

Spektrum

DER STEUERWISSENSCHAFTEN UND
DES AUSSENWIRTSCHAFTSRECHTS

HERAUSGEBER: GEORG KOFLER | WALTER SUMMERSBERGER

ISSN: 2414-6757

Die Entstehungsgeschichte und historische Entwicklung von § 23 a EStG

Stefanie Hudobnik

Die Entstehungsgeschichte und historische Entwicklung von § 23a EStG



STEFANIE HUDOBNIK*



Abstract

Mit dem StRefG 2015/2016 wurde in § 23a EStG 1988 eine Verlustausgleichsbeschränkung für kapitalistische Mitunternehmer mit beschränkter Haftung eingeführt. Den Erläuterungen zufolge orientiert sich die Funktionsweise der Vorschrift an der Ausgestaltung von § 23a EStG 1972 und § 15a dEStG 2009. Bereits vor Jahrzehnten beschäftigte die Thematik der steuerlichen Berücksichtigung von Verlusten bei beschränkt haftenden Mitunternehmern Gesetzgeber, Finanzverwaltung und Höchstgerichte und sorgte für lebhaft wissenschaftliche und rechtspolitische Diskussionen. Der vorliegende Beitrag behandelt die Entstehungsgeschichte von § 23a EStG 1972 und gibt einen Überblick über die historische Entwicklung der Rechtsvorschrift.

sichtigung von Verlusten bei beschränkt haftenden Mitunternehmern Gesetzgeber, Finanzverwaltung und Höchstgerichte und sorgte für lebhaft wissenschaftliche und rechtspolitische Diskussionen. Der vorliegende Beitrag behandelt die Entstehungsgeschichte von § 23a EStG 1972 und gibt einen Überblick über die historische Entwicklung der Rechtsvorschrift.

Schlagworte

Kapitalistische Mitunternehmer mit beschränkter Haftung.

Rechtsquellen

§ 23a EStG

Inhaltsverzeichnis

I.	Die Einführung des § 23a EStG 1988	180
II.	Von § 23a EStG 1972 zu § 23a EStG 1988: die historische Entwicklung im Überblick	180
III.	Historische Entwicklung von Verlustzuweisungsgesellschaften	181
	A. Wirtschaftliche Rahmenbedingungen	181
	B. Ausgestaltung von Verlustzuweisungsgesellschaften	183
IV.	Die Verlustberücksichtigung vor Einführung des § 23a EStG 1972	185
	A. Handelsrechtliche Regelung	185
	B. VwGH-Erkenntnis vom 26.6.1968	185
	C. Rechtsansicht des BMF	186
	D. VwGH-Erkenntnis vom 15.4.1980	187
	1. Das Erkenntnis im Überblick	188
	2. Literaturmeinungen zum VwGH-Erkenntnis	189
V.	Verluste bei beschränkter Haftung nach § 23a EStG 1972	190
	A. Die gesetzliche Regelung im Überblick	190
	B. Literaturmeinungen zu § 23a EStG 1972	191
	C. Aufhebung des § 23a EStG 1972 durch den VfGH	192
VI.	Die Neufassung des § 23a EStG 1972	194
	A. Die gesetzliche Regelung im Überblick	194
	B. Verfassungskonformität des § 23a EStG 1972 idF 1. AbgÄG 1987	194
VII.	Die Neufassung des EStG durch die Steuerreform 1988	195
VIII.	Zusammenfassung	196
IX.	Anhang: Gesetzestexte zum Nachlesen	198
	A. § 23a EStG 1972 idF AbgÄG 1981	198
	B. § 23a EStG 1972 idF 1. AbgÄG 1987	198

* Die Autorin dankt Frau Univ.-Prof. Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M. sehr herzlich für die kritische Durchsicht des Manuskripts.

I. Die Einführung des § 23a EStG 1988

Das StRefG 2015/2016¹ erweiterte den Katalog der Verlustausgleichsbeschränkungen des EStG 1988² um die Vorschrift des § 23a EStG, der unter dem Titel *Verluste bei kapitalistischen Mitunternehmern mit beschränkter Haftung* in das EStG eingeführt wurde. Nach den Erläuterungen³ soll mit § 23a EStG eine Empfehlung der Steuerreform-Kommission 2014⁴ umgesetzt werden. Das Ziel der Vorschrift liegt darin, die Möglichkeit zur sofortigen steuerlichen Berücksichtigung von Verlusten aus einer Mitunternehmerbeteiligung davon abhängig zu machen, ob der beteiligte Mitunternehmer eine uneingeschränkte Außenhaftung oder eine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative übernimmt.⁵

Die Regelung gilt nur für natürliche Personen. Haftet ein Mitunternehmer Dritten gegenüber nicht uneingeschränkt und entfaltet er keine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative, gilt er nach § 23a Abs 2 EStG als kapitalistischer Mitunternehmer. Die Einstufung des Gesellschafters als kapitalistischer Mitunternehmer hat zur Folge, dass der Ausgleich der steuerlichen Verlustanteile, die aus der Mitunternehmerbeteiligung zugerechnet werden, nur nach Maßgabe eines positiven steuerlichen Kapitalkontos zugelassen wird. Verluste, die aus einem Überhang von Sonderbetriebsausgaben resultieren, unterliegen nach § 23a Abs 1 letzter Satz EStG hingegen generell keiner Ausgleichsbeschränkung.

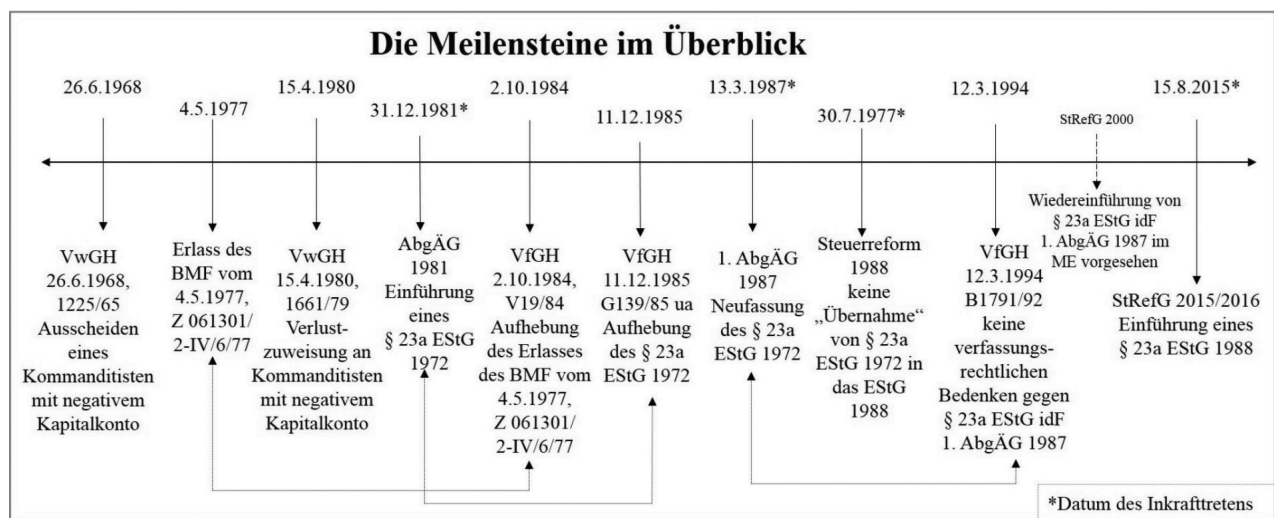
Das Verlustausgleichspotential des kapitalistischen Mitunternehmers ergibt sich damit aus dem Stand des steuerlichen Kapitalkontos, welches nach § 23a Abs 3

EStG unter Außerachtlassung seines Sonderbetriebsvermögens sowie seiner Sonderbetriebseinnahmen bzw Sonderbetriebsausgaben zu ermitteln ist. Sind die Verluste des beteiligten kapitalistischen Mitunternehmers in seinem positiven Kapitalkonto nicht mehr (vollständig) gedeckt, bleiben Verlustanteile, die zu einem Negativstand des Kapitalkontos führen oder einen solchen erhöhen, steuerlich nunmehr (vorerst) unwirksam. Die vorerst nicht ausgleichsfähigen Verlustanteile können im Wesentlichen ausschließlich mit künftigen Gewinnanteilen aus derselben Mitunternehmerbeteiligung verrechnet oder durch Einlagenüberhänge späterer Wirtschaftsjahre zu ausgleichs- bzw abzugsfähigen Verlustanteilen werden.

Die Regelung des § 23a EStG 1988 wurde grundsätzlich seiner »Vorgängerversion« im EStG 1972 nachgebildet.⁶

II. Von § 23a EStG 1972 zu § 23a EStG 1988: die historische Entwicklung im Überblick

Bereits vor Jahrzehnten sorgte die Thematik der Verlustberücksichtigung bei beschränkt haftenden Mitunternehmern für kontroverse Diskussionen und beschäftigte Gesetzgeber, Finanzverwaltung und Höchstgerichte. Die nachstehende Abbildung zeigt die wesentlichen Meilensteine der historischen Entwicklung im Zeitverlauf.



1 BGBl I 2015/118.

2 BGBl 1988/400.

3 ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 16.

4 Siehe dazu Bericht der Steuerreform-Kommission 2014, <https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/Bericht_Steuerreformkommission.pdf?63xfqp> (55, abgefragt am 13.9.2017).

5 Vgl ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 16.

6 Vgl ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 16.

III. Historische Entwicklung von Verlustzuweisungsgesellschaften

A. Wirtschaftliche Rahmenbedingungen

Die wirtschaftliche Entwicklung nach dem Zweiten Weltkrieg brachte für bestimmte Wirtschaftsgebiete und Wirtschaftszweige erhebliche Wettbewerbsnachteile. Deshalb setzte der deutsche Gesetzgeber gewisse Anreize, um Investitionen in solche Wirtschaftssektoren und Wirtschaftsgebiete zu fördern.⁷ Es handelte sich vorwiegend um Bereiche, in denen Investitionen mit einem erhöhten Risiko bei zumeist geringerer Rendite-Erwartung verbunden waren.⁸ Im Rahmen der Regionalpolitik wurden unterschiedliche Fördermaßnahmen insbesondere für die Stadt Berlin und das Zonenrandgebiet getroffen, die Strukturpolitik hatte vor allem die Förderung und Modernisierung der deutschen Schifffahrt und Luftfahrt zum Ziel. Darüber hinaus sollten bestimmte Auslandsinvestitionen in ausgewählten Entwicklungsländern forciert werden.⁹ Die Fördermaßnahmen bestanden einerseits in der Gewährung von Investitionszulagen und andererseits in der Möglichkeit zur Inanspruchnahme von Bewertungs-sondervorschriften, darunter insbesondere Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen und steuerfreie Rücklagen.¹⁰

Während Investitionszulagen als öffentliche Zuwendungen direkt an den Steuerpflichtigen gezahlt wurden,¹¹ führte die Inanspruchnahme steuerlicher Bewertungs-sondervorschriften zu einer zeitlichen Verschiebung des Gewinns und förderte die Investitionstätigkeit damit indirekt.¹² Beispielsweise kam es aufgrund der eingeräumten Absetzungsbegünstigungen zur zeitlichen Vorverlagerung der grundsätzlich gleichmäßig über die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung des angeschafften bzw. hergestellten Wirtschaftsguts zu verteilenden Abnutzungsabsetzung. Dadurch war eine

anfängliche Steuerersparnis erzielbar, die dem Unternehmer als Finanzierungshilfe einen positiven Liquiditäts- bzw. Zinseffekt verschaffte.¹³

Der Gesetzgeber dürfte ursprünglich offenbar davon ausgegangen sein, dass Unternehmer diese Fördermaßnahmen im Rahmen ihrer bestehenden Betriebe in Anspruch nehmen würden. Die erste Aufbauphase nach dem Krieg zeigte jedoch die Entwicklung, dass wirtschaftlich erfolgreiche Unternehmen ihre Gewinne in geförderte Wirtschaftssektoren investierten, um beispielsweise eine Reederei aufzubauen.¹⁴ Der fortwährende Anstieg der Einkünfte privater Haushalte führte dazu, dass die Nachfrage nach einer lukrativen Kapitalanlagemöglichkeit für ihre finanziell frei zur Verfügung stehenden Mittel stetig zunahm.¹⁵

Ab Mitte der 1960er Jahre beteiligten sich schließlich auch Privatanleger an steuerlich begünstigten Investitionsprojekten.¹⁶ Diese ungewöhnliche Entwicklung führte dazu, dass ein eigener Wirtschaftszweig entstand, der die Organisation und Abwicklung von sogenannten Abschreibungsprojekten und das Anbieten von Beteiligungen daran an Privatinvestoren als Geschäftsfeld hatte.¹⁷ Das erklärte Ziel dieser Branche lag darin, durch die Inanspruchnahme steuerlicher Sondervorschriften und Begünstigungen hohe Buchverluste zu erzeugen und diese den beteiligten Investoren anteilig zuzurechnen. Die negativen Einkünfte aus der Beteiligung sollten die anderen hohen Einkünfte des Kapitalgebers entsprechend verringern und ihm da-

7 Vgl. Quast, Steuerbegünstigte Kapitalanlagen in betriebswirtschaftlicher, steuerlicher und zivilrechtlicher Sicht (1973) 7.

8 Vgl. Kreile, Wege und Irrwege der Abschreibungsgesellschaften, DStR 1976, 282 (284).

9 Vgl. Rädler, Steuerbegünstigte Kapitalanlagen (Abschreibungsobjekte) im In- und Ausland, in Rädler/Raupach (Hrsg), Handbuch der steuerbegünstigten Kapitalanlagen (1973) 1 (2).

10 Vgl. Bopp, Zur Problematik der Abschreibungsgesellschaften, in Institut für Steuerrecht der Rechtsanwaltschaft (Hrsg), Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1977/1978 (1977) 282 (283 f). Der Unterschied zwischen einer Sonderabschreibung und einer erhöhten Absetzung besteht darin, dass die Sonderabschreibung zusätzlich zur linearen Absetzung für Abnutzung gewährt wird, während die erhöhte Absetzung anstelle der Absetzung für Abnutzung geltend gemacht wird: vgl. Fleischmann/Röschinger/Meyerhoff, Steuern die Vermögen werden? Ein Leitfaden für steuerbegünstigte Kapitalanlagen⁵ (1977) 40.

11 Vgl. Quast, Kapitalanlagen 43 f.

12 Vgl. Rädler in Rädler/Raupach 4.

13 Vgl. Lange, Die Rentabilitätswirkung steuerlicher Sonderabschreibungen auf Wirtschaftsgüter, die dem Umweltschutz dienen, WPg 1974, 573 (573). Aufgrund der vorweggenommenen Absetzungen in den ersten Jahren stehen Absetzungsbeiträge in den Folgejahren nicht (mehr) zur Verfügung und es ergibt sich in den Folgejahren daher ein entsprechend höherer Gewinn. Absolut gesehen führt die Inanspruchnahme der Absetzungsbegünstigungen im Vergleich zur Normalabschreibung insgesamt ceteris paribus zu einer gleich hohen Steuerbelastung: vgl. Zacharias, Sonderabschreibungen – betriebswirtschaftlich, handelsrechtlich und steuerlich, in Thoma/Zacharias/Niemann (Hrsg), Steuerberater-Jahrbuch 1970/71 (1971) 321 (330). Ob die Inanspruchnahme steuerlicher Absetzungsbegünstigungen finanziell letztlich von Vorteil ist, hängt unter anderem von der Entwicklung der Gewinnsituation und dem geltenden bzw. künftigen Steuertarif ab: vgl. Lange, WPg 1974, 573.

14 Vgl. Rädler in Rädler/Raupach 2.

15 Vgl. Berberich, Die Problematik der Beteiligung an Abschreibungsgesellschaften (1975) 1 f.

16 Zum Kreis der Anleger zählten vorwiegend besserverdienende Selbständige (darunter vor allem Angehörige der freien Berufe wie Ärzte, Apotheker, Architekten bzw. generell Unternehmer mit einem weniger kapitalintensiven Betrieb), Angestellte, Facharbeiter und Beamte: vgl. Kreile, DStR 1976, 283; Hardlitschke, Die steuerliche und wirtschaftliche Auswirkung der sogenannten »Abschreibungs«-Kommanditgesellschaften, DStR 1969, 78 (78); Uhlenbruck, Abschreibungsgesellschaften. Anlegerprobleme bei Sanierung-Konkurs-Vergleich (1974) 8.

