

96. Jahrgang / 20. Februar 2021 / Nr. 6

SWK

Steuer- und Wirtschaftskartei

Linde
www.lindeverlag.at

Tagesfragen

Zweifelsfragen zum Verlustrücktrag

Das Kontrollsechstel – wird es gerechter?

Umsatzsteuer-Update: Aktuelles auf einen Blick

Ökologische Steuerreform und Pendlerfahrtskosten

Ertragsteuern

Garantien und Haftungen im Konzernverband

Übertragung von Geschäftsanteilen

Handel mit Krypto-Assets – Rechtsvergleich

Wohlfhaltensgesetz

Kritische Analyse der neuen Rechtsvorschriften

Rechtsprechung

VfGH-Judikatur aus dem Jahr 2020

Zweifelsfragen zum Verlustrücktrag und zur COVID-19-Rücklage

Analyse ausgewählter Praxisfragen

MARTIN KLOKAR / KATRIN POSTLMAYR*



Die Einführung eines befristeten Verlustrücktrags im Rahmen des KonStG 2020¹⁾ war wohl die ertragsteuerlich interessanteste Reaktionsmaßnahme des Steuergesetzgebers auf die COVID-19-Krise. Um den entlastenden Liquiditätseffekt zu beschleunigen, wurde mit der COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung²⁾ und der dort geregelten Möglichkeit zur Bildung einer COVID-19-Rücklage eine vorzeitige Berücksichtigung voraussichtlicher Verluste 2020 vorgesehen. Die Literatur befasste sich bereits umfassend mit dem Thema.³⁾ Dieser Beitrag behandelt in der Literatur und Praxis aufgeworfene Zweifelsfragen.



1. Verlustrücktrag und COVID-19-Rücklage im Überblick

Betriebliche Verluste, 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 Euro vom Gesamtbetrag der Einkünfte (vor Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen) abgezogen werden.⁴⁾ Soweit im Rahmen der Veranlagung 2019 kein Abzug in voller Höhe möglich ist, kann dieser bis maximal 2 Mio Euro im Rahmen der Veranlagung 2018 erfolgen.⁵⁾ Diese Regelungen gelten analog für Körperschaften.⁶⁾ Bei Unternehmensgruppen kann der Verlustrücktrag nur vom Gruppenträger bezogen auf das zusammengefasste Gruppenergebnis berücksichtigt werden.⁷⁾ Der gruppenbezogene Höchstbetrag ergibt sich aus der Anzahl der unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder zuzüglich des Gruppenträgers.

Da die Beantragung des „echten“ Verlustrücktrags in der Regel im Rahmen der Veranlagung 2020 erfolgen wird, dh frühestens gleichzeitig mit der Einreichung der Steuererklärung 2020 möglich ist, wurde im Sinne einer rascheren Verschaffung von positiven Liquiditätseffekten⁸⁾ in Anlehnung an die deutsche Regelung zum vorläufigen Verlustrücktrag⁹⁾

*) Martin Klokár, MSc (WU) LL.B. (WU) BSc (WU) ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien. Katrin Postlmayr, MSc (WU) ist Assistant Manager bei KPMG in Wien. Die Autoren danken Univ.-Prof. DDR. Georg Kofler, LL.M. (NYU) für wertvolle Anregungen und die Durchsicht des Manuskripts.

¹⁾ BGBl I 2020/96.

²⁾ BGBl II 2020/405.

³⁾ Siehe zB Atzmüller, Vorgezogene Verlustberücksichtigung, SWK 28/2020, 1332; Büger/Steinhauser, Verlustrücktrag und COVID-19-Rücklage, taxlex 2020, 300; Furrer/Oberrader, Der Verlustrücktrag des Konjunkturstärkungsgesetzes 2020, SWK 22/2020, 1092; Geweßler/Uedl, Einführung eines rechtsformunabhängigen Verlustrücktrags im EStG und KStG durch das Konjunkturstärkungsgesetz 2020, ÖStZ 2020, 413; Geweßler/Uedl, Verlustrücktrag iSd KonStG 2020, ÖStZ 2020, 537; Klokár, Der Verlustrücktrag nach dem Konjunkturstärkungsgesetz 2020, AVR 2020, 117; Mayr/Tumpel, Verlustrücktrag und COVID-19-VerlustberücksichtigungsVO, RdW 2020, 862; Oberrader, Der österreichische Verlustrücktrag und sein deutsches Vorbild – Ein Rechtsvergleich, GES 2020, 313.

