

# ecolex

FACHZEITSCHRIFT FÜR WIRTSCHAFTSRECHT

Schwerpunkt

## COVID-19-Hilfsmaßnahmen

- > Zahlungserleichterungen
- > Vorzeitige Abschreibung und Verlustrücktrag
- > COFAG-Förderungen

On the Road to Nowhere: Von Umwegen und Büffelhörnern

Gewährleistung:  
Kürzestüberblick zum GRUG-MEntw

Hass im Netz: Ausforschung des Beschuldigten

Benennung eines Ersatzerwerbers für vinkulierte Aktien

Vergütung von Arbeitnehmervertretern im Aufsichtsrat

Ausgleichsanspruch nach § 30 UStG bei Vermieterwechsel

NEU:  
Recht hören.  
Der ecolex-  
Podcast!



ECOLEX.MANZ.AT

ISSN 1022-9418 Österreichische Post AG MZ 02Z032706 M Verlag Manz, Gutheil Schoder Gasse 17, 1230 Wien

# COVID-19-bedingte Maßnahmen im Unternehmenssteuerrecht

## Die wesentlichen Neuregelungen im Überblick

**BEITRAG.** Die COVID-19-Pandemie hat den Steuergesetzgeber dazu bewegt, umfassende Neuregelungen im Bereich des Unternehmenssteuerrechts zu treffen, die teilweise über die Krisensituation hinaus Bestand haben sollen. Mit dem KonStG 2020<sup>1)</sup> ermöglicht der Gesetzgeber, bestimmte Wirtschaftsgüter frühzeitig abzuschreiben und Verluste, zeitlich begrenzt, in vergangene Veranlagungsjahre rückzutragen. Zudem können durch das COVID-19-StMG<sup>2)</sup> künftig steuerwirksam pauschale Wertberichtigungen für Forderungen vorgenommen und pauschale Rückstellungen gebildet werden. Auch das BMF hat mit dem derzeit noch als Begutachtungsentwurf vorliegenden EStR-Wartungserlass 2021<sup>3)</sup> zu den Neuregelungen Stellung genommen. Dieser Beitrag gibt einen Überblick über diese wesentlichen Neuregelungen und zeigt nach wie vor strittige Auslegungsfragen auf. **ecolex 2021/264**



Mag. **Valentin Bendlinger**, MSc, LL.B., ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

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

### A. Degressive Absetzung für Abnutzung (§ 7 Abs 1 a EStG)

#### 1. Anwendungsbereich

Durch das KonStG 2020 wurde – als Alternative zur linearen AfA<sup>4)</sup> – in § 7 Abs 1 a EStG dauerhaft<sup>5)</sup> die Möglichkeit geschaffen, bestimmte Wirtschaftsgüter geometrisch degressiv<sup>6)</sup>

<sup>1)</sup> Konjunkturstärkungsgesetz 2020 BGBl I 2020/96.

<sup>2)</sup> COVID-19-Steuermaßnahmengesetz BGBl I 2021/3.

<sup>3)</sup> Begutachtungsentwurf EStR 2000 – Wartungserlass 2021 (in der Folge: EStR 2000 idF WE-BegE 2021).

<sup>4)</sup> Siehe *Mayr*, KonStG 2020 ermöglicht degressive AfA, RdW 2020, 546 (546); s auch *Reiner/Reiner*, Die steuerlichen Neuerungen ab 2021, SWK 2021, 78 (80f).

<sup>5)</sup> § 7 Abs 1 a EStG soll über die COVID-19-Krise hinaus als „Dauerrecht“ Bestand haben, s *Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied*, Die degressive Absetzung für Abnutzung und die beschleunigte lineare Gebäudeabschreibung nach dem KonStG 2020, taxlex 2020, 278 (278); ebenso *Plott/Vaishor*, Die degressive Absetzung für Abnutzung und die beschleunigte Gebäudeabschreibung, SWK 2020, 1134 (1135).

<sup>6)</sup> Der jährliche Abschreibungsbetrag sinkt relativ konstant. Zu anderen Formen der degressiven Abschreibung s umfassend *Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied*, taxlex 2020, 278 (284); *Stückler/Geringer*, Degressive AfA und beschleunigte Gebäudeabschreibung in der Unternehmens- und Steuerbilanz, DJA 2020, 120 (121); *Geringer*, Zweifelsfragen zur neuen de-

gressiven AfA, taxlex 2021, 20 (20); aus unternehmensrechtlicher Perspektive zB *Hofbauer/Rohatschek* in *Jabornegg/Artmann* (Hrsg.), UGB – Band 2<sup>2</sup> (2017) § 204 Rz 17ff.  
<sup>7)</sup> Siehe ErläutRV 287 BlgNR 27. GP 2.  
<sup>8)</sup> § 124b Z 356 EStG.  
<sup>9)</sup> Ausf *Geringer*, taxlex 2021, 20 (23).  
<sup>10)</sup> *Laudacher/Jakom*, EStG<sup>20</sup> (2020) § 6 Rz 208ff.

Wirtschaftsgüter im Anwendungsbereich von § 8 EStG (zB Gebäude und Pkw, Gegen Ausnahme für emissionsfreie Pkw), bestimmte unkörperliche (Gegen Ausnahmen für Bereich der Digitalisierung, Ökologisierung oder Gesundheit) und gebräuchte Wirtschaftsgüter sowie Anlagen iZm fossilen Energieträgern werden explizit von § 7 Abs 1 a EStG ausgeschlossen.<sup>11)</sup> Solche Wirtschaftsgüter wären steuerlich daher auch dann linear abzuschreiben, wenn unternehmensrechtlich eine degressive Abschreibung erfolgt. Der Steuergesetzgeber will offensichtlich bestimmte Lenkungswirkungen erzielen und bringt dabei vor allem Umweltaspekte ein.