17 Vgl. Rädler in Rädler/Raupach 2 f.

durch einen Steuervorteil verschaffen.¹⁸ Dabei war der Fokus vielfach nur auf die potentiell zu erzielende Steuerersparnis gerichtet. Die Vernachlässigung der marktwirtschaftlichen Umstände bei der Umsetzung von Abschreibungsprojekten führte dazu, dass häufig wirtschaftlich nicht sinnvolle Investitionen durchgeführt wurden. Dies traf beispielsweise auf unzählige fertige und unfertige Hotelanlagen sowie Appartementbauten an den Küsten Griechenlands und Spaniens sowie im Zonenrandgebiet zu.¹⁹

Auf diese Entwicklung reagierte der deutsche Gesetzgeber zunächst mit der Einführung sogenannter Verlustklauseln, die das Entstehen bzw die Erhöhung von Verlusten aufgrund der Inanspruchnahme bestimmter steuerlicher Sondervorschriften verhinderten. Damit sollte den Abschreibungsgesellschaften zwar ihr bisheriges Hauptbetätigungsfeld entzogen werden, aber der Gedanke der steuerlichen Verlustzuweisung war geschaffen und wurde weiterhin geschäftstüchtig verfolgt. In der Folge wurde eine allgemeine Verlustklausel eingeführt. Von wenigen Ausnahmen abgesehen durften die Inanspruchnahme steuerlicher Sonderabschreibungen und die Berücksichtigung erhöhter Absetzungen generell nicht mehr zur Bildung oder Erhöhung von Verlusten führen.²⁰ Die Geschäftsmodelle der Steuerersparbranche²¹ hatten sich zu diesem Zeitpunkt aber bereits an die geänderte Gesetzeslage angepasst, weshalb sich die Einführung einer allgemeinen Verlustklausel als nahezu erfolglos erwies.²²

Der Anreiz zur »planmäßigen Erzeugung« steuerlicher Buchverluste wurde in der Praxis erst mit der Einführung von Abschreibungsvergünstigungen geschaffen.²³ Steuerliche Verluste im gegenständlichen

Verständnis²⁴ entstanden nicht zwangsläufig nur aufgrund von Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen, sondern konnten sich auch aus der (geschickten) Anwendung der allgemeinen steuerlichen Regelungen ergeben.²⁵ Ein entscheidender Umstand war dabei häufig das Auseinanderfallen von steuerlichem und wirtschaftlichem Gewinn.²⁶ Im außerbetrieblichen Bereich bewährte sich insbesondere das Vorziehen von Werbungskosten, während die modellhaften Gestaltungen im gewerblichen Bereich auf der Erzeugung von Kosten, die als nicht aktivierungsfähige bzw nicht aktivierungspflichtige Anschaffungs-/Herstellungskosten sofort abzugsfähig waren, beruhten. Durch den Einsatz von Fremdkapital ließ sich die Höhe der Anlaufverluste aufgrund des Leverage-Effekts²⁷ entsprechend potenzieren. Zur planmäßigen Erzeugung von Verlusten nutzten Verlustzuweisungsgesellschaften in Deutschland vorwiegend die Bilanzierungsvorschriften für Aufwendungen im Bereich der Exploration von Bodenschätzen (Erdöl und Erdgas), das Aktivierungsverbot für selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter (unter anderem Filme und Patente), die Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter sowie die Abschreibung von betrieblich genutzten Wirtschaftsgütern, die vielfach zunächst übersteuert angeschafft und in der Folge zurückerwartet wurden.²⁸

Soweit ersichtlich wird in der Literatur auf die (wirtschaftlichen) Hintergründe, die in Österreich zur Entstehung von Abschreibungsgesellschaften geführt haben, nicht im Detail eingegangen. Es ist jedoch davon auszugehen, dass sich die Situation in Österreich ähnlich entwickelte. Der Gesetzgeber setzte ebenfalls Impulse zur Förderung der Investitionstätigkeit. Dies erfolgte unter anderem durch die Möglichkeit zur Vornahme einer vorzeitigen Abschreibung oder Bildung einer Investitionsrücklage, durch Gewährung eines

18 Vgl *Fleischmann/Röschinger/Meyerhoff*, Steuern⁵ 38f. Zu den erforderlichen Voraussetzungen und der Vorgehensweise im Überblick siehe III.B.

19 Vgl *Kreile*, DStR 1976, 284; *Bopp* in *Institut für Steuerrecht der Rechtsanwaltschaft* 284.

20 Siehe dazu § 7a Abs 6 dEStG 1975, BStBl I 530. Die allgemeine Verlustklausel sollte verhindern, dass Abschreibungsvergünstigungen vor allem von Steuerpflichtigen mit höherem Einkommen als Vermögensbildungsinstrument missbraucht werden: vgl Begründung des Entwurfs eines Dritten Steuerreformgesetzes, BT-Dr 7/1470, <<http://dipbt.bundestag.de/doc/btd/07/014/0701470.pdf>> (312, abgefragt am 31.7.2017).

21 So beispielsweise *Gerlach*, Aktuelles zu steuerbegünstigten Kapitalanlagen aus der Sicht des Anlageanalysten, in *Hartung/Niemann/Rose* (Hrsg), Steuerberater-Jahrbuch 1981/82 (1982) 89 (90).

22 Vgl *Bopp* in *Institut für Steuerrecht der Rechtsanwaltschaft* 284.

23 Vgl *Nebe*, Steuerfinanzierte Vermögensbildung durch Verlustzuweisungen? DStR 1972, 391 (393). Da die beabsichtigten Steuervorteile nicht nur aus Sonderabschreibungen oder erhöhten Absetzungen erzielbar waren, hatte sich neben dem Begriff der Abschreibungsgesellschaften die allgemeinere Bezeichnung der Verlustzuweisungsgesellschaft durchgesetzt: vgl *Costede*, Zentrale Fragen zum Steuerrecht gewerblicher Abschreibungsgesellschaften, *StuW* 1978, 23 (23). In der Folge wird auf den Begriff der Verlustzuweisungsgesellschaft(en) abgestellt.

24 Echte Verluste, die zu einer realen Vermögenseinbuße führen, galten im Allgemeinen als unerwünscht. Erstrebenswert war die Erzielung von Buchverlusten, denen im Idealfall ein tatsächlicher Wert gegenüberstand: vgl *Fleischmann/Röschinger/Meyerhoff*, Steuern⁵ 38f.

25 Vgl *Uelner*, Aktuelles zu steuerbegünstigten Kapitalanlagen aus der Sicht der Finanzverwaltung, in *Hartung/Niemann/Rose* (Hrsg), Steuerberater-Jahrbuch 1981/82 (1982) 107 (109).

26 Vgl *Rädler* in *Rädler/Raupach* 4.

27 Nachdem die Absetzung für Abnutzung unabhängig von der Finanzierung des Wirtschaftsguts mittels Eigen- oder Fremdkapital geltend gemacht werden kann, war durch Fremdfinanzierung des begünstigten Wirtschaftsguts eine Verlustzuweisung von über 100% des eingesetzten Eigenkapitals erzielbar. Potentiellen Anlegern wurde als Beteiligungsanreiz vielfach versprochen, die Anschaffung der Beteiligung gänzlich aus Steuerersparnissen finanzieren zu können: vgl *Rädler* in *Rädler/Raupach* 5. Siehe dazu auch *Zacharias* in *Thoma/Zacharias/Niemann* 330 ff.

28 Vgl *Bopp* in *Institut für Steuerrecht der Rechtsanwaltschaft* 285.

Investitionsfreibetrags sowie mittels spezieller Investitionsbegünstigungen, wie beispielsweise nach dem Energieförderungsgesetz²⁹, Stadterneuerungsgesetz³⁰ oder Denkmalschutzgesetz³¹.³² Wie in Deutschland etablierte sich auch in Österreich die Abschreibungs- bzw. Verlustzuweisungsgesellschaft als neues Kapitalanlageobjekt, dessen Beteiligungsangebot sich an Privatanleger richtete. Neben Immobilien (unter anderem Hotels), waren Betriebsanlagen, Geräte und Maschinen sowie immaterielle Wirtschaftsgüter (wie beispielsweise Seilbahnen, Baumaschinen, EDV-Anlagen, Patente, Filmrechte) beliebte Investitionsprojekte dieser Gesellschaften.³³

Verlustzuweisungsgesellschaften waren jahrelang Gegenstand politischer und rechtlicher Diskussionen.³⁴ Einerseits erregte es Missfallen, dass durch die Beteiligung an Verlustzuweisungsgesellschaften enorme Steuervorteile erzielt werden konnten.³⁵ Andererseits wurde der Standpunkt vertreten, diese Gesellschaften würden lediglich die gesetzlich vorgesehenen Maßnahmen der Investitionsförderung in Anspruch nehmen und damit Kapital in bestimmte, förderungswürdige Bereiche lenken bzw. würden zumindest diese Gesellschaften die allgemeinen Regelungen des Steuerrechts (steueroptimal) zur Anwendung bringen.³⁶

B. Ausgestaltung von Verlustzuweisungsgesellschaften

Die Beteiligung an Verlustzuweisungsgesellschaften wurde häufig als Form der steuerbegünstigten Kapitalanlage³⁷ oder »steuer(mit)finanzierten Vermögensbildung«³⁸ bezeichnet. Um den primären Zweck solcher Gestaltungen – die Erzielung von (temporären) Steuerersparnissen – zu erreichen, mussten unterschiedliche Voraussetzungen erfüllt sein.

Es musste eine Gestaltungsform gewählt werden, die die Weiterleitung der auf Ebene der Verlustzuwei-

sungsgesellschaft erzielten steuerlichen (Buch-)Verluste an die beteiligten Gesellschafter ermöglichte.

Analog zur Zweiteilung des Einkünftekatalogs in Gewinneinkünfte und Überschusseinkünfte waren im Wesentlichen zwei unterschiedliche Grundtypen von Verlustzuweisungsgesellschaften vorzufinden, nämlich Mitunternehmenschaften und Vermögensverwaltungsgemeinschaften. Die Wahl der Gestaltungsform erfolgte in Abhängigkeit davon, welche steuerliche (Sonder-)Vorschrift zur Erlangung des angestrebten Steuervorteils in Anspruch genommen werden sollte.³⁹

Nachdem Personengesellschaften keine Ertragsteuersubjekte sind, wird ihr steuerliches Ergebnis anteilig bei den beteiligten Gesellschaftern erfasst.⁴⁰ Um die im Rahmen der Gewinnermittlung vorgesehenen Investitionsbegünstigungen und Bewertungsspielräume geltend machen zu können, musste die Personengesellschaft als Mitunternehmenschaft im Rahmen eines Betriebs unternehmerisch tätig sein.⁴¹ Zusätzlich mussten die beteiligten Gesellschafter steuerlich als Mitunternehmer qualifiziert werden. Die Mitunternehmerstellung des Gesellschafters war Voraussetzung dafür, dass ihm die auf Ebene der Gesellschaft entstandenen Verluste auch über den Betrag seiner Hafteinlage zugerechnet werden konnten.⁴²

Vor diesem Hintergrund überrascht es nicht, dass Verlustzuweisungsgesellschaften zumeist in der Rechtsform einer Personengesellschaft organisiert waren.⁴³ Als mögliche Gesellschaftsformen kamen im Wesentlichen die Kommanditgesellschaft und die atypisch stille Gesellschaft in Frage, um die Haftung der beteiligten Investoren auf den Betrag ihrer Kapitaleinlage beschränken zu können.⁴⁴

Um das Beteiligungsangebot an eine Vielzahl von Anleger richten zu können, waren die Gesellschaften häufig als GmbH & Co KG konzipiert.⁴⁵ Dabei oblag

29 EnFG BGBl 1979/567.

30 StadtErnG BGBl 1974/287.

31 DMSG BGBl 1923/533.

32 Vgl *W. Doralt/Ruppe*, Grundriß des österreichischen Steuerrechts I² (1982) 105.

33 Vgl *Gassner*, Abschreibungsgesellschaften und Verlustzuweisungen im Steuerrecht, ÖStZ 1976, 246 (246).

34 Vgl *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁹ (1993) 482.

35 So beispielsweise *Pokorny*, Mit Verlusten Vermögen bilden? ÖStZ 1978, 165 (165 f); Dokumentation des Presse- und Informationsamtes der deutschen Bundesregierung (Aktuelle Beiträge zur Wirtschafts- und Finanzpolitik, Nr 103/1976 v 29.11.1976), unter C II 2, zitiert nach *Schulze-Osterloh*, Die Abschreibungsgesellschaft und ihre Gesellschafter, ÖStZ 1979, 150 (150).

36 So beispielsweise *Kreile*, DStR 1976, 282 ff; *Gassner*, ÖStZ 1976, 248; *Fleischmann/Röschinger/Meyerhoff*, Steuern⁵ 15 ff.

37 So beispielsweise *Rädler* in *Rädler/Raupach* 3.

38 So bei *Nebe*, DStR 1972, 391.

39 Vgl *Costede*, StuW 1978, 23.

40 Vgl EStR 2000 Rz 5801.

41 Vgl *Costede*, StuW 1978, 23 f; EStR 2000 Rz 5802.

42 Vgl *Schulze-Osterloh*, Steuerliche Hauptprobleme der Abschreibungsgesellschaften und ihrer Gesellschafter, insbesondere das negative Kapitalkonto, in *Kruse* (Hrsg), Die Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht (1979) 131 (134).

43 Vgl *Gassner*, ÖStZ 1976, 246.

44 Vgl *Böger/Raupach*, Gesellschaftsformen und gesellschaftsrechtliche Probleme bei Abschreibungsgesellschaften, in *Rädler/Raupach* (Hrsg), Handbuch der steuerbegünstigten Kapitalanlagen (1973) 43 (45).

