



universität
wien

MASTER THESIS

Titel der Master Thesis / Title of the Master's Thesis

„Der Verlustrücktrag im Ertragsteuerrecht“

verfasst von / submitted by

Florian Johannes Mätzler, LL.B. (WU)

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of
Master of Laws (LL.M.)

Wien, 2023 / Vienna, 2023

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
Postgraduate programme code as it appears on
the student record sheet:

UA 992 984

Universitätslehrgang lt. Studienblatt /
Postgraduate programme as it appears on
the student record sheet:

Steuerrecht und Rechnungswesen (LL.M.)

Betreut von / Supervisor:

Univ.-Prof. Mag. Dr. Daniela Hohenwarter-Mayr, LL.M.

Inhaltsverzeichnis

1	Der Ausbruch von COVID-19 in Österreich und damit einhergehende wirtschaftliche Auswirkungen	1
2	Das Konjunkturstärkungsgesetz 2020.....	8
2.1	Gesetzgebungsprozess.....	8
2.2	Regelungsumfang.....	8
2.2.1	Änderungen im materiellen Steuerrecht.....	8
2.2.2	Änderungen im Steuerverfahrensrecht.....	12
2.3	Ziele des Gesetzgebers	13
2.3.1	Rettung hart betroffener Branchen.....	14
2.3.2	Entlastung von Geringverdienern, Unternehmern und Land- und Forstwirten	14
2.3.3	Investitionsförderung	15
2.3.4	Ökologisierung des Steuersystems.....	17
3	Der Verlustrücktrag iSd KonStG 2020	18
3.1	Begriffsabgrenzung	18
3.2	Gesetzliche Grundlage und systematische Einordnung	19
3.3	Der Verlustrücktrag im europäischen Kontext.....	24
3.4	Verlustrücktrag iSd § 124b Z 355 EStG	25
3.4.1	Der Verlustbegriff	25
3.4.2	Anwendungsvoraussetzungen	26
3.4.3	Rechtsfolgen.....	27
3.4.4	Besonderheiten bei abweichenden Wirtschaftsjahren.....	29
3.4.5	Besonderheiten bei Mitunternehmerschaften.....	30
3.4.6	Besonderheiten bei Körperschaften	32
3.4.7	Besonderheiten bei Rechtsnachfolge/Umgründungen	33
3.5	COVID-19-Rücklage iSd § 124b Z 355 EStG	35
3.5.1	Anwendungsvoraussetzungen	35
3.5.2	Rechtsfolgen.....	35
3.5.3	Besonderheiten bei abweichenden Wirtschaftsjahren, Mitunternehmerschaften und Unternehmensgruppen	36
3.5.4	Besonderheiten bei Rechtsnachfolge/Umgründungen	36

3.5.5	Zusammenspiel mit Verlustrücktrag	37
3.6	Herabsetzung von Vorauszahlungen iSd § 124b Z 355 EStG	38
3.7	Zweifelsfragen des Verlustrücktrags bzw der COVID-19-Rücklage	39
3.7.1	Wahlrecht des Verlustrücktrags der Höhe nach	39
3.7.2	Geltendmachung eines Verlustrücktrags bzw einer COVID-19-Rücklage bei ausschließlich außerbetrieblichen Einkünften im Jahr 2019	40
3.7.3	Überhöhte COVID-19-Rücklage.....	41
3.7.4	Der Verlustrücktrag und die COVID-19-Rücklage im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss.....	41
3.8	Analyse der Wirkungsweise	42
3.9	Zwischenresümee	49
4	Die interperiodische Verlustverrechnung auf dem Prüfstand	52
4.1	Wieso gibt es interperiodische Verlustverrechnungsinstrumente?	52
4.2	Dogmatisches Fundament	52
4.3	Der Ist-Stand zur interperiodischen Verlustverrechnung im österreichischen Steuerrecht.....	56
4.3.1	Betrieblicher Bereich.....	56
4.3.2	Außerbetrieblicher Bereich	58
4.4	Die interperiodische Verlustverrechnung aus verfassungsrechtlicher Sicht	58
4.4.1	Betrieblicher Bereich.....	58
4.4.2	Außerbetrieblicher Bereich	60
4.4.2.1	Verluste aus Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gem § 25 EStG.....	60
4.4.2.2	Verluste aus Einkünften aus Kapitalvermögen gem § 27 EStG	61
4.4.2.3	Verluste aus Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gem § 28 EStG	62
4.4.3	Zusammenfassung aus Sicht des Autors	63
5	Zur Beibehaltung/Wiedereinführung des Verlustrücktrags.....	64
6	Literaturverzeichnis.....	70
7	Abbildungsverzeichnis	74
	Zusammenfassung.....	75
	Abstract	76

Abkürzungsverzeichnis

AfA	Absetzung für Abnutzung
AFRAC	Austrian Financial Reporting and Auditing Committee
AWS	Austria Wirtschaftsservice
BMF	Bundesministerium für Finanzen
bspw	beispielsweise
bzw	beziehungsweise
ca	circa
COFAG	COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH
COVID-19	Akronym vom englischen Begriff „coronavirus disease 2019“
ErläutRV	Erläuterungen zur Regierungsvorlage
ESt	Einkommensteuer
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
EU	Europäische Union
ff	fortfolgende
gem	gemäß
ggf	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
grds	grundsätzlich
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
hL	herrschende Lehre
IHS	Institut für Höhere Studien
iHv	in Höhe von
inkl	inklusive
iR	im Rahmen
iRd	im Rahmen der/des
iSd	im Sinne der/des
iZm	im Zusammenhang mit
KMU	Klein- und Mittelbetriebe
KöSt	Körperschaftsteuer

KSW	Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
KUA	Kurzarbeit
mAn	meiner Ansicht nach
ME	Ministerialentwurf
mE	meiner Einschätzung
MiKö	Mindestkörperschaftsteuer
Mrd	Milliarden
MU	Mitunternehmerschaft/Mitunternehmer
odgl	oder dergleichen
OG	Offene Gesellschaft
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung
PKW	Personenkraftwagen
RV	Regierungsvorlage
Rz	Randziffer
SV	Sozialversicherung
TS	Teilstrich
VfGH	Verfassungsgerichtshof
vgl	vergleiche
VO	Verordnung
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
WFA	Wirkungsorientierte Folgenabschätzung
WG	Wirtschaftsgüter
WKO	Wirtschaftskammer Österreich

Gender-Hinweis

Zur besseren Lesbarkeit wird in dieser Master Thesis das generische Maskulinum verwendet. Die in dieser Arbeit verwendeten Personenbezeichnungen beziehen sich – sofern nicht anders kenntlich gemacht wurde – auf alle Geschlechter.

1 Der Ausbruch von COVID-19 in Österreich und damit einhergehende wirtschaftliche Auswirkungen

Am 01.12.2019 wurde in der chinesischen Provinz Hubei der erste COVID-19-Fall der Welt bestätigt. Bereits in dieser Frühphase der weltweiten Pandemie soll sich das Virus in Europa ausgebreitet haben. So wurde retrospektiv in Frankreich am 27.12.2019 der erste Krankheitsfall nachgewiesen. Gegen Ende Jänner 2020/Anfang Februar 2020 kam es zu ersten Meldungen von positiven COVID-19 Fällen in ganz Europa.¹ Am 25.02.2020 wurden die ersten beiden positiven COVID-19-Fälle in Österreich bei zwei 24-jährigen italienischen Staatsangehörigen bestätigt. Es kam vor allem in der Westhälfte Österreichs zu einer sehr starken Ausbreitung der Krankheit, sodass am 05.03.2020 die Tourismusregion Ischgl nach Rückkehr einiger isländischer Urlauber von den isländischen Behörden zu einem Risikogebiet erklärt wurde.²

Kurz darauf wurden von politischer Seite am 11.03.2020 und am 12.03.2020 erste gesundheitspolitische Maßnahmen zur Eindämmung der Ausbreitung des COVID-19-Virus in Österreich verkündet. So wurde bspw kolportiert, dass Veranstaltungen nur mehr bis zu einer gewissen maximalen Teilnehmerzahl möglich waren. Zudem sollen Schulen und Universitäten auf „distance learning“ umstellen.³

Nach einer kurzfristig einberufenen Nationalratssitzung am Wochenende zum 14.03.2020 und 15.03.2020 wurde das erste große „COVID-19-Paket“ zur Eindämmung der Pandemie verabschiedet.⁴ Das COVID-19-Maßnahmengesetz⁵ sah in der kundgemachten Fassung vom 15.03.2020 mehrere Verordnungsermächtigungen vor, mit denen der Bundesminister für Gesundheit, die Landeshauptleute sowie die Bezirksverwaltungsbehörden Betretungsverbote für bestimmte Orte erlassen konnten.

¹ Vgl Pollak/Kowarz/Partheymüller, Chronologie zur Corona-Krise in Österreich – Teil 1: Vorgeschichte, der Weg in den Lockdown, die akute Phase und wirtschaftlichen Folgen, <https://viecer.univie.ac.at/corona-blog/corona-blog-beitraege/blog51/> (Stand 06.05.2023).

² Vgl Pollak/Kowarz/Partheymüller, Chronologie zur Corona-Krise in Österreich – Teil 1: Vorgeschichte, der Weg in den Lockdown, die akute Phase und wirtschaftlichen Folgen, <https://viecer.univie.ac.at/corona-blog/corona-blog-beitraege/blog51/> (Stand 06.05.2023).

³ Vgl Czypionka/Kocher/Schnabl, Österreichs Wirtschaft in der Corona-Pandemie, Perspektiven der Wirtschaftspolitik, Band 21, Heft 3, 280 (280).

⁴ Vgl Czypionka/Kocher/Schnabl, Perspektiven der Wirtschaftspolitik, Band 21, Heft 3, 280 (280).

⁵ Bundesgesetz betreffend vorläufige Maßnahmen zur Verhinderung der Verbreitung von COVID-19 BGBl I 2020/12 idF 2020/12.

Auf Basis dieser Verordnungsermächtigungen ergingen am 15.03.2020 die ersten beiden „Lockdown-Verordnungen“, mit denen die Teilhabe eines jeden Einzelnen am öffentlichen Leben massiv eingeschränkt wurde. So sah die Verordnung auf Grundlage des § 2 Z 1 des COVID-19-Maßnahmengesetzes⁶ vor, dass das Betreten öffentlicher Orte nur zu den in § 2 taxativ aufgezählten Zwecken (bspw zur Abwendung einer unmittelbaren Gefahr für Leib, Leben und Eigentum, Sportausübung, ...) erlaubt war. Die Verordnung über vorläufige Maßnahmen zur Verhinderung der Verbreitung von COVID-19⁷ schränkte unter Normierung diverser Ausnahmen das Betreten von Betriebsstätten des Handels und des Gastgewerbes ein.

Die Jahre 2020 bis 2023 waren von unzähligen derartigen „COVID-19-Gesetzen“ bzw dazugehöriger Verordnungen geprägt, die je nach epidemischer Lage unterschiedliche Einschränkung in diversen Bereichen vorsahen, bereits bestehende Gesetze angepasst haben (bspw Verlängerung der Offenlegungsfrist für Jahresabschlüsse beim Firmenbuch⁸, etc) oder gänzlich neue rechtliche Grundlagen geschaffen haben.

Um besser erkennen zu können, inwieweit es durch die COVID-19-Pandemie zu Einschränkungen gekommen ist, die auch auf die österreichische Volkswirtschaft Auswirkungen hatten, sind nachfolgend die positiv getesteten COVID-19-Fälle und die jeweils getroffenen Einschränkungen eingezeichnet. Der Übersichtlichkeit halber wird der zeitliche Verlauf in zwei separaten Grafiken dargestellt.

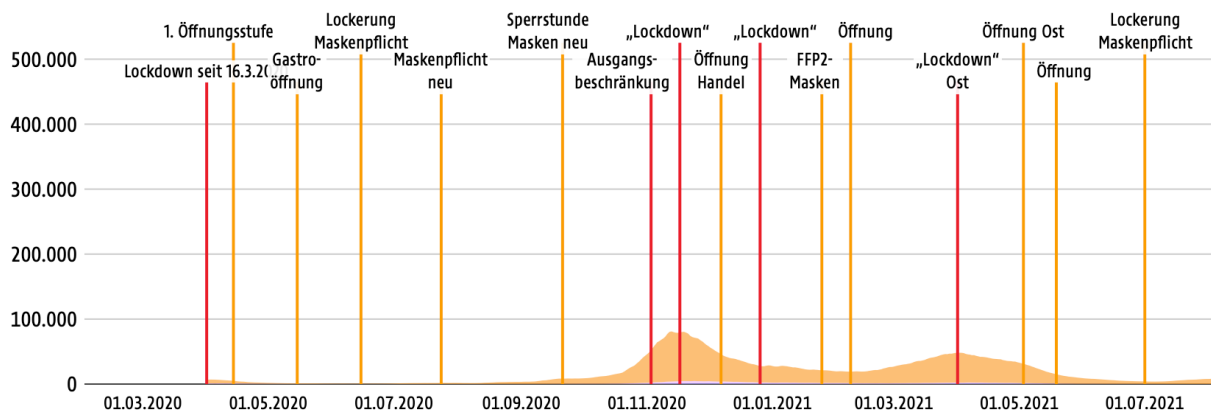


Abbildung 1: Zeitlicher Verlauf der COVID-19-Pandemie in Österreich – Teil 1, <https://orf.at/corona/daten/oesterreich> (abgerufen am 07.05.2023).

⁶ Verordnung des Bundesministers für Soziales, Gesundheit, Pflege und Konsumentenschutz gemäß § 2 Z 1 des COVID-19-Maßnahmengesetzes BGBl II 2020/98 idF 2020/98.

⁷ Verordnung des Bundesministers für Soziales, Gesundheit, Pflege und Konsumentenschutz betreffend vorläufige Maßnahmen zur Verhinderung der Verbreitung von COVID-19 BGBl II 2020/96 idF 2020/96.

⁸ Vgl dazu bspw das Gesellschaftsrechtliche COVID-19-Gesetz.

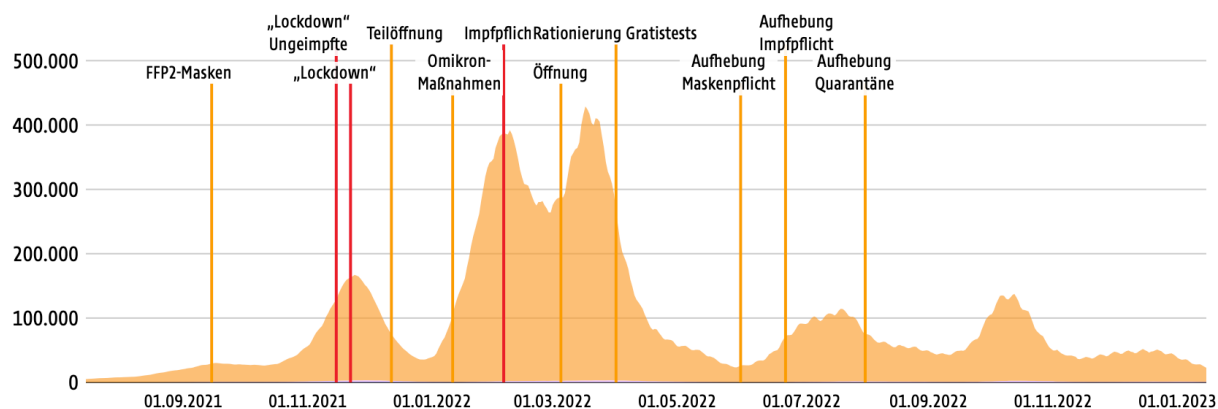


Abbildung 2: Zeitlicher Verlauf der COVID-19-Pandemie in Österreich – Teil 2, <https://orf.at/corona/daten/oesterreich> (abgerufen am 07.05.2023).

Die rot dargestellten Linien stellen jeweils Einschränkungen für die in Österreich lebenden Menschen dar. So kam es bei dem Ausbruch der Pandemie im März 2020 zu einem generellen bundesweiten „Lockdown“. Dieser war gefolgt von der „Winterwelle 2020/2021“ mit zwei generellen „Lockdowns“ im November 2020 bzw Dezember 2020 und einem weiteren „Lockdown“ im November 2021 bzw der Impfpflicht im Februar 2022. Mit dem 01.07.2023 sind sämtliche COVID-19-Maßnahmen außer Kraft getreten (quasi „Ende“ der Pandemie in Österreich).⁹

Je nach Intensität der jeweils freiheitsbeschränkenden Maßnahmen waren unterschiedliche Bereiche/Branchen der österreichischen Volkswirtschaft in unterschiedlichstem Ausmaß betroffen. Das erklärte Ziel der jeweiligen Bundesländer war, durch die Einschränkung von sozialen Kontakten, die Ansteckungsgefahr zu verkleinern. Daraus resultiert auch eine unterschiedliche sektorale Betroffenheit. Zu Beginn waren vor allem der Tourismus, die Kulturbranche, das Veranstaltungswesen und die davon abhängigen Branchen (bspw Zulieferer) stärker von derartigen Maßnahmen betroffen als andere Branchen.¹⁰

Die Betroffenheit der österreichischen Volkswirtschaft lässt sich auch durch die erste Prognose des Institutes für Höhere Studien im April 2020 darstellen: Es wurde hier bereits ein Rückgang des Bruttoinlandsproduktes iHv EUR 33,8 Mrd und der Bruttowertschöpfung iHv EUR 30,2 Mrd prognostiziert (8,5 % der heimischen Wirtschaftsleistung).¹¹ Bei einem Blick auf die einzelnen Sektoren war laut IHS vor allem der Bereich der Beherbergung (relativer

⁹ Vgl <https://www.gesundheit.gv.at/news/aktuelles/aktuell-2023/ende-corona-massnahmen.html#:~:text=Nach%20über%20drei%20Jahren%20Pandemie,der%20Grüne%20Pass%20wird%20eingestellt> (Stand 05.07.2023).

¹⁰ Vgl Czipionka/Kocher/Schnabl, Perspektiven der Wirtschaftspolitik, Band 21, Heft 3, 280 (283).

¹¹ Vgl Czipionka/Kocher/Schnabl, Perspektiven der Wirtschaftspolitik, Band 21, Heft 3, 280 (285).

Wertschöpfungsrückgang von 40,7 Prozent), der Bereich der Kunst, Unterhaltung und Erholung (relativer Wertschöpfungsrückgang von 18,7 Prozent) und der Bereich der sonstigen Dienstleistungen (relativer Wertschöpfungsrückgang von 12,0 Prozent) besonders betroffen.¹² Aber auch im Bereich der Industrie und der Güterproduktion kam es zu wirtschaftlichen Abschlüssen, die vor allem auf die Beeinträchtigungen in den internationalen Lieferketten und die enge Verzahnung dieser Sektoren mit anderen, besonders betroffenen Bereichen, zurückzuführen waren.¹³

Anhand des vom Österreichischen Institut für Wirtschaftsforschung durchgeführten Konjunkturtests vom Februar 2021 lässt sich sehr gut erkennen, wie stark die Einschränkungen für Unternehmen sämtlicher Branchen waren: So gaben hier 72 % der befragten Unternehmen an, in den letzten drei Monaten (somit im Winter 2020/2021) mit Einschränkungen ihrer geschäftlichen Tätigkeit konfrontiert gewesen zu sein.¹⁴ Diese Einschränkungen waren vor allem auf die zweite große COVID-19-Welle in Österreich im Spätherbst 2020-Winter 2020/2021 zurückzuführen. Die Einschränkungen trafen die Unternehmen in vielerlei Hinsicht. So kam es zum Entfall von Aufträgen, zu behördlich verfügten Schließungen, zu Engpässen in Lieferketten, zu Zahlungsverzögerungen, zu Schwierigkeiten Beschäftigte zu finden und zu finanziellen Engpässen.¹⁵ Diese finanziellen Engpässe resultierten in erster Linie aus Umsatzeinbrüchen (aufgrund der behördlichen Beschränkungen) bei weiterlaufenden Zahlungsverpflichtungen (Fixkosten, Miete, Personal, ...).¹⁶

Erschwerend kommt dazu, dass viele der Betriebe auf ein sehr erfolgreiches Jahr 2019 zurückblicken konnten. Aufgrund guter, positiver Ergebnisse in den Jahresabschlüssen war die dementsprechende Steuerbemessungsgrundlage für 2019 hoch. Dies führte wiederum zu hohen Steuernachzahlungen, die sich auf die innerbetriebliche Liquidität in den Jahren danach (2020, 2021) aufgrund der Nachzahlungen für 2019 und der adaptierten höheren Vorauszahlungen auf die Ertragsteuern auswirkte.¹⁷

¹² Vgl. Czipionka/Kocher/Schnabl, Perspektiven der Wirtschaftspolitik, Band 21, Heft 3, 280 (285).

¹³ Vgl. Czipionka/Kocher/Schnabl, Perspektiven der Wirtschaftspolitik, Band 21, Heft 3, 280 (284).

¹⁴ Vgl. Hölzl/Klien/Kügler/Meyer, Beeinträchtigungen der Geschäftstätigkeit, Liquidität und staatliche Hilfen in der zweiten COVID-19-Welle, WIFO Konjunkturtest Sonderausgabe 1/2021, 2.

¹⁵ Vgl. Hölzl/Klien/Kügler/Meyer, WIFO Konjunkturtest Sonderausgabe 1/2021, 2.

¹⁶ Vgl. Eberhartinger/Petutschnig, Steuerliche Maßnahmen zur Verbesserung der Liquidität der Unternehmen in der Corona Krise: Drei Vorschläge, https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/steuerlehre/Aktuelles/Corona_3Vorschläge.pdf (Stand: 06.05.2023).

¹⁷ Vgl. Eberhartinger/Petutschnig, Steuerliche Maßnahmen zur Verbesserung der Liquidität der Unternehmen in der Corona Krise: Drei Vorschläge, https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/steuerlehre/Aktuelles/Corona_3Vorschläge.pdf (Stand 06.05.2023).

Zweifelsohne kann der Gesetzgeber gerade im Bereich des Steuerrechts mit vielfältigen Maßnahmen eingreifen, um die Unternehmen von einer drohenden Zahlungsunfähigkeit zu schützen. Denn im Bereich des Steuerrechts greift der Staat intensiv in die private Vermögenssphäre seiner Bürger/Unternehmer/Unternehmen ein und nimmt dadurch Einfluss auf die ökonomischen Möglichkeiten eines jeden Einzelnen und kann deshalb in gewisser Weise den Betroffenen unter die Arme greifen.¹⁸

Als erster Ansprechpartner zur Krisenbewältigung der betroffenen Unternehmen kristallisierte sich relativ rasch der Berufsstand der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer heraus. In einer noch nie da gewesenen Geschwindigkeit war der gesamte Berufsstand mit Gesetzesnovellierungen und Unterstützungsmaßnahmen in (teilweise) unüberschaubarem Ausmaß konfrontiert.¹⁹ Dies dürfte zum Zeitpunkt der Erstellung dieser Master Thesis in gewissen Bereichen (bspw. „ex-post-Prüfungen“, beihilfenrechtliche Thematik EU-Kommission²⁰, ...) noch immer der Fall sein (persönliche Einschätzung des Autors, der in der Branche tätig ist).²¹

Durch steuerliche Sofortmaßnahmen wie beispielsweise Stundungen sowie Herabsetzungen von Steuervorauszahlungen konnte der Staat für kurzfristige Liquiditätseffekte sorgen. Dies wurde von den betroffenen Unternehmen auch rege in Anspruch genommen – so waren mit Stand Mitte Jänner 2021 Herabsetzungen an Vorauszahlungen an Ertragsteuern iHv ca. EUR 4 Mrd. und Steuerstundungen iHv ca. EUR 2,5 Mrd. von den Steuerpflichtigen in Anspruch genommen worden.²² Aktuell wird diese Thematik medial im „Insolvenzfall Kika/Leiner“ einer breiten Öffentlichkeit zugänglich.²³

¹⁸ Vgl. *Hohenwarter-Mayr*, Steuern in der Krise, JRP 2021/3, 187 (187).

¹⁹ Vgl. *Hager*, Steuerberater: „Über Berufsstand schwebt Damoklesschwert“, <https://kurier.at/wirtschaft/steuerberater-ueber-berufsstand-schwebt-damoklesschwert/401337819> (Stand 08.06.2023).

²⁰ Die Thematik sollte durch die Entscheidung der EU-Kommission von Mitte August 2023 entschärft worden sein. Fraglich ist jedoch für den Autor, wie weitreichend die Entscheidung der EU-Kommission ist (kommt es noch zur Auszahlung von ausstehenden Fördermitteln oder wird die nationale Rechtsgrundlage nur insoweit saniert, dass keine Rückzahlungen von den betroffenen Unternehmen getätigt werden müssen?), vgl. <https://kurier.at/politik/inland/kommission-genehmigt-coronafoerderung-750-millionen-euro/402553274> (Stand 16.08.2023).

²¹ Ergänzend merkt der Autor an, dass die Abwicklung der COVID-19-Themen auch Auswirkungen auf die laufenden Arbeiten in einer Steuerberatungskanzlei hatte, zumal die „COVID-19-Themen“ zusätzlich zum Tagesgeschäft zu bewältigen waren. Auch blieb die Branche vom Arbeitskräftemangel nicht verschont, sodass die Steuerberatungsbranche nach wie vor mit der Aufarbeitung von entstandenen Arbeitsrückständen im laufenden Geschäft (bspw. Steuererklärungen 2021, Jahresabschlusserstellung 2022, ...) beschäftigt ist.

²² Vgl. *Schrattenstaller*, Steuerpolitik in der Corona-Krise, ÖStZ 2021/6, 157 (157).

²³ Vgl. <https://www.derstandard.at/story/3000000174560/offene-kikaleiner-steuern-nich> (Stand 19.06.2023).

Auch direkte Zuschüsse und Beihilfen (vgl dazu beispielsweise die von der COFAG abgewickelten „Zuschussprodukte“²⁴: Fixkostenzuschuss, Verlustersatz, Ausfallsboni, Umsatzerstatt) zielten von der Intention her in diese Richtung. Durch eine – zumindest kolportierte – einfache und schnelle Hilfe, sollten von der Krise betroffene Unternehmen mit direkten Zuschüssen unter dem Motto „Koste es, was es wolle“ gestützt werden und die dementsprechenden Folgen durch die Ausbreitung der COVID-19-Pandemie für die Betriebe abgeschwächt werden.²⁵ Gerade die von der COFAG abgewickelten Zuschüsse haben in der praktischen Anwendung aber viele Zweifelsfragen aufgeworfen, die allerdings keinen Gegenstand dieser Arbeit darstellen.

Die Sofortmaßnahmen sollten in erster Linie der Erhaltung der Liquidität der Unternehmen dienen, um Insolvenzen und etwaige Massenentlassungen zu verhindern.²⁶ Dennoch wurde seitens der Wissenschaft bzw seitens des Berufsstandes der Wirtschaftstreuhänder immer wieder darauf hingewiesen, dass die kurzfristigen Maßnahmen sehr wohl wichtig wären, es jedoch auch weitergehende strukturelle Anpassungen für die Zeit nach der Krise (und somit Maßnahmen mit mittelfristiger Wirkungsweise) benötigen würde.²⁷

So forderten *Eberhartinger/Petutschnig* kurz nach dem Ausbruch der COVID-19-Pandemie und der Einführung der ersten COVID-19-Hilfsmaßnahmen als mittelfristige Maßnahmen die Möglichkeit einer Bildung einer unversteuerten Rücklage für die steuerliche Gewinnermittlung 2019, die Zulässigkeit eines zeitlich begrenzten steuerlichen Verlustrücktrags sowie den Entfall der Mindestbesteuerung von Kapitalgesellschaften.²⁸ *Beisteiner* forderte im Rahmen seines Leserbriefs in der SWK die Einführung eines Verlustrücktrags, die Senkung von Lohnnebenkosten und die steuerliche Begünstigung nicht entnommener Gewinne (systematisch bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften).²⁹ Auch der KSW-Präsident *Houf* sah Bedarf bei derartigen Instrumenten, die die Investitionen und den Konsum der Wirtschaft ankurbeln und so auch die Eigenkapitalausstattung der Betriebe stärken würden und brachte auch eine steuerliche

²⁴ Die COFAG selbst bezeichnet die einzelnen Förderungen als „Zuschussprodukte“, vgl https://www.cofag.at/pdf/Überblick-Produkte_Fixkostenzuschuss_Velustersatz_Update_11.08.2021.pdf (Stand 16.08.2023).

