

Mandanten-Info  
Eine Dienstleistung  
Ihres steuerlichen Beraters

# Verlustverrechnung bei der GmbH

Verlustrücktrag, Verlustvortrag, besonderes Feststellungsverfahren



## Gewinn- und Verlustrechnung seit vom 1. Januar bis 31. Dezember

A close-up photograph of a blue calculator and a silver pen resting on a tax form. The calculator's display shows the number 3645978. The tax form is titled 'Gewinn- und Verlustrechnung' and includes various line items and columns for financial data.

2004		
Anhang	Tsd €	Tsd €
liche Erträge		1.074.089
id		
gen für Roh-, Hilfs- und B		
ogene Waren		
gen für bezogene Leistung		
and		
i Gehälter		
gaben und Aufwendungen für		
gen auf immaterielle Vermögensg		
ermögens und auf Sachanlagen		
triebliche Aufwendungen		

*In enger Zusammenarbeit mit*



**Mandanten-Info**

**Verlustverrechnung bei der GmbH**

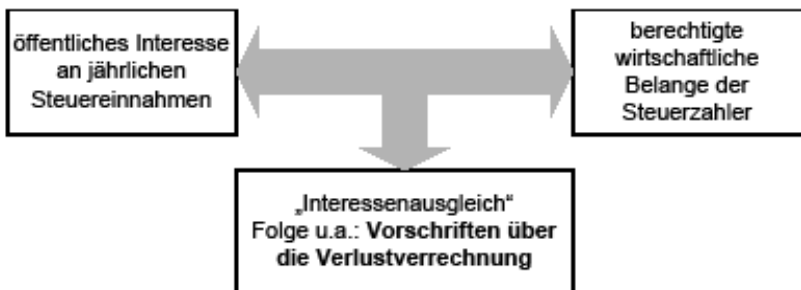
# Inhalt

<b>1.</b>	<b>Verlustverrechnung – was ist das? .....</b>	<b>1</b>
1.1	Besteuerung auf der Ebene der GmbH .....	2
1.2	Besteuerung auf der Ebene des Gesellschafters .....	3
1.3	Ausnahme bei der Organschaft .....	3
<b>2.</b>	<b>Verlustverrechnung – ein politischer „Dauerbrenner“....</b>	<b>3</b>
<b>3.</b>	<b>Unterscheide: „echte“ und „unechte“ Verluste .....</b>	<b>4</b>
<b>4.</b>	<b>Grundsätze der Verlustverrechnung.....</b>	<b>4</b>
4.1	Horizontaler Verlustausgleich .....	5
4.2	Vertikaler Verlustausgleich.....	5
4.3	Verlustabzug – die „periodenübergreifende Verlustverrechnung“ durch Verlustrücktrag und Verlustvortrag .....	5
4.3.1	Verlustrücktrag .....	6
4.3.2	Verlustvortrag und Mindestbesteuerung.....	7
<b>5.</b>	<b>Besonderheiten der Verlustverrechnung bei der GmbH .</b>	<b>8</b>
<b>6.</b>	<b>Besonderes Feststellungsverfahren.....</b>	<b>9</b>
<b>7.</b>	<b>Gewerbesteuerlicher Verlustvortrag .....</b>	<b>10</b>
<b>8.</b>	<b>Bedeutung der Verlustverrechnung für die .....</b> <b>Rechtsformwahl.....</b>	<b>10</b>
<b>9.</b>	<b>Verlustverrechnung auf europäischen Ebene .....</b>	<b>11</b>
<b>10.</b>	<b>Verlustverrechnung bei Wechsel der GmbH-Anteilsinhaber.....</b>	<b>11</b>

### 1. Verlustverrechnung – was ist das?

Der Staat braucht Geld. Dies wird uns täglich vielfach vor Augen geführt. Um seine Aufgaben erfüllen zu können, muss er daher regelmäßig Steuereinnahmen erzielen. Dies rechtfertigt im Grundsatz zunächst einmal eine jährliche Besteuerung. Bei der Ermittlung der Steuer sind nicht nur Gewinne, sondern auch Verluste zu berücksichtigen. Grundsätzlich sind bei einem Verlust keine Steuern zu zahlen; Ausnahmen gelten hier nur in den Fällen der so genannten Mindestbesteuerung.

