

§ 10d

Verlustabzug

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285;
BStBl. I 2013, 188)

(1) ¹Negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden, sind bis zu einem Betrag von 1 000 000 Euro, bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b zusammenveranlagt werden, bis zu einem Betrag von 2 000 000 Euro vom Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen (Verlustrücktrag). ²Dabei wird der Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums um die Begünstigungsbeträge nach § 34a Absatz 3 Satz 1 gemindert. ³Ist für den unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum bereits ein Steuerbescheid erlassen worden, so ist er insoweit zu ändern, als der Verlustrücktrag zu gewähren oder zu berichtigen ist. ⁴Das gilt auch dann, wenn der Steuerbescheid unanfechtbar geworden ist; die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem die negativen Einkünfte nicht ausgeglichen werden. ⁵Auf Antrag des Steuerpflichtigen ist ganz oder teilweise von der Anwendung des Satzes 1 abzusehen. ⁶Im Antrag ist die Höhe des Verlustrücktrags anzugeben.

(2) ¹Nicht ausgeglichene negative Einkünfte, die nicht nach Absatz 1 abgezogen worden sind, sind in den folgenden Veranlagungszeiträumen bis zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 1 Million Euro unbeschränkt, darüber hinaus bis zu 60 Prozent des 1 Million Euro übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen (Verlustvortrag). ²Bei Ehegatten, die nach §§ 26, 26b zusammenveranlagt werden, tritt an die Stelle des Betrags von 1 Million Euro ein Betrag von 2 Millionen Euro. ³Der Abzug ist nur insoweit zulässig, als die Verluste nicht nach Absatz 1 abgezogen worden sind und in den vorangegangenen Veranlagungszeiträumen nicht nach Satz 1 und 2 abgezogen werden konnten.

(3) (aufgehoben)

(4) ¹Der am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibende Verlustvortrag ist gesondert festzustellen. ²Verbleibender Verlustvortrag sind die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte, vermindert um die nach Absatz 1 abgezogenen und die nach Absatz 2 abziehbaren Beträge und vermehrt um den auf den Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellten verbleibenden Verlustvortrag. ³Zuständig für die Feststellung ist das für die Besteuerung zuständige Finanzamt. ⁴Bei der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags sind die Besteuerungsgrundlagen so zu berücksichtigen, wie sie den Steuerfestsetzungen des Veranlagungszeitraums, auf dessen Schluss der verbleibende Verlustvortrag festgestellt wird, und

des Veranlagungszeitraums, in dem ein Verlustrücktrag vorgenommen werden kann, zu Grunde gelegt worden sind; § 171 Absatz 10, § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 und § 351 Absatz 2 der Abgabenordnung sowie § 42 der Finanzgerichtsordnung gelten entsprechend.⁵Die Besteuerungsgrundlagen dürfen bei der Feststellung nur insoweit abweichend von Satz 4 berücksichtigt werden, wie die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der Steuerbescheide ausschließlich mangels Auswirkung auf die Höhe der festzusetzenden Steuer unterbleibt.⁶Die Feststellungsfrist endet nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, auf dessen Schluss der verbleibende Verlustvortrag gesondert festzustellen ist; § 181 Abs. 5 der Abgabenordnung ist nur anzuwenden, wenn die zuständige Finanzbehörde die Feststellung des Verlustvortrags pflichtwidrig unterlassen hat.

Autor: Dr. Dorothee **Hallerbach**, Lehrbeauftragte der Universität Augsburg/
Rechtsanwältin/Fachanwältin für Steuerrecht, Epple, Dr. Hörmann & Kollegen,
Augsburg

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 10d

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 10d	1		
II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich des § 10d		3. Verfassungsrechtliche Bedeutung der Vorschrift	
1. Verlustabzug und § 10d bis zur Einkommensteuerreform 1975	2	a) Verlustabzug und Leistungsfähigkeitsprinzip ..	10
2. § 10d seit der Einkommensteuerreform 1975	3	b) Verlustabzug und Rechtsstaatsprinzip	11
3. Zeitlicher Anwendungsbereich	4	c) Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung nach Abs. 2	
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 10d		aa) Streckung des Verlustvortrags	12
1. Gesetzgeberische Zielsetzung der Vorschrift	5	bb) Verlustvorträge bei Definitivbelastung	13
2. Systematische Bedeutung des § 10d		d) Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden Anwendung von Abs. 4 Sätze 4 ff.	14
a) Durchbrechung des Periodizitätsprinzips	6	IV. Geltungsbereich des § 10d	
b) Stellung bei der Berechnung des Einkommens ..	7	1. Sachlicher Geltungsbereich	15
c) Verfahrensrechtliche Regelungsinhalte	8	2. Persönlicher Anwendungsbereich	
		a) Natürliche Personen	
		aa) Grundsatz	16
		bb) Besonderheiten bei Ehegatten (§§ 26, 26a, 26b; § 62 EStDV)	17

	Anm.
cc) Verlustabzug bei Personenmehrheiten	18
b) Körperschaften	20
c) Verlustabzug bei Rechtsnachfolge	
aa) Keine Übertragung durch Rechtsgeschäft	21
bb) Gesamtrechtsnachfolge	22
cc) Keine Vererblichkeit des Verlustvortrags	23
3. Anwendung bei Auslandsbeziehungen	28
V. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
1. Verhältnis zu besonderen Verlustverrechnungsbeschränkungen	30
2. Verhältnis zu § 10b; § 9 Abs. 1 Nr. 2 iVm. Abs. 2 KStG	31

	Anm.
3. Verhältnis zu §§ 16, 34	32
4. Verhältnis zu § 34a	33
5. Verhältnis zu § 10a GewStG	34
6. Verhältnis zum Umwandlungsteuergesetz	35
7. Verhältnis zum Erbschaftsteuergesetz	36
8. Verhältnis zum Prämienrecht	37

VI. Verfahrensfragen	
1. Verlustabzug im Veranlagungs- und Vorauszahlungsverfahren	40
2. Außenprüfung	41
3. Stundung	42
4. Rechtsbehelfe	43

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Verlustrücktrag**

	Anm.
I. Rechtentwicklung des Verlustrücktrags	50
II. Verhältnis zum Verlustvortrag im Verlustentstehungs- und im Abzugsjahr	
1. Verlustentstehungsjahr	51
2. Verlustabzugsjahr	52
III. Voraussetzungen des Verlustrücktrags (Abs. 1 Satz 1)	
1. Begriff der negativen Einkünfte	
a) Definition	55
b) Steuerbarkeit	56
c) Verlustermittlung	57
d) Ermittlungsart	58
e) Verlusterhöhung durch Abzugsbeträge	59
f) Ermittlungszeitraum	60
g) Prinzip der Individualbesteuerung	61
2. Nicht ausgeglichene negative Einkünfte	
a) Negative Einkünfte, die nicht ausgeglichen werden	62

	Anm.
b) Ausgleich bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte	63
3. Durchführung des Verlustrücktrags (Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1)	
a) Begrenzter Abzug vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen	
aa) Betragsmäßige Begrenzung	64
bb) Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte	65
cc) Abzug vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen	66
b) Abzug im unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum	67

	Anm.
IV. Minderung der Bemessungsgrundlage für den Verlustrücktrag (Abs. 1 Satz 2)	68
V. Änderung von Steuerbescheiden zur nachträglichen Durchführung des Verlustabzugs (Abs. 1 Sätze 3 und 4)	
1. Verhältnis von Abs. 1 Sätze 3 und 4 zu den Vorschriften der AO	
a) Zweck der Verfahrensregelungen in Abs. 1 Sätze 3 und 4	70
b) Verhältnis zu den Änderungsvorschriften §§ 164, 165, 172 bis 176 AO	71
c) Verhältnis zu § 177 AO (Berichtigung von Rechtsfehlern)	72
d) Verhältnis zu §§ 169 ff. AO (Festsetzungsverjährung)	73
2. Änderung bereits erlassener Steuerbescheide (Abs. 1 Satz 3)	

	Anm.
a) Erlassener Steuerbescheid für den unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum	80
b) Pflicht zur Änderung	81
c) Umfang der Änderung	82
3. Änderung unanfechtbarer Bescheide (Abs. 1 Satz 4)	83
VI. Teilweiser oder vollständiger Verzicht auf den Verlustrücktrag (Abs. 1 Sätze 5 und 6)	
1. Antragsrecht (Abs. 1 Satz 5)	
a) Wahlrecht für den Verlustrücktrag	90
b) Gesichtspunkte zur Ausübung des Wahlrechts	91
c) Rechtsfolge: Ganzes oder teilweises Absehen von der Anwendung des Abs. 1 Satz 1	95
2. Inhalt des Antrags (Abs. 1 Satz 6)	97

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Verlustvortrag**

	Anm.
I. Rechtentwicklung des Verlustvortrags	100
II. Nicht ausgeglichene und nicht zurückgetragene negative Einkünfte (Abs. 2 Satz 1)	
1. Nicht ausgeglichene negative Einkünfte	101
2. Abzug in den folgenden Veranlagungszeiträumen	
a) Offizialprinzip	105
b) Zeitlich unbeschränkter Vortrag	106

	Anm.
c) Betragsmäßige Beschränkung (Mindestbesteuerung)	107
3. Abzug vorrangig vor Sonderausgaben	107a
III. Verdoppelung des Sockelbetrags bei Ehegatten (Abs. 2 Satz 2)	108
IV. Vorrang des Verlustrücktrags und früher möglicher Vorträge (Abs. 2 Satz 3)	109

**D. Erläuterungen zu Abs. 4:
Gesonderte Feststellung des verbleibenden
Verlustvortrags**

	Anm.		Anm.
I. Gesonderte Feststellung (Abs. 4 Satz 1)			
1. Feststellungszeitpunkt	120	1. Berücksichtigung der Besteuerungsgrundlagen (Abs. 4 Satz 4 Halbs. 1)	127
2. Verfahren der gesonderten Feststellung	121	2. Entsprechende Anwendung der § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 351 Abs. 2 AO sowie § 42 FGO (Abs. 4 Satz 4 Halbs. 2)	128
3. Rechtsfolgen der Feststellung	122	3. Änderung der Besteuerungsgrundlagen (Abs. 4 Satz 5)	129
II. Begriff des verbleibenden Verlustvortrags (Abs. 4 Satz 2)	125		
III. Zuständiges Finanzamt (Abs. 4 Satz 3)	126	V. Feststellungsfrist (Abs. 4 Satz 6)	
IV. Erlass und Änderung des Feststellungsbescheids (Abs. 4 Sätze 4 und 5)		1. Feststellungsfrist (Abs. 4 Satz 6 Halbs. 1)	130
		2. Begrenzung der Feststellungsfrist (Abs. 4 Satz 6 Halbs. 2)	131

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 10d

Schrifttum: ARNDT/JENZEN/SCHICK, Der Verlustrücktrag, München 1976; SÖFFING, Der neue Verlustrücktrag nach § 10d EStG, FR 1976, 209; SOMMER, Verlustrücktrag, Verlustvortrag, Wiesbaden 1981; ORTH, Substanzsteuerliche Folgen des Verlustrücktrags, StuW 1982, 365; SCHULZE-OSTERLOH, Gute Verluste – Böse Verluste. Ausschluß und Beschränkung des Verlustausgleichs und -abzugs, JbFStR 1984/85, 267; BUBLITZ, Der Verlustabzug nach § 10d im Steuerstrafrecht, DStR 1985, 653; KRÖNER, Verrechnungsbeschränkte Verluste im Ertragsteuerrecht, Wiesbaden 1986; PAUS, Ist § 10d EStG verfassungswidrig?, BB 1988, 184; BAUM, Die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs – § 10d EStG in der Fassung des Steuerreformgesetzes 1990, DStZ 1988, 512; JAKOB, § 15a EStG – Zu seiner Verfassungsmäßigkeit, insbesondere zur Anwendbarkeit auf Kommanditisten von „Nicht-Verlustzuweisungsgesellschaften“, BB 1988, 887; MEYER, Die gesonderte Feststellung vortragfähiger Verluste gemäß § 10d Abs. 3 EStG in der Fassung des Steuerreformgesetzes 1990, DStR 1989, 191, 238; BÜHR, Verlustverrechnungsbeschränkungen im Einkommensteuerrecht, Aachen 1993; DÖTSCH, Standortversicherungsgesetz: Wahlweiser Verzicht auf den Verlustrücktrag bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer, DB 1993, 1639; SAATHOFF, Steueroase Deutschland? Verlustberücksichtigung und Besteuerung von Vermögenszuwächsen im internationalen Vergleich, FR 1998, 917.

Schrifttum ab Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: ARNDT/JENZEN, Verlustverrechnung und Verfassungsrecht, DStR 1998, 1818; BRANDENBERG, Neuralgische Punkte der Einschränkung der Verlustverrechnung, StbJb. 1999/2000, 267; DÖTSCH/PUNG, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Änderungen des UmwStG und des GewStG und körperschaftsteuerlich relevante Änderungen des EStG, DB 1999, 932; GÜNKEL/FENZL, Ausgewählte Fragen zum Steuerentlastungsgesetz: Bilanzierung und Verlustverrechnung, DStR 1999, 649; HALLERBACH, Horizontaler Verlustausgleich zwischen zusammenver-

anlagten Ehegatten nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, DStR 1999, 1293; HERZIG/BRIESEMEISTER, Zusammenwirken verrechnungsbeschränkender Normen – Qualifikations- und Reihenfolgekonflikte bei der Verlustverrechnung, DB 1999, 1470; HERZIG/BRIESEMEISTER, Systematische und grundsätzliche Anmerkungen zur Einschränkung der steuerlichen Verlustnutzung, DStR 1999, 1377; HERZIG/BRIESEMEISTER, Mindestbesteuerung – ein steuerpolitischer Fehlschlag, DB 1999, 299; RAUPACH/BÖCKSTIEGEL, Die Verlustregelungen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, FR 1999, 487, 557 und 617; RISTHAUS/PLENKER, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 – Geänderte Verlustverrechnungsmöglichkeiten im Rahmen der Einkommensfestsetzung, DB 1999, 605; RITZER/STANGL, Einführung einer Mindestbesteuerung durch Beschränkung von Verlustausgleich und -abzug bei Verlusten aus passiver Tätigkeit durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, DStR 1999, 1; RITZER/STANGL, Erste Zweifelsfragen bei der neuen Mindestbesteuerung, DStR 1999, 886; ALTFELDER, Mindestbesteuerung – Chaos mit System?, FR 2000, 18; BIRK, Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Unternehmenssteuerreform, StuW 2000, 328; BROUDRÉ, Geänderte Verlustverrechnungsmöglichkeiten im Ertragsteuerrecht, NWB 2000, F. 3, 11015; BÖCKSTIEGEL/BETZ, „Der Widerspenstigen Zähmung“ – Hilfestellung zur praktischen Anwendung der Mindestbesteuerung, FR 2000, 793; LANG, Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, DStJG 24 (2001), 49; STAPPERFEND, Verluste im Einkommensteuerrecht, DStJG 24 (2001), 329; KOHLHAAS, „Echte“ Verluste und die Mindestbesteuerung, DStR 2002, 1250; VERFÜHRT, Verlustausgleichsverbote im Einkommensteuerrecht, Köln 2002; HERZIG (Hrsg.), Organschaft – laufende und aperiodische Besteuerung – nationale und internationale Aspekte – Hinweise zum EU-Recht, Stuttgart 2003; WERZ, Verlustverrechnungsbeschränkungen im Lichte der Verfassung.

Schrifttum ab Steuervergünstigungsabbaugesetz: JACOBS ua., Stellungnahme zum Steuervergünstigungsabbaugesetz und zu weiteren steuerlichen Maßnahmen, DB 2003, 519; KIRSCH, Änderungen des deutschen Unternehmenssteuerrechts 2003 und deren Auswirkung auf die steuerliche Berichterstattung, DStR 2003, 128; KOHLHAAS, Die Mindestbesteuerung – vier Jahre nach Einführung, DStR 2003, 1142; KORN/STRAHL, „Steuervergünstigungsabbaugesetz“ – Übersicht und erste Beratungserkenntnisse, KÖSDI 2003, 13741; MARTEN/WEISER/RÖDDER/SCHUMACHER, Das Steuervergünstigungsabbaugesetz, DStR 2003, 805; WERZ, Verlustverrechnungsbeschränkungen im Lichte der Verfassung – unter besonderer Berücksichtigung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, Aachen 2003; BRANDENBERG, Neue Regelungen über die Verlustverrechnung, NWB 2004, 673; VON GROLL, Die Verlustkompensation im System des deutschen Einkommensteuerrechts in LEHNER (Hrsg.), Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht, München 2004; HERFF, Optimierung der steuerlichen Verlustnutzung, KÖSDI 2004, 14253; HERZIG/WAGNER, Mindestbesteuerung durch die Begrenzung der Verrechnung von Verlustvorträgen, WpG 2004, 53; INTEMANN/NACKE, Verlustverrechnungen nach den Steueränderungen für 2003/2004, DStR 2004, 1149; NOLTE, Geänderte Verlustverrechnungsmodalitäten im Ertragsteuerrecht, NWB 2004, F. 3, 12907; RAUPACH, Mindestbesteuerung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, in LEHNER (Hrsg.), Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht, München 2004, 53; WEBER-GRELLET, Mindestbesteuerung/Verlustverrechnung, Stbg 2004, 31 und 75; CORDEWENER, Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung im Europäischen Recht, DStJG 28 (2005), 263; ECKHOFF, Verluste im Einkommensteuerrecht, DStJG 28 (2005), 11; HACKMANN, Verfassungswidrigkeit der neuen Mindestbesteuerung? Anmerkungen zur Abhandlung von J. LANG und J. ENGLISCH, StuW 2005, 3, StuW 2006, 124; KIRCHHOF, Verluste im Steuerrecht, DStJG 28 (2005), 1; LANG/ENGLISCH, Zur Verfassungswidrigkeit der neuen Mindestbesteuerung, StuW 2005, 3; KOHLHAAS, Verfassungswidrigkeit der Mindestbesteuerung a.F. – Kommentar zum Beschluss des BFH v. 9.6.2006, DStR 2006, 2240; WENDT, Verlustabzug: Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs gem. § 10d EStG bei bestandskräftiger Ablehnung einer ESt-Veranlagung, FR 2006, 594; EISGRUBER, Aktuelle Fragen der Verlustnutzung im Unternehmensbereich, DStZ 2007, 630; FISCHER, Grenzen der Verlustvortragsbeschränkung nach § 10d Abs. 2 EStG bei Kapitalgesellschaften, FR 2007, 281; BIRNBAUM, Keine Vererbung von Verlusten, DB 2008, 778; DÖTSCH, Zur (Nicht-) Vererblichkeit des Verlustabzugs nach § 10d EStG, DStR 2008, 641; M. FISCHER, Rückwirkende Rechtsprechungsänderung im Steuerrecht, DStR 2008, 697; P. FISCHER, Keine Vererblichkeit des Verlustabzugs nach § 10d EStG, NWB 2008, 1551; GRAGERT/WIBBORN, Auswirkungen

der BFH-Rechtsprechung auf Verlustverrechnungsbeschränkungen im EStG – Keine Vererbbarkeit des Verlustabzugs nach § 10d EStG, NWB 2008, 2617; HALLERBACH, Keine Vererblichkeit des Verlustabzugs nach § 10d EStG, StuB 2008, 353; HEY, Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers zur Sicherung des Steueraufkommens – Mit einem Plädoyer für eine Vorabprüfung durch die EU-Kommission, FR 2008, 1033; KANZLER, Verlustabzug: Keine Vererblichkeit des Verlustabzugs nach § 10d EStG, FR 2008, 465; KREFT, Gestaltungsmöglichkeiten nach Wegfall des Verlustabzugs beim Erben, GStB 2008, 262; PAUS, Kein Verlustabzug beim Erben: Verfassungsfragen und Gestaltungsüberlegungen, FR 2008, 452; PILTZ, Maßnahmen gegen den Verlust des Verlustvortrags im Erbfall, ZEV 2008, 376; RÖDER, Der Große Senat des BFH hält bei der Vererblichkeit von Verlusten die Systemgerechtigkeit hoch, ZEV 2008, 205; SCHULTE/KNIEF, Verlustvorträge sollten bei drohenden Erbfällen schnellstmöglich abgebaut werden, BB 2008, 1046; WATRIN/WITKOWSKI/ULLMANN, Deutsche Mindestbesteuerung und ihre Belastungswirkung im europäischen Vergleich, StuW 2008, 238; WITT, Keine Vererblichkeit von Verlustvorträgen, BB 2008, 1199; BODE, Verlustrücktrag: Änderung und Widerruf des Antrags auf Absehen vom Verlustrücktrag, FR 2009, 341; DÖRSCH, Vertrauensschutz gegen die rückwirkende Anwendung einer zum Nachteil des Bürgers wirkenden Änderung der höchstrichterlichen Rechtsprechung durch die Rechtsprechung, DStR 2009, 409; ENGLISCH, Verfassungsrechtliche Grundlagen und Grenzen des objektiven Nettoprinzipts, DStR 2009, 96; ETTLICH, Die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer, DB 2009, 18; OSTERLOSKAMP, Verlustabzug – Ist die Berücksichtigung von Sonderausgaben verfassungsgemäß, EStB 2009, 109; BODE, Einkünfteermittlung/Verlust: Erstmalige gesonderte Verlustfeststellung bei negativem Gesamtbetrag der Einkünfte, FR 2010, 40; BODE, Verlustrücktrag: Verlustrücktrag aus einem verjährten Verlustentstehungsjahr in ein offenes Rücktragsjahr möglich, FR 2010, 706; INTEMANN, Berücksichtigung finaler ausländischer Betriebsstättenverluste – Endlich Klarheit durch den BFH, IWB 2010, 713; LÜDICKE/KEMPF/BRINK, Verluste im Steuerrecht, Baden-Baden 2010; OSTERLOSKAMP, Berücksichtigung des Verlustvortrages – Nochmals: Zur Verfassungswidrigkeit des Abzugs vor Sonderausgaben, EStB 2010, 312; RICHTER, Aktuelle Entwicklung zur Berücksichtigung finaler ausländischer Betriebsstättenverluste in Ansässigkeitsstaat, BB 2010, 2734; RÖDER, Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht – Verfassungsrechtliche Vorgaben und Ausgestaltung de lege ferenda, Köln 2010; BODE, Verlustrücktrag eines 1999 erzielten Verlusts in den Veranlagungszeitraum 1998, FR 2011, 677; BUCIEK/DORENKAMP, Sog. Mindestbesteuerung bei endgültigem Ausschluss der Verlustverrechnung ernstlich zweifelhaft, FR 2011, 79; DORENKAMP, Für einen haushaltsverträglichen Einstieg in den Ausstieg aus der Mindestbesteuerung und gegen eine „Verfristung“ von Verlustvorträgen, FR 2011, 733; HEUERMANN, Gesonderte Feststellung des Verlustvortrags – Symbiose zwischen materiellem Recht und Verfahrensrecht, DStR 2011, 1489; JOCHUM, Systemfragen zu Mantelkauf und Sanierungsklausel, FR 2011, 497; MEYER/BALL, Zeitliche Begrenzung des Verlustabzugs, DStR 2011, 345; RENNINGS, Einschränkungen der Verlustverrechnung, FR 2011, 741; SIKORSKI, Technik des Verlustausgleichs bei § 10d EStG – Verfahrensrechtliche Problemfelder beim Verlustausgleich nach dem JStG 2010, NWB 2011, 2191; WASSERMAYER, Einschränkungen der Verlustverrechnung, FR 2011, 752; HECHTNER, Änderungen bei der Besteuerung der Unternehmen und der Reisekosten, BBK 2012, 1024; HEUERMANN, System- und Prinzipienfragen beim Verlustabzug, FR 2012, 435; WIRFLER, Geplante einkommensteuerliche Änderungen durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts, DStR 2012, 2037; DRÜEN, Verfassungsrechtliche Positionen der Mindestbesteuerung, FR 2013, 393; HECHTNER, Steuerliche Änderungen 2013 – Ergebnisse aus dem Vermittlungsausschuss und dem Bundesrat, BBK 2013, 18.

I. Grundinformation zu § 10d

1

§ 10d regelt in Durchbrechung des Prinzips der Abschnittsbesteuerung die Verrechnung von Verlusten außerhalb des Entstehungszeitraums durch Verlustvorder oder Rücktrag. In Abs. 1 ist der Verlustrücktrag geregelt, der in Satz 1 legal definiert und auf einen Höchstbetrag von 1 000 000 € bzw. im Fall der Zusammen-

veranlagung auf 2000000 € begrenzt wird. Der Rücktrag ist dem Grunde und der Höhe nach antragsgebunden (Sätze 5 und 6). Satz 2 nimmt den Begünstigungsbetrag nach § 34a Abs. 3 Satz 1 aus der Bemessungsgrundlage für den Verlustrücktrag heraus. Satz 3 und Satz 4 betreffen die Änderung bereits erlassener oder unanfechtbarer StBescheide.

Abs. 2 regelt den Verlustvortrag, Satz 1 enthält neben der Legaldefinition auch eine Begrenzung des Abzugs im Vortragsjahr bei 1 Mio. € übersteigenden Beträgen auf 60 % des übersteigenden Betrags (sog. Mindestgewinnbesteuerung). Bei Zusammenveranlagung verdoppelt sich der Sockelbetrag auf 2 Mio. € (Satz 2).

Abs. 3 ist aufgehoben und regelte bis zu seinem Wegfall durch Verweis auf § 2 Abs. 3 Sätze 4 und 5 aF eine verhältnismäßige Verrechnung der Verlustvorträge aus verschiedenen Einkunftsarten mit positiven Einkünften. Abs. 4 sieht eine gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs vor und enthält verfahrensrechtl. Regelungen dafür.

II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich des § 10d

2 1. Verlustabzug und § 10d bis zur Einkommensteuerreform 1975

Preuß. EStG v. 24.6.1891 (Preuß. G.-S. 1891, 175): Seit VZ 1892/93 sind „ihrem Betrag nach unbestimmte oder schwankende Einnahmen“ ... „nach dem Durchschnitt der drei der Veranlagung unmittelbar vorangegangenen Jahre ... zu berechnen“. Verlustjahre werden mit Null angesetzt.

Ein eigentlicher Verlustabzug ist bei der Durchschnittsbesteuerung ab dem Jahr 1906 zu berücksichtigen (§ 9 Nr. 3 und 4 preuß. EStG idF der Bek. v. 19.6.1906 [Preuß. G.-S. 1906, 241 und 259]). Danach ist der Verlust eines Jahres bei dem Gewinn der anderen Jahre in Abzug zu bringen. Diese Regelungen beschränken sich jedoch auf bestimmte Einkunftsarten (Handel, Gewerbe und Bergbau buchführender natürlicher Personen und LuF, wenn geordnete Bücher geführt wurden).

EStG 1920 und EStG 1925: Keines der beiden Gesetze kennt eine Durchschnittsbesteuerung oder einen Verlustabzug.

ESt- und KStÄndG v. 29.6.1929 (RGBl. I 1929, 123): Erstmals wird mit diesen Gesetzen für unbeschränkt stpfl. buchführende Gewerbetreibende und Land- und Forstwirte ein auf zwei Jahre begrenzter Verlustvortrag eingeführt. Für die übrigen Stpfl. wird in § 56 Abs. 1 Satz 3 die Möglichkeit zur Ermäßigung oder zum Erlass der Steuer gegeben.

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. I 1934, 1261): Der Verlustvortrag wird mit dem Hinweis auf Steuergerechtigkeit gestrichen (RStBl. I 1935, 33).

EStÄndG v. 1.2.1938 (RGBl. I 1938, 99; RStBl. 1938, 97): Der auf zwei Wj. begrenzte Verlustvortrag wird als Sonderausgabe in § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG 1938 nur für buchführende Land- und Forstwirte und buchführende Gewerbetreibende wieder eingeführt.

EStÄndG v. 17.2.1939 (RGBl. I 1939, 283; RStBl. 1939, 305): Aus § 10 Abs. 1 Nr. 6 wird aus redaktionellen Gründen § 10 Abs. 1 Nr. 5. Zu weiteren Einzelheiten vgl. RdF v. 8.3.1939 (RStBl. 1939, 433).

KRG Nr. 12 v. 11.2.1946 (StuZBl. 1946, 2): Art. VIII untersagt die Gewährung von StErmäßigungen durch Verlustvortrag für bestimmte kriegsbedingte Verluste.

MRG Nr. 64 v. 22.6.1948 (StuZBl. 1948, 123; WiGBl. 1948 Beilage Nr. 4, 2): Durch Art. I Nr. 4 des Anhangs (amerikanische und britische Besatzungszone) und durch entsprechende Ausführungsgesetze in der französischen Besatzungszone wird der Verlustvortrag von zwei auf drei Jahre ausgedehnt (erstmalig anwendbar auf Verluste, die in Wj. entstanden sind, die nach dem Stichtag der Währungsreform [21.6.1948] beginnen).

2. StNG v. 20.4.1949 (WiGBl. 1949, 69): Der Verlustvortrag in § 10 Abs. 1 Nr. 4 wird auf Verluste aus selbständiger Arbeit erstreckt, insgesamt aber beschränkt auf Stpfl., die ihre Gewinne nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermitteln (Inkrafttreten 1.1.1949).

DMBilG v. 21.8.1949 (BGBl. I 1950, 2): Der Verlustabzug für Verluste aus Wj., die vor dem 21.6.1948 geendet hatten, in VZ, die nach dem 20.6.1948 begannen, ist ausgeschlossen.

StÄndG v. 27.6.1951 (BGBl. I 1951, 411; BStBl. I 1951, 223): Ab VZ 1951 sind nicht mehr die Verluste der vorangegangenen „Wirtschaftsjahre“, sondern die der vorangegangenen „Veranlagungszeiträume“ abzuziehen. Dies stellt auch für Stpfl. mit abweichendem Wj. klar, dass die Verluste für den VZ festzustellen sind.

StNG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): § 10d ersetzt den bisherigen § 10 Abs. 1 Nr. 4, weil es aus systematischen Gründen angebracht schien, den Verlustabzug nicht mehr als Sonder„ausgabe“ abzuziehen, sondern in einem besonderen Paragraphen („wie eine Sonderausgabe“). Auf die Einführung eines Verlustrücktrags wurde wegen der damit verbundenen praktischen Schwierigkeiten verzichtet (BTDrucks. 2/481, 84). Der Verlustvortrag wird auf fünf VZ verlängert, der Kreis der Berechtigten auf nichtbuchführende Winzer erweitert; dies wird mit

StÄndG v. 5.10.1956 (BGBl. I 1956, 781; BStBl. I 1956, 433) aber wieder abgeschafft.

StÄndG v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Klarstellend wird geregelt, dass der Verlustabzug zulässig ist, soweit ein Ausgleich oder Abzug in den vorangegangenen VZ nicht „möglich“ ist.

2. § 10d seit der Einkommensteuerreform 1975

3

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Verzicht auf das Erfordernis ordnungsmäßiger Buchführung. Auf die Einbeziehung aller Einkunftsarten in den Verlustabzug wird verzichtet.

EStGÄndG v. 20.4.1976 (BGBl. I 1976, 1054; BStBl. I 1976, 282): Die völlige Neufassung des § 10d bringt inhaltlich folgende Änderungen:

- Einbeziehung aller Einkunftsarten in den Verlustabzug (aus Gründen der Gleichbehandlung der Einkunftsarten, BTDrucks. 7/4705, 3).
- Einführung eines auf ein Jahr begrenzten Verlustrücktrags aus konjunkturpolitischen und mittelstandsfördernden Gründen (vgl. BTDrucks. 7/3667 und 7/4604, 3; SÖFFING, FR 1976, 209). Liquidität und Investitionsbereitschaft sollen gestärkt werden.

– Einführung des Offizialprinzips für beide Formen des Verlustabzugs.

2. HStruktG v. 22.12.1981 (BGBl. I 1981, 1523; BStBl. I 1982, 235): Der Verlustrücktrag wird auf zwei Jahre ausgedehnt, um die Finanzausstattung der Unternehmen zu verbessern (BTDrucks. 9/482, 66), beginnend mit dem zweiten dem VZ vorangegangenen Jahr. Er bleibt auf 5 Mio. DM beschränkt.

StEntG 1984 v. 22.12.1983 (BGBl. I 1983, 1583; BStBl. I 1984, 14): Erhöhung des Verlustrücktrags auf 10 Mio. DM, Rücktrag weiter zwingend, zuerst in den vorletzten, dann in den unmittelbar vorangehenden VZ. Keine Verlängerung der Vor- bzw. Rücktragszeiträume.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Die Neufassung des § 10d ändert nichts am Verlustrücktrag, schafft aber die zeitliche Begrenzung des Verlustvortrags ab. Die Liquidität kleiner und mittlerer Unternehmen sollte gefördert werden (BTDrucks. 11/2536, 78), außerdem sollte ein Ausgleich geschaffen werden für die gleichzeitig eingeführte Mantelkaufregelung in § 8 Abs. 4 KStG, die die Verlustverrechnung bei Verlust der wirtschaftlichen Identität untersagte (BTDrucks. 11/2536, 22 [52, 78]). Verfahrensrechtlich flankiert wird diese Verlängerung des Verlustvortrags aus Gründen der Rechtssicherheit durch die neu eingeführte gesonderte Feststellung des zum Schluss des Verlustentstehungsjahres verbleibenden Verlustabzugs. Einzubeziehen in die Feststellung sind auch Verluste, die aus VZ vor 1990 stammen, zu diesem Stichtag aber noch nicht verbraucht waren (BFH v. 22.2.2005 – VIII R 89/00, BStBl. II 2005, 624). Die Regelung ist erstmalig anzuwenden zum Schluss des VZ 1990.

EinigungsvertragsG v. 23.9.1990 (BGBl. II 1990, 885; BStBl. I 1990, 654): Verluste auf dem Gebiet der ehemaligen DDR sind gem. § 57 Abs. 4 ab dem VZ 1990 vortragbar. Ein Rücktrag ist möglich auf den in DM nach den Vorschriften des EStG ermittelten Gesamtbetrag der Einkünfte der zweiten Hälfte des VZ 1990.

StandOG v. 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774): § 10d erhält seine bis zum 1.1.1999 gültige Fassung. Der Stpfl. erhält die Möglichkeit, ganz oder teilweise auf den Verlustrücktrag zu verzichten. Hintergrund dafür ist die Gleichbehandlung mit KStpfl., bei denen der Verlustrücktrag zu einer Vereinfachung des Anrechnungsverfahrens führen sollte (BTDrucks. 12/4487, 36). Das Antragsrecht ist erstmalig auf Verluste anwendbar, die im VZ 1994 nicht ausgeglichen werden konnten (§ 52 Abs. 13 Satz 1 idF des StMBG v. 21.12.1993).

StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Der Verlustrücktrag wird aus fiskalpolitischen und aus Vereinfachungsgründen auf ein Jahr gekürzt (BTDrucks. 14/23, 175). Der Rücktragsbetrag wird zunächst auf 2 Mio. DM, ab VZ 2001 auf 1 Mio. DM gesenkt. Der Gesetzgeber führt Regelungen zur Mindestbesteuerung ein, die bei der Verlustverrechnung zwischen den einzelnen Einkunftsarten ansetzen. Verlustausgleich wie auch Verlustabzug sind innerhalb einer Einkunftsart unbegrenzt zugelassen, zwischen den Einkunftsarten ist Verlustabzug jeweils unbeschränkt nur bis zum Betrag von 51 500 € (102 000 € bei zusammenveranlagten Ehegatten) zulässig, darüber hinausgehend ist ein Verlustausgleich nur noch bis zur Hälfte der Summe der positiven Einkünfte aus anderen Einkunftsarten zulässig. Im Zusammenspiel mit der gleichgelagerten Abzugsbeschränkung des § 2 Abs. 3 aF ergibt sich, dass ein Verlustabzug nach § 10d nur noch möglich ist, wenn die nach § 2 Abs. 3 zu ermittelnde Abzugsbeschränkung noch nicht ausgeschöpft ist. Die Verknüpfung

von unbeschränkter Abzugsmöglichkeit innerhalb einer Einkunftsart und Beschränkung des vertikalen Verlustabzugs macht für die Durchführung des Verlustabzugs hochkomplizierte Berechnungen nötig. Fortan müssen die verbleibenden Verluste nach Einkunftsarten getrennt festgestellt werden. Die Regelung ist wegen ihrer Kompliziertheit verfassungsrechtl. bedenklich. Das BVerfG hat einen diesbezüglichen Vorlagebeschluss des BFH v. 6.9.2006 (XI R 26/04, neues Az. IX R 70/04, BStBl. II 2007, 167) als unzulässig zurückgewiesen (BVerfG v. 12.10.2010 – 2 BvL 59/06, DSrR 2010, 2290). Der BFH hat materiell-rechtl. in diesem Verfahren entschieden, dass § 2 Abs. 3 aF und damit auch § 10d Abs. 3 aF nicht auf sog. echte Verluste anzuwenden sei (BFH v. 9.3.2011 – IX R 56/05, BStBl. II 2011, 649). Eine solche Auslegung sei verfassungsrechtl. geboten (vgl. dazu Anm. 10). Der Gesetzgeber nimmt den Verlustabzug aus dem Bereich der SA heraus und lässt den Abzug nur noch vorrangig vor SA und agB zu. Die Neuregelung tritt zum 1.1.1999 in Kraft.

