



STINGL - TOP AUDIT

immobilien + steuern

# Info für PERSONENGESELLSCHAFTEN

Wien, August 2016

## BMF-INFORMATION ZUR VERLUSTAUSGLEICHS- BESCHRÄNKUNG BEI KAPITALISTISCHEN MITUNTERNEHMERN<sup>©</sup>

Im Zuge der **Steuerreform 2015/16** wurde der **§ 23a EStG** neu gefasst und (erweiterte) **Verlustausgleichsbeschränkungen für kapitalistische Mitunternehmer eingeführt**. Hintergrund der Regelung war, dass **zugewiesene Verluste** aus Mitunternehmerschaften **bisher** grundsätzlich **unbeschränkt** mit **positiven anderen Einkünfte ausgeglichen** werden und, soweit dies nicht möglich ist, auch **vorgetragen** werden konnten. Steht diesen Verlusten aber **keine unbeschränkte Haftung des Mitunternehmers** (gegenüber Gläubigern) gegenüber, werden sie **wirtschaftlich nicht getragen**. Mit Wirksamkeit **ab 2016 können Verluste von kapitalistischen Mitunternehmern, wenn sie natürliche Personen** sind, nur **bis** zur Höhe des **steuerlichen Kapitalkontos** mit anderen Einkünften ausgeglichen oder vorgetragen werden. Übersteigende Verluste werden auf „**Wartetaste**“ gelegt.

Eine **BMF-Info** (BMF-010203/0200-VI/6/2016 vom 7.7.2016) nimmt diesbezüglich zu Zweifelsfragen bzw. praktischen Anforderungen dieser neuen Regelung aus Sicht der Finanzverwaltung Stellung:

- **Betroffener Personenkreis:** Betroffen sind **kapitalistische Mitunternehmer**, das sind solche, deren **Haftung eingeschränkt** ist (wie insbesondere bei Kommanditisten oder atypisch stillen Gesellschaftern) und die **keine** „ausgeprägte Unternehmerinitiative“ entfalten.
- **(Fehlende) Mitunternehmerinitiative:** Eine aktive unternehmerische Mitarbeit schließt die Anwendung der Wartetastenregelung aus. Diese **Mitarbeit** muss allerdings deutlich über die bloße Wahrnehmung von Kontrollrechten hinausgehen. Die Übernahme der **Geschäftsführung** oder die Tätigkeit als **Prokurist** (Kommanditisten sind ja ex lege von der Geschäftsführung ausgeschlossen) wird in der Regel eine **ausreichende Mitarbeit** begründen. Eine bloß sporadische Teilnahme an strategischen Besprechungen und unternehmensinternen Sitzungen oder eine Mitwirkung an der Geschäftsführung in bloßen Ausnahmefällen oder bei außerordentlichen Geschäften reicht allerdings nicht aus. Seitens der **Finanzverwaltung** wird als **quantitatives Kriterium** eine **durchschnittliche Mitarbeit** von **mindestens 10 Wochenstunden** als erforderlich angesehen. Die arbeitsrechtliche Einstufung der Tätigkeit spielt keine Rolle, das Vorliegen einer Pflichtversicherung nach ASVG (z.B. Kommanditist bis 25%) oder GSVG aus dieser Beteiligung wird allerdings als **Indiz für das Vorliegen einer ausgeprägten Mitunternehmerinitiative** gelten. Wird ein Kommanditist gleichzeitig als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co KG tätig und führt er in dieser Funktion **auch** die Geschäfte der KG, reicht dies als **indirekte Mitunternehmerinitiative** aus.



- **Maßgebliches Kapitalkonto:** Das **Verlustausgleichspotential** ist **begrenzt** durch das **steuerliche Kapitalkonto**, welches sich aus der einbezahlten Gesellschaftseinlage, allfälligem Ergänzungskapital bei nachträglichem Gesellschafterbeitritt, **nicht entnommenen laufenden steuerlichen Gewinnen** und weiteren Einlagen (abzüglich Entnahmen) in das Gesellschaftsvermögen zusammensetzt. **Sonderbetriebsvermögen** (beispielsweise Darlehensforderungen an die Mitunternehmenschaft, an die Gesellschaft vermietete Immobilien etc) sind bei der Ermittlung des Standes des maßgeblichen Kapitalkontos hingegen **nicht zu berücksichtigen**.
- **Ermittlung des Anfangsbestands des Kapitalkontos (Beginn 2016):** Der steuerliche Stand kann vom **unternehmensrechtlichen Kapitalkontostand abgeleitet** werden, indem dieser um die **temporären Differenzen** zwischen UGB- und Steuerbilanz adaptiert wird (zB aufgrund unterschiedlicher Abschreibungsdauern, Unterschiede bei der Bewertung von Personalrückstellungen usw.). Darüber hinaus ist allfälliges Ergänzungskapital zu berücksichtigen.
- **Fortführung des Kontos:** Für jeden Mitunternehmer ist die **Entwicklung** des steuerlichen Kapitalkontos und der **Wartetastenverluste** in der Einkünftefeststellungserklärung darzustellen. Dafür ist grundsätzlich der Anfangsstand um Gewinne und Einlagen zu erhöhen sowie um Verluste und Entnahmen zu vermindern. Es bestehen jedoch **keine Bedenken**, wenn das **steuerliche Kapitalkonto** wie zuvor beschrieben durch Adaptierung des unternehmensrechtlichen Standes **abgeleitet** wird.
- **Verrechnung (Aktivierung) von Wartetastenverlusten:** Neben der Nutzung in Folge der **Verrechnung mit Gewinnen** kommt auch eine **Nutzung durch Einlage** in Frage (begründet durch die damit verbundene Erhöhung des Risiken ausgesetzten Kapitals). Liegen in einem Jahr **sowohl ein Gewinnanteil als auch ein Einlagenüberhang** vor, ist der **Gewinnanteil vorrangig mit Wartetastenverlusten zu verrechnen**. Wird eine Einlage lediglich vor dem Bilanzstichtag offenkundig deshalb geleistet, um die Ausgleichsfähigkeit von Verlusten zu erreichen, und bald darauf wieder entnommen, gilt sie nicht als dem Betriebsvermögen zugeführt (dies soll **Missbrauch verhindern**). Als **Einlage gilt** hingegen auch eine tatsächliche **Haftungsinanspruchnahme** des Gesellschafters.
- **Änderungen der Rechtsstellung des Mitunternehmers:** Bei Wechsel in die **unbeschränkte Haftung** (zB als Komplementär oder offener Gesellschafter) kommt es zur **Verrechnungsfähigkeit der Wartetastenverluste** zumal der Gesellschafter dann auch für Altschulden unbeschränkt haftet. Wandelt sich die Stellung bloß aufgrund einer erhöhten Mitunternehmerinitiative, löst dies nach Ansicht der Finanzverwaltung hingegen keine Verrechenbarkeit von bisherigen Wartetastenverlusten aus. Lediglich die ab diesem Zeitpunkt neu entstehenden Verluste unterliegen **nicht mehr** dem § 23a EStG.
- **Ausscheiden des Mitunternehmers:** Bei der **entgeltlichen Übertragung** kommt es zur **Verrechnung** des restlichen Wartetastenverlustes mit dem **Veräußerungsgewinn**, der jedenfalls in Höhe des negativen Kapitalkontos, das nicht aufgefüllt werden muss, anzusetzen ist. Wird der Anteil **unentgeltlich übertragen**, gehen Wartetastenverluste auf den Übernehmer über.