

„Verlustverrechnungsbremse“ bei Personengesellschaften

1. Einleitung

Mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016 wurde in das Einkommensteuergesetz eine Verlustverrechnungsbeschränkung für sogenannte „**kapitalistische Mitunternehmer**“ gesetzlich verankert (§ 23a EStG). Demnach können Verluste von natürlichen Personen, sofern sie kapitalistische Mitunternehmer sind, nicht mehr ausgeglichen oder vorgetragen werden als dadurch ein negatives steuerliches Kapitalkonto entsteht bzw. sich erhöht. Über die Einlage hinausgehende Verluste können nur mit späteren Gewinnen aus derselben Beteiligung verrechnet werden.

Zweck der neuen Bestimmung ist es, eine sofortige Verlustberücksichtigung an das Vorliegen einer **echten unternehmerischen Betätigung** oder die **Übernahme einer unbeschränkten Haftung** zu binden.

2. Begriff des kapitalistischen Mitunternehmers

Nach dem Gesetzeswortlaut ist als kapitalistischer Mitunternehmer *ein „Gesellschafter (...) anzusehen, wenn er Dritten gegenüber **nicht oder eingeschränkt haftet und keine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative entfaltet.**“* Sinngemäß sind demnach natürliche Personen erfasst, die nicht nur bloß eingeschränkt haften, sondern auch keine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative ausüben.

2.1. Eingeschränkte Haftung (Adressatenkreis)

Die Neuregelung gilt nur für Mitunternehmerschaften und für die dahinterstehenden natürlichen Personen als Mitunternehmer. Folglich sind neben Verlusten aus gewerblichen Mitunternehmerschaften ebenso Verluste aus land- und forstwirtschaftlichen bzw. selbständigen Mitunternehmerschaften betroffen, sofern der Mitunternehmer eingeschränkt haftet. Zudem gilt die Bestimmung auch bei Beteiligungen an ausländischen Mitunternehmerschaften. Für vermögensverwaltende Personengesellschaften gilt die Bestimmung – mangels Mitunternehmerstellung – nicht.

Maßgebend für die Wartetastenregelung der Verluste ist die Haftungsbeschränkung gegenüber Dritten, nicht jedoch interne Haftungsbeschränkungen oder Regressvereinbarungen. Als „klassisches“ Beispiel kommt der Kommanditist einer Kommanditgesellschaft in Betracht. Ein Kommanditist haftet zwar bis zur Höhe der im Firmenbuch eingetragenen Haftsumme, eine Haftung ist aber ausgeschlossen, soweit die Einlage geleistet ist. Der Tatbestand der Neuregelung ist demnach erfüllt, wenn die Kommanditeinlage durch Verlustzuweisungen oder Entnahmen erschöpft ist und der Kommanditist keine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative entfaltet. Ein weiterer Anwendungsfall kann der unechte stille Gesellschafter sein, weil er Dritten gegenüber nicht in Erscheinung tritt und diesen gegenüber daher nicht haftet. Bei einer GesbR hängt die Anwendbarkeit der Verlustverrechnungsbremse von der vertraglichen Ausgestaltung des Haftungsregimes im Außenverhältnis ab.

Die Art der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft (bzw. des kapitalistischen Mitunternehmers) ist für die Anwendbarkeit der Wartetastenregelung irrelevant.

Nicht in den Anwendungsbereich des § 23a EStG fällt ein Komplementär – wegen seiner Haftung – oder ein Kommanditist, der die Geschäfte der KG führt – zB als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co KG. – wegen seiner „indirekten Mitunternehmerinitiative“.

2.2. Mitunternehmerinitiative

Haftet der Mitunternehmer bloß eingeschränkt (zB Kommanditist einer KG), aber entfaltet er eine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative kommt die Neubestimmung nicht zur Anwendung.