Die Regelungen der Mindestbesteuerung sind anwendbar für die VZ 1999 bis einschließlich 2003 mit der Maßgabe, dass der Verlustrücktrag in den VZ 2003 bereits bis zur Höhe von 511 500 € bzw. 1 023 000 € bei zusammenveranlagten Ehegatten ohne die weiteren Beschränkungen der Mindestbesteuerung des StEntlG 1999/2000/2002 möglich ist. Die Mindestbesteuerungsregeln sind erstmals anzuwenden für Verluste, die in den VZ 1999 zurückzutragen sind, nicht für den Verlustrücktrag in den VZ 1998 (§ 52 Abs. 25 Satz 1 idF des StEntlG 1999/2000/2002, BFH v. 9.3.2011 – IX R 71/04, BFH/NV 2011, 1483; BFH v. 9.3.2011 – IX R 72/04, BStBl. II 2011, 751; BFH v. 23.8.2011 – IX R 53/05, DSrR 2011, 1854 = FR 2012, 130). Folge ist, dass für Zwecke der Ermittlung des Rücktragsbetrags in 1998 keine fiktive Verlustverrechnung nach § 2 Abs. 3 Sätze 2–8 durchzuführen ist.

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Übernahme der in § 52 Abs. 25 idF des StEntlG 1999/2000/2002 bereits enthaltenen Absenkung des Rücktragshöchstbetrags auf 1 Mio. DM in § 10d Abs. 1 Satz 1.

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Die Beträge in § 10d werden auf Euro umgestellt.

ProtErklG „Korb II“ v. 22.12.2003 (BGBl. I 2003, 2840; BStBl. I 2004, 14): Die zum 1.1.1999 eingeführte Mindestbesteuerung durch Beschränkung des vertikalen Verlustabzugs wird abgeschafft und durch neue Mindestbesteuerungsregeln ersetzt. Abs. 1 und 2 werden neu gefasst.

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Eingeführt wird Abs. 4 Satz 6, der eine zeitliche Begrenzung der Verlustfeststellung vorsieht und diese an die Festsetzungsfrist für das Jahr der Verlustentstehung knüpft. Die Regelung soll ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 622/06, 71 f.) dem Zweck dienen, eine zeitnahe Entsch. über den noch verbleibenden Verlust sicher zu stellen. Diese zeitnahe Feststellung sieht der Gesetzgeber durch die Rspr. des BFH gefährdet, nach der auf die Verlustfeststellung § 181 Abs. 5 AO anzuwenden ist, mit der Folge, dass auch nach Eintritt der Festsetzungsverjährung für die Veranlagung Verluste festgestellt werden können, wenn dies für eine StFestsetzung von Bedeutung ist (BFH v. 1.3.2006 – XI R 33/04, BStBl. II 2007, 919; BFH v. 2.8.2006 – IX R 65/05, BStBl. II 2005, 921).

UntStRefG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): § 10d Abs. 1 wird ergänzt um einen neuen Satz 2, der die Begünstigungsbeträge nach § 34a Abs. 3 Satz 1 aus der Bemessungsgrundlage für den Verlustrücktrag he-

rausnimmt. Der bisherige Satz 2 wird zu Satz 3, Satz 3 zu Satz 4, Satz 4 zu Satz 5 und Satz 5 zu Satz 6.

JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Abs. 4 Sätze 4 und 5 werden dahingehend geändert, dass eine erstmalige Verlustfeststellung bzw. eine Änderung der Verlustfeststellung nur noch möglich ist, wenn die StFestsetzung für das Jahr der Verlustfeststellung noch änderbar ist. Die Regelung wurde eingeführt um die Rspr. des BFH (BFH v. 17.9.2008 – IX R 10/06, BStBl. II 2009, 897) auszuhebeln, der zur alten Fassung entschieden hatte, dass ein verbleibender Verlustvortrag auch dann erstmals gem. § 10d Abs. 4 Satz 1 gesondert festzustellen ist, wenn der EStBescheid für das Verlustentstehungsjahr zwar bestandskräftig ist, darin aber keine nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte berücksichtigt worden sind.

Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts v. 20.2.2013 – UntStReiseKGG (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188): In Abs. 1 Satz 1 werden die Rücktragsbeträge erhöht von 511 000 € auf 1 000 000 € und von 1 023 000 € auf 2 000 000 €.

Reformüberlegungen:

Derzeit bestehen auf politischer Ebene keine Reformüberlegungen im Hinblick auf den Verlustabzug. Vorschläge, die auf eine zeitliche Begrenzung des Verlustvortrags oder eine Abschaffung der Mindestbesteuerung gerichtet sind (vgl. Tagungsbericht zu den 39. Berliner Steuergesprächen v. 20.6.2011, www.berliner-steuergespraech.de/Dokumente/Tagungsbericht_zum_39._Berliner_Steuergespraech.pdf; DORENKAMP, FR 2011, 733; RENNINGS, FR 2011, 741) werden derzeit nicht weiter verfolgt.

Die Facharbeitsgruppe „Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung“ des BMF erläuterte in ihrem Abschlussbericht v. 15.9.2011, dass eine Abschaffung der Mindestbesteuerung ohne erhebliche Belastung der öffentlichen Haushalte nicht erreicht werden kann. Bevorzugt wird ein Modell, nach dem die Mindestgewinnbesteuerung schleichend über acht Jahre abgeschafft wird, indem der derzeit gültige Mindestbesteuerungssatz von 60 % des Gesamtbetrags der Einkünfte von mehr als 1 Mio. € jährlich um 5 Prozentpunkte auf 100 % im VZ 2020 angehoben wird. Daneben wird für denkbar gehalten, Verlustvorträge, die über zehn Jahre nicht genutzt werden, dauerhaft von der Verrechnung auszuschließen.

Im Hinblick auf die Liquiditätswirkung des Verlustrücktrags in Krisenjahren wird empfohlen, diesen beizubehalten; angeregt wird allerdings, das Wahlrecht des Stpfl., den Verlustrücktrag zu begrenzen, aus Vereinfachungsgründen abzuschaffen.

Zur verfassungsrechtl. Problematik der Einbeziehung von Altverlusten in eine entsprechende Neuregelung vgl. KUBE, DStR 2011, 1929.

Verfahrensrechtlich hat der BRat in seiner Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (BRDrucks. 121/15) als Reaktion auf das Urteil des BFH v. 13.1.2015 (IX R 22/14, BStBl. II 2015, 829) angeregt zu prüfen, ob § 10d Abs. 4 derart geändert werden sollte, dass ein Verlustfeststellungsbescheid, für den noch keine Feststellungsverjährung eingetreten ist, nicht mehr ergehen kann, wenn für das Verlustentstehungsjahr kein EStBescheid existiert und auch

kein EStBescheid mehr erlassen werden kann, da für diesen bereits Festsetzungsverjährung eingetreten ist. Der Vorschlag wurde nicht weiter verfolgt.

3. Zeitlicher Anwendungsbereich

4

Abs. 1 und 2: Die geänderten Verlustabzugsbeschränkungen in Abs. 1 und 2 sind ab VZ 2004 für alle Altverluste anzuwenden (§ 52 Abs. 25 Satz 3 idF des ProtErklG „Korb II“ v. 22.12.2003 (BGBl. I 2003, 2840; BStBl. I 2004, 14). Dies gilt nach § 52 Abs. 25 Satz 2 (idF des ProtErklG „Korb II“ v. 22.12.2003 (BGBl. I 2003, 2840; BStBl. I 2004, 14) auch für bisher unbeschränkt abziehbare Altverluste, die zum 31.12.1998 gesondert festzustellen waren und damit nicht der bisher geltenden Mindestbesteuerungsregel unterfielen.

Die bis VZ 2012 geltenden Regelungen zum Verlustrücktrag sind erstmals für den Rücktrag in den VZ 2003 anzuwenden. Sie gelten noch nicht für den Verlustrücktrag aus dem Jahr 2003 in das Jahr 2002, denn gem. § 52 Abs. 25 Satz 4 (idF des ProtErklG „Korb II“ v. 22.12.2003 (BGBl. I 2003, 2840; BStBl. I 2004, 14) ist die Neufassung auch bezogen auf den Rücktrag erstmals für VZ 2004 anzuwenden. Der Verlustvortrag aus dem VZ 2003 in den VZ 2004 ist unabhängig von der Einkunftsart in den neuen Grenzen des Abs. 2 durchzuführen. Zwar ist die Neuregelung erst ab VZ 2004 anwendbar; da in diesem VZ keine vertikale Verlustverrechnungsbeschränkung mehr besteht, ist es uE nicht mehr erforderlich, zum Schluss des VZ 2003 die Verluste gesondert nach Einkunftsarten festzustellen (HERFF, KÖSDI 2004, 14253 [14255]; spätestens zum 31.12.2004; NOLTE, NWB 2004 F. 3, 12907). Die Erhöhung der Verlustrücktragsbeträge durch Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts v. 1.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 133) ist nach § 52 Abs. 25 Satz 7 (idF des UntStReiseKG (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188) erstmals anwendbar für negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte zum 31.12.2013 nicht ausgeglichen werden können. Die Vorschrift unterliegt – da sie eine für den Stpfl. begünstigende Regelung enthält – keinen Bedenken im Hinblick auf rückwirkende Anwendung, obwohl sie sich auf den VZ 2012 auswirkt.

Abs. 4 Sätze 4 und 5: Die Vorschrift ist nach § 52 Abs. 25 Satz 5 (idF des JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394) anwendbar für Verluste, für die erstmals am Tag nach der Verkündung des Gesetzes, also nach dem 13.12.2010 eine Feststellungserklärung abgegeben wird. In den Fällen, in denen keine Feststellungserklärung abgegeben wird, ist auf die EStErklärung abzustellen, die den Verlust enthält. Für das Feststellungsverfahren selbst entfaltet die Regelung keine Rückwirkung, denn für alle vor der Verkündung des Gesetzes abgegebenen Feststellungserklärungen bleibt es beim alten Recht. Dennoch führt dies materiell-rechtl. dazu, dass Verluste, die in abgeschlossenen VZ entstanden sind, sich aufgrund einer verfahrensrechtl. Regelung stl. nicht mehr auswirken können.

Abs. 6: § 52 Abs. 25 Satz 6 (idF des JStG 2007 v. 13.12.2006, BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28) enthält für den zeitlichen Anwendungsbereich die Regelung, dass Abs. 4 Satz 6 für alle bei Inkrafttreten des JStG 2007 am 19.12.2006 noch nicht abgelaufenen Feststellungsfristen gilt. § 181 Abs. 5 AO hemmt insoweit den Ablauf der Festsetzungsfrist nicht (BFH v. 11.2.2009 – I R 15/08, BFH/NV 2009, 1585; BFH v. 17.9.2008 – IX R 81/07, BFH/NV 2009, 386; BFH v. 17.9.2008 – IX R 92/07, nv., juris; BFH v. 18.8.2008 – IX R 89/07,

BFH/NV 2009, 762; BFH v. 10.7.2008 – IX R 90/07, BStBl. II 2009, 816; aA wohl BMF v. 30.11.2007 – IV C 4 - S 2225/07/0004, BStBl. I 2007, 825, insoweit aufgehoben durch BMF v. 5.10.2009 – IV C 4 - S 2225/07/0004, BStBl. I 2009, 1189). Im Hinblick auf den zeitlichen Anwendungsbereich hat der BFH v. 11.7.2007 (IX R 25/05, BFH/NV 2007, 2261) entschieden, dass die Neuregelung zeitlich dann nicht anwendbar ist, wenn das FG vor Inkrafttreten der Neuregelung zugunsten des Stpfl. entschieden hat, die Revisionsentscheidung aber nach dem Inkrafttreten erfolgt. Maßgebender Zeitpunkt für die Beurteilung ist der Tag der Entsch. des FG.

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 10d

5 1. Gesetzgeberische Zielsetzung der Vorschrift

Durchbrechung des Prinzips der Abschnittsbesteuerung: § 10d durchbricht aus Gründen der Steuergerechtigkeit den in § 2 Abs. 7, § 25 und § 36 manifestierten Grundsatz der Abschnittsbesteuerung (vgl. im Ergebnis zum Periodizitätsprinzip § 2 Anm. 901 und HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 62; BVerfG v. 20.12.1989 – 1 BvR 1269/89, HFR 1990, 517; EISGRUBER, DStZ 2007, 630). Durch die Zulassung von Verlustabzügen über den einzelnen VZ hinaus wird dem Umstand Rechnung getragen, dass sich die Einkünfteerzielung nicht nach VZ steuern lässt und der Zeitpunkt des Eintritts von Gewinnen und Verlusten zufallsabhängig sein kann. Die daraus resultierenden stl. Belastungen sollen zumindest bei denjenigen Stpfl. abgemildert werden, die sowohl Verlust- als auch Gewinnjahre haben. Eine gleichmäßige Belastung des Lebenseinkommens im Sinne einer Durchschnittsbesteuerung wird durch diese punktuelle Überschreitung des einzelnen VZ nicht erreicht. In Verfolgung dieser Ziele ist § 10d weder StVergünstigung noch Billigkeitsnorm.

SCHLENKER in BLÜMICH, § 10d Rn. 6 (8/2015); HEUERMANN in KSM, § 10d Rn. A 12 (5/2012); BRANDT in LADEMANN, § 10d Rn. 6 (9/1996); GASSEN in LBP, § 10d Rn. 1 (5/2013); HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 62; VON GROLL in LEHNER, Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2004, 23 (29 ff.); WERZ, Verlustverrechnungsbeschränkungen im Lichte der Verfassung, 2003, 9; JAKOB, BB 1988, 887 (889); HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 1999, 299 (302); LANG on DStJG 24 (2001), 49 (65); aA SAATHOFF, FR 1998, 917 ff.

Fiskalische Interessen: Seit der StReform 1976 werden mit den Änderungen der Vorschrift zunehmend lenkungs- und fiskalpolitische Motive verfolgt.

2. Systematische Bedeutung des § 10d

6 a) Durchbrechung des Periodizitätsprinzips

Die von § 10d verfolgte Durchbrechung des Periodizitätsprinzips geschieht in zwei Richtungen, begrenzt in die Vergangenheit und unbegrenzt in die Zukunft. Technisch mindert der Verlustabzug die Bemessungsgrundlage und die StSchuld im Abzugsjahr. Die Regelung verursacht beim Verlustrücktrag zur Steigerung der Liquidität und damit aus Lenkungsgründen eine unzutreffende Erfassung der Leistungsfähigkeit des vorangegangenen VZ, weil die Erwerbsaufwendungen nachfolgender VZ keinerlei Einfluss mehr auf die Leistungsfähigkeit in der Vergangenheit haben. Die Mindestbesteuerungsregeln in Abs. 2 bewirken eine zeitliche Streckung der Verlustabzüge. Negative Einkünfte können nicht mehr

zeitnah in wirtschaftlichem Kontext mit den Einnahmen verrechnet werden, sondern uU erst Jahre nach ihrer Entstehung.

b) Stellung bei der Berechnung des Einkommens

7

§ 10d zählt trotz seiner Stellung im Titel SA materiell zu den Einkommensermittlungsvorschriften, die sich auf Einkünfte aller Arten gleichermaßen auswirken. Der Verlustabzug, der im Einkünfteermittlungsschema des § 2 nicht vorgesehen ist, setzt systematisch nach der Anwendung des § 2 Abs. 3 an, weil er den Gesamtbetrag der Einkünfte voraussetzt, fällt jedoch nicht unter die Einkommensermittlung des § 2 Abs. 4, der ausdrücklich nur von SA und agB spricht. Er ist insoweit als § 2 Abs. 3a zu lesen.

Anders als die SA ist der Verlustabzug kein Abzug privater Aufwendungen. Als verlängerter Verlustausgleich lässt er lediglich Erwerbsaufwendungen anderer VZ zum Abzug zu. Der Verlustabzug ist klassischer Bestandteil der Einkünfteermittlung, der systematisch an den Verlustausgleich anschließt. Aktuelle Verluste haben Priorität vor Verlusten anderer VZ, stehen diesen aber ansonsten gleich.

c) Verfahrensrechtliche Regelungsinhalte

8

Neben ihrem materiell-rechtl. Regelungsgehalt enthält die Vorschrift verfahrensrechtl. Elemente in Gestalt von Änderungsvorschriften, abweichenden Verjährungsregelungen und Regelungen zur Feststellung der Verluste (Abs. 1 Satz 3 und Abs. 4 Sätze 4 und 5), zur verfahrensrechtl. Durchsetzung seines materiellen Regelungsgehalts und gemischt materiell-formelle Regelungen wie den Antrag auf Verzicht nach Abs. 1 Sätze 5 und 6.

Einstweilen frei.

9

3. Verfassungsrechtliche Bedeutung der Vorschrift

Schrifttum: LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1981/1988; KIRCHHOF, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, *StuW* 1985, 319; BIRK/FÖRSTER, Altersvorsorge und Alterseinkünfte im Einkommensteuerrecht – Verfassungsrechtliche Vorgaben, gesetzliche Regelungen, Neuerungsmodelle, Köln 1987; REIFF, Der VERLUSTABZUG im Lichte des Gleichheitsgrundsatzes, *DStZ* 1998, 858; DRÜEN, Periodengewinn und Totalgewinn, Zum Einfluß des Totalgewinngedankens auf die steuerliche Gewinnermittlung, Berlin 1999; KIRCHHOF, Verfassungsrechtliche Maßstäbe der Steuergesetzgebung, *StbJb.* 1999/2000, 17; WORING, Verfassungsrechtliche Zulässigkeit von Einschränkungen der Verlustverrechnung, *NWB* 1999, F. 3, 10718; ALTFELDER, Ist die „Mindestbesteuerung“ verfassungswidrig?, *DB* 2001, 350; HERGARTEN, Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – ein ausgehöhltes Prinzip?, *DStR* 2001, 1876; HOLDORF, Frage der Verfassungsmäßigkeit der Verlustabzugsbeschränkung nach § 2 Abs. 3 EStG, *BB* 2001, 2085; KIRCHHOF, Das EStGB – Ein Vorschlag zur Reform des Ertragsteuerrechts, *DStR* 2001, 917; KOHLHAAS, Verfassungsrechtliche und steuersystematische Grundlagen der Einkommensteuer, *DStJG* 24 (2001), 9; BERG/SCHMICH, Die Beschränkungen des Verlustabzuges im Karlsruher Entwurf zum Einkommensteuergesetz, *DStR* 2002, 346; HEY, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Köln 2002; PALM, Verfassungsmäßigkeit einer quellenbezogenen Mindestbesteuerung im Ertragsteuerrecht, *DStR* 2002, 152; VERFÜRTH, Verlustausgleichsverbote, Köln 2002; KIRCHHOF, Dokumentation: Einkommensteuer-Gesetzbuch – Ein Vorschlag zur Reform des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts, *DStR* 2003, Beihefter 5; TIPKE, Steuerrechtsordnung, Bd. II, Köln, 2. Aufl. 2003; WEBER-GRELLET, Rechtssicherheit im demokratischen Staat – Kontinuität und Planungssicherheit, *StuW* 2003, 278; KARRENBROCK, Wider die Aushöhlung

des Leistungsfähigkeitsprinzips durch die Mindestbesteuerung, DB 2004, 559; LEHNER, Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Verlustberücksichtigung, in LEHNER (Hrsg.), Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht, München 2004, 1; SCHMEHL/SCHMITT, Verfassungsrechtliche Bewertung der Gesellschafterfremdfinanzierung i.S. von § 8a KStG, DStZ 2004, 600; HEINTZEN, Die unterschiedliche Behandlung von Gewinnen und Verlusten, DStJG 28 (2005), 163; KIRCHHOF, Verluste im Steuerrecht – Eröffnung der 29. Jahrestagung und Rechtfertigung des Themas, DStJG 28 (2005), 1; LANG/ENGLISCH, Zur Verfassungswidrigkeit der neuen Mindestbesteuerung, StuW 2005, 3; MELLINGHOFF, Steuergesetzgebung im Verfassungsstaat, Stbg 2005, 1; WENDT, Prinzipien der Verlustberücksichtigung, DStJG 28 (2005), 39; KOHLHAAS, Verfassungswidrigkeit der Mindestbesteuerung a.F. – Kommentar zum Beschluss des BFH v. 9.6.2006, DStR 2006, 2240; OSTERLOSKAMP, Verlustabzug – Ist die Berücksichtigung vor Sonderausgaben verfassungsgemäß, EStB 2009, 109; LÜDICKE/KEMPF/BRINK, Verluste im Steuerrecht, Baden-Baden 2010; OSTERLOSKAMP, Berücksichtigung des Verlustvortrages – Nochmals: Zur Verfassungswidrigkeit des Abzugs vor Sonderausgaben, EStB 2010, 312; RÖDER, Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht – Verfassungsrechtliche Vorgaben und Ausgestaltung de lege ferenda, Köln 2010; BUCIEK/DORENKAMP, Sog. Mindestbesteuerung bei endgültigem Ausschluss der Verlustverrechnung ernstlich zweifelhaft, FR 2011, 79; DESENS, Der Verlust von Verlustvorträgen nach der Mindestbesteuerung, FR 2011, 745; GEBHARDT, Verloren geglaubte Verluste – Geltendmachung von Verlusten, die bislang nicht anerkannt waren, EStB 2011, 233; GRAGERT, AdV bei Mindestgewinnbesteuerung nach § 10d EStG, NWB 2011, 4007; KLEMT, Die Entsorgung steuerlicher Altlasten – Rückkehr zum zeitlich beschränkten Verlustvortrag verfassungsrechtlich zulässig?, DStR 2011, 1686; KUBE, Die intertemporale Verlustverrechnung – Verfassungsrechtlicher Rahmen und legislativer Gestaltungsspielraum, DStR 2011, 1781, 1829; SISTERMANN/BRINKMANN, Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 19.10.2011, DStR 2011, 2230; BAREIS, Ist die Mindestbesteuerung verfassungsgemäß, DB 2012, 144; HEUERMANN, System- und Prinzipienfragen beim Verlustabzug, FR 2012, 435; OSTERLOSKAMP, Berücksichtigung des Verlustvortrages, EStB 2012, 347; BOLLER/FRANKE Verfassungsmäßigkeit der gewerbsteuerlichen Mindestbesteuerung, NWB 2013, 668; DRÜEN, Verfassungsrechtliche Positionen der Mindestbesteuerung, FR 2013, 393.

10 a) Verlustabzug und Leistungsfähigkeitsprinzip

Grundsatz: Die Zulässigkeit von Verlustverrechnung ist am Leistungsfähigkeitsprinzip zu messen. Dieses Grundprinzip der Einkommensbesteuerung fordert in Anlehnung an Art. 3 GG, Stpf., die in gleichem Umfang leistungsfähig sind, gleichermaßen stl. zu belasten (BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, FR 2009, 74; BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, FR 2010, 804; BFH v. 28.7.2004 – XI R 54/99 BStBl. II 2005, 262; BFH v. 26.8.2010 – I B 49/10, GmbHR 2010, 1265; WENDT in DStJG 28 [2005], 39 ff. [41] mwN). Die Leistungsfähigkeit lässt sich nicht zutreffend bemessen, wenn Erwerbsaufwendungen bzw. Verluste nicht zum Abzug zugelassen werden. Neben diese Spielart des Leistungsfähigkeitsprinzips, das objektive Nettoprinzip, tritt das subjektive Nettoprinzip, das fordert, auch die privaten, existenzsichernden Aufwendungen zum Abzug zuzulassen (BVerfG v. 29.5.1992 – 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BVerfGE 87, 153 [169]) und das Existenzminimum von der Besteuerung freizustellen. Kein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip ist anzunehmen, weil der Verlustabzug vorrangig vor SA und agB vorzunehmen ist (BFH v. 11.2.2009 – IX B 207/08, BFH/NV 2009, 920; BFH v. 9.4.2010 – IX B 191/09, BFH/NV 2010, 1270; aA OSTERLOSKAMP, EStB 2009, 109; OSTERLOSKAMP, EStB 2010, 312; OSTERLOSKAMP, EStB 2012, 347).

Zeitliche Dimension: Zeitlich zu bemessen ist die Leistungsfähigkeit auf die Dauer der Erwerbstätigkeit anhand des Lebenseinkommens (str., so zB BFH v. 29.11.1965 – GrS 1/65 S, BStBl. III 1966, 142 [143]; BFH v. 22.10.2003 – I ER

-S- 1/03 [XI R 54/99], DStR 2004, 79; offen BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608; BRANDT in LADEMANN, § 10d Rn. 242 [9/1996]; HEUERMANN in KSM, § 10d Rn. A 73, C 2 [5/2012]; LINDBERG in FROTSCHER, § 10d Rn. 6 [9/2009]; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, 754 ff.; LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/1988, 186 ff.; BERG/SCHMICH, DStR 2002, 346 [347]; VON GROLL in LEHNER, Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2004, 23 [28]; KARRENBROCK, DB 2004, 559 [560]; SÖFFING, DStZ 2004, 795; WEBER-GRELLET, Stbg 2004, 75 [82]; LANG/ENGLISCH, StuW 2005, 3; STÖCKER, FS KORN, 2005, 721 [723]; WENDT in DStJG 28 [2005], 39 [51]; VERFÜRTH, Verlustausgleichsverbote, 2002, 13; HEUERMANN, FR 2012, 435; aA Vertreter des Periodizitätsprinzips, zB KIRCHHOF in KSM, § 2 Rn. A 135 ff.; ARNDT/JENZEN/SCHICK, Der Verlustrücktrag, 1976, 12 ff.; BIRK/FÖRSTER, Altersvorsorge und Alterseinkünfte im Einkommensteuerrecht, 1987, 30; LEHNER in LEHNER, Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2004, 1 [15 ff.]; RÖDER, Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht, 2010, 230 ff.; KUBE, DStR 2011, 1781 [1783 ff.].

Totalitätsprinzip: Die Leistungsfähigkeit kann sich als personenbezogener Grundsatz idealiter nur am Total Einkommen auf die Lebensdauer messen, weil wirtschaftliches Handeln grds. langfristig angelegt ist und nicht mit dem VZ endet.

Die zutreffend geforderte Vergleichbarkeit in der Zeit (ARNDT/JENZEN/SCHICK, Der Verlustrücktrag, 1976, 12 ff.; WEBER-GRELLET, Stbg 2004, 31 [38]) setzt erst nach der grundsätzlichen Feststellung der Leistungsfähigkeit an.

Abschnittsbesteuerung: Die Total Einkommensbesteuerung ist praktisch nicht durchführbar, weil sie sowohl für den Bürger als auch den Staat dauerhafte Unsicherheit über die Höhe der StBelastung bedeutet und Inflations- wie Zinseffekte nach dem geltenden Nominalwertprinzip völlig unbeachtet lässt (vgl. im Erg. DRÜEN, Periodengewinn und Totalgewinn, 1999, 88 ff.). Aus diesem Grund kommt auch dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung, das diese praktischen Schwierigkeiten überwindet, materiell-rechtl. Gehalt zu.

Gleichrangigkeit der Prinzipien: Das Periodizitätsprinzip und das Totalitätsprinzip sind uE gleichrangige Wesensmerkmale der Ertragsbesteuerung, die naturgemäß miteinander kollidieren (offen BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608). Zumindest wird das Nettoprinzip nicht durch das Periodizitätsprinzip beschränkt (BFH v. 22.8.2012 – I R 9/11, BStBl. II 2013, 512 = FR 2013, 213, mit Anm. HALLERBACH). Während das Leistungsfähigkeitsprinzip darauf zielt, den zulässigen Umfang stl. Belastung festzulegen, soll die Abschnittsbesteuerung materiell-rechtl. die regelmäßige Einnahmeerzielung durch den Staat sichern, für beide Seiten Rechtssicherheit schaffen und eine gleichmäßige Besteuerung gewährleisten.

Der Gesetzgeber hat bei der Ausgestaltung der Prinzipien einen weiten Gestaltungsspielraum, den er zugunsten wie zu Lasten des jeweiligen Prinzips ausüben kann (BVerfG v. 23.1.1990 – 1 BvL 4, 5, 6, 7/87, BVerfGE 81, 228 [237 ff.]; BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 [271]; BVerfG v. 17.11.1998 – 1 BvL 10/98, NJW 1999, 2581; BFH v. 9.5.2001 – IX B 151/00, BStBl. II 2001, 552). Ausgeschlossen ist jedoch ein Eingriff in den Kernbereich des jeweils anderen Prinzips.

Echte und unechte Verluste: Die Rspr. des BFH differenziert im Hinblick auf die verfassungsrechtl. gebotene Auslegung des § 2 Abs. 3 idF des StEntlG 1999/2000/2002 zwischen echten und unechten Verlusten (vgl. BFH v. 9.5.

2001 – XI B 151/00, BStBl. II 2001, 552; BFH v. 6.3.2003 – XI B 7/02, BStBl. II 2003, 516; BFH v. 6.3.2003 – XI B 76/02, BStBl. II 2003, 523; BFH v. 6.9.2006 – XI R 26/04, BStBl. II 2007, 167; BFH v. 9.3.2011 – XI R 56/05, BStBl. II 2011, 649; BFH v. 9.3.2011 – IX R 67/06, BFH/NV 2011, 1318). § 2 Abs. 3 aF ist verfassungsrechtl. geboten dahingehend auszulegen, dass echte Verluste nicht in den Anwendungsbereich der Norm fallen. Echte Verluste sind dabei solche, die tatsächlich wirtschaftlich erzielt werden. Dazu zählen nach Auffassung des BFH auch solche Verluste, die auf regulären oder erhöhten AfA nach § 7 beruhen. Die Unterscheidung von „echten“ und „unechten“ Verlusten ist uE nur so lange zulässig, wie die unechten Verluste tatsächlich nur „Buchverluste“ sind und den Stpfl. wirtschaftlich nicht belasten.

Die Differenzierung nach echten und unechten Verlusten (BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84, BVerfGE 82, 60 [100]: „reale“ und „fiktive“ Verluste) erscheint uE nicht nur im Bereich des § 10d als zweifelhaft, weil sich keine Stütze im Gesetz dafür findet (so auch von GROLL in LEHNER, Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2004, 23 [35]; aA BFH v. 9.3.2011 – XI R 56/05, BStBl. II 2011, 649; BFH v. 9.3.2011 – IX R 67/06, BFH/NV 2011, 1318). Hinzu kommt, dass auch die Anschaffung oder Herstellung abnutzbarer WG auf einem Mittelabfluss des Stpfl. beruht, dem zunächst lediglich keine Leistungsfähigkeitsminderung gegenübersteht. Beruhen „unechte Verluste“ auf erhöhten Abschreibungen, die einen schnelleren Wertverzehr als den tatsächlichen fingieren, zB Sonderabschreibungen nach dem FördG, so liegt ebenfalls „echter Aufwand“ und echter Mittelabfluss beim Stpfl. vor. Dieser kann lediglich innerhalb des vom Gesetzgeber gestatteten und gewollten Rahmens schneller stl. geltend gemacht werden als tatsächlich die Leistungsfähigkeit gemindert ist. Vor diesem Hintergrund ist es nicht folgerichtig, wenn der Gesetzgeber zunächst aus Lenkungsgründen „unechte Verluste“ ermöglicht und anschließend die Beschleunigung der Verlustentstehung durch Streckung des Verlustabzugs konterkariert.

In diesen Fällen sind bei stpfl. Veräußerungen idR höhere Gewinne zu versteuern. Das eigentliche Problem zu hoher Abschreibungen manifestiert sich nur, wenn die Veräußerung des jeweiligen WG nicht stpfl. ist. In diesen Fällen führen die zu hohen Abschreibungen uU zu einem StVorteil, der jedoch vom Gesetzgeber idR aus Lenkungs Gesichtspunkten gewollt ist und dadurch ausgeschlossen werden könnte, dass die bei der Veräußerung erzielten Gewinne der Besteuerung unterliegen.

11 b) Verlustabzug und Rechtsstaatsprinzip

Folgerichtigkeit: Die Ausgestaltung des Verlustabzugs ist am Rechtsstaatsprinzip zu messen. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, einmal getroffene Entscheidungen über das Ob und den Umfang der Besteuerung folgerichtig dahingehend auszugestalten, dass sich in der Umsetzung keine ungleichen Belastungen und in der Folge wieder Eingriffe in das Leistungsfähigkeitsprinzip ergeben (zB BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 [95]; BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, FR 2009, 74; BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, FR 2010, 804; BFH v. 24.2.1999 – X R 171/96, BStBl. II 1999, 450; HEY, FR 2008, 1033; PALM, DStR 2002, 152 [154]; MELLINGHOFF, Stbg 2005, 1 [3]; WENDT in DStJG 28 [2005], 39 ff. [55]; KUBE, DStR 2011, 1781).

Neben dem Vertrauen in die Folgerichtigkeit und die Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung ist der Stpfl. in seinem Vertrauen darin geschützt, dass einmal getroffene Dispositionen nicht rückwirkend mit anderen als den der Disposition zugrunde gelegten Steuerfolgen belegt werden.

Es ist uE im Hinblick auf das Rechtsstaatsprinzip mit seiner Forderung nach Rechtssicherheit (vgl. BVerfG v. 5.2.2002 – 2 BvR 305/93 ua., BVerfGE 105, 17 [36 f.]) verfassungsrechtl. nicht unbedenklich, den Verlustabzug im Regelfall

über einen langen Zeitraum zu gewähren. Als zeitliche Grenze könnte daher an die Grenzen der Festsetzungsverjährung gedacht werden, innerhalb derer endgültige Sicherheit über die Höhe der Besteuerung zu schaffen ist. Zu bedenken ist hierbei aber das Problem der Definitivbelastung (vgl. Anm. 13).

c) Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung nach Abs. 2

aa) Streckung des Verlustvortrags

12

Die zeitliche Streckung des Verlustvortrags durch die Mindestbesteuerung begründet per se unter keinem Gesichtspunkt die Verfassungswidrigkeit des Abs. 2 (BFH v. 29.4.2005 – XI B 127/04, BStBl. II 2005, 609; BFH v. 1.7.2009 – I R 76/08, BStBl. II 2010, 1061; BFH v. 26.8.2010 – I B 49/10, EStB 2010, 446; BFH v. 22.8.2012 – I R 9/11, BStBl. II 2013, 512; BFH v. 20.9.2012 – IV R 36/10, BStBl. II 2013, 498; BFH v. 26.2.2014 – I R 59/12, BStBl. II 2014, 1016 = FR 2014, 1033, mit Anm. HALLERBACH; BFH v. 26.2.2014 – I R 12/14, BFH/NV 2014, 1544; DRÜEN, FR 2013, 393; GASSEN in LBP, § 10d Rn. 6 [5/2013]; HEUERMANN, FR 2013, 435; aA BAREIS, DB 2013, 144).

Kein Verstoß gegen subjektives Nettoprinzip: Ein Verstoß gegen das subjektive Nettoprinzip liegt nicht vor (HEUERMANN in KSM, § 10d Rn. A 71 [5/2012]; aA LANG/ENGLISCH, StuW 2005, 3 [14]). Die Mindestbesteuerung greift erst ein, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte (GdE) eines Jahres den Betrag von 1 Mio. €, bei zusammenveranlagten Ehegatten 2 Mio. € übersteigt. Darüber hinaus verbleiben weitere 60 % des GdE, die mit Verlusten anderer VZ ausgeglichen werden können. Steuern werden „nur“ auf die verbleibenden 40 % erhoben mit der Folge, dass ausreichend liquide Mittel verbleiben, den notwendigen Lebensunterhalt zu bestreiten. Verluste aus anderen VZ mindern nicht die zur Sicherung des Existenzminimums notwendigen Mittel und sind in die Betrachtung nicht einzubeziehen (BFH v. 24.6.2004 – XI B 20/03, BFH/NV 2005, 176).

Kein Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot bei Einführung der Mindestbesteuerung: Die Neuregelung des Abs. 2 bezieht bei natürlichen Personen sowohl Verluste, die in den Jahren zwischen 1999 und 2003, als auch Verluste, die bis 31.12.1998 festgestellt wurden, in ihren Anwendungsbereich ein. Auch bei Körperschaften werden Altverluste, die bisher keiner Mindestbesteuerung unterlegen sind, von der Verlustabzugsbeschränkung erfasst. Die Regelung verstößt uE nicht gegen das verfassungsrechtl. Rückwirkungsverbot, weil der Bürger nach der Rspr. des BVerfG nicht darauf vertrauen darf, dass eine über Jahrzehnte währende Regelung nicht zu seinen Lasten geändert werden kann (BVerfG v. 5.2.2003 – 2 BvR 305/93, 348/93, BVerfGE 105, 17 [40], betreffend eine Vergünstigungsnorm). Danach ist die allgemeine Erwartung des Bürgers, das geltende Recht werde unverändert fortbestehen, verfassungsrechtl. nicht geschützt. Schützenswertes Vertrauen in den Fortbestand einer strechtl. Regelung kann sich darüber hinaus nicht über die zeitlichen Vorgaben des gesetzlichen Tatbestands und seinen Schutzzweck hinaus erstrecken (offen BFH v. 9.4.2010 – IX B 191/09, BFH/NV 2010, 1270; aA LANG/ENGLISCH, StuW 2005, 3). Ebenso wenig lag ein Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot mit Begrenzung des Verlustrücktrags auf ein Jahr mit StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) vor, da lediglich die Rechtsfolge eines späteren Verhaltens des Stpfl. geändert wurde (BFH v. 16.4.2013 – IX R 20/12, BStBl. II 2013, 691).

