

# § 23a ESTG: VERLUSTE KAPITALISTISCHER MITUNTERNEHMER MIT BESCHRÄNKTER HAFTUNG



Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M.  
Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik



## ÜBERSICHT

- Hintergrund und Regelungskonzept
- „Kapitalistischer Mitunternehmer“
- Kapitalkonten und Gewinn/Verlust
- Wartetastenverluste
- Änderung der Rechtsstellung und Ausscheiden
- Ausblick

## HINTERGRUND UND REGELUNGSKONZEPT



## HINTERGRUND

- Relevanz der wirtschaftlichen Tragung von Verlusten bzw echter unternehmerischer Betätigung
- Neuregelung der Verlustverwertung für „kapitalistische Mitunternehmer“ im StRefG 2015/2016 (§ 23a EStG)
  - Ausführliche Erläuterungen (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 16 ff)
  - Begutachtungsentwurf einer BMF-Info zu § 23a EStG 1988
  - Kritik im Grundsätzlichen und im Detail, etwa im Hinblick auf das Miteigentum des beschränkt Haftenden am Firmenwert und an den stillen Reserven (zB Beiser, RdW 2015/133, 134 ff)
- „Wartetastenregelung“ für Verluste beschränkt haftender „kapitalistischer Mitunternehmer“, soweit dadurch ein negatives steuerliches Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht (§ 23a EStG)
- Anwendbar für Verluste aus nach dem 31. 12. 2015 beginnenden Wirtschaftsjahren (§ 124b Z 290 EStG)
- Basiert auf Empfehlung der Steuerreform-Kommission 2014 und nimmt Anleihen an § 23a EStG 1972 und § 15a dEStG

JYU

## HINTERGRUND

### ■ Entwicklung

- Pokorny-Erlass** (AÖF 1977/158) → Sowohl Verlust- wie auch Gewinnanteil des Kommanditisten ist steuerlich dem Komplementär zuzurechnen, solange die bedungene Kommanditeinlage durch Verluste unter Null herabgemindert ist (geteilt zB von VwGH 15. 4. 1980, 1661/1979) → Aufgehoben durch VfSlg 10.170/1984 (mangels Kundmachung im BGBI), unternehmensrechtliche Kritik (wegen Gewinnzuweisung an Komplementär)
- § 23a EStG 1972 idF **AbgÄG 1981** (BGBI 1981/620) gegen „Abschreibungs- gesellschaften“ (ErlRV 850 BlgNR XV. GP, 18 f) → Aufgehoben durch VfSlg 10.731/1985 (wegen ausschließlichen Abstellens auf das Kapitalkonto)
- Neufassung des § 23a EStG 1972 durch das **1. AbgÄG 1987** (BGBI 1987/80) → Keine Bedenken in VfSlg 13.729/1994 (wegen Berücksichtigung von Verpflichtungen bei tatsächlicher Erfüllung)
- Keine Übernahme in das **EStG 1988**, dafür Nachversteuerung eines negativen Kapitalkontos bei Ausscheiden (§ 24 Abs 2 EStG) und (weiterhin) Einschränkungen nach § 2 Abs 2a EStG für Verlustbeteiligungsgesellschaften (durch das StRefG 2000)

**JYU**

5

## ECKPUNKTE

### ■ Betroffen sind nur ...

- ... **natürliche Personen** (§ 23a Abs 1 EStG; nicht also Körperschaften), die unabhängig von der Einkunftsart ...
- ... **Mitunternehmer** (§ 23a Abs 2 EStG, also zB nicht echte stille Gesellschafter einer ...)
- ... in- und ausländische **Mitunternehmerschaft** sind (§ 23a Abs 6 letzter Satz EStG; nicht also vermögensverwaltende Personengesellschaften, Rz 6018 EStR 2000).

