

III. Verlustverrechnungsbeschränkungen

Massoner/Stefaner¹⁾

A. Hintergrund

- 3/1** Die Einführung von § 23a EStG geht auf den **Befund der Steuerreform-Kommission** zurück, dass Kommanditisten und atypisch stille Beteiligte ihre Verluste aus diesen Beteiligungen mit ihren anderen Einkünften verrechnen können, obwohl sie nicht aktiv mitarbeiten und nur ein eingeschränktes Unternehmerrisiko tragen.²⁾ Zur Vermeidung unerwünschter, modellhafter Gestaltungen empfahl die Steuerreform-Kommission bei kapitalistischen Personengesellschaften (insbesondere Kommanditgesellschaften) eine Begrenzung der Verlustzuweisung auf die Höhe der Einlage.
- 3/2** Der Gesetzgeber hat diese Empfehlung im Rahmen der Steuerreform 2015/2016 aufgegriffen und in § 23a EStG eine Beschränkung der **Verlustverrechnung bei kapitalistischen Mitunternehmern** eingeführt. Der Gesetzgeber hat diese neue Bestimmung grundsätzlich dem § 23a EStG 1972 nachgebildet und auch an § 15a dEStG angelehnt.³⁾
- 3/3** In diesem Beitrag sollen zunächst bereits **bestehende Verlustausgleichsbeschränkungen** und deren Verhältnis zum neuen § 23a EStG untersucht werden (Abschnitt B.). In weiterer Folge werden die Anwendungsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des neuen § 23a EStG im Detail vorgestellt (Abschnitt C.). Weiters soll ein Vergleich zu vermögensverwaltenden Personengesellschaften angestellt werden (Abschnitt D.). Der Beitrag endet mit einer zusammenfassenden Würdigung (Abschnitt E.).

B. Bestehende Verlustausgleichsbeschränkungen

1. Anwendungsbereich

- 3/4** Eine Einkunftsquelle liegt nur vor, wenn auf Dauer gesehen Gewinne bzw Überschüsse erzielt werden und die Eignung zur Erzielung eines Reinertrags vorliegt.⁴⁾ Ist eine Einkunftsquelle nicht auf Erzielung eines Gesamtüberschusses gerichtet, liegt keine Einkunftsquelle, sondern **Liebhaberei**⁵⁾ vor. Zwar greift keine Verlustausgleichsbeschränkung, dennoch können die Verluste aufgrund des Vorliegens von Liebhaberei steuerlich nicht ausgeglichen werden.

¹⁾ Die Autoren danken *Silvana Jelic*, LL.B. (WU) für die Unterstützung bei der Recherche und der Erstellung des Anmerkungsapparats.

²⁾ Vgl den Bericht der Steuerreform-Kommission 2014, Abschn 3.I.19.

³⁾ Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 16.

⁴⁾ Vgl Jakom/Laudacher, EStG⁸ (2015) § 2 Rz 220.

⁵⁾ Vgl die VO zu § 2 Abs 3 EStG, § 8 Abs 2 KStG, § 2 UStG und § 200 Abs 1 BAO („LiebhabeveiV“), BGBl 1993/33.

§ 2 Abs 2a EStG enthält **zwei** unterschiedliche **Kategorien** von Verlustausgleichs-**3/5**
verboten. Sie alle führen dazu, dass **negative** Einkünfte aus der jeweiligen Einkunftsquelle
nicht mit anderen Einkünften ausgleichsfähig sind.