⁴⁾ § 124b Z 355 lit a Satz 1 EStG.

⁵⁾ § 124b Z 355 lit a Satz 2 EStG iVm § 7 COVID-19-VerlustberücksichtigungsVO.

⁶⁾ § 26c Z 76 KStG.

⁷⁾ Weitere Sonderregelungen für Unternehmensgruppen finden sich in § 26c Z 76 KStG.

⁸⁾ Vgl dazu ausführlich Atzmüller, SWK 28/2020, 1332 (1332 ff).

⁹⁾ Zur deutschen Vorbildbestimmung bereits ausführlich mwN Klokár, AVR 2020, 117 (121 ff).

das Instrument der COVID-19-Rücklage eingeführt.¹⁰⁾ Ab Einreichung der Steuererklärung 2019 kann die Bildung eines besonderen Abzugspostens für die Veranlagung 2019 beantragt werden, sofern der Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte im Jahr 2019 positiv und im Jahr 2020 voraussichtlich negativ ist. Als Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte gilt der Saldo der nach dem Tarif zu versteuernden Gewinne und Verluste aus Wirtschaftsjahren, die im jeweiligen Kalenderjahr enden. Die COVID-19-Rücklage mindert den Gesamtbetrag der Einkünfte 2019 und wird zwingend in derselben Höhe bei der Veranlagung 2020 als Hinzurechnungsposten bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte angesetzt. Der Abzugsposten und der Hinzurechnungsposten lassen die Höhe der betrieblichen Einkünfte unberührt, sodass sich keine Auswirkungen auf die Ermittlung von Größen ergeben, die auf die Höhe der betrieblichen Einkünfte abstellen (insbesondere Gewinnfreibetrag, Spendenhöchstbetrag nach § 4a Abs 1 EStG, Sozialversicherungsbeiträge).¹¹⁾ Die COVID-19-Rücklage ist betraglich ebenfalls mit 5 Mio Euro begrenzt, bemisst sich vom positiven Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2019 und beträgt

- ohne weiteren Nachweis bis zu 30 % dieses positiven Gesamtbetrags, wenn die Vorauszahlungen für 2020 0 Euro betragen bzw nur in Höhe der Mindestkörperschaftsteuer festgesetzt wurden, oder
- bis zu 60 % dieses positiven Gesamtbetrags, insoweit ein voraussichtlicher negativer Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2020 glaubhaft gemacht wird.

Abzug und Hinzurechnung der COVID-19-Rücklage haben aus Vereinfachungsgründen ausnahmslos beim selben Steuerpflichtigen zu erfolgen.¹²⁾ Im Falle von Mitunternehmerschaften wird die COVID-19-Rücklage im Rahmen der jeweiligen Veranlagungen der Mitunternehmer berücksichtigt. Bei Unternehmensgruppen darf die Geltendmachung der COVID-19-Rücklage nur durch den Gruppenträger bezogen auf das zusammengefasste Gruppenergebnis erfolgen. Das Höchstausmaß richtet sich nach der Anzahl der unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder zuzüglich des Gruppenträgers zu maximal je 5 Mio Euro.¹³⁾

Endet im Kalenderjahr 2020 ein abweichendes Wirtschaftsjahr, können die Regelungen zum Verlustrücktrag und zur COVID-19-Rücklage wahlweise für die Jahre 2019/20 oder 2020/21 angewendet werden.¹⁴⁾

Sollte die Abgabe der Steuererklärung für 2019 noch nicht erfolgt sein, sind jedoch die Voraussetzungen für die Berücksichtigung einer COVID-19-Rücklage im Rahmen der Veranlagung 2019 gegeben, kann zum Zwecke der Verschaffung von (noch) rascheren Liquiditätseffekten bis dahin eine nachträgliche Herabsetzung der Einkommen- bzw Körperschaftsteuervorauszahlungen für das Jahr 2019 beantragt werden.¹⁵⁾

2. Ist der Verlustrücktrag der Höhe nach variabel wählbar?

Der antragsbasierte Verlustrücktrag gibt dem Steuerpflichtigen in einer Verlustsituation das Wahlrecht, den Verlust rückzutragen oder es beim reinen Verlustvortrag zu belassen. Fraglich ist bei Antragstellung aber, ob der Verlustrücktrag zwingend in voller Höhe geltend gemacht werden muss oder ob ein Wahlrecht der Höhe nach besteht.

