

Entwurf

Verordnung zur Verlustberücksichtigung 2019 und 2018 (COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung)

Erläuterungen

Allgemeiner Teil

Mit der gegenständlichen Verordnung wird von der in § 124b Z 355 EStG 1988 vorgesehenen gesetzlichen Ermächtigung Gebrauch gemacht, Verluste des Jahres 2020 bereits bei der Veranlagung 2019 bzw. 2018 und damit vor Durchführung der Veranlagung 2020 wirksam werden zu lassen. Diese vorgezogene Möglichkeit der Verlustberücksichtigung soll – den Gesetzesmaterialien zum Konjunkturstärkungsgesetz 2020 (ErlRV 287 BlgNR 27. GP 8) entsprechend – durch einen bei der Veranlagung 2019 zu berücksichtigenden besonderen Abzugsposten (COVID-19-Rücklage) erfolgen. Die Ausgestaltung der Rücklage soll dabei möglichst der gesetzlichen Regelung zum Verlustrücktrag entsprechen.

Zudem sollen die Voraussetzungen für den Verlustrücktrag bei der Veranlagung 2018 geregelt und vorgesehen werden, dass die Einkommensteuer-/Körperschaftsteuervorauszahlungen 2019 auf Grund von Verlusten im Jahr 2020 herabgesetzt werden können.

Darüber hinaus sollen im Sinne der Rechtssicherheit die Auswirkungen von entgeltlichen und unentgeltlichen Übertragungen sowie von Umgründungen auf die COVID-19-Rücklage sowie auf den Verlustrücktrag geregelt werden.

Besonderer Teil

Zu § 1:

Voraussichtliche Verluste des Jahres 2020 sollen in der Veranlagung 2019 durch einen besonderen Abzugsposten berücksichtigt werden können („COVID-19-Rücklage“). Der Abzug dieser Rücklage erfolgt vom Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte und ist insoweit systematisch dem Verlustrücktrag nachgebildet. Die COVID-19-Rücklage lässt daher die Höhe der Einkünfte unberührt und hat damit insbesondere keine Auswirkungen auf die Bemessung der Sozialversicherungsbeiträge und das Feststellungsverfahren nach § 188 BAO. Als Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte gilt der Saldo der zu veranlagenden Gewinne und Verluste (ohne zB endbesteuerte oder DBA-befreite Einkünfte).

Die Rücklage kürzt den positiven Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2019. Für die Ermittlung ihrer Höhe gilt:

1. Soweit die Einkommensteuer-/Körperschaftsteuervorauszahlungen 2020 aufgrund der COVID-19-Pandemie auf Null herabgesetzt worden sind, beträgt die Rücklage ohne weiteren Nachweis bis zu 30% des positiven Gesamtbetrages der betrieblichen Einkünfte 2019. Dies ist der deutschen Regelung (§ 110 und § 111 dEStG in der Fassung 2. Corona-Steuerhilfegesetz) nachempfunden und soll eine unkomplizierte und rasche Umsetzung ermöglichen.
2. Wird der Abgabenbehörde die Höhe der betrieblichen Verluste 2020 glaubhaft gemacht, kann insoweit eine Rücklage bis zum doppelten Ausmaß (60%) gebildet werden.
3. Zudem darf die Rücklage 5 Millionen Euro nicht übersteigen.

Beispiel 1:

Im Jahr 2019 werden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 385.000 Euro, ein Verlust aus selbständiger Arbeit von 7.200 Euro und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 6.500 Euro erzielt.

Der Steuerpflichtige kann die Höhe des voraussichtlichen Verlusts 2020 noch nicht abschätzen. Er hat seine Vorauszahlungen im Jahr 2020 auf Null herabsetzen lassen.

Die COVID-19-Rücklage beträgt:

Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2019	377.800
Davon 30%	113.340
Höchstaussmaß der COVID-19-Rücklage	113.340

Der Gesamtbetrag der Einkünfte 2019 beträgt somit:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	-7.200
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	385.000
COVID-19-Rücklage	-113.340
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	6.500
Gesamtbetrag der Einkünfte	270.960

Bis zur Höhe von 30% des positiven Gesamtbetrages der betrieblichen Einkünfte 2019 ist aus Vereinfachungsgründen die voraussichtliche Höhe der negativen betrieblichen Einkünfte (Verluste) 2020 nicht zu schätzen, wenn die Einkommensteuer-/Körperschaftsteuervorauszahlungen 2020 aufgrund der COVID-19-Pandemie auf Null herabgesetzt worden sind. Soll ein höherer Verlust (bis zu 60%) im Rahmen der Rücklage im Jahr 2019 berücksichtigt werden oder wurden die Vorauszahlungen – trotz voraussichtlichen Verlusts im Jahr 2020 – nicht auf Null herabgesetzt, ist die voraussichtliche Höhe der negativen betrieblichen Einkünfte (Verluste) 2020 sorgfältig zu schätzen. Diese Schätzung ist dem Finanzamt auf Verlangen vorzulegen. Eine sorgfaltswidrig durchgeführte grob falsche Schätzung kann zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit. a BAO und dementsprechend zu einer aus der Änderung der Rücklage resultierenden Nachforderung führen.