§ 2 Abs 2a TS 2 EStG enthält **branchenbezogene Verlustausgleichsbeschränkungen** **3/6**
für Einkünfte aus Beteiligungen an Unternehmen mit gewissen Schwerpunkten, die
historisch für Verlustausgleichsmodelle genutzt wurden. So besteht ein Verlustausgleichs-
verbot für Beteiligungen an Betrieben mit dem Unternehmensschwerpunkt im Verwalten
unkörperlicher Wirtschaftsgüter und/oder in der gewerblichen Vermietung von Wirt-
schaftsgütern. Diese Beschränkung greift daher nur im betrieblichen Bereich.⁶⁾ Dabei ist
zu prüfen, ob der Unternehmensschwerpunkt (oder beide Tätigkeiten in Summe)⁷⁾ im
Verhältnis zur Summe aller anderer Tätigkeiten überwiegen.⁸⁾

Pönalisierte Schwerpunkte

- Beispiele für die Verwaltung unkörperlicher Wirtschaftsgüter (sowohl des Anlage- als auch des Umlaufvermögens) sind etwa das Verwalten von Beteiligungen, von Forderungen und selbsthergestellten Rechten, ein über Kreditinstitute laufender Wertpapierhandel sowie die Verwertung von (selbsthergestellten) Filmen (und sonstiger unkörperlicher Wirtschaftsgüter) zur Nutzungsüberlassung.⁹⁾
- Die Vermietung von Wirtschaftsgütern kann bei der Vermietung aller Arten von Wirtschaftsgütern vorliegen. Insbesondere Leasingunternehmen sind betroffen. Nicht betroffen sind nach der Verwaltungspraxis die Vermietung und Verpachtung von Anlagenteilen an Gewerbetreibende (zB Kantinenverpachtung, Überlassung eines Raumes an einen Masseur), das eigenverantwortliche Betreiben eines Beherbergungsbetriebs sowie die Verpachtung eines Gewerbebetriebs.¹⁰⁾

Anstatt der Erweiterung um weitere branchenspezifische Verlustausgleichsverbote **3/7**
wurde mit dem StRefG 2000 in § 2 Abs 2a TS 1 EStG ein allgemeines Verlustausgleichs-
verbot eingeführt. Seither greift ein Verlustausgleichsverbot, wenn das Erzielen steuerlicher
Vorteile im Vordergrund steht. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Erwerb
oder das Eingehen von Beteiligungen allgemein angeboten werden und die **Rendite unter**
Berücksichtigung des steuerlichen **Verlustausgleichs mehr als doppelt so hoch** ist, wie
ohne Verlustausgleich. Von einem im Vordergrund stehenden steuerlichen Vorteil ist je-
denfalls dann auszugehen, wenn die Beteiligung mit Steuervorteilen aus einem zu erwar-
tenden Beteiligungsverlust beworben wird.¹¹⁾ Das Verbot greift für alle Einkunftsarten,
nicht nur betriebliche¹²⁾ und auch bei Eingehen einer unbeschränkten Haftung.¹³⁾

⁶⁾ Vgl Jakom/Laudacher, in EStG⁸ § 2 Rz 161.

⁷⁾ Vgl ErläutRV 72 BlgNR 20. GP 256.

⁸⁾ Relevant ist das Verhältnis der wirtschaftlichen Erträge und des investierten Vermögens: EStR 2000 Rz 160; Jakom/Laudacher, EStG⁸ § 2 Rz 162.

⁹⁾ Vgl EStR 2000 Rz 160.

¹⁰⁾ Vgl EStR 2000 Rz 162.

¹¹⁾ Dazu näher EStR 2000 Rz 165.

¹²⁾ Vgl EStR 2000 Rz 163.

¹³⁾ Vgl EStR 2000 Rz 164.

Renditevergleich

Für die Frage, ob die Steuerwirkungen zu einer mehr als Verdoppelung der Rendite führt, wendet die Finanzverwaltung einen standardisierten Renditevergleich an. Hierfür wird ein Vergleich des internen Zinsfußes mit und ohne Steuerwirkung (unter optimaler Nutzung der Steuereffekte) vorgenommen.¹⁴⁾

