

§ 10d

Verlustabzug

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch Ges. zur Umsetzung der Protokollerklärung der BReg.
zur Vermittlungsempfehlung zum StVergAbG v. 22.12.2003
(BGBl. I 2003, 2840; BStBl. I 2004, 14)

(1) ¹Negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden, sind bis zu einem Betrag von 511 000 Euro, bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b zusammenveranlagt werden, bis zu einem Betrag von 1 023 000 Euro vom Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen (Verlustrücktrag). ²Ist 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. ³Das 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. ⁴Auf Antrag des Steuerpflichtigen ist ganz oder teilweise von der Anwendung des Satzes 1 abzusehen. ⁵Im 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 vom Hundert 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. ⁴Feststellungsbescheide sind zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit sich die nach Satz 2 zu berücksichtigenden Beträge ändern und deshalb der entsprechende Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern ist. ⁵Satz 4 ist entspre-

chend anzuwenden, wenn der Erlass, die Aufhebung oder die Änderung des Steuerbescheids mangels steuerlicher Auswirkungen unterbleibt.

Autor: Dr. Dorothee **Hallerbach**,
 Lehrbeauftragte der Universität Augsburg, Rechtsanwältin,
 Epple, Dr. Hörmann & Kollegen, Augsburg
 Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 10d

	Anm.		Anm.
A. Überblick	1	II. Persönlicher Anwendungsbereich	
B. Rechtentwicklung		1. Natürliche Personen	
I. Verlustabzug und § 10d bis zur Einkommensteuerreform 1975	2	a) Grundsatz	16
II. § 10d seit der Einkommensteuerreform 1975	3	b) Besonderheiten bei Ehegatten (§§ 26, 26a, 26b; § 62 EStDV) ...	17
C. Bedeutung des § 10d		c) Verlustabzug bei Personennmehrrheiten ...	18
I. Gesetzgeberische Zielsetzung der Vorschrift	5	2. Körperschaften	20
II. Systematische Bedeutung der Vorschrift		3. Verlustabzug bei Rechtsnachfolge	
1. Durchbrechung des Periodizitätsprinzips	6	a) Keine Übertragung durch Rechtsgeschäft	21
2. Stellung bei der Berechnung des Einkommens ..	7	b) Gesamtrechtsnachfolge	22
3. Verfahrensrechtliche Regelungsinhalte	8	c) Vererblichkeit des Verlustvortrags	23
4. Verhältnis zu besonderen Verlustverrechnungskreisen	9	III. Anwendung bei Auslandsbeziehungen	28
III. Verfassungsrechtliche Bedeutung der Vorschrift		E. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
1. Verlustabzug und Leistungsfähigkeitsprinzip ..	10	I. Verhältnis zu besonderen Verlustverrechnungsbeschränkungen	30
2. Verlustabzug und Rechtsstaatsprinzip	11	II. Verhältnis zu § 10b; § 9 Abs. 1 Nr. 2 iVm. Abs. 2 KStG	31
3. Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung nach Abs. 2		III. Verhältnis zu §§ 16, 34	32
a) Streckung des Verlustvortrags	12	IV. Verhältnis zu § 35	33
b) Verlustvorträge bei Objektgesellschaften ..	13	V. Verhältnis zu § 10a GewStG	34
D. Geltungsbereich des § 10d		VI. Verhältnis zum UmwStG ...	35
I. Sachlicher Geltungsbereich	15	VII. Verhältnis zum ErbStG	36
		VIII. Verhältnis zum Prämienrecht	37
		IX. Verhältnis zu den Rechnungslegungsvorschriften	38

	Anm.		Anm.
F. Verfahrensfragen		II. Außenprüfung	41
I. Verlustabzug im Veranla-		III. Stundung	42
gungs- und Vorauszahlungs-		IV. Rechtsbehelfe	43
verfahren	40		

**Erläuterungen zu Abs. 1:
Verlustrücktrag**

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zum Verlustrücktrag		II. Abzug im unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum	64
I. Rechtsentwicklung des Verlustrücktrags	50	D. Änderung von Steuerbescheiden zur nachträglichen Durchführung des Verlustabzugs	
II. Verhältnis zum Verlustvortrag im Verlustentstehungs- und im Abzugsjahr	51	I. Verhältnis der Sätze 2 und 3 zu den Vorschriften der AO	
B. Voraussetzungen des Verlustrücktrags		1. Zweck der Verfahrensregelungen in den Sätzen 2 und 3	70
I. Der Begriff der negativen Einkünfte	55	2. Verhältnis zu den Änderungsvorschriften §§ 164, 165, 172–176 AO	71
II. Nicht ausgeglichene negative Einkünfte		3. Verhältnis zu § 177 AO (Berichtigung von Rechtsfehlern)	72
1. Negative Einkünfte, „die ... nicht ausgeglichen werden“	56	4. Verhältnis zu §§ 169 ff. AO (Festsetzungsverjährung)	73
2. Ausgleich bei der „Ermittlung des Gesamtrücktrags der Einkünfte“	57	II. Änderung bereits erlassener Steuerbescheide (Satz 2)	
C. Durchführung des Verlustrücktrags (Rechtsfolgen)		1. Erlassener Steuerbescheid für den unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum	80
I. Begrenzter Abzug „vorrangig“ vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen		2. Pflicht zur Änderung	81
1. Betragsmäßige Begrenzung		3. Umfang der Änderung	82
a) Höchstbetrag 511 500 €	60	4. Änderung unanfechtbarer Bescheide	83
b) Verdoppelung bei zusammenveranlagten Ehegatten	61	5. Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist	84
2. Abzug vom Gesamtrücktrag der Einkünfte	62	E. Teilweiser oder vollständiger Verzicht auf den Verlustrücktrag (Sätze 4 und 5)	
3. Abzug vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen	63	I. Antragsrecht	
		1. Wahlrecht für den Verlustrücktrag	90
		2. Gesichtspunkte zur Ausübung des Wahlrechts	91

	Anm.		Anm.
II. Ganzes oder teilweises Absehen von der Anwendung des Satzes 1		2. Teilweiser Verzicht	96
1. Ganzer Verzicht	95	III. Inhalt des Antrags (Satz 5)	97

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Verlustvortrag**

	Anm.		Anm.
I. Rechtsentwicklung des Verlustvortrags	100	3. Betragsmäßige Beschränkung (Mindestbesteuerung)	107
II. Nicht ausgeglichene und nicht zurückgetragene negative Einkünfte	101	V. Verdoppelung des Sockelbetrags bei Ehegatten (Satz 2)	108
III. Abzug vorrangig vor Sonderausgaben	102	VI. Vorrang des Verlustrücktrags und früher möglicher Vorträge (Satz 3)	109
IV. Abzug in den folgenden Veranlagungszeiträumen			
1. Offizialprinzip	105		
2. Zeitlich unbeschränkter Vortrag	106		

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

	Anm.		Anm.
I. Gesonderte Feststellung (Satz 1)		II. Begriff des verbleibenden Verlustvortrags	125
1. Feststellungszeitpunkt	120	III. Zuständiges Finanzamt (Satz 3)	126
2. Verfahren der gesonderten Feststellung	121	IV. Erlaß und Änderung des Feststellungsbescheids (Sätze 4 und 5)	127
3. Rechtsfolgen der Feststellung	122		

Allgemeine Erläuterungen zu § 10d

Schrifttum bis Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: GNAM, Substanzbesteuerung und Steuerreform FR 1953, 317; CIRSOVIUS, Der Verlustrücktrag, Stuttgart/Wiesbaden 1976; KARSTEN, Der neue Verlustabzug, BB 1976, 176; SCHICK, Der Verlustrücktrag, München 1976; SÖFFING, Der neue Verlustrücktrag nach § 10d EStG, FR 1976, 209; MEYER, § 10d EStG als Änderungsvorschrift, FR 1980, 240; CLEMM, Grundprobleme der Gewinn- und Verlustrealisation – Zu bilanziellen Fragen bei langfristiger Auftragsfertigung und langfristiger Vermietung, DStJG 4 (1981), 118; SOMMER, Verlustrücktrag, Verlustvortrag, Wiesbaden 1981; ORTH, Substanzsteuerliche Folgen des Verlustrücktrags, StuW 1982, 365; FISCHER, Beeinflussung der Investitionshilfeabgabe durch nachträgliche Herabsetzung von Steuervorauszahlungen auf Grund eines Verlustrücktrags nach § 10d EStG?, DB 1983,

1326; ORTH, Verlustrücktrag und Investitionshilfeabgabe – Anpassung der Vorauszahlungen, FR 1983, 545; HORLEMANN, Verlustabzug und Ausschluß bestimmter negativer Einkünfte im Vorauszahlungsverfahren, BB 1984, 1217; ORTH, Verlustabzug (§ 10d EStG) und Nichtberücksichtigung bestimmter negativer Einkünfte im Vorauszahlungsverfahren nach § 37 Abs. 3 Satz 5 bis 8 EStG i.d.F. des StEntlG 1984, FR 1984, 241; 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, Verlustrücktrag bei Ehegatten, FR 1986, 509; APP, Herabsetzung eines Verspätungszuschlags zur Einkommensteuer wegen Verminderung der bestandskräftig festgesetzten Einkommensteuerschuld durch Verlustrücktrag, FR 1987, 224; HEIDEMANN, Übertragung des Verlustausgleichs oder Verlustabzugs in Erbfällen, INF 1987, 314; BAHLAU, Der Verlustabzug nach dem Steuerreformgesetz 1990, FR 1988, 565; JAKOB, § 15a EStG – Zu seiner Verfassungsmäßigkeit, insbesondere zur Anwendbarkeit auf Kommanditisten von „Nicht-Verlustzuweisungsgesellschaften“, BB 1988, 887; PAUS, Ist § 10d EStG verfassungswidrig?, BB 1988, 184; BAUM, Die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs – § 10d EStG in der Fassung des Steuerreformgesetzes 1990, DSZ 1988, 512; ORTH, Steuerbescheide für Verlustentstehungs- und Verlustabzugsjahre von Körperschaften – Bindungswirkungen, Änderung und Anfechtung. Eine Zwischenbilanz nach den BFH-Urteilen vom 9.12.1987, FR 1988, 317; MEYER, Die gesonderte Feststellung vortragsfähiger Verluste gemäß § 10d Abs. 3 EStG in der Fassung des Steuerreformgesetzes 1990, DStR 1989, 191, 238; BERGMANN, Die Behandlung von Erstattungsansprüchen im Steuerrecht, BB 1991, 893; GÜRSCHING, Zum Erstattungsanspruch beim Verlustrücktrag aus Einzel- oder Zusammenveranlagung, KFR 1991, 53; HERZBERG, Verlustrücktrag nach § 10d EStG – Anmerkung zu dem BFH-Urteil vom 14.11.1989 – VIII R 209/85, DStR 1991, 71; BÜHR, Verlustverrechnungsbeschränkungen im Einkommensteuerrecht, Aachen 1993; DÖTSCH, Standortsicherungsgesetz: Wahlweiser Verzicht auf den Verlustrücktrag bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer, DB 1993, 1639; GEHRMANN, Nutzung des Wahlrechts beim Verlustrücktrag nach § 10d EStG bei Einkommen- und Körperschaftsteuer, INF 1994, 13; 46.

Schrifttum ab Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: SARRAZIN, Die vorgesehenen Einschränkungen des Verlustausgleichs, Stbg. 1997, 295; ARNDT/JENZEN, Verlustverrechnung und Verfassungsrecht, DStR 1998, 1818; CLOPPENBURG/STRUNK, Der Erlassentwurf zur Verlustnutzung nach § 8 Abs. 4 KStG sowie § 12 Abs. 3 UmwStG – Eine kritische Würdigung, BB 1998, 2446; GROTHERR, Steht der Verlustvor- und -rücktrag zur Disposition?, BB 1998, 2337; HOFFMANN/RÜSCH, Schwerpunkte des Entwurfs zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 aus Sicht der Beratungspraxis, GmbHR 1998, 1197; KORN/FISCHER, Steuerliche Übersicht zum Jahresende 1998, NWB F. 2, 7075; KORN/STRAHL, Erste Zweifelsfragen und letzte Gestaltungshinweise in 1998 zum Entwurf eines „Steuerentlastungsgesetzes“, KÖSDI 1998, 11824; KROSCHEL/LÖBL/WELLISCH, Der Referentenentwurf zur Steuerreform der rot-grünen Bundesregierung: Abkehr von dem Ziel der Vereinfachung des Steuerrechts, DB 1998, 2387; OFFERHAUS, Kritische Auseinandersetzung mit den Vorschlägen zur Steuerreform, WPg. 1998, 1035; SAATHOFF, Steueroase Deutschland? Verlustberücksichtigung und Besteuerung von Vermögenszuwächsen im internationalen Vergleich, FR 1998, 917; SCHWENDY, Verlustausgleich und Verlustabzug auf neuen Wegen, INF 1998, 737; STRAHL, Gestaltungshinweise zu denkbaren Steuerrechtsänderungen auf Grund des Entwurfs eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, KÖSDI 1998, 11786; STRNAD, Vererblichkeit des einkommensteuerlichen Verlustabzugs (§ 10d 1997)?, FR 1998, 935; BERANEK, Verlustabzug und Verlustausgleich nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, INF 1999, 65; BOCK/MEISSNER, Körperschaftsteuerlicher Verlustabzug – Ausgewählte Zweifelsfragen zum BMF-Schreiben v. 16.4.1999, GmbHR 1999, 1069; BORGGRÄFE, Der Verlustausgleich – insbesondere die sogenannte Schedulenbesteuerung, JbFStR 1999/2000, 195; BRANDENBERG, Neuralgische Punkte der Einschränkung der Verlustverrechnung, StbJb. 1999/2000, 267; CLOPPENBURG/STRUNK, Erlaß zu § 8 Abs. 4 KStG und § 12 Abs. 3 UmwStG, BB 1999, 1095; DÖTSCH/PUNG, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Änderungen des UmwStG und des GewStG und körperschaftsteuerlich relevante Änderungen des EStG, DB 1999, 932; FLEISCHMANN/MEYER-SCHARENBERG, Altbau- und Denkmalschutz-Modernisierungen unter Berücksichtigung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 und der neuen Investiti-

onszulagen, DStR 1999, 748; GÜNKEL/FENZL, Ausgewählte Fragen zum Steuerentlastungsgesetz: Bilanzierung und Verlustverrechnung, DStR 1999, 649; HALLERBACH, Horizontaler Verlustausgleich zwischen zusammenveranlagten Ehegatten nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, DStR 1999, 1293, 1295; 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; KORN/STRAHL, „Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002“: Übersicht und erste Beratungshinweise, KÖSDI 1999, 11964; KRAEUSEL, Änderungen im Steuerrecht durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 (Teil I), DStZ 1999, 401; PAUS, Einschränkungen beim Verlustausgleich und Verlustabzug, StWa. 1999, 81; PAUS, Verlustabzug in Erbfällen, BB 1999, 2584; RAUPACH/BÖCKSTIEGEL, Die Verlustregelungen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, FR 1999, 487, 557, 617; RISTHAUS/PLENER, 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; ROSER/TESCH, Verlustnutzung im internationalen Vergleich – Einordnung der restriktiven Entwicklungen in Deutschland, IStR 1999, 385; SCHNITTER, Möglichkeiten und Grenzen der Verlustverwertung ab VZ 1999 – Ein Überblick mit Beispielen und Hinweisen zur praktischen Umsetzung, EStB 1999, 124; SEIFERT, Einzelheiten zum Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, StuB 1999, 25; WOLFF, Steueroptimierung durch gezielte Zuordnung von Verlustquellen – Vor- und Nachteile der Verlustverwertung ab VZ 1999 – EStB 1999, 267; ALTFELDER, Mindestbesteuerung – Chaos mit System?, FR 2000, 18; BIRK, Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Unternehmenssteuerreform, StuW 2000, 328; BROUDRÉ, Geänderte Verlustverrechnungsmöglichkeiten im Ertragsteuerrecht, NWB F. 3, 11015; BÖCKSTIEGEL/BETZ, „Der Widerspenstigen Zähmung“ – Hilfestellung zur praktischen Anwendung der Mindestbesteuerung, FR 2000, 793; HERZIG/LOCHMANN, Steuersenkungsgesetz: Die Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte bei der Einkommensteuer in der endgültigen Regelung, DB 2000, 1728; GESERICH, Die Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nach dem StEntG 1999/2000/2002, DStR 2000, 845; HÜSING, Die Verlustverrechnung nach neuem Recht – Schematische Darstellung zur Vereinfachung der Vorgehensweise, DB 2000, 1149; JAKOB, Einkommensteuer, 3. Aufl., München 2003; MEURER, Die 8 Schritte zur Verlustverrechnung bei Ehegatten, EStB 2000, 58; o.V., Gesetzesänderungen – Steuerbereinigungsgesetz/Gesetz zur Familienförderung, DB 2000, 67; SEIFERT, Überblick zum Steuersenkungsgesetz, StuB 2000, 786; SOMMER, Fallstudie zum Verlustausgleich und Verlustabzug, StuSt. 2000, 227; HAARMANN, Die Einschränkung der Berücksichtigung von Verlusten im Einkommensteuerrecht, Stbg. 2001, 145; LANG, Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, DStJG 24 (2001), 49; LANGE/KUCHINKE, Erbrecht, 5. Aufl., München 2001; STAPPERFEND, Verluste im Einkommensteuerrecht, DStJG 24 (2001), 329; KOHLHAAS, „Echte“ Verluste und die Mindestbesteuerung, DStR 2002, 1250; TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl., Köln 2002; VERFÜHRT, Verlustausgleichsverbote im Einkommensteuerrecht, Köln 2002; HERZIG (Hrsg.), Organschaft – laufende und aperiodische Besteuerung – nationale und internationale Aspekte – Hinweise zum EU-Recht, Stuttgart 2003.

