

§ 23a EStG: Verlustverwertungsbeschränkung für kapitalistische Mitunternehmer

Das Steuerreformgesetz 2015/2016¹ führt im Einkommensteuerrecht zu mehreren bedeutsamen Änderungen. Eine davon stellt die Beschränkung der Verlustverwertungsmöglichkeiten kapitalistischer Mitunternehmer dar.

Deskriptoren: Mitunternehmer, Mitunternehmerschaft, kapitalistisch, Verlust, Verlustausgleich, Verlustvortrag, Wartetastenverlust.

Normen: § 21 Abs 2 Z 2, § 22 Z 3, § 23 Z 2, § 23a EStG.

Von Sebastian Bergmann

1. Einleitung

Mitunternehmerische Beteiligungen an betrieblich tätigen Personengesellschaften führen bei den Mitunternehmern zu betrieblichen Einkünften (§ 21 Abs 2 Z 2, § 22 Z 3 bzw § 23 Z 2 EStG). Die Gewinn- und Verlustanteile aus solchen Mitunternehmerschaften werden den einzelnen Mitunternehmern ertragsteuerlich unabhängig ihres tatsächlichen Zuflusses unmittelbar zugerechnet. Man spricht in diesem Zusammenhang vom sogenannten Durchgriffs- bzw Transparenzprinzip.² Im Rahmen der Einkommensermittlung sind über Mitunternehmeranteile erwirtschaftete Verluste grundsätzlich (von Liebhaberei und Anwendungsfällen des § 2 Abs 2a EStG abgesehen) unbeschränkt ausgleichs- (§ 2 Abs 2 EStG) bzw vortragsfähig (§ 2 Abs 2 iVm § 18 Abs 6 und 7 EStG). 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 hinsichtlich insoweit nicht mehr ausgleichs- bzw vortragsfähig

(sondern als Wartetastenverluste zu behandeln), als dadurch ein negatives steuerliches Kapitalkonto entsteht bzw sich erhöht. Die Einführung des neuen § 23a EStG erfolgte in Umsetzung einer Empfehlung³ der Steuerreformkommission 2014^{4,5} die die Aufkommenswirkung dieser Maßnahme mit rund EUR 50 Mio bezifferte.⁶ Die Bestimmung ist grundsätzlich dem vormaligen § 23a EStG 1972 nachgebildet und lehnt sich weiters an § 15a dEStG an.⁷ Anders als nach den letzteren Bestimmungen gilt die Wartetastenregelung des § 23a EStG jedoch nur für Verluste von Mitunternehmern, die nicht bloß beschränkt haften, sondern darüber hinaus auch keine ausgeprägte Unternehmerinitiative entfalten.⁸ Die Regelung verfolgt das Ziel, eine sofortige Verlustberücksichtigung stärker an das Vorliegen einer echten unternehmerischen Betätigung bzw an die Übernahme einer unbeschränkten Außenhaftung zu koppeln.⁹ Vom Tatbestand des § 23a EStG erfasste Gesellschafter sollen Verluste nur insoweit unmittelbar verwerten können, als sie dadurch tatsächlich wirtschaftlich belastet werden.¹⁰ Die Bestimmung kann insofern auch als Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips gesehen werden.¹¹

2. Tatbestand

2.1. Kapitalistischer Mitunternehmer

2.1.1 Allgemeines

Der Begriff des Mitunternehmers ist ein besonderer steuerrechtlicher Begriff, der gesetzlich nicht definiert ist.¹²

1 BGBl I Nr 118/2015.

2 Vgl Bergmann, Die steuerliche Gewinnermittlung von Personengesellschaften, in Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer, Die Personengesellschaft im Unternehmens- und Steuerrecht (2013) 151 (154); derselbe, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht (2009) 19; derselbe, Laufende Ertragsbesteuerung, in Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaften (2011) Rz 12/1.

3 Vgl Bericht der Steuerreformkommission 2014, 55, abrufbar unter https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/Bericht_Steuerreformkommission.pdf.

4 Diese Stand unter dem Vorsitz von SC Univ.-Prof. DDr. Gunter Mayr (BMF/Universität Wien) und setzte sich aus den von der SPÖ nominierten Experten Direktor Mag. Werner Muhm (AK Wien), Mag. Christopher Berka (BKA), Dr. Otto Farny, (AK Wien), Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (Johannes Kepler Universität Linz) und Mag. Maria Kubitschek (AK Wien) einerseits sowie den von

der ÖVP nominierten Experten NAbg. Mag. Andreas Zakostelsky (Valida), WP/StB MMag. Dr. Bernhard Gröbs (Deloitte), WP/StB Mag. Heinz Harb (LBG), Mag. Alfred Feiter (Industriellenvereinigung) und Dr. Ralf Kronberger (WKÖ) zusammen.

5 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 16.

6 Vgl Bericht der Steuerreformkommission 2014, 55.

7 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 2 und 16.

8 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 16.

9 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 16.

10 Vgl auch BFH 6. 3. 2007, IV B 147/05, BFH/NV 2007, 1130; Heuermann in Blümich, EStG¹²⁷ (2015) § 15a Rz 1; Lüdemann in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG²⁴⁹ (2011) § 15a Anm 1 und 8 f.

11 Vgl Heuermann in Blümich, EStG¹²⁷ § 15a Rz 1; Lüdemann in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG²⁴⁹ § 15a Anm 8 f.

12 Vgl Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG⁵⁵ (2013) § 23 Tz 348; Peth/Wanke/Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG (2010) § 23 Anm 91 und 95; Baldauf in Jakom EStG⁸ (2015) § 23 Rz 124.

Nach stRspr des VwGH ist „Voraussetzung für die Annahme einer Mitunternehmerschaft [...], dass für die beteiligten Personen mit ihrer Position Unternehmerwagnis verbunden ist, was sich in der Unternehmerinitiative und dem Unternehmerrisiko ausdrückt“.¹³

Als kapitalistischer Mitunternehmer ist gemäß § 23a Abs 2 EStG ein „Gesellschafter [...] anzusehen, wenn er Dritten gegenüber nicht oder eingeschränkt haftet und keine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative entfaltet“. Da die Beschränkungen der Außenhaftung und der Unternehmerinitiative kumulativ vorliegen müssen, kann eine ausgeprägte Unternehmerinitiative die Anwendung des § 23a EStG trotz qualifizierter Haftungsbeschränkung ausschließen.¹⁴ Gleiches gilt umgekehrt hinsichtlich einer unbeschränkten Außenhaftung im Falle einer nicht ausgeprägten Unternehmerinitiative.

Die Legaldefinition des § 23a Abs 2 EStG wirkt insofern unglücklich, als sie dem Wortlaut nach „Gesellschafter“ schlechthin bei entsprechend beschränkter Haftung bzw Unternehmerinitiative zu kapitalistischen Mitunternehmern erklärt und solcherart zB auch echte stille Gesellschafter erfassen würde. Aus teleologischen und systematischen Überlegungen ergibt sich aber, dass die Bestimmung eingeschränkt zu verstehen ist und nur jene Gesellschafter betreffen soll, die bereits nach allgemeinen Grundsätzen als betriebliche Mitunternehmer einzustufen sind. Der Begriff des kapitalistischen Mitunternehmers im Sinne des § 23a EStG ist folgerichtig ein engerer als der allgemeine Mitunternehmerbegriff.

2.1.2 Keine oder beschränkte Außenhaftung

Die potentielle Außenhaftung eines Gesellschafters gegenüber Gläubigern der Personengesellschaft stellt nur einen von mehreren möglichen Teilaspekten des für eine Mitunternehmerstellung immanenten Unternehmerrisikos dar.¹⁵ Unternehmerrisiko bedeutet nach stRspr eine gesellschaftsrechtliche oder wirtschaftlich vergleichbare Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg eines Unternehmens.¹⁶ Andere wesentliche Teilaspekte des Unternehmerrisikos sind die Beteiligung am Gewinn und Verlust¹⁷ und die Beteiligung am Vermögen im Sinne einer Teilhabe an den stillen Reserven und am Firmenwert.¹⁸

Wie bereits erwähnt, setzt das Vorliegen einer kapitalistischen Mitunternehmerbeteiligung gemäß § 23a Abs 2 EStG voraus, dass der Gesellschafter „Dritten gegenüber nicht oder eingeschränkt haftet“.¹⁹ Dass die Annahme eines für eine Mitunternehmerqualifikation erforderlichen Mindestmaßes an Unternehmerrisiko keine unbeschränkte Außenhaftung erfordert, kommt schon in dem Umstand zum Ausdruck, dass § 23 Z 2 EStG neben der OG auch die KG beispielhaft als typische Mitunternehmerschaftsform anführt,²⁰ deren Kommanditisten den Gesellschaftsgläubigern nur bis zur Höhe der im Firmenbuch eingetragenen Haftsumme haften und auch diese Haftung insoweit ausgeschlossen ist, als im Innenverhältnis die vereinbarte (nicht notwendigerweise gleichhohe) Einlage geleistet wurde (§ 171 Abs 1 UGB). Eine Mindesthöhe der Haftsumme ist dem UGB fremd und gebieten auch

13 Für viele zuletzt VwGH 28. 6. 2012, 2009/15/0106.

14 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 17; *Hayden*, § 23a EStG neu – Verlustverrechnungsbremse bei kapitalistischen Mitunternehmern, taxlex 2015, 237 (237); *Herzog/Lachmayer*, Wartetastenregelung für Verluste von kapitalistischen Mitunternehmern (§ 23a EStG), in *Mayr/Lattner/Schlager*, SWK-Spezial: Steuerreform 2015/16 (2015), 59 (59).