3/8

Wird das Investment nicht mit steuerlichen Vorteilen beworben und besteht ein hohes **außersteuerliches Risiko**, greift das Verlustausgleichsverbot nach der Verwaltungspraxis nicht, selbst wenn der Renditevergleich für eine Anwendung des Verlustausgleichsverbots spricht. Ein solches außersteuerliches Risiko liegt vor, wenn der Unternehmensschwerpunkt in einer besonders risikoreichen Branche liegt, es zu keiner alineaen Verlustzuweisung kommt, der Wertverlust (und die -chance) nicht beschränkt ist und die Beteiligung auch zeitlich nicht beschränkt ist.¹⁵⁾

2. Wartetastenregelung

3/9

Greift § 2 Abs 2a EStG, können Verluste weder mit anderen Einkünften im selben Jahr ausgeglichen werden,¹⁶⁾ noch können die Verluste vorgetragen und in Folgejahren im Rahmen des Verlustausgleichs gem § 18 Abs 6 und 7 EStG geltend gemacht werden. Stattdessen sind die Verluste zu erfassen und evident zu halten. Sie können erst später mit **positiven Einkünften aus der spezifischen Einkunftsquelle** ausgeglichen werden.¹⁷⁾ Ein Vortrag dieser Wartetastenverluste zum Ausgleich mit Einkünften aus dieser Einkunftsquelle ist im Anwendungsbereich von § 2 Abs 2a TS 1 EStG somit auch im außerbetrieblichen Bereich möglich (nur TS 2 betrifft ausschließlich den betrieblichen Bereich).¹⁸⁾

3/10

Verluste können mit späteren laufenden Gewinnen der Einkunftsquelle ausgeglichen werden. Die letzte Ausgleichsmöglichkeit mit Verlusten der Einkunftsquelle besteht mit **Abschichtungsgewinnen**. Ein danach verbleibender Verlustvortrag (zB aufgrund eines **Gesamtverlusts** oder früher bestehender Beschränkung des Verlustausgleichs mit 75 %) ist nicht verloren. Er kann mit anderen Einkünften ausgeglichen werden.¹⁹⁾ Wenn der verbleibende Verlust aus betrieblichen Einkünften stammt, muss dieser neben einem Ausgleich mit Einkünften im Jahr der Abschichtung auch im Rahmen von § 18 Abs 6 und 7 EStG²⁰⁾ vortragsfähig sein.

Beispiel: Wartetastenverlust

Die Steuerpflichtige A bezieht jährliche nichtselbstständige Einkünfte iHv 500. Aus einer gewerblichen Einkunftsquelle, die als Verlustbeteiligungsmodell gilt, resultieren folgende Einkünfte:

¹⁴⁾ Vgl detailliert EStR 2000 Rz 170 ff.

¹⁵⁾ Vgl EStR 2000 Rz 166.

¹⁶⁾ Vgl EStR 2000 Rz 158.

¹⁷⁾ Vgl EStR 2000 Rz 157.

¹⁸⁾ Vgl EStR 2000 Rz 157; s auch Rz 3/6.

¹⁹⁾ EStR 2000 Rz 157.

²⁰⁾ Durch das StRefG 2015/2016 wird auch ein gem § 4 Abs 3 EStG ermittelter Verlust zeitlich unbeschränkt vortragsfähig. Vgl dazu *Marschner/Stefaner*, Sonstige Änderungen, in diesem Band.

Jahr	1	2	3	4	5
lfd Erg	- 200	10	10	10	10
Abschichtung					120

Daraus ergibt sich folgendes Einkommen:

Jahr	1	2	3	4	5
EKGB	- 200	10	10	10	130
Δ Wartetaste	200	- 10	- 10	- 10	- 170
ausglf EKGB	0	0	0	0	- 40
EKnsA	500	500	500	500	500
Einkommen	500	500	500	500	460
Wartetaste	200	190	180	170	0

