BMF-Information unter dem Kapitalkonto II (KapK II) zusammengefasst. Nicht zum für § 23a EStG relevanten Kapitalkonto I zählt insbesondere aktives oder passives Sonderbetriebsvermögen.³³ Dies soll dem Umstand Rechnung tragen, dass Mitunternehmer gegenüber Dritten mit diesem Sonderbetriebsvermögen nicht haften bzw Verbindlichkeiten zur Einlagenfinanzierung oder zur Finanzierung von aktivem Sonderbetriebsvermögen den Haftungsanspruch nicht kürzen.³⁴ Ausge-

nommen vom steuerlichen Kapitalkonto I sind damit auch Zugänge, Abgänge und Substanzgewinne oder -verluste von derartigem Sonderbetriebsvermögen.³⁵ In Übereinstimmung mit § 23a Abs 3 Z 1 EStG wird in der BMF-Information ausgeführt, dass auch die Ergebnisse aus dem Sonderbetriebsvermögen das steuerliche Kapitalkonto I im Sinne des § 23a EStG nicht verändern.³⁶ Vergütungen im Sinne des § 23 Z 2 EStG aus der Zurverfügungstellung von Sonderbetriebsvermögen an die Mitunternehmerschaft (Sonderbetriebseinnahmen zB durch Mietentgelte für an die Mitunternehmerschaft vermietetes Sonderbetriebsvermögen oder Darlehenszinsen für an die Mitunternehmerschaft gewährte Darlehen des Mitunternehmers) erhöhen zwar den Gewinnanteil, gelten aber im Vereinnahmungszeitpunkt – unabhängig davon, ob die entsprechenden Beträge „stehengelassen“ oder tatsächlich entnommen werden – steuerlich als entnommen und wirken sich damit auf das steuerliche Kapitalkonto letztlich nicht aus.³⁷ Dies gilt uE analog auch für Vergütungen im Sinne des § 21 Abs 2 Z 2 und § 22 Z 3 EStG.³⁸

4.5 Sondersteuersatzbegünstigte Gewinne

Als systematisch äußerst komplex hat sich im Begutachtungsprozess der BMF-Information die Frage erwiesen, wie mit sondersteuersatzbegünstigten Gewinnen im Rahmen des § 23a EStG umzugehen ist.³⁹ Ging das BMF im Begutachtungsentwurf noch davon aus, dass Sondersteuersatzeinkünfte – der Systematik der Schedulessteuerung folgend – keine Auswirkungen auf das relevante Kapitalkonto I haben können, wird in der finalen Version der BMF-Information nun die gegenteilige An-

29 Vgl BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 10; ErlRV 684 BlgNR 25. GP 18; *Stanek in Hirschler/Jirousek/Melhardt/Nolz/Sutter/Urtz*, Steuerreform 2015/2016, 13 (20); *Massoner/Stefaner in Marschner/Stefaner*, Steuerreform 2015/2016 Rz 3/56.

30 Nach BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 10 bestehen ausdrücklich keine Bedenken, das Kapitalkonto I jährlich auf diese Weise neu zu entwickeln; siehe dazu auch *Schlager*, SWK 2016, 986 (990).

31 Diese außerhalb der Gewinnverteilung der Personengesellschaft stehenden Ergänzungsbilanzen haben bei beiden Methoden gleichermaßen Berücksichtigung zu finden; siehe dazu BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 10; ErlRV 684 BlgNR 25. GP 18; *Bergmann*, GES 2015, 354 (361); *Stanek in Hirschler/Jirousek/Melhardt/Nolz/Sutter/Urtz*, Steuerreform 2015/2016, 13 (17).

32 Vgl BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 10.

33 Siehe dazu BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 5; ErlRV 684 BlgNR 25. GP 17 f; *Bergmann*, GES 2015, 354 (361); *Stanek in Hirschler/Jirousek/Melhardt/Nolz/Sutter/Urtz*, Steuerreform 2015/2016, 13 (17 f); *Herzog/Lachmayer in Mayr/Lattner/Schlager*, Steuerreform 2015/16, 59 (61).