13 **bb) Verlustvorträge bei Definitivbelastung**

Die Vorschrift verstößt in ihrem Abs. 2 gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, weil der Verlust nicht nur zeitlich gestreckt wird, sondern in einer nicht unerheblichen Zahl der Fälle, insbes. bei sog. Objektgesellschaften, die ein Projekt realisieren und dann liquidiert werden, aufgrund der Art der Einkünfteerzielung notwendig untergeht.

BFH v. 26.8.2010 – I B 49/10, BStBl. II 2011, 826; grds. zur Anwendbarkeit und Gewährung der AdV: BMF v. 19.10.2011 – IV C 2 - S 2741/10/10002, BStBl. I 2011, 974, dazu GRAGERT, NWB 2011, 4007; SISTERMANN/BRINKMANN, DStR 2011, 2230; FG Nürnberg v. 17.3.2010 – 1 V 1379/2009, juris, rkr.; FG München v. 31.7.2008 – 8 V 1588/08, EFG 2008, 1736, rkr., zu § 10a GewStG; so auch HERFF, KÖSDI 2004, 14253; Hess. FG v. 27.7.2010 – 8 V 938/10, EFG 2010, 1811, rkr., zu § 10a GewStG; Zweifel auch bei KAMINSKI in KORN, § 10d Rn. 84.26 ff. (6/2012); HERZIG/WAGNER, DStR 2003, 225 (233); LINDAUER, BB 2004, 2720; RAUPACH in LEHNER, Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2004, 53 (61); WEBER-GRELLET, Stbg 2004, 75 (82); LANG/ENGLISCH, StuW 2005, 3; WATRIN/WITTKOWSKI/ULLMANN, StuW 2008, 238; diff. GASSEN in LBP, § 10d Rn. 6 ff. (5/2013); aA zu § 10a GewStG BFH v. 20.9.2012 – IV R 36/10, BStBl. II 2013, 498; FG München v. 4.8.2010 – 1 K 608/07, EFG 2010, 1914, rkr., zu § 10a GewStG; aA noch § 10d Anm. J 03–5 abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm; LINDBERG in FROTSCHER, § 10d Rn. 7 (9/2009); HEUERMANN in KSM, § 10d Rn. A 85 (5/2012); SCHMIESZEK in B/B, § 10d Rn. 141 ff. (5/2013); BRANDENBERG, NWB 2004 F. 3, 12757; INTEMANN/NACKE, DStR 2004, 1149; SCHMEHL, GEB <http://geb.uni-giessen.de/geb/volltexte/2004/1388> (Aufruf: 12.3.2016), 21. Der IV. Senat des BFH (v. 20.9.202 – IV R 36/10, BStBl. II 2013, 498) sieht in Fällen der Definitivbelastung sachliche Billigkeitsmaßnahmen für zulässig an und lehnt daher die Verfassungswidrigkeit von § 10a GewStG ab, aA BFH v. 26.2.2014 – I R 59/12, BStBl. II 2014, 1016 = FR 2014, 1033, mit Anm. HALLERBACH; BFH v. 26.2.2014 – I R 12/14, BFH/NV 2014, 1544; BVerwG v. 19.2.2015 – 9 C 10/14, BVerwGE 151, 255; vgl. grds. RÖDER, Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht, 2010, 258 ff.

In diesen Fällen ist, wie das folgende Beispiel zeigt, der Kernbereich des Leistungsfähigkeitsprinzips berührt.

Beispiel: A-Bauträger-GmbH errichtet über drei VZ eine Wohnanlage mit 20 Reihenhäusern. Im VZ 01–02 erwirtschaftet sie Verluste von 8 Mio. €. Im VZ 03 erwirtschaftet sie einen Gewinn von 10 Mio. €. Im VZ 04 wird die Gesellschaft liquidiert. Sie kann gem. Abs. 2 in den VZ 03 insgesamt 6,4 Mio. € Verluste vortragen (1 Mio. € unbeschränkt, zzgl. 60 % aus 9 Mio.). Damit erzielt sie einen stpfl. Gewinn von 3,6 Mio. €. Darauf zahlt sie (nach derzeit gültigem KStSatz von 15 % KSt zzgl. durchschnittlich 13 % GewSt (gewstl. Verlust = KStVerlust); so zahlt sie im VZ 03 1 008 000 € Steuern. Auf den insgesamt erwirtschafteten Gewinn von 2 Mio. € liegt diese Besteuerung zzgl. SolZ bei über 50 %. Hatte sie in Summe Verluste von 9 Mio. €, so zahlt sie ebenfalls 1 008 000 € Steuern auf einen tatsächlichen Gewinn von 1 Mio. €. Die StBelastung liegt bei über 100 % (weitere Berechnungsbeispiele und Berechnungsformeln bei HERZIG/WAGNER, DStR 2003, 225 [227]; HERZIG/WAGNER, WPg 2004, 53).

Entgegen der Gesetzesbegründung (BRDrucks. 560/03, 14) gehen in beiden Fällen Verluste endgültig verloren. Während das Beispiel in seiner ersten Variante zu einer Besteuerung des Ertrags deutlich jenseits der hälftigen Teilung führt, unterliegt in der zweiten Variante darüber hinaus der Vermögensstamm einer Besteuerung (so auch LANG/ENGLISCH, StuW 2005, 3 [22]).

Objektgesellschaften werden gegenüber solchen Gesellschaften ungleich behandelt, die aufgrund einer Diversifizierung andere Einkunftsquellen erschließen und Verluste ausgleichen können. Außerdem liegt eine Ungleichbehandlung gegenüber denjenigen Stpfl. vor, die bei grds. gleichwertigen gewerblichen Tätigkeiten Gewinne über mehrere Jahre strecken können. Gerade die von den Befürwortern der reinen Abschnittsbesteuerung vorgebrachte Vergleichbarkeit in

der Zeit wurde, wie das Beispiel zeigt, nicht folgerichtig umgesetzt, denn über vergleichbare Zeiträume setzt bei vergleichbaren Sachverhalten eine ungleiche Belastung ein.

Wenig folgerichtig erscheint auch der Umstand, dass die zeitliche Streckung der Verlustvorträge die Idee der Abschnittsbesteuerung konterkariert.

Verfassungsrechtliche Rechtfertigung: Gewichtige Gründe, die ein Abweichen vom Grundsatz der Nettobesteuerung gestatten (BVerfG v. 23.1.1990 – 4, 5, 6, 7/87, BVerfGE 81, 228 [238]), sind nicht gegeben (so im Erg. auch WENDT in DSjG 28 [2005], 39 [71 ff.]). Die rein fiskalische Begr. des Gesetzgebers, für eine „Verstetigung der Staatseinnahmen“ sorgen zu wollen (BTDrucks. 15/1518, 6), reicht nicht aus, um den Eingriff in den Kernbereich der Leistungsfähigkeit zu rechtfertigen. Auch Gestaltungsmöglichkeiten des Stpfl. können den Eingriff im konkreten Fall nicht rechtfertigen, denn eine Ausweichoption gegenüber einem belastenden Steuergesetz, die ein bestimmtes stl. relevantes Verhalten des Stpfl. voraussetzt, kann nach der Rspr. des BVerfG (BVerfG v. 5.1.2008 – 1 BvL 2/04, FR 2008, 818) aus rechtsstaatlichen Gründen nur dann als belastungsmindernd berücksichtigt werden, wenn das in Frage kommende Verhalten zweifelsfrei legal ist, keinen unzumutbaren Aufwand für den Stpfl. bedeutet und ihn auch sonst keinem nennenswerten finanziellen oder rechtl. Risiko aussetzt. Der Stpfl. kann nicht verpflichtet sein, fehlerhafte Gesetzgebung auf eigene Kosten durch aufwändige Gestaltungen zu korrigieren.

Der Gesetzgeber hätte die Möglichkeit, für Fälle, in denen ein großer Teil der Verluste aufgrund der Mindestbesteuerung des § 10d nicht verrechnet werden kann, Ausnahmeregelungen vorzusehen, die beispielsweise einen unbeschränkten Verlustrücktrag bei Liquidation, Veräußerung oder Aufgabe gestatten. Eine solche Regelung würde die Ziele der Verrechnungsbeschränkung nicht gefährden und wäre durch Typisierung auf Ausnahmefälle, bei denen der vollständige Verlustabzug aufgrund der Art der Einkünfteerzielung gefährdet ist, beschränkbar.

Gerechtfertigt ist ein Verstoß auch nicht durch mögliche sachliche Billigkeitsmaßnahmen zB nach § 163 AO. Dagegen spricht bereits, dass kein Anspruch auf eine Billigkeitsmaßnahme besteht. Zum anderen liegt ein existenzgefährdender Eingriff vor, der nicht durch Billigkeitsmaßnahmen beseitigt werden kann (FG Münster v. 7.11.2002 – 8 V 4220/02 E, EFG 2003, 244, rkr.; ähnlich HEINTZEN in DSjG 28 [2005], 159 [176]). Im Übrigen würden Billigkeitsmaßnahmen eine strukturelle Gesetzeskorrektur auslösen (vgl. BFH v. 26.2.2014 – I R 59/12, BStBl. II 2014, 1016 = FR 2014, 1033, mit Anm. HALLERBACH).

Eine Rechtfertigung unter Missbrauchsaspekten (BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 [97]) scheidet aus, weil nicht ersichtlich ist, dass die Regelung besonders missbrauchsanfällige Gestaltungen trifft oder treffen sollte; differenziert wird lediglich nach der Höhe des Gewinns.

Auch aus Gründen der Vereinfachung durch Typisierung (vgl. HOLDORF, BB 2001, 2085 [2089]) lässt sich die Regelung nicht rechtfertigen, da der Eingriff nicht nur Einzelfälle, sondern vermutlich eine Vielzahl von Fällen treffen wird, die eine derartige Rechtfertigung ausschließen.

Keine verfassungskonforme Auslegung: Eine verfassungskonforme Auslegung der Vorschrift scheidet uE aus (so auch BFH v. 26.2.2014 – I R 59/12, BStBl. II 2014, 1016 = FR 2014, 1033, mit Anm. HALLERBACH). Das Ziel einer unbegrenzten Rücktragsmöglichkeit kann durch Auslegung nicht erreicht werden, weil der Wortlaut des Abs. 1, der den Rücktrag nur in den vorangegangenen

VZ zulässt, dagegen spricht. In einem solchen Fall ist die verfassungskonforme Auslegung ausgeschlossen (BVerfG v. 11.6.1980 – 1 PBvU 1/79, BVerfGE 54, 277 [299]).

Der Auslegung zugänglich ist der Begriff der „negativen Einkünfte“ in Abs. 2 Satz 1, der grds. dazu geeignet wäre, bestimmte Arten von Verlusten aus dem Anwendungsbereich herauszunehmen bzw. den Anwendungsbereich auf bestimmte Arten von unerwünschten Verlusten zu beschränken (so für die alte Rechtslage zu § 2 Abs. 3 BFH v. 9.3.2011 – XI R 56/05, BStBl. II 2011, 649; BFH v. 9.3.2011 – IX R 67/06, BFH/NV 2011, 1318; WEBER-GRELLET, Stbg 2004, 31). Eine einschränkende Auslegung des Abs. 2 nF, nach der nur bestimmte Verluste betroffen sein sollten, lassen jedoch weder der Wortlaut noch die Gesetzesbegründung zu. Im Gegenteil sollte nach der Gesetzesbegründung eine Verstärkung der Steuereinnahmen erreicht werden, indem die überaus hohen Verlustvorträge nur noch schrittweise abzubauen sind. Dieses Ziel wird nur erreicht, wenn nicht nach der Art der Verluste differenziert wird.

Eine einschränkende Auslegung des Begriffs „negative Einkünfte“ dahingehend, dass diejenigen aus dem Anwendungsbereich herausfallen, die nach dem Wesen der Einkunftsquelle grds. zu einem Untergang von Verlustvorträgen führen, scheidet aus. An keiner Stelle des Gesetzgebungsverfahrens ist angedeutet, dass der Gesetzgeber diese Verluste aus dem Anwendungsbereich herausnehmen wollte. Auch der Sinn und Zweck, eine allgemeine Streckung von Verlustvorträgen zu erreichen, ermöglicht keine entsprechende Auslegung.

14 d) **Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden Anwendung von Abs. 4 Sätze 4 ff.**

Im Hinblick auf die zeitliche Anwendung des Abs. 4 Satz 6 (vgl. Anm. 3) bestehen verfassungsrechtl. Bedenken wegen eines Verstoßes gegen das Rückwirkungsverbot/Rechtsstaatsprinzip Art. 20 Abs. 3 GG (vgl. FG München v. 14.8.2007 – 5 V 1558/07, BFH-PR 2008, 129, rkr., mwN; aA FG Meckl.-Vorp. v. 23.9.2009 – 1 K 198/04, juris, rkr., mit Anm. OSTERLOHKAMP, EStB 2010, 312; offen BFH v. 9.4.2010 – IX B 1919/09, BFH/NV 2010, 1270). Das FG sieht es als zweifelhaft an, ob lediglich eine grds. zulässige unechte Rückwirkung bzw. eine unschädliche tatbestandliche Rückanknüpfung vorliegt oder eine echte Rückwirkung soweit es um Verluste aus abgeschlossenen VZ geht, für die nach der gesetzlichen Regelung zuvor eine Feststellung möglich gewesen wäre. Vor dem Hintergrund dieser Rspr. kann der zeitliche Anwendungsbereich des Abs. 4 Sätze 4 und 5 durch § 52 Abs. 25 Satz 5 als problematisch im Hinblick auf das Rückwirkungsverbot angesehen werden, denn auch hier wird die Feststellung von Verlusten untersagt, die in abgeschlossenen VZ entstanden sind und nach der Vorgängerregelung noch feststellbar waren (BFH v. 17.9.2008 – IX R 70/06, BStBl. II 2009, 897). Nach Ansicht des BFH bestehen keine Bedenken im Hinblick auf die rückwirkende Einbeziehung der Verluste, da der Verlustvortrag noch keine geschützte Vermögensposition darstellt, ein schutzwürdiges Vertrauen des Stpfl. scheidet aus (BFH v. 26.2.2014 – I R 59/12, BStBl. II 2014, 1016 = FR 2014, 1033, mit Anm. HALLERBACH; BFH v. 8.4.2014 – IX R 32/13, BFH/NV 2014, 1206; BFH v. 10.2.2015 – IX R 6/14, BFH/NV 2015, 812; BFH v. 14.4.2015 – IX R 17/14, BFH/NV 2015, 1089). Diese Wertungen sind auf Abs. 2 übertragbar.

IV. Geltungsbereich des § 10d

1. Sachlicher Geltungsbereich

15

Die Vorschrift gilt für die ESt und über § 8 Abs. 1 KStG im Bereich der KSt; für die GewSt greift § 10a GewStG als Spezialregelung. Über § 51a (iVm. § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG) greift der Verlustabzug auch für die Annexsteuern (SolZ und KiSt).

2. Persönlicher Anwendungsbereich

a) Natürliche Personen

aa) Grundsatz

16

§ 10d gilt für alle beschränkt und unbeschränkt EStpfl., unabhängig davon, ob sie als Einzelperson oder als Personenmehrheit Einkünfte erwirtschaften. Zur Geltung für beschränkt Stpfl. s. Anm. 28.

bb) Besonderheiten bei Ehegatten (§§ 26, 26a, 26b; § 62 EStDV)

17

Grundsatz: Auch für Ehegatten verbleibt es bei der Grundregel, dass die Verluste von demjenigen abzuziehen sind, der sie erwirtschaftet hat (BFH v. 22.2.2005 – VIII R 89/00, BFH/NV 2005, 1411, II.2.b). Im Feststellungsverfahren sind die negativen Einkünfte nach dem Verhältnis aufzuteilen, in dem sie im Jahr der jeweiligen Verlustentstehung zueinander stehen (R 10d Abs. 6 Satz 5 EStR 2012). Dies gilt während des Bestehens der Ehe unabhängig von der Veranlagungsart. Solange die Ehegatten die Veranlagungsart beibehalten, ergeben sich keine Änderungen zur Verlustverrechnung im Entstehungsjahr. Grundsätzlich dürfte auch der Wechsel der Veranlagungsart keinen Einfluss auf den Verlustabzug haben, dennoch ergeben sich Besonderheiten. Grund ist die Zusammenfassung der Ehegatteneinkünfte auf der Ebene des Gesamtbetrags der Einkünfte (GdE) vor Durchführung des Verlustabzugs.

Wechsel der Veranlagungsart: Vgl. dazu insgesamt § 26a Anm. 82. Klarstellende (BFH v. 22.2.2005 – VIII R 89/00, BFH/NV 2005, 1411, II.2.b) Regelungen zum Verlustabzug bei Wechsel der Veranlagungsart enthält § 62d EStDV. Nicht erfasst sind Fälle des Wechsels von der Einzelveranlagung zur Zusammenveranlagung. Dieser ist analog § 62 Abs. 1 Satz 1 EStDV so zu behandeln wie der Wechsel von der getrennten Veranlagung zur Zusammenveranlagung.

Aufgrund des klarstellenden Charakters des § 62d EStDV greifen dessen Grundsätze auch in dem nicht geregelten Fall, dass nur ein Ehegatte Verluste erwirtschaftet.

Die Formulierung „kann“ in § 62d Abs. 1 und 2 EStDV ändert nichts daran, dass gemäß dem in § 10d statuierten Officialprinzip der Verlustabzug in diesem Fall bei jedem Ehegatten innerhalb der für ihn geltenden Rücktrags- und Vortragsgrenzen durchzuführen ist. „Kann“ in diesem Zusammenhang heißt lediglich, dass der Verlustabzug beim Wechsel der Veranlagungsart nicht ausgeschlossen ist, nicht aber, dass ein Verlustabzug nur auf Antrag durchzuführen ist (so auch BFH v. 22.2.2005 – VIII R 89/00, BFH/NV 2005, 1411, II.2.b); FG Ba.-Württ. v. 27.6.1990 – II K 3/87, EFG 1991, 119, rkr.; FG München v. 20.11.1990 – 12 K 12046/87, EFG 1991, 482, rkr.; aA FG Rhld.-Pf. v. 22.11.1985 – 4 K 317/84, EFG 1986, 177, rkr.).

Im Einzelnen sind folgende Fälle des Wechsels der Veranlagungsart denkbar:

Veranlagung		Abzug vom GdE
Im Verlustentstehungs-jahr	Im Verlustabzugsjahr	
Einzelveranlagung oder getrennte Veranlagung oder besondere Veranlagung	Einzelveranlagung oder getrennte Veranlagung oder besondere Veranlagung	Abzug bei demjenigen, der Verlust erwirtschaftet hat, Abzugshöchstbetrag individuell
Einzelveranlagung oder getrennte Veranlagung oder besondere Veranlagung	Zusammenveranlagung	Abzug in beiden Fällen vom gemeinsamen GdE
Zusammenveranlagung	Einzelveranlagung oder getrennte Veranlagung oder besondere Veranlagung	Abzug im Verhältnis der Verluste untereinander im Jahr der Verlustentstehung, Abzugshöchstbetrag individuell
Zusammenveranlagung	Zusammenveranlagung	Abzug vom gemeinsamen GdE

Zum Recht zur erneuten Ausübung des Veranlagungswahlrechts nach Änderung eines Bescheids gem. Abs. 1 Sätze 2 und 3 s. Anm. 82.

Verlustabzug bei fehlender Veranlagung im Verlustentstehungsjahr: Auch in diesem Fall sind die Verluste im Verhältnis der Verluste des jeweiligen Ehegatten zur Summe der Verluste aufzuteilen.

Besonderheiten beim Tod eines Ehegatten: Siehe Anm. 23.

18 cc) Verlustabzug bei Personenmehrheiten

Bei Personenmehrheiten wird der Verlust nicht auf deren Ebene, sondern bei den jeweiligen Beteiligten (zB den Mitunternehmern nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) abgezogen. Die Abzugsbeschränkung ist für jeden Beteiligten gesondert zu prüfen. Die gesondert festgestellten (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und Abs. 2 AO) negativen Einkünfte sind im Rahmen der Feststellung auf die Feststellungsbeteiligten gemäß ihrer Gewinnverteilungsquote aufzuteilen (R 10d Abs. 2 Satz 4 EStR 2012). Unterbleibt die Verlustfeststellung, ist dem Stpfl. der Verlustabzug verwehrt (BFH v. 27.10.1989 – III R 38/88, BStBl. II 1990, 369). Der eigentliche Verlustabzug erfolgt in der ESt- oder KStVeranlagung des einzelnen Feststellungsbeteiligten (BFH v. 31.7.1964 – IV 138/63, StRK AO § 215 R. 61; R 10d Abs. 2 Satz 5 EStR 2012; GASSEN in LBP, § 10d Rn. 20 [5/2013]).

Organschaft: Bei Organschaft ist zum Verlustabzug nur der Organträger (OT) berechtigt, bei dem auch die Abzugsbeschränkung nach Abs. 2 zu ermitteln ist, unabhängig von der Zahl der gewinnabführenden Organgesellschaften (OG), so R 10d Abs. 2 Satz 6 EStR 2012. Der vom OT übernommene Verlust ist bei diesem innerhalb seiner Verlustabzugsbeschränkungen abziehbar. Ist OT eine Pers-Ges., so gelten für den Verlustabzug die geschilderten Besonderheiten für Personenmehrheiten (R 10d Abs. 2 Satz 8 EStR 2012).

Vororganschaftliche Verluste verbleiben bei der OG (HERZIG in DStJG 28 [2005], 181 [189]; s. § 15 KStG Anm. 6), sie wirken sich im Organkreis nicht mehr aus, weil gem. § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG der Verlustabzug nach § 10d bei der Ermittlung des Einkommens der OG nicht zu berücksichtigen ist. Für nachorganschaftliche Verluste ist ein Rücktrag weder auf die ehemalige OG noch auf den ehemaligen OT möglich (ORTH in HERZIG, Organschaft, 2003, 172 f.).

Rechtlich möglich ist der Rücktrag nachorganschaftlicher Verluste auf Zeiträume vor der Begründung der Organschaft. Faktisch scheidet diese Möglichkeit angesichts des auf ein Jahr beschränkten Verlustrücktrags aus (vgl. § 15 KStG Anm. 37).

Einstweilen frei.

19

b) Körperschaften

20

Über die Verweisung in § 8 Abs. 1 KStG gilt § 10d auch im Bereich des KStRechts. Ergänzt wird § 10d im Bereich der Körperschaften durch § 8c KStG. Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den Verlustabzug können sich Abweichungen im Vergleich zu EStpfl. ergeben, zB durch vGA, stfreie Erträge nach § 8b KStG, Besonderheiten hinsichtlich der abziehbaren und nicht abziehbaren Aufwendungen nach §§ 9 und 10 KStG. § 8c KStG schließt die Anwendung des § 10d bei schädlichem Anteilseignerwechsel je nach Umfang des Anteilseignerwechsels ganz oder teilweise aus. Die Mindestbesteuerungsregeln des Abs. 2 führen durch die Streckung der Verlustvorträge dazu, dass Verluste weniger schnell verrechnet werden und das Risiko der Anwendung von § 8c KStG erhöht wird. Die Rspr. des BFH zu § 8 Abs. 4 KStG aF, nach der über dessen Anwendung im Rahmen der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zu entscheiden ist (BFH v. 22.10.2003 – I R 18/02, BStBl. II 2004, 468; BFH v. 1.10.2014 – I R 95/04, BStBl. II 2015, 612), dürfte auch für § 8c KStG weiter Gültigkeit haben, denn auch bei § 8c KStG handelt es sich um eine Frage der Abziehbarkeit dem Grunde nach, die im Rahmen des Verlustfeststellungsverfahrens zu prüfen ist. Fallen Verluste unter das Abzugsverbot des § 8c KStG, so ist dies in der Verlustfeststellung des Jahres zu berücksichtigen, in dem der schädliche Anteilseignerwechsel eintritt.

c) Verlustabzug bei Rechtsnachfolge

Schrifttum: GÖRING, Die Gesamtrechtsnachfolge im Einkommensteuerrecht, Erlangen/Nürnberg 1986; MEINCKE, Die Auswirkungen der Rechtsnachfolge auf das Steuerrechtsverhältnis, DSStJ 10 (1987), 19; RUPPE, Einkommensteuerrechtliche Positionen der Rechtsnachfolge, DSStJ 10 (1987), 45; SCHMITZ, Kein Abzug eines ererbten Verlustvortrags gemäß § 10d EStG bei fehlender wirtschaftlicher Belastung des Erben?, BB 1996, 987; STRNAD, Vererbung des Verlustabzugs, Hamburg 1998; PAUS, Verlustabzug in Erbfällen, BB 1999, 2584; BUCIEK, Verlustabzug des Erben, DStZ 2001, 751; STRNAD, Einkünfteermittlung: Verlust des Erblassers beim Erben zu berücksichtigen, FR 2001, 1053; LAULE/BOTT, Vererbbarkeit von Verlustvorträgen, DStR 2002, 1373; PHILIP, Der Verlustabzug im Erbfall, ZEV 2002, 355; PILTZ, Gegen den Verlust des Verlusts, ZEV 2002, 496; GIEHL/MIRTH, Vererblichkeit des Verlustabzugs: BFH Beschl. v. 22.10.2003 – I ER -S- 1/03 (XI R 54/99), NWB 2004, F. 3, 12857; SÖFFING, Vererblichkeit des Verlustabzugs, DStZ 2004, 795; LAULE/BOTT, Nochmals: Vererblichkeit von Verlustvorträgen, DStR 2005, 497; MEINCKE, Anmerkung zur Vorlageanfrage des XI. Senat des BFH v. 28.7.2004 – XI R 54/99, ZEV 2005, 80; BIRNBAUM, Keine Vererbung von Verlusten, DB 2008, 778; DÖTSCH, Zur (Nicht-)Vererblichkeit des Verlustabzugs nach § 10d EStG, DStR 2008, 641; M. FISCHER, Rückwirkende Rechtsprechungsänderung im Steuerrecht, DStR 2008, 697; P. FISCHER, Keine Vererblichkeit des Verlustabzugs nach § 10d EStG, NWB 2008, 1551; GRAGERT/WIBBORN, Auswirkungen der BFH-Rechtsprechung auf Verlustverrechnungsbeschränkungen im EStG – Keine Vererbbarkeit des Verlustabzugs nach § 10d EStG, NWB 2008, 2617; HALLERBACH, Keine Vererblichkeit des Verlustabzugs nach § 10d EStG, StuB 2008, 353; KANZLER, Verlustabzug: Keine Vererblichkeit des Verlustabzugs nach § 10d EStG, FR 2008, 465; KREFT, Gestaltungsmöglichkeiten nach Wegfall des Verlustabzugs beim Erben, GStB 2008, 262; PAUS, Kein Verlustabzug beim Erben: Verfassungsfragen und Gestaltungsüberlegungen, FR 2008, 452; PILTZ, Maßnahmen gegen den

Verlust des Verlustvortrags im Erbfall, ZEV 2008, 376; RÖDER, Der Große Senat des BFH hält bei der Vererblichkeit von Verlusten die Systemgerechtigkeit hoch, ZEV 2008, 205; SCHULTE/KNIEF, Verlustvorträge sollten bei drohenden Erbfällen schnellstmöglich abgebaut werden, BB 2008, 1046; WÄLZHOlz, Verlustnutzung nach dem Beschluss des Großen Senats v. 17.12.2007, GrS 2/07 – Gestaltungshinweise für die Praxis anhand von Beispielen, DStR 2008, 1769; WITT, Keine Vererblichkeit von Verlustvorträgen, BB 2008, 1199; DÖRSCH, Vertrauensschutz gegen die rückwirkende Anwendung einer zum Nachteil des Bürgers wirkenden Änderung der höchstrichterlichen Rechtsprechung durch die Rechtsprechung, DStR 2009, 49; RICKERT, Plädoyer für eine gesetzliche Regelung des Verlustabzugs im Erbfall, DStR 2010, 410; BRÜGGEMANN, Einkommensteuerliche Verluste im Erbfall, ErbBstg 2012, 274; EICH, Möglichkeiten und Grenzen einkommensteuerrechtlicher Verlustverrechnung in Erbfällen, EStB 2012, 305; FISCHER/LACKUS, Probleme mit der Nicht-Vererbbarkeit von Verlustvorträgen, DStR 2014, 302.

21 aa) Keine Übertragung durch Rechtsgeschäft

Das Prinzip der Individualbesteuerung und das daraus folgende Erfordernis von Personengleichheit im Verlustentstehungs- und Verlustabzugsjahr hindert die Übertragbarkeit von Verlustvorträgen durch Rechtsgeschäft unter Lebenden zB im Rahmen eines Betriebsübergangs, einer vorweggenommen Erbfolge oder eines Vermächtnisses (BFH v. 17.7.1991 – I R 74-75/90, BStBl. II 1991, 899). Die Übertragbarkeit des Verlustabzugs würde die Verlustnutzung und damit die Besteuerung in die Disposition des Stpfl. stellen.

22 bb) Gesamtrechtsnachfolge

Das Verbot der Übertragung von Verlustvorträgen gilt grds. nicht nur für die Sonderrechtsnachfolge, sondern auch für Fälle der Gesamtrechtsnachfolge, in denen das übertragene Vermögen in einem Akt ohne besondere Übertragung der Einzelrechte auf den Rechtsnachfolger übergeht.

23 cc) Keine Vererblichkeit des Verlustvortrags

Die in der Vergangenheit umstrittene Rechtsfrage der Vererblichkeit von Verlustvorträgen wurde durch Entsch. des Großen Senat des BFH v. 17.12.2007 (GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608) zutreffend dahingehend geklärt, dass entgegen der jahrzehntealten Rspr- und Verwaltungspraxis Verlustabzüge nicht vererblich sind.

Der XI. Senat des BFH hatte die Frage, ob der Erbe einen vom Erblasser nicht genutzten Verlust bei seiner eigenen Veranlagung zur ESt geltend machen kann, dem Großen Senat des BFH zur Entsch. vorgelegt (BFH v. 28.7.2004 – XI R 54/99, BFH/NV 2005, 269), der dann die Vererblichkeit des Verlustabzugs aus Gründen des Vertrauensschutzes mW ab dem Tag der Veröffentlichung der Entsch. nicht mehr anerkannte. Die FinVerw. bestätigte diese Rechtsauffassung mit Schreiben BFH v. 24.7.2008 (IV C 4 - S - 2225/07/0006, BStBl. I 2008, 809) mit der Maßgabe, dass die neue Rspr. anzuwenden sei bei Erbfällen, die nach Ablauf des Tages der Veröffentlichung der Entsch. im BStBl. eintreten (Ablauf des 18.8.2008). Der Große Senat weist darauf hin, dass es der FinVerw. aus Billigkeitsgründen unbenommen sei, auf der Basis der §§ 163, 227 AO weitergehenden Vertrauensschutz zu gewähren. In der Praxis spielt diese Möglichkeit jedoch keine Rolle (vgl. auch WÄLZHOlz, DStR 2008, 1769 [1771]).

Entscheidung des Großen Senats: Der große Senat des BFH stützt sich zur Begr. seiner Auffassung auf den Charakter der ESt als Personensteuer, die sowohl den Erblasser als auch den Erben als eigenes StSubjekt behandelt und deren Wirkung sich auf die Lebzeit des Stpfl. beschränkt. Mit der Vererbung des

Verlustabzugs ginge eine unzulässige Abziehbarkeit von Drittaufwand einher. Die negative Leistungsfähigkeit sei personenbezogen und könne genauso wenig auf den Erben übergehen wie die positive Leistungsfähigkeit des Erblassers. Im Folgenden differenziert der BFH zwischen Regelungen, denen eine streng objekt- und einkunftsquellenbezogene Konzeption zugrunde liegt (wie § 6 Abs. 3), und Regelungen wie § 10d, die erst generell an die Ermittlung des GdE anschließt und losgelöst von einer Einkunftsquelle anzuwenden ist. Bei § 6 Abs. 3 sind die stillen Reserven unlösbar mit der Einkunftsquelle verbunden, so dass eine Buchwertfortführung beim unentgeltlichen Rechtsnachfolger sachlich zu rechtfertigen ist. Aufgrund seiner systematischen Stellung ist der Verlustabzug nicht mit einer Einkunftsquelle verknüpft und nicht mit § 6 Abs. 3 vergleichbar.

Die Rechtsfolgen der Entscheidung führen zunächst dazu, dass zu unterscheiden ist zwischen Verlustvorträgen von Erblassern, die vor und solchen, die nach dem Stichtag verstorben sind. Für Erstere gelten die bisherigen im Erg. strittigen Grundsätze zur Vererbung der Verlustvorträge, für Letztere gilt der Grundsatz, dass Verlustabzüge, die nicht objekt- oder einkunftsquellenbezogen sind, nicht vererblich sind. Im Umkehrschluss aus der Differenzierung des Großen Senats des BFH ist davon auszugehen, dass einkunftsquellenbezogene Verluste weiterhin vererblich sind. Dies betrifft die Verluste nach §§ 15a und 15b, § 15 Abs. 4 Sätze 1 und 2 EStG sowie die Verluste nach § 2 AuslInvG (vgl. BFH v. 10.3.1999 – VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269; FinMin. Schl.-Holst. v. 23.3.2011 – VI 303 - S 2225 - 033, DStR 2011, 1427; BayLfSt. v. 18.11.2011 – S - 2225 2.1 - 7/7 St 32, DB 2012, 203, Rz. 3; WACKER in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 15a Rn. 234). Eine Vererblichkeit von Verlusten in diesen Fällen – wie auch in den Altfällen, in denen der Erbfall vor dem 19.8.2008 eingetreten ist, ist nur dann denkbar, wenn der Erbe durch den Verlust wirtschaftlich belastet ist (BFH v. 5.5.1999 – XI R 1/97, BStBl. II 1999, 653). Wirtschaftlich getragen hat er ihn auch dann nicht, wenn die Erbmasse aufgrund des Verlusts gemindert ist (so auch BFH v. 22.5.2013 – IX B 185/12, BFH/NV 2013, 1233; FG München v. 25.11.2014 – 12 K 1132/12, EFG 2015, 1799, nrkr., Az. BFH IX R 30/15).

Problematisch ist, ob diese Rechtsfolgen auch gelten, wenn Verluste nicht einkunftsquellenbezogen, sondern nur einkunftsartbezogen verrechenbar sind (vgl. zB § 15 Abs. 4 Sätze 3 ff., § 20 Abs. 6 Satz 3 bzw. § 20 Abs. 6 Satz 5, § 22 Nr. 2 iVm. § 23 Abs. 3 Sätze 7 ff., § 22 Nr. 3 Satz 4). Die Entsch. des Großen Senats des BFH spricht uE dagegen, in diesen Fällen eine Vererblichkeit des Verlustabzugs anzunehmen (so auch FinMin. Schl.-Holst. v. 23.3.2011 – VI 303 - S 2225 - 033, DStR 2011, 1427; BayLfSt. v. 18.11.2011 – S - 2225 2.1 - 7/7 St 32, DB 2012, 203, Rz. 3). Es handelt sich hierbei nicht um Verluste, die untrennbar mit den stillen Reserven der WG zusammenhängen, aus denen die Gewinne generiert werden.

Diskutiert wird die Versagung der Vererblichkeit von Verlustvorträgen dann, wenn die Verluste aus Rückstellungen resultieren, die Verpflichtung aus der Rückstellung aber vom Erben getragen werden muss (vgl. Beispiele bei FISCHER/LACKUS, DStR 2014, 302). Nach dieser Auffassung soll der Erbe durch die wirtschaftliche Belastung in seiner Leistungsfähigkeit gemindert sein. Der Erbe trägt uE die wirtschaftliche Belastung aus der Verpflichtung jedoch nicht, wenn der Wert der übertragenen Einkunftsquelle oder deren Einkünfte die Verpflichtung in voller Höhe decken (so auch BFH v. 22.5.2013 – IX B 185/12, BFH/NV 2013, 1233; FG München v. 25.11.2014 – 12 K 1132/12, EFG 2015, 1799, nrkr., Az. BFH IX R 30/15).