Allerdings hängt es oft von Zufällen ab, ob ein Unternehmen in einem Jahr einen Gewinn oder einen Verlust erwirtschaftet. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Unternehmens oder auch einer Privatperson würde daher verkannt, wenn man die Verluste nur in dem Jahr berücksichtigen würde, in dem sie angefallen sind, nicht aber auch in den Jahren, in denen sie sich weiterhin auswirken. Das öffentliche Interesse an Steuereinnahmen ist mithin in Einklang zu bringen mit den berechtigten wirtschaftlichen Belangen der Steuerzahler. Dazu dienen unter anderem die **Vorschriften über die Verlustverrechnung**.



Der Anwendungsbereich dieser Vorschriften beschränkt sich übrigens nicht auf zufällige Änderungen der Leistungsfähigkeit der Steuerzahler. Vielmehr lässt sich mit Blick auf die Verlustverrechnungsvorschriften auch die **Steuerbelastung von Unternehmen** in bestimmten Situationen **strategisch planen**. Dies betrifft z. B. Lagen, in denen Unternehmen typischerweise Verluste erzielen, wie etwa in der Gründungsphase. Aber in Betracht kommen ebenso Fälle, in denen ein gewinnbringendes Unternehmen seine Steuerlast senken und zu diesem Zweck eigene Verluste oder sogar diejenigen eines anderen Unternehmens im Konzernverbund nutzen möchte.

### **Wichtig:**

Nach dem deutschen Steuerrecht werden die **GmbH und deren Gesellschafter jeweils getrennt besteuert**. Deswegen können Verluste, die auf Ebene der GmbH entstanden sind, nicht mit positiven Einkünften des Gesellschafters verrechnet werden.

## **1.1 Besteuerung auf der Ebene der GmbH**

Die Besteuerung auf der Ebene der GmbH richtet sich nach deren Einkommen im betreffenden Kalenderjahr **vor Verteilung an die Gesellschafter**.

Das Einkommen wird nach dem Einkommensteuergesetz (EStG) und den Spezialvorschriften des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) ermittelt. Die GmbH erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Für die Besteuerung kommt es folglich auf das aus der Handelsbilanz abgeleitete Steuerbilanzergebnis an, unter Beachtung der Besonderheiten des KStG. Darüber hinaus muss eine GmbH Gewerbesteuer zahlen, und zwar völlig unabhängig davon, welche Art von Geschäft sie betreibt.

### 1.2 Besteuerung auf der Ebene des Gesellschafters

Der Gesellschafter der GmbH erzielt, wenn eine Ausschüttung der Gewinne beschlossen wird, aus seiner Beteiligung an der GmbH **Einkünfte aus Kapitalvermögen**.

### 1.3 Ausnahme bei der Organschaft

Ausnahmsweise werden unterschiedliche GmbHs dann nicht gesondert besteuert, wenn eine so genannte körperschaft- und gewerbe-steuerliche Organschaft besteht. Dies setzt voraus, dass zwischen den betreffenden Unternehmen ein Beherrschungs- und Ergebnisab-führungsvertrag besteht. Mit der Organschaft wird das **steuerliche Ergebnis** der Organgesellschaft **auf den Organträger verlagert**. Die Organschaft wird sowohl im Körperschaftsteuerrecht als auch im Ge-werbebesteuerrecht anerkannt.

## 2. Verlustverrechnung – ein politischer „Dauerbrenner“

Die steuerliche Gestaltung mit Hilfe der Verlustverrechnung war und ist den politischen Akteuren immer wieder ein Dorn im Auge – Stich-wort „Steuerschlupflöcher“.

