

- 46 Bei der Entscheidung über einen vollen oder teilweisen Rücktragsverzicht spielen in der Praxis noch andere Aspekte (z. B. Überschreiten von Einkommensgrenzen oder auch außersteuerliche, einkommensabhängige Anträge und Bewilligungen) eine Rolle. Gegebenenfalls muss auch eine unterschiedliche Progression im Rücktragsjahr und im potenziellen Vortragsjahr ins Kalkül gezogen werden. Des Weiteren sollten bei einer Entscheidung hierüber mögliche Zinseffekte Berücksichtigung finden.

47–55 (Einstweilen frei)

II. Verlustvortrag (§ 10d Abs. 2 EStG)

- 56 Soweit negative Einkünfte nicht durch einen Rücktrag verbraucht wurden, erfolgt ein Verlustvortrag in den nachfolgenden VZ. Dort ergibt sich eine entsprechende Steuerermäßigung.

1. Voraussetzungen

- 57 Der Verlustvortrag setzt voraus, dass nicht ausgeglichene negative Einkünfte (hierzu siehe Rn. 22 ff.) nicht oder nicht im vollen Umfang im Rahmen des Verlustrücktrags abgezogen wurden. Der Verlustrücktrag genießt grundsätzlich Vorrang. Hierbei ist unerheblich, warum die Verluste im Rücktragsjahr nicht zum Ansatz kamen. Ein Verlustvortrag ergibt sich zwingend, wenn Verluste den maximal rücktragsfähigen Betrag von 1 Mio. bzw. 2 Mio. € übersteigen. Auch ist denkbar, dass ein Rücktrag nicht möglich war, weil im Vorjahr bereits ein negativer GdE vorlag. Genauso gut kann der Steuerpflichtige gemäß § 10d Abs. 1 Satz 5 EStG den Rücktrag beschränkt oder ganz darauf verzichtet haben.

2. Rechtsfolgen

- 58 Die nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte werden im nachfolgenden VZ vom GdE abgezogen. Bis zu einem Gesamtbetrag von 1 Mio. € (bei Ehegatten 2 Mio. € – Abs. 2 Satz 2) erfolgt die Berücksichtigung uneingeschränkt, bei darüber noch hinausgehenden Verlustbeträgen wird eine Verlustberücksichtigung nur i. H.v. 60 % des den Betrag von 1 Mio. € übersteigenden GdE zugelassen. Bei einem GdE von über 1 Mio. € verbleibt also zwingend ein Teil der Einkünfte, der nicht durch einen Verlustvortrag ausgeglichen werden kann, unerheblich, wie hoch der Verlustvortrag ist (**sog. Mindestbesteuerung** – zur Frage der Verfassungsmäßigkeit s. Rn. 15). Die Ausgleichsbeschränkung knüpft an die Höhe des GdE des Vortragsjahres an, nicht an die Höhe des Verlustvortrags. (Ein vollständiger Verlustabzug in einem Vortragsjahr kann sich aber ergeben, wenn noch ein Verlustrücktrag aus einem nachfolgenden VZ hinzukommt – vgl. Rn. 97.) Der ggf. verbleibende Teil des Verlustvortrags geht in die Verlustfeststellung (s. Rn. 71 ff.) für den darauf folgenden VZ ein und kann, solange er nicht aufgebraucht ist, immer weiter vorgetragen werden. Eine zeitliche Begrenzung hierfür sieht das Gesetz nicht vor. Technisch erfolgt der Verlustvortrag über einen Verlustfeststellungsbescheid (vgl. Rn. 71).

BEISPIEL: Werden im VZ 2010 Einkünfte von -4 000 000 € erzielt und im VZ 2011 Einkünfte von +2 800 000 €, ermittelt sich ein möglicher Verlustabzug im VZ 2011 wie folgt:

Abzugsfähig ist zunächst Sockelbetrag i. H.v. 1 000 000 €. Hinzu kommen zusätzlich noch 60 % von 1 800 000 € = 1 080 000 €.

Damit ergibt sich im VZ 2011 ein berücksichtigungsfähiger Verlustanteil von 2 080 000 €.

