

AVR

Abgabenverfahren und Rechtsschutz

Katharina Kubik | Christian Lenneis | Maria Linzner-Strasser
Claus Staringer | Martin Vock

Der neue Verlustrücktrag

Beschleunigte Ergebnisglättung zur Stärkung der Liquidität

Senkung des Umsatzsteuersatzes

Rückwirkung und Rechnungsausstellung
Rechtsfolgen für langfristige Verträge

Verfahrenshilfe

VfGH weitet Anwendungsbereich aus

Österreichische Digitalsteuer

Die „Section-301-Untersuchung“ der USA

Bescheidaufhebung

Ersatzlose vs nicht ersatzlose Aufhebungen
Verfahrensgegenstand bei Aufhebungsanträgen

Ausfallhaftung

Verschulden lässt sich nicht auf andere abschieben

Aus der aktuellen Rechtsprechung

VfGH-, VwGH- und BFG-Erkenntnisse samt Anmerkungen

Der Verlustrücktrag nach dem Konjunkturstärkungsgesetz 2020

Beschleunigte Ergebnisglättung zur Stärkung der Liquidität

Martin Klokár

Mit dem Konjunkturstärkungsgesetz 2020 (KonStG 2020) wurde für Steuerpflichtige mit betrieblichen Einkünften ein Verlustrücktrag nach deutschem Vorbild geschaffen. Die Möglichkeit eines Verlustrücktrags bewirkt, dass Verluste eines Steuersubjekts mit vergangenen Gewinnen verrechnet werden können. Ziel des zeitlich befristeten Verlustrücktrags ist es, die wirtschaftlichen Auswirkungen der COVID-19-Krise durch eine Ergebnisglättung steuerlich abzufedern.¹ Der Verlustrücktrag steht für Unternehmen im Anwendungsbereich sowohl des EStG als auch des KStG offen und ist mit einem Betrag iHv 5 Mio € begrenzt. *Martin Klokár* gibt einen Überblick über die neue Regelung und analysiert die steuersystematisch interessante Entlastungsmaßnahme im Lichte des deutschen Vorbilds.

1. Das Konjunkturstärkungsgesetz 2020

Das Konjunkturstärkungsgesetz 2020 (KonStG 2020) sieht zur Steuerentlastung und Stärkung des Standorts neben Entlastungsmaßnahmen für Niedrigverdiener (zB Senkung des Eingangsteuersatzes der Einkommensteuer auf 20 % rückwirkend ab 1. 1. 2020) ein Investitions- und Entlastungspaket für Unternehmen vor. Der Gesetzgeber zielt mit dem KonStG darauf ab, Österreich durch Maßnahmen im Bereich des Abgabenrechts gestärkt aus der COVID-19-Krise zu bringen.² Die Maßnahmen sollen zu einer „Stärkung der Kaufkraft“ und zu einer „Belebung der Konjunktur“ führen. Neben der Einführung einer degressiven Absetzung für Abnutzung (degressive Abschreibung, § 7 Abs 1a EStG), einer beschleunigten linearen Absetzung für Abnutzung bei Gebäuden (beschleunigte lineare Abschreibung, § 8 Abs 1a EStG bzw § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG) und erheblichen Entlastungsmaßnahmen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft (insbesondere § 37 Abs 4 EStG) wurde vor allem mit dem Verlustrücktrag (§ 124b Z 355 EStG, § 26c Z 76 KStG) eine steuersystematisch beachtenswerte Entlastungsmaßnahme geschaffen.

Der (vor)parlamentarische Prozess zum Erlass des KonStG 2020 erfolgte im Eiltempo, um das Gesetz noch vor der parlamentarischen Sommerpause zu beschließen: Nach der fünftägigen Begutachtung des Ministerialentwurfs³

wurde die Regierungsvorlage⁴ am 7. 7. 2020 vom Nationalrat sowie am 15. 7. 2020 vom Bundesrat einstimmig beschlossen und am 24. 7. 2020 im Bundesgesetzblatt⁵ kundgemacht.

2. Der Verlustrücktrag als wesentliche Neuerung

2.1. Ziel des Verlustrücktrags in der Krise

Die COVID-19-Pandemie bringt Unternehmen in unterschiedlichsten Branchen gehörig unter Druck. Ein entscheidendes Problem ergibt sich durch Liquiditätsengpässe, die durch Umsatzeinbrüche bei gleichzeitig weiterlaufenden Zahlungsverpflichtungen unweigerlich entstehen. Der Gesetzgeber und das BMF reagierten rasch durch zahlreiche Maßnahmen zur Sicherung der kurzfristigen Liquidität in Unternehmen (Steuerstundungen, Herabsetzungen von Steuervorauszahlungen, Härtefallfonds, Fixkostenzuschuss etc).⁶ Von der Wissenschaft und Wirtschaft wurden allerdings noch weitergehende „mittelfristige“ Maßnahmen gefordert.⁷ Mit der Einführung des Verlustrücktrags hat der Gesetzgeber auf eine wesentliche dieser Forderungen reagiert, um die nachhaltige Erholung der Wirtschaft zu fördern. Im österreichischen EStG war bisher – im Unterschied zu Deutschland (dazu Pkt 3.) – kein echter Verlustrücktrag verankert.⁸

Der Verlustrücktrag hat zum Ziel, die wirtschaftlichen Auswirkungen der COVID-19-Krise durch eine Ergebnisglättung steuerlich abzufedern.⁹ Mit dem Verlustrücktrag können Unternehmen ihre steuerlichen Verluste aus dem



Martin Klokár, MSc (WU) LL.B. (WU) BSc (WU) ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

⁴ RV 287 BlgNR 27. GP (30. 6. 2020).

⁵ BGBl I 2020/96.

⁶ Vgl zum Überblick statt vieler *Mayr*, COVID-19: Steuerpakete in Österreich und für eine Krise, BB 2020, 1495 (1495 ff).

⁷ Siehe zB *Eberhartinger/Petutschnig*, Steuerliche Maßnahmen zur Verbesserung der Liquidität der Unternehmen in der Corona Krise: Drei Vorschläge (10. 4. 2020), abrufbar unter https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/steuerlehre/Aktuelles/Corona_3Vorschläge.pdf (Zugriff am 12. 8. 2020); *Schön*, Ein Steuerrecht für Katastrophen, FAZ 17. 4. 2020; *Eberhartinger/Langenmayr*, Coronakrise: Der steuerpolitische Handlungsbedarf groß, Die Presse 20. 4. 2020; *Beisteiner*, Steuerpolitik in „Corona-Zeiten“, SWK 13/2020, 741 (742); *Houf*, COVID-19 und die Zeit danach, RdW 2020, 395 (395); vgl auch mwN *Koch/Langenmayr*, Der steuerpolitische Umgang mit Verlusten, ZBW 2020, 367 (369 f).

⁸ Vgl dazu VwGH 7. 11. 1989, 89/14/0136; 13. 2. 1991, 86/13/0120; 18. 10. 2006, 2003/13/0058; UFS 1. 12. 2005, RV/0653-G/05.

⁹ ErlRV 287 BlgNR 27. GP, 8.

¹ ErlRV 287 BlgNR 27. GP, 8.

² ErlRV 287 BlgNR 27. GP, 1 und 8.

³ ME KonStG 2020, 31/ME BlgNR 27. GP (22. 6. 2020).