¹⁰⁾ Vgl dazu und zum Folgenden §§ 1 bis 4 COVID-19-VerlustberücksichtigungsVO.

¹¹⁾ Vgl auch *Atzmüller*, SWK 28/2020, 1332 (1336).

¹²⁾ Bei Durchführung des „echten“ Verlustrücktrags knüpfen die Regelungen an den Verlustabzug an. Eine Übertragung soll unter den gleichen Voraussetzungen möglich sein (zB bei Erbschaftsfällen). Umgründungen sind explizit davon ausgenommen. Vgl § 1 Abs 2 und § 8 COVID-19-VerlustberücksichtigungsVO sowie Erl zum Begutachtungsentwurf der COVID-19-VerlustberücksichtigungsVO, 2 und 5.

¹³⁾ § 26c Z 76 lit c KStG iVm § 1 Abs 3 COVID-19-VerlustberücksichtigungsVO.

¹⁴⁾ § 124b Z 355 lit b EStG und § 3 COVID-19-VerlustberücksichtigungsVO.

¹⁵⁾ § 5 COVID-19-VerlustberücksichtigungsVO.

Das Schrifttum spricht sich überwiegend für ein doppeltes Wahlrecht (dem Grunde und der Höhe nach) aus.¹⁶⁾ Dem ist auch uE aus mehreren Gründen zuzustimmen: Im Gegensatz zum Verlustvortrag gemäß § 18 Abs 6 EStG, der zum frühestmöglichen Zeitpunkt und im höchstmöglichen Ausmaß durchgeführt werden muss,¹⁷⁾ obliegt die Entscheidung über die grundsätzliche Anwendung des Verlustrücktrags dem Steuerpflichtigen. Wenn der Steuerpflichtige schon darüber bestimmen kann, ob überhaupt die Systematik des Verlustrücktrags angewendet werden soll, spricht viel dafür, dass er auch über die Höhe des Verlustrücktrags innerhalb der vorgegebenen Grenzen frei entscheiden kann.

Der Zwang einer größtmöglichen Verrechnung bei Antragstellung des Verlustrücktrags würde auch in einigen Fällen dem Grundgedanken der Einführung des Verlustrücktrags, nämlich „die wirtschaftlichen Auswirkungen der COVID-19-Krise durch eine Ergebnisglättung steuerlich weiter abzufedern“, nicht gerecht werden:¹⁸⁾ Da Verluste aus dem Verlustrücktrag auf Ebene des Gesamtbetrags der Einkünfte abgezogen werden und damit vor den Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen angesetzt werden, bestünde die Gefahr, dass letztere mit einer zwingenden Anwendung des Verlustrücktrags in der größtmöglichen Höhe keine steuerreduzierende Wirkung mehr erzielen. Aus diesem Grund hat auch Deutschland, wo die Vornahme des Verlustrücktrags mit Vorrang vor dem Verlustvortrag vorgeschrieben ist, eine Verzichtsmöglichkeit auf die vollumfängliche Geltendmachung eingeführt, wodurch der rückzutragende Betrag innerhalb der Maximalgrenzen frei wählbar ist.¹⁹⁾ Ein Progressionsnachteil könnte durch das Wahlrecht der Höhe nach verhindert werden und der nicht geltend gemachte Verlustrücktrag würde in den Folgejahren das Verlustvortragspotenzial erhöhen. Die deutsche Verlustrücktragsregelung sollte daher auch in diesem Punkt für die österreichische Regelung Vorbildcharakter haben.

