

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Berücksichtigung des erweiterten Verlustrücktrags aus 2020 und 2021 bei der Veranlagung 2019.
- ▶ **Fundstellen:** Drittes Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Drittes Corona-Steuerhilfegesetz – 3. CorStHiG) v. 10.3.2021 (BGBl. I 2021, 330; BStBl. I 2021, 335).

§ 111

Vorläufiger Verlustrücktrag für 2020 und 2021

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 1346; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch 3. CorStHiG v. 10.3.2021 (BGBl. I 2021, 330;
BStBl. I 2021, 335)

(1) und (2) *unverändert*

(3) Der vorläufige Verlustrücktrag für 2020 nach den Absätzen 1 und 2 kann insgesamt bis zu **10 000 000 Euro**, bei Ehegatten, die nach den §§ 26 und 26b zusammenveranlagt werden, bis zu **20 000 000 Euro** betragen.

(4) bis (7) *unverändert*

(8) ¹Wird der Einkommensteuerbescheid für 2019 vor dem 1. April 2021 bestandskräftig, kann bis zum 17. Juli 2021 nachträglich ein erstmaliger oder geänderter Antrag auf Berücksichtigung des vorläufigen Verlustrücktrags für 2020 gestellt werden. ²Der Einkommensteuerbescheid für 2019 ist insoweit zu ändern.

(9) Die Absätze 1 bis 7 gelten für die Steuerfestsetzung für den Veranlagungszeitraum 2020 und die Berücksichtigung des Verlustrücktrags für 2021 entsprechend.

Autor und Mitherausgeber:

Dr. Winfried *Bergkemper*, Richter am BFH aD, Lenggries

Kompaktübersicht

Inhalt der Änderungen: Durch § 10d Abs. 1 Satz 1 idF des 3. CorStHiG v. 10.3.2021 (BGBl. I 2021, 330; BStBl. I 2021, 335) sind die Höchstbetrags-

grenzen beim Verlustrücktrag für 2020 und 2021 erhöht worden. In entsprechender Weise werden diese neuen Höchstbetragsgrenzen auch beim vorläufigen Verlustrücktrag für 2020 (Abs. 3) und für 2021 (s. Anm. J 22-6) gem. § 111 angehoben.

Aufgrund der Neufassung des Abs. 8 haben die Stpfl., bei denen die StFestsetzung für 2019 bereits vor Inkrafttreten des 3. CorStHiG v. 10.3.2021 bestandskräftig geworden war (s. Anm. J 21-1 ff.), die Möglichkeit, den vorläufigen Verlustrücktrag für 2020 unter Berücksichtigung der neuen Höchstbetragsgrenzen bis zum 17.4.2021 in Anspruch zu nehmen.

Aufgrund des neu angefügten Abs. 9 kann auch im Rahmen der StFestsetzung für 2020 ein vorläufiger Verlustrücktrag für 2021 berücksichtigt werden (s. Anm. J 22-6).

J 22-2 **Rechtsentwicklung:**

▶ **2. CorStHiG 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

▶ **3. CorStHiG v. 10.3.2021 (BGBl. I 2021, 330; BStBl. I 2021, 335):** In Abs. 3 wurde entsprechend der Neuregelung in § 10d Abs. 1 Satz 1 5 000 000 € durch 10 000 000 € und 10 000 000 € durch 20 000 000 € ersetzt.

Abs. 8 wurde neu gefasst. Danach kann ein vor dem 1.4.2021 bestandskräftig gewordener EStBescheid für 2019 geändert werden, wenn bis zum 17.4.2021 nachträglich ein erstmaliger oder geänderter Antrag auf Berücksichtigung des vorläufigen Verlustrücktrags für 2020 gestellt wird.

Abs. 9 wurde neu angefügt. Danach gelten die Abs. 1 bis 7 für die StFestsetzung für den VZ 2020 und die Berücksichtigung des Verlustrücktrags für 2021 entsprechend.

J 22-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** § 111 ist (nur) für die VZ 2019 und 2020 anzuwenden (§ 52 Abs. 53 idF des 3. CorStHiG). Abs. 1 Satz 4 gilt ab VZ 2021 (Art. 50 Abs. 4 JStG 2020).

J 22-4 **Grund und Bedeutung der Änderungen:** Mit dem 2. CorStHiG v. 29.6.2020 wurden 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. CorStHiG beträgt der stl. Verlustrücktrag für die Jahre 2020 und 2021 5 000 000 € bzw. – bei Zusammenveranlagung – 10 000 000 €. Durch das 3. CorStHiG wurden diese Höchstbetragsgrenzen auf 10 000 000 € bzw. 20 000 000 € aufgestockt. § 111 dient ebenso wie § 110 dazu, den erhöhten Verlustrücktrag für 2020 und 2021 (Abs. 9) unmittelbar finanzwirksam schon für 2019 bzw. 2020 nutzbar zu machen.

Die Änderungen im Detail

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

Der Antrag auf Berücksichtigung eines vorläufigen Verlustrücktrags für 2020 in der Veranlagung für 2019 gem. Abs. 1 bzw. Abs. 2 kann grundsätzlich nur bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist gestellt werden. Sollte im Zeitpunkt der Antragstellung der EStBescheid 2019 bereits vorliegen, kann dessen Bestandskraft der (nachträglichen) Antragstellung entgegenstehen. Die nachträgliche Ausübung eines Antragsrechts stellt für sich genommen keine verfahrensrechtliche Grundlage für die Änderung bestandskräftiger StBescheide dar (BTDrucks. 19/20058, 26). J 22-5

Abs. 8 Satz 1 schaffte für bereits am 1.4.2021 bestandskräftig gewordene EStBescheide 2019 eine zeitlich befristete Korrekturmöglichkeit. Danach konnte – befristet bis zum 17.7.2021 – nachträglich ein Antrag auf Berücksichtigung des vorläufigen Verlustrücktrags für 2020 trotz Bestandskraft gestellt werden. Der Bescheid für 2019 war insoweit zu ändern (Abs. 8 Satz 2).

■ Absatz 9 (Geltung der Abs. 1 bis 7 für den Veranlagungszeitraum 2021 entsprechend)

Entsprechende Anwendung von Abs. 1 bis 7: Gemäß Abs. 9 gelten die Abs. 1 bis 7 für die StFestsetzung für den VZ 2020 und die Berücksichtigung des Verlustrücktrags für 2021 entsprechend. Dadurch kann auch im Rahmen der StFestsetzung 2020 wie für 2019 ein vorläufiger Verlustrücktrag für 2021 berücksichtigt werden.. Eine entsprechende Anwendung auch des Abs. 8 hielt der Gesetzgeber nicht für erforderlich, weil im Zeitpunkt des Gesetzgebungsverfahrens betr. das 3. CorStHiG die Veranlagungsarbeiten für 2020 noch nicht begonnen hatten (BTDrucks. 19/26970, 22). J 22-6

Verlustrücktrag aus vorläufigem Verlust aus 2021 bei der Veranlagung 2020 (Abs. 1): Auf Antrag wird bei der StFestsetzung für 2020 pauschal ein Betrag iHv. 30 % des Gesamtbetrags der Einkünfte des VZ 2020 als Verlustrücktrag abgezogen (sog. Vorläufiger Verlustrücktrag für 2021). J 22-7

► **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 2021 Gewinneinkünfte oder Einkünfte aus VuV erzielen.

Ein vorläufiger Verlustrücktrag kommt nicht in Betracht, wenn im Zeitpunkt der Veranlagung 2020 die Veranlagung für 2021 und damit die genaue Zahl des Verlustrücktrags bereits vorliegt (s. Abs. 7).

Der Antrag auf Berücksichtigung eines vorläufigen Verlustrücktrags für 2021 kann in der StFestsetzung für 2020 nach den allgemeinen verfahrensrechtl. Grundsätzen grds. bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist ausgeübt werden.

▶ **30 % des Gesamtbetrags der Einkünfte:** Der pauschal ermittelte Verlustrücktrag aus 2021 beträgt 30 % des Gesamtbetrags der Einkünfte des VZ 2020.

▶ **Keine Anwendung bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Abs. 1 Satz 2):** Die im Gesamtbetrag der Einkünfte enthaltenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bleiben unberücksichtigt.

▶ **Herabsetzung der Vorauszahlungen für 2021 auf 0 € (Abs. 1 Satz 3):** Die Vorauszahlungen für 2021 müssen auf 0 € herabgesetzt sein.

▶ **Anwendung von § 233a Abs. 2a AO (Abs. 1 Satz 4):** Allein durch die Berücksichtigung des vorläufigen Verlustrücktrags für 2021 gem. Abs. 1 Satz 1 kann es zu einer Festsetzung erheblicher Erstattungszinsen kommen. 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).

J 22-8 **Nachweis eines höheren Verlustrücktrags aus 2021 (Abs. 2):** Der Stpfl. kann im Veranlagungsverfahren 2020 die Berücksichtigung eines höheren Verlustes als die pauschalen 30 % beantragen, wenn er einen entsprechenden voraussichtlichen Verlust iSd. § 10d Abs. 1 Satz 1 für 2021 nachweisen kann.

J 22-9 **Beschränkte Minderung (Abs. 3):** Die Minderung nach Abs. 1 bzw. Abs. 2 ist auf 10 000 000 € bzw. 20 000 000 € (zusammenveranlagte Ehegatten) beschränkt (s. § 110 Anm. J 22-1).

J 22-10 **Stundung und Stundungszinsen (Abs. 4):**

▶ **Stundung bei Nachzahlung für 2020 (Abs. 4 Satz 1):** Führt die Herabsetzung von Vorauszahlungen 2020 aufgrund eines voraussichtlich erwarteten Verlustrücktrags für 2021 zu einer Nachzahlung bei der StFestsetzung 2020, kann diese auf Antrag des Stpfl. bis zum Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe der StFestsetzung für 2021 gestundet werden.

Voraussetzung ist, legt man den Wortlaut der Vorschrift zugrunde, dass für die Nachzahlung ein geringerer Verlustrücktrag aus 2021 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.

Abgabe einer Steuererklärung (Abs. 5): Die Berücksichtigung des vorläufigen Verlustrücktrags aus 2021 bei der Veranlagung 2020 setzt weiterhin die Abgabe einer StErklärung für den VZ 2021 zwingend voraus. Auf diese Weise soll der tatsächliche Verlustrücktrag nach § 10d Abs. 1 Satz 1 festgestellt und bei der Überprüfung der StFestsetzung 2020 zur Anwendung gebracht werden. J 22-11

Änderung der Steuerfestsetzung 2020 (Abs. 6): Im Rahmen der Veranlagung 2021 werden der vorläufige Verlustrücktrag aus 2021 und die StFestsetzung für den VZ 2020 überprüft (Abs. 6 Satz 1 Halbs. 1). Der Gesamtbetrag der Einkünfte für 2020 wird hierfür in einem ersten Schritt um den vorläufigen Verlustrücktrag für 2021 erhöht und – im Erg. – durch den durch Bescheid festgestellten Verlustrücktrag aus 2021 ersetzt (Abs. 6 Satz 1 Halbs. 2). Ergibt sich kein Unterschied zwischen dem vorläufigen und dem tatsächlichen Verlustrücktrag, bleibt die StFestsetzung für 2020 unverändert. J 22-12

Sollten sich aber – im zweiten Schritt – bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte für 2021 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 2020 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. 16 ff. [6/2015]). Gemäß Abs. 6 Satz 3 ist allerdings § 233a Abs. 2a AO zu beachten (zur Begr. 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. 32 ff. [6/2015]).

Ausnahme von der Anwendung (Abs. 7): Wird die Veranlagung für den VZ 2021 vor der Veranlagung für VZ 2020 durchgeführt, kommt § 111 nicht zur Anwendung. Dies versteht sich im Grunde von selbst, weil in ei- J 22-13

nem solchen Ausnahmefall der tatsächliche Verlustrücktrag aus 2021 feststeht und es eines „vorläufigen“ nicht bedarf. Dennoch wird in Abs. 7 diese Voraussetzung ausdrücklich normiert.