

Erich Novacek

**Der Verlust
im österreichischen
Abgabenrecht**



Grenz-Verlag

© 2005 by GRENZ-VERLAG Wien
Umschlaggestaltung: Grafik Schinnerl, 2120 Wolkersdorf
Layout Kern: Grafik Schinnerl, 2120 Wolkersdorf
Gesamtherstellung: GRENZ-VERLAG, 1020 Wien
ISBN 3-85099-351-5

Trotz sorgfältigster Prüfung sind Fehler in diesem Werk nicht auszuschließen und die Richtigkeit des Inhalts ist daher ohne Gewähr. Eine Haftung des Verlages oder des Autors ist ausgeschlossen.

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte, insbesondere die Rechte der Verbreitung, der Vervielfältigung, der Übersetzung, des Nachdrucks und die Wiedergabe auf fotomechanischem oder ähnlichem Wege durch Fotokopie, Mikrofilm oder anderen elektronischen Verfahren sowie der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen, bleiben – auch bei nur auszugsweiser Verwertung – dem Verlag vorbehalten.

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
Abkürzungsverzeichnis	7
I. Einleitung	11
1. Rechtfertigung und Abgrenzung des Themas	12
2. Verlustbegriffe	13
3. Terminologie	14
3.1. Verlust und Werbungskostenüberschuss	14
3.2. Verlustabzug und Verlustvortrag	14
4. Beurteilungsmaßstäbe für die einzelnen Verlustregelungen	15
4.1. Bundesverfassung	15
4.2. Gemeinschaftsrecht	16
4.3. DBA-rechtliche Diskriminierungsverbote	16
4.4. Ungereimtheiten	17
II. Bundesabgabenordnung	19
1. Vererblichkeit von Verlustabzügen	19
2. Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts	20
3. Anzeigepflicht bei der Wandlung von der oder zur Liebhaberei	21
3.1. Ertragsteuern	21
3.2. Umsatzsteuer	21
4. Buchhaltungspflicht und Liebhaberei	21
5. Liebhaberei und vorläufige Abgabenfestsetzung	22
6. Liebhaberei und Wiederaufnahme des Verfahrens	22
III. Einkommensteuergesetz	23
1. Ausschluss der stl Berücksichtigung von Verlusten	23
1.1. Einseitig widerlegbare Ausschlusswirkung	23
1.1.1. Pauschalierungsverordnungen	23
1.1.1.1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	24
1.1.1.2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit	24
1.1.1.3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb	24
1.1.1.4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	25
1.1.1.5. Zusammenfassende Beurteilung	25
1.1.2. Liebhabereiverordnung	26
1.1.2.1. Unterschiedliche Liebhabereivermutungen	27
1.1.2.2. Anerkennung von Verlusten bei Beginn der Betätigung	27
1.1.2.3. Verluste nach langer Gewinn- bzw Einnahmenüberschussphase	28
1.1.2.4. Aufwendungen der Liebhabereiphase in der Ertragsphase	30
1.1.2.5. Zusammenfassende Beurteilung	31
1.2. Unwiderlegbare Ausschlusswirkung	32
1.2.1. Endbesteuerter Kapitalerträge	32
1.2.2. Einkünfte aus Leistungen	33
1.3. Ausländische Verluste bei beschränkter Steuerpflicht	34
2. Aufschub der stl Berücksichtigung von Verlusten	36
2.1. Verluste aus Verlustzuweisungsmodellen	36
2.2. IFB-Verluste	37
2.3. Echter stiller Gesellschafter	37
2.4. Verrechnungsgrenze	37