Als Einkommen verbleiben im VZ 2011: 720 000 €. Gleichzeitig wird der nicht verbrauchte Verlust i. H.v. 1 920 000 € als Verlustvortrag festgestellt.

Die Berücksichtigung eines bestehenden Verlustvortrags erfolgt von Amts wegen. Der Steuerpflichtige hat (anders als beim Rücktrag) nicht die Möglichkeit, den Verlustvortrag zu begrenzen. Der Verlustabzug im Vortragsjahr erfolgt von Gesetzes wegen im größtmöglichen Umfang, der GdE mindert sich ggf. bis auf null. Damit gehen dem Steuerpflichtigen alle nach dem GdE ansetzenden steuermindernden Beträge (Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, Freibeträge) und auch der Grundfreibetrag verloren. Verfassungsmäßige Bedenken hiergegen bestehen nicht.¹ 59

Bei einem über mehrere VZ laufenden Vortrag eines (großen) Verlustbetrages wird in jedem VZ der Sockelbetrag der Mindestbesteuerung von 1 bzw. 2 Mio. € erneut gewährt. 60

Auch beim Verlustvortrag gilt hinsichtlich der Gewinne, die der Thesaurierungsbegünstigung unterliegen, die Einschränkung des § 34 Abs. 8 EStG. Ein Verlustabzug lässt sich nur durch die Rücknahme des Antrags auf ermäßigte Besteuerung erreichen. 61

Soweit für einen VZ keine Veranlagung erfolgt ist und auch nicht mehr erfolgen kann, kann ein in diesem VZ eigentlich zu berücksichtigender Verlustvortrag nicht einfach in einem nachfolgenden VZ geltend gemacht werden. Vielmehr wird der Teil des Verlustvortrags, der in dem nicht veranlagten VZ zum Abzug gekommen wäre, als verbraucht fingiert (R 10d Abs. 4 Satz 3 EStR).² Auf den Schluss des VZ ist eine Verlustfeststellung vorzunehmen, mit welcher der Verlustverbrauch dokumentiert wird. Die Fälle dürften jedoch selten sein. § 56 Satz 2 EStDV deklariert eine Steuerklärungspflicht, wenn zum Schluss des vorangegangenen VZ ein verbleibender Verlustabzug festgestellt wurde. 62

Ist für das Vorjahr der Verlustentstehung keine Veranlagung erfolgt, unterbleibt eine Minderung des Verlustvortrags, wenn der Steuerpflichtige auf den Rücktrag verzichtet hat (R 10d Abs. 4 Satz 4 EStR). 63

Soweit sich in einem VZ aufgrund der sog. Mindestbesteuerung Beschränkungen hinsichtlich des Verlustabzugs ergeben, ist es gleichwohl denkbar, dass der aufgrund der Mindestbesteuerung nicht mit Verlusten verrechenbare Teil des GdE im Wege des Verlustabzugs gemindert wird, nämlich dann, wenn zu dem durch die Mindestbesteuerung beschränkten Verlustvortrag noch ein Rücktrag aus einem nachfolgenden VZ hinzukommt. Für den Verlustrücktrag gilt die Mindestbesteuerung nicht. Treffen Vortrag und Rücktrag in einem VZ zusammen, geht der ältere Verlust vor. Aus Sicht des Abzugs-VZ ist also zunächst der Verlustvortrag abzuziehen, dann kann aus einem nachfolgenden VZ mit Verlusten noch ein Rücktrag erfolgen und so zu einer Steuer von Null führen. Der Rücktrag sollte dann betragsmäßig so begrenzt werden, dass sich nach dem GdE ansetzende Sonderausgaben, Freibeträge etc. noch auswirken (vgl. Rn. 44 ff.). 64

BEISPIEL: Im VZ 2010 werden Einkünfte von -4 000 000 € erzielt, im VZ 2011 Einkünfte von +2 800 000 € und im VZ 2012 ergeben sich erneut Verluste i. H. v. -900 000 €.

Für das Einkommen im VZ 2011 ergibt sich Folgendes:

Als Verlustvortrag aus dem VZ 2010 ist zunächst Sockelbetrag i. H. v. 1 900 000 € abzugsfähig. Hinzu kommen zusätzlich noch 60 % von 1 800 000 € = 1 080 000 €.