Schrifttum ab Steuervergünstigungsabbaugesetz: HERZIG/WAGNER, Einschränkungen der Verlustberücksichtigung bei Kapitalgesellschaften, DStR 2003, 225; HILL/KAVAZIDIS, Geplante Fortsetzung des StVergAbG (Korb II) – Darstellung und erste Analyse, DB 2003, 2028; HERFF, Änderungsmöglichkeiten von Steuerbescheiden – Aktuelle Entwicklungen, KÖSDI 2003, 13733; HÖRETH/SCHIEGL/ZIPFEL, Ertragsteuerliche Gestaltungsüberlegungen zur Jahreswende, BB 2003, 2651; JACOBS u.a., 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 Beraterkenntnisse; KÖSDI 2003, 13741; KRONINGER, Mindestbesteuerung – Vorbild USA (?), BB 2003, 1987; MARTEN/WEISER/

KÖHLER, Latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge, zunehmende Tendenz zur Aktivierung, BB 2003, 2335; RÖDDER/SCHUMACHER, Das Steuervergünstigungsabbaugesetz, DStR 2003, 805; WERZ, Verlustverrechnungsbeschränkungen im Lichte der Verfassung – unter besonderer Berücksichtigung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, Aachen 2003; WIESE/KLASS, Der Gesetzentwurf zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz („Korb II“), GmbHR 2003, 1029; BRANDENBERG, Neue Regelungen über die Verlustverrechnung, NWB F. 3, 12757 (2004); BRANDENBERG, Aktuelle Entwicklungen zu § 15a EStG: Mindestbesteuerung, Wechsel im Gesellschafterstatus, vorgezogene Einlagen, DB 2004, 1632; DANNECKER, Wesentliche Ertragsteueränderungen 2004 – Schwerpunkt Unternehmensbesteuerung, DStZ 2004, 67; DÖRFLER/KÄFFERLEIN, Auswirkungen der Steueränderungen 2004 auf Unternehmen mit zyklischem Ergebnisverlauf am Beispiel von Filmproduktionsgesellschaften, FR 2004, 869; DÖTSCH/PUNG, Die Änderungen bei der Verlustnutzung und bei § 8b KStG, DB 2004, 151; v. GROLL, Die Verlustkompensation im System des deutschen Einkommensteuerrechts in LEHNER (Hrsg.), Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht, München 2004; GROSS/STEIGER, Gestaltungen zur Verlustnutzung trotz Mindestbesteuerung, DStR 2004, 1203; HERFF, Optimierung der steuerlichen Verlustnutzung, KÖSDI 2004, 14253; HERZIG/WAGNER, Mindestbesteuerung durch die Begrenzung der Verrechnung von Verlustvorträgen, WPg. 2004, 53; HORN, Einschränkung der steuerlichen Verlustnutzung durch Kapitalgesellschaften, GmbHR 2004, 1077; INTEMANN/NACKE, Verlustverrechnungen nach den Steueränderungen für 2003/2004, DStR 2004, 1149; LEHR, Verlust-Nutzung, GmbHStprax. 2004, 400; LEIS, Steueränderungen zum 1.1.2004 im Überblick, FR 2004, 53; LEY, Neuere Entwicklungen und Praxiserkenntnisse zu § 15a EStG, KÖSDI 2004, 14374; LINDAUER, BB-Forum: Anmerkungen zur Mindestbesteuerung 2004, BB 2004, 2720; MELCHIOR, Haushaltsbegleitgesetz 2004, Gesetz zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes und anderer Gesetze wie „Korb II“ im Überblick, DStR 2004, 65; MÜLLER-GATERMANN, Aktuelles zum Unternehmenssteuerrecht, WPg. 2004, 467; NOLTE, Geänderte Verlustverrechnungsmodalitäten im Ertragsteuerrecht, NWB F. 3, 12907 (2004); PRINZ, Aktuelle steuerrechtliche Entwicklungen bei der GmbH, Stbg. 2004, 53; RAUPACH, Mindestbesteuerung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, in LEHNER (Hrsg.), Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht, München 2004; 53; RITZER/STANGL Aktuelle Entwicklung bei ermäßigt besteuerten Einkünften – Anmerkung zum BFH-Urt. v. 13.8.2003 – XI R 27/04, FR 2004, 748; ROSE, Steuerlastmindernde Vorzüge von Parallel-Unternehmungen im Mittelstand, DB 2004, 999; SCHIFFERS, Änderungen der steuerlichen Verlustnutzung ab 2004, GmbH-StB 2004, 50; SCHMITT, Verfassungsrechtliche Bewertung der Gesellschafterfremdfinanzierung i.S. von § 8a KStG, DStZ 2004, 600; STRUNK/KAMINSKI, Steuerrechtsänderungen zum Jahresbeginn 2004 – Erste Beratungsüberlegungen, Stbg. 2004, 2; WEBER-GRELLET, Mindestbesteuerung/Verlustverrechnung, Stbg. 2004, 31, 75; CORDEWENER, Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung im Europäischen Recht, DStJG. 28 (2005), 263; ECKHOFF, Verluste im Einkommensteuerrecht, DStJG 28 (2005), 11; HEINRICH, Verluste im Fall der Rechtsnachfolge und des Gesellschafterwechsels, DStJG 28 (2005), 117; HEINTZEN, Die unterschiedliche Behandlung von Gewinnen und Verlusten, DStJG 28 (2005), 159; HERZIG, Verluste im Körperschaftsteuerrecht, DStJG 28 (2005), 181; KEMPERMANN, Verlustausweis, Bemessungsgrundlage, Verlustberücksichtigung, DStJG 28 (2005), 95; KIRCHHOF, Verluste im Steuerrecht, DStJG 28 (2005), 1 ff.; PLAMBECK, Die neue Berechnung der Gewerbesteuerückstellung für Kapital- und Personengesellschaften nach Einführung der Mindestbesteuerung, DB 2005, 61; PROKISCH, Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung, DStJG 28 (2005), 231; STÖCKER, Verfahrensrechtliche Fragen beim Verlustabzug nach § 10d EStG, in Festschr. Korn, Berlin 2005, 721; WENDT, Prinzipien der Verlustberücksichtigung, DStJG 28 (2005), 39.

A. Überblick

1

Allgemeiner Überblick: § 10d regelt in Durchbrechung des Prinzips der Abschnittsbesteuerung die Verrechnung von Verlusten außerhalb des Entstehungszeitraums. Dies geschieht in zwei Richtungen, durch einen einjährigen Verlustrücktrag und einen zeitlich unbegrenzt in die Zukunft gestatteten Verlust-

vortrag. Der Rücktrag ist bis zu einem bestimmten Betrag zulässig, während der Vortrag über einen nicht beschränkten Sockelbetrag hinaus prozentual gemessen am Gesamtbetrag der Einkünfte des Abzugsjahres beschränkt ist.

Während der Gesetzgeber den Verlustabzug anfangs als Ausdruck materieller Steuergerechtigkeit ansah, wertete er ihn zunehmend zur Vergünstigungsnorm ab, die je nach Bedarf zugunsten oder zu Lasten des Stpfl. geändert werden konnte.

Abs. 1: In Abs. 1 ist der Verlustrücktrag (Legaldefinition in Satz 1) geregelt, Satz 2 und Satz 3 betreffen die diesbezügliche Änderung bereits erlassener oder unanfechtbarer StBescheide. Satz 4 und Satz 5 beinhalten das Antragsrecht zum Verzicht auf den Verlustrücktrag und dessen Inhalt.

Abs. 2 regelt den Verlustvortrag, Legaldefinition in Satz 1, Verdopplung des Sockelbetrags in Satz 2, Ausschluß des Abzugs nach Satz 3.

Abs. 3 und 4: Abs. 3 ist aufgehoben, Abs. 4 regelt die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs (Satz 1), Definition des verbleibenden Verlustabzugs in Satz 2, die Zuständigkeit in Satz 3 und die Änderbarkeit in Sätzen 4 und 5.

B. Rechtsentwicklung

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

Preuß. EStG v. 24.6.1891 (Preuß. G.-S. 1891, 175): Seit dem 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 Land- und Forstwirtschaft, 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 ff.): 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.

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 (amerik. und brit. Besatzungszone) und durch entsprechende Ausführungsgesetze in der franz. 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 EStG wird auf Verluste aus selbständiger Arbeit erstreckt, insgesamt aber beschränkt auf Stpfl., die ihre Gewinne nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG ermitteln (Inkrafttreten 1.1.1949).

DMBilG v. 21.8.1949 (BGBl. 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 (BTDruks. 2/481, 84). Der Verlustvortrag wird auf fünf VZ verlängert, der Kreis der Berechtigten auf nichtbuchführende Gewinnerweitert; 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.

II. § 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, BTDruks. 7/4705, 3).

- Einführung eines auf ein Jahr begrenzten Verlustrücktrags aus konjunkturpolitischen und mittelstandsfördernden Gründen (vgl. BTDrucks. 7/3667 und BTDrucks. 7/4604, 3; SÖFFING, FR 1976, 209 ff.). Liquidität und Investitionsbereitschaft sollen gestärkt werden.

- Einführung des Officialprinzips 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 (FROTSCHER/LINDBERG, § 10d Rn. 83). 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 d. 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 verfassungsrechtlich bedenklich. Der Gesetzgeber nimmt den Verlustabzug aus dem Bereich der SA heraus und läßt den Abzug nur noch vorrangig vor SA und außergewöhnlichen Belastungen 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 im VZ 1999 entstanden sind, also auch für den Verlustrücktrag in den VZ 1998 (§ 52 Abs. 25 Satz 1 EStG idF des StEntlG 1999/2000/2002). Folge ist, daß für Zwecke der Ermittlung des Rücktragsbetrags in 1998 eine fiktive Verlustverrechnung nach § 2 Abs. 3 Sätze 2–8 durchzuführen ist (so auch FG Schl.-Holst. v. 26.11.2003, Lexinform Dok. Nr. 0818718, nrkr., Rev. BFH XI R 39/04; Hess. FG v. 22.9.2004, Lexinform Dok. Nr. 0819585, nrkr., Rev. BFH XI R 50/04; FG Köln v. 8.12.2004, EFG 2005, 436, nrkr., Rev. BFH XI R 3/05; R 115 Abs. 6 EStR 2003).

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Übernahme der in § 52 Abs. 25 EStG 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, die Verlustabzugsbeschränkung wird in veränderter Form fortgeführt und durch Erweiterung auf die horizontale Verlustverrechnung erstmals auch für Körperschaften eingeführt.

Entwicklung des Gesetzgebungsverfahrens: Bereits im Gesetzentwurf zum StVergAbG (BTDrucks. 15/119) sollte der horizontale Verlustvortrag auf die Hälfte der positiven Einkünfte beschränkt werden. Durch die Einschränkung auch des Verlustabzugs innerhalb einer Einkunftsart hätten erstmals auch Körperschaften ihre Verluste aus der Vergangenheit nicht mehr unbeschränkt vortragen können. Flankiert werden sollte die der Verstetigung der KStEinnahmen dienende Regelung (BTDrucks. 15/119, 46) durch eine entsprechende Ergänzung in § 10a GewStG, der auch im Bereich der GewSt. den Verlustabzug beschränken sollte.

Trotz einer vom FinAussch. vorgeschlagenen Mittelstandskomponente (Sockelbetrag von 100 000 €, BTDrucks. 15/480, 4) konnte im Vermittlungsausschuß keine Einigung zur Beschränkung des Verlustvortrags erzielt werden. Diese erfolgte erst im „Korb II“ des StVergAbG, auf das sich der Vermittlungsausschuß schließlich einigte, in der jetzt gültigen Fassung mit einem Sockelbetrag von 1 000 000 € (Mittelstandskomponente⁴⁾ und der Beschränkung darüber hinausgehender Verlustverrechnung auf 60 vH der verbleibenden positiven Einkünfte.

Die geänderten Verlustabzugsbeschränkungen sind ab dem VZ 2004 für alle Altverluste anzuwenden (§ 52 Abs. 25 Satz 3). Dies gilt nach § 52 Abs. 25 Satz 2 auch für bisher unbeschränkt abziehbare Altverluste, die zum 31.12.1998 geson-

dert festzustellen waren und damit nicht der bisher geltenden Mindestbesteuerungsregel unterfielen.

Die Neuregelungen 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 3 ist die Neufassung auch bezogen auf den Rücktrag erstmals für den VZ 2004 anzuwenden. Der Verlustvortrag aus dem VZ 2003 in den VZ 2004 ist unabhängig von der Einkunftsart in den neuen Grenzen des § 10d Abs. 2 durchzuführen. Zwar ist die Neuregelung erst ab dem 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 F. 3, 12907 [2004]).

Reformüberlegungen: Mit Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der steuerlichen Standortbedingungen durch die Bundesregierung (BTDrucks. 15/5554) soll zur Verbesserung dieser Bedingungen der Verlustabzug oberhalb des Sockelbetrags nur noch zu 50 vH zulässig sein. Geplant ist außerdem eine neue Form der Mindestbesteuerung in § 15b EStG, nach der Verluste aus sog. Steuerstundungsmodellen nur noch mit späteren positiven Einkünften aus derselben Einkunftsquelle verrechenbar sein sollen.

4 Einstweilen frei.

C. Bedeutung des § 10d

5 I. 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. i.e. zum Periodizitätsprinzip § 2 Anm. 901 und LANG in TIPKE/LANG, StRecht, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn. 44; BVerfG v. 20.12.1989 – 1 BvR 1269/89, HFR 1990, 517). 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 ist einer Durchschnittsbesteuerung wird durch diese punktuelle Überschreitung des einzelnen VZ nicht erreicht. In Verfolgung dieser Ziele ist § 10d weder StVergünstigung noch Billigkeitsnorm.

V. GROLL in K/S/M, § 10d Rn. C 2; v. GROLL in LEHNER [Hrsg.], 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, 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.

II. Systematische Bedeutung der Vorschrift

1. Durchbrechung des Periodizitätsprinzips

6

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 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.

2. Stellung bei der Berechnung des Einkommens

7

§ 10d zählt trotz seiner Stellung im Titel Sonderausgaben 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 außergewöhnlichen Belastungen 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.

3. Verfahrensrechtliche Regelungsinhalte

8

Neben ihrem materiellrechtlichen Regelungsgehalt enthält die Vorschrift verfahrensrechtliche 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 verfahrensrechtlichen Durchsetzung seines materiellen Regelungsgehalts (v. GROLL in KSM, § 10d Rn. A 4) und gemischt materiell-formelle Regelungen wie den Antrag auf Verzicht nach Abs. 1 Sätze 2 und 3.

4. Verhältnis zu besonderen Verlustverrechnungskreisen

9

Das EStRecht sieht in bestimmten Vorschriften Verlustverrechnungsbeschränkungen vor, die aufgrund des Verweises auf § 10d eigene Verlustverrechnungskreise bilden. Namentlich sind dies §§ 2b, 15 Abs. 4 Sätze 2, 3 und 7; § 22 Nr. 3 Satz 4; § 22 Nr. 2 iVm. § 23 Abs. 3 Sätze 8 und 9. Innerhalb dieser Verrechnungskreise steht jeweils der volle Abzugsrahmen des § 10d 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, BStBl. I 2004, 1097). 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 €.
- 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.

III. 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 Altersinkünfte 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, *StJb.* 1999/2000, 17; SEER, Der sog. Halbteilungsgrundsatz als verfassungsrechtliche Belastungsobergrenze der Besteuerung, *FR* 1999, 1280; WÖRING, Verfassungsrechtliche Zulässigkeit von Einschränkungen der Verlustverrechnung, *NWB F.* 3, 10718; BIRK, Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Unternehmenssteuerreform, *StuW* 2000, 328; ALTFELDER, Ist die „Mindestbesteuerung“ verfassungswidrig? *DB* 2001, 350; EGGER, Zur Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung nach § 2 Abs. 3 EStG – Anm. zum BFH-Beschluß vom 9.5.2001, *StuB* 2001, 755; HERGARTEN, Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – ein ausgehöhltes Prinzip? Anm. zum BFH-Beschluß v. 9.5.2001 zur sog. Mindestbesteuerung nach § 2 Abs. 3 EStG, *IStr* 2001, 1876; HOLDORF, Zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Verlustabzugsbeschränkung nach § 2 Abs. 3 EStG – zum Beschluß des BFH v. 9.5.2001, *BB* 2001, 2085; KIRCHHOF, Das EStGB – Ein Vorschlag zur Reform des Ertragsteuerrechts, *DStR* 2001, 917; KOHLHAAS, Keine ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung, Kommentar zum BFH-Beschluß v. 9.5.2001, *BB* 2001, 1665; KOHLHAAS, Verfassungsrechtliche und steuersystematische Grundlagen der Einkommensteuer, *DStJG* 24 (2001), 9; REIMER, Probleme der Verlängerung der Mindesthaltefristen des § 23 EStG – Zur Verfassungsmäßigkeit rückwirkender Steuergesetze, *DStZ* 2001, 725; WERNER, Kommentar zum Urteil des FG Münster v. 7.9.2000, *BB* 2001, 659; NOLTE, Geht es der Mindestbesteuerung jetzt „an den Kragen“? – Anm. zum Beschluß des FG Berlin v. 4.3.2002, *BuW* 2002, 890; BERG/SCHMICH, Die Beschränkungen des Verlustabzuges im Karlsruher Entwurf zum Einkommensteuergesetz, *DStR* 2002, 346; SCHWEYER/BEUTH, Streichung von Verlustvorträgen rechtswidrig!, *DB* 2001, 1925; HEY, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Köln 2002; PALM, Verfassungsmäßigkeit einer quellenbezogenen Mindestbesteuerung im Ertragsteuerrecht, *DStR* 2002, 152; SCHUHMAN, Zum Verlustausgleich nach § 2 Abs. 3 EStG, *StBp.* 2002, 327; KIRCHHOF, Dokumentation: Einkommensteuer-Gesetzbuch – Ein Vorschlag zur Reform des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts, *DStR* 2003, Beihefter 5; TIPKE, Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl., Köln 2003; WEBER-GRELLET, Rechtssicherheit im demokratischen Staat – Kontinuität und Planungssicherheit, *StuW* 2003, 278; BIRK/DESENS, Der Schutz der Eigentumsgarantie (Art. 14 GG) bei Anwartschaftsrechten auf steuerliche Erstattungsansprüche – Zugleich eine verfassungsrechtliche Würdigung des § 37 Abs. 2a KStG nF, *StuW* 2004, 97 ff.; 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 ff.; SCHMEHL, Allgemeine Verlustverrechnungsbeschränkungen mit Mindestbesteuerungseffekt – ein tragfähiges Konzept für das Einkommensteuerrecht?, GEB <http://geb.uni-giessen.de/geb/volltexte/2004/1388/> (Aufruf 15.1.2005); SCHMITT, Verfassungsrechtliche Bewertung der Gesellschafterfremdfinanzierung i.S. von § 8a KStG, DStZ 2004, 600; LANG/ENGLISCH, Zur Verfassungswidrigkeit der neuen Mindestbesteuerung, StuW 2005, 3; MELLINGHOFF, Steuergesetzgebung im Verfassungsstaat, Stbg. 2005, 1.

1. Verlustabzug und Leistungsfähigkeitsprinzip

10

Grundsatz: Die Zulässigkeit von Verlustverrechnung ist am Leistungsfähigkeitsprinzip zu messen. Dieses Grundprinzip der Einkommensbesteuerung fordert in Anlehnung an Art. 3 GG, Stpfl., die in gleichem Umfang leistungsfähig sind, gleichermaßen stl. zu belasten (WENDT, DSjG 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 ff. [169]) und das Existenzminimum von der Besteuerung freizustellen.

Zeitliche Dimension: Zeitlich zu bemessen ist die Leistungsfähigkeit auf die Dauer der Erwerbstätigkeit anhand des Lebenseinkommens (str., so auch zB BFH v. 29.11.1965 – GrS 1/65 S, BStBl. III 1966, 142 [143]; v. 22.10.2003 – I ER -S- 1/03, DStR 2004, 79; LADEMANN/BRANDT, § 10d Rn. 242; v. GROLL in KSM, § 10d Rn. A 12, A 70, C 2; FROTSCHER/LINDBERG, § 10d Rn. 4; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, 754 ff.; LANG in TIPKE/LANG, StRecht, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn. 44; LANG, Die Bemessungsgrundlage der ESt., 1981/1988, 186 ff.; BERG/SCHMICH, DStR 2002, 346 [347]; v. GROLL in LEHNER [Hrsg.], Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2004, 23 [28]; KARRENBROCK, DB 2004, 559 [560]; SÖFFING, DStZ 2004, 795 ff.; WEBER-GRELLET, Stbg. 2004, 75 [82]; LANG/ENGLISCH, StuW 2005, 3 ff.; STÖCKER in Festschr. Korn, 2005, 721 [723]; WENDT, DSjG 28 [2005], 39 [51]; VERFÜRTH, Verlustausgleichsverbote, 2002, 13; aA Vertreter des Periodizitätsprinzips, zB KIRCHHOF in KSM, § 2 Rn. A 135 ff.; SCHICK, Der Verlustrücktrag, 1976, 12 ff.; BIRK/FÖRSTER, Altersvorsorge und Alterseinkünfte im EStRecht, 1987, 30; LEHNER in LEHNER [Hrsg.], Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2004, 1 [15 ff.]).

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

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

Abschnittbesteuerung: 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. i.e. DRÜEN, Periodengewinn und Totalgewinn, 1999, 88 ff.). Aus diesem Grund kommt auch dem Prinzip der Abschnittbesteuerung, das diese praktischen Schwierigkeiten überwindet, materiell-rechtlicher Gehalt zu.

Gleichrangigkeit der Prinzipien: UE sind sowohl das Periodizitätsprinzip als auch das Totalitätsprinzip gleichrangige Wesensmerkmale der Ertragsbesteue-

nung, die naturgemäß miteinander kollidieren. Während das Leistungsfähigkeitsprinzip darauf zielt, den zulässigen Umfang stl. Belastung festzulegen, soll die Abschnittsbesteuerung materiell-rechtlich 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. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 [271]; v. 17.11.1998 – 1 BvL 10/98, NJW 1999, 2581; v. 23.1.1990 – 1 BvL 4, 5, 6, 7/87, BVerfGE 81, 228 [237 ff.]; 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.