Eine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative verlangt eine auf Dauer angelegte kontinuierliche Partizipation in einer nicht bloß Kontrollbefugnisse wahrnehmenden Funktion. Mit anderen Worten liegt sie nur dann vor, wenn die Aktivität des Mitunternehmers deutlich über die bloße Wahrnehmung von Kontrollrechten hinausgeht und in einer **aktiven unternehmerischen Mitarbeit** für das Unternehmen besteht. Idealtypischer Weise bewirkt die ausgeprägte Mitunternehmerinitiative, dass der Mitunternehmer aktiv zum Unternehmenserfolg beitragen und damit seine Gewinn- und Verlustsituation persönlich beeinflussen kann. Eine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative ist jedenfalls bei der Besorgung der laufenden Geschäftsführung erfüllt; ein Kommanditist ist zwar von Gesetzes wegen von der Geschäftsführung ausgeschlossen (§ 164 UGB), er kann aber eine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative bspw aufgrund einer Prokura entfalten. Eine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative ist bei bloß sporadischer Teilnahme an strategischen Besprechungen und unternehmensinternen Sitzungen oder eine bloß ausnahmsweise Mitwirkung an der Geschäftsführung bzw nur bei außerordentlichen

Geschäften nicht erfüllt. Nach den Erläuterungen zum Steuerreformgesetz 2015/2016 begründet eine durchschnittliche Mitarbeit im Ausmaß von 10 Wochenstunden idR eine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative.

Auf die arbeits- oder sozialversicherungsrechtliche Einordnung des Mitunternehmers kommt es grundsätzlich nicht an, allerdings sieht der Gesetzgeber das Vorliegen einer Pflichtversicherung nach ASVG oder GSVG aufgrund der Mitunternehmerschaft als Indiz für eine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative an.

3. Maßgebliches Kapitalkonto

Die Verluste werden insoweit „auf Wartetaste“ gelegt, als dadurch ein negatives steuerliches Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. Nach Ansicht der Finanzverwaltung setzt sich das Kapitalkonto wie folgt zusammen:

- Gesellschaftereinlage (soweit einbezahlt);
- zuzüglich allfälliges Ergänzungskapital bei nachträglichem Gesellschafterbeitritt;
- zuzüglich/abzüglich stehengelassene laufende steuerliche Gewinne bzw. Verluste
- zuzüglich/abzüglich Einlagen bzw. Entnahmen

Nicht zum Stand des für die Wartetastenregelung maßgebenden Kapitalkontos zählen Ergebnisse aus dem Sonderbetriebsvermögen (zB: Kommanditist vermietet der Mitunternehmerschaft ein im seinem Eigentum stehendes Grundstück) sowie Vergütungen iSd § 23 Z 2 EStG (= Vergütungen für die Tätigkeit im Dienst der Mitunternehmerschaft, für die Gewährung eines Darlehens oder die Überlassung von Wirtschaftsgütern). Sonderbetriebseinnahmen und –ausgaben werden für Zwecke der Wartetastenregelung ausgeblendet.

Zum (Bilanz-)Stichtag 2016 ist der Anfangsstand des steuerlichen Kapitalkontenstandes darzustellen. Ist der Stand des Kapitalkontos nicht unmittelbar bekannt, kann dieser vom unternehmensrechtlichen Kapitalkontenstand zum Eröffnungs(bilanz-)stichtag 2016 abgeleitet werden, indem dieser um die temporären Differenzen zwischen UGB- und Steuerbilanz adaptiert wird. In der Einkünftefeststellungserklärung (§ 188 BAO) ist für jeden kapitalistischen Mitunternehmer die Entwicklung des steuerlichen Kapitalkontos und der Wartetastenverluste für das betreffende Wirtschaftsjahr darzustellen.

4. Verrechnung von Wartetastenverlusten

Wartetastenverluste können ausschließlich mit Gewinnen oder Einlagenüberhängen aus derselben Mitunternehmerschaft verrechnet werden. In Betracht kommen:

- laufende Gewinne,
- Einlagenüberhänge (= tatsächlich geleistete Einlagen in das Gesamthandvermögen),
- Übergangs- und Veräußerungsgewinne.

Die Verrechnung des Wartetastenverlustes mit späteren Gewinnen bewirkt, dass diese im entsprechenden Umfang nicht steuerpflichtig sind. Übersteigt der Betrag der Einlagen in einem Wirtschaftsjahr den Betrag der Entnahmen (Einlagenüberhang), werden Wartetastenverluste insoweit im betreffenden Wirtschaftsjahr ausgleichs- oder vortragsfähig. Die offenen Wartetastenverluste sind bei der Veräußerung des Mitunternehmeranteiles mit dem Veräußerungsgewinn zu verrechnen; dieser ist daher im entsprechenden Ausmaß nicht steuerpflichtig.