**Die Auslegung der einzelnen Ausnahme- und Gegen ausnahmetatbestände (insb Gegen ausnahmen für unkörperliche Wirtschaftsgüter im Bereich der Digitalisierung, Ökologisierung und Gesundheit/Life Science) ist weitestgehend ungeklärt.**

Weder die Materialien zum KonStG 2020 noch der Wartungserlass gehen auf diese Fragen ein.<sup>12)</sup> In der Lit wird auf Parallelen zu bestehenden Wortfolgen im EStG und wortgleichen Formulierungen im InvPrG hingewiesen.<sup>13)</sup> Das Verhältnis des Wahlrechts zu dem in § 5 Abs 1 EStG normierten Maßgeblichkeitsprinzip wurde im KonStG 2020 nicht ausdrücklich geregelt. Während im ME zum KonStG 2020 noch von der vollen Geltung der Maßgeblichkeit ausgegangen wurde,<sup>14)</sup> führt die Regierungsvorlage lediglich aus, dass „eine Angleichung [an die] unternehmensrechtliche Rechnungslegung“<sup>15)</sup> ermöglicht werden solle. In der Lit wurde sodann gefordert, die Maßgeblichkeit für Zwecke der degressiven AfA – zumindest der Höhe nach – aufzuheben und eine gesetzliche Klarstellung zu treffen.<sup>16)</sup> Mit dem COVID-19-StMG hat der Gesetzgeber reagiert und in § 124b Z 356 EStG festgehalten, dass § 7 Abs 1 a EStG für vor dem 1. 1. 2022 angeschaffte Wirtschaftsgüter unabhängig vom unternehmensrechtlichen Jahresabschluss „in Anspruch genommen“ werden kann. Die ausdrückliche Befristung dieser Durchbrechung der Maßgeblichkeit (dem Grunde und der Höhe nach)<sup>17)</sup> ist daher keine bloße Klarstellung. Für nach dem 31. 12. 2021 angeschaffte Wirtschaftsgüter wird – sofern keine gesetzliche Änderung oder Verlängerung folgt – die degressive AfA mit 30% daher wohl nur zulässig sein, wenn dies dem Abschreibungsplan iSd § 204 Abs 1 UGB und auch der tatsächlichen Wertminderung des Anlagegegenstands entspricht. Die Maßgeblichkeit könnte dem Grunde nach zu einer linearen Abschreibung oder der Höhe nach zur Wahl eines niedrigeren degressiven Abschreibungssatzes zwingen. Der Höhe nach ist die degressive AfA steuerlich jedenfalls mit 30% begrenzt.<sup>18)</sup>

**Strittig ist, ob die Wahl der degressiven AfA für gleichartige Wirtschaftsgüter einheitlich ausgeübt werden muss.**

Die Erläuterungen führen unpräzise aus, dass für „unterschiedliche Wirtschaftsgüter (...) unterschiedliche Abschreibungsmethoden“ gewählt werden können.<sup>19)</sup> Mangels eindeutiger Anordnung scheint § 7 Abs 1 a EStG eine für jedes Wirtschaftsgut gesonderte Wahl der Abschreibungsmethode zuzulassen.<sup>20)</sup> Für § 5 Abs 1 EStG-Gewinnermittler schlägt allerdings der unternehmensrechtliche Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 201 Abs 2 Z 1 UGB) durch, weshalb die hA einhellig davon ausgeht, dass sich die einmal getroffene Wahl auf sämtliche gleichartige Wirtschaftsgüter erstreckt

(„Einheitlichkeit der Bewertung“ als Subgrundsatz der Bewertungsstetigkeit)<sup>21), 22)</sup> Daran vermag – wie Geringer überzeugend ausführt<sup>23)</sup> – auch die befristete Durchbrechung der Maßgeblichkeit nach § 124b Z 356 EStG nichts zu ändern, zumal die Maßgeblichkeit nur in Bezug auf die bloße Inanspruchnahme des § 7 Abs 1 a EStG und des darin vorgesehenen Höchstsatzes ausgesetzt wird. Sämtliche anderen Grundsätze und Regelungen des UGB, darunter auch die Bewertungsstetigkeit, bleiben weiterhin maßgeblich. Für § 4 Abs 1 EStG-Gewinnermittler und Einnahmen-/Ausgabenrechner bleibt die Frage strittig, jedoch geht das überwiegende Schrifttum<sup>24)</sup> sowie die FinVw<sup>25)</sup> auch vom Bestehen einer steuerbilanziellen Bewertungsstetigkeit aus.