45 Vgl *Stoll*, Die (Publikums-)GmbH & Co KG als Abschreibungs-(Verlust-)Gesellschaft, in *Kastner/Stoll* (Hrsg), Die GmbH & Co KG im Handels-, Gewerbe- und Steuerrecht² (1977) 403 (404). Es handelte sich idR um Publikumsgesellschaften, an denen zahlreiche Kapitalanleger mit Kleinst- und Kleinbeträgen als Kommanditisten beteiligt waren: vgl *Uhlenbruck*, Abschreibungsgesellschaften 7f. Häufig wurde eine Treuhand-GmbH zwischengeschaltet, um die Verwaltung der Kommanditanteile zu erleichtern und die Verkehrsfähigkeit der Anteile zu erhöhen: vgl *Gassner*, ÖStZ 1976, 247. *Schulze-Osterloh* vertrat die Auffas-

es idR der GmbH, die wirtschaftlichen Voraussetzungen des Abschreibungsprojekts, seine Finanzierung sowie die vertraglichen Rahmenbedingungen zu prüfen, die Verlustzuweisungsgesellschaft zu gründen und das Beteiligungsangebot an potentielle Anleger zu bringen.⁴⁶

Die Anlaufverluste entstanden bei der Verlustzuweisungsgesellschaft vorwiegend durch die Inanspruchnahme steuerlicher Sondervorschriften bzw die Berücksichtigung nicht aktivierungsfähiger/-pflichtiger Anschaffungs-/Herstellungskosten und erhöhten sich in der Investitionsphase zusätzlich um die Anlaufkosten und laufenden Aufwendungen. Die auf Ebene der Verlustzuweisungsgesellschaft erzielten Verluste wurden den beteiligten Mitunternehmern anteilig zugerechnet.⁴⁷

Sowohl das deutsche als auch das österreichische Einkommensteuerrecht knüpfen die Besteuerung im Grundsatz an einen synthetischen Einkommensbegriff.⁴⁸ Folgerichtig hat nach dem System der synthetischen Einkommensteuer grundsätzlich ein horizontaler Verlustausgleich innerhalb der einzelnen Einkunftsarten sowie ein vertikaler Verlustausgleich zwischen den unterschiedlichen Einkunftsarten zu erfolgen.⁴⁹

Im Rahmen des Verlustausgleichs kürzten die zugerechneten Verlustanteile die anderen positiven Einkünfte des beteiligten Gesellschafters. Die Möglichkeit zur Vornahme des Verlustausgleichs bildete damit die Basis für die Funktionsweise der Beteiligungskonzepte von Verlustzuweisungsgesellschaften.⁵⁰ Der beteiligte Mitunternehmer musste daher über entsprechend hohe positive Einkünfte aus anderen Einkunftsquellen verfügen, um die negativen Einkünfte aus der Mitunternehmerbeteiligung ausgleichen und dadurch eine (an-

fängliche) Steuerersparnis erzielen zu können.⁵¹ In Abhängigkeit von der Höhe der Verlustzuweisung und des persönlichen Grenzsteuersatzes konnte der Investor seinen Eigenkapitaleinsatz sogar zur Gänze mit Steuermitteln finanzieren.⁵²

Entstanden die anfänglichen Verluste aus der Inanspruchnahme steuerlicher Absetzungsbegünstigungen oder aus dem Ansatz nicht aktivierungsfähiger/-pflichtiger Anschaffungs-/Herstellungskosten, verringerten sich die Absetzungsbeträge der Folgejahre entsprechend bzw stand den künftigen Erlösen kein Aufwand gegenüber. Es kam daher nicht zwangsläufig zu einer effektiven Verringerung der Gesamtsteuerbelastung des Anlegers, sondern die Steuerzahlung wurde temporär auf einen späteren Zeitpunkt verschoben. Ob der Investor aufgrund der Beteiligung insgesamt einen Steuervorteil erzielte, hing unter anderem von der Höhe seines zukünftigen Einkommens sowie des jeweils gültigen Steuertarifs ab. Erhöhte sich in den Folgejahren das Einkommen und verschärfte sich gleichzeitig die Steuerprogression, wirkte sich das Aufschieben der Steuerzahlung für den Anleger nachteilig aus, weil sich seine zukünftige Steuerbelastung entsprechend erhöhte.⁵³ Konnte bei nachfolgender Veräußerung des Mitunternehmeranteils der Freibetrag nach § 24 EStG 1972 oder die Hälftesteuersatzbegünstigung nach § 37 EStG 1972 in Anspruch genommen werden, war hingegen eine weitere Tarifiermäßigung bzw eine endgültige Steuerersparnis erzielbar.⁵⁴

Brennpunkt der jahrelang geführten Diskussion war die Frage, ob einem beschränkt haftenden Mitunternehmer Verlustanteile über den Betrag seiner Einlage überhaupt mit steuerlicher Wirkung zugerechnet werden können.⁵⁵ Mangels Bestehens einer entspre-

sung, dass Anlage-Kommanditisten, deren gesellschaftsrechtliche Stellung nicht dem gesetzlichen Regelstatut entspricht und die keine Einflussmöglichkeit auf die Gestaltung des Gesellschaftsvertrags haben, keine Mitunternehmergesellschaft zu kommen dürfte: vgl *Schulze-Osterloh*, ÖStZ 1979, 153 ff.

46 Vgl *Gassner*, ÖStZ 1976, 246.

47 Vgl *W. Doralt/Ruppe*, Grundriß des österreichischen Steuerrechts I (1978) 96 f; *Schulze-Osterloh* in *Kruse* 132.

48 Vgl *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer. Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht (1988) 218.

49 Vgl *Lehner*, Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Verlustberücksichtigung, in *Lehner* (Hrsg), Verluste im nationalen und Internationalen Steuerrecht (2004) 1 (2). Während nunmehr sowohl das deutsche als auch das österreichische Einkommensteuerrecht eine Verlustausgleichsbeschränkung für bestimmte Verluste bei (kapitalistischen Mitunternehmern mit) beschränkter Haftung vorsehen, unterlagen diese Verlustanteile ursprünglich keiner Verlustausgleichsbeschränkung und waren daher zur Gänze ausgleichsfähig.

50 Vgl *Littich*, Publikumsgesellschaften im Licht der Steuerreform 1988, WBl 1988, 287 (287).

51 Siehe dazu *Wielens*, Probleme bei der Auswahl von Kapitalanlagen und kritische Durchleuchtung der steuerbegünstigten Beteiligungen, DB 1970, 2037 (2043).

52 Vgl *Zacharias* in *Thoma/Zacharias/Niemann* 331; *Nebe*, DStR 1972, 394; *Gassner*, ÖStZ 1976, 246 und 248; *Costede*, StuW 1978, 23. Bei einem persönlichen Grenzsteuersatz von 50 % musste die Verlustzuweisung 200 % des eingesetzten Kapitals betragen, um den Kapitaleinsatz des Investors zur Gänze aus Steuermitteln finanzieren zu können: vgl *Hüberle/Raupach*, Begriff und Voraussetzungen der Verlustzuweisung, in *Rädler/Raupach* (Hrsg), Handbuch der steuerbegünstigten Kapitalanlagen (1973) 127 (129). Eine Verlustzuweisung von über 100 % der geleisteten Einlage ergab sich aufgrund der Hebelwirkung des Fremdkapitals (leverage effect oder gearing). Um diese Wirkung zu erzielen, wurden Abschreibungsprojekte vielfach mit Fremdkapital finanziert: vgl *Uhlenbruck*, Abschreibungsgesellschaften 13.

53 Vgl *Wielens*, Vermögensbildung durch Ausnutzung hoher Sonderabschreibungen, DB 1969, 1805 (1805 f).

54 Vgl *Pokorny*, ÖStZ 1978, 165.

55 Ua sah *Uelner* das Kernproblem darin, dass das Kapitalkonto des Kommanditisten durch Verlustzuweisungen negativ werden konnte: vgl *Uelner*, Koreferat zum Referat Dr. Bopp, in *Institut für Steuerrecht der Rechtsanwaltschaft* (Hrsg), Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1977/1978 (1977) 298 (301). *Schulze-*

chenden Regelung war außerdem strittig, ob ein durch Verlustzuweisungen entstandenes negatives Kapitalkonto im Zeitpunkt des Ausscheidens des beteiligten beschränkt haftenden Mitunternehmers nachversteuert werden müsse.

IV. Die Verlustberücksichtigung vor Einführung des § 23a EStG 1972

Die Tätigkeit der Verlustzuweisungsgesellschaften rückte die Frage, in welchem Ausmaß steuerliche Verlustanteile einem beschränkt haftenden Mitunternehmer zugewiesen werden können und ob das negative Kapitalkonto des beschränkt haftenden Gesellschafters beim Ausscheiden zu einem Veräußerungsgewinn führt, in den Fokus wissenschaftlicher Diskussionen.⁵⁶ Aufgrund der vorliegenden Fachbeiträge kann davon ausgegangen werden, dass dieser Diskurs in Österreich Anfang der 1970er Jahre entstand. Zum damaligen Zeitpunkt enthielt das Einkommensteuerrecht keine Vorschrift zur Nachversteuerung eines negativen Kapitalkontos beim Ausscheiden (nun § 24 Abs 2 Satz 3 EStG 1988). Als Anhaltspunkt für die steuerliche Behandlung des negativen Kapitalkontos beim Ausscheiden wurde jedoch die Rechtsprechung des VwGH angesehen.⁵⁷

A. Handelsrechtliche Regelung

§ 167 Abs 3 HGB⁵⁸ regelte, dass der Kommanditist am Verlust der Gesellschaft nur bis zum Betrag seines Kapitalanteils und seiner noch ausstehenden Einlage teilnimmt.⁵⁹ Nach der damals herrschenden handelsrechtlichen Auffassung⁶⁰ war die Vorschrift dahingehend zu verstehen, dass sie die Teilnahme des Kommanditisten am endgültigen Verlust der Gesellschaft beschränkte, nicht aber seine Beteiligung an den jährlichen Verlusten. Die jährlichen Verlustanteile des Kommanditis-

ten waren von seinem Kapitalanteil⁶¹ somit auch dann abzuschreiben, wenn der Kapitalanteil dadurch negativ wurde. Erzielte die Gesellschaft in den Folgejahren Gewinne, mussten die Gewinnanteile des Kommanditisten zur Auffüllung seines negativen Kapitalkontos verwendet werden, bis der auf die bedungene Pflichteinlage geleistete Betrag wieder erreicht war. Erst dann konnte der Kommanditist ihm darüber hinaus zustehende Gewinnanteile fordern.⁶²

Hatte der Kommanditist bei Auflösung der Gesellschaft einen durch Verlustabschreibungen entstandenen negativen Kapitalanteil, traf ihn insoweit keine Auffüllungs- oder Abdeckungsverpflichtung. Nach § 167 Abs 3 HGB nahm der Kommanditist nicht am jährlichen, aber am endgültigen Verlust der Gesellschaft nur beschränkt teil; nämlich mit seinem Kapitalanteil und seiner noch rückständigen Einlage. Der Kommanditist war nach den gesetzlichen Vorschriften somit weder bei aufrechter Gesellschaft noch bei Auflösung der Gesellschaft dazu verpflichtet, Zuzahlungen zu leisten. Es bestand jedoch ein Verlustauffüllungsgebot insoweit, als er spätere Gewinnanteile erst dann wieder fordern konnte, wenn seine durch Verlustabschreibungen herabgeminderte Einlage wieder aufgefüllt war.⁶³

B. VwGH-Erkenntnis vom 26. 6. 1968

Im Jahr 1968 hatte der VwGH⁶⁴ einen Fall zu beurteilen, bei dem es um das Ausscheiden eines Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto ging. Strittig war, ob die verbleibenden Gesellschafter das anteilig vom ausgeschie-

Osterloh zog hingegen die Mitunternehmereigenschaft des (Anlage-)Kommanditisten in Zweifel. Wird der (Anlage-)Kommanditist nicht als Mitunternehmer qualifiziert, wäre das Problem des negativen Kapitalkontos bedeutungslos, weil Verlustzuweisungen von vornherein nur bis zum Betrag der Einlage steuerwirksam sind: vgl *Schulze-Osterloh*, ÖStZ 1979, 151 ff.

56 Vgl *Ruppe/Jud*, Der negative Kapitalanteil des Kommanditisten. Handelsrechtliche und einkommensteuerrechtliche Grundsätze (1975) 5.

57 VwGH 26. 6. 1968, 1225/65. Siehe dazu *Kapitel IV.B*.

58 HGB 1897 dRGBL 1897, 219.

59 Die Vorschrift diene zur Klarstellung, dass ein Kommanditist mangels einer (anderen) Regelung nie mehr verlieren kann, als den Betrag seiner Pflichteinlage: vgl *Kastner/P. Doralt/Nowotny*, Grundriß des österreichischen Gesellschaftsrechts⁵ (1990) 150.

60 Vgl *Wieland*, Handelsrecht I (1921) 746 FN 11; *Geßler in Geßler/Hefermehl/Hildebrandt/Schröder*, Schlegelberger Handelsgesetzbuch II⁴ (1965) § 167 Rz 7.

61 Nach der damals in Deutschland herrschenden Meinung und der Ansicht der österreichischen Lehre, der sich die Judikatur angeschlossen hatte, wurde der Kapitalanteil als veränderliche Größe angesehen, die den jeweiligen Bilanzwert der Beteiligung und nicht ihren wirklichen Wert angibt. Demnach drückte auch ein negativer Kapitalanteil lediglich die verhältnismäßige wirtschaftliche Beteiligung des Gesellschafters zu einem bestimmten Zeitpunkt aus: vgl *Ruppe/Jud*, Kapitalanteil 11 f. Siehe dazu auch *Huber*, Vermögensanteil, Kapitalanteil und Gesellschaftsanteil an Personalgesellschaften des Handelsrechts (1970) 263 ff.

62 Vgl *Geßler in Geßler/Hefermehl/Hildebrandt/Schröder*, HGB II⁴ § 167 Rz 7.

63 Vgl *Wünsch*, Verlusttragung und Haftungsübernahme durch den Kommanditisten, in FS Wilburg (1975) 477 (480 f); *Ruppe/Jud*, Kapitalanteil 6 ff. Die gleiche Ansicht wurde für das insoweit übereinstimmende deutsche Handelsrecht vertreten: vgl *Schulze-Osterloh*, Die zivilrechtliche Zulässigkeit eines negativen Kapitalanteils des Kommanditisten, in *Raupach* (Hrsg.), Das negative Kapitalkonto des Kommanditisten (1978) 61. Siehe dazu *von Gierke*, Handelsrecht und Schiffsrecht⁸ (1958) 233 f; *Lehmann*, Gesellschaftsrecht² (1959) 156; *Geßler in Geßler/Hefermehl/Hildebrandt/Schröder*, Schlegelberger Handelsgesetzbuch II⁴ (1965) § 167 Rz 7; *Hueck*, Gesellschaftsrecht¹⁵ (1970) 94; *Heymann/Kötter*, Handelsgesetzbuch⁴ (1971) 653 f; *Reinhardt*, Gesellschaftsrecht (1973) Rz 274; *Baumbach/Duden*, Handelsgesetzbuch²¹ (1974) 545.

64 VwGH 26. 6. 1968, 1225/65.

denen Kommanditisten übernommene negative Kapitalkonto in Form einer Forderungsabschreibung als Betriebsausgabe geltend machen können. Im Beschwerdeverfahren nahm das Finanzamt beim ausgeschiedenen Kommanditisten einen Veräußerungsgewinn in Höhe seines durch Entnahmen und Verlustzuweisungen entstandenen negativen Kapitalkontos an.⁶⁵

Unter Verweis auf seine Vorjudikatur⁶⁶ führte der VwGH aus, dass die Kapitalanteile der Gesellschafter einer Personengesellschaft aus handelsrechtlicher Sicht Rechnungsgrößen seien, die den Soll-Haben-Ausgleich der Bilanz ermöglichen würden. Das Kapitalkonto des einzelnen Gesellschafters bilde den Stand seines Eigenkapitals bzw sein Abrechnungsverhältnis zur Gesellschaft ab. Ein aktives Kapitalkonto des Gesellschafters stelle allerdings keine Forderung des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft bzw ein passives Kapitalkonto des Gesellschafters keine Verbindlichkeit des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft im rechtlichen Sinn dar. Die Beurteilung, ob eine Forderung oder Verbindlichkeit bestehe, sei erst im Zeitpunkt des Ausscheidens aus der Gesellschaft zu beurteilen.

Nach § 167 Abs 3 HGB nehme der Kommanditist am Verlust der Gesellschaft nur bis zum Betrag seines Kapitalanteils und seiner rückständigen Einlage teil. Der VwGH führte aus, dass der Kommanditist nach der vorherrschenden handelsrechtlichen Ansicht einen negativen Kapitalanteil haben könne, er spätere Gewinnanteile jedoch zur Auffüllung seines durch Verlustanteile entstandenen negativen Kapitalanteils und der herabgeminderten Einlage verwenden müsse. Im Falle des Ausscheidens habe der Kommanditist die Verluste jedoch nicht abzudecken, da seine Beteiligung am endgültigen Verlust – im Gegensatz zu seiner Teilnahme am jährlichen Verlust – beschränkt sei. Er nehme daran nur mit dem Betrag seines Kapitalanteils und seiner noch rückständigen Einlage teil.

Daher könne der Gesellschaft im Zeitpunkt des Ausscheidens des Kommanditisten insoweit keine Forderung aus dem negativen Kapitalanteil des Kommanditisten erwachsen, als der Negativstand aufgrund von Verlustanteilen entstanden sei. Mangels Bestehens einer Forderung könne von den verbleibenden Gesellschaftern einerseits keine Forderung abgeschrieben und dem Kommanditisten andererseits keine Forderung erlassen werden. Demnach hatte der Kommanditist aufgrund seines Ausscheidens mit einem durch Verlustanteile entstandenen negativen Kapitalanteil keinen Veräußerungsgewinn anzusetzen.

65 Siehe dazu VwGH 26.6.1968, 1225/65. Soweit in diesem Unterkapitel Literaturquellen nicht explizit angeführt sind, beziehen sich die Textstellen auf das Erkenntnis VwGH 26.6.1968, 1225/65.