Umfang des Kernbereichs: Die Grenze für den Eingriff in den Kernbereich des Leistungsfähigkeitsprinzips ist noch nicht abschließend geklärt, eine Orientierung kann dabei der vom BVerfG aufgestellte Halbteilungsgrundsatz sein (BVerfG v. 29.5.1992 – 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BVerfGE 87, 153 ff. [169] und v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121; ihm folgend SEER, FR 1999, 1280 [1286, 1291]). Für den Verlustabzug bedeutet diese Grenze, daß er in einem solchen Umfang zuzulassen ist, als dem Stpfl. zumindest für die Dauer der Erwerbstätigkeit ca. die Hälfte des Einkommens nach Abzug der Erwerbsaufwendungen verbleiben muß.

„Echte und unechte Verluste“: Die neuere Rspr. des BFH (v. 6.3.2003 – XI B 7/02, DB 2003, 1149; v. 6.3.2003 – XI B 76/02, DB 2003, 1151 und v. 9.5.2001 – XI B 151/00, BStBl. II 2001, 552) und das Schrifttum (zB BIRK, StuW 2000, 328) differenzieren für die Frage der Verfassungsmäßigkeit von § 2 Abs. 3 aF im Hinblick auf die Wahrung des Leistungsfähigkeitsprinzips zwischen „echten“ Verlusten und „unechten“ Verlusten, die auf vom Gesetzgeber zugelassenen erhöhten Abschreibungen beruhen, ohne jedoch die grundsätzliche Abziehbarkeit solcher Verluste in Frage zu stellen. Die Differenzierung müsste in gleicher Weise auch für den Verlustabzug Bedeutung haben. UE ist die Unterscheidung von „echten“ und „unechten“ Verlusten jedoch verfehlt.

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 v. GROLL in LEHNER [Hrsg.], Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2004, 23 [35]). Bereits die Definition des Begriffs „unechte“ Verluste ist uE nicht möglich (so auch FG Münster v. 7.11.2002, EFG 2003, 244, rkr.; ECKHOFF, DStJG 28 [2005], 11 [38]; HERGARTEN, DStR 2001, 1876 ff.; KARRENBROCK, DB 2004, 559; KOHLHAAS, BB 2002, 2527 [2531]; VERFÜRTH, Verlustausgleichsverbote, 2002, 10; aA LEHNER in LEHNER [Hrsg.], Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2004, 1 [9]). „Unechte Verluste“ sind nicht solche, denen kein Mittelabfluß zugrunde gelegen ist (aA BFH v. 9.5.2001 – XI B 151/00, BStBl. II 2001, 552 zu unechten Verlusten; v. 6.3.2003 – XI B 7/02, DB 2003, 1149; v. 6.3.2003 – XI B 76/02, DB 2003, 1151, ähnlich auch KIRCHHOF DStJG 28 [2005], 1 [6 ff.]: unechte Verluste als „Papierverluste“). Auch die Anschaffung oder Herstellung abnutzbarer WG beruht auf einem Mittelabfluß des Stpfl., dem zunächst lediglich keine Leistungsfähigkeitsminderung gegenübersteht. In dem Maße, in dem das erworbene abnutzbare WG an Wert verliert, manifestiert sich hier eine Minderung der Leistungsfähigkeit. Buchverlusten im Rahmen regulärer Abschreibungen liegen idR echte Aufwendungen des Stpfl. zugrunde, die entsprechend der gestreckten Minderung der Leistungsfähigkeit nur zeitlich gestreckt zum Abzug zugelassen werden. 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 ech-

ter 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.

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 Steuervorteil, der jedoch vom Gesetzgeber idR aus Leistungsgesichtspunkten gewollt ist.

Auch betriebswirtschaftlich und/oder volkswirtschaftlich unsinnige Aufwendungen (KOHLEHAAS, DStR 2003, 1142; ähnlich auch KIRCHHOF, DStJG 28 [2005], 1 [6 ff.]) führen nicht zu unechten Verlusten. UE ist es nicht zulässig und für die Verwaltung auch praktisch nicht möglich, Aufwendungen danach zu beurteilen, ob sie betriebswirtschaftlich oder gar volkswirtschaftlich sinnvoll sind. Grundsätzlich obliegt die inhaltliche Gestaltung seiner Einkünfteerzielung dem Stpfl. Zwar ist unbestritten, daß Sonderabschreibungen dazu dienen, Investitionen zu fördern, die der Stpfl. andernfalls nicht getätigt hätte (vgl. auch HERGARTEN, DStR 2001, 1876 ff.). Diese aber als unsinnig darzustellen, ist weder dem Förderzweck noch der tatsächlichen Intention des Stpfl. angemessen. Auch Verluste aus sog. „Steuersparmodellen“ sind grundsätzlich, soweit sie stl. anzuerkennen sind, „echte“ Verluste. Auch der Stpfl., der in eine solche Anlageform investiert, hat für 50 ct. Steuerersparnis idR 1 € investiert und rechnet damit, am Ende (unabhängig von der Steuerersparnis) mehr als 1 € zu erwirtschaften, andernfalls bliebe nur die Liebhaberei (aA wohl KIRCHHOF, DStJG 28 [2005], 1 [7 ff.]).

Auch das Zeitmoment als Abgrenzungskriterium zwischen echten und unechten Verlusten ist uE nicht tauglich. Danach sollen unechte Verluste dann vorliegen, wenn ihnen im Zeitpunkt des Abzugs kein echter Aufwand zugrunde lag (so zB LEHNER in LEHNER [Hrsg.], Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2004, 1 [9]). Diese Fälle können aber nur dann zu stbarem Aufwand werden, wenn der Steuergesetzgeber sie außerhalb der handelsrechtl. Gewinnermittlungsvorschriften zum Abzug zuläßt und damit einen zeitlich später gelagerten Aufwand bewußt vorzieht. Echter Aufwand wird nicht dadurch zu „unechtem“, daß der Gesetzgeber den Abzug zeitlich verlagert.

2. Verlustabzug und Rechtsstaatsprinzip

11

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]; BFH v. 24.2.1999 – X R 171/96, BStBl. II 1999, 450; PALM, DStR 2002, 152 [154]; MELLINGHOFF, Stbg. 2005, 1 [3]; WENDT, DStJG 28 [2005], 39 ff. [55]).

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 der Disposition zugrunde gelegten Steuerfolgen belegt werden.

UE ist es im Hinblick auf das Rechtsstaatsprinzip mit seiner Forderung nach Rechtssicherheit (vgl. BVerfG v. 5.2.2002 2 BvR 305/93 u.a., BVerfGE 105, 17 [36 f.]) verfassungsrechtlich nicht unbedenklich, den Verlustrücktrag im Regelfall über einen langen Zeitraum zu gewähren. Als zeitliche Grenze kann an die Grenzen der Festsetzungsverjährung gedacht werden, innerhalb derer endgültige Sicherheit über die Höhe der Besteuerung zu schaffen ist.

3. Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung nach Abs. 2

12 a) Streckung des Verlustvortrags

Die zeitliche Streckung des Verlustvortrags begründet per se unter keinem Gesichtspunkt die Verfassungswidrigkeit des Abs. 2.

Kein Verstoß gegen subjektives Nettoprinzip: Ein Verstoß gegen das subjektive Nettoprinzip liegt nicht vor (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 vH des GdE, die mit Verlusten anderer VZ ausgeglichen werden können. Steuern werden „nur“ auf die verbleibenden 40 vH 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. UE verstößt die Regelung nicht gegen das verfassungsrechtliche 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, verfassungsrechtlich 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 (aA LANG/ENGLISCH, *StuW* 2005, 3 ff.).

13 b) Verlustvorträge bei Objektgesellschaften

Die Vorschrift verstößt in ihrem Abs. 2 gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, weil der Verlust nicht nur zeitlich gestreckt wird (zur Zulässigkeit der zeitlichen Streckung vgl. BFH v. 6.3.2002 – XI B 76/02, BStBl. II 2002, 523 ff.), 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.

AA noch § 10d Anm. J 03–5; so auch HERFF, *KÖSDI* 2004, 14253; Zweifel auch bei KORN/KAMINSKI, § 10d Rn. 84.26 ff.; HERZIG/WAGNER, *DStR* 2003, 225 [233]; LINDAUER, *BB* 2004, 2720 ff.; RAUPACH in LEHNER [Hrsg.], *Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht*, 2004, 53 [61]; WEBER-GRELLET, *Stbg.* 2004, 75 [82]; LANG/ENGLISCH, *StuW* 2005, 3 ff.; aA FROTSCHER/LINDBERG, § 10d Rn. 5; SCHMIESZEK in B/B, § 10d Rn. 141 ff.; BRANDENBERG, *NWB F.* 3, 12757 [2004]; INTEMANN/NACKE, *DStR* 2004, 1149; SCHMEHL, GEB <http://geb.uni-giessen.de/geb/volltexte/2004/1388/> [Aufruf 15.1.2005], 21).

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

Beispiel: A-Bauträger-GmbH errichtet über 3 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 vH aus 9 Mio.). Damit erzielt sie einen stpfl. Gewinn von 3,6 Mio. €. Darauf zahlt sie (nach derzeit gültigem KStSatz 25 vH KSt. zzgl. durchschnittl. 13 vH GewSt. (gewstl. Verlust = KStVerlust); so zahlt sie im VZ 03 1 368 000 € Steuern. Auf den insgesamt erwirtschafteten Gewinn von 2 Mio. € liegt diese Besteuerung jenseits der hälftigen Teilung, sie nähert sich der 70 vH-Grenze, (bei Einbeziehung des SolZ wird diese Grenze überschritten). Hatte sie Verluste von 9 Mio. €, so zahlt sie ebenfalls 1 368 000 € Steuern auf einen tatsächlichen Gewinn von 1 Mio. €. Die StBelastung liegt bei ca. 137 vH (Weitere Berechnungsbeispiele und Berechnungsformeln bei HERZIG/WAGNER, DStR 2003, 225 [227] und HERZIG/WAGNER, Wpg. 2004, 53 ff.).

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 grundsätzlich 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 vergleichbarem 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 i.E. auch WENDT, DStJG 28 [2005], 39 [71 ff.]). Die rein fiskalische Begründung 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 nicht rechtfertigen. Der Stpfl. kann nicht verpflichtet sein, fehlerhafte Gesetzgebung auf eigene Kosten durch aufwendige 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, EFG 2003, 244, rkr.; ähnlich HEINTZEN, DStJG 28 [2005], 159 [176]).

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. 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 55, 277 [299]).

Der Auslegung zugänglich ist der Begriff der „negativen Einkünfte“ in Abs. 2 Satz 1, der grundsätzlich 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 WEBER-GRELLET, Stbg. 2004, 31 ff.). Eine einschränkende Auslegung des § 10d 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 grundsätzlich 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 Einstweilen frei.

D. Geltungsbereich des § 10d

15 I. Sachlicher Geltungsbereich

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.).

II. Persönlicher Anwendungsbereich

1. Natürliche Personen

a) Grundsatz

16

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

b) 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 unter II.2.b). 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 unter II.2.b) Regelungen zum Wechsel der Veranlagungsart enthält § 62d EStDV. Nicht erfaßt sind Fälle des Wechsels von der Einzelveranlagung 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 Abs. 2 EStDV ändert nichts daran, daß gem. 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 unter II.2.b); FG Ba.-Württ. v. 27.6.1990, EFG 1991, 119, rkr.; FG München v. 20.11.1990, EFG 1991, 482, rkr.; aA FG Rhld.-Pf. v. 22.11.1985, EFG 1986, 177, rkr.).

Im einzelnen sind folgende Fälle des Wechsels der Veranlagungsart denkbar:

Veranlagung		Abzug vom GdE
Im Verlustentstehungsjahr	Im Verlustabzugsjahr	
Einzelveranlagung oder getrennte Veranlagung oder besondere Veranlagung	Einzelveranlagung oder getrennte Veranlagung oder besondere Veranlagung	Abzug bei demjenigen, der Verlust erwirtschaftet hat
Einzelveranlagung oder getrennte Veranlagung oder besondere Veranlagung	Zusammenveranlagung	Abzug in beiden Fällen vom gemeinsamen GdE

Veranlagung		Abzug vom GdE
Zusammenveranlagung	Einzelveranlagung oder getrennte Veranlagung oder besondere Veranlagung	Abzug im Verhältnis der Verluste untereinander im Jahr der Verlustentstehung
Zusammenveranlagung	Zusammenveranlagung	Abzug vom gemeinsamen GdE

Zum Recht zur erneuten Ausübung des Veranlagungswahlrechts nach Änderung eines Bescheids gem. § 10d Abs. 1 Satz 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: s. Anm. 23.

18 **c) 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 gesondert festgestellten (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und Abs. 2 AO) negativen Einkünfte sind auf die Feststellungsbeteiligten gem. ihrer Gewinnverteilungsquote aufzuteilen (R 115 Abs. 4 Sätze 6 und 7 EStR 2003). 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).

Organschaft: Bei Organschaft ist zum Verlustabzug nur der Organträger (OT) berechtigt, bei dem auch die Abzugsbeschränkung nach § 10d Abs. 2 zu ermitteln ist, unabhängig von der Zahl der gewinnabführenden Organgesellschaften (OG), so R 115 Abs. 4 Satz 9 EStR 2003. Der vom OT übernommene Verlust ist bei diesem innerhalb seiner Verlustabzugsbeschränkungen abziehbar. Ist OT eine PersGes., so gelten für den Verlustabzug die geschilderten Besonderheiten. (R 115 Abs. 4 Satz 11 EStR 2003)

Vororganschaftliche Verluste verbleiben bei der OG (HERZIG, DSStJG 28 [2005], 181 [189]; § 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 [Hrsg.], Organschaft, 2003, 172 f.).

19 Einstweilen frei.

20 **2. Körperschaften**

Über die Verweisung in § 8 Abs. 1 KStG gilt § 10d auch im Bereich des KStRechts. Ergänzt wird § 10d im Bereich der Körperschaften durch § 8 Abs. 4 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 abzehbaren und nicht abzehbaren Aufwendungen nach §§ 9 und 10 KStG. § 8 Abs. 4 KStG konkretisiert das Prinzip der Individualbesteuerung bei Körperschaften dahingehend,

daß die Körperschaft, die den Verlustabzug geltend machen will, rechtlich und wirtschaftlich mit derjenigen identisch sein muß, die den Verlust erzielt hat. Die Mindestbesteuerungsregeln des § 10d Abs. 2 führen durch die Streckung der Verlustvorträge zu einer Anwendung des § 8 Abs. 4 KStG in Fällen, in denen diese nach alter Rechtslage wegen des Verlustverbrauchs ausgeschlossen war.

3. Verlustabzug bei Rechtsnachfolge

Schrifttum: KEUK, Die neuere Rechtsprechung des BFH zur Gewinnrealisierung, zur Abwicklung eines Erbfallendes und zur Behandlung der Beziehungen zwischen Familienangehörigen, *StuW* 1973, 74 (84); TRZASKALIK, Personal gebundene Einkommensteuerpflicht und Gesamtrechtsnachfolge, *StuW* 1979, 97; RING, Darf der Erbe Sonderausgaben des Erblassers abziehen und einen Verlustausgleich vornehmen?, *DStZ/A* 1981, 24; FICHTELMANN, Probleme des Verlustabzugs in Erbfällen, *Inf.* 1982, 291; STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, Berlin 1983; WASMER, Die Zurechnung von Einkünften bei der unentgeltlichen Übertragung von Betriebsvermögen durch Erbfall und Schenkung, Köln 1985; GÖRING, Die Gesamtrechtsnachfolge im Einkommensteuerrecht, Erlangen/Nürnberg 1986; MEINCKE, Die Auswirkungen der Rechtsnachfolge auf das Steuerrechtsverhältnis, *DStJG* 10 (1987), 19 (30); RUPPE, Einkommensteuerrechtliche Positionen der Rechtsnachfolge, *DStJG* 10 (1987), 45 (94); KNOBBE-KEUK Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. Köln 1993, 307; GOSCH, Zum (gewerbsteuerlichen) Verlustabzug des Erben, *StBp.* 1994, 126; SCHMITZ, Kein Abzug eines ererbten Verlustvortrages gemäß § 10d EStG bei fehlender wirtschaftlicher Belastung des Erben?, *BB* 1996, 987; STRNAD, Vererblichkeit des einkommensteuerlichen Verlustabzuges (§ 10d EStG 1997)?, *FR* 1998, 935; STRNAD, Vererbung des Verlustabzugs, Hamburg 1998; PAUS, Verlustabzug in Erbfällen, *BB* 1999, 2584; BEISER, Keine Vererbbarkeit von Verlustvorträgen? – Kritik zur Divergenzanfrage des I. Senats des BFH v. 29.3.2000, *DStR* 2000, 1505; PAUS, (Un-)Vererblichkeit verrechnungsgebundener Verluste (§ 15a Abs. 2 EStG) – Vorschlag einer berichtigten Auslegung des § 15a EStG, *BB* 2000, 595; RÖSSLER, Übergang des Verlustabzugs auf den Erben?, *DStZ* 2000, 760; BUCIEK, Verlustabzug des Erben, *DStZ* 2001, 751; MARX, Der Verlustabzug im Erbfall und die „Rechtsprechung der ruhigen Hand“, *DB* 2001, 2364; STRNAD, Einkünfteermittlung: Verlust des Erblassers beim Erben zu berücksichtigen, *FR* 2001, 1053 (1054); 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 Verlustabzuges: BFH Beschl. v. 22.10.2003 – I ER -S- 1/03 (XI R 54/99), *NWB F.* 3, 12857; CREZELIUS, 10 Jahre ZEV: Die Entwicklung des Steuerrechts, *ZEV* 2004, 53; MÜLLER-FRANKEN, Die Rechtsprechung zur „Vererblichkeit von Verlusten“: eine Frage richterlicher Rechtsfortbildung, *DStZ* 2004, 606; MÜLLER-FRANKEN, Gesamtrechtsnachfolge durch Erbfall und einkommensteuerliche Verluste, *StuW* 2004, 109; NICKEL/HILGERS, Verlustabzug für die Erben nach dem Erbfall?, *FR* 2004, 459; SÖFFING, Vererblichkeit des Verlustabzugs, *DStZ* 2004, 795; LAULE/BOTT, Nochmals: Vererblichkeit von Verlustvorträgen, *DStR* 2005, 497; MARX, Der Verlustabzug im Erbfall als vermögenswerte Rechtsposition – eine ökonomische Analyse, *FR* 2005, 617; MEINCKE, Anm. zur Vorlageanfrage des XI. Senat des BFH v. 28.7.2004 – XI R 54/99, *ZEV* 2005, 80.

a) 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.

21

22 **b) Gesamtrechtsnachfolge**

Das Verbot der Übertragung von Verlustvorträgen gilt grundsätzlich 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 **c) Vererblichkeit des Verlustvortrags**

Die Vererblichkeit des Verlustabzugs ist umstritten.