### ■ Eine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative kann die Wartetasten- regelung trotz Haftungsbeschränkung ausschließen (§ 23a Abs 2 EStG)

### ■ Maßgeblich sind nur Haftungsbeschränkungen gegenüber Dritten (§ 23a Abs 2 EStG)

### ■ Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens sind nicht zu berücksichtigen (§ 23a Abs 3 EStG)

**JYU**

6

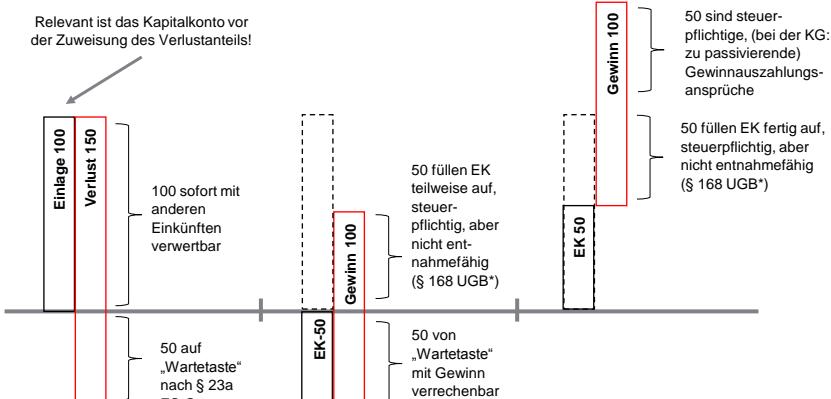
## ECKPUNKTE

- Verluste aus einem Überhang von Sonderbetriebsausgaben sind jedenfalls ausgleichs- und vortragsfähig (§ 23a Abs 1 letzter Satz EStG)
- Das Ergebnis aus Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben wirkt sich auf das steuerliche Kapitalkonto nicht aus (§ 23a Abs 3 EStG)
- Verrechnung der „Wartetaste“ mit künftigen Gewinnen oder bei weiteren Einlagen oder bei Wechsel in die unbeschränkte Haftung (§ 23a Abs 4 EStG)
- Nicht nur bei bilanzierenden Unternehmen („Kapitalkonto“), sondern auch bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 23a Abs 5 EStG)
- Eigenes Kapitalkonto zu erstellen und fortzuentwickeln (§ 23a Abs 6 EStG)
- Zudem: Vorrang des § 2 Abs 2a EStG (Pkt 2 BMF-Info)

JKU

7

## FUNKTIONSWEISE



\* Der Kommanditist die Auszahlung seines Gewinns gem § 168 Abs 1 UGB nicht verlangen, soweit er die bedungene Einlage (= Pflichteinlage, womöglich ≠ der im FB eingetragenen Haftsumme) nicht geleistet hat bzw die Einlage durch ihm zugewiesene Verluste oder die Gewinnauszahlung unter den auf die bedungene Einlage bereits geleisteten Betrag vermindert wurde/würde.

JKU

8

## „KAPITALISTISCHER MITUNTERNEHMER“



## ÜBERBLICK

- **Gesellschafter ist „kapitalistischer Mitunternehmer“ wenn – kumulativ –**
  - keine oder eingeschränkte Haftung gegenüber Dritten besteht (irrelevant sind interne Haftungsbeschränkungen) *und*
  - er keine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative (zB bloße Ausübung von Kontrollrechten, sporadische Teilnahme an Strategiesitzungen) entfaltet.
- **Betrifft insb Kommanditisten (außer ausgeprägte Mitunternehmerinitiative) und atypische stille Gesellschafter**
- **Darstellung der Entwicklung des Kapitalkontos und der Wartetastenverluste in der Einkünftefeststellungserklärung nach § 188 BAO**

## EINGESCHRÄNKTE HAFTUNG

- „Unternehmerrisiko“ fordert keine unbeschränkte Außenhaftung, daher Abstellen des § 23a Abs 2 EStG darauf, dass der Gesellschafter „Dritten gegenüber nicht oder eingeschränkt haftet“
- **Eingeschränkte (persönliche) Haftung gegenüber Dritten**
  - Kommanditist (§ 171 UGB)
  - Atypisch stiller Gesellschafter
  - GesBR: Differenziert nach Innen-/Außengesellschaft
- **Reflexwirkungen**
  - Interne Haftungsbeschränkungen, Regressvereinbarungen oder Erklärungen Dritter sind irrelevant (§ 23a Abs 2 EStG; ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 17), ebenso aber auch eine unbeschränkte Haftung bloß im Innenverhältnis
  - Nichtberücksichtigung von – positiven und negativem – SBV, weil dieses die Haftung gegenüber Dritten nicht erweitert bzw alleine geschuldet wird (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 17)
  - Allgemein: Keine Berücksichtigung von Haftungszusagen, Bürgschaften, Pfand etc für das Kapitalkonto, solange nicht (ein)gezahlt (ausf *Beiser, RdW 2016/167, 219 (221)*, Differenzierung zulässig nach VfSlg 13.729/1994; krit *Massoner/Stefaner* in HB StRef 2015/2016, Tz 3/28 f)