34 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 17 f; *Bergmann*, GES 2015, 354 (361); *Herzog/Lachmayer in Mayr/Lattner/Schlager*, Steuerreform 2015/16, 59 (61).

35 Vgl BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 5; siehe ausführlich dazu *Bergmann*, GES 2015, 354 (361); *Stanek in Hirschler/*

Jirousek/Melhardt/Nolz/Sutter/Urtz, Steuerreform 2015/2016, 13 (18); *Herzog/Lachmayer in Mayr/Lattner/Schlager*, Steuerreform 2015/16, 59 (61); *Massoner/Stefaner*, Verlustverrechnungsbeschränkungen, in *Marschner/Stefaner*, Steuerreform 2015/2016 (2015) Rz 3/43; *Lachmayer in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸ § 23a Tz 55; *Jakom/Vock*, EStG⁹ § 23a Rz 34.

36 Siehe dazu BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 5; ErlRV 684 BlgNR 25. GP 18; *Massoner/Stefaner in Marschner/Stefaner*, Steuerreform 2015/2016 Rz 3/43; *Stanek in Hirschler/Jirousek/Melhardt/Nolz/Sutter/Urtz*, Steuerreform 2015/2016, 13 (18); *Bergmann*, GES 2015, 354 (361); *Lachmayer in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸ § 23a Tz 56; *Jakom/Vock*, EStG⁹ § 23a Rz 35.

37 Vgl BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 5; ErlRV 684 BlgNR 25. GP 18; *Schlager*, SWK 2016, 986 (988); *Bergmann*, GES 2015, 354 (361); *Stanek in Hirschler/Jirousek/Melhardt/Nolz/Sutter/Urtz*, Steuerreform 2015/2016, 13 (18); *Massoner/Stefaner in Marschner/Stefaner*, Steuerreform 2015/2016 Rz 3/43; *Lachmayer in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸ § 23a Tz 55; *Jakom/Vock*, EStG⁹ § 23a Rz 34.

38 Vgl *Bergmann*, GES 2015, 354 (362); bejahend *Lachmayer in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸ § 23a Tz 55; *Jakom/Vock*, EStG⁹ § 23a Rz 34.

39 Siehe ausführlich dazu *Schlager*, SWK 2016, 986 (988 f).

sicht vertreten: Es wird davon ausgegangen, dass § 23a Abs 4 Z 1 EStG die lex specialis gegenüber der Schemulenbesteuerung der Sondersteuersatzregime darstellt und Wartetastenverluste auch ohne Ausübung der in den §§ 27a Abs 5 und 30a Abs 2 EStG vorgesehenen Regelbesteuerungsoptionen mit Gewinnen aus diesen Schemulen verrechnet werden können.⁴⁰ Nach der in der BMF-Information vertretenen Auffassung hat dabei hinsichtlich der aus sondersteuersatzbegünstigten Wirtschaftsgütern stammenden Verluste eine Kürzung auf 55% bzw 60% zu erfolgen.⁴¹

4.6 Steuerfreie Einnahmen und nichtabzugsfähige Ausgaben

Den Gesetzesmaterialien folgend, die davon ausgehen, dass „sich das steuerliche Kapitalkonto [...] im Wesentlichen am Unternehmensrecht [orientiert], indem die steuerlichen Korrekturen nur in den Fällen einer erforderlichen Mehr-Weniger-Rechnung (zB Abzugsverbote) berücksichtigt werden“, geht die BMF-Information davon aus, dass sämtliche Änderungen des steuerlichen Eigenkapitals Niederschlag im Kapitalkonto I finden.⁴² Im Detail führt die BMF-Information dazu aus, dass im Ergebnis insbesondere permanente Differenzen zwischen Unternehmens- und Steuerrecht bei der Ermittlung des steuerlichen Eigenkapitalstandes zu berücksichtigen sind:⁴³ Nichtabzugsfähige Ausgaben (zB des § 20 EStG) stellen damit für Zwecke des Kapitalkontos I den Eigenkapitalstand mindernde Entnahmen dar.⁴⁴ Umgekehrt stellen steuerfreie Gewinnanteile (zB steuerfreie Prämien) Einlagen dar, die zum Bilanzstichtag das Kapitalkonto I erhöhen.⁴⁵ Hierzu führt *Schlager* aus, dass der Verweis der BMF-Information auf die Ausführungen zur VwGH-Rechtsprechung zu § 11 EStG 1972 und § 11a EStG 1988⁴⁶ betreffend Einlagen und Entnahmen rund