So schränkte der Gesetzgeber den Verlustabzug in den Jahren 1999 bis 2003 grundlegend ein. Doch wegen verfassungsrechtlicher Ein-wände musste die Verlustverrechnung alsbald neu geregelt werden. Seit dem Veranlagungszeitraum 2004 besteht nunmehr im Wesentli-chen die derzeit geltende Rechtslage; die einzelnen Übergangsrege-lungen finden sich im EStG.

Nach wie vor können die **Verluste nicht uneingeschränkt mit Gewinnen verrechnet werden**. Fast etwas verschämt verwendet der Gesetzgeber im Übrigen für das Wort „Verlust“ den technischen Begriff der „negativen Einkünfte“.

### 3. Unterscheide: „echte“ und „unechte“ Verluste

Man unterscheidet zwischen „echten“ und „unechten“ Verlusten.

„Echte“ Verluste ergeben sich aus unternehmerischer Tätigkeit, wohingegen „unechte“ Verluste keine reale, wirtschaftliche, sondern nur eine buchmäßige Belastung nach sich ziehen. Man spricht insofern auch von „**Buchverlusten**“. Sie können beispielsweise durch Absetzung für Abnutzung (AfA) in Form von Sonderabschreibungen entstehen. Solche „unechten“ Verluste sind für die steuerliche Gestaltung von großer Bedeutung, weil durch sie die erhöhte Besteuerung in ertragreichen Wirtschaftsjahren vermieden werden kann.

### 4. Grundsätze der Verlustverrechnung

Die Verlustverrechnung ist grundlegend im EStG geregelt. Diese Grundsätze finden dann mit mehr oder weniger großen Abweichungen auch im Körperschaftsteuerrecht und im Gewerbesteuerrecht Anwendung.

Bei der Verlustverrechnung sind unterschiedliche Ebenen zu unterscheiden:

### 4.1 Horizontaler Verlustausgleich

Zunächst werden positive und negative Ergebnisse einer Einkunftsart saldiert. Dies wird **horizontaler Verlustausgleich** genannt. Denn nur der Netto-Erwerb aus einer Einkunftsart unterliegt der Besteuerung. Im Einkommensteuerrecht gibt es sieben Einkunftsarten. Für die GmbH sind allerdings nur die Einkünfte aus Gewerbebetrieb einschlägig. Innerhalb dieser Einkunftsart kommt bei der GmbH ein horizontaler Verlustausgleich in Betracht, wenn z. B. mehrere gesonderte Betriebe unterhalten werden.

### 4.2 Vertikaler Verlustausgleich

Die Verlustverrechnung zwischen verschiedenen Einkunftsarten wird als **vertikaler Verlustausgleich** bezeichnet. Bei der GmbH ist dieser **nicht möglich**. Denn die GmbH erzielt nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

### 4.3 Verlustabzug – die „periodenübergreifende Verlustverrechnung“ durch Verlustrücktrag und Verlustvortrag

Auf einer weiteren Ebene schließt sich die für die Planung der Besteuerung eigentlich interessantere periodenübergreifende Verlustverrechnung an. Diese über den einzelnen Veranlagungszeitraum hinauswirkende Verlustverrechnung wird **Verlustabzug** genannt. Danach können nicht ausgeglichene Verluste eines Jahres in die Vergangenheit (**Verlustrücktrag**) oder in die Zukunft (**Verlustvortrag**) verlagert werden.

Ab dem Veranlagungszeitraum 2004 wurden die Möglichkeiten des Verlustvortrags zeitlich gestreckt und zudem vom Umfang her beschränkt. Weil nicht mehr alle Verluste in vollem Umfang verrechnet werden können, kommt es in bestimmten Fällen zu einer Mindest-



besteuerung. Vor allem bei Neugründung von Unternehmen kann dies im Einzelfall die Unternehmen stark belasten, wenn trotz erlittener Verluste in der Vergangenheit Gewinne in erheblichem Maße versteuert werden müssen.