²⁵ Vgl *Hohenwarter-Mayr*, JRP 2021/3, 187 (188, 203).

²⁶ Vgl *Schratzentaller*, ÖStZ 2021/6, 157 (158).

²⁷ Vgl *Eberhartinger/Petutschnig*, Steuerliche Maßnahmen zur Verbesserung der Liquidität der Unternehmen in der Corona Krise: Drei Vorschläge, https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/steuerlehre/Aktuelles/Corona_3Vor-schläge.pdf (Stand 06.05.2023); vgl *Houf*, COVID-19 und die Zeit danach, RdW 2020/6, 395 (395).

²⁸ Vgl *Eberhartinger/Petutschnig*, Steuerliche Maßnahmen zur Verbesserung der Liquidität der Unternehmen in der Corona Krise: Drei Vorschläge, https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/steuerlehre/Aktuelles/Corona_3Vor-schläge.pdf (Stand 06.05.2023).

²⁹ Vgl *Beisteiner*, Steuerpolitik in „Corona-Zeiten“, SWK 2020/13, 741 (741).

Investitionsförderung sowie steuerliche Erleichterungen im Bereich der Sanierung und Restrukturierung ins Rennen.³⁰

³⁰ Vgl. *Houf*, RdW 2020/6, 395 (395).

2 Das Konjunkturstärkungsgesetz 2020

Mit der Verabschiedung des KonStG³¹ 2020 im Juli 2020 hat sich der (Steuer-)Gesetzgeber dieser Punkte zur mittelfristigen Krisenbewältigung angenommen und weitreichende Maßnahmen im Steuerrecht umgesetzt. Diese Maßnahmen sahen vor allem Entlastungsmaßnahmen für Niedrigverdiener und ein Investitions- und Entlastungspaket für Unternehmen vor.³² Budgetiert wurde ein gesamtes Entlastungsvolumen für das Jahr 2020 iHv nahezu 5,4 Mrd Euro.³³

2.1 Gesetzgebungsprozess

Mit dem 22.06.2020 wurde der Ministerialentwurf des KonStG 2020 in die Begutachtung geschickt.³⁴ Dieser Ministerialentwurf enthielt eine sehr knapp bemessene Begutachtungsfrist von viereinhalb Tagen³⁵, in der 40 Interessensvertretungen Stellungnahmen zum geplanten Gesetzesentwurf abgegeben haben. Die Regierungsvorlage wurde sodann am 07.07.2020 vom Nationalrat beschlossen. Daraufhin folgte der Beschluss des Bundesrates am 15.07.2020 und die Beurkundung sowie die Gegenzeichnung durch den Bundespräsidenten/Bundeskanzler und die ordnungsgemäße Kundmachung im Bundesgesetzblatt am 24.07.2020.³⁶

2.2 Regelungsumfang

2.2.1 Änderungen im materiellen Steuerrecht

Das KonStG 2020 sieht mehrere wesentliche Änderungen unter dem Gesichtspunkt der Krisenbewältigung vor, die sich in materielles Steuerrecht und Steuerverfahrensrecht aufgliedern lassen. Im materiellen Steuerrecht kam es zu mehreren Änderungen, die sowohl im betrieblichen als auch im außerbetrieblichen Bereich Wirkung entfaltet haben.

Ein großer Eckpfeiler des KonStG 2020 stellt die Senkung der ersten Tarifstufe im progressiven ESt-Tarif dar. Diese wurde von 25 % auf 20 % gesenkt, wodurch vor allem Steuerpflichtige mit niedrigen Einkommen profitieren sollen (vgl dazu auch § 33 Abs 1 und § 124b Z 360 EStG³⁷).

³¹ Bundesgesetz, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Körperschaftsteuergesetz 1988, die Bundesabgabenordnung, das Bundesfinanzgerichtsgesetz, das Finanzstrafgesetz, das Gemeinsamer Meldestandard-Gesetz, das EU-Meldepflichtgesetz, das Flugabgabengesetz und das COVID-19-Förderungsprüfungsgesetz geändert werden (Konjunkturstärkungsgesetz 2020 – KonStG 2020) BGBl I 2020/96 idgF.

³² Vgl *Klokar*, Beschleunigte Ergebnisglättung zur Stärkung der Liquidität, AVR 2020/4, 117 (117).

³³ Vgl *Mayr*, Beschleunigter Verlustrücktrag für raschen Liquiditätseffekt, RdW 2020/7, 491 (491).

³⁴ Vgl ME Konjunkturstärkungsgesetz 2020, 31/ME 27. GP.

³⁵ Diese ist sicherlich auf die jedes Jahr im Juli beginnende Sommerpause des Parlamentes zurückzuführen, vgl dazu auch Art 28 Abs 1 B-VG.

³⁶ Vgl *Klokar*, AVR 2020/4, 117 (117).

³⁷ Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988) BGBl 1988/400 idF BGBl I 2023/31.

Die Senkung erfolgte rückwirkend per 01.01.2020 und war in der Lohnverrechnung durch eine technische Aufrollung bereits bis Ende September 2020 verpflichtend von den Dienstgebern durchzuführen. Es kam dadurch für jeden Steuerpflichtigen zu einer Steuerentlastung von maximal EUR 350,00.³⁸ Aus der Senkung des Eingangssteuersatzes resultierten zwei weitere Änderungen bereits für die Veranlagung des Kalenderjahres 2020: Es wurde der Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag von bisher bis zu EUR 300,00 auf bis zu EUR 400,00 sowie der SV-Bonus (Negativsteuer) im gleichen Ausmaß angehoben (vgl dazu auch § 33 Abs 5 Z 3 EStG, § 33 Abs 8 Z 2 EStG und § 124b Z 362 EStG).³⁹ Der zeitlich befristete Spitzensteuersatz von 55 % für Einkommen ab 1 Mio. Euro wurde hingegen über das Jahr 2020 hinaus bis 2025 verlängert (§ 33 Abs 1 EStG, § 124 b Z 360 EStG).⁴⁰

Im Bereich der Steuerabsetzbeträge wurde § 33 Abs 3a Z 3 lit d EStG ergänzt, sodass zukünftig ein nachträglicher Verzicht auf den Familienbonus Plus möglich ist. Die Möglichkeit soll bewerkstelligen, dass bisher in Steuerbescheiden berücksichtigte Familienboni Plus, die sich aufgrund der geringen Einkommenshöhe eines Ehepartners steuerlich nicht auswirkten, besser steuerlich verwertet werden können. Die Regelung war erstmalig für Anträge betreffend dem Kalenderjahr 2019 anzuwenden.⁴¹

Durch die Klarstellung im § 124b Z 349 EStG wurde durch das KonStG festgelegt, dass es bis Ende des Kalenderjahres 2020 zu keiner Minderung des Pendlerpauschales aufgrund von Quarantäne, Kurzarbeit oder Telearbeit kommt. Zudem sind bis Ende 2020 bezahlte Zulagen und Zuschläge weiterhin steuerfrei.⁴²

Im Jahr 2020 befanden sich viele Dienstnehmer in Kurzarbeit. Bei der Berechnung der Lohnsteuer für Sonderzahlungen stellt das Jahressechstel aber grundsätzlich auf die laufenden Bezüge der Dienstnehmer ab. Diese laufenden Bezüge waren jedoch aufgrund der KUA geringer. Da der 13. und 14. Bezug iR der KUA grds nicht gekürzt wurde, kam es vielfach zu einer

³⁸ Vgl Bleyer, Gesetzgebung: Konjunkturstärkungsgesetz 2020 (Stand 12.05.2022, lexisnexus.at); Puchinger/Seilern-Aspang, Konjunkturstärkungsgesetz Investitionsprämienengesetz & Co (2020) 1.2.

³⁹ Vgl Bleyer, Gesetzgebung: Konjunkturstärkungsgesetz 2020 (Stand 12.05.2022, lexisnexus.at); Puchinger/Seilern-Aspang, Konjunkturstärkungsgesetz Investitionsprämienengesetz & Co (2020) 1.2; Kanduth-Kristen in Jakom EStG¹⁶, § 33, Rz 1.

⁴⁰ Vgl Bleyer, Gesetzgebung: Konjunkturstärkungsgesetz 2020 (Stand 12.05.2022, lexisnexus.at); Kanduth-Kristen in Jakom EStG¹⁶, § 33, Rz 1.

⁴¹ Vgl Bleyer, Gesetzgebung: Konjunkturstärkungsgesetz 2020 (Stand 12.05.2022, lexisnexus.at); Puchinger/Seilern-Aspang, Konjunkturstärkungsgesetz Investitionsprämienengesetz & Co (2020) 1.3; zuvor gab es gar keinen Familienbonus Plus, vgl dazu auch Mayr/Gensluckner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 33 Tz 34/11.

⁴² Vgl Bleyer, Gesetzgebung: Konjunkturstärkungsgesetz 2020 (Stand 12.05.2022, lexisnexus.at); Mayr/Tumpel in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 124b Tz 5 ff.

Überschreitung des Jahressechstels (und somit zu einer teilweisen Anwendung des Normalsteuersatzes). Dies wurde durch Einführung des § 124b Z 364 EStG abgedeckt, wodurch das Jahressechstel pauschal um 15 % erhöht wurde.⁴³

Im Bereich der Land- und Forstwirtschaft wurde durch das KonStG 2020 eine Drei-Jahres-Verteilung für nicht durch die Vollpauschalierung ermittelten Gewinne vorgesehen. Durch einen dementsprechenden Antrag in der Steuererklärung des jeweiligen Veranlagungsjahres können 2/3 der positiven Einkünfte auf die beiden folgenden Veranlagungsjahre verteilt werden, um die regelmäßigen Ertragsschwankungen iSd progressiven Einkommensteuertarifs auszugleichen (§ 124b Z 363 EStG).⁴⁴ Zudem wurde für Forstwirte vorgesehen, dass die Übertragung von stillen Reserven aufgrund von Kalamitätsereignissen auf 70 % erhöht wird. Die Übertragungsfrist wurde von 12 auf 24 Monate erhöht (§ 124b Z 358 EStG).⁴⁵

Entsprechend den bereits bestehenden Regelungen zur Forschungsprämie wurde vorgesehen, dass die COVID-19-Investitionsprämie keine steuerpflichtige Betriebseinnahme für einkommen- und körperschaftsteuerpflichtige Steuersubjekte darstellt.⁴⁶

Im betrieblichen Bereich wurde § 7 EStG im Abschnitt der betrieblichen Einkünfteermittlung fundamental geändert. So wurde erstmalig im österreichischen Steuerrecht die Möglichkeit einer Inanspruchnahme der degressiven Abschreibung (alternativ zur linearen AfA) vorgesehen (§ 7 Abs 1a EStG), die unabhängig von der jeweilig anzuwendenden Gewinnermittlungsart als Betriebsausgabe ansetzbar ist.⁴⁷ Die degressive Abschreibung ist zeitlich unbefristet anwendbar, sodass in gewisser Hinsicht von einer „Dauermaßnahme“ gesprochen werden kann.

Durch die degressive Abschreibung ist es Steuerpflichtigen für Anschaffungen nach dem 30.06.2020 möglich, bis zu 30 % des jeweiligen Buchwertes abzuschreiben und so in den ersten Jahren der Nutzung des Wirtschaftsgutes höhere Betriebsausgaben abzusetzen und

⁴³ Vgl Bleyer, Gesetzgebung: Konjunkturstärkungsgesetz 2020 (Stand 12.05.2022, lexisnexus.at); Puchinger/Seierl-Aspang, Konjunkturstärkungsgesetz Investitionsprämienengesetz & Co (2020) 1.8; Prinz, Personalverrechnung in der Praxis (2023) 683.

⁴⁴ Vgl Bleyer, Gesetzgebung: Konjunkturstärkungsgesetz 2020 (Stand 12.05.2022, lexisnexus.at); Puchinger/Seierl-Aspang, Konjunkturstärkungsgesetz Investitionsprämienengesetz & Co (2020) 1.10.2.

⁴⁵ Vgl Bleyer, Gesetzgebung: Konjunkturstärkungsgesetz 2020 (Stand 12.05.2022, lexisnexus.at); Puchinger/Seierl-Aspang, Konjunkturstärkungsgesetz Investitionsprämienengesetz & Co (2020) 1.10.3.

⁴⁶ Vgl Bleyer, Gesetzgebung: Konjunkturstärkungsgesetz 2020 (Stand 12.05.2022, lexisnexus.at); Mayr/Tumpel in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 124b Tz 1.

⁴⁷ Vgl Bleyer, Gesetzgebung: Konjunkturstärkungsgesetz 2020 (Stand 12.05.2022, lexisnexus.at); Puchinger/Seierl-Aspang, Konjunkturstärkungsgesetz Investitionsprämienengesetz & Co (2020) 1.4 ff; Kanduth-Kristen in Jakom EStG¹⁶, § 7, Rz 49 ff.

dementsprechend die Steuerbelastung in den ersten Jahren zu verringern (verglichen zur linearen Abschreibung). § 7 Abs 1a Z 1 EStG enthält eine taxative Aufzählung von diversen Wirtschaftsgütern, die von der Anwendung der degressiven Abschreibung ausgenommen sind. So ist eine degressive Abschreibung für WG nicht möglich, für die nach § 8 EStG eine Sonderform der AfA vorgesehen ist, für unkörperliche WG, die nicht den Bereichen Digitalisierung, Ökologisierung oder Gesundheit/Life-Science zuzuordnen sind, für gebrauchte Wirtschaftsgüter und für diverse Anlagen, die iZm fossilen Energieträgern stehen.⁴⁸

Speziell für Wirtschaftsgüter, die unter den Begriff „Gebäude“ zu subsumieren sind, wurde im § 8 Abs 1a bzw § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG die Möglichkeit einer beschleunigten Gebäudeabschreibung geschaffen. Diese beschleunigte Abschreibung gibt den Steuerpflichtigen für Anschaffungen/Herstellungen nach dem 30.06.2020 die Möglichkeit im ersten Jahr den dreifachen AfA-Satz (betrieblich: 7,5 % statt 2,5 %, außerbetrieblich: 4,5 % statt 1,5 %) und im zweiten Jahr den zweifachen AfA-Satz (betrieblich: 5,0 % statt 2,5 %, außerbetrieblich: 3,0 % statt 1,5 %) geltend zu machen. Erstaunlicherweise greift in diesem Fall nicht die Halbjahresabschreibungsregelung.^{49 50 51}

Im Rahmen des Gesetzwerdungsprozesses gab es gerade bei der neugeregelten degressiven Abschreibung eine wesentliche Änderung zwischen Ministerialentwurf und kundgemachtem Gesetz. So sah der Ministerialentwurf noch vor, dass sämtliche unkörperliche Wirtschaftsgüter sowie sämtliche PKW (außer die Ausnahmen gem § 8 Abs 6 Z 1 EStG) von der degressiven Abschreibung ausgenommen waren.⁵² In der kundgemachten Fassung waren die unkörperlichen Wirtschaftsgüter zwar noch immer ausgenommen, jedoch griff diese Ausnahme nicht für Wirtschaftsgüter die den Bereichen der Digitalisierung, Ökologisierung und Gesundheit/Life-Science zuzuordnen sind. Im Bereich der PKW wurden PKW mit einem Emissionswert von 0 Gramm CO₂ („Elektroautos“) der degressiven Abschreibung zugänglich gemacht.

⁴⁸ Vgl Bleyer, Gesetzgebung: Konjunkturstärkungsgesetz 2020 (Stand 12.05.2022, lexisnexus.at); Puchinger/Sei-
lern-Aspang, Konjunkturstärkungsgesetz Investitionsprämienengesetz & Co (2020) 1.4 ff; Kanduth-Kristen
in Jakom EStG¹⁶, § 7, Rz 49 ff.

⁴⁹ Vgl Bleyer, Gesetzgebung: Konjunkturstärkungsgesetz 2020 (Stand 12.05.2022, lexisnexus.at); Puchinger/Sei-
lern-Aspang, Konjunkturstärkungsgesetz Investitionsprämienengesetz & Co (2020) 1.5 ff; Kanduth-Kristen
in Jakom EStG¹⁶, § 8, Rz 35 ff.

⁵⁰ Die unterschiedliche Handhabung im unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Jahresabschluss sei an
dieser Stelle erwähnt („ausgehebelte“ Maßgeblichkeit), wird aber nicht näher ausgeführt.

⁵¹ Außerhalb des Kernsteuerrechts gab es eine Erhöhung bei der Flugabgabe bei Kurz- und Mittelstrecken, die
bereits im Regierungsübereinkommen 2020-2024 festgelegt wurde.

⁵² Vgl ME Konjunkturstärkungsgesetz 2020, 31/ME 27. GP.

Auf Anraten des Fachsenates für Steuerrecht der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftstreuhänder erfolgte eine Einschränkung betreffend des Überganges von der degressiven Abschreibung zur linearen Abschreibung (§ 7 Abs 1a Z 2 EStG), der in der kundgemachten Version nur noch zu Beginn eines Wirtschaftsjahres möglich war.⁵³

Der in § 124b Z 355 lit a EStG eingeführte Verlustrücktrag ist Gegenstand dieser Arbeit und wird ab Kapitel 3 separat behandelt. Im Rahmen des Gesetzgebungsprozesses erfolgte eine Normierung eines Wahlrechtes hinsichtlich der Möglichkeit welcher Verlust zurückgetragen werden soll. Dies betrifft Unternehmen, bei denen im Kalenderjahr 2020 ein abweichendes Wirtschaftsjahr endete (somit Verluste aus Steuerjahr 2020 oder 2021 rücktragbar, § 124b Z 355 lit a letzter Absatz EStG)⁵⁴.

2.2.2 Änderungen im Steuerverfahrensrecht

Im Bereich des Steuerverfahrensrechtes wurde die Umsatzgrenze für die Buchführungspflicht von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben von EUR 550.000,00 auf EUR 700.000,00 angehoben. Die dazugehörige Einheitswertgrenze von EUR 150.000,00 ist für die Beurteilung der Buchführungspflicht gänzlich entfallen (§ 323 Abs 68 BAO⁵⁵).⁵⁶

Zudem wurde in § 323c Abs 4 BAO die Möglichkeit geschaffen, mündliche Verhandlungen, Vernehmungen odgl unter Verwendung geeigneter technischer Einrichtungen mittels Wort- und Bildübertragung abzuhalten.⁵⁷ Eine ähnliche Anpassung gab es im Finanzstrafrecht, mit der die Möglichkeit geschaffen wurde, Verhandlungen auf elektronischem Wege durchzuführen (§ 265a Abs 4 FinStrG⁵⁸).⁵⁹

Im Bereich der COVID-19-bedingten Abgabenstundungen und Zahlungserleichterungen kam es zu einer Verlängerung bzw Ausweitung der bisherigen Regelungen. So wurden die bis zum

⁵³ Vgl Stellungnahme 31/SN-31 zu ME KonStG 2020, 287/ME 27. GP.

⁵⁴ Vgl Stellungnahme 31/SN-31 zu ME KonStG 2020, 287/ME 27. GP oder Stellungnahme 19/SN-31 zu ME KonStG 2020, 287/ME 27. GP.

⁵⁵ Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung – BAO) BGBl 1961/194 idF BGBl I 2022/108.

⁵⁶ Vgl Bleyer, Gesetzgebung: Konjunkturstärkungsgesetz 2020 (Stand 12.05.2022, lexisnexus.at); Puchinger/Seilern-Aspang, Konjunkturstärkungsgesetz Investitionsprämienengesetz & Co (2020) 1.10; Böck/Jilch, Land- und Forstwirtschaft: Änderungen bei der Gewinnermittlung, SWK 2021/1-2, 22 (22).

⁵⁷ Vgl Bleyer, Gesetzgebung: Konjunkturstärkungsgesetz 2020 (Stand 12.05.2022, lexisnexus.at).

⁵⁸ Bundesgesetz vom 26. Juni 1958, betreffend das Finanzstrafrecht und das Finanzstrafverfahrensrecht (Finanzstrafgesetz – FinStrG.) BGBl 1958/129 idF BGBl I 2022/108.

⁵⁹ Vgl Bleyer, Gesetzgebung: Konjunkturstärkungsgesetz 2020 (Stand 12.05.2022, lexisnexus.at).

01.10.2020 gestundeten Abgaben automatisch bis 15.01.2021 verlängert. Als Alternative zur Stundung wurde eine Möglichkeit des begünstigten Umstiegs zu einer Ratenzahlung vorgesehen. Begleitend wurde festgelegt, die Stundungszinsen bis zum 15.01.2021 völlig entfallen zu lassen. Danach erfolgte alle zwei Monate ausgehend vom Stundungzinssatz von 2 % über dem Basiszinssatz eine Anhebung von 0,5 Prozentpunkten (§ 323c Abs 11 bis Abs 16 BAO).⁶⁰

Im Bereich des COVID-19-Förderungsprüfungsgesetzes wurde eine Haftungsbestimmung eingefügt, die festlegte, dass ein Bediensteter der Republik Österreich, der im Rahmen der im COVID-19-Förderungsprüfungsgesetz geregelten Tätigkeit handelte und daraus einen Schaden verursachte, nicht unmittelbar gegenüber einem Dritten haftet. Der Bund kann sich hingegen nach den allgemeinen Regeln des Dienstnehmerhaftpflichtgesetzes beim Dienstnehmer regresieren (§ 2 Abs 3 COVID-19-Förderungsprüfungsgesetz).⁶¹

§ 323c Abs 17 BAO idF ME KonStG 2020, 287/ME 27. GP fand aufgrund schwerwiegender Bedenken mehrerer Institutionen schlussendlich keinen Eingang in das kundgemachte KonStG 2020. Es wurde hier vor allem angemerkt, dass der grundlegende Gedanke des gesetzlich verankerten Gläubigergleichbehandlungsgrundsatzes im Falle einer Insolvenz dadurch konterkariert werden würde.⁶²

2.3 Ziele des Gesetzgebers

Aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage bzw aus der wirkungsorientierten Folgenabschätzung lässt sich die Zielrichtung des KonStG 2020 sehr gut ableiten. So hat der Gesetzgeber erkannt, dass es durch die COVID-19-bedingten Einschränkungen zu einer historischen Belastungsprobe für Menschen in persönlicher und wirtschaftlicher Hinsicht kommen würde, die zu einem massiven Rückgang der Wirtschaftsleistung führen würde, sofern nicht dementsprechende Maßnahmen getroffen werden würden.⁶³ Der Haupt Gesichtspunkt des KonStG 2020 ist somit zweifelsfrei die Stärkung der Kaufkraft und die Belebung der Konjunktur.

Das KonStG 2020 verfolgt deshalb vor allem vier verschiedene Ziele⁶⁴. Es sollten durch die Einführung besonders hart betroffene Branchen gerettet werden und Geringverdiener,

⁶⁰ Vgl Bleyer, Gesetzgebung: Konjunkturstärkungsgesetz 2020 (Stand 12.05.2022, lexisnexus.at); Puchinger/Seidlern-Aspang, Konjunkturstärkungsgesetz Investitionsprämienengesetz & Co (2020) 4.2 ff.

⁶¹ Vgl Bleyer, Gesetzgebung: Konjunkturstärkungsgesetz 2020 (Stand 12.05.2022, lexisnexus.at).

⁶² Vgl Stellungnahme 7/SN-31 zu ME KonStG 2020, 287/ME 27. GP oder Stellungnahme 18/SN-31 zu ME KonStG 2020, 287/ME 27. GP oder Stellungnahme 25/SN-31 zu ME KonStG 2020, 287/ME 27.

⁶³ Vgl WFA zu ErläutRV 287 BlgNR 27. GP.

⁶⁴ Vgl WFA zu ErläutRV 287 BlgNR 27. GP.

Unternehmer und Land- und Forstwirte entlastet werden. Darüber hinaus sollten Investitionsanreize gesetzt werden, die zu einem „Investitionsschub“ führen sollten. Es ist auch in der WFA angeführt, dass durch das KonStG 2020 das österreichische Steuersystem ökologisiert werden sollte.

2.3.1 Rettung hart betroffener Branchen

Dieses Ziel würde laut WFA vor allem durch die Einführung des zeitlichen befristeten Verlustrücktragsmodells sowie der gesetzlichen Verlängerung der Abgabenstundungen verfolgt werden. Dadurch würde vor allem die Liquidität der betroffenen Unternehmen gestärkt werden. Zum Zeitpunkt des Entwurfs der Gesetzesnovelle ist man davon ausgegangen, dass der Verlustrücktrag potentiell 540.000 Unternehmen betreffen würde (Unternehmen in Österreich lt WKO mit Stand Dezember 2019)⁶⁵. Hinsichtlich der Abgabenstundungen rechnete man mit Stundungen von Abgabenzahlungen zum 01. Oktober 2020 iHv EUR 2,9 Mrd.⁶⁶ Positiv hervorzuheben bei der Abgabenstundung ist vor allem die „technische“ Abwicklung. Durch die automatische (gesetzliche) Verlängerung der Abgabenstundungen waren für die betroffenen Unternehmen keine weiteren Anträge notwendig, sodass eine verwaltungseinfache Abwicklung gewährleistet wurde.

2.3.2 Entlastung von Geringverdienern, Unternehmern und Land- und Forstwirten

Durch die Senkung des Eingangssteuersatzes, Erhöhung der SV-Rückerstattung, Verlängerung des 55 %-igen Steuersatzes, die pauschale Erhöhung des Jahressechstels sowie die angesprochenen Maßnahmen im Bereich der Land- und Forstwirte sollen Geringverdiener, Unternehmer und Land- und Forstwirte entlastet werden.⁶⁷ Es sollte dadurch vor allem der private Konsum angekurbelt werden. Gerade im Bereich der Geringverdiener konnte davon ausgegangen werden, dass die durch die Senkung des Eingangssteuersatzes und Erhöhung der SV-Rückerstattung resultierte Steuerersparnis zu einer starken positiven Konsumreaktion führen würde. Die Verlängerung des 55 %-igen Spitzensteuersatzes für Einkommensteile über EUR 1 Mio dürfte vor allem eine „symbolische“ Maßnahme darstellen und allenfalls der Gegenfinanzierung dienen. Auch ist hier aus Sicht des Existenzminimums nicht davon auszugehen, dass eine weitere Entlastung für derartige Einkommensteile notwendig wäre. Somit war es wohl die Intention des Gesetzgebers, hauptsächlich geringer verdienende Steuerpflichtige zu entlasten.

⁶⁵ Vgl WFA zu ErläutRV 287 BlgNR 27. GP.

⁶⁶ Vgl WFA zu ErläutRV 287 BlgNR 27. GP.

⁶⁷ Vgl WFA zu ErläutRV 287 BlgNR 27. GP.