1 BFH v. 11. 2. 2009 - IX B 207/08, BFH/NV 2009, 920 = NWB DokID: MAAAD-19023.

2 Siehe auch BFH v. 29. 6. 2011 - IX R 38/10, BStBl 2011 II 963.

Damit ergibt sich in 2011 ein aus dem VZ 2010 resultierender berücksichtigungsfähiger Verlustanteil von 2 080 000 € (vgl. auch Bsp. in Rn. 58). Gleichzeitig ist noch ein Verlustrücktrag aus dem Jahr 2012 i. H.v. 720 000 € möglich. Damit kann es trotz Mindestbesteuerung im VZ 2011 zu einem Einkommen von null kommen.

Auf den 31.12.2012 erfolgt eine Verlustfeststellung i.H.v.: 2 100 000 € (1 920 000 € aus 2010 + 180 000 € aus 2012).

- 65 Die Änderung von Steuerbescheiden zur Berücksichtigung des Verlustvortrags erfolgt über § 175 Abs. 1 Satz 1 AO, da der Verlustfeststellungsbescheid des Verlustentstehungsjahres Grundlagenbescheid für das Verlustvortragsjahr ist (siehe auch Rn. 74).

66–70 (Einstweilen frei)

III. Verlustfeststellung (§ 10d Abs. 4 EStG)

1. Gesonderte Feststellung

- 71 Verbleibt am Ende eines VZ ein Verlustvortrag, ist dieser durch Bescheid gesondert festzustellen. Der festzustellende **Verlustvortrag** ermittelt sich nach Abs. 4 Satz 2 wie folgt: Es werden am Schluss eines VZ die bei der Ermittlung des GdE nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte, vermindert um die nach Abs. 1 abgezogenen und die nach Abs. 2 abziehbaren Beträge sowie vermehrt um einen Verlustvortrag aus dem vorangegangenen VZ, als verbleibender Verlustvortrag festgestellt. Ein Feststellungsbescheid ist nur für den Verlustvortrag vorgesehen, nicht hingegen für den Rücktrag. Bezüglich des Verlustvortrags ist der Feststellungsbescheid zwingende Voraussetzung für den Verlustabzug im Folgejahr. Mit ihm wird eine verbindliche Entscheidung über die Höhe des Verlustvortrags getroffen. Inwieweit die Verluste dann tatsächlich abziehbar sind, wird im Folgezeitraum entschieden.
- 72 Eine nach Einkunftsarten getrennte Feststellung ist seit 2004 nicht mehr erforderlich (nur dann, wenn Einkünfte besonderen Verlustausgleichsbeschränkungen unterliegen). Zuständig für die Feststellung ist das für die Besteuerung zuständige Finanzamt.
- 73 Wird ein Verlustvortrag vollständig verbraucht, findet eine Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs mit Null statt. Bei zusammenveranlagten Ehegatten/Lebenspartnern erfolgt eine Aufteilung der Verluste und eine entsprechend zugeordnete Verlustfeststellung (ggf. in einem zusammengefassten Bescheid).
- 74 Der Verlustfeststellungsbescheid ist eigenständiger Verwaltungsakt und Grundlagenbescheid i. S. d. § 171 Abs. 10, §§ 179 ff. AO. Für Folgebescheide entfaltet er Bindungswirkung (§ 182 AO). Eine Änderung der Folgebescheide geschieht verfahrensrechtlich über § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO. Es gilt § 171 Abs. 10 AO. Der Verlustfeststellungsbescheid ist Grundlagenbescheid für die Steuerfestsetzung des nachfolgenden VZ und auch für den Verlustfeststellungsbescheid auf den Schluss des nachfolgenden VZ. Deshalb können sich durch eine Änderung des Verlustfeststellungsbescheides weitergehende Ketteneffekte ergeben, die eine Vielzahl von Folgeänderungen nach sich ziehen (z. B. bei Betriebsprüfungen).