**2. Wirkung**

Für den Beginn der AfA ist ausschließlich der Zeitpunkt der Inbetriebnahme relevant.<sup>26)</sup> Konkret können im Jahr der Inbetriebnahme höchstens 30% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgesetzt werden. Die Inanspruchnahme lohnt sich daher ab einer Nutzungsdauer von mehr als drei Jahren und führt idR zu einem Barwertvorteil, kann in Ausnahmefällen allerdings auch nachteilig wirken.<sup>27)</sup> Die Anwendung eines niedrigeren Prozentsatzes als 30% ist zulässig. Die Halbjahresregel iSd § 7 Abs 2 EStG bleibt zu beachten.<sup>28)</sup>

<sup>11)</sup> Nach Mayr folgen diese Ausnahmen einer gesetzgeberischen „Ausnahmen-Tradition“, s Mayr, RdW 2020, 546 (547).  
<sup>12)</sup> Sowohl die Materialien (ErläutRV 287 BlgNR 27. GP 1) als auch die EStR 2000 idF WE-BegE 2021, Rz 3262, geben lediglich den Gesetzeswortlaut wieder; krit auch Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied, taxlex 2020, 278 (281).  
<sup>13)</sup> Ausf mwN Geringer, taxlex 2021, 20 (22).  
<sup>14)</sup> 31/ME 27. GP Erläut 2; ausf Achatz/Kirchmayr, Degressive AfA und Maßgeblichkeitsprinzip, taxlex 2020, 361 (361).  
<sup>15)</sup> ErläutRV 287 BlgNR 27. GP 2; ausf und überzeugend krit s Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied, taxlex 2020, 278 (283f).  
<sup>16)</sup> So ua Moser, Ein Novum im österreichischen Steuerrecht – die degressive Abschreibung kommt! BFGjournal 2020, 347 (347).  
<sup>17)</sup> Der Steuerpflichtige kann stets den Höchstsatz von 30% wählen, s EStR 2000 idF WE-BegE 2021 Rz 3263.  
<sup>18)</sup> Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied, taxlex 2020, 278 (284); Achatz/Kirchmayr, taxlex 2020, 361 (361).  
<sup>19)</sup> ErläutRV 287 BlgNR 27. GP 2; dieselbe Wortfolge findet sich bedauerlicherweise auch in EStR 2000 idF WE-BegE 2021 Rz 3263 wieder. Hier wäre eine Klarstellung wünschenswert.  
<sup>20)</sup> Plott/Vaishor, SWK 2020, 1134 (1138); Moser, BFGjournal 2020, 347 (354); Bieber/V. Bendlinger in Resch (Hrsg), Corona-HB<sup>104</sup> Rz 28/12; aA Geringer, die einen Versuch einer wörtlichen Interpretation der zitierten Wortfolge unternimmt; s Geringer, taxlex 2021, 20 (21).  
<sup>21)</sup> Siehe Hirschler/Geweßler in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht I<sup>2</sup> (2019) § 201 Rz 8; Stockinger in Jabornegg/Artrmann (Hrsg), UGB – Band 2<sup>2</sup> (2017) § 201 Rz 12.  
<sup>22)</sup> Plott/Vaishor, SWK 2020, 1134 (1138); Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied, taxlex 2020, 278 (284).  
<sup>23)</sup> Geringer, taxlex 2021, 20 (21f).  
<sup>24)</sup> Geringer, taxlex 2021, 20 (21f); ebenso Bieber/V. Bendlinger in Resch (Hrsg), Corona-HB<sup>104</sup> Rz 28/12; aA Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied, taxlex 2020, 278 (284), die eine unterschiedliche AfA in der Steuerbilanz für möglich halten.  
<sup>25)</sup> EStR 2000 Rz 2126.  
<sup>26)</sup> Vor dem 30. 6. 2020 angeschaffte oder fertiggestellte Wirtschaftsgüter können nicht degressiv abgeschrieben werden, wenn sie erst später in Betrieb genommen werden, s Plott/Vaishor, SWK 2020, 1134 (1135); Geringer, taxlex 2021, 20 (23).  
<sup>27)</sup> Mit umfassenden Berechnungsbeispielen, s Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied, taxlex 2020, 278 (279f); Moser, BFGjournal 2020, 347 (354).  
<sup>28)</sup> Im Jahr 2020 konnten damit maximal 15% abgeschrieben werden, s Plott/Vaishor, SWK 2020, 1134 (1141); Bieber/V. Bendlinger in Resch (Hrsg), Corona-HB<sup>104</sup> Kap 8 Rz 28/8; EStR 2000 idF WE-BegE 2021 Rz 3261.

## In den Folgejahren berechnet sich die AfA mit dem unveränderlichen Prozentsatz des (ganzen) ersten Jahres vom Restbuchwert.

Abs 1 a Z 2 EStG offen, mit Beginn des Wirtschaftsjahres von der degressiven auf die lineare AfA zu wechseln (nicht jedoch umgekehrt).<sup>29)</sup> Ab dem Wechsel bemisst sich die lineare AfA nach der Restnutzungsdauer des Wirtschaftsguts, wodurch sich die gesamte Abschreibungsdauer nicht verkürzt. Der optimale Wechsel findet bei Anwendung des höchstmöglichen Satzes von 30% idR im drittletzten Jahr der Nutzungsdauer (bei drei Jahren Restnutzungsdauer = 33% > 30%) statt.<sup>30)</sup>

## B. Beschleunigte Absetzung für Abnutzung für Gebäude (§ 8 Abs 1 a EStG)

### 1. Anwendungsbereich

Neben der degressiven AfA wurde in § 8 Abs 1 a EStG auch für Gebäude – die kraft § 7 Abs 1 a Z 1 EStG vom Anwendungsbereich der degressiven AfA ausgenommen sind – die Möglichkeit einer frühzeitigen AfA geschaffen. Die vermeintlich simple Regelung wirft viele Fragen auf. In der Lit wird teilweise auch umfassender gesetzgeberischer Handlungsbedarf geortet.<sup>31)</sup> Der zeitliche Anwendungsbereich gleicht jenem von § 7 Abs 1 a EStG.<sup>32)</sup> Hinsichtlich angeschaffter, hergestellter und eingelegerter Wirtschaftsgüter kann daher auf obige Ausführungen verwiesen werden. Die beschleunigte Gebäudeabschreibung steht kraft der Formulierung „höchstens“ nach hA wahlweise zur Verfügung (beachte allerdings „beträgt“).<sup>33)</sup>