Wie die Senkung des Eingangssteuersatzes (Auswirkung max EUR 350,00) und die Erhöhung der SV-Rückerstattung (Auswirkung max EUR 100,00) von der Krise betroffene einkommensteuerpflichtige Unternehmer tatsächlich effektiv entlasten soll, ist nicht ersichtlich. Gerade diese erzielten im Jahr 2020 COVID-19-bedingte Verluste, sodass ohnehin keine Steuer angefallen ist bzw eine SV-Rückerstattung aufgrund keiner unselbständigen Beschäftigung iSd § 25 EStG ohnehin nicht in Betracht kommt. Die dementsprechenden Ausführungen in den Erläuterungen zur RV bzw in der WFA sind aus diesem Grund etwas missverständlich formuliert bzw inhaltlich zu pauschal gefasst.

Die die Land- und Forstwirte betreffenden Maßnahmen sind nach den Erläuterungen zur RV gänzlich aus dem Zusammenhang der COVID-19-bedingten Konjunkturstärkung herauszulösen. Es wird hier vor allem ins Treffen gebracht, dass die Maßnahmen aufgrund von Veränderungen in klimatischer Hinsicht bzw aufgrund von eingetretenen Preisentwicklungen notwendig seien.⁶⁸

2.3.3 Investitionsförderung

Die Investitionsförderung soll vor allem durch die Einführung der degressiven Abschreibung sowie der beschleunigten Gebäudeabschreibung bewerkstelligt werden. Durch mögliche höhere Abschreibungen bei neu angeschafften Wirtschaftsgütern werden Investitionen aus steuerlicher Sicht attraktiver gemacht. Dies führt zu einer Konjunkturbelebung, da Investitionsentscheidungen dadurch positiv beeinflusst werden.⁶⁹ Es wird in den ErläutRV auch angeführt, dass sich dadurch Liquiditätsvorteile für die einzelnen Unternehmen ergeben sollen.⁷⁰

Aus einer kurzfristigen Betrachtungsweise kommt die Einführung dieser neuen Abschreibungsmethoden in erster Linie für nicht durch COVID-19 betroffene Betriebe in Betracht. Denn gerade von den wirtschaftlichen Einschränkungen betroffene Betriebe werden in der Krisenzeit nicht genügend liquide Mittel haben, um größere Investitionen zu tätigen (und so die degressive Abschreibung bzw die beschleunigte Gebäudeabschreibung in Anspruch zu nehmen). Zudem führt der erstmalige Ansatz einer degressiven Abschreibung frühestens bei der Veranlagung des Jahres 2020 im Jahr 2021 zu einem Liquiditätsvorteil (ohne den berücksichtigten Verlustrücktrag, der ohnehin positive steuerliche Ergebnisse in den Jahren 2019/2018 notwendig macht) und führt somit aus kurzfristiger Sicht zu keiner Entlastung für diese angesprochenen Betriebe.

⁶⁸ Vgl WFA zu ErläutRV 287 BlgNR 27. GP.

⁶⁹ Vgl WFA zu ErläutRV 287 BlgNR 27. GP.

⁷⁰ Vgl ErläutRV 287 BlgNR 27. GP.

Nicht bzw weniger von der COVID-19-Krise betroffene Unternehmen können durch die Inanspruchnahme der neuen Abschreibungsformen in den Krisenzeiten in den „Genuß“ von Steuervorteilen kommen. Dadurch wird aus steuerrechtlicher Sicht ein Anreiz für die Vornahme von Investitionen geschaffen, die sich wiederum gesamtwirtschaftlich auf die österreichische Volkswirtschaft in der Krisenzeit auswirken konnten.

Betrachtet man die neuen Abschreibungsmethoden hingegen aus einer langfristigen Sichtweise, könnten dadurch quer über alle Branchen und Unternehmen hinweg Investitionsanreize geschaffen werden. Es ist auch davon auszugehen, dass der Gesetzgeber das „Momentum Krise“ genutzt hat, um bereits länger geplante Maßnahmen umzusetzen und somit die COVID-19-Krise als guter Anlass für die Gesetzesänderung gedient hatte.⁷¹

Hinsichtlich der in § 7 Abs 1a Z 1 EStG normierten Ausnahmen für die Inanspruchnahme der degressiven Abschreibung lässt sich sehr gut erkennen, dass iRd KonStG 2020 erstmalig ökologische Gesichtspunkte in die Steuergesetzgebung miteingeflossen sind.⁷² So sind beispielsweise PKWs mit einem CO₂-Emissionswert von > 0 Gramm pro Kilometer (für die keine Ausnahme nach § 8 Abs 6 Z 1 EStG vorliegt) explizit von der Inanspruchnahme der degressiven Abschreibung ausgenommen. Es ist zweifelsohne kritisch zu hinterfragen, ob im Rahmen der Krisengesetzgebung „Platz“ für eine derartige Ökologisierung bleibt, oder ob doch die Argumente der Krisenbewältigung bzw Konjunkturförderung nicht schwerer wiegen. In diesem Zusammenhang hat der Arbeitskreis der Österreichischen Automobilimporteure iR der Stellungnahme zum Ministerialentwurf angemerkt, dass gerade eine degressive Abschreibung für PKWs die Flottenerneuerung auf die neueste Abgasklasse die Luftqualität verbessern und die Luftschadstoffe reduzieren würde.⁷³ Aus einer langfristigen Betrachtungsweise steht diese gesetzliche Einschränkung hingegen wiederum im Einklang mit der im Regierungsprogramm ÖVP-Grüne angemerkten „Ökologisierung des Steuersystems“⁷⁴.

Aus diesem Hintergrund ist jedoch unschlüssig, wieso gebrauchte Wirtschaftsgüter komplett von der Inanspruchnahme der degressiven Abschreibung ausgenommen wurden. Denn gerade die Förderung gebrauchter Wirtschaftsgüter sollte aus ökologischen Beweggründen große

⁷¹ Vgl dazu bereits Regierungsprogramm 2017-2022, das vorsah durch eine „mögliche Flexibilisierung der Abschreibungsmöglichkeiten die Abschreibungsdauern zu verkürzen und damit Investitionsanreize für Unternehmen zu schaffen“.

⁷² Vgl Regierungsprogramm 2020-2024.

⁷³ Vgl Stellungnahme 5/SN-31 zu ME KonStG 2020, 287/ME 27. GP.

⁷⁴ Vgl Regierungsprogramm 2020-2024.

Bedeutung beigemessen werden. Der Kauf von gebrauchten Wirtschaftsgütern berechtigt auch zur Inanspruchnahme einer „normalen“ AfA iSd § 7 Abs 1 EStG, sodass nicht ersichtlich ist, wieso im Bereich der degressiven Abschreibung eine derartige Ausnahme normiert wurde.

Darüber hinaus ist es nach mE nicht systemkonform, im Bereich der degressiven Abschreibung die „Halbjahresregel“ nach § 7 Abs 2 EStG zur Anwendung zu bringen, im Bereich der beschleunigten Gebäudeabschreibung diese jedoch explizit auszuschließen.⁷⁵ Wieso gerade im Bereich der Gebäude besonderer (konjunktureller) Förderbedarf besteht (durch eine sechsfach höhere Abschreibung bei einer Anschaffung eines betrieblich genutzten Gebäudes im zweiten Halbjahr 2020 – AfA Satz 7,5 % verglichen zu einer Anschaffung eines betrieblich genutzten Gebäudes im zweiten Halbjahr 2019 – AfA Satz 1,25 %), ist nicht ersichtlich. Auch aus langfristiger Sicht ist diese für Gebäudeanschaffungen begünstigende Regelung nicht im Einklang mit den anderen Regelungen zur steuerrechtlichen AfA zu bringen.

An dieser Stelle weist der Autor auch noch auf die AWS-Investitionsprämie als weitere Maßnahme zur Anregung der Investitionstätigkeit in Zeiten der COVID-19-Pandemie hin. Diese Maßnahme hat nicht unmittelbar mit dem KonStG 2020 zu tun, sondern stammt aus der COVID-19-Gesetzgebung, verfolgt aber wohl eine ähnlich gelagerte Intention. Diese Maßnahme wirkt auf Grund der dort verankerten Investitions- und Abrechnungsfristen noch bis Mitte 2023 weiter.

2.3.4 Ökologisierung des Steuersystems

Der Ökologisierung des Steuersystems wurde nach der WFA vor allem durch die einheitliche Tarifierung im Bereich der Flugabgabe Rechnung getragen.⁷⁶ Zur allgemeinen Kritik an der Ökologisierung des Steuersystems in der Krisenzeit siehe bereits Kapitel das vorherige Kapitel.

⁷⁵ Vgl dazu § 8 Abs 1a EStG – „§ 7 Abs 2 ist nicht anzuwenden“.

⁷⁶ Vgl WFA zu ErläutRV 287 BlgNR 27. GP.

3 Der Verlustrücktrag iSd KonStG 2020

3.1 Begriffsabgrenzung

Ein Verlustrücktrag stellt in gewisser Hinsicht das Gegenteil zu einem Verlustvortrag/Verlustabzug⁷⁷ (§ 18 Abs 6 EStG) dar. Es wird in der Literatur darunter die Möglichkeit verstanden, erlittene steuerliche Verluste mit vergangenen erzielten steuerlichen Gewinnen auszugleichen.⁷⁸ Der Verlustrücktrag unterscheidet sich somit vom Institut des Verlustvortrages in der zeitlichen Wirkung. Der Verlustvortrag wirkt in die Zukunft, wohingegen der Verlustrücktrag in die Vergangenheit wirkt.

Gerade der Umstand, dass für die Inanspruchnahme eines Verlustabzugs zukünftig ausgleichsfähige Gewinne erzielt werden müssen, macht diesen aus mehreren Gründen zu keinem guten steuerlichen Instrument der Krisenbewältigung. Eine wirkungsvolle Anwendung des Verlustabzugs setzt aus systematischer Sichtweise die zukünftige Erzielung steuerlicher Gewinne voraus (§ 18 Abs 6 EStG – „*als Sonderausgaben sind auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind*“). Es ist nicht von der Hand zu weisen, dass zum Zeitpunkt des Erzielens des steuerlichen Verlustes für den einzelnen Steuerpflichtigen nicht abschätzbar ist, ob er in den darauffolgenden Perioden ausgleichsfähige Gewinne erzielen wird und so den Verlustabzug als Sonderausgabe geltend machen kann. Des Weiteren macht die Inanspruchnahme eines Verlustabzugs aus rein technischer Sicht die Abgabe einer Steuererklärung einer Folgeperiode notwendig. Da eine derartige Steuererklärung erst nach zeitlichem Ablauf einer Veranlagungsperiode erstellt werden kann, ist erst eine nachgelagerte Steuergutschrift erwartbar, die nicht die in der Krise sofort benötigte Liquidität herbei führen würde.⁷⁹ Aus diesen Gründen ist es aus systematischer Sicht unmöglich, das Instrument des Verlustabzugs derart anzupassen, um die im KonStG 2020 verfolgten Ziele herbeizuführen – etwa durch eine vorgezogene Verlustberücksichtigung in einer zukünftigen Periode.⁸⁰

⁷⁷ Die Begrifflichkeit des Verlustvortrags geht auf das Unternehmensrecht zurück. Der Verlustvortrag widmet sich dem Entstehungsjahr, wohingegen der Verlustabzug die Geltendmachung als Sonderausgabe in einer Folgeperiode bezeichnet.

⁷⁸ Vgl. Bürger/Steinhauser, Verlustrücktrag und COVID-19-Rücklage – Zweifelsfragen anlässlich des EStR-Wartungserlasses 2021, bilanzielle Aspekte und Überlegungen de lege ferenda, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2021, 61 (62).

⁷⁹ Vgl. Chiba, Konjunktursteuergesetz 2020: Zweifelsfragen und Überlegungen zur Beibehaltung des Verlustrücktrags, BFG-Journal 2021, 129 (138).

⁸⁰ Siehe dazu vor allem das propagierte Ziel der Rettung von hart betroffenen Branchen, Kapitel 2.3.1 dieser Arbeit.

Ein Verlustrücktrag hingegen setzt als Basis für die interperiodische Ergebnisverrechnung an einer bereits feststehenden vergangenen Verrechnungsgröße an (Gewinn einer Vorperiode), so dass eine technische Umsetzung einer derartigen Maßnahme möglich bzw. einfacher möglich ist und damit kalkulierbarer wird. Durch die vorgezogene Verrechnung von Verlusten entsteht in den Folgejahren kein/ein geringerer vortragsfähiger Verlust.⁸¹

3.2 Gesetzliche Grundlage und systematische Einordnung

Der Verlustrücktrag wurde durch das KonStG 2020 in Österreich ausdrücklich nach deutschem Vorbild (§ 10d dtEStG⁸²)⁸³ im Sommer 2020 normiert. Die dementsprechenden Regelungen für einkommensteuerpflichtige Steuersubjekte lassen sich in den Übergangsbestimmungen des EStG (§ 124b Z 355 EStG) finden. Für körperschaftsteuerpflichtige Steuersubjekte erfolgte ein Generalverweis auf § 124b Z 355 EStG ebenso in den Übergangsbestimmungen (§ 26c Z 76 KStG⁸⁴) des Körperschaftsteuergesetzes. Zudem wurde in § 26c Z 76 KStG eine notwendige Adaption hinsichtlich des Verlustrücktrags für Unternehmensgruppen iSd § 9 KStG mitaufgenommen. Alleine an der Entscheidung des Gesetzgebers, die gesetzlichen Regelungen in die (unübersichtlichen) Übergangsbestimmungen aufzunehmen, lässt schon darauf schließen, dass es sich dabei um eine befristete interperiodische Verlustverrechnungsmöglichkeit in die Vergangenheit handeln wird. Die jeweiligen Bestimmungen sehen weiters eine Verordnungsermächtigung für den Bundesminister für Finanzen vor. Mit der COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung⁸⁵ wurden in drei Abschnitten die weiteren technischen/inhaltlichen Details zur Inanspruchnahme des Verlustrücktrags festgelegt.

Durch die rückwirkende Einführung⁸⁶ des Verlustrücktrags ist der Gesetzgeber/Verordnungsgeber vor einer weiteren Herausforderung gestanden. Betrachtet man isoliert den vorhin definierten Verlustrücktrag, ist notwendig, dass das zu verrechnende steuerliche positive Ergebnis der Vorperiode und das verrechenbare steuerliche negative Ergebnis der darauffolgenden Periode bereits feststeht. Da sich jedoch die betroffenen Steuerpflichtigen in unterschiedlichsten Stadien der Veranlagung befanden (Steuererklärung der Vorperiode bereits abgegeben,

⁸¹ Vgl. *Mayr/Tumpel* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 124b Tz 2.

⁸² deutsches Einkommensteuergesetz (EStG).

⁸³ Expliziter Verweis auf Deutschland auch in ErläutRV 287 BlgNR 27. GP.

⁸⁴ Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens von Körperschaften (Körperschaftsteuergesetz 1988 – KStG 1988) BGBl 1988/401 idF BGBl I 2022/108.

⁸⁵ Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Verlustberücksichtigung 2019 und 2018 BGBl II 2020/405 idF 2020/405.

⁸⁶ Eine rückwirkende Einführung ist aufgrund der systematischen Gesichtspunkte und aufgrund des Ziels der Entlastung der Unternehmen in der Krise notwendig. Wäre die Einführung nicht rückwirkend ausgestaltet worden, hätten die anspruchsberechtigten Unternehmen erst später den Verlustrücktrag in Anspruch nehmen können, wodurch die in der Krise gewünschten Liquiditätseffekte erst später entstanden worden wären.

Vorperiode bereits veranlagt, Steuererklärung der Vorperiode noch nicht abgegeben, ...), war es aus Sicht des Normsetzers notwendig, diverse Adaptionen vorzunehmen, die an den jeweiligen Veranlagungsstatus des Steuerpflichtigen anknüpfen.⁸⁷

Auch hier orientierte sich der Gesetzgeber an seinem deutschen Vorbild. In Deutschland wurde erkannt, dass sich der Verlustrücktrag als Instrument der Liquiditätsstärkung in der Krise nur eignen würde, wenn das bisherige System adaptiert werden würde. § 10d dtEStG idF vor COVID-19 sah einen Verlustrücktrag vor, der jedoch erst mit der Abgabe der Steuererklärung der verlustträchtigen Periode geltend gemacht werden konnte.⁸⁸ Dies leuchtet ein, weil zuerst aus steuersystematischen Grundsätzen immer ein Verlustausgleich mit anderen Einkunftsarten innerhalb der Periode notwendig ist.⁸⁹ Es wurde deshalb in Deutschland eine Art „vorgezogener Verlustrücktrag“ mit dem BMF-Schreiben vom 04.04.2020 ermöglicht, mit dem die Vorauszahlungen für 2019 auf Basis eines pauschal ermittelten Verlustrücktrags herabgesetzt werden konnten.⁹⁰ Mit dem zweiten Corona-Steuerhilfegesetz präzisierte der deutsche Steuergesetzgeber sodann die vorgezogene Verlustberücksichtigung. Der neu erlassene § 110 dtEStG sah vor, dass auf Antrag der Steuerpflichtigen die Vorauszahlungen für das Jahr 2019 pauschal um 30 % gemindert werden konnten, sofern die Vorauszahlungen für 2020 auf EUR 0,00 herabgesetzt worden sind. Zudem war eine noch höhere Berücksichtigung eines Verlustrücktrags möglich, sofern der Steuerpflichtige einen voraussichtlichen Verlustrücktrag iSd § 10d Abs 1 dtEStG nachweisen konnte.⁹¹ Die Anwendung dieser Instrumente führte zu einer Steuergutschrift auf dem Abgabenkonto bzw zu einer geringeren Steuerbelastung, wodurch die (angespannte) innerbetriebliche Liquiditätssituation entlastet werden konnte.

Österreich folgt mit seinem Verlustrücktragsregime dieser Logik, die sich je nach Status der Abgabe der Steuerklärung unterscheiden lässt. Wurde die Steuerklärung 2019 noch nicht eingebracht und soll diese auch noch nicht eingebracht werden, konnte durch die Herabsetzung der Steuervorauszahlungen für das 2019 (= vorgezogene COVID-19-Rücklage) eine Gutschrift auf dem Abgabenkonto erreicht werden. Sofern die Steuerklärung 2019 bereits eingebracht wurde, noch keine Veranlagung erfolgte und die Steuerklärung 2020 war zu diesem Zeitpunkt

⁸⁷ Vgl *Atzmüller*, Vorgezogene Verlustberücksichtigung, SWK 2020/28, 1332 (1332).

⁸⁸ Vgl *Mayr*, RdW 2020/7, 491 (491).

⁸⁹ Das deutsche EStG (§ 10d dtEStG) kannte bis zur Adaption iR der Corona-Gesetzgebung auch keine vorgezogene Verlustberücksichtigung durch die Bildung von Rücklagen/Herabsetzung von Vorauszahlungen bei etwaiger späterer Inanspruchnahme eines Verlustrücktrags. Derartige „zeitliche“ Schwächen wurden durch die nachfolgend beschriebenen Adaptionen ausgemerzt, vgl auch *Hey*, Verlustrücktrag und Pandemie: Systematische Einordnung und weiterer Handlungsbedarf, DStR 2020/2041-2051.

⁹⁰ Vgl *Mayr*, RdW 2020/7, 491 (491).

⁹¹ Vgl *Klokar*, AVR 2020/4, 117 (122).

noch nicht eingebracht, konnte mit einer COVID-19-Rücklage in 2020 ein vorgezogener Verlustrücktrag geltend gemacht werden. Mit der Abgabe der Steuererklärung des Jahres 2020 konnte der Verlust aus 2020 in die Vorperiode rückgetragen werden (= Verlustrücktrag).

Es ergibt sich deshalb aus systematischer Sicht folgende zeitliche Abfolge der einzelnen (Unter-)Maßnahmen des Verlustrücktrags⁹²:

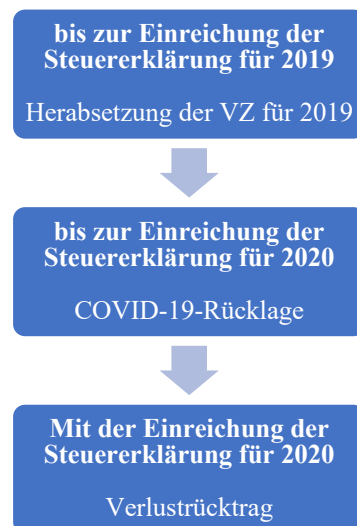


Abbildung 3: zeitliches Zusammenspiel der einzelnen Instrumente

Aus systematischer Sicht war es notwendig, den Verlustrücktrag in die bisherigen Regelungen der Einkünfte- und Einkommensermittlung einzubetten. Vor der Einführung des Verlustrücktrags wurde bei der Einkünfteermittlung in einem ersten Schritt ein Verlustausgleich innerhalb der Periode vorgenommen (§ 2 Abs 2 EStG). Dieser Verlustausgleich ist primär innerhalb der einzelnen Einkunftsarten durchzuführen (horizontaler Verlustausgleich).⁹³ Verbleibende Verluste sind unter Berücksichtigung der Verlustausgleichsverbote mit anderen Einkunftsarten (vertikaler Verlustausgleich) zu verrechnen. Hier gilt, dass primär Verluste mit positiven Einkünften aus nicht tarifbegünstigten Einkunftsarten und nicht vortragsfähigen Einkunftsarten zu verrechnen sind.⁹⁴ Übrig gebliebene, nicht innerhalb einer Periode ausgleichsfähige Verluste können anschließend unter gewissen Voraussetzungen als Verlustvortrag in die Folgeperioden vorgetragen werden (§ 18 Abs 6 EStG) und hier „verbraucht“ werden.⁹⁵

⁹² Vgl. Bürger/Steinhauser, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2021, 61 (66); vgl. aber auch Atzmüller, SWK 2020/28, 1332 (1332).

⁹³ Vgl. Kirchmayr/Bodis/Hammerl in Doralt/Ruppe I¹² Rz 601.

⁹⁴ Vgl. Kirchmayr/Bodis/Hammerl in Doralt/Ruppe I¹² Rz 602.

⁹⁵ Vgl. Kirchmayr/Bodis/Hammerl in Doralt/Ruppe I¹² Rz 623.

Es war deshalb notwendig, für den Verlustrücktrag auf der Ebene der Einkünfteermittlung anzusetzen, weil dieser zeitlich dem erst nachgelagerten Verlustausgleich/Verlustvortrag vorgeht. Übrig gebliebene, nicht mittels Verlustrücktrag zurückgetragene Verluste bleiben deshalb weiterhin als Verlustabzug iSd § 18 Abs 6 EStG vortragsfähig und zukünftig berücksichtigungsfähig.⁹⁶ Es ergibt sich somit folgendes adaptiertes Schema der Einkünfte- und Einkommensermittlung für einkommensteuerpflichtige Steuersubjekte:

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft
Einkünfte aus selbständiger Arbeit
Einkünfte aus Gewerbebetrieb
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit
Einkünfte aus Kapitalvermögen
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
Sonstige Einkünfte iSd § 29 EStG
Gesamtbetrag der Einkünfte nach Verlustausgleich
+/- Verlustrücktrag*
Gesamtbetrag der Einkünfte nach Berücksichtigung Verlustrücktrag
- Sonderausgaben (bspw Verlustabzug iSd § 18 Abs 6 EStG)
- außergewöhnliche Belastungen
- Sanierungsgewinne
- Freibeträge
Einkommen gem § 2 Abs 2 EStG

** Hinzurechnung im Rücktragsjahr, Abzug in jenem Jahr, in das zurückgetragen wurde*

Abbildung 4: Schematische Darstellung der Einkommensermittlung mit berücksichtigtem Verlustrücktrag

Anders als die diversen COVID-19-Förderungen der COFAG⁹⁷ stellt der im Verlustrücktrag behandelte Verlustbegriff nicht auf eine COVID-19-bedingte Verursachung ab. Weder im Gesetzestext des § 124b Z 355 EStG noch in der COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung ist als Anspruchskriterium gefordert, dass die zurückgetragenen Verluste auf die Ausbreitung von COVID-19 zurückzuführen sind. Einzig in den ErläutRV ist zu der Ausnahmeregelung für abweichende Wirtschaftsjahre die „COVID-19-Bedingtheit“ von Verlusten gefordert.⁹⁸

⁹⁶ Vgl Klokár, AVR 2020/4, 117 (119).

⁹⁷ Vgl beispielsweise Richtlinie FKZ 800.000 – Punkt 2.3 – der FKZ 800.000 darf durch die COFAG nur an Unternehmen gewährt werden, die durch die Ausbreitung von COVID-19 Umsatzausfälle erlitten haben oder erleiden.

⁹⁸ Vgl ErläutRV 287 BlgNR 27. GP und Geweßler/Uedl, Einführung eines rechtsformunabhängigen Verlustrücktrags im EStG und KStG durch das Konjunkturstärkungsgesetz 2020, ÖStZ 2020/520, 414 (414).

Auf den ersten Blick erscheint es unschlüssig, wieso eine zeitlich befristete, durch die Ausbreitung von COVID-19 eingeführte Maßnahme nicht als Anspruchskriterium einen Konnex zur Ausbreitung von COVID-19 vorsieht. Wieso sollte ein Betrieb, der im Jahr 2020 Verluste erlitten hat, die nicht auf die Ausbreitung von COVID-19 zurückzuführen sind, in den Genuss einer derartigen Maßnahme kommen?

Wie bereits bei der Abwicklung der COVID-19-Förderungen bemerkt werden konnte, ist die Auslegung des Begriffes „COVID-19-bedingt...“ relativ schwierig. Müssten bei der Notwendigkeit eines Vorliegens von COVID-19-bedingten Verlusten diese gänzlich auf die Ausbreitung von COVID-19 zurückzuführen sein? Würde es ausreichen, wenn diese nur bedingt auf die Ausbreitung der COVID-19-Pandemie zurückzuführen sind? Wie erfolgt die Abgrenzung? Wie erfolgt der genaue Nachweis dieser Abhängigkeit von COVID-19? Fragen, über Fragen...

Aus dem Gesichtspunkt einer einfachen und verwaltungsökonomischen Abwicklung ist es zu befürworten, dass sich der Gesetzgeber gegen ein derartiges weiteres Anspruchskriterium entschieden hat. Auch würde dies den grundlegenden Zielrichtungen des KonStG 2020 zuwiderlaufen, weil aufgrund der Möglichkeit eines Verlustrücktrags die Steuerpflichtigen sehr wohl dazu „ermuntert“ werden, den Verlust im Jahr 2020 (bzw 2020/2021) bei dementsprechend positiven Ergebnissen in den Vorperioden durch beispielsweise vorgezogene Instandhaltungen odgl zu maximieren. Diese vorgezogene Instandhaltungen führen wiederum zu einer Konjunkturförderung.⁹⁹

⁹⁹ Vgl dazu bereits die Ausführungen in Kapitel 2.3; die Konjunkturförderung stellte ja ein erklärtes Ziel der Bundesregierung iZm der Normierung des KonStG 2020 dar.

3.3 Der Verlustrücktrag im europäischen Kontext

Bereits vor dem Ausbruch der COVID-19-Pandemie sahen mehrere europäische Staaten eine Verlustrücktragsmöglichkeit vor. So hatten Steuerpflichtige in Deutschland, den Niederlanden, Frankreich, Großbritannien und Irland bereits die Möglichkeit, in einer Periode erlittene Verluste in die Vergangenheit zurückzutragen und mit positiven Ergebnissen auszugleichen.¹⁰⁰

Im Bereich der direkten Steuern liegt die Normsetzungszuständigkeit – anders als bei den indirekten Steuern – bei den einzelnen Mitgliedstaaten der Europäischen Union.¹⁰¹ Mit einer Empfehlung im Frühjahr 2021 ist die Europäische Kommission an die einzelnen Mitgliedsstaaten herantreten und legte ihnen nahe, dass aufgrund der mit der COVID-19-Krise verbundenen wirtschaftlichen Auswirkungen eine Einführung eines beschränkten Verlustrücktrags empfehlenswert sei.¹⁰²

Im weiteren Verlauf haben jene Staaten, die bereits über ein Verlustrücktragsmodell verfügt haben, dieses ausgebaut bzw an die durch COVID geänderten Rahmenbedingungen angepasst.¹⁰³ Belgien, Tschechien, Polen und Österreich als Mitgliedsstaaten der Europäischen Union haben in diesem Zusammenhang erstmalig einen (temporären) Verlustrücktrag in das dementsprechende nationale Steuerrecht eingefügt.¹⁰⁴ Darüber hinaus hat Norwegen als Nicht-EU-Mitgliedsstaat einen (temporären) Verlustrücktrag eingefügt.¹⁰⁵

¹⁰⁰ Vgl dazu die Karte in *Renelt*, Der Verlustrücktrag – Ein dauerhaftes Instrument auch für die Zukunft!, ÖStZ 2021/12, 350 (351).