15 Vgl VwGH 21. 4. 2005, 2000/15/0058; 30. 10. 2003, 99/15/0156; 23. 4. 2002, 99/14/0321; 24. 2. 2000, 96/15/0062; 21. 7. 1998, 93/14/0149; 25. 6. 1997, 95/15/0192, 0193; 21. 2. 1996, 92/14/0041; 13. 12. 1995, 93/13/0253; 7. 12. 1988, 88/13/0008, 0009; 15. 6. 1988, 86/13/0082; 17. 3. 1986, 84/15/0113; 2. 4. 1982, 82/13/0079, 0080.

16 Vgl VwGH 27. 2. 2008, 2005/13/0050; 19. 10. 2006, 2002/14/0108; 21. 4. 2005, 2000/15/0058; 21. 4. 2005, 2003/15/0022; 24. 11. 2004, 2000/13/0107; 29. 6. 1995, 94/15/0103; 17. 3. 1986, 84/15/0113; 2. 4. 1982, 82/13/0079, 0080; BFH 25. 6. 1984, GrS 4/82, BStBl 1984 II 751; 21. 4. 1988, IV R 47/85, BStBl 1989 II 722; 9. 10. 1986, IV R 235/84, BStBl 1987 II 124.

17 Vgl VwGH 19. 10. 2006, 2002/14/0108; 21. 4. 2005, 2000/15/0058; 9. 12. 2004, 2000/14/0153; 30. 10. 2003, 99/15/0156; 23. 4. 2002, 99/14/0321; 24. 2. 2000, 96/15/0062; 21. 7. 1998, 93/14/0149; 25. 6. 1997, 95/15/0192, 0193; 21. 2. 1996, 92/14/0041; 13. 12. 1995, 93/13/0253; 7. 12. 1988, 88/13/0008, 0009; 15. 6. 1988, 86/13/0082; 17. 3. 1986, 84/15/0113; 2. 4. 1982, 82/13/0079, 0080.

18 Vgl VwGH 27. 2. 2008, 2005/13/0050; 21. 4. 2005, 2000/15/0058; 21. 4. 2005, 2003/15/0022; 24. 11. 2004, 2000/13/0107; 22. 11. 2004, 2004/15/0126; 30. 10. 2003, 99/15/0156; 24. 2. 2000, 96/15/0062; 13. 12. 1995, 93/13/0253; 29. 11. 1994, 93/14/0150; 17. 5. 1989, 85/13/0176; 7. 12. 1988, 88/13/0008, 0009; 7. 6. 1983,

82/14/0213, 0230, 0231; 26. 5. 1982, 82/13/0104, 0105; 9. 2. 1982, 81/14/0060; 29. 4. 1981, 3122/79; 25. 4. 1972, 1814/71; 27. 1. 1971, 0104/69; 11. 2. 1970, 0819/69; 20. 3. 1964, 0131, 0132, 1046/63; 10. 1. 1964, 0166/63; 26. 6. 1959, 2330/58; 30. 9. 1955, 1426/53; 27. 5. 1955, 0657/53; 4. 12. 1953, 0007/51.

19 Im Hinblick auf den Umstand, dass die Qualifikation als kapitalistischer Mitunternehmer bereits eine Haftungsbeschränkung voraussetzt, wirkt die „Verluste bei kapitalistischen Mitunternehmern mit beschränkter Haftung“ lautende Überschrift des § 23a EStG unglücklich und sollte diese auf „Verluste bei kapitalistischen Mitunternehmern“ gekürzt werden.

20 Die namentliche Erwähnung der OG und KG in § 23 Z 2 EStG dient der Inhaltsbestimmung des Mitunternehmerbegriffs (vgl *Stoll*, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften [1977] 24 FN 44; *Haep* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG²⁵⁷ (2013) § 15 Anm 300; *Bergmann*, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht 29; *derselbe* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften Rz 12/28; *derselbe*, Neue ertragsteuerliche Beurteilung der atypisch stillen Gesellschaft seit dem UGB? SWK 2009, S 534 [S 535]; *derselbe*, Der neue Mitunternehmerbegriff seit dem UGB, GesRZ 2009, 22 [24]), weswegen die Rechtsstellung von Mitunternehmern durch Merkmale bestimmt sein muss, die für die Gesellschafter einer OG bzw KG typisch sind (vgl *Achatz*, Eigenkapitalersatz im Ertragsteuerrecht, in *Achatz/Jabornegg/Karollus*, Eigenkapitalersatz im Gesellschafts-, Steuer- und Arbeitsrecht [1999] 91 [93]; *Bruckner*, Die GmbH & Co KG und ihre Gesellschafter im Ertragsteuerrecht, in *Arnold*, Die GmbH & Co KG – Gedenkschrift für Wolf-Dieter Arnold [2011] 263 [268]; *Kauba* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁰ [2006] § 23 Tz 214). Letzteres ist dann der Fall, wenn die Gesellschafterstellung dem Leitbild des UGB entspricht (vgl *Haep* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG²⁵⁷ § 15 Anm 303).

Gläubigerschutzinteressen keine Untergrenze,²¹ sodass selbst ein völliger Haftungsausschluss von Kommanditisten in Betracht kommt. Neben Kommanditisten einer KG ist die Möglichkeit, als Gesellschafter im Außenverhältnis gegenüber Dritten nicht bzw. bloß beschränkt zu haften, im österreichischen Personengesellschaftsrecht nur hinsichtlich stillen Gesellschaftern vorgesehen.²² Bei der stillen Gesellschaft handelt es sich um eine nach Außen nicht in Erscheinung tretende Innengesellschaft.²³ Im Außenverhältnis haftet daher für Unternehmensschulden von vornherein nur der Inhaber des Unternehmens.²⁴ Ein stiller Gesellschafter trägt nur das wirtschaftliche Risiko des teilweisen oder gänzlichen Verlusts seiner Einlage, wenn diese durch zugewiesene Verluste aufgezehrt wird. Sofern ein stiller Gesellschafter seine vereinbarte Einlage noch nicht geleistet hat, haben Gläubiger des Unternehmers aber potentiell die Möglichkeit, die Einlageforderung des Unternehmers gegenüber dem stillen Gesellschafter zu pfänden und letzteren auf diese Weise in Anspruch zu nehmen.²⁵

§ 23a Abs 2 EStG stellt ausdrücklich auf die Haftung „Dritten gegenüber“ ab. Interne Haftungsbeschränkungen oder Regressvereinbarungen sind daher unschädlich.²⁶ Nach außen hin unbeschränkt haftende Gesellschafter (zB Komplementäre, OG-Gesellschafter oder GesbR-Gesellschafter) sind daher vom Regime des § 23a EStG selbst dann nicht betroffen, wenn sie im Innenverhältnis von der Haftung freigestellt werden.²⁷

2.1.3 Keine ausgeprägte Unternehmerinitiative

Während § 23a Abs 2 EStG die für das Vorliegen einer kapitalistischen Mitunternehmerstellung auf Seiten des Unternehmerrisikos erforderlichen Einschränkungen (keine bzw. eingeschränkte Außenhaftung) konkret definiert, umschreibt die Bestimmung die hinsichtlich der Unternehmerinitiative nötigen Restriktionen lediglich

abstrakt, indem sie anordnet, dass als kapitalistischer Mitunternehmer diejenigen Gesellschafter anzusehen sind, die neben einer entsprechenden Haftungsbeschränkung „keine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative“ entfalten. Klärungsbedürftig im Zusammenhang mit letzterem Tatbestandsmerkmal ist daher, unter welchen Mindestvoraussetzungen überhaupt eine zur Mitunternehmerqualifikation hinreichende Unternehmerinitiative anzunehmen ist und inwieweit eine hinreichende Unternehmerinitiative noch nicht als ausgeprägt gilt.

Nach stRspr entfaltet Unternehmerinitiative, wer auf das betriebliche Geschehen Einfluss nehmen kann, wer also die Möglichkeit hat, an unternehmerischen Entscheidungen teilzunehmen.²⁸ Für ein Mindestmaß an Unternehmerinitiative soll nach der Rspr des VwGH bereits „das einem Gesellschafter zustehende Stimmrecht in der Gesellschafterversammlung“ genügen.²⁹ Gemeint sein dürfte damit das Gesellschaftern stets zustehende Mitwirkungsrecht bei Grundlagenbeschlüssen (zB bei Änderung des Unternehmensgegenstandes; siehe für OG und KG § 119 Abs 1 iVm § 161 Abs 2 UGB). Zwar ist auch das Mitwirkungsrecht bei ungewöhnlichen Geschäftsführungsmaßnahmen ein Stimmrecht und – entgegen dem von § 164 UGB hinsichtlich Kommanditisten erweckten Eindruck – kein bloßes Widerspruchsrecht.³⁰ Der VwGH spricht in Zusammenhang mit dem Tatbestandsmerkmal der Unternehmerinitiative aber trotzdem von „Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten“,³¹ woraus hervorgehen dürfte, dass unter dem „Stimmrecht“ nach der gegenständlichen VwGH-Diktion offenbar nur das Mitwirkungsrecht bei Grundlagenbeschlüssen und nicht auch das sogenannte „Widerspruchsrecht“ bei ungewöhnlichen Geschäftsführungsmaßnahmen zu verstehen ist. Meines Erachtens setzt ein für die Annahme einer Mitunternehmerstellung erforderliches Mindestmaß an Unternehmerinitiative demgegenüber neben einem Stimmrecht bei Grundlagenbeschlüssen auch stets

21 Vgl OLG Wien 31. 3. 2005, 28 R 53/05b; Bergmann, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht 33 f und 138 f.

22 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 17; Herzog/Lachmayer in Mayr/Lattner/Schlager, Steuerreform 2015/16, 59 (60).