Jahr 2020 – also die ordnungsgemäß ermittelten negativen betrieblichen Einkünfte, die nicht bei der Ermittlung der Einkünfte ausgeglichen werden können – in die vergangenen Veranlagungszeiträume 2019 und 2018 rücktragen und dadurch gegebenenfalls mit Gewinnen dieser Jahre ausgleichen. Dadurch wird ein positiver Liquiditätseffekt erzielt: Während bisher Verluste erst mit Gewinnen zukünftiger Veranlagungszeiträume im Rahmen des Verlustvortrags nach § 18 Abs 6 EStG ausgeglichen werden konnten, können im Rahmen des Verlustrücktrags Verluste mit bereits erzielten Gewinnen vergangener Veranlagungszeiträume verrechnet werden. Es muss daher nicht auf zukünftige Gewinne gewartet werden, um die Steuerbelastung zu reduzieren. Der Verlustrücktrag kann aber über einen bloßen positiven Liquiditätseffekt hinaus zu einer „echten“ Steuerersparnis führen:¹⁰ Zum einen kann durch eine mehrjährige Verteilung ein durch das System des progressiven Staffeltarifs begründeter positiver Effekt erzielt werden (periodenübergreifende Progressionsglättung).¹¹ Zum anderen kann die Steuerlast vor dem Hintergrund bereits beschlossener und beabsichtigter Steuersatz- und Steuertarifsenkungen¹² vermindert werden. Im Grundsatz ist der zeitlich befristete Verlustrücktrag aber eine rein temporäre Verschiebung der Steuerbelastung, um kurzfristig und möglichst unbürokratisch einen Beitrag zur Liquiditätsversorgung zu leisten.

2.2. Voraussetzungen des Verlustrücktrags

Nach § 124b Z 355 lit a EStG setzt die Inanspruchnahme des Verlustrücktrags folgende Tatbestandsmerkmale voraus: Verluste aus Einkünften gemäß § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG (betriebliche Einkünfte), die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte im Rahmen der Veranlagung 2020 nicht ausgeglichen werden, können im Rahmen der Veranlagung 2019 bis zu einem Betrag von 5 Mio € vom Gesamtbetrag der Einkünfte vor Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen abgezogen werden. Soweit ein Abzug im Rahmen der Veranlagung 2019 nicht möglich ist, kann dieser unter be-

stimmten Voraussetzungen im Rahmen der Veranlagung 2018 erfolgen.

Nach den Gesetzesmaterialien soll der Verlustrücktrag unter denselben Voraussetzungen möglich sein wie der Verlustvortrag:¹³ Wie beim als Sonderausgabe konzipierten Verlustabzug gemäß § 18 Abs 6 EStG müssen auch beim Verlustrücktrag die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung oder bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach § 4 Abs 3 EStG ermitteln, durch ordnungsgemäße Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt worden sein.¹⁴ Der Verlustrücktrag ist wie auch der Verlustvortrag auf negative betriebliche Einkünfte (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb) beschränkt. Verluste aus außerbetrieblichen Einkunftsarten (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung sowie sonstige Einkünfte) sind explizit nicht rücktragsfähig.¹⁵ Die Einschränkung auf betriebliche Verluste beim Verlustrücktrag ist verfassungsrechtlich bedenklich. Dabei kommen ähnliche Argumente zum Tragen wie bei der fehlenden Möglichkeit des Verlustvortrags bei den außerbetrieblichen Einkünften.¹⁶ Da beim Verlustrücktrag die Verwertung der Verluste bereits „sicher“ ist und nicht wie beim Verlustvortrag von zukünftigen positiven Einkünften abhängt, sind die verfassungsrechtlichen Bedenken in Bezug auf die Ungleichbehandlung von betrieblichen und außerbetrieblichen Einkünften beim Verlustrücktrag allerdings noch schwerwiegender als beim Verlustvortrag. Der VfGH hat den Ausschluss außerbetrieblicher Verluste vom Vortrag (außerordentliche Wertverluste oder ungewöhnliche Kosten des Investitionsbereichs) jedenfalls bereits vor einiger Zeit für verfassungswidrig erklärt.¹⁷ Die deutsche Regelung, die in den Erläu-

¹³ Vgl ErlRV 287 BlgNR 27. GP, 8.

¹⁴ Siehe § 124b Z 355 lit a TS 1 EStG.

¹⁵ § 124b Z 355 lit a Satz 1 EStG: „Verluste aus Einkünften gemäß § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG [...]“

¹⁶ Zu verfassungsrechtlichen Bedenken beim Verlustvortrag siehe ausführlich *Kofler*, Einkommen – Einkünfte – Einkunftsartermittlung, Gutachten 19. ÖJT Band IV/1 (2015) 169 ff mwN; vgl auch zB *Kirchmayr/Achatz*, Kein Verlustausgleich und kein Verlustvortrag im außerbetrieblichen Bereich? taxlex 2012, 249 (249); *Kirchmayr* in *Kirchmayr/Mayr*, Verlustausgleichsbeschränkungen im außerbetrieblichen Bereich verfassungsrechtlich problematisch? taxlex 2014, 296 (299); *Starlinger* in *Jachmann*, Erneuerung des Steuerrechts, DStJG 37 (2014) 137 (154 ff); *Brezina/Zamani*, Periodenübergreifende Verlustverwertung bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, taxlex 2015, 279 (279 ff); *Beiser*, Ein Ausgleich von Verlusten über mehrere Perioden im Licht des Gleichheitssatzes, ÖStZ 2016, 669 (669 ff); *Renner*, Einschränkung des Verlustabzugs bei außerbetrieblichen Einkünften, BFJournal 2016, 302 (302 ff).

¹⁷ VfGH 30. 9. 2010, G 35/10. Die aus dieser Entscheidung abgeleitete Gesetzesänderung im Rahmen des BBG 2011 (BGBl I 2010/111) erfolgte allerdings nicht in Form einer Ausweitung des Verlustvortrags, sondern einer Verteilung solcher Aufwendungen auf zehn Jahre (mittlerweile 15 Jahre, § 28 Abs 2 EStG). Dazu zB *Atzmüller*, Verlustvortrag: Der VfGH und eine rasche Gesetzesreparatur, RdW 2010, 797 (797 ff); *Peyerl*, Ver-

¹⁰ Vgl auch *Furherr/Oberrader*, Der Verlustrücktrag des Konjunkturstärkungsgesetzes, SWK 22/2020, 1092 (1095).

¹¹ Im Einzelfall könnte aber durch die Anwendung des Verlustrücktrags aufgrund des progressiven Staffeltarifs auch ein negativer Effekt für den Steuerpflichtigen auftreten (zB bei einem niedrigen Gewinn im Jahr 2019 und bei einem hohen Gewinn im Jahr 2021).

¹² Der Gesetzgeber hat mit dem KonStG 2020 die erste Stufe des Einkommensteuertarifs von 25 % auf 20 % gesenkt (§ 33 Abs 1 EStG). Die Bundesregierung beabsichtigt neben der Senkung der zweiten und dritten Stufe des Einkommensteuertarifs (von 35 % auf 30 % und 42 % auf 40 %) eine Reduktion des Körperschaftsteuersatzes auf 21 %. Siehe *Die neue Volkspartei/Die Grünen*, Aus Verantwortung für Österreich. Regierungsprogramm 2020–2024 (2020) 77.

terungen als „Vorbild“ genannt wird,¹⁸ sieht den Verlustrücktrag für Verluste aus sämtlichen Einkunftsarten vor (dazu Pkt 3.).