66 VwGH 7.2.1964, 1580/63.

Aus den Ausführungen des VwGH zur Behandlung des Veräußerungsgewinns wurde in der Literatur geschlossen, der VwGH hätte sich für die steuerliche Zurechnung der laufenden Verlustanteile an den Kommanditisten auch im Falle eines negativen Kapitalkontos ausgesprochen.⁶⁷ Jahre später stellte der VwGH klar, dass mit dem Erkenntnis lediglich die buchhalterische und handelsrechtliche Anerkennung des negativen Kapitalkontos bestätigt wurde, jedoch keine Aussagen über die steuerliche Wirkung der Verlustzuschreibungen beim Kommanditisten getroffen wurden.⁶⁸

Während die österreichische Literatur (zu diesem Zeitpunkt) weitgehend übereinstimmend die steuerliche Zurechnung der laufenden Verlustanteile an den Kommanditisten auch nach Erschöpfung seiner Pflichteinlage bejahte, war die steuerliche Behandlung des negativen Kapitalkontos bei Beendigung der Mitunternehmerstellung strittig.⁶⁹ Die Beteiligung an Verlustzuweisungsgeellschaften erlangte aufgrund der Rechtsprechung des VwGH⁷⁰ einen zusätzlichen Anreiz, da der Kommanditist beim Ausscheiden mit einem durch Verlustzuweisungen entstandenen negativen Kapitalkonto keinen Veräußerungsgewinn realisierte.⁷¹ Nach *Neuner*⁷² öffnete die Rechtsprechung des VwGH (...) *jenem Unfug die Tore*.⁷³

C. Rechtsansicht des BMF

Im Erlass vom 4. Mai 1977⁷⁴ veröffentlichte das BMF seine Rechtsansicht zur steuerlichen Verlustzurechnung an beschränkt haftende Mitunternehmer sowie zu den steuerlichen Konsequenzen beim Ausscheiden mit negativem Kapitalkonto.⁷⁵

Nach der Rechtsauffassung des BMF⁷⁶ realisierte ein beschränkt haftender Mitunternehmer beim Ausschei-

67 Vgl *Ruppe/Jud*, Kapitalanteil 25.

68 Vgl VwGH 15.4.1980, 1661/79. Siehe dazu *Kapitel IV.D*.

69 Vgl *Ruppe/Jud*, Kapitalanteil 27.

70 VwGH 26.6.1968, 1225/65.

71 Vgl *Pokorny*, Die steuerliche Anerkennung von Verlusten beim Kommanditisten, ÖStZ 1976, 253 (253).

72 Siehe dazu *Neuner*, Stille Gesellschaft im Abgabenrecht⁴ (1998) D 9 ff.

73 *Neuner*, Stille Gesellschaft⁴ D 11.

74 Erlass des BMF vom 4.6.1977, Z 06 1301/2-IV/6/77.

75 Das BMF hatte sich offensichtlich der Rechtsansicht von Ministerialsekretär *Dr. Wolfgang Pokorny* angeschlossen. Im Erlass wurden seine Ausführungen zT wörtlich übernommen. Siehe dazu *Pokorny*, Die steuerliche Anerkennung von Verlusten beim Kommanditisten, ÖStZ 1976, 253.

76 Der im Jahr 1978 veröffentlichte Erlass des BMF vom 4.6.1978, Z 06 1301/1-IV/6/78 ergänzte diese Ausführungen und behandelte darüber hinaus diverse iZm dem Erlass vom 4.5.1977, Z 06 1301/2-IV/6/77 aufgetretene Fragen. Nachstehend wird die Rechtsansicht des BMF unter Berücksichtigung beider Erlässe dargestellt. Soweit in diesem Unterkapitel Literaturquellen nicht explizit angeführt sind, beziehen sich die Textstellen auf die genannten Erlässe des BMF.

den mit negativem Kapitalkonto⁷⁷ entgegen der Rechtsprechung des VwGH⁷⁸ jedenfalls insoweit einen Veräußerungsgewinn, als die verbleibenden Gesellschafter die auf seinen Kapitalanteil entfallenden stillen Reserven übernehmen. Das Ausscheiden des Kommanditisten habe nämlich grundsätzlich die Aufdeckung der auf seinen Kapitalanteil entfallenden stillen Reserven zur Folge und damit komme es bei den übernehmenden Gesellschaftern zu anteiligen Aktivierungen, während der ausscheidende Kommanditist einen entsprechenden Veräußerungsgewinn erziele. Lediglich für den Fall, dass ein negatives Kapitalkonto bzw ein Teil davon nicht durch stille Reserven gedeckt sei, entstehe entsprechend den Ausführungen des VwGH⁷⁹ kein Veräußerungsgewinn.

Die Zurechnung der laufenden Verlustanteile an den Kommanditisten nach Erschöpfung seiner Einlage stand nach der Rechtsansicht des BMF in Widerspruch zum Leitgedanken und System des einkommensteuerrechtlichen Gewinnbegriffs. Die steuerliche Anerkennung von Verlusten bedinge eine tatsächlich eingetretene oder wenigstens zeitlich vorweggenommene, künftig jedoch durchaus zu erwartende Vermögensminderung.⁸⁰ Durch die Zurechnung laufender Verlustanteile an den Kommanditisten nach Erschöpfung seiner Einlage komme es jedoch zur Berücksichtigung von Verlustanteilen, die die Vermögenssphäre des Steuerpflichtigen in keinem Zeitpunkt tatsächlich beeinträchtigen könnten. Die steuerliche Berücksichtigung solcher Verlustanteile sei mit der Gewinnermittlungsmethode des Vermögensvergleichs unvereinbar. Umgekehrt könne beim Kommanditisten hinsichtlich solcher Gewinnanteile, die er nach § 169 HGB aufgrund eines negativen Kapitalkontos künftig nicht fordern kann, keine Vermögensmehrung unterstellt werden.

Nach der Rechtsansicht des BMF waren daher sowohl die Verlust- als auch in der Folge die Gewinnanteile des Kommanditisten steuerlich dem Komplementär zuzurechnen, solange die bedungene Kommanditeinlage durch Verluste herabgemindert⁸¹ ist. Entsprechen-

des galt auch für die Zurechnung eines etwaigen Veräußerungsgewinns, der aufgrund der Realisierung stiller Reserven anlässlich des Ausscheidens eines Kommanditisten mit negativem Kapitalkontos entsteht.⁸²

Ging der Kommanditist im Innenverhältnis die Verpflichtung ein, über den Betrag seiner bedungenen Kommanditeinlage hinaus am Verlust der Gesellschaft teilzunehmen, erhöhte sich dadurch nach der im Erlass vertretenen Rechtsansicht sein Verlustzuweisungspotential.⁸³ Entstand für den Kommanditisten aufgrund der übernommenen Zusatzhaftung eine Verbindlichkeit gegenüber der Gesellschaft und wurde ihm diese von den verbleibenden Gesellschaftern bzw dem Komplementär in der Folge erlassen, erzielte er in Höhe des Schulderrlasses einen steuerpflichtigen Gewinn. Ob eine übernommene Zusatzhaftung das Ausmaß der steuerlichen Verlustzuweisung überhaupt erhöhen konnte, war nach dem zitierten Erlass davon abhängig, inwieweit bzw in welchen Fällen der Kommanditist bei einer gegen ihn bewirkten Geltendmachung der Zusatzhaftung durch einen Dritten schadlos gehalten wurde.

Gab der Kommanditist im Außenverhältnis eine Bürgschaftserklärung ab, erhöhte sich dadurch nicht sein steuerlicher Anteil am laufenden Verlust. Wurde er in der Folge als Bürge beansprucht, konnte ein Verlust aus diesem Rechtstitel steuerlich erst dann berücksichtigt werden, wenn die Regressforderung gegenüber den Mitgesellschaftern wegen Uneinbringlichkeit abzuschreiben war.

D. VwGH-Erkenntnis vom 15.4.1980

Gegen die im Erlass vertretene Rechtsauffassung des BMF wurden in der Fachliteratur erhebliche Bedenken geäußert.⁸⁴ Im Jahr 1980 hatte sich schließlich der VwGH mit der Frage der Verlustzurechnung bei Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto auseinandergesetzt. Mit seiner Rechtsprechung wurde die Rechtsmeinung des BMF im Wesentlichen bestätigt.⁸⁵

77 Die Erlässe des BMF enthielten keinen Hinweis darauf, ob auf das handelsrechtliche oder steuerliche Kapitalkonto abzustellen sei; vgl. *Gassner*, Das negative Kapitalkonto des Kommanditisten im Steuerrecht, SWK 1980, A I, 263 (264).

78 VwGH 26.6.1968, 1225/65.

79 Siehe dazu VwGH 26.6.1968, 1225/65.

80 Nach *Ruppe* hatte das (damals) geltende Steuerrecht mit einem »derart materiell aufgeladene[n] Verlustbegriff nichts zu tun«: *Ruppe*, Verlustzuweisungen an Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto, ÖStZ 1980, 170 (172).

81 Der Erlass vom 4.6.1978, Z 06 1301/1-IV/6/78 wies explizit darauf hin, dass es nur insoweit zu einer vom Handelsrecht abweichenden steuerlichen Ergebnisverteilung kommt, als die bedungene Kommanditeinlage zur Gänze durch Verluste herabgemindert war.

82 Auf etwaige Besonderheiten iZm der vom BMF vorgesehenen Zurechnung der steuerlichen Ergebnisanteile wird in der Folge nicht eingegangen.

83 Vor dem Hintergrund des dem Erlass zugrundeliegenden Gedankens, die steuerliche Berücksichtigung eines Verlusts setze eine Vermögensminderung voraus, wurde es als konsequent angesehen, dass trotz negativem Kapitalkonto insoweit eine Verlustzurechnung an den Kommanditisten zugelassen wurde, als er eine über die bedungene Einlage hinausgehende Zusatzhaftung übernommen hatte; vgl. *Jud/Ruppe*, Verluste bei beschränkter Haftung, QuHGZ 1982, 85 (86).

84 Siehe dazu die Nachweise bei *Gassner*, Personengesellschaften und Verlustausgleich, ÖStZ 1982, 259 FN 4.

85 Vgl. *Gassner*, Die Publikums-(Abschreibungs-)gesellschaft in der Rechtsentwicklung, RdW 1985, 24 (25).

1. Das Erkenntnis im Überblick

Im Erkenntnis vom 15.4.1980, 1661/79⁸⁶ hatte der VwGH über die Streitfrage der Zurechnung von Verlustanteilen des Kommanditisten bei negativem Kapitalkonto zu entscheiden. Im Anlassfall sollte der Verlust einer GmbH & Co KG⁸⁷ anteilig auf 93 Gesellschafter verteilt werden, wohingegen das Finanzamt die Verlustanteile lediglich bei drei Kommanditisten erklärungsgemäß festsetzte und die Summe der Verlustanteile der anderen Kommanditisten insoweit der Komplementärgesellschaft zurechnete, als sie bei den einzelnen Kommanditisten zu einem negativen Kapitalkonto führten bzw im Kapitalkonto nicht mehr gedeckt waren. Gemäß Sachverhaltsdarstellung hatten die Kommanditisten nur die in der Beitrittserklärung vereinbarte Einlage zu leisten, darüber hinaus traf sie keine Ausgleichs- oder Nachschusspflicht. Die belangte Behörde gab der Berufung keine Folge.

Der VwGH führte einleitend aus, dass das Kapitalkonto eines Kommanditisten zwar nach herrschender handelsrechtlicher Auffassung durch Verlustzuweisungen negativ werden könne, aber in der Literatur keine Einigkeit darüber bestehe, ob dies auch für den Bereich der steuerlichen Ergebnisverteilung gelte⁸⁸ und dass die gegenständliche Frage in der Rechtsprechung des VwGH bislang nur indirekt behandelt worden sei.⁸⁹

Ob ein Gesellschafter beim Ausscheiden mit negativem Kapitalkonto⁹⁰ einen Veräußerungsgewinn realisierte, hing nach Ansicht des VwGH wechselseitig damit zusammen, ob die zum negativen Kapitalkonto führenden Verlustzuweisungen steuerlich wirksam waren.⁹¹ Bei der Beurteilung der Frage nach der steuerlichen Anerkennung der laufenden Verlustzuweisungen

war die rechtliche Stellung des Kommanditisten entscheidend. Traf den Kommanditisten im Zeitpunkt seines Ausscheidens keine Verpflichtung zur Auffüllung seines negativen Kapitalkontos, waren die zum Negativstand führenden Verlustzurechnungen steuerlich unwirksam.

Vor dem Hintergrund der Sachlage⁹² konnte der VwGH der häufig vertretenen Auffassung nicht zustimmen, dass Verlustzuweisungen an den Kommanditisten auch nach Erschöpfung seiner Einlage steuerlich anerkannt sein müssten, weil der Kommanditist nach § 169 HGB über künftige Gewinnanteile nicht oder nur eingeschränkt verfügen könne.

Der VwGH schloss sich der Auffassung von *Thiel*⁹³ und *Littmann*⁹⁴ an. Die beiden deutschen Autoren vertraten die Ansicht, dass die Verlustanteile des Kommanditisten nach Erschöpfung seiner Einlage dem Komplementär zuzuweisen seien, der für diese Verlustanteile solange einzustehen habe, bis sie durch künftige Gewinnanteile des Kommanditisten wieder aufgefüllt werden. Demnach seien im Falle eines negativen Kapitalkontos sowohl die auf den Kommanditisten entfallenden Verlustanteile als auch in der Folge seine verlustabdeckenden Gewinnanteile dem Komplementär zuzurechnen.

Der VwGH teilte außerdem die Ansicht der beiden Autoren im Hinblick darauf, dass allein dieses Ergebnis eine ordnungsmäßige Darstellung in der Handelsbilanz ermöglichen würde. »*Ein auf der Aktivseite ausgewiesenes, durch Verlustabschreibungen entstandenes negatives Kapitalkonto des Kommanditisten sei ein bloßer Luftposten*⁹⁵, der nur die Hoffnung auf Abdeckung durch künftige Gewinne, aber keine Forderung der Gesellschaft gegen den Kommanditisten beinhalte. Eine Aktivierung unter diesem Gesichtspunkt bedeute eine nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung verbotene Aktivierung künftiger Gewinnchancen.«⁹⁶ Leiste der Kommanditist seine Pflichteinlage, könne sein Kapitalkonto im ungünstigsten Fall auf null herabsinken; ein weiteres Ab-

86 Soweit in diesem Unterkapitel Literaturquellen nicht explizit angeführt sind, beziehen sich die Textstellen auf das Erkenntnis des VwGH 15.4.1980, 1661/79.

87 Nach *Nolz*, Das endgültige »Aus« für Verlustzuweisungen über 100 %? ÖStZ 1980, 118 (119) betrieb die Gesellschaft einen Sessellift.

88 Für entsprechende Nachweise siehe die Verweise auf die Literatur im Erkenntnis des VwGH 15.4.1980, 1661/79.

89 Aus dem Erkenntnis 26.6.1968, 1225/65 ergab sich lediglich, dass das negative Kapitalkonto eines Kommanditisten im Jahr seines Ausscheidens von den übernehmenden Gesellschaftern nicht als Betriebsausgabe berücksichtigt werden kann. In den Erkenntnissen 25.2.1975, 840/73 und 15.10.1975, 477/75 kam der VwGH zu dem Ergebnis, dass ein Gesellschafter einer Personengesellschaft, der mit negativem Kapitalkonto und ohne Abfindung aus der Gesellschaft ausscheidet, lediglich dann einen Veräußerungsgewinn zu versteuern hat, wenn ihm eine bestehende Verpflichtung zur Auffüllung seines negativen Kapitalkontos erlassen wurde.

90 Nach *Gassner*, SWK 1980, A I, 264 stellte der VwGH auf den Begriff des negativen Kapitalkontos aus handelsrechtlicher Sicht ab.

91 Kritisch dazu *Gassner*, SWK 1980, A I, 263 ff; siehe im Detail auch *Gassner*, Das negative Kapitalkonto des Kommanditisten im Steuerrecht, in FS Stadler (1981) 45.

92 Im entscheidungsrelevanten Sachverhalt traf die Kommanditisten nach dem Gesellschaftsvertrag in keinem Fall (weder im Falle des Ausscheidens noch bei Liquidation der Gesellschaft) eine Nachschusspflicht. Bei einer bestehenden Nachschusspflicht oder Haftungserweiterung hätte der VwGH vermutlich anders entschieden: so *Ruppe*, ÖStZ 1980, 176.