Bisherige Rechtsprechung und Verwaltungspraxis: Nach bisheriger stRspr. (BFH v. 22.6.1962 – VI 49/61, BStBl. III 1962, 386; v. 17.5.1972 – I R 126/70, BStBl. II 1972, 62; v. 10.4.1973 – VIII R 132/70, BStBl. II 1973, 679; v. 13.11.1979 – VIII R 193/77, BStBl. II 1980, 331; v. 23.1.1991 – I S 6/90, BFH/NV 1992, 372; v. 17.7.1999 – I R 75/90, BStBl. II 1999, 899; v. 16.5.2001 – I R 76/99, BStBl. II 2002, 487) und Verwaltungsauffassung (H 115 EStH 2003; BMF v. 26.7.2002, BStBl. I 2002, 667) gilt der Verlust als vererblich, wenn der Erbe durch den abzuziehenden Verlust wirtschaftlich belastet, also in seiner Leistungsfähigkeit eingeschränkt ist (BFH v. 5.5.1999 – XI R 1/97; BStBl. II 1999, 653m. Anm. WENDT, FR 1999, 1068; HALLERBACH, FR 1999, 1069; STRNAD, FR 1999, 1070). Der Übergang auf den Erben wird dann angenommen, wenn der Erbe rechtlich für die Verbindlichkeiten des Erblassers einsteht und eine Inanspruchnahme nicht gänzlich auszuschließen ist. Der Verlustabzug durch den Erben scheidet demnach nur in Ausnahmefällen aus, beispielsweise, wenn der Erbe wegen Nachlaßkonkurses nur beschränkt haftet oder der Erbe im Innenverhältnis von der Verlusttragung freigestellt wurde (BFH v. 17.2.1961 – VI R 66/59, BStBl. III 1961, 230; v. 22.6.1962 – VI 49/61, BStBl. III 1962, 386; v. 5.5.1999 – XI R 1/97, BStBl. II 1999, 653; FG Hamb. v. 17.5.2002, EFG 2002, 1230, rkr.).

Stellungnahme: UE ist der Verlustabzug nicht vererblich; die bisherige Rechtsprechung des BFH und die Handhabung durch die Verwaltung sind abzulehnen.

Die Rspr. zur Vererblichkeit des Verlustabzugs ist in der Literatur und bei den Finanzgerichten seit langem kritisiert worden (ua. LADEMANN/BRANDT, § 10d Rn. 231 ff.; v. GROLL in K/S/M, § 10d Rn. B 195 ff.; SCHMIESZEK in B/B, § 10d Rn. 72; KEUK, StuW 1973, 74 [84]; RING, DStZ 1981, 24; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 307; GOSCH, StBp. 1994, 126; STRNAD, FR 1998, 935; STRNAD, BB 2000, 595; STRNAD, FR 2001, 1053 [1054]; aA BLÜMICH/HORLEMANN, § 10d Rn. 33; KORN/KAMINSKI, § 10d Rn. 7.2, 7.4; MEINCKE, DStJG 10 [1987], 19 (30); BEISER, DStR 2000, 1505; PILTZ, ZEV 2002, 496; LAULE/BOTT, DStR 2002, 1372; SÖFFING, DStZ 2004, 795; FG Nürnberg. v. 18.11.1969, EFG 1970, 112 f., rkr.; FG Hamb. v. 30.1.1970, EFG 1970, 488, rkr.; FG Schl.-Holst. v. 21.9.1999, EFG 1999, 1221, nrkr.; Rev BFH XI R 54/99; FG Ba.-Württ. v. 25.11.2004, Lexinform Dok. Nr. 5000010, nrkr., Rev. BFH XI R 2/05 (Lexinform Dok. Nr. 0586438 noch offen) und ist in jüngerer Zeit innerhalb des BFH in Frage gestellt worden.

Jüngere Rechtsprechung: In der jüngeren Rspr. des BFH ist die Frage der Vererblichkeit des Verlustvortrags umstritten: offen in BFH v. 5.5.1999 – XI R 1/97, BStBl. II 1999, 653; zunächst ablehnend BFH v. 29.3.2000 – I R 76/99, BStBl. II 2000, 653; dann doch bestätigend BFH v. 16.5.2001 – I R 76/99, BStBl. II 2002, 487, v. 22.10.2003 – I ER -S- 1/03, FR 2004, 361 und v. 14.10.2003 – VIII ER -S- 2/03, nv.; die Vererblichkeit des Verlustabzugs ablehnend BFH v. 24.8.2000 – IV ER -S- 1/00, ZEV 2000, 468; v. 24.10.2000 – VIII ER -S- 1/00, BFH/NV 2001, 162; v. 9.6.2001 – XI ER -S- 3/00, nv.; v. 10.4.2003 – XI R 54/99, FR 2003, 142. Der XI. Senat des BFH hat 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 Entscheidung vorgelegt (BFH v. 28.7.2004 – XI R 54/99, BFH/NV 2005, 269).

Ein Referentenentwurf zum StVergAbG sah im November 2002 ausdrücklich die Abschaffung der Vererbung von Verlustabzügen vor, wurde dann aber nicht weiter verfolgt (vgl. dazu PILTZ, ZEV 2002, 496).

► *Rechtsnatur des Verlustabzugs:* Der Verlustabzug enthält kein vererbliches Anwartschaftsrecht (MÜLLER-FRANKEN, StuW 2004, 109 [112]; ECKHOFF, DStJG 28 [2005], 11 [26]), er ist reine „besteuerungstechnische Regelung“ (BFH v. 29.3.2000 – I R 76/99, BStBl. II 2000, 622). Der in einem VZ nicht ausgeglichene Verlust ist lediglich tatsächliche Voraussetzung für die Anwendung des § 10d als zeitlich gestrecktem Tatbestand in anderen VZ (So auch BORGGREVE in L./B./P., § 10d Rn. 40). Die Geltendmachung von Verlustabzügen hängt neben dem reinen Vorhandensein vortragbarer Verluste von weiteren Gegebenheiten ab, über die in jedem Abzugsjahr neu zu entscheiden ist, beispielsweise den rechtlichen Bedingungen, der Höhe der Einkünfte, Verlustabzugsbeschränkungen, der Veranlagungsart. § 10d zielt darauf ab, bei dem jeweiligen Stpfl. die Besteuerung eines Totalergebnisses höchstens über die Dauer seines Lebens zu erreichen. Diese Zielsetzung ist naturgemäß personenbezogen und findet ihre Grenze bei Beendigung des Steuerzugs auf den Einzelnen.

► *Fehlende Rechtsgrundlage:* Es fehlt an einer Rechtsgrundlage für den Übergang des Verlusts auf den Erben (so auch BFH v. 28.7.2004 – XI R 54/99, BFH/NV 2005, 269; LADEMANN/BRANDT, § 10d Rn. 233; ECKHOFF, DStJG 28 [2005], 11 ff. (27); HEINRICH, DStJG 28 [2005], 117 [124]).

§ 1922 BGB ist keine unmittelbare Rechtsgrundlage für die Gesamtrechtsnachfolge in öffentlich-rechtliche Rechtsverhältnisse, weil dieser dem Regelungsgehalt des BGB entsprechend nur privatrechtliche Rechtsverhältnisse betrifft (RUPPE, DStJG 10 [1987], 45 [61]; LANGE/KUCHINKE, Erbrecht, 5. Aufl. 2001, 94; v. GROLL in K/S/M, § 10d Rn. B 195 ff.; MÜLLER-FRANKEN, StuW 2004, 109 [111]; aA BFH v. 22.6.1962 – VI 49/61, BStBl. III 1962, 386; STRNAD, FR 1998, 935 [936]; LAULE/BOTT, DStR 2002, 1373; MEINCKE, ZEV 2005, 80 f.)

§ 45 Abs. 1 Satz 1 AO bietet ebenfalls keine gesetzliche Grundlage für den Übergang des Verlustabzugs. Denn der beim Erblasser nicht verbrauchte Verlust ist eine höchstpersönliche Besteuerungsgrundlage und als solche nicht Gegenstand des Übergangs nach § 45 AO.

► *Überbesteuerung des Erblassers wird nicht vermieden:* Eine eventuelle Überbesteuerung des Erblassers (s. dazu ua. BFH v. 22.10.2004 – I ER -S- 1/03, BStBl. II 2004, 414) kann nicht dadurch vermieden werden, daß eine Korrektur auf der Ebene des Erben erfolgt, dessen StPfl. von seiner eigenen Leistungsfähigkeit und seinen persönlichen Umständen abhängt. Soweit der Erblasser ungewollt oder rechtswidrig überbesteuert wurde, ist dies de lege ferenda bei ihm zu beseitigen (so auch PAUS, BB 1999, 2584).

► *Keine Überbesteuerung des Erben:* Eine Überbesteuerung des Erben, die aus der Buchwertfortführung resultieren könnte, ist uE nicht ersichtlich: Der Erbe erwirbt lediglich die Rechtsposition, die der Erblasser ihm verschafft hat, in dem Umfang und der Gestalt, die der Erblasser hinterlassen hat. Der Erbe selbst hatte bei der Begründung der Einkunftsquelle zunächst keinen Aufwand, er hat unentgeltlich stille Reserven erworben, so daß eine Überbesteuerung selbst dann nicht vorliegt, wenn er später die erworbenen stillen Reserven realisiert.

► *Rechtsfolge der Nichtanerkennung der Vererblichkeit von Verlusten:* In der Rechtsfolge führt diese Meinung dazu, daß nur noch für die letztmalige Veranlagung des Erblassers ein Verlustvortrag möglich ist. Auch ein Verlustrücktrag in das Jahr vor dem Tod ist möglich. Der Verlustabzug wird für den Erblasser letztmalig für

den VZ des Todes festgestellt, danach geht er unter. Hat der Erblasser von seinem Wahlrecht für den Verlustrücktrag noch keinen Gebrauch gemacht, verfällt es. Der Verlustrücktrag ist dem Offizialprinzip folgend im höchstmöglichen Umfang durchzuführen.

Die Rechtsfolgen der Vererblichkeit von Verlusten sind zum Teil ebenfalls umstritten. Die Einordnung hängt maßgebend davon ab, ob der Verlust als solcher als vererblich angesehen wird oder lediglich die Verlustabzugsberechtigung des Erblassers. Zunächst ist zu entscheiden, ob der Erbe positive Einkünfte mit negativen des Erblassers ausgleichen kann, ob er rück- oder nur vortragen kann. Zu unterscheiden sind die nach Ansicht der FinVerw. [H 115 EStH 2003] wie folgt zu lösenden Fälle:

- ▷ Der Erblasser hat im VZ des Todes einen Verlust erzielt, ein Verlustvortrag aus der Vergangenheit ist nicht festgestellt. In diesem Fall führt die FinVerw. zunächst Verlustausgleich wie auch Verlustrücktrag beim Erblasser durch. Beim Erben soll anschließend ebenfalls ein Verlustausgleich und ein Verlustrücktrag möglich sein. Verbleibt danach ein Verlust, kann der Erbe ihn vortragen.
- ▷ Besteht neben den Verlusten im Ausgleichsjahr noch ein Verlustvortrag aus den Vorjahren, so kann der Erblasser zwar keinen Rücktrag vornehmen, der Erbe kann aber Verluste aus dem VZ des Todes mit eigenen positiven Einkünften ausgleichen und zurücktragen. Verbleiben danach Verluste des Erblassers, so können diese vorgetragen werden.
- ▷ Der Erblasser hat im Todesjahr positive Einkünfte, auf das Ende des VZ vor dem Tod wurden aber Verlustvorträge festgestellt. Die Verluste sind beim Erblasser in den VZ des Todes vorzutragen, beim Erben können sie ebenfalls in das Jahr des Todes vorgetragen, rückgetragen und die folgenden VZ vorgetragen werden. (vgl. mit Beispielen BLÜMICH/HORLEMANN, § 10d Rn. 34 f.).
- ▷ Zum Ende des Todesjahres sind die Verluste des Erben und diejenigen des Erblassers beim Erben zusammengefaßt gesondert festzustellen, der Erbe kann sie – die Vererblichkeit vorausgesetzt – ab dem Jahr, das dem Todesjahr folgt, nutzen.

Der Umfang des Verlustrücktrags durch den Erben ist nicht abschließend geklärt. Nach einer Meinung kann er Verluste des Erblassers nur noch in dem Umfang nutzen, in dem der Erblasser den Rücktragsbetrag nicht verbraucht hat und insoweit seinen eigenen Höchstbetrag „auffüllen“ (so LADEMANN/BRANDT, § 10d Rn. 296; v. GROLL in KSM, § 10d Rn. B 193; SCHMIDT/HEINICKE XXIV, § 10d Rn. 32); nach aA kann er den Verlust des Erblassers bis zur Höhe seines eigenen Höchstbetrags nutzen (BLÜMICH/HORLEMANN, § 10d Rn. 33 mwN; SCHMIESZEK in B/B, § 10d Rn. 414; H 115 EStR 2003, 2. Fall).

Beispiel: Erblasser E stirbt in VZ 02, in dem Verluste iHv. 2,2 Mio. € entstanden sind. In VZ 01 hatte er positive Einkünfte von 200 000 €. Erbe A hat in 02 positive Einkünfte von 500 000 €, in 01 hatte er positive Einkünfte von 500 000 €.

Nach der Verwaltungsmeinung ist zunächst der Erblasser zu betrachten. Bei diesem kann ein Verlust von 200 000 € in den VZ 01 rückgetragen werden. Es verbliebe ein Verlust in VZ 02 von 200 000 € und ein Verlustvortrag von 2 000 000 €. Nach der Verwaltungsmeinung (und Teilen der Literatur, zB KORN/KAMINSKI, § 10d Rn. 7.5; BLÜMICH/HORLEMANN, § 10d Rn. 33 ff.) kann der Erbe zunächst seine Einkünfte in 02 durch die Verluste des E auf 0 € mindern, 500 000 € rücktragen und einen verbleibenden Verlust von 1 000 000 € vortragen. Denkbar wäre auch, daß der Erbe zumindest noch den nicht ausgeschöpften Rücktragshöchstbetrag von 311 500 € nutzen kann.

Auch soll das Antragsrecht nach Abs. 1 Sätze 4 und 5 für den Verlustrücktrag ihm zustehen.

UE wird – die Vererblichkeit des Verlustabzugs vorausgesetzt – nicht der Verlust, sondern allenfalls die Verlustverrechnungsmöglichkeit vererbt, mit der Folge, daß der Erbe den Verlust nur noch in dem Maße nutzen kann, in dem der Erblasser ihn hätte nutzen können (so auch v. GROLL in K/S/M, § 10d Rn. B 193). Erzielt der Erblasser im Todesjahr einen Verlust, der bei ihm nicht mehr ausgeglichen werden kann, kann ihn auch der Erbe im Todesjahr nicht mehr geltend machen. Auch ein Rücktrag durch den Erben scheidet aus, weil der Rücktrag für den Erblasser vollumfänglich in dem Rahmen vorgenommen wird, der für ihn rechtlich zugelassen oder angesichts des Umfangs der Verluste tatsächlich möglich ist. (BFH v. 17.5.1972 – I R 126/70, BStBl. II 1972, 621).

Erbfall und Mindestbesteuerung: Bei Vererbung des Verlustvortrags ist es nicht möglich, den Sockelbetrag von 1 000 000 Mio. € beim Erben nur noch insoweit mit Verlusten des Erblassers aufzufüllen, als der Erblasser den Sockelbetrag noch nicht verbraucht hat. Sockelbetrag und weiterer prozentualer Abzug sind personenbezogen und hängen vom jeweiligen, individuell zu bestimmenden Gesamtbetrag der Einkünfte (GdE) ab; ein nur noch partiell zu nutzender Sockelbetrag widerspricht dem Wortlaut und den Wertungen des Gesetzes.

Beispiel: Erblasser E stirbt im VZ 02. Er hatte zum Ende des Jahres 01 einen Verlustvortrag von 5 Mio. €. Im VZ 02 hatte er einen GdE von 2,2 Mio. €. Sein Erbe A hatte in 02 einen Gesamtbetrag der Einkünfte von 3 Mio. € und keinen Verlustvortrag.

Für E ist in den VZ 02 ein Betrag von 1 Mio. € zzgl. 600 000 € seiner eigenen Verluste vorzutragen. E hat 400 000 € zu versteuern. Es verbleibt ein Verlustvortrag von 3 400 000. A kann entweder in den VZ 02 zunächst 1 Mio. € unbeschränkt zzgl. weitere 60 vH aus 2 Mio. € = 1 200 000 Verlust des E vortragen. Er hat 800 000 € zu versteuern. Es verbleibt ein Verlustvortrag von 1 200 000. Nach der hier vertretenen Auffassung kann er Verluste erst in den VZ 03 vortragen. Ausgeschlossen ist uE die Alternative, daß A nur noch 60 vH seines GdE verrechnen kann, weil der Erblasser seinen Sockelbetrag schon verbraucht hat.

Auch die Reihenfolge, in der die Verluste bei Erben und Erblasser abgezogen werden, ist nicht abschließend geklärt. Denkbar und genauso viel oder wenig vom Gesetz gedeckt wäre, anstelle des vollständig beim Erblasser durchzuführenden Verlustausgleichs und -abzugs auf jeder Ebene erst Erblasser- und dann Erbenverlust auszugleichen, rückzutragen und vorzutragen (vgl. BORGGREVE in L/B/P, § 10d Rn. 43).

Überlebender Ehegatte als Alleinerbe: Wurde der überlebende Ehegatte Alleinerbe, tritt er in vollem Umfang in den Verlustabzug des verstorbenen Ehegatten ein.

Bei Zusammenveranlagung im Rücktrags- wie im Verlustentstehungsjahr kann der erbende Ehegatte seine Verluste und die des verstorbenen Ehegatten in vollem Umfang mit positiven Einkünften ausgleichen und bis zu 1 023 000 € rückzutragen. Verlustvorträge kann er in das Todesjahr mit einem Sockelbetrag von 2 Mio. € unbeschränkt vortragen, in den folgenden Jahren hat er einen Sockelbetrag von 1 Mio. € zzgl. 60 vH seines positiven GdE, diese Beträge kann er auch mit Verlusten des Verstorbenen auffüllen.

Bei Zusammenveranlagung im Todesjahr und getrennter Veranlagung im Rücktragsjahr kann der überlebende Ehegatte seine positiven Einkünfte auch mit Verlusten des verstorbenen Ehegatten ausgleichen. Beim Rücktrag sind die Ehegatten wie nicht Verheiratete zu behandeln. Jeder kann die gemeinsamen Verluste gleichmäßig bis zu 511 500 € rückzutragen; verbleiben nach dem jeweiligen

Verlustrücktrag noch gemeinsame Verluste, so kann der Überlebende diese vortragen. Ein Vortrag der Verluste des Verstorbenen aus dem Vorjahr ist ausgeschlossen.

Bei Zusammenveranlagung im Rücktragsjahr und getrennter Veranlagung im Todesjahr kann der überlebende Ehegatte zunächst seine eigenen positiven Einkünfte mit Verlusten ausgleichen, auch für den Erblasser ist ein gesonderter Verlustausgleich durchzuführen. Verbleiben danach beim erbenden Ehegatten und beim Erblasser ein Verlust, so sind zunächst die Verluste des Erblassers bis zu einem Betrag von 1 023 000 € rückzutragen, bevor ein Verlustausgleich mit verbleibenden positiven Einkünften des erbenden Ehegatten im Todesjahr stattfindet.

Bei getrennter Veranlagung im Todes- wie im Rücktragsjahr werden die Ehegatten nicht anders behandelt als fremde Dritte.

Überlebender Ehegatte wird nicht Erbe: In diesem Fall benötigt er für die Zusammenveranlagung im Todesjahr nach hM die Zustimmung der Erben (BFH v. 13.11.1979 – VIII R 193/77, BStBl. II 1980, 188). Diese Rspr. widerspricht den Prinzipien der Zusammenveranlagung, die ausschließlich die ehelichen Rechtsverhältnisse betrifft, die nicht von einer Willenserklärung Dritter abhängen kann. Nach dem Sinn des § 26 Abs. 1 Satz 3 kann der überlebende Ehegatte das Wahlrecht allein ausüben. Zudem stellt das Zustimmungserfordernis den Verlustabzug unter Verstoß gegen das Offizialprinzip in die Disposition eines Dritten, der der Übertragung von Verlusten auf Dritte zustimmen muß (so auch LADEMANN/BRANDT, § 10d Rn. 251; BORGGREVE in LBP, § 10d Rn. 44).

