
Verluste im Steuerrecht

Jens Wingenfeld, StB



Agenda

- 1** **Definitionsabgrenzung**
- 2** **Nebenschauplatz: Verluste innerperiodisch**
- 3** **Hauptschauplatz: Verluste interperiodisch**
- 4** **Verluste in der Körperschaftsteuer**
- 5** **Verluste in der Gewerbesteuer**



**Verlustausgleich § 2
Abs. 1, 3 EStG**

horizontal

Verrechnung von positiven und negativen Einkünften derselben EK-Art und desselben Veranlagungszeitraums

vertikal

Verrechnung von positiven und negativen Einkünften aus verschiedenen EK-Arten desselben Veranlagungszeitraums

Verlustabzug § 10d EStG

Verlustrücktrag

Verrechnung eines negativen Gesamtbetrags der EK mit einem positiven Gesamtbetrag der EK des zurückliegenden Veranlagungszeitraums

Verlustvortrag

Verrechnung eines negativen Gesamtbetrags der EK mit einem positiven Gesamtbetrag der EK in zukünftige Veranlagungszeiträume



Fall 1:

Steuerpflichtiger S bezieht aus Mietobjekt 1 einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten von 10 TEUR.

Bei dem Mietobjekt 2 hatte er weniger Glück, hier erzielte er einen „Verlust“ von 5 TEUR.

Weitere Einkünfte lagen nicht vor.

=> Welche Art von Verlustverrechnung liegt hier vor? Ist diese uneingeschränkt möglich?



Fall 2:

Steuerpflichtiger S bezieht EK als Arbeitnehmer von 60 TEUR, daneben ist er Beteiligter an einer gewerblich tätigen OHG (Handel mit Gartenzwerge), aus der er dieses Jahr einen Verlust von 80 TEUR zugerechnet bekommt.

Weitere Einkünfte lagen nicht vor.

=> Welche Art von Verlustverrechnung liegt hier vor? Ist diese uneingeschränkt möglich?



Fall 3:

Steuerpflichtiger S (alleinstehend, 50 Jahre) bezieht EK als Arbeitnehmer von 60 TEUR, daneben spekuliert er mit Aktien, Verlust hieraus 5 TEUR. Aus Zinsanlagen hatte er laufende Überschüsse von 2 TEUR. Des Weiteren hat er sich an einem Containermodell beteiligt, d. h. er ist Kommanditist an einer vermögensverwaltenden KG, die nicht gewerblich geprägt ist i. S. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. Hieraus wird ihm ein Verlust von 10 TEUR zugerechnet aus der Veräußerung von Containern (innerhalb von 10 Jahren nach der Anschaffung).

Sein Hauptbetätigungsfeld sind jedoch Immobilien. Er hat eine große Erbschaft gemacht und kräftig investiert, jedoch noch keine Mieter gefunden, insofern hieraus Verluste aus V+V von 100 TEUR.

=> Wie sieht es mit der Summe der Einkünfte aus?



Lösung Fall 3, Versuch 1:

EK § 19 EStG		60.000,00
EK § 20 Abs. 2 Nr. 1 S EStG		-5.000,00
EK § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG	2.000,00	
abzüglich Sparer-PB	-801,00	1.199,00
EK § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG		-10.000,00
EK aus V+V		-100.000,00
<hr/>		
Summe der EK § 2 Abs. 1 EStG		-53.801,00

Ist das so richtig?



Lösung Fall 3, Versuch 2 (so besser, denn wir beachten die Gesetze noch genauer):

	Überschuss bzw. Gewinn oder "Verlust"	Verlust uneingeschränkt vertikal verrechenbar?	Verlust uneingeschränkt horizontal verrechenbar?	sonstige Besonderheit
EK § 19 EStG	60.000,00			
EK § 20 Abs. 2 Nr. 1 S EStG	-5.000,00	nein, § 20 Abs. 6 S. 1 EStG	nein, § 20 Abs. 6 S. 4 EStG	
EK § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG	2.000,00			
abzüglich Sparer-PB	-801,00	1.199,00		§ 2 Abs. 5b EStG
EK § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG	-10.000,00	nein, § 23 Abs. 3 S. 7 EStG	nur innerhalb § 23 EStG	
EK aus V+V	-100.000,00			
Summe der EK § 2 Abs. 1 EStG bzw. Gesamtbetrag der EK § 2 Abs. 3 EStG	-40.000,00			
EK aus § 20 EStG (§ 2 Abs. 5b EStG)	1.199,00			grundsätzlich 25 % Steuersatz
gesonderte festzustellender Verlust aus der Veräußerung von Aktien § 20 Abs. 6 S. 4 Hs. 2 EStG	-5.000,00			nur in zukünftige VZ vorzutragen, § 20 Abs. 6 S. 2 und S. 3 Hs. 2 EStG
gesonderte festzustellender Verlust aus privaten Veräußerungen § 23 Abs. 3 S. 8 Hs. 2 EStG	-10.000,00			
gesondert festzustellender Verlust § 10d EStG	-40.000,00			