**JYU**

11

## AUSGEPRÄgte INITIATIVE

- „Ausgeprägte Mitunternehmerinitiative“
  - Grundsätzlich: „Mitunternehmerinitiative“ auch bei Stimm-, Kontroll- bzw Widerspruchsrechten (zB Rz 5805 EStR 2000, zB §§ 161 ff und §§ 179 ff UGB)
  - Aber: „Ausgeprägt“ = Deutlich mehr als Ausübung von Kontrollrechten (zB § 166 UGB) und sporadische Teilnahme an Strategiesitzungen (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 17)
  - Etwa bei Besorgung der laufenden Geschäftsführung der MU (abweichend von § 164 UGB) bzw Wahrnehmung einer Prokura, nicht aber „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“ (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 17)
  - Unklare Anwendung bei mehrstöckigen Strukturen (dazu *Massoner/Stefaner* in HB StRef 2015/2016, Tz 3/32 f)

**JYU**

12

## AUSGEPRÄgte INITIATIVE

- **Mögliche Kriterien/Indizien** (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 17; Pkt 3.2 BMF-Info):
  - Orientierung an ASVG-/GSVG-Pflichtversicherung
  - Nachweisliche durchschnittliche Mitarbeit von 10 Wochenstunden idR ausreichend
  - Eigenbetriebliche Tätigkeit des Gesellschafters (außerhalb des § 23 Z 2 EStG) reicht nicht (zB Beratungstätigkeit eines Kommanditisten durch sein Einzelunternehmen)
  - GmbH & Co KG → Ausreichend, wenn Kommanditist als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH die Geschäfte der KG führt („indirekte Mitunternehmerinitiative“, krit aufgrund des Trennungsprinzips *Bergmann*, GES 2015, 354 (359))
  - Womöglich auch gewisse Arbeitsleistungen des Arbeitsgesellschafters iSd § 109 Abs 2 iVm § 161 Abs 2 UGB (aber idR ohnehin keine Verlustzuweisung)

JYU

13

## KAPITALKONTO UND GEWINN/VERLUST



## MASSGEBENDES KAPITALKONTO

- **Steuerliches Eigenkapital = KapK I + KapK II**
- **Relevante Teile des Kapitalkontos („KapK I“)**
  - Eingezahlte Gesellschaftseinlage
  - Ergänzungskapital bei nachträglichem Gesellschafterbeitritt
  - Stehengelassene steuerliche Gewinne (abzgl Verluste)
  - Einlagen (abzgl Entnahmen)
  - Nicht relevant zB: Stille Reserven (Nichtberücksichtigung zulässig nach VfSlg 10731/1985 und VfSlg 13.729/1994)
- **Nicht relevante Teile des Kapitalkontos („KapK II“)**
  - Aktives und passives Sonderbetriebsvermögen (zB Grundstücke, Wertpapiere für § 10 EStG, Forderungen auf Gewinnentnahme nach § 168 UGB etc)
  - Hintergrund:
    - Nichtberücksichtigung von – positivem und negativem – SBV, weil dieses die Haftung gegenüber Dritten nicht erweitert bzw alleine geschuldet wird (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 17)
    - Die Materialien gehen zudem davon aus, dass der potentielle Adressatenkreis des § 23a EStG idR ohnehin über kein SBV verfügt (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 17)