### Während für die degressive AfA die Maßgeblichkeit ausdrücklich befristet durchbrochen wurde, hat der Gesetzgeber für die beschleunigte Gebäudeabschreibung keine Regelung getroffen.

zulässig.<sup>34)</sup> Es kommt bei Nutzung des Wahlrechts und identem Abschreibungssatz im Unternehmensrecht sohin in den ersten beiden Jahren und den letzten drei Jahren zu einer Mehr-Weniger-Rechnung. Kapitalgesellschaften haben zusätzlich in den ersten beiden Jahren unternehmensrechtlich passive latente Steuern zu bilden, die sich in den letzten Jahren der Nutzungsdauer auflösen.<sup>35)</sup>

### 2. Wirkung

Bei der Regelung des § 8 Abs 1 a EStG handelt es sich um eine beschleunigte, aber lineare AfA. Die beschleunigte AfA beträgt gem § 8 Abs 1 a EStG „im Jahr der erstmaligen Berücksichtigung der Absetzung für Abnutzung (...) abweichend von Abs 1 höchstens das Dreifache und im darauffolgenden Jahr höchstens das Zweifache des jeweiligen Prozentsatzes gemäß Abs 1“. Die Reichweite des Wahlrechts in Bezug auf die Höhe des AfA-Satzes ist strittig. Diese Frage stellt sich vor allem in Bezug auf Gebäude mit nachgewiesener Nutzungsdauer, die nicht den in § 8 Abs 1 EStG vorgesehenen gesetzlichen Prozentsätzen (1,5% für Wohngebäude, 2,5% für alle sonstigen) entsprechen. Nach Prodingers<sup>36)</sup> bezieht sich die Wortfolge „des jeweiligen

Da bei einer geometrisch-degressiven Abschreibungsmethode denkunmöglich auf einen Betrag von null abgeschrieben werden kann, steht es dem Steuerpflichtigen nach § 7

Prozentsatzes gemäß Abs 1“ auch auf einen höheren Prozentsatz idS § 8 Abs 1 EStG, der sich aus einer nachgewiesenen niedrigeren Nutzungsdauer ergibt. Prodingers Ansicht wird in der ganz überwiegenden Lit zu Recht abgelehnt. Der Verweis auf die Prozentsätze in Abs 1 stellt klar, dass im ersten Jahr höchstens 7,5% (4,5% für Wohngebäude) und im zweiten Jahr höchstens 5% (3% für Wohngebäude) abgesetzt werden können.<sup>37)</sup> In den Folgejahren wird linear mit den Sätzen nach § 8 Abs 1 EStG abgeschrieben. Nach dem Wartungserlass soll die beschleunigte Abschreibung bei nachgewiesener (kürzerer) Nutzungsdauer überhaupt nicht zur Anwendung kommen.<sup>38)</sup>

Ungeklärt ist überdies die Frage, welcher Spielraum Steuerpflichtigen bei der Wahl eines niedrigeren AfA-Satzes als 7,5% bzw 5% zukommt. Der Wartungserlass hält die Wahl eines niedrigeren Satzes für möglich, weist aber darauf hin, dass die Wahl für das zweite Jahr dann im Verhältnis 3:2 fixiert bleibt.<sup>39)</sup> Auch diese Auslegung stößt auf Gegenmeinungen, die eine möglichst flexible Handhabe fordern.<sup>40)</sup> Da die Wahl eines niedrigeren AfA-Satzes in den wenigsten Fällen wirtschaftlich sinnvoll ist, kommt dieser Frage wohl nur eingeschränkte Bedeutung zu.<sup>41)</sup>

Bei optimaler Nutzung verkürzt sich – im Gegensatz zu einer degressiven Abschreibung – die Gesamtabschreibungsdauer um bis zu drei volle Jahre.<sup>42)</sup> Die Halbjahresabschreibung wird für alle Gebäude idS § 8 Abs 1 EStG nach hA gänzlich ausgeschlossen; es kann stets die volle Jahresabschreibung geltend gemacht werden.<sup>43)</sup> Bei Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen soll § 7 Abs 2 EStG jedoch weiterhin gelten.<sup>44)</sup>

<sup>29)</sup> Mayr, RdW 2020, 546 (547); Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied, taxlex 2020, 278 (278f).

<sup>30)</sup> Plott/Vaishor, SWK 2020, 1134 (1140); Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied, taxlex 2020, 278 (279, insb FN 9); offenbar aA Mayr, RdW 2020, 546 (547).

<sup>31)</sup> Ua Urnik/Schmidbauer, Fragen über Fragen zur Gebäudeabschreibung gemäß § 8 Abs 1 a EStG, SWK 2021, 471 (471ff).

<sup>32)</sup> § 124b Z 357 EStG.

<sup>33)</sup> § 8 Abs 1 a EStG wurde nicht ausdrücklich als Wahlrecht ausgestaltet, s Aumayr/Schlager, SWK 2020, 1288 (1288); s auch Plott/Vaishor, SWK 2020, 1134 (1142); Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied, taxlex 2020, 278 (282); Bieber/V. Bendlinger in Resch (Hrsg), Corona-HB<sup>104</sup> Rz 28/17; Urnik/Schmidbauer, SWK 2021, 471 (476).