¹⁰¹ Im Bereich der indirekten Steuern sind die Rechtsakte der EU auf Art 113 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AUEV) gestützt. Im Bereich der direkten Steuern gibt es wenige Rechtsakte der Europäischen Union, die auf Art 115 des AUEV gestützt sind (wie bspw die Richtlinie 2016/1164 – Verhinderung der Steuervermeidung durch Unternehmen). Desweiteren kann die Europäische Kommission im Bereich der direkten Steuern Empfehlungen nach Art 292 AUEV abgeben.

¹⁰² Vgl Empfehlung (EU) 2021/801 der Kommission vom 18. Mai 2021 zur steuerlichen Belastung von Verlusten während der COVID-19-Krise; vgl dazu aber die bereits weitaus frühere Einführung des Verlustrücktrags in Österreich durch das KonStG 2020.

¹⁰³ Vgl *Renelt*, ÖStZ 2021/12, 350 (352); vgl auch *WTS, tax loss carryback global insights*, <https://wts.com/wts.com/knowledge/TLCB/tax-loss-carryback-brochure.pdf> (Stand 25.08.2023).

¹⁰⁴ Vgl *Renelt*, ÖStZ 2021/12, 350 (352).

¹⁰⁵ Vgl *Renelt*, ÖStZ 2021/12, 350 (352); vgl auch *WTS, tax loss carryback global insights*, <https://wts.com/wts.com/knowledge/TLCB/tax-loss-carryback-brochure.pdf> (Stand 25.08.2023).

3.4 Verlustrücktrag iSd § 124b Z 355 EStG

3.4.1 Der Verlustbegriff

Der Verlustrücktrag knüpft an negative betriebliche Einkünfte iSd § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG an. Wartetastenverluste nach § 2 Abs 2a EStG bzw nach § 23a EStG sind explizit nicht rücktragsfähig.¹⁰⁶ Dies ist grds systemkonform, weil diese Verluste auch nicht Eingang in den Verlustvortrag nach § 18 Abs 6 EStG finden, sondern als Wartetaste mit späteren positiven Einkünften aus derselben Betätigung ausgeglichen werden müssen. Das BMF vertritt jedoch in Rz 3933 der EStR 2000 auch die Ansicht, dass Wartetastenverluste, die nach § 23a Abs 4 EStG zu vortragsfähigen Verlusten werden, ebenso nicht rückgetragen werden können. Diese Ansicht lässt sich nicht in das allgemeine System des Verlustrücktrags betten, weil diese Verluste ja nach der „Transformation“ gem § 23a Abs 4 EStG zu „normalen“ ausgleichsfähigen Verlusten werden.¹⁰⁷

Teilwertabschreibungen und Verluste aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern nach § 27 Abs 3 und 4 EStG können nach Maßgabe des § 6 Z 2 lit c EStG rückgetragen werden.¹⁰⁸ So ist hier ein Rücktrag iHv 55 % des negativen Überhangs möglich. Nach *Bürger/Steinhauser* muss dies auch für die analoge Regelung des § 6 Z 2 lit d EStG (betriebliche Grundstücksveräußerungen) gelten.¹⁰⁹

Eine weitere Einschränkung sieht Rz 3922 der EStR 2000 vor. Im letzten Absatz vertritt das BMF die Ansicht, dass nach § 19 KStG ermittelte Liquidationsverluste gänzlich nicht rücktragsfähig sind und führt dazu aus, dass der Telos des § 124b Z 355 EStG sei, werbende Unternehmen in der Krise zu stärken.¹¹⁰ Nach *Bürger/Steinhauser* würde sich jedoch weder aus den Gesetzesmaterialien zum KonStG 2020, noch aus dem Querverweis in den EStR 2000 ein derartiger Normzweck ableiten lassen.¹¹¹ Hingegen spricht für die Ansicht der Finanzverwaltung, dass das Besteuerungsregime des § 19 KStG ohnehin durch den dreijährigen Besteuerungszeitraum eine zusammenfassende Besteuerung von in mehreren Perioden erzielten steuerlichen Ergebnissen (und somit auch eine „Art“ Verlustrücktrag) vorsieht und es so beispielsweise zu einem „Verlustrücktrag des Verlustrücktrags“ kommen könnte.¹¹²

¹⁰⁶ Vgl EStR 2000 Rz 3923; EStR 2000 Rz 3933.

¹⁰⁷ Vgl *Bürger/Steinhauser*, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2021, 61 (72).

¹⁰⁸ Vgl EStR 2000 Rz 3923.

¹⁰⁹ Vgl *Bürger/Steinhauser*, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2021, 61 (73).

¹¹⁰ Vgl EStR 2000 Rz 3922.

¹¹¹ Vgl *Bürger/Steinhauser*, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2021, 61 (73).

¹¹² Vgl KStR 2013 Rz 1431.

Hinsichtlich der Berücksichtigung von ausländischen Verlusten iSd § 2 Abs 8 EStG sehen die EStR 2000 einen Verweis auf die Voraussetzungen des § 2 Abs 8 Z 3 EStG vor.¹¹³

3.4.2 Anwendungsvoraussetzungen

Die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Verlustrücktrags sind grds den Voraussetzungen des Verlustabzugs nach § 18 Abs 6 EStG nachgebildet.¹¹⁴ So ist es zunächst notwendig, dass Verluste aus Einkünften gemäß § 2 Abs 3 Z 1 bis Z 3 EStG (betriebliche Einkunftsarten) vorliegen, die nicht im Rahmen der Veranlagung 2020 mit anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden können. Es muss somit ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte iRd Veranlagung 2020 vorliegen, der auf die Verluste aus den betrieblichen Einkunftsarten zurückzuführen ist.¹¹⁵ Aus systematischer Sicht ist zuerst ein horizontaler und vertikaler Verlustausgleich unter Berücksichtigung von Verlustausgleichs- und Verlustvortragsbeschränkungen (Wartetastenverluste nach § 23a EStG, keine Rücktragsfähigkeit von Verlusten nach § 2 Abs 2a EStG,...) durchzuführen.¹¹⁶ Der übrig gebliebene negative Saldo stellt grundsätzlich den rücktragsfähigen Verlust dar – jedoch maximal in der Höhe der betrieblichen Verluste. Dementsprechend können bei negativen betrieblichen Einkünften iHv EUR 100.000,00 und negativen außerbetrieblichen Einkünften iHv EUR 10.000,00 somit „nur“ EUR 100.000 zurückgetragen werden und nicht EUR 110.000,00¹¹⁷.

Als weiteres Kriterium fordert § 124b Z 355 lit a TS 1 EStG, dass die Verluste durch eine ordnungsmäßige Buchführung oder bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs 3 EStG ermittelten, durch eine ordnungsgemäße Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, ermittelt worden sind. Diesbezüglich verweisen die Einkommensteuerrichtlinien auf die für den Verlustabzug geltenden Ausführungen in den Rz 4509 ff¹¹⁸. Die dementsprechende Verwaltungsansicht sowie die Judikatur sind deshalb sinngemäß anzuwenden, was auch die hL in der Literatur so sieht.¹¹⁹

Zudem muss im Jahr 2019 und/oder im Jahr 2018 ein positiver Gesamtbetrag der Einkünfte vorhanden sein, weil ansonsten der Rücktrag des Verlustes in eine/beide dieser Vorperioden

¹¹³ Vgl EStR 2000 Rz 3924.

¹¹⁴ Vgl EStR 2000 Rz 3922.

¹¹⁵ Vgl *Bürger/Steinhauser*, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2021, 61 (67).

¹¹⁶ Vgl EStR 2000 Rz 3923, EStR 2000 Rz 3933.

¹¹⁷ Vgl *Klokar*, AVR 2020/4, 117 (118).

¹¹⁸ Vgl EStR 2000, Rz 3922.

¹¹⁹ Vgl VwGH 92/15/0169, VwGH 91/14/0172, VwGH 92/15/0035 Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2021, 63.

aus rein rechnerischer Sicht keine Wirkung entfalten kann und dementsprechend faktisch unmöglich ist.¹²⁰

Als letzte Voraussetzung sieht § 124b Z 355 lit a TS 2 EStG iVm § 7 der COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung die Notwendigkeit einer Antragsstellung vor. Die Antragstellung ist frühestens mit der Abgabe der Steuererklärung für das Jahr 2020 möglich und ist gesondert vorzunehmen.¹²¹ Dies unterscheidet den Verlustrücktrag vom Verlustabzug/Verlustvortrag dadurch, als dieser nicht amtswegig durch das Finanzamt vorzunehmen ist.¹²² Es liegt somit hinsichtlich der Inanspruchnahme des Verlustrücktrags ein Wahlrecht vor, von dem der einzelne Steuerpflichtige Gebrauch machen kann. Da der Antrag jeweils das Jahr 2019 bzw 2018 betrifft (und nicht das Jahr 2020, aus dem der Verlust zurückgetragen werden soll), wurde weiters normiert, dass im Falle einer bereits rechtskräftig erfolgten Veranlagung dieser Jahre, der Antrag ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO darstellen würde. Auf diese Weise wird eine Bescheidänderung ermöglicht.¹²³

3.4.3 Rechtsfolgen

Bei Erfüllung aller Voraussetzungen werden die nicht ausgeglichenen betrieblichen Verluste aus dem Jahr 2020 iHv bis zu EUR 5.000.000,00 im Rahmen der Veranlagung des Jahres 2019 vom Gesamtbetrag der Einkünfte vor Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen in Abzug gebracht. Bei nicht vollständiger Ausschöpfung der EUR 5.000.000,00 im Jahr 2019 gibt § 7 Z 1 der COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung den Steuerpflichtigen die Möglichkeit, einen Betrag von bis zu EUR 2.000.000,00 nach Maßgabe der Bedingungen in § 7 der VO in das Jahr 2018 zurückzutragen. Ein Rücktrag von mehr als EUR 5.000.000,00 an Verlusten in beide Jahre ist ausgeschlossen.¹²⁴ Nach § 7 Z 2 der COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung „wandern“ nicht rückgetragene Verluste systemkonform in das Regime des Verlustabzugs nach § 18 Abs 6 EStG und werden so in die Zukunft (wo ein Verlustabzug unter den Voraussetzungen des § 18 Abs 6 EStG möglich ist) vorgetragen.

¹²⁰ Vgl *Bürger/Steinhauser*, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2021, 61 (67).

¹²¹ Vgl EStR 2000 Rz 3937.

¹²² Vgl *Renner* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 18 Rz 282/2.

¹²³ Vgl EStR 2000 Rz 3937.

¹²⁴ Vgl § 124b Z 355 EStG iVm § 7 COVID-19 VerlustberücksichtigungsVO – Höchstbetrag iHv EUR 5.000.000,00; siehe auch *Bürger/Steinhauser*, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2021, 61 (70).

Anhand nachfolgender Beispiele soll erläutert werden, wie sich die Rechtsfolgen des Verlustrücktrags in den einzelnen Jahren auswirken:

Beispiel 1:

Ein in Österreich steuerpflichtiger Gewerbetreibender erzielt folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

2018: Gewinn von EUR 1.000.000,00

2019: Gewinn von EUR 4.000.000,00

2020: Verlust von EUR 5.000.000,00

Bei Erfüllung aller geforderten Voraussetzungen kann der steuerpflichtige Gewerbetreibende seinen Verlust von EUR 5.000.000,00 gänzlich im Rahmen des Verlustrücktrags mit den positiven Ergebnissen aus 2019 und 2018 ausgleichen. Es kommt weder im Jahr 2019 zu einer Überschreitung der EUR 5.000.000,00-Grenze, noch im Jahr 2018 zu einer Überschreitung der EUR 2.000.000,00-Grenze. Zudem wird die Gesamtgrenze von EUR 5.000.000,00 durch die Inanspruchnahme des Verlustrücktrags nicht überschritten.

Beispiel 2:

Ein in Österreich steuerpflichtiger Gewerbetreibender erzielt folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

2018: Gewinn von EUR 1.000.000,00

2019: Gewinn von EUR 4.000.000,00

2020: Verlust von EUR 7.000.000,00

Der Verlust von EUR 7.000.000,00 kann im vorliegenden Fall wie bei Beispiel 1 in Höhe von gesamt EUR 5.000.000,00 in die Jahre 2019 und 2018 rückgetragen werden. Der Betrag von EUR 2.000.000,00 der übrig bleibt, ist als Verlustabzug nach Maßgabe des § 18 Abs 6 EStG in Folgeperioden ausgleichsfähig.

Beispiel 3:

Ein in Österreich steuerpflichtiger Gewerbetreibender erzielt folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

2018: Gewinn von EUR 3.000.000,00

2019: Gewinn von EUR 2.000.000,00

2020: Verlust von EUR 7.000.000,00

Im vorliegenden Beispielfall können EUR 2.000.000,00 als Verlustrücktrag im Jahr 2019 berücksichtigt werden. Die auf den Höchstbetrag von EUR 5.000.000,00 fehlenden EUR 3.000.000,00 können jedoch aufgrund von § 7 Z 1 der COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung nur mit EUR 2.000.000,00 im Jahr 2018 iR des Verlustrücktrags berücksichtigt werden. Die nicht rückgetragene Differenz iHv EUR 3.000.000,00 bleibt als Verlustabzug gem § 18 Abs 6 EStG in den Folgejahren abzugsfähig.

3.4.4 Besonderheiten bei abweichenden Wirtschaftsjahren

Bei einem Unternehmer, der nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr bilanziert, stellt das maßgebliche Steuerjahr das Jahr dar, in dem der Bilanzstichtag endet. So fällt bei einem Bilanzstichtag 28.02.2020 die Geschäftstätigkeit zwischen 01.03.2019 und 28.02.2020 in das Steuerjahr 2020. Da zu dieser Zeit die Geschäftstätigkeit noch nicht durch den Ausbruch von COVID-19 eingeschränkt war, würde der Verlustrücktrag in diesen Fällen für das Jahr 2020 komplett ins Leere laufen. Es wurde dementsprechend systemkonform ein Wahlrecht in § 124b Z 355 lit b EStG bzw § 7 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung normiert, sodass Steuerpflichtige mit einem abweichenden Wirtschaftsjahr wählen können, ob sie den steuerlichen Verlust des Jahres 2020 in die Jahre 2019 und ggf 2018 rücktragen oder ob sie den steuerlichen Verlust des Jahres 2021 in das Jahr 2020 und ggf 2019 rücktragen. Je nach Branche (und somit Betroffenheit von der Ausbreitung von COVID-19) und Bilanzstichtag erhalten Steuerpflichtige mit abweichenden Wirtschaftsjahren dadurch einen Vorteil gegenüber Steuerpflichtigen mit Regelbilanzstichtag.¹²⁵ Nachfolgendes Beispiel soll dies an einem Extremfall illustrieren:

¹²⁵ Vgl Klokár, AVR 2020/4, 117 (120).

Beispiel 4:

Die A-Hotel GmbH bilanziert mit einem abweichenden Wirtschaftsjahr zum 30.11. Die B-Hotel GmbH verfügt über ein Regelwirtschaftsjahr zum 31.12. Gerade im Zeitraum November 2020 – April 2021 war der Bereich der Beherbergung immens von der Ausbreitung von COVID-19 betroffen.¹²⁶

Die B-Hotel GmbH kann im Rahmen des Verlustrücktrags den Verlust aus dem Jahr 2020 (01.01.2020 – 31.12.2020) in die Jahre 2019 bzw ggf 2018 zurücktragen. Die A-Hotel GmbH kann hingegen nach § 124 b Z 355 lit b EStG bzw nach § 7 der COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung frei wählen, ob sie den erzielten Verlust zwischen 01.12.2019 und 30.11.2020 bzw den erzielten Verlust aus 01.12.2020 und 30.11.2021 zurückträgt.

Wie man anhand dieses Beispiels erkennt, kann gerade in derartigen Extremfällen das Wahlrecht dazu führen, dass es zu einer Bevorzugung von Steuerpflichtigen kommt, die über ein abweichendes Wirtschaftsjahr verfügen. Diese sind bei der Beantragung eines Verlustrücktrags wesentlich flexibler als Unternehmen mit Regelwirtschaftsjahren, denen ex lege kein Wahlrecht zusteht. Durch die Berücksichtigung eines ähnlichen Wahlrechtes iR der Gesetzgebung für Steuerpflichtige mit Regelwirtschaftsjahren (Rücktrag des Verlustes des Jahres 2020 oder 2021) hätte die sich daraus ergebende Unschärfe abgemildert werden können.

3.4.5 Besonderheiten bei Mitunternehmerschaften

Antragsberechtigt für den Verlustrücktrag ist grds der Steuerpflichtige, der den Verlust erlitten hat. Dies ergibt sich aus dem Verweis auf den Verlustabzug, der von den Anwendungsvoraussetzungen her als Vorbild für den Verlustrücktrag dient.¹²⁷

Bei Mitunternehmerschaften liegt deshalb das Antragsrecht auch bei dem jeweiligen Mitunternehmer, da eine Mitunternehmerschaft kein eigenes Steuersubjekt iSd EStG darstellt („Durchgriffsprinzip, Ermittlung des Gewinnes auf Ebene der Mitunternehmerschaft und Feststellung nach § 188 BAO, Zurechnung des Gewinnes an den jeweiligen Mitunternehmer – bspw § 23 Z 2 EStG).¹²⁸ Der Feststellungsbescheid nach § 188 BAO bleibt deshalb durch die Beantragung eines Verlustrücktrags gänzlich unberührt und die jeweiligen Höchstgrenzen des

¹²⁶ Vgl dazu bereits die Einleitung dieser Master Thesis.

¹²⁷ Siehe dazu auch § 1 Abs 2 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung im Bezug auf die COVID-19-Rücklage.

¹²⁸ Vgl EStR 2000 Rz 5801; siehe aber auch ausführlich *Kirchmayr/Bodis/Hammerl* in Doralt/Ruppe I¹² Rz 525 ff.

Verlustrücktrags iHv EUR 5.000.000,00 bzw EUR 2.000.000,00 gelten für den jeweiligen einzelnen Mitunternehmer.¹²⁹

Gerade dadurch, dass der Verlustrücktrag anders als der Verlustvortrag Höchstgrenzen unterworfen ist, kann das mE dazu führen, dass Betriebe von Mitunternehmerschaften gegenüber von Betrieben, die im Rahmen eines Einzelunternehmens geführt werden, bei der Beantragung eines Verlustrücktrags bevorzugt werden. Diese Problematik gibt es bei dem in die Zukunft wirkenden Verlustvortrag nicht, da § 18 Abs 6 EStG keine derartige Höchstgrenze vorsieht. Folgendes Beispiel soll die Problematik illustrieren:

Beispiel 5:

Die A-OG (Beteiligungsverhältnis: natürliche Person B 50 %, natürliche Person C 50 %) betreibt ein Hotel mit 100 Betten und verzeichnet im Jahr 2020 aufgrund der Ausbreitung von COVID-19 einen Verlust iHv EUR 10.000.000,00, der den beiden beteiligten natürlichen Personen iHv jeweils 50 % zugerechnet wird. Direkt neben dem Hotel der A-OG befindet sich ein weiteres Hotel mit 100 Betten, das der Steuerpflichtige D im Rahmen eines Einzelunternehmens betreibt. Der Steuerpflichtige D erleidet im Jahr 2020 ebenso einen COVID-19-bedingten Verlust iHv EUR 10.000.000,00.

Die natürliche Person B und C können die jeweils ihnen zugerechnete Verlusttangente iHv EUR 5.000.000,00 bei Vorliegen der allg Antragsvoraussetzungen in das Jahr 2019 bzw 2018 zur Gänze zurücktragen. Die natürliche Person D kann hingegen den Verlust nur bis maximal EUR 5.000.000,00 zurücktragen. Der Rest iHv EUR 5.000.000,00 kann als vortragsfähiger Verlust iSd § 18 Abs 6 EStG erst in späteren Perioden ausgeglichen werden.

Es ist anzumerken, dass soeben besprochenes Beispiel sicher überspitzt dargestellt ist. Es soll jedoch die allgemeine Problematik, die sich aufgrund der Betrachtungsweise auf Ebene der jeweiligen steuerpflichtigen natürlichen Personen ergeben, beschreiben. Nach mE wäre es deshalb gerade bei der Normierung von derartigen Höchstgrenzen aus Besteuerungsgerechtigkeitsgründen empfehlenswert gewesen, den Verlustrücktrag bei Mitunternehmerschaften iRd Verfahrens der Feststellung nach § 188 BAO zu berücksichtigen (und somit eine „betriebliche“

¹²⁹ Vgl EStR 2000 Rz 3932; siehe auch *Klokar*, AVR 2020/4, 117 (120).

Betrachtungsweise zu verfolgen¹³⁰). Klarerweise würde dies einen „Systembruch“ mit auch verfassungsrechtlichen Problemen im österreichischen Steuerrecht darstellen, jedoch könnten dadurch derartige Ungleichbehandlungen vermieden werden. Zudem würde eine Regelung auf MU-Ebene andere steuerlichen Probleme aufwerfen (bspw Berücksichtigung der unterschiedlichen Interessen der MU aufgrund ihrer jeweiligen persönlichen Einkommens- und damit Besteuerungssituation¹³¹).

3.4.6 Besonderheiten bei Körperschaften

§ 26c Z 76 KStG sieht vor, dass auch körperschaftsteuerpflichtige Steuersubjekte den Verlustrücktrag in Anspruch nehmen können. Aufgrund des Verweises auf § 124b Z 355 EStG gelten bei der Inanspruchnahme des Verlustrücktrags durch eine Körperschaft grds dieselben, bereits beschriebenen Voraussetzungen.¹³² Anders als der Verlustabzug gem § 8 Abs 4 Z 2 lit a KStG sieht der Verlustrücktrag für Körperschaften keine 75-%ige Verrechnungsgrenze vor.¹³³

Auch im Bereich der Körperschaften zielt der Verlustrücktrag auf den Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte ab. Steuerneutrale bzw steuerfreie Vermögensänderungen (§ 8 KStG, § 10 KStG), Einkünfte die einer Schedulenbesteuerung unterliegen und aufgrund eines DBA steuerbefreite Einkünfte bleiben bei der Ermittlung des Verlustrücktrags unberücksichtigt.¹³⁴ Einkünfte, die einer Hinzurechnungsbesteuerung nach § 10a KStG unterliegen sind hingegen bei einer etwaigen Beantragung eines Verlustrücktrags wie steuerwirksame Siebtel von Teilwertabschreibungen nach § 12 Abs 3 KStG zu berücksichtigen.¹³⁵

Für Unternehmensgruppen iSd § 9 KStG sieht § 26c Z 76 lit a bis lit c KStG einige strukturell notwendigen Anpassungen vor. Grds kann nur der Gruppenträger für die gesamte Unternehmensgruppe den Verlustrücktrag in Anspruch nehmen.¹³⁶ Anstatt des Gesamtbetrags der Einkünfte tritt das Gruppeneinkommen gem § 24a Abs 3 KStG vor Berücksichtigung von Sonderausgaben auf das zusammengefasste Ergebnis.¹³⁷ Der Höchstbetrag setzt sich aus EUR 5.000.000,00 für den Gruppenträger und jeweils zusätzlich EUR 5.000.000,00 für jedes

¹³⁰ Eine derartige „betriebliche“ Betrachtungsweise wurde durch die soeben angeführte Regelungssystematik eben nicht getroffen. Zwei vergleichbare Betriebe werden aufgrund der Rechtsformauswahl (OG vs eU) anders behandelt.

¹³¹ Es seien hier vor allem Sonderbetriebseinnahmen sowie Sonderbetriebsausgaben iSd § 23 Z 2 EStG angeführt.

¹³² Vgl *Klokar*, AVR 2020/4, 117 (120).

¹³³ Vgl *Büger/Steinhauser*, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2021, 61 (71).

¹³⁴ Vgl KStR 2013 Rz 475ao mit Verweis auf Rz 475ad.

¹³⁵ Vgl KStR 2013 Rz 475ap mit Verweis auf Rz 475af.

¹³⁶ Vgl KStR 2013 Rz 475ba.

¹³⁷ Vgl *Büger/Steinhauser*, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2021, 61 (72).

unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglied zusammen. Zeitpunkt für diese Beurteilung stellt jeweils die Gruppenzugehörigkeit der einzelnen Körperschaft zur Unternehmensgruppe für das Jahr dar, in das der Verlust zurückgetragen werden soll.¹³⁸ Da der Verlustrücktrag sich auf das Gruppeneinkommen iSd § 24a Abs 3 KStG bezieht, bleiben Vor- und Außergruppenverluste unberücksichtigt, da diese mit den Gewinnen des jeweiligen Gruppenmitglieds zu verrechnen sind.¹³⁹

3.4.7 Besonderheiten bei Rechtsnachfolge/Umgründungen

Die Problematik bei Rechtsnachfolgefällen bzw Umgründungskonstellationen liegt auf der Hand. Die Frage hierbei ist, ob vom Rechtsvorgänger erlittene Verluste iR einer Vermögensübertragung (sei diese unentgeltlich durch den Erwerb von Todes wegen, sei diese iR einer Umgründung nach dem UmgrStG¹⁴⁰) auf den Rechtsnachfolger übergehen können.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist das Recht auf Verlustabzug ein subjektives Recht. Deshalb steht der Verlustabzug als eine Art „höchstpersönliches“ Recht grds nur demjenigen zu, der diesen Verlust auch selbst erwirtschaftet hat.¹⁴¹ Die Verwaltungspraxis hingegen lässt einen Übergang des Verlustabzuges zu, sofern es zu einer unentgeltlichen Übertragung von Todes wegen kommt und der verlustverursachende Betrieb zu Buchwerten übernommen wurde.¹⁴² Darüber hinaus kommt es im UmgrStG unter diversen Voraussetzungen, die teilweise je nach Umgründungsart divergieren (siehe dazu bspw § 4 UmgrStG für eine Verschmelzung oder § 21 UmgrStG für eine Einbringung) zu einem ex lege Übergang von Verlusten vom Rechtsvorgänger auf einen Rechtsnachfolger.

Beim Verlustrücktrag hingegen muss die Problematik aus einer anderen Sichtweise beurteilt werden. Die Frage hierbei ist nicht, ob erlittene Verluste vom Rechtsnachfolger „verbraucht“ werden können. Vielmehr stellt sich die Frage, ob der Rechtsnachfolger seinen erzielten Verlust mit positiven Einkünften des Rechtsvorgängers verrechnen kann.

¹³⁸ Vgl *Büger/Steinhauser*, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2021, 61 (72), vgl KStR 2013 Rz 475ax.

¹³⁹ Vgl KStR 2013 Rz 475bc; vgl *Klokar*, AVR 2020/4, 117 (120).

¹⁴⁰ Bundesgesetz, mit dem abgabenrechtliche Maßnahmen bei der Umgründung von Unternehmen getroffen werden (Umgründungssteuergesetz - UmgrStG) BGBl 1991/669 idF 2022/108.