Der Wortlaut des § 124b Z 355 lit a EStG, wonach betriebliche, nicht ausgeglichene Verluste „bis zu einem Betrag von 5 000 000 Euro“ rückgetragen werden können, steht einem Wahlrecht der Höhe nach nicht entgegen. Auch weitere Formulierungen im Gesetz und in der Verordnung deuten nicht auf einen Verlustrücktrag, der zwingend in voller Höhe geltend gemacht werden muss.²⁰⁾ Allerdings geben die Materialien dazu kein eindeutiges Bild:²¹⁾ Einerseits sprechen die Erläuterungen explizit von der Ermittlung des „höchstens für einen Verlustrücktrag in Frage kommenden Betrag[s]“, der „sodann mit den Einkünften des Jahres 2019 ausgeglichen werden“ kann. Andererseits soll die Möglichkeit eines Verlustrücktrags „nach deutschem Vorbild“ erfolgen, das eben ein Wahlrecht der Höhe nach vorsieht.

Die Systematik der COVID-19-Rücklage, wonach Steuerpflichtige die Höhe des Abzugspostens bis zu einem prozentuell gedeckelten Betrag frei wählen können,²²⁾ spricht für die Möglichkeit, einen geringeren als den höchstmöglichen Verlustrücktrag

¹⁶⁾ So *Geweßler/Uedl*, ÖStZ 2020, 413 (415 f); *Büger/Steinhauser*, taxlex 2020, 300 (304); „doppeltes Wahlrecht“; *Geweßler/Uedl*, ÖStZ 2020, 537 (543); *Oberrader*, GES 2020, 313 (319 f); offen lassend *Mayr/Tumpel*, RdW 2020, 862 (865); anderer Ansicht *Atzmüller*, SWK 28/2020, 1332 (1338).

¹⁷⁾ Siehe *Jakom/Peyerl*, EStG¹³ (2020) § 18 Rz 166 mVa die einschlägige VwGH-Rechtsprechung.

¹⁸⁾ ErlRV 287 BgNR 27. GP, 8; vgl auch *Oberrader*, GES 2020, 313 (320).

¹⁹⁾ Siehe zum deutschen Wahlrecht der Höhe nach beim Verlustrücktrag zB *Weiss*, Steuerliche Verlustbehandlung nach dem Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz, DB 2020, 1531 (1532). Vgl auch *Geweßler/Uedl*, ÖStZ 2020, 413 (415 f).

²⁰⁾ § 124b Z 355 lit a TS 3 EStG: „Soweit Verluste aus der Veranlagung 2020 nicht rückgetragen werden, [...]“ und § 7 Z 2 VerlustberücksichtigungsVO: „Soweit Verluste aus der Veranlagung 2020 weder bei der Veranlagung 2019 noch bei der Veranlagung 2018 berücksichtigt werden, [...]“ (Hervorhebung jeweils durch die Autoren). Vgl dazu auch *Büger/Steinhauser*, taxlex 2020, 300 (304); *Geweßler/Uedl*, ÖStZ 2020, 537 (543).

²¹⁾ ErlRV 287 BgNR 27. GP, 8.

²²⁾ § 1 Abs 1 Z 3 COVID-19-VerlustberücksichtigungsVO.

geltend machen zu dürfen. Dass Steuerpflichtige, die die COVID-19-Rücklage beansprucht haben, danach verbleibende Verluste rücktragen können, aber nicht müssen, spricht ebenfalls dafür.²³⁾

3. Ist ein Verlustrücktrag in das Jahr 2018 möglich, sollte nicht der höchstmögliche Verlustrücktrag 2019 in Anspruch genommen werden?

Wird ein niedrigerer als der größtmögliche Betrag für den Verlustrücktrag gewählt, stellt sich in weiterer Folge die Frage, ob und in welcher Höhe ein weiterer Rücktrag im Rahmen der Veranlagung 2018 erfolgen kann.

Der Gesetzeswortlaut stellt klar, dass eine Verrechnung in der Veranlagungsperiode 2018 nur möglich ist, „[s]oweit ein Abzug im Rahmen der Veranlagung 2019 nicht möglich ist“.²⁴⁾ Die Erläuterungen sprechen nur dann von der Möglichkeit einer Antragstellung für einen Rücktrag im Rahmen der Veranlagung 2018, wenn der Verlustrücktrag „nicht vollständig im Jahr 2019 genützt werden [kann]“.²⁵⁾

Dementsprechend kann im Falle einer Gestaltung, in der nicht der höchstmögliche Verlustrücktrag 2019 in Anspruch genommen wird, wohl kein weiterer Verlustrücktrag in das Jahr 2018 erfolgen.²⁶⁾ Sollte nicht der höchstmögliche Verlustrücktrag im Jahr 2019 in Anspruch genommen werden, verzichtet man daher wohl auf die Möglichkeit, den Restbetrag in das Jahr 2018 rücktragen zu können.