um den Bilanzstichtag als „Rute im Fenster“ zu verstehen sei.⁴⁷ Ob sich diese Rechtsprechung jedoch auf fiktive Einlagen steuerfreier Gewinnanteile übertragen lässt, ist uE zu bezweifeln: In der besagten Rechtsprechung zur Umgehung der Nachversteuerung gemäß § 11 Abs 6 EStG 1972 durch eine Einlage kurz vor dem Bilanzstichtag und eine Entnahme kurz nach dem Bilanzstichtag nahm der VwGH aufgrund des engen zeitlichen und inhaltlichen Konnexes zwischen diesen beiden Vorgängen dann einen Missbrauch an, wenn keine außersteuerlichen Gründe ein solches Vorgehen notwendig machten.⁴⁸ Eine fiktive Einlage durch einfaches „Stehenlassen“ und spätere Entnahme kommt diesem Vorgehen uE aber nicht gleich.

5. Verrechnung (Aktivierung) von Wartetastenverlusten

Wartetastenverluste können auf zwei Arten genutzt werden, nämlich durch Verrechnung entweder

- mit Gewinnanteilen oder
- mit Einlagen (Einlageüberhängen) in das Gesellschaftsvermögen.

Die Verrechnung mit späteren Gewinnen bewirkt, dass diese in Höhe der evidenzierten Wartetastenverluste nicht steuerpflichtig sind. Da der Saldo aus Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben schon bei der Entstehung von Wartetastenverlusten ausgeblendet wird, ist dieser nach Ansicht des BMF auch im Rahmen der Verrechnung nicht zu berücksichtigen.⁴⁹

Durch vom Gesellschafter geleistete Einlagen(überhänge) in das Gesellschaftsvermögen werden Wartetastenverluste in dieser Höhe im Einlagejahr „aktiviert“, das heißt, sie werden mit anderen Einkünften ausgleichs- und – soweit kein laufender Verlustausgleich möglich ist – vortragsfähig.⁵⁰ Die Verrechnung mit Einlageüberhängen entspricht der Rechtslage des § 23a EStG 1972⁵¹ und geht

40 Siehe ausführlich dazu *Schlager*, SWK 2016, 986 (988 f); sowie das Beispiel in 4.2. der BMF-Information § 23a EStG 1988; *Lachmayer in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸ § 23a Tz 62 f.

41 Vgl *Schlager*, SWK 2016, 986 (989).

42 Vgl BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 5; *Schlager*, SWK 2016, 986 (990).

43 Vgl BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 6; *Schlager*, SWK 2016, 986 (990).

44 Vgl BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 6; *Schlager*, SWK 2016, 986 (990).

45 Vgl BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 7; *Schlager*, SWK 2016, 986 (990).

46 Die BMF-Information führt VwGH 11. 5. 1983, 82/13/0239 VwGH 9. 11. 1994, 92/13/0305 und VwGH 24. 6. 2010, 2007/15/0261 explizit an; siehe dazu die Nachweise der Judikatur bei *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG⁹ § 11a Rz 15; *Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸ § 11a Tz 33 f.

47 Siehe dazu *Schlager*, SWK 2016, 986 (990) unter Verweis auf Punkt 9. der BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 12.

48 Siehe dazu *Leitner*, Steuerumgehung und Missbrauch im Steuerrecht (2013) 109. In der E 9. 11. 1994, 92/13/0305 bejahte der

VwGH zwar die Umgehung einer Nachversteuerung gemäß § 11 Abs 6 EStG 1972 durch eine Einlage kurz vor dem Bilanzstichtag (18. 12.) und eine Entnahme in selber Höhe kurz nach dem Bilanzstichtag (26. 1.), doch merkte der Gerichtshof an, dass beachtliche außersteuerliche Gründe (wie die Notwendigkeit der Einlage aufgrund unabweislicher Liquiditätsbedürfnisse) die Anwendbarkeit des § 22 BAO ausgeschlossen hätten. Ebenso erwähnte der VwGH in E 10. 12. 1991, 89/14/0064 sowie in E 7. 8. 1992, 89/14/0160 im Hinblick auf das sogenannte „Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahren“ die kurzfristige Liquiditätsverbesserung neben Gründen der Bilanz- und Dividendenpolitik als wirtschaftlichen und damit außersteuerlichen Grund.