Da bei Gewinnermittlung durch Vollpauschalierung in der Regel keine Verluste entstehen können, sollen Einkünfte, die dadurch ermittelt werden, auch bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der betrieblichen Einkünfte 2019 nicht berücksichtigt werden.

§ 1 Abs. 2 sieht insbesondere aus Vereinfachungsgründen vor, dass eine steuersubjektübergreifende Berücksichtigung der Rücklage nicht möglich sein soll. Abzug und Hinzurechnung der Rücklage sollen demnach nur beim selben Steuerpflichtigen erfolgen können. Diese Grundsätze sollen auch in Erbschaftsfällen gelten (anderes gilt für die Durchführung des Verlustrücktrages gemäß § 124b Z 355 EStG 1988; siehe dazu § 8). Daraus folgt für die Berücksichtigung der COVID-19-Rücklage im Zusammenhang mit (entgeltlichen oder unentgeltlichen) Betriebsübertragungen Folgendes:

- Erfolgt die (entgeltliche oder unentgeltliche) Übertragung des Betriebes im Jahr 2019, soll der Rechtsnachfolger für die bereits von ihm erwirtschafteten Gewinne und Verluste im Jahr 2019 die Rücklage bilden können, soweit er im Jahr 2020 Verluste aus dem Betrieb erwartet. Der Rechtsvorgänger soll für die von ihm erwirtschafteten Gewinne aus dem Jahr 2019 nur dann eine Rücklage bilden können, wenn er im Jahr 2020 aus einer anderen betrieblichen Tätigkeit einen Verlust erwartet. Ein Ausschluss von Veräußerungsgewinnen (§ 24 EStG 1988) soll nicht erfolgen, weil ein solcher auch nicht für den Verlustrücktrag besteht.
- Erfolgt die (entgeltliche oder unentgeltliche) Übertragung des Betriebes im Jahr 2020, soll der Rechtsvorgänger, soweit er im Jahr 2020 Verluste aus dem Betrieb erwartet, für seine Gewinne im Jahr 2019 die Rücklage bilden können. Da 2020 ohnehin immer zwingend eine Auflösung der Rücklage stattfinden muss, bleibt die Auflösung der Rücklage durch Übertragungen im Jahr 2020 unberührt. Der Rechtsnachfolger benötigt – neben einem erwarteten Verlust im Jahr 2020 – für eine allfällige Rücklagenbildung bereits im Jahr 2019 andere positive betriebliche Einkünfte.

Beispiel 2:

A verkauft seinen Betrieb im Juli 2019 an B. A hat 2019 einen Gewinn aus dem Betrieb (inklusive eines Veräußerungsgewinnes gemäß § 24 EStG 1988) iHv 550.000 Euro. B hat 2019 einen Gewinn aus dem übernommenen Betrieb iHv 200.000 Euro; für das Jahr 2020 macht B Verluste in Höhe von -300.000 Euro glaubhaft.

B kann für die Gewinne Juli-Dez 2019 eine Rücklage iHv 120.000 Euro (= 60% von 200.000 Euro) bilden, die 2020 aufzulösen ist. Für die Gewinne Jänner-Juli 2019 kann A keine Rücklage bilden, weil er keine Verluste 2020 erwartet. Hätte er noch einen zweiten Betrieb, könnte er insoweit eine Rücklage bilden.

Beispiel 3:

A verkauft seinen Betrieb im Juli 2020 an B. A hat 2019 einen Gewinn aus dem Betrieb iHv 200.000 Euro; im Jahr 2020 erzielt er inklusive des Veräußerungsgewinnes gemäß § 24 EStG 1988 positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv 50.000 Euro. Eine Herabsetzung der Vorauszahlungen auf Null ist nicht erfolgt.

B hat 2019 einen Gewinn aus einem anderen Betrieb iHv 1.000.000 Euro; für das Jahr 2020 macht B Verluste in Höhe von -300.000 Euro glaubhaft (davon entfallen -100.000 Euro auf den gekauften Betrieb).