93 *Thiel*, Das negative Kapitalkonto des Kommanditisten und seine steuerliche Bedeutung, BB 1964, 839 (839 f) sowie *Thiel*, Der Verlust des Kommanditisten, ÖStZ 1980, 177 (179).

94 *Littmann*, Das Einkommensteuerrecht. Kommentar zum Einkommensteuergesetz II¹² (1979) § 15 Rz 105.

95 Demnach müsste auch die Verlustzuweisung bei Kapitalgesellschaften nach Aufzehrung ihres Grund- oder Stammkapitals unterbleiben, weil der bilanzielle Ausweis des Verlusts in diesem Fall ebenfalls ein bloßer Luftposten ist: so *Ruppe*, ÖStZ 1980, 174.

96 *Littmann*, EStG II¹² § 15 Rz 105. Der VwGH zitierte diese Textstelle im gegenständlich behandelten Erkenntnis wörtlich.

sinken stelle keine echte Vermögensminderung dar.⁹⁷ Den Kommanditisten treffe weder den Gläubigern der Gesellschaft, noch seinen Mitgesellchaftern gegenüber eine Verpflichtung, Verluste über den Betrag seiner Einlage abzudecken. Der VwGH erachtete die Beschwerde daher als unbegründet und wies sie ab.

Die Auffassung des VwGH entsprach damit im Wesentlichen der im Pokorny-Erlass vertretenen Rechtsmeinung des BMF. Der Erlass wurde in der Folge beim VfGH bekämpft.⁹⁸ Nach der Entscheidung des VfGH⁹⁹ handelte es sich bei dem Erlass aufgrund seiner imperativen Diktion um eine Rechtsverordnung, die nicht ordnungsgemäß im Bundesgesetzblatt kundgemacht wurde und daher aufzuheben war. Die Entscheidung enthielt keine Beurteilung darüber, ob der Inhalt des Erlasses gesetzlich gedeckt sei.¹⁰⁰

Mit dem Erkenntnis bestätigte der VwGH die Rechtsansicht der herrschenden handelsrechtlichen Lehre¹⁰¹ und stellte klar, dass dem Kommanditisten, dessen rechtliche Stellung dem (dispositiven) Regelstatut des Handelsrechts entspricht, die laufenden Verlustanteile nach Erschöpfung seiner Einlage nicht zuzurechnen sind.¹⁰²

2. Literaturmeinungen zum VwGH-Erkenntnis

Das Erkenntnis rief allerdings etliche neue Unklarheiten hervor¹⁰³ und sorgte in der Literatur für heftige Kritik.¹⁰⁴

*Gassner*¹⁰⁵ zog in Zweifel, dass die steuerliche Behandlung des Veräußerungsgewinns wechselseitig mit der steuerlichen Wirksamkeit der Verlustzuweisungen zusammenhängt. Der VwGH führte unter Verweis auf seine Vorjudikatur aus, dass ein ohne Abfindung ausscheidender Gesellschafter mit negativem Kapitalkonto nur dann einen Veräußerungsgewinn zu erfassen habe, wenn er aus einer bestehenden Verpflichtung zur Auffüllung des negativen Kapitalkontos entlassen werde. Wie der VwGH selbst einräumte, gelten die Vor-

aussetzungen für das Vorliegen eines Veräußerungsgewinns beim Ausscheiden mit negativem Kapitalkonto für alle Formen der Mitunternehmerschaft gleichermaßen. Demnach realisieren auch die Gesellschafter einer OHG oder GesbR beim Ausscheiden mit negativem Kapitalkonto nur dann einen Veräußerungsgewinn, wenn sie aus einer bestehenden Auffüllungsverpflichtung befreit werden. Andernfalls hat ihr Ausscheiden keinen Veräußerungsgewinn zur Folge, obwohl ihnen die Verlustanteile früherer Wirtschaftsjahre mit steuerlicher Wirkung zugewiesen wurden.¹⁰⁶

Im Erkenntnis wies der VwGH darauf hin, »(...) daß im Beschwerdefall die rechtliche Stellung der Kommanditisten maßgebend ist.«¹⁰⁷ In der Literatur wurde angemerkt, dass dieser vom VwGH unternommene Abgrenzungsversuch des Beschwerdefalls von anderen Kommanditgesellschaften keine Relevanz haben kann. Die Kommanditisten waren laut Gesellschaftsvertrag in keinem Fall zur Leistung eines Nachschusses verpflichtet. Und gerade das dürfte der Gesetzgeber hinsichtlich der finanziellen Verpflichtungen des Kommanditisten vor Augen gehabt haben: Hat der Kommanditist seine Einlage einmal geleistet, so muss er keine darüber hinausgehenden Zahlungen an die Gesellschaft leisten und kann – sofern die im Handelsregister eingetragene Haftsumme den Betrag der Pflichteinlage nicht überschreitet – von Gesellschaftsgläubigern nicht belangt werden. Die ausdrückliche Regelung im Gesellschaftsvertrag sei somit nicht erforderlich, um diese »rechtliche Stellung« des Kommanditisten zu bewirken. Das Erkenntnis treffe somit alle Kommanditgesellschaften, sofern der Kommanditist nicht – wie vom VwGH gefordert – zusätzliche Nachschuss- oder Auffüllungsverpflichtungen eingehe.¹⁰⁸

Nicht schlüssig war außerdem die zweite Argumentationslinie des VwGH. Der VwGH teilte die Auffassung *Thiels*, der seine Ansicht jedoch aus dem Handelsrecht entwickelte. *Thiel* war der Ansicht, dass es Verlustzuweisungen an den Kommanditisten nach Aufzehrung seiner Einlage bereits in der Handelsbilanz nicht geben kann. Verlustanteile, die die Einlage des Kommanditisten übersteigen, wären bereits handelsrechtlich und aus diesem Grund auch steuerlich dem Komplementär zuzurechnen. Die herrschende handelsrechtliche Lehre und auch der VwGH gingen jedoch davon aus, dass der Kommanditist lediglich an endgültigen Verlusten beschränkt teilnimmt und ihm die laufenden Verlustanteile handelsrechtlich daher auch dann zuzurechnen sind, wenn sein Kapitalanteil dadurch negativ(er) wird. Es wurde folglich als nicht nachvollziehbar

97 Nach *Ruppe* würden über die Einlage hinausgehende Verlustanteile insoweit eine wirtschaftliche Belastung des Kommanditisten darstellen, als sein negatives Kapitalkonto im Zeitpunkt der Bilanzerstellung durch stille Reserven oder einen Firmenwert gedeckt ist. Siehe dazu *Ruppe*, ÖStZ 1980, 175.

98 Vgl *Gassner*, RdW 1985, 25. Siehe dazu VfGH 2.10.1984, V 19/84.

99 VfGH 2.10.1984, V 19/84.

100 Vgl *Nolz*, Die Folgen aus der Aufhebung des seinerzeitigen Verlustzuweisungs-Erlasses durch den VfGH, ÖStZ 1985, 168 (168).

101 Vgl *Wünsch*, Würdigung des Erkenntnisses des VwGH vom 15.4.1980, 1661/79, aus handelsrechtlicher Sicht, SWK 1980, B V, 9 (9).

102 Vgl *Ruppe*, ÖStZ 1980, 177.

103 Vgl *Ruppe*, ÖStZ 1980, 177.

104 Siehe dazu *Wundsam*, Steuerliche Zurechnung von Verlusten bei Kommanditgesellschaften, SWK 1980, A I, 221 (224 ff); *Gassner*, SWK 1980, A I, 263; *Ruppe*, ÖStZ 1980, 171 ff.

105 *Gassner*, SWK 1980, A I, 263.

106 Vgl *Gassner*, SWK 1980, A I, 263 f.

107 VfGH 15.4.1980, 1661/79.

108 Vgl *Wünsch*, SWK 1980, B V, 10 f.

kritisiert, wie der VwGH bei gegenteiliger handelsrechtlicher Auffassung die steuerlichen Konsequenzen übernehmen konnte.¹⁰⁹

Außerdem wurde bemängelt, dass der VwGH nicht auf die Argumente, die der Auffassung von *Thiel* und *Littmann* gegenüberstanden, eingegangen war. Vorgebracht wurde unter anderem, dass der einkommensteuerliche Verlust nicht zwangsläufig eine wirtschaftliche Belastung voraussetzt. Der einkommensteuerliche Verlust sei das Ergebnis einer Rechenoperation, die Steuerbefreiungen, Bewertungsbegünstigungen, Abzugsposten und Freibeträge entsprechend berücksichtigt. Das Eintreten einer tatsächlichen Vermögensminderung als Voraussetzung für die steuerliche Wirksamkeit eines Verlusts sei eine rechtspolitische Forderung, die unter dem Blickwinkel einer dem Leistungsfähigkeitsgedanken entsprechenden Besteuerung durchaus als gerechtfertigt angesehen werden kann. Dem Verlustbegriff des Steuerrechts sei eine solche Voraussetzung jedoch fremd. Auch für die Einkünftezurechnung sei nicht die wirtschaftliche Belastung, sondern ausschließlich der Steuertatbestand maßgeblich. Werden die positiven Einkünfte dem Inhaber der Einkunftsquelle zugerechnet, könne für negative Einkünfte nichts Anderes gelten.¹¹⁰

Nach der Rechtsprechung des VwGH waren die Verlustanteile, die beim Kommanditisten zu einem negativen Kapitalkonto führen, steuerlich dem Komplementär zuzurechnen. Es stellte sich in diesem Zusammenhang die Frage, inwieweit der Komplementär durch die auf den Kommanditisten entfallenden Verlustanteile wirtschaftlich belastet ist, wenn sein Kapitalanteil durch die abweichende Verlustzuweisung negativ wird. Bei aufrechter Gesellschaft stelle das negative Kapitalkonto des Komplementärs im Innenverhältnis keine Verbindlichkeit dar. Erst bei Beendigung der Gesellschafterstellung erwachse dem Komplementär aufgrund eines noch vorhandenen negativen Kapitalkontos gegenüber den verbleibenden Gesellschaftern eine Verbindlichkeit. Im Gegensatz dazu habe der Kommanditist mit negativem Kapitalkonto aufgrund des Verlustauffüllungsgebots in späteren Wirtschaftsjahren im Ausmaß der künftigen Gewinnanteile eine Verbindlichkeit gegenüber der Gesellschaft. Ob der Komplementär durch die auf den Kommanditisten entfallenden, abweichend zugewiesenen Verlustanteile wirtschaftlich letztlich tatsächlich belastet wird, sei genauso ungewiss wie der Umstand, ob und inwieweit der Kommanditist sein durch Verlustzuweisungen entstandenes negatives Kapitalkonto mit künftigen Gewinnanteilen auffüllen muss. Nachdem das Eintreten einer

wirtschaftlichen Belastung durch die zugewiesenen Verlustanteile in beiden Fällen von künftigen, ungewissen Ereignissen abhängt, lasse sich kein überzeugender Grund für die abweichende Ergebniszurechnung der auf den Kommanditisten entfallenden Verlustanteile an den Komplementär finden.¹¹¹

Aufgrund des Erkenntnisses wurde beispielsweise außerdem hinterfragt, wem die Verluste steuerlich zuzurechnen sind, wenn das negative Kapitalkonto des Kommanditisten durch stille Reserven gedeckt ist und an wen die Verlustzuweisung zu erfolgen hat, wenn weder Kommanditist noch Komplementär durch die Verluste wirtschaftlich belastet werden.¹¹²

V. Verluste bei beschränkter Haftung nach § 23a EStG 1972

Aufgrund der insbesondere gegen die abweichende Ergebniszurechnung vorgebrachten Bedenken und um die Gestaltungen der Abschreibungs- bzw. Verlustzuweisungsgesellschaften auf eine wirkungsvollere Weise einzuschränken, wurde mit dem AbgÄG 1981¹¹³ schließlich eine gesetzliche Regelung zur steuerlichen Behandlung der Verluste von beschränkt haftenden Mitunternehmern geschaffen.¹¹⁴

Die historische Entwicklung zeigt, dass die Einführung einer Vorschrift für die Berücksichtigung von Verlusten bei Kommanditisten aufgrund der speziellen Haftungssituation erfolgt ist.¹¹⁵ Der primäre Sinn und Zweck der Regelung wurde darin gesehen, die Verluste zivilrechtlich beschränkt haftender Gesellschafter besonders zu behandeln, weil die Möglichkeit bestand, dass sie ihre Verluste wirtschaftlich nicht tragen müssen. Nach den Erläuterungen¹¹⁶ hatte die Vorschrift außerdem die wirkungsvollere Bekämpfung der Abschreibungs- bzw. Verlustzuweisungsgesellschaften zum Ziel.¹¹⁷

A. Die gesetzliche Regelung im Überblick

Die grundsätzlich ab dem Veranlagungsjahr 1982¹¹⁸ anwendbar gewesene, in § 23a EStG 1972 unter dem Titel »Verluste bei beschränkter Haftung« eingefügte

¹¹¹ Vgl. *Ruppe*, ÖStZ 1980, 173.

¹¹² Vgl. *Ruppe*, ÖStZ 1980, 175.

¹¹³ BGBl 1981/620.

¹¹⁴ Vgl. ErläutRV 850 BlgNR 15. GP 18.

¹¹⁵ Vgl. *Jud/Ruppe*, QuHGZ 1982, 86.

¹¹⁶ Vgl. ErläutRV 850 BlgNR 15. GP 18.

¹¹⁷ Vgl. *Jud/Ruppe*, QuHGZ 1982, 87.

¹¹⁸ Sofern das Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr entsprach. § 23a EStG idF AbgÄG 1981 wurde vom VfGH als verfassungswidrig aufgehoben (VfGH 11.12.1985, G 139/85; G 207/85; G 221/85; G 238/85; G 247/85). Die Aufhebung trat mit 31.12.1986 in Kraft.

¹⁰⁹ Vgl. *Gassner*, SWK 1980, A I, 264.

¹¹⁰ Vgl. *Ruppe*, ÖStZ 1980, 172.