Mit der Zustimmung des Erben soll der überlebende Ehegatte auch Verluste des verstorbenen Ehegatten in die gemeinsame Veranlagung des Todesjahres vortragen können. Wird auch im Rücktragsjahr zusammenveranlagt, so ist der Verlust bei den Ehegatten rückzutragen und kann erst dann, soweit ein Verlust verbleibt, vom Erben für Ausgleich und Rücktrag genutzt werden. Der Erbe soll durch entsprechenden Antrag nach Abs. 1 Satz 4 den Rücktrag ausschließen können (FROTSCHER/LINDBERG, § 10d Rn. 14).

Zusammenveranlagung im Todesjahr: Ist der Verlustabzug vererblich, so sind folgende Fälle, die davon abhängen, ob eine Zusammenveranlagung der Ehegatten im Verlustentstehungsjahr noch möglich ist, sind zu unterscheiden:

- ▷ Verluste des Erblassers aus dem Todesjahr, die bis zum Todestag entstanden sind, können bei Zusammenveranlagung im Todesjahr auch vom überlebenden Ehegatten noch ausgeglichen werden.
- ▷ Ein Verlustvortrag in das Todesjahr ist im Rahmen der Zusammenveranlagung mit Verlusten beider Ehegatten bis zu einem Sockelbetrag von 2 Mio. € GdE unbeschränkt möglich, bei getrennter Veranlagung steht der Sockelbetrag von 1 Mio. € jedem Ehegatten für seine eigenen Verluste zur Verfügung. Dies gilt unabhängig davon, ob im Jahr vor dem Tod zusammenveranlagt wurde.
- ▷ Wurden die Ehegatten im Jahr vor dem Tod des einen Ehegatten zusammenveranlagt, so ist grundsätzlich ein Rücktrag im Rahmen der Höchstgrenzen für zusammenveranlagte Ehegatten möglich, unabhängig von der Veranlagungsart im Todesjahr, denn der Rücktragshöchstbetrag richtet sich nach der Art der Veranlagung im Abzugsjahr. Ein Rücktrag in das Todesjahr ist ebenfalls mit verdoppeltem Höchstbetrag zulässig, wenn im Todesjahr zusammenveranlagt wurde.

- ▷ Zum Schluß des Todesjahres sind die Verluste beider Ehegatten im Verhältnis zueinander im Verlustentstehungsjahr gesondert festzustellen, für den verstorbenen Ehegatten letztmalig.

Sonderfälle: Der gewstl. Verlustvortrag ist nicht vererblich (BFH v. 7.12.1993 – VIII R 160/86, BStBl. II 1994, 331). Nach BFH v. 15.5.2001 – I R 76/99 (BStBl. II 2002, 487) kann auch eine Körperschaft als Erbe den Verlustabzug fortführen.

Die Erbausschlagung führt dazu, daß derjenige den Verlust nutzen kann, der an die Stelle des Ausschlagenden tritt (H 115 EStH 2003).

Weder bei Pflichtteilsberechtigten noch bei Vermächtnisnehmern noch im Fall der vorweggenommenen Erbfolge geht der Verlustabzug über.

Mehrere Erben: Nicht abschließend geklärt und ebenfalls dem Großen Senat zur Entscheidung vorgelegt ist die Frage, wie die Verluste bei mehreren Erben aufzuteilen sind. Die hM (H 115 EStH 2003; KORN/KAMINSKI, § 10d Rn. 7.7; BLÜMICH/HORLEMANN, § 10d Rn. 36; BORGGREVE in LBP, § 10d Rn. 41) geht davon aus, daß die Verlustabzugsberechtigung bei mehreren Erben entsprechend der Erbquote übergeht, unabhängig davon, wer die verlustbringende Einkunftsquelle erhält. Soll den Bedenken gegenüber einer Überbesteuerung des Erben oder Erblassers Rechnung getragen werden, so müßte derjenige den Verlustabzug erben, der die verlustbringende Einkunftsquelle fortführt; wird sie nicht fortgeführt, müßte der Verlustabzug untergehen. 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 (BORGGREVE in LBP, § 10d Rn. 41).

Vererbung von KG-Anteilen: Auch bei der Vererbung von KG-Anteilen, bei denen der vererbte Verlustvortrag den Beschränkungen des § 15a unterliegt, ist eine Zuweisung der Verluste nach Erbquote nicht überzeugend. Erben, die von der Erbfolge in die Gesellschaftsanteile ausgeschlossen sind, können den beschränkten Verlustabzug nicht mehr nutzen, weil sie keine Gewinne aus der Beteiligung erzielen werden. Nachfolger in die Gesellschaftsanteile können nur den anteilig auf sie entfallenden Verlust nutzen.

Vorerbe/Nacherbe: Der Nacherbe kann Verluste des ersten Erblassers nutzen, soweit sie vom Vorerben nicht verbraucht wurden. Dieser Grundsatz erfordert zumindest im Nacherbfall die getrennte Feststellung von Erblasserverlusten und Verlusten des Vorerben. Im Interesse des Nacherben müssen zunächst die eigenen Verluste des Erben vorgetragen werden, bevor ein Verlustabzug von Erblasserverlusten in Betracht kommt.

Änderungsmöglichkeiten beim Erben: UE ist auch verfahrensrechtlich die Möglichkeit des Rücktrags beim Erben ausgeschlossen, wenn der Bescheid bestandskräftig ist. Die Änderungsmöglichkeit nach Abs. 1 Sätze 2 und 3 bezieht sich nur auf den Stpfl., der die Verluste erzielt und ist als verfahrensrechtliche Regelung nicht vererblich. Nach FG Berlin (v. 16.10.1973, EFG 1974, 217, rkr.) soll die Annahme der Erbschaft ein Ereignis mit stl. Rückwirkung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO sein.

Einstweilen frei.

24–27

III. Anwendung bei Auslandsbeziehungen

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

Verluste bei beschränkter Steuerpflicht: § 50 enthält mehrere Regelungen, die den Verlustabzug betreffen. Nach § 50 Abs. 2 Satz 2 ist der Verlustabzug ausgeschlossen bei abzugspflichtigen Einkünften (Aufsichtsratsvergütungen nach § 50a) und bei Einkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 7. Im übrigen läßt § 50 Abs. 1 den Verlustabzug nach § 10d zu, wenn die Verluste in wirtschaftlichem Zusammenhang mit inländ. Einkünften gestanden haben. Beim unterjährigen Wechsel der StPfl. regelt § 2 Abs. 7 Satz 3 (idF des JStG 1996 v. 11.10.1995, BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438), daß die während der Zeit der beschränkten StPfl. erzielten Einkünfte in die Veranlagung zur unbeschränkten StPfl. einzubeziehen sind; gleiches muß auch für den umgekehrten Fall gelten. Erledigt hat sich damit die Frage, ob innerhalb der bis VZ 1995 zu veranlagenden Rumpfermittlungszeiträume ein Verlustabzug möglich war (vgl. v. GROLL in KSM, § 10d Rn. B 100). Wechselt der StPfl. zwischen beschränkter und unbeschränkter StPfl., so hängt die Abziehbarkeit von der Art der StPfl. im Verlustentstehungsjahr ab. In diesem Jahr wird über die inländ. Steuerrelevanz entschieden, die dann im Abzugsjahr nur noch umzusetzen ist (SCHMIESZEK in B/B, § 10d Rn. 61).

§ 2a (für Verluste bis einschließlich VZ 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 Hinzurechnungsbeträge nach § 2a Abs. 3 Sätze 3ff. erhöhen den Gesamtbetrag der Einkünfte vor Verlustabzug.

Die Verluste sind zeitlich unbeschränkt vortragbar, auch wenn sie aus einer Zeit stammen, in der der Verlustvortrag auf 5 Jahre beschränkt war (BFH v. 30.6.2005 – IV R 31/04, BFH/NV 2005, 1710).

Abzug bei DBA mit Freistellungsmethode: § 10d greift grundsätzlich 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; v. 26.3.1991 – IX R 162/85, BStBl. II 1991, 704; str., aA PROKISCH, DStJG 28 [2005], 231 [238 ff.]).

Abzug bei DBA mit Anrechnungsmethode und § 34c EStG: Soweit Einkünfte grundsätzlich 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 evtl. Verlustabzug finden (PROKISCH, DStJG 28 [2005], 231 [234]).

§ 2 AStG: Entstehen im Fall der erweitert beschränkten StPfl. 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). Dies gilt auch bei einem StAbzug nach §§ 43 ff. oder § 50a,

weil § 50 Abs. 5 wegen § 2 Abs. 5 Satz 2 nicht greift (SCHMIESZEK in B/B, § 10d Rn. 58). 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.

Einstweilen frei.

29

E. Verhältnis zu anderen Vorschriften

I. Verhältnis zu besonderen Verlustverrechnungsbeschränkungen

30

Grundsatz: Soweit die besonderen Verlustverrechnungsvorschriften allgemein auf die Anwendung des § 10d verweisen, gelten nicht nur deren materielle Regelungen, sondern auch die verfahrensrechtlichen 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 § 10d Abs. 2 hängt von der jeweiligen Verweisung ab. Im einzelnen gilt folgendes:

§ 2b läßt den Verlustabzug nach Maßgabe des § 10d zu mit der Folge, daß die neuen Mindestbesteuerungsregeln zu beachten sind. Diese müssen auch in die Berechnung der Nachsteuerrendite einfließen. Der Verweis auf § 2 Abs. 3 in § 2b Satz 4 läuft nach Abschaffung der Mindestbesteuerung in § 2 Abs. 3 Sätze 2–8 durch das ProtErklG „Korb II“ 2004 leer.

§ 13a: Mit der Änderung des Abs. 3 durch das StEntlG 1999/2000/2002 entfällt die Möglichkeit, negative Beträge aus der Durchschnittsermittlung gem. § 10d abzuziehen.

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 § 10d Abs. 2 auch für die interne Verrechnung innerhalb dieser Vorschriften greift (aA DÖTSCH/PUNG, DB 2004, 152).

Verluste nach § 15a: Für den Abzug verrechenbarer Verluste nach § 15a Abs. 4 greift die Mindestbesteuerung des § 10d 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 F. 3, 12757 [2004]; 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.

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

§ 10b Abs. 1 Satz 4 läßt den Verlustabzug nur innerhalb der in Abs. 1 genannten Höchstgrenzen zu, § 10b Abs. 1 Satz 5 ordnet die entsprechende Anwendung des § 10d an. Beide Vorschriften geben unterschiedliche Höchstgrenzen und treten damit dergestalt in Wechselwirkung zueinander, daß die jeweils niedrigere Grenze eingreift. Liegt die Höchstgrenze für den Rücktrag nach § 10b über 511 500 €/1 023 000 €, so greift die Rücktragsgrenze des § 10d Abs. 1. Rechnerisch ausgeschlossen ist, daß die Grenze des § 10d Abs. 2 unter derjenigen des § 10b Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 liegt. Im übrigen gilt auch beim Verlustvortrag die jeweils niedrigere Grenze.

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

32 III. Verhältnis zu §§ 16, 34

Schrifttum zur Rechtslage 1999–2003: 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; JAHNDORF/LORSCHIEDER, Verfassungswidrige Besteuerung außerordentlicher Einkünfte gemäß § 34 Abs. 1 Satz 2 EStG, FR 2000, 433; RÖHNER, Verlustausgleich bei außerordentlichen Einkünften, BB 2000, 2234; SCHNYOL, 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; 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; KOREZKIJ, Neues zum Ermäßigungshöchstbetrag 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 andern VZ möglich ist (BFH v. 25.9.1996 – IV B 120/95, BFH/NV 1997, 223). Der Stpfl. hat in den Grenzen des § 10d Abs. 1 durch einen entsprechenden Antrag nach Abs. 1 Sätze 4 und 5 die Möglichkeit, diese Rechtsfolge abzumildern.

Die neue 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 Verlustvorträge 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]; v. 29.9.1996 – IV B 120/95, BFH/NV 1997, 223, v. 29.10.1998 – XI R 63/97, BStBl. II 1999, 588; v. 13.8.2002 – XI R 27/03, BStBl. II 2004, 547) zunächst von den laufenden nicht begünstigten und dann von den begünstigten Einkünften (als eigene Abteilung innerhalb der Summe der Einkünfte) abzuziehen. Mit Abschaffung der vertikalen Verlustverrechnungsbeschränkung durch ProtErklG „Korb II“ wird diese bereits vor 1999 geltende Rechtslage wiederhergestellt (so auch SCHMIDT/SEEGER XXIV, § 34 Rn. 51). Bei unterschiedlich hoch belasteten begünstigten Einkünften ist der Verlust vorrangig von den Einkünften abzuziehen, die dem höchsten StSatz unterliegen.

Rechtslage 1999–2003: Nach der Rechtslage für 1999–2003 war umstritten, ob die einkunftsartbezogene Mindestbesteuerung der §§ 2 Abs. 3 und 10d auch bei der Ermittlung der außerordentlichen Einkünfte des § 34 zu berücksichtigen war. Während die eine Auffassung die begünstigten Einkünfte vollständig als „besondere Abteilung“ innerhalb der Summe der Einkünfte ansah, die erst dann mit laufenden Verlusten zu verrechnen seien, wenn alle laufenden positiven Einkünfte mit Verlusten verrechnet waren (BFH v. 13.8.2003 – XI R 27/03, BStBl. II 2004, 547; WENDT, FR 1999, 333 ff.; EGGERS/BAUER, DStR 2000, 1171 [1172]; BLÜMICH/DANESING, § 35 Rn. 29; ERLE/SAUTER, Reform der Unternehmensbesteuerung, 2000, 122), wendete die andere Meinung die Mindestbesteuerung auch auf begünstigte Einkünfte an mit der Folge, daß der Verlustausgleich zunächst innerhalb einer Einkunftsart vollständig durchzuführen war (Vorrang der laufenden Einkünfte vor den begünstigten) und im Anschluß die vertikale Verlustverrechnungsbeschränkung griff (SCHYNOL, DStR 2000, 1590; RITZER/STANGL in FROTSCHER, § 35 Rn. 52 ff.); RITZER/STANGL, FR 2004; 748 ff.; RITZER/STANGL, DStR 2005, 11 jeweils mwN; R 197 Abs. 3 Satz 4 EStR 2003). Dies sollte gleichermaßen beim Verlustabzug gelten (zu Einzelheiten vgl. RITZER/STANGL, DStR 2002, 1068 ff.). Die FinVerw. folgte grundsätzlich dieser Meinung (BMF v. 15.5.2002, DStR 2002, 906).

IV. Verhältnis zu § 35

33

Diese Probleme der Mindestbesteuerung 1999–2003 gelten gleichermaßen für § 35.

Angesichts der unterschiedlichen Besteuerungssubjekte bei GewSt. und ESt. kann die GewStAnrechnung nach § 35 wegen der Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 2 bei gewerblichen Mitunternehmenschaften leer laufen, wenn die Personenmehrheit selbst aufgrund der Mindestbesteuerungsregeln GewSt. zahlt, bei den einzelnen Mitunternehmern wegen ihrer individuellen Grenzen eine Minderung der Einkünfte auf Null erfolgt.

Beispiel: Die A-OHG erwirtschaftet im VZ 02 einen Gewinn von 5 Mio. €. Sie verfügt über gewstl. Verlustvorträge in gleicher Höhe. Gewstl. Gewinn nach Anwendung des § 10a GewStG 5 Mio. € ./ . 1 Mio. € = 4 Mio. € ./ . 60 vH = 1,6 Mio. €. Alle 5 Gesellschafter verfügen über Verlustvorträge von jeweils 2 Mio. €. Die Mindestbesteuerung des § 10d führt bei allen Gesellschaftern zu einer Bemessungsgrundlage von 0 mit der Folge, daß die GewSt. endgültig nicht angerechnet wird. Ohne Mindestbesteuerung

rungsregelung auf der Ebene der Gesellschaft wäre auch gewstl. kein Gewinn entstanden.

Verschärft wird dieses Problem, wenn die Gesellschafter verheiratet sind und zusammenveranlagt werden. Die Zusammenveranlagung muß auch vor diesem Hintergrund sorgfältig geprüft werden.

Eine Chance, diese Rechtsfolge zu vermeiden, bieten Parallelgesellschaften (vgl. ROSE, DB 2004, 999 ff.), weil dadurch die Höchstgrenze für die GewSt. vervielfältigt werden kann. Vervielfältigt werden allerdings auch Verwaltungsaufwand und Kosten.

34

V. Verhältnis zu § 10a GewStG

§ 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 iSd. 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 68 Abs. 3 GewStR 1998).

35

VI. Verhältnis zum UmwStG

§ 12 Abs. 3 Satz 2; 15 Abs. 4: Die genannten Vorschriften gestatten die Fortführung des Verlustvortrags durch einen neuen Rechtsträger, dies jedoch nur dann, wenn alter und neuer Rechtsträger KapGes. sind und der Betrieb, Teilbetrieb oder der Betriebsteil, der den Verlust verursacht hat, in den folgenden fünf Jahren in vergleichbarem Umfang fortgeführt wird. Diese Vorschriften werden in einer vermehrten Zahl von Fällen Anwendung finden, in denen die Verluste wegen der Verrechnungsbeschränkung nicht verbraucht wurden.

§ 14 iVm. § 4 Abs. 2 Satz 2: Der Verlustabzug geht trotz Identität des Rechtsträgers beim Formwechsel unter, wenn das Besteuerungssystem vom KStRecht zum EStRecht wechselt. Das Umwandlungssteuerrecht fingiert insoweit einen Rechtsträgerwechsel.

§ 4 Abs. 2 Satz 2, § 16 Satz 3: Für die Umwandlung in Personenunternehmen, gleich aus welcher Rechtsform, ist die Übernahme der Verlustvträge entsprechend den Grundsätzen der Individualbesteuerung ausgeschlossen.

VII. Verhältnis zum ErbStG

36

Soweit sich durch einen eventuell durchzuführenden Verlustrücktrag ein StErstattungsanspruch ergibt, fällt dieser in die Erbmasse und unterliegt der ErbSt. Soweit der Verlustabzug für vererbbar gehalten wird (s. dazu Anm. 23), hat er sich noch nicht zu einem Vermögenswert verfestigt, der der ErbSt. zu unterwerfen wäre (vgl. LAULE/BOTT, DStR 2002, 1380; KORN/KAMINSKI, § 10d Rn. 8; SCHMIESZEK in B/B, § 10d Rn. 173).

VIII. Verhältnis zum Prämienrecht

37

Nach § 13 Abs. 1 VermBG und § 2a Satz 2 WoPG richtet sich die Förderung nach der Höhe des zu versteuernden Einkommens. Verlustabzüge nach § 10d wirken sich uU positiv bei der Anspruchsberechtigung aus, die Verrechnungsbeschränkung des § 10d 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 stellen das EigZulG in § 5 Satz 1 und § 21 BAFöG auf die Summe der positiven Einkünfte ab, ein Verlustabzug wirkt sich auf die Anspruchsberechtigung nicht aus.

IX. Verhältnis zu den Rechnungslegungsvorschriften

38

Sowohl der deutsche Rechnungslegungsstandard DRS 10 als auch IAS 12 sehen für Konzernabschlüsse in bestimmten Fällen die Aktivierung von latenten StErstattungsansprüchen vor, die auch auf Verlustvträgen beruhen können (vgl. dazu MARTEN/WEISER/KÖHLER, BB 2003, 2335). Wegen der Streckung der Verlustvträge werden die bereits bilanzierten latenten Steuern zu überprüfen sein, insbes. im Hinblick auf die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme (HERZIG/WAGNER, Wpg. 2004, 53 [64]).

Einstweilen frei.

39

F. Verfahrensfragen

I. Verlustabzug im Veranlagungs- und Vorauszahlungsverfahren

40

Wegen des Offizialprinzips (s. dazu unten Anm 105) sind auch bei Schätzungen im Abzugsjahr Verlustabzüge zu berücksichtigen (FG Köln v. 23.6.1998 – 14 K 4482/93, LexInform Dok. Nr. 0550141, rkr.).