Die gesetzliche Grundlage für den Verlustrücktrag

Einkommensteuergesetz (EStG) § 10d Verlustabzug

(1) ¹Negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamt Betrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden, sind bis zu einem Betrag von 5 000 000 Euro, bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b zusammenveranlagt werden, bis zu einem Betrag von 10 000 000 Euro vom Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen (Verlustrücktrag).

R 2 Umfang der Besteuerung

(1) Das z.v.E. ist wie folgt zu ermitteln:

1	S.d.E. aus den Einkunftsarten
2	= S.d.E.
3	- Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG)
4	- Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG)
5	- Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3 EStG)
6	+ Hinzurechnungsbetrag (§ 52 Abs. 3 Satz 5 EStG ^[1] sowie § 8 Abs. 5 Satz 2 AIG)
7	= G.d.E. (§ 2 Abs. 3 EStG)
8	- Verlustabzug nach § 10d EStG
9	- Sonderausgaben (§§ 10, 10a, 10b, 10c EStG)
10	- außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 bis 33b EStG)
11	- Steuerbegünstigung der zu Wohnzwecken genutzten Wohnungen, Gebäude und Baudenkmale sowie der schutzwürdigen Kulturgüter (§§ 10e bis 10i EStG, § 52 Abs. 21 Satz 6 EStG i.d.F. vom 16.4.1997, BGBl. I S. 821 und § 7 FördG)
12	+ Erstattungsüberhänge (§ 10 Abs. 4b Satz 3 EStG)
13	+ zuzurechnendes Einkommen gem. § 15 Abs. 1 AStG ^[2]
14	= Einkommen (§ 2 Abs. 4 EStG)
15	- Freibeträge für Kinder (§§ 31, 32 Abs. 6 EStG)
16	- Härteausgleich nach § 46 Abs. 3 EStG, § 70 EStDV
17	= z.v.E. (§ 2 Abs. 5 EStG).



Eingebaute Korrekturvorschrift und Ablaufhemmung im EStG

§ 10d Verlustabzug

(1) 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.