<sup>34)</sup> Ausf mwN Moser, ecolex 2020, 927 (930); aA Deichsel/Inzinger, KonStG 2020 und InvPrG: Steuerliche Investitionsanreize infolge der COVID-19-Krise, ÖStZ 2020, 545 (549).

<sup>35)</sup> Stückler/Geringer, DJA 2020, 120 (123).

<sup>36)</sup> Prodingers, SWK 2020, 1212 (1214ff).

<sup>37)</sup> Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied, taxlex 2020, 278 (282); Aumayr/Schlager, SWK 2020, 1288 (1290); Plott/Vaishor, SWK 2020, 1134 (1142); Bieber/V. Bendlinger in Resch (Hrsg), Corona-HB<sup>104</sup> Rz 28/18; Urnik/Schmidbauer, SWK 2021, 471 (475).

<sup>38)</sup> Siehe EStR 2000 idF WE-BegE 2021, Rz 3139c, zuvor bereits Aumayr/Schlager, SWK 2020, 1288 (1290); aA Plott/Vaishor, SWK 2020, 1134 (1142).

<sup>39)</sup> EStR 2000 idF WE-BegE 2021 Rz 3139b; s auch Aumayr/Schlager, SWK 2020, 1288 (1289); ebenfalls Bieber/V. Bendlinger in Resch (Hrsg), Corona-HB<sup>104</sup> Rz 28/17. Dies scheint wohl auch die Intention des Gesetzgebers gewesen zu sein, s ErläutRV 287 BlgNR 27. GP 2.

<sup>40)</sup> Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied, taxlex 2020, 278 (282); Urnik/Schmidbauer, SWK 2021, 471 (476f).

<sup>41)</sup> So auch Urnik/Schmidbauer, SWK 2021, 471 (477).

<sup>42)</sup> Plott/Vaishor, SWK 2020, 1134 (1142); Moser, Die beschleunigte Gebäudeabschreibung gem § 8 Abs 1 a bzw § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG idF KonStG 2020, ecolex 2020, 927 (930).

<sup>43)</sup> Ausf Aumayr/Schlager, Beschleunigte Gebäude-AfA: Fragestellungen zum Anwendungsbereich, SWK 2020, 1288 (1291 und 1294) Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied, taxlex 2020, 278 (282). Für denkmalgeschützte Gebäude idS § 8 Abs 2 EStG bleibt § 7 Abs 2 EStG allerdings anwendbar, s Prodingers, Beschleunigte Abschreibung von Gebäuden, SWK 2020, 1212 (1214f); Bieber/V. Bendlinger in Resch (Hrsg), Corona-HB<sup>104</sup> Rz 28/19.

<sup>44)</sup> EStR 2000 idF WE-BegE 2021 Rz 3139d.

## C. Pauschale Wertberichtigung für Forderungen (§ 6 Z 2 lit a EStG) und pauschale Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 9 Abs 3 EStG)

### 1. Anwendungsbereich

Mit dem COVID-19-StMG<sup>45)</sup> wurde die steuerliche Anerkennung pauschaler Forderungswertberichtigungen und pauschaler Rückstellungen eingeführt und damit ein Schritt in Richtung „Einheitsbilanz“<sup>46)</sup> gesetzt.<sup>47)</sup> Die Neuregelung soll primär den – durch die COVID-19-Krise verstärkten – Bedürfnissen der Unternehmen Rechnung tragen, pauschal gegen unterschiedliche (Ausfall-)Risiken vorzusorgen.<sup>48)</sup> Bisher waren im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung pauschale Wertberichtigungen für Forderungen gem § 6 Z 2 lit a vorletzter Satz EStG idF vor COVID-19-StMG und die Bildung pauschaler Rückstellungen gem § 9 Abs 3 Satz 1 EStG idF vor COVID-19-StMG nämlich ausdrücklich ausgeschlossen. Im Unternehmensrecht sind pauschale Forderungsberichtigungen und pauschale Rückstellungsbildungen hingegen seit dem RÄG 2014<sup>49)</sup> nach der Regelung des § 201 Abs 2 Z 7 UGB möglich.

**Nach § 6 Z 2 lit a EStG idF COVID-19-StMG ist nun eine pauschale Wertberichtigung für Forderungen und nach § 9 Abs 3 EStG idF COVID-19-StMG die pauschale Bildung von Rückstellungen „unter den Voraussetzungen des § 201 Abs 2 Z 7“ UGB zulässig.**

eine Pflicht zur Vornahme pauschaler Forderungswertberichtigungen und zur Bildung pauschaler Rückstellungen herrscht, besteht bei § 4 Abs 1-Gewinnermittlern ein Wahlrecht („abstrakte Maßgeblichkeit“).

Pauschale Forderungswertberichtigungen und pauschale Rückstellungen sind erstmals für Wirtschaftsjahre möglich, die nach dem 31. 12. 2020 beginnen, dh *erstmalig zum Bilanzstichtag 31. 12. 2021* ansetzbar, sofern das Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr entspricht.<sup>50)</sup> Eine pauschale Forderungswertberichtigung darf aber auch für Forderungen erfolgen, die in Wirtschaftsjahren entstanden sind, die vor dem 1. 1. 2021 enden („Forderungsalbestände“). In gleicher Weise darf eine pauschale Rückstellung auch gebildet werden, wenn der Anlass für deren erstmalige Bildung in Wirtschaftsjahren liegt, die vor dem 1. 1. 2021 enden („Altrückstellungen“).