Nicht über den Verlustrücktrag berücksichtigte Verluste aus dem Jahr 2020 sind aber trotz Verrechnungsmöglichkeit nicht verloren, sondern werden gemäß § 18 Abs 6 EStG vorgetragen und können ab dem Veranlagungszeitraum 2021 als Verlustabzug geltend gemacht werden.²⁷⁾ Eine potenziell höhere Verlustrücktragsmöglichkeit führt zu keiner Kürzung des Verlustabzugs.²⁸⁾ Verlustvorträge sind in Folgeperioden als Sonderausgaben zeitlich unbeschränkt abzugsfähig.²⁹⁾

Der Verlustabzug ist zwingend zum frühestmöglichen Zeitpunkt³⁰⁾ und im höchstmöglichen Ausmaß vorzunehmen.³¹⁾

4. Ist ein Verlustrücktrag auch bei Verlusten 2020 und 2019 möglich?

Erzielt ein Steuerpflichtiger sowohl im Jahr 2020 als auch im Jahr 2019 einen Verlust, ist fraglich, ob der Verlustrücktrag dennoch angewendet werden kann. Denkbar wäre ein Rücktrag des Verlustes aus dem Veranlagungsjahr 2020 in die Veranlagungsperiode 2018.³²⁾

Der Gesetzeswortlaut lässt diese Möglichkeit offen: „Soweit ein Abzug im Rahmen der Veranlagung 2019 nicht möglich ist, kann dieser unter bestimmten Voraussetzungen im Rahmen der Veranlagung 2018 erfolgen.“³³⁾ Auf den Grund, warum der Abzug im Rahmen der Veranlagung 2019 nicht möglich ist, kommt es demnach nicht an.³⁴⁾

²³⁾ § 6 COVID-19-VerlustberücksichtigungsVO; so auch *Oberrader*, GES 2020, 313 (320).

²⁴⁾ § 124b Z 355 lit a EStG.

²⁵⁾ ErlRV 287 BlgNR 27. GP, 8.

²⁶⁾ So auch *Büger/Steinhauser*, taxlex 2020, 300 (304); anderer Ansicht *Gewebler/Uedl*, ÖStZ 2020, 537 (543), die eine Kürzung des rücktragsfähigen Betrags für 2018 um den nicht genutzten Betrag 2019 vorsehen.

²⁷⁾ Siehe § 124b Z 355 lit a TS 3 EStG und § 7 Z 2 COVID-19-VerlustberücksichtigungsVO.

²⁸⁾ So auch *Gewebler/Uedl*, ÖStZ 2020, 537 (543).

²⁹⁾ Siehe dazu zB *Jakom/Peyerl*, EStG¹³, § 18 Rz 166 ff; *Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (18. Lfg, 2016) § 18 Tz 282 ff.

³⁰⁾ Dazu zB VwGH 27. 6. 2018, Ra 2016/15/0072; 20. 9. 1977, 0931/77.

³¹⁾ Dazu zB VwGH 19. 9. 2013, 2012/15/0014.

³²⁾ Zustimmend *Büger/Steinhauser*, taxlex 2020, 300 (304); *Gewebler/Uedl*, ÖStZ 2020, 537 (542).

³³⁾ § 124b Z 355 lit a Satz 2 EStG.

³⁴⁾ Vgl ErlRV 287 BlgNR 27. GP, 8.