Vorschrift des § 23a EStG 1972¹¹⁹ ordnete implizit an,¹²⁰ dass dem Kommanditisten seine Verlustanteile steuerlich – in Übereinstimmung mit dem Handelsrecht – stets selbst zuzurechnen sind.¹²¹ Die dem Kommanditisten zugewiesenen Verlustanteile unterlagen jedoch einem Ausgleichsverbot, soweit durch die Verlustzuweisung ein negatives Kapitalkonto entstand bzw insoweit sich dadurch ein Negativstand erhöhte. Vorerst nicht ausgleichsfähige Verluste konnten ausschließlich mit Gewinnen, die dem beschränkt haftenden Mitunternehmer aufgrund der Beteiligung an derselben Mitunternehmerschaft in späteren Wirtschaftsjahren zuzurechnen waren, verrechnet werden.¹²²

Dabei waren sämtliche iZm der Beteiligung entstandene Verluste (somit auch solche iRd Sonderbetriebsvermögens) vom Verlustausgleichsverbot umfasst bzw erstreckte sich die Verlustverrechnungsmöglichkeit umgekehrt auf sämtliche iZm der Beteiligung erzielten Gewinne (Sondervergütungen iSd § 23 Z 2 EStG, Gewinne iZm dem Sonderbetriebsvermögen, Veräußerungsgewinne nach § 23a Abs 2 EStG). Das Verlustausgleichspotential ergab sich nach den Erläuterungen aus dem Stand des steuerlichen Kapitalkontos,¹²³ das sämtliche Wirtschaftsgüter, die nach den steuerlichen Vorschriften in den Betriebsvermögensvergleich einzu beziehen waren (und damit auch das Sonderbetriebsvermögen des beschränkt haftenden Mitunternehmers), umfasste.¹²⁴

§ 23a Abs 2 EStG regelte für beschränkt haftende Mitunternehmer die steuerlichen Konsequenzen des Ausscheidens aus der Gesellschaft mit negativem Kapitalkonto. Im Falle des Ausscheidens mit negativem Kapitalkonto gegen Abfindung war der Veräußerungsgewinn nach § 24 EStG zu ermitteln; schied der beschränkt haftende Mitunternehmer mit negativem Kapitalkonto ohne Abfindung aus der Gesellschaft aus, galt der Betrag seines negativen Kapitalkontos, den er nicht auffüllen musste,¹²⁵ als Veräußerungsgewinn iSd § 24 EStG.¹²⁶

Wurden Verlustanteile eines Kommanditisten vor Einführung des § 23a EStG 1972 aufgrund der damaligen Besteuerungspraxis dem unbeschränkt haftenden Gesellschafter zugerechnet, sollten nach der zu § 23a EStG ergangenen Übergangsregelung bis zu diesem Betrag auch die auf den Kommanditisten entfallenden Gewinnanteile späterer Wirtschaftsjahre ebenfalls dem unbeschränkt haftenden Gesellschafter zugerechnet werden.¹²⁷

§ 23a Abs 1 und 2 EStG stellten direkt auf die Rechtsfigur des Kommanditisten ab. Nach § 23a Abs 3 EStG galten die Abs 1 und 2 sinngemäß für als Mitunternehmer zu qualifizierende stille Gesellschafter sowie für andere Mitunternehmer, deren rechtliche Stellung aufgrund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung der eines Kommanditisten vergleichbar war. Bei Kommanditisten und atypisch beteiligten stillen Gesellschaftern kam die Neuregelung unabhängig von der gesellschaftsvertraglichen Regelung der Haftungsverhältnisse zur Anwendung.¹²⁸

Die Anwendbarkeit der Vorschrift beschränkte sich auf den Bereich der betrieblichen Einkünfte.¹²⁹

B. Literaturmeinungen zu § 23a EStG 1972

In der Literatur wurde die Einführung des § 23a EStG insoweit begrüßt, als zumindest die seit Jahren bestehende Rechtsunsicherheit beseitigt und eine Grundlage zur Rechtsdurchsetzung geschaffen wurde.¹³⁰

Vor dem Hintergrund der historischen Entwicklung, der Überschrift der Vorschrift und den zugehörigen Erläuterungen hatte der Zweck von § 23a EStG nach Literaturmeinungen nur darin bestehen können, den Verlustausgleich bei Mitunternehmern, die bestimmte Verluste wirtschaftlich möglicherweise nicht tragen müssen, nur nach Maßgabe ihrer künftigen Gewinne zu gewähren. Das Verlustausgleichsvolumen hätte demnach auf den Umfang der wirtschaftlichen Beeinträchtigung des Mitunternehmers abstellen müssen.¹³¹

Nach § 23a Abs 1 EStG wurde das Verlustausgleichspotential an das (steuerliche) Kapitalkonto

119 Der Gesetzeswortlaut der Vorschrift ist in *Kapitel IX.A.* abgedruckt.

120 So *Jud/Ruppe*, QuHGZ 1982, 87.

121 Vgl ErläutRV 850 BlgNR 15. GP 18; *Gassner*, ÖStZ 1982, 259.

122 Vgl § 23a Abs 1 EStG 1972 idF AbgÄG 1981.

123 Vgl ErläutRV 850 BlgNR 15. GP 18. Dies folgte nach Ansicht einiger Autoren aus § 23a Abs 1 letzter Satz EStG: vgl *Nolz*, ÖStZ 1982, 14; *Gassner*, ÖStZ 1982, 260; *Schögl/Wiesner/Nolz/Kohler*, EStG 1972⁷ (1985) § 23a Rz 7. Nach *Jud/Ruppe*, QuHGZ 1982, 90 war die Anknüpfung an das steuerliche Kapitalkonto aus dem Gesetzeswortlaut ableitbar, jedoch zwang § 23a Abs 1 letzter Satz EStG nicht zu der Annahme, dass auch das Kapitalkonto im steuerlichen Sinn auszulegen sei.

124 Vgl ErläutRV 850 BlgNR 15. GP 18.

125 Zur Frage, ob hinsichtlich der Auffüllungsverpflichtung auf das Innen- oder Außenverhältnis abzustellen war, siehe *Nolz*, ÖStZ 1982, 14 f.

126 Verfügte der Mitunternehmer im Zeitpunkt seines Ausscheidens noch über vorerst nicht ausgleichsfähige Verluste aus

früheren Wirtschaftsjahren, waren diese nach den Erläuterungen vorrangig mit einem allfälligen Veräußerungsgewinn zu verrechnen: vgl ErläutRV 850 BlgNR 15. GP 18. Aus § 23a EStG 1972 war eine solche vorrangige Verlustverrechnung nicht ableitbar: vgl *Gassner*, ÖStZ 1982, 261.

127 Siehe dazu Abschn I Art III AbgÄG 1981. Zu den Übergangsfragen siehe *Nolz*, SWK 1982, A I, 26.

128 Vgl *Nolz*, Die einkommensteuerlichen Bestimmungen im Abgabenänderungsgesetz 1981, ÖStZ 1982, 8 (14); *Nolz*, Gesetzliche Neuregelung von Verlustzuweisungen durch § 23 a EStG, SWK 1982, A I, 19 (24). Zum betroffenen Gesellschafterkreis und den Konsequenzen bei Änderung der Rechtsstellung siehe außerdem *Gassner*, ÖStZ 1982, 259 ff sowie *Wiesner*, Der Mitunternehmer mit beschränkter Haftung, SWK 1983, A I, 215 (216 f).

129 Vgl *Nolz*, ÖStZ 1982, 14.

130 Vgl *Gassner*, ÖStZ 1982, 266.

131 Vgl *Jud/Ruppe*, QuHGZ 1982, 90.

geknüpft. Ob das (steuerliche) Kapitalkonto ein geeigneter Anknüpfungspunkt ist, um die Haftungsverhältnisse und wirtschaftliche Beeinträchtigung des Kommanditisten widerzuspiegeln, wurde in der Literatur in Zweifel gezogen.¹³²

Ein Abstellen auf das steuerliche Kapitalkonto hatte die Einbeziehung des Sonderbetriebsvermögens des Mitunternehmers zur Folge. Demnach erhöhte sich das Verlustausgleichsvolumen durch positives Sonderbetriebsvermögen bzw verringerte es sich aufgrund von negativem Sonderbetriebsvermögen.¹³³ Nachdem das Sonderbetriebsvermögen die Haftung des Kommanditisten für Gesellschaftsverbindlichkeit aber nicht beeinflusst, wurde dessen Einbeziehung in das Verlustausgleichsvolumen weder als sinnvoll noch als sachgerecht angesehen.¹³⁴ Durch den Wertansatz des positiven Sonderbetriebsvermögens erhöhte sich der Stand des steuerlichen Kapitalkontos und der Kommanditist konnte seine Verluste unberechtigterweise in entsprechend höherem Umfang ausgleichen.¹³⁵ Das Ausmaß des Verlustausgleichs wurde damit entgegen dem Regelungszweck von willkürlichen Voraussetzungen wie den schuldrechtlichen Beziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft oder der Art der Finanzierung der Mitunternehmerbeteiligung abhängig gemacht.¹³⁶

Aber auch das handelsrechtliche Kapitalkonto wurde als ungeeigneter Anknüpfungspunkt qualifiziert, da es die Haftungsverhältnisse und wirtschaftliche Belastung des Kommanditisten ebenfalls nicht zum Ausdruck bringen könne.¹³⁷ Durch das Abstellen auf das Kapitalkonto wurde das Verlustausgleichsvolumen beispielsweise durch übernommene Zusatzhaftungen, Abdeckungszusagen oder Verlustübernahmeverpflichtungen, soweit sie am Kapitalkonto nicht erfasst waren, nicht beeinflusst. Außerdem war ein Verlustausgleich in Bezug auf die Einlage des Kommanditisten nur in Höhe des tatsächlich geleisteten Betrags der Kommanditeinlage möglich, obwohl der Kommanditist auch mit der ausstehenden bedungenen Einlage haftete.¹³⁸

Erhebliche Bedenken wurden außerdem gegen die eingeschränkte Möglichkeit, vorerst nicht ausgleichsfähige Verluste ausschließlich mit künftigen Gewinnen verrechnen zu können, geäußert. Die Verlustberücksichtigung erfolgte dadurch nicht im Ausmaß

der wirtschaftlichen Belastung bzw in Abhängigkeit vom tatsächlichen Vermögenseinsatz des Kommanditisten. Während beispielsweise Einlagen das Verlustausgleichsvolumen bei positivem Kapitalkontostand erhöhten, konnte durch Einlagen bei negativem Kapitalkonto kein Verlustausgleich im Ausmaß der getätigten Einlagen bewirkt werden bzw wurden vorerst nicht ausgleichsfähige Verluste durch solche Einlagen nicht in entsprechendem Ausmaß zu ausgleichsfähigen Verlusten.¹³⁹

Verfassungsrechtliche Bedenken wurden in der Literatur auch in Bezug auf § 23a Abs 1 letzter Satz EStG¹⁴⁰ vorgebracht. Aufgrund dieser Regelung konnte der Kommanditist Verluste nicht ausgleichen, obwohl er sie wirtschaftlich zu tragen hatte.¹⁴¹ Um die Folgen zu vergegenwärtigen ist an eine KG zu denken, die laut Steuerbilanz über mehrere Wirtschaftsjahre weder einen Gewinn noch einen Verlust erzielt, weshalb den beteiligten Mitunternehmern direkt aus der Beteiligung keine Ergebnisanteile zuzurechnen sind. Hatte der Kommanditist seine Gesellschaftereinlage mittels Fremdkapital finanziert, konnten die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen – sofern seine Einlage bereits aufgezehrt war – nicht mit seinen anderen Einkünften ausgeglichen werden. Derartige Aufwendungen wurden bei Kommanditisten und unbeschränkt haftenden Mitunternehmern somit ungleich behandelt, obwohl beide Arten von Gesellschaftern die wirtschaftliche Beeinträchtigung gleichermaßen zu tragen hatten. Eine sachliche Rechtfertigung ließ sich dafür nicht finden.¹⁴²

C. Aufhebung des § 23a EStG 1972 durch den VfGH

Die Vorschrift des § 23a EStG 1972 wurde vom VfGH infolge seiner Gleichheitswidrigkeit aufgehoben.¹⁴³ Mit Beschluss vom 20.7.1985, B 709/84, leitete der VfGH eine amtswegige Prüfung des § 23a EStG auf Verfassungsmäßigkeit ein; gleichzeitig stellte der VfGH in unterschiedlichen Anlassverfahren Anträge auf Aufhebung des § 23a EStG 1972.

Im Prüfungsbeschluss hielt der VfGH vorläufig daran fest, dass das Einkommensteuerrecht nach Haftungsverhältnissen differenzieren und Vermögensbe-

132 Unter anderem *Jud/Ruppe*, QuHGZ 1982, 91 ff; *Gassner*, ÖStZ 1982, 262.

133 Vgl *Jud/Ruppe*, QuHGZ 1982, 91.

134 Vgl *Jud/Ruppe*, QuHGZ 1982, 91; *Ruppe*, Bemerkungen zum Ministerialentwurf eines AbgÄG 1981, SWK 1981, A I, 201 (205).

135 Vgl *Pokorny*, Durchbricht § 23 a EStG die Grundsätze der Einkommensbesteuerung? SWK 1983, A I, 233 (234).

136 Vgl *Jud/Ruppe*, QuHGZ 1982, 93. So auch *Pokorny*, Das Unrecht aus dem Steuerrecht, SWK 1984, A I, 265 (269).

137 Vgl *Jud/Ruppe*, QuHGZ 1982, 101 bzw im Detail 94 ff.

138 Vgl *Ruppe*, SWK 1981, A I, 204.

139 Siehe dazu *Pokorny*, SWK 1984, A I, 269 sowie *Pokorny*, SWK 1983, A I, 234.

140 (...) *Diese Gewinne und Verluste sind unter Berücksichtigung besonderer Vergütungen und Aufwendungen des Kommanditisten zu ermitteln.*

141 Vgl *Jud/Ruppe*, QuHGZ 1982, 101.

142 Vgl *Jud/Ruppe*, QuHGZ 1982, 98.

143 VfGH 11.12.1985, G 139/85; G 207/85; G 221/85; G 238/85; G 247/85. Soweit in diesem Unterkapitel Literaturquellen nicht explizit angeführt sind, beziehen sich die Textstellen auf die zitierten Entscheidungen des VfGH.

wegungen steuerlich unberücksichtigt lassen kann, wenn die wirtschaftliche Situation des Kommanditisten durch die Vermögensbewegungen nicht beeinflusst wird. Die Vorschrift des § 23a EStG machte die steuerliche Auswirkung von Verlusten aber nicht von den Haftungsverhältnissen abhängig. Die ausschlaggebenden Bedenken des VfGH gegen die Verfassungsmäßigkeit von § 23a EStG ergaben sich daraus, dass die starre Anknüpfung an das Kapitalkonto die adäquate Erfassung der für die Besteuerung maßgebenden wirtschaftlichen Gegebenheiten nicht sicherstellte. Derartige Zweifel wurden bereits in der Literatur geäußert.¹⁴⁴

Nach Ansicht der Bundesregierung bestanden diese Zweifel nicht. Diese wies nachdrücklich darauf hin, den Missbrauch einer Gesellschaftsform als günstige Kapitalanlage bekämpfen zu wollen und legte die in Bezug auf diese Gestaltungen bestehende Grundproblematik zusammengefasst dar.

Ihrer Ansicht nach war es hinlänglich, dass der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der Verlustausgleichsbeschränkung auf die im Handelsgesetzbuch vorgesehene Haftung abstellte. Die Beachtung zusätzlicher Haftungsübernahmen würde zu schwierigen Beweisverfahren führen und könnten Entlassungen aus solchen Haftungsübernahmen der Behörde gegenüber verschwiegen bleiben.

Unter Verweis auf ausgewählte Literaturmeinungen¹⁴⁵ versuchte die Bundesregierung überzeugend darzulegen, dass das steuerliche Kapitalkonto eine geeignete objektive Anknüpfungsgröße ist. Es stehe mit der wirtschaftlichen Lage des Kommanditisten insoweit in Zusammenhang, als es seinen Anteil am Eigenkapital der Gesellschaft abbildet.

Dessen ungeachtet gingen vorerst nicht ausgleichsfähige Verluste nicht unter, sondern es kam aufgrund von § 23a EStG lediglich zu einer zeitlich verlagerten Verlustberücksichtigung. Die vorerst nicht ausgleichsfähigen Verluste kürzten in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Ergebniszurechnungsvorschrift des § 167 Abs 3 HGB die Gewinne künftiger Wirtschaftsjahre.

Gegen das Argument, § 23a EStG würde zusätzliche Haftungsübernahmen unberücksichtigt lassen, entgegnete die Bundesregierung, dass es dem Gesellschafter obliegt, in Kenntnis der Rechtsfolgen des § 23a EStG keine zusätzliche Haftung zu übernehmen oder sich als Komplementär an der Gesellschaft zu beteiligen, um die Rechtsfolgen von § 23a EStG auszuschließen.

Die Entgegnungen der Bundesregierung konnten die Bedenken des VfGH nicht ausräumen. Bereits im Prüfungsbeschluss erachtete es der VfGH als zulässig, wenn der Gesetzgeber in Abhängigkeit der Haftungsverhältnisse Unterscheidungen trifft und bei Kommanditisten buchmäßige Verlustzuweisungen steuerlich nicht berücksichtigt, wenn sie seine wirtschaftliche Lage nicht beeinträchtigen. Die wirtschaftliche Belastung des Kommanditisten wurde durch das Kapitalkonto aber nicht adäquat abgebildet.

Die Anlassfälle zeigten, dass die wirtschaftliche Belastung des Kommanditisten durch die Pflicht zur Leistung seiner noch ausstehenden Einlage sowie durch seine Nachschusspflicht unberücksichtigt blieben und der Kommanditist einen echten Verlust letztlich nicht ausgleichen konnte. Dies betraf auch nachträgliche Einlagen bzw nachträgliche Entnahmen, die den Kommanditisten zur Wiederauffüllung verpflichteten.

Der VfGH ging mit der Rechtsmeinung der Bundesregierung konform, dass der Gesetzgeber zu praktikablen Lösungen greifen kann, selbst wenn diese vereinzelt zu Härtefällen führen. Er räumte außerdem ein, dass es aus verfassungsrechtlicher Sicht zulässig sein könnte, »(...) zwischen Einlagen und sonstigen Leistungen einerseits und bloßen Verpflichtungen zu künftigen Leistungen andererseits – auch um Manipulationen zu begegnen – derart zu unterscheiden, dass Verpflichtungen gegenüber der Gesellschaft erst dann zählen, wenn sie tatsächlich erfüllt werden (...)«. Die Beantwortung dieser Frage ließ der VfGH letztlich offen. Aufgrund von § 23a Abs 1 Satz 2 EStG konnten die vorerst nicht ausgleichsfähigen Verluste erst mit einem späteren Gewinn des Kommanditisten verrechnet werden. Der Verlust des Kommanditisten blieb damit in jenem Zeitpunkt steuerlich unwirksam, in dem er die Vermögenslage des Kommanditisten tatsächlich belastete.