3. Weiterbestehen der Regelung

Mit dem BE zum StRefG 2015/2016 sollte § 2 Abs 2a EStG gekürzt und wieder auf die branchenspezifischen Verlustausgleichsverbote reduziert werden. Die allgemeine Regelung für Verlustbeteiligungsmodelle basierend auf einem **Renditevergleich** wäre damit **entfallen**. Der Hintergrund für diese geplante Änderung im BE war, dass der neue § 23a EStG²¹⁾ ebenfalls „Verlustbeteiligungsmodellen“ entgegenwirkt, bei denen – ohne entsprechend ausgeprägte Mitunternehmerinitiative – aus der Kapitalhingabe unter Berücksichtigung der steuerlichen Wirkung des Verlustausgleichs hohe Renditen erwartet werden.²²⁾ § 2 Abs 2a TS 1 EStG, der derartigen Gestaltungen bisher entgegenwirken sollte, wird in den Erläuterungen zur BE als kompliziert, vielfachen Auslegungsproblemen Anlass gebend und daher entbehrlich bezeichnet.²³⁾ Da mit dem StRefG 2015/2016 mit § 23a eine neue Regelung eingeführt wurde, die den Verlustausgleich für kapitalistischen Mitunternehmer beschränkt, ist davon auszugehen, dass damit der (wesentliche) Anwendungsbereich von § 2 Abs 2a TS 1 abgedeckt erschien,²⁴⁾ weshalb die Norm aus vereinfachungsgründen und zur Reduzierung der Regelungsdichte entfallen sollte. Dadurch hätte auch eine komplexe – offenbar wenig wirksame²⁵⁾ – Regelung, die einen Renditevergleich auf (ungewisse) Zukunftszahlen mit typisierender Betrachtung stützt, aus dem Gesetzes-

3/11

²¹⁾ Vgl dazu Abschn III.C.

²²⁾ ErläutBE 684 BlgNR 25. GP 18.

²³⁾ ErläutBE 684 BlgNR 25. GP 18.

²⁴⁾ Außerhalb betrieblicher Einkünfte hat § 2 Abs 2a TS 1 EStG keinen praktischen Anwendungsbereich, da nachhaltige Verluste im Bereich der Vermietung und Verpachtung ohnedies in der Regel bereits aufgrund der Liebhabereibeurteilung keine steuerliche Auswirkungen haben, vgl ErläutBE 684 BlgNR 25. GP 18.

²⁵⁾ Herzog/Lachmayer, Wartetastenregelungen für Verluste von kapitalistischen Mitunternehmern (§ 23a EStG) in *Mayr/Lattner/Schlager* (Hrsg), SWK-Spezial, Steuerreform 2015/16, 59.

bestand gestrichen werden können, um durch eine auf konkreten Zahlen basierende Regelung ersetzt zu werden.

3/12 Ohne weitere Ausführungen in den ErläutRV ist die geplante Änderung von § 2 Abs 2a nicht in die RV übernommen worden. Dies bedeutet, dass **auch in Zukunft** vor Beginn einer Einkunftsquelle der **Renditevergleich** unter den oben dargestellten typisierten Anwendungsvoraussetzungen anzustellen sein wird. Die Hintergründe für das Weiterbestehen der komplexen Regelung sind nicht klar. Der Grund für die Beibehaltung von § 2 Abs 2a EStG könnte in der Einschränkung des Anwendungsbereichs von § 23a EStG auf natürliche Personen liegen (diese Einschränkung war im BE noch nicht enthalten).²⁶⁾ Während jedoch mit der RV § 23a EStG um die entsprechende Einschränkung erweitert wurde, kam es zu keiner Anpassung des Anwendungsbereichs von § 2 Abs 2a EStG. Somit ist § 2 Abs 2a EStG nach dem Wortlaut sowohl auf natürliche Personen als auch auf Körperschaften anwendbar. Auch darüber hinaus hat **§ 2 Abs 2a EStG einen weiteren Anwendungsbereich** als § 23a EStG idF StRefG 2015/2016. Zwar haben § 23a EStG und § 2 Abs 2a EStG wohl dieselbe Zielsetzung, jedoch greift nur § 2 Abs 2a EStG auch im außerbetrieblichen Bereich und auch bei unbeschränkter Haftung. Auch bei den Rechtsfolgen geht § 2 Abs 2a EStG weiter als § 23a EStG. § 2 Abs 2a EStG verhindert die Verlustzurechnung ab dem ersten Euro. § 23a EStG wird die Verlustzurechnung erst dann unterbinden, insoweit das steuerliche Kapitalkonto durch die Verlustzuweisung negativ wird.²⁷⁾