Daher könnte auch eine Verlustsituation im Jahr 2019, die keinen Abzug des Verlustes aus dem Jahr 2020 zulässt, als Begründung für die Anwendung des Verlustrücktrags in die Veranlagungsperiode 2018 dienen. Die Erläuterungen sprechen neben dem Antrag, bezogen auf die Veranlagung 2019, zusätzlich von einem gesonderten Antrag für die Veranlagung 2018, was ebenfalls für diese Möglichkeit spricht.³⁵⁾

Der Verordnungstext steht dieser Vorgehensweise ebenfalls nicht entgegen. Die Erläuterungen zum VO-Entwurf sprechen zur Berücksichtigung des Verlustrücktrags in der Veranlagung 2018 auch nur allgemein von „*Verluste[n], die innerhalb des Höchstbetrags bei der Veranlagung 2019 nicht abgezogen werden konnten*“.³⁶⁾

Den Grund, warum der Rücktrag in das Jahr 2019 nicht möglich war, lässt der Verordnungsgeber offen. Dies spricht ebenfalls für einen Rücktrag des Verlustes aus dem Veranlagungsjahr 2020 in die Veranlagungsperiode 2018, wenn im Veranlagungsjahr 2019 auch ein Verlust erzielt wird.

Die betragsliche Deckelung des Verlustrücktrags in Höhe von 2 Mio Euro für das Jahr 2018 wirkt sich in einer Verlustsituation des Steuerpflichtigen in den Jahren 2019 und 2020 besonders negativ auf den intendierten Liquiditätseffekt aus.³⁷⁾ Die Begründung des Verordnungsgebers für die betragsmäßige Begrenzung des rücktragsfähigen Betrags lautet, dass „*primär kleinere und mittelgroße Unternehmen von dem erweiterten Verlustrücktrag profitieren [sollen]*“.³⁸⁾

5. Ist die Geltendmachung des Verlustrücktrags oder einer COVID-19-Rücklage bei ausschließlich außerbetrieblichen Einkünften 2019 möglich?

Bei Steuerpflichtigen, die 2020 einen betrieblichen Verlust erzielen und 2019 noch keine betriebliche, aber außerbetriebliche Einkünfte erwirtschafteten, stellt sich die Frage, ob der Verlustrücktrag dennoch geltend gemacht werden kann. Da der Gesetzestext zum Verlustrücktrag *keine* positiven *betrieblichen* Einkünfte im Jahr 2019 voraussetzt und diesbezüglich vielmehr an den Verlustabzug gemäß § 18 Abs 6 EStG anknüpft,³⁹⁾ ist uE ein Antrag auch bei ausschließlich außerbetrieblichen Einkünften 2019 zur Verrechnung des Verlustrücktrags möglich. Dies insbesondere vor dem Hintergrund, dass sich auch die spätere Verrechnung des Verlustabzugs nicht auf betriebliche Einkünfte beschränkt.⁴⁰⁾

Hingegen kann eine vorzeitige Geltendmachung über die COVID-19-Rücklage nicht erfolgen, weil § 1 Abs 1 Z 1 COVID-19-VerlustberücksichtigungsVO dafür positive *betriebliche* Einkünfte im Jahr 2019 voraussetzt.

Erzielt zB ein Steuerpflichtiger erst ab dem Jahr 2020 Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden können, und war der Steuerpflichtige im Jahr 2019 ausschließlich nichtselbständig tätig, kann dies bei Vorliegen der Voraussetzungen für einen Verlustrücktrag im Jahr 2020 zu einer (teilweisen) Lohnsteuerrückerstattung führen. In diesem Sinne sollte zB auch eine Verrechnung mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Jahr 2019 möglich sein, wenn der Übergang zur gewerblichen Vermietung erst 2020 erfolgte.

³⁵⁾ Vgl ErlRV 287 BgNR 27. GP, 8.

³⁶⁾ Erl zum Begutachtungsentwurf der COVID-19-VerlustberücksichtigungsVO, 5.

³⁷⁾ So auch *Gewebler/Uedl*, ÖStZ 2020, 537 (542).

³⁸⁾ Erl zum Begutachtungsentwurf der COVID-19-VerlustberücksichtigungsVO, 5.

³⁹⁾ Der Verlustabzug gemäß § 18 Abs 6 EStG ist keine an eine bestimmte Einkunftsquelle gebundene Größe; daher ist es zu seiner Geltendmachung nicht notwendig, dass der Steuerpflichtige noch betriebliche Einkünfte erzielt oder der verlustergehende Betrieb noch vorhanden ist (keine Objektverknüpfung dem Grunde nach). Vgl *Gewebler/Uedl*, ÖStZ 2020, 537 (539); Rz 4503 EStR.