### 2. Wirkung

**Die Neuregelungen ermöglichen eine vorzeitige steuerliche Berücksichtigung von wahrscheinlichen künftigen finanziellen Belastungen.**

zen:<sup>51)</sup> Nach dem allgemeinen Grundsatz der verlässlichen Schätzung gem § 207 Abs 2 Z 7 UGB muss die Bestimmung eines Wertes, die nur auf Basis von Schätzungen möglich ist, auf einer „umsichtigen Beurteilung“ beruhen; liegen statistisch

Durch die unmittelbare Anknüpfung an die unternehmensrechtliche Beurteilung iSd § 201 Abs 2 Z 7 UGB wird diese somit zur Anwendungsvoraussetzung, unabhängig davon, ob die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG oder § 5 Abs 1 EStG erfolgt. Während bei § 5 Abs 1-Gewinnermittlern aufgrund der Maßgeblichkeit

Die Vornahme pauschaler Forderungswertberichtigungen und die Bildung pauschaler Rückstellungen erfolgen zukünftig unternehmensrechtlich und steuerrechtlich nach einheitlichen Grundsät-

ermittelbare Erfahrungswerte aus gleich gelagerten Sachverhalten vor, so sind diese zu berücksichtigen. Bei Forderungen könnten solche „Erfahrungswerte“ zB in statistisch ermittelten Ausfallwahrscheinlichkeiten, bei Rückstellungen zB in statistisch ermittelter Schadhaftigkeit bestimmter Produktkategorien, liegen.<sup>52)</sup>

Die zu berücksichtigenden Wertberichtigungs- und Rückstellungsbeträge für Forderungsalbestände und Altrückstellungen sind *über fünf Jahre zu verteilen*. Die nachgeholte Erfassung von „Alteständen“ kann daher in einem Wirtschaftsjahr beginnend mit 2021 nur zu einem Fünftel als Betriebsausgabe steuerlich geltend gemacht werden.<sup>53)</sup> Sollte die pauschale Rückstellung oder pauschale Forderungswertberichtigung vorzeitig aufgelöst werden, sollten uE systemkonform die noch offenen Fünftel – entsprechend der Vorgehensweise bei der Siebentelabschreibung nach § 12 Abs 3 Z 2 KStG – gegen die steuerwirksame Auflösung gegengerechnet werden können.

## D. Verlustrücktrag (§ 124 b Z 355 EStG und § 26 c Z 76 KStG)

### 1. Anwendungsbereich und Wirkung des Verlustrücktrags

Mit der Einführung eines *befristeten Verlustrücktrags* im Rahmen des KonStG 2020 reagierte der Steuergesetzgeber auf die COVID-19-Krise. Ziel des in § 124 b Z 355 EStG; § 26 c Z 76 KStG und der COVID-19-VerlustVO<sup>54)</sup> geregelten Verlustrücktrags ist es, durch die – im Vergleich zum Verlustvortrag – frühere periodenübergreifende Ergebnisglättung rasch einen entlastenden Liquiditätseffekt zu erzielen und damit unmittelbar zur Liquiditätsstärkung von Unternehmen beizutragen.<sup>55)</sup>

Betriebliche Verluste, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte im Rahmen der Veranlagung 2020 nicht ausgeglichen werden, können auf Antrag<sup>56)</sup> im Rahmen der Veranlagung 2019 bis zu einem Betrag von fünf Mio Euro vom Gesamtbetrag der Einkünfte (vor Sonderausgaben und außer-

<sup>45)</sup> BGBl I 2021/3. Diese Regelungen waren nicht im ursprünglichen Initiativantrag (IA 1109/A) enthalten, sondern wurden erst auf Basis eines parlamentarischen Abänderungsantrags (AA-99) eingefügt.

<sup>46)</sup> Zur Einheitsbilanz zuletzt AFRAC, AFRAC-Diskussionspapier zur Vereinheitlichung der Rechnungslegungsvorschriften des UGB und der Gewinnermittlungsvorschriften des Steuerrechts – Einheitsbilanz (Juni 2020); vgl dazu Dokalik/Hirscher, Die Einheitsbilanz aus Sicht des UGB, RWZ 2020, 245 (245ff); Schlager/Titz, Auf dem Weg zur Einheitsbilanz: Erste steuerliche Schritte im Konjunkturstärkungsgesetz 2020, RWZ 2020, 231 (231ff).

<sup>47)</sup> Vgl dazu im Überblick Reiner/Reiner, SWK 2021, 78 (80); Schlager/Titz, Neuerungen bei der steuerlichen Gewinnermittlung durch das COVID-19-Steuermaßnahmengesetz, RWZ 2021, 7 (7ff).

<sup>48)</sup> Vgl die Begründung zum Abänderungsantrag AA-99 27. GP, 4.

<sup>49)</sup> BGBl I 2015/22.

<sup>50)</sup> Vgl dazu und zum Folgenden die Übergangsbestimmung in § 124 b Z 372 EStG.

<sup>51)</sup> Siehe die Begründung zum Abänderungsantrag AA-99 27. GP 4.

<sup>52)</sup> Vgl Schlager/Titz, RWZ 2021, 7 (9); EStR 2000 idF WE-BegE 2021 Rz 2373 und Rz 3315.

<sup>53)</sup> Vgl Schlager/Titz, RWZ 2021, 7 (9); Hirscher/Schiebel, Steuerliche Anerkennung von Pauschalwertberichtigungen, SWK 2021, 464 (469); EStR 2000 idF WE-BegE 2021, Rz 2373 und 3315.

<sup>54)</sup> COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung BGBl II 2020/405.

<sup>55)</sup> Vgl ErläutRV 287 BlgNR 27. GP 8.