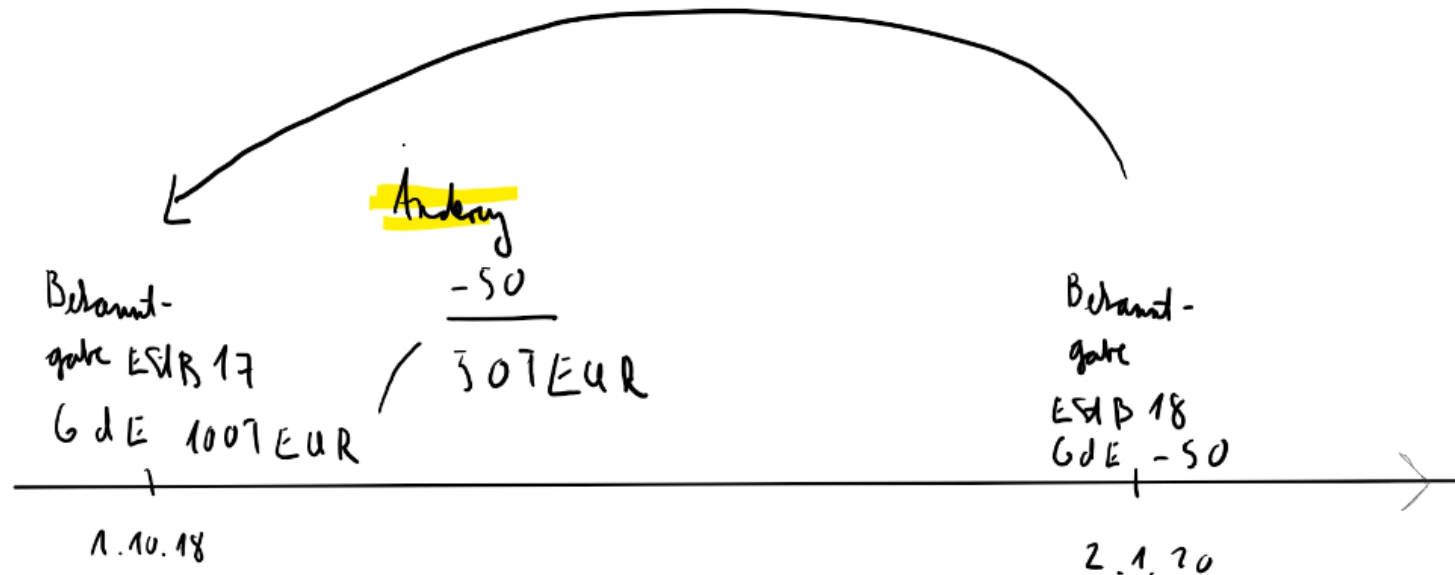


Eingebaute Korrekturvorschrift und Ablaufhemmung im EStG

Fall:

Der Einkommensteuerbescheid 2017 wird dem Stpfl. A am 1.10.2018 bekannt gegeben (verpflichtende Abgabe Erklärung in 2018) ohne Nebenbedingung, er hat einen Gesamtbetrag der Einkünfte von 100 TEUR. Am 2.1.2020 wird S der Einkommensteuerbescheid 2018 bekanntgegeben, hier hat er einen GdE von -50 TEUR.

Was passiert, wenn S nichts weiter veranlasst?





Eingebaute Korrekturvorschrift und Ablaufhemmung im EStG

Lösung:

Rücktrag negativer GdE in unmittelbar vorangegangenen VZ 2017.

Ist das verfahrenstechnisch möglich?

§ 10d Verlustabzug

(1) 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.

Allgemein kann der wirksam bekanntgegebene (und nicht nichtige) EStB 2017 dann geändert werden, wenn

1. eine Korrekturvorschrift greift, § 124 Abs. 2 AO
2. die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist, § 169 Abs. 1 S. 1 AO

Zu 1.

Korrekturvorschrift diesmal im EStG, nämlich § 10d Abs. 1 S. 3 EStG.

Zu 2. allgemeine Prüfreihenfolge

Beginn FF: Ablauf 2018, § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO

Dauer FF: grundsätzlich 4 Jahre

Ende FF: Ablauf 2022

⇒ **Am 2.1.2020 kann der Einkommensteuerbescheid noch geändert werden**

Hier braucht man die Vorschrift der Ablaufhemmung § 10d Abs. Abs. 1 S. 4 HS 2 EStG nicht.



Verlustrücktrag oder Verlustvortrag?

2019 ⁷

Anlage Sonstiges

Verlustabzug

7 Es wurde ein verbleibender Verlustvortrag nach § 10d EStG zum 31.12.2018 festgestellt für stpfl. Person / Ehemann / Person A Ehefrau / Person B

8 **Antrag auf Beschränkung des Verlustrücktrags nach 2018**
Von den nicht ausgeglichenen negativen Einkünften 2019 soll folgender Gesamtbetrag nach 2018 zurückgetragen werden

800 EUR, — 801 EUR, —

Freibetrag für bestandsgeschützte Alt-Anteile an Investmentfonds

§ 10d Verlustabzug

(1) ⁵Auf Antrag des Steuerpflichtigen ist ganz oder teilweise von der Anwendung des Satzes 1 abzusehen. ⁶Im Antrag ist die Höhe des Verlustrücktrags anzugeben.

=> Grundsatz Rücktrag, wahlweise teilweiser oder vollständiger Vortrag! **Wann kann das sinnvoll sein???**



§ 10d Verlustabzug

(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 den §§ 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.

Fall:

S hatte in 2017 einen GdE von 10 TEUR, in 2018 lief es schlecht, so dass S einen GdE von – 2 Mio. EUR hatte. S hat kein Wahlrecht ausgeübt. Was passiert in 2018?