49 Vgl BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 11.

50 Vgl BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 11; *Stanek in Hirschler/Jirousek/Melhardt/Nolz/Sutter/Urtz*, Steuerreform 2015/2016, 13 (20); *Herzog/Lachmayer in Mayr/Lattner/Schlager*, Steuerreform 2015/16, 59 (62).

51 Siehe dazu *Schögl/Wiesner/Nolz/Kohler*, EStG 1972⁹ § 23a Anm 8; *Nolz*, Die einkommensteuerlichen Bestimmungen im Abgabenänderungsgesetz 1981, ÖStZ 1982, 8 (16).

damit auch über die restriktivere deutsche Regelung des § 15a dEStG⁵² hinaus.⁵³ Dies gilt unabhängig davon, dass im selben Jahr möglicherweise weitere Verlustanteile auf Wartetaste zu legen sind.⁵⁴ Nachschüsse führen demnach zu einer Erhöhung des steuerlichen Kapitalkontos und erhöhen das Potential für die Verrechnung von Wartetas-tenverlusten.⁵⁵ Fallen die Einlagen in das gleiche Wirtschaftsjahr wie laufende Gewinne, werden diese – aufgrund einer fehlenden Verrechnungsreihenfolge – vorrangig mit den Wartetastenverlusten verrechnet.⁵⁶ Liegen in einem Jahr sowohl ein Gewinnanteil als auch ein Einlagenüberhang vor, ist der Gewinnanteil vorrangig mit Wartetas-tenverlusten zu verrechnen.⁵⁷

6. Einlagen im Sinne des § 23a EStG

Einlagen sind nur insoweit relevant, als diese in das Gesellschaftsvermögen erfolgen und tatsächlich geleistet werden. Ausstehende Einlagen erweitern den Stand des Kapitalkontos I und damit des Verlustausgleichspotenzials von kapitalistischen Mitunternehmern nicht. Für Zwecke des § 23a EStG ist im Wesentlichen vom unternehmensrechtlichen Einlagetatbestand auszugehen; Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben bleiben daher – wie bereits erwähnt – außer Betracht.⁵⁸ Das bedeutet, dass Forderungen aus steuerlich nicht anerkannten Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaftern und Personengesellschaft nur dann das Kapitalkonto I erhöhen, wenn auf diese ausdrücklich verzichtet wird (und damit auch gesellschaftsrechtlich eine Einlage vorliegt).⁵⁹

Lediglich vorübergehende Einlagen (vor allem kurz vor dem Schluss des Wirtschaftsjahres) sind – soweit diese danach in engem zeitlichen Zusammenhang wieder entnommen werden – zwar kapitalkontoerhöhend, bewirken allerdings nach den klaren Aussagen in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage und der BMF-Information keine Ausgleichs- oder Vortragsfähigkeit von Wartetas-tenverlusten.⁶⁰ Nach Ansicht des BMF ist dabei die Recht-

sprechung des VwGH zu § 11 EStG 1972 und zu § 11a EStG 1988⁶¹ sinngemäß anzuwenden.⁶²