2.5.	Inländische Verluste bei Wechsel zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht	37
2.6.	Verfassungs- und gemeinschaftsrechtliche Beurteilung	38
3.	Maßnahmen gegen die Entstehung oder Vergrößerung von Verlusten ..	40
3.1.	Verteilung von Vorauszahlungen	40
3.2.	Übergangsverluste beim Wechsel der Gewinnermittlungsart	43
3.3.	Firmenwertabschreibung	44
3.4.	Rückstellungen	48
3.4.1.	Verlustrücktrag statt Rückstellungen	49
3.4.2.	Die Maßgeblichkeit des Handelsrechts ausschließende zwingende stl Bestimmungen	50
3.4.3.	Zuwendungen anlässlich eines Firmenjubiläums	51
3.4.4.	Abfertigungen von Vorstandsmitgliedern und nicht weisungsgebundenen GmbH-Geschäftsführern	52
3.4.5.	Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters	52
3.4.6.	Hinterzogene Steuern und Sozialabgaben	62
3.4.7.	Abzinsung von Rückstellungsbeträgen	62
3.5.	Nicht abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben	63
3.5.1.	Schuldzinsen	63
3.5.1.1.	Schuldzinsen für die Finanzierung von Entnahmen	63
3.5.1.2.	Schuldzinsen im Zusammenhang mit Verzugszinsen	67
3.5.2.	Luxusaufwendungen	68
3.5.3.	Teilwertabschreibungen von Beteiligungen	68
3.5.4.	Häusliches Arbeitszimmer	69
3.6.	Verteilungspflicht von Instandsetzungsaufwendungen	69
3.7.	Verfall der Absetzbarkeit von Aufwendungen bei Eigentümerwechsel und Besteuerung besonderer Einkünfte	70
3.7.1.	Verfall der Absetzbarkeit von Aufwendungen bei Eigentümerwechsel ..	70
3.7.2.	Besteuerung besonderer Einkünfte	71
3.7.3.	Verfassungsrechtliche Beurteilung dieses Regelungskomplexes	71
4.	Einschränkungen des Verlustausgleichs	76
4.1.	Keine nachteiligen Auswirkungen ohne gesetzliche Anordnung	76
4.2.	Übergangsverluste	77
4.3.	Spekulationsgeschäfte	77
4.4.	Veräußerung von Beteiligungen	79
4.5.	Verlustausgleich mit ausländischen Verlusten bei unbeschränkter Steuerpflicht	81
4.5.1.	Berücksichtigung ausländischer Verluste	81
4.5.2.	Nachversteuerung ausländischer Verluste	85
4.6.	Verlustausgleich bei beschränkter Steuerpflicht	86
4.7.	Verlustausgleich bei Gesamtrechtsnachfolge	87
5.	Gewinnermittlungsrecht	87
5.1.	Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	87
5.2.	Auslandseinkünfte	89
6.	Verlustabzug und Verlustrücktrag	90
6.1.	Geltende Rechtslage	90
6.1.1.	Verlustabzug	90
6.1.2.	Verlustrücktrag	91
6.2.	Judikatur und Erlässe	92
6.2.1.	Entscheidung über die Höhe des Verlustabzuges und dessen Verbrauch	92
6.2.2.	Begriff der ordnungsmäßigen Buchführung	93