B kann 2019 eine Rücklage iHv 300.000 Euro (Verlust im Jahr 2020) bilden, weil er aus dem anderen Betrieb Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hat und ausreichend Verluste im Jahr 2020 erwartet; die Rücklage ist in 2020 aufzulösen. Für die Gewinne Jänner-Juli 2019 kann A keine Rücklage bilden, weil er 2020 keine Verluste erwartet.

Beispiel 4:

Die U-GmbH wird zum 31.12.2019 auf die natürliche Person A umgewandelt. Der Rechtsnachfolger A macht 2020 einen Verlust in Höhe von -200.000 Euro, die GmbH hatte im Jahr 2019 einen Gewinn in Höhe von 300.000 Euro. Weitere Einkünfte liegen weder bei der U-GmbH noch bei A vor.

Weder die U-GmbH noch A können eine Rücklage bilden, weil die U-GmbH im Jahr 2020 keine Verluste erwartet und A im Jahr 2019 keine betrieblichen Einkünfte erzielt hat.

Bei Gesellschaften, deren Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, wird die COVID-19-Rücklage nicht im Rahmen des Feststellungsverfahrens (§ 188 BAO), sondern im Rahmen der Veranlagung der jeweiligen Mitunternehmer berücksichtigt. Daher beeinflusst die Rücklage die festzustellenden Einkünfte nicht, was eine erhebliche Vereinfachung in der praktischen Abwicklung darstellt. Vielmehr werden die aus Beteiligungen an Mitunternehmerschaften stammenden Gewinnanteile (Tangenten) beim jeweiligen Steuerpflichtigen im Gesamtbetrag seiner betrieblichen Einkünfte erfasst und sind auch auf dieser Ebene einer Rücklagenbildung zugänglich. Dies steht in einem systematischen Gleichklang mit der Vorgehensweise beim Verlustrücktrag.

Bei Unternehmensgruppen ist die COVID-19-Rücklage – wie auch der Verlustrücktrag – nur durch den Gruppenträger bezogen auf das zusammengefasste Gruppenergebnis zu berücksichtigen (§ 1 Abs. 3). Der gruppenbezogene Höchstbetrag ergibt sich aus der Anzahl der unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder und dem Gruppenträger; dabei ist für jedes Gruppenmitglied sowie für den Gruppenträger je ein Betrag von 5 Millionen zu berücksichtigen. Die Deckelung mit 30% bzw. 60% bezieht sich bei Unternehmensgruppen auf den Gesamtbetrag der Einkünfte der Unternehmensgruppe (zusammengefasstes Gruppenergebnis).

Beispiel 5:

Im Jahr 2019 besteht die Gruppe aus dem Gruppenträger X-AG (eigenes Einkommen 2019: 20.000.000 Euro; Bilanzstichtag 31.12.) und den beiden inländischen Gruppenmitgliedern Y-GmbH (eigenes Einkommen 2019: 10.000.000 Euro; Bilanzstichtag 31.12.) und Z-GmbH (eigenes Einkommen 2019: -7.000.000 Euro; Bilanzstichtag 31.12.). Zum 31.12.2019 wird die Beteiligung an der Y-GmbH an eine gruppenfremde Gesellschaft veräußert.

Im Jahr 2020 erzielt der Gruppenträger voraussichtlich ein eigenes Einkommen von -10.000.000 Euro, die Z-GmbH erzielt voraussichtlich ein eigenes Einkommen von -9.000.000 Euro. Beide machen ihr Einkommen gegenüber der Abgabenbehörde glaubhaft.

Der Gruppenträger kann im Jahr 2019 eine COVID-19-Rücklage für die Gruppe in Höhe von 13.800.000 Euro (= 60% vom zusammengefassten Gruppenergebnis 2019) abziehen. Für die Deckelung ist die Anzahl der gruppenzugehörigen Gesellschaften 2019 maßgeblich; der gruppenbezogene Höchstbetrag beträgt folglich 15.000.000 Euro.

Zu § 2:

Mit dem Abzug der COVID-19-Rücklage bei der Veranlagung 2019 korrespondiert die Hinzurechnung desselben Betrages in 2020. Damit wird der schon in 2019 berücksichtigte Verlust bei der Veranlagung 2020 neutralisiert. Abzug und Hinzurechnung der Rücklage sind betragsmäßig ident; die Hinzurechnung hat in 2020 zwingend in dem Ausmaß zu erfolgen, in dem 2019 die Rücklage abgezogen wurde.