7. Änderung der Rechtsstellung des Mitunternehmers

In Übereinstimmung mit § 23a Abs 4 Z 2 Satz 4 EStG wird in der BMF-Information ausgeführt, dass wenn ein vormalig kapitalistischer Mitunternehmer zu einem unbeschränkt haftenden Mitunternehmer gemäß § 128 UGB wird, dies eine Verrechenbarkeit der bisher angefallenen Wartetastenverluste auslöst, zumal diesfalls eine unbeschränkte Außenhaftung auch für Alt-schulden gegeben ist. Maßgebend sei dabei nach zutref-fender Auffassung der Finanzverwaltung die Rechtsstellung zum Schluss des Wirtschaftsjahres.⁶³ Nicht angesprochen wird in der BMF-Information der Fall, dass eine unbeschränkte Außenhaftung nicht ge-mäß § 128 UGB als OG-Gesellschafter bzw KG-Kom-plementär, sondern gemäß § 1199 ABGB als Gesell-schafter einer als Außengesellschaft einzustufenden GesBR oder als unbeschränkt haftender Gesellschafter einer Personengesellschaftsform ausländischen Rechts übernommen wird. Zumal keine Gründe ersichtlich sind, warum zwischen der unbeschränkten Außenhaf-tung nach § 128 UGB einerseits und einer solchen nach vergleichbaren Bestimmungen andererseits differenziert werden sollte, erscheint § 23a Abs 4 Z 2 Satz 4 EStG in seiner derzeitigen engen Fassung im Hinblick auf den verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz (Art 7 B-VG) be-denklich.⁶⁴ Dies umso mehr vor dem Hintergrund, dass eine analoge Anwendung des § 23a Abs 4 Z 2 Satz 4 EStG in letzteren Fällen mangels Planwidrigkeit nicht in Betracht kommen dürfte,⁶⁵ zumal der Gesetzgeber die Bestimmung ausweislich den Gesetzesmaterialien auf eine Haftungsübernahme als Komplementär oder offe-ner Gesellschafter beschränken wollte und „[d]ie bloße Übernahme einer § 128 UGB vergleichbaren Haftung [...] nicht aus[reichen]“ soll.⁶⁶

52 Siehe dazu zB *v Beckrath in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG¹⁹⁹ § 15a Rz D 4 ff.

53 ErlRV 684 BlgNR 25. GP 18.

54 Vgl BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 11; *Stanek in Hirschler/Jirousek/Melhardt/Nolz/Sutter/Urtz*, Steuerreform 2015/2016, 13 (17); *Massoner/Stefaner in Marschner/Stefaner*, Steuerreform 2015/2016 Rz 3/38.

55 Vgl *Herzog/Lachmayer in Mayr/Lattner/Schlager*, Steuerreform 2015/16, 59 (62).

56 Vgl BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 11; *Stanek in Hirschler/Jirousek/Melhardt/Nolz/Sutter/Urtz*, Steuerreform 2015/2016, 13 (20); *Herzog/Lachmayer in Mayr/Lattner/Schlager*, Steuerreform 2015/16, 59 (62); *Massoner/Stefaner in Marschner/Stefaner*, Steuerreform 2015/2016 Rz 3/44.

57 Vgl BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 11.

58 Vgl BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 12.

59 Vgl BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 12.

60 So ausdrücklich die ErlRV 684 BlgNR 25. GP 18 und BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 12 beide mit Verweis auf die Rechtsprechung des VwGH 24. 6. 2010, 2007/15/0261 zu § 11a EStG; siehe dazu auch *Stanek in Hirschler/Jirousek/Melhardt/Nolz/Sutter/Urtz*, Steuerreform 2015/2016, 13 (20); *Massoner/Stefaner in Marschner/Stefaner*, Steuerreform 2015/2016 Rz 3/47; siehe ausführlich dazu *Hayden*, § 23a EStG neu – Verlustverrechnungsbremse bei kapitalistischen Mitunternehmern, taxlex 2015, 237 (238 f) mwN.

61 VwGH 11. 5. 1983, 82/13/0239; 9. 11. 1994, 92/13/0305; 24. 6. 2010, 2007/15/0261.

62 Vgl BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 12.

63 Vgl BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 13.

64 Vgl *Bergmann*, GES 2015, 354 (364).

65 Vgl *Bergmann*, GES 2015, 354 (364).

66 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 18.