¹⁴¹ Vgl *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern, 156 mit Verweis auf VwGH 8.11.1989, 88/13/0112, VwGH 19.09.1984, 84/13/0059 und VwGH 14.05.1969, 429/68.

¹⁴² Vgl EStR 2000 Rz 4534.

§ 8 der COVID-19-VerlustberücksichtigungsVO sieht vor, dass für die Übertragung des Verlustrücktrags auf andere Steuerpflichtige die für den Verlustabzug bestehenden Grundsätze gelten würden, da der Verlustrücktrag einen „umgekehrten Verlustvortrag“ darstellen würde.¹⁴³ Daher kann ein Erbe einen im Jahr 2020 erzielten Verlust nicht nur mit eigenen positiven Einkünften aus 2019 verrechnen, sondern auch mit positiven Einkünften des Erblassers aus 2019 und so eine etwaige Steuergutschrift erwirken.¹⁴⁴

Für Umgründungen hingegen sieht § 8 der COVID-19-VerlustberücksichtigungsVO explizit vor, dass eine steuersubjektübergreifende Übertragung nicht möglich sei. Begründet wird dies in den Richtlinien damit, dass unerwünschte Rückkoppelungen auf bereits abgeschlossene gesellschaftsrechtliche Vereinbarungen vermieden werden sollen und der Vereinfachung Rechnung getragen werden soll.¹⁴⁵ Die EStR illustrieren die Thematik mit einem Beispiel¹⁴⁶ zu einer Einbringung:

Bei einer Einbringung eines Betriebes durch eine natürliche Person zum 31.12.2019 in eine GmbH können von der GmbH im Jahr 2020 erlittene Verluste nur mit von der GmbH erwirtschafteten Gewinnen in 2019/2018 iR des Verlustrücktrags ausgeglichen werden. Ein (darüberhinausgehender) Ausgleich mit von der natürlichen Person erzielten Gewinnen in 2019/2018 ist aufgrund einer fehlenden Gesetzesbestimmung explizit ausgeschlossen.

In der Literatur wird dieser gänzliche Ausschluss kritisch gesehen. So bezeichnet *Hübner-Schwarzinger* den Ausschluss als Systembruch, denn es würde dadurch das Prinzip der ertragsteuerlichen Gesamtrechtsnachfolge bzw der objektbezogene Verlustbegriff des § 4 UmgrStG, komplett außer Acht gelassen werden.¹⁴⁷ Nach *Klokar/Loibl* würden auch „Vereinfachungsgründe“ nicht einen derartigen Systembruch zulassen.¹⁴⁸

¹⁴³ Vgl EStR 2000 Rz 3935.

¹⁴⁴ Vgl *Klokar/Loibl*, Verlustvortrag und Verlustrücktrag im Erbfall, AVR 2021/4, 123 (128); siehe aber auch EStR 2000 Rz 3935.

¹⁴⁵ Vgl *Klokar/Loibl*, AVR 2021/4, 123 (129); siehe aber auch EStR 2000 Rz 3936.

¹⁴⁶ Vgl EStR 2000 Rz 3936

¹⁴⁷ Vgl *Hübner-Schwarzinger*, COVID-19-Förderungsmaßnahmen und Umgründungen, SWK 2021/8, 561 (568).

¹⁴⁸ Vgl *Klokar/Loibl*, AVR 2021/4, 123 (129).

3.5 COVID-19-Rücklage iSd § 124b Z 355 EStG

3.5.1 Anwendungsvoraussetzungen

Der Verlustrücktrag eignet sich aufgrund dessen, dass bereits das steuerliche Ergebnis der Periode, in die der Verlustrücktrag erfolgen soll sowie der Periode aus der der Verlustrücktrag erfolgen soll, feststehen müssen, nur bedingt zur in der Krise notwendigen Liquiditätsstärkung durch die aus der Verrechnung negativer Ergebnisse mit positiven Ergebnissen entstehenden Steuergutschrift. Dementsprechend hat der Gesetzgeber von der Verordnungsermächtigung in § 124b Z 344 lit a letzter Satz EStG Gebrauch gemacht und im ersten Abschnitt der COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung die „COVID-19-Rücklage“ normiert.

Die Voraussetzungen zur Inanspruchnahme ähneln den bereits im Kapitel zum Verlustrücktrag beschriebenen Punkten. Die COVID-19-Rücklage ist unabhängig von der Art der Gewinnermittlung beantragbar.¹⁴⁹ So ist es nach § 1 Abs 1 Z der COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung notwendig, dass der Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte im Jahr 2019 positiv und der Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte im Jahr 2020 voraussichtlich negativ ist.¹⁵⁰ Darüber hinaus setzt die Inanspruchnahme der COVID-19-Rücklage voraus, dass entweder die Vorauszahlungen für das Jahr 2020 null betragen oder nur in der Höhe der Mindeststeuer gem § 24a KStG festgesetzt wurden (§ 1 Abs 1 Z 3 lit a der VO) bzw ein voraussichtlicher negativer Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2020 glaubhaft gemacht wird (§ 1 Abs 1 Z 3 lit b der VO).¹⁵¹ Die Berücksichtigung der COVID-19-Rücklage folgt ebenso auf Antrag des Steuerpflichtigen (§ 4 der VO). Anders als der Verlustrücktrag ermöglicht die COVID-19-Rücklage keine Verlustberücksichtigung im Jahr 2018.¹⁵²

3.5.2 Rechtsfolgen

Die COVID-19-Rücklage beträgt grds bis zu 30 % der positiven betrieblichen Einkünfte aus 2019, sofern die Vorauszahlungen wie vorhin beschrieben herabgesetzt worden sind. Bei Glaubhaftmachung der negativen betrieblichen Einkünfte aus 2020 beträgt die COVID-19-Rücklage bis zu 60 % der positiven betrieblichen Einkünfte aus 2019. Sie ist mit einem Höchstbetrag von EUR 5.000.000,00 gedeckelt und kann den Gesamtbetrag der Einkünfte in 2019 bis zu einem Betrag von maximal EUR 0,00 kürzen.¹⁵³ Durch die Inanspruchnahme der COVID-

¹⁴⁹ Vgl EStR 2000, Rz 3906.

¹⁵⁰ Vgl *Klokar*, AVR 2020/4, 117 (123).

¹⁵¹ Vgl *Klokar*, AVR 2020/4, 117 (123).

¹⁵² Vgl EStR 2000, Rz 3903.

¹⁵³ Vgl *Büger/Steinhauser*, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2021, 61 (82); vgl EStR 2000, Rz 3912.

19-Rücklage wird der Gesamtbetrag der Einkünfte in 2019 gekürzt und dazu korrespondierend der Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte in 2020 erhöht. Die COVID-19-Rücklage wirkt somit im Jahr 2019 wie eine eigene Einkunftsart, sodass die Inanspruchnahme auch Auswirkungen auf die Höhe eines Verlustabzugs nach § 18 Abs 6 EStG oder die Verlustvortragsgrenze nach § 8 Abs 4 Z 2 lit a KStG hat.¹⁵⁴ Die betrieblichen Einkünfte hingegen werden durch die COVID-19-Rücklage nicht „berührt“, sodass sich keine Auswirkungen auf die Bemessung von Sozialversicherungsbeiträgen, Gewinnfreibetrag nach § 13 EStG odgl ergeben.¹⁵⁵

3.5.3 Besonderheiten bei abweichenden Wirtschaftsjahren, Mitunternehmerschaften und Unternehmensgruppen

Hinsichtlich der Besonderheiten bei Steuerpflichtigen mit abweichenden Wirtschaftsjahren, bei Mitunternehmerschaften und bei Unternehmensgruppen iSd § 9 KStG kann bereits auf die vorherigen Kapitel verwiesen werden. So erfolgt bei Mitunternehmerschaften die Berücksichtigung der COVID-19-Rücklage bei den einzelnen Mitunternehmern (§ 1 Abs 2 der VO) und bei Unternehmensgruppen beim Gruppenträger (§ 1 Abs 3 der VO).¹⁵⁶

3.5.4 Besonderheiten bei Rechtsnachfolge/Umgründungen

§ 1 Abs 2 der COVID-19-VerlustberücksichtigungsVO sieht explizit vor, dass der Abzug und die Hinzurechnung der COVID-19-Rücklage stets beim selben Steuerpflichtigen zu erfolgen hat (keine steuersubjektübergreifende Bildung der COVID-19-Rücklage). Daraus ergibt sich bei entgeltlichen und unentgeltlichen Betriebsübertragungen, dass die dementsprechende Bildung eine COVID-19-Rücklage nur für die Gewinne/Verluste des jeweiligen Steuerpflichtigen zulässig ist.¹⁵⁷ Gleiches gilt für Übertragungen im Rahmen von Umgründungen.¹⁵⁸

Bei einer Betriebsübertragung im Jahr 2019 kann deshalb der Rechtsnachfolger für betriebliche Gewinne aus dem Jahr 2019 eine COVID-19-Rücklage bilden, sofern er im Jahr 2020 betriebliche Verluste erwartet. Der Rechtsvorgänger hingegen kann für von ihm erzielte Gewinne aus dem Jahr 2019 nur dann eine COVID-19-Rücklage bilden, sofern er im Jahr 2020 einen Verlust aus einer anderen betrieblichen Tätigkeit erwartet.¹⁵⁹ Vice versa kann bei einer Übertragung im Jahr 2020 der Rechtsnachfolger nur eine COVID-19-Rücklage bilden, sofern er im Jahr 2019

¹⁵⁴ Vgl. *Büger/Steinhauser*, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2021, 61 (83).

¹⁵⁵ Vgl. *Büger/Steinhauser*, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2021, 61 (83).

¹⁵⁶ Steuerpflichtige mit abweichenden Wirtschaftsjahren können wiederum wählen, ob sie den (voraussichtlichen) Verlust des Veranlagungsjahres 2020 oder 2021 in eine Vorperiode zurücktragen (§ 3 der VO).

¹⁵⁷ Vgl. EStR 2000, Rz 3914; vgl. *Klokar*, AVR 2020/4, 117 (123).

¹⁵⁸ Vgl. EStR 2000, Rz 3915; vgl. *Büger/Steinhauser*, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2021, 61 (82).

¹⁵⁹ Vgl. EStR 2000, Rz 3914; vgl. *Büger/Steinhauser*, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2021, 61 (82).

Gewinne aus einer anderen betrieblichen Tätigkeit hat bzw im Jahr 2020 betriebliche Verluste erzielt. Der Rechtsvorgänger kann eine COVID-19-Rücklage bilden, sofern er im Jahr 2020 betriebliche Verluste erlitten hat.¹⁶⁰

3.5.5 Zusammenspiel mit Verlustrücktrag

Die Inanspruchnahme der jeweiligen Instrumente ist je nach Veranlagungsstatus des Steuerpflichtigen möglich. So ist grds auch eine kumulative Inanspruchnahme mehrerer Instrumente möglich. Dabei ist jedoch zu beachten, dass für die Beachtung des Höchstbetrages von EUR 5.000.000,00 für den Verlustrücktrag in das Jahr 2019 die COVID-19-Rücklage in Anrechnung zu bringen ist.¹⁶¹ Ein nicht bereits durch die COVID-19-Rücklage berücksichtigter Verlust kann im Rahmen des Verlustrücktrags berücksichtigt werden.¹⁶² Sollte der Verlust des Jahres 2020 bereits durch die COVID-19-Rücklage komplett berücksichtigt worden sein, ist kein Verlustrücktrag mehr möglich.¹⁶³

¹⁶⁰ Vgl EStR 2000, Rz 3914.

¹⁶¹ Vgl EStR 2000, Rz 3928; vgl *Bürger/Steinhauser*, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2021, 61 (83); vgl *Klokar*, AVR 2020/4, 117 (120).

¹⁶² Vgl EStR 2000, Rz 3912.

¹⁶³ Vgl EStR 2000, Rz 3922; vgl *Bürger/Steinhauser*, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2021, 61 (83).

3.6 Herabsetzung von Vorauszahlungen iSd § 124b Z 355 EStG

Allgemein kann das Finanzamt die Vorauszahlungen an Einkommensteuer bzw Körperschaftsteuer bis zum 30.09. bzw 31.10. des dementsprechenden Jahres auf Antrag des Steuerpflichtigen ändern.¹⁶⁴

Aufgrund der COVID-19-Pandemie, der damit einhergehenden Sondersituation für die Steuerpflichtigen und um das österreichische Verlustrücktragsmodell abzurunden, hat sich der Gesetzgeber zu einer Sonderregelung im § 5 der COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung entschieden. Dies war nötig, da Steuerberater als Quotenvertreter grds die Möglichkeit haben, Abgabenerklärungen von Steuerpflichtigen bis spätestens 31.03. des Veranlagungsjahres zweitfolgenden Jahres einzubringen.¹⁶⁵ So war es in gewissen Fällen möglich, dass das Jahr 2019 zum Zeitpunkt des erhöhten Liquiditätserfordernisses noch gar nicht veranlagt war und so die Inanspruchnahme einer COVID-19-Rücklage bzw eines Verlustrücktrags noch gar nicht möglich war.

So sieht § 5 der VO vor, dass bis zur Abgabe der Steuererklärung 2019 die Vorauszahlungen für 2019 auf Antrag des Steuerpflichtigen abgeändert werden können, sofern die Voraussetzungen für die Berücksichtigung der COVID-19-Rücklage gegeben sind. Es kommt auf Antrag des Steuerpflichtigen zu einer Abänderung der Vorauszahlung auf die Höhe, die sich als voraussichtliche Steuer des Jahres 2019 unter Berücksichtigung der COVID-19-Rücklage ergibt.¹⁶⁶ Bei einer Herabsetzung dieser Vorauszahlungen kann eine disponible Steuergutschrift auf dem Abgabenkonto erwirkt werden. Die Ermittlung dieses Betrages ist nach § 5 letzter Satz der VO dem Antrag auf Herabsetzung der Vorauszahlungen anzuschließen.

¹⁶⁴ Vgl Kirchmayr/Sturma in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 45 Tz 16.

¹⁶⁵ Vgl Mayr/Tumpel in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 124b Tz 17. Für das Veranlagungsjahr 2019 wurde die Frist durch den Erlass des BMF vom 24.03.2021, 2021-0.214.495 sogar auf den 30.06.2021 erstreckt.

¹⁶⁶ Vgl Bürger/Steinhauser, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2021, 61 (66).

3.7 Zweifelsfragen des Verlustrücktrags bzw der COVID-19-Rücklage

3.7.1 Wahlrecht des Verlustrücktrags der Höhe nach

Die Frage nach dem Wahlrecht des Verlustrücktrags der Höhe nach stellt sich vor allem, weil es bei Bejahen eines derartigen Wahlrechtes und optimaler Ausnützung zu einer Steuerersparnis für den Steuerpflichtigen kommen kann. Nicht rückgetragene Verluste gehen schließlich aufgrund der gesetzlichen Anordnung des § 124b Z 355 EStG in den Verlustabzug über¹⁶⁷. Es kann somit im Interesse des Steuerpflichtigen sein, durch geschickte Ausnützung (beispielweise Rücktrag bis auf das steuerfreie Existenzminimum von EUR 11.000,00 in 2019) eine Steuerersparnis zu erreichen.

Im Bereich der Körperschaften können sich gewisse steuerliche Effekte durch die Verrechnung des Verlustrücktrags in Jahren mit einem Körperschaftsteuersatz von 25 % anstatt des Verlustvortrags in Jahren mit einem Körperschaftsteuersatz von 24 % bzw 23 % (Jahre 2023 ff) ergeben¹⁶⁸.

Alleine der Gesetzeswortlaut des § 124b Z 355 lit a EStG, wonach Verluste „bis zu einem Betrag von EUR 5.000.000,00“ rückgetragen werden können, steht einem derartigen Wahlrecht nicht entgegen.¹⁶⁹ Bei Verneinung des Wahlrechtes würde die Problematik entstehen, dass bei der Einkommensermittlung anzusetzende Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen ins Leere laufen würden, da der Verlustrücktrag auf der Ebene des Gesamtbetrages der Einkünfte angesetzt wird.¹⁷⁰ Anderer Ansicht war *Atzmüller*, der einen teilweisen Rücktrag für nicht zulässig erachtete.¹⁷¹

Das BMF schloss ein derartiges Wahlrecht der Höhe nach im Begutachtungsentwurf zum Wartungserlass zu den EStR 2000 aus, im veröffentlichten Wartungserlass wurde jedoch von dieser

¹⁶⁷ Vgl § 124b Z 355 lit a TS 3 EStG: „soweit Verluste aus der Veranlagung 2020 nicht rückgetragen werden, können sie nach Maßgabe des § 18 Abs 6 EStG in den Folgejahren abgezogen werden (Verlustabzug)“.

¹⁶⁸ Durch den Ausgleich von Verlusten mit Gewinnen in einer Periode mit einem höheren Körperschaftsteuersatz ergibt sich schon aus mathematischer Sicht eine größere Steuerersparnis verglichen zum Vortrag in eine Periode mit einem niedrigeren Körperschaftsteuersatz.

¹⁶⁹ Vgl *Klokar/Postlmayr*, Zweifelsfragen zum Verlustrücktrag und zur COVID-19-Rücklage, SWK 2021/6, 394 (396). Siehe dazu auch § 124b Z 355 lit a TS 3 EStG „soweit Verluste aus der Veranlagung 2020 nicht rückgetragen werden, (...)“

¹⁷⁰ Vgl *Klokar/Postlmayr*, SWK 2021/6, 394 (396).

¹⁷¹ Vgl *Atzmüller*, SWK 2020/28, 1332 (1338).

Ansicht Abstand genommen, sodass nun die Ansicht vertreten wird, dass der Verlustrücktrag in das Jahr 2019 nicht im größtmöglichen Ausmaß in Anspruch genommen werden muss.¹⁷²

Die nicht gänzliche Inanspruchnahme des Verlustrücktrags im Jahr 2019 führt zur Versagung eines weiteren Verlustrücktrags in das Jahr 2018. Dies ergibt sich einhellig aus dem Gesetzeswortlaut des § 124b Z 355 lit a EStG – „soweit ein Abzug im Rahmen der Veranlagung 2019 nicht möglich ist“.¹⁷³ Bei einer teilweisen Inanspruchnahme im Jahr 2019 war ja ein Abzug iRd Veranlagung 2019 möglich, er wurde jedoch nicht bis zur maximalen Höhe durchgeführt. Dies geht auch aus den Erläuterungen zur VerlustberücksichtigungsVO und den Erläuterungen zum KonStG 2020 hervor.¹⁷⁴ Auch das BMF hat sich in den EStR 2000 dieser strengen Sichtweise angeschlossen.¹⁷⁵ Bei Verlusten in den Jahren 2020 und 2019 ist nach Literaturmeinung davon auszugehen, dass ein Rücktrag in das Jahr 2018 bis zu einem Betrag von EUR 2.000.000,00 möglich ist, da ja der Abzug im Rahmen der Veranlagung 2019 nicht möglich war.¹⁷⁶

3.7.2 Geltendmachung eines Verlustrücktrags bzw einer COVID-19-Rücklage bei ausschließlich außerbetrieblichen Einkünften im Jahr 2019

Diese Fallkonstellation kann sich vor allem dann ergeben, wenn im Jahr 2019 noch unselbständige Einkünfte erzielt wurden und im Jahr 2020 mit einer betrieblichen Tätigkeit begonnen wurde. Die Geltendmachung einer COVID-19-Rücklage scheidet alleine schon aus systematischen Gründen aus, da diese in § 1 Abs 1 Z 1 der VO einen positiven Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte voraussetzt (und sich bei der pauschalen Variante nach § 1 Abs 1 Z 3 lit a der VO sogar nach den positiven betrieblichen Einkünften orientiert).

Nach *Klokar/Postlmayr* ist in derartigen Fällen allerdings ein Verlustrücktrag möglich, weil dieser nicht an das Erfordernis positiver betrieblicher Einkünfte in 2019 gebunden ist und in dieser Hinsicht an den Verlustabzug nach § 18 Abs 6 EStG knüpfen würde, der keine Objektverknüpfung dem Grunde nach vorsehen würde.¹⁷⁷ Im Jahr 2020 neu gegründete Unternehmen sind deshalb auf den später wirkenden Verlustrücktrag bzw Verlustabzug verwiesen.¹⁷⁸

¹⁷² Vgl *Büger/Steinhauser*, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2021, 61 (75) mit Verweis auf EStR Rz 3295 idF des Begutachtungsentwurfes zum EStR-Wartungserlass, sowie EStR Rz 3295 idgF.

¹⁷³ Vgl *Klokar/Postlmayr*, SWK 2021/6, 394 (397).

¹⁷⁴ Vgl *Büger/Steinhauser*, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2021, 61 (75).

¹⁷⁵ Vgl EStR 2000 Rz 3925.

¹⁷⁶ Vgl *Klokar/Postlmayr*, SWK 2021/6, 394 (397).

¹⁷⁷ Vgl *Klokar/Postlmayr*, SWK 2021/6, 394 (398).

¹⁷⁸ Vgl *Büger/Steinhauser*, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2021, 61 (86).

3.7.3 Überhöhte COVID-19-Rücklage

Durch die Möglichkeit einer pauschalen Bildung einer COVID-19-Rücklage nach § 1 Abs 1 Z 3 lit a EStG mit bis zu 30 % des positiven Gesamtbetrags der betrieblichen Einkünfte 2019, stellt sich die Frage, was passiert, wenn die im Jahr 2019 hinzugerechnete COVID-19-Rücklage höher ist, als der im Jahr 2020 erlittene Verlust. Diesfalls sehen die Einkommensteuerrichtlinien vor, dass eine Korrektur zu erfolgen hat, die die COVID-19-Rücklage auf den Gesamtbetrag der negativen betrieblichen Einkünfte 2020 anpasst.¹⁷⁹

3.7.4 Der Verlustrücktrag und die COVID-19-Rücklage im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss

In diesem Zusammenhang ist vor allem von Interesse, in welchem Jahresabschluss der Steuererstattungsanspruch resultierend aus der Geltendmachung eines Verlustrücktrags bzw COVID-19-Rücklage aus unternehmensrechtlicher Sicht zu erfassen und dementsprechend zu aktivieren ist. Bei einem Regelwirtschaftsjahr und Verlustrücktrag des Jahres 2020 in das Jahr 2019 stellt sich somit die Frage, ob die daraus resultierende Steuergutschrift im Jahresabschluss 2019 bzw im Jahresabschluss 2020 bilanziert werden muss bzw darf.

Das AFRAC geht in seiner Stellungnahme davon aus, dass der Verlustrücktrag für den Jahresabschluss 2019 ein wertbegründendes¹⁸⁰ Ereignis darstellen würde und eine Berücksichtigung in diesem Abschluss nicht möglich sei.¹⁸¹

Im Jahresabschluss 2020 ist hingegen bei Erfüllung aller Voraussetzungen für eine Inanspruchnahme des Verlustrücktrags sowie bei so gut wie sicherer Beantragung ein Steuererstattungsanspruch als sonstige Forderung zu aktivieren und der Ertragsteueraufwand in der GuV dementsprechend gewinnerhöhend anzupassen. Die wirtschaftliche Ursache des Ertrages liegt nach hA im Jahr 2020 und nicht in einer Korrektur einer Fehleinschätzung aus der Vergangenheit.¹⁸²

¹⁷⁹ Vgl EStR Rz 3920.

¹⁸⁰ In der österreichischen Literatur auch als „wertbeeinflussend“ bezeichnet. Zwischen dem Abschluss- und Aufstellungsstichtag bekannt gewordene Ereignisse, die aber erst nach dem Abschlussstichtag verursacht wurden; vgl auch *Konezny* in *U. Torggler*, UGB³ § 201 Tz 43.

¹⁸¹ Vgl AFRAC-Fachinformation: Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus (COVID-19) auf die Unternehmensberichterstattung (März 2021), Rz 48.

¹⁸² Vgl *Amberger/Brezina*, Die bilanzielle Behandlung ausgewählter steuerlicher COVID-19-Maßnahmen in FS Bertl (2021) 147 wodurch sich eine Darstellung im Jahresabschluss 2020 ergibt.

3.8 Analyse der Wirkungsweise

Nachfolgend wird durch diverse Beispielskonstruktionen dargestellt, wie sich die Wirkung des Verlustrücktrags auf verschiedene Situationen von unterschiedlichen Steuersubjekten auswirkt. Die COVID-19-Rücklage und die Herabsetzung von Vorauszahlungen wird in den nachfolgenden Beispielen nicht berücksichtigt, da es sich dabei in technischer Hinsicht um einen vorgezogenen Verlustrücktrag handelt, die von der Wirkungsweise gleich wie der Verlustrücktrag wirken bzw wirkten, jedoch eine Verlustberücksichtigung vor der Durchführung der Veranlagung 2020 bereits möglich machen. Es wird in allen Beispielen unterstellt, dass die allgemeinen Anspruchsvoraussetzungen nach § 124b Z 355 EStG bzw der COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung vorliegen.

Vergleich Einkommensteuersubjekt mit Körperschaftsteuersubjekt

Im ersten Beispiel werden die Unterschiede, die sich aufgrund der einkommensteuerrechtlichen Progression des § 33 EStG verglichen zur „flat tax“ nach § 22 KStG dargestellt. Es wurde mit unterschiedlich erzielten Einkünften in 2019 bzw 2020 gerechnet, das Verhältnis dieser Einkünfte ist jedoch in allen Fällen dasselbe (negative betriebliche Einkünfte in 2020 iHv 50 % der positiven betrieblichen Einkünfte 2019).