### 4.3.1 Verlustrücktrag

Der Verlust eines Wirtschaftsjahres ist bis zu einem Betrag in Höhe von 511.500 Euro vom Gewinn des dem Verlustjahr unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums abzuziehen. Der Verlustrücktrag hat zwingend Vorrang vor dem Verlustvortrag. Der Steuerpflichtige kann auf Antrag ganz oder teilweise auf den Verlustrücktrag verzichten.

**Beispiel:** Die X-GmbH macht in den Jahren 01 und 02 Verluste. Im Mai 03 wird die Steuererklärung für 02 abgegeben und zugleich auf den Verlustrücktrag verzichtet, weil in 01 keine Gewinne erzielt wurden, mit denen ein Verlust aus 02 im Fall des Verlustrücktrags verrechnet werden könnte.

Die Verlustverrechnung hat Auswirkungen auf bereits erlassene Steuerbescheide. Der Gesetzgeber hat dafür vorgesorgt, indem er ermöglicht hat, dass Steuerbescheide für das Vorjahr selbst dann zu ändern sind, wenn nach allgemeinen Vorschriften bereits Verjährung eingetreten wäre.

### 4.3.2 Verlustvortrag und Mindestbesteuerung

Nicht durch Verlustrücktrag ausgeglichene Verluste sind mit den positiven Einkünften der kommenden Jahre zu saldieren. Für den Verlustvortrag sind folgende Voraussetzungen zu beachten:

- Bis zu einem Sockelbetrag in Höhe von 1.000.000 Euro können Verluste in künftigen Jahren unbeschränkt vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden.
- Verluste, die den Sockelbetrag übersteigen, können in den Folgejahren nur bis zu 60 % des nach Abzug des Sockelbetrags verbleibenden Gesamtbetrags der Einkünfte abgezogen werden.

Somit unterliegen die positiven Einkünfte künftiger Jahre nach Abzug des Sockelbetrags zu mindestens 40 % der Besteuerung.

**Beispiel:** Die X-GmbH erzielt im Jahr 05 einen Gewinn in Höhe von 1.500.000 Euro. Sie hat jedoch im Vorjahr 04 einen Verlust in Höhe von 1.500.000 Euro gemacht, den sie vortragen möchte. Der Verlust des Jahres 04 übersteigt den Sockelbetrag um 500.000 Euro, so dass von den 500.000 Euro nur 60 %, also 300.000 Euro über den Sockelbetrag hinaus vorgetragen werden können. Nach Verrechnung der vorgetragenen Verluste bleibt also für 05 ein Gewinn in Höhe von 200.000 Euro, der zum jeweiligen Steuersatz versteuert werden muss.

Es kommt also in solchen Fällen zu einer Mindestbesteuerung. Der Verlustvortrag ist zwar der Höhe nach, nicht jedoch zeitlich beschränkt. Um dieser Mindestbesteuerung bei Verlustvorträgen entgegenzuwirken, sollten Verlustvorträge möglichst gezielt geplant werden. Die Höhe des Vortrags hängt unter anderem davon ab, ob von dem vorrangigen Rücktrag abgesehen wurde.

### 5. Besonderheiten der Verlustverrechnung bei der GmbH

Für Kapitalgesellschaften wie die GmbH bestehen im Hinblick auf die Verlustverrechnung Besonderheiten gegenüber dem Einkommensteuerrecht.

Die GmbH muss für den Verlustabzug sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich mit dem Unternehmen identisch sein, das den Verlust erlitten hat. Das ist insbesondere dann nicht der Fall, wenn mehr als die Hälfte der GmbH-Anteile übertragen werden und die GmbH ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortführt oder wieder aufnimmt:

- Werden mehr als 25 % aber weniger als 50 % der Anteile an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen innerhalb von fünf Jahren übertragen, so geht der Verlustvortrag im Umfang der Anteilsübertragung verloren (**quotaler Verlustuntergang**).
- Werden mehr als 50 % der Anteile an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen in fünf Jahren übertragen, so geht der gesamte Verlustvortrag verloren (**vollständiger Verlustuntergang**).