3/13 Da **§ 2 Abs 2a TS 1** und **§ 23a EStG** nunmehr parallel anwendbar sind, stellt sich die Frage ihres **Verhältnisses** zueinander. Der Umstand, dass § 2 Abs 2a TS 1 EStG mit dem StRefG 2015/2016 entfallen sollte, kann uE als Indiz gewertet werden, dass auch aus Sicht der Legisten beide Normen ein vergleichbares Ziel verfolgen.²⁸⁾ Daher ist es naheliegend, das Verhältnis der beiden Normen nach der *Lex-specialis*-Regel zu lösen. § 23a EStG soll als neu geschaffene Norm speziell die Verlustnutzung bei kapitalistischen Mitunternehmerbeteiligungen²⁹⁾ beschränken.³⁰⁾ Allerdings geht der Anwendungsbereich von § 2 Abs 2a TS 1 EStG nicht nur weiter,³¹⁾ sondern ist in einem anderen Bereich zugleich auch enger: Bei kapitalistischen Mitunternehmerbeteiligungen wird (auch bei zwischenzeitlich negativem Kapitalkonto) die Rendite mit Steuerwirkung des Verlustausgleichs nicht in jedem Fall doppelt so hoch wie ohne Steuerwirkung sein. Folglich betrifft keine der beiden Normen eine Teilmenge der anderen. Das Verhältnis zwischen § 2 Abs 2a TS 1 und § 23a EStG kann daher uE nicht über die *Lex-specialis*-Regel gelöst werden. Auch aus dem Hinweis in den ErläutBE, wonach im Fall von Mitunternehmerschaften § 2 Abs 2a als speziellere Norm der Anwendung des § 23a EStG vorgeht,³²⁾ lässt sich uE zur Lösung des Verhältnisses von § 23a zu § 2 Abs 2a TS 1 nichts gewinnen.³³⁾ Zum einen betraf diese

²⁶⁾ Vgl Abschn III.C.1.b).

²⁷⁾ Vgl Abschn III.C.2.a).

²⁸⁾ So auch ErläutBE 684 BlgNR 25. GP 18.

²⁹⁾ Vgl Abschn III.C.1.

³⁰⁾ Vgl dazu Abschn III.C.2.

³¹⁾ Vgl Rz 3/12.

³²⁾ Vgl ErläutBE 684 BlgNR 25. GP 18.

³³⁾ Diese Ansicht ist uE auch dort zu hinterfragen, da § 2 Abs 2a TS 2 EStG keine Teilmenge von § 23a EStG anspricht, sondern zwar auf gewisse Branchen fokussiert, dort jedoch unabhängig von der Beteiligungsform greift (vgl Rz 3/6).

Aussage § 2 Abs 2a EStG idF BE StRefG 2015/2016 – somit nur das Verhältnis zu § 2 Abs 2a TS 2 idGF. Andererseits ist die Aussage zum Verhältnis zwischen § 2 Abs 2a und § 23a EStG in den ErläutRV ersatzlos gestrichen worden, weshalb sie als reine „[i]m Schoße der Exekutive gepflogene Überlegung [...] der Legislative nicht zugerechnet werden [kann]“³⁴⁾ und somit wohl für die Interpretation irrelevant ist.