Besonderheiten bei Ehegatten: Die Änderung der Rspr. bedeutet für Ehegatten, dass aufgrund der unter Anm. 17 geschilderten individualisierten Verlustzuordnung Verlustvorträge des verstorbenen Ehegatten grds. zum Ende des VZ untergehen, die dem Jahr des Todes vorausgehen. Verluste des verstorbenen Ehegatten aus dem Todesjahr können bei Zusammenveranlagung im Todesjahr aufgrund der Besonderheiten der Zusammenveranlagung noch im Todesjahr genutzt werden. Bis zur Höhe des Betrags von 2000000 € ist der Rücktrag uE auch mit Verlusten des Erblassers zulässig, wenn im Todesjahr Zusammenveranlagung gewählt wird. Es handelt sich nicht um den Rücktrag von ererbten Verlusten, sondern um ein Ergebnis der Zusammenveranlagung. Es handelt sich außerdem um eigene Verluste des Erblassers, die seiner eigenen Veranlagung im Rücktragszeitraum zugutekommen (so wohl auch R 10d Abs. 2 Satz 2 EStR 2012). Bei getrennter Veranlagung im Rücktragszeitraum kann der Verlust des Erblassers nur im Rahmen seiner eigenen Veranlagung rückgetragen werden (BayLfSt. v. 18.11.2011 – S - 2225 2.1 - 7/7 St 32, DB 2012, 203, Rz. 2).

Wesentliches Gestaltungsziel im Zusammenhang mit der Nachfolgeberatung muss nach der Entsch. des Großen Senats des BFH sein, Verlustvorträge beim Erblasser/Schenker zu vermeiden oder zu beseitigen. Dies kann beispielsweise dadurch erfolgen, dass Bilanzierungswahlrechte verlustvermeidend ausgeübt werden. Auch auf Sonderabschreibungen kann verzichtet werden.

Sollten Verlustvorträge vorhanden sein, so muss darauf hingewirkt werden, diese durch gezielte Gewinnrealisierungen zu verbrauchen und die auf diese Weise aufgedeckten stillen Reserven zur Generierung neuen Abschreibungsvolumens auf den Nachfolger zu übertragen, ohne dass dieser in erheblichem Maße Verpflichtungen eingehen muss. Gedacht werden kann an die Übertragung von WG des PV in das Vermögen einer PersGes., verdeckte Einlagen in KapGes. nach § 6 Abs. 6 Satz 2, § 17 Abs. 2 (vgl. Piltz, ZEV 2008, 376), Entnahme von WG aus dem BV oder unentgeltliche Übertragung einzelner WG auf den noch nicht beteiligten späteren Unternehmensnachfolger. In Einzelfällen kann bewusst ein Verstoß gegen Sperrfristen zB nach § 6 Abs. 5 Satz 4 herbeigeführt werden. Zur gezielten Realisierung von Gewinnen ist auch daran zu denken, WG gegen Übernahme von Verbindlichkeiten zu übertragen. Zu beachten sind hier aber die Risiken, die damit verbunden sind, dass nicht abschließend geklärt ist, ob in diesen Fällen die Einheits- oder Trennungstheorie anzuwenden ist. Auch die Mindestbesteuerungsgrenzen sind zu beachten. Denkbar ist auch, bei zu erwartenden Verlusten das Vermögen so zu strukturieren, dass diese in den Anwendungsbereich des § 15a fallen.

Die Rechtsfolgen der bis zum Stichtag 18.8.2008 noch vererblichen Verlustvorträge stellen sich aus unserer Sicht wie folgt dar:

Die Frage, ob ein Verlust durch den Erben verrechnet werden kann, hing auch nach alter Rechtslage vor der Entscheidung des Großen Senats des BFH davon ab, ob der Erbe durch den Verlust des Erblassers wirtschaftlich belastet war (zB. BFH v. 10.04.2003 – (XI R 54/99, BStBl. II 2004, 400). Dies gilt auch für die Verluste, die im Übergangszeitraum vor dem 18.8.2008 vererbt wurden und für die grundsätzlich aus Gründen des Vertrauensschutzes dies (FG Köln v. 27.01.2016 – 4 K 253/11, EFG 2016, 719, nrkr. Az. BFH IX R 9/16, FG Nürnberg v. 7.12.2012 – 3 K 1206/11, rkr., juris). Dabei liegt die Beweislast für die wirtschaftliche Belastung beim Erben. Die wirtschaftliche Belastung muss tatsächlich eintreten und mit den festgestellten Verlusten in Zusammenhang stehen, nicht ausreichend ist, dass die persönliche Haftung des Erben besteht. Ob die Rechtsprechung die durch die Finanzverwaltung über den Tag der Veröffent-

lichung der Entscheidung am 12.03.2016 hinausgehende Anwendung der Vorschrift bis zum 18.08.2008 akzeptiert, lassen die beiden Entscheidungen offen.

Mehrere Erben: Da der Große Senat des BFH die Vererblichkeit des Verlustabzugs abgelehnt hatte, war über die zweite Vorlagefrage, wie die Verluste bei mehreren Erben aufzuteilen sind, nicht mehr zu entscheiden. Ist der Verlustabzug vererblich, weil er einkunftsquellenbezogen ist (§§ 15a und 15b, § 15 Abs. 4 Sätze 1 und 2 EStG sowie § 2 AusInvG), so geht der Verlustabzug bei mehreren Erben entsprechend der Erbquote über, unabhängig davon, wer die verlustbringende Einkunftsquelle erhält. Der Antrag zum Verzicht auf den Verlustrücktrag soll für den Rücktrag beim Erblasser von den Erben gemeinschaftlich, für den Rücktrag beim Erben selber von jedem individuell gestellt werden können.

Einstweilen frei.

24–27

3. Anwendung bei Auslandsbeziehungen

28

Schrifttum: BRANDENBERG, Neue Regeln für die Verlustverrechnung, NWB 2004, F. 3, 12757; LEY, Neuere Entwicklungen und Praxiserkenntnisse zu § 15a EStG, KÖSDI 2004, 14374; PROKISCH, Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung, DStJG 28 (2005), 229; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Berücksichtigung von Verlusten nach dem Korb II-Gesetz, Stbg 2005, 154; LAMPRECHT, Betriebsstättenverluste, Verlustvortragsrecht und Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse nach dem Urteil des EuGH in der Rs. KR Wannsee, IStR 2008, 766; SCHNITGER, Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung innerhalb der EU – Bestandsaufnahme, Praxisprobleme und aktuelle Entwicklungen, IWB 2008, F. 11 Gr. 2, 829; INTEMANN, Berücksichtigung finaler ausländischer Betriebsstättenverluste – Endlich Klarheit durch den BFH, IWB 2010, 713; MUSIL/FÄHLING, Neue Entwicklungen bei den europarechtlichen Rechtfertigungsgründen im Bereich des Ertragsteuerrechts, DStR 2010, 1501.

Unbeschränkte Steuerpflicht: Bei ausländ. Einkünften unbeschränkt Stpfl. ist grds. nach dem Welteinkommensprinzip (vgl. Vor §§ 1, 1a Anm. 1 und Anm. 88) der Abzug auch ausländ. Verluste zulässig, es sei denn, besondere Vorschriften schlossen den Abzug aus.

Verluste bei beschränkter Steuerpflicht: Die Verlustabzugsbeschränkungen des § 50 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 sind mit JStG 2009 (v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74) entfallen. Grundsätzlich gilt, dass Einkünfte, die einem abgeltenden StAbzug unterliegen, vom Verlustabzug ausgeschlossen sind. Soweit nach § 50 Abs. 2 Nr. 5 von einem Veranlagungswahlrecht Gebrauch gemacht wird, können Verluste festgestellt und abgezogen werden.

§ 2a (für Verluste bis einschließlich Veranlagungszeitraum 1989) § 2 AusInvG: § 2a enthält eine Verlustverrechnungsbeschränkung für bestimmte Auslandsverluste, die nur mit entsprechenden positiven Einkünften ausgeglichen werden können. Gleiches gilt für den Verlustabzug, der nur als Vortrag möglich ist. Dies allerdings ohne Hinweis auf die Vorschrift des § 10d mit der Folge, dass die Mindestbesteuerungsregeln des § 10d keine Anwendung finden.

Die Verluste sind zeitlich unbeschränkt vortragbar, auch wenn sie aus einer Zeit stammen, in der der Verlustvortrag auf fünf Jahre beschränkt war (BFH v. 30.6.2005 – IV R 31/04, BFH/NV 2005, 1710).

Abzug bei DBA mit Freistellungsmethode: § 10d greift grds. nicht bei ausländ. Verlusten, deren zugrundeliegende Einkunftsquelle von der deutschen ESt

befreit ist. Solche Einkünfte fließen nicht in die Bemessungsgrundlage der ESt ein, unabhängig davon, ob sie positiv oder negativ sind (stRspr., BFH v. 17.10.1990 – I R 182/87, BStBl. II 1991, 136; BFH v. 26.3.1991 – IX R 162/85, BStBl. II 1991, 704; BFH v. 11.3.2008 – I R 116/04, DStR 2008, 1086; BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09, BFH/NV 2010, 1744, str., aA PROKISCH in DStJG 28 [2005], 231 [238 ff.]). Von diesen Grundsätzen gelten nach der Rspr. des BFH und des EuGH (BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09, BFH/NV 2010, 1744, im Anschluss an EuGH v. 5.5.2008 – C 414/06 – Lidl Belgium, BStBl. II 2009, 692) Ausnahmen, sofern und soweit der Stpfl. nachweist, dass die Verluste im Quellenstaat stl. unter keinen Umständen anderweitig verwertbar sind (sog. finale Verluste). Ein solcher Fall liegt beispielsweise vor, wenn im Quellenstaat aus tatsächlichen Gründen – zB wegen der Umwandlung der AuslandsBS in eine KapGes. ihrer entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung oder ihrer endgültigen Aufgabe – keine Verlustverrechnung mehr möglich ist (aA BMF v. 13.7.2009 – IV B 5 - S 2118 - a/07/10004, BStBl. I 2009, 835). Nach Ansicht des BFH liegen keine finalen Verluste vor, wenn der Verlust im Quellenstaat wegen eines zeitlich begrenzten Verlustvortrags nicht mehr abziehbar ist. Die Einzelheiten, insbes. die Frage, wann endgültige Verluste vorliegen, sind noch nicht abschließend geklärt (vgl. dazu BFH v. 9.6.2010 – I R 100/09, BStBl. II 2010, 1065, nach dem keine Finalität vorliegt, wenn der Verlustabzug im BSStaat zeitlich begrenzt ist, so auch EuGH v. 21.2.2013 – C-123/11, DStR 2013, 392; EuGH v. 7.11.2013 – C-322/11 –, DStR 2013, 2441; EuGH v. 3.2.2015 – C 172/13, DStR 2015, 337, finale Verluste können nach dieser Ansicht vorliegen, wenn die Verlustnutzung aus tatsächlichen, nicht aus rechtl. Gründen ausscheidet, BFH v. 5.2.2014 – I R 48/11, BB 2014, 1046). Zu beachten ist jedoch, dass die verfahrensrechtl. Regelungen des Abs. 4 Satz 4 gleichermaßen für ausländ. BSVerluste gelten, mit der Folge, dass diese nicht mehr gesondert festgestellt werden können, wenn die StVeranlagung bestandskräftig ist und diese Verluste nicht berücksichtigt wurden. In diesem Fall ist nur noch der Rücktrag möglich (vgl. Anm. 127).

Abzug bei DBA mit Anrechnungsmethode und § 34c: Soweit Einkünfte grds. in die Bemessungsgrundlage für die ESt einfließen, verbleibt es bei einer Anwendung des § 10d auch auf diese Einkünfte, es sei denn, die Verluste seien vom Abzug ausgeschlossen, zB nach § 2a. Folge ist, dass negative ausländ. Einkünfte auch Eingang in einen eventuellen Verlustabzug finden (PROKISCH in DStJG 28 [2005], 231 [234]).

§ 2 AStG: Entstehen im Fall der erweitert beschränkten StPflcht des § 2 AStG Verluste aus den erweitert stpfl. Einkünften, so fließen diese in vollem Umfang in den Verlustabzug nach § 10d ein (BMF v. 2.12.1994, BStBl. I 1995 Sonder-Nr. I, Tz. 2.0.1.3). Wechselt der Stpfl. in die unbeschränkte StPflcht, bleiben sie ebenfalls abziehbar.

§ 6 AStG: Negative Einkünfte aus § 17, die im Rahmen der Wegzugsbesteuerung entstehen, sind gem. § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG bei der Ermittlung der Einkünfte einzubeziehen.

§ 10 Abs. 3 Satz 5 AStG regelt als Spezialvorschrift die entsprechende Anwendung des § 10d bei Verlusten ausländ. Zwischengesellschaften, soweit die Verluste die nach § 9 AStG außer Ansatz bleibenden Einkünfte übersteigen. Diese fließen in den allgemeinen Verlustabzug ein.

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu besonderen Verlustverrechnungsbeschränkungen

30

Grundsatz: Das EStRecht sieht in bestimmten Vorschriften Verlustverrechnungsbeschränkungen vor, die aufgrund des Verweises auf § 10d eigene Verlustverrechnungskreise bilden. Namentlich sind dies § 2b aF, § 15 Abs. 4 Sätze 2, 3 und 7, § 15a, § 15b, § 20 Abs. 1 Nr. 4, § 20 Abs. 6, § 22 Nr. 3 Satz 4, § 22 Nr. 2 iVm. § 23 Abs. 3 Sätze 8 ff. Soweit die besonderen Verlustverrechnungsvorschriften allg. auf die Anwendung des § 10d verweisen, gelten nicht nur deren materielle Regelungen, sondern auch die verfahrensrechtl. Teile. Auch die nur beschränkt verrechenbaren Verluste sind gesondert festzustellen, die speziellen Änderungsvorschriften einschließlich der gesonderten Verjährungsvorschriften sind anwendbar. § 10d gilt in seiner jeweiligen Fassung mit den aktuell geltenden Mindestbesteuerungsregeln. Der Umfang der Anwendung von Abs. 2 hängt von der jeweiligen Verweisung ab. Im Einzelnen gilt Folgendes:

Verluste nach § 15 Abs. 4 Sätze 2, 3 und 7, § 22 Nr. 3 Satz 4, § 22 Nr. 2 iVm. § 23 Abs. 3 Sätze 8 und 9: Die genannten Vorschriften verweisen auf einen Verlustabzug nach „Maßgabe des § 10d“ mit der Folge, dass die Verlustverrechnungsbegrenzung des Abs. 2 auch für die interne Verrechnung innerhalb dieser Vorschriften greift (aA DÖTSCH/PUNG, DB 2004, 151 [152]; HAHNE, FR 2008, 897 [902], aus teleologischen Gründen keine Anwendung der Mindestbesteuerung, so auch RÖDER, Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht, 2010, 259 f.).

Innerhalb dieser Verrechnungskreise steht jeweils der volle Abzugsrahmen des Abs. 2 (bei Ehegatten bis zu 2 Mio. € unbeschränkter Verlustabzug) zur Verfügung. Der Stpfl. kann den unbeschränkten Vortrag von 1 Mio./2 Mio. € nach jeder dieser Vorschriften gesondert nutzen und hat diesen dann, soweit noch positive Einkünfte verbleiben, auf einer zweiten Stufe nochmals bei der Ermittlung des Verlustabzugs vom Gesamtbetrag der Einkünfte zur Verfügung. Gleiches gilt auch für den Verlustrücktrag (vgl. BMF v. 29.11.2004 – IV C 8 - S 2225-5/04, BStBl. I 2004, 1097; so auch SCHULZE ZUR WIESCHE, Stbg 2005, 154). Grund für diese zutreffende Vervielfachung des unbeschränkten Abzugs ist die jeweils uneingeschränkte Verweisung auf den Abzug „nach Maßgabe“.

Beispiel 1: Einkünfte aus § 15 = 8 Mio. €; Einkünfte aus § 15 Abs. 4 Satz 6 = 3 Mio. €; festgestellter Verlust gem. § 15 Abs. 4 Satz 7 = 2,5 Mio. €; festgestellter Verlustvortrag allgemein = 4 Mio. €.

- Vortrag innerhalb § 15 Abs. 4 Sätze 6 und 7 = 1 Mio. € zzgl. 1,2 Mio. € verbleibende Einkünfte aus § 15 Abs. 4 Satz 6 = 800 000 €, verbleibender Verlust 300 000 €.
- Vortrag innerhalb der anderen Einkünfte 1 Mio. € zzgl. 4,68 Mio. € = 5,68 Mio., begrenzt durch vorhandenen Verlust von 4 Mio. €, Gesamtbetrag der Einkünfte = 4 Mio. € Einkünfte aus § 15 zzgl. 800 000 € Einkünfte aus § 15 Abs. 4.

Beispiel 2: Negative Einkünfte aus § 15 = 2 Mio. €; negative Einkünfte aus § 15 Abs. 4 Satz 6 = 2 Mio. €. Sowohl im Rahmen des § 15 Abs. 4 als auch im Rahmen des allgemeinen Rücktrags kann jeweils der volle Rücktragsbetrag von 511 500 € (1 023 000 €) ausgeschöpft werden.

Verluste nach § 15a: Für den Abzug verrechenbarer Verluste nach § 15a Abs. 4 greift die Mindestbesteuerung des Abs. 2 nicht, weil verrechenbare Verluste gem. § 15a Abs. 2 unbeschränkt die Gewinne späterer Wj. aus der Beteiligung ohne Hinweis auf § 10d mindern (vgl. BRANDENBERG, NWB 2004, F. 3, 12757; LEY, KÖSDI 2004, 14374 [14387]; BMF v. 29.11.2004, BStBl. I 2004, 1097).

Dieser Vorteil für den Kommanditisten wirkt sich nur innerhalb seiner Beteiligung aus und dies erst dann, wenn er sich bereits im Rahmen der verrechenbaren Verluste bewegt. Der Komplementär kann seine negativen Einkünfte zunächst unbeschränkt mit anderen Einkünften ausgleichen und ist in diesem Punkt auch beim Verlustabzug freier. Der Vorteil des Kommanditisten kann sich auch in Wechselwirkung mit § 10a GewStG bei der GewStAnrechnung nach § 35 negativ auswirken, dies dann, wenn die Gesellschaft aufgrund der Mindestbesteuerung des § 10a GewStG gewstpfl. wird, die Anrechnung nach § 35 aber beim Kommanditisten daran scheitert, dass er seine Bemessungsgrundlage wegen des unbeschränkten Verlustabzugs auf Null mindert. Das Ausweichen in die Kommanditistenstellung der KG bietet sich vor diesem Hintergrund vorwiegend für KapGes. an, die ausschließlich eine Einkunftsart verwirklichen und bei denen die GewStAnrechnung nicht greift.

Verluste nach § 15b: Diese sind nach § 15b Abs. 1 Satz 2 vortragbar und unbeschränkt mit positiven Einkünfte aus derselben Einkunftsart verrechenbar. Ein Verweis auf § 10d fehlt.

Verluste nach § 20 Abs. 6 Satz 3 und Satz 5: Für diese Verluste gilt lediglich ein Verlustvortrag, da dieser nicht nach Maßgabe des § 10d durchzuführen ist, gelten die Mindestbesteuerungsgrenzen nicht.

31 2. Verhältnis zu § 10b; § 9 Abs. 1 Nr. 2 iVm. Abs. 2 KStG

§ 10b Abs. 1 Satz 9 regelt den Spendenvortrag, dieser ist nach § 10b Abs. 1 Satz 10 gem. Abs. 4 festzustellen.

Bei Körperschaften sind die maßgebenden Einkommensgrenzen vor Durchführung des Verlustabzugs zu ermitteln (§ 9 Abs. 2 Satz 1 KStG).

32 3. Verhältnis zu §§ 16, 34

Schrifttum zur Rechtslage 1999–2003: KORN/STRAHL, „Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002“: Übersicht und erste Beratungserkenntnisse, KÖSDI 1999, 11964; WEBER-GRELLET, Erneute Ausübung des Veranlagungswahlrechts im Rahmen des Verlustrücktrags, FR 1999, 1081; WENDT, Änderungen bei betrieblichen und privaten Veräußerungsgeschäften, FR 1999, 333; EGGERS/BAUER, Höhe der außerordentlichen Einkünfte i.S. des § 34 EStG nach In-Kraft-Treten der EStR 1999, DStR 2000, 1171; ERLE/SAUTER, Reform der Unternehmensbesteuerung, Köln 2000; GESERICH, Die Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, DStR 2000, 845; JAHNDORF/LORSCHIEDER, Verfassungswidrige Besteuerung außerordentlicher Einkünfte gemäß § 34 Abs. 1 Satz 2 EStG, FR 2000, 433; RÖHNER, Verlustausgleich bei außerordentlichen Einkünften, BB 2000, 2234; SCHYNOL, Höhe der außerordentlichen Einkünfte i.S. des § 34 EStG nach In-Kraft-Treten der EStR 1999 – Replik auf Eggers/Bauer (DStR 2000, 1171), DStR 2000, 1590; FREYER/SCHULT, Auswirkungen der Mindestbesteuerung auf die Bemessungsgrundlage tarifbegünstigter Einkünfte, DStR 2001, 71; RITZER/STANGL, Ungereimtheiten bei der Anwendung der Mindestbesteuerung auf tarifbegünstigte Einkünfte, DStR 2001, 735; RÖHNER, Verlustausgleich bei außerordentlichen Einkünften, BB 2001, 1126; LEMM, H 198 EStH: Eine zutreffende Berechnung zu § 34 EStG?, DStZ 2002, 35; RITZER/STANGL, Das Anwendungsschreiben zu § 35 EStG – grundlegende Aussagen und Auswirkungen auf Einzelunternehmen, DStR 2002, 1068; HILL/KAVAZIDIS, Geplante Fortsetzung des StVergAbG (Korb II) – Darstellung und erste Analyse, DB 2003, 2028; KOREZKIJ, Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte nach § 35 EStG, Stuttgart 2003; KOREZKIJ, Überblick über die aktuelle Rechtsprechung zur Besteuerung außerordentlicher Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG, DStR 2003, 319; WIESE/KLASS, Der Ge-

setzungswurf zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz (Korb II), GmbHR 2003, 1029; DÖTSCH/PUNG, Die Neuerungen bei der Körperschaftsteuer und bei der Gewerbesteuer durch das Steuergesetzgebungspaket vom Dezember 2003, DB 2004, 151; SCHIFFERS, Änderung der ertragsteuerlichen Rahmenbedingungen für die GmbH und die GmbH & Co.KG zum 1.1.2004 – Eine erste Bestandsaufnahme, GmbHR 2004, 69; KEMPERMANN, Verlustausweis, Bemessungsgrundlage, Verlustberücksichtigung, DStJG 28 (2005), 95; KOREZKIJ, Neues zum Ermäßigungs-höchstbetrag nach § 35 Abs. 1 EStG, BB 2005, 26.

Mindert der Verlustabzug die EStBemessungsgrundlage auf Null, so verfällt der begünstigte StSatz nach § 34, weil kein Transfer der Tarifbegünstigungen in einen anderen VZ möglich ist (BFH v. 25.9.1996 – IV B 120/95, BFH/NV 1997, 223). Der Stpfl. hat in den Grenzen des Abs. 1 durch einen entsprechenden Antrag nach Abs. 1 Sätze 4 und 5 die Möglichkeit, diese Rechtsfolge abzumildern.

Die Mindestbesteuerung kann sich dann günstig für den Stpfl. auswirken, wenn positive Einkünfte verbleiben, die dem begünstigten StSatz zu unterwerfen sind. Voraussetzung ist allerdings, dass die verbleibenden Verlustvorräte in späteren VZ noch mit einem dann wieder höheren StSatz genutzt werden können. Dies wird in Zukunft gerade im Hinblick auf das AltEinkG selbst bei Fällen des § 34 Abs. 3 häufiger der Fall sein. Auch vor diesem Hintergrund ist eine eventuelle Betriebsaufgabe detailliert zu planen. Keine Auswirkung hat der Verlustabzug auf die Höchstsumme, die nach § 34 Abs. 3 zu begünstigen ist, denn diese richtet sich nach dem Veräußerungsgewinn vor Ausgleich mit anderen Verlusten und Verlustabzug. Gleiches gilt für den Freibetrag nach § 16 Abs. 4.

Reihenfolge der Verlustverrechnung: Die Verluste sind nach dem Günstigkeitsprinzip (zB BFH v. 26.1.1995 – IV R 23/93, BStBl. II 1995, 467 [470]; BFH v. 29.9.1996 – IV B 120/95, BFH/NV 1997, 223; BFH v. 29.10.1998 – XI R 63/97, BStBl. II 1999, 588; BFH v. 13.8.2002 – XI R 27/03, BStBl. II 2004, 547; BFH v. 12.4.2006 – X B 53/05, BFH/NV 2006, 1463) zunächst von den laufenden nicht begünstigten und dann von den begünstigten Einkünften (als eigene Abteilung innerhalb der Summe der Einkünfte) abzuziehen. In Fällen, in denen Verluste zu verrechnen sind, sind die vorrangig anzuwendenden besonderen Verlustverrechnungsbeschränkungen (zB § 2a Abs. 1, § 2b iVm. § 52 Abs. 4, § 15 Abs. 4, § 15b) zu beachten (R 34.1 Abs. 3 Satz 2 EStR 2012).

4. Verhältnis zu § 34a

33

Beide Vorschriften enthalten Regelungen, die sich auf den Verlustabzug auswirken. Während Abs. 1 Satz 2 den Begünstigungsbetrag nach § 34a Abs. 3 aus der Bemessungsgrundlage für den Verlustrücktrag herausnimmt und § 34a Abs. 8 den Verlustabzug insoweit ausschließt, ermöglicht § 34a Abs. 1 Satz 4 die Änderung des Antrags zur begünstigten Besteuerung der Gewinne bis zur Bestandskraft des StBescheids des Folgejahres. Wird ein Rücktrag durchgeführt, kann insoweit auf die Begünstigung wieder verzichtet werden.

5. Verhältnis zu § 10a GewStG

34

§ 10a GewStG begrenzt den Verlustvortrag korrelierend zu § 10d. Anders als dieser sieht § 10a GewStG keinen Verlustrücktrag vor, deshalb ist bei einem Verlustrücktrag auch ein eventueller Wegfall der Anrechnung nach § 35 zu berücksichtigen. Die unterschiedliche Behandlung von ESt und GewSt verstößt

nicht gegen den Gleichheitsgrundsatz (BFH v. 31.7.1990 – I R 62/86, BStBl. II 1990, 1083). Der Verlustvortrag nach § 10a GewStG setzt an einer anderen Bemessungsgrundlage an als § 10d, da weder die ESt noch die KSt Hinzurechnungen oder Kürzungen iSd. §§ 8 und 9 GewStG kennen. Der Verlustabzug und auch die Anwendung der Verlustabzugsbeschränkung nach § 10d Abs. 2 EStG und § 10a Satz 2 GewStG verlaufen abgesehen von den genannten Hinzurechnungen und Kürzungen bei Körperschaften parallel, weil diese nur einen Gewerbebetrieb unterhalten und Besteuerungssubjekt der GewSt und der KSt identisch sind.

Bei PersGes. und bei EStpfl., die mehrere im Sinne der GewSt eigenständige Unternehmen führen, weichen Besteuerungssubjekt bzw. Besteuerungsgegenstand bei ESt und GewSt voneinander ab mit der Folge, dass bei PersGes. der Sockelbetrag in der ESt gegenüber der GewSt vervielfältigt wird, während bei mehreren Gewerbebetrieben eines Stpfl. nur der gewstl. Sockelbetrag vervielfältigt wird (vgl. auch HERZIG/WAGNER, WPg 2004, 53 [56]). Die Verlustabzugsmöglichkeiten laufen bei PersGes. auch bei Gesellschafterwechsel auseinander. Während der ausgeschiedene Gesellschafter estrechtl. und kstrechtl. seinen Verlust weiter abziehen kann, geht der gewstl. Verlustvortrag wegen fehlender Unternehmeridentität hinsichtlich des ausgeschiedenen Gesellschafters unter (vgl. BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616; R 10a.3 Abs. 1 Satz 2 GewStR 2009).

35 6. Verhältnis zum Umwandlungssteuergesetz

Bei den im UmwStG geregelten Umwandlungsformen gehen verbleibende Verlustvorträge idR unter (§ 4 Abs. 2 Satz 2, § 9 Satz 1 UmwStG für die Verschmelzung und den Formwechsel von KapGes. auf natürliche Personen und PersGes., § 12 Abs. 3 iVm. § 4 Abs. 2 UmwStG für die Verschmelzung von Körperschaften, § 15 Abs. 3 UmwStG für die Aufspaltung, Abspaltung und Teilübertragung von Körperschaften, § 16 Satz 1 iVm. § 4 Abs. 2 UmwStG für die Aufspaltung oder Abspaltung auf eine PersGes.). Bei einem Anteilstausch nach § 21 UmwStG kann der Verlustabzug nach § 8c KStG untergehen.

36 7. Verhältnis zum Erbschaftsteuergesetz

Soweit sich durch einen eventuell durchzuführenden Verlustrücktrag ein StErstattungsanspruch ergibt, fällt dieser in die Erbmasse und unterliegt der ErbSt.

37 8. Verhältnis zum Prämienrecht

Nach § 13 Abs. 1 Satz 2 VermBG und § 2a Satz 2 WoPG richtet sich die Förderung nach der Höhe des zVE. Verlustabzüge nach § 10d wirken sich uU positiv bei der Anspruchsberechtigung aus, die Verrechnungsbeschränkung des Abs. 2 kann sich negativ auswirken. Ein Verlustrücktrag kann zum nachträglichen Vorliegen der Fördervoraussetzungen führen, der Verlustvortrag kann dadurch jedoch so gemindert sein, dass die Voraussetzungen in späteren VZ entfallen. Nach § 19 Abs. 1 Nr. 1 WoPDV kann innerhalb eines Jahres nach Bekanntgabe des geänderten Bescheids die Förderung erneut beantragt werden.

Demgegenüber stellt § 21 BAFöG auf die Summe der positiven Einkünfte ab, ein Verlustabzug kann die Anspruchsberechtigung nicht herbeiführen.

Einstweilen frei.

38–39

VI. Verfahrensfragen

1. Verlustabzug im Veranlagungs- und Vorauszahlungsverfahren 40

Wegen des Officialprinzips (s. Anm. 105) sind auch bei Schätzungen im Abzugsjahr Verlustabzüge zu berücksichtigen (FG Köln v. 23.6.1998 – 14 K 4482/93, DStRE 1998, 877, rkr.).

Besonderheiten ergeben sich bei Stpfl., deren Einkünfte ganz oder zum Teil aus nichtselbständiger Arbeit resultieren. Sollte bei diesen nicht gem. § 46 aus anderen Gründen eine Veranlagung durchgeführt werden, so müssen sie die Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 beantragen, um den Verlustabzug durchführen zu lassen. Zum Problem der gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs bei fehlender Veranlagung s. Anm. 62.

Der Verlustabzug ist im Veranlagungsverfahren (§§ 25 ff.) und im Vorauszahlungsverfahren (§ 37) zu berücksichtigen, nicht dagegen im StAbzugsverfahren (§§ 38 ff., 43 ff.). Für die Anpassung der Vorauszahlung im Rücktragsjahr muss der Verlust glaubhaft gemacht werden (vgl. ORTH, FR 1983, 545).

Bindungswirkung von Bescheiden über einheitliche und gesonderte Feststellung nach § 180 AO: Für den StBescheid des Rücktragsjahres ist der StBescheid des Verlustentstehungsjahres kein Grundlagenbescheid (BFH v. 28.10.1999 – VIII R 7/97, BFH/NV 2000, 564; BFH v. 16.11.2000 – XI R 31/00, BFH/NV 2001, 1026). Daran ändert auch die Neuregelung des § 10d Satz 4 nichts, denn diese betrifft nur die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags.

Wird der Verlust in einem Bescheid nach § 180 AO festgestellt (insbes. im Bescheid nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO), so ist diese Feststellung für die Verlustermittlung im Verlustentstehungsjahr, aber auch im Rücktragsjahr bindend (BFH v. 4.7.1989 – VIII R 217/84, BStBl. II 1989, 782). Für das Rücktragsjahr ist der Verlust aus diesem Bescheid nur noch insoweit maßgebend, als er nicht beim Stpfl. durch anderweitigen Ausgleich verbraucht ist (STÖCKER, FS Korn, 2005, 721 [727]). Insoweit ist auch der StBescheid des Rücktragsjahres Folgebescheid iSd. § 182 Abs. 1 AO (BFH v. 16.11.2000 – XI R 31/00, BFH/NV 2001, 1026).

2. Außenprüfung 41

Ist die Ap. nur für Abzugsjahre angeordnet, so darf sie zur Überprüfung des Verlustabzugs auch auf das Verlustentstehungsjahr ausgedehnt werden (SCHMIESZEK in B/B, § 10d Rn. 158g [5/2013]).

3. Stundung 42

Kann aufgrund eines Verlustrücktrags eine StErstattung erwartet werden, so kann in Einzelfällen eine Stundung der Steuer für das Rücktragsjahr gewährt

werden (§ 222 AO). Voraussetzung ist allerdings, dass die StErklärungen mit allen Unterlagen sowohl für das Verlustentstehungsjahr als auch für das Rücktragsjahr eingereicht wurden und der zu zahlende Betrag mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit bald zu zahlen sein wird (BFH v. 21.1.1982 – VIII B 94/79, BStBl. II 1982, 307; BFH v. 6.10.1982 – I R 98/81, BStBl. II 1983, 397). In Ausnahmefällen kann die Pflicht zur StErklärung auch entfallen, wenn der Stpfl. nach Ablauf des Verlustjahres nachweist, dass Verluste entstanden sind, die zu einem Verlustrücktrag führen (BMF v. 13.7.1992 – IV A 5 - S 0361 - 19/92, BStBl. I 1992, 404, zu Verlustzuweisungsgesellschaften). Der Antrag ist erst nach Ablauf des Verlustentstehungsjahres zulässig (BFH v. 6.6.2000 – VII R 104/98, BStBl. II 2000, 491).

43 4. Rechtsbehelfe

Anfechtungsgegenstand: Während nach altem Recht bei einer vermeintlich fehlerhaften Verlustfeststellung ausschließlich der Verlustfeststellungsbescheid selbst anzufechten war, weil der EStBescheid kein Grundlagenbescheid war, ist nach neuem Recht der EStBescheid selbst anzufechten, wenn es um dessen bindende Feststellungen geht. Insoweit ist die Anfechtung des Verlustfeststellungsbescheids anders als nach altem Recht (BFH v. 24.1.1975 – VI R 148/92, BStBl. II 1975, 382; BFH v. 14.6.2000 – IV R 4/00, BFH/NV 2000, 1465) unzulässig.

Der Verweis des Abs. 4 auf die Besteuerungsgrundlagen des Rücktragsjahres und die analoge Anwendung von § 351 Abs. 2 AO und § 42 FGO führen dazu, dass auch für den am Schluss des Rücktragsjahres verbleibenden Verlustvortrag die Besteuerungsgrundlagen des Rücktragsjahres maßgebend waren. Daher ist auch in diesem Fall der StBescheid des Rücktragsjahres anzufechten.

Ist nur der Inhalt des Verlustfeststellungsbescheids streitig, so ist dieser anzufechten. Der am Schluss des VZ verbleibende Verlustabzug ist Tenor des Feststellungsbescheids und grds. als selbständige Besteuerungsgrundlage nach § 157 Abs. 2 AO Gegenstand der Anfechtung des Feststellungsbescheids. Soweit der Verlustfeststellungsbescheid anzufechten ist, ist die Anfechtung des ESt-Bescheids unzulässig.

Beschwer: Werden im Rechtsbehelf Besteuerungsgrundlagen angegriffen, die nach Abs. 4 Satz 4 bindend für die Verlustfeststellung sind, ist der Stpfl. auch beschwert, wenn sich die StFestsetzung selbst nicht ändern kann, zB weil die Steuer mit 0 € festgesetzt wurde (BFH v. 20.12.1994 – IX R 80/92, BStBl. II 1995, 537; BFH v. 20.12.1994 – IX R 124/92, BStBl. II 1995, 628; BFH v. 29.5.1996 – III R 49/93, BStBl. II 1996, 654; BFH v. 11.11.2014 – I R 51/13, BFH/NV 2015, 305; FG München v. 23.3.2015 – 7 K 1790/12, EFG 2015, 1181, rkr.; § 350 Nr. 3 AEAO; SIKORSKI, NWB 2011, 2191). Bei der Beschwer iSd. § 350 AO, § 40 FGO kommt es nicht darauf an, ob der Verlust zu niedrig, sondern nur darauf, ob er zutreffend festgestellt wurde.

44–49 Einstweilen frei.

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Verlustrücktrag****I. Rechtsentwicklung des Verlustrücktrags**

50

Der Verlustrücktrag wurde eingeführt durch EStGÄndG v. 20.4.1976 (s. Anm. 3). Die Höhe des Rücktrags entwickelte sich von 5 Mio. DM für Rückträge in den VZ 1975 (EStGÄndG v. 20.4.1976, s. Anm. 3) über 10 Mio. DM ab VZ 1985 (StEntG 1984 v. 22.12.1983, s. Anm. 3) über 2 Mio. DM ab VZ 1999 (StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999, s. Anm. 3) bis zur derzeit gültigen Höhe von 511 500 € (StEuglG v. 19.12.2000, s. Anm. 3, Umstellung der DM-Beträge auf Euro). Der zweijährige Verlustrücktrag wurde eingeführt durch 2. HStruktG v. 22.12.1981 (s. Anm. 3), der Verlust ist bis 1993 nach dem Offizialprinzip zunächst auf das zweite dem VZ vorangegangene Jahr zurückzutragen. Mit StandOG v. 13.9.1993 (s. Anm. 3) wird ein Wahlrecht hinsichtlich der Rücktragshöhe und des Rücktragsjahres eingeführt, in dem der Stpfl. das Recht erhält, auf Antrag ganz oder teilweise auf den Verlustrücktrag zu verzichten. Mit StEntG 1999/2000/2002 (s. Anm. 3) können Verluste ab dem Entstehungsjahr 1999 nur noch in den unmittelbar vorangegangenen VZ rückgetragen werden.

