

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Berücksichtigung des erweiterten Verlustrücktrags aus 2020 bei der Veranlagung 2019.
- ▶ **Fundstellen:** Zweites Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz – 2. Corona-SteuerhilfeG) v. 29.6.2020 (BGBl. I 2020, 1512; BStBl. I 2020, 563).
- ▶ **Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020)** v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6).

§ 111 Vorläufiger Verlustrücktrag für 2020

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 1346; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch 2. Corona-SteuerhilfeG v. 29.6.2020 (BGBl. I 2020, 1512; BStBl. I 2020, 563)

(1) ¹Auf Antrag wird bei der Steuerfestsetzung für den Veranlagungszeitraum 2019 pauschal ein Betrag in Höhe von 30 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte des Veranlagungszeitraums 2019 als Verlustrücktrag aus 2020 abgezogen (vorläufiger Verlustrücktrag für 2020). ²Bei der Berechnung des vorläufigen Verlustrücktrags für 2020 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19) nicht zu berücksichtigen, die im Gesamtbetrag der Einkünfte enthalten sind. ³Voraussetzung für die Anwendung des Satzes 1 ist, dass die Vorauszahlungen für den Veranlagungszeitraum 2020 auf 0 Euro herabgesetzt wurden. Soweit bei der Steuerfestsetzung für den Veranlagungszeitraum 2019 der vorläufige Verlustrücktrag für 2020 abgezogen wird, ist § 233a Absatz 2a der Abgabenordnung entsprechend anzuwenden.

(2) Abweichend von Absatz 1 wird ein höherer Betrag als 30 Prozent vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen, wenn der Steuerpflichtige einen voraussichtlichen Verlustrücktrag im Sinne des § 10d Absatz 1 Satz 1 für 2020 in dieser Höhe nachweisen kann.

(3) Der vorläufige Verlustrücktrag für 2020 nach den Absätzen 1 und 2 kann insgesamt bis zu 5 000 000 Euro, bei Ehegatten, die nach den §§ 26 und 26b zusammenveranlagt werden, bis zu 10 000 000 Euro betragen.

(4) ¹Führt die Herabsetzung von Vorauszahlungen für den Veranlagungszeitraum 2019 auf Grund eines voraussichtlich erwarteten Verlustrücktrags für 2020 zu einer Nachzahlung bei der Steuerfestset-

zung für den Veranlagungszeitraum 2019, so wird diese auf Antrag des Steuerpflichtigen bis zum Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe der Steuerfestsetzung für den Veranlagungszeitraum 2020 gestundet. ²Stundungszinsen werden nicht erhoben.

(5) Für den Veranlagungszeitraum 2020 ist bei Anwendung von Absatz 1 oder 2 eine Einkommensteuererklärung abzugeben.

(6) ¹Mit der Veranlagung für 2020 ist die Steuerfestsetzung für den Veranlagungszeitraum 2019 zu ändern; hierbei ist der bislang berücksichtigte vorläufige Verlustrücktrag für 2020 dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen. ²Dies gilt auch dann, wenn der Steuerbescheid für den Veranlagungszeitraum 2019 bestandskräftig geworden ist; die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum 2020 abgelaufen ist. ³Soweit die Änderung der Steuerfestsetzung für den Veranlagungszeitraum 2019 auf der Hinzurechnung des vorläufigen Verlustrücktrags für 2020 beruht, ist § 233a Absatz 2a der Abgabenordnung entsprechend anzuwenden.

(7) Die Absätze 1 bis 3 sind nicht anzuwenden, wenn die Veranlagung für den Veranlagungszeitraum 2020 vor der Veranlagung für den Veranlagungszeitraum 2019 durchgeführt wird.

(8) ¹Wird der Einkommensteuerbescheid für 2019 vor dem 15. Juli 2020 bestandskräftig, kann bis zum 1. August 2020 nachträglich ein Antrag auf Berücksichtigung des vorläufigen Verlustrücktrags für 2020 gestellt werden. ²Der Einkommensteuerbescheid für 2019 ist insoweit zu ändern.

Autor und Mitherausgeber: Dr. Winfried *Bergkemper*, Richter am BFH aD,
Lenggries

Kompaktübersicht

J 21-1 **Inhalt der Änderungen:** Durch § 10d Abs. 1 Satz 1 idF des 2. Corona-SteuerhilfeG v. 29.6.2020 (BGBl. I 2020, 1512; BStBl. I 2020, 563) sind die Höchstbetragsgrenzen beim Verlustrücktrag für 2020 erhöht worden. Gemäß § 111 kann diese Erhöhung bereits bei der Veranlagung 2019 berücksichtigt werden. Der vorläufige Verlustrücktrag für 2020 beträgt gem. § 111 Abs. 1 pauschal 30 % des Gesamtbetrags der Einkünfte des VZ 2019. Gemäß § 111 Abs. 2 kann der Stpfl. auch eine Herabsetzung um mehr als 30 % beantragen, wenn er einen voraussichtlichen Verlustrücktrag für 2020 in der entsprechenden Höhe nachweisen kann.

Rechtsentwicklung:

J 21-2

► **2. Corona-SteuerhilfeG v. 29.6.2020** (BGBl. I 2020, 1512; BStBl. I 2020, 563): § 111 wurde neu in das EStG eingefügt.

► **JStG 2020 v. 21.12.2020** (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6): In Abs. 1 wurde Satz 4 angefügt.

Zeitlicher Anwendungsbereich: § 111 ist (nur) für die VZ 2020 und 2021 anzuwenden (§ 52 Abs. 53 idF des 2. Corona-SteuerhilfeG). Abs. 1 Satz 4 gilt ab VZ 2021 (Art. 50 Abs. 4 JStG 2020). J 21-3

Grund und Bedeutung der Änderungen: Mit dem 2. Corona-SteuerhilfeG v. 29.6.2020 werden zur Bewältigung der sog. Corona-Krise stl. (Hilfs-) Maßnahmen umgesetzt. Dazu zählt ua. die Erhöhung der Höchstbetragsgrenzen beim Verlustrücktrag für die Jahre 2020 und 2021. Gemäß § 10d Abs. 1 Satz 1 idF des 2. Corona-SteuerhilfeG beträgt der stl. Verlustrücktrag für die Jahre 2020 und 2021 5 000 000 € bzw. – bei Zusammenveranlagung – 10 000 000 €. § 111 dient ebenso wie § 110 dazu, den erhöhten Verlustrücktrag für 2020 unmittelbar finanzwirksam schon für 2019 nutzbar zu machen. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass viele Stpfl. für den VZ 2020 einen rücktragungsfähigen Verlust erwarten müssen (BTDrucks. 19/20058, 25). Ein Verlustrücktrag aus 2020 könnte ansonsten in der Veranlagung des Jahres 2019 erst nach Durchführung der Veranlagung berücksichtigt werden. In Fällen, in denen die Vorauszahlungen für 2019 aufgrund eines Verlustrücktrags aus 2020 gem. § 110 gemindert würden, führte die Veranlagung für 2019 mangels Berücksichtigung eines Verlustrücktrags aus 2020 idR sogar zu einer Nachzahlung in entsprechender Höhe. Dieser Mechanismus wird durch § 111 verhindert. J 21-4

Die Änderungen im Detail

■ Absatz 1 (Pauschal ermittelter Verlustrücktrag aus 2020)

Verlustrücktrag aus vorläufigem Verlust aus 2020 bei der Veranlagung 2019 (Abs. 1 Satz 1): Auf Antrag wird bei der StFestsetzung für 2019 pauschal ein Betrag iHv. 30 % des Gesamtbetrags der Einkünfte des VZ 2019 als Verlustrücktrag abgezogen (sog. Vorläufiger Verlustrücktrag für 2020). J 21-5

► **Auf Antrag:** Die Inanspruchnahme des vorläufigen Verlustrücktrags setzt einen Antrag voraus. Der pauschal ermittelte Verlustrücktrag kann von estpfl. Personen in Anspruch genommen werden, die im Laufe des VZ 2020 Gewinneinkünfte oder Einkünfte aus VuV erzielen.

Ein vorläufiger Verlustrücktrag kommt nicht in Betracht, wenn im Zeitpunkt der Veranlagung 2019 die Veranlagung für 2020 und damit die genaue Zahl des Verlustrücktrags bereits vorliegt (s. Abs. 7; Anm. J 21-15).

Der Antrag auf Berücksichtigung eines vorläufigen Verlustrücktrags für 2020 kann in der StFestsetzung für 2019 nach den allgemeinen verfahrensrechtl. Grundsätzen grds. bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist ausgeübt werden. Zur nachträglichen Ausübung des Antragsrechts s. Abs. 8 (Anm. J 21-16).

► **30 % des Gesamtbetrags der Einkünfte:** Der pauschal ermittelte Verlustrücktrag aus 2020 beträgt 30 % des Gesamtbetrags der Einkünfte des VZ 2019 (s. § 110 Anm. J 21-5).

J 21-6 **Keine Anwendung bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Abs. 1 Satz 2):** Wie bei der Anpassung von Vorauszahlungen für den VZ 2019 gem. § 110 bleiben auch hier die im Gesamtbetrag der Einkünfte enthaltenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit unberücksichtigt (§ 110 Abs. 1 Satz 2; § 110 Anm. J 21-6).

J 21-7 **Herabsetzung der Vorauszahlungen für 2020 auf 0 € (Abs. 1 Satz 3):** Ebenso wie § 110 setzt § 111 voraus, dass die Vorauszahlungen für 2020 auf 0 € herabgesetzt wurden (§ 110 Abs. 1 Satz 3; § 110 Anm. J 21-6).

J 21-8 **Anwendung von § 233a Abs. 2a AO (Abs. 1 Satz 4):**

Die durch das JStG 2020 in Abs. 1 aufgenommene Bestimmung (s. Anm. J 21-2) steht im Zusammenhang mit Abs. 6 Satz 3 (s. Anm. J 21-14).

Der Gesetzgeber ist besorgt, dass es bei der StFestsetzung für 2019 allein durch die Berücksichtigung des vorläufigen Verlustrücktrags für 2020 gem. Abs. 1 Satz 1 zu einer Festsetzung erheblicher Erstattungsinsen kommen kann. Diese würden sich aber, so der Gesetzgeber, wegen der Regelung in Abs. 6 Satz 3 nicht mit möglichen Nachzahlungszinsen bei der späteren Hinzurechnung des vorläufigen Verlustrücktrags ausgleichen. Mit der in Satz 4 angeordneten entsprechenden Anwendung des § 233a Abs. 2a AO soll ein Gleichklang der Verzinsungsregelungen sowohl für den ursprünglichen Abzug des vorläufigen Verlustrücktrags nach Abs. 1 als auch für dessen spätere Hinzurechnung nach Abs. 6 erreicht werden (BTDrucks. 19/25160, 215; zur Anwendung des § 233a Abs. 2a s. Anm. J 21-14).

■ Absatz 2 (Nachweis eines höheren Verlustrücktrags aus 2020)

J 21-9 Der Stpfl. kann – wie im Vorauszahlungsverfahren 2019 gem. § 110 Abs. 3 – auch im Veranlagungsverfahren 2019 die Berücksichtigung ei-

nes höheren Verlustes als die pauschalen 30 % beantragen, wenn er einen entsprechenden voraussichtlichen Verlust iSd. § 10d Abs. 1 Satz 1 für 2020 nachweisen kann (s. § 110 Anm. J 21-8).

■ Absatz 3 (Minderung nur in Höhe der Höchstbetragsgrenzen)

Die Minderung nach Abs. 1 bzw. Abs. 2 ist auf 5 000 000 € bzw. 10 000 000 € (zusammenveranlagte Ehegatten) beschränkt (s. § 110 Anm. J 21-9).

■ Absatz 4 (Stundung)

Stundung bei Nachzahlung für 2019 (Abs. 4 Satz 1): Führt die Herabsetzung von Vorauszahlungen 2019 infolge der Anwendung von § 110 Abs. 1 bzw. Abs. 2 bei der StFestsetzung für VZ 2019 zu einer Nachzahlung, kann diese auf Antrag des Stpfl. bis zum Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe der StFestsetzung für 2020 gestundet werden. Voraussetzung ist, legt man den Wortlaut der Vorschrift zugrunde, dass für die Nachzahlung ein geringerer Verlustrücktrag aus 2020 als angenommen ursächlich ist. Für eine aus anderen Gründen resultierende Nachzahlung kommt danach eine Stundung gem. Abs. 4 Satz 1 nicht in Betracht.

Stundungszinsen (Abs. 4 Satz 2): Im Fall einer Stundung gem. Abs. 4 Satz 1 werden keine Stundungszinsen erhoben.

■ Absatz 5 (Abgabe einer Steuererklärung für 2020)

Die Berücksichtigung des vorläufigen Verlustrücktrags aus 2020 bei der Veranlagung 2019 setzt weiterhin die Abgabe einer StErklärung für den VZ 2020 zwingend voraus. Auf diese Weise soll der tatsächliche Verlustrücktrag nach § 10d Abs. 1 Satz 1 festgestellt und bei der Überprüfung der StFestsetzung 2019 zur Anwendung gebracht werden.