Nach Auffassung des VfGH war es nicht hinnehmbar, nachschusswilligen bzw im Innenverhältnis den Verlust mittragenden Gesellschaftern eine Beteiligung als voll haftender Gesellschafter als Alternative anzubieten. Die OHG sei mit den gegenständlich in Rede befindlichen Vertragsgestaltungen nicht vergleichbar; vor allem sei ein Wechsel in die Rechtsstellung des Komplementärs für den Gesellschafter nur mit Nachteilen möglich.

Die Bedenken des VfGH gegen die ausschließliche Anknüpfung an das (steuerliche) Kapitalkonto konnten nicht ausgeräumt werden. § 23a EStG 1972 wurde damit

144 Der VfGH legte die Ausführungen von *Ruppe*, Bemerkungen zum Ministerialentwurf eines AbgÄG 1981, SWK 1981, A I, 201 (204) sowie *Jud/Ruppe*, Verluste bei beschränkter Haftung, QuHGZ 1982, 85 (85ff) und (95f) dar und verwies darüber hinaus auf die Abhandlungen von *Gassner*, Personengesellschaften und Verlustausgleich, ÖStZ 1982, 259; *Pokorny*, Durchbricht § 23a EStG die Grundsätze der Einkommensbesteuerung? SWK 1983, A I, 233; *Pokorny*, Das Unrecht aus dem Steuerrecht, SWK 1984, A I, 265; *Bertl/Kofler*, Gesetzliche Regelung kontra Verkehrsauffassung, SWK 1984, A I, 275.

145 *Wiesner*, Der Mitunternehmer mit beschränkter Haftung, SWK 1983, A I, 218f; *Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg*, Einkommensteuer-Handbuch² (1985) § 23 Rz 45 sowie § 23a Rz 13, 15ff, 25 iVm 23.

als gleichheitswidrig aufgehoben. Die Aufhebung trat mit 31.12.1986 in Kraft.

VI. Die Neufassung des § 23a EStG 1972

Mit dem 1. AbgÄG 1987¹⁴⁶ wurde eine Reparaturfassung von § 23a EStG 1972¹⁴⁷ eingeführt, die eine verfassungskonforme Regelung der Verlustberücksichtigung bei beschränkt haftenden Mitunternehmern sicherstellen sollte.

A. Die gesetzliche Regelung im Überblick

Dem grundlegenden Ansatz der Vorgängerversion folgend waren die Verluste eines Kommanditisten (weiterhin) nur insoweit ausgleichsfähig, als durch die Verlustzuweisung kein negatives Kapitalkonto entstand oder sich dadurch ein Negativstand erhöhte.¹⁴⁸ Um eindeutig klarzustellen, dass die Regelung an das steuerliche Kapitalkonto anknüpft, stellte der Gesetzeswortlaut der Reparaturfassung nicht mehr auf das negative Kapitalkonto, sondern auf das negative Betriebsvermögen ab.¹⁴⁹ Mit dieser Änderung wurde lediglich die Terminologie der §§ 4 Abs 1 und 5 übernommen; eine inhaltliche Änderung ergab sich daraus nicht.

Um der Rechtsprechung des VfGH Rechnung zu tragen, wurde die Vorschrift im Bereich der Verlustverrechnung angepasst. Die vorerst nicht ausgleichsfähigen Verluste konnten nicht mehr nur mit künftigen Gewinnen aus derselben Mitunternehmerbeteiligung verrechnet werden, sondern auch im Ausmaß künftiger beteiligungsbezogener Einlagen im Jahr der Einlagenleistung zu einem ausgleichs- bzw abzugsfähigen Verlust werden.¹⁵⁰ Dies galt unabhängig vom Stand des steuerlichen Kapitalkontos (Betriebsvermögens) und damit auch dann, wenn der Stand nach Einlagenleistung weiterhin negativ war.¹⁵¹

Während die Regelungen im Hinblick auf das Ausscheiden mit negativem Kapitalkonto (Betriebsvermögen) inhaltlich in unveränderter Form übernommen wurden, ergab sich aus § 23a Abs 3 EStG im Vergleich zur ursprünglichen Fassung ein erweiterter persönlicher Geltungsbereich. Nach der Neufassung galt § 23a EStG nicht nur für Kommanditisten und atypisch beteiligte stille Gesellschafter, sondern auch für sonstige Mitunternehmer, deren Haftung für Gesellschaftsschulden vertraglich ausgeschlossen wurde. Somit konnten auch Gesellschafter einer OHG oder GesbR unter den Anwendungsbereich von § 23a EStG fallen, wenn ihre Haftung durch (gesellschafts)vertragliche Sonderbestimmung beschränkt wurde.¹⁵²

Die Neufassung von § 23a EStG trat rückwirkend in Kraft¹⁵³ und hätte erstmals für das Veranlagungsjahr 1982 berücksichtigt werden sollen.¹⁵⁴ Der VfGH¹⁵⁵ hob den Bezugszeitraum jedoch als verfassungswidrig auf.¹⁵⁶ Schlussendlich trat die Neufassung mit 13.3.1987 in Kraft.

B. Verfassungskonformität des § 23a EStG 1972 idF

1. AbgÄG 1987

In der Entscheidung B 1791/92 vom 12.3.1994 bestätigte der VfGH die Verfassungskonformität des § 23a EStG 1972 idF 1. AbgÄG 1987.

Die beschwerdeführende Gesellschaft rügte, dass die Neufassung des § 23a EStG im Vergleich zur ursprünglichen Fassung an ein negatives Betriebsvermögen anknüpft, mit der Änderung des Wortlauts jedoch – wie im Initiativantrag eingeräumt – keine inhaltlichen Änderungen verbunden seien. Damit werde dem VfGH-Erkenntnis vom 11.12.1985¹⁵⁷ nicht Rechnung getragen.

Die Verfassungswidrigkeit der Vorschrift ergab sich für die beschwerdeführende Gesellschaft aber noch aus einem weiteren Grund. Während Verluste, die durch die

¹⁴⁶ BGBl 1987/80.

¹⁴⁷ Der Gesetzeswortlaut der Vorschrift ist in *Kapitel IX.B.* abgedruckt.

¹⁴⁸ Verluste des Kommanditisten, die aus einer steuerlich anerkannten Rechtsbeziehung zur Mitunternehmerschaft resultierten, unterlagen nicht der Einschränkung durch § 23a EStG; vgl *Schögl/Wiesner/Nolz/Kohler*, EStG 1972⁹ (1988) § 23a Rz 4.

¹⁴⁹ *Gassner* erklärte bereits iZm der Erstfassung des § 23a EStG, dass mit dem negativen Kapitalkonto zwar der negative Anteil am steuerlichen Betriebsvermögen gemeint sei, der verwendete Terminus aber einer des Handels- und Buchführungsrechts wäre; vgl *Gassner*, ÖStZ 1982, 260.

¹⁵⁰ Vgl *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer 1972 - Kommentar (Stand März 1988) § 23a Rz 4.

¹⁵¹ Missbräuchlichen Gestaltungen sollte durch Anwendung von § 22 BAO entgegengetreten werden. Unter dem Begriff Einlagen wurde die Zufuhr von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen iSd § 4 Abs 1 EStG verstanden. Dabei kam es nicht

darauf an, ob die Einlage ins Gesellschafts- oder Sonderbetriebsvermögen erfolgte. Wurde der Gesellschafter von Gesellschaftsgläubigern in Anspruch genommen, galt diese Zahlung als Einlage. Die Einlagen eines Wirtschaftsjahres waren um getätigte Entnahmen entsprechend zu kürzen. Siehe dazu IA 3/A 17. GP 17f. Gegenüber den Mitgesellschaftern geltend gemachte Regressansprüche waren hingegen als Entnahmen zu berücksichtigen: *Quantschnigg*, Zur Änderung des § 23a EStG 1972, ÖStZ 1987, 144 (145).

¹⁵² Vgl *Hofstätter/Reichel*, EStG 1972 (Stand März 1988) § 23a Rz 2.

¹⁵³ Die aufgrund der Änderung von § 23a Abs 3 EStG eingetretene »Verschärfung« sollte davon abweichend erst ab dem Veranlagungsjahr 1987 gelten.

¹⁵⁴ Gerechtfertigt wurde das rückwirkende Inkrafttreten im Initiativantrag damit, eine gleichmäßige Besteuerung gewährleisten und auf komplexe Übergangsregelungen verzichten zu wollen; vgl IA 3/A 17. GP 18f.

¹⁵⁵ VfGH 5.10.1989, G 228/89.

¹⁵⁶ Vgl VfGH 5.10.1989, G 228/89.

¹⁵⁷ VfGH 11.12.1985, G 139/85; G 207/85; G 221/85; G 238/85; G 247/85.

Inanspruchnahme steuerlicher Investitionsbegünstigungen entstehen, bei unbeschränkt haftenden Gesellschaftern auch im Falle eines negativen Kapitalkontos ausgeglichen werden konnten, wurde Kommanditisten dieser Vorteil aufgrund von § 23a EStG verwehrt. Nachdem es sich bei Verlusten, die aus der Inanspruchnahme steuerlicher Investitionsbegünstigungen resultierten, nicht um echte Verluste, sondern lediglich um Buchverluste handelt, sei eine Ungleichbehandlung zwischen Kommanditisten und unbeschränkt haftenden Gesellschaftern sachlich nicht gerechtfertigt.

Die belangte Behörde hielt dem entgegen, dass bei der Neuregelung des § 23a EStG die gegen die Erstfassung bestehenden Bedenken des VfGH dadurch berücksichtigt wurden, dass vorerst nicht ausgleichsfähige Verluste des Kommanditisten nunmehr durch Einlagenüberhänge steuerlich wirksam werden können.

Die Beurteilung der gegen die Neufassung vorgebrachten Bedenken hing nach den Ausführungen des VfGH entscheidend davon ab, ob – wie in der Entscheidung vom 11.12.1985 erwogen – eine Unterscheidung zwischen Einlagen und Verpflichtungen zulässig ist. Wäre es nämlich hinreichend, die mit einer bestehenden Verpflichtung einhergehende wirtschaftliche Belastung steuerlich erst in dem Zeitpunkt als echten ausgleichsfähigen Verlust zu berücksichtigen, in dem die Verpflichtung tatsächlich erfüllt wird, demnach Einlagen getätigt werden, sei es nicht mehr von Bedeutung, ob sich aufgrund des geänderten Wortlauts »negatives Betriebsvermögen« eine inhaltliche Änderung im Vergleich zur ursprünglichen Fassung des § 23a EStG ergibt. Ein Verlust würde dann nämlich ohnehin in dem Zeitpunkt steuerlich berücksichtigt werden (können), in dem die Vermögenslage des Kommanditisten tatsächlich belastet wird.

Grundsätzlich sei bereits das Eingehen einer Verpflichtung als Vermögensminderung anzusehen. Allerdings könnte es in bestimmten Fällen gerechtfertigt sein, auf die tatsächliche Erfüllung der Verpflichtung abzustellen. Im Erkenntnis vom 11.12.1985 wurde bereits die Befürchtung geäußert, dass Verpflichtungen gegenüber der Abgabenbehörde zunächst behauptet und in der Folge vermutlich vielfach wieder aufgehoben werden, ohne die Abgabenbehörde davon in Kenntnis zu setzen. Um derartige Manipulationen zu verhindern, sei es gerechtfertigt, wenn der Gesetzgeber im Kampf gegen die Steuervermeidung durch Abschreibungsgesellschaften die vermögensmäßige Belastung durch das Eingehen von Verpflichtungen steuerlich erst dann berücksichtigt, wenn die Verpflichtungen auch tatsächlich erfüllt werden. Schließlich habe es der Kommanditist in der Hand, die Verpflichtung zu erfüllen und die Vermögensbelastung dadurch steuerlich zur Berücksichtigung zu bringen.

Auch die Bedenken im Hinblick auf den Einfluss von Investitionsbegünstigungen bestanden nach Ansicht des VfGH nicht. Die Beschwerde wurde daher abgewiesen.

VII. Die Neufassung des EStG durch die Steuerreform 1988

Mit der Steuerreform 1988 wurde das EStG neu kodifiziert und bei der Bekämpfung der Tätigkeit von Verlustzuweisungsgesellschaften ein neuer Weg eingeschlagen. Unter anderem wurde die Möglichkeit zur Vornahme einer vorzeitigen Abschreibung abgeschafft, ein Verteilungsgebot für bestimmte Vorauszahlungen bzw. Aufwendungen eingeführt (§ 4 Abs 6 und 7) und eine Verlustklausel beim Investitionsfreibetrag (§ 10 Abs 8) geschaffen, um die Entstehung von Buchverlusten weitgehend zu verhindern und das Problem dadurch an der Wurzel zu packen.¹⁵⁸ Als weitere Maßnahme wurde die Tarifbegünstigung für die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen nach § 37 EStG an eine Behaltedauer von mindestens sieben Jahren geknüpft.¹⁵⁹ Zudem wurde in § 24 Abs 2 EStG verankert, dass beim Ausscheiden eines Mitunternehmers jedenfalls der nicht aufzufüllende Betrag seines negativen Kapitalkontos als Veräußerungsgewinn zu erfassen ist.¹⁶⁰

Aufgrund dieser Maßnahmen wurde – dem Vorschlag der Steuerreformkommission folgend – davon abgesehen, »die systemwidrige Regelung des § 23a EStG 1972« in das EStG 1988 zu übernehmen.¹⁶¹ Damit konnten die Verluste eines beschränkt haftenden Mitunternehmers wieder uneingeschränkt mit anderen Einkünften ausgeglichen werden. Die Verlustzurechnung an den beschränkt haftenden Mitunternehmer bei negativem Kapitalkontostand war zwar gesetzlich nicht explizit geregelt, jedoch ergab sie sich systematisch aus dem Veräußerungsgewinntatbestand des § 24 Abs 2 Satz 3 EStG.¹⁶²

¹⁵⁸ Vgl. *W. Doralt/Ruppe*, Grundriß des österreichischen Steuerrechts I⁴ (1989) 148.

¹⁵⁹ Vgl. *Heidinger*, Steuerreform 1988 und europäische Integration, ÖStZ 1988, 206 (207).

¹⁶⁰ Vgl. *Quantschnigg*, Die Steuerreform 1989 in Schlagworten, ÖStZ 1988, 226 (229).

¹⁶¹ Vgl. *Heidinger*, ÖStZ 1988, 207. Bereits im Rahmen der Begutachtung der ursprünglich geplanten Neufassung von § 23a EStG idF AbgÄG 1981 durch das AbgÄG 1986 kam vom steuerberatenden Berufsstand der Vorschlag, auf die Verlustausgleichsbeschränkung des § 23a EStG generell zu verzichten, beim Kommanditisten einen uneingeschränkten Verlustausgleich zuzulassen und in § 24 EStG für den Fall des Ausscheidens mit negativem Kapitalkonto einen neuen Veräußerungsgewinntatbestand zu schaffen: vgl. *Quantschnigg*, Überlegungen zur Zukunft der Abschreibungsgesellschaften, ÖStZ 1987, 3 (4).

¹⁶² Vgl. *W. Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁴ 148f. Siehe dazu auch ErläutRV 621 BlgNR 17. GP 79.