Ausnahmen gelten in Sanierungsfällen. Der Gesetzgeber wollte jedoch durch die vorstehend dargestellten Grundsätze verhindern, dass die Anteile an verlustbehafteten GmbHs nur übertragen werden, um die Verluste mit Gewinnen eines anderen Unternehmens zu verrechnen (sog. Mantelkauf).

Des Weiteren sind Zinsaufwendungen bei gewerblichen Unternehmen grundsätzlich nur bis zur Höhe des Zinsertrags als Betriebsausgabenabzug abzugsfähig. Der Verlustabzug bleibt jedoch bei der Ermittlung des für diese so genannte Zinsschranke relevanten Einkommens außer Betracht.

Nicht zuletzt ist ein Verlustabzug bei der Ermittlung des Einkommens nicht zulässig, wenn eine Organschaft besteht. Damit soll verhindert werden, dass vor Begründung der Organschaft begründete Verluste organschaftliche Gewinne mindern oder dem Organträger zugerechnet werden.

## 6. Besonderes Feststellungsverfahren

Für die Verlustverrechnung ist ein besonderes Feststellungsverfahren vorgesehen. Danach ergeben sich weitreichende Möglichkeiten, die (Feststellungs-)Bescheide zwecks Verlustverrechnung zu ändern. Die Bestandskraft der betreffenden Einkommensteuerbescheide ist insoweit „gelockert“. Zur Berücksichtigung des Verlustrücktrags ist der bestandskräftige Bescheid für das dem Verlustjahr vorangehende Jahr zu ändern. Der Bescheid über die gesonderte Feststellung eines verbleibenden Verlusts ist bindend für den Verlustabzug, der in den Folgejahren vorgenommen werden kann.

Wenn sich Korrekturen des Steuerbescheids für das Verlustentstehungsjahr ergeben, die zu einem höheren oder niedrigeren Verlustrücktrag führen, so ist der Steuerbescheid des vorangegangenen Veranlagungszeitraums erneut zu ändern. Wirken sich solche Änderungen auch auf die Höhe des gesondert festgestellten Verlustvortrags aus, so ist auch der Verlustfeststellungsbescheid zu ändern. Sind bereits weitere Verlustfeststellungsbescheide für die Folgejahre ergangen, so sind schließlich auch diese zu ändern.

### Wichtig:

Der Gesetzgeber hat im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2010 geregelt, dass bei der Ermittlung der Höhe des vortragsfähigen Verlusts die Besteuerungsgrundlagen zu Grunde zu legen sind, die bereits bestandskräftig festgesetzt wurden. Dies gilt jedoch wiederum dann nicht, wenn der zu Grunde liegende Steuerbescheid noch nach den allgemeinen Korrekturvorschriften der Abgabenordnung geändert werden kann bzw. könnte.

## 7. Gewerbesteuerlicher Verlustvortrag

Das Gewerbesteuergesetz (GewStG) lässt nur einen – ebenfalls ab dem Veranlagungszeitraum 2004 eingeschränkten – Verlustvortrag zu, jedoch keinen Verlustrücktrag. Für den gewerbesteuerlichen Verlustvortrag gelten die gleichen Grundsätze wie bei der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer. Soweit ein Verlustrücktrag nicht eingreift, können Verluste zeitlich unbegrenzt vorgetragen werden, d. h. der Gesamtbetrag der Einkünfte wird um einen etwaigen Verlustvortrag reduziert. Dafür muss in den jeweiligen Zeiträumen Unternehmensidentität herrschen.

## 8. Bedeutung der Verlustverrechnung für die Rechtsformwahl

Macht eine GmbH Verluste, so ist sie gegenüber Personenunternehmen bei der Besteuerung **strukturell benachteiligt**. Denn bei einer GmbH können Verluste nur in begrenztem Umfang sofort verrechnet werden. Verträge zwischen der GmbH und ihren Gesellschaftern können aber Gegenteiliges bewirken: haben die Gesellschafter mit

der GmbH schuldrechtlich Vergütungen vereinbart, so erzielen die Gesellschafter steuerpflichtige private Einkünfte, die den nicht ausgleichsfähigen Teil der Verluste der GmbH erhöhen.