Ausgangssituation	natürliche Person A	GmbH B
Betriebliche Einkünfte 2019	500.000,00	500.000,00
Betriebliche Einkünfte 2020	-250.000,00	-250.000,00
Verhältnis 2020 zu 2019	50,00%	50,00%
2020		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-250.000,00	-250.000,00
+ Verlustrücktrag in 2019	250.000,00	250.000,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	0,00	0,00
2019		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	500.000,00	500.000,00
- Verlustrücktrag aus 2020	-250.000,00	-250.000,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	250.000,00	250.000,00
Einkommen	250.000,00	250.000,00
EST/KÖSt nach Verlustrücktrag	112.880,00	62.500,00
EST/KÖSt vor Verlustrücktrag	237.880,00	125.000,00
Steuerersparnis durch Verlustrücktrag absolut	125.000,00	62.500,00
Steuerersparnis durch Verlustrücktrag relativ	52,55%	50,00%
"Mehr-Ersparnis" bezogen auf ESt-Subjekt in %	4,85%	

Abbildung 5: Beispiel 1 - Ausgangssituation

"Kleinerer" Betrieb	natürliche Person A	GmbH B
Betriebliche Einkünfte 2019	100.000,00	100.000,00
Betriebliche Einkünfte 2020	-50.000,00	-50.000,00
Verhältnis 2020 zu 2019	50,00%	50,00%
2020		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-50.000,00	-50.000,00
+ Verlustrücktrag in 2019	50.000,00	50.000,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	0,00	0,00
2019		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	100.000,00	100.000,00
- Verlustrücktrag aus 2020	-50.000,00	-50.000,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	50.000,00	50.000,00
Einkommen	50.000,00	50.000,00
ESSt/KÖSt nach Verlustrücktrag	14.280,00	12.500,00
ESSt/KÖSt vor Verlustrücktrag	37.880,00	25.000,00
Steuerersparnis durch Verlustrücktrag absolut	23.600,00	12.500,00
Steuerersparnis durch Verlustrücktrag relativ	62,30%	50,00%
"Mehr-Ersparnis" bezogen auf ESSt-Subjekt in %	19,75%	

Abbildung 6: Beispiel 1 - "Kleinerer" Betrieb

"Größerer Betrieb"	natürliche Person A	GmbH B
Betriebliche Einkünfte 2019	1.000.000,00	1.000.000,00
Betriebliche Einkünfte 2020	-500.000,00	-500.000,00
Verhältnis 2020 zu 2019	50,00%	50,00%
2020		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-500.000,00	-500.000,00
+ Verlustrücktrag in 2019	500.000,00	500.000,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	0,00	0,00
2019		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	1.000.000,00	1.000.000,00
- Verlustrücktrag aus 2020	-500.000,00	-500.000,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	500.000,00	500.000,00
Einkommen	500.000,00	500.000,00
ESSt/KÖSt nach Verlustrücktrag	237.880,00	125.000,00
ESSt/KÖSt vor Verlustrücktrag	487.880,00	250.000,00
Steuerersparnis durch Verlustrücktrag absolut	250.000,00	125.000,00
Steuerersparnis durch Verlustrücktrag relativ	51,24%	50,00%
"Mehr-Ersparnis" bezogen auf ESSt-Subjekt in %	2,42%	

Abbildung 7: Beispiel 1 - "Größerer" Betrieb

Es lässt sich grundsätzlich feststellen, dass sich bei körperschaftsteuerpflichtigen Steuersubjekten die Steuerersparnis durch den Verlustrücktrag nach dem Verhältnis der betrieblichen Einkünfte richtet (aufgrund des fixen Steuersatzes von 25 %). Bei einkommensteuerpflichtigen Steuersubjekten ist die Steuerersparnis umso höher, umso niedriger die Einkünfte in 2020 bzw 2019 sind (aufgrund des gestaffelten progressiven Steuertarifs). Daraus resultiert aus mathematischen Gründen, dass die Steuerersparnis bei einer natürlichen Person immer höher ist als bei einer Kapitalgesellschaft, die der Körperschaftsteuer unterliegt. Ergänzend wird festgehalten, dass derartige Überlegungen aus steuerlicher Sicht nur Sinn machen, wenn in den betroffenen Jahren steuerpflichtige Einkünfte > EUR 11.000,00 (einkommensteuerliches Existenzminimum) erzielt werden. Diesbezüglich ist auch eine Kosten-/Nutzen-Überlegung anzustellen (erzielbare Steuerersparnis im Verhältnis zu anfallendem Verwaltungs- bzw Beratungsaufwand). Die „Mehr-Ersparnis“ bezogen auf das ESt-Subjekt in % gibt an, um wie viel Prozent die Steuerersparnis im jeweiligen Fall beim einkommensteuerpflichtigen Steuersubjekt größer ist als bei einem körperschaftsteuerpflichtigen Steuersubjekt. Die relative Steuerersparnis durch den Verlustrücktrag wurde durch die Division der absoluten Steuerersparnis durch die ESt/KÖSt vor dem Verlustrücktrag berechnet.

Kein gänzlicher Verlustrücktrag in das Jahr 2019 („Ausnützen“ des steuerlichen Existenzminimums)

Im zweiten Beispiel wird illustriert, inwiefern sich ein nicht gänzlicher Verlustrücktrag in das Jahr 2019 auf die Höhe der Einkommensteuerbelastung auswirkt. Dazu wird im Fall der natürlichen Person A der Verlust in das Jahr 2019 bis auf das Existenzminimum zurückgetragen, wohingegen die Person B den gesamten Verlust in das Jahr 2019 zurückträgt, um auch noch die Möglichkeit zu haben, den (übrig gebliebenen) noch nicht zurückgetragenen Verlust in das Jahr 2018 zurückzutragen.

	natürliche Person A	natürliche Person B
Betriebliche Einkünfte 2018	30.000,00	30.000,00
Betriebliche Einkünfte 2019	150.000,00	150.000,00
Betriebliche Einkünfte 2020	-200.000,00	-200.000,00
Betriebliche Einkünfte 2021	100.000,00	100.000,00
2020		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-200.000,00	-200.000,00
+ Verlustrücktrag in 2019	139.000,00	150.000,00
+ Verlustrücktrag in 2018	0,00	30.000,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	-61.000,00	-20.000,00
Einkommen	-61.000,00	-20.000,00
Einkommensteuer	0,00	0,00
Verlustvortrag für Folgejahre	-61.000,00	-20.000,00
2019		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	150.000,00	150.000,00
- Verlustrücktrag aus 2020	-139.000,00	-150.000,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	11.000,00	0,00
Einkommen	11.000,00	0,00
Einkommensteuer	0,00	0,00
2018		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	30.000,00	30.000,00
- Verlustrücktrag aus 2020	0,00	-30.000,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	30.000,00	0,00
Einkommen	30.000,00	0,00
Einkommensteuer	5.950,00	0,00
2021		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	100.000,00	100.000,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	100.000,00	100.000,00
- Verlustabzug nach § 18 Abs 6 EStG	-61.000,00	-20.000,00
Einkommen	39.000,00	80.000,00
Einkommensteuer	9.660,00	28.080,00
Einkommensteuerbelastung 2018-2021	15.610,00	28.080,00

Abbildung 8: Beispiel 2 - gänzlicher Verlustrücktrag vs Verlustrücktrag auf das Existenzminimum (1/2)

	natürliche Person A	natürliche Person B
Betriebliche Einkünfte 2018	100.000,00	100.000,00
Betriebliche Einkünfte 2019	150.000,00	150.000,00
Betriebliche Einkünfte 2020	-200.000,00	-200.000,00
Betriebliche Einkünfte 2021	30.000,00	30.000,00
2020		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-200.000,00	-200.000,00
+ Verlustrücktrag in 2019	139.000,00	150.000,00
+ Verlustrücktrag in 2018	0,00	50.000,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	-61.000,00	0,00
Einkommen	-61.000,00	0,00
Einkommensteuer	0,00	0,00
Verlustvortrag für Folgejahre	-61.000,00	0,00
2019		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	150.000,00	150.000,00
- Verlustrücktrag aus 2020	-139.000,00	-150.000,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	11.000,00	0,00
Einkommen	11.000,00	0,00
Einkommensteuer	0,00	0,00
2018		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	100.000,00	100.000,00
- Verlustrücktrag aus 2020	0,00	-50.000,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	100.000,00	50.000,00
Einkommen	100.000,00	50.000,00
Einkommensteuer	37.880,00	14.280,00
2021		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	30.000,00	30.000,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	30.000,00	30.000,00
- Verlustabzug nach § 18 Abs 6 EStG	-30.000,00	0,00
Einkommen	0,00	30.000,00
Einkommensteuer	0,00	5.950,00
Einkommensteuerbelastung 2018-2021	37.880,00	20.230,00

Abbildung 9: Beispiel 2 - gänzlicher Verlustrücktrag vs Verlustrücktrag auf das Existenzminimum (2/2)

Es zeigt sich, dass es je nach der Höhe der Einkünfte in 2018 bzw 2021 abzuwägen gilt, ob der Verlustrücktrag in das Jahr 2019 bis auf ein Einkommen von EUR 0,00 erfolgt (und so auch noch ein Verlustrücktrag in das Jahr 2018 möglich ist) oder ob dieser nicht gänzlich erfolgt und so die Möglichkeit eines Verlustrücktrags in das Jahr 2018 verwirkt wird. Bei höheren Einkünften in 2018 macht es offensichtlich Sinn, das steuerliche Existenzminimum in 2019 außer Acht zu lassen. Die obigen einfachen Berechnungen zeigen, dass es aus Gründen der Steuerersparnis durchaus sinnvoll ist, aktive Steuerplanung auch bei nicht allzu hohen Einkünften zu betreiben.

Beispiel 3 – Ineinandergreifen der COVID-19-Rücklage und des Verlustrücktrags

Kapitalgesellschaft - Bilanzstichtag 31.12.

Steuerbescheide bis inkl 2019 ergangen (2019 datiert auf 30.06.2020)

steuerliches Ergebnis 2018	800.000,00
KÖSt 2018	200.000,00
steuerliches Ergebnis 2019	1.000.000,00
KÖSt 2019	250.000,00
voraussichtliches steuerliches Ergebnis 2020	-900.000,00
endgültiges steuerliches Ergebnis 2020	-1.500.000,00
geleistete KÖSt-VZ 2020	1.750,00

Schritt 1: COVID-19-Rücklage

Voraussetzungen für die 30%-ige Inanspruchnahme erfüllt.

beantragbar bis zur Abgabe der StE 2020

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2019	1.000.000,00
abzgl 30 % COVID-19-Rücklage	-300.000,00
BMGL KÖSt neu	700.000,00
davon 25 %	175.000,00
abzgl bereits festgesetzte KÖSt	-250.000,00
Steuergutschrift durch COVID-19-Rücklage 2019	-75.000,00

Schritt 2: Verlustrücktrag

beantragbar mit der Abgabe der StE 2020

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2020	-1.500.000,00
+ COVID-19-Rücklage in 2019	300.000,00
verbleibend für Verlustrücktrag	-1.200.000,00

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2019	1.000.000,00
- bereits berücksichtigte COVID-19-Rücklage	-300.000,00
- Verlustrücktrag aus 2020	-700.000,00
BMGL KÖSt neu	0,00
davon 25 %	1.750,00 --> MiKo EUR 1.750,00
abzgl bereits festgesetzte KÖSt	-175.000,00
Steuergutschrift durch Verlustrücktrag 2019	-173.250,00

Abbildung 10: Beispiel 3 - Zusammenwirken zwischen COVID-19-Rücklage und Verlustrücktrag (1/2)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2020	-1.500.000,00
+ COVID-19-Rücklage in 2019	300.000,00
+ Verlustrücktrag in 2019	700.000,00
verbleibend für Verlustrücktrag 2018	-500.000,00

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2018	800.000,00
- Verlustrücktrag aus 2020	-500.000,00
BMGL KÖSt neu	300.000,00
davon 25 %	75.000,00
abzgl bereits festgesetzte KÖSt	-200.000,00
Steuergutschrift durch Verlustrücktrag 2018	-125.000,00

Gesamtgutschrift	373.250,00
-------------------------	-------------------

Abbildung 11: Beispiel 3 - Zusammenwirken zwischen COVID-19-Rücklage und Verlustrücktrag (2/2)

Dieses Beispiel soll illustrieren, wie die COVID-19-Rücklage und der Verlustrücktrag ineinandergreifen. Im vorliegenden Beispielsfall rechnet die Kapitalgesellschaft vorläufig für 2020 mit einem negativen steuerlichen Ergebnis von EUR -900.000,00. Durch die Berücksichtigung der COVID-19-Rücklage kann in 2019 eine Steuergutschrift iHv EUR 75.000,00 erwirkt werden. Durch die im Jahr 2021/2022 erfolgte Veranlagung des Jahres 2020 können nach Abzug der bereits berücksichtigten COVID-19-Rücklage die verbleibenden Verluste nach Maßgabe des § 124b Z 355 EStG in das Jahr 2019 und 2018 rückgetragen werden. Dadurch entsteht ein weiterer Liquiditätsvorteil iHv EUR 173.250,00 bzw EUR 125.000,00, sodass eine Gesamtgutschrift durch das Zusammenwirken der COVID-19-Rücklage und des Verlustrücktrags iHv EUR 373.250,00 resultiert.

Es handelt sich jedoch je nach Einkommenskonstellation in der Zukunft lediglich um Liquiditäts- und Zinseinsparungseffekte.

3.9 Zwischenresümee

Die gesetzlichen Bestimmungen zum Verlustrücktrag, zur COVID-19-Rücklage und zur Herabsetzung von Vorauszahlungen sind vor allem von vielfältigen Optionen für die einzelnen Steuerpflichtigen geprägt. So kann/konnte je nach Veranlagungsstatus der Jahre 2019 und 2020 die dementsprechenden Instrumente in Anspruch genommen werden. Gerade die Möglichkeit, die Vorauszahlungen für 2019 herabzusetzen bzw die Möglichkeit der Inanspruchnahme einer COVID-19-Rücklage („vorgezogener Verlustrücktrag“) verschaffen bzw verschafften den Steuerpflichtigen rasche Liquiditätsvorteile in der Krise, um die damit einhergehenden wirtschaftlichen Folgen (teilweise) abzumildern. Auch wenn die pauschale Variante (30 % der betrieblichen Einkünfte 2019 als COVID-19-Rücklage) in gewissen Fällen an ihre Grenzen gestoßen ist (geringerer Verlust in 2020 als berücksichtigte 30 %-ige COVID-19-Rücklage), war sie ein verwaltungsökonomisches Instrument der vorzeitigen Verlustberücksichtigung.

Die komplexen Regelungen führen/führten jedoch auch dazu, dass den einzelnen Steuerpflichtigen relativ großzügige Gestaltungsmöglichkeiten eingeräumt wurden (Thematik Existenzminimum bei Verlustrücktrag). Diese Gestaltungsmöglichkeiten mussten in der Praxis durch fachkundige Unterstützung der steuerlichen Vertreter einzelfallbezogen beurteilt werden. Ob es wirklich zielführend ist, den Berufsstand der Steuerberater in der Zeit der COVID-19-Pandemie neben der zeitintensiven und komplexen Abwicklung der unzähligen COVID-19-Förderungen mit einem weiteren (in Einzelfällen doch so wichtigen) derart komplex ausgestalteten „Förderinstrument“ zu konfrontieren oder ob es doch einfachere Möglichkeiten einer Abfederung der angespannten Liquiditätssituation gegeben hätte, sei dahingestellt. In diesem Zusammenhang sei vor allem auf die einfach wirkenden Methoden unserer Schweizer Nachbarn hingewiesen, die für selbständige Erwerbstätige „nur“ vier (!) verschiedene Förderprogramme aufgelegt haben (Kurzarbeit, Härtefallprogramme, Corona-Erwerbsersatz und Überbrückungskredite).¹⁸³

Österreich ist im Vergleich zu anderen Ländern sehr großzügig mit der Ausgestaltung von diversen COVID-19-Zuschüssen umgegangen, wodurch es zu einer Abfederung der wirtschaftlichen Einbußen insbesondere für Unternehmen gekommen ist. So kam es in vielen von COVID-19 schwer betroffenen Fällen zu gar keinen rücktragsfähigen Verlusten im Jahr 2020, sodass die Möglichkeit des Verlustrücktrags in diesen Fällen komplett ins Leere gelaufen ist. Dies lässt sich aufgrund eines Beispielsfalls auch gut untermauern:

¹⁸³ Vgl <https://covid19.easygov.swiss/wp-content/uploads/2021/10/coronavirus-wirtschaft-17092021-DE.pdf> (Stand: 24.06.2023)

Hotelbetrieb im hinteren Bregenzerwald, geführt als Einzelunternehmen, Bilanzierung nach § 4 Abs 1 EStG:

- COVID-19-bedingte Betriebsschließung von Mitte März 2020 – Ende Mai 2020 sowie November 2020 – Dezember 2020
- Jahresüberschuss 2019 iHv ca EUR 140.000,00, Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2019 iHv ca EUR 125.000,00 bei 8,5 VZÄ (Beschäftigten)
- Jahresüberschuss 2020 iHv ca EUR 115.000,00, Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2020 iHv ca EUR 70.000,00, bilanziell berücksichtigte COVID-19-Förderungen iHv ca EUR 150.000,00 (Land Vorarlberg Sonderförderung Tourismus, Lockdown-Umsatzersatz, FKZ I, Kurzarbeit und Verdienstentgang nach dem EpiG)

In diesem Fall hat das Unternehmen durch die Gewährung der diversen COVID-19-Fördermittel im Jahr 2020 einen Jahresüberschuss und steuerlichen Gewinn erwirtschaftet. Deshalb war keine Inanspruchnahme eines Verlustrücktrags möglich bzw erforderlich. Die Abweichung im Jahr 2020 zwischen dem Jahresüberschuss und den Einkünften aus Gewerbebetrieb ist auf den steuerfreien Verdienstentgang nach dem EpiG und den steuerfreien Teil des Unternehmerlohns des von der COFAG gewährten Fixkostenzuschuss I zurückzuführen.

Ohne eine empirische Studie durchzuführen, kann der Autor aufgrund seiner Beschäftigung in zwei Steuerberatungskanzleien folgende Zahlen zur Inanspruchnahme des Verlustrücktrags in diesen beiden Kanzleien anführen:

- Steuerberatungskanzlei 1: Neun Dienstnehmer, spezialisiert auf Kleinst- und Kleinbetriebe, ca 400 vertretene Quotenfälle, Verlustrücktrag kam in fünf Fällen zur Anwendung (1,25 % aller Fälle).
- Steuerberatungskanzlei 2: Vierzig Dienstnehmer, Klienten in allen Größenordnungen, ca 2.200 vertretene Quotenfälle, Verlustrücktrag kam in fünfzehn Fällen zur Anwendung (0,68 % aller Fälle).
- Der Vollständigkeit halber ist anzuführen, dass in beiden Kanzleien die Herabsetzung der Steuervorauszahlungen in bedeutender Anzahl angewandt wurde. Ursache dafür ist nach Ansicht des Autors, dass zum Zeitpunkt der Antragsstellung große Unsicherheiten über den Fortgang der COVID-19-Pandemie vorherrschten. Ebenso bot sich die Herabsetzung aus verwaltungsökonomischen Gründen an (keine allzu ausführliche Antragsbegründung notwendig, Hinweis auf COVID-19-Betroffenheit des Antragstellers war ausreichend).

Es wird durch diese Zahlen der Eindruck vermittelt, dass der Verlustrücktrag in der Praxis keine allzu große Bedeutung hatte. Die großzügige Ausgestaltung diverser Fördermittel führte sicherlich in vielen Fällen dazu, dass gar keine rücktragsfähigen Verluste vorlagen. Die Problematik offensichtlich erfolgter Überförderungen iZm COVID-19 in Österreich wird nach wie vor aktuell in diversen Medien diskutiert¹⁸⁴.

¹⁸⁴ Vgl. <https://www.derstandard.at/story/2000144246274/oesterreich-im-visier-der-eu-wegen-ueberfoerderung-mit-corona-hilfen> (Stand 01.09.2023).

4 Die interperiodische Verlustverrechnung auf dem Prüfstand

4.1 Wieso gibt es interperiodische Verlustverrechnungsinstrumente?

Die Thematik der interperiodischen Verlustverrechnung wird schon seit Einführung des Steuerrechtes in Österreich diskutiert.¹⁸⁵ Die zugrundeliegende Diskussion fußt auf historischen, verfassungsrechtlichen und systematischen Gedanken und ist in der Literatur teilweise stark umstritten.¹⁸⁶ Nachfolgend werden die der Diskussion zugrundeliegenden Gedanken aufbereitet, die dementsprechende Umsetzung im österreichischen Steuerrecht diskutiert, sowie die Frage erörtert, ob sich daraus weitergehende interperiodische Verlustverrechnungsinstrumente ableiten lassen.

4.2 Dogmatisches Fundament

Das österreichische Einkommensteuerrecht ist von mehreren Grundprinzipien geprägt.¹⁸⁷ Das Leistungsfähigkeitsprinzip stellt in gewisser Hinsicht den Eckpfeiler des österreichischen Steuerrechts dar.¹⁸⁸ So unterliegt das EStG grds folgendem Besteuerungsgedanken: Es soll der einzelne Steuerpflichtige nach seiner individuellen Leistungsfähigkeit besteuert werden.¹⁸⁹ Das bedeutet, dass ein Steuerpflichtiger, der sich in einer besseren wirtschaftlichen Situation befindet als ein anderer Steuerpflichtiger, grds eine größere Steuerlast treffen soll.

Als weitere (Unter-)Prinzipien lassen sich anführen¹⁹⁰:

- Prinzip der persönlichen Universalität – alle natürlichen Personen unterliegen der Einkommensteuer, es gibt keine persönlichen Steuerbefreiungen.
- Prinzip der sachlichen Universalität – der Einkommensteuer unterliegt grds das gesamte erworbene Einkommen, welches gleichmäßig ermittelt wird und vollständig erfasst werden sollte.
- Objektives Nettoprinzip – es unterliegt grds das Nettoeinkommen der Einkommensbesteuerung (Einnahmen nach Abzug der Betriebsausgaben und Werbungskosten).
- Subjektives Nettoprinzip – das Existenzminimum ist grds steuerfrei zu halten.

¹⁸⁵ Siehe dazu den sukzessiven Ausbau der Verlustabzugsmöglichkeiten (im Wege einer Sonderausgabe in den darauffolgenden Besteuerungsperioden) im österreichischen EStG ab 1953.

¹⁸⁶ Vgl dazu den Meinungsstreit vor allem zwischen Univ.-Prof. Dr. Reinhold Beiser und Univ.-Prof. Dr. Wolfgang Gassner bzw Univ.-Prof. Dr Michael Lang auf dem 14. Österreichischen Juristentag; vgl dazu *Gassner/Lang*, Die mangelnde Leistungsfähigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips, ÖStZ 2000/22, 1045 (1045).

¹⁸⁷ Vgl *Beiser*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip – Irrweg oder Richtschnur?, ÖStZ 2000/16, 413 (413).

¹⁸⁸ Vgl *Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 2 Tz 1; *Beiser*, Steuern²¹ (2023) Rz 6.

¹⁸⁹ Vgl *Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 2 Tz 1; *Beiser*, Steuern²¹ (2023) Rz 6.

¹⁹⁰ Vgl *Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 2 Tz 1/1.

- Prinzip der Abschnittsbesteuerung – der Besteuerung wird das Einkommen eines Kalenderjahres zugrunde gelegt (und nicht das Einkommen, das ein Steuerpflichtiger von Beginn bis zum Ende der Steuerpflicht erzielt hat).
- Prinzip der Progression der ESt

Die Anerkennung und der Umfang des Leistungsfähigkeitsprinzip als solches ist seit jeher in der österreichischen Literatur sehr umstritten. *Gassner/Lang* vertreten beispielsweise die Ansicht, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip ein bloßer Ausfluss vager Gerechtigkeitsvorstellungen sei und deshalb die bisherige Rechtsprechung und Lehre dazu ein „Irrweg“ sei, sodass es weder für die Auslegung des österreichischen Steuerrechtes noch für die Weiterentwicklung des österreichischen Steuerrechtes herangezogen werden könne.¹⁹¹ *Beiser* hingegen sieht das Leistungsfähigkeitsprinzip als „Wesensprinzip der Einkommensteuer“, sodass die österreichischen Ertragssteuern sich an diesem Maßstab auszurichten hätten und jede Abweichung davon einer sachlichen Rechtfertigung bedürfte. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als solches würde deshalb sich perfekt für die Weiterentwicklung und Auslegung des österreichischen Steuerrechtes eignen und es könnten damit auch diverse Zweifelsfragen gelöst werden.¹⁹² Nach Ansicht von *Toifl* sei das Leistungsfähigkeitsprinzip aus dem Gleichheitsgrundsatz ableitbar.¹⁹³ Doch wie berühren von Steuerpflichtigen in einer Periode erlittene Verluste die Grundprinzipien des österreichischen Steuerrechtes?

Der Wertungswiderspruch lässt sich bei Gegenüberstellung des Leistungsfähigkeitsprinzips und dem Prinzip Abschnittsbesteuerung erkennen.¹⁹⁴ Nach dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung ist grundsätzlich das in einer Periode (in einem Jahr) erzielte Einkommen eines Steuerpflichtigen der Besteuerung zu unterwerfen. Bei (fiktiver) Überordnung dieses Periodenprinzips über das Prinzip der Leistungsfähigkeit wären deshalb in einer Periode verzeichnete Gewinne zu versteuern, wohingegen in einer Periode erlittene Verluste keiner Besteuerung unterliegen würden. Bei einem Blick auf die Vermögenslage dieses Steuerpflichtigen wird die Problematik noch besser erkennbar: Vermögenszuwächse werden voll besteuert, wohingegen Abschläge des zuvor vermehrten Vermögens (durch Verluste) komplett in das Leere gehen würden und steuerlich unberücksichtigt bleiben. Das Leistungsfähigkeitsprinzip verlangt hingegen,

¹⁹¹ Vgl *Beiser*, ÖStZ 2000/16, 413 (413).

¹⁹² Vgl *Gassner/Lang*, ÖStZ 2000/22, 1045 (1045); vgl auch *Beiser*, Ein Ausgleich von Verlusten über mehrere Perioden im Licht des Gleichheitssatzes, ÖStZ 2016/23, 670 (670).

¹⁹³ Vgl *Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 2 Tz 1.

¹⁹⁴ Vgl *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern, 158 ff.

dass derartig wirtschaftlich zusammengehörende Vorgänge nicht „auseinandergerissen“ werden, da ein Auseinanderreißen zu willkürlichen Besteuerungsfolgen führen würde.¹⁹⁵

Dass dem Periodizitätsprinzip eine wichtige Rolle im österreichischen Steuerrecht zukommt, ist nicht von der Hand zu weisen. Denn es ist im Sinne eines funktionierenden Staatshaushaltes nach mE unabdingbar, dass der Fiskus über jährliche und (in gewisser Weise) planbare Steuereinnahmen verfügt, die der Befriedigung der staatlichen Ausgaben dienen. *Beiser* beispielsweise sieht deshalb das Prinzip der Perioden- oder Abschnittsbesteuerung als technisches Prinzip, das für die Einhebung der dementsprechenden Abgaben zwar notwendig ist, jedoch dem Leistungsfähigkeitsprinzip, welches das konzeptionelle Basisprinzip der Einkommensteuer darstellt und dafür zu sorgen hat, die Steuerlast auf alle Steuerpflichtigen möglichst gleichmäßig zu verteilen, nachgeht.¹⁹⁶ *Kofler* sieht im Prinzip der Abschnittsbesteuerung die notwendige Ergänzung der steuerlichen Grundprinzipien, um das fortlaufende fiskalische Einkommen eines Staates sicherzustellen.¹⁹⁷ Es ist deshalb nach mE unabdingbar, einen gewissen Kompromiss zwischen dem System der Periodenbesteuerung und dem Leistungsfähigkeitsprinzip zu finden. Die „technische“ Ausgestaltung des Periodenprinzips ist zweifelsfrei notwendig. Jedoch sollten die (technischen) Einschränkungen der periodischen Gewinnermittlung schon alleine aus Besteuerungsgerechtigkeitsgedanken nicht dazu führen, dass erlittene Verluste unberücksichtigt bleiben.

Einerseits soll das positive wie auch das negative Einkommen, das der Steuerpflichtige über den Zeitraum seiner Steuerpflicht erzielt, bei der Steuerbemessung berücksichtigt werden („*An sich wäre es das Idealste, den ganzen Zeitraum vom Augenblick an, in dem ein Steuerpflichtiger ins Verdienen gekommen ist, bis zu dem Zeitpunkt des Ausscheidens aus der Steuerpflicht für die Einkommensbesteuerung zu Grunde zu legen*“¹⁹⁸). Der Gesetzgeber habe deshalb dafür zu sorgen, dass es aufgrund der Einschränkung des Periodenprinzips, zu einem Ausgleich unter den einzelnen Perioden kommen kann, um der Idee der Besteuerung des Lebenseinkommens (trotz Einschränkung durch das Periodenprinzip) so nah wie möglich zu kommen.¹⁹⁹

¹⁹⁵ Vgl. *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern, 159 mit Verweis auf *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung² (2000) 754 ff.; *J. Lang*, Bemessungsgrundlage, 186 ff.; *ders.*, in: *Ebling* (Hrsg.) Besteuerung von Einkommen, DSJG 24, 63 ff.

¹⁹⁶ Vgl. *Beiser*, ÖStZ 2000/16, 413 (413).

¹⁹⁷ Vgl. *Kofler* in *Kofler et al.* (Hrsg.), Steuerpolitik und Verfassungsrecht, Verlustverwertung und Verfassungsrecht, 71 (100).