⁴⁰⁾ So auch *Gewebler/Uedl*, ÖStZ 2020, 413 (415); *Gewebler/Uedl*, ÖStZ 2020, 537 (539).

6. Ist eine Korrektur einer überhöhten COVID-19-Rücklage notwendig?

Wird ein höherer Betrag als COVID-19-Rücklage im Jahr 2019 eingestellt als der tatsächliche Verlust 2020, stellt sich die Frage, ob die Geltendmachung einer solchen überhöhten COVID-19-Rücklage nachträglich zu korrigieren ist. Die Problemstellung könnte sich insbesondere bei der pauschalen Bildung der 30%igen COVID-19-Rücklage vom positiven Gesamtbetrag der Einkünfte 2019 ergeben, weil diese keinen konkreten Bezug zum tatsächlichen Verlust 2020 aufweist. Gerade bei eher niedrigeren Gewinnen kann damit im Bereich der Einkommensteuer ein Progressionseffekt erreicht werden, was eine Schlechterstellung jener Steuerpflichtiger bedeuten würde, die die Veranlagung 2020 abwarten und den Verlustrücktrag in „korrekter“ Höhe beantragen.⁴¹⁾

Die Erläuterungen zum VO-Entwurf führen iZm der 60%igen COVID-19-Rücklage – deren Beantragung eine Schätzung der voraussichtlichen Verluste 2020 voraussetzt – aus, dass eine sorgfaltswidrig durchgeführte grob falsche Schätzung zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 1 lit a BAO und dementsprechend zu einer aus der Änderung der Rücklage resultierenden Nachforderung führen könne.⁴²⁾

Solche Maßnahmen sollten im Ergebnis wohl in jenen (missbräuchlichen) Fällen zur Anwendung kommen, in denen aufgrund des Abzielens auf Progressionseffekte bewusst grob falsch geschätzt wurde. Durch die Hinzurechnung der COVID-19-Rücklage im Jahr 2020 kommt es ohnehin zu einer Nachversteuerung, wenn sich bei der Veranlagung 2020 nachträglich herausstellt, dass die Verluste tatsächlich geringer ausfielen, wodurch es zu einer Bereinigung der ursprünglich falschen Schätzung kommt.⁴³⁾

7. Ist eine nachträgliche Änderung des Antrags der COVID-19-Rücklage zulässig?

Kommt es zu einer nachträglichen Erhöhung des Gesamtbetrags der betrieblichen Einkünfte 2019, wie zB aufgrund einer Außenprüfung oder einer nachträglichen Berücksichtigung einer § 188-BAO-Tangente, stellt sich die Frage, ob eine nachträgliche Änderung des Antrags für eine COVID-19-Rücklage möglich ist.

Diese Frage sollte zu bejahen sein, zumal die Verordnung keine ausdrücklichen Fristenregelungen enthält. Wurde daher die betragliche Grenze von 5 Mio Euro für den Abzug der COVID-19-Rücklage vom Gesamtbetrag der Einkünfte 2019 beim „Erstantrag“ nicht ausgeschöpft, sollte ein „Ergänzungsantrag“ für die COVID-19-Rücklage in Bezug auf den Erhöhungsbetrag zulässig sein, wenn sich die maßgebliche Sachlage nachträglich geändert hat.⁴⁴⁾

8. Ist eine nachträgliche Antragstellung für den Verlustrücktrag zulässig?

Erfolgte die Veranlagung 2020 ohne Verlustrücktrag, ist uE eine nachträgliche Antragstellung für den Verlustrücktrag möglich. Weder die Übergangsbestimmungen noch die Verordnung sehen eine Befristung für die Antragstellung vor. Der (nachträgliche) Antrag wird daher bis zum Ablauf der Verjährungsfrist jenes Jahres erfolgen können, in das der Verlust rückgetragen werden soll. Wurden die betreffenden Jahre bereits veranlagt, werden die Bescheide nach § 295a BAO (für 2019 bzw 2018) bzw gemäß § 295 Abs 3 BAO (für 2020) zu ändern sein.⁴⁵⁾

⁴¹⁾ So *Mayr/Tumpel*, RdW 2020, 862 (864).

⁴²⁾ Erl zum Begutachtungsentwurf der COVID-19-VerlustberücksichtigungsVO, 2.