Besonderheiten ergeben sich bei Stpfl., deren Einkünfte ganz oder zum Teil aus nichtselbständiger Arbeit resultieren. Sollte bei diesen nicht gem. § 46 aus ande-

ren Gründen eine Veranlagung durchgeführt werden, so müssen sie die Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 innerhalb der dort geregelten Fristen beantragen, um den Verlustabzug durchführen zu lassen. Die Fristen sind Ausschlussfristen. Zum Problem der gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs bei Ablauf dieser Frist s.u. Anm. 127.

Der Verlustabzug ist im Veranlagungsverfahren (§§ 25 ff.) und im Vorauszahlungsverfahren (§ 37) zu berücksichtigen, nicht dagegen im StAbzugsverfahren (§§ 38 ff., 43 ff.).

Bindungswirkung von Bescheiden über einheitliche und gesonderte Feststellung nach § 180 AO: Die Entscheidung über die Höhe des Verlusts ist ein nach § 157 Abs. 2 AO nicht selbständig anfechtbarer Bestandteil des StBescheids des Verlustentstehungsjahres, der nicht in Bestandskraft erwächst und nicht bindend ist (BFH v. 28.10.1999 – VIII R 7/97, BFH/NV 2000, 564). Für den StBescheid des Rücktragsjahres ist dieser StBescheid kein Grundlagenbescheid (BFH v. 28.10.1999 – VIII R 7/97 aaO; v. 16.11.2000 – XI R 31/00, BFH/NV 2001, 1026).

Wird der Verlust jedoch in Bescheiden nach § 180 AO festgestellt (insbes. im Bescheid nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO), so sind diese Feststellungen 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 jedoch nur noch insoweit maßgebend, als er nicht beim Stpfl. durch anderweitigen Ausgleich verbraucht ist (STÖCKER in Festschr. 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).

41

II. Außenprüfung

Ist die Außenprüfung nur für Abzugsjahre angeordnet, so darf sie zur Überprüfung des Verlustabzugs auch auf das Verlustentstehungsjahr ausgedehnt werden (SCHMIESZEK in B/B, § 10d Rn. 166).

42

III. Stundung

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; v. 6.10.1982 – I R 98/81, BStBl. II 1983, 397). Soweit dem Stpfl. noch keine StErklärungsvordrucke zugesandt wurden, kann der Antrag auf Stundung ermessensfehlerfrei nicht mit der Begründung abgelehnt werden, die StErklärung für das Verlustjahr liege noch nicht vor (FG Nds. v. 27.5.1982, EFG 1982, 636, rkr.). 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, 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).

IV. Rechtsbehelfe

43

Wurde die Steuer des Verlustentstehungsjahres mit Null festgesetzt, so sind Einspruch und Klage gegen diesen Bescheid wegen fehlerhaften Verlustabzugs bereits unzulässig (BFH v. 9.12.1998 – XI R 62/97, BStBl. II 2000, 3; v. 16.11.2001 – XI B 2/00, BFH/NV 2002, 522; FG Hamb. v. 13.9.2001 – II 680/99, Lexinform Dok. 0574015, rkr.). Dies gilt auch nach Einführung der Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs in Abs. 4. Wurde die Steuer nicht mit Null festgesetzt, so ist die Anfechtung zulässig nur bis zur StFestsetzung auf Null, darüber hinaus gehend ist die Anfechtung unzulässig. Sie ist bei einer höheren StFestsetzung dann unzulässig, wenn sich die Anfechtung nicht gegen den eigentlichen Inhalt des StBescheids richtet, sondern nur das Ziel verfolgt, das Rücktragswahlrecht nach Abs. 1 Satz 4 erneut auszuüben (FG Rhld.-Pf. v. 26.11.2001, EFG 2002, 638, rkr.). Soweit der StBescheid des Rücktragsjahres nicht zu einer StFestsetzung von 0 € kommt, ist die Anfechtung wegen eines nicht korrekt durchgeführten Verlustrücktrags zulässig bis zu Festsetzung auf Null. Bezüglich aller darüber hinausgehender Einwendungen ist der Feststellungsbescheid nach Abs. 4 Satz 1 anzufechten. Der StBescheid des Vortragsjahres ist im Hinblick auf den nicht zutreffend durchgeführten Verlustabzug nur insoweit zulässig anfechtbar, als er nicht auf 0 € lautet und der Verlustabzug aus dem Feststellungsbescheid unzutreffend übernommen wurde oder § 10d im Vortragsjahr unzutreffend angewandt wurde.

Einstweilen frei.

44–49

Erläuterungen zu Abs. 1: Verlustrücktrag

A. Allgemeine Erläuterungen zum 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 (StEntlG 1984 v. 22.12.1983, s. Anm. 3) über 2 Mio. DM ab VZ 1999 (StEntlG 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 den zweiten dem VZ vorangegangenen 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 StEntlG 1999/2000/2002 (s. Anm. 3) können Verluste ab dem Entstehungsjahr 1999 nur noch in den unmittelbar vorangegangenen VZ rückgetragen werden.

Mit StEntlG 1999/2000/2002 wurde der Verlustabzug zwischen den Einkunftsarten (vertikaler Verlustabzug) entsprechend den Regelungen des § 2 Abs. 3 idF des StEntlG 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 wie 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. i.e. 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).

51

II. Verhältnis zum Verlustvortrag im Verlustentstehungs- und im Abzugsjahr

Verlustentstehungsjahr: Aus der Sicht des Verlustentstehungsjahrs war der Verlustrücktrag bis einschließlich VZ 1993 von Amts wegen durchzuführen und hatte zwingend Vorrang vor dem Verlustvortrag. Mit Einführung 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. Dieses 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.

Verlustabzugsjahr: Grundsätzlich ist auch in Jahre, 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 (KORN/KAMINSKI, § 10d Rn. 84.13; HERZIG/WAGNER, Wpg. 2004, 53 [55]) oder zu begrenzen.

In Verlustabzugsjahren gilt das Grundprinzip, daß ältere Verluste vor jüngeren abzuziehen sind (R 115 Abs. 2 EStR 2003, BORGGREVE in LBP, § 10d Rn. 21). 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 „Gesamt Betrags der Einkünfte“ (GdE), nicht auf der Grundlage des GdE „vermindert um einen Verlustrücktrag“ ermittelt. Im Ergebnis 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 F. 3, 12907 [2004]; KORN/KAMINSKI, § 10d Rn. 84.13; HERZIG/WAGNER, Wpg. 2004, 53 [55]; SCHIFFERS, GmbHR 2004, 69 [79]).

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 pos. 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 vH aus 488 500 € [= 293 100 €]). Hat der Verlustrücktrag den GdE nicht reduziert, so können die positiven Einkünfte zu 100 vH ausgeglichen werden (1 Mio. € zzgl. 60 vH 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 vH-Abzug höher ist.

Verhältnis von Verlustvortrag und Verlustrücktrag im VZ 2003: Besonderheiten ergeben sich beim Verlustabzug im VZ 2003, weil hier der Verlustvortrag noch den alten vertikalen Abzugsbeschränkungen unterliegt, während der Rücktrag in Höhe der Betragsgrenzen unbeschränkt geltend zu machen ist. UE ist im VZ 2003 vorrangig der Verlustvortrag in den alten Grenzen durchzuführen. Das Gesetz geht in Abs. 2 aF für den unbeschränkten horizontalen Abzug von den positiven Einkünften aus und setzt den Verlustvortrag denknötwendig vor der Bildung eines GdE voraus. Der Verlustrücktrag nach der neuen Fassung ist systematisch erst danach anzusiedeln. Hinzu kommt, daß bei einer anderen Reihenfolge der Verlustrücktrag aus dem VZ 2004 anteilig auf die einzelnen Einkunftsarten zu verteilen wäre, um eine Gleichbehandlung der Einkunftsarten für den vertikal beschränkten Verlustvortrag zu gewährleisten. Eine solche Verteilung sieht die Neufassung des Gesetzes jedoch nicht vor (so auch im Ergebnis INTEMANN/NACKE, DStR 2004, 1149 ff.).

Der ohne vertikale Abzugsbeschränkung mögliche Verlustrücktrag in den VZ 2003 kann dazu führen, daß die im VZ 2003 noch durchzuführende vertikale Verlustausgleichsbeschränkung nach § 2 Abs. 3 partiell unterlaufen wird (vgl. INTEMANN/NACKE, DStR 2004, 1149).

Einstweilen frei.

52–54

B. Voraussetzungen des Verlustrücktrags

I. Der Begriff der negativen Einkünfte

55

Negative Einkünfte: Der Begriff des Verlustrücktrags ist in Abs. 1 Satz 1 legaldefiniert als nicht ausgeglichene negative Einkünfte, die im unmittelbar vorangegangenen VZ abzuziehen sind. Klargestellt ist mit dieser Formulierung, daß ausschließlich negative Einkünfte und nicht sonstige Aufwendungen der privaten Lebensführung wie Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen, 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 grundsätzlich irrelevant ist, ob wirtschaftliches Handeln des Stpfl. zu positiven oder negativen Ergebnissen führt (v. GROLL in LEHNER [Hrsg.], 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. 17.2.1998 – VIII R 21/95, BFH/NV 1998, 1356; v. 9.7.1992 – XI R 29/91, BStBl. II 1993, 29 mwN; v. 11.8.1999 – XI R 23/98, BFH/NV 2000, 184, v. 23.1.2003 – IV R 64/01, BFH/NV 2003, 904)). Dies ergibt sich nach neuer Rechtslage 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 grundsätzlich 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.

Steuerbarkeit: Die negativen Einkünfte müssen stbar sein. Dies ist nicht der Fall, wenn sie mangels Einkünfteerzielungsabsicht aus dem stl. Nexus herausfallen.

Negative Einkünfte iSd. § 10d sind das Ergebnis der summierten Verluste der sieben Einkunftsarten (vgl. i.e. ECKHOFF, DStJG 28 [2005], 11 [19]). Anders als für die Frage der Einkünfteerzielungsabsicht ist im Rahmen des § 10d nicht auf die Verluste der einzelnen Einkunftsquelle abzustellen, sondern auf das Ergebnis der jeweiligen Einkunftsart. Der rücktragbare Verlust entsteht mit Ablauf des VZ der Verlustentstehung (§ 38 AO; BFH v. 6.6.2000 – VII R 104/98, DStR 2000, 1559).

Die Verlustursache spielt für den Abzug keine Rolle. Grundsätzlich hat auch die Einkunftsart und die Art der Verluste (zB Veräußerungsverluste, § 16, § 17 Abs. 2 und 4, vgl. KIRCHHOF/LAMBRECHT V., § 10d Rn. 13) 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).

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. 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). Andernfalls 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 (§ 45b aF; § 50 Abs. 5 iVm. § 38 Abs. 1 Nr. 1; § 50 Abs. 5 iVm. § 39d; § 50 Abs. 5 iVm.

§ 43 ff.; § 50 Abs. 5 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 Verluftermittlung außer Ansatz. Nicht abzuziehen ist der Verlust gem. § 43a Abs. 2 Satz 1 bei der Bemessung der KapErtSt. Relevant wird er erst im Veranlagungsverfahren.

Die Freigrenze nach § 23 Abs. 3 Satz 6 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).

Ermittlungsart: Für den Verlustabzug spielt die Einkunftsart und damit auch die Art der Einkünfteermittlung 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).

Verlusterhöhung durch Abzugsbeträge: Umstritten ist, ob die Abzugsbeträge nach § 24a und § 24b einen bereits bestehenden Verlust erhöhen können. UE ist dies 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, DStJG 24 [2001], 329 [379]; BRANDT in L/B/P, § 10d Rn. 121; FROTSCHER/LINDBERG, § 10d Rn. 38; SCHMIDT/HEINICKE XXIV. § 10d Rn. 15; SCHMIESZEK in B/B, § 10d Rn. 205; aA GESERICH, DStR 2000, 845). Gleiches gilt für Spenden einer KapGes., die gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG bei der Einkunftsermittlung abzuziehen sind und einen bereits entstandenen Verlust erhöhen.

Ermittlungszeitraum: Gem. § 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 Ergebnis des Rumpfgeschäftsjahres zugerechnet.

Prinzip der Individualbesteuerung: Nach dem Prinzip der Individualbesteuerung (vgl. dazu LANG in TIPKE/LANG, StRecht, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn. 22) ist der Verlust grundsätzlich personenbezogen von demjenigen geltend zu machen, der ihn erlitten hat (BFH v. 29.10.1986 – I R 202/82, BStBl. II 1987, 308; ECKHOFF, DStJG 28 [2005], 11 ff. [20]; KEMPERMANN, DStJG 28 [2005], 95 ff. [103]), unab-

hängig davon, ob er den Verlust tatsächlich trägt, ob ein Wechsel in der subj. 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; KIRCHHOF/LAMBRECHT V. § 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; v. 12.9.1972 – VIII R 23/67, BStBl. II 1972, 947; v. 13.11.1979 – VIII R 193/77 BStBl. II 1980, 188; v. 19.1.1993 – VIII R 128/84, BStBl. II 1993, 594). 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.

II. Nicht ausgeglichene negative Einkünfte

56 1. 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 Ergebnis 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 Verlustentstehungs- jahr 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: Grundsätzlich entfällt der Verlustabzug für das Jahr, in dem keine Veranlagung stattgefunden hat, gleichermaßen wie in den Fällen, in denen der Verlustabzug fehlerhaft nicht durchgeführt wurde (Abschn. 115 Abs. 7 Satz 2 EStR 2003; BLÜMICH/HORLEMANN, § 10d Rn. 80; aA KARSTEN, BB 1976, 176 [181]), andernfalls entstünde ein faktisches Wahlrecht des Stpfl. (zumindest desjenigen, der Einkünfte aus nicht-selbständiger 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). Angesichts des klaren Wortlauts des Abs. 1 Sätze 4 und 5 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 5 zu stellen. Fehlt ein solcher Antrag, so ist trotz des vermeintlich auf den tatsächlich durchgeführten Verlustrücktrag abstellenden Wortlauts des Abs. 2 Satz 3 im Hinblick auf das Officialprinzip vom höchstmöglichen Rücktrag auszugehen. Soweit wegen fehlender Veranlagung kein Verlust rückgetragen wurde, kann dieser nur noch insoweit in die Zukunft vorgetragen werden, als er nicht hätte verbraucht werden müssen. Gleiches gilt, wenn der Verlustabzug in den Abzugsjahren unzutreffend ermittelt wurde und der verbleibende Verlust noch nicht festgestellt wurde. Wurden Verluste trotz fehlender Veranlagung zutreffend ermittelt, können sie in die Zukunft vorgetragen werden, soweit sie nicht durch Verlustausgleich oder Rücktrag hätten verbraucht werden müssen (SCHMIESZEK in B/B, § 10d Rn. 215).

2. Ausgleich bei der „Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte“

57

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.

Einstweilen frei.

58–59

C. Durchführung des Verlustrücktrags (Rechtsfolgen)

I. Begrenzter Abzug „vorrangig“ vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen

1. Betragsmäßige Begrenzung

60 a) Höchstbetrag 511 500 €

Der Rücktrag ist begrenzt auf einen Betrag von 511 500 €. 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 (R 115 Abs. 4 Satz 2 EStR 2003).

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.

61 b) Verdoppelung bei zusammenveranlagten Ehegatten

Zusammenveranlagung: Voraussetzung für die Anwendung des Rücktrags höchstbetrags ist, daß die Ehegatten im Verlustabzugsjahr gem. §§ 26, 26b zusammenveranlagt werden (vgl. i.e. zur Behandlung der Ehegatten Anm. 17). 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 (s. aber H 115 EStH 2003) kann mit der Neuregelung der doppelte Betrag auch dann genutzt werden, wenn nur ein Ehegatte entsprechend hohe negative Einkünfte erzielt.

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 allgemeinen Grundsätze des § 2 Abs. 3 zurückzugreifen ist, nach dem nach Rechtslage ab 2004 für zusammenveranlagte Ehegatten wieder ein gemeinsamer Gesamtbetrag der Einkünfte (GdE) zu bilden ist, während bei getrennter Veranlagung der GdE für jeden Ehegatten gesondert zu ermitteln ist.

Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte: Das Tatbestandsmerkmal „Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte“ bedeutet für Ehegatten, daß bei zusammenveranlagten Ehegatten 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.

62 2. Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte

„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 StMinderungsanspruch für den vorangegangenen VZ aus (ORTH, StuW 1982, 365 [373 f.]).

Zusammentreffen mit auszugleichenden Verlusten im Abzugsjahr: Auch im Abzugsjahr ist der Verlustausgleich vorrangig vor dem Verlustabzug durchzu-

führen, da der Abzug erst den dem Verlustausgleich nachgelagerten GdE mindert (BFH v. 15.2.1961 – VI R 131/62, BStBl. III 1962, 185).

3. Abzug vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen

63

Vorrangiger Abzug: Mit der Anordnung des Gesetzgebers, den Abzug vorrangig vor Sonderausgaben (SA), außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzügen vorzunehmen, fällt der Verlustvortrag nach § 10d aus dem Einkünftermittlungsschema 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 Nettoprinzips sicherzustellen. Erwerbsaufwendungen reduzieren ihrem Wesen nach bereits die Summe der Einkünfte, die für SA-Abzug und den Abzug außergewöhnlicher Belastungen zur Verfügung stehen; dies kann nicht nur für Erwerbsaufwendungen des jeweiligen VZ gelten, sondern muß gleichermaßen für entsprechende Aufwendungen aus anderen VZ gelten. Folge ist, daß ein Abzug persönlicher Aufwendungen wie SA und außergewöhnlicher Belastungen 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
<u>./. private Abzüge (Sonderausgaben etc.)</u>
Einkommen

Der Vorrang führt dazu, daß der Abzug privater Aufwendungen entfällt, wenn der Verlustabzug den GdE auf Null mindert (so auch KORN/KAMINSKI, § 10d Rn. 70). 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; v. 25.3.1988 – III R 186/84, BFH/NV 1989, 426; SÖFFING, FR 1976, 209 ff.; aA FG München v. 17.9.1997, EFG 1998, 37, rkr, zum Progressionsvorbehalt).

Verfassungsrechtlich unbedenklich ist der Verlust von SA-Abzügen, außergewöhnlichen Belastungen und anderen Abzügen (BFH v. 18.12.1990 – VIII R 7/87, BFH/NV 1991, 520; FG Münster v. 5.5.2003 – 4 K 6325/99, Lexinform Dok. Nr. 0815245; NZB BFH XI B 93/03); v. GROLL in K/S/M, § 10d Rn. A 211; aA PAUS, BB 1988, 184).

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).

Abzug vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen

- ▶ *Sonderausgaben*: SA sind die Abzüge nach §§ 10–10i (aF) mit Ausnahme des § 10d selbst.
- ▶ *Außergewöhnliche Belastungen*: Außergewöhnliche Belastungen sind gem. §§ 33–33c 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 außergewöhnliche Belastungen 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. UE läuft dieses Tatbestandsmerkmal ins Leere.

64 II. 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 den der Verlustrücktrag erfolgt, dem Ermittlungszeitraum für die Besteuerungsgrundlagen, von denen die Verluste abzuziehen sind (Gesamtbetrag der Einkünfte) 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 vorang.

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

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 115 Abs. 10 Satz 6 EStR 2003).

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 Steuerschuld getilgt werden sollte (BFH v. 18.9.1990 – VII R 99/89, BStBl. II 1991, 47). StErstattungsansprüche, 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 der Ausübung oder Änderung des Veranlagungswahlrechts, aber auch bei der Ausübung oder Änderung des Verzichtsantrags nach Abs. 1 Sätze 4 und 5 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 zivilrechtliche 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 2 und 3 nicht begründen; diese lassen lediglich eine rückwirkende Änderung zu, enthalten aber keine von § 38 AO abweichende Spezialregelung (aA v. GROLL in KSM, § 10d Rn. A 3, A 75, B 360). Folge ist, daß eine Abtretung erst nach Ablauf des Verlustentstehungsjahres erfolgen kann (BFH v. 6.6.2000 – VII R 104/98, BStBl. II 2001, 491; 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; 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. i.e. 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, FROTSCHER/LINDBERG, § 10d Rn. 58). Wird die Steuer auf Null gemindert, entfällt ein Verspätungszuschlag (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; BUHLITZ, DStR 1985, 653; BLÜMICH/HORLEMANN, § 10d Rn. 58; aA BGH v. 26.6.1984 – 5 StR 322/84, HFR 1985, 40; FG Münster v. 4.4.1989, EFG 1989, 513, rkr.; v. GROLL in KSM, § 10d Rn. A 120). 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 dann

gelten, wenn der Verlust in unmittelbarem Zusammenhang mit der Steuerhinterziehung steht.