¹⁹⁸ Vgl. *Kofler* in *Kofler et al.* (Hrsg.), Steuerpolitik und Verfassungsrecht, Verlustverwertung und Verfassungsrecht, 71 (100) mit Verweis auf die Stellungnahme des Reichsfinanzministers in der Denkschrift über die Besteuerung nach dem dreijährigen Durchschnitt und die Abzugsfähigkeit des Verlustvortrags bei der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, RT-Drs Bd 435, Nr 940, 9.

¹⁹⁹ Vgl. *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern, 161 ff.

Es kann deshalb das periodenübergreifende Nettoprinzip – so wie es weite Teile des Schrifttums und auch der dt Rechtsprechung tun – in den Vordergrund gestellt werden, sodass der Verlustvortrag bzw die Möglichkeit der interperiodischen Verlustberücksichtigung durch den einfachen Gesetzgeber als notwendigen Ausgleich zur objektiven Beurteilung der Leistungsfähigkeit über einen längeren Zeitraum vorzusehen wäre.²⁰⁰ Es kann aber auch das Prinzip der Abschnittsbesteuerung als das maßgebliche Prinzip der Einkommensbesteuerung angesehen werden, sodass interperiodische Verlustausgleichsmöglichkeiten als Steuerbegünstigung bzw als ein Instrument der Wirtschafts- und Konjunkturförderung angesehen werden können.²⁰¹ Die vermittelnde Ansicht bringt zum Ausdruck, dass beide Prinzipien grds materielle Prinzipien des österreichischen Steuerrechts darstellen würden und Instrumente der interperiodischen Verlustverwertung zwar nicht grenzenlos gewährt werden müssten, sie aber auch nicht bloß dem (politischen) Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers überlassen seien.²⁰²

Je nachdem welcher Ansicht man sich anschließt, sind daraus differenzierende Rechtsfolgen für die ggf Einführung weiterer bzw Adaptierung der bisherigen Verlustausgleichsmöglichkeiten über die Periode hinweg ableitbar.

²⁰⁰ Vgl *Kofler* in *Kofler et al* (Hrsg), Steuerpolitik und Verfassungsrecht, Verlustverwertung und Verfassungsrecht, 71 (101); vgl *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern, 161 ff.

²⁰¹ Vgl *Kofler* in *Kofler et al* (Hrsg), Steuerpolitik und Verfassungsrecht, Verlustverwertung und Verfassungsrecht, 71 (101); vgl *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern, 161 ff.

²⁰² Vgl *Kofler* in *Kofler et al* (Hrsg), Steuerpolitik und Verfassungsrecht, Verlustverwertung und Verfassungsrecht, 71 (102).

4.3 Der Ist-Stand zur interperiodischen Verlustverrechnung im österreichischen Steuerrecht

4.3.1 Betrieblicher Bereich

Das am weitaus bekannteste Instrument zur interperiodischen Verlustverrechnung im österreichischen Einkommensteuerrecht stellt (neben dem bereits ausführlich behandelten Verlustrücktrag) der Verlustabzug/Verlustvortrag iSd § 18 Abs 6 EStG dar. Der Gesetzgeber hat damit versucht, den grundsätzlichen Widerspruch zwischen dem Leistungsfähigkeitsprinzip und dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung zumindest im betrieblichen Bereich „unter einen Hut zu bringen“. Der als Sonderausgabe konzeptionierte Verlustabzug sieht vor, dass betriebliche Verluste aus Vorjahren unter gewissen Voraussetzungen von Amts wegen, zum frühest möglichen Zeitpunkt und im höchstmöglichen Ausmaß in einer Folgeperiode in Abzug gebracht werden.²⁰³ Bei Durchsicht der Vorgängergesetze des derzeit in Geltung stehenden EStG 1988 fällt auf, dass der Verlustabzug seit jeher das österreichische Steuerrecht beschäftigte und auch Änderungen unterworfen war.

Bereits das EStG 1953²⁰⁴ sah im § 10 Abs 1 Z 5 vor, dass buchführende Land- und Forstwirte sowie Gewerbetreibende Verluste, die in den beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahren entstanden sind, als Sonderausgabe abgezogen werden können. Im daraufhin nachfolgenden EStG 1967²⁰⁵ wurde die Regelung adaptiert und ausgeweitet. So konnten nach dem § 10 Abs 1 Z 5 EStG 1967 die Verluste, die aufgrund § 4 Abs 1 EStG 1967 bzw § 5 EStG 1967 von Land- und Forstwirten, Gewerbetreibenden und auch selbständig tätigen Personen in den letzten fünf Jahren entstanden sind, als Sonderausgabe angesetzt werden. Das EStG 1972²⁰⁶ sah im § 18 Abs 1 Z 4 eine ähnliche Regelung vor. § 18 Abs 6 und 7 des EStG 1988 in seiner Stammfassung²⁰⁷ entsprach grds dem § 18 Abs 1 Z 4 des EStG 1972 in seiner Stammfassung, jedoch wurde der Zeitraum auf die Verluste der letzten sieben Jahre erweitert. Zudem sah der neue Abs 7 vor, dass erstmals Einnahmen-Ausgaben-Rechner iSd § 4 Abs 3 EStG sogenannte „Anlaufverluste“ (Verluste in den ersten drei Veranlagungsjahren) nach Maßgabe des § 18 Abs 6 EStG 1988 geltend machen können. Durch das Strukturanpassungsgesetz 1996²⁰⁸

²⁰³ Vgl Peyerl in Jakom EStG¹⁶, § 18, Rz 68.

²⁰⁴ Bundesgesetz vom 3. Dezember 1953, betreffend die Vorschriften über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1953 – EStG 1953) BGBl 1954/1 idF 1954/1.

²⁰⁵ Bundesgesetz vom 1. Juli 1967 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1967 – EStG 1967) BGBl 1967/268 idF 1967/268.

²⁰⁶ Bundesgesetz vom 24. November 1972 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1972 – EStG 1972) BGBl 1972/440 idF 1972/440.

²⁰⁷ Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988) BGBl 1988/400 idF 1988/400.

²⁰⁸ Strukturanpassungsgesetz 1996 BGBl 1996/201 idF 1996/201.

entfiel der siebenjährige Betrachtungszeitraum für die Vortragsfähigkeit der Verluste ab dem Verlustentstehungsjahr 1991.²⁰⁹ Mit dem Budgetbegleitgesetz 2001²¹⁰ wurde ab der Veranlagung 2001 der Verlustabzug einer Vortragsgrenze unterworfen – das bedeutet, dass Verluste bis zu 75 % des Gesamtbetrags der Einkünfte im Folgejahr geltend gemacht werden können.²¹¹ Diese Vortragsgrenze wurde mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014²¹² wieder aufgehoben.²¹³

Bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach § 4 Abs 3 EStG ermitteln, wurde mit dem KMU-Förderungsgesetz 2006²¹⁴ die Regelung des § 18 Abs 7 EStG in der Hinsicht adaptiert, dass das Erfordernis des Vorliegens von Anlaufverlusten nicht mehr notwendig war. Es waren daher sämtliche Verluste, die ein Einnahmen-Ausgaben-Rechner erlitten hatte, vortragsfähig, sofern sie in den vorangegangenen drei Jahren entstanden sind.²¹⁵ Mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016²¹⁶ erfolgte eine Gleichstellung aller Gewinnermittlungsarten, sodass auch Einnahmen-Ausgaben-Rechner ab der Veranlagung 2016 sämtliche ab diesem Zeitpunkt erlittene Verluste in späteren Perioden als Verlustabzug berücksichtigen konnten.²¹⁷

Zu beachten gilt es im betrieblichen Bereich noch die §§ 2 Abs 2a EStG und 23a EStG, die eine Art „Anti-Missbrauchsbestimmung“ darstellen. Diese beiden Bestimmungen gehen aus systematischer Sicht dem Verlustvortrag/Verlustabzug vor, sodass die darunterfallenden Verluste primär mit Gewinnen aus derselben Tätigkeit späterer Jahre verrechnet werden müssen (die Verluste sind somit nicht iSd § 18 Abs 6 EStG in späteren Jahren abzugsfähig, Ausnahme jedoch im § 23a Abs 4 Z 2 EStG für Einlagen in Mitunternehmerschaften).²¹⁸

Im Bereich des Körperschaftsteuerrechts steht derzeit § 8 Abs 4 Z 2 KStG in Geltung, der den Verlustabzug für Steuersubjekte, die dem Körperschaftsteuerrecht unterliegen, anwendbar macht. Im KStG ist noch – anders als im EStG – eine 75 %-ige Verrechnungsgrenze vorgesehen.²¹⁹ Für *Schlager/Titz* wäre auch im Bereich des Körperschaftsteuerrechts ein Entfall der 75 %-igen Verrechnungsgrenze wünschenswert gewesen, diese sei aber aufgrund von

²⁰⁹ Vgl. *Büsser/Zorn in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer – Kommentar (2017) § 18 Abs 6 Rz 1.

²¹⁰ Budgetbegleitgesetz 2001 BGBl I 2000/142 idF 2000/142.

²¹¹ Vgl. *Büsser/Zorn in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer – Kommentar (2017) § 18 Abs 6 Rz 1.

²¹² Abgabenänderungsgesetz 2014 BGBl I 2014/13 idF 2014/13.

²¹³ Vgl. *Büsser/Zorn in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer – Kommentar (2017) § 18 Abs 6 Rz 10.

²¹⁴ KMU-Förderungsgesetz 2006 BGBl I 2006/101 idF 2006/101.

²¹⁵ Vgl. *Büsser/Zorn in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer – Kommentar (2017) § 18 Abs 6 Rz 2.

²¹⁶ Steuerreformgesetz 2015/2016 BGBl I 2015/118 idF 2015/118.

²¹⁷ Vgl. *Büsser/Zorn in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer – Kommentar (2017) § 18 Abs 6 Rz 2.

²¹⁸ Vgl. *Ehgartner in Jakom EStG*¹⁶, § 2, Rz 137; *Peyerl in Jakom EStG*¹⁶, § 23a, Rz 1 ff.

²¹⁹ Vgl. *Ressler/Rohm in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* (Hrsg), WU-KStG, 3. Aufl. (2022), § 8 Rz 241a.

budgetären Erwägungen nicht abgeschafft worden.²²⁰ Es sei zudem angemerkt, dass die Liquidationsbesteuerung des § 19 KStG durch die Möglichkeit des Zusammenfassens von positiven und negativen Ergebnissen einzelner Wirtschaftsjahre (bis zu drei Jahre, im Falle einer Konkursabwicklung bis zu fünf Jahre) auch die Merkmale einer interperiodischen Verlustverwertung aufweist (Möglichkeit des Ausgleichs von Gewinnen aus Vorperioden mit Verlusten aus nachfolgenden Perioden).²²¹

4.3.2 Außerbetrieblicher Bereich

Im außerbetrieblichen Bereich gibt es weder für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 EStG, noch für Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 EStG, noch für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iSd § 28 EStG, noch für die sonstigen Einkünfte iSd § 29 EStG eine Möglichkeit, in einer Periode erlittene Verluste in einem späteren Besteuerungsabschnitt auszugleichen.²²² Einzig im Bereich der privaten Grundstücksveräußerungen lässt sich im § 30 Abs 7 EStG seit dem Steuerreformgesetz 2015/2016 eine (eingeschränkte) Möglichkeit der interperiodischen Verlustverwertung finden. Es können Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen, auf die der besondere Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG anwendbar ist, zu 60 % im Jahr der Verlustentstehung und in den folgenden 14 Jahren mit positiven Einkünften aus der Vermietung und Verpachtung gem § 28 Abs 1 Z 1 und Z 4 EStG ausgeglichen werden.²²³

4.4 Die interperiodische Verlustverrechnung aus verfassungsrechtlicher Sicht

4.4.1 Betrieblicher Bereich

Der VfGH hat sich in mehreren Entscheidungen (zu betrieblichen sowie außerbetrieblichen Einkunftsarten) zur Verlustverrechnung über eine Besteuerungsperiode hinweg mit dieser Thematik auseinandergesetzt, die nachfolgend erarbeitet und erörtert wird. So beschäftigt sich die ältere Judikatur vor allem mit den damals in Geltung stehenden Regelungen zum Verlustabzug, wohingegen die jüngere Judikatur sich mit den Einschränkungen im außerbetrieblichen Bereich beschäftigt.

²²⁰ Vgl *Schlager/Titz*, Ertragsteuerliche Änderungen im AbgÄG 2014 – ein Überblick, RWZ 2014/18, 65 (65).

²²¹ Vgl *Hristov* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* (Hrsg), WU-KStG, 3. Aufl. (2022), § 19 Rz 52.

²²² Vgl *Pircher/Messner/Meusbürger*, Kritische Auseinandersetzung mit der Verlustverwertung aus Sicht des verfassungsrechtlichen Leistungsfähigkeitsprinzips, des Sachlichkeitsgebotes und der Totalgewinnbetrachtung, in FS Steckel (2017) 392.

²²³ Vgl *Kanduth-Kristen* in *Jakom EStG*¹⁶, § 30, Rz 86.

In der Entscheidung des VfGH vom 22.6.1967 hielt dieser fest, dass die Einkommensteuer und Körperschaftsteuer von ihrer Ausgestaltung her als Jahressteuern zu sehen sind (Periodizitätsprinzip).²²⁴ Ob der Berücksichtigung von nicht ausgeglichenen Verlusten in späteren Veranlagungsjahren deshalb ein verfassungsrechtliches Gebot zukommen würde, sei nicht am Gleichheitssatz zu messen, sondern vielmehr eine Frage der Rechtspolitik.²²⁵ Durch dieses Erkenntnis hat sich der VfGH sichtlich aus einer Würdigung des Verlustabzuges/Verlustvortrages in verfassungsrechtlicher Sicht komplett herausgehalten.

In der daraufhin folgenden Entscheidung vom 03.03.1987 widmete sich der VfGH der Thematik, ob eine Einschränkung des Verlustabzuges auf Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 4 Abs 1 oder § 5 EStG ermitteln, sachgerecht wäre. Anlassfall war damals in Geltung stehende Verlustabzugsregelung des § 18 Abs 1 Z 4 EStG 1972 (siehe bereits oben), die eine derartige Einschränkung vorsah und Unternehmer, die ihren Gewinn nach § 4 Abs 3 EStG ermittelten, keine Möglichkeit eines Verlustabzuges in Folgeperioden einräumten. Der VfGH erkannte im Einleitungsbeschluss an, dass das Prinzip der Abschnittsbesteuerung ein derartiges Instrument notwendig machen würde, gleichwohl ob der Gewinn nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung oder nach Grundsätzen einer Einnahmen-/Ausgabenrechnung ermitteln werden würde.²²⁶

Die Bundesregierung führte in einer Stellungnahme dazu aus, dass es sich beim (eingeschränkten) Verlustabzug um eine Steuerbegünstigung handeln würde und ein Anreiz an die Steuerpflichtigen zur Führung ordnungsgemäßer Bücher sein soll. Der VfGH ließ in seiner Entscheidung die Frage nach dem verfassungsrechtlichen Charakter der Notwendigkeit eines Verlustabzuges iS des Wertungswiderrspruches objektives Nettoprinzip vs Prinzip der Abschnittsbesteuerung offen, hielt jedoch fest, dass wenn der Gesetzgeber sich für die Einführung eines derartigen Instrumentes entscheiden würde, die Regelung zumindest dem Gleichheitsgrundsatz nach Art 7 B-VG entsprechen müsse.²²⁷ Die Einschränkung, dass EA-Rechner zu diesem Zeitpunkt noch nicht in den „Genuss“ eines Verlustabzuges gekommen sind, erachtete der VfGH als verfassungsrechtlich zulässig und führte begründend aus, dass einem EA-Rechner jederzeit die Möglichkeit offen stehen würde, freiwillig nach § 4 Abs 1 EStG den Gewinn zu ermitteln.²²⁸

²²⁴ Vgl VfGH 22.6.1967, B 25/67, VfSlg 5.513/1967

²²⁵ Vgl VfGH 22.6.1967, B 25/67, VfSlg 5.513/1967

²²⁶ Vgl VfGH 3.3.1987, G 170/86, VfSlg 11.260/1987.

²²⁷ Vgl VfGH 3.3.1987, G 170/86, VfSlg 11.260/1987.

²²⁸ Vgl *Lachmayr*, Verluste sind nicht gleich Verluste, ÖStZ 2017/726, 495 (498).

Aus diesen Judikaten ist somit sehr gut ersichtlich, dass sich der VfGH im betrieblichen Bereich nicht damit beschäftigt, ob ein Verlustabzug sich aus steuersystematischen Grundsätzen ableiten lässt, sondern vielmehr damit, ob die in Geltung stehenden Regelungen aus gleichheitsrechtlicher Sicht (Art 7 B-VG) anerkannt sind.

4.4.2 Außerbetrieblicher Bereich

Wie bereits beschrieben, sind die außerbetrieblichen Einkünfte davon geprägt, dass es grds keine Möglichkeit gibt, in einer Periode erlittene Verluste mit positiven Ergebnissen aus einer Folgeperiode auszugleichen. Beeindruckend ist, dass hier das österreichische Steuerrecht eine komplett andere Linie „eingeschlagen“ hat als das deutsche Steuerrecht. In Deutschland ist ein völliger Ausschluss von Verlustverrechnungsmöglichkeiten bei bestimmten Einkünften als verfassungswidrig angesehen worden, sodass ein Verlustvortrag für alle Einkunftsarten vorgesehen ist.²²⁹

4.4.2.1 Verluste aus Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gem § 25 EStG

Gerade im Bereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem § 25 EStG ist es alleine aus systematischen Gründen (es werden hier in erster Linie laufende Bezüge aus früheren oder aufrechten Dienstverhältnissen erfasst) doch eher unwahrscheinlich, dass negative Einkünfte in einer Besteuerungsperiode entstehen können. Dennoch kann es Fälle geben, in denen ein negativer Überhang entsteht (siehe sogleich).

In einem Fall hatte ein Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber eine Zahlung aus dem Titel seines Dienstverhältnisses erhalten, die aufgrund eines Berechnungsfehlers zu hoch ausgefallen war. Die Differenz von über EUR 100.000,00 hatte der Dienstnehmer im folgenden Jahr zurückbezahlt, wodurch ein Verlust aus den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit entstanden ist, den der Steuerpflichtige gerne vorgetragen hätte und mit zukünftigen positiven Einkünften ausgeglichen hätte.²³⁰ Der Beschwerdeführer argumentierte ua in der Beschwerde auch damit, dass der VfGH in einem anderen Beschwerdeverfahren im Einleitungsbeschluss angemerkt habe, dass beim Fehlen einer periodenübergreifenden Verlustverrechnungsmöglichkeit bei anderen Einkunftsarten es zu einer Besteuerung von Einkommen kommen würde, das der Steuerpflichtige aber gar nicht erzielt hätte.²³¹

²²⁹ Vgl Kofler in Kofler et al (Hrsg), Steuerpolitik und Verfassungsrecht, Verlustverwertung und Verfassungsrecht, 71 (112) mit Verweis auf Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht²⁴ (2021) § 8 Rz 500 und Verweis auf BVerfG 30.09.1998, 2 BvR 1818/91.

²³⁰ Vgl VfGH 1701/2016-11 ÖStZ 2017/726, 495.

²³¹ Vgl Renner, Einschränkung des Verlustabzugs bei außerbetrieblichen Einkünften: Verstoß gegen das Nettoprinzip, BFGjournal 2016/1, 302 (302).

Der VfGH lehnte den auf § 18 Abs 6 EStG gestützte Beschwerdeantrag ohne verfassungsrechtliche Bedenken zu hegen ab und führte dazu begründend aus, dass es im rechtspolitischen Spielraum des Gesetzgebers liegen würde, die unterschiedlichen Einkünfte hinsichtlich der interperiodischen Verlustverwertung unterschiedlich zu behandeln.²³² Zudem führte er aus, dass es gerade im Fall der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem § 25 EStG unwahrscheinlich sei, dass Verluste entstehen würden.²³³

Beiser führt in seinem Betrag in der ÖStZ noch weitere Beispiele an, in denen derartige Verluste aus Einkünften gem § 25 EStG entstehen können. So zeigt er die Problematik am Beispiel eines Piloten auf, der die Absolvierung seines Pilotenscheins selbst finanziert und somit vorab entstandene Werbungskosten hat, die nicht ertragsteuerwirksam abgezogen werden können.²³⁴

4.4.2.2 *Verluste aus Einkünften aus Kapitalvermögen gem § 27 EStG*

In der Entscheidung vom 02.03.2021 setzte sich der VfGH mit dem Verlustabzug im Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen auseinander. Es erzielte im Anlassfall der Beschwerdeführer negative Einkünfte aus Kapitalvermögen (im außerbetrieblichen Bereich), deren Feststellung er gegenüber dem Finanzamt beantragte, mit der Begründung, diese im Folgejahr als Verlustabzug bei positiven Einkünften aus Kapitalvermögen berücksichtigen zu können. Das Finanzamt versagte die bescheidmäßige Feststellung der Verluste mit der Begründung, es würde im außerbetrieblichen Bereich kein Verlustabzug gem § 18 Abs 6 EStG geben.²³⁵

Der Beschwerdeführer führte ua aus, dass ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und das objektive Nettoprinzip durch die Versagung des Verlustabzugs im Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen vorliegen würde. Aufgrund der eingeschränkten Verrechnungsmöglichkeiten (siehe § 27 Abs 8 EStG) und des fehlenden Verlustvortrags, würde es im Bereich der Kapitaleinkünfte zu einer Besteuerung von Kapitalerträgen kommen, die in dieser Höhe nicht erzielt worden wären (bei einer Totalbetrachtung über mehrere Perioden hinweg).²³⁶

Der VfGH teilte die Bedenken des Beschwerdeführers in seiner Entscheidung nicht. Er argumentierte, dass der Gesetzgeber vor dem Hintergrund seines rechtspolitischen Gestaltungsspielraums Regelungen für einzelne Einkunftsarten treffen kann, die keine derartige Verlustverrechnung über die Periode hinaus nötig machen würden. Auch ein Vergleich zur

²³² Vgl VfGH 1701/2016-11 ÖStZ 2017/726, 495.

²³³ Vgl VfGH 1701/2016-11 ÖStZ 2017/726, 495.

²³⁴ Vgl *Beiser*, ÖStZ 2016/23, 669 (670).

²³⁵ Vgl VfGH 1722/2020 SWK 2021/13-14, 774.

²³⁶ Vgl VfGH 1722/2020 SWK 2021/13-14, 774.

Verlustrückgleichsmöglichkeit des § 30 Abs 7 EStG sei nach Ansicht des VfGH unzulässig, da sich die Veranlagung im Bereich der Immobilien wesentlich von der Veranlagung im Bereich von Kapitalvermögen hinsichtlich des Grades der Bindung des Kapitals unterscheiden würden.²³⁷

Die Einschränkung der Verlustrückgleichsmöglichkeiten im Bereich der Kapitaleinkünfte wird in der Literatur auch zwiespalten gesehen. So sieht beispielsweise *Kirchmayr* durch die Einschränkung des § 20 Abs 2 EStG²³⁸ einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip.²³⁹ *Mayr* hingegen lässt die hier fehlende Verlustrückgleichs- bzw. Vortragsmöglichkeit dem Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers über.²⁴⁰ Es wurde beispielsweise in der Vergangenheit eine Einführung eines zweiten „Gesamtbetrags der Einkünfte 25 %/27,5 %“ gefordert, der einen einfacheren Ausgleich von Verlusten bzw. eine einfachere Abwicklung eines Verlustvortrags im Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen möglich machen sollte.²⁴¹

4.4.2.3 *Verluste aus Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gem § 28 EStG*

Im Bereich der Vermietung und Verpachtung beschäftigte sich der VfGH vor allem mit den Verteilungsregelungen des § 28 Abs 2 EStG, die größere Werbungskostenblöcke wie beispielsweise nicht regelmäßig anfallende Instandhaltungsarbeiten auf Antrag des Steuerpflichtigen auf (mittlerweile) 15 Jahre verteilen lassen. So fordert er vor allem ein „hinreichend angepasstes System der Verlustberücksichtigung“, welches nach Ansicht des Gerichtshofs durch die Verteilungsregelungen aus verfassungsrechtlicher Sicht ausreichend sei.²⁴² Eine Verpflichtung zur Einführung eines interperiodischen Verlustrückgleichs im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung leitet der VfGH hingegen wiederum nicht aus dem Gleichheitssatz ab.

²³⁷ Vgl VfGH 1722/2020 SWK 2021/13-14, 774.

²³⁸ Der ein Abzugsverbot für Aufwendungen und Ausgaben vorsieht, die im Zusammenhang mit sonderbesteuerten Kapitaleinkünften stehen.

²³⁹ Vgl *Kirchmayr/Mayr*, Verlustrückgleichsbeschränkungen im außerbetrieblichen Bereich verfassungsrechtlich problematisch?, taxlex 2014/9, 296 (298).

²⁴⁰ Vgl *Kirchmayr/Mayr*, taxlex 2014/9, 296 (300).

²⁴¹ Vgl *Herzog*, Einfach und systemgerecht: Verlustrückgleichs- und Verlustvortragstopf für 25%-Einkünfte, taxlex 2014/12, 411 (414).

²⁴² Vgl *Kofler* in *Kofler et al* (Hrsg), Steuerpolitik und Verfassungsrecht, Verlustverwertung und Verfassungsrecht, 71 (118).

4.4.3 Zusammenfassung aus Sicht des Autors

Aus den obigen Ausführungen lässt sich der Tenor ableiten, dass die österreichischen Höchstgerichte mit der Ausgestaltung des interperiodischen Verlustausgleichs in Österreich dem Grunde nach einverstanden sind. Die Höchstgerichte erlauben dem Gesetzgeber einen weiten Gestaltungsspielraum zur unterschiedlichen Behandlung betrieblicher und außerbetrieblicher Verluste, ebenso zur unterschiedlichen Verlustverwertung innerhalb der jeweiligen Einkunftsarten, solange kein Verstoß gegen Art 7 B-VG vorliegt.

Aus praktischer Sicht sei angemerkt, dass allfällige Ungleichheiten oder mögliche Ungerechtigkeiten auch durch die Anwendung anderer Rechtsinstrumente in vielen Fällen hintangehalten werden könnten (zB Aufrollungsmöglichkeiten in der Lohnverrechnung, Erlass vorläufiger Bescheide - § 200 BAO; Nachsicht von Abgaben - § 236 BAO; Maßnahmen gem § 293 - § 311a BAO – Wiederaufnahme des Verfahrens, Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand; Gestaltungsmöglichkeiten durch das Zufluss-Abfluss-Prinzip, etc.).²⁴³

Die österreichischen Steuergesetze sind derart ausgestaltet, dass diese in fast allen Fällen zu einem ausgewogenen Besteuerungsergebnis führen werden. Härtefälle, die nicht abgebildet werden können, wird es daher in einer verschwindend geringen Anzahl immer geben und derartige Fälle werden offensichtlich vom Gesetzgeber bzw von den Höchstgerichten durchaus toleriert.

²⁴³ Vgl dazu bspw die Kommentierung in *Ritz/Koran*, Bundesabgabenordnung⁷ (2017).

5 Zur Beibehaltung/Wiedereinführung des Verlustrücktrags

Wie bereits im vorherigen Kapitel dargestellt, räumt der VfGH was die verfassungsrechtlichen Anforderungen an den Verlustabzug bzw die Beschränkung des interperiodischen Verlustausgleichs im außerbetrieblichen Bereich betrifft, dem Gesetzgeber relativ viel rechtspolitischen Gestaltungsspielraum ein. Sofern es – auf die jeweiligen Besonderheiten der einzelnen Einkunftsarten – bezogene Möglichkeiten zur intertemporalen Verlustverwertung gibt, sieht der VfGH in seiner bisherigen Judikatur keine verfassungsrechtlich problematischen Gesichtspunkte. Diese Beurteilungen bezogen sich logischerweise immer auf den Übertrag von Verlusten in die Zukunft. Eine etwaige Verlustberücksichtigung in der Vergangenheit war bisher – aufgrund der bis vor der COVID-19-Krise fehlenden Regelung – nicht Gegenstand von Verfahren vor dem VfGH.