Mit StEntG 1999/2000/2002 wurde der Verlustabzug zwischen den Einkunftsarten (vertikaler Verlustabzug) entsprechend den Regelungen des § 2 Abs. 3 idF des StEntG 1999/2000/2002 nur noch begrenzt zulässig, während vertikaler Verlustausgleich und Abzug weiter unbeschränkt zulässig waren. Nach horizontalem Verlustausgleich konnten 51 500 € (103 000 € bei zusammenveranlagten Ehegatten) unbeschränkt mit Verlusten anderer Einkunftsarten ausgeglichen werden, darüber hinaus konnte nur noch die Hälfte der verbleibenden positiven Einkünfte um negative Einkünfte anderer Einkunftsarten gemindert werden. Diese vertikalen Abzugsbeschränkungen waren in einer mehrstufigen Prüfung sowohl beim Verlustausgleich als auch beim Verlustabzug zu beachten. Der Betrag von 51 500 € (103 000 €) durfte mit Verlusten aus demselben VZ und mit Verlusten aus anderen VZ nur einmal ausgeschöpft werden. Um die vertikale Verlustabzugsbeschränkung sicherzustellen, waren die nach Eingreifen der Mindestbesteuerung verbleibenden negativen Einkünfte auf die verschiedenen Einkunftsarten im Verhältnis zueinander aufzuteilen und gesondert nach Einkunftsarten als verbleibender Verlustvortrag festzustellen. Die Regelung war überaus kompliziert und ohne Computer insbes. im Bereich des Verlustabzugs nicht mehr zu berechnen (vgl. im Erg. HALLERBACH, DStR 1999, 1293 [1295]; HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 1999, 1470; HERZIG/BRIESEMEISTER, DStR 1999, 1377; HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 1999, 299; KORN/STRAHL, KÖSDI 1999, 11964). Mit ProtErklG „Korb II“ v. 22.12.2003 (BGBl. I 2003, 2840; BStBl. I 2004, 14) erhielt Abs. 1 durch Abschaffung der zum 1.1.1999 eingeführten Mindestbesteuerung seine grds. bis heute geltende Fassung. Durch UntStRefG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) wurde Abs. 1 im Hinblick auf die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a durch einen neuen Satz 2 dahingehend ergänzt, dass Begünstigungsbeträge nach § 34a Abs. 3 Satz 1 aus der Bemessungsgrundlage für den Verlustrücktrag herauszurechnen sind. Der bisherige Satz 2 wurde zu Satz 3, Satz 3 zu Satz 4, Satz 4 zu Satz 5 und Satz 5 zu Satz 6. Durch Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I

2013, 188) wurden die Rücktragsbeträge in Abs. 1 Satz 1 erhöht von 511 000 € auf 1 000 000 € und von 1 023 000 € auf 2 000 000 €.

II. Verhältnis zum Verlustvortrag im Verlustentstehungs- und im Abzugsjahr

51 1. Verlustentstehungsjahr

Aus der Sicht des Verlustentstehungsjahres war der Verlustrücktrag bis einschließlich VZ 1993 von Amts wegen durchzuführen und hatte zwingend Vorrang vor dem Verlustvortrag. Mit Einf. des Rechts, auf den Verlustrücktrag ganz oder teilweise zu verzichten, durch das StandOG 1993 v. 13.9.1993 (s. Anm. 3) kann der Stpfl. entscheiden, ob er zunächst den Verlustrücktrag wählt oder ausschließlich einen Verlustvortrag durchführt. Dies ändert im Verlustentstehungsjahr nichts am Vorrang des Verlustrücktrags. Rechtstechnisch entsteht das Wahlrecht dadurch, dass Abs. 1 Satz 5 die Möglichkeit bietet, auf Antrag ganz oder teilweise auf den Verlustrücktrag zu verzichten. Wird dieser Antrag nicht gestellt, bleibt es von Amts wegen bei einem Verlustrücktrag. Das Wahlrecht besteht auch nach Änderung des Gesetzes durch das ProtErklG „Korb II“ v. 22.12.2003 (s. Anm. 3) weiter. Im Verlustentstehungsjahr kann der Stpfl. zunächst entscheiden, ob er einen Teil der nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte zurückträgt. Soweit danach noch negative Einkünfte verbleiben, können diese vorgetragen werden. Der Verlustrücktrag ist jedoch ausgeschlossen, wenn der Verlust, der rückgetragen werden soll, bereits bestandskräftig in einem Verlustfeststellungsbescheid festgestellt wurde (BFH v. 17.9.2014 – IX B 13/14, BFH/NV 2015, 225).

52 2. Verlustabzugsjahr

Grundsätzlich ist auch in Jahren, in denen die Mindestbesteuerung nach Abs. 2 gegriffen hat, ein Verlustrücktrag zulässig; zwar werden damit partiell die Mindestbesteuerungsregeln unterlaufen, das Gesetz enthält jedoch keinen Anhaltspunkt dafür, den Rücktrag in diesen Fällen auszuschließen (KAMINSKI in KORN, § 10d Rn. 84.13 [6/2012]; HERZIG/WAGNER, WPg 2004, 53 [55]) oder zu begrenzen.

In Verlustabzugsjahren gilt das Grundprinzip, dass ältere Verluste vor jüngeren abzuziehen sind (GASSEN in LBP, § 10d Rn. 42 [5/2013]). Der Verlustvortrag aus dem vorangegangenen VZ geht dem Verlustrücktrag aus dem folgenden VZ vor. Für diese Auslegung spricht der Wortlaut des Gesetzes, denn die Verrechnungsbeschränkung in Abs. 2 wird auf der Grundlage des „Gesamtbetrags der Einkünfte“ (GdE), nicht auf der Grundlage des GdE „vermindert um einen Verlustrücktrag“ ermittelt. Im Erg. heißt dies, dass die Höhe des Verlustvortrags auf der Basis des unverminderten GdE des Abzugsjahres zu ermitteln ist, der entsprechende Verlust vorzutragen und anschließend, soweit möglich und nicht durch Antrag ausgeschlossen, der Verlustrücktrag aus dem nachfolgenden VZ durchzuführen ist (NOLTE, NWB 2004, F. 3, 12907; KAMINSKI in KORN, § 10d Rn. 84.13 [6/2012]; HERZIG/WAGNER, WPg 2004, 53 [55]; SCHIFFERS, GmbHR 2004, 69 [79]; DÖTSCH/PUNG, DB 2004, 151; aA HILL/KAVAZIDIS, DB 2003, 2028).

Die Festlegung der Reihenfolge ist deshalb von Bedeutung, weil der Vortrag Beschränkungen unterliegt, deren Höhe sich am GdE orientiert, während der Verlustrücktrag den GdE mindert und selbst abgesehen vom Höchstbetrag keinen Beschränkungen unterliegt.

Beispiel: A erzielt im VZ 02 positive Einkünfte von 2 Mio. €. Aus VZ 01 stehen 2 Mio. € Verlustvortrag zur Verfügung, aus VZ 03 kann 1 Mio. € rückgetragen werden. Mindert der Verlustrücktrag vor Durchführung des Verlustvortrags den GdE, so können insgesamt 1 804 600 € Verluste abgezogen werden (511 500 € Rücktrag zzgl. 1 Mio. € Vortrag zzgl. 60 % aus 488 500 € [= 293 100 €]). Hat der Verlustrücktrag den GdE nicht reduziert, so können die positiven Einkünfte zu 100 % ausgeglichen werden (1 Mio. € zzgl. 60 % aus 1 Mio. € zzgl. 400 000 € Verlustrücktrag).

Der höhere Abzugsbetrag ergibt sich immer, wenn der Verlustrücktrag den GdE vor Ermittlung der Verrechnungsbeschränkung des Verlustvortrags nicht beeinflusst hat, weil dann die Bemessungsgrundlage für den 60 %-Abzug höher ist.

Einstweilen frei.

53–54

III. Voraussetzungen des Verlustrücktrags (Abs. 1 Satz 1)

1. Begriff der negativen Einkünfte

a) Definition

55

Der Begriff des Verlustrücktrags ist in Abs. 1 Satz 1 legaldefiniert als nicht ausgeglichene negative Einkünfte, die im unmittelbar vorangegangenen VZ abziehen sind. Klargestellt ist mit dieser Formulierung, dass ausschließlich negative Einkünfte und nicht sonstige Aufwendungen der privaten Lebensführung wie SA und agB, die den Gesamtbetrag der Einkünfte im Entstehungsjahr mindern, im Wege des Verlustabzugs in andere VZ übertragen werden können. Inhaltlich wird durch die im Vergleich zum bis 1999 verwendeten Begriff „Verlust“ neutralere Formulierung „negative Einkünfte“ bestätigt, dass grds. irrelevant ist, ob wirtschaftliches Handeln des Stpfl. zu positiven oder negativen Ergebnissen führt (VON GROLL in LEHNER, Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2004, 23 ff.). Über die Höhe des abziehbaren Verlusts wird im Abzugsjahr, nicht im Verlustentstehungsjahr, entschieden (stRspr., BFH v. 9.7.1992 – XI R 29/91, BStBl. II 1993, 29, mwN; BFH v. 17.2.1998 – VIII R 21/95, BFH/NV 1998, 1356; BFH v. 11.8.1999 – XI R 23/98, BFH/NV 2000, 184; BFH v. 23.1.2003 – IV R 64/01, BFH/NV 2003, 904; BFH v. 27.1.2010 – IX R 59/08, BStBl. II 2010, 1009; BFH v. 11.11.2014 – I R 51/13, BFH/NV 2015, 305). Dies ergibt sich insbes. aus Abs. 2 Satz 1, der die Höhe des Verlustabzugs von der Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte (GdE) des Abzugsjahres abhängig macht. Daran ändert grds. auch die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs nach Abs. 4 nichts, denn dieser stellt lediglich den Umfang des noch vortragbaren Verlusts fest, trifft aber keine Aussagen über die Höhe des Abzugs.

b) Steuerbarkeit

56

Die negativen Einkünfte müssen stbar sein (vgl. auch HEUERMAN in KSM, § 10d An. B 14 [5/2012]; BRANDT in LADEMANN, § 10d Rn. 74 [9/1996]). Dies ist nicht der Fall, wenn sie mangels Einkünfteerzielungsabsicht aus dem stl. Nexus herausfallen.

Negative Einkünfte iSd. § 10d sind das Erg. der summierten Verluste der sieben Einkunftsarten (vgl. im Erg. ECKHOFF in DStJG 28 [2005], 11 [19]), soweit diese nicht in gesonderten Verrechnungskreisen zu verrechnen sind, wie etwa die Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20. Anders als für die Frage der Einkünfteerzielungsabsicht ist im Rahmen des § 10d nicht auf die Verluste der einzelnen Einkunftsquellen abzustellen, sondern auf das Erg. der jeweiligen Einkunftsart. Der rücktragbare Verlust und die dadurch ausgelösten StErstattungsansprüche entstehen mit Ablauf des VZ der Verlustentstehung (§ 38 AO; BFH v. 6.6.2000 – VII R 104/98, BStBl. II 2000, 491).

Die Verlustursache spielt für den Abzug keine Rolle. Grundsätzlich haben auch die Einkunftsart und die Art der Verluste (zB Veräußerungsverluste, § 16, § 17 Abs. 2 und 4, vgl. HEUERMANN in KSM § 10d Rn. B 14 [5/2012]; LAMBRECHT in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 10d Rn. 11) keinen Einfluss auf die Abziehbarkeit. Zu den Verlusten zählen auch „negative Einnahmen“, zB Rückzahlung von Arbeitslohn (BFH v. 2.4.1974 – VIII R 76/69, BStBl. II 1974, 540).

57 c) Verlustermittlung

Negative Einkünfte sind nach den gleichen Grundsätzen wie positive Einkünfte zu ermitteln; sie ergeben sich nach den stl. Vorschriften über die Gewinnermittlung (§ 2 Abs. 2 iVm. §§ 4 ff. und 8 ff.), die im Jahr der Verlustentstehung gelten (BFH v. 15.2.1979 – I R 12/76, BStBl. II 1979, 584). Die Art der Einkünftermittlung (Vermögensvergleich oder Überschussrechnung) ist für die Ermittlung der negativen Einkünfte iSd. § 10d ohne Bedeutung (so auch HEUERMANN in KSM, § 10d Rn. B 14 [5/2012]; BRANDT in LADEMANN, § 10d Rn. 112 [9/1996]). Auch geschätzte Verluste gehen in den Verlustabzug ein. Grundsätzlich sind die negativen Einkünfte auf das Kj. zu ermitteln (zu Ausnahmen s.u.). Die Tatbestandsmerkmale „bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichene negative Einkünfte“ beziehen sich auf das Verlustentstehungsjahr, während sich die Merkmale „bis zu einem Betrag von“, „Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte“, „vorrangig vor ...“ auf das Abzugsjahr beziehen.

Nicht in die Verlustermittlung fallen stfreie Einnahmen (§ 3), auch wenn sie negativ sind, pauschal versteuerter Arbeitslohn und Freibeträge (§ 13 Abs. 3, § 14a, § 16 Abs. 4, § 19 Abs. 2, § 20 Abs. 4, §§ 24, 25 KStG). Anderenfalls liefe die StBefreiung ins Leere. Verluste aus solchen Einkünften bleiben bei der Verlustermittlung ebenfalls unberücksichtigt. Dies gilt auch für stfreie Veräußerungsgewinne (§ 14 Satz 2, § 14a, § 16 Abs. 4, § 17 Abs. 3 und § 18 Abs. 3).

Einkünfte, für die Steuer mit abgeltender Wirkung abgeführt wurde (§ 50 Abs. 2 Satz 1 iVm. § 39d, § 50 Abs. 2 Satz 1 iVm. §§ 43 ff., § 50 Abs. 2 Satz 1 iVm. § 50a, § 32 Abs. 1 Nr. 1 KStG iVm. § 5 Abs. 2 Nr. 1 KStG, § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG) oder die pauschaliert versteuert werden (§§ 40–40b, vgl. § 40 Abs. 3 Satz 3), bleiben bei der Verlustermittlung außer Ansatz. Zu den Besonderheiten des Verlustabzugs bei der KapErtrSt vgl. § 20 Anm. 610.

Die Freigrenze nach § 23 Abs. 3 Satz 5 ist vor Durchführung eines Verlustrücktrags zu ermitteln (BFH v. 11.1.2005 – IX R 27/04, BStBl. II 2005, 433; BMF v. 25.10.2004, BStBl. I 2004, 1034, Tz. 16).

58 d) Ermittlungsart

Für den Verlustabzug spielt die Einkunftsart und damit auch die Art der Einkünftermittlung keine Rolle.

Im Vorfeld der Einkünfteermittlung kann der Stpfl. Gestaltungsspielräume nutzen, um Verlustvorträge insbes. im Hinblick auf die Verrechnungsbeschränkungen des Abs. 2 zu vermeiden. Im Rahmen der jeweiligen Einkunftsquelle kann versucht werden, Teilgewinne zu realisieren oder stille Reserven durch gezielte Verkäufe innerhalb des Konzerns, *sale-and-lease-back*-Gestaltungen oder Umstrukturierungen aufzudecken (WIESE/KLASS, GmbHR 2003, 1029).

e) Verlusterhöhung durch Abzugsbeträge

59

Umstritten ist, ob die Abzugsbeträge nach § 24a und § 24b einen bereits bestehenden Verlust erhöhen können. Dies ist uE der Fall, denn § 10d knüpft an die um diese Beträge geminderte Summe der Einkünfte an, ohne die Minderung bei einer negativen Summe der Einkünfte auszuschließen (so auch STAPPERFEND in DStJG 24 [2001], 329 [379]; LINDBERG in FROTSCHER, § 10d Rn. 38 [9/2009]; HEINICKE in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 10d Rn. 18; SCHMIESZEK in B/B, § 10d Rn. 205 [5/2013]; aA GESERICH, DStR 2000, 845). Gleiches gilt für Spenden einer KapGes., die gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG bei der Einkünftermittlung abzuziehen sind und einen bereits entstandenen Verlust erhöhen. Andererseits mindern die genannten Abzugsbeträge einen eventuell bestehenden positiven Gesamtbetrag der Einkünfte mit der Folge, dass sich die Bemessungsgrundlage für den Verlustabzug entsprechend mindert (vgl. BFH v. 25.4.2005 – III R 83/04, BFH/NV 2006, 999; BFH v. 11.2.2009 – IX B 207/08, BFH/NV 2009, 920).

f) Ermittlungszeitraum

60

Gemäß § 2 Abs. 7 Satz 2 sind die Grundlagen für die Festsetzung der ESt auf das Kj. bezogen festzustellen. Dies gilt auch für den Gesamtbetrag der Einkünfte (GdE). Bei abweichendem Wj. gilt gem. § 4a Abs. 2 Nr. 2 für Gewerbetreibende als Gewinn des Kj. der Gewinn, der im Wj. entstanden ist, das im jeweiligen Kj. endet. Dieser fließt in den GdE des jeweiligen Kj. ein.

Gestaltungsmöglichkeiten ergeben sich hierbei (zumindest einmalig) beim Wechsel vom abweichenden Wj. zum Kj., dem das FA nicht zustimmen muss (§ 4a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2). Stellt der Stpfl. das Wj. während des laufenden Geschäftsjahres auf das Kj. um, so fließen in die Ermittlung des GdE sowohl die Gewinne des ursprünglichen Wj. als auch diejenigen des Rumpfgeschäftsjahres bis zum Ende des Kj. Dadurch kann einerseits erreicht werden, dass der GdE nicht mehr negativ wird, so dass keine abziehbaren Verluste entstehen, andererseits kann die Bemessungsgrundlage für die beschränkte Verlustverrechnung nach Abs. 2 erhöht werden.

Bei der Umstellung auf ein vom Kj. abweichendes Wj. ist weniger Gestaltungsspielraum gegeben. Zum einen hängt die Umstellung von der Zustimmung des FA ab (§ 4a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2), zum anderen wird dem Kj. der Umstellung nur das Erg. des Rumpfgeschäftsjahres zugerechnet.

g) Prinzip der Individualbesteuerung

61

Nach dem Prinzip der Individualbesteuerung (vgl. dazu HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 63; JOCHUM, FR 2011, 497) ist der Verlust grds. personenbezogen von demjenigen geltend zu machen, der ihn erlitten hat (BFH v. 29.10.1986 – I R 202/82, BStBl. II 1987, 308; BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608; ECKHOFF in DStJG 28 [2005], 11 [20]; KEMPERMANN in DStJG 28 [2005], 95 [103]), unabhängig davon, ob er den Verlust tat-

sächlich trägt, ob ein Wechsel in der subjektiven StPflcht vorliegt oder ob die StPflcht unterbrochen wird (BFH v. 18.7.1972 – VIII R 50/68, BStBl. II 1972, 877). Die Änderung der Veranlagungsform bei Ehegatten führt nicht zu einer Änderung der Abzugsberechtigung (s. dazu Anm. 17).

Personengleichheit: Außerdem muss Personengleichheit im Verlustentstehungs- und Verlustabzugsjahr gegeben sein. Dies gilt auch nach der Streichung des Begriffs „Steuerpflichtiger“ in § 10d durch das EStÄndG v. 20.4.1976.

Verluste bei Nießbrauch: Entsprechend dem Grundsatz der Personenbezogenheit des Verlustabzugs steht die Nutzung von Verlusten, die während der Dauer eines Nießbrauchs entstanden sind, dem Nießbraucher zu (BFH v. 10.4.1973 – VIII R 132/70, BStBl. II 1973, 679; HEUERMANN in KSM, § 10d Rn. A 226 [5/2012]; LAMBRECHT in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 10d Rn. 9).

Verluste bei Insolvenz: Im Insolvenzfall verbleibt die Berechtigung, einen Verlustabzug geltend zu machen, bei dem Rechtsträger, der die Verluste erlitten hat (BFH v. 4.9.1969 – IV R 288/66, BStBl. II 1969, 726; BFH v. 12.9.1972 – VIII R 23/67, BStBl. II 1972, 947; BFH v. 13.11.1979 – VIII R 193/77, BStBl. II 1980, 188; BFH v. 19.1.1993 – VIII R 128/84, BStBl. II 1993, 594; H 10d „Insolvenzverfahren“ EStH 2014). Die Verluste dürfen auch dann abgezogen werden, wenn sie wegen der Insolvenz aller Voraussicht nach nicht mehr beglichen werden (BFH v. 7.11.1963 – IV 210/62 S, BStBl. III 1964, 70). Maßgebend ist ausschließlich die Verlustentstehung nach den allgemeinen Gewinnermittlungsregeln. Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens beendet nicht die Zurechnung der Verluste. Sie schafft kein neues Rechtssubjekt „Insolvenzmasse“, weder Wj. noch VZ des Insolvenzschuldners werden unterbrochen. Verluste, die während des Insolvenzverfahrens entstehen, können in den jeweils vorangegangenen VZ zurückgetragen werden. Der Feststellungsbescheid nach Abs. 4 ist an den Insolvenzverwalter zu richten. Das Recht zur Wahl der Veranlagungsart und damit auch zur Nutzung von Verlusten des solventen Ehegatten geht auf den Insolvenzverwalter über (vgl. § 80 Abs. 1 InsO). Der Insolvenzverwalter hat jedoch keinen Anspruch auf Zustimmung des anderen Ehegatten auf Zusammenveranlagung, weil dieser Ehegatte sich dadurch selbst schädigen könnte (OLG Schleswig v. 23.5.2014 – 10 UF 63/13, NJW 2014, 3523).

2. Nicht ausgeglichene negative Einkünfte

62 a) Negative Einkünfte, die nicht ausgeglichen werden

Nur diejenigen negativen Einkünfte sind nach § 10d abzuziehen, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (GdE) nicht ausgeglichen wurden. Damit ist klargestellt, dass der Verlustausgleich in vollem Umfang vorab durchzuführen ist. Es ist nicht möglich, Verluste für andere VZ zu „parken“. Der abzuziehende Betrag negativer Einkünfte entspricht im Erg. dem negativen GdE.

Ausgeglichen werden Verluste durch Verrechnung mit sämtlichen Besteuerungsgrundlagen, die in den GdE einfließen. Eine Beschränkung des vertikalen Verlustausgleichs ist dabei seit dem VZ 2004 nicht mehr vorgesehen.

Negative Einkünfte, „die“ nicht ausgeglichen werden: Die Verwendung des Relativpronomens ist ungenau, gemeint sind Verluste, soweit sie nicht ausgeglichen wurden (vgl. auch Abs. 2 Satz 3, nach dem der Abzug nur „insoweit“ zulässig ist).

- ▶ „Nicht“ *ausgeglichen* sind negative Einkünfte, wenn im Verlustentstehungsjahr der GdE negativ ist. Bei zusammenveranlagten Ehegatten heißt dies, dass der zusammengefasste Gesamtbetrag der Ehegatten negativ ist.
- ▶ „Ausgeglichen werden“: Die Formulierung weist nicht auf ein Wahlrecht zum Verlustausgleich hin. Ist der Verlustausgleich im Veranlagungsjahr möglich, entfällt er im Abzugsjahr.

Umfang des Verlustrücktrags bei fehlender Veranlagung: Für Jahre, in denen keine Veranlagung stattgefunden hat, ebenso wie in den Fällen, in denen der Verlustabzug fehlerhaft nicht durchgeführt wurde, gilt der Verlustabzug als verbraucht, soweit er bei korrekter Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen abgezogen worden wäre (R 10d Abs. 4 Satz 2 EStR 2012; aA KARSTEN, BB 1976, 176 [181]; für den Verlustabzug allgemein BFH v. 29.6.2011 – IX R 38/10, BStBl. II 2011, 963; BFH v. 14.5.2013 – IX B 6/13, BFH/NV 2013, 1418; BFH v. 15.5.2013 – IX R 5/11, BStBl. II 2014, 143), anderenfalls entstünde ein faktisches Wahlrecht des Stpfl. (zumindest desjenigen, der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt), wann er den Verlustabzug nutzt. Dies gilt auch für den Verlustrücktrag (BFH v. 22.2.2005 – VIII R 89/00, BFH/NV 2005, 1411, „Soll-Verlustabzug“). Für den VZ der Verlustentstehung erfolgt jedoch keine Minderung des verbleibenden Verlustvortrags, soweit der Stpfl. nach Abs. 1 Satz 5 auf den Verlustrücktrag verzichtet hat (R 10d Abs. 4 Satz 4 EStR 2012). Angesichts des klaren Wortlauts des Abs. 1 Sätze 5 und 6 kann nicht davon ausgegangen werden, dass mit dem Verzicht auf die Veranlagung zugleich ein Antrag auf Verzicht auf Verlustrücktrag gestellt wurde, denn dieser Antrag ist angesichts des im Übrigen zwingend durchzuführenden Rücktrags aktiv mit dem Inhalt des Satzes 6 zu stellen. Fehlte ein solcher Antrag, war vom höchstmöglichen Rücktrag auszugehen. Soweit wegen fehlender Veranlagung kein Verlust rückgetragen wird, kann dieser nur noch insoweit in die Zukunft vorgetragen werden, als er nicht wegen eines fehlenden Verzichts hätte verbraucht werden müssen. Gleiches gilt, wenn der Verlustabzug in den Abzugsjahren unzutreffend ermittelt und der verbleibende Verlust noch nicht festgestellt wurde. Werden Verluste trotz fehlender Veranlagung zutreffend ermittelt, können sie in die Zukunft vorgetragen werden, soweit sie nicht durch Verlustausgleich oder Rücktrag hätten verbraucht werden müssen (BFH v. 25.5.2011 – IX R 36/10, BFH/NV 2011, 1552; SCHMIESZEK in B/B, § 10d Rn. 215 [5/2013]).

Ob diese Auffassung angesichts der Neufassung des Abs. 4 Satz 4 durch JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394) aufrechterhalten werden kann oder ob bei fehlender Veranlagung in Zukunft auch auf die Ermittlung des Soll-Verlustabzugs zu verzichten ist, ist zweifelhaft. Abs. 4 Satz 4 knüpft für die Verlustfeststellung sowohl an die Besteuerungsgrundlagen des Rücktragsjahres als auch an die Besteuerungsgrundlagen des Feststellungsjahres an, setzt also für beide Fälle eine Veranlagung voraus und stellt die Rechtssicherheit über die materielle Richtigkeit. Der Fall der fehlenden Veranlagung wurde in Abs. 4 Satz 4 nF nicht geregelt (vgl. auch BFH v. 13.1.2015 – IX R 22/14, BStBl. II 2015, 829), es dürften sich mithin in diesen Fällen keine Änderungen im Hinblick auf die fiktive Verlustverrechnung ergeben. In der Praxis wird man trotz fehlender Veranlagung im Rücktragszeitraum vorsichtshalber einen Verzicht auf Rücktrag erklären, um diesbezüglich sicher zu gehen.

63 **b) Ausgleich bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte**

Maßgeblichkeit des Gesamtbetrags der Einkünfte: Auszugleichen sind die negativen Einkünfte mit allen Besteuerungsgrundlagen, die nach § 2 Abs. 3 in den Gesamtbetrag der Einkünfte (GdE) eingeflossen sind.

Bei Körperschaften ist von den negativen Einkünften auszugehen, die bei der Ermittlung des „Einkommens“ nach § 8 Abs. 1 KStG nicht ausgeglichen werden (vgl. KRÖNER, Verrechnungsbeschränkte Verluste im Ertragsteuerrecht, 1986, 128). Bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gemeinnütziger Vereine kann ein Verlustvor- oder -rücktrag erst greifen, wenn die Betragsgrenze des § 64 Abs. 3 AO überschritten ist.

Ausgleich mit positiven Einkünften: Abziehbare Verluste entstehen nur, wenn bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte nach § 2 Abs. 2 alle positiven Einkünfte mit negativen Einkünften ausgeglichen wurden und darüber hinaus ein Restbetrag an negativen Einkünften verbleibt. Einzubeziehen sind nur stbare und nicht stbefreite Einnahmen.

3. Durchführung des Verlustrücktrags (Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1)**a) Begrenzter Abzug vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen**64 **aa) Betragsmäßige Begrenzung**

Höchstbetrag 1000000 €: Der Rücktrag ist begrenzt auf einen Betrag von 1000000 €. Die Höchstgrenze ist auf den jeweiligen Stpfl. bezogen, der den Verlustabzug geltend machen kann, weil er die Verluste erwirtschaftet hat. Folge ist, dass der Verlustabzug nicht gesondert je Einkunftsquelle oder Einkunftsart in Anspruch genommen werden kann, es sei denn, die Vorschriften der gesonderten Verlustverrechnungskreise ließen dies zu.

Bei Personenmehrheiten ist der Höchstbetrag individuell zu bestimmen, bei KapGes. ist die Höchstgrenze nicht auf die einzelnen Gesellschafter, sondern auf die Gesellschaft anzuwenden. Dies gilt auch für konzernverbundene Gesellschaften, sofern keine Organschaft besteht; s. dazu Anm. 18.

Verdoppelung bei zusammenveranlagten Ehegatten:

► *Zusammenveranlagung:* Voraussetzung für die Anwendung des Rücktragshöchstbetrags ist, dass die Ehegatten im Verlustentstehungsjahr und im Verlustabzugsjahr gem. §§ 26, 26b zusammenveranlagt werden (vgl. im Erg. zur Behandlung der Ehegatten Anm. 17). Dies ergibt sich zum einen daraus, dass Abs. 1 Satz 1 im Verlustentstehungsjahr an die Zusammenveranlagung anknüpft und im Verlustabzugsjahr einen gemeinsamen GdE voraussetzt, anderenfalls wäre zu klären, wessen GdE durch den erhöhten Rücktrag zu mindern ist (aA GASSEN in LBP, § 10d Rn. 30 [5/2013]). Die Regelung hat klarstellenden Charakter dahingehend, dass zusammenveranlagten Ehegatten der doppelte Betrag zum unbeschränkten Abzug zur Verfügung steht. Im Gegensatz zur Rechtslage zwischen 1999 und 2003 kann mit der Neuregelung der doppelte Betrag auch dann genutzt werden, wenn nur ein Ehegatte entsprechend hohe negative Einkünfte erzielt (R 10d Abs. 2 Satz 2 EStR 2012).

► *Negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden:* Diese Formulierung betrifft das Verlustentstehungsjahr, ist aber ohne Bezug auf die Zusammenveranlagung formuliert, so dass auf die allgemei-

nen Grundsätze des § 2 Abs. 3 zurückzugreifen ist. Nach der Rechtslage ab 2004 ist für zusammenveranlagte Ehegatten wieder ein gemeinsamer GdE zu bilden, während bei getrennter Veranlagung der GdE für jeden Ehegatten gesondert ermittelt wird.

► *Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte:* Das Tatbestandsmerkmal „Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte“ bedeutet für Ehegatten, dass im Fall der Zusammenveranlagung im Abzugsjahr ein Abzug vom zusammengefassten GdE zu erfolgen hat, während bei fehlender Zusammenveranlagung im Abzugsjahr der jeweils getrennte GdE Grundlage für den Verlustabzug ist.

bb) Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte

65

Vom Gesamtbetrag der Einkünfte: Auch im Verlustrücktragsjahr bildet der Gesamtbetrag der Einkünfte (GdE) die Ausgangsgröße für den Abzug. Er ist in gleicher Weise zu ermitteln wie im Verlustentstehungsjahr. Der Abzug mindert auch die im GdE enthaltenen begünstigten Einkünfte, jedoch nachrangig nach dem Abzug von laufenden Einkünften. Der Verlustrücktrag löst mit Ablauf des VZ der Verlustentstehung ex nunc einen Steuererminderungsanspruch und eventuell einen Steuererstattungsanspruch für den vorangegangenen VZ aus (ORTH, StuW 1982, 365 [373 f.]).

Zusammentreffen mit ausgleichenden Verlusten im Abzugsjahr: Auch im Abzugsjahr ist der Verlustausgleich vorrangig vor dem Verlustabzug durchzuführen, da der Abzug erst den dem Verlustausgleich nachgelagerten GdE mindert (BFH v. 15.2.1961 – VI R 131/62, BStBl. III 1962, 185). Dabei ist vorrangig ein Verlustvortrag und erst nachrangig der Verlustrücktrag durchzuführen.

cc) Abzug vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen

66

Vorrangiger Abzug: Mit der Anordnung des Gesetzgebers, den Abzug vorrangig vor SA, agB und sonstigen Abzügen vorzunehmen, fällt der Verlustvortrag nach § 10d aus dem Einkünfteermittlungsschema des § 2 heraus. Der Verlustabzug kann im Verhältnis zu den SA nicht mehr nach dem Günstigkeitsprinzip an der Stelle geltend gemacht werden, an der er für den Stpfl. die günstigsten Auswirkungen zeitigte (vgl. BFH v. 1.12.1961 – VI R 155/61 U, BStBl. III 1962, 185), idR nach Abzug der privaten Aufwendungen. Die gesetzlich angeordnete Reihenfolge der Geltendmachung zieht die zutreffende Konsequenz aus der Funktion des § 10d, die Einhaltung des objektiven Nettoprinzip sicherzustellen. Erwerbsaufwendungen reduzieren ihrem Wesen nach bereits die Summe der Einkünfte, die für SA-Abzug und Abzug von agB zur Verfügung stehen; dies kann nicht nur für Erwerbsaufwendungen des jeweiligen VZ, sondern muss gleichermaßen für entsprechende Aufwendungen aus anderen VZ gelten. Folge ist, dass ein Abzug persönlicher Aufwendungen wie SA und agB ausscheidet, wenn bereits der Verlustabzug die Bemessungsgrundlage auf Null gemindert hat. Der Abzug knüpft an den Gesamtbetrag der Einkünfte (GdE) an und ist damit Bestandteil der Einkommensermittlung. Die Ermittlung des Einkommens nach § 2 Abs. 4 iVm. § 10d ist wie folgt vorzunehmen:

Gesamtbetrag der Einkünfte
 ./.. Verlustabzug
 ./.. private Abzüge (SA etc.) ja
 = Einkommen

Der Vorrang führt dazu, dass der Abzug privater Aufwendungen entfällt, wenn der Verlustabzug den GdE auf Null mindert (so auch KAMINSKI in KORN, § 10d Rn. 70 [6/2012]). In diesem Fall bleibt auch kein Raum mehr für die Anwendung von Freibeträgen nach §§ 32 ff. (§§ 24, 25 KStG), die vom Einkommen abzuziehen sind, sowie für Tarifbegünstigungen nach §§ 34, 35, 35a, 46 Abs. 3. Diese entfallenden Vergünstigungen können auch nicht im Billigkeitswege gewährt werden, denn § 10d stellt diesbezüglich eine abschließende Sonderregelung dar, die ausschließlich die Übertragung von Verlusten, nicht aber die Übertragung von privaten Abzügen und Freibeträgen in andere VZ regelt (BFH v. 25.7.1972 – VIII R 59/68, BStBl. II 1972, 918; BFH v. 25.3.1988 – III R 186/84, BFH/NV 1989, 426; SÖFFING, FR 1976, 209; aA FG München v. 17.9.1997 – 1 K 3241/94, EFG 1998, 37, rkr., zum Progressionsvorbehalt).

Andererseits kann die durch Abs. 2 eingeführte Mindestbesteuerung dazu führen, dass trotz hoher Verlustvorträge diese stl. Vorteile wie auch der Abzug privater Aufwendungen erhalten bleiben (vgl. INTEMANN/NACKE, DStR 2004, 1149).

Verfassungsrechtlich unbedenklich ist der Vorrang des Verlustabzugs und die dadurch eintretende Bedeutungslosigkeit von SA-Abzügen, agB und anderen Abzügen (BFH v. 18.12.1990 – VIII R 7/87, BFH/NV 1991, 520; BFH v. 26.7.2005 – XI B 93/03, BFH/NV 2005, 2001; BFH v. 9.4.2010 – IX B 191/09, BFH/NV 2010, 1270; FG Münster v. 5.5.2003 – 4 K 6325/99, EFG 2003, 1156, rkr.; FG Meckl.-Vorp. v. 23.9.2009 – 1 K 198/04, juris, rkr.; HEUERMANN in KSM, § 10d Rn. B 66 [5/2012]; aA PAUS, BB 1988, 184; OSTERLOSKAMP, EStB 2012, 347).

Abzug vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen:

► *Sonderausgaben* sind die Abzüge nach §§ 10 bis 10i (aF) mit Ausnahme des § 10d selbst.

► *Außergewöhnliche Belastungen* sind gem. §§ 33 bis 33c abziehbar.