65–69 Einstweilen frei.

D. Änderung von Steuerbescheiden zur nachträglichen Durchführung des Verlustabzugs

Schrifttum: RAMISCH, Anwendung der §§ 10a, 10c, 10d, 10e und 10f EStG im Rahmen der getrennten Veranlagung von Ehegatten, DB 1991, 2354.

I. Verhältnis der Sätze 2 und 3 zu den Vorschriften der AO

70 1. Zweck der Verfahrensregelungen in den Sätzen 2 und 3

Die Vorschriften sollen die vollständige und richtige Verwirklichung des Verlustrücktrags nach Abs. 1 Satz 1 ohne Vorliegen der speziellen Voraussetzungen der abgabenrechtlichen Änderungsvorschriften sicherstellen. Die Richtigkeit des Bescheids geht dem Bestandsschutz vor. Aus diesem Grund ist eine Änderung zugunsten wie zu Lasten 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 Ermessen ist die FinBeh. bei Vorliegen der Voraussetzungen verpflichtet, die Veranlagung zu ändern.

Satz 2 bezieht sich auf StBescheide, die noch nicht bestandskräftig veranlagt sind, während Satz 3 Regelungen für die StBescheide enthält, die unanfechtbar geworden sind.

71 2. Verhältnis zu den Änderungsvorschriften §§ 164, 165, 172–176 AO

Die Sätze 2 und 3 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; v. 14.11.1989 – VIII R 209/85, BStBl. II 1990, 620; v. 9.2.1992 – XI R 29/91, BStBl. II 1993, 29; BORGGREVE in LBP, § 10d Rn. 23), soweit ihr Anwendungsbereich reicht (v. GROLL in KSM, § 10d Rn. B 370).

Eigenständigkeit der Sätze 2 und 3: Die Vorschriften sind als eigenständige Änderungsvorschriften ausgestaltet (so auch BFH v. 1.9.1998 – VIII R 4/97, BFH/NV 1999, 599; v. 19.5.1999 – XI R 97/94; BStBl. II 1999, 762; v. 6.6.2000 – VII R 104/98, BStBl. II 2000, 491; v. 4.4.2001 – XI R 59/00, BStBl. II 2001, 564) und keine Rechtsgrundverweisung, die durch abgabenrechtliche 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 2 und 3 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 § 10d Abs. 1 Sätze 2 und 3 gegenüber § 173 AO änderbar, weil die Einschränkungen dieser Vorschrift (§ 172 Abs. 1 Nr. 2) bei der Änderung nach § 10d Abs. 1 Sätze 1 und 2 keine Rolle spielen.

Notwendigkeit der Sätze 2 und 3: Hinsichtlich der Änderung anfechtbarer Bescheide gem. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO ergibt sich die Notwendigkeit der Änderungsvorschrift aus dem grundsätzlich trotz der Antragsmöglichkeit nach § 10d Abs. 1 Satz 4 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 Erlaß des StBescheids vorliegender Tatsachen voraus; die Tatsache, daß ein Verlustrücktrag möglich ist, lag aber nicht zwingend beim Erlaß des StBescheids des Rücktragsjahres vor. Hinzu kommen die qualifizierten Änderungserfordernisse des § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO und die zeitlichen Änderungsschranken nach Außenprüfung gem. § 172 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.

3. Verhältnis zu § 177 AO (Berichtigung von Rechtsfehlern)

72

Innerhalb des Änderungsrahmens, den die Änderung nach § 10d Abs. 1 Sätze 2 und 3 vorgibt, können materielle Fehler nach § 177 AO korrigiert werden (BFH v. 27.9.1988 – VIII R 432/83, BStBl. II 1989, 225; BORGGREVE in LBP, § 10d Rn. 26; v. GROLL in KSM, § 10d Rn. B 407; BLÜMICH/HORLEMANN, § 10d Rn. 123; FROTSCHER/LINDBERG, § 10d Rn. 71; aA SCHICK, Der 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 abgabenrechtlichen Änderungsvorschriften enthält sie nicht. Hinzu kommt, daß die Änderungsregeln des § 10d den abgabenrechtlichen 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 rechtlicher oder tatsächlicher Umstände zuläßt, die zu Unrecht nicht in die ursprüngliche StFestsetzung eingeflossen sind.

73 **4. Verhältnis zu §§ 169 ff. AO (Festsetzungsverjährung)**

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.

74–79 Einstweilen frei.

II. Änderung bereits erlassener Steuerbescheide (Satz 2)

80 1. Erlassener Steuerbescheid für den unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum

Bereits erlassene Steuerbescheide: StBescheide sind Verwaltungsakte, die nach § 122 AO bekanntgegeben wurden und durch die eine Steuer festgesetzt wird, 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 Satz 3) 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 2 in Betracht kommt, die Bekanntgabe.

Für den unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum: Eine Änderung nach Sätzen 2 und 3 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 2 und 3 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 ist 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; v. 1.9.1998 – VIII R 4/97, BFH/NV 1999, 599; STÖCKER in Festschr. Korn, 2005, 721 [734]) oder auf fehlerhafter Ermittlung der Be-

steuerungsgrundlagen 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 Sätzen 2 und 3 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 Sätzen 2 und 3 scheidet aus (BFH v. 24.5.1989 – I R 213/85, BStBl. II 1990, 8; SCHMIESZEK in B/B, § 10d Rn. 274).

Zeitliche Grenze für die Änderung ist die nach Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2 verlängerte Festsetzungsfrist (R 115 Abs. 8 Satz 2 EStR 2003). 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 § 10d 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. KRUSE in TIPKE/KRUSE, Vor § 130 AO Rn. 4 ff.) 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 Satzes 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 ff.; CIRSOVIUS, Der 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 § 10d Abs. 1 Satz 2 und Satz 3 zählt, zulässt (BFH v. 1.9.1998 – VIII R 4/97, BFH/NV 1999, 599).

2. Pflicht zur Änderung

81

Satz 2 ergänzt das grundsätzlich für den Verlustrücktrag geltende Officialprinzip (s. Anm. 105) mit einer entsprechenden verfahrensrechtlichen Änderungspflicht, wenn ein Verlustabzug zu gewähren oder zu berichtigen ist. Sätze 2 und 3 sind

„sonst gesetzlich zugelassene“ Änderungen von StBescheiden iSd. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d. Die Änderung ist sowohl zugunsten wie auch zu Lasten 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 Steuerbetrag festgesetzt wird.

82 3. Umfang der Änderung

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 (Abschn. 115 Abs. 9 EStR). Dies gilt auch, wenn aufgrund einer Schätzung ergangene bestandskräftige StBescheide wegen eines Verlustrücktrags zugunsten des Stpfl. geändert werden (Stöcker in Festschr. Korn, 2005, 721 [737] mwN).

Erneute Ausübung von Wahlrechten: Str. 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; v. 27.9.1988 – VI-II R 98/87, BStBl. II 1989, 229; FG München v. 20.11.1990, EFG 1991, 482, rkt.; R 115 EStR; FROTSCHER/LINDBERG, § 10d Rn. 72; SCHMIDT/HEINICKE XXIV. § 10d Rn. 38; BLÜMICH/HORLEMANN, § 10d Rn. 124; zweifelnd WEBER-GRELLET, FR 1999, 1081; aA v. GROLL in KSM, § 10d Rn. B 408). 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 v. 27.8.1997 – XI R 97/94, BFH/NV 1998, 309; dieser trotz Offenhalten in diesem Punkt durch BFH v. 6.2.1998 – III ER -S- 4/97, BFH/NV 1999, 160 nicht folgend BFH v. 19.5.1999 – XI R 97/94, BStBl. II 1999, 762).

Der hM ist dahingehend zu folgen, daß grundsätzlich das Wahlrecht bei Änderung erneut ausgeübt werden kann. Die Änderungsvorschriften des Abs. 1 Sätze 2 und 3 fügen sich – obwohl eigenständige Regelungen – in das System der abgabenrechtlichen Änderungsvorschriften ein mit der Folge, daß – wie § 177 AO zeigt – der Bescheid, soweit die Änderung reicht, grundsätzlich wieder offen ist (aA v. GROLL in KSM, § 10d Rn. A 177 und Rn. B 408; 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 Sätzen 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 Bescheides des Verlustentstehungsjahres) führt nicht zu einem anderen Ergebnis (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 2 geänderte StBescheid ist im Umfang der Änderung unabhängig von den Gründen für die Änderung anfechtbar (§ 351 AO).

4. Änderung unanfechtbarer Bescheide

83

Änderung unanfechtbarer Bescheide (Abs. 1 Satz 3 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 3 für diese Fälle eine Änderungsmöglichkeit.

„Das gilt auch dann“ bezieht sich sowohl auf die Voraussetzungen des Satzes 2 (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, EFG 1989, 513, rkr.; v. GROLL in KSM, § 10d Rn. B 422 ff.).

5. Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist

84

„Die Festsetzungsfrist“: Die Vorschrift bezieht sich auf die gem. §§ 169, 170 AO zu berechnende Festsetzungsfrist. Sie ergänzt 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; v. GROLL in K/S/M, § 10d Rn. B 431).

„Insoweit nicht“: Die Beschränkung „insoweit“ bezieht sich auf Satz 2 und Satz 3 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 verbleibt es bei der allgemeinen Festsetzungsverjährung.

„Bevor die Festsetzungsfrist“: 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 der Verjährungsfrist durch den der Festsetzungsfrist ersetzt.

„Für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem die negativen Einkünfte nicht ausgeglichen werden“: Mit dieser Formulierung ist an den VZ der Verlustentstehung angeknüpft. 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. Andernfalls wäre dem Sinn und Zweck der Vorschrift nicht Rechnung getragen (BFH v. 4.4.2001 – XI R 59/00, BStBl. II 2001, 564).

Rechtsfolge „endet“: Die Vorschrift führt zu einer punktuellen Hemmung der Festsetzungsfrist für den VZ, in den rückgetragen werden kann.

85–89 Einstweilen frei.

E. Teilweiser oder vollständiger Verzicht auf den Verlustrücktrag (Sätze 4 und 5)

Schrifttum: DöRSCH, Standortsicherungsgesetz: Wahlweiser Verzicht auf den Verlustabzug bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer, DB 1993, 1639; FRANZ/RUPP, Das Standortsicherungsgesetz, BB 1993, Beilage 20, 24 ff.; v. GROLL, Zu den Grenzen des Saldierens im Steuerrecht, StuW 1993, 312; SCHULT/HUNDSDOERFER, 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.

I. Antragsrecht

90 1. 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 Verlustvortrag und Verlustrücktrag 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.

Antragsberechtigt ist der Stpfl., bei dem der Verlust entstanden ist. Bei Körperschaften ist die Körperschaft antragsberechtigt, bei Organschaften der Organträger, bei PersGes. und sonstigen Mitunternehmenschaften der einzelne Mitunternehmer, Gesellschafter oder Gemeinschaftler. Bei Ehegatten gilt der Antrag des Ehegatten, der den Verlust erzielt hat (SCHMIDT/HEINICKE XXIV. § 10d Rn. 37). Im Erbfall scheidet das Wahlrecht aus (s. Anm. 23). UE sind die Erben nicht antragsbefugt. Beim Erblasser ist der Verlust im maximal möglichen Umfang zurückzutragen.

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 (Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen, persönlichen Freibeträgen), 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 stbegünstigenden Charakter, der ihr per se nicht innewohnt.

Rechtsnatur des Antrags: Der Antrag nach Abs. 1 Satz 4 ist eine freiwillige rechtsbegründende öffentlich-rechtliche Willenserklärung mit dem materiell-rechtlichen Ziel, ganz oder teilweise vom Verlustrücktrag abzusehen. 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, sein Inhalt richtet sich weitgehend nach Satz 5.

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. Sollten diese 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 abgabenrechtlichen Änderungsvorschriften umfaßt sind.

Bestandskraft des Steuerbescheids des Verlustentstehungsjahres: Zeitliche Grenze kann nicht die Bestandskraft des StBescheids des Verlustentstehungsjahres sein, denn dieser stellt lediglich eine StSchuld von Null, nicht aber die Höhe des Verlusts fest.

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 Stpfl. kann den Antrag im Einspruchs- und Klageverfahren nachholen, als Maßnahme im tatsächlichen Bereich jedoch nicht mehr im Revisionsverfahren (StÖCKER in Festschr. Korn, 2005, 721 [731]). Die Bestandskraft des Bescheids des Rücktragsjahres ist nur insoweit maßgebend, als dieser nicht aufgrund Änderungsvorschriften, insbes. der des Abs. 1 Sätze 2 und 3, 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 Sätzen 2 und 3 auch für das Rücktragsjahr innerhalb der Festsetzungsverjährung des Verlustentstehungsjahres erfolgen kann, ist diese auch zeitliche Grenze für die Antragstellung.

Bestandskraft des Feststellungsbescheids nach § 10d Abs. 4: UE kann die zeitliche Grenze nicht die Bestandskraft des Feststellungsbescheids sein, denn

dieser hat keine Auswirkungen auf das Rücktragsjahr und ist zu ändern, wenn sich der Verlust und der entsprechende Bescheid ändert.

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. Es führt nicht zum Wegfall von rechtlichen 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; aA v. GROLL in K/S/M, § 10d Rn. A 177 für den [Teil]-Verzicht).

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 SCHMIDT/HEINICKE XXIV. § 10d Rn. 38). 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 2. Gesichtspunkte zur Ausübung des Wahlrechts

Der Verlustrücktrag sollte grundsätzlich nur insoweit erfolgen, als dadurch SA-Abzug, Abzug außergewöhnlicher Belastungen 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 Einkünftsituation 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 ff.; SCHIFFERS, DB 1994, 1252 ff.; PAUS, DB 1994, 1842).

92–94 Einstweilen frei.

II. Ganzes oder teilweises Absehen von der Anwendung des Satzes 1

95 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.

2. Teilweiser Verzicht

96

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.

III. Inhalt des Antrags (Satz 5)

97

Höhe des Verlustrücktrags: Satz 5 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.

Einstweilen frei.

98–99

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

101

Nicht ausgeglichene negative Einkünfte: Das Tatbestandsmerkmal entspricht dem des Verlustrücktrags (s. dazu Anm71).

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 rückgetragen 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 in den Fällen, in denen ein

Rücktrag hätte durchgeführt werden können, unabhängig von den Gründen jedoch unterblieben ist (s. Anm. 56 und 109).

Unterblieb ein Verlustrücktrag, weil der Stpfl. nicht fristgemäß einen Antrag auf Veranlagung im Rücktragsjahr nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 gestellt hat, dann ist der Verlustvortrag nur noch insoweit zulässig als die Verluste nicht durch Verlustausgleich im Entstehungsjahr und Verlustabzug im Rücktragsjahr hätten verbraucht werden können (§ 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 3, s.o. Anm. 56; aA SCHMIESZEK in B/B, § 10d Rn. 246).

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 in dem festgesetzten Rahmen zzgl. 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

III. Abzug vorrangig vor Sonderausgaben

Wie auch der Rücktrag hat der Verlustvortrag vor dem SA-Abzug und dem Abzug außergewöhnlicher Belastungen 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).

103–104 Einstweilen frei.

IV. Abzug in den folgenden Veranlagungszeiträumen

105 1. 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. Stschuldrechtlich entsteht in Jahren, in die Verluste vorgetragen werden, die bereits geminderte StSchuld erst aufgrund der durch den Verlustabzug niedrigeren Bemessungsgrundlage.

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

106 2. Zeitlich unbeschränkter Vortrag

„In den folgenden Veranlagungszeiträumen“: 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.

3. Betragsmäßige Beschränkung (Mindestbesteuerung)

Bis 1 Million Euro 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 VZ ... 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. Andernfalls 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.

Darüber hinaus bis zu 60 vH des 1 Million Euro 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 GdE, gemindert um einen Verlustrücktrag. Folge ist, daß der abziehbare Verlustvortragsbetrag vor einem eventuellen 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 vH mit Verlusten aus vergangenen VZ verrechnet werden.

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

Ergebnis \times 60 vH + 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 vH = 5.4 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 vH des GdE zzgl. 1 Mio. € beträgt.

Vermeidung der Verrechnungsbeschränkung: Die Verrechnungsbeschränkung kann dann vermieden werden, wenn es gelingt, Verlustvorträge zu vermeiden. Hier bieten sich einerseits Gestaltungen zur gezielten Gewinnrealisierung an (sale and lease back-Gestaltungen, asset-deals), die jedoch in der Folge durch erhöhte Abschreibungen idR wieder Verluste in gleicher Höhe auslösen (vgl. LEHR, GmbH-StPrax. 2004, 400 ff.). 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. UU kann sich die Verschmelzung zweier Gesellschaften empfehlen. Auch die Begründung einer Organschaft kann dazu führen, daß Gewinne und Verluste in größerem Umfang ausgeglichen werden (vgl. i.e. KORN/KAMINSKI, § 10d Rn. 84.21); 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 betriebswirtschaftl. Planung voraus, bei der auch die Kosten der Umsetzung der jeweiligen Gestaltung zu berücksichtigen sind. Zu Vorteilen der Kommanditistenstellung s. Anm. 30.

108

V. Verdoppelung des Sockelbetrags bei Ehegatten (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 Millionen Euro: 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 KORN/KAMINSKI, § 10d Rn. 84.5).

Auch diese Regelung belegt, daß nach neuer Rechtslage zusammenveranlagte Ehegatten nach der Ermittlung des GdE wie eine Einheit zu behandeln sind.

109 VI. Vorrang des Verlustrücktrags und früher möglicher Vorträge (Satz 3)

Abzugsreihenfolge: Der Verlustvortrag ist ausgeschlossen, soweit der Verlust bereits vorher durch Ausgleich, Rücktrag oder Vortrag verbraucht wurde. Die Formulierung des Satz 3 weist darauf hin, daß tatsächlich ein Rücktrag erfolgt ist. Der Verlustabzug geht nicht unter, wenn der Rücktrag gleich aus welchen Gründen unterblieben ist (SCHMIDT/HEINICKE XXIV. § 10d Rn. 40).

Soweit ein Verlustvortrag in vorangegangenen VZ hätte erfolgen können, ist der Vortrag dieser (nicht) verwerteten Verluste ausgeschlossen.

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 der Feststellungsbescheid nach § 10d Abs. 4 Satz 4 geändert werden kann und der StBescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 wegen Änderung dieses Grundlagenbescheids geändert werden kann (so auch BLÜMICH/HORLEMANN, § 10d Rn. 146, anders noch FG Münster v. 4.4.1989, EFG 1989, 513, rkr., das eine analoge Anwendung des Abs. 1 Sätze 2 und 3 annahm, jedoch noch zur Rechtslage vor Einführung der gesonderten und einheitlichen Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags).

110–119 Einstweilen frei.

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 „verfahrens“ 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 F. 4, 4949 (2005).

I. Gesonderte Feststellung (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.

Abs. 4 Satz 1 regelt nicht ausdrücklich, zum Schluß welches VZ der verbleibende Verlustvortrag festzustellen ist („eines VZ“). 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 Rückzugszeitraums verzichtet werden. Der Rücktrag errechnet sich erst aus der Sicht des Verlustentstehungsjahres, an dessen Ende der verbleibende Verlust festzustellen ist, der problemlos aus der Sicht des Entstehungsjahres und damit lückenlos zu ermitteln ist (aA v. GROLL in KSM, § 10d Rn. D 72; KORN/KAMINSKI, § 10d Rn. 109; wie hier KIRCHHOF/LAMBRECHT V., § 10d Rn. 38; FROTSCHER/LINDBERG, § 10d Rn. 87; STÖCKER in Festschr. Korn, 2005 721 [743]).