⁴³⁾ So auch *Geweßler/Uedl*, ÖStZ 2020, 537 (540).

⁴⁴⁾ So auch *Atzmüller*, SWK 28/2020, 1332 (1334); *Mayr/Tumpel*, RdW 2020, 862 (863).

⁴⁵⁾ So auch *Atzmüller*, SWK 28/2020, 1332 (1339 ff); *Mayr/Tumpel*, RdW 2020, 862 (864).

i

Auf den Punkt gebracht

- Die Höhe des Verlustrücktrags ist uE innerhalb der Grenzen variabel wählbar, weil der Verlustrücktrag grundsätzlich als Antragsrecht ausgestaltet ist und die deutsche Vorbildregelung, auf die sich der Gesetzgeber bezieht, ebenfalls ein Wahlrecht der Höhe nach vorsieht. Weiters würden in gewissen Fällen etwaige Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen ins Leere laufen. Aus der Systematik der COVID-19-Rücklage ergibt sich ebenfalls die Möglichkeit, die vorgesehenen prozentuellen Höchstgrenzen nicht vollumfänglich auszuschöpfen.
- Im Falle einer Gestaltung, in der nicht der höchstmögliche Verlustrücktrag 2019 in Anspruch genommen wird, kann unter Umständen kein weiterer Verlustrücktrag in das Jahr 2018 erfolgen.
- Erzielt ein Steuerpflichtiger sowohl im Jahr 2020 als auch im Jahr 2019 einen Verlust, ist ein Rücktrag des Verlustes aus dem Veranlagungsjahr 2020 in die Veranlagungsperiode 2018 dennoch möglich.
- Da der Verlustrücktrag *keine* positiven *betrieblichen* Einkünfte im Jahr 2019 voraussetzt und vielmehr an den Verlustabzug gemäß § 18 Abs 6 EStG anknüpft, ist uE ein Antrag auf Verlustrücktrag bei ausschließlich außerbetrieblichen Einkünften 2019 möglich.
- Bei Geltendmachung einer höheren COVID-19-Rücklage für das Jahr 2019 als der tatsächliche Verlust 2020 sollte eine Korrektur einer überhöhten Rücklage (durch eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs 1 lit a BAO) wohl nur in jenen (missbräuchlichen) Fällen erfolgen, in denen aufgrund des Abzielens auf Progressionseffekte bewusst grob falsch geschätzt wurde.
- Bei nachträglicher Erhöhung der betrieblichen Einkünfte 2019 ist eine nachträgliche Änderung des Antrags für die COVID-19-Rücklage zulässig, wenn sich die maßgebliche Sachlage geändert hat (zB Erhöhung der Einkünfte infolge einer Außenprüfung).
- Erfolgte die Veranlagung 2020 ohne Verlustrücktrag, ist ein nachträglicher Antrag für den Verlustrücktrag bis zum Ablauf der Verjährungsfrist jenes Jahres möglich, in das der Verlust rückgetragen werden soll.

Steuertermine im März

Am 15. März 2021 sind folgende Abgaben fällig:

- Umsatzsteuer, Vorauszahlung für Jänner 2021;
- Normverbrauchsabgabe für Jänner 2021;
- Elektrizitäts-, Erdgas- und Kohleabgabe für Jänner 2021;
- Werbeabgabe für Jänner 2021;
- Digitalsteuer vom Entgelt für Onlinewerbung für Jänner 2021;
- Kapitalertragsteuer gemäß § 96 Abs 1 Z 1 lit d EStG (Überlassungseinkünfte, ausgenommen Dividenden, Bankzinsen und Stiftungszuwendungen) für Jänner 2021;
- Kapitalertragsteuer gemäß § 96 Abs 2 Z 2 EStG (Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen und Derivaten) für Jänner 2021;
- Lohnsteuer für Februar 2021;
- Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für Februar 2021;
- Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für Februar 2021;
- Kommunalsteuer für Februar 2021.

Auch online
verfügbar:
lindedigital.at



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

SWK-Jahresabo 2021
(96. Jahrgang 2021, Heft 1-36)

Print EUR 397,-
Digital light..... EUR 405,-
Digital EUR 430,-
Print & Digital EUR 435,-

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