JYU

15

## MASSGEBENDER GEWINN/VERLUST

- **Folgende Gewinnbestandteile beeinflussen KapK I nicht:**
  - Ergebnisse aus dem Sonderbetriebsvermögen (§ 23a Abs 3 EStG, „KapK II“)
    - Sonderbetriebseinnahmen (zB Miete, Zinsen, Vergütungen nach § 23 Z 2, aber analog auch §§ 21 Abs 2 Z 2 und 22 Z 3 EStG)
    - Sonderbetriebsausgaben (zB AfA, TWA, Finanzierungskosten)
    - Veräußerungsgewinne aus SBV
  - Gewinnbestandteile, die zu einem besonderen Steuersatz besteuert werden (Pkt 5 BMF-Info; krit KWT)
    - Kapitalvermögen + Grundstücksgewinne
    - Ausnahme bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption
    - Verluste sind automatisch (gekürzt – 55% bzw 60%) enthalten
    - Einlage des (Netto-)Betrages durch „Verzicht“ möglich (bloßes Stehenlassen genügt nicht)
  - Steuerfreie Einnahmen und nichtabzugsfähige Ausgaben (Pkt 5 BMF-Info; krit KWT)
    - ZB Subventionen, Beihilfen, Forschungsprämie, Repräsentationsaufwendungen (= Entnahmen, die KapK II senken), aber wohl ebenfalls Korrektur bei wegen Subvention verminderter AfA etc
    - Einlage steuerfreier Einnahmen durch „Verzicht“ möglich (bloßes Stehenlassen genügt nicht)

JYU

16

## GEWINN/VERLUST

### ■ Beispiel 1 zum SBV (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 18)

- Sachverhalt:* Kapitalkontenstand zum 31. 12. 2016: 10.000, Verlustanteil aus der Mitunternehmerschaft ohne Sonderbetriebseinnahmen oder -ausgaben 2016: 15.000, Saldo Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben 2016: + 4.000.
- Lösung:* Vom gesamten Verlust in Höhe von 11.000 können 10.000 (= Einlagenstand) sofort mit anderen Einkünften ausgeglichen werden. 1.000 werden auf Wartetaste gelegt. Der neue Kapitalkontostand beträgt -5.000. Die Sonderbetriebseinnahmen berühren den Stand des Kapitalkontos nicht.

### ■ Beispiel 2 zum SBV (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 18)

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

## GEWINN/VERLUST

### ■ Beispiel zum besonderen Steuersatz (Pkt 5 BMF-Info)

- Der laufende Gewinn/Verlust 2016 der AB-KG ist Null, Einkünfte zum besonderen Steuersatz von insgesamt 100. Das steuerliche Kapitalkonto (Anfangsstand 0) steigt zwar um diese 100, ohne Einlage steigt aber nur das für die Verlustverrechnung irrelevante KapK II.
- Im Jahr 2017 erleidet die AB-KG einen Verlust. Da das KapK I Null ist, kann der Verlust vom kapitalistischen MU nicht mit anderen Einkünften verrechnet werden, sondern wird auf die Wartetaste gelegt.
- Im Jahr 2018 ist der laufende Gewinn/Verlust der AB-KG Null, sie erhielt aber Einkünfte zum besonderen Steuersatz von insgesamt 60. Ohne Regelbesteuerungsoption muss es zu keiner Verrechnung mit den Wartestundenverlusten kommen; somit stehen weiterhin 100 für eine Verrechnung mit progressiv besteuerten Einkünften zur Verfügung. Wird die Regelbesteuerungsoption ausgeübt, erfolgt eine Verrechnung; die übrigen 40 verbleiben auf der Wartetaste.

## KAPITALKONTEN

### ■ Beispiel für Kapitalkonten ohne ErgKapital und SBV (Pkt 6 BMF-Info)

- B ist kapitalistischer Mitunternehmer zu 50% und hat seine Einlage (Pflicht- = Hafteinlage) von 100 im Jahr 2015 einbezahlt. Sein steuerliches Kapitalkonto iSd § 23a EStG beträgt daher 100.
- Varianten
  - 2016 erleidet die AB-KG einen steuerlichen Verlust von -240. Bei B ist sein anteiliger Verlust von -120 nur zu -100 ausgleichs- und vortragsfähig. -20 werden auf Wartetaste gelegt. KapK I von B beträgt -20.
  - 2016 erzielt die AB-KG einen steuerlichen Gewinn von 240. Bei B erhöht sein anteiliger Gewinn von 120 automatisch sein KapK I (für einen allfälligen Verlustanteil 2017).
  - 2016 erzielt die AB-KG einen laufenden steuerlichen Gewinn von 60 und aus der Veräußerung eines Grundstücks zum Sondersteuersatz einen Gewinn von 40. Der anteilige laufende Gewinn von B in Höhe von 30 erhöht wie im Fall 2 automatisch sein KapK I; der anteilige, zum Sondersteuersatz besteuerte Grundstücksgewinn kann durch ausdrücklichen Verzicht eingelegt werden (Netto-Gewinnanteil Grundstück von  $20 \cdot 0,7 = 14$ , insgesamt erhöht sich daher das KapK I im Einlagefall um 44).
  - 2016 erzielt die AB-KG einen laufenden Gewinn von 60 und aus der Veräußerung eines Grundstücks einen Verlust von -40. Der Grundstücksverlust ist mit 60%, somit mit -24 anzusetzen. Das KapK I erhöht sich somit um 18 (= anteiliger laufender Gewinn 30 – anteiliger reduzierter Verlust 12).