Daneben können Anwendungskonflikte auch nach der **Lex-posterior**-Regel gelöst werden. Demnach **geht § 23a** als neuere Norm § 2 Abs 2a TS 1 EStG in ihrem **Anwendungsbereich** (somit bei kapitalistischen Mitunternehmerbeteiligungen) vor. **3/14**

Dagegen könnte vorgebracht werden, dass die Rechtsfolgen von § 23a EStG nicht bei allen kapitalistischen Mitunternehmerbeteiligungen, sondern erst bei einem negativen Kapitalkonto (also bei Verlustzuweisungen, die die Einlagen übersteigen) greift.³⁵⁾ Da § 2 Abs 2a TS 1 zeitlich vorgelagert aufgrund einer typisierenden Berechnung greift, könnte geschwungen werden, dass beide Normen **nebeneinander Anwendung** finden: Nach § 2 Abs 2a TS 1 EStG ist bei Eingehen der Beteiligung zu überprüfen, ob der Renditevergleich dazu führt, dass ein pönalisiertes Verlustbeteiligungsmodell vorliegt. Nur wenn dies verneint wird, sind die Verluste grundsätzlich ausgleichsfähig, können jedoch im Einzelfall der weiteren Einschränkung des § 23a unterliegen. **3/15**

Dieses Ergebnis ist jedoch zumindest rechtspolitisch unbefriedigend, da die neue Regel die (rechtspolitisch bedenkliche) typisierende Betrachtung nicht ersetzt, sondern zu ihr hinzutritt. Wertet man die Entwicklung vom BE über die RV zum BGBl so, dass § 23a EStG als zielgenauere und einfacher zu administrierende Norm die typisierende Betrachtung des § 2 Abs 2a TS 1 ersetzen sollte, § 2 Abs 2a TS 1 jedoch wegen des weiteren Anwendungsbereichs schlussendlich beibehalten wurde, sprechen uE gute **teleologische Gründe** dafür, dass im Bereich der kapitalistischen Mitunternehmerbeteiligungen nur § 23a die Verlustnutzung beschränken sollte.³⁶⁾ § 2 Abs 2a TS 1 EStG bliebe dann nur ein Anwendungsbereich außerhalb der kapitalistischen Mitunternehmerbeteiligung. Dies führt jedoch zu dem unsystematischen Ergebnis, dass beim Wechsel von der kapitalistischen in die unternehmerische Mitunternehmerstellung § 2 Abs 2a TS 1 an Stelle von § 23a EStG anwendbar wird (und umgekehrt). **3/16**

Geht man davon aus, dass § 23a EStG den § 2 Abs 2a TS 1 EStG zur Gänze ersetzen sollte,³⁷⁾ wäre es konsistent, den **Anwendungsbereich** von § 2 Abs 2a TS 1 **auf Körperschaften** zu beschränken. Da nun § 23a EStG für Körperschaften nicht gilt (zum einen wäre er wohl im Vergleich zu § 9 KStG unsystematisch und zum anderen auch gestaltungsanfällig gewesen), wäre es folgerichtig, die Anwendbarkeit von § 2 Abs 2a auf Körperschaften zu beschränken. Dies würde auch die oben dargestellten Inkonsistenzen vermeiden. Leider fehlen jedoch für diese Beschränkung der Anwendung von § 2 Abs 2a EStG Anhaltspunkte im Wortlaut oder den ErläutRV. Der Verweis auf die Entwicklung **3/17**

³⁴⁾ Vgl VwGH 27. 2. 2014, 2011/15/0199 zur Bedeutung von Unterschieden zwischen BE und RV für die Gesetzesauslegung.

³⁵⁾ Vgl dazu Abschn III.C.2.a).

³⁶⁾ Zu bedenken bleibt jedoch, dass weder dem BE noch den ErläutBE besonderer Charakter wie der RV und den ErläutRV zukommen (VwGH 27. 2. 2014, 2011/15/0199).