Bereits bei Einführung des EStG 1988 wurde darauf hingewiesen, dass bestimmte Änderungen wie beispielsweise das Aktivierungsverbot für selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter für Verlustzuweisungsgesellschaften ein neues Betätigungsfeld schaffen würden.¹⁶³ Diese Entwicklung ließ nicht lange auf sich warten, so hieß es in den Materialien zum AbgÄG 1989¹⁶⁴ »Wie sich im Laufe des Jahres 1989 gezeigt hat, ist auf Grund der geänderten steuerlichen Situation ein neuer Typ von Verlustzuweisungsgesellschaften entstanden. Es handelt sich dabei um Kommanditgesellschaften und atypisch stille Gesellschaften, die (stille) Beteiligungen, Forderungen, Genußrechte auf der Basis von Besserungsvereinbarungen und selbsthergestellte Rechte (insbesondere Filmrechte) verwalten. Die an die Anleger zugewiesenen Verluste resultieren aus Teilwertabschreibungen und aus pauschalen Abschreibungen gemäß § 6 Z 2 lit. c, aus Abschreibungen von Forderungen aus Besserungszusagen sowie aus der Sofortabschreibung gemäß § 4 Abs. 1 vorletzter Satz. Der gemeinsame Nenner dieser Projekte ist das schwerpunktmäßige Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter.«¹⁶⁵ Der Gesetzgeber war daher zur Handlung gezwungen und führte mit dem AbgÄG 1989 zunächst eine Verlustausgleichsbeschränkung für Verluste aus Betrieben, deren Unternehmensschwerpunkt im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter gelegen ist, in das EStG 1988 ein. Es folgten ein Verlustausgleichsverbot für Verluste aus Betrieben, deren Unternehmensschwerpunkt in der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern gelegen ist,¹⁶⁶ ein Sofortabschreibungsverbot für geringwertige Wirtschaftsgüter, die entgeltlich überlassen werden¹⁶⁷ und ein Verlustausgleichsverbot für Verluste aus Beteiligungen an Gesellschaften oder Gemeinschaften, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht.¹⁶⁸ Darüber hinaus sollten Steuerlücken, die durch planmäßiges Ausnutzen des Abflussprinzips im Rahmen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zur Darstellung von Verlusten entstehen konnten, geschlossen werden, indem die Anschaffungs- und Herstellungskosten bzw. Einlagewerte bestimmter Wirtschaftsgüter des Umlaufvermö-

gens erst bei Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen abgesetzt werden können.¹⁶⁹

Diese Maßnahmen erwiesen sich im Kampf gegen die Verlustzuweisungsgesellschaften offenbar als unzureichend.¹⁷⁰

In Umsetzung einer Empfehlung der Steuerreformkommission 2014¹⁷¹ wurde mit dem StRefG 2015/2016¹⁷² eine Verlustausgleichsbeschränkung für kapitalistische Mitunternehmer mit beschränkter Haftung in das EStG 1988 aufgenommen. In den Erläuterungen wurde die Einführung der Vorschrift damit begründet, die Möglichkeit zur sofortigen (uneingeschränkten) Verlustberücksichtigung stärker an das Vorliegen einer echten unternehmerischen Betätigung oder von der Übernahme einer uneingeschränkten Haftung abhängig machen zu wollen.¹⁷³

VIII. Zusammenfassung

In Umsetzung einer Empfehlung der Steuerreformkommission 2014 wurde mit dem StRefG 2015/2016 in § 23a EStG eine Verlustausgleichsbeschränkung für kapitalistische Mitunternehmer mit beschränkter Haftung in das EStG 1988 eingeführt.

Nachdem sich die Ausgestaltung und Funktionsweise der Regelung grundsätzlich an der Vorgängerbestimmung im EStG 1972 orientiert, wurde im vorliegenden Beitrag die Entstehungsgeschichte und historische Entwicklung von § 23a EStG 1972 behandelt.

Der deutschen Literatur zufolge wurde die Idee zur bewussten Erzielung steuerlicher Buchverluste ursprünglich durch die vom Gesetzgeber eingeräumten steuerlichen Investitionsbegünstigungen geboren. Die aufgrund der zunehmenden Tätigkeit von Verlustzuweisungsgesellschaften bewirkte rechtspolitisch unerwünschte Steuervermeidung rückte die Fragen, inwieweit einem beschränkt haftenden Mitunternehmer Verlustanteile mit steuerlicher Wirkung überhaupt zugewiesen werden können und – mangels Bestehens einer gesetzlichen Regelung – wie ein negatives Kapitalkonto im Falle des Ausscheidens des beschränkt haftenden Mitunternehmers steuerlich zu behandeln sei, in den Mittelpunkt wissenschaftlicher Diskussionen.

Einen Anhaltspunkt für die steuerliche Behandlung des negativen Kapitalkontos im Zeitpunkt des Aus-

163 Vgl. Zöchling, Steuerreform 1988: Das Aus für Abschreibungsgesellschaften? ÖStZ 1988, 263 (263).

164 AbgÄG 1989 BGBl 1989/660.

165 AB 1162 BlgNR 17. GP 2 f.

166 StruktAnpG 1996 BGBl 1996/201.

167 StRefG 1993 BGBl 1993/818.

168 StRefG 2000 BGBl I 1999/106. Im Ministerialentwurf zum StRefG 2000 war die Wiedereinführung von § 23a EStG vorgesehen: siehe dazu 371/ME 20. GP 10. Anstelle der Wiedereinführung von § 23a EStG wurde in § 2 Abs 2a EStG eine Verlustausgleichsbestimmung für Verluste aus Steuervorteilsgesellschaften präzisiert: vgl. Drauschbacher/Lattner, Die Regierungsvorlage und der Abänderungsantrag zum Steuerreformgesetz 2000 im Überblick, FJ 1999, 148 (148).

169 1. StabG 2012 BGBl I 2012/22 bzw 2. AbgÄG 2014 BGBl I 2014/105.

170 Vgl. Herzog/Lachmayer, Wartetastenregelung für Verluste von kapitalistischen Mitunternehmern, in Mayr/Lattner/Schlager (Hrsg), SWK-Spezial: Steuerreform 2015/16 (2015) 59 (59).

171 Bericht der Steuerreform-Kommission 2014, <https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/bericht_steuer_reformkommission.pdf> (55, abgefragt am 13.9.2017).

172 StRefG 2015/2016 BGBl I 2015/118.

173 Vgl. ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 17.

scheidens aus der Gesellschaft bildete die damalige Rechtsprechung des VfGH aus dem Jahr 1968. Demnach realisierte ein Kommanditist, den für sein unter anderem durch Verlustzuweisungen entstandenes negatives Kapitalkonto beim Ausscheiden aus der Gesellschaft keine Auffüllungsverpflichtung traf, im Zeitpunkt des Ausscheidens keinen Veräußerungsgewinn. Aus den Ausführungen des VfGH zur Behandlung des negativen Kapitalkontos wurde in der Literatur der – wie sich Jahre später herausstellte falsche – Schluss gezogen, der VfGH hätte sich damit gleichzeitig für die steuerliche Zurechnung der laufenden Verlustanteile an den Kommanditisten auch im Falle eines negativen Kapitalkontos ausgesprochen.

Als Reaktion auf die zunehmende Aktivität der Verlustzuweisungsgesellschaften veröffentlichte das BMF im Jahr 1977 seine Rechtsansicht, wonach der Kommanditist im Falle des Ausscheidens mit negativem Kapitalkonto entgegen der Rechtsprechung des VfGH jedenfalls insoweit einen Veräußerungsgewinn realisierte, als die verbleibenden Gesellschafter die auf seinen Kapitalanteil entfallenden stillen Reserven übernommen hatten. Nach der Rechtsmeinung des BMF wurde ein Kommanditist durch seine Einlage übersteigende Verlustanteile wirtschaftlich nicht belastet. Daher waren die auf ihn entfallenden Verlustanteile sowie seine verlustabdeckenden Gewinnanteile der Folgejahre steuerlich dem Komplementär zuzurechnen, solange die bedungene Kommanditeinlage durch Verlustzuweisungen aufgezehrt war. Der Erlass des BMF wurde jedoch vom VfGH als gesetzwidrig aufgehoben. Ob der Erlass inhaltlich gesetzlich gedeckt war, wurde in der Entscheidung nicht beurteilt.

Im Jahr 1980 hatte schließlich der VfGH über die Streitfrage der Zurechnung von Verlustanteilen des Kommanditisten bei negativem Kapitalkonto zu entscheiden. Er stellte klar, dass einem Kommanditisten, dessen rechtliche Stellung dem (dispositiven) Regelstatut des Handelsrechts entspricht – den im Falle des Ausscheidens für ein durch Verlustzuweisungen entstandenes negatives Kapitalkonto somit keine Auffüllungsverpflichtung traf – die laufenden Verlustanteile nach Erschöpfung seiner Einlage nicht zuzurechnen seien. Der VfGH bestätigte damit im Wesentlichen die Rechtsauffassung des BMF.

Sowohl die Rechtsauffassung des BMF als auch die Entscheidung des VfGH wurden in der Literatur heftig kritisiert. Erhebliche Bedenken wurden vor allem gegen die abweichende Zurechnung der auf den Kommanditisten entfallenen Ergebnisanteile an den Komplementär vorgebracht.

Mit dem AbgÄG 1981 wurde in § 23a EStG 1972 eine Ausgleichsbeschränkung für *Verluste bei beschränkter Haftung* eingeführt. Die Verlustanteile wurden dem

Kommanditisten wiederum stets selbst zugerechnet, unterlagen jedoch einem Ausgleichsverbot, soweit durch die Verlustzuweisung ein negatives Kapitalkonto entstand bzw insoweit sich dadurch ein Negativstand erhöhte. Die vorerst nicht ausgleichsfähigen Verluste konnten ausschließlich mit künftigen Gewinnanteilen aus derselben Mitunternehmerbeteiligung verrechnet werden. Außerdem wurde in § 23a Abs 2 EStG 1972 erstmals gesetzlich verankert, dass der Betrag des negativen Kapitalkontos, den der Kommanditist im Zeitpunkt des Ausscheidens aus der Gesellschaft nicht auffüllen musste, als Veräußerungsgewinn gelte.

In der Literatur wurde in Zweifel gezogen, dass die Anknüpfung des Verlustausgleichspotentials an das Kapitalkonto die Haftungsverhältnisse und die wirtschaftliche Beeinträchtigung des Kommanditisten adäquat widerspiegelt. Diesen Bedenken schloss sich der VfGH an, der die Vorschrift als verfassungswidrig aufhob. Durch die starre Anknüpfung an das steuerliche Kapitalkonto blieben die Verluste eines Kommanditisten steuerlich gerade in dem Zeitpunkt unwirksam, in dem sie seine Vermögenslage tatsächlich beeinträchtigten.

Mit dem 1. AbgÄG 1987 wurde eine Reparaturfassung des § 23a EStG 1972 eingeführt. Dabei wurde am grundsätzlichen System der Vorschrift festgehalten, allerdings konnten vorerst nicht ausgleichsfähige Verluste nicht mehr nur mit künftigen Gewinnen aus derselben Mitunternehmerbeteiligung verrechnet, sondern auch im Ausmaß künftiger beteiligungsbezogener Einlagenüberhänge zu ausgleichs- bzw abzugsfähigen Verlusten werden. »Nachgeschärft« wurde beim persönlichen Anwendungsbereich der Vorschrift, die ansonsten im Vergleich zur Erstfassung ohne inhaltliche Änderungen (wieder) in Kraft trat. Die Reparaturfassung des § 23a EStG 1972 wurde in der Folge vom VfGH als verfassungskonform bestätigt.

Mit der Steuerreform 1988 wurde das EStG neu kodifiziert und im Kampf gegen Verlustzuweisungsgesellschaften ein neuer Weg eingeschlagen. Die »systemwidrige Regelung« des § 23a EStG 1972 wurde nicht in das EStG 1988 übernommen, dafür wurden steuerliche Begünstigungen weitgehend abgeschafft bzw entsprechend modifiziert und andere, allgemeine Vorschriften eingeführt.

Die Verlustzuweisungsgesellschaften hatten ihre Betätigungsfelder jedoch alsbald an die geänderten gesetzlichen Rahmenbedingungen angepasst. Beginnend mit dem AbgÄG 1989 wurden im Laufe der Jahre sukzessiv Verlustausgleichsbeschränkungen sowie weitere Maßnahmen zur Unterbindung von Verlustgestaltungen in das EStG 1988 eingeführt.

Mit dem StRefG 2015/2016 folgte die Einführung von § 23a EStG 1988. Das Ziel der Vorschrift besteht nach den Erläuterungen darin, die sofortige und uneinge-

schränkte Verlustberücksichtigung stärker an das Vorliegen eines echten unternehmerischen Engagements oder die Übernahme einer uneingeschränkten Außenhaftung zu knüpfen. Darüber hinaus soll die Regelung modellhafte Verlustgestaltungen unterbinden.

Im Vergleich zum EStG 1972 enthielt das EStG 1988 bei Einführung von § 23a EStG bereits eine Regelung zur Nachversteuerung des negativen Kapitalkontos. Der VfGH sah im Gesetzprüfungsverfahren zu § 23a EStG 1972 die Bekämpfung von Steuervermeidung durch Verlustbeteiligungsgesellschaften als gerechtfertigtes Ziel an. Vor dem Hintergrund der mittlerweile geänderten gesetzlichen Rahmenbedingungen fragt sich, ob die (Wieder-) Einführung von § 23a EStG im gegenwärtigen Kampf gegen Verlustzuweisungsgesellschaften erforderlich war oder mit § 23a EStG generell neue Maßstäbe für die steuerliche Verlustberücksichtigung bei Mitunternehmern geschaffen werden sollten.

IX. Anhang: Gesetzestexte zum Nachlesen

A. § 23a EStG 1972 idF AbgÄG 1981

Verluste bei beschränkter Haftung

§ 23a. (1) Verluste eines Kommanditisten auf Grund seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft sind nicht ausgleichsfähig, soweit ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. Die nicht ausgleichsfähigen Verluste mindern die Gewinne, die dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren auf Grund seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft zuzurechnen sind. Diese Gewinne und Verluste sind unter Berücksichtigung besonderer Vergütungen und Aufwendungen des Kommanditisten zu ermitteln.

(2) Scheidet ein Kommanditist mit negativem Kapitalkonto gegen Abfindung in Geld- oder Sachwerten aus der Kommanditgesellschaft aus, so ist der Veräußerungsgewinn unter Beachtung der Vorschrift des § 24 zu ermitteln. Scheidet der Kommanditist ohne Abfindung aus, so gilt der Betrag des negativen Kapitalkontos, den er nicht auffüllen muß, abzüglich allfälliger Veräußerungskosten als Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24.

(3) Abs. 1 und 2 gelten sinngemäß für stille Gesellschafter, die als Mitunternehmer anzusehen sind, sowie für andere Mitunternehmer, deren Rechtsstellung auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung der eines Kommanditisten vergleichbar ist.

B. § 23a EStG 1972 idF 1. AbgÄG 1987

Verluste bei beschränkter Haftung

§ 23a. (1) Verluste eines Kommanditisten auf Grund seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft

sind weder ausgleichsfähig noch gemäß § 18 Abs. 1 Z 4 abzugsfähig, soweit dadurch bei ihm negatives Betriebsvermögen entsteht oder sich erhöht. Die nicht ausgleichs- und abzugsfähigen Verluste sind mit Gewinnen späterer Wirtschaftsjahre zu verrechnen oder werden in Höhe der in einem späteren Wirtschaftsjahr geleisteten Einlagen, soweit diese die Entnahmen übersteigen, in diesem Jahr zu ausgleichs- und abzugsfähigen Verlusten. Die Gewinne und Verluste sind unter Berücksichtigung besonderer Vergütungen und Aufwendungen des Kommanditisten zu ermitteln.

(2) Scheidet ein Kommanditist mit negativem Betriebsvermögen gegen Abfindung in Geld- oder Sachwerten aus der Kommanditgesellschaft aus, so ist der Veräußerungsgewinn unter Beachtung des § 24 zu ermitteln. Scheidet der Kommanditist ohne Abfindung aus, so gilt der Betrag des negativen Betriebsvermögens, den er nicht auffüllen muß, abzüglich allfälliger Veräußerungskosten als Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24.

(3) Abs. 1 und 2 gelten sinngemäß für stille Gesellschafter, die als Mitunternehmer anzusehen sind, sowie für sonstige Mitunternehmer, soweit deren Inanspruchnahme für Schulden der Gesellschaft durch Vertrag ausgeschlossen ist.

Korrespondenz:

Stefanie Hudobnik, MSc
Alpen-Adria-Universität Klagenfurt
Institut für Finanzmanagement
Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen
Universitätsstraße 65–67
9020 Klagenfurt
Mail: stefanie.hudobnik@aau.at