Weiterführung: In 2019 lief es dann für S besser, so dass dahingehend ein GdE von 1,5 Mio zu verzeichnen war. Was passiert?

Darstellung der GdE in den jeweiligen Jahren vor Verrechnung:

	2017	2018	2019
GdE	10.000,00 €	-2.000.000,00 €	1.500.000,00 €



	2017	2018	2019
GdE	10.000,00 €	- 2.000.000,00 €	1.500.000,00 €
Rücktrag aus 2018	- 10.000,00 €		
Verbrauch Verlustvolumen verbleibender GdE		10.000,00 €	
gesondert festzustellender verbleibender Verlust	- €	- 1.990.000,00 €	
Vortrag von 2018 auf 2019: 1 Mio EUR GdE 2019 unbeschränkt (max. Verlust 2018)			- 1.000.000,00 €
Verbrauch Verlustvolumen verbleibender GdE		1.000.000,00 €	
		- 990.000,00 €	500.000,00 €
darüber hinaus 60 % des 1 Mio. EUR übersteigenden GdE			- 300.000,00 €
Verbrauch Verlustvolumen		300.000,00 €	
GdE nach beschränktem Verlustvortrag von 2018 auf 2019			200.000,00 €
gesondert festzustellender verbleibender Verlust			- 690.000,00 €

§ 10d Verlustabzug

(4) ¹Der am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibende Verlustvortrag ist gesondert festzustellen.



▶ Zusammenfassung Technik § 10d EStG

Grundsätzlich Rücktrag, § 10d Abs. 1 S. 1 EStG



- VZ bis 2019: max. Rücktrag 1 Mio. EUR bzw. 2 Mio EUR bei Zusammenveranlagung
- VZ 2020 und 2021 (Corona-Hilfe): max. Rücktrag 5 Mio. EUR bzw. 10 Mio. EUR bei Zusammenveranlagung

Wahlweise (teilweiser) Vortrag, § 10d Abs. 2 EStG



- Bis 1 Mio. EUR des GdE des Jahres, in welches vorgetragen werden soll (sofern Verlustpotenzial vorhanden)
- Darüber hinaus (sofern vom GdE des Jahres, in welches vorgetragen wird, nach Abzug von 1 Mio. EUR noch etwas verbleibt) 60 % (sofern noch Verlustpotenzial vorhanden)



Gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustes, bis wann?

Bescheid

über

die gesonderte Feststellung
des verbleibenden Verlustvortrags
zur Einkommensteuer
zum 31.12.2018

§ 10d Verlustabzug

(4) ¹Der am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibende Verlustvortrag ist gesondert festzustellen.

R 10d Verlustabzug

Vornahme des Verlustabzugs nach § 10d EStG

Verlustabzug in Erbfällen

(9) ¹Zum Todeszeitpunkt nicht aufgezehrte Verluste des Erblassers können im Todesjahr nur in den Verlustausgleich nach § [2](#) Abs. [3](#) EStG bei der Veranlagung des Erblassers einfließen (Ausgleich mit positiven Einkünften des Erblassers). ²Sie können grundsätzlich nicht im Rahmen des Verlustausgleichs und -abzugs bei der Veranlagung des Erben berücksichtigt werden. ³Werden Ehegatten jedoch für das Todesjahr zusammen veranlagt, sind Verluste des verstorbenen Ehegatten aus dem Todesjahr zu verrechnen und Verlustvorträge des verstorbenen Ehegatten abzuziehen, § [26b](#) EStG. ⁴Werden die Ehegatten für das Todesjahr nach §§ [26](#), [26b](#) EStG zusammen veranlagt und erfolgt für das Vorjahr ebenfalls eine Zusammenveranlagung, ist ein Rücktrag des nicht ausgeglichenen Verlusts des Erblassers in das Vorjahr möglich.



Was ist mit Körperschaften?

Körperschaftsteuergesetz (KStG)

§ 8 Ermittlung des Einkommens

(1) ¹Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und dieses Gesetzes.

⇒ **Gleiches Vorgehen wie bei der ESt, nur dass eine Körperschaft nicht zusammenveranlagt werden kann, d. h. keine Verdoppelung der Beträge nach § 10d Abs. 1 S. 1 EStG bzw. § 10d Abs. 2 S. 2 EStG.**

⇒ Besonderheit: § 8c KStG

Körperschaftsteuergesetz (KStG)

§ 8c Verlustabzug bei Körperschaften

(1)¹Werden innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 Prozent des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, der Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen oder liegt ein vergleichbarer Sachverhalt vor (schädlicher Beteiligungserwerb), sind bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichene oder abgezogene negative Einkünfte (nicht genutzte Verluste) vollständig nicht mehr abziehbar.