6.2.3.	Entscheidung über die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung	93
6.2.4.	Ausländische Verluste aus der Zeit vor der unbeschränkten Steuerpflicht	93
6.2.5.	Verlustabzug bei Einnahmen- Ausgabenrechnung	94
6.2.6.	Übergangsverluste und nachträgliche Verluste	94
6.2.7.	Verluste aus Vermietung und Verpachtung	94
6.2.8.	Verlustabzug bei beschränkter Steuerpflicht	94
6.3.	Verfassungs- und gemeinschaftsrechtliche Beurteilung	94
6.3.1.	Wesen des Verlustabzuges	94
6.3.2.	Verlustabzug für nichtbetriebliche Einkünfte	95
6.3.3.	Verlustabzug für betriebliche Einkünfte	97
6.4.	Verlustabzug bei beschränkter Steuerpflicht	99
6.5.	Auslandsverluste beim Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht	107
6.6.	Vortragsgrenze	108
6.7.	Gutschrift durch sofortige Anrechnung ausländischer Quellensteuern bzw Anrechnungsvortrag	111
6.7.1.	Rechtsquellen	111
6.7.2.	KommentarAusführungen	112
6.7.3.	Schlussfolgerungen	113
7.	Sanierungsmaßnahmen	122
7.1.	Sanierungsgewinn	123
7.1.1.	Begriff des Sanierungsgewinns	123
7.1.2.	Berücksichtigung der Sanierungskosten	124
7.1.3.	Entstehungszeitpunkt des Sanierungsgewinns	125
7.1.4.	Besteuerung des Sanierungsgewinns	125
7.1.4.1.	Sanierungsmaßnahmen außerhalb § 36	125
7.1.4.2.	Sanierungsgewinne iSd § 36 Abs 1 und 2 und Verrechnungs- bzw Vortragsgrenze	125
7.1.4.3.	Sanierungsgewinne iSd § 36 Abs 2	126
7.1.4.4.	Sanierungsgewinn bei Einnahmen- Ausgabenrechnung	127
7.1.4.5.	Sanierungsgewinn bei Pauschalierung für Gaststätten sowie für Lebensmitteleinzel- und Gemischtwarenhandel	127
7.1.4.6.	Problem der vollen Gewinnrealisierung	127
7.1.5.	Verfassungsrechtliche Bedenken	128
7.2.	Nachträgliche Zahlung erlassener Verbindlichkeiten	129
7.2.1.	Zahlungen ohne diesbezügliche Vereinbarungen	129
7.2.2.	Zahlungen auf Grund von Besserungsvereinbarungen	129
7.3.	Verlustabzug und Sanierungsgewinn	131
7.4.	Sanierung durch Gesellschafter	132
8.	Verlustveranlagung	133
IV.	Körperschaftsteuergesetz	137
1.	Maßgeblichkeit des EStG für das Körperschaftsteuerrecht	137
2.	Verlustrelevante Sonderbestimmungen betr die KapGes	139
2.1.	Verlustabzug (Mantelkauf)	139
2.2.	Gruppenbesteuerung	146
2.2.1.	Mindestausmaß der Beteiligung an unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften	146
2.2.2.	Diskriminierung ausländischer gegenüber inländischen Verlusten	147
2.2.3.	Mantelkauf	148
2.2.4.	Berücksichtigung von Vor- bzw Außergruppenverlusten	149
2.2.5.	Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen	149
2.2.6.	Verluste aus Beteiligungsveräußerungen	151

2.2.7.	Firmenwertabschreibungen	152
2.2.8.	Wechsel eines ausländischen Gruppenmitglieds von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht	160
2.2.9.	Anrechnung ausländischer Quellensteuern	161
2.2.10.	Weitere vfr und gemr Bedenken	162
2.3.	Teilwertabschreibungen und Verluste aus der Veräußerung von Beteiligungen	162
2.4.	Abzugsfähigkeit von Zinsen	166
2.4.1.	Zinsen für die Beteiligungsfinanzierung	166
2.4.2.	Zinsen iZm Zahlungen an die Gesellschafter	167
2.5.	Abzugsfähigkeit von Aufsichtsratsvergütungen	168
2.6.	Sanierungsgewinne	172
2.7.	Mindeststeuer	172
V.	Umgründungssteuergesetz	177
1.	Mantelkauf	177
1.1.	Verschmelzung	182
1.2.	Umwandlung	184
1.3.	Einbringung	184
1.4.	Spaltung	186
1.5.	Gemeinschafts- und verfassungsrechtliche Beurteilung	187
1.6.	Verlustübergang bei internationalen (Mehrfach-)Umgründungen	188
1.7.	Umgründung oder Gruppenbesteuerung	189
2.	Firmenwertabschreibungen	189
3.	Teilwertabschreibungen und Verluste aus der Veräußerung von Beteiligungen	190
4.	Buchgewinne und Buchverluste	194
4.1.	Rechtslage	194
4.2.	KommentarAusführungen	195
4.3.	Schlussfolgerungen	197
5.	Holdingspaltung	201
6.	Sanierungsbedingte Umgründungen	202
VI.	Umsatzsteuergesetz	203
	Umsatzsteuerrecht und Liebhaberei	203
VII.	Kapitalverkehrsteuergesetz	207
	Gesellschaftsteuer und Verlustübernahme	207
VIII.	Zusammenfassung	209
1.	Verlustabzug bei Unternehmensübernahme	209
1.1.	Fusionsrichtlinie	209
1.2.	VfGH zur Vererblichkeit des Verlustabzugs	211
1.3.	Weitere Fälle der Gesamtrechtsnachfolge	213
	Exkurs zur Anwachsung	215
1.4.	Haftungen bei Übernahme eines Unternehmens oder Vermögens	215
1.5.	Buchwertfortführung bzw Gewinnrealisierung	217
1.6.	Vergleichende Beurteilung	219
2.	Missbrauch beim Mantelkauf	229
3.	Sonstige Schlussfolgerungen	234
	Verzeichnis der abgekürzt zitierten Literatur	237
	Stichwortverzeichnis	239