Keine Verrechenbarkeit bereits vorhandener Wartetastenverluste soll hingegen in Übereinstimmung mit den Gesetzesmaterialien⁶⁷ der Entfall einer Qualifikation als kapitalistischer Mitunternehmer aufgrund einer Erhöhung der Mitwirkungsrechte zu einer ausgeprägten Unternehmerinitiative auslösen.⁶⁸ Lediglich die ab diesem Zeitpunkt neu entstehenden Verluste sollen dann nicht mehr dem § 23a EStG unterliegen.⁶⁹ Beginnt die Entfaltung einer ausgeprägten Unternehmerinitiative unterjährig, so sei hinsichtlich des konkreten Jahres das Überwiegen maßgeblich.⁷⁰

8. Ausscheiden des Mitunternehmers

Im Zusammenhang mit entgeltlichen Mitunternehmeranteilsübertragungen wird in der BMF-Information ausgeführt, dass es zu einer Verrechnung des offenen Wartetastenverlustes mit dem übertragungsbedingt erzielten Veräußerungsgewinn komme, der gemäß § 24 Abs 2 letzter Satz EStG jedenfalls in Höhe des negativen, nicht aufzufüllenden Kapitalkontos anzusetzen sei, womit der Wartetastenverlust in der Regel aufgebraucht sein werde.⁷¹ Sofern ausnahmsweise dennoch ein offener Wartetastenverlust verbleibt, soll sich dieser – anders als bei § 2 Abs 2a EStG – nicht in ausgleichs-

oder vortragsfähige Verluste umwandeln, doch sei eine Verrechnung beispielsweise bei einer späteren Haftungsinanspruchnahme möglich.⁷² Aus diesen Ausführungen ergibt sich im Umkehrschluss, dass ausnahmsweise offen bleibende Wartetastenverluste bei entgeltlichen Mitunternehmeranteilsübertragungen nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht objektbezogen auf den Erwerber übergehen sollen.⁷³ Ob dies überzeugen kann, ist uE fraglich, zumal aus dem Umstand, dass offene Wartetastenverluste im Sinne des § 23a EStG nur mit späteren Gewinnen derselben Mitunternehmerbeteiligung zu verrechnen sind, durchaus auch abgeleitet werden könnte, dass diese objektbezogen am betreffenden Mitunternehmeranteil haften und folglich im Rahmen von Übertragungsvorgängen auf den Übernehmer übergehen.⁷⁴

Zur unentgeltlichen Mitunternehmeranteilsübertragung wird in der BMF-Information nunmehr festgehalten, dass die Wartetastenverluste auf den Übernehmer übergehen und vom Rechtsnachfolger weiterhin gemäß dem Regime des § 23a EStG zu verrechnen sind,⁷⁵ wobei nicht zwischen unentgeltlichen Übertragungen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (Erbschaft) und solchen im Wege der Einzelrechtsnachfolge (Schenkung oder Legat) differenziert wird.⁷⁶

Fazit

Mit Veröffentlichung der vorgestellten BMF-Information hat die Finanzverwaltung ihre Rechtsansicht zu § 23a EStG kundgemacht. Betroffenen Steuerpflichtigen bzw deren Bera-

tern werden damit wichtige Leitlinien zur praktischen Anwendung und Handhabung dieser Bestimmung zur Verfügung gestellt.

67 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 19; ebenso *Herzog/Lachmayer* in *Mayr/Lattner/Schlager*, Steuerreform 2015/16, 59 (63).

68 Vgl BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 13.

69 Vgl BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 13.

70 Vgl BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 13; ebenso bereits *Herzog/Lachmayer* in *Mayr/Lattner/Schlager*, Steuerreform 2015/16, 59 (63).

71 Vgl BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 13; ebenso bereits *Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg*, ESt-Handbuch² § 23a Tz 23; *Herzog/Lachmayer* in *Mayr/Lattner/Schlager*, Steuerreform 2015/16, 59 (64).

72 Vgl BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 13.

73 Vgl bereits ebenso *Herzog/Lachmayer* in *Mayr/Lattner/Schlager*, Steuerreform 2015/16, 59 (64); *Schlögl/Wiesner/Nolz/Kohler*, EStG 1972⁹ Anm 10.

74 Vgl *Bergmann*, GES 2015, 354 (364 f).

75 Vgl BMF-Information zu § 23a EStG 1988, 13; ebenso bereits *Bergmann*, GES 2015, 354 (364).

76 Vgl *Bergmann*, GES 2015, 354 (364).