Im Gewinnfall können bei der GmbH durch Dienst-, Darlehens-, Miet- bzw. Pachtverträge Gewinne gemindert und Steuerersparnisse erzielt werden. Im Verlustfall können die Nachteile der GmbH im Zusammenhang mit der Verlustverrechnung umso schwerer wiegen, je mehr Vergütungen aus schuldrechtlichen Leistungsbeziehungen auf Gesellschaftsebene als Aufwand verrechnet werden. Durch die Gestaltung der Verträge zwischen der GmbH und ihren Gesellschaftern können solche negative steuerliche Effekte zum Teil jedoch abgeschwächt werden. Dies ist bei Abschluss der Verträge zwischen der GmbH und den Gesellschaftern unbedingt zu berücksichtigen.

## 9. Verlustverrechnung auf europäischen Ebene

Europaweit tätige Unternehmen können ein Interesse an der Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften bei inländischen Muttergesellschaften haben. Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs hat den deutschen Gesetzgeber veranlasst, im Jahr 2006 die Regeln zur Verlustverrechnung bei grenzüberschreitenden Umwandlungsvorgängen zu überarbeiten.

## 10. Verlustverrechnung bei Wechsel der GmbH-Anteilsinhaber

GmbH-Anteile können ihren „Inhaber“ entweder im Wege der **Einzel-** (z. B. Anteilsübertragung infolge eines Kaufs) oder der **Gesamtrechtsnachfolge** (z. B. Erbfall oder Umwandlungsvorgang nach dem Umwandlungsgesetz) wechseln.

Für den Fall der Gesamtrechtsnachfolge sieht das deutsche Steuerrecht mit dem Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) steuerliche Sonderregeln vor.

Das UmwStG bezweckt im Wesentlichen, wirtschaftlich sinnvolle Unternehmensumstrukturierungen steuerlich zu erleichtern. Je nach Art des Umwandlungsvorgangs ergeben sich unterschiedliche steuerliche Folgen. Wenn Gewinne realisiert werden, sind diese grundsätzlich steuerpflichtig. Solche steuerlichen Hindernisse können jedoch überwunden werden. So kann z. B. die **Übertragung von Verlusten im Rahmen von Umwandlungen** gezielt zur Verminderung oder Vermeidung von Steuerbelastungen bei beteiligten Rechtsträgern eingesetzt werden.

### **Wichtig:**

Solange sich die steuerliche Identität der GmbH nicht ändert, wirkt sich die Veräußerung von Anteilen grundsätzlich nicht auf den Verlustabzug der GmbH aus. **Ein nicht ausgenutzter Verlustvortrag kann daher durch Veräußerung der Gesellschaftsanteile indirekt (wirtschaftlich) übertragen werden.**

Das UmwStG wurde wesentlich geändert im Zusammenhang mit der Zulassung von grenzüberschreitenden Umwandlungen. Sowohl Umwandlungsart als auch beteiligte Rechtsträger sind nun nicht mehr auf das Inland beschränkt. Der Gesetzgeber wollte jedoch die Verlagerung von im Ausland entstandenen Verlusten ins Inland aus steuerlichen Erwägungen vermeiden.

DATEV eG, 90329 Nürnberg (Verlag)

© 2013 Alle Rechte, insbesondere das Verlagsrecht, allein beim Herausgeber.

Diese Broschüre und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung der DATEV eG unzulässig.

Die Mandanten-Info-E-Books können auf allen PCs und mobilen Endgeräten der Betriebsstätte genutzt werden, für die diese erworben wurden.

Die Weitergabe der Mandanten-Info. z.B. per E-Mail ist lediglich im Rahmen des bestehenden Mandatsverhältnisses und der erworbenen Lizenzen zulässig. Eine Weitergabe an Dritte außