

**Verluste bei kapitalistischen Mitunternehmern
mit beschränkter Haftung**

§ 23a. (1) ¹Bei natürlichen Personen sind Verluste eines kapitalistischen Mitunternehmers (Abs. 2) insoweit nicht ausgleichsfähig oder nach § 18 Abs. 6 oder 7 vortragsfähig (Wartetastenverluste), als dadurch ein negatives steuerliches Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. ²Dies gilt nicht, soweit die Verluste aus einem Überhang von Sonderbetriebsausgaben entstehen.

(2) Ein Gesellschafter ist als kapitalistischer Mitunternehmer anzusehen, wenn er Dritten gegenüber nicht oder eingeschränkt haftet und keine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative entfaltet.

(3) Für das steuerliche Kapitalkonto nicht zu berücksichtigen sind

1. Wirtschaftsgüter, die einem Mitunternehmer oder mehreren Mitunternehmern anteilig zuzurechnen sind und der Mitunternehmerhaftung zur Einkünfterzielung überlassen werden (Sonderbetriebsvermögen) sowie damit in Zusammenhang stehende Aufwendungen und Erträge,
2. sonstige Vergütungen iSd § 23 Z 2 (Sonderbetriebsentnahmen) und Sonderbetriebsausgaben,

jeweils einschließlich deren Entnahme oder Einlage.

(4) ¹Wartetastenverluste

1. sind zu verrechnen mit Gewinnen späterer Wirtschaftsjahre (einschließlich Übergangs- und Veräußerungsgewinnen) oder
2. werden zu ausgleichs- und abzugsfähigen Verlusten in Höhe der in einem späteren Wirtschaftsjahr geleisteten Einlagen, soweit sie die Entnahmen übersteigen. ²Dabei sind Entnahmen und Einlagen im Sinne des Abs. 3 nicht zu berücksichtigen. ³Wird der kapitalistische Mitunternehmer zur Haftung herangezogen, gilt dies steuerlich als Einlage.

⁴Wird der kapitalistische Mitunternehmer zu einem unbeschränkten haftenden Gesellschafter gemäß § 128 des Unternehmensgesetzbuches, werden sämtliche Wartetastenverluste ab diesem Veranlagungsjahr zu ausgleichs- und vortragsfähigen Verlusten.

(5) Die Abs. 1 bis 4 gelten bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 entsprechend.

(6) In der Einkünftefeststellungserklärung (§ 188 BAO) ist für jeden kapitalistischen Mitunternehmer die Entwicklung des steuerlichen Kapitalkontos und der Wartetastenverluste für das betreffende Wirtschaftsjahr darzustellen. Bei Einkünften aus ausländischen Mitunternehmerschaften hat eine entsprechende Darstellung in einer Beilage zur Einkommensteuererklärung des Beteiligten zu erfolgen.

[BGBl I 118/2015]

Literatur 2015: *Beiser*, PersGes im Bericht der StReform-Kommission 2014 – Vereinfachung oder weitere Inkonsistenzen? RdW 15/133, 134; *Bergmann*, § 23a EStG: Verlustverwertungsbeschränkung für kapitalistische MUer, GES 15, 354; *Hayden*, § 23a EStG neu – Verlustverrechnungsbremse bei kapitalistischen MUern, taxlex 15, 237; *Herzog/Lachmayer*, Wartetastenregelung für Verluste von kapitalistischen MUern

(§ 23a EStG), in *Mayr/Lattner/Schlager* (Hrsg), StReform 2015/16, 59 (in der Folge: SWK Spezial 15); *Hübner-Schwarzinger/Schwarzinger/Wiesner*, Gedanken zum kapitalistischen MÜer im Ertrag- und UmgründungsStRecht, SWK 15, 1182; *Massoner/Stefaner*, Verlustausgleichsbeschränkungen, in *Marschner/Stefaner* (Hrsg), StR 2015/2016 – Handbuch, 44 (in der Folge: *Massoner/Stefaner*, HB); *Stanek*, Verluste kapitalistischer MÜer nach § 23a EStG, in *Hirschler/Jirousek/Melhardt/Nolz/Sutter/Urtz* (Hrsg), StReform 2015/2016, 14 (in der Folge: ÖStZ Spezial 15); *Stanek*, Die neue Verlustausgleichsbeschränkung des § 23a EStG, JKU Tax 15, Ausgabe 11, S 20; *Varro*, Verluste bei kapitalistischen MÜern, *ecolex* 15, 738.

Übersicht

I.	Allgemeines	1–4
1.	Rechtsentwicklung	1
2.	Zweck	2
3.	Verhältnis zu § 2 Abs 2a	3
4.	Inkrafttreten	4
II.	Anwendungsbereich (Abs 1 und 2)	11–20
1.	Natürl Person	11
2.	MÜerschaft	12
3.	Kapitalistischer MÜer	13–20
a)	Begriff	13
b)	MÜer	14
c)	Keine (uneingeschränkte) Haftung	15
d)	Ausgeprägte MÜerinitiative	16
e)	Einschlägige PersGes	17–20
III.	Berechnung des Wartetastenverlusts (Abs 3)	31–37
1.	Allgemeines	31
2.	Unternehmensrechtl Kapitalkonto	32
3.	Steuerl Kapitalkonto	33
a)	SonderBV	34
b)	Vergütungen iSd § 23 Z 2	35
c)	Überhang von Sonder BA	36
d)	Ermittlung des steuerl Kapitalkontos	37
IV.	Verrechnung des Wartetastenverlusts (Abs 4)	41–49
1.	Verrechnungspotential	41
a)	Laufende Gewinnanteile	42
b)	Einlagenüberhänge	43–45
c)	Übergangs- und Veräußerungsgewinne	46
2.	Verrechnungsreihenfolge	47
3.	Wechsel in der Ges'terstellung	48, 49
a)	Unbeschränkte Haftung	48
b)	Ausgeprägte MÜerinitiative	49
V.	Einnahmen-Ausgaben-Rechner (Abs 5)	61
VI.	Mehrstöckige MÜerschaften	62
VII.	Beendigung der MÜerstellung	71–73
1.	Veräußerung des MÜeranteils	71

2. Unentgeltl Übertragung des MUEranteils	72–73
a) Erbschaft	72
b) Schenkung und Legat	73
VIII. Umgründungen	81
IX. Einkünftefeststellungserklärung (Abs 6).....	91

I. Allgemeines

1. Rechtsentwicklung. Die erstmalige Regelung der steuerl Behandlung von Verlusten beschränkt haftender MUEr erfolgte mit dem Erlass des BMF vom 4.5.1977, AÖF 158/1977 – sog „Pokorny-Erlass“ – demnach waren Verluste eines nicht nachschusspflichtigen K'ditisten über dessen Kapitalkonto hinaus dem Komplementär zuzurechnen. Nach Inkrafttreten des durch das AbgÄG 1981 neu eingeführten § 23a EStG 1972 (ab der VA 1982) verblieben die Verlustanteile eines K'ditisten zwar bei diesem, waren aber nicht mit anderen Einkünften ausgleichsfähig, wenn durch sie ein negatives Kapitalkonto entstand oder erhöht wurde. Eine vergleichbare Bestimmung wurde ins EStG 1988 nicht übernommen, stattdessen erfolgten punktuelle Regelungen in § 24 Abs 2 letzter S (für den Falls des Ausscheidens) oder § 2 Abs 2a (für VerlustbeteiligungsGes). S dazu ausführl *Herzog/Lachmayer* SWK Spezial 15, 59; *Hübner-Schwarzinger/Schwarzinger/Wiesner* SWK 15, 1182 und *Stanek* ÖStZ Spezial 15, 14. Dem historischen Vorbild des § 23a EStG 1972 ist § 23a idF BGBl I 118/2015 nachgebildet; weiters nimmt er Anleihen bei § 15a dEStG (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 2 und 16).

2. Zweck. Verluste natürl Personen als kapitalistischer MUEr, die nicht nur bloß eingeschränkt haften, sondern auch keine ausgeprägte MUErinitiative entfalten, können nicht horizontal oder vertikal ausgeglichen oder vorgetragen werden, sondern werden „auf Wartetaste gelegt“, wenn durch sie das Kapitalkonto negativ wird oder sich der Negativstand erhöht. Sie sind daher erst mit zukünftigen Gewinnen aus derselben MUErschaft oder mit Einlagen in dieselbe MUErschaft verrechenbar. Als Zweck der Regelung führt der Gesetzgeber an, dass eine sofortige Verlustberücksichtigung entweder eine echte unternehmerische Betätigung oder die Übernahme einer unbeschränkten Haftung erfordern und bloßen „Kapitalinvestoren“ nicht mehr zugängl sein soll (vgl ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 2 und 16). Diese Zielsetzung wurde schon im Bericht der StReform-Kommission 2014 formuliert (S 17). Krit *Beiser* RdW 15/133, 134.

3. Verhältnis zu § 2 Abs 2a. Die Zielsetzung sowohl des § 2 Abs 2a als auch des § 23a ist die Verringerung der Attraktivität steuerl „Verlustbeteiligungsmodelle“. Maßgebl für die Anwendung des § 2 Abs 2a ist ein Renditevergleich in typisierender Betrachtung (s dazu ausführl § 2 Rz 136–164). § 2 Abs 2a hat einen weiteren Anwendungsbereich als § 23a: Er ist weder auf natürl Personen eingeschränkt, noch auf den betriebl Bereich; zudem greift er auch bei Vorliegen einer unbeschränkten Haftung des Ges'ters. Der Zeitpunkt der Anwendung der beiden Bestimmungen unterscheidet sich: Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 2 Abs 2a (sowohl TS 1 als auch TS 2) sind im Zeitpunkt des Eingehens der Beteiligung an der MUErschaft zu prüfen. Ist § 2 Abs 2a anwendbar, bleibt kein Raum für § 23a. Ist jedoch § 2 Abs 2a nicht anwendbar, können spätere Verluste der Beschränkung des § 23a unterliegen, wenn dessen Tatbestandsvoraussetzungen im Zeitpunkt des erstmaligen Entstehens eines negativen steuerl Kapitalkontos oder dessen Erhö-

hung erfüllt sind (aA *Varro ecolex* 15, 738 [739]; krit *Massoner/Stefaner* HB Rz 3/15 f; s auch *Stanek* ÖStZ Spezial 15, 20).

- 4 4. Inkrafttreten.** § 23a ist erstmalig für Verluste aus Wj anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 beginnen (§ 124b Z 290). Zum Schluss des ersten nach dem 31.12.2015 beginnenden Wj ist erstmals das steuerl Kapitalkonto des kapitalistischen MÜers aufzustellen (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 18). Dabei sind alle in vorangegangenen Wj erfolgte Verlustzuweisungen zu berücksichtigen (*Bergmann* GES 15, 354 [362]). S dazu Rz 37.

II. Anwendungsbereich (Abs 1 und 2)

- 11 1. Natürl Person.** § 23a gilt entspr seinem ausdrückl Wortlaut nur für natürl Personen als MÜer. Für Körperschaften gilt gem § 7 Abs 2 letzter Satz KStG unverändert § 2 Abs 2a, der für natürl Personen als zusätzl Verlustausgleichsbeschränkung neben § 23a weiterhin bestehen bleibt (vgl *Hübner-Schwarzinger/Schwarzinger/Wiesner* SWK 15, 1182).
- 12 2. MÜerschaft.** § 23a gilt entspr seinem ausdrückl Wortlaut nur für MÜerschaften, nicht aber für vermögensverwaltende PersGes. S zu diesen *Massoner/Stefaner* HB Rz 3/57 ff; ebenso *Hayden* taxlex 15, 237. Neben Verlusten aus gewerbl MÜerschaften sind auch Verluste aus luf bzw selbständig tätigen MÜerschaften von § 23a betroffen (*Bergmann* GES 15, 354 [360]). § 23a ist auch auf Beteiligungen an ausl MÜerschaften anwendbar (vgl Abs 6 letzter S; ebenso *Massoner/Stefaner* HB Rz 3/23; *Stanek* ÖStZ Spezial 15, 15 f). Auf Einzelunternehmer ist § 23a nicht anzuwenden (*Massoner/Stefaner* HB Rz 3/24; *Stanek* ÖStZ Spezial 15, 15).
- 13 3. Kapitalistischer MÜer (Abs 2). a) Begriff.** Der Begriff des „kapitalistischen MÜers“ wird in Abs. 2 definiert; die Definition setzt sich aus drei Tatbestandsmerkmalen zusammen: Ein kapitalistischer MÜer ist a) ein MÜer, der b) ggü Dritten nicht unbeschränkt haftet und der c) keine ausgeprägte MÜerinitiative entfaltet. Eine ausgeprägte MÜerinitiative kann ein eingeschränktes MÜerrisiko aufwiegen und damit zur Nichtanwendbarkeit des § 23a führen.
- 14 b) MÜer.** Die Erläuterungen zum StRefG 2015/2016 (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 17) definieren den MÜer als Personenges'ter mit betriebl Einkünften, der MÜerinitiative entfaltet und MÜerrisiko trägt. S dazu § 23 Rz 121–133 und *Bergmann* Laufende Ertragsbesteuerung, in *Bergmann/Ratka* (Hrsg) Handbuch PersGes (2011) Rz 12/7–12/26. MÜerschaften können sowohl AußenGes als auch nach außen nicht in Erscheinung tretende reine InnenGes sein (s § 23 Rz 131).
- 15 c) Keine (uneingeschränkte) Haftung.** Eines der zwei Wesensmerkmale, die einen MÜer zu einem *kapitalistischen* MÜer machen, ist, dass er Dritten ggü nicht oder nur eingeschränkt haftet. Gemeint ist damit ausschließl die *persönl* Haftung des MÜers (vgl ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 17). Auch eine vertragl eingegangene Haftung des MÜers für seine MÜerschaft (zB in Form einer Bürgschaft), die wesentl über seine Einlagensumme hinausgeht, aber betragl beschränkt ist, schließt die Anwendbarkeit des § 23a nicht aus (aA *Massoner/Stefaner* HB Rz 3/27 und 3/28). Maßgeb'l sind nur Haftungsbeschränkungen ggü Dritten. Interne Haftungsbeschränkungen oder Regressvereinbarungen sind unschäd'l (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 17; *Herzog/Lachmayer* SWK Spezial 15, 59 [60]). Das Eingehen einer uneingeschränkten Haftung bloß im Innenverhältnis bei Fortbestehen der einge-

schränkten Haftung im Außenverhältnis hindert die Anwendung des § 23a nach dessen klarem Wortlaut nicht (aA *Massoner/Stefaner* HB Rz 3/29). Erklärungen Dritter, die das Haftungsrisiko des MÜers verringern (zB Bürgschafts- oder Garantierklärungen), haben keinen Einfluss auf eine uneingeschränkte Haftung iSd Abs 2 und sind daher unschädlich (*Massoner/Stefaner* HB Rz 3/28).

d) Ausgeprägte MÜerinitiative. **aa)** Eine **MÜerinitiative** entfaltet, wer betriebliche Abläufe mitgestaltet, indem er entw die Geschäfte führt oder Stimmrechte ausübt oder Kontroll- und Widerspruchsrechte wahrnimmt. Für die MÜerinitiative im *allgemeinen* Sinn – im Gegensatz zur *ausgeprägten* MÜerinitiative – reicht die Möglichkeit, diese Rechte wahrnehmen zu können, sie müssen nicht tatsächlich ausgeübt werden (EStR 5805; s § 23 Rz 128 und *Bergmann* Laufende Ertragsbesteuerung, in *Bergmann/Ratka* (Hrsg) Handbuch PersGes (2011) Rz 12/10 ff). Keine MÜerinitiative begründet eine Tätigkeit, die dem eigenständigen Betrieb des MÜers zuzurechnen ist wie zB eine Beratungstätigkeit, die ein Unternehmensberater ggü seiner eigenen MÜerschaft erbringt (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 17; ebenso *Bergmann* GES 15, 354 [359]). **bb)** Eine **ausgeprägte MÜerinitiative** verlangt eine auf Dauer angelegte kontinuierliche Partizipation in einer nicht bloß Kontrollbefugnisse wahrnehmenden Funktion (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 17), maW liegt sie nur dann vor, wenn die Aktivität des MÜers deutl über die bloße Wahrnehmung von Kontrollrechten hinausgeht und in einer aktiven unternehmerischen Mitarbeit für das Unternehmen besteht (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 17; krit *Bergmann* GES 15, 354 [359]). Das gilt auch für einen Arbeitsges'ter, bei dem die Ges'tereinlage nicht in Geld, sondern in der Erbringung von Dienstleistungen besteht, die eine ausgeprägte MÜerinitiative begründen (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 17; diff *Bergmann* GES 15, 354 [359]). Idealtypischerweise bewirkt die ausgeprägte MÜerinitiative, dass der MÜer aktiv zum Unternehmenserfolg beitragen und damit seine Gewinn- und Verlustsituation persönl beeinflussen kann (vgl *Herzog/Lachmayer* SWK Spezial 15, 59). Eine ausgeprägte MÜerinitiative ist jedenfalls bei der Besorgung der laufenden Geschäftsführung erfüllt; ein K'ditist ist zwar von Gesetzes wegen von der Geschäftsführung ausgeschlossen (§ 164 UGB), er kann aber eine ausgeprägte MÜerinitiative bspw aufgrund einer Prokura entfalten (vgl *Herzog/Lachmayer* SWK Spezial 15, 59 [60]). Eine ausgeprägte MÜerinitiative ist bei bloß sporadischer Teilnahme an strategischen Besprechungen und unternehmensinternen Sitzungen oder eine bloß ausnahmsweise Mitwirkung an der Geschäftsführung bzw nur bei außerordentl Geschäften nicht erfüllt (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 17; *Herzog/Lachmayer* SWK Spezial 15, 59 [60]). Nach den Erl begründet eine durchschnittl Mitarbeit im Ausmaß von 10 Wochenstunden idR eine ausgeprägte MÜerinitiative (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 17). Auf die arbeits- oder sozv-rechtl Einordnung des MÜers kommt es grundsätzl nicht an, allerdings sieht der Gesetzgeber das Vorliegen einer Pflichtversicherung nach ASVG oder GSVG aufgrund der MÜerschaft als Indiz für eine ausgeprägte MÜerinitiative an (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 17; *Herzog/Lachmayer* SWK Spezial 15, 59 [60]).

e) Einschlägige PersGes. **aa)** In Betracht kommt eine **KG**. Gem § 171 UGB haftet der K'ditist zwar bis zur Höhe der im Firmenbuch eingetragenen Haftsumme, eine Haftung ist aber ausgeschlossen, soweit die Einlage geleistet ist. Der Tatbestand des § 23a ist erfüllt, wenn die Kommanditeinlage durch Verlustzuweisungen oder Entnahmen erschöpft ist und der K'ditist keine ausgeprägte MÜerinitiative entfaltet.

tet (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 17; *Herzog/Lachmayer* SWK Spezial 15, 59 [60]). Nicht in den Anwendungsbereich des § 23a fällt dagegen ein Komplementär – wegen seiner Haftung – oder ein K'ditist, der die Geschäfte der KG führt – zB als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co KG – wegen seiner „indirekten“ MUErinitiative (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 17; *Herzog/Lachmayer* SWK Spezial 15, 59 [60]; aA *Bergmann* GES 15, 354 [359]).

- 18 **bb)** Weiters kommt eine **unechte stille Ges** in Betracht. Der stille Ges'ter tritt ggü Dritten nicht in Erscheinung und haftet diesen ggü daher nicht (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 17; *Herzog/Lachmayer* SWK Spezial 15, 59 [60]; *Stanek* ÖStZ Spezial 15, 17).
- 19 **cc)** Die Anwendung des § 23a auf eine **GbR** ist von ihrem Auftreten als AußenGes und von der vertragl Ausgestaltung des Haftungsregimes ggü Dritten abhängig (*Massoner/Stefaner* HB Rz 3/29; *Stanek* ÖStZ Spezial 15, 17; *Hayden* taxlex 15, 237; krit *Varro* ecolex 15, 738 [740]).
- 20 **dd)** Die Anwendung des § 23a ist auch im Fall von **sozietaeren Genussrechten**, die nicht an Körperschaften bestehen, denkbar (*Massoner/Stefaner* HB Rz 3/22; *Hayden* taxlex 15, 237; *Varro* ecolex 15, 738 [740]).

III. Berechnung des Wartetastenverlusts (Abs 3)

- 31 **1. Allgemeines.** Die Höhe des nicht ausgleichs- oder vortragsfähigen Verlustes (Wartetastenverlust) entspricht dem Betrag eines erstmals entstehenden negativen steuerl Kapitalkontos oder dem Betrag, um den sich ein bereits entstandenes negatives Kapitalkonto erhöht. Ausgangspunkt für die Berechnung des *steuerl* Kapitalkontos ist das unternehmensrechtl Kapitalkonto (vgl § 109 Abs 1 UGB); steuerl Korrekturen werden nur in den Fällen einer erforderl Mehr-Weniger-Rechnung berücksichtigt (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 18). Maßgeb'l Zeitpunkt für die Bestimmung des Standes des Kapitalkontos ist der Bilanzstichtag (*Hayden* taxlex 15, 237 [238]). Das Verlustzuweisungspotential richtet sich nach dem Stand des steuerl Kapitalkontos *vor* der Zuweisung des Verlustanteils (*Herzog/Lachmayer* SWK Spezial 15, 59 [61]).
- 32 **2. Unternehmensrechtl Kapitalkonto.** Der Stand des unternehmensrechtl Kapitalkontos setzt sich aus dem starren Einlagekonto und dem variablen Verrechnungskonto zusammen. Dabei dient das Einlagekonto der Verbuchung der vereinbarten Einlagen – unabhängig davon, was tatsächl geleistet worden ist (aA *Hayden* taxlex 15, 237). Die Ergebnisse von Ergänzungsbilanzen bei nachträgl Beitritt eines Ges'ters können das Einlagekonto verändern. Das variable Verrechnungskonto dient der Verbuchung von Gewinn- oder Verlustzuweisungen. S dazu *Appl* Unternehmens- und Gesellschaftsrecht, in *Bergmann/Ratka* (Hrsg) Handbuch PersGes (2011) Rz 3/129, 3/139 und 3/143 ff.
- 33 **3. Steuerl Kapitalkonto.** § 23a Abs 3 bestimmt Beträge, die dem unternehmensrechtl Kapitalkonto nicht hinzuzurechnen bzw aus dem steuerl Kapitalkonto herauszurechnen sind, um einen Betrag zu erreichen, der dem Sinn und Zweck der steuerl Verlustverwertungsbeschränkung entspricht:
- 34 **a) SonderBV.** Wirtschaftsgüter, die einem oder mehreren MUEr(n) anteilig zuzurechnen sind und der MUErschaft zur Einkünfteerzielung überlassen werden (SonderBV) und damit zusammenhängende Aufwendungen und Erträge sowie die Einlage oder Entnahme dieser Wirtschaftsgüter beeinflussen das steuerl Kapi-

talkonto nicht. Das SonderBV ist aus dem steuerl Kapitalkonto herauszurechnen, weil der MÜer Dritten ggü mit diesen Wirtschaftsgütern nicht haftet (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 17 und 18) und er bei negativem SonderBV (Fremdfinanzierung der Einlage) alleiniger Schuldner und Haftender ist (*Herzog/Lachmayer* SWK Spezial 15, 59 [61]). Herauszurechnen sind Zu- und Abgänge, Substanzgewinne oder -verluste des SonderBV sowie die mit diesem zusammenhängenden BA wie zB AfA, TWA, Finanzierungskosten (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 18; *Herzog/Lachmayer* SWK Spezial 15, 59 [61]).

Entnahmen und Einlagen wirken sich nur in jenem Umfang auf das steuerl Kapitalkonto aus, als sie das Gesellschaftsvermögen der MÜerschaft – nicht aber das SonderBV des MÜers – betreffen; als Einlage gilt auch die tatsächl Haftungsanspruchnahme (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 18; *Herzog/Lachmayer* SWK Spezial 15, 59 [61 f]).

b) Vergütungen iSd § 23 Z 2. Vergütungen, die der MÜer von der MÜerschaft für seine Tätigkeit im Dienst der MÜerschaft, für sein Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat (SonderBE) und SonderBA sowie deren Einlage oder Entnahme beeinflussen das steuerl Kapitalkonto nicht. Erträge aus der Zurverfügungstellung von SonderBV an die MÜerschaft, aus Tätigkeitsvergütungen und Zinsen für Darlehen an die MÜerschaft gelten im Vereinnahmungszeitpunkt als entnommen und wirken sich auf das steuerl Kapitalkonto nicht aus (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 18). Das gilt analog auch für Vergütungen gem § 21 Abs 2 Z 2 und § 22 Z 3 (*Bergmann* GES 15, 354 [362]).

c) Überhang von SonderBA (Abs 1 letzter S). Insoweit die Verluste eines MÜers aus einem Überhang von SonderBA resultieren, können diese sofort mit anderen Einkünften ausgeglichen oder andernfalls vorgetragen werden – für diese Verluste gilt die Wartetastenregelung nicht (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 17 und 18). Das betrifft zB einen Verlust aufgrund von Zinsen für die Verbindlichkeit mit der ein kapitalistischer MÜer seinen MÜeranteil finanziert hat (*Massoneri/Stefaner* HB Rz 3/41).

d) Ermittlung des steuerl Kapitalkontos. Das steuerl Kapitalkonto ist von einem kapitalistischen MÜer erstmals zum Schluss des ersten nach dem 31.12.2015 beginnenden Wj zu ermitteln. Es wird sich grundsätzl mit dem Anteil am Gesellschaftskapital (einschließl der Ergänzungsbilanz bei einem späteren Anteilserwerb), ergänzt um den aktuellen Stand des Gewinn- und Verlustverrechnungskontos samt Einlagen und Entnahmen und vermindert um Verrechnungen von Vergütungen iSd § 23 Z 2 und deren Entnahme decken (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 18).

IV. Verrechnung des Wartetastenverlusts (Abs 4)

1. Verrechnungspotential. Verluste iSd § 23a können ausschließl mit Gewinnen oder Einlagenüberhängen aus derselben MÜerschaft verrechnet werden. Das ergibt sich aus der Systematik des § 23a (*Herzog/Lachmayer* SWK Spezial 15, 59 [63]; *Bergmann* GES 15, 354 [363]). In Betracht kommen a) laufende Gewinnanteile, b) Einlagenüberhänge oder c) Übergangs- und Veräußerungsgewinne.

a) Laufende Gewinnanteile. Die Verrechnung des Wartetastenverlusts mit späteren Gewinnen bewirkt, dass diese im entspr Umfang nicht stpfl sind. Das gilt

nicht, insoweit der Gewinn des einschlägigen Wj aus einem Überhang von SonderBE über SonderBA besteht (vgl *Herzog/Lachmayer* SWK Spezial 15, 59 [62]).

- 43 b) Einlagenüberhänge. aa) Allgemeines.** Übersteigt der Betrag der Einlagen in einem Wj den Betrag der Entnahmen (Einlagenüberhang), werden Wartetastenverluste insoweit im betreffenden Wj ausgleichs- oder vortragsfähig. Das gilt auch dann, wenn im selben Wj weitere Verlustanteile auf Wartetaste zu legen sind (*Herzog/Lachmayer* SWK Spezial 15, 59 [62]). 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 (*Massoner/Stefaner* HB Rz 3/44).
- 44 bb) Vorübergehende Einlagen** (vor dem Schluss des Wj), soweit sie in einem engen zeitl Zusammenhang wieder entnommen werden, erhöhen zwar das steuerl Kapitalkonto, sie bewirken allerdings keine Ausgleichs- oder Vortragsfähigkeit von Wartetastenverlusten, wenn von Missbrauch iSd § 22 BAO auszugehen ist (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 19 unter Hinweis auf VwGH-Rspr zu § 11a EStG 1988 und zu § 11 EStG 1972 – dazu *Hayden* taxlex 15, 237 [238 f]; ebenso *Stanek* ÖStZ Spezial 15, 19; *Varro* ecotax 15, 738 [742]; diff *Massoner/Stefaner* für den Fall, dass eine kurzfristige Einlage auch nach deren Entnahme zu einer Erhöhung der Haftung ggü Dritten führt [*Massoner/Stefaner* HB Rz 3/47]).
- 45 cc) Haftung.** Wird der kapitalistische MÜer zur Haftung herangezogen, gilt dies steuerl als Einlage (Abs 4 Z 2 letzter S). Denkbar ist die Verpflichtung zur Einzahlung weiterer Einlagen oder Nachschüsse aufgrund interner Regressvereinbarungen oder sonstiger Haftungsübernahmen oder die direkte Inanspruchnahme von Dritten oder von einem anderen MÜer (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 19). Diese Zahlungen gelten im Jahr ihrer Verausgabung als nachträgl Einlagen, die in ihrer jeweiligen Höhe zur sofortigen Ausgleichs- oder Vortragsfähigkeit von Wartetastenverlusten führen. Bloße Vereinbarungen über weitere Haftungsinanspruchnahmen oder Nachschüsse sowie Regressforderungen ohne eine tatsächl Zahlung führen hingegen nicht zur Ausgleichs- oder Vortragsfähigkeit von Wartetastenverlusten (ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 19; *Herzog/Lachmayer* SWK Spezial 15, 59 [63]; *Stanek* ÖStZ Spezial 15, 16; *Bergmann* GES 15, 354 [361 f]); aA *Massoner/Stefaner*, wonach bei Bilanzierung auf den Zeitpunkt der Rückstellungsbildung abzustellen sei (*Massoner/Stefaner* HB Rz 3/46).
- 46 c) Übergangs- und Veräußerungsgewinne** iSd § 24. Die offenen Wartetastenverluste sind bei der Veräußerung des MÜeranteils mit dem Veräußerungsgewinn zu verrechnen. Dieser ist daher im entspr Ausmaß nicht stpfl (*Herzog/Lachmayer* SWK Spezial 15, 59 [64]). Als Veräußerungsgewinn ist auch der Stand des negativen Kapitalkontos zu erfassen, das der ausscheidende MÜer nicht auffüllen muss (§ 24 Abs 2 letzter S; s dazu § 24 Rz 90); das gilt auch im Fall der Liquidation der MÜerschaft (*Stanek* JKU Tax Ausgabe 11, 20). Zu einem Überhang des Wartetastenverlustes s Rz 71.
- 47 2. Verrechnungsreihenfolge.** Die Verrechnung der Wartetastenverluste erfolgt ehestmögl. Das Gesetz sieht keine bestimmte Verrechnungsreihenfolge vor (zB wenn in einem Wj sowohl ein Gewinn als auch ein Einlagenüberhang vorliegt). Nach *Herzog/Lachmayer* wird vorrangig der Gewinnanteil mit dem Wartetasten-