Aus diesen Gesichtspunkten lässt sich auch keine verfassungsmäßige Anforderung eines einzuführenden Verlustrücktrags ableiten. Denn wenn schon die bisherigen Instrumente der intertemporalen Verlustausgleichsmöglichkeit in sämtlichen Einkunftsarten im Einklang mit dem Verfassungsrecht stehen, wieso sollte sich genau dann die Möglichkeit eines Verlustrücktrags aus dem Verfassungsrecht ableiten lassen?

Darüber hinaus sei auch angemerkt, dass der Verlustrücktrag als „Kriseninstrument“ von der grundsätzlichen Idee und Ausgestaltung her aus theoretischer Sicht einen Anwendungsbereich finden könnte, jedoch die praktische Anwendung im KMU-Bereich aufgrund der unzähligen anderen getroffenen (und somit in dieser Hinsicht konterkarierenden) Maßnahmen vernachlässigbar war (vergleiche dazu bereits die Ausführungen im Kapitel 3.9). Daraus lässt sich jedoch nicht zwingend ableiten, dass eine zukünftige Beibehaltung des Verlustrücktrags auf eine ähnlich geringe praktische Bedeutung stoßen würde.

Gerade für den einzelnen Steuerpflichtigen ist es zweifelsfrei vorteilhaft, dass der Verlustrücktrag (anders als der Verlustabzug/Verlustvortrag) an eine bereits feststehende Verrechnungsgröße anschließt (bspw das bereits veranlagte Vorjahr). Er ist deshalb zur Verrechnung der Verluste – bei Vorliegen von positiven Einkünften aus der Vorperiode – nicht auf die zukünftige positive Ergebnisentwicklung angewiesen. Daraus kann nach mE auch abgeleitet werden, dass der Verlustrücktrag grds einen Platz im System der österreichischen Einkommensbesteuerung/Körperschaftbesteuerung finden würde.

Wie bereits herausgearbeitet, ist im außerbetrieblichen Bereich (bis auf die Ausnahme des § 30 Abs 7 EStG) eine Verlustverwertung in einer Folgeperiode ausgeschlossen. Anhand des nachfolgenden Beispiels zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung soll dargestellt werden, was ein „fiktiver“ Verlustrücktrag gerade in diesem Bereich für eine Wirkung entfalten könnte²⁴⁴:

natürliche Person - Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

	2019	2020	2021	2022	2023
Mieteinnahmen	24.000,00	25.200,00	0,00	0,00	26.460,00
- zu berücksichtigende Aufwendungen nach § 28 Abs 2 EStG	-1.000,00	-1.000,00	-1.000,00	-1.000,00	-1.000,00
- Abschreibung	-5.000,00	-5.000,00	-5.000,00	-5.000,00	-5.000,00
- Fremdfinanzierungskosten	-700,00	-650,00	-600,00	-550,00	-500,00
- sonstige Werbungskosten	-1.000,00	-1.000,00	-1.000,00	-1.000,00	-1.000,00
Einnahmenüberschuss/Werbungskostenüberschuss	16.300,00	17.550,00	-7.600,00	-7.550,00	18.960,00

Anmerkungen)

Die natürliche Person erzielt keine weiteren Einkünfte.

Im Jahr 2021 konnte kein neuer Mieter gefunden werden - das Objekt stand deshalb leer.

Im Jahr 2022 kam es zu einem Ausfall der Zahlung des Mieters - kein Zufluss iSd § 19 EStG.

Lösung des Beispiels nach der derzeitigen Rechtslage)

Nach der derzeitigen Rechtslage gehen die im Jahr 2021 und Jahr 2022 erzielten negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung verloren.

Der Steuerpflichtige hat keine Möglichkeit die Verluste zu verwerten.

Lösung des Beispiels unter Berücksichtigung eines fiktiven Verlustrücktrags)

Einführung eines fiktiven Verlustrücktrags, der die Möglichkeit vorsieht, negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

auf Antrag des Steuerpflichtigen (bis zwei Jahre nach rechtskräftiger Veranlagung der Verlustperiode) zu 75 %

mit positiven Einkünften aus Vorperioden auszugleichen.

	2019	2020	2021	2022	2023
Mieteinnahmen	24.000,00	25.200,00	0,00	0,00	26.460,00
- zu berücksichtigende Aufwendungen nach § 28 Abs 2 EStG	-1.000,00	-1.000,00	-1.000,00	-1.000,00	-1.000,00
- Abschreibung	-5.000,00	-5.000,00	-5.000,00	-5.000,00	-5.000,00
- Fremdfinanzierungskosten	-700,00	-650,00	-600,00	-550,00	-500,00
- sonstige Werbungskosten	-1.000,00	-1.000,00	-1.000,00	-1.000,00	-1.000,00
Einnahmenüberschuss/Werbungskostenüberschuss	16.300,00	17.550,00	-7.600,00	-7.550,00	18.960,00
+/- fiktiver Verlustrücktrag	-5.700,00	-5.662,50	5.700,00	5.662,50	0,00
Einnahmenüberschuss/Werbungskostenüberschuss nach VRT	10.600,00	11.887,50	-1.900,00	-1.887,50	18.960,00

Abbildung 12: Verlustrücktrag als notwendige Ergänzung für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

²⁴⁴ Beispiel in Anlehnung an *Kofler in Kofler et al* (Hrsg), Steuerpolitik und Verfassungsrecht, Verlustverwertung und Verfassungsrecht, 71 (118).

Es zeigt sich sehr gut, dass sich in diesem Fall die Möglichkeit eines „fiktiven“ Verlustrücktrags zur Abfederung der derzeit bestehenden Härten sehr gut eignen würde. Denn durch die bestehende Rechtslage im Bereich der Vermietung und Verpachtung sind zwar auf der Seite der Werbungskosten Möglichkeiten zur Verteilung von größeren Ausgabenblöcken vorgesehen (§ 28 Abs 2 und Abs 3 EStG), die Problematik von etwaig fehlenden Einnahmen lässt der Gesetzgeber dennoch komplett außen vor.²⁴⁵ Dies akzeptiert der VfGH in seiner Rechtsprechung auch so, fraglich ist jedoch, ob der Gerichtshof die oben dargestellte Thematik ausreichend gewürdigt hat und sich darauf auch aus verfassungsrechtlicher Sicht ein weiteres Verlustverrechnungskorrektiv ableiten lassen würde.

Gerade im außerbetrieblichen Bereich würde sich ein Verlustrücktrag aufgrund des grundsätzlichen Fehlens von anderen interperiodischen Verlustverrechnungsmöglichkeiten gut in das österreichische Steuerrecht einfügen. Wenn bspw der Verlustrücktrag für den Rücktrag in derselben Einkunftsart zulässig gemacht werden würde, könnten zukünftig Fälle, in denen aufgrund der derzeitigen Rechtslage es dazu kommen kann, dass nicht erzielter Einkommen versteuert wird (bei einer Betrachtung über einen längeren Zeitraum), abgemildert bzw vermieden werden. Es gilt aus systematischer Sicht jedoch anzumerken, dass durch eine etwaige (isolierte) Einführung des Verlustrücktrags im außerbetrieblichen Bereich die derzeit schon vorherrschende unterschiedliche Behandlung der betrieblichen und außerbetrieblichen Einkünfte vergrößert werden würde. Aus (steuersystematischen) Grundsätzen wäre deshalb dem Verlustrücktrag quer über alle Einkunftsarten hinweg den Vorzug zu geben.

Es können sich aber auch im betrieblichen Bereich Fallkonstellationen ergeben, in denen der Verlustrücktrag aus Sicht der Totalgewinnbetrachtung gut die bisherigen Regelungen ergänzen könnte, da der Verlustabzug in diesen Fällen komplett ins Leere läuft.

²⁴⁵ Vgl *Kofler* in *Kofler et al* (Hrsg), Steuerpolitik und Verfassungsrecht, Verlustverwertung und Verfassungsrecht, 71 (118).

Dafür muss man sich beispielsweise folgende Fallkonstellation vor Augen halten:

Die natürliche Person A betreibt einen Handelsbetrieb (Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG). Sie erzielt daraus im Jahr 2019 Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem § 23 EStG iHv EUR 50.000,00. Im Jahr 2020 werden Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem § 23 EStG iHv EUR 60.000,00 erzielt.

Anfang des Jahres 2021 erkrankt der Steuerpflichtige schwer, sodass die Ausübung der betrieblichen Tätigkeit aufgrund der Krankheit für den Steuerpflichtigen quasi unmöglich wird. Es werden laufende Einkünfte iHv EUR – 20.000,00 erzielt. Im Herbst des Jahres 2021 verstirbt der Steuerpflichtige an seiner schweren Krankheit. Da kein Nachfolger zur Betriebsfortführung gefunden werden kann, wird der Betrieb letzten Endes nach § 24 EStG aufgegeben, wodurch ein Betriebsaufgabeverlust iHv EUR – 50.000,00 entsteht.

Lösung:

Im vorliegenden Fall stellt sich die Frage nach dem Übergang dieser erzielten und nicht ausgeglichenen Verluste iHv EUR – 70.000,00 auf einen etwaigen Rechtsnachfolger gar nicht, da der Betrieb gar nicht weitergeführt wird. Ein derartiger Übergang wäre ohnehin nur unter den – bereits dargestellten – relativ strengen Voraussetzungen möglich (unentgeltliche Übertragung von Todes wegen bei Übernahme des Betriebes zu Buchwerten).

Es ist auch logisch, dass der Steuerpflichtige aufgrund seines Todes die Verluste selbst zukünftig nicht mehr „verbrauchen“ kann, sodass es aus Sicht der Totalgewinnbetrachtung im vorliegenden Fall zur Besteuerung von Einkünften kommt, die der Steuerpflichtige im Endeffekt gar nicht erzielt hat.

Und genau an dieser Stelle könnte der Verlustrücktrag ansetzen. Durch die Möglichkeit eines Verlustrücktrags könnten die negativen Einkünfte, die sich im Jahr 2021 aufgrund der betrieblichen Tätigkeit und aufgrund der Betriebsaufgabe ergeben haben, mit zuvor erzielten positiven Einkünften ausgeglichen werden²⁴⁶. Es würde dadurch nach mE dem im österreichischen Einkommensteuerrecht vorherrschenden Prinzip der Leistungsfähigkeit noch besser als derzeit entsprochen werden.

²⁴⁶ Wodurch sich eine Steuergutschrift ergeben würde, die der Verlassenschaft zukommt.

natürliche Person - Handelsbetrieb, Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2019	50.000,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2020	60.000,00

laufende Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2021	-20.000,00
Betriebsaufgabeverlust nach § 24 EStG	-50.000,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2021	-70.000,00

Lösung des Beispiels nach der derzeitigen Rechtslage)

	2019	2020	2021	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	50.000,00	60.000,00	-70.000,00	
Gesamtbetrag der Einkünfte	50.000,00	60.000,00	-70.000,00	
Einkommen	50.000,00	60.000,00	-70.000,00	Gesamt
Einkommensteuer	14.280,00	18.480,00	0,00	32.760,00

Lösung des Beispiels unter Berücksichtigung eines Verlustrücktrags*)

** Der Verlustrücktrag ist in diesem Fall bis zu einem Einkommen von EUR 0,00 geltend gemacht worden.*

	2019	2020	2021	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	50.000,00	60.000,00	-70.000,00	
+/- Verlustrücktrag	-10.000,00	-60.000,00	70.000,00	
Gesamtbetrag der Einkünfte	40.000,00	0,00	0,00	
Einkommen	40.000,00	0,00	0,00	Gesamt
Einkommensteuer	10.080,00	0,00	0,00	10.080,00

Verminderung der Einkommensteuer durch Verlustrücktrag	22.680,00
---	------------------

Abbildung 13: Verlustrücktrag als notwendige Ergänzung im Todesfall

Die Steuerersparnis liegt bei Berücksichtigung eines Verlustrücktrags in die beiden Vorperioden 2019 und 2021 im vorliegenden Fall bei EUR 22.680,00.

Es findet sich – wie bereits angemerkt – im Bereich der Körperschaftsteuer eine Regelung zur Liquidation von Körperschaften, die es ermöglicht, die letzten Besteuerungsabschnitte zusammenzufassen. So wäre es denkbar, diese Regelung auch im Bereich der Einkommenssteuer einzuführen. Man wird hier jedoch schnell auf ein großes Problem stoßen. Durch die einkommensteuerliche Progression würde es bei Steuerpflichtigen, die in den letzten Perioden bloß positive Ergebnisse erzielen, haben, zu unerwünschten Progressionseffekten kommen. Bei einer Übernahme des § 19 KStG in das Einkommensteuerrecht wäre für die adaptierte Regelung allenfalls ein Wahlrecht für den Steuerpflichtigen vorzusehen²⁴⁷.

²⁴⁷ Vor allem um unerwünschte Progressionseffekte zu vermeiden.

Die beiden Beispiele illustrieren relativ gut, dass gerade in den Fällen, in denen es kein interperiodisches Verlustverrechnungskorrektiv gibt (siehe außerbetrieblicher Bereich) bzw in den Fällen, in denen eine Verlustverrechnung mit zukünftigen Gewinnen schlichtweg nicht möglich ist, eine Einführung eines Verlustrücktrags seine Berechtigung finden kann. Er führt bei Anwendung in diesen Fällen vor allem zu einer faireren Besteuerung über mehrere Kalenderjahre hinweg, sodass die Probleme, die das notwendige Prinzip der Abschnittsbesteuerung mit sich bringt, abgeschwächt werden könnten.

Die Einführung eines Verlustrücktrags würde für den Staat aus fiskalischer Sicht zwangsläufig zu Mindereinnahmen führen. Gerade zum jetzigen Zeitpunkt (Mehrausgaben in den Staatshaushalten aufgrund der COVID-19 Pandemie, Mehrausgaben iZm der Bewältigung der wirtschaftlichen Folgen aufgrund der russischen Invasion in die Ukraine, Abschaffung der „kalten Progression“, etc) scheinen Mindereinnahmen für den österreichischen Staatshaushalt nicht bewältigbar²⁴⁸. Abgeschwächt könnte diese Problematik durch die schrittweise Einführung eines Verlustrücktrags gestaffelt nach anlassbezogenen Fällen bzw durch die kluge Adaption der höchstmöglichen rücktragbaren Beträge bzw der Anzahl der rücktragbaren Jahre. Es ist auch aus der historischen Entwicklung des Verlustabzugs nach § 18 Abs 6 EStG erkennbar, dass es in der Hinsicht doch gewisse Adaptionen über die Jahre hinweg gegeben hat.

Der Gesetzgeber hat nach mAn die Argumente, die für und gegen eine Einführung des Verlustrücktrags sprechen, sorgfältig abzuwägen und im Rahmen seines rechtspolitischen Gestaltungsspielraums den Verlustrücktrag als notwendige Ergänzung der interperiodischen Verlustverrechnung – auch außerhalb von Krisensituationen – vorzusehen. Gerade im Zusammenhang mit der im Regierungsprogramm angesprochenen Neukodifizierung²⁴⁹ des EStG 1988 würde sich ein auch aus systematischer und zeitlicher Sicht günstiger Zeitpunkt für eine Einführung des Verlustrücktrags anbieten. Die Einführung des Verlustrücktrags wäre eine nicht unbedeutende Ansatzmöglichkeit in Richtung (weitere) Erhöhung der Steuergerechtigkeit.

²⁴⁸ Vgl auch <https://kurier.at/wirtschaft/ukraine-krieg-oesterreich-rechnet-nun-mit-mehr-schulden-und-defizit/401978855> (Stand 01.09.2023) bzw vgl <https://www.bmf.gv.at/presse/pressemeldungen/2022/September/kalte-progression.html> (Stand 06.09.2023).

²⁴⁹ Vgl Regierungsprogramm 2020-2024.

6 Literaturverzeichnis

Monografien und Kommentare

Beiser, Steuern. Ein systematischer Grundriss, 21. Auflage (2023).

Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz – Kommentar (Loseblatt).

Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band I, 12. Auflage (2019).

Hohenwarter, Verlustverwertung im Konzern (2009).

Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar (2017).

Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl, Jahreskommentar Einkommensteuergesetz, 16. Auflage (2023).

Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer (Hrsg), WU-KStG, 3. Auflage (2022).

Prinz, Personalverrechnung in der Praxis, 34. Auflage (2023).

U. Torggler, UGB, 3. Auflage (2019).

Beiträge in Sammelwerken

Amberger/Brezina, Die bilanzielle Behandlung ausgewählter steuerlicher COVID-19-Maßnahmen in FS Bertl (2021).

Büger/Steinhauser, Verlustrücktrag und COVID-19-Rücklage – Zweifelsfragen anlässlich des EStR-Wartungserlasses 2021, bilanzielle Aspekte und Überlegungen de lege ferenda, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2021.

Kofler in *Kofler et al* (Hrsg), Steuerpolitik und Verfassungsrecht, Verlustverwertung und Verfassungsrecht 2023.

Pircher/Messner/Meusburger, Kritische Auseinandersetzung mit der Verlustverwertung aus Sicht des verfassungsrechtlichen Leistungsfähigkeitsprinzips, des Sachlichkeitsgebotes und der Totalgewinnbetrachtung, in FS Steckel (2017).

Beiträge in Fachzeitschriften

Atzmüller, Vorgezogene Verlustberücksichtigung, SWK 2020/28.

Beiser, Das Leistungsfähigkeitsprinzip – Irrweg oder Richtschnur?, ÖStZ 2000/16.

Beiser, Ein Ausgleich von Verlusten über mehrere Perioden im Licht des Gleichheitssatzes, ÖStZ 2016/23.

Beisteiner, Steuerpolitik in „Corona-Zeiten“, SWK 2020/13.

Böck/Jilch, Land- und Forstwirtschaft: Änderungen bei der Gewinnermittlung, SWK 2021/1-2.

Chiba, Konjunktursteuergesetz 2020: Zweifelsfragen und Überlegungen zur Beibehaltung des Verlustrücktrags, BFG-Journal 2021.

Czypionka/Kocher/Schnabl, Österreichs Wirtschaft in der Corona-Pandemie, Perspektiven der Wirtschaftspolitik, Band 21, Heft 3.

Edlbacher/Königseder, Ausschluss der Verlustvortragsmöglichkeit bei Einkünften aus Kapitalvermögen im außerbetrieblichen Bereich, SWK 2021/13-14.

Gassner/Lang, Die mangelnde Leistungsfähigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips, ÖStZ 2000/22.

Geweßler/Uedl, Einführung eines rechtsformunabhängigen Verlustrücktrags im EStG und KStG durch das Konjunkturstärkungsgesetz 2020, ÖStZ 2020/520.

Herzog, Einfach und systemgerecht: Verlustausgleichs- und Verlustvortragstopf für 25%-Einkünfte, taxlex 2014/12.

Hey, Verlustrücktrag und Pandemie: Systematische Einordnung und weiterer Handlungsbedarf, DStR 2020/2041-2051.

Hohenwarther-Mayr, Steuern in der Krise, JRP 2021/3.

Hözl/Klien/Kügler/Meyer, Beeinträchtigungen der Geschäftstätigkeit, Liquidität und staatliche Hilfen in der zweiten COVID-19-Welle, WIFO Konjunkturtest Sonderausgabe 1/2021.

Houf, COVID-19 und die Zeit danach, RdW 2020/6.

Hübner-Schwarzinger, COVID-19-Förderungsmaßnahmen und Umgründungen, SWK 2021/8.

Kirchmayr/Mayr, Verlustausgleichsbeschränkungen im außerbetrieblichen Bereich verfassungsrechtlich problematisch?, taxlex 2014/9.

Klokar, Beschleunigte Ergebnisglättung zur Stärkung der Liquidität, AVR 2020/4.

Klokar/Loibl, Verlustvortrag und Verlustrücktrag im Erbfall, AVR 2021/4.

Klokar/Postlmayr, Zweifelsfragen zum Verlustrücktrag und zur COVID-19-Rücklage, SWK 2021/6.

Lachmayr, Verluste sind nicht gleich Verluste, ÖStZ 2017/726.

Mayr, Beschleunigter Verlustrücktrag für raschen Liquiditätseffekt, RdW 2020/7.
Renelt, Der Verlustrücktrag – Ein dauerhaftes Instrument auch für die Zukunft!, ÖStZ 2021/12.
Renner, Einschränkung des Verlustabzugs bei außerbetrieblichen Einkünften: Verstoß gegen das Nettoprinzip, BFGjournal.
Schlager/Titz, Ertragsteuerliche Änderungen im AbgÄG 2014 – ein Überblick.
Schrattenstaller, Steuerpolitik in der Corona-Krise, ÖStZ 2021/6.

Internetquellen

AFRAC-Fachinformation: Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus (COVID-19) auf die Unternehmensberichterstattung (März 2021).
Bleyer, Gesetzgebung: Konjunkturstärkungsgesetz 2020 (Stand 12.05.2022, lexisnexus.at).
Eberhartinger/Petutschnig, Steuerliche Maßnahmen zur Verbesserung der Liquidität der Unternehmen in der Corona Krise: Drei Vorschläge, https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/steuerlehre/Aktuelles/Corona_3Vorschläge.pdf (Stand 06.05.2023).
Hager, Steuerberater: „Über Berufsstand schwebt Damoklesschwert“, <https://kurier.at/wirtschaft/steuerberater-ueber-berufsstand-schwebt-damoklesschwert/401337819> (Stand 08.06.2023).
Regierungsprogramm 2020 – 2024, <https://www.bundestkanzleramt.gv.at/bundestkanzleramt/die-bundesregierung/regierungsdokumente.html> (Stand 01.09.2023).
Regierungsprogramm 2017 – 2022, <https://www.oeh.ac.at/file/regierungsprogramm-ovp-fpo-2017-2022> (Stand 01.09.2023).
Pollak/Kowarz/Partheymüller, Chronologie zur Corona-Krise in Österreich – Teil 1: Vorgeschichte, der Weg in den Lockdown, die akute Phase und wirtschaftlichen Folgen, <https://vicer.univie.ac.at/corona-blog/corona-blog-beitraege/blog51/> (Stand 06.05.2023).
Puchinger/Seilern-Aspang, Konjunkturstärkungsgesetz Investitionsprämienengesetz & Co (2020).
WTS, tax loss carryback global insights, <https://wts.com/wts.com/knowledge/TLCB/tax-loss-carryback-brochure.pdf> (Stand 25.08.2023).
<https://kurier.at/politik/inland/kommission-genehmigt-coronafoerderung-750-millionen-euro/402553274> (Stand 16.08.2023).

https://www.cofag.at/pdf/Überblick-Produkte_Fixkostenzuschuss_Verlustersatz_Update_11.08.2021.pdf (Stand 16.08.2023).

<https://www.derstandard.at/story/2000144246274/oesterreich-im-visier-der-eu-wegen-ueber-foerderung-mit-corona-hilfen> (Stand 01.09.2023).

<https://kurier.at/wirtschaft/ukraine-krieg-oesterreich-rechnet-nun-mit-mehr-schulden-und-defizit/401978855> (Stand 01.09.2023).

<https://www.bmf.gv.at/presse/pressemeldungen/2022/September/kalte-progression.html>
(Stand 06.09.2023)

Judikatur

VwGH 92/15/0169.

VwGH 91/14/0172.

VwGH 92/15/0035.

VwGH 83/13/0251.

VwGH 25.04.2013, 2010/15/0131, 2011/15/0143 AVR 2021/4.

VwGH 8.11.1989, 88/13/0112.

VwGH 19.09.1984, 84/13/0059.

VwGH 14.05.1969, 429/68.

VfGH 1701/2016-11 ÖStZ 2017/726.

VfGH 1722/2020 SWK 2021/13-14.

BVerfG 30.09.1998, 2 BvR 1818/91.

7 Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Zeitlicher Verlauf der COVID-19-Pandemie in Österreich – Teil 1, https://orf.at/corona/daten/oesterreich (abgerufen am 07.05.2023).....	2
Abbildung 2: Zeitlicher Verlauf der COVID-19-Pandemie in Österreich – Teil 2, https://orf.at/corona/daten/oesterreich (abgerufen am 07.05.2023).....	3
Abbildung 3: zeitliches Zusammenspiel der einzelnen Instrumente	21
Abbildung 4: Schematische Darstellung der Einkommensermittlung mit berücksichtigtem Verlustrücktrag	22
Abbildung 5: Beispiel 1 - Ausgangssituation	42
Abbildung 6: Beispiel 1 - "Kleinerer" Betrieb	43
Abbildung 7: Beispiel 1 - "Größerer" Betrieb	43
Abbildung 8: Beispiel 2 - gänzlicher Verlustrücktrag vs Verlustrücktrag auf das Existenzminimum (1/2).....	45
Abbildung 9: Beispiel 2 - gänzlicher Verlustrücktrag vs Verlustrücktrag auf das Existenzminimum (2/2).....	46
Abbildung 10: Beispiel 3 - Zusammenwirken zwischen COVID-19-Rücklage und Verlustrücktrag (1/2)	47
Abbildung 11: Beispiel 3 - Zusammenwirken zwischen COVID-19-Rücklage und Verlustrücktrag (2/2)	48
Abbildung 12: Verlustrücktrag als notwendige Ergänzung für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.....	65
Abbildung 13: Verlustrücktrag als notwendige Ergänzung im Todesfall	68

Zusammenfassung

Die vorliegende Master Thesis widmet sich der temporären Verlustrücktragsmöglichkeit für Unternehmen, die in Österreich während der COVID-19-Krise eingeführt wurde.

In der Einleitung wird der Ausbruch von COVID-19 in Österreich und der damit einhergehenden wirtschaftlichen Einschränkungen beschrieben. Im Anschluss daran wird auf die gesetzliche Grundlage des Verlustrücktrags – das Konjunkturstärkungsgesetz 2020 – eingegangen. Es werden auch andere – in diesem Zusammenhang neu eingeführte Maßnahmen beschrieben und diskutiert.

Im Hauptteil der Arbeit wird auf die verschiedenen Facetten der Verlustrücktragsmöglichkeiten eingegangen. Es werden in diesem Zusammenhang auch die COVID-19 Rücklage sowie die Möglichkeit der Herabsetzungen von Steuervorauszahlungen für das Jahr 2019 beschrieben. Das Kapitel ist mit diversen Beispielberechnungen zur Analyse der Wirkungsweise sowie einem Zwischenresümee abgerundet.

Zum Schluss werden verfassungsrechtliche, systematische und historische Aspekte betreffend der interperiodischen Verlustverrechnungsmöglichkeiten diskutiert und herausgearbeitet, ob eine Beibehaltung/Wiedereinführung des Verlustrücktrags für die Zukunft Sinn machen würde.

Abstract

This master's thesis deals with the temporary possibility introduced in Austria during the COVID-19 crisis for companies to claim a loss carryback.

In the introduction, the outbreak of COVID-19 in Austria and the resulting economic consequences are discussed. Subsequently, the legal basis of the loss carryback - the Economic Stimulus Act 2020 (Konjunkturstärkungsgesetz 2020) – is described in more detail and other measures taken in connection with this law are also explained.

The main part of the paper deals with the various facets of the loss carryback option. Thus, the design of the COVID-19 reserve, the possibility to reduce the advance tax payments for 2019 and the actual loss carryback to be claimed with the 2020 assessment are addressed. The chapter is rounded out with sample calculations of the COVID-19 reserve and the loss carryback.

Subsequently, constitutional, systematic and historical aspects of the inter-period loss carryback are discussed and it is worked out whether the loss carryback would be suitable for retention in future.