► *Sonstige Abzüge*: Unklar ist, welche sonstigen Abzüge gemeint sind, die sich nicht auf die jeweiligen Einkünfte beziehen – diese sind bereits im Rahmen der Einkünfteermittlung bzw. der Bildung der Summe der Einkünfte abzuziehen – und die nicht SA oder agB sind, aber auch nicht Bestandteil der Tarifvorschriften, die systematisch erst ab § 2 Abs. 5 Satz 1 Halbs. 2 und damit nach dem Verlustabzug zum Tragen kommen. Dieses Tatbestandsmerkmal läuft uE ins Leere.

67 **b) Abzug im unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum**

Rücktrag bedeutet nichts anderes als eine Übertragung von Verlusten in den unmittelbar vorangegangenen VZ.

Veranlagungszeitraum als Abzugszeitraum: Der Verlustrücktrag bezieht sich nur auf den VZ; VZ ist das Kj. (§ 25). Damit entspricht der Zeitraum, in dem der Verlustrücktrag erfolgt, dem Ermittlungszeitraum für die Besteuerungsgrundlagen, von denen die Verluste abzuziehen sind (GdE) und dem Ermittlungszeitraum für die abzuziehenden Verluste.

Bei Liquidation einer unbeschränkt stpfl. KapGes. ist nach § 11 Abs. 1 KStG Besteuerungszeitraum nicht mehr das Jahr, sondern der Liquidationszeitraum. Ein Verlust aus diesem Zeitraum ist in den VZ rückzutragen, der dem Beginn der Liquidation voranging.

Der Rücktrag ist nur noch in einen VZ unmittelbar vor dem VZ der Verlustentstehung möglich.

Rücktrag trotz Festsetzungsverjährung im Verlustentstehungsjahr: Der Verlustrücktrag ist auch dann noch möglich, wenn die StFestsetzung im Verlustentstehungsjahr bestandskräftig und festsetzungsverjährt ist (BFH v. 27.1.2010 – IX R 59/08, BStBl. II 2009, 1009). Dies gilt sowohl in den Fällen, in denen im Verlustentstehungsjahr ein rücktragbarer Verlust vorhanden war, der sich erhöht, als auch in den Fällen, in denen erstmals ein Rücktrag möglich ist. Weder der EStBescheid des Verlustentstehungsjahres noch der Verlustfeststellungsbescheid dieses VZ sind Grundlagenbescheide für das Rücktragsjahr. Daran ändert auch die Neuregelung von Abs. 4 Sätze 4 und 5 durch JStG 2010 nichts, denn über Grund und Höhe des rücktragbaren Verlusts wird im Rücktragsjahr und nicht im Verlustentstehungsjahr entschieden (so auch LAMBRECHT in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 10d Rn. 13). Die Neuregelungen betreffen nur die Feststellung des vortragbaren Verlusts und ändern nichts an der Möglichkeit des Rücktrags bei noch offener StFestsetzung im Rücktragsjahr.

Wirkung des Feststellungsbescheids nach Abs. 4 Satz 1: Dieser Bescheid betrifft ausschließlich den für die Zukunft noch verbleibenden Verlustvortrag und ist aus diesem Grund kein Grundlagenbescheid für den Verlustrücktrag (R 10d Abs. 7 Satz 5 EStR 2012). Dies ändert sich auch nicht durch die Neuregelung des Abs. 4 Satz 4 durch JStG 2010, denn diese betrifft nur das Verhältnis von EStBescheid und Verlustfeststellungsbescheid im Verlustentstehungsjahr.

Erstattungsgläubiger ist nach § 37 Abs. 2 AO derjenige, auf dessen Rechnung die Steuer im Abzugsjahr gezahlt wurde. Das ist bei zusammenveranlagten Ehegatten derjenige Ehegatte, dessen StSchuld getilgt werden sollte (BFH v. 18.9.1990 – VII R 99/89, BStBl. II 1991, 47). Steuererstattungsansprüche, die entstehen, weil ein geschiedener Ehegatte Verluste erzielt, die in ein Jahr rückgetragen werden, in dem die Ehegatten noch zusammenveranlagt waren, sind auf die Ehegatten in dem Verhältnis aufzuteilen, in dem die Steuer im Rücktragsjahr für Rechnung eines jeden von ihnen gezahlt wurde, weil die Erstattung sich, losgelöst vom materiellen Rechtsgrund des Erstattungsanspruchs und den Wertungen der zugrunde liegenden Vorschrift (im entschiedenen Fall § 10d), ausschließlich nach § 37 Abs. 2 AO richtet (BFH v. 18.9.1990 – VII R 99/89, BStBl. II 1991, 47; dazu GÜRSCHING, KFR 1991, 53; BERGMANN, BB 1992, 893). Es kommt nicht darauf an, wem der personengebunden entstandene Verlustabzug wirtschaftlich zusteht. Dies ist bei Ausübung oder Änderung des Veranlagungswahlrechts, aber auch bei Ausübung oder Änderung des Verzichtsantrags nach Abs. 1 Sätze 5 und 6 zu beachten. In Zweifelsfällen hat das FA den Erstattungsbetrag nach Köpfen aufzuteilen (BFH v. 25.7.1989 – VII R 118/87, BStBl. II 1990, 41). Eventuell bestehende zivilrechtl. Erstattungsansprüche der Ehegatten bleiben davon unberührt.

Erstattung von Abschlusszahlungen: Sind für das Rücktragsjahr bereits Abschlusszahlungen geleistet worden, so können diese erst nach Veranlagung des Verlustentstehungsjahres und nach Änderung der StFestsetzung auf Antrag des Stpfl. für das Rücktragsjahr erstattet werden. Der Erstattungsanspruch entsteht mit Ablauf des Verlustentstehungsjahres (§ 38 AO; BFH v. 6.6.2000 – VII R 104/98, BStBl. II 2001, 491) und wird mit Bekanntgabe des StBescheids oder des geänderten StBescheids für das Rücktragsjahr fällig (§ 36 Abs. 4 Satz 2). Eine Rückbeziehung des Entstehungszeitpunkts auf den Rücktragszeitraum lässt sich auch mit Hilfe der Änderungsvorschriften der Abs. 1 Sätze 3 und 4 nicht begründen; diese lassen lediglich eine rückwirkende Änderung zu, enthalten aber keine von § 38 AO abweichende Spezialregelung (aA HEUERMANN in KSM, § 10d Rn. A 375 [5/2012]). Folge ist, dass eine Abtretung erst nach Ablauf des Ver-

lustentstehungsjahres erfolgen kann (BFH v. 6.6.2000 – VII R 104/98, BStBl. II 2001, 491; BFH v. 14.5.2002 – VII R 6/01, BStBl. II 2002, 677). Erstattungen aufgrund eines Verlustrücktrags sind gem. 233a AO beginnend mit Ablauf des Jahres der Verlustentstehung zu verzinsen (BFH v. 6.3.2002 – XI R 50/00, BStBl. II 2002, 453; Beginn des Zinslaufs; BFH v. 16.11.2000 – XI R 31/00, BFH/NV 2001, 1026).

Anpassungen der Vorauszahlungen: Im Rücktragsjahr sind die zeitlichen Grenzen des § 37 Abs. 3 Satz 3 zu beachten, innerhalb derer auch Anpassungen im vorangegangenen VZ möglich sind (vgl. im Erg. ORTH, FR 1983, 545; ORTH, FR 1984, 241 [247]; HORLEMANN, BB 1984, 1217; FISCHER, DB 1983, 1326). Die Glaubhaftmachung des rücktragbaren Verlusts wird hierbei Schwierigkeiten bereiten.

Verspätungszuschläge nach § 152 AO: Im Fall der nachträglichen Durchführung des Verlustrücktrags sind Verspätungszuschläge wegen Nichtabgabe oder nicht fristgemäßer Abgabe einer StErklärung im Rücktragsjahr hinsichtlich der Höhe zu überprüfen, wenn sich die zu zahlende Steuer wegen des Rücktrags mindert. Auch das Ermessen ist erneut auszuüben. Dies gilt selbst dann, wenn die entsprechenden Bescheide bestandskräftig sind (BFH v. 29.3.1979 – V R 69/77, BStBl. II 1979, 641; APP, FR 1987, 244; LINDBERG in FROTSCHER, § 10d Rn. 51 [9/2009]; BRANDT in LADEMANN, § 10d Rn. 58 [9/1996]). Wird die Steuer auf Null gemindert, entfällt ein Verspätungszuschlag (vgl. § 152 Abs. 12 Satz 1 AO idF des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, BGBl. I 2016, 1679, BFH v. 27.6.1989 – VIII R 73/84, BStBl. II 1989, 955).

Auswirkungen auf Steuerhinterziehung: Umstritten ist, ob ein Verlustrücktrag eine Steuerhinterziehung im Rücktragsjahr entfallen lassen kann (so BayObLG v. 21.4.1982 – 4 St 20/82, DStR 1982, 366; BUBLITZ, DStR 1985, 653; SCHLENKER in BLÜMICH, § 10d Rn. 142 [8/2015]; aA BGH v. 26.6.1984 – 5 StR 322/84, HFR 1985, 40; FG Münster v. 4.4.1989 – XII 1660/88 E, EFG 1989, 513, rkr.; HEUERMANN in KSM, § 10d Rn. A 173 [5/2012]; BRANDT in LADEMANN, § 10d Rn. 59 [9/1996]). Dem BGH ist dahingehend zu folgen, dass der Verlustabzug unter das Kompensationsverbot des § 370 Abs. 4 Satz 3 AO fällt und die Steuerhinterziehung nicht entfallen lässt. Abzustellen ist auf den Zeitpunkt der Vollendung der Tat, zu dem sich ein Rücktrag idR noch nicht ergeben hätte. Hätte der Rücktrag Einfluss auf den Umfang der Steuerhinterziehung, so könnte der Stpfl. mit seinem Antrag die Strafbarkeit beeinflussen. Etwas anderes kann gelten, wenn der Verlust in unmittelbarem Zusammenhang mit der Steuerhinterziehung steht.

68 IV. Minderung der Bemessungsgrundlage für den Verlustrücktrag (Abs. 1 Satz 2)

Schrifttum: Siehe § 34a.

Verhältnis zu § 34a: Abs. 1 Satz 2 ist im Zusammenspiel mit § 34a Abs. 1 Satz 4 und § 34a Abs. 8 zu sehen. Ziel der Regelungen ist, den interperiodischen Verlustabzug mit begünstigten Gewinnen zu verhindern, um zugunsten des Stpfl. den Begünstigungsrahmen unangetastet zu lassen. Während Abs. 1 Satz 2 den Verlustrücktrag mit begünstigten Einkünften verhindert, nimmt § 34a Abs. 8 die Begünstigungsbeträge aus dem innerperiodischen Verlustausgleich

und allg. dem Verlustabzug einschließlich des Verlustvortrags heraus (vgl. im Einzelnen § 34a Anm. 30 und 95).

Begünstigungsbetrag nach § 34a Abs. 3 Satz 1: Der Begünstigungsbetrag nach § 34a Abs. 3 Satz 1 ist der nach § 34a Abs. 1 begünstigte Gewinn, dh. der nicht entnommene Gewinn aus LuF, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit.

Rechtsfolge: Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den Verlustrücktrag (Gesamtbetrag der Einkünfte) wird dieser Begünstigungsbetrag abgezogen. Der Verlustrücktrag wird mithin nur von solchen Einkünften vorgenommen, die nicht nach § 34a begünstigt besteuert wurden, weil sie entweder entnommen wurden oder weil kein Antrag gestellt wurde. Folge ist, dass die nicht entnommenen Gewinne unvermindert für eine Begünstigung zur Verfügung stehen. Soweit der Stpfl. auch die Einkünfte, für die er die Begünstigung nach § 34a beantragt hat, in den Verlustrücktrag einbeziehen möchte, kann er den Antrag auf begünstigte Besteuerung nach § 34a im Rahmen des Veranlagungsverfahrens des Verlustjahres zurücknehmen. Der Stpfl. kann mit der Zurücknahme oder Aufrechterhaltung des Antrags selbst entscheiden, in welchem Umfang er den Verlustrücktrag geltend macht und in welchem Umfang er die Begünstigung nach § 34a in Anspruch nimmt und zugleich Verlustpotenzial für den Vortrag erhält, der möglicherweise aufgrund der höheren StSätze im Vortragsjahr zu einer vorübergehend höheren Entlastung und damit einem Liquiditätsvorteil führt.

Einstweilen frei.

69

V. Änderung von Steuerbescheiden zur nachträglichen Durchführung des Verlustabzugs (Abs. 1 Sätze 3 und 4)

1. Verhältnis von Abs. 1 Sätze 3 und 4 zu den Vorschriften der AO

a) Zweck der Verfahrensregelungen in Abs. 1 Sätze 3 und 4

70

Die Vorschriften sollen die vollständige und richtige Verwirklichung des Verlustrücktrags nach Abs. 1 Satz 1 ohne Vorliegen der speziellen Voraussetzungen der abgabenrechtl. Änderungsvorschriften sicherstellen. Die Richtigkeit des Bescheids geht dem Bestandsschutz vor. Aus diesem Grund ist eine Änderung zugunsten wie zulasten des Stpfl. zulässig (BFH v. 14.11.1989 – VIII R 209/85, BStBl. II 1990, 620). Geregelt ist ausschließlich die Änderung von StBescheiden, die Änderung von Feststellungsbescheiden ist in Abs. 4 geregelt. Erfasst ist sowohl der erstmalige Rücktrag als auch die Änderung des bereits gewährten Rücktrags, wenn sich die Höhe des Verlustrücktrags im Verlustentstehungsjahr geändert hat oder falsch ermittelt wurde. Die Änderungsmöglichkeit betrifft ausschließlich den Rücktrags-, nicht aber den Verlustentstehungszeitraum. Sie gestattet eine auf die Höhe des Verlustabzugs beschränkte Änderung dieses StBescheids. Mangels Ermessens ist die FinBeh. bei Vorliegen der Voraussetzungen verpflichtet, die Veranlagung zu ändern.

Abs. 1 Satz 3 bezieht sich auf StBescheide, die noch nicht bestandskräftig veranlagt sind, während Abs. 1 Satz 4 Regelungen für StBescheide enthält, die unanfechtbar geworden sind.

71 **b) Verhältnis zu den Änderungsvorschriften §§ 164, 165, 172 bis 176 AO**

Abs. 1 Sätze 3 und 4 sind für den Verlustrücktrag nach Satz 1 gegenüber den Änderungsvorschriften der AO (§ 164 Abs. 2, § 165 Abs. 2, §§ 172–176 AO) eigenständig und notwendig. Sie verdrängen als Spezialvorschrift iSd. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d die Regelungen der AO (stRSpr., zB BFH v. 27.9.1988 – VIII R 432/83, BStBl. II 1989, 225; BFH v. 14.11.1989 – VIII R 209/85, BStBl. II 1990, 620; BFH v. 9.2.1992 – XI R 29/91, BStBl. II 1993, 29; GASSEN in LBP, § 10d Rn. 53 [5/2013]), soweit ihr Anwendungsbereich reicht (HEUER-MANN in KSM, § 10d Rn. N 112 [5/2012]).

Eigenständigkeit von Abs. 1 Sätze 3 und 4: Die Vorschriften sind als eigenständige Änderungsvorschriften ausgestaltet (so auch BFH v. 1.9.1998 – VIII R 4/97, BFH/NV 1999, 599; BFH v. 19.5.1999 – XI R 97/94, BStBl. II 1999, 762; BFH v. 6.6.2000 – VII R 104/98, BStBl. II 2000, 491; BFH v. 4.4.2001 – XI R 59/00, BStBl. II 2001, 564) und keine Rechtsgrundverweisung, die durch abgabenrechtl. Änderungstatbestände auszufüllen wäre (aA MEYER, FR 1980, 241). Für StBescheide, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen oder vorläufig ergangen sind (§§ 164, 165 AO), resultiert die Eigenständigkeit des Abs. 1 Sätze 3 und 4 daraus, dass diese Änderungen nicht im Ermessen der FinVerw. stehen, sondern von Amts wegen vorzunehmen sind („... ist er ... zu ändern“). Insoweit haben die Änderungsvorschriften des § 10d nicht ausschließlich deklaratorische Bedeutung.

Gleiches gilt für anfechtbare Verwaltungsakte, die nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung oder vorläufig ergangen sind, hinsichtlich der Eigenständigkeit gegenüber § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a.

Unanfechtbare Verwaltungsakte sind eigenständig nach Abs. 1 Sätze 3 und 4 gegenüber § 173 AO änderbar, weil die Einschränkungen dieser Vorschrift (§ 172 Abs. 1 Nr. 2) bei der Änderung nach Abs. 1 Sätze 1 und 2 keine Rolle spielen.

Notwendigkeit von Abs. 1 Sätze 3 und 4: Hinsichtlich der Änderung anfechtbarer Bescheide gem. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO ergibt sich die Notwendigkeit der Änderungsvorschrift aus dem grds. trotz der Antragsmöglichkeit nach Abs. 1 Satz 5 geltenden Officialprinzip, das vom Rücktragszwang ausgeht. Mit diesem kollidiert das Zustimmungserfordernis des § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO. Die Änderungsmöglichkeit des § 173 AO setzt ein nachträgliches Bekanntwerden bereits beim Erl. des StBescheids vorliegender Tatsachen voraus; die Tatsache, dass ein Verlustrücktrag möglich ist, lag aber nicht zwingend beim Erl. des StBescheids des Rücktragsjahres vor. Hinzu kommen die qualifizierten Änderungserfordernisse des § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO und die zeitlichen Änderungsschranken nach Ap. gem. § 173 Abs. 2 AO.

Der Verlustrücktrag ist kein rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (BFH v. 6.6.2000 – VII R 104/98, DStR 2000, 1559). Das Ereignis ist die Entstehung des Verlusts in einem VZ. Dieses selbst hat noch keinerlei Rückwirkung, erst die gesetzlich angeordneten Rechtsfolgen der Saldierung dieser negativen Einkünfte mit positiven Einkünften des vorangegangenen VZ lösen eine Rückwirkung aus. Ein Wegfall bestimmter Wirkungen eines Sachverhalts wird durch den Verlustrücktrag nicht ausgelöst (vgl. zur Definition des rückwirkenden Ereignisses BFH v. 9.8.1990 – X R 5/88, BStBl. II 1991, 55 [57]). Eingewirkt wird lediglich auf die Bemessungsgrundlage des Abzugsjahres, nicht auf die den Gegenstand der StFestsetzung bildenden Sachverhalte.

c) Verhältnis zu § 177 AO (Berichtigung von Rechtsfehlern)

72

Innerhalb des Änderungsrahmens, den die Änderung nach Abs. 1 Sätze 3 und 4 vorgibt, können materielle Fehler nach § 177 AO korrigiert werden (BFH v. 27.9.1988 – VIII R 432/83, BStBl. II 1989, 225; FG Berlin-Brandenb. v. 25.9.2015 – 4 K 4074/15, EFG 2016, 356, nrkr., NZB IX B 121/15, juris; H 10d EStH 2014 „Rechtsfehlerkompensation“; HEUERMANN in KSM, § 10d Rn. B 114 [5/2012]; SCHLENKER in BLÜMICH, § 10d Rn. 114 [8/2015]; aA SCHICK, Verlustrücktrag, 1976, 57; SOMMER, Verlustrücktrag, Verlustvortrag, 1981, 29 f.). Dies ergibt sich bereits aus dem Wortlaut des § 177 AO, der lediglich darauf abstellt, ob die Voraussetzungen für die Aufhebung oder Änderung eines StBescheids vorliegen. Eine Beschränkung auf die abgabenrechtl. Änderungsvorschriften enthält sie nicht. Hinzu kommt, dass die Änderungsregeln des § 10d den abgabenrechtl. Änderungsvorschriften vergleichbar ausgestaltet sind, indem sie eine beschränkte Korrektur zulassen. Sie führen in Anlehnung an die §§ 172 ff. AO nur im vorgegebenen Rahmen zu einer abstrakten Durchbrechung der Bestandskraft, die eine Berücksichtigung solcher rechtl. oder tatsächlicher Umstände zulässt, die zu Unrecht nicht in die ursprüngliche StFestsetzung eingeflossen sind.

d) Verhältnis zu §§ 169 ff. AO (Festsetzungsverjährung)

73

Die Vorschrift enthält eine einzelsteuergesetzlich geregelte, inhaltlich begrenzte Ablaufhemmung (§ 171 AO) der Festsetzungsverjährung (§§ 169 ff. AO). Festsetzungsverjährung für den StBescheid des Rücktragsjahres tritt hinsichtlich der Verlusthöhe erst ein, wenn die Festsetzungsfrist des Verlustentstehungsjahres, also des Folgejahres abgelaufen ist (BFH v. 4.4.2001 – XI R 59/00, BStBl. II 2001, 564).

Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 7/4705, 6, zu EStÄndG v. 20.4.1976) soll die Verjährungsregel vermeiden, dass Verluste im Rücktragsjahr wegen Verjährung unberücksichtigt bleiben.

Einstweilen frei.

74–79

2. Änderung bereits erlassener Steuerbescheide (Abs. 1 Satz 3)

a) Erlassener Steuerbescheid für den unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum

80

Bereits erlassene Steuerbescheide: StBescheide sind Verwaltungsakte, die nach § 122 AO bekanntgegeben wurden und durch die eine Steuer festgesetzt oder die StFestsetzung abgelehnt wird oder eine volle oder teilweise Freistellung von einer Steuer erfolgt (§ 155 Abs. 1 Satz 3 AO). Die Vorschrift betrifft anfechtbare und (in Abs. 1 Satz 4) unanfechtbare StBescheide sowie solche, die vorläufig oder unter Vorbehalt der Nachprüfung ergangen sind. Nicht in den Anwendungsbereich der Regelung fallen Feststellungsbescheide nach Abs. 4. Grund für die Vorschrift ist, auch ohne formelle Anfechtung eines nicht bestandskräftigen Bescheids eine Änderungsmöglichkeit bei fehlerhaftem Rücktrag zu gewähren.

Erlassen ist ein StBescheid, der dem Stpfl. gem. § 122 AO bekanntgegeben wurde; StBescheide, die noch nicht bekanntgegeben wurden, können jederzeit auch ohne Änderungsvorschrift geändert werden.

„Bereits“ erlassen bezieht sich auf den Zeitpunkt, ab dem erstmals eine Änderung nach Abs. 1 Satz 3 in Betracht kommt, die Bekanntgabe.

Für den unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum: Eine Änderung nach Abs. 1 Sätze 3 und 4 ist nur möglich für den VZ, in den rückgetragen werden kann; die Veranlagung für den Verlustentstehungszeitraum muss über eine der allgemeinen Änderungsvorschriften geändert werden. Eine Änderung für zukünftige Veranlagungen kommt ebenfalls nach Abs. 1 Sätze 3 und 4 nicht in Betracht.

„Insoweit“: Der Satzteil „insoweit ... als der Verlustrücktrag zu gewähren oder zu ändern ist“ gibt gleichzeitig Grund und Umfang der Änderung an. Die Vorschrift betrifft die Änderung des Rücktrags aus der Sicht des Abzugsjahres. Rechtsfehler jedweder Art beim Rücktrag sind zu berichtigen, sei es, weil erstmals ein Verlust rückzutragen oder ein bereits rückgetragener Verlust zu ändern ist. Sie können darauf beruhen, dass sich die im Verlustentstehungsjahr nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte ändern, gleichgültig aus welchem Rechtsgrund (tatsächlicher Fehler, Rechtsfehler), beispielsweise durch Erhöhung oder Minderung der negativen Einkünfte selbst oder durch Änderung der positiven Einkünfte im Verlustentstehungsjahr. Sie können aber auch auf einem fehlerhaften Abzug im Rücktragsjahr beruhen (BFH v. 14.11.1989 – VIII R 209/85, BStBl. II 1990, 620; BFH v. 1.9.1998 – VIII R 4/97, BFH/NV 1999, 599; Sröcker, FS Korn, 2005, 721 [734]) oder auf fehlerhafter Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen im Abzugsjahr. Angesichts des Wortlauts und des Sinn und Zwecks der Vorschrift auch im Vergleich zur Formulierung des Abs. 4 Satz 4 ist die Änderbarkeit des StBescheids des Verlustentstehungsjahres für die Änderung nach Abs. 1 Sätze 3 und 4 nicht erforderlich (BFH v. 1.9.1998 – VIII R 4/97, BFH/NV 1999, 599).

War der StBescheid des vermeintlichen Rücktragsjahres bereits mit einer Steuer von 0 € festgesetzt, so ist weder ein Rücktrag erstmals zu gewähren noch zu berichtigen, eine Änderung nach Abs. 1 Sätze 3 und 4 scheidet aus (BFH v. 24.5.1989 – I R 213/85, BStBl. II 1990, 8; SCHMIESZEK in B/B, § 10d Rn. 262 [5/2013]).

Zeitliche Grenze für die Änderung ist die nach Abs. 1 Satz 4 Halbs. 2 verlängerte Festsetzungsfrist. Eine Änderung kommt auch nicht in Betracht, wenn der Verlust mit Bindungswirkung gesondert festgestellt wurde (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 AO), wohl aber, wenn er nach Abs. 4 festgestellt wurde.

Änderung zur Gewährung des Verlustabzugs: Die Änderung ist möglich, soweit erstmals ein Verlustrücktrag durchzuführen ist („gewährt“, BFH v. 4.4.2001 – XI R 59/00, BStBl. II 2001, 564).

Berichtigung eines bereits gewährten Verlustabzugs: Sie ist auch möglich zur „Berichtigung“ eines bereits gewährten Verlustabzugs, der sich in einem StBescheid des vorangegangenen VZ manifestiert hat und fehlerhaft oder unvollständig ist. „Berichtigung eines gewährten Verlustabzugs“ ist auch die Aufhebung eines Bescheids, in dem der Verlustrücktrag irrtümlich durchgeführt wurde (BFH v. 14.11.1989 – VIII R 209/85, BStBl. II 1990, 620), denn nach der Korrekturterminologie der AO (vgl. LOOSE in TIPKE/KRUSE, Vor § 130 AO Rn. 4 ff. [1/2014]) ist die Berichtigung von StBescheiden der Oberbegriff für die Korrektur von Besteuerungsgrundlagen in jeder Richtung, soweit diese Besteuerungsgrundlagen, zu denen der Verlustabzug zählt (BFH v. 28.10.1981 – I R 115/78, BStBl. II 1982, 485), unzutreffend berücksichtigt wurden. Dies gilt auch, wenn fehlerhaft ein rücktragbarer Verlust angenommen wurde, obwohl tatsächlich ein Gewinn entstanden war (BFH v. 4.4.2001 – XI R 59/00, BStBl. II 2001, 564).

Nach dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 2 ist die Änderung der StBescheide für die vorangegangenen VZ wegen Berichtigung des Verlustrücktrags sowohl zugunsten als auch zuungunsten des Stpfl. von keinerlei weiteren Voraussetzungen abhängig. Es bedarf keiner neuen Tatsachen oder Beweismittel, weil die Vorschriften eigenständige Änderungsvorschriften sind. Ausreichend ist die Berichtigung eines Rechtsfehlers bei der Verlustberechnung, denn die Berichtigung schließt nach der Terminologie der AO die Korrektur von Rechtsfehlern ein. Die Änderungsvorschrift will im Rahmen der Verjährung jeden fehlerhaften Verlustabzug korrigieren, unabhängig von Ursache und Art des Fehlers (BFH v. 4.4.2001 – XI R 59/00, BStBl. II 2001, 564; aA MEYER, FR 1980, 241; CIRSOVIUS, Verlustrücktrag, 1976, 30 f.; HERZBERG, DStR 1991, 71). Eine einschränkende Auslegung des Begriffs „Berichtigung“ scheidet angesichts der klaren Terminologie der AO aus, die in § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ausdrücklich die Änderung nach anderen Vorschriften, zu denen Abs. 1 Sätze 2 und 3 zählt, zulässt (BFH v. 1.9.1998 – VIII R 4/97, BFH/NV 1999, 599).

b) Pflicht zur Änderung

81

Abs. 1 Satz 3 ergänzt das grds. für den Verlustrücktrag geltende Officialprinzip (s. Anm. 105) mit einer entsprechenden verfahrensrechtl. Änderungspflicht, wenn ein Verlustabzug zu gewähren oder zu berichtigen ist. Abs. 1 Sätze 2 und 3 sind „sonst gesetzlich zugelassene“ Änderungen von StBescheiden iSd. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d AO. Die Änderung ist sowohl zugunsten wie auch zulasten des Stpfl. zulässig.

Eine Änderung des StBescheids für den vorangegangenen VZ ist nur geboten, wenn die Gewährung oder Berichtigung des Verlustabzugs Auswirkungen auf den verfügenden Teil des StBescheids hat, mit dem der StBetrag festgesetzt wird.

Die Änderungsvorschriften stellen im Verhältnis zu den Regelungen der AO eigenständige Änderungsvorschriften dar (zB BFH v. 27.1.2010 – IX R 59/08, BStBl. II 2010, 1009). Zweck ist die richtige und vollständige Vornahme des Verlustabzugs (BFH v. 4.4.2001 – XI R 59/00, BStBl. II 2001, 564).

c) Umfang der Änderung

82

Die Änderung der StBescheide ist nach dem Gesetzeswortlaut auf den gewährten oder berichtigten Verlustrücktrag beschränkt. Vor- und Nachteile, die mit dem Verlustrücktrag verbunden sind, werden aber wirksam. Die übrigen Besteuerungsgrundlagen bleiben unverändert, wenn nicht nach anderen Vorschriften eine Änderung erfolgen kann. Dies gilt auch, wenn aufgrund einer Schätzung ergangene bestandskräftige StBescheide wegen eines Verlustrücktrags zugunsten des Stpfl. geändert werden (STRÖCKER, FS Korn, 2005, 721 [737] mwN).

Erneute Ausübung von Wahlrechten: Streitig ist die Zulässigkeit der erneuten Ausübung von Wahlrechten im Rahmen der Änderung nach Abs. 1 Satz 2.

Interessant kann der Wechsel von der Zusammenveranlagung in die getrennte Veranlagung im Verlustabzugsjahr sein, wenn dadurch der verbrauchte Verlust gemindert wird (vgl. RAMISCH, DB 1991, 2354 [2355]). Außerdem kann die Neuausübung des Wahlrechts für den Ehegatten interessant sein, dessen Verlustabzug einen StErstattungsanspruch beim anderen Ehegatten auslösen würde, der die gezahlte Steuer getragen hat (BFH v. 19.10.1982 – VII R 55/80, BStBl. II 1983, 162).

Nach hM können im Abzugsjahr bereits ausgeübte Wahlrechte erneut ausgeübt werden (BFH v. 19.5.1999 – XI R 97/94, BStBl. II 1999, 762; BFH v. 27.9.1988 – VIII R 98/87, BStBl. II 1989, 229; FG München v. 20.11.1990 – 12 K 12046/57, EFG 1991, 482, rkr.; HEINICKE in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 10d Rn. 28; SCHLENKER in BLÜMICH, § 10d Rn. 117 [8/2015]; zweifelnd WEBER-GRELLET, FR 1999, 1081; aA HEUERMANN in KSM, § 10d Rn. B 155 [5/2012]). Nicht abschließend geklärt ist die Frage, ob die Änderung des Veranlagungswahlrechts nur in dem durch die Änderung geöffneten Korrekturrahmen möglich ist (so BFH v. 27.9.1988 – VIII R 98/87, BStBl. II 1989, 229; aA Abweichungsanfrage BFH v. 27.8.1997 – XI R 97/94, BFH/NV 1998, 309).

Der hM ist dahingehend zu folgen, dass grds. das Wahlrecht bei Änderung erneut ausgeübt werden kann. Die Änderungsvorschriften des Abs. 1 Sätze 3 und 4 fügen sich – obwohl eigenständige Regelungen – in das System der abgabenrechtl. Änderungsvorschriften ein mit der Folge, dass – wie § 177 AO zeigt – der Bescheid, soweit die Änderung reicht, grds. wieder offen ist (aA HEUERMANN in KSM, § 10d Rn. B 155 [5/2012]; SOMMER, Verlustrücktrag, Verlustvortrag, 1981, 29 f.). Die Änderung ist nicht nur punktuell in dem Sinne, dass sie den Bescheid quasi reflexmäßig ändert. Obwohl die Änderbarkeit unabhängig vom möglichen Änderungsrahmen uE zweifelhaft ist, kann die Handhabung des Ehegattenwahlrechts im Rahmen der Änderungsvorschriften nach Abs. 1 Sätze 2 und 3 keine andere sein als bei den §§ 172 ff. AO (so auch WEBER-GRELLET, FR 1999, 1081 [1082]). Auch die unterschiedliche zeitliche Dimension (Änderung des StBescheids des Abzugsjahres vs. Änderung des Bescheids des Verlustentstehungsjahres) führt nicht zu einem anderen Erg. (so möglicherweise BFH v. 6.2.1998 – III ER - S - 4/97, BFH/NV 1999, 160), denn die Gründe für die Änderung liegen beide im VZ der Verlustentstehung.

Rechtsbehelfe: Der aufgrund des Abs. 1 Satz 3 geänderte StBescheid ist im Umfang der Änderung unabhängig von den Gründen für die Änderung anfechtbar (§ 351 AO).

83 3. Änderung unanfechtbarer Bescheide (Abs. 1 Satz 4)

Änderung unanfechtbarer Bescheide (Abs. 1 Satz 4 Halbs. 1): Unanfechtbare StBescheide, die nicht vorläufig oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen sind, könnten ohne den Verweis auf die Änderungsmöglichkeit des Satzes 1 trotz Änderung des Rücktrags idR nicht mehr nach den Änderungsvorschriften der §§ 172 ff. AO geändert werden. Um zu vermeiden, dass StBescheide massenhaft im Hinblick auf eventuell entstehende Verlustrückträge offen gehalten werden, gibt Satz 4 für diese Fälle eine Änderungsmöglichkeit.

„Das gilt auch dann“ bezieht sich sowohl auf die Voraussetzungen des Satzes 3 (bereits erlassener StBescheid für den unmittelbar vorangegangenen VZ) als auch auf die Rechtsfolgen (Zwang zur Änderung insoweit, als der Verlustrücktrag zu ändern oder zu berichtigen ist).

Analoge Anwendung auf den Verlustvortrag: Für eine analoge Anwendung der Änderungsvorschriften besteht uE kein Raum. Es fehlt an einer Regelungslücke, weil bestandskräftige Bescheide, die aufgrund eines zu ändernden Feststellungsbescheids anzupassen sind, nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO geändert werden können (aA zur alten Rechtslage BFH v. 14.11.1989 – VII R 36/88, BStBl. II 1990, 618, mwN zur damals str. Rechtslage; FG Münster v. 4.4.1989 – XII 1660/88 E, EFG 1989, 513, rkr.).

Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist:

- ▶ *Festsetzungsfrist:* Die Vorschrift bezieht sich auf die gem. §§ 169, 170 AO zu berechnende Festsetzungsfrist. Sie ergänzt als Rechtsfolgenverweisung (HEUERMANN in KSM, § 10d Rn. 174 [5/2012]) die in § 171 AO nicht abschließend geregelte Ablaufhemmung und ist neben den dort genannten Fällen anwendbar. Mit der Neufassung der Formulierung durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (s. Anm. 3) wurde der Begriff „Verjährungsfrist“ durch die Formulierung „Festsetzungsfrist“ ersetzt. Damit wurde die Diskussion darüber, ob die alte Formulierung ausschließlich die Festsetzungsverjährung oder auch die Zahlungsverjährung meinte, klarstellend dahingehend geregelt, dass nur die Festsetzungsverjährung gemeint ist (vgl. 3. Ber. des FinAussch. zum Entwurf eines StEntlG 1999/2000/2002, BTDrucks. 14/443 zu Art. 1 Nr. 18, 26; HEUERMANN in KSM, § 10d Rn. 174 [5/2012]).
- ▶ *Betragsmäßige Beschränkung:* Die Beschränkung „insoweit“ bezieht sich auf Satz 3 und Satz 4 Halbs. 1, nach dem der StBescheid wegen der erstmaligen Gewährung oder der Berichtigung zu ändern ist. Diese Formulierung führt zu einer nur beschränkt geltenden Hemmung der Festsetzungsfrist, bezogen auf die aufgrund eines geänderten Verlustrücktrags in der Höhe zu ändernde StFestsetzung für den vorangegangenen VZ. Im Übrigen bleibt es bei der allgemeinen Festsetzungsverjährung.
- ▶ *Anknüpfung an Festsetzungsfrist für Entstehungsjahr:* Die Ablaufhemmung für die Festsetzungsfrist des Rücktrags-VZ orientiert sich am Ablauf der Festsetzungsfrist für den VZ der Verlustentstehung. Auch hier wurde zur Klarstellung durch das StEntlG 1999/2000/2002 der Begriff „Verjährungsfrist“ durch den der „Festsetzungsfrist“ ersetzt. Der Gesetzeswortlaut knüpft an den VZ der Verlustentstehung an. Folge ist, dass sich Ablaufhemmungen für den VZ der Verlustentstehung zB nach § 171 AO auf den VZ des Rücktrags auswirken. Die Hemmung der Festsetzungsverjährung gilt auch in den Fällen, in denen sich anstelle negativer Einkünfte, die nicht ausgeglichen werden, ein Gewinn ergibt oder negative Einkünfte ausgeglichen werden. Anderenfalls wäre dem Sinn und Zweck der Vorschrift nicht Rechnung getragen (BFH v. 4.4.2001 – XI R 59/00, BStBl. II 2001, 564).
- ▶ *Rechtsfolge:* Die Vorschrift führt zu einer punktuellen Hemmung der Festsetzungsfrist für den VZ, in den rückgetragen werden kann.