JYU

19

## KAPITALKONTEN

### ■ Beispiel für Kapitalkonten mit ErgKapital und SBV (Pkt 7 BMF-Info)

- Sachverhalt
  - Der laufende Verlust der MU beträgt -120 (vor Berücksichtigung von SBE/SBA sowie Ergebnissen aus der Ergänzungsbilanz).
  - C ist kapitalistischer Mitunternehmer und hat seinen Anteil im Jahr 2016 um 140 von B (Schlusskap KapK I für B 100, Haftkapital C ebenso 100) angeschafft und zur Gänze fremdfinanziert; dafür sind Zinsen iHv 7 angefallen, die 2016 noch nicht entrichtet wurden. Der Mehrwert Aktiva wird von C mit jährlich 5 abgeschrieben.
  - Bilanzen:

AB-KG Schlussbilanz 31.12.2015 (Kapitalkonto=KapK I)= Eröffnungsbilanz 1.1.2016

Aktiva	200	Kapital A	100
		Kapital B (später C)	100

Ergänzungskapital C (KapK I) vor Ergebnisverrechnung

Mehrwert Aktiva C	40	Kapital C	40

JYU

20

## KAPITALKONTEN

### ■ Beispiel für Kapitalkonten mit ErgKapital und SBV (Pkt 7 BMF-Info)

#### □ Lösung

- Daraus ergibt sich folgendes KapK I für C vor der Ergebnisverrechnung des Jahres 2016:

*KapK I C konsolidiert vor Ergebnisverrechnung*

Anteilige Aktiva C	100	
Mehrwert Aktiva C	40	<i>Kapital KapK I C</i>

- Das für § 23a EStG maßgebliche KapK I für den Verlustausgleich für C beträgt somit 140. Der steuerliche Verlustanteil beträgt für A -60 und für C -65; der Verlust des C findet im KapK I von 140 Deckung und ist daher ausgleichs- und vortragsfähig.
- Das KapK I entwickelt sich wie folgt:

<i>Stand 1.1.2016</i>	140	
<i>Verlusttangente 2016 (inkl. Ergänzungsbilanz, ohne SBV)</i>	-65	
<i>Stand 31.12.2016</i>	75	

**JYU**

21

## KAPITALKONTEN

### ■ Beispiel für Kapitalkonten mit ErgKapital und SBV (Pkt 7 BMF-Info)

#### □ Lösung

- C hat der KG 2016 ein Gebäude vermietet, Einlagewert 400, Miete 20 (Forderung offen), AfA 10

*Sonderbilanz C (KapK II) 31.12.2016 = 1.1.2017 konsolidiert*

Grundstück	390*	<i>Kapital KapK II C</i>	<b>263</b>
Mietforderung	20	<i>Verbindlichkeit C Darlehen</i>	140
		<i>Verbindlichkeit C Zinsen</i>	7
<i>Summe</i>	<i>410</i>	<i>Summe</i>	<i>410</i>

\*(=400-AfA 10)

- Unter Berücksichtigung von § 23 Z 2 EStG, dem Ergebnis aus der Ergänzungsbilanz und von SBA beträgt der steuerliche Verlustanteil von C insgesamt:

	<i>KapK I</i>	<i>KapK II</i>
<i>Verlustanteil</i>	-60	-60
<i>AfA aus Ergänzungsbilanz</i>	-5	-5
<i>Miete</i>	20	20
<i>AfA Gebäude</i>	-10	-10
<i>Zinsen</i>	-7	-7
<i>Summe (steuerlicher Verlustanteil C)</i>	<b>-62</b>	<b>-65</b>
		<b>3</b>

**JYU**

22

## FÜHRUNG DES KONTOS

### ■ Anfangsbestand des KapK I

- Erstmalige Ermittlung des Anfangsstandes für erstes WJ, das 2016 beginnt, notwendig (§ 124b Z 290 EStG)
- KapK I = Einbezahlte Einlage zB am 1. 1. 2016 (ohne Berücksichtigung von Verlusten in den Vorjahren; so Beiser, SWK 2016, 611 ff)?
- Wenn nicht unmittelbar bekannt muss das KapK I abgeleitet werden (Pkt 8 BMF-Info): UGB-Eigenkapital (+ stehengelassene Gewinnanteile) adaptiert um temporäre Differenzen zwischen UGB und Steuerrecht (insbesondere AfA, Personal-RSt) und Berücksichtigung des Ergänzungskapitals
- Dokumentation beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner?

### ■ Laufende Führung

- Die Entwicklung des steuerlichen Kapitalkontos und der Wartetastenverluste ist für kapitalistische Mitunternehmer jährlich in der Feststellungserklärung (§ 188 BAO) auszuweisen (§ 23a Abs 6 erster Satz EStG).
- Bei ausländischen Mitunternehmerschaften: Entsprechende Darstellung in einer Beilage zur ESt-Erklärung des Beteiligten (§ 23a Abs 6 zweiter Satz EStG).

JYU

23

## WARTETASTENVERLUSTE



## WARTETASTENVERLUSTE

- **Verrechnung („Aktivierung“) von Wartetastenverlusten durch Verrechnung**
  - mit laufenden Gewinnanteilen bzw Übergangs- und Veräußerungsgewinnen iSd § 24 EStG (§ 23a Abs 4 Z 1 EStG)
  - Einlagen (Einlageüberhängen) (§ 23a Abs 4 Z 2 EStG)
- **Verrechnung mit späteren Gewinnen**
  - Gewinne im Umfang der Wartetastenverluste nicht steuerpflichtig
  - Verrechnung ehestmöglich, in höchstmöglichen Ausmaß und nur mit Gewinnen aus derselben Mitunternehmerbeteiligung
  - Saldo aus Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben ist nicht zu berücksichtigen.
- **Einlagen(überhänge) ins Gesellschaftsvermögen**
  - Wartetastenverluste werden im Einlagenjahr „aktiviert“ (sie werden mit anderen Einkünften ausgleichs- bzw vortragsfähig)
  - „Aktivierung“ iHd Einlage, auch wenn in diesem Jahr weitere Verlustanteile auf Wartetaste zu legen sind oder wenn der Betrag des negativen Kapitalkontos höher ist als der Wartetastenverlust

JYU

25

## WARTETASTENVERLUSTE

- **Beispiel zur Verrechnung (Pkt 9 BMF-Info)**
  - Sachverhalt
    - Es besteht ein Wartetastenverlust aus 2016 von -5.000.
    - Ergebnisanteil aus der Mitunternehmerschaft (Sonderbetriebseinnahmen oder -ausgaben liegen nicht vor) für 2017: +3.000
  - Lösung
    - Dieser Gewinnanteil ist (unabhängig vom Kapitalkontenstand) mit dem Wartetastenverlust zu verrechnen und ist daher nicht steuerpflichtig.
    - Es verbleibt ein Verlust von -2.000 auf Wartetaste.
  - Variante
    - Leistet der Mitunternehmer im Jahr 2018 Einlagen (Nachschüsse) von 3.000 (= Einlagenüberhang), werden 2018 auch die restlichen -2.000 ausgleichs- und vortragsfähig.
    - Die zur Wartetastenaktivierung nicht mehr benötigten 1.000 füllen das Kapitalkonto auf, bei positivem Kapitalstand erhöhen sie das Verlustausgleichspotenzial für 2018.