³⁷⁾ Vgl ErläutBE 684 BlgNR 25. GP 18: „§ 2 Abs. 2a erster Teilstrich erscheint daher entbehrlich und soll entfallen.“

vom BE zur RV und die ErläutBE sind uE zu schwach, um diese Auslegung zu tragen.³⁸⁾ Verbleiben jedoch teleologisch nach Einführung von § 23a EStG als Hauptstoßrichtung von § 2 Abs 2a TS 1 EStG Körperschaften als Investoren, ist systematisch auch die standardisierte Berechnungslogik anzupassen, da eine Berechnung ua mit dem Steuersatz gemäß § 33 EStG anachronistisch ist. Rechtspolitisch ist der Gesetzgeber entsprechend der ursprünglichen Zielsetzung dazu aufgefordert, § 2 Abs 2a TS 1 EStG zu streichen. Soll eine entsprechende Regelung für Körperschaften erhalten bleiben, so wäre diese im KStG zu normieren.³⁹⁾

3/18 Aufgrund dieser **Systembrüche** wird das Verhältnis von § 23a zu § 2 Abs 2a TS 1 EStG wohl noch durch Gerichte geklärt werden müssen. Rechtspolitisch wäre eine Klärung, wie ursprünglich geplant, mittels Streichung der komplexen und typisierenden Regelung des § 2 Abs 2a EStG oder zumindest der Ausschluss dessen Anwendbarkeit auf kapitalistische Mitunternehmerbeteiligungen oder die Überführung in das KStG wünschenswert.

3/19 Eindeutiger ist uE das Verhältnis zwischen § 2 Abs 2a TS 2 und § 23a EStG. Hier sprechen nicht nur die historisch-teleologischen Gründe gegen einen Vorrang von § 23a.⁴⁰⁾ Vielmehr geht das **branchenbezogene Verlustausgleichsverbot** auch anderen Einschränkungen vor.⁴¹⁾ Es greift auch in der zeitlichen Reihenfolge früher (bereits ab dem ersten Euro, nicht erst bei Übersteigen des Kapitalkontos).⁴²⁾ Somit führt § 2 Abs 2a TS 2 dazu, dass in den betroffenen Branchen Verluste (auch bei kapitalistischen Mitunternehmerbeteiligungen) nicht ausgleichbar sind. **§ 23a bleibt hier kein effektiver Anwendungsbereich.**

C. Kapitalistische Mitunternehmerschaft

1. Anwendungsvoraussetzungen

a) Mitunternehmerbeteiligung

3/20 § 23a EStG greift nur bei Vorliegen einer Beteiligung als Mitunternehmer. Das heißt, sie greift **nur bei betrieblichen Einkünften** iSv § 2 Abs 3 Z 1–3 EStG. Die konkrete Tätigkeit muss somit die Voraussetzungen an betriebliche Tätigkeiten – also Selbstständigkeit,⁴³⁾ Nachhaltigkeit,⁴⁴⁾ Gewinnerzielungsabsicht⁴⁵⁾ und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr⁴⁶⁾ – erfüllen.

³⁸⁾ Vgl VwGH 27. 2. 2014, 2011/15/0199.

³⁹⁾ So wie auch § 2 Abs 2b mit dem AbgÄG 2014 (BGBl I 2014/13) in § 8 Abs 4 Z 2 KStG überführt wurde.

⁴⁰⁾ Vgl auch ErläutBE 684 BlgNR 25. GP 18.

⁴¹⁾ Vgl Jakom/Laudacher, EStG⁸ § 2 Rz 137.

⁴²⁾ Vgl Rz 3/15.

⁴³⁾ Vgl Jakom/Baldauf, EStG⁸ § 23 Rz 16 ff.

⁴⁴⁾ Vgl Jakom/Baldauf, EStG⁸ § 23 Rz 22 ff.

⁴⁵⁾ Vgl Jakom/Baldauf, EStG⁸ § 23 Rz 31 ff.

⁴⁶⁾ Vgl Jakom/Baldauf, EStG⁸ § 23 Rz 36 ff.