Fortsetzung Beispiel 1:

Im Jahr 2020 betragen der tatsächliche Verlust aus Gewerbebetrieb 130.000 Euro, der tatsächliche Gewinn aus selbständiger Arbeit 1.600 Euro und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 5.200 Euro.

Der Gesamtbetrag der Einkünfte 2020 beträgt:

<i>Einkünfte aus selbständiger Arbeit</i>	<i>1.600</i>
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>	<i>- 130.000</i>
<i>Hinzurechnung der COVID-19-Rücklage</i>	<i>113.340</i>
<i>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung</i>	<i>5.200</i>
<i>Gesamtbetrag der Einkünfte</i>	<i>- 9.860</i>

Zu § 3:

Für den Fall, dass im Kalenderjahr 2020 ein abweichendes Wirtschaftsjahr enden sollte, sieht § 3 eine Regelung vor, die der des § 124b Z 355 lit. b EStG 1988 nachgebildet ist: Es besteht das Wahlrecht, die COVID-19-Rücklage vom voraussichtlichen negativen Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2020 oder vom voraussichtlichen negativen Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2021 zu bemessen. Damit wird auch im Wege der Rücklage dem Umstand Rechnung getragen, dass bei abweichendem Wirtschaftsjahr COVID-19 bedingte Verluste häufig erst in der Veranlagung 2021 steuerwirksam werden können. Wird der voraussichtliche negative Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2021 herangezogen, sind die Bestimmungen der § 1 und § 2, die sich auf die Jahre 2020 und 2019 beziehen, auf die Jahre 2021 und 2020 zu beziehen.

Zu § 4:

Der Abzug der COVID-19-Rücklage erfolgt auf Grundlage eines gesonderten Antrages, der ab Inkrafttreten der Verordnung unter Verwendung des dafür vorgesehenen amtlichen Formulars bzw. über FinanzOnline gestellt werden kann. Wurde das betreffende Jahr (2019 bei Zugrundelegung des Verlustes 2020 bzw. 2020 bei Zugrundelegung des Verlustes 2021) bereits rechtskräftig veranlagt, gilt der Antrag als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO, sodass auf dieser verfahrensrechtlichen Grundlage die neuerliche Veranlagung vorgenommen werden kann.

Zu § 5:

Um zu gewährleisten, dass bereits vor Durchführung der Veranlagung 2019 eine liquiditätsmäßige Entlastung erfolgen kann, sieht § 5 die Möglichkeit vor, die Vorauszahlungen für 2019 nachträglich zu reduzieren. Die Steuer ist mit dem Betrag festzusetzen, der sich als voraussichtliche Steuer des Jahres 2019 auf Grundlage einer Veranlagung unter Berücksichtigung einer COVID-19-Rücklage ergibt. Eine Ermittlung dieses voraussichtlichen Betrages muss dem Antrag angeschlossen werden.

Zu § 6:

Sollten nach Hinzurechnung der COVID-19-Rücklage in 2020 noch weitere betriebliche Verluste verbleiben, gilt insoweit das für den Verlustrücktrag geltende Regime des § 124b Z 355 EStG 1988 bzw. § 26c Z 76 KStG 1988, wonach ein verbleibender Verlust in voller Höhe in das Jahr 2019 rückgetragen werden kann. Die erfolgte Berücksichtigung der COVID-19-Rücklage bleibt dadurch unberührt.

Fortsetzung Beispiel 1:

Der Verlust von -9.860 Euro kann auf Antrag rückgetragen werden. Im Wege einer Änderung gemäß § 295a BAO ist der Veranlagungsbescheid für 2019 zu ändern und es ergibt sich ein Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von 281.100 Euro:

<i>Einkünfte aus selbständiger Arbeit</i>	<i>- 7.200</i>
---	----------------

<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>	385.000
<i>COVID-19-Rücklage</i>	- 113.340
<i>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung</i>	6.500
<i>Verlustrücktrag (§ 124b Z 355 EStG 1988)</i>	- 9.860
<i>Gesamtbetrag der Einkünfte</i>	261.100

Zu § 7:

§ 7 regelt die in § 124b Z 335 EStG 1988 vorgesehene Berücksichtigung des Verlustrücktrages bei der Veranlagung 2018. Danach können Verluste, die innerhalb des Höchstbetrages bei der Veranlagung 2019 nicht abgezogen werden konnten, unter bestimmten Voraussetzungen in das Jahr 2018 zurückgetragen werden. § 7 setzt den gesetzlichen Auftrag mit der Maßgabe um, dass höchstens ein Abzug von bis zu zwei Millionen Euro möglich ist. Davon sollen primär kleinere und mittelgroße Unternehmen von dem erweiterten Verlustrücktrag profitieren.