Einstweilen frei.

84–89

VI. Teilweiser oder vollständiger Verzicht auf den Verlustrücktrag (Abs. 1 Sätze 5 und 6)

Schrifttum: DÖTSCH, Standortsicherungsgesetz: Wahlweiser Verzicht auf den Verlustabzug bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer, DB 1993, 1639; FRANZ/RUPP, Das Standortsicherungsgesetz, BB 1993, Beilage 20, 24; VON GROLL, Zu den Grenzen des Saldierens im Steuerrecht, StuW 1993, 312; SCHULT/HUNSDOERFER, Optimale Nutzung des geplanten Wahlrechts beim Verlustrücktrag nach § 10d EStG, DStR 1993, 525; VOSS, Wahlrecht beim Verlustrücktrag, DStZ 1993, 419; PAUS, Gestaltungsfragen beim Verlustabzug, DB 1994, 1842; SCHIFFERS/DÉJOSEZ/ENDRISS/REICH, Optimale Nutzung des Wahlrechts beim Verlustrücktrag nach § 10d EStG in der Fassung des Standortsicherungsgesetzes, DB 1994, 1252; SCHLARB, Das Wahlrecht beim Verlustrücktrag, ab 1994 – Körperschaftsteuer/Einkommensteuer, BB 1994, 187; SIKORSKI, Technik des Verlustausgleichs nach § 10d EStG, NWB 2011, 2191.

1. Antragsrecht (Abs. 1 Satz 5)

90 a) Wahlrecht für den Verlustrücktrag

Auf Antrag des Stpfl. ist von einem Verlustrücktrag abzusehen. Durch dieses Antragsrecht wird dem Stpfl. die Möglichkeit eingeräumt, auf den von Amts wegen (Offizialprinzip) durchzuführenden Verlustrücktrag zu verzichten. Im Rahmen des § 89 AO ist die FinBeh. dabei zur Beratung verpflichtet.

Wahlrecht: Dem Stpfl. wird ein Wahlrecht zwischen Verlustvor- und -rücktrag eingeräumt. Rechtstechnisch ist kein Wahlrecht, sondern ein Antragsrecht gewährt worden. Dies weist auf das im Übrigen auch beim Verlustrücktrag weitergeltende Offizialprinzip hin. Stellt der Stpfl. keinen Antrag, so wird der Verlustrücktrag in der maximal möglichen Höhe durchgeführt. Das Wahlrecht steht dem Stpfl. trotz der Änderung des Abs. 4 Satz 4 noch zu, wenn eine geänderte Verlustfeststellung auf den VZ der Verlustentstehung nicht mehr möglich ist (zB BFH v. 27.1.2010 – IX R 59/08, BStBl. II 2010, 1009), denn die Neuregelung, die die Verlustfeststellung bei bestandskräftiger Veranlagung für nicht berücksichtigte Verluste ausschließt, ändert nichts an der Rücktragbarkeit dieser Verluste (so auch MEYER/BALL, DStR 2011, 345 [349]; SIKORSKI, NWB 2011, 2191 [2198]).

Antragsberechtigt ist der Stpfl., bei dem der Verlust entstanden ist. Bei Körperschaften ist die Körperschaft antragsberechtigt, bei Organschaften der OT, bei PersGes. und sonstigen Mitunternehmerschaften der einzelne Mitunternehmer, Gesellschafter oder Gemeinschaftler. Bei Ehegatten gilt der Antrag des Ehegatten, der den Verlust erzielt hat (BFH v. 17.9.2008 – IX R 72/06, BStBl. II 2009, 639; HEINICKE in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 10d Rn. 27), ggf. wird er von dessen Insolvenzverwalter gestellt (vgl. Anm. 61).

Wirkung des Wahlrechts: Das Wahlrecht führt zu einer Begünstigung der Stpfl., die über nicht ausgeglichene negative Einkünfte zumindest für den VZ des Rücktrags Einfluss nehmen können auf die Abziehbarkeit von persönlichen Aufwendungen (SA, agB, persönliche Freibeträge), auf die Ausnutzung von Freibeträgen und auf den StSatz. Diese Gestaltungsmöglichkeit scheidet bei Stpfl. mit ausschließlich positiven Einkünften aus. Eine sachliche Rechtfertigung für diese Ungleichbehandlung ist uE nicht zu erkennen. Mit der Gewährung des Wahlrechts erhält die Vorschrift einen steuerbegünstigenden Charakter, obwohl die Verlustverrechnung per se keine StVergünstigung ist.

Rechtsnatur des Antrags: Der Antrag nach Abs. 1 Satz 5 ist eine freiwillige rechtsbegründende öffentlich-rechtl. Willenserklärung mit dem materiell-rechtl. Ziel, ganz oder teilweise vom Verlustrücktrag abzusehen. Er stellt einen Antrag nach § 171 Abs. 3 AO dar (BFH v. 24.6.2008 – IX R 64/06, BFH/NV 2006, 1676). Stellt der Stpfl. keinen Antrag, darf die FinVerw. nicht vom Verlustrücktrag absehen, sondern hat ihn im höchstmöglichen Umfang durchzuführen. Sie ist jedoch nach § 89 AO verpflichtet, den Stpfl. auf die Antragstellung hinzuweisen, wenn diese offensichtlich nur versehentlich unterblieben ist.

Form: Der Antrag ist formfrei möglich (BFH v. 17.9.2008 – IX R 72/06, BStBl. II 2009, 639), sein Inhalt richtet sich weitgehend nach Satz 6.

Zeitliche Grenze für Antragstellung: Die Antragstellung unterliegt nach der gesetzlichen Vorgabe keiner Frist. Auch eine Bindung an einen einmal gestellten Antrag ist nicht vorgesehen. Die zeitliche Grenze ergibt sich damit nicht aus dem Tatbestand des § 10d selbst. Sie kann sich lediglich aus der Bestandskraft der Bescheide ergeben, auf die sich der Antrag auswirkt. So kann nach der Rspr.

des BFH bei Ergehen eines Bescheids über die gesonderte Verlustfeststellung nach Abs. 4 Satz 1 der Antrag nur noch bis zur Bestandskraft des Verlustfeststellungsbescheids gestellt werden (BFH v. 17.9.2008 – IX R 72/06, BStBl. II 2009, 639 [aA s.u.]). Sollte die Bestandskraft keine zeitliche Grenze setzen, so bleibt nur noch der zeitliche Rahmen der Festsetzungsverjährung nach §§ 169 ff. AO.

Die Ermittlung der zeitlichen Grenze ist deshalb so schwierig, weil sich der Antrag auf verschiedene StBescheide mit unterschiedlichen Rechtsfolgen auswirken kann, die ihrerseits eigenen Änderungsvorschriften unterliegen und zudem von den allgemeinen abgabenrechtl. Änderungsvorschriften umfasst sind.

Bestandskraft des Steuerbescheids des Verlustentstehungsjahres: Zeitliche Grenze kann auch nach der Änderung von Abs. 4 Sätze 4 und 5 nicht die Bestandskraft des StBescheids des Verlustentstehungsjahres sein, denn auf diesen wirkt sich die Höhe des Verlustrücktrags nicht aus.

Bestandskraft des Steuerbescheids des Verlustrücktragsjahres: Der Stpfl. hat den Antrag bis zur Bestandskraft des Bescheids zu stellen, durch den der Rücktrag erstmalig berücksichtigt wird. Der Antrag kann im Einspruchs- und Klageverfahren nachgeholt werden, als Maßnahme im tatsächlichen Bereich jedoch nicht mehr im Revisionsverfahren (STÖCKER, FS Korn, 2005, 721 [731]).

Die Bestandskraft des Bescheids des Rücktragsjahres ist nur insoweit maßgebend, als der Bescheid nicht aufgrund von Änderungsvorschriften, insbes. der des Abs. 1 Sätze 3 und 4, aufzuheben und zu ändern ist. Diese Änderung und jede andere Änderung nach § 172 ff. AO berechtigt auch zu einer erstmaligen oder erneuten Antragstellung, denn der Umfang des Verzichts hängt von der Höhe der Einkünfte des Rücktragsjahres ab; ändern sich diese, muss auch die Antragstellung erneut möglich sein. Da die Änderung nach Abs. 1 Sätze 3 und 4 auch für das Rücktragsjahr innerhalb der Festsetzungsverjährung des Verlustentstehungsjahres erfolgen kann, ist die Festsetzungsverjährung des Entstehungsjahres zeitliche Grenze für die Antragstellung.

Bestandskraft des Feststellungsbescheids nach Abs. 4: Die zeitliche Grenze kann uE nicht die Bestandskraft des Feststellungsbescheids sein, denn dieser ist zu ändern, wenn sich der Verlust und der entsprechende Bescheid ändert (aA BFH v. 17.9.2008 – IX R 72/06, BStBl. II 2009, 639).

Keine Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO: Eine laufende Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO scheidet aus, denn die Antragstellung ist kein rückwirkendes Ereignis. Sie führt nicht zum Wegfall von rechtl. Wirkungen eines bestimmten Sachverhalts, sondern ändert lediglich die Höhe der Saldierung rückzutragender negativer Einkünfte mit positiven Einkünften des Abzugsjahres, der Antrag wirkt nicht ein auf die den Gegenstand der StFestsetzung bildenden Sachverhalte (BFH v. 6.6.2000 – VII R 104/98, DStR 2000, 1559).

Umfang der erneuten Antragstellung: Der Umfang der Änderung hängt davon ab, ob der Feststellungsbescheid nach Abs. 4 bereits bestandskräftig ist. Ist dies der Fall, so kann nur noch in dem Rahmen, in dem der Bescheid geändert wird, der Antrag neu gestellt oder geändert werden (§ 351 Abs. 1 AO, so auch HEINICKE in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 10d Rn. 28). Eine über diesen Rahmen hinausgehende Änderung ist wegen der dadurch möglichen Einflussnahme auf den Verlustabzug in Vortragsjahren nicht möglich. Eine geänderte oder erstmalige Antragstellung ist mithin nur zulässig, wenn die Einkünfte im Rücktragsjahr erhöht werden. Werden sie gemindert, so ist uE die Antragstellung ausgeschlossen, weil kein Änderungsrahmen dafür zur Verfügung steht.

91 **b) Gesichtspunkte zur Ausübung des Wahlrechts**

Der Verlustrücktrag sollte grds. nur insoweit erfolgen, als dadurch SA-Abzug, Abzug von agB und die Ausnutzung von Freibeträgen nicht gefährdet werden. Ziel ist nicht ein Gesamtbetrag der Einkünfte von Null, sondern eine StBelastung von Null. Auch muss ggf. der Wegfall von begünstigten StSätzen berücksichtigt werden. Sollte bereits bekannt sein, wie die Einkünftesituation in möglichen Verlustvortragsjahren ist, muss auch darauf Rücksicht genommen werden, insbes. auf die geschilderten Effekte und die mögliche Progressionswirkung. Zur Berechnung müssen die Besteuerungsgrundlagen der betreffenden Jahre erfasst und verglichen werden. Auch ist eine Planung für die weiteren Jahre anzustellen; sollten dort hohe Gewinne zu erwarten sein, die eine Mindeststeuer auslösen können, kann es sich empfehlen, den höchstmöglichen Rücktrag zu wählen (zur Berechnung vgl. SCHULT/HUNSDOERFER, DStR 1993, 525; SCHIFFERS/DÉJOSEZ/ENDRISS/REICH, DB 1994, 1252; PAUS, DB 1994, 1842).

92–94 Einstweilen frei.

95 **c) Rechtsfolge: Ganzes oder teilweises Absehen von der Anwendung des Abs. 1 Satz 1**

Ganzer Verzicht: Die Formulierung „Absehen“ deutet auf eine Billigkeitsmaßnahme hin, die Formulierung „ist“ macht jedoch deutlich, dass eine solche nicht vorliegt, weil die FinVerw. bei Antragstellung von Amts wegen auf den Verlustrücktrag im beantragten Umfang verzichten muss.

Der Stpfl. entscheidet sich mit seinem Antrag gegen die Anwendung des Verlustrücktrags, die ansonsten von Amts wegen im höchstmöglichen Umfang durchzuführen wäre.

Teilweiser Verzicht: Der Stpfl. hat nicht nur das Wahlrecht, auf den Verlustrücktrag zu verzichten, sondern auch die Möglichkeit, die Höhe des Betrags, auf den er verzichtet, zu bestimmen mit der Folge, dass er Einfluss nimmt auf den noch möglichen Verlustvortrag.

96 Einstweilen frei.

97 **2. Inhalt des Antrags (Abs. 1 Satz 6)**

Höhe des Verlustrücktrags: Abs. 1 Satz 6 bestimmt den notwendigen Inhalt des Antrags. Zu nennen ist die Höhe des Verlustrücktrags, nicht die Höhe des Betrags, auf den zu verzichten ist. Der Antrag ist jedoch auszulegen: Wird der Betrag, auf den verzichtet wird, genannt, kann in aller Regel die Höhe des Verlustabzugs ermittelt werden. Wird ein Betrag genannt, der über dem vorhandenen Verlust liegt, beispielsweise der Gesamtbetrag der Einkünfte des Rücktragsjahres, so ist der Antrag nicht unbeachtlich, sondern dahingehend auszulegen, dass der noch vorhandene Verlust insgesamt rückgetragen werden soll.

98–99 Einstweilen frei.

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Verlustvortrag

I. Rechtsentwicklung des Verlustvortrags

100

Durch StReformG 1990 v. 25.7.1988 (s. Anm. 3) wurde die zeitliche Beschränkung des Verlustvortrags auf fünf Jahre aufgehoben. Im Jahr 1999 (StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999, s. Anm. 3) wurde auch für den Verlustvortrag eine Mindestbesteuerung bezogen auf den vertikalen Verlustvortrag eingeführt (vgl. Anm. 3).

Durch ProtErklG „Korb II“ v. 22.12.2003 (s. Anm. 3) wurde die heute gültige Regelung eingeführt.

II. Nicht ausgeglichene und nicht zurückgetragene negative Einkünfte (Abs. 2 Satz 1)**1. Nicht ausgeglichene negative Einkünfte**

101

Das Tatbestandsmerkmal entspricht dem des Verlustrücktrags (s. Anm. 62).

Negative Einkünfte, die nicht nach Abs. 1 abgezogen worden sind: Das Gesetz verzichtet in Abs. 2 auf den Zusatz, dass die Einkünfte bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen wurden. Der Verweis auf den Abzug nach Abs. 1 beinhaltet aber auch die Ermittlung der nicht ausgeglichenen Einkünfte. Dies sind diejenigen negativen Einkünfte, die nach Abs. 1 zu ermitteln waren, aber unabhängig von den Gründen nicht zurückgetragen wurden. Mit dieser Verweisung wird aus der Sicht des Verlustentstehungsjahres der Vorrang des Rücktrags vor dem Vortrag angeordnet. Der Verlustvortrag ist nur zulässig, soweit die Verluste nicht bereits im Rahmen des Rücktrags geltend gemacht oder im Verlustentstehungsjahr mit positiven Einkünften ausgeglichen wurden. Das Gesetz verbietet den Vortrag auch, soweit der Verlust in vorangegangenen VZ nicht abgezogen werden konnte, weil entweder kein positiver Gesamtbetrag der Einkünfte – zB mangels Veranlagung – gebildet wurde oder nicht ausreichend Einkünfte vorhanden waren (BFH v. 29.6.2011 – IX R 38/10, BStBl. II 2011, 963; BFH v. 15.5.2013 – IX R 5/11, BStBl. II 2014, 143, s. Anm. 62).

Unterblieb ein Verlustrücktrag, weil im Rücktragsjahr keine Veranlagung durchgeführt wurde, so ist der Verlustvortrag nur noch insoweit zulässig, als die Verluste nicht durch Verlustausgleich im Entstehungsjahr und Verlustabzug im Rücktragsjahr hätten verbraucht werden müssen (BFH v. 29.6.2011 – IX R 38/10, BStBl. II 2011, 963; BFH v. 15.5.2013 – IX R 5/11, BStBl. II 2014, 143, s. Anm. 62).

Sind der Verlustausgleich oder der Verlustrücktrag in der Vergangenheit bestandskräftig fehlerhaft durchgeführt worden und hat sich dies in einem bestandskräftigen Feststellungsbescheid nach Abs. 4 manifestiert, so ist der Verlustvortrag im festgesetzten Rahmen zuzüglich eventuell nicht ausgeglichener Einkünfte aus dem Vorjahr durchzuführen. Dies gilt auch, wenn nur dieser Bescheid fehlerhaft und bestandskräftig ist (vgl. zur Wirkung des Feststellungsbescheids Anm. 122).

102–104 Einstweilen frei.

2. Abzug in den folgenden Veranlagungszeiträumen

105 a) **Offizialprinzip**

Abzug von Amts wegen: Auch beim Verlustvortrag gilt das Offizialprinzip. Die Verluste sind von Amts wegen im höchstmöglichen Umfang abzuziehen, ohne dass ein Antrag des Stpfl. erforderlich wäre. Der Stpfl. kann anders als beim Verlustrücktrag nicht ganz oder teilweise auf den Abzug verzichten. Steuerschuldrechtlich entsteht in Jahren, in die Verluste vorgetragen werden, die bereits geminderte StSchuld erst aufgrund der durch den Verlustabzug niedrigeren Bemessungsgrundlage. Der Verlustabzug ist auch dann vorzunehmen, wenn das Einkommen unterhalb des Grundfreibetrags liegt (BFH v. 11.2.2009 – IX B 207/08, BFH/NV 2009, 920, mwN).

Anpassung von Vorauszahlungen: Im Vortragsjahr können die Verlustabzüge unproblematisch bei der Festsetzung der Vorauszahlung berücksichtigt werden, auch spätere Anpassungen sind möglich.

106 b) **Zeitlich unbeschränkter Vortrag**

Der Verlust ist in den folgenden VZ ohne zeitliche Beschränkung abziehbar. Bis 1999 (bei Körperschaften bis 2004) war trotz des zeitlich unbeschränkt möglichen Vortrags durch die auch der Höhe nach unbeschränkte Verlustverrechnung sichergestellt, dass der Verlust zeitnah zum Entstehungszeitraum abgezogen werden konnte. Diese Zeitnähe wird durch die Mindestbesteuerungsregeln durchbrochen.

107 c) **Betragsmäßige Beschränkung (Mindestbesteuerung)**

Bis 1 Mio. € unbeschränkter Abzug: Dieser Sockelbetrag von 1 Mio. € ist bei Vorhandensein von Verlustvorträgen von der Besteuerung freigestellt. Oberhalb dieser Grenze greift die Mindestbesteuerung ein. Der Sockelbetrag ist, anders als die Formulierung „nicht ausgeglichene negative Einkünfte ... in den folgenden Veranlagungszeiträumen ... bis zu“ in Abs. 1 vermuten lässt, nicht nur für jedes Verlustentstehungsjahr einmal zu gewähren, sondern in jedem Verlustabzugsjahr erneut als Mindestabzug geltend zu machen. Anderenfalls wäre der Verlustabzug mit erheblichen praktischen Schwierigkeiten verbunden. Auch der Sinn der Vorschrift und deren Wortlaut im Übrigen zeigen, dass sich die Betragsgrenze am positiven GdE des jeweiligen Vortragsjahres ausrichtet. Gedanklich ist der Zusatz „bis zu“ zu ergänzen um den Zusatz „jeweils“. Die Formulierung „nicht ausgeglichene negative Einkünfte“ meint in diesem Zusammenhang den nach Verlustausgleich und Verlustrücktrag verbleibenden insgesamt noch möglichen Verlustabzug zum Ende des VZ der Verlustentstehung.

Der Sockelbetrag ist auch innerhalb eines Liquidationszeitraums von drei Jahren nach § 11 KStG nur einmal anzuwenden (BFH v. 23.1.2013 – I R 35/12, BStBl. II 2013, 508, mit Anm. MALTE, GmbHR 2013, 498), weil der Abwicklungszeitraum ein einziger verlängerter VZ ist, für den nur ein einziger GdE zu bilden ist (krit. BAREIS, DB 2013, 1265).

Darüber hinaus bis zu 60 % des 1 Mio. € übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte: Dieser Teilsatz birgt die eigentliche Mindestbesteuerung. Er ist erst im Rahmen des Vermittlungsverfahrens zum ProtErklG „Korb II“ mit

einer relativ hohen unbeschränkten Vortragsmöglichkeit versehen worden. Die Höhe des abziehbaren Verlusts richtet sich ausdrücklich nach dem GdE, nicht nach dem um einen Verlustrücktrag geminderten GdE. Folge ist, dass der abziehbare Verlustvortragsbetrag vor einem evtl. Rücktrag zu ermitteln und geltend zu machen ist (s. Anm. 51).

Der höchstzulässige Verlustvortrag ermittelt sich wie folgt: Zunächst können 1 Mio. € unbeschränkt mit Verlustvorträgen verrechnet werden. Soweit der GdE mehr als 1 Mio. € beträgt, kann dieser übersteigende Betrag nur noch zu 60 % mit Verlusten aus vergangenen VZ verrechnet werden.

Berechnung: Gesamtbetrag der Einkünfte ./ 1 Mio. €;

Erg. \times 60 % + 1 Mio. € = insgesamt vorzutragender Verlust zzgl. max. 511 500 € oder 1 030 000 € Verlustrücktrag.

Beispiel: GdE 10 Mio. €; Verlustvortrag 6 Mio. €: 10 Mio. € ./ 1 Mio. € = 9 Mio. € \times 60 % = 5 Mio. € insgesamt verrechenbarer Verlust = 6,4 Mio. € Verlust kann voll verrechnet werden.

Folge des Anknüpfens an den GdE und nicht an die Höhe des Verlustvortrags ist, dass der Verlust voll verrechnet werden kann, wenn er bis zu 60 % des GdE zuzüglich 1 Mio. € beträgt.

Vermeidung der Verrechnungsbeschränkung: Die Verrechnungsbeschränkung kann vermieden werden, wenn es gelingt, Verlustvorträge zu vermeiden. Hier bieten sich einerseits Gestaltungen zur gezielten Gewinnrealisierung an (Entnahme von WG, Übertragung gegen Übernahme von Verbindlichkeiten, verdeckte Einlagen in KapGes., *sale-and-lease-back*-Gestaltungen, *asset-deals*), die jedoch in der Folge durch erhöhte Abschreibungen idR wieder Verluste in gleicher Höhe auslösen. Denkbar sind auch Gestaltungen zur Streuung von Verlustvorträgen und entsprechenden Gewinnen, die insbes. bei PersGes. im Bereich der GewSt zur Mehrfachnutzung des Sockelbetrags führen können, was dann möglicherweise wieder mit der Vervielfachung des Sockelbetrags (ESt und KSt) auf Gesellschafterebene in Einklang gebracht werden kann. Unter Umständen kann sich die Verschmelzung zweier Gesellschaften empfehlen. Auch die Begr. einer Organschaft kann dazu führen, dass Gewinne und Verluste in größerem Umfang ausgeglichen werden (vgl. im Erg. KAMINSKI in KORN, § 10d Rn. 84.21 [6/2012]); kommt es dennoch zu Verlustvorträgen, so ist jedoch zu beachten, dass der Sockelbetrag nur einmal zu gewähren ist. Die Gestaltung setzt nicht nur die strechtl. Planung, sondern auch eine zuverlässige betriebswirtschaftliche Planung voraus, bei der auch die Kosten der Umsetzung der jeweiligen Gestaltung zu berücksichtigen sind. Zu Vorteilen der Kommanditistenstellung s. Anm. 30.

3. Abzug vorrangig vor Sonderausgaben

107a

Wie auch der Rücktrag hat der Verlustvortrag vor dem SA-Abzug und dem Abzug von agB und sonstigen Abzügen zu erfolgen. Diese Rechtsfolge ergibt sich bereits daraus, dass im Abzugsjahr der Verlustvortrag vorrangig vor dem Rücktrag abzuziehen ist (s. Anm. 51).

III. Verdoppelung des Sockelbetrags bei Ehegatten (Abs. 2 Satz 2)

Ehegatten, die nach §§ 26, 26b zusammenveranlagt werden: Voraussetzung für die Anwendung des verdoppelten Sockelbetrags ist die Zusammenveranlagung im VZ des Verlustvortrags. Dies ergibt sich aus der Anknüpfung an Satz 1 („anstelle“), der für die Ermittlung des Sockelbetrags den Gesamtbetrag der Einkünfte (GdE) des Vortragsjahres voraussetzt. Nicht Voraussetzung für die Anwendung des doppelten Sockelbetrags ist die Zusammenveranlagung im Verlustentstehungsjahr. Die Abzugsbeschränkung knüpft erkennbar an das Abzugsjahr an.

Verdoppelung auf einen Betrag von 2 Mio. €: Werden die Ehegatten im Verlustvortragsjahr zusammenveranlagt, so steht ihnen der verdoppelte Sockelbetrag zu. Dies ist unabhängig davon, welcher Ehegatte den Verlust erzielt hat (so auch KAMINSKI in KORN, § 10d Rn. 84.5 [6/2012]). Diese Regelung belegt, dass zusammenveranlagte Ehegatten nach der Ermittlung des GdE wie eine Einheit zu behandeln sind.

109 IV. Vorrang des Verlustrücktrags und früher möglicher Vorträge (Abs. 2 Satz 3)

Abzugsreihenfolge: Der Verlustvortrag ist ausgeschlossen, soweit der Verlust bereits vorher durch Ausgleich, Rücktrag oder Vortrag abgezogen wurde oder abgezogen werden konnte. Aus der Formulierung „konnte“ folgert die Rspr. zutreffend, dass der Verlustabzug und die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nur insoweit zulässig sind, als der Verlust nicht in den Vorjahren durch einen ausreichenden GdE hätte kompensiert werden können (BFH v. 29.6.2011 – IX R 38/10, BStBl. II 2011, 963; BFH v. 15.5.2013 – IX R 5/11, BStBl. II 2014, 143). Wurde nicht auf einen Rücktrag verzichtet, so gilt auch dieser als verbraucht, soweit er hätte vorgenommen werden können (vgl. Anm. 62).

Änderung von Bescheiden: Abs. 2 enthält keine Änderungsregelung, die eine Änderung von StBescheiden zulässt, wenn sich die Höhe des vortragbaren Verlusts ändert, die Bescheide, in denen ein Verlustvortrag berücksichtigt wurde, aber bereits bestandskräftig sind. Eine solche Änderungsregelung ist nicht erforderlich, weil in diesen Fällen aufgrund der Neuregelung des Abs. 4 Satz 4 sowohl Feststellungsbescheid als auch StBescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 wegen Änderung dieses Grundlagenbescheids geändert werden können.

Beispiel: Aufgrund einer im VZ 01 durchgeführten Bp. ändert sich der zum 31.12. des VZ 01 festzustellende Verlustvortrag, der entsprechende Bescheid wird zulässigerweise geändert. Die Folgejahre sind bestandskräftig veranlagt. Der Feststellungsbescheid ist Grundlagenbescheid für die EStVeranlagung im VZ 02, die nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO zu ändern ist. Der Feststellungsbescheid 02 ist im Hinblick auf den noch verbliebenen Verlust im VZ 02 nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zu ändern, weil der ESt-Bescheid 02 und der Verlustfeststellungsbescheid 01 insoweit Grundlagenbescheide für den Verlustfeststellungsbescheid zum VZ 02 sind. Dieser seinerseits ist Grundlagenbescheid für den EStBescheid 03 usw.

**D. Erläuterungen zu Abs. 4:
Gesonderte Feststellung des verbleibenden
Verlustvortrags**

Schrifttum: MEYER/BALL, Die eigenartige Bindungswirkung des Steuerbescheides für die gesonderte Verlustfeststellung gemäß § 10d EStG – Bemerkungen und Hinweise zum BFH-Urteil vom 9.12.1998, DStR 1999, 1257; FRANZEN, Zum Verhältnis des § 8 Abs. 4 Satz 1 KStG zur gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs gem. § 10d EStG sowie weitere Fragestellungen zu § 8 Abs. 4 KStG, DB 2000, 847; SIKORSKI, Antrag auf Verlustvortrag fristgebunden – Verfahrens-„Fallen“ bei Grundlagenbescheiden, die keine sind, AO-StB 2001, 187; MEYER/BALL, Das „verfahren“ Verfahrensrecht beim Verlustabzug gem. § 10d EStG, Inf. 2002, 513; GEBHARDT, § 10d nach Ablauf der Festsetzungsfrist – Mögliche Berücksichtigung von „verlorenen Verlusten“?, EStB 2003, 234; MEYER/BALL, Die Bindungswirkung von Grundlagenbescheiden für den Verlustvortrag gemäß § 10d EStG – Zur besonderen Problematik zwischengeschalteter Freistellungsbescheide, DStR 2003, 1229; LANG, Verlust der wirtschaftlichen Identität – Bindungswirkungen eines Verlustfeststellungsbescheides, NWB 2005, F. 4, 4949; HEUERMANN, Verlustfeststellung nach Ablauf der zweijährigen Antragsfrist des § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG, StBp. 2006, 201; SEIFERT, Antrag auf Verlustfeststellung: Kosten für Erststudium unbedingt einbeziehen, GStB 2006, 200; WENDT, Verlustabzug: Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs gem. § 10d EStG bei bestandskräftiger Ablehnung einer ESt-Veranlagung, FR 2006, 594; SUCHANEK/HERBST, Unternehmensteuerreform 2008: fatale Wirkungen des neuen § 8c KStG zur Verlustnutzung bei Körperschaften und der Auslaufvorschrift zu § 8 Abs. 4 KStG, FR 2007, 863; LENZ, Der neue § 8c KStG aus Unternehmenssicht, Ubg 2008, 24; ETTLICH, Die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags in der Einkommensteuer. Zugleich eine Besprechung der BFH-Urteile vom 17.9.2008 – IX R 70/06 und 10.7.2008 – IX R 90/07, DB 2009, 18; STRAHL, Steuerliche Hinweise und Dispositionen zum Jahresende 2010 – Orientierungen, Planungen, Gestaltungen, NWB 2010, 3946; HEUERMANN, Gesonderte Feststellung des Verlustvortrags – Symbiose zwischen materiellem Recht und Verfahrensrecht, DStR 2011, 1489; SIKORSKI, Technik des Verlustausgleichs nach § 10d EStG – Verfahrensrechtliche Problemfelder beim Verlustausgleich nach dem JStG 2010, NWB 2011, 2191; BUTLER, Die Neuordnung der Verlustfeststellungsmodalitäten zwecks Verlustvortrags – § 10d Abs. Satz 4 und 5 EStG im Praxistest, NWB 2013, 1636.

I. Gesonderte Feststellung (Abs. 4 Satz 1)

1. Feststellungszeitpunkt

120

Schluss eines Veranlagungszeitraums: Feststellungszeitpunkt ist der Schluss eines VZ (Kj. gem. § 25). Gesondert festgestellt wird der Saldo zeitraumbezogen ermittelter Besteuerungsgrundlagen.

Keine Feststellung auf den Schluss des Rücktragsjahres: Abs. 4 Satz 1 regelt nicht ausdrücklich, zum Schluss welches VZ der verbleibende Verlustvortrag festzustellen ist („eines Veranlagungszeitraums“). Nach dem Zweck der Vorschrift, ausreichende Rechtssicherheit als Voraussetzung für die Durchführbarkeit des zeitlich unbeschränkten Verlustvortrags zu bieten, kann auf die Feststellung des verbleibenden Verlusts auf das Ende des Rücktragszeitraums verzichtet werden (glA HEINICKE in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 10d Rn. 40). Der Rücktrag errechnet sich erst aus der Sicht des Verlustentstehungsjahres, an dessen Ende der verbleibende Verlust festzustellen ist. Er kann problemlos aus der Sicht des Entstehungsjahres und damit lückenlos ermittelt werden (HEUERMANN

in KSM, § 10d Rn. D 20 [5/2012]; KAMINSKI in KORN, § 10d Rn. 109 [6/2012]; LINDBERG in FROTSCHER, § 10d Rn. 79 [9/2009]; SCHMIESZEK in B/B, § 10d Rn. 334 [5/2013]; STÖCKER, FS Korn, 2005, 721 [743]). Dies ergibt sich auch aus der Neuregelung des Abs. 4 Satz 4, die auf die Besteuerungsgrundlagen des Rücktragsjahres verweist. Der Verweis macht nur dann Sinn, wenn in den Verlustfeststellungsbescheid des VZ, aus dem ein Rücktrag vorzunehmen ist, der auf den Schluss des Vorjahres auf der Basis der Besteuerungsgrundlagen des Vorjahres ermittelte Verlustvortrag ohne eine gesonderte Feststellung auf den Rücktragszeitraum einbezogen wird.

Letztmalige Feststellung: Die Feststellung hat letztmals zum Schluss des VZ zu erfolgen, in dem der Verlust untergegangen ist, sei es, weil der Verlust verbraucht ist oder weil er nicht mehr nutzbar ist, zB weil die Voraussetzungen des § 8c KStG für das Entfallen eingetreten sind, sei es, weil er wegen Umwandlung oder Tod desjenigen, bei dem er entstanden ist, untergegangen ist. Er ist auf diesen Stichtag mit Null festzustellen (R 10d Abs. 7 Satz 7 EStR 2012).

121 2. Verfahren der gesonderten Feststellung

Soweit sich aus Abs. 4 keine Besonderheiten ergeben, ist der verbleibende Verlust nach §§ 179 ff. AO gesondert festzustellen. Dies erfolgt im Rahmen der StVeranlagung oder durch gesonderten Antrag auf Verlustfeststellung. Der Stpfl., dem der Gegenstand der Feststellung ganz oder teilweise zuzurechnen ist (§ 181 Abs. 2 Satz 1 AO), hat die entsprechende Feststellungserklärung abzugeben. Wird eine solche Erklärung nicht abgegeben, so ist der am Schluss eines VZ verbleibende Verlust von Amts wegen festzustellen (Abs. 4 Satz 1; BFH v. 9.5.2001 – XI R 25/99, BStBl. II 2002, 817; LAMBRECHT in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 10d Rn. 19; aA LINDBERG in FROTSCHER, § 10d Rn. 82 [9/2009]). Erfolgt eine solche Feststellung jedoch nicht, so kann diese nach der geänderten Rspr. des BFH auch außerhalb der Einspruchsfrist für die StFestsetzung im Rahmen eines Antrags auf Verlustfeststellung nachgeholt werden (vgl. BFH v. 17.9.2008 – IX R 70/06, BStBl. II 2009, 897; BFH v. 14.7.2009 – IX R 52/08, BFH/NV 2009, 1885; aA BFH v. 9.5.2001 – XI R 25/99, BStBl. II 2002, 817). Daran ändert auch die Neufassung des Abs. 4 Satz 4 durch das JStG 2010 nichts, denn die Regelung betrifft nur den Inhalt des Feststellungsbescheids, seine Änderbarkeit und die Rechtsbehelfe, wenn in dem Jahr, auf dessen Schluss der verbleibende Verlustabzug zu erfolgen hat, eine tatsächliche Veranlagung erfolgt ist. Ist keine Veranlagung erfolgt, so kann ein Antrag auf Verlustfeststellung bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung gestellt werden, danach nur noch nach § 181 Abs. 5 AO, soweit dieser nach Abs. 6 Halbs. 2 noch Anwendung findet. Die Feststellungserklärung ist kein Antrag iSd. § 171 Abs. 3 AO, der die Ablaufhemmung auslöst (BFH v. 15.5.2013 – IX R 5/11, BStBl. II 2014, 143; BFH v. 24.1.2012 – IX R 20/11, BFH/NV 2012, 1132).

Soweit der Verlust in Altfällen als vererblich behandelt wird (s. Anm. 23), muss der Erbe die Erklärung zum Schluss des Todesjahres auch für Verluste des Erblassers abgeben.

Der Bescheid richtet sich gegen den Stpfl., dem der Gegenstand der Feststellung zuzurechnen ist (§ 179 Abs. 2 Satz 1 AO). Ehegatten erhalten einen zusammengefassten oder zwei inhaltsgleiche Bescheide. Der verfügende Teil besteht in der Feststellung des verbleibenden Verlusts. Es spricht nichts dagegen, den Bescheid unter Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) zu stellen (wie hier Strö-

CKER, FS Korn, 2005, 721 [742]; aA SCHMIESZEK in B/B, § 10d Rn. 339 [5/2013]). Die Feststellung ist im Rahmen der üblichen Verjährungsregeln (§§ 169–171 AO) unter Beachtung des § 181 Abs. 5 AO möglich.