Vorwort

Einzelne der in diesem Buch erörterten Probleme, wie die Mantelkaufregelungen oder die begrenzte Anrechnung ausländischer Quellensteuern, hatten mich innerlich schon längere Zeit beschäftigt, ohne einen Ansatzpunkt zur Lösung dieser Probleme zu erkennen; mit anderen Fragen, wie der der Abzugsfähigkeit von Aufsichtsratsvergütungen oder des Verlustabzugs für Einnahmen- Ausgabenrechner, hatte ich mich bereits in der Fachliteratur auseinander gesetzt, jedoch ohne sichtbare Folgen.

Im Laufe der Zeit verfeinerte sich punktuell die Judikatur des VfGH betr die Verluste, zusätzliche Ansatzpunkte für die Beurteilung der Mantelkaufregelungen brachte die FRL. Die Tagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft vom 27. und 28. 9. 2004 in Mainz zum Thema „Verluste im Steuerrecht“ zeigte zum Einen, dass dort das deutsche, keinem System folgende, „Verluststeuerrecht“ als ebenso widersprüchlich und problematisch beurteilt wird, wie dies im Folgenden für die diesbezügliche öst Rechtslage dargelegt wird, und zum Anderen, dass mit einer umfassenden Darstellung und Erörterung des Komplexes auch für Einzelfragen mehr Klarheit gewonnen werden kann.

Daher bin ich dem Grenz-Verlag sehr zu Dank verpflichtet, dass er mein Buchprojekt „Der Verlust im österreichischen Abgabenrecht“ in sein Verlagsprogramm aufnahm und mir so die Gelegenheit zu einer umfassenden Darstellung des öst „Verluststeuerrechts“ gab.

Dankbar bin ich auch für die gute Betreuung durch den Verlag.

Ebenso dankbar bin ich

- der KPMG Alpentreuhand GmbH Linz und der Wirtschaftskammer Oberösterreich für die Möglichkeit, ihre Fachliteratur zu benutzen,
- insbesondere Herrn Dir. *Hans Buschmann*, Leiter der Steuerabteilung der KPMG Alpentreuhand GmbH Linz, für die Erlaubnis, seine umfangreiche einschlägige Materialsammlung auszuwerten,
- Herrn Universitätsprofessor Dr Michael Lang für wertvolle Hinweise,
- Herrn OStR Dr *Peter Sablatnig* für das Korrekturlesen der Rohfassung des Manuskripts,
- meinem Sohn *Michael* für EDV-technische Unterstützung, und nicht zuletzt
- meiner Frau Maria für ihr Verständnis und ihre Geduld.

Linz, im August 2005

Erich Novacek