23 Vgl Dreher, Stille Gesellschaft, in Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaften Rz 5/12; Hochedlinger in Jabornegg/Artmann, UGB² (2010) § 179 Rz 4; Torggler in Torggler, UGB (2013) § 179 Rz 2; Duursma/Duursma-Kepplinger/Roth, Handbuch Gesellschaftsrecht (2007) Rz 1388, 1402, 1448, 1460 und 1462; Nowotny in Kalss/Nowotny/Schauer, Österreichisches Gesellschaftsrecht (2008) Rz 2/950 und 2/954.

24 Vgl Straube/Appl in Straube/Ratka/Rauter, UGB⁴ (2013) § 179 Rz 64.

25 Vgl Nowotny in Kalss/Nowotny/Schauer, Gesellschaftsrecht Rz 2/971; Krejci, Gesellschaftsrecht I (2005) 443.

26 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 17; Herzog/Lachmayer in Mayr/Lattner/Schlager, Steuerreform 2015/16, 59 (59); ebenso zu § 23a EStG 1972 Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, ESt-Handbuch² § 23a Tz 5 (1985); aA Schlögl/Wiesner/Nolz/Kohler, EStG 1972³ (1988) Anm 3.

27 Vgl Herzog/Lachmayer in Mayr/Lattner/Schlager, Steuerreform 2015/16, 59 (60).

28 Vgl VwGH 27. 2. 2008, 2005/13/0050; 19. 10. 2006, 2002/14/0108; 21. 4. 2005, 2000/15/0058; 21. 4. 2005, 2003/15/0022; 30. 10. 2003, 99/15/0156; 24. 2. 2000, 96/15/0062; 25. 6. 1997, 95/15/0192, 0193; 29. 6. 1995, 94/15/0103; 13. 12. 1995, 93/13/0253; 7. 12. 1988, 88/13/0008, 0009; 15. 6. 1988, 86/13/0082; 15. 6. 1988, 86/13/0082; 2. 4. 1982, 82/13/0079, 0080; BFH 25. 6. 1984, GrS 4/82, BStBl 1984 II 751; 21. 4. 1988, IV R 47/85, BStBl 1989 II 722; 9. 10. 1986, IV R 235/84, BStBl 1987 II 124.

29 Vgl VwGH 29. 6. 1995, 94/15/0103; 17. 3. 1986, 84/15/0113; 2. 4. 1982, 82/13/0079, 0080; ähnlich auch VwGH 23. 2. 1994, 93/15/0163; BFH 10. 11. 1987, VIII R 166/84, BStBl 1989 II 758; 27. 1. 1994, IV R 114/91, BStBl 1994 II 635.

30 Vgl Kraus in Torggler, UGB § 164 Rz 3; Jabornegg/Artmann in Jabornegg/Artmann, UGB² § 164 Rz 4; Torggler/Kucsko in Straube, HGB³ (2003) § 164 Rz 10.

31 Vgl zB VwGH 25. 6. 1997, 95/15/0192, 0193.

ein solches bei ungewöhnlichen Geschäftsführungsmaßnahmen voraus und kann bei Nichtvorliegen einer Mitwirkungsmöglichkeit auch bei ungewöhnlichen Geschäftsführungsmaßnahmen von vornherein keine Mitunternehmerschaft angenommen werden. Dies ergibt sich aus folgender Überlegung:

- Als dem gesetzlichen Regelstatut des UGB entsprechende Kommanditisten gelten auch solche, die als reine Arbeitsgesellschafter keine Bar- bzw Sacheinlage leisten, sondern Dienstleistungen in die Gesellschaft einbringen, zumal das Gesetz das „Leisten von Diensten“ den sonstigen Einlagearten als gleichwertige Alternative gegenüberstellt (§ 109 Abs 2 iVm § 161 Abs 2 UGB). Der Umstand, dass auch solche Arbeitsgesellschafter-Kommanditisten dem UGB-Regelstatut entsprechen, hat mE in Verbindung mit der beispielhaften Aufzählung der KG in § 23 Z 2 EStG zur Folge, dass diese ertragsteuerlich als Mitunternehmer zu qualifizieren sein müssen.³² Während Kommanditisten mangels gegenteiliger Vereinbarung auch als Arbeitsgesellschafter im gewöhnlichen Betrieb von der Geschäftsführung ausgeschlossen sind (§ 164 UGB), bedürfen Geschäftsführungsmaßnahmen, die über den gewöhnlichen Betrieb des Unternehmens hinausgehen, ebenso ihrer Zustimmung (§ 116 Abs 2 iVm §§ 161 Abs 2 und 164 UGB) wie Beschlüsse über Grundlagengeschäfte (§ 119 Abs 1 iVm § 161 Abs 2 UGB).³³ In vermögensrechtlicher Hinsicht ordnet § 109 Abs 2 Satz 2 UGB an, dass reinen Arbeitsgesellschaftern im Zweifel keine Beteiligung im Sinne eines Kapitalanteils an der Gesellschaft gewährt wird. Mangels Kapitalanteil sind Arbeitsgesellschafter auch nicht an den stillen Reserven und am Firmenwert beteiligt. Auch ohne Kapitalanteil nehmen Arbeitsgesellschafter-Kommanditisten aber am Gewinn der Gesellschaft teil, indem ihnen ein den Umständen angemessener Betrag des Jahresgewinns zuzuweisen wird (§ 109 Abs 2 Satz 2 und § 121 Abs 1 UGB iVm § 161 Abs 2 UGB).³⁴ Am Verlust sind Arbeitsgesellschafter hingegen mangels gegenteiliger Vereinbarung nicht beteiligt.³⁵

- Echte stille Gesellschafter können schon aufgrund ihrer ausdrücklichen Erwähnung in § 27 Abs 2 Z 4 EStG nicht als Mitunternehmer gelten. Anders als Kommanditisten sind solche nicht nur im gewöhnlichen Betrieb von der Geschäftsführung ausgeschlossen,³⁶ sondern bedürfen auch ungewöhnliche Geschäfte nicht ihrer Zustimmung.³⁷ Wesentliche Änderungen (Grundlagengeschäfte) des beteiligungsgegenständlichen Unternehmens bedürfen aber auch der Zustimmung stiller Gesellschafter.³⁸ Ist der Anteil stiller Gesellschafter am Gewinn und Verlust nicht vereinbart, so gilt nach dem gesetzlichen Regelstatut des UGB nicht nur ein angemessener Anteil am Gewinn, sondern auch ein solcher am Verlust als bedungen (§ 181 Abs 1 UGB). Am Vermögen des Unternehmens (stille Reserven und Firmenwert) sind echte stille Gesellschafter nicht beteiligt.
- Ein Vergleich der Rechtsstellungen von Arbeitsgesellschafter-Kommanditisten und echten stillen Gesellschaftern zeigt zunächst, dass die Mitwirkungsrechte bei Arbeitsgesellschafter-Kommanditisten stärker ausgeprägt sind, weil ungewöhnliche Geschäftsführungsmaßnahmen ihrer Zustimmung bedürfen. In vermögensrechtlicher Sicht stimmen die Positionen von Arbeitsgesellschafter-Kommanditisten und echten stillen Gesellschaftern insofern überein, als beide Gesellschaftertypen am laufenden Gewinn, nicht aber am Vermögen beteiligt sind, und das von stillen Gesellschaftern zu tragende Risiko eines Einlagenverlusts und die Gefahr, dass eine vereinbarte, aber noch nicht erfüllte Einlageverpflichtung gegenüber dem Unternehmer von dessen Gläubigern gepfändet wird, zudem wirtschaftlich mit der auf die Haftsumme beschränkten Kommanditistenhaftung übereinstimmt, die dann und insoweit ausgeschlossen ist, als die Einlage geleistet wurde (§ 171 Abs 1 UGB). Im Gegensatz zu Arbeitsgesellschafter-Kommanditisten nehmen dem Regelstatut des UGB entsprechende stille Gesellschafter darüber hinaus aber auch am Verlust teil. Aufgrund der bestehenden Verlustbeteiligung ist daher das Unternehmerrisiko bei stillen Gesellschaf-

32 Siehe in diesem Zusammenhang auch oben FN 19.

33 Vgl Torggler/Torggler in Straube, HGB³ § 119 Rz 3 ff.

34 Vgl dazu näher Bergmann, Der Kommanditist als Arbeitsgesellschafter, RdW 2008, 382 (383).

35 Vgl ErlRV 1058 BlgNR 22. GP 39; Krejci in Krejci, RK UGB/ABGB (2007) § 109 Rz 25; Jabornegg/Artmann in Jabornegg/Artmann, UGB² § 109 Rz 11; Torggler/Torggler in Straube/Ratka/Rauter, UGB⁴ § 109 Rz 25; Schörghofer in Kalss/Nowotny/Schauer, Gesellschaftsrecht Rz 2/814.

36 Vgl Blaurock, Handbuch Stille Gesellschaft⁷ (2010) Rz 12.6 und 12.24; Hämmerle/Wünsch, Handelsrecht II⁴ (1993) 388; Hochedlinger in Jabornegg/Artmann, UGB³ § 179 Rz 35.

37 Vgl Hochedlinger in Jabornegg/Artmann, UGB² § 179 Rz 35; Rehbahn in Jabornegg, HGB¹ (1997) § 178 Rz 14; aA Holzhammer/Roth, Gesellschaftsrecht² (1997) 101.