■ Absatz 6 (Änderung der Steuerfestsetzung 2019)

Im Rahmen der Veranlagung 2020 werden der vorläufige Verlustrücktrag aus 2020 und die StFestsetzung für den VZ 2019 überprüft (Abs. 6 Satz 1 Halbs. 1). Der Gesamtbetrag der Einkünfte für 2019 wird hierfür in einem ersten Schritt um den vorläufigen Verlustrücktrag für 2020 erhöht und – im Erg. – durch den durch Bescheid festgestellten Verlustrücktrag aus 2020 ersetzt (Abs. 6 Satz 1 Halbs. 2). Ergibt sich kein Unterschied zwischen dem vorläufigen und dem tatsächlichen Verlustrücktrag, bleibt die StFestsetzung für 2019 unverändert.

Sollten sich aber – im zweiten Schritt – bei der Ermittlung des Gesamtbeitrags der Einkünfte für 2020 keine gleich hohen rücktragsfähigen negativen Einkünfte gem. § 10d Abs. 1 Satz 1 ergeben oder verzichtet der Stpfl. gem. § 10d Abs. 1 Satz 5 ganz oder teilweise auf die Anwendung von § 10d Abs. 1 Satz 1, ist der StBescheid für den VZ 2019 nach § 10d Abs. 1 Satz 3 entsprechend zu ändern (BTDrucks. 19/20058, 26). Das gilt auch, wenn der Bescheid bereits bestandskräftig ist, denn nach Abs. 6 Satz 2 endet die Festsetzungsfrist insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den VZ 2020 abgelaufen ist.

Ist der StBescheid 2019 aufgrund des Verlustrücktrags gem. § 10d Abs. 1 Satz 3 zu ändern und kommt es zu einer Nachzahlung, ist diese grds. gem. § 233a AO zu verzinsen (zur Verzinsung s. *Heuermann in HHSp.*, § 233a AO Rz. 16ff. [Stand 6/2015]). Gemäß Abs. 6 Satz 3 ist allerdings § 233a Abs. 2a AO zu beachten (zur Begründung s. BTDrucks. 19/25160, 214). Das bedeutet, dass abweichend vom Normalfall der Zinsablauf erst 15 Monate nach Ablauf des Kj., in dem der Verlust entstanden ist, beginnt (*Heuermann in HHSp.*, § 233a AO Rz. 32ff. [Stand 6/2015]).

■ Absatz 7 (Vorrang der Veranlagung für den Veranlagungszeitraum 2019)

J 21-15 Wir die Veranlagung für den VZ 2020 vor der Veranlagung für VZ 2019 durchgeführt, kommt § 111 nicht zur Anwendung. Dies versteht sich im Grunde von selbst, weil in einem solchen Ausnahmefall der tatsächliche Verlustrücktrag aus 2020 feststeht und es eines „vorläufigen“ nicht bedarf. Dennoch wird in Abs. 7 diese Voraussetzung ausdrücklich normiert.

■ Absatz 8 (Antrag auf nachträgliche Berücksichtigung des vorläufigen Verlustrücktrags)

J 21-16 Der Antrag auf Berücksichtigung eines vorläufigen Verlustrücktrags für 2020 in der Veranlagung für 2019 gem. Abs. 1 bzw. Abs. 2 kann grds. bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist ausgeübt werden. Sollte im Zeitpunkt der Antragstellung der EStBescheid 2019 aber bereits vorliegen, kann dessen Bestandskraft der (nachträglichen) Antragstellung entgegenstehen. Die nachträgliche Ausübung eines Antragsrechts stellt nämlich für sich genommen keine verfahrensrechtl. Grundlage für die Änderung bestandskräftiger StBescheide dar (BTDrucks. 19/20058, 26). Innerhalb der Rechtsbehelfsfrist kann der Antrag nach § 111 im Übrigen ohne Weiteres gestellt werden. Nach Ablauf der Rechtsbehelfsfrist kann der Antrag grds. ausgeübt werden, soweit der Bescheid nach §§ 129, 164, 165, 172ff. AO korrigiert werden darf.

Darüber hinaus schaffte Abs. 8 Satz 1 für bereits am 15.7.2020 bestandskräftig gewordene EStBescheide 2019 eine zeitlich befristete Korrekturmöglichkeit. Danach konnte – befristet bis zum 1.8.2020 – nachträglich ein Antrag auf Berücksichtigung des vorläufigen Verlustrücktrags für 2020 trotz Bestandskraft gestellt werden (BTDrucks. 19/20058, 26). Der Bescheid für 2019 war insoweit zu ändern (Abs. 8 Satz 2).