Der Verlustrücktrag geht dem Verlustabzug gemäß § 18 Abs 6 EStG vor. Daher wird der Verlustrücktrag bereits auf Ebene des Gesamtbetrags der Einkünfte ermittelt. Sollten Verluste aus der Veranlagung 2020 nicht rückgetragen werden (können), können die Verluste nach Maßgabe des § 18 Abs 6 EStG vorgetragen werden und in den Folgejahren als Sonderausgabe abgezogen werden.¹⁹ Für die Anwendung des Verlustrücktrags sind nämlich vergangene Gewinne notwendig. Sind keine verrechenbaren Gewinne vorhanden, kann der Steuerpflichtige vom Verlustrücktrag nicht profitieren.

Der Verlustrücktrag ist vom Steuerpflichtigen zu beantragen.²⁰ Damit besteht ein faktisches Wahlrecht, die im Veranlagungsjahr 2020 entstandenen Verluste entweder rück- oder vorzutragen. Zur Beurteilung der Vorteilhaftigkeit des Verlustrücktrags sind in einer Gesamtschau Faktoren wie zB die Nutzung des Einkommensteuerprogressionstarifs oder des Gewinnfreibetrags nach § 10 EStG zu berücksichtigen.

Der Verlustrücktrag ist betraglich mit höchstens 5 Mio € beschränkt. Damit gleicht die Höhe der Deckelung jener in Deutschland (dazu Pkt 3.). Der mit dem Höchstbetrag limitierte entstandene Verlust kann zunächst mit den positiven Einkünften des Jahres 2019 ausgeglichen werden. Kann der mit dem Höchstbetrag begrenzte Verlust aus dem Jahr 2020 nicht vollständig mit den Einkünften aus dem Jahr 2019 verwertet werden, kann der Restbetrag unter bestimmten Einschränkungen der COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung²¹ in das Jahr 2018 rückgetragen werden.²² Danach verbleibende rücktragsfähige Verluste können gemeinsam mit den nicht rücktragsfähigen Verlusten nach Maßgabe des § 18 Abs 6 EStG vorgetragen werden.

2.3. Verlustverrechnung für Verluste, die nicht rückgetragen werden (können)

Sollten keine Gewinne der Vorjahre zur interperiodischen Verlustverrechnung und damit zur Anwendung des Verlustrücktrags für den Steu-

lustverwertung bei Kapitaleinkünften, SWK 36/2010, S 1042 (S 1042 ff); Varro, Verlustverwertung bei Einkünften aus Kapitalvermögen – verfassungsrechtliche Bedenken, taxlex 2011, 75 (77 f).

¹⁸ ErlRV 287 BlgNR 27. GP, 8.

¹⁹ Siehe § 124b Z 355 lit a TS 3 EStG.

²⁰ Siehe § 124b Z 355 lit a TS 2 EStG.

²¹ Der Begutachtungsentwurf der Verordnung zur Verlustberücksichtigung 2019 und 2018 (in der Folge: COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung) des BMF vom 10. 8. 2020 sieht – abweichend von der betraglichen Grenze von 5 Mio € für Verlustrückträge in das Jahr 2019 – eine betragliche Grenze von 2 Mio € vor. Dies soll sinngemäß für einen (zusätzlichen) Verlustrücktrag in das Jahr 2019 gelten, wenn bei abweichenden Wirtschaftsjahren von der Möglichkeit Gebrauch gemacht wird, den Verlust des Jahres 2021 in das Jahr 2020 rückzutragen (§ 7).

²² Vgl ErlRV 287 BlgNR 27. GP, 8.

erpflichtigen zur Verfügung stehen oder beantragt das Unternehmen den Verlustrücktrag nicht, bestehen weiterhin die bereits vorhandenen Möglichkeiten der Verlustverrechnung: der Verlustausgleich gemäß § 2 Abs 2 EStG, der Verlustabzug gemäß § 18 Abs 6 EStG sowie bei Körperschaften der eingeschränkte Verlustabzug gemäß § 8 Abs 4 Z 2 lit a KStG.

Beim Verlustausgleich können Verluste aus einzelnen Einkunftsarten grundsätzlich mit etwaigen Gewinnen bzw Überschüssen aus anderen Einkunftsarten in voller Höhe ausgeglichen werden.²³ Verbleiben nach dem Verlustausgleich weitere Verluste aus betrieblichen Einkunftsarten, sind diese im Rahmen des Verlustvortrags als Sonderausgaben in Folgeperioden zeitlich unbeschränkt abzugsfähig.²⁴ Der Verlustabzug ist zwingend zum frühestmöglichen Zeitpunkt²⁵ und in höchstmöglichem Ausmaß vorzunehmen.²⁶ Beim Verlustabzug für nach dem KStG steuerpflichtige Unternehmen (zB GmbH oder AG) dürfen Verluste hingegen nur maximal im Ausmaß von 75 % des Gesamtbetrags der Einkünfte berücksichtigt werden.²⁷ Verbleibende Verluste können wiederum zeitlich unbeschränkt vorgetragen werden.

2.4. Teilrechtskraftdurchbrechung in bereits rechtskräftig veranlagten Fällen

Die Anwendung des Verlustrücktrags stellt insbesondere dann eine verfahrensrechtliche Herausforderung dar, wenn der Steuerbescheid für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum bereits erlassen ist.²⁸ Solche Fälle werden sich – angesichts der Rückwirkung bis in das Jahr 2018 – sogar häufig ergeben. Der Gesetzgeber hat daher eine Vorkehrung getroffen: Ist ein bereits rechtskräftig veranlagtes Jahr betroffen, gilt der Antrag als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO.²⁹ Die Erläuterungen sprechen von einer „Teilrechtskraftdurchbrechung im Wege eines rückwirkenden Ereignisses gemäß § 295a BAO“, die den Verlustrücktrag auch in bereits rechtskräftig veranlagten Fällen sicherstellen soll.³⁰

²³ Siehe dazu zB Jakom/Laudacher, EStG¹³ (2020) § 2 Rz 120 ff; Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (20. Lfg, 2018) § 2 Tz 71 ff.

²⁴ Siehe dazu zB Jakom/Peyerl, EStG¹³, § 18 Rz 166 ff; Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (18. Lfg, 2016) § 18 Tz 282 ff.

²⁵ Dazu zB VwGH 27. 6. 2018, Ra 2016/15/0072; 20. 9. 1977, 0931/77.

²⁶ Dazu zB VwGH 19. 9. 2013, 2012/15/0014.

²⁷ Siehe dazu zB Ressler/Stürzlinger in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² (2016) § 8 Rz 241a ff; Raab/Renner in Renner/Strimitzer/Vock, KStG (32. Lfg, 2019) § 8 Tz 1344 ff.

²⁸ Vgl Mayr, BB 2020, 1495 (1498 f).

²⁹ Siehe zu rückwirkenden Ereignissen gemäß § 295a BAO zB Ritz, BAO⁶ (2017) § 295a.