Was ist mit Körperschaften?

Beispiel

A ist alleiniger Anteilseigner an der A-GmbH. Diese verfügte zum 31.12.2019 über einen gesondert festgestellten körperschaftsteuerlichen Verlustvortrag von 2 Mio. €, der formell und materiell bestandskräftig wurde. Zum 1.1.2020 veräußert A

a) 30 %

b) 55 %

seiner Anteile an B.

Wie wirkt sich hier § 8c KStG in der aktuellen Fassung aus?

Lösung

a)

Durch die aktuelle Vorschrift der Norm ist nun dieser Fall nicht mehr erfasst, da hier nur noch eine Konsequenz bei einem schädlichen Übertragungsvorgang von mehr als 50 % der Anteile resultiert, § 8c Abs. 1 S. 1 KStG => kein Verlustuntergang

b)

Da hier mehr als 50 % (55 %) der Anteile übertragen werden, greift bzw. greift die Regelung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG , wonach die gesamten Verluste von 2 Mio. € untergehen → Gesetzeswortlaut: „vollständig...“ => schädlicher Beteiligungserwerb



Was ist mit Körperschaften?

Verlustuntergang § 8c KStG: Praxisbeispiel

Feststellung

	€
Der verbleibende Verlustvortrag wird nach § 31 Abs.1, § 8 Abs.1 und 4, § 8c KStG, § 10d und § 57 Abs.4 EStG festgestellt auf	25.099

Feststellungsgrundlagen

	€
Verbleibender Verlustvortrag zum 31.12.2013	58.096
Davon ab:	
Nicht zu berücksichtigender Verlustabzug nach § 8c KStG	-27.016
Zwischensumme	31.080
Abzug des zum 31.12.2013 festgestellten Verlustvortrages in 2014:	
Gesamtbetrag der Einkünfte	5.981
Verlustabzug (bis maximal 1 Mio.)	-5.981
Verbleibender Verlustvortrag zum 31.12.2014	25.099



Was sieht es mit der Gewerbesteuer aus?

... in vielen Fällen kompliziert, insbesondere bei Mitunternehmerschaften. Einfacher Teil:

Gewerbesteuergesetz (GewStG)

§ 10a Gewerbeverlust

¹Der maßgebende Gewerbeertrag wird bis zu einem Betrag in Höhe von 1 Million Euro um die Fehlbeträge gekürzt, die sich bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume nach den Vorschriften der §§ 7 bis 10 ergeben haben, soweit die Fehlbeträge nicht bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume berücksichtigt worden sind. ²Der 1 Million Euro übersteigende maßgebende Gewerbeertrag ist bis zu 60 Prozent um nach Satz 1 nicht berücksichtigte Fehlbeträge der vorangegangenen Erhebungszeiträume zu kürzen.

=> Die Gewerbesteuer kennt nur einen (eventuell in der Höhe begrenzten) Verlustvortrag!



Was sieht es mit der Gewerbesteuer aus?

Fall:

Auf den 31.12.01 wird die Höhe des vortragsfähigen Gewerbeverlustes gem. § 10a S. 6 GewStG auf **6 Mio. EUR** festgestellt. Im Erhebungszeitraum 02 beträgt der maßgebende Gewbeertrag 8 Mio. EUR.

Aufgabe:

Ermittlung des Gewbeertrags nach Verlustabzug für 02 und den gesondert festzustellenden vortragsfähigen Gewerbeverlust zum 31.12.02.

Lösung:

Maßgebender GewErtrag 02 lt. SV	8 Mio. EUR
Verlustabzug Sockelbetrag	- 1 Mio. EUR
Verbleiben	7 Mio. EUR
Davon werden max. 60 % verrechnet	-4,2 Mio. EUR
Der GewErtrag 01 beträgt	2,8 Mio EUR

Der gesondert festgestellte Verlust beträgt zum 31.12.02: **0,8 Mio EUR**



zu guter Letzt...

▶ **Noch Fragen?**