JYU

26

## MASSGEBENDE EINLAGEN

- **Einlagen müssen tatsächlich und ins Gesellschaftsvermögen (Gesamthandvermögen) geleistet werden, ausstehende Einlagen erweitern den Stand des KapK I nicht**
- **Einzelheiten**
  - Stehenlassen von Forderungen aus Leistungsbeziehungen reicht nicht, ausdrücklicher Verzicht notwendig („unternehmensrechtlicher Einlagetatbestand“; Pkt 10 BMF-Info)
  - Kurzfristige, offenkundig zur Erreichung der Verlustverwertung geleistete Einlagen sind im Hinblick auf § 22 BAO irrelevant (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 17; Pkt 10 BMF-Info)
  - Tatsächliche Haftungsinanspruchnahme gilt als Einlage (arg „herangezogen“ in § 23a Abs 4 Z 2 EStG)
    - ZB wenn die Haftsumme die geleistete Einlage übersteigt (§ 171 UGB), aufgrund interner Regressvereinbarungen oder sonstiger Haftungsübernahmen
    - Zeitliche Relevanz der Zahlung (so ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 19) oder der Rückstellungsbildung bei bilanzierenden Mitunternehmern (so *Massoner/Stefaner* in HB StRef 2015/2016, Tz 3/46)?
    - Nicht aber zB bloße Haftungszusagen oder ähnliche interne und auch externe Haftungsverpflichtungen (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 19)

JKU

27

## MASSGEBENDE EINLAGEN

- **Zulässigkeit der Unterscheidung zwischen Einlagen und (bloßen) Verpflichtungen – Begründung in VfSlg 13.729/1994:**

Im allgemeinen wird freilich schon der Bestand einer Verpflichtung als vermögensmäßige Belastung zu werten sein. Ist doch davon auszugehen, daß die Verpflichtung erfüllt werden muß und gegebenenfalls zwangsläufig durchgesetzt wird. Doch kann es Gründe geben, auf die Erfüllung selbst abzustellen. Nicht nur, daß die tatsächliche Leistung zweifelhaft sein kann (sodaß die Verpflichtung bloß auf dem Papier steht), es ist - wie schon im Erkenntnis VfSlg. 10731/1985 angedeutet - auch damit zu rechnen, daß gegenüber der Abgabenbehörde Verpflichtungen behauptet und nachgewiesen werden, die dann noch vor Erfüllung wieder aufgehoben oder suspendiert werden, ohne daß die Behörde von dieser Änderung der Lage erfährt. Wenn deshalb ein Gesetzgeber, der die Steuervermeidung durch sogenannte Abschreibungsgesellschaften bekämpfen will, Manipulationen mit gesellschaftsrechtlichen Verpflichtungen dadurch begegnet, daß er Verpflichtungen nur nach Maßgabe ihrer Erfüllung steuerlich berücksichtigt, verfolgte er damit ein berechtigtes Ziel mit tauglichen Mitteln. Es steht dem Kommanditisten dann die Möglichkeit offen, die ihn belastenden Verpflichtungen durch Erfüllung zur steuerlichen Geltung zu bringen.

JKU

28

## MASSGEBENDE EINLAGEN

### ■ Beispiel zu Einlagen 1 (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 17)

- Ein kapitalistischer Mitunternehmer hat ein Kapitalkonto, das sich aus einer bedungenen (= einbezahlten) Gesellschaftereinlage iHv 10 zusammensetzt.
- Entwicklung
  - 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.

## MASSGEBENDE EINLAGEN

### ■ Beispiel zu Einlagen 2 (Pkt 10 BMF-Info)

- Sachverhalt
  - Der kapitalistische MU C überlässt der AC KG einen im SBV befindlichen Grund und Boden für jährlich 10.
  - IdR werden die 10 geleistet, im Jahr 2016 wird jedoch bloß eine Forderung eingestellt.
  - Im Jahr 2017 verzichtet C auf diese Forderung.
- Lösung
  - Im Jahr 2016 liegt unternehmensrechtlich eine Forderung vor; steuerlich wird aufgrund § 23 Z 2 EStG die Leistungsbeziehung negiert und dementsprechend ist die Forderung von 10 Teil des steuerlichen Eigenkapitals.
  - Da Sonderbetriebseinnahmen gem § 23a Abs 3 Z 2 EStG nicht zu berücksichtigen sind, sind die 10 im KapK II zu erfassen.
  - Der Verzicht bewirkt im Jahr 2017 unternehmensrechtlich eine Einlage; es erhöht sich damit auch der Haftungsfonds. Sie sind aus dem KapK II auszuscheiden und die 10 erhöhen das KapK I.