Nicht über den Verlustrücktrag berücksichtigte Verluste aus dem Jahr 2020 bleiben (ab 2021) vortragsfähig. Werden Verluste aus der Veranlagung 2021 rückgetragen, kann der Verlustrücktrag höchstens bis ins Jahr 2019 unter sinngemäßer Anwendung der Regelungen für 2018 erfolgen.

Zu § 8:

§ 124b Z 355 EStG 1988 enthält keine ausdrücklichen Regelungen für einen steuersubjektübergreifenden Verlustrücktrag bei Gesamtrechtsnachfolge (zB Erbfolge) sowie für Umgründungen. Anders als im Zuge der Bildung der COVID-19-Rücklage soll bei der Durchführung des tatsächlichen Verlustrücktrages ein subjektübergreifender Verlustrücktrag vorgesehen werden. Da der Verlustrücktrag einen „umgekehrten Verlustvortrag“ darstellt, sollen die für den Verlustvortrag geltenden allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätze angewendet werden.

Wie der Verlustvortrag ist auch der Verlustrücktrag ein höchstpersönliches Recht. Persönlich rücktragsberechtigt ist nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen daher grundsätzlich jene Person, die den Verlust erlitten hat (vgl VwGH 4.6.1986, 84/13/0251 zum Verlustabzug). Nur im Rahmen einer unentgeltlichen Übertragung von Todes wegen kommt ein Übergang des Verlustrücktrages vom Rechtsnachfolger auf den Erblasser in Betracht, der den verlustverursachenden Betrieb zu Buchwerten übernommen hat (vgl VwGH 25.4.2013, 2010/15/0131, 2011/15/0143 zum Verlustabzug). In allen anderen Fällen der Übertragung des verlustverursachenden Betriebes geht der Verlustrücktrag nicht über.

Beispiel 6:

Der Erblasser X stirbt im November 2019; er erzielt im Jahr 2019 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 500.000 Euro. Der Erbe Y erzielt im Jahr 2019 Gewinn aus dem übernommenem Betrieb in Höhe von 50.000 Euro sowie sonstige Einkünfte in Höhe von 100.000 Euro. Im Jahr 2020 macht Y einen Verlust iHv -200.000 Euro glaubhaft (er hat keine anderen betrieblichen Einkünfte).

Y kann in seiner eigenen Veranlagung 2019 eine Rücklage in Höhe von 30.000 Euro (= 60% von 50.000 Euro) bilden.

Eine darüberhinausgehende Verlustverwertung kann objektbezogen im Rahmen der Durchführung des Verlustrücktrages vorgenommen werden: 2020 beträgt der Verlust unter Berücksichtigung der Auflösung der Rücklage beim Erben -170.000 Euro. Davon können -120.000 Euro primär beim Erben berücksichtigt werden; der Überhang in Höhe von -50.000 Euro kann bei X berücksichtigt werden.

Eine steuersubjektübergreifende Übertragung des Verlustrücktrages im Rahmen von Umgründungen soll jedoch nicht ermöglicht werden, um unerwünschte Rückkoppelungen auf bereits abgeschlossene gesellschaftsrechtliche Vereinbarungen im Rahmen der Umgründung zu vermeiden. Dies trägt auch dem Vereinfachungsgedanken Rechnung. Die Verlustnutzung bei den übernehmenden Rechträgern kann daher ausschließlich durch diese im Rahmen des Verlustvortrages und des Verlustrücktrages erfolgen.

Beispiel 7:

Es erfolgt eine Einbringung eines Betriebes durch die natürliche Person A zum 31.12.2019 in die bestehende B-GmbH. Im Jahr 2019 erzielt A einen Gewinn in Höhe von 300.000 Euro. Die B-GmbH erzielt

- im Jahr 2018 einen Gewinn in Höhe von 60.000 Euro,

- im Jahr 2019 einen Gewinn in Höhe von 100.000 Euro und
- im Jahr 2020 einen Verlust in Höhe von -200.000 Euro.

Der Verlust der B-GmbH kann im Zuge des Verlustrücktrages ausschließlich mit den Gewinnen der B-GmbH verrechnet werden. Verluste im Ausmaß von -100.000 Euro können mit den Gewinnen aus 2019 und Verluste mit Ausmaß von -60.000 Euro mit den Gewinnen aus 2018 verrechnet werden. Der Verlustüberhang in Höhe von -40.000 Euro wird zum Verlustvortrag der GmbH. Ein Verlustrücktrag auf A ist unzulässig.