38 Vgl Kastner/Doralt/Nowotny, Gesellschaftsrecht⁵ (1990) 168; Hochedlinger in Hochedlinger/Fuchs, Stille Gesellschaft (2007) Rz 1/113; derselbe in Jabornegg/Artmann, UGB² § 179 Rz 35; Torggler in Torggler, UGB § 179 Rz 14; Duursma/Duursma-Kepplinger/Roth, Handbuch Gesellschaftsrecht Rz 1400 und 1512; Nowotny in Kalss/Nowotny/Schauer, Gesellschaftsrecht Rz 2/961; Dreher in Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaften Rz 5/57; Karollus in Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, AktG¹⁶ (1994) § 221 Rz 283; Blaurock, Handbuch Stille Gesellschaft⁷ Rz 12.11 und 12.15; aA Krejci, Gesellschaftsrecht I 446.

tern sogar stärker ausgeprägt als bei Arbeitsgesellschafter-Kommanditisten.

- Aus der Gegenüberstellung von Arbeitsgesellschafter-Kommanditisten und echten stillen Gesellschaftern und dem Umstand, dass nur Arbeitsgesellschafter-Kommanditisten als betriebliche Mitunternehmer einzustufen sind, lässt sich mE ableiten, dass für ein Mindestmaß an Unternehmerinitiative entsprechend der Rechtsstellung von Arbeitsgesellschafter-Kommanditisten sowohl ein Stimmrecht bei Grundlagenbeschlüssen als auch ein solches bei ungewöhnlichen Geschäftsführungsmaßnahmen vorliegen muss und dieses Mindestmaß an Unternehmerinitiative ein ausnahmslos erforderliches Tatbestandsmerkmal des Mitunternehmerbegriffs darstellt, dessen Kompensierung selbst durch stärker ausgeprägtes Unternehmerisiko nicht möglich ist.³⁹

Alleinige Kontrollrechte sind jedenfalls nicht in der Lage, Unternehmerinitiative zu vermitteln.⁴⁰

Eine ausgeprägte Unternehmerinitiative muss jedenfalls dann angenommen werden, wenn ein Gesellschafter neben Stimmrechten bei ungewöhnlichen Geschäften und Grundlagenbeschlüssen auch mit einer Geschäftsführungsbefugnis im gewöhnlichen Betrieb ausgestattet ist. Da sich eine ausgeprägte Unternehmerinitiative von dem für eine Mitunternehmerqualifikation erforderlichen Mindestmaß an Unternehmerinitiative nach der hier vertretenen Auffassung nur durch das Vorliegen bzw Nichtvorliegen eines Geschäftsführungsbefugnis im gewöhnlichen Betrieb unterscheidet, kann eine hinreichende, aber nicht ausgeprägte und somit im Sinne des § 23a Abs 2 EStG tatbestandliche Unternehmerinitiative nur dann angenommen werden, wenn einem Gesellschafter Stimmrechte bei ungewöhnlichen Geschäften und Grundlagenbeschlüssen zustehen, nicht aber auch eine Geschäftsführungsbefugnis im gewöhnlichen Betrieb.

Nach ganz hA im Schrifttum⁴¹, in der Rspr⁴² und der Verwaltungspraxis⁴³ ist für die Annahme von Unternehmerinitiative nicht notwendig, dass ein Beteiligter die ihm zustehenden Mitwirkungsrechte auch tatsächlich wahrnimmt, sondern genügt vielmehr die Möglich-

keit dazu. Das gilt selbst dann, wenn sich der Beteiligte seiner Rechtsstellung nicht bewusst ist und aus diesem Grund seine Rechte nicht ausübt.⁴⁴ Einen völlig anderen Ansatz scheinen in diesem Zusammenhang nunmehr die zuständigen Legisten im Bundesministerium für Finanzen zu vertreten, zumal in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Steuerreformgesetz 2015/2016 der Eindruck vermittelt wird, dass es im Zusammenhang mit der Beurteilung des Vorliegens einer ausgeprägten Unternehmerinitiative nicht auf die bloße Möglichkeit, sondern die tatsächliche Wahrnehmung von Mitwirkungsrechten ankomme. So wird im Einzelnen ausgeführt, dass nur eine solche Unternehmerinitiative ausgeprägt sei, „die deutlich über die bloße Wahrnehmung von Kontrollrechten hinausgeht und in einer aktiven unternehmerischen Mitarbeit für das Unternehmen besteht. Dies wird jedenfalls dann erfüllt sein, wenn der nicht oder beschränkt haftende Mitunternehmer die laufende Geschäftsführung der Mitunternehmerschaft besorgt (unabhängig von der sozialversicherungsrechtlichen oder arbeitsrechtlichen Einstufung der Tätigkeit). Eine nur schwach in Erscheinung tretende Mitunternehmerinitiative – z.B. eine bloße sporadische Teilnahme an strategischen Besprechungen und unternehmensinternen Sitzungen oder eine Mitwirkung an der Geschäftsführung in bloßen Ausnahmefällen oder bei außerordentlichen Geschäften – soll hingegen noch nicht bewirken, dass der beschränkt haftende Mitunternehmer von der Wartetastenregelung ausgenommen bleibt. Das Vorliegen einer Pflichtversicherung nach ASVG oder GSVG aus dieser Beteiligung ist ein Indiz für das Vorliegen einer ausgeprägten Mitunternehmerinitiative. [...] Eine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative verlangt somit eine auf Dauer angelegte kontinuierliche Partizipation in einer nicht bloß Kontrollbefugnisse wahrnehmenden Funktion. Eine durchschnittliche Mitarbeit im Ausmaß von mindestens 10 Wochenstunden wird in der Regel eine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative begründen“.⁴⁵ Da dieser Ansatz des Abstellens auf die tatsächliche Wahrnehmung von Mitwirkungsrechten anstatt der bloßen Möglichkeit dazu im Gesetzeswortlaut des § 23a EStG selbst keinen Niederschlag gefunden hat, ist mE zu be-

39 Vgl Bergmann, GesRZ 2009, 22 (28 und 31); derselbe, SWK 2009, S 534 (S 539); derselbe, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht 40 f und 46; derselbe in Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaften Rz 12/46.

40 Vgl BFH 11. 10. 1988, VIII R 328/83, BStBl 1989 II 762; 30. 11. 1988, I R 84/85, BStBl 1989 II 365; Bruckner in GS Arnold, 263 (271); Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch (1993) § 23 Tz 25; Bergmann, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht 24; derselbe in Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaften Rz 12/13; aA Stoll, BAO (1994) 1989.

41 Vgl Beiser, Die Mitunternehmerqualität im Licht des UGB, SWK 2009, S 779 (S 781 f); Bruckner in GS Arnold, 263 (269); Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG⁵⁵ § 23 Tz 350; Peth/Wanke/Wiesner in

Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 23 Anm 96; Haep in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG⁵⁷ § 15 Anm 316; Bergmann, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht 43; derselbe in Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaften Rz 12/15.

42 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.

43 Vgl EStR 2000 Rz 5805.

44 Vgl BFH 12. 2. 1992, XI R 49/89, BFH/NV 1993, 156; Haep in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG⁵⁷ § 15 Anm 316.

45 ErlRV 684 BgNR 25. GP 17; vgl auch Herzog/Lachmayer in Mayr/Lattner/Schlager, Steuerreform 2015/16, 59 (60 f).

zweifeln, 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.⁴⁶

Besteht die Einlage eines Gesellschafters als Arbeitsgesellschafter in der Erbringung von Dienstleistungen, so soll das Regime des § 23a EStG nach den Gesetzesmaterialien in der Regel nicht zur Anwendung kommen.⁴⁷ Im Einzelfall wird man freilich auf die Art der zu erbringenden Dienstleistungen abstellen müssen: Während die Besorgung der Geschäftsführung zweifellos eine ausgeprägte Unternehmerinitiative vermitteln wird und § 23a EStG folglich nicht zur Anwendung kommen kann, dürfte mE etwa die Erbringung (noch so umfangreicher) Reinigungsarbeiten nicht dazu im Stande sein.

Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage nicht von § 23a EStG betroffen sein sollen Kommanditisten, die gleichzeitig als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co KG fungieren und als solche mittelbar die Geschäfte der Kommanditgesellschaft führen.⁴⁸ Dies kann mE 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.

Überzeugend sind die Erläuterungen zur Regierungsvorlage insoweit, als eine Unternehmerinitiative nicht durch Tätigkeiten begründet werden könne, die als steuerlich anerkannte Leistungsbeziehungen⁴⁹ nicht unter die Zurechnungsregeln der § 21 Abs 2 Z 2, § 22 Z 3 bzw

§ 23 Z 2 EStG fallen (zB die Beratungstätigkeit eines Kommanditisten aus seiner einzelunternehmerischen Tätigkeit als Unternehmensberater gegenüber der gewerblich tätigen Kommanditgesellschaft).⁵⁰ Gleiches muss mE aber auch für den 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 Fremdgegeschäft abhängen kann. 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.

2.1.4 Zwischenfazit

Zum Kreis der kapitalistischen Mitunternehmer zählen mE jene Mitunternehmer, die als Kommanditisten oder atypisch⁵¹ stille Gesellschafter bzw vergleichbare Gesellschafterstellungen nach ausländischem Recht im Außenverhältnis gegenüber Dritten nicht bzw lediglich beschränkt haften und dabei nur über Stimmrechte bei ungewöhnlichen Geschäftsführungsmaßnahmen und Grundlagenbeschlüssen, nicht aber auch eine Geschäftsführungsbefugnis im gewöhnlichen Betrieb verfügen.

2.2. Natürliche Person

Die Verlustverwertungsbeschränkung des § 23a EStG gilt ausweislich dessen Abs 1 (und anders als noch § 23a EStG 1972) nur „[b]ei natürlichen Personen“. Kapitalgesellschaften sind vom Regime der neuen Bestimmung daher selbst dann nicht betroffen, wenn sie nach Maßgabe des § 23a Abs 2 EStG grundsätzlich als kapitalistische Mitunternehmer einzustufen sind.