5. Schenkungen/Erbschaften

Bei unentgeltlicher Übertragung des Mitunternehmeranteils (idR Erbschaft oder Schenkung) gehen die Wartetastenverluste auf den Übernehmer über und können vom Rechtsnachfolger lediglich nach der Bestimmung des § 23a EStG verrechnet/aufgebraucht werden.

6. Empfehlung

6.1. Steuerplanung durch Einlagen

Die Verrechenbarkeit von Wartetastenverlusten aus der Vergangenheit kann durch die Leistung von nachträglichen Einlagen erzielt werden (= Einlagenüberhänge). Das gilt auch dann, wenn im selben Wirtschaftsjahr weitere Verlustanteile auf Wartetaste zu legen sind.¹ Die Ausgleichs- oder Vortragsfähigkeit des Wartetastenverlusts wird in der Höhe der Einlage bewirkt, auch wenn der Betrag des negativen Kapitalkontos höher sein sollte als der Wartetastenverlust.²

¹ Vgl. Herzog/Lachmayer in Steuerreformgesetz 2015/21016 – SWK Spezial 2015, 62.

² Vgl. Massoner/Stefaner in Handbuch Steuerreform 2015/2016, Rz 3/44.

Beispiel:

Es besteht ein Wartetastenverlust aus 2016 von - 5.000.

Ergebnisanteil aus der Mitunternehmerschaft für 2017: +2.000.

Dieser Gewinnanteil ist (unabhängig vom Kapitalkontenstand) mit dem Wartetastenverlust zu verrechnen und ist daher nicht steuerpflichtig. Es verbleibt ein Verlust von -3.000 auf Wartetaste.

Leistet der Mitunternehmer im Jahr 2018 Einlagen (Nachschüsse) von 4.000 (= Einlagenüberhang), werden 2018 auch die restlichen -3.000 ausgleichs- und vortragsfähig. Die zur Wartetastenaktivierung nicht mehr benötigten 1.000 füllen das Kapitalkonto auf, bei positivem Kapitalstand erhöhen sie das Verlustausgleichspotential.

Einschränkend ist darauf hinzuweisen, dass **vorübergehende Einlagen** nach den Gesetzesmaterialien **keine Ausgleichs- bzw. Vortragsfähigkeit von Wartetastenverlusten bewirken**: „Vorübergehende Einlagen (vor dem Schluss des Wirtschaftsjahres) sind soweit sie in einem **engem zeitlichen Zusammenhang** wieder entnommen werden, zwar kapitalkontoerhöhend, bewirken allerdings keine Ausgleichsfähigkeit/Vortragsfähigkeit von Wartetastenverlusten.“

6.2. Wandlung in Komplementärstellung

Wird der kapitalistische Mitunternehmer vom beschränkt haftenden zum unbeschränkt haftenden Mitunternehmer (zB: Wechsel von Kommanditist zum Komplementär), löst dies eine sofortige Verrechenbarkeit der Wartetastenverluste aus (ab dem Veranlagungsjahr in dem der Wechsel stattgefunden hat), weil eine unbeschränkte Haftung auch für Altschulden eintritt (siehe auch § 130 UGB).

6.3. Erhöhe Mitunternehmerinitiative

Entfaltet der kapitalistische Mitunternehmer eine erhöhte Unternehmerinitiative wandeln sich – anders als bei Wandlung in die Komplementärstellung – die **erst ab diesem Zeitpunkt erwirtschafteten Verluste** in „echte“ ausgleichs- und vortragsfähige Verluste um. Die zuvor erwirtschafteten Verluste bleiben auf Wartetaste. Bei unterjährigem Wechsel ist nach Ansicht von *Herzog/Lachmayer* ein Überwiegen im Wirtschaftsjahr entscheidend.³

Wien, August 2016

³ Vgl. *Herzog/Lachmayer* in Steuerreformgesetz 2015/21016 – SWK Spezial 2015, 63.