³⁰ ErlRV 287 BlgNR 27. GP, 8. Der Fachsenat für Steuerrecht der KSW hat im Rahmen der Begutachtung ange-regt, zu prüfen, ob die Verordnungsermächtigung „aus-reicht, verfahrensrechtlich die Rechtskraft von bereits er-lassenen Bescheiden über die Veranlagung 2018 und 2019 zu durchbrechen“ (31/SN-31/ME 27. GP, 4). Die Fassung ist unverändert geblieben.

2.5. Verluste in einem abweichenden Wirtschaftsjahr

Bei abweichendem Wirtschaftsjahr (zB Bilanzstichtag 31. 1.) könnten COVID-19-bedingte Verluste erst im abweichenden Wirtschaftsjahr 2020/21 eintreten und wären daher erst in der Veranlagung 2021 festzustellen.³¹ Nach Anregungen im Rahmen der vorparlamentarischen Begutachtung, ua vom Fachsenat für Steuerrecht der KSW,³² wurde in die nun beschlossene Regierungsvorlage des KonStG 2020 ein Wahlrecht für Unternehmen mit abweichendem Wirtschaftsjahr aufgenommen: Gemäß § 124b Z 355 lit b EStG besteht das Wahlrecht, den Verlust aus der Veranlagung 2020 (Wirtschaftsjahr 2019/20) oder aus der Veranlagung 2021 (Wirtschaftsjahr 2020/21) rückzutragen, wenn ein abweichendes Wirtschaftsjahr im Kalenderjahr 2020 endet. Wird der Verlust aus der Veranlagung 2021 (Wirtschaftsjahr 2020/21) rückgetragen, beziehen sich die Regelungen der Funktionsweise des Verlustrücktrags (§ 124b Z 355 lit a EStG) auf die Kalenderjahre 2021, 2020 und 2019.

Die Option, den Verlust alternativ aus der Veranlagung 2020 oder aus der Veranlagung 2021 rückzutragen, lässt einen gewissen Vorteil für Unternehmen mit abweichendem Wirtschaftsjahr erkennen: Je nach Vorteilhaftigkeit können sich Steuerpflichtige aussuchen, für welches Wirtschaftsjahr sie den Verlustrücktrag anwenden. Für Unternehmen aus Branchen, in denen sich die krisenbedingten Auswirkungen erst mit zeitlichem Abstand bemerkbar machen, ist dieses Wahlrecht besonders interessant. Gleichzeitig kann diese Option, die eben nur Unternehmen mit abweichendem Wirtschaftsjahr offensteht, auch als Nachteil für Unternehmen mit gewöhnlichem Wirtschaftsjahr als Veranlagungszeitraum gesehen werden. Konsequenz wäre es daher, den Verlustrücktrag allgemein für Verluste sowohl aus der Veranlagung 2020 als auch aus der Veranlagung 2021 zuzulassen. Fraglich ist das Vorgehen bei Rumpfgeschäftsjahren im Veranlagungsjahr 2020.

2.6. Verlustrücktrag für Personengesellschaften

Bei Personengesellschaften („Gewinnermittlungssubjekt“)³³ werden Gewinne und Verluste nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften einheitlich ermittelt und anschließend im Rahmen der Gewinnfeststellung (§ 188 BAO) – entsprechend dem „Durchgriffs- oder Transparenzprinzip“ – anteilig ihren Gesellschaftern (Steuersubjekte) zugewiesen.³⁴ Da der

³¹ Vgl ErlRV 287 BlgNR 27. GP, 8.

³² 31/SN-31/ME 27. GP, 4.

³³ Siehe VwGH 20. 12. 2016, Ro 2015/15/0020, der in seiner jüngeren Rechtsprechung die Terminologie der „Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung“ verwendet.

³⁴ Vgl zu den Theorien zur Gewinnermittlung bei Personengesellschaften ausführlich Bergmann in Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaften² (2016) Tz 13/47 ff.

Verlustrücktrag personenbezogen ist, bezieht sich der Höchstbetrag bei Personengesellschaften damit auf jeden einzelnen Gesellschafter, der an der Gesellschaft beteiligt ist. Demgegenüber kann der einzelne Gesellschafter, auch wenn er an mehreren Personengesellschaften beteiligt ist, den Verlustrücktrag nur bis zum Betrag iHv 5 Mio € vornehmen. Für kapitalistische Mitunternehmer ist keine besondere Regelung iZm dem Verlustrücktrag vorgesehen.³⁵

2.7. Verlustrücktrag für Körperschaften und Unternehmensgruppen

Nach § 26c Z 76 KStG steht der zeitlich befristete Verlustrücktrag gemäß § 124b Z 355 EStG auch Körperschaften zu. Somit können neben natürlichen Personen auch Kapitalgesellschaften, wie zB eine GmbH oder eine AG, vom Verlustrücktrag Gebrauch machen. Im Unterschied zum Verlustvortrag bei Körperschaften gemäß § 8 Abs 4 Z 2 KStG gibt es beim Verlustrücktrag keine 75 %-Verrechnungsgrenze.

Für Unternehmensgruppen (§ 9 KStG) gelten Sonderregelungen, „um die Komplexität und den Verwaltungsaufwand im Sinne der betroffenen Unternehmen gering zu halten“.³⁶ Der Verlustrücktrag darf allein auf Ebene des Gruppenträgers stattfinden, was verhindern soll, dass die Veranlagungen 2019 bzw 2018 sämtlicher Gruppenmitglieder wieder aufgerollt werden müssen.³⁷ Der Antrag zum Verlustrücktrag kann demnach auch nur vom Gruppenträger durchgeführt werden. Körperschaften, deren Einkommen in der Veranlagung 2019 oder 2018 im Rahmen der Gruppenbesteuerung zugerechnet wurden, können selbst keinen Verlustrücktrag beantragen.³⁸

Für die Beurteilung der Höhe des rücktragbaren Verlustes beim Gruppenträger ist anstelle des Gesamtbetrags der Einkünfte jeweils das Gruppeneinkommen (§ 24a Abs 3 KStG) vor Berücksichtigung von Sonderausgaben auf das zusammengefasste Ergebnis (§ 9 Abs 6 Z 2 Satz 2 KStG) maßgeblich.³⁹ Der für den Verlustrücktrag in der Veranlagung 2019 oder 2018 durch den Gruppenträger insgesamt zulässige Höchstbetrag beträgt 5 Mio € für den Gruppenträger und 5 Mio € für jedes unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglied, dessen Einkommen bei der jeweiligen Veranlagung dem Gruppenträger zugerechnet wurde.⁴⁰

³⁵ Vgl dazu die Verlustverwertungsbeschränkung für kapitalistische Mitunternehmer gemäß § 23a EStG. Verluste solcher Mitunternehmer sind nach dieser Bestimmung bei natürlichen Personen insofern nicht mehr ausgleichs- bzw vortragsfähig (sondern als Wartetasenverluste zu behandeln), als dadurch ein negatives steuerliches Kapitalkonto entsteht bzw sich erhöht. Siehe dazu ausführlich Bergmann in Bergmann/Ratka, Personengesellschaften², Tz 13/170 ff.

³⁶ ErlRV 287 BlgNR 27. GP, 9.

³⁷ Vgl ErlRV 287 BlgNR 27. GP, 9.

³⁸ § 26c Z 76 lit a KStG.

³⁹ § 26c Z 76 lit b KStG.

⁴⁰ § 26c Z 76 lit c KStG.

Damit ergibt sich die Höhe des maximalen Verlustrücktrags bei Anwendung in der Unternehmensgruppe aus der Anzahl der unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen gruppenzugehörigen Körperschaften im Veranlagungsjahr, für das der Verlustrücktrag beantragt wird. Gruppenmitglieder, die 2018 oder 2019 noch gruppenzugehörig waren, aber später ausgeschieden sind, sollen zwar beim Höchstbetrag berücksichtigt werden, aber ihre später entstandenen Verluste nicht mehr in die Unternehmensgruppe rückübertragen können.⁴¹

Die Verlustrücktragsbestimmung des § 26c Z 76 KStG enthält eine Verordnungsermächtigung, wonach der Bundesminister für Finanzen ermächtigt wird, die konkrete technische Ausgestaltung des Verlustrücktrags bei Unternehmensgruppen im Rahmen einer Verordnung zu konkretisieren.

2.8. Beschleunigter Verlustrücktrag für raschen Liquiditätseffekt verlustträchtiger Unternehmen

Der Verlustrücktrag in seiner „klassischen“ Form eignet sich als Kriseninstrument zur raschen Liquiditätsstärkung nur bedingt: Wie *Mayr* zutreffend ausführt, kann der Verlustrücktrag „systematisch sauber erst nach dem Verlustausgleich innerhalb der Steuerperiode und damit ‚verspätet‘ ansetzen“.⁴² Um eine möglichst rasche Liquiditätswirkung bei verlustträchtigen Unternehmen zu erzielen, ist daher eine Adaptierung erforderlich. Diese ist mit einer Verordnungsermächtigung gesetzlich vorgesehen: Der Bundesminister für Finanzen wird gemäß § 124b Z 355 lit a vorletzter Satz EStG ermächtigt, im Wege einer Verordnung festzulegen, dass eine Verlustberücksichtigung im Rahmen der Veranlagung 2019 sowie 2018 bereits vor Durchführung der Veranlagung 2020 erfolgen kann, „um bei den Steuerpflichtigen früher positive Liquiditätseffekte herbeizuführen“. Danach kann ein Verlustrücktrag bereits vor Abschluss der Veranlagung des Jahres 2020 berücksichtigt werden und die Rückzahlung bereits geleisteter Einkommen- und Körperschaftsteuer (vorauszahlungen) ermöglichen.⁴³ Die Verordnung, die die genauere technische Ausgestaltung zur Sicherstellung einer möglichst einfachen und verwaltungseffizienten Lösung regeln soll, orientiert sich (auch) an den Erleichterungen in Deutschland, die im folgenden Kapitel näher ausgeführt werden.⁴⁴

⁴¹ Vgl ErlRV 287 BlgNR 27. GP, 9.

⁴² *Mayr*, BB 2020, 1495 (1498); *Mayr*, Beschleunigter Verlustrücktrag für raschen Liquiditätseffekt, RdW 2020, 491 (491).

⁴³ Vgl ErlRV 287 BlgNR 27. GP, 8.

⁴⁴ Siehe *Mayr*, BB 2020, 1495 (1499); *Mayr*, RdW 2020, 491 (491). Vgl auch ErlRV 287 BlgNR 27. GP, 8, die ausdrücklich von der Möglichkeit eines Verlustrücktrags „nach deutschem Vorbild“ sprechen. Vgl ebenso den Entwurf der COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung des BMF vom 10. 8. 2020.

3. Das deutsche Modell als Vorbild

3.1. System der Verlustverrechnung in Deutschland

Im deutschen Recht war bereits bisher ein Verlustrücktrag vorgesehen.⁴⁵ Der interperiodische Verlustausgleich in Deutschland erfolgt nämlich in Gestalt einer Kombination aus einem Verlustrücktrag und einem Verlustvortrag. Negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden können (Vorrang des Verlustausgleichs vor dem Verlustabzug), sind zunächst durch Verlustrücktrag in dem unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum abzuziehen (§ 10d Abs 1 dEStG). Soweit negative Einkünfte weder durch Verlustausgleich noch durch Verlustrücktrag verrechnet wurden, sind sie durch Verlustvortrag zeitlich unbegrenzt in den folgenden Veranlagungszeiträumen vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen (§ 10d Abs 2 dEStG). Nach § 10d Abs 1 Satz 1 dEStG konnte bisher ein Verlust iHv 1 Mio € in das Vorjahr rückgetragen werden. Bei Ehegatten, die nach § 26 dEStG und § 26b dEStG zusammenveranlagt werden, wurde der Verlustrücktrag bis zu einem Höchstbetrag von 2 Mio € angewendet. Diese Grenzen haben sich, wie im folgenden Kapitel beschrieben, geändert.

3.2. Neuregelung des Verlustrücktrags in Deutschland

Mit dem Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz vom 29. 6. 2020⁴⁶ wurde die Verlustverrechnung in Deutschland im Bereich des Verlustrücktrags adaptiert:⁴⁷ Zum einen wurde der Höchstbetrag des Verlustrücktrags zeitlich befristet erhöht. Zum anderen wurde durch einen neuen eigenen dEStG-Abschnitt „XIV. Sondervorschriften zur Bewältigung der Corona-Pandemie“ (§§ 110 und 111 dEStG) eine Möglichkeit zur schnelleren Umsetzung des Rücktrags von nicht ausgeglichenen negativen Einkünften geschaffen.

⁴⁵ Vgl zum Hintergrund und zur Systematik zB *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²³ (2018) § 8 Rz 60 ff; vgl auch allgemein zB *Hallerbach* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG/KStG (276. Lfg, 2016) § 10d; *Heinicke* in *Schmidt*, EStG³⁶ (2017) § 10d; *Schlenker* in *Blümich*, EStG (151. Lfg, 2020) § 10d; *Ratschow* in *BeckOK EStG* (2020) § 10d.

⁴⁶ Siehe dBGBL I 2020/31, 1512 (Zweites Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise vom 29. 6. 2020). Vgl auch den Gesetzesentwurf der Koalitionsfraktionen CDU/CSU und SPD vom 16. 6. 2020 (BT-Drs 19/20058) und die vom Finanzausschuss geänderte Fassung vom 24. 6. 2020 (BT-Drs 19/20332).

⁴⁷ Vgl zum Überblick *Korn*, Das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz im Überblick, DStR 2020, 1345 (1345 ff); *Mick/Dyckmans/Klein*, Ertragsteuerliche Maßnahmen zur Bekämpfung der Corona-Pandemie, COVuR 2020, 235 (237 f); *Bergan/Horlemann*, Corona-Pandemie und Verlustabzug, DStR 2020, 1401 (1401 ff); *Wagner/Farinato*, COVID-19 und Steuerrecht, COVuR 2020, 286 (286 f); *Weiss*, Steuerliche Verlustbehandlung nach dem Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz, DB 2020, 1531 (1533 ff).

In § 10d Abs 1 Satz 1 dEStG wurde der Rücktragsbetrag von 1 Mio € auf 5 Mio € erhöht.⁴⁸ Bei Zusammenveranlagung von Ehegatten (§§ 26, 26b dEStG) wurde der Höchstbetrag entsprechend von 2 Mio € auf 10 Mio € angepasst. Die Anwendbarkeit dieser Neuregelung ist durch eine Auslaufklausel („*sunset clause*“) auf die Veranlagungszeiträume 2020 und 2021 eingeschränkt. Ab dem Veranlagungszeitraum 2022 gelten wieder die ursprünglichen Höchstbeträge, die bis zum Veranlagungszeitraum 2019 herrschten.⁴⁹

Um den Verlustrücktrag sofort nutzbar zu machen, hat der deutsche Gesetzgeber im Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz – entsprechend der Stoßrichtung des dBMF-Schreibens vom 24. 4. 2020⁵⁰ und des Konjunkturpakets des Koalitionsausschusses vom 3. 6. 2020⁵¹ – einen eigenen Mechanismus geschaffen:⁵² Die neu eingeführten §§ 110 und 111 dEStG sehen die vorläufige Berücksichtigung des Verlustrücktrags aus 2020 im Vorauszahlungsbescheid 2019 sowie in der Steuerfestsetzung für den Veranlagungszeitraum 2019 vor.⁵³

§ 110 dEStG regelt die Berücksichtigung eines Verlustrücktrags aus 2020 für Zwecke der Vorauszahlungen 2019. Danach können auf Antrag des Steuerpflichtigen Vorauszahlungen für den Veranlagungszeitraum 2019 pauschal um 30 % gemindert werden, wenn die Vorauszahlungen für 2020 auf 0 € herabgesetzt wurden.⁵⁴ Ein noch höherer Betrag als 30 % ist ausdrücklich möglich, wenn der Steuerpflichtige einen „*voraussichtlichen Verlustrücktrag*“ iSd § 10d Abs 1 Satz 1 dEStG in dieser Höhe nachweisen kann.⁵⁵ Damit hat der Steuerpflichtige die Wahl zwischen der Berücksichtigung eines pauschalen Verlustrücktrags oder eines im Einzelnen nachgewiesenen Verlustrücktrags, wobei der pauschale Verlustrücktrag als Mindestbetrag (Untergrenze der Minderung) ausgestaltet ist.⁵⁶

§ 111 dEStG regelt die Berücksichtigung eines „*vorläufigen Verlustrücktrags*“ im Rahmen der Veranlagung 2019, solange eine Veranlagung für den Veranlagungszeitraum 2020 noch nicht erfolgt ist. Danach können auf Antrag des Steuerpflichtigen bei der Steuerfestsetzung für den Veranlagungszeitraum 2019 pauschal 30 % des Gesamtbetrags der Einkünfte von 2019 abgezogen werden, wenn wiederum die Vorauszahlungen für 2020 auf 0 € herabgesetzt wurden.⁵⁷ Eine „*Öffnungsklausel*“⁵⁸ entsprechend der Regelung des § 110 Abs 2 dEStG lässt einen höheren Abzug als 30 % vom Gesamtbetrag der Einkünfte zu, wenn der Steuerpflichtige einen „*voraussichtlichen Verlustrücktrag*“ iSd § 10d Abs 1 Satz 1 dEStG in dieser Höhe nachweisen kann. Eine etwaige Nachzahlung, die sich bei der Steuerfestsetzung 2019 durch Inkongruenzen zwischen den Anträgen nach §§ 110 dEStG und 111 dEStG ergeben könnte, wird zinslos gestundet.⁵⁹ Eine Nachzahlung kann sich zB dann ergeben, wenn der Steuerpflichtige im Vorauszahlungsverfahren einen Verlustrücktrag nachgewiesen hat (Nutzung der Öffnungsklausel des § 110 Abs 2 dEStG), im Rahmen der Veranlagung jedoch lediglich den pauschalen Verlustrücktrag (Pauschalierung des „*vorläufigen Verlustrücktrags*“ für 2020 nach § 111 Abs 1 dEStG) anwendet.⁶⁰ Sofern der Steuerpflichtige einen „*vorläufigen Verlustrücktrag*“ nach § 111 Abs 1 oder 2 dEStG in Anspruch genommen hat, ist eine Einkommensteuererklärung zwingend abzugeben.⁶¹ Die Berücksichtigung des „*vorläufigen Verlustrücktrags*“ für 2020 wird mit der Veranlagung 2020 rückgängig gemacht. Dazu ist der „*vorläufige Verlustrücktrag*“ im Zeitpunkt der Veranlagung 2020 dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen. Die tatsächlichen nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte werden dann im Gegenzug über § 10d Abs 1 Satz 1 iVm Satz 3 dEStG zurückgetragen.⁶²

3.3. „COVID-19-Rücklage“ als vorzeitiger Verlustrücktrag in Österreich

Das Pendant zur deutschen Variante des „*vorläufigen Verlustrücktrags*“ ist in Österreich die Bildung einer sogenannten „*COVID-19-Rück-*

⁴⁸ Ähnliche Höchstbeträge des Verlustrücktrags galten zuletzt für die Jahre 1983 bis 1998. Siehe dazu Lindberg in Frotscher/Geurts, EStG (Stand 30. 6. 2020) § 10d Rz 45.

⁴⁹ § 52 Abs 18b dEStG.

⁵⁰ Siehe dBMF, Corona-Sofortmaßnahme: Antrag auf pauschalierte Herabsetzung bereits geleisteter Vorauszahlungen für 2019, IV C 8 – S 2225/20/10003 :010 (24. 4. 2020).

⁵¹ Ergebnis Koalitionsausschuss vom 3. 6. 2020, abrufbar unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Schlaglichter/Konjunkturpaket/2020-06-03-eckpunktepapier.pdf?__blob=publicationFile&v=6 (Zugriff am 12. 8. 2020).

⁵² Vgl dazu im Detail zB Bergan/Horlemann, DStR 2020, 1401 (1401 ff); Weiss, DB 2020, 1531 (1533 ff).

⁵³ § 52 Abs 52 und 53 dEStG.

⁵⁴ § 110 Abs 1 dEStG. Aus dem Gesamtbetrag der Einkünfte sind etwaige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit herauszurechnen. Bei diesen Einkünften vermutet der Gesetzgeber, dass „*typischerweise keine Verluste*“ entstehen und insoweit hohe Nachzahlungen bei Anwendung des § 110 Abs 1 dEStG drohen könnten. Vgl Weiss, DB 2020, 1531 (1534).

⁵⁵ § 110 Abs 2 dEStG.

⁵⁶ Vgl Bergan/Horlemann, DStR 2020, 1401 (1402); Weiss, DB 2020, 1531 (1534).

⁵⁷ § 111 Abs 1 dEStG. Bei der Berechnung des vorläufigen Verlustrücktrags für 2020 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 dEStG), die im Gesamtbetrag der Einkünfte enthalten sind, nicht zu berücksichtigen.

⁵⁸ Weiss, DB 2020, 1531 (1535).

⁵⁹ § 111 Abs 2 und 4 dEStG.

⁶⁰ Die Nachzahlung kann auf Antrag des Steuerpflichtigen bis zum Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe der Steuerfestsetzung für den Veranlagungszeitraum 2020 (§ 122 dAO) ohne Stundungszinsen (§ 234 dAO) gestundet werden (§ 111 Abs 4 dEStG). Vgl dazu Bergan/Horlemann, DStR 2020, 1401 (1403); Weiss, DB 2020, 1531 (1535).

⁶¹ § 111 Abs 5 dEStG.

⁶² Vgl dazu näher Bergan/Horlemann, DStR 2020, 1401 (1403); Weiss, DB 2020, 1531 (1535).

lage“ in der Veranlagung 2019.⁶³ Die Gesetzesmaterialien indizierten bereits die im Verordnungswege zu regelnde vorzeitige Berücksichtigung des Verlustrücktrags mittels Rücklagenbildung.⁶⁴ Dabei können voraussichtliche betriebliche Verluste 2020 bereits im Rahmen der Veranlagung 2019 bei Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte durch einen besonderen Abzugsposten (COVID-19-Rücklage) berücksichtigt werden, um positive Liquiditätseffekte bereits vor Durchführung der Veranlagung 2020 zu erzielen.⁶⁵

Die COVID-19-Rücklage kürzt zwar den Gesamtbetrag der Einkünfte 2019, lässt aber die Höhe der betrieblichen Einkünfte unberührt.⁶⁶ Die Rücklage wirkt daher ähnlich wie eine eigenständige außerbetriebliche Einkunftsart.⁶⁷ Als Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte gilt der Saldo der Gewinne und Verluste aus Wirtschaftsjahren, die im jeweiligen Kalenderjahr enden, wobei im Wege einer Vollpauschalierung ermittelte Einkünfte unberücksichtigt bleiben müssen.⁶⁸ Die Höhe der COVID-19-Rücklage hängt – ähnlich zum deutschen „vorläufigen Verlustrücktrag“ – davon ab, ob die voraussichtlichen betrieblichen Verluste 2020 bereits abschätzbar sind und daher glaubhaft gemacht werden können.⁶⁹ Ohne Nachweis ist ein vorzeitiger Verlustrücktrag bis zu 30 % des positiven Gesamtbetrags der betrieblichen Einkünfte 2019 bzw maximal 5 Mio € möglich, wenn die Vorauszahlungen aufgrund der COVID-19-Pandemie für 2020 auf null (bzw auf Höhe der Mindestkörperschaftsteuer) herabgesetzt wurden. Mit einer Glaubhaftmachung der voraussichtlichen betrieblichen Verluste 2020 anhand einer sorgfältigen Schätzung ist ein vorzeitiger Verlustrücktrag bis zu 60 % des positiven Gesamtbetrags der betrieblichen Einkünfte 2019 bzw maximal 5 Mio € möglich. Bei Mitunternehmenschaften ist die COVID-19-Rücklage im Rahmen der Veranlagung der Mitunternehmer zu berücksichtigen und nicht im Rahmen

des Feststellungsverfahrens gemäß § 188 BAO.⁷⁰ Bei Unternehmensgruppen (§ 9 KStG) darf nur der Gruppenträger eine COVID-19-Rücklage bilden.⁷¹ Das Höchstausmaß ist anhand der Anzahl der unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen gruppenzugehörigen Körperschaften zu bestimmen.

Die bei der Veranlagung 2019 berücksichtigte COVID-19-Rücklage ist korrespondierend im Rahmen der Veranlagung 2020 bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der betrieblichen Einkünfte hinzuzurechnen, um den Verlustrücktrag zu neutralisieren.⁷² Bei abweichenden Wirtschaftsjahren besteht ein Wahlrecht, die COVID-19-Rücklage statt vom voraussichtlichen negativen Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte des Jahres 2020 von jenem des Jahres 2021 zu bilden.⁷³ Die Bildung einer COVID-19-Rücklage erfolgt auf Antrag mithilfe eines dafür vorgesehenen amtlichen Formulars bzw über FinanzOnline.⁷⁴ Vorauszahlungen an Einkommen- oder Körperschaftsteuer für das Jahr 2019 können mittels Antrags nachträglich herabgesetzt werden, sofern die Voraussetzungen für die Berücksichtigung einer COVID-19-Rücklage gegeben sind.⁷⁵ Die nach Hinzurechnung der COVID-19-Rücklage verbleibenden Verluste können in voller verbleibender Höhe in das Jahr 2019 rückgetragen werden („tatsächlicher“ Verlustrücktrag).⁷⁶ Eine steuersubjektübergreifende Berücksichtigung der COVID-19-Rücklage (zB bei Betriebsübertragungen) ist nicht möglich, und eine steuersubjektübergreifende Verlustrücktragsübertragung im Rahmen von Umgründungen ist nicht vorgesehen.⁷⁷

4. Verlustrücktrag als Kriseninstrument zur Stärkung der Liquidität

Der Verlustrücktrag wurde in der österreichischen Literatur bisher vorwiegend iZm dem Problem der unverbrauchten Verlustabzüge zum Lebensende oder zum Zeitpunkt von Vermögensübertragungen allgemein diskutiert.⁷⁸ Die Debatte in Deutschland über den Ver-

⁶³ Siehe bereits *Mayr*, BB 2020, 1495 (1499); *Mayr*, RdW 2020, 491 (491). Vgl ebenso COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung des BMF, Entwurf vom 10. 8. 2020.

⁶⁴ Siehe ErlRV 287 BlgNR 27. GP, 8, und ErlRV 287 BlgNR 27. GP, Vorblatt/WFA, 17. Vgl dazu auch die in den Niederlanden als „Corona-Reserve“ bezeichnete Steuerrücklage in *Rogers-Glabush/Morales*, Emergency Tax Measures in Response to the COVID-19 Pandemic, ET 2020, Vol 60 No 7, 34.11.4.

⁶⁵ Siehe COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung des BMF, Entwurf vom 10. 8. 2020, sowie die dazu ergangenen Erläuterungen.

⁶⁶ § 1 Abs 1 Z 2 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung des BMF, Entwurf vom 10. 8. 2020.

⁶⁷ So auch *Plott/Marchgraber*, Tax Flash: Begutachtungsentwurf COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung (11. 8. 2020), abrufbar unter <https://home.kpmg/at/de/home/insights/2020/08/tf-begutachtungsentwurf-covid-19-verlustberuecksichtigungsverordnung.print.html> (Zugriff am 12. 8. 2020).

⁶⁸ § 1 Abs 1 Z 1 und 4 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung des BMF, Entwurf vom 10. 8. 2020.

⁶⁹ § 1 Abs 1 Z 3 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung des BMF, Entwurf vom 10. 8. 2020.

⁷⁰ § 1 Abs 2 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung des BMF, Entwurf vom 10. 8. 2020.

⁷¹ § 1 Abs 3 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung des BMF, Entwurf vom 10. 8. 2020.

⁷² § 2 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung des BMF, Entwurf vom 10. 8. 2020.

⁷³ § 3 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung des BMF, Entwurf vom 10. 8. 2020.

⁷⁴ § 4 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung des BMF, Entwurf vom 10. 8. 2020.

⁷⁵ § 5 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung des BMF, Entwurf vom 10. 8. 2020.

⁷⁶ § 6 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung des BMF, Entwurf vom 10. 8. 2020.

⁷⁷ §§ 1 Abs 2 und 8 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung des BMF, Entwurf vom 10. 8. 2020.

⁷⁸ Siehe zuletzt zB *Hohenwarter-Mayr*, Rechtsnachfolge im Unternehmenssteuerrecht (2019) 883 ff; vgl auch mwN *Peyerl*, Verlustübergang auf die Erben nur bei Betriebsfortführung? ÖStZ 2015, 602 (605 f); *Beiser*, ÖStZ 2016, 669 (671 f).

lustrücktrag wurde in langer Tradition im steuersystematischen Kontext der Themenbereiche Lebenseinkommensbesteuerung vs Abschnittsbesteuerung (Periodizitätsprinzip) und der Leistungsfähigkeitsbemessung nach dem objektiven Nettoprinzip geführt.⁷⁹ Der Verlustrücktrag als temporäres Kriseninstrument zur Stärkung der Liquidität stand jedoch bisher nicht im Vordergrund der Diskussion. Die aktuelle Situation rückte den Verlustrücktrag aber weltweit als bedeutendes Instrument in Konjunkturkrisen in den Fokus der steuerpolitischen Diskussion.⁸⁰

Zahlreiche Staaten sehen den Verlustrücktrag als eine taugliche Maßnahme zur Liquiditätsstärkung in der Krise an.⁸¹ In Europa führten neben Österreich auch Belgien, Polen, Tschechien und Norwegen einen temporären Verlustvortrag ein. Deutschland, die Niederlande und das Vereinigte Königreich adaptierten ihre bestehenden Verlustrücktragsregime krisenbedingt, ebenso zB Japan, Singapur, die Republik Korea (Südkorea) oder die USA. Frankreich, Irland und Kanada bleiben nach derzeitigem Stand bei ihren bestehenden Verlustrücktragsregimen.⁸²

Der Verlustrücktrag ist als eine in dieser Zeit systematisch folgerichtige Maßnahme einzustufen. Er wirkt branchenunabhängig. Dem berechtigten Einwand, der Verlustrücktrag helfe nur Beziehern stabiler Erträge, weil er mangels in der Vergangenheit erzielter Gewinne nicht anwendbar sei, könnte durch ergänzende Maßnahmen entgegengetreten werden.⁸³ Diese sind aber natürlich mit dem zusätzlichen Verwal-

tungsaufwand abzuwägen. Der Verlustrücktrag wäre jedenfalls auch außerhalb der Krise als permanente Ergebnisglättungsmaßnahme ein geeignetes Instrument, um die Härten der Abschnittsbesteuerung auszugleichen.

Auf den Punkt gebracht

Im Rahmen des KonStG 2020 wurde ein zeitlich befristeter Verlustrücktrag nach deutschem Vorbild eingeführt, um die wirtschaftlichen Auswirkungen der COVID-19-Krise durch eine periodenübergreifende Ergebnisglättung steuerlich abzufedern. Dabei können betriebliche Verluste, die bei der Ermittlung des Gesamtrahmens der Einkünfte des Veranlagungsjahres 2020 nicht ausgeglichen werden können, auf Antrag bis zu einem Maximalbetrag iHv 5 Mio € vom Gesamtrahmen der Einkünfte des Jahres 2019 in Abzug gebracht werden. Ist ein Abzug dieser Verluste im Jahr 2019 nicht möglich, so können diese unter gewissen Voraussetzungen im Rahmen der Veranlagung 2018 berücksichtigt werden. Der Verlustrücktrag steht auch Körperschaften und Unternehmensgruppen zu.

Die Einführung des Verlustrücktrags in das österreichische Steuerrecht ist zu begrüßen. Der Verlustrücktrag wird durch die beschleunigte Ergebnisglättung in vielen Fällen die Liquidität von Unternehmen stärken und zur Belebung der Konjunktur beitragen. Verfassungsrechtlich bedenklich erscheint die Einschränkung des Verlustrücktrags auf betriebliche Verluste. Diese Einschränkung ist auch einer der wesentlichen Unterschiede zur deutschen Regelung zum Verlustrücktrag. Die COVID-19-Rücklage als vorzeitiger Verlustrücktrag orientiert sich stark an der deutschen Regelung des „vorläufigen Verlustrücktrags“.

Der Autor dankt Univ.-Prof. Dr. Claus Staringer und Mag. Valentin Bendlinger, MSc, LL.B. herzlich für die Diskussion, die wertvollen Anregungen und die Durchsicht des Manuskripts.

aufbürdet, während der Staat an den Erträgen des Erfolgs stetig partizipieren darf.“ Schön präferiert daher die Einführung einer „negativen Einkommensteuer bei Unternehmensverlusten“, die er als „First-Best-Vorschlag“ ansieht, wohingegen eine „massive Erweiterung der Möglichkeiten zum Verlustrück- und -vortrag“ aus seiner Sicht nur die „Second-Best-Lösung“ sei.

⁷⁹ Vgl insb J. Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (1988) 188 ff; *Drüen*, Periodengewinn und Totalgewinn (1999) 85 ff; J. Lang in *Ebling*, Besteuerung von Einkommen, DStJG 24 (2001) 49 (63 ff); *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung II² (2003) 759 ff und 780 ff; *Eckhoff* in *von Groll*, Verluste im Steuerrecht, DStJG 28 (2005) 11 (28 ff); *Wendt* in *von Groll*, Verluste im Steuerrecht, 41 (47 ff); *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²³, § 8 Rz 62 mwN.

⁸⁰ Vgl statt vieler mwN *Koch/Langenmayr*, ZBW 2020, 367 (367 ff).

⁸¹ Siehe für einen weltweiten Überblick über die unterschiedlich ausgestalteten Verlustrücktragssysteme die laufend aktualisierte globale Studie „Tax Loss Carryback Global Insights“ von WTS Global unter <https://wts.com/global/knowledge/tax-loss-carryback> (Zugriff am 12. 8. 2020).

⁸² Vgl WTS Global, Tax Loss Carryback Global Insights (Link in FN 81).

⁸³ Nach Ansicht von *Schön*, FAZ 17. 4. 2020, bevorzugt das geltende Steuerrecht „den Bezieher stabiler Erträge und benachteiligt das unternehmerische Wagnis, weil es das Risiko des Scheiterns vornehmlich dem Einzelnen



Print? Digital? Kombi? Ab 2021 in drei Dimensionen!

- Print
- Digital Light: 1 Zugang
- Digital Standard: 3 Zugänge
- Print & Digital: 3 Zugänge

Jetzt Jahresabo 2021 bestellen!

Bestellformular Ja, ich bestelle

ASoK-Jahresabo 2021
(25. Jahrgang 2021, Heft 1-12)

Print EUR 259,-
Digital light..... EUR 266,-
Digital EUR 282,-
Print & Digital EUR 285,-

Name/Firma

Kundennummer

Straße/Hausnr.

PLZ/Ort

E-Mail/Telefon

Datum/Unterschrift

- Ich stimme zu, dass die Linde Verlag GmbH meine angegebenen Daten für den Versand von Newslettern verwendet. Diese Einwilligung kann jederzeit durch Klick des Abstelllinks in jedem zugesendeten Newsletter widerrufen werden.

Mit meiner Unterschrift erkläre ich mich mit den AGB und der Datenschutzbestimmung einverstanden. AGB: lindeverlag.at/agb | Datenschutzbestimmungen: lindeverlag.at/datenschutz.
Preise Zeitschriften inkl. MwSt, zzgl. Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen.
Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderungen und Irrtum vorbehalten.

Linde Verlag Ges.m.b.H
Scheydgasse 24, 1210 Wien
Handelsgericht Wien
FB-Nr: 102235X, ATU
14910701
DVR: 000 2356

Jetzt bestellen:  lindeverlag.at  office@lindeverlag.at  01 24 630  01 24 630-23