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 § 8 Abs. 4 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 115 Abs. 10 Satz 8 EStR 2003).

2. Verfahren der gesonderten Feststellung

121

Soweit sich aus Abs. 4 keine Besonderheiten ergeben, ist der verbleibende Verlust nach §§ 179 ff. AO gesondert festzustellen (BORGGREVE in LBP, § 10d Rn. 38d). 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 (§ 10d Abs. 4 Satz 1, BFH v. 9.5.2001 – XI R 25/99, BStBl. II 2002, 817; aA FROTSCHER/LINDBERG, § 10d Rn. 89). Erfolgt eine solche Feststellung jedoch nicht, so

ist der Stpfl. verpflichtet, innerhalb der Einspruchsfrist für den jeweiligen StBescheid die Feststellung des verbleibenden Verlusts zu beantragen (BFH v. 9.5.2001 – XI R 25/99, BStBl. II 2002, 817), andernfalls scheidet die Änderungsmöglichkeit nach Abs. 4 Satz 4 aus. Wird der Verlust als vererblich behandelt (s. Anm. 23), so 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 Stöcker in Festschr. Korn, 2005, 721 [742]; aA SCHMIESZEK in B/B, § 10d Rn. 339). Die Feststellung ist im Rahmen der üblichen Verjährungsregeln (§§ 169–171 AO) unter Beachtung des § 181 Abs. 5 AO möglich.

122 3. Rechtsfolgen der Feststellung

Bindungswirkung: Feststellungsbescheide sind für StBescheide (Folgebescheide) bindend und damit Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO), soweit die in den Feststellungsbescheiden getroffenen Feststellungen für den Folgebescheid von Bedeutung sind (§ 181 Abs. 1 Satz 1 AO; LADEMANN/BRANDT, § 10d Rn. 401; Stöcker in Festschr. Korn, 2005, 721 ff.).

Der Feststellungsbescheid ist Grundlagenbescheid für StBescheide der folgenden VZ, weil dessen Gegenstand für diese Bescheide bindend ist. Der Gesetzgeber wollte eine bindende Entscheidung über den noch abziehbaren Verlust zeitnah getroffen haben (Bericht des FinAussch. BTDrucks. 11/2536, 78). 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. StBescheide treffen keine für den Feststellungsbescheid bindende Aussagen über die Höhe des verbleibenden Verlusts und sind infolgedessen keine Grundlagenbescheide für den Feststellungsbescheid.

Umfang der Bindungswirkung: Umstritten ist der Umfang der Bindungswirkung. Nach der Rechtsprechung des BFH und hM ist der Bescheid sowohl der Höhe als auch der Abziehbarkeit dem Grunde nach bindend (Urt. v. 22.10.2003 – I R 18/02, BStBl. II 2004, 468, und v. 26.5.2004 – I R 112/03, BStBl. II 2004, 1085; Dörsch in DEJPW, KStG, § 8 nF Rn. 618; Ernst & Young/Lang, KStG, § 8 Rn. 1304.1; BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455 Tz. 35). Eine Entscheidung ist nicht nur über die Höhe, sondern auch über die „Wertigkeit“ des Verlusts zu treffen. Eine Mindermeinung nimmt demgegenüber an, die Bindungswirkung trete ausschließlich hinsichtlich der Höhe ein (FG München v. 1.2.2002, EFG 2002, 713, rkr.; FRANZEN, DB 2000, 847). Der Streit entzündet sich an § 8 Abs. 4 KStG, für den zweifelhaft ist, ob der Feststellungsbescheid bereits über das Vorliegen der Voraussetzungen des § 8 Abs. 4 (Verlust der wirtschaftlichen Identität) zu entscheiden hat. Die Auffassung der hM ist zutr., denn der Feststellungsbescheid soll größtmögliche Rechtssicherheit über die Abziehbarkeit der Verluste herstellen. Es ist kein Grund dafür ersichtlich, daß die FinVerw. materiell-rechtliche 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 die wirtschaftliche Identität der KapGes. untergegangen ist (§ 8 Abs. 4 KStG) oder ein

Betrieb nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht in dem Umfang weitergeführt wird wie vor der Umwandlung (§ 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG), hat diese Erkenntnis in den Feststellungsbescheid einzufließen. Dies vermeidet Beweisschwierigkeiten, die dann 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.

Besonderheiten bei Ehegatten: Auch Verluste zusammenveranlagter Ehegatten sind in der abschließenden Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nach § 10d 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, gem. 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. UE nicht erforderlich ist es, die Ehegattenverluste in zwei getrennten Bescheiden festzustellen (so aber MEYER, DStR 1989, 191 ff. [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 (SCHMIESZEK in B/B, § 10d Rn. 383 mwN; BLÜMICH/HORLEMANN, § 10d Rn. 149; FROTSCHERLINDBERG, § 10d Rn. 84), 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 vH 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 vH auf ihn, 10 vH 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.

Einstweilen frei.

123–124

II. Begriff des verbleibenden Verlustvortrags

125

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 (v. GROLL in KSM, § 10d Rn. D 21), 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 (negative Einkünfte, Ausgleich, Rücktrag, Vortrag, verbleibender Verlustabzug auf den vorangegangenen VZ). 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 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. Trotz der Formulierung, die einen Ist-Abzug andeutet, sind nur solche Verluste feststellbar, die nicht ausgeglichen werden konnten, unabhängig davon, ob eine Veranlagung erfolgt ist und unabhängig davon, ob sie zutreffend abgezogen wurden. Festzustellen ist der sog. „Sollverlust“, der sich bei zutreffender Ermittlung des Verlusts und bei zutreffend durchgeführtem Verlustausgleich und -abzug ergeben hätte (BFH v. 22.2.2005 – VIII R 89/00, BFH/NV 2005, 1411).

Minderung um die nach Abs. 1 abgezogenen Beträge: Von diesen nicht ausgeglichenen negativen Einkünften sind die Verluste abzuziehen, die rückgetragen wurden, nicht diejenigen, die hypothetisch rücktragbar waren.

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.

III. Zuständiges Finanzamt (Satz 3)

126

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 (Sätze 4 und 5)

1. Feststellungsbescheid als Folge eines Steuerbescheids (Satz 4)

127

Grund für den Erlass eines erstmaligen oder geänderten Feststellungsbescheids: Nach Abs. 4 Satz 4 soll ein Feststellungsbescheid nur dann erstmals erlassen (geändert oder aufgehoben) werden können, wenn sich zum einen die zu berücksichtigenden Beträge ändern und zum anderen der entsprechende StBescheid noch erlassen, geändert oder aufgehoben werden kann. Diese zweite Voraussetzung entfällt jedoch, wenn der StBescheid lediglich deswegen nicht erlassen, geändert oder aufgehoben wird, weil die Änderung des Betrags keine stl. Relevanz hat. Anders gesagt bedarf es für Erlaß, Änderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheids eines Grundes, der auch den Grund für eine Änderung des StBescheids bildet, der sich stl. jedoch nicht zwingend auswirken muß. Neben dem Änderungsgrund muß auch eine formelle Änderungsmöglichkeit gegeben sein, entweder weil der Bescheid noch nicht bestandskräftig ist oder weil eine Korrekturvorschrift nach § 10d Abs. 1 Sätze 2 oder 3 oder nach §§ 172 ff. AO greift.

Verhältnis zu § 181 Abs. 5 AO: Nach § 181 Abs. 5 AO können gesonderte Feststellungen auch nach Ablauf der für sie geltenden Feststellungsfrist insoweit erfolgen, als die Feststellung für eine StFestsetzung von Bedeutung ist, für die die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen ist. Die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags ist nicht nur für den unmittelbar folgenden VZ, sondern solange für die StFestsetzungen von Bedeutung, als der Verlust noch verrechnet werden kann (BFH v. 12.6.2002 – XI R 26/01, BStBl. II 2002, 681 mit Anm. WENDT, FR 2002, 1195). Diese Rspr. wird der materiell-rechtlichen Funktion der gesonderten Feststellung nach § 10d gerecht, nach der die richtige Besteuerung auch in späteren VZ sichergestellt werden soll. § 10d enthält auch in Abs. 1 Sätzen 2 und 3 eine Durchbrechung der Bestandskraft zugunsten der materiellen Richtigkeit der StFestsetzung, die durch eine Hemmung der Festsetzungsverjährung flankiert wird. Gleiches muß auch für den Verlustvortrag gelten, insbes. da die gesetzlichen Vorgaben dies zulassen. Die unbeschränkte Zulassung der StFestsetzung auch außerhalb der Festsetzungsfrist kollidiert mit den Schranken des Abs. 4 Sätze 4 und 5, nach denen der erstmalige Erlaß eines Feststellungsbescheids nur noch möglich ist, wenn sich die Höhe des Verlustabzugs ändert und die entsprechenden StBescheide noch geändert oder erstmals erlassen werden können. Soweit sich die Anwendungsbereiche überschneiden, geht Abs. 4 Sätze 4 und 5 als Spezialregelung grundsätzlich vor. Die Frage, ob nach Ablauf der Feststellungsfrist noch festgestellt werden kann, stellt sich in diesen Fällen erst, wenn eine Feststellung nach Abs. 4 Sätzen 4 und 5 noch möglich ist.

Verhältnis zu Satz 1: Sinn und Zweck der Regelung ist, in den Fällen, in denen sich die Besteuerungsgrundlage „Verlust“ ändert, auch eine Änderbarkeit des Feststellungsbescheids zu erreichen, ohne auf die Änderungsmöglichkeiten der AO angewiesen zu sein. Aus diesem Grund knüpfen Abs. 4 Sätze 4 und 5 nur

an solche Sachverhalte an, bei denen sich diese Besteuerungsgrundlage ändert. Bleibt sie gleich und ein Feststellungsbescheid ist nur deshalb erstmals zu erlassen, weil der Erlaß zum Ende des Feststellungsjahres unterblieben ist, sei es, weil nicht veranlagt wurde, sei es, weil die FinVerw. den Bescheid versehentlich nicht erlassen hat, so greifen nicht Sätze 4 und 5, sondern Satz 1 (vgl. BFH v. 12.6.2002 – XI R 26/01, BStBl. II 2002, 681). Satz 1 ist mithin nur bei einem erstmaligen Erlaß eines Feststellungsbescheids anwendbar. Diese klare Abgrenzung beider Tatbestände schließt eine zufallsabhängige Anwendung der eingeschränkten Möglichkeit, einen Feststellungsbescheid nach Satz 4 zu erlassen, gegenüber der Anwendung des weitergehenden Tatbestands des Satzes 1 aus. Zwar ist es zutr., daß bei einer StFestsetzung von 100 € die Anwendung des Satzes 1 ausscheidet, wenn kein Feststellungsbescheid erlassen wurde, während bei einem StBescheid über 0 € eine Anwendung des Satzes 1 noch in Betracht kommt (MEYER/BALL, DStR 1999, 1257 [1259]); vgl. GEBHARDT, EStB 2003, 234 ff.). In ersterem Fall kann der Erlaß eines Feststellungsbescheids aber nur noch in Betracht kommen, wenn sich die Höhe der Einkünfte ändert, während in letzterem Fall bereits ein Verlust vorgelegen haben kann, der nur fälschlich nicht festgestellt wurde. Der Unterschied liegt gerade darin, daß im einen Fall eine Steuer festgesetzt wurde (unabhängig von der Höhe) und somit zwingend kein Verlust festzustellen war, im anderen Fall aber ein solcher denkbar war. Lag dem Null-Bescheid kein überschießender Verlust zugrunde und ändert sich dies später, kommt es nicht zur Anwendung des Satz 1, sondern der Sätze 4 und 5.

Anwendung bei unterbliebener Antragsveranlagung: Auch in den Fällen, in denen eine Veranlagung innerhalb der zweijährigen Veranlagungsfrist des § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 unterblieb, ist eine Feststellung innerhalb der Grenzen des § 181 Abs. 5 AO noch möglich, wenn der Verlust für den VZ, in dem nicht veranlagt wurde, unverändert zugrunde gelegt wird und somit die erstmalige Feststellung nach § 10d Abs. 4 Satz 1 greift. Die Frist des § 46 Abs. 8 Sätze 2 und 3 betrifft lediglich die eigentliche Veranlagung, die innerhalb der jeweiligen Fristen zu beantragen ist. Diese Frist wird durch die Feststellung des verbleibenden Verlusts nicht umgangen, denn diese erfolgt von Amts wegen und nicht auf Antrag (vgl. FG Berlin v. 27.4.2004 – 7 K 7414/03, EFG 2004, 1293, nrkr., Rev. BFH XI R 33/04). Anders ist der Fall gelagert, wenn nicht veranlagt wurde und später Umstände eintreten, die sich ändernd auf die Besteuerungsgrundlagen der ursprünglichen Veranlagung ausgewirkt hätten, wenn sie erfolgt wäre. In diesen Fällen ist Abs. 4 Satz 4 mit seinen schärferen Voraussetzungen an die Änderbarkeit anzuwenden, weil bei regulärem Ablauf eine andere StFestsetzung erfolgt wäre als aus der Rückschau in Kenntnis des neuen Umstands (zB Änderung der Rspr. zu Ausbildungs- und Fortbildungskosten; Hess. FG v. 10.11.2004 – 13 K 426/04, EFG 2005, 946, nrkr., Rev. BFH XI R 56/04). Würde etwas anderes gelten, dann wären die Stpfl., die auf eine Veranlagung verzichtet hätten, den Stpfl. gegenüber besser gestellt, die zwar veranlagt wurden, die Bescheide aber haben bestandskräftig werden lassen. Bei diesen scheidet eine Änderung nach § 10d Abs. 4 Satz 4 wegen der Sperre des § 46 Abs. 2 Nr. 8 aus.

In den Fällen, in denen der Verlust des VZ, in dem nicht veranlagt wurde, sich ändert und eine Feststellung nach Maßgabe von Abs. 4 Sätzen 4 und 5 zu erfolgen hat, scheidet nach Ablauf der Frist des § 46 Abs. 2 Nr. 8 Sätze 2 und 3 eine Berücksichtigung aus, weil der entsprechende Bescheid nicht mehr geändert werden kann.

Änderung der sich nach Satz 2 ergebenden Beträge: Grund für Änderung, Aufhebung oder Erlaß eines Feststellungsbescheids ist die Fehlerhaftigkeit auch

nur einer der fünf in Abs. 4 Satz 2 genannten Bezugsgrößen, unabhängig von den Gründen. Der Fehler kann im Rechtlichen wie im Tatsächlichen liegen, auf einem Versehen beruhen oder sich zugunsten oder zuungunsten des Stpfl. auswirken (v. GROLL in KSM, § 10d Rn. D 100).

Änderung, Erlaß oder Aufhebung des zugrunde liegenden Steuerbescheids: Um zu verhindern, daß Stpfl. nach Bestandskraft der StFestsetzung des Feststellungsjahres uU in großen zeitlichen Abständen zum Feststellungsjahr (die Feststellungsverjährung kann sich wegen § 180 Abs. 5 AO über viele Jahre erstrecken) Gründe für die Änderung des Feststellungsbescheids vorbringen, die abgabenrechtlich unter keinem denkbaren Aspekt eine Änderung von StBescheiden zuließen, verknüpft das Gesetz die Zulässigkeit der Änderung mit der Änderbarkeit des entsprechenden StBescheids. Die Betragsänderung muß dem Grunde nach Einfluß auf den jeweiligen StBescheid haben, der auch formell noch änderbar sein muß. Vor diesem Hintergrund hat der BFH zutr. entschieden, daß die Änderung des entsprechenden StBescheids noch zulässig sein muß (BFH v. 31.7.1996 – XI R 4/96, BFH/NV 1997, 180; v. 9.12.1998 – XI R 62/97, FR 1999, 542 mit Anm. WENDT; v. 9.5.2001 – XI R 25/99, BStBl. II 2002, 817). Der Stpfl. muß innerhalb der Einspruchsfrist des entsprechenden StBescheids Feststellung des verbleibenden Verlusts beantragen. Der StBescheid wird damit nicht zum Grundlagenbescheid für den Feststellungsbescheid gemacht (aA MEYER/BALL, DStR 1999, 1257 [1259]; SCHMIESZEK in B/B, § 10d Rn. 333), denn er entfaltet keine Bindungswirkung für den StBescheid, auch liegt keine „übersinnliche Beziehung“ zwischen beiden Bescheiden vor (MEYER/BALL aaO, 1259). Die Beziehung stellt das Gesetz her, indem es die materiellen und formellen Änderungsanfordernisse beider Bescheide aufeinander abstimmt.

Diese Rspr. steht nicht im Widerspruch zu BFH v. 12.6.2002 – XI R 26/01 (BStBl. II 2002, 681), auch betr. den erstmaligen Erlaß eines Feststellungsbescheids, weil der zugrunde liegende Sachverhalt ein anderer ist (aA MEYER/BALL, INF 2002, 513 ff. [551 ff.]). Während erstere Entscheidungen Fälle der Änderung der Besteuerungsgrundlage „Verlust“ betreffen, bei denen die Sätze 4 und 5 mit der Einschränkung der Änderbarkeit des entsprechenden StBescheids anzuwenden sind, war in letzterer über den Fall zu entscheiden, in dem sich diese Grundlage nicht ändert und damit Satz 1 als Grundlage für den Erlaß des Feststellungsbescheids angesprochen ist, der eine entsprechende Einschränkung nicht enthält.

War der entsprechende Bescheid änderbar, so kann der Feststellungsbescheid innerhalb der Grenzen des § 181 Abs. 5 AO auch Jahre später noch geändert werden, solange die Feststellung für eine StFestsetzung von Bedeutung ist (Hess. FG v. 10.2.2004, EFG 2004, 979, nrkr., Rev. BFH XI R 27/04; AdV abgelehnt durch BFH v. 2.11.2004 – XI S 15/04, BFH/NV 2005, 490). Abs. 4 Sätze 4 und 5 enthalten keine zeitlichen Grenzen für die Änderung, wenn die Voraussetzungen vorliegen, so daß die allgemeine Regel des § 181 Abs. 5 AO zur Anwendung kommt.

Rechtsbehelfe: Der am Schluß des VZ verbleibende Verlustabzug ist Tenor des Feststellungsbescheids und als selbständige Besteuerungsgrundlage nach § 157 Abs. 2 AO Gegenstand der Anfechtung des Feststellungsbescheids. Bei der Beschwerde iSd. § 350 AO, § 40 FGO kommt es nicht darauf an, ob der Verlust zu niedrig, sondern nur darauf, ob er zutreffend festgestellt wurde (FROTSCHER/LINDBERG, § 10d Rn. 92). Der Feststellungsbescheid ist gem. § 157 Abs. 2 AO selbständig anfechtbar.

128 **2. Feststellungsbescheid ohne vorherigen Steuerbescheid (Satz 5)**

Entsprechende Anwendung von Satz 4: Satz 5 erweitert entgegen seinem Wortlaut den Anwendungsbereich des Satzes 4 nicht, sondern legt lediglich fest, daß es bei der Änderbarkeit des StBescheids nicht darauf ankommt, ob er sich betragsmäßig ändert. Ausreichend ist die Änderung dem Grunde nach, also die Änderung der dem Bescheid innewohnenden Besteuerungsgrundlagen.

Erlaß, Änderung oder Aufhebung 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 dieser bereits auf Null festgesetzt war oder eine Saldierung mit anderen Rechtsfehlern dazu geführt hat, daß eine Änderung der StFestsetzung unterbleibt.

Rechtsfolge ist die Änderung, der Erlaß oder die Aufhebung eines Feststellungsbescheids. Wie auch bei der Änderung nach § 10d Abs. 1 Sätzen 2 und 3 kommt eine Saldierung mit Rechtsfehlern nach § 177 AO in Betracht.