Da als Mitunternehmer nach hA nur natürliche und juristische Personen in Betracht kommen, also Personen, denen Gewinn- und Verlustanteile zur steuerlichen Erfassung (als Steuersubjekte) direkt zugerechnet werden können, und im Falle mehrstöckiger Personengesellschaften die Mitunternehmer der Personengesellschaft

46 Auch nach Herzog/Lachmayer in Mayr/Lattner/Schlager, Steuerreform 2015/16, 59 (61) wird die Frage der ausgeprägten Unternehmerinitiative in der Besteuerungspraxis noch näher zu konkretisieren sein.

47 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 17.

48 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 17; ebenso Herzog/Lachmayer in Mayr/Lattner/Schlager, Steuerreform 2015/16, 59 (60).

49 Vgl zu den theorieabhängigen Anerkennungskriterien Bergmann in Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuchl/Staringer, Die Personengesellschaft im Unternehmens- und Steuer-

recht, 151 (153 ff); derselbe, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht 49 ff; derselbe in Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaften Rz 12/47 ff.

50 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 17.

51 Atypisch stille Gesellschafter, denen abweichend vom gesetzlichen Regelstatut des UGB ein Stimmrecht bei ungewöhnlichen Geschäftsführungsmaßnahmen eingeräumt wird, können Unternehmerinitiative entfalten und sind in Folge dessen als Mitunternehmer zu qualifizieren (vgl dazu Bergmann, SWK 2009, S 534 [S 534 ff]).

oberster Ebene gleichzeitig Mitunternehmer der Personengesellschaften unterer Ebene sind,⁵² dürfte das Regime des § 23a EStG auch durch Zwischenschaltung einer (keine natürliche Person darstellenden) Personengesellschaft mit unbeschränkter Gesellschafterhaftung bzw ausgeprägter Unternehmerinitiative der Gesellschafter nicht umgangen werden können.

2.3. Verluste

Die Gesamteinkünfte eines Mitunternehmers aus einer Mitunternehmerbeteiligung setzen sich aus dem normalen Gewinn- bzw Verlustanteil (erste Stufe der Gewinnermittlung auf Ebene der Personengesellschaft) zuzüglich allfälliger Sonderbetriebseinnahmen abzüglich allfälliger Sonderbetriebsausgaben (zweite Stufe der Gewinnermittlung auf Ebene der Gesellschafter) zusammen.⁵³ Sonderbetriebseinnahmen bzw Sonderbetriebsausgaben sind Einnahmen bzw Ausgaben einzelner Mitunternehmer, die durch Sonderbetriebsvermögen oder ertragsteuerlich nicht anerkannte Leistungsbeziehungen (im Sinne der §§ 21 Abs 2 Z 2, 22 Z 3 bzw 23 Z 2 EStG) veranlasst sind.⁵⁴

Die Anwendung des § 23a EStG setzt die mitunternehmeranteilsbedingte Erwirtschaftung von Verlusten (im Sinne negativer betrieblicher Einkünfte) voraus. Ausdrücklich ausgenommen sind Verluste aber gemäß § 23a Abs 1 Satz 2 EStG insoweit, als sie „aus einem Überhang von Sonderbetriebsausgaben entstehen“. Die Verlustverwertungsbeschränkung des § 23a EStG betrifft damit – anders als noch § 23a EStG 1972⁵⁵ – nur jene Verluste,

die aus dem normalen Verlustanteil des kapitalistischen Mitunternehmers aus der Mitunternehmerschaft resultieren (Verluste der ersten Gewinnermittlungsstufe). Verluste aus Sonderbetriebsausgaben sind hingegen unbeschränkt ausgleichs- und vortragsfähig.⁵⁶

Eine bestimmte Ermittlung der Verluste setzt § 23a EStG nicht voraus.⁵⁷ Dem in § 23a Abs 5 EStG verankerten Hinweis, dass die Abs 1 bis 4 leg cit bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG entsprechend gelten, kommt insofern nur deklarative Bedeutung zu.⁵⁸ Ebenso wenig setzt § 23a EStG voraus, dass die Verluste einer bestimmten betrieblichen Einkunftsart zuzurechnen sind.⁵⁹ Neben Verlusten aus gewerblichen Mitunternehmerschaften sind deshalb auch solche aus land- und forstwirtschaftlich bzw selbständig tätigen Mitunternehmerschaften betroffen. Nicht erfasst sind hingegen negative Einkünfte aus Beteiligungen „in der Art einer Mitunternehmerschaft“⁶⁰ an außerbetrieblich tätigen Personengesellschaften,⁶¹ doch können beschränkt haftenden Gesellschaftern bloß vermögensverwaltender Personengesellschaften nach hA – mangels einer dem § 24 Abs 2 letzter Satz EStG vergleichbaren Bestimmung – ohnehin nur insoweit Werbungskostenüberschüsse zugerechnet werden, als dadurch ihr steuerliches Kapitalkonto nicht negativ wird, und sind darüber hinausgehende Werbungskostenüberschüsse auf die unbeschränkt haftenden Gesellschafter zu verteilen.⁶²

In zeitlicher Hinsicht ist das Regime des neuen § 23a EStG nur auf Verluste aus Wirtschaftsjahren anzuwenden, die nach dem 31. 12. 2015 beginnen (§ 124b Z 290 EStG). Verluste früherer Wirtschaftsjahre können

52 Vgl VwGH 17. 6. 1992, 87/13/0157; Zorn, Gewinnermittlung bei Personengesellschaften, in Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe, Die Personengesellschaft in Handels- und Steuerrecht (2001) 1 (27); Kauba in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁰ § 23 Tz 221; Bergmann in Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaften Rz 12/5 und 12/253; derselbe, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht 23 und 167 f; Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch § 23 Tz 19 und 40.3; Quantschnigg, VwGH: Durchgriff bei mittelbarer Beteiligung, RdW 1992, 387 (387); Bruckner in GS Arnold, 263 (268); EStR 2000 Rz 5801 und 5803.

53 Vgl Bruckner in GS Arnold, 263 (276); Peth/Wanke/Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 23 Anm 180; Zorn in Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe, Die Personengesellschaft in Handels- und Steuerrecht, 1 (23); Bergmann in Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaften Rz 12/108; derselbe, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht 72; EStR 2000 Rz 5859.

54 Vgl VwGH 6. 5. 1975, 1703/74; 18. 3. 1975, 1301/74; 18. 2. 1954, 1446/51; Bergmann in Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaften Rz 12/106; derselbe, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht 71 f; Peth/Wanke/Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 23 Anm 181 f; Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch § 23 Tz 36.5; Baldauf in Jakom EStG⁸ § 23 Rz 186; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁹, 452 ff.

55 Vgl Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, ESt-Handbuch² § 23a Tz 13.

56 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 17; Herzog/Lachmayer in Mayr/Lattner/Schlager, Steuerreform 2015/16, 59 (60 und 62).

57 Vgl auch Heuermann in Blümich, EStG¹²⁷ § 15a Rz 9.

58 Die Klarstellung dürfte vor dem Hintergrund zu sehen sein, dass die Anwendbarkeit von § 23a EStG 1972 in Bezug auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG 1972 im Schrifttum teilweise verneint wurde (vgl Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, ESt-Handbuch² § 23a Tz 11).

59 Vgl auch Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, ESt-Handbuch² § 23a Tz 9.

60 Vgl zum Begriff Bergmann in Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaften Rz 12/191 f; derselbe, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht 117.

61 Vgl Hayden, taxlex 2015, 237 (237); Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, ESt-Handbuch² § 23a Tz 10.

62 Vgl VwGH 30. 6. 2005, 2004/15/0097; 24. 2. 2005, 2003/15/0070; 9. 9. 2004, 2002/15/0196; 21. 2. 2001, 2000/14/0127; 19. 12. 1990, 86/13/0136; 20. 5. 1987, 86/13/0068; Bergmann in Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaften Rz 12/202 f; derselbe, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht 120 f; Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung 239; Bruckner in GS Arnold, 263 (293 f); Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch § 28 Tz 90; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁹ § 28 Tz 275; Laudacher in Jakom EStG⁸ § 28 Rz 45 f; Peth/Wanke/Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 23 Anm 142; aA Ruppe, Die grundstücksverwaltende Kommanditgesellschaft und ihre steuerliche Behandlung (1982) 29 und 33; Stoll, Publikums-(Abschreibungs-)Gesellschaften (1985) 217; Zöchling, Verlustzuweisung über 100 Prozent bei vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaften zulässig, ÖStZ 1985, 294 (294).

weiterhin unbeschränkt ausgeglichen bzw. vorgetragen werden.