<sup>56)</sup> Wird der Antrag gestellt, geht der Verlustrücktrag dem Verlustvortrag vor. Rückgetragene Verluste gehen nicht in den Verlustvortrag ein; mangels Rücktrags, bleibt der Verlustvortrag erhalten (vgl EStR 2000 idF WE-BegE 2021 Rz 4507a).

gewöhnlichen Belastungen) abgezogen werden.<sup>57)</sup> Soweit im Rahmen der Veranlagung 2019 kein Abzug in voller Höhe möglich ist, kann dieser bis maximal zwei Mio Euro im Rahmen der Veranlagung 2018 erfolgen.<sup>58)</sup> In Summe darf der Höchstbetrag von fünf Mio Euro in den Jahren 2019 und 2018 nicht überschritten werden.<sup>59)</sup> Die Höhe des Verlustrücktrags ist uE innerhalb der Grenzen variabel wählbar, weil der Verlustrücktrag – im Gegensatz zum Verlustvortrag – per se als Antragsrecht ausgestaltet ist.<sup>60)</sup> Erzielt ein Steuerpflichtiger sowohl im Jahr 2020 als auch im Jahr 2019 einen Verlust, ist ein Rücktrag des Verlusts aus dem Veranlagungsjahr 2020 in die Veranlagungsperiode 2018 unter Berücksichtigung der Zwei-Millionen-Euro-Grenze dennoch möglich.<sup>61)</sup>

Diese Regelungen gelten analog für Körperschaften.<sup>62)</sup> Bei *Unternehmensgruppen* kann der Verlustrücktrag nur vom Gruppenträger bezogen auf das zusammengefasste Gruppenergebnis berücksichtigt werden.<sup>63)</sup> Der Höchstbetrag ergibt sich aus der Anzahl der unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder zuzüglich des Gruppenträgers. Bei *Mitunternehmenschaften* ist der Verlustrücktrag beim einzelnen Mitunternehmer zu berücksichtigen.<sup>64)</sup>

Endet im Kalenderjahr 2020 ein *abweichendes Wirtschaftsjahr*, können die Regelungen zum Verlustrücktrag und zur COVID-19-Rücklage wahlweise für die Jahre 2019/2020 oder 2020/2021 angewendet werden.<sup>65)</sup>

## 2. Frühzeitige Wirkung durch Bildung von COVID-19-Rücklage

Da die Beantragung des Verlustrücktrags frühestens zeitgleich mit der Einreichung der Steuererklärung 2020 möglich ist, wurde iS einer rascheren Verschaffung von positiven Liquiditätseffekten<sup>66)</sup> in Anlehnung an die deutsche Regelung zum

<sup>57)</sup> § 124b Z 355 lit a Satz 1 EStG. Etwaige Verlustausgleichs- und Verlustvortragsbeschränkungen sind auch für den Verlustrücktrag zu beachten. Ausländische Verluste sind ebenfalls nach Maßgabe des § 2 Abs 8 Z 3 EStG rücktragsfähig (vgl. EStR 2000 idF WE-BegE 2021 Rz 3926f).

<sup>58)</sup> § 124b Z 355 lit a Satz 2 EStG iVm § 7 COVID-19-VerlustVO.

<sup>59)</sup> Vgl. EStR 2000 idF WE-BegE 2021 Rz 3931.

<sup>60)</sup> So auch *Geweßler/Uedl*, Einführung eines rechtsformunabhängigen Verlustrücktrags im EStG und KStG durch das Konjunkturstärkungsgesetz 2020, ÖStZ 2020, 413 (415f); *Büger/Steinhauser*, Verlustrücktrag und COVID-19-Rücklage, taxlex 2020, 300 (304); *Geweßler/Uedl*, Verlustrücktrag iSd KonStG 2020, ÖStZ 2020, 537 (543); *Oberrader*, Der österreichische Verlustrücktrag und sein deutsches Vorbild, GES 2020, 313 (319f); *Klokar/Postlmayr*, Zweifelsfragen zum Verlustrücktrag und zur COVID-19-Rücklage, SWK 2021, 394 (395ff); offenlassend *Mayr/Tumpel*, Verlustrücktrag und COVID-19-VerlustberücksichtigungsVO, RdW 2020, 862 (865); aA *Atzmüller*, Vorgezogene Verlustberücksichtigung, SWK 2020, 1332 (1338); EStR 2000 idF WE-BegE 2021 Rz 3925.

<sup>61)</sup> So auch *Büger/Steinhauser*, taxlex 2020, 300 (304); *Geweßler/Uedl*, ÖStZ 2020, 537 (542); *Klokar/Postlmayr*, SWK 2021, 394 (397f); EStR 2000 idF WE-BegE 2021, Rz 3925 iVm Rz 3931.

<sup>62)</sup> § 26c Z 76 KStG. Liquidationsverluste iSd § 19 KStG sind nach Ansicht der FinVw vom Verlustrücktrag ausgeschlossen (EStR 2000 idF WE-BegE 2021, Rz 3925).

<sup>63)</sup> Weitere Sonderregelungen für Unternehmensgruppen finden sich in § 26c Z 76 KStG.

<sup>64)</sup> Der Verlustrücktrag hat somit keine Auswirkung auf die Feststellung der Einkünfte nach § 188 BAO. Vgl. dazu EStR 2000 idF WE-BegE 2021 Rz 3935.

<sup>65)</sup> § 124b Z 355 lit b EStG. Die Regelung gilt auch für die COVID-19-Rücklage (§ 3 COVID-19-VerlustVO).