3. Rechtsfolgen der Feststellung

122

Bindungswirkung als Grundlagenbescheid: Feststellungsbescheide sind für StBescheide (Folgebescheide) bindend und damit Grundlagenbescheide (§ 171 Abs. 10 AO), soweit die in den Feststellungsbescheiden getroffenen Feststellungen für den Folgebescheid von Bedeutung sind (§ 181 Abs. 1 Satz 1 AO; BRANDT in LADEMANN, § 10d Rn. 401 [9/1996]; STÖCKER, FS Korn, 2005, 721). Daran ändert auch die Neuregelung des Abs. 4 Satz 4 nichts, der lediglich das Verhältnis des EStBescheids im Verlustentstehungsjahr zum Feststellungsbescheid im Verlustentstehungsjahr betrifft bzw. das Verhältnis des EStBescheids im Vortragsjahr zum Verlustfeststellungsbescheid im Vortragsjahr.

Der Feststellungsbescheid ist Grundlagenbescheid für StBescheide der folgenden VZ, weil dessen Gegenstand für diese Bescheide bindend ist. Der Gesetzgeber wollte, dass eine bindende Entsch. über den noch abziehbaren Verlust zeitnah getroffen wird (Bericht des FinAussch., BTDrucks. 11/2536, 78). Demzufolge ist die Verlustfeststellung materielle Voraussetzung für den Verlustvortrag. Gemeint ist die Verlustfeststellung auf den Schluss des unmittelbar vorangegangenen VZ, nicht eine Verlustfeststellung auf davor abgelaufene VZ. Der Bescheid ist auch Grundlagenbescheid für den Feststellungsbescheid auf den Schluss des folgenden VZ, weil die Ermittlung der Feststellungsgrundlagen auf den Inhalt dieses Bescheids zurückgreift. Der Bescheid ist kein Grundlagenbescheid für das Rücktragsjahr, weil er auf dieses keinen Einfluss hat.

Umfang der Bindungswirkung: Nach der Rspr. des BFH und hM ist der Bescheid sowohl der Höhe als auch der Abziehbarkeit dem Grunde nach bindend (BFH v. 22.10.2003 – I R 18/02, BStBl. II 2004, 468; BFH v. 26.5.2004 – I R 112/03, BStBl. II 2004, 1085, zu § 8 Abs. 4 KStG aF; BFH v. 1.10.2014 – I R 95/04, BStBl. II 2015, 612; LANG in ERNST & YOUNG, § 8 KStG Rn. 1304.1; BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455, Tz. 35; aA FG München v. 1.2.2002 – 7 K 704/00, EFG 2002, 713, rkr.; FRANZEN, DB 2000, 847). Eine Entsch. ist nicht nur über die Höhe, sondern auch über die „Wertigkeit“ des Verlusts zu treffen, eine Nachholung der Entsch. in einem späteren VZ scheidet aus (SUCHANEK/HERBST, FR 2007, 863 [869]; LENZ, Ubg 2008, 24 [28]). Diese zu § 8 Abs. 4 KStG aF entwickelte Rechtsauffassung hat genauso Gültigkeit für die Neuregelung des § 8c KStG, für den ebenfalls im Rahmen der Verlustfeststellung des Jahres, in dem die Tatbestandsvoraussetzungen vorliegen, über die Rechtsfolgen des § 8c zu entscheiden ist (vgl. § 8c KStG Anm. 18). Die Auffassung der hM ist zutreffend, denn der Feststellungsbescheid soll größtmögliche Rechtssicherheit über die Abziehbarkeit der Verluste herstellen. Es ist kein Grund dafür ersichtlich, dass die FinVerw. materiell-rechtl. Erkenntnisse, die sie hätte verwerten können, nicht in einen entsprechenden Bescheid einfließen lässt. Soweit bereits im VZ der Feststellung feststeht, dass der Verlust nicht mehr abziehbar ist, weil beispielsweise ein schädlicher Anteilseignerwechsel nach § 8c Abs. 1 KStG erfolgt ist, hat diese Erkenntnis in den Feststellungsbescheid einzufließen. Dies vermeidet Beweisschwierigkeiten, die entstehen, wenn in einem späteren VZ darüber zu befinden ist, ob bereits in der Vergangenheit Voraussetzungen eingetreten sind, die den Untergang des Verlusts ausgelöst hätten.

Fehlende Feststellungen können nicht in einem Ergänzungsbescheid nachgeholt werden (BFH v. 17.12.2008 – IX R 94/07, BStBl. II 2009, 444).

Besonderheiten bei Ehegatten: Auch Verluste zusammenveranlagter Ehegatten sind in der abschließenden Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nach Abs. 2 in dem Verhältnis auf die Ehegatten aufzuteilen, wie sie entstanden sind. § 62d Abs. 2 Satz 2 EStDV enthält zwar keine Aussage im Hinblick auf die Feststellung, ordnet aber an, dass die Verluste in Verlustvortragsjahren, in denen die Ehegatten nicht zusammenveranlagt werden, gemäß dem Verhältnis der Verluste im Entstehungsjahr zueinander aufzuteilen sind. Eine solche Aufteilung zwingt dazu, die Verluste zum Ende des Verlustentstehungsjahres oder des Abzugsjahres bereits aufgeteilt festzustellen und diese Aufteilung in den weiteren Bescheiden fortzuschreiben und ggf. anzupassen. Es ist uE nicht erforderlich, die Ehegattenverluste in zwei getrennten Bescheiden festzustellen (so aber MEYER, DStR 1989, 191 [194]), wenn sich aus dem Bescheid die Aufteilung der Verluste ergibt. Ergehen können zwei inhaltsgleiche Einzelbescheide (§ 181 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 155 Abs. 3 AO) oder ein zusammengefasster Bescheid (HEUERMANN in KSM, § 10d Rn. A 205 [5/2012]; SCHMIESZEK in B/B, § 10d Rn. 383 [5/2013] mwN; SCHLENKER in BLÜMICH, § 10d Rn. 214 [8/2015]; LINDBERG in FROTSCHER, § 10d Rn. 78 [9/2009]), den jeder Ehegatte anfechten kann.

Beispiel: Ehegatten A und B haben im VZ 01, in dem sie zusammenveranlagt werden, jeweils einen Verlust von 100 000 € erlitten, von denen 50 000 € in den VZ 00, in dem ebenfalls Zusammenveranlagung erfolgte, zurückgetragen wurden. Von dem zum Ende des VZ 01 festgestellten Verlust von 50 000 € entfallen jeweils 50 % auf jeden Ehegatten. Im VZ 02 erwirtschaftet Ehegatte A einen weiteren Verlust von 200 000 €. Von dem zum Ende des VZ festgestellten Verlust von 250 000 € entfallen 90 % auf ihn, 10 % auf seinen Ehegatten B. In den VZ 04 werden 150 000 € vorgetragen. Der Vortrag erfolgt nicht im Verhältnis der in VZ 04 entstandenen positiven Einkünfte zueinander, sondern im Verhältnis der festgestellten Verluste zueinander. Von dem zum Ende des VZ 04 verbleibenden Verlustabzug entfallen 90 000 € auf A, 10 000 € auf B.

123–124 Einstweilen frei.

125 II. Begriff des verbleibenden Verlustvortrags (Abs. 4 Satz 2)

Verbleibender Verlustvortrag: Der Begriff des verbleibenden Verlustvortrags ist legaldefiniert in Abs. 4 Satz 2. Gesondert festgestellt werden nicht die nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte zum Ende des Verlustentstehungsjahres, sondern die zusammengefassten nicht ausgeglichenen Verluste und die nicht verbrauchten Verlustabzüge vorangegangener VZ. Der Betrag kann identisch sein mit dem nicht ausgeglichenen Verlust, wenn dieser nicht rückgetragen werden konnte und aus der Vergangenheit keine Verlustabzüge vorhanden waren. „Verlustvortrag“ meint nur den noch vorhandenen Verlust (HEUERMANN in KSM, § 10d Rn. D 21 [5/2012]), der vorgetragen werden kann. Festgestellt wird nicht der im folgenden VZ abzuziehende Betrag, weil dieser von der Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte (GdE) des folgenden VZ abhängt.

Abs. 4 Satz 2 nennt fünf Bezugsgrößen, aus denen sich der verbleibende Verlustvortrag errechnet (GdE, nicht ausgeglichene negative Einkünfte, die nach Abs. 1 abgezogene Beträge = Rücktrag, die nach Abs. 2 abziehbaren Beträge = durchzuführender Vortrag, verbleibender Verlustabzug auf den vorangegangenen VZ, soweit er nicht durch die nach Abs. 2 abziehbaren Beträge gemindert ist). Diese Bezugsgrößen sind nie in einer Rechnung zusammenzufassen, weil die „nach Abs. 1 abgezogenen Beträge“ – jüngerer Verlustrücktrag – mit den

„nach Abs. 2 abziehbaren Beträgen“ – älterer Verlustvortrag – nur in einem VZ zusammentreffen können (Rücktrags-VZ), auf dessen Schluss keine gesonderte Feststellung zu treffen ist. In diesem Fall ist die gesonderte Feststellung auf den Schluss des Verlustentstehungsjahres wie folgt zu ermitteln:

Nicht ausgeglichene negative Einkünfte

./. Verlustrücktrag

./. alter Verlustvortrag, soweit im Rücktragsjahr verbraucht

+ alter Verlustvortrag, soweit im Rücktragsjahr nicht verbraucht

Diese Konstellation konnte nach der Rechtslage vor 1999 nicht auftreten, weil mangels Mindestbesteuerung entweder kein alter Verlustvortrag verblieb oder kein Verlustrücktrag möglich war.

Als weitere Konstellation ist die Verlustfeststellung auf den Schluss eines weiteren Verlustentstehungsjahres denkbar. In diesem Fall ist der verbleibende Verlust wie nachstehend zu ermitteln:

Nicht ausgeglichene negative Einkünfte

+ auf den Schluss des vorangegangenen Jahres festgestellter verbleibender Verlust

Letzte denkbare Konstellation ist die Feststellung des verbleibenden Verlusts auf den Schluss eines Gewinnjahres, in das der Verlust vorzutragen ist:

Verbleibender Verlustvortrag auf den Schluss des vorangegangenen VZ

./. nach Abs. 2 abziehbarer Betrag

Bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichene negative Einkünfte (Abs. 4 Satz 2): Abzustellen ist auf das Verlustentstehungsjahr, in dem Verluste nicht ausgeglichen werden konnten. Festzustellen sind nach Abs. 4 Satz 4 nur solche Verluste, die in eine StVeranlagung eingeflossen und dieser zugrunde gelegt worden sind oder solche, für die eine Feststellungserklärung abgegeben worden ist. In Zukunft haben materiell unzutreffende Besteuerungsgrundlagen anders als nach alter Rechtslage (BFH v. 22.2.2005 – VIII R 89/00, BFH/NV 2005, 1411) dann Einfluss auf die Höhe des zum Schluss des VZ festzustellenden (verbleibenden) Verlustvortrags, wenn sie in bestandskräftige StFestsetzungen eingegangen sind. Festzustellen ist der Verlust, der sich aus der jeweiligen StFestsetzung ergeben hat, bereinigt um bereits verbrauchte Verlustabzüge.

Minderung um die nach Abs. 1 abgezogenen Beträge: Von diesen nicht ausgeglichenen negativen Einkünften sind die Verluste abzuziehen, die rückgetragen wurden, und diejenigen, die ohne einen Verzicht auf den Verlustrücktrag hätten rückgetragen werden müssen. Eine Minderung um diese Beträge ist nicht vorzunehmen, wenn eine bestandskräftige Veranlagung für das Verlustentstehungsjahr erfolgt ist, die keine negativen Einkünfte enthalten hat, und wenn sich nachträglich noch Verluste ergeben, die in das Vorjahr zurückgetragen werden können, weil dieses noch nicht bestandskräftig veranlagt ist (vgl. Sachverhalt in BFH v. 27.1.2010 – IX R 59/08, BStBl. II 2010, 1009). In diesem Fall ist eine Minderung um diese Beträge auch nicht erforderlich, weil sie nicht verlusterhöhend in den Verlustfeststellungsbescheid eingeflossen sind.

Nach Abs. 2 abziehbare Beträge: Gemeint sind Verluste, die vorgetragen wurden oder hätten vorgetragen werden müssen. Ein Wahlrecht zum Verzicht auf den Verlustvortrag besteht nicht, dieser ist im höchstmöglichen Umfang durchzuführen.

Der auf den Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellte verbleibende Verlustabzug ist nur insoweit zu berücksichtigen, als nicht Beträge nach Abs. 2 in das Jahr der Feststellung vortragbar waren.

126

III. Zuständiges Finanzamt (Abs. 4 Satz 3)

Zuständig ist das VeranlagungsFA, das sich aus §§ 19 und 20 AO ergibt. Nicht anwendbar ist § 18 AO, der nur für die gesonderten Feststellungen nach § 180 AO greift.

IV. Erlass und Änderung des Feststellungsbescheids (Abs. 4 Sätze 4 und 5)

127 1. Berücksichtigung der Besteuerungsgrundlagen (Abs. 4 Satz 4 Halbs. 1)

Abs. 4 Sätze 4 und 5 aF regelten, dass Feststellungsbescheide zu erlassen, zu ändern oder aufzuheben waren, wenn sich die nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte, die nicht rückgetragen werden konnten, vermehrt um den zum Schluss des vorangegangenen VZ festgestellten Verlustvortrag änderten und deshalb der entsprechende StBescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern war oder der Erlass, die Aufhebung oder Änderung mangels stl. Auswirkung unterblieb. Der BFH v. 17.9.2008 (IX R 70/06, BStBl. II 2009, 897) hatte zu dieser Regelung entschieden, dass ein verbleibender Verlustvortrag auch dann erstmals gem. Abs. 4 Satz 1 gesondert festzustellen ist, wenn der EStBescheid für das Verlustentstehungsjahr zwar bestandskräftig ist, darin aber keine nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte berücksichtigt worden sind. Abs. 4 Satz 4 sei entsprechend seinem Wortlaut nicht anwendbar, wenn sich die bei Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nach Abs. 4 Satz 2 zu berücksichtigenden Beträge nicht geändert haben. Zu diesen Beträgen gehöre nicht der Gesamtbetrag der Einkünfte selbst.

Verlustfeststellung bei erfolgter Einkommensteuerfestsetzung: Nach Abs. 4 Satz 4 sind bei der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags die Besteuerungsgrundlagen so zu berücksichtigen, wie sie den StFestsetzungen des VZ, auf dessen Schluss der verbleibende Verlustvortrag festzustellen ist, zugrunde gelegt worden sind. Ausweislich der Gesetzesbegründung zum Gesetzentwurf für ein JStG 2010 (BTDrucks. 17/2249, 52) dient die Gesetzesänderung der Beseitigung der oben beschriebenen BFH-Rspr. zur erstmaligen Verlustfeststellung nach Abs. 4. Über die Verlustfeststellung soll zeitnah entschieden werden. Wurde im Verlustentstehungszeitraum eine StVeranlagung durchgeführt, sind deren Besteuerungsgrundlagen auch für die Verlustfeststellung maßgebend. Folge ist, dass nachträglich erklärte Verluste, die nicht in die Veranlagung eingeflossen sind, unabhängig davon, ob in der Veranlagung negative Einkünfte ausgeglichen wurden oder nicht, in der Verlustfeststellung nicht zu berücksichtigen sind. Da sie nur in der Verlustfeststellung nicht zu berücksichtigen sind, ist ein Rücktrag solcher Verluste entsprechend der Rspr. des BFH noch zulässig, wenn für den Rücktragszeitraum noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist (so auch SIKORSKI, NWB 2011, 2191). Im Übrigen ist eine Verlustfeststellung nur noch möglich, wenn der StBescheid des Verlustentstehungsjahres noch än-

derbar ist oder eine Änderung unterbleibt, weil sie sich nicht auf die festzusetzende Steuer auswirkt (BFH v. 10.2.2015 – IX R 6/14, BFH/NV 2015, 812).

Beispiel 1 nach BFH v. 17.9.2008 (IX R 70/06, BStBl. II 2009, 897): Für den VZ 15 war eine StFestsetzung mit 0 erfolgt, nach Ablauf der Rechtsbehelfsfrist wurde ein Antrag auf Verlustfeststellung zur Berücksichtigung von WK aus einer Pilotenausbildung gestellt. Nach der eingangs zitierten Rspr. des BFH konnten diese WK noch in die Verlustfeststellung einfließen, dies ist nach der Neuregelung ausgeschlossen, weil die WK nicht in der StVeranlagung berücksichtigt wurden.

Verlustfeststellung bei nicht erfolgter Veranlagung: Wurde keine StVeranlagung durchgeführt, so kann die Verlustfeststellung innerhalb der Grenzen der Festsetzungsverjährung noch durchgeführt werden, da Abs. 4 Satz 4 für diesen Fall keine Regelung enthält (BFH v. 13.1.2015 – IX R 22/14, BStBl. II 2015, 829).

Beispiel 2: Wie oben, nur wurde für den VZ 15 keine StErklärung abgegeben und es ist keine StVeranlagung erfolgt. Vor Ablauf der Festsetzungsfrist wird ein Antrag auf Verlustfeststellung zur Berücksichtigung von WK aus einer Pilotenausbildung gestellt. Auch nach der Neuregelung kann eine Verlustfeststellung erfolgen.

Der Begriff der Besteuerungsgrundlage ist in § 199 Abs. 1 AO legaldefiniert als die tatsächlichen und rechtl. Verhältnisse, die für die StPflicht und die Bemessung der Steuer maßgebend sind. Maßstab für die relevanten Besteuerungsgrundlagen ist Abs. 4 Satz 2. Nur die dort genannten Beträge fließen in die Verlustfeststellung ein. Relevante Besteuerungsgrundlagen sind daher nur diejenigen, die die Maßgrößen beeinflussen. Dazu zählt zunächst der Gesamtbetrag der Einkünfte. Positive und negative Einkünfte, die bestandskräftig nicht in die StVeranlagung eingeflossen sind, werden nicht berücksichtigt. Hier geht die formelle Bestandssicherheit der materiellen Richtigkeit vor. Weitere relevante Besteuerungsgrundlage sind die nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte. Nur soweit diese der StFestsetzung zugrunde liegen, sind sie für die Verlustfeststellung relevant. Verlustvor- und -rücktrag sind grds. keine Besteuerungsgrundlagen. Der Verlustrücktrag, der für den Feststellungsbescheid relevant ist, ergibt sich aus der Höhe der nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte, der Verlustvortrag ergibt sich ebenfalls als Rechengröße aus dem Verlustvortrag auf den Schluss des vorangegangenen VZ abzüglich der nach Abs. 2 abziehbaren Beträge.

Veranlagungszeitraum, auf dessen Schluss der verbleibende Verlustvortrag festzustellen ist: Relevant sind die StFestsetzungen des Jahres, auf den der verbleibende Verlustabzug festzustellen ist, ein Rücktrag noch nicht erklärter Verluste ist also grds. möglich.

Besteuerungsgrundlagen des Veranlagungszeitraums, in dem ein Verlustrücktrag vorgenommen wurde: Kann ein Verlustrücktrag vorgenommen werden, so sind auch die Besteuerungsgrundlagen des VZ, in dem der Verlustrücktrag vorgenommen werden kann, zugrunde zu legen. Auch hier kommen nur die Besteuerungsgrundlagen in Betracht, die Einfluss auf die Bezugsgrößen für die Feststellung des Verlustvortrags haben. Ein Verlustrücktrag kann nur in Jahre vorgenommen werden, in denen

- keine nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte vorhanden waren oder
- in denen kein Verlustvortrag vorhanden war oder
- in denen zwar ein Verlustvortrag vorhanden war, dieser aber nicht ausgereicht hat, um die positiven Einkünfte so zu mindern, dass keine StBelastung entstand oder

- ein Verlustvortrag vorhanden war, der aber aufgrund der Mindestbesteuerung nicht vollständig verrechnet werden konnte.

Nur in letzterem Fall fließt der zum Schluss des vorangegangenen VZ verbleibende Verlustvortrag in die Verlustfeststellung im Folgejahr ein. Als solcher ist er aber zwingend über Abs. 4 Satz 2 zu berücksichtigen. Die Besteuerungsgrundlagen des Verlustrücktragsjahres spielen ansonsten nur bei der Höhe des möglichen Rücktrags eine Rolle. Diese Bezugsgröße fließt aber ebenfalls als der nach Abs. 1 abgezogene Betrag gem. Abs. 4 Satz 2 in die Verlustfeststellung ein.

Der Anwendungsbereich dieser Regelung führt einerseits dazu, dass die Besteuerungsgrundlagen des StBescheids des Rücktragsjahres für den Rücktrag bindend werden. Andererseits kann der Verlustfeststellungsbescheid diesbezüglich nicht mehr angefochten werden.

Bindungswirkung: Die genannten Besteuerungsgrundlagen sind der Verlustfeststellung zugrunde zu legen. Dies hat so zu erfolgen, wie sie in der StFestsetzung berücksichtigt wurden. Diese Regelung führt dazu, dass die Besteuerungsgrundlagen der StFestsetzung Bindungswirkung für die Verlustfeststellung entfalten. Dennoch bleibt es dabei, dass die Entsch. über die Höhe des Verlusts ein nach § 157 Abs. 2 AO nicht selbständig anfechtbarer Bestandteil des StBescheids des Verlustentstehungsjahres ist. Er muss mit dem StBescheid angefochten werden, ansonsten erwächst er – anders als nach alter Rechtslage (BFH v. 28.10.1999 – VIII R 7/97, BFH/NV 2000, 564), in Bestandskraft und wird bindend. Der Verlust kann deshalb kein selbständig anfechtbarer Bestandteil des StBescheids sein, weil seine Höhe immer von den anderen Besteuerungsgrundlagen abhängt.

128 2. Entsprechende Anwendung der § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 351 Abs. 2 AO sowie § 42 FGO (Abs. 4 Satz 4 Halbs. 2)

Durch die entsprechende Anwendung der § 171 Abs. 10 AO (Ablaufhemmung von Folgebescheiden), § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO (Änderbarkeit von Folgebescheiden), § 351 Abs. 2 AO und § 42 FGO (Anfechtung von Grundlagenbescheiden) wird eine Wechselwirkung zwischen der StFestsetzung und dem Verlustfeststellungsverfahren statuiert, die dazu führt, dass der EStBescheid mit seinen Besteuerungsgrundlagen die Wirkungen eines Grundlagenbescheids für die Verlustfeststellung entfaltet (die bisher stRspr., nach der kein gegenseitiges Abhängigkeitsverhältnis zwischen EStBescheid und Feststellungsbescheid besteht, ist für die Abhängigkeit vom EStBescheid überholt, zB BFH v. 6.4.2010 – IX B 139/09, BFH/NV 2010, 1626; BFH v. 26.8.2010 – X B 219/09, BFH/NV 2011, 50). Der Verlustfeststellungsbescheid seinerseits ist Grundlagenbescheid für die StFestsetzung im Folgejahr und die Verlustfeststellung im Folgejahr, für die ihrerseits der StBescheid des Folgejahres ebenfalls Grundlagenbescheid ist.

§ 171 Abs. 10 AO gilt entsprechend: Soweit der StBescheid Grundlagenbescheid für den Verlustfeststellungsbescheid ist, tritt Festsetzungsverjährung für den Feststellungsbescheid erst zwei Jahre nach Ende der Festsetzungsfrist für den StBescheid ein. Soweit der Feststellungsbescheid seinerseits Grundlagenbescheid für den folgenden VZ ist, gilt diese Regelung für die StFestsetzung und die Verlustfeststellung des Folgejahres, deren Festsetzungsfrist ihrerseits nach § 171 Abs. 10 AO bezogen auf die StFestsetzung des Feststellungs-VZ gehemmt ist. Die Festsetzungsverjährung sowohl von StBe-

scheid als auch von Verlustfeststellungsbescheid ist nur noch über mehrere Stufen ermittelbar.

§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO gilt entsprechend: Durch die entsprechende Anwendung der Änderungsvorschrift wird die Änderungsregelung des Abs. 4 Satz 4 ersetzt. Verlustfeststellungsbescheide sind zu ändern, wenn der zugrunde liegende EStBescheid geändert wird. Da auch der Verlustfeststellungsbescheid des Vorjahres Grundlagenbescheid für den Verlustfeststellungsbescheid des Folgejahres ist, ist dieser zu ändern, wenn sich der Verlustfeststellungsbescheid auf den Schluss des Vorjahres ändert, ohne dass dies Einfluss auf die Besteuerungsgrundlagen der StFestsetzung des Folgejahres hat. Diese Besteuerungsgrundlagen bleiben bindend für den Verlustfeststellungsbescheid.

Anwendbarkeit von § 351 Abs. 2 AO und § 42 FGO: Nach Abs. 4 Halbs. 2 gelten die § 351 Abs. 2 AO und § 42 FGO entsprechend. Der Verweis auf diese Vorschriften bewirkt, dass der EStBescheid im Einspruchsverfahren die Wirkung eines Grundlagenbescheids für den Verlustfeststellungsbescheid entfaltet, soweit die dort festgesetzten Besteuerungsgrundlagen str. sind. Dies führt im Vergleich zu einer weiteren Komplizierung im Hinblick auf die Zulässigkeit der Rechtsbehelfe (vgl. Anm. 43).

3. Änderung der Besteuerungsgrundlagen (Abs. 4 Satz 5)

129

Entsprechende Anwendung von Abs. 4 Satz 4: Abs. 4 Satz 5 ist nur anwendbar bei der Änderung, der Aufhebung oder Berichtigung der Besteuerungsgrundlagen im StBescheid, die ohne Auswirkung auf den StBescheid selbst sind. Für diesen Fall gestattet Satz 5 die geänderte Berücksichtigung der Besteuerungsgrundlagen im Feststellungsbescheid.

Aufhebung, Änderung oder Berichtigung unterbleibt mangels steuerlicher Auswirkung: Gemeint sind die Fälle, in denen sich zwar die Höhe des verbleibenden Verlusts ändert, dies aber nicht zu einer Änderung des StBescheids führt, entweder weil die Steuer bereits auf Null festgesetzt war oder eine Saldierung mit anderen Rechtsfehlern dazu geführt hat, dass eine Änderung der StFestsetzung unterbleibt.

Rechtsfolge ist die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung eines Feststellungsbescheids. Wie auch bei der Änderung nach Abs. 1 Sätze 2 und 3 kommt eine Saldierung mit Rechtsfehlern nach § 177 AO in Betracht.

V. Feststellungsfrist (Abs. 4 Satz 6)

Schrifttum: GRÜTZNER, Zu erwartende ertragsteuerliche Regelungen durch das Jahressteuergesetz 2007, StuB 2006, 675; GRÜTZNER, Ertragsteuerliche Regelungen durch das Jahressteuergesetz 2007, StuB 2006, 899; KÖHLER, Überblick über das JStG 2007 – Umfangreiche Änderungen quer durch das Steuerrecht, NWB 2006, 4273; KÖHLER/BROCKMANN, Steuerrechtsänderungen – Überblick über das Jahressteuergesetz 2007, NWB 2006, 4273; KORN/STRAHL, Handlungsbedarf und weitere steuerliche Hinweise zum Jahresende 2006, KÖSDI 2006, 15312; MELCHIOR, Steuerrechtliche Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2007, DStR 2006, 2233; MERKER, Weitere vorgesehene Regelungen des Jahressteuergesetzes 2007, StuB 2006, 711; SEIFERT, Jahressteuergesetz 2007: Erste Praxishinweise zu den ertragsteuerlichen Neuerungen, GSStB 2006, 382; FUHRMANN, Wichtige Neuregelungen durch das Jahressteuergesetz 2007, KÖSDI 2007, 15392; HEUERMANN, Gesonderte Feststellung des Verlustvortrags – Symbiose zwischen materiellem Recht und Verfahrensrecht,

DStR 2011, 1489; SIKORSKI, Technik des Verlustausgleichs bei § 10d EStG – Verfahrensrechtliche Problemfelder beim Verlustausgleich nach dem JStG 2010, NWB 2011, 2191.

130 1. Feststellungsfrist (Abs. 4 Satz 6 Halbs. 1)

Die Regelung setzt die Feststellungsfrist für die Verlustfeststellung mit der allgemeinen Festsetzungsfrist gleich.

Ablauf der Feststellungsfrist: Abs. 4 Satz 6 Halbs. 1 spricht von „Feststellungsfrist“, ohne diese näher zu präzisieren. Gemeint ist die Frist für die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs.

Veranlagungszeitraum der Feststellung eines verbleibenden Verlustvortrags: Die Feststellungsfrist knüpft an die allgemeine Festsetzungsfrist für den VZ an, auf dessen Ende der verbleibende Verlustvortrag festzustellen ist. Entsprechend § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO läuft die Frist vier Jahre nach ihrem Beginn gem. § 170 AO ab und beträgt damit einschließlich der Anlaufhemmung wegen Nichtabgabe der StErklärung bis zu sieben Jahre. Verlängert sich die Frist für die StFestsetzung, so verlängert sich nach der Neuregelung automatisch auch die Frist für die Verlustfeststellung. Ist die Feststellungsfrist abgelaufen und wird sie partiell wieder eröffnet, weil Einkünfte für den verjährten VZ hinterzogen wurden (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO), so gilt dies nur für die hinterzogenen Einkünfte und bietet keine Grundlage für eine Änderung der Verlustfeststellung, wenn die Besteuerungsgrundlagen für die Verluste nicht den Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllen (BFH v. 20.11.2012 – IX R 30/12, BStBl. II 2013, 995).

Rechtsfolge: Abs. 4 Satz 6 Halbs. 1 regelt nicht das Ende der Frist für die Verlustfeststellung, sondern die Mindestdauer. Die Frist endet nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den VZ, auf dessen Schluss der verbleibende Verlustvortrag festzusetzen ist, abgelaufen ist. Dieser Halbsatz stellt sicher, dass auch der verbleibende Verlustvortrag noch festgestellt werden kann, solange die Steuer für den jeweiligen VZ noch nicht festsetzungsverjährt ist. Die Regelung verknüpft die Verlustfeststellung lediglich hinsichtlich ihrer Mindestdauer mit dem Zeitraum, innerhalb dessen die jeweilige ertragstl. Festsetzung noch nicht verjährt ist. Keine Aussage wird darüber getroffen, dass die Verlustfeststellung an die Änderbarkeit der zugrundeliegenden Bescheide gebunden ist. Die Rspr. des BFH, nach der ein Feststellungsbescheid grds. auch ergehen kann, wenn die ertragstl. Festsetzung nicht mehr möglich ist, wird durch Halbs. 1 nicht eingeschränkt, mit der Folge, dass auch der Ablauf der Antragsfrist nach § 46 Abs. 2 Satz 8 den Erlass eines Verlustfeststellungsbescheids grds. nicht hindert.

131 2. Begrenzung der Feststellungsfrist (Abs. 4 Satz 6 Halbs. 2)

Abs. 4 Satz 6 Halbs. 2 begrenzt die Verlustfeststellung nach Ablauf der Festsetzungsfrist, die nach der Rspr. des BFH über § 181 Abs. 5 AO zeitlich unbeschränkt möglich war.

Nach dieser Vorschrift können gesonderte Feststellungen auch nach Ablauf der für sie geltenden Feststellungsfrist insoweit erfolgen, als die Feststellung für eine StFestsetzung von Bedeutung ist. Eine mittelbare Bedeutung reicht aus (BFH v. 25.8.2009 – IX R 2/09, nv., juris).

Der BFH v. 29.6.2011 (IX R 38/10, BFH/NV 2011, 1554) hat entschieden, dass die Frage, ob die Festsetzung für einen anderen VZ Bedeutung hat, materiell-rechtl. zu entscheiden ist. Hätte ein nicht festgestellter Verlust in VZ, die dem Jahr des Verlustfeststellungsantrags vorausgegangen sind, durch positive Einkünfte verbraucht werden können, ist der Verlust für keine weitere StFestsetzung mehr von Bedeutung, eine Feststellung nach § 181 Abs. 5 AO kommt nicht in Betracht. Dies gilt auch, wenn für die Jahre, in denen der Verlust hätte kompensiert werden können, Festsetzungsverjährung eingetreten ist. § 181 Abs. 5 AO hat nur insoweit Bedeutung, als eine Verlustfeststellung bei bestehender Veranlagung zu Unrecht unterblieben ist. Ist keine Veranlagung erfolgt oder wegen Festsetzungsverjährung nicht mehr möglich, scheidet nach Abs. 4 Satz 4 automatisch auch die Verlustfeststellung aus. Nur wenn eine Veranlagung erfolgt ist, kann auch nach Ablauf der Festsetzungsfrist für das Jahr, auf dessen Schluss der Verlustabzug gesondert festzustellen ist, noch eine Verlustfeststellung erfolgen, soweit dies in den Grenzen des Abs. 4 Satz 6 zulässig ist (zur Auslegung des Begriffs „Bedeutung“ BFH v. 29.6.2011 – IX R 38/10, BStBl. II 2011, 963; BFH v. 1.8.2012 – IX R 14/11, BFH/NV 2012, 1934; BFH v. 15.5.2013 – IX R 5/11, BFH/NV 2013, 1663; zur Bedeutung von § 181 Abs. 5 AO nach altem Recht vgl. BFH v. 1.3.2006 – XI R 33/04, BStBl. II 2007, 919; BFH v. 2.8.2006 – IX R 65/05, BStBl. II 2005, 921).

Unterlassen der Verlustfeststellung: Abs. 4 Satz 6 Halbs. 2 setzt voraus, dass die FinVerw. die Verlustfeststellung unterlassen hat. Grundsätzlich nicht erfasst ist der Fall, in dem die FinVerw. unterlassen hat, eine Veranlagung durchzuführen, und einen festgesetzten Verlust nicht verbraucht hat (vgl. BFH v. 2.8.2006 – XI R 65/05, BFH/NV 2006, 2345). Ausgeschlossen ist die Anwendung, wenn zwar eine Verlustfeststellung erfolgt ist, diese aber pflichtwidrig nicht geändert wurde. Entsprechend dem Wortlaut des Abs. 4 Satz 6 ist eine Feststellung nur noch möglich, wenn sie bisher gänzlich unterlassen wurde (BFH v. 8.4.2014 – IX R 32/13, BFH/NV 2014, 1206; BFH v. 11.2.2015 – I R 5/13, BFH/NV 2015, 1191).

Pflichtwidrigkeit: Der Begriff der Pflichtwidrigkeit ist in Abs. 4 Satz 6 Halbs. 2 nicht definiert. Bezugspunkt für die Pflichtverletzung ist grds. die unterlassene Verlustfeststellung, zu der die FinVerw. ebenso verpflichtet ist wie zur Veranlagung nach § 25. Voraussetzung für die Annahme einer Pflichtverletzung durch die FinVerw. ist nicht, dass die Verlustfeststellung innerhalb der Feststellungsfrist beantragt wurde (FG Köln v. 11.12.2007 – 13 K 1179/06, EFG 2008, 546, rkr.). Ausweislich der Gesetzesbegründung liegt eine Pflichtverletzung vor, wenn die FinBeh. trotz eingereicherter StErklärung keine Verlustfeststellung vornimmt (BTDDrucks. 16/2712, 44, dies wird best. durch BMF v. 30.11.2007 – IV C 4 - S 2225/07/0004, BStBl. I 2007, 825). Die Pflichtwidrigkeit setzt in jedem Fall Kenntnis des relevanten Sachverhalts voraus (vgl. BFH v. 8.4.2014 – IX R 32/13, BFH/NV 2014, 1206; BFH v. 14.4.2015 – IX R 17/14, BFH/NV 2015, 1089; MERKER, StuB 2006, 711). Die FinBeh. handelt nicht pflichtwidrig, wenn die StErklärung einen Tag vor Ablauf der Feststellungsfrist eingeht und der Feststellungsbescheid nicht am Folgetag vor Ablauf der Frist ergeht (BFH v. 25.5.2011 – IX R 36/10, BFH/NV 2011, 1552; FG Düss. v. 3.3.2010 – 7 K 3657/09 F, EFG 2010, 1855, rkr.). Die FinBeh. kann uE jedoch dann pflichtwidrig handeln, wenn der Stpfl. objektiv seine Erklärungsspflicht erfüllt hat, die FinBeh. weitere Unterlagen benötigt, diese aber nicht anfordert. Wurde pflichtwidrig eine Veranlagung nicht durchgeführt und unterblieb deswegen die Ver-

lustfeststellung, so ist uE ebenfalls die Anwendung des § 181 Abs. 5 AO nicht ausgeschlossen.

Zuständige Finanzbehörde: Zuständige FinBeh. ist diejenige, die nach Abs. 4 Satz 3 zuständig ist. Dies ist das VeranlagungsFA, das sich aus §§ 19 und 20 AO ergibt (vgl. Anm. 126).

Eingeschränkte Anwendung des § 181 Abs. 5 AO auf die Verlustfeststellung als Rechtsfolge: Nach Ablauf der Feststellungsfrist gem. Abs. 4 Satz 6 Halbs. 1 ist die Verlustfeststellung im Rahmen des § 181 Abs. 5 AO nur noch in den Fällen möglich, in denen der FinBeh. pflichtwidriges Unterlassen nachgewiesen werden kann.