## ÄNDERUNG DER RECHTSSTELLUNG UND AUSSCHEIDEN



### ÄNDERUNG DER RECHTSSTELLUNG

#### ■ Eintritt des Mitunternehmers in die unbeschränkte Haftung

- Änderung der Gesellschafterstellung zur Vollhaftung nach § 128 UGB (zB Komplementär, offener Gesellschafter), nicht aber bloße Übernahme einer dem § 128 UGB vergleichbaren Haftung
- „Aktivierung“ der Verluste (weil nach § 130 UGB Haftung auch für Altschulden eintritt), es „werden sämtliche Wartetastenverluste ab diesem Veranlagungsjahr zu ausgleichs- und vortragsfähigen Verlusten“ (§ 23a Abs 4 letzter Satz EStG; ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 18)
- Maßgeblichkeit der Stellung zum Schluss des Wirtschaftsjahres (Pkt 11 BMF-Info)
- Wohl zumindest analoge Anwendung bei anderen Varianten unbeschränkter Außenhaftung (zB § 1199 ABGB, ausländisches Unternehmensrecht; dazu Bergmann, GES 2015, 354 (364))

#### ■ Eintritt einer ausgeprägten Mitunternehmerinitiative

- Vorhandene Verluste (aus Vorjahren) bleiben auf Wartetaste
- Neu entstehende Verluste unterliegen nicht mehr § 23a EStG (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 19)
- Maßgeblichkeit des „Überwiegens im Wirtschaftsjahr“ (Pkt 11 BMF-Info)

## AUSSCHEIDEN

### ■ Entgeltliche Übertragung des Mitunternehmeranteils

- Verrechnung der restlichen Wartetastenverluste mit Gewinnen (Veräußerungsgewinn einschließlich nicht aufzufüllendes negatives Kapitalkonto nach § 24 Abs 2 EStG)
- Allfälliger Überhang geht unter (Pkt 12 BMF-Info; aA zB *Bergmann*, GES 2015, 354 (364): objektbezogener Übergang auf Erwerber, und *Massoner/Stefaner* in HB StRef 2015/2016, Tz 3/53, *Vock* in Jakom<sup>9</sup> § 23a Rz 71 bzw *KWT*: Verrechenbarkeit mit anderen Einkünften wie bei § 2 Abs 2a EStG gem Rz 157 EStR 2000), aber wohl zumindest nachträgliche Verwertung zB bei Heranziehen zur Haftung

### ■ Unentgeltliche Übertragung des Mitunternehmeranteils

- Wartetastenverlust als höchstpersönliches Recht oder als betriebs- bzw objektverknüpfte Größe? Differenzierung zwischen Erbschaften und Schenkungen/Legaten bzw Gesamt- und Einzelrechtsnachfolge?
- Wartetastenverluste gehen „objektbezogen“ auf Rechtsnachfolger über und können nach dem Regime des § 23a EStG verrechnet werden (Pkt 12 BMF-Info)

JYU

33

## AUSBLICK



## AUSBLICK

- Notwendigkeit und Komplexität der Neuregelung?
- Systembrüche im Hinblick auf Einlage, Haftung, Risiko/Verpflichtungen und Investition?
- Technische Problembereiche (sonderbesteuerte Gewinntangenten, Einlage durch Verzicht, Evidenzierung) und zahlreiche offene Fragestellungen (zB Behandlung von Sanierungsgewinnen etc)
- Mögliche Sinnhaftigkeit von *De-Minimis*-Regelungen?
- Endfassung der BMF-Info/EStR-Wartung?

JKU

35

**VIELEN DANK FÜR IHRE  
AUFMERKSAMKEIT!**



Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU)  
Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik  
Johannes Kepler Universität Linz  
Altenberger Str. 69, 4040 Linz  
Tel: +43/732/2468-8205  
Mail: [georg.kofler@jku.at](mailto:georg.kofler@jku.at)  
Web: [www.steuerrecht.jku.at/gwk](http://www.steuerrecht.jku.at/gwk)