75–77 (Einstweilen frei)

2. Feststellungsfrist

Für die gesonderte Verlustfeststellung gelten die allgemeinen Festsetzungsfristen der §§ 169 ff. AO (§ 181 Abs. 1 Satz 1 AO). Die **Feststellungsverjährungsfrist** kann deshalb mit Anlaufhemmung grundsätzlich bis zu sieben Jahre betragen (analog der allgemeinen Festsetzungsfrist § 169 Abs. 2, § 170 Abs. 2 AO). Sie verlängert sich ggf. noch weiter, wenn die Festsetzungsfrist des VZ, auf dessen Schluss die Verlustfeststellung erfolgt, verlängert wird. Die Feststellungsfrist des Verlustfeststellungsbescheides endet nicht vor der Festsetzungsfrist des Steuerbescheides des maßgeblichen VZ (§ 10d Abs. 4 Satz 6 EStG – Mindestdauer).

Die Anwendung des § 181 Abs. 5 AO wurde durch den Gesetzgeber grundsätzlich ausgeschlossen.¹ Eine Ausnahme gilt nur, wenn das FA die Feststellung pflichtwidrig unterlassen hat (vgl. hierzu BFH).² Diese Gesetzesänderung erfolgte in Reaktion auf die Rechtsprechung des BFH,³ wonach für die Verlustfeststellung § 181 Abs. 5 AO anwendbar sei. Eine Verlustfeststellung sei danach möglich, solange ihr noch Bedeutung für nachfolgende Steuerfestsetzungen oder Feststellungen zukommen kann. Da dies im Falle der Auswirkung auf Steuerfestsetzungen künftiger VZ grundsätzlich immer der Fall ist, führte die Rechtsprechung letztendlich dazu, dass bei der Verlustfeststellung die Feststellungsfrist nicht endete. Dies hat der Gesetzgeber durch die grundsätzliche Nichtanwendung (Ausnahme pflichtwidriges Unterlassen der Finanzbehörde) unterbunden.

(Einstweilen frei)

80–82

IV. Erlass und Änderung des Feststellungsbescheides

Soweit sich die Berechnungsgrundlagen zur Ermittlung des verbleibenden Verlustvortrags ändern, ist ein Feststellungsbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern. § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG erzwingt hierbei, dass die Besteuerungsgrundlagen im Feststellungsbescheid so zu berücksichtigen sind, wie sie der Steuerfestsetzung des VZ, auf dessen Schluss die Verlustfeststellung erfolgen soll, zugrunde liegen. Eine Änderung der Verlustfeststellung setzt damit voraus, dass der diesem VZ zugrunde liegende Steuerbescheid verfahrensrechtlich noch aufgehoben oder berichtigt werden kann. Obgleich die Steuerfestsetzung nicht Grundlagenbescheid für den Verlustfeststellungsbescheid ist, wird durch § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG eine faktische Bindung an den Inhalt der Steuerfestsetzung des VZ erreicht (zum zutreffenden Rechtsschutz vgl. Rn. 99). In Abweichung von § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG kann eine Änderung des Verlustfeststellungsbescheids nur erfolgen, wenn eine Änderung des Steuerbescheids allein mangels steuerlicher Auswirkung unterbleibt.

FHRWES

Diese verfahrensrechtliche Koppelung des Feststellungsbescheids wurde durch das JStG 2010 eingeführt und gilt für Anträge auf Verlustfeststellung nach dem 13.12.2010. Damit wurde einer BFH-Rechtsprechung⁴ entgegen getreten, die den Erlass eines Verlustfeststellungsbescheids auch dann noch für möglich erachtete, wenn der Steuerbescheid des maßgeblichen Verlustentstehungsjahres bereits bestandskräftig war, aber die negativen Einkünfte nicht enthielt. Mit der jetzigen Gesetzesregelung wird eine inhaltliche Bindung an den Steuerbescheid des maßgeblichen VZ erreicht.

1 Änderung durch JStG 2007.

2 BFH v. 25. 5. 2011 - IX R 36/10, BStBl 2011 II 807.

3 BFH v. 1. 3. 2006 - XI R 33/04, BStBl 2007 II 919.

4 BFH v. 17. 9. 2008 - IX R 70/06, BStBl 2009 II 897.