2.4. Entstehung oder Erhöhung eines negativen Kapitalkontos

§ 23a Abs 1 EStG beschränkt die Verwertung von Verlusten kapitalistischer Mitunternehmer nicht schlechthin, sondern bloß insoweit, „als dadurch ein negatives steuerliches Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht“. Das Verlustzuweisungspotenzial richtet sich somit nach dem Stand des steuerlichen Kapitalkontos, das sich aus dem starren Einlagekonto und den variablen Verrechnungskonten zusammensetzt.⁶³ Weiters zählen zum steuerlichen Kapitalkonto auch die Ergebnisse von Ergänzungsbilanzen bei nachträglichem Gesellschafterbeitritt,⁶⁴ in denen die neu hinzutretenden Gesellschafter ihre von den anderen Gesellschaftern abweichenden Anschaffungskosten darstellen.⁶⁵ Als maßgebender Zeitpunkt für die Feststellung des Kapitalkontostandes muss der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres gelten.⁶⁶

Für das steuerliche Kapitalkonto nicht zu berücksichtigen sind gemäß § 23a Abs 3 Z 1 EStG einerseits „Wirtschaftsgüter, die einem Mitunternehmer oder mehreren Mitunternehmern anteilig zuzurechnen sind und der Mitunternehmerschaft zur Einkünfterzielung überlassen werden (Sonderbetriebsvermögen) sowie damit in Zusammenhang stehende Aufwendungen und Erträge“ und gemäß § 23a Abs 3 Z 2 EStG andererseits „sonstige Vergütungen iSd § 23 Z 2 (Sonderbetriebseinnahmen) und Sonderbetriebsausgaben, jeweils einschließlich deren Entnahme oder Einlage“. § 23a Abs 3 EStG umschreibt den Umfang des steuerlichen Kapitalkonto somit negativ, indem angeordnet wird, was nicht zu berücksichtigen ist.⁶⁷ Dies erschien dem Gesetzgeber zweckmäßiger als eine positive Umschreibung, weil solcherart an bewährte steuerliche Begriffe angeknüpft werden konnte.⁶⁸ Die Nichtberücksichtigung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens soll dem Umstand Rechnung tragen, dass Mitunternehmer mit diesen Wirt-

schaftsgütern Dritten gegenüber nicht haften.⁶⁹ Nach dem § 23a EStG 1972 war das Sonderbetriebsvermögen demgegenüber noch als Teil des steuerlichen Kapitalkontos zu berücksichtigen.⁷⁰ In der praktischen Bedeutung dürfte der Unterschied nach Einschätzung des Gesetzgebers jedoch kaum ins Gewicht fallen, weil der potentielle Adressatenkreis des § 23a EStG in der Regel ohnehin über kein Sonderbetriebsvermögen verfügt.⁷¹ Die Ausnahme des Sonderbetriebsvermögens vom steuerlichen Kapitalkonto betrifft Zu- und Abgänge und die damit einhergehenden Substanzgewinne oder -verluste.⁷² Dies erfordert konsequenterweise auch das Außerachtlassen von mit dem Sonderbetriebsvermögen in Zusammenhang stehenden Aufwendungen wie zB AfA, Teilwertabschreibungen oder Finanzierungskosten.⁷³ Bloß von deklarativer Bedeutung sein dürfte die ausdrückliche gesetzliche Erwähnung, dass Erträge im Zusammenhang mit Sonderbetriebsvermögen und Vergütungen aus steuerlich nicht anzuerkennenden Leistungsbeziehungen beim steuerlichen Kapitalkonto nicht zu berücksichtigen sind, zumal diese Erträge – wie der Gesetzgeber in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage selbst festhält – im Vereinnahmungszeitpunkt ohnehin als entnommen gelten und sich damit auf das steuerliche Kapitalkonto letztlich nicht auswirken.⁷⁴

Einlagen und Entnahmen in das Gesellschaftsvermögen erhöhen bzw. verringern das steuerliche Kapitalkonto.⁷⁵ Als Einlage gilt gemäß § 23a Abs 4 Z 2 Satz 3 EStG auch die tatsächliche Haftungsanspruchnahme.⁷⁶ Zu einer solchen Haftungsanspruchnahme kann es etwa dann kommen, wenn die im Firmenbuch eingetragene Haftsumme die geleistete Einlage betraglich übersteigt. Des Weiteren könnte ein kapitalistischer Mitunternehmer aufgrund interner Regressvereinbarungen oder sonstiger Haftungsübernahmen zur Haftung herangezogen werden.⁷⁷ Bloße Vereinbarungen über weitere Haftungsanspruchnahmen, Regressforderungen oder Nachschüsse erhöhen allerdings ohne die tatsächliche Leistung von Zahlungen das steuerliche Kapitalkonto noch nicht und bewirken somit kein erweitertes Verlustverwertungs-

63 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 17 f; Herzog/Lachmayer in Mayr/Lattner/Schlager, Steuerreform 2015/16, 59 (61).

64 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 17 f; Herzog/Lachmayer in Mayr/Lattner/Schlager, Steuerreform 2015/16, 59 (61); Schlögl/Wiesner/Nolz/Kohler, EStG 1972⁹ Anm 6; Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, ESt-Handbuch² § 23a Tz 13.

65 Vgl dazu Bergmann in Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaften Rz 12/101; derselbe, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht 69.

66 Vgl BFH 18. 4. 2000, VIII R 11/98, BStBl 2001 II 166; Hayden, taxlex 2015, 237 (238); Lüdemann in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG²⁴⁹ § 15a Anm 95.

67 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 17.

68 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 17.

69 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 17 f; Herzog/Lachmayer in Mayr/Lattner/Schlager, Steuerreform 2015/16, 59 (61).

70 Vgl Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, ESt-Handbuch² § 23a Tz 13; Herzog/Lachmayer in Mayr/Lattner/Schlager, Steuerreform 2015/16, 59 (59 und 61); ErlRV 684 BlgNR 25. GP 18.

71 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 18.

72 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 18.

73 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 18.

74 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 18.

75 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 18.

76 Vgl auch ErlRV 684 BlgNR 25. GP 18; Herzog/Lachmayer in Mayr/Lattner/Schlager, Steuerreform 2015/16, 59 (62 f); Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, ESt-Handbuch² § 23a Tz 5.

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

potential.⁷⁸ Naturgemäß nicht zu berücksichtigen sind gemäß § 23a Abs 4 Z 2 Satz 2 EStG im Zusammenhang mit Sonderbetriebsvermögen bzw steuerlich nicht anzuerkennenden Leistungsbeziehungen stehende Einlagen und Entnahmen im Sinne des § 23a Abs 3 EStG.

Die Regelung des § 23a Abs 3 EStG wirkt in zweierlei Hinsicht nicht ganz glücklich: Zum einen handelt es sich auch bei den von Z 1 leg cit erfassten Aufwendungen und Erträgen um Sonderbetriebsausgaben bzw Sonderbetriebseinnahmen, sodass man von einer Untergliederung der Bestimmung Abstand nehmen und sich schlicht mit der Anordnung begnügen hätte können, dass für das steuerliche Kapitalkonto Sonderbetriebsvermögen, Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben nicht zu berücksichtigen sind. Zum anderen ist Z 2 leg cit dem Wortlaut nach bloß auf solche Sonderbetriebseinnahmen beschränkt, die aus Vergütungen im Zusammenhang mit ertragsteuerlich nicht anzuerkennenden Leistungsbeziehungen im Sinne des § 23 Z 2 EStG zwischen einem Mitunternehmer und einer gewerblich tätigen Personengesellschaft resultieren, und folglich zu Sonderbetriebseinnahmen führende Vergütungen aus Leistungsbeziehungen mit land- und fortwirtschaftlich bzw selbständig tätigen Personengesellschaften gemäß § 21 Abs 2 Z 2 und § 22 Z 3 EStG nicht unmittelbar erfasst sind. Hinsichtlich letzterer Vergütungen wird man die Bestimmung jedoch analog anwenden müssen, zumal keinerlei Anhaltspunkte dafür ersichtlich sind, dass der Gesetzgeber tatsächlich eine Beschränkung auf von gewerblich tätigen Personengesellschaften geleistete Leistungsvergütungen beabsichtigt hat und solcherart eine Gesetzeslücke vorliegen dürfte.

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage enthalten in gegenständlichen Zusammenhang zu Illustrationszwecken folgende zwei Beispiele:

Beispiel 1:⁷⁹

- *Kapitalkontenstand zum 31. 12. 2016: EUR 10.000,-;*
- *Verlustanteil aus der Mitunternehmerschaft ohne Sonderbetriebseinnahmen oder -ausgaben 2016: EUR 15.000,-;*
- *Saldo Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben 2016: EUR 4.000,-;*
- *Vom gesamten Verlust in Höhe von EUR 11.000,- können EUR 10.000,- (=Einlagenstand) sofort mit anderen Einkünften ausgeglichen werden.*

EUR 1.000,- werden auf Wartetaste gelegt. Der neue Kapitalkontenstand beträgt -EUR 5.000,-. Die Sonderbetriebseinnahmen berühren den Stand des Kapitalkontos nicht.

Beispiel 2:⁸⁰

- *Kapitalkontenstand zum 31. 12. 2016: EUR 5.000,-;*
- *Ergebnisanteil aus der Mitunternehmerschaft ohne Sonderbetriebseinnahmen oder -ausgaben 2016: EUR 0,-;*
- *Saldo Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben 2016: -EUR 8.000,-;*
- *Es können die gesamten Sonderbetriebsausgaben mit anderen Einkünften ausgeglichen werden. Der neue Kapitalkontenstand beträgt unverändert EUR 5.000,-.*

Durch die Nichtberücksichtigung von Sonderbetriebsvermögen, Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben orientiert sich das steuerliche Kapitalkonto insgesamt im Wesentlichen am Unternehmensrecht.⁸¹ Dies führt zu einer wesentlichen Vereinfachung gegenüber der Regelung des EStG 1972 und entspricht auch genauer den tatsächlichen Haftungs- und Risikoverhältnissen.⁸²

Bei kapitalistischen Mitunternehmern ist erstmals zum Schluss des ersten nach dem 31. 12. 2015 beginnenden Wirtschaftsjahres das steuerliche Kapitalkonto im beschriebenen Sinne zu ermitteln.⁸³ Dabei sind freilich auch in vorangegangenen Wirtschaftsjahren stattgefundenen Verlustzuweisungen zu berücksichtigen.⁸⁴

3. Rechtsfolgen

3.1. Ausgleichs- und Vortragsverbot

Gemäß § 23a Abs 1 EStG sind von der Bestimmung erfasste Verluste „*nicht ausgleichsfähig oder nach § 18 Abs. 6 oder 7 vortragsfähig*“. Das Verlustausgleichsverbot betrifft sowohl den horizontalen als auch den vertikalen Verlustausgleich,⁸⁵ das Verlustvortragsverbot sowohl den Verlustvortrag von Bilanzierern als auch jenen von Einnahmen-Ausgaben-Rechnern.

Nach Auffassung des Gesetzgebers bestehen gegen das Verlustausgleichs- und -vortragsverbot des § 23a EStG keine verfassungsrechtlichen Bedenken, zumal es nach der Judikatur des VfGH⁸⁶ zu § 23a EStG 1972 zuläs-

78 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 19; Herzog/Lachmayer in Mayr/Lattner/Schlager, Steuerreform 2015/16, 59 (63); Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, ESt-Handbuch² § 23a Tz 13.

79 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 18.

80 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 18.

81 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 18.

82 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 18.

83 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 18.

84 Vgl auch Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, ESt-Handbuch² § 23a Tz 16.

85 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 2; Herzog/Lachmayer in Mayr/Lattner/Schlager, Steuerreform 2015/16, 59 (59); Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, ESt-Handbuch² § 23a Tz 17.

86 Vgl VfGH 12. 3. 1994, B 1791/92.

sig ist, Verluste, die Mitunternehmer wirtschaftlich nicht tragen müssen, lediglich in Form einer Wartetastenregelung zu berücksichtigen.⁸⁷

3.2. Behandlung als Wartetastenverlust

Aus einem in § 23a Abs 1 EStG enthaltenen Klammerausdruck ergibt sich, dass die nach dieser Bestimmung nicht ausgleichs- bzw vortragsfähigen Verluste als „Wartetastenverluste“ zu behandeln sind. Als solche sind sie gemäß § 23a Abs 4 Z 1 EStG „mit Gewinnen späterer Wirtschaftsjahre (einschließlich Übergangs- und Veräußerungsgewinnen)“ zu verrechnen. Gemeint sind Gewinne, die aus derselben kapitalistischen Mitunternehmerbeteiligung stammen, sodass auch die Verrechnung mit Gewinnen aus anderen kapitalistischen Mitunternehmerbeteiligungen ausscheidet.⁸⁸ Die Verrechnung mit späteren Gewinnen bewirkt, dass diese im Umfang der Wartetastenverluste nicht steuerpflichtig sind.⁸⁹ Die steuerliche Verwertungsmöglichkeit der von § 23a EStG betroffenen Verluste geht damit nicht absolut verloren, sondern wird nur zeitlich verlagert.⁹⁰ Eine Verrechnung muss ehestmöglich⁹¹ und im höchstmöglichen Ausmaß⁹² erfolgen.

Sofern das steuerliche Kapitalkonto in späteren Wirtschaftsjahren erhöht wird (in dem weitere Einlagen geleistet werden, die allfällige Entnahmen betraglich übersteigen), werden bereits vorhandene Wartetastenverluste gemäß § 23a Abs 4 Z 2 Satz 1 EStG im selben Ausmaß zu ausgleichs- und abzugsfähigen Verlusten. Dies soll ausweislich den Erläuterungen zur Regierungsvorlage allerdings nur dann gelten, wenn die Einlagen nicht bloß vorübergehend (vor dem Schluss des Wirtschaftsjahres) geleistet und in engem zeitlichem Zusammenhang wieder entnommen werden.⁹³ Dies wirke zwar nämlich kurzfristig kapitalkontoerhöhend, führe aber als Missbrauch (§ 22 BAO) nicht zur Ausgleichs- bzw Vortragsfähigkeit vorhandener Wartetastenverluste.⁹⁴ Die Verrechnung bereits vorhandener Wartetastenverluste mit späteren (durch Einlageüberhänge bewirkte) Kapitalkontoerhöhungen entspricht dem seinerzeitigen § 23a EStG 1972 in der Fassung des 1. AbgÄG 1987⁹⁵ und geht über die restriktive deutsche Regelung des § 15a dEStG hinaus.⁹⁶

Während spätere Einlagen somit gewissermaßen rückwirkend frühere Wartetastenverluste in ausgleichs- bzw vortragsfähige Verluste umzuwandeln vermögen, tritt die Wirkung von Entnahmen zukunftsorientiert ein, sodass in der Vergangenheit zum Ausgleich bzw Vortrag zugelassene Verluste ihre Ausgleichs- bzw Vortragsfähigkeit nicht rückwirkend verlieren.⁹⁷

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage enthalten in gegenständlichen Zusammenhang folgendes Beispiel:

Beispiel 3:⁹⁸

Ein kapitalistischer Mitunternehmer hat ein Kapitalkonto, das sich aus einer bedungenen und einer einbezahlten Gesellschaftereinlage in Höhe von 10 zusammensetzt.

- *Im Jahr 1 beträgt der ihm zugewiesene Verlustanteil insgesamt -17. Davon sind -10 ausgleichsfähig (vortragsfähig), die verbleibenden -7 werden auf Wartetaste gelegt.*
- *Im Jahr 2 beträgt der ihm zugewiesene Gewinnanteil 5. Dieser ist mit dem Wartetastenverlust von -7 zu verrechnen und ist daher nicht steuerpflichtig. Es verbleibt ein Verlust von -2 auf Wartetaste = negatives Kapitalkonto.*
- *Im Jahr 3 legt der kapitalistische Mitunternehmer einen Nachschuss von 3 ein, der ihm zugewiesene Verlustanteil beträgt -15. Der Wartetastenverlust von -2 wird durch die Einlage in Höhe von 3 zu einem ausgleichsfähigen Verlust, die restliche Einlage von 1 bildet das aktuelle steuerliche Verlustzuweisungspotenzial. Der Restverlust von -14 ist daher wiederum auf Wartetaste zu legen.*
- *Im Jahr 4 scheidet der kapitalistische Mitunternehmer ohne weitere Zahlungen aus der Mitunternehmerschaft aus. Nach § 24 Abs. 2 letzter Satz ist das negative Kapitalkonto nachzuversteuern, da dieses aber ident mit dem Wartetastenverlust ist, erfolgt eine komplette Gegenrechnung.*

Für den Fall, dass ein kapitalistischer Mitunternehmer zu einem unbeschränkten haftenden Gesellschafter gemäß § 128 UGB wird, entfällt nach § 23a Abs 4 Z 2 Satz 4 EStG die Verlustverwertungsbeschränkung und wer-

87 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 16.

88 Vgl Herzog/Lachmayer in Mayr/Lattner/Schlager, Steuerreform 2015/16, 59 (63).

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

90 Vgl Hayden, taxlex 2015, 237 (237); Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, ESt-Handbuch² § 23a Tz 18.

91 Vgl Herzog/Lachmayer in Mayr/Lattner/Schlager, Steuerreform 2015/16, 59 (62); Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, ESt-Handbuch² § 23a Tz 18.

92 Vgl Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, ESt-Handbuch² § 23a Tz 18.

93 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 19.

94 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 19; ebenso Schlögl/Wiesner/Nolz/Kohler, EStG 1972⁹ Anm 8; Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, ESt-Handbuch² § 23a Tz 15.

95 BGBl Nr 207/1986; vgl dazu Schlögl/Wiesner/Nolz/Kohler, EStG 1972⁹ Anm 1.

96 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 19.

97 Vgl Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, ESt-Handbuch² § 23a Tz 15.

98 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 19.

den sämtliche Wartetastenverluste ab diesem Veranlagungsjahr zu ausgleichs- und vortragsfähigen Verlusten. Warum dies allerdings nur für den Fall der Übernahme einer unbeschränkten Außenhaftung als OG-Gesellschafter bzw Komplementär gemäß § 128 UGB und nicht etwa auch einer unbeschränkten Außenhaftung gemäß § 1199 ABGB betreffend GesbR-Gesellschafter oder einer solchen nach ausländischen Normen hinsichtlich Personengesellschaftsformen ausländischen Rechts gelten soll, ist nicht ersichtlich, und erscheint im Hinblick auf den verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz (Art 7 B-VG) bedenklich. Eine analoge Anwendung des § 23a Abs 4 Z 2 Satz 4 EStG wird in letzteren Fällen mE mangels Planwidrigkeit nicht in Betracht kommen, zumal der Gesetzgeber die Bestimmung ausweislich den Erläuterungen zur Regierungsvorlage auf eine Haftungsübernahme als Komplementär oder offener Gesellschafter beschränken wollte und „[d]ie bloße Übernahme einer § 128 UGB vergleichbaren Haftung [...] nicht ausreichen“ soll.⁹⁹

Keine Verrechenbarkeit bereits vorhandener Wartetastenverluste soll nach den Gesetzesmaterialien hingegen der Entfall einer Qualifikation als kapitalistischer Mitunternehmer aufgrund einer Erhöhung der Mitwirkungsrechte zu einer ausgeprägten Unternehmerinitiative auslösen.¹⁰⁰ In diesem Fall sollen lediglich die ab diesem Zeitpunkt neu entstehenden Verluste nicht mehr dem Regime des § 23a EStG unterliegen.¹⁰¹ Beginnt die Entfaltung einer ausgeprägten Unternehmerinitiative unterjährig, so sei nach *Herzog/Lachmayer* hinsichtlich des konkreten Jahres „auf ein Überwiegen abzustellen“.¹⁰²

3.3. Darstellung in Einkünftefeststellungserklärung

In der Einkünftefeststellungserklärung (§ 188 BAO) ist gemäß § 23a Abs 6 Satz 1 EStG für jeden kapitalistischen Mitunternehmer die Entwicklung des steuerlichen Kapitalkontos und der Wartetastenverluste für das betreffende Wirtschaftsjahr darzustellen. Bei Einkünften aus ausländischen Mitunternehmenschaften hat eine entsprechende Darstellung gemäß § 23a Abs 6 Satz 2 EStG

in einer Beilage zur Einkommensteuererklärung des Beteiligten zu erfolgen.

3.4. Mitunternehmeranteilsübertragungen

Bei unentgeltlichen Übertragungen von Mitunternehmeranteilen unterbleibt eine Gewinnrealisierung und führt der Übernehmer gemäß § 6 Z 9 lit a EStG die Buchwerte des Rechtsvorgängers fort. Aus dem Umstand, dass offene Wartetastenverluste im Sinne des § 23a EStG nur mit späterer Gewinnen derselben Mitunternehmerbeteiligung zu verrechnen sind, ergibt sich mE, dass diese objektbezogen am betreffenden Mitunternehmeranteil haften und folglich im Rahmen unentgeltlicher Übertragungsvorgänge auf den Übernehmer übergehen.¹⁰³ Dies gilt nicht nur hinsichtlich Erbschaften,¹⁰⁴ sondern auch bei Schenkungen oder Legaten,¹⁰⁵ und damit unabhängig davon, ob die unentgeltliche Übertragung im Wege der Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolge erfolgt.¹⁰⁶ Entgeltliche Veräußerungsvorgänge führen – außerhalb des Anwendungsbereichs des UmgrStG – zu einer Gewinnrealisierung. Dabei erzielte Veräußerungsgewinne sind gemäß § 23a Abs 4 Z 1 EStG mit offenen Wartetastenverlusten zu verrechnen, sodass in jenem Ausmaß, in dem der Veräußerungsgewinn in den Wartetastenverlusten Deckung findet, keine Steuerpflicht besteht.¹⁰⁷ Da als Veräußerungsgewinn gemäß § 24 Abs 2 letzter Satz EStG jedenfalls der Betrag des negativen Kapitalkontos zu erfassen ist, den der veräußernde Mitunternehmer nicht auffüllen muss, sollten die im Veräußerungsfalle noch offenen Wartetastenverluste in der Regel zur Gänze aufgebraucht werden.¹⁰⁸ Sofern ausnahmsweise Wartetastenverluste offen bleiben sollten, müssen diese mE wiederum objektbezogen mit dem entgeltlich übertragenen Mitunternehmeranteil an den Erwerber übergehen. Demgegenüber sei nach *Herzog/Lachmayer* davon auszugehen, dass solche Wartetastenverluste beim veräußernden Mitunternehmer verbleiben.¹⁰⁹ Dies hätte zur Konsequenz, dass die Wartetastenverluste mangels Möglichkeit der Erzielung weiterer Gewinne aus derselben Mitunternehmerbeteiligung grundsätzlich ver-

99 ErlRV 684 BlgNR 25. GP 18.

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

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

102 Vgl *Herzog/Lachmayer* in *Mayr/Lattner/Schlager*, Steuerreform 2015/16, 59 (63).

103 Vgl BFH 10. 3. 1998, VIII R 76/96, BStBl 1999 II 269; *Schlögl/Wiesner/Nolz/Kohler*, EStG 1972⁹ Anm 10; *Heuermann* in *Blümich*, EStG¹²⁷ § 15a Rz 114.

104 Vgl *Herzog/Lachmayer* in *Mayr/Lattner/Schlager*, Steuerreform 2015/16, 59 (64); *Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg*, ESt-Handbuch² § 23a Tz 20 unter Berufung auf § 19 Abs 1 BAO.

105 Vgl *Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg*, ESt-Handbuch² § 23a Tz 20; dies hingegen offen lassend *Herzog/Lachmayer* in *Mayr/Lattner/Schlager*, Steuerreform 2015/16, 59 (64 f).

106 Vgl auch *Heuermann* in *Blümich*, EStG¹²⁷ § 15a Rz 114.

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

108 Vgl *Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg*, ESt-Handbuch² § 23a Tz 23; *Herzog/Lachmayer* in *Mayr/Lattner/Schlager*, Steuerreform 2015/16, 59 (64).

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

loren wären.¹¹⁰ Eine Behandlung als mit positiven Einkünften anderer Einkunftsquellen ausgleichsfähige und gegebenenfalls vortragsfähige Verluste ab einer Mitunternehmeranteilsveräußerung sei im Hinblick auf den Regelungszweck des § 23a EStG, wirtschaftlich nicht zu tragende Verluste lediglich mit späteren Gewinnen derselben Mitunternehmerbeteiligung ausgleichen zu dürfen, nicht angezeigt.¹¹¹ Die Verwaltungspraxis lasse hinsichtlich Wartetastenverlusten im Sinne des § 2 Abs 2a EStG im Ausscheidensfalle zwar einen Verlustausgleich mit anderen positiven Einkünften sowie erforderlichenfalls einen Verlustvortrag zu,¹¹² doch bleibe abzuwarten, ob dies auch im Zusammenhang mit Wartetastenverlusten im Sinne des § 23a EStG so gesehen bzw das Konzept neu gestaltet werde.¹¹³ Zu einer Umwandlung von im Veräußerungsfalle offen gebliebener Wartetastenverluste in ausgleichs- und vortragsfähige Verluste könne es im Sinne des § 23a Abs 4 Z 2 EStG aber selbst ohne Bestehen einer Mitunternehmerbeteiligung dann ausnahmsweise kommen, wenn der ausgeschiedene Mitunternehmer später noch zur Haftung herangezogen wird bzw Nachschüsse zu leisten hat.¹¹⁴

Bei zu Buchwerten erfolgenden Einbringungen (Art III UmgrStG) von Mitunternehmeranteilen in Körperschaften müssen offene Wartetastenverluste im Sinne des § 23a EStG ebenfalls übergehen.¹¹⁵ Dies ergibt sich

mE nicht erst aus der ertragsteuerlichen Rechtsnachfolge gemäß § 18 Abs 1 Z 4 UmgrStG, sondern wiederum aus der Objektbezogenheit der Wartetastenverluste. Unklar ist, ob die Eigenschaft der betroffenen Verluste als Wartetastenverluste bei der übernehmenden Körperschaft bestehen bleibt oder ob die Verluste diesfalls sofort verwertbar werden, zumal § 23a EStG nur für natürliche Personen gilt.¹¹⁶ Nach Auffassung von *Herzog/Lachmayer* sollten solche Verluste aus „systematischer und teleologischer Sicht [...] weiterhin auf einer Wartetaste bleiben und nur mit zukünftigen Gewinnen aus derselben Beteiligung verrechnet werden können“ und „würde auch dem Gedanken der Gesamtrechtsnachfolge entsprechen“.¹¹⁷ Der klare Gesetzeswortlaut, nach dem die Verlustverwertungsbeschränkung des § 23a EStG nur „[b]ei natürlichen Personen“ gilt, spricht demgegenüber mE dafür, dass vorhandene Wartetastenverluste nach einer Einbringung bei der übernehmenden Körperschaft nicht mehr dem Regime des § 23a EStG unterliegen und somit sofort ausgleichs- und vortragsfähig werden. Die Schranken des § 21 iVm § 4 UmgrStG hinsichtlich qualifizierter Umfangsminderungen dürften zu beachten sein.¹¹⁸ Anderes könnte allenfalls dann gelten, wenn man der Auffassung folgen würde, dass dem übertragenen Mitunternehmeranteil anhaftende Wartetastenverluste bei der übernehmenden Körperschaft als solche bestehen bleiben.¹¹⁹

Fazit

In Umsetzung einer Empfehlung der Steuerreformkommission 2014 wurde das Einkommensteuergesetz im Zuge der Steuerreform 2015/2016 um einen neuen § 23a EStG erweitert, der die Verlustverwertung kapitalistischer Mitunternehmer zum Gegenstand hat. Verluste solcher Mitunternehmer sind nach dieser Bestimmung bei natürlichen Personen hinkünftig insoweit nicht mehr ausgleichs-

bzw vortragsfähig (sondern als Wartetastenverluste zu behandeln), als dadurch ein negatives steuerliches Kapitalkonto entsteht bzw sich erhöht. Gleichzeitig wurde für Einkommensteile über EUR 1 Mio der Spitzensteuersatz auf 55% angehoben (§ 33 Abs 1 letzter Satz EStG). Im Rahmen der Rechtsformwahl büßen Personengesellschaften durch diese Maßnahmen an Attraktivität ein.¹²⁰

110 Vgl *Herzog/Lachmayer* in *Mayr/Lattner/Schlager*, Steuerreform 2015/16, 59 (64).

111 Vgl *Herzog/Lachmayer* in *Mayr/Lattner/Schlager*, Steuerreform 2015/16, 59 (64); aA *Schlögl/Wiesner/Nolz/Kohler*, EStG 1972² Anm 10.

112 Vgl EStR 2000 Rz 157.

113 Vgl *Herzog/Lachmayer* in *Mayr/Lattner/Schlager*, Steuerreform 2015/16, 59 (64).

114 Vgl *Herzog/Lachmayer* in *Mayr/Lattner/Schlager*, Steuerreform 2015/16, 59 (64).

115 Vgl *Herzog/Lachmayer* in *Mayr/Lattner/Schlager*, Steuerreform 2015/16, 59 (63); UmgrStR 2002 Rz 1180 zu § 2 Abs 2a EStG; aA *Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg*, ESt-Handbuch² § 23a Tz 26.

116 Vgl *Herzog/Lachmayer* in *Mayr/Lattner/Schlager*, Steuerreform 2015/16, 59 (63).

117 *Herzog/Lachmayer* in *Mayr/Lattner/Schlager*, Steuerreform 2015/16, 59 (63).

118 Vgl auch *Herzog/Lachmayer* in *Mayr/Lattner/Schlager*, Steuerreform 2015/16, 59 (63 f).

119 So *Herzog/Lachmayer* in *Mayr/Lattner/Schlager*, Steuerreform 2015/16, 59 (63).

120 Siehe in diesem Zusammenhang auch *Bergmann/Schörghofer*, Zum fortschreitenden Attraktivitätsverlust verdeckter Kapitalgesellschaften, GesRZ 2015, in Druck.