<sup>66)</sup> 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 zur Einreichung der Steuererklärung eine nachträgliche Herabsetzung der Est- und

vorläufigen Verlustrücktrag<sup>67)</sup> das Instrument der COVID-19-Rücklage eingeführt.<sup>68)</sup>

### Mit der Steuererklärung 2019 kann demnach 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.

Die COVID-19-Rücklage mindert den Gesamtbeitrag der Einkünfte 2019 und wird zwingend in derselben Höhe bei der Veranlagung 2020 als Hinzurechnungsposten bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte angesetzt, um eine doppelte Berücksichtigung zu vermeiden. Abzugs- und 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 pro Jahr abstellen.<sup>69)</sup> Die COVID-19-Rücklage ist betraglich ebenfalls mit fünf 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,- betragen oder 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.<sup>70)</sup>

Abzug und Hinzurechnung der COVID-19-Rücklage haben aus Vereinfachungsgründen *ausnahmslos beim selben Steuerpflichtigen* zu erfolgen.<sup>71)</sup> Im Falle von Mitunternehmenschaften wird die COVID-19-Rücklage im Rahmen der jeweiligen Veranlagungen der Mitunternehmer berücksichtigt. Bei Unternehmensgruppen darf die COVID-19-Rücklage nur durch den Gruppenträger, bezogen auf das zusammengefasste Gruppenergebnis, geltend gemacht werden. Das Höchstausmaß richtet sich nach der Anzahl der unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder zuzüglich des Gruppenträgers zu max je fünf Mio Euro.<sup>72)</sup>

KÖSt-Vorauszahlungen für das Jahr 2019 beantragt werden (§ 5 COVID-19-VerlustVO).

<sup>67)</sup> Zur deutschen Vorbildbestimmung bereits mwN *Klokar*, Der Verlustrücktrag nach dem Konjunkturstärkungsgesetz 2020, AVR 2020, 117 (121f).

<sup>68)</sup> Vgl. dazu und zum Folgenden §§ 1–4 COVID-19-VerlustVO; vgl. ausf. *Atzmüller*, SWK 2020, 1332 (1332ff).

<sup>69)</sup> Vgl. auch *Atzmüller*, SWK 2020, 1332 (1336); EStR 2000 idF WE-BegE 2021 Rz 3909.

<sup>70)</sup> Sorgfaltswidrig grob falsche Schätzungen können zu einer Wiederaufnahme nach § 303 Abs 1 lit a BAO und einer Nachforderung führen. Vgl. *Klokar/Postlmayr*, SWK 2021, 394 (399); EStR 2000 idF WE-BegE 2021 Rz 3912.

<sup>71)</sup> 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 ausgenommen. Vgl. § 1 Abs 2 und § 8 VO sowie Erläut. zum Begutachtungsentwurf der COVID-19-VerlustVO 2 und 5.

<sup>72)</sup> § 26c Z 76 lit c KStG iVm § 1 Abs 3 COVID-19-VerlustVO.

## Schlussstrich

- Mit der degressiven AfA hat der österreichische Steuergesetzgeber einen Investitionsanreiz geschaffen, der in Gewinnsituationen in den ersten Jahren nach der Anschaffung zu Steuervorteilen gegenüber der linearen Abschreibung führen kann. Die Abschreibungsdauer bleibt im Vergleich zur linearen AfA gleich, weshalb sich der Vorteil durch spätere, verringerte Abschreibungsbeträge reduziert. Die degressive AfA führt sohin in Gewinnsituationen zu einem Stundungseffekt und idR zu einem Barwertvorteil, wohingegen in Verlustsituationen kaum positive Effekte zu erwarten sind.
- Auch die beschleunigte AfA für Gebäude hat einen ähnlichen Effekt, unterscheidet sich aber konzeptionell von der degressiven AfA. Eine erhöhte Abschreibung ist nur in den ersten beiden Jahren möglich, allerdings verringert sich die Gesamtabschreibungsdauer um bis zu drei Jahre.
- Die pauschale Forderungswertberichtigung und pauschale Rückstellungsbildung bringt eine Vereinheitlichung mit der Unternehmensbilanz und macht eine vorzeitige Berücksichtigung von wahrscheinlichen künftigen finanziellen Belastungen möglich. Festzuhalten ist, dass nahezu nur in Gewinnsituationen positive steuerliche Effekte erzielt werden können.
- Der Verlustrücktrag und die COVID-19-Rücklage können sehr zeitnah zu positiven Liquiditätseffekten führen. Die gesetzliche Verankerung in den Übergangsbestimmungen des EStG und KStG macht deutlich, dass der Verlustrücktrag wohl nur temporär im geltenden Rechtsbestand verbleiben dürfte; eine über die COVID-19-Krise hinausgehende Möglichkeit, Verluste rückzutragen, wäre uE wünschenswert.
- In einer Gesamtbetrachtung hat die COVID-Steuergesetzgebung für das Unternehmenssteuerrecht ein Konglomerat an neuen Wahlrechten geschaffen, das eine - durchaus begrüßenswerte - vorzeitige steuerliche Berücksichtigung von Abzugsposten ermöglicht. Dadurch erhöht sich die steuerplanerische Flexibilität, aber auch die Komplexität. Die Neuregelungen bergen diffizile Auslegungsfragen, die künftig wohl auch die Gerichte beschäftigen werden. Vor allem lassen die Maßnahmen neuerlich das komplexe Verhältnis zwischen Unternehmens- und Steuerbilanz zu Tage treten und dürften der Diskussion um die Einheitsbilanz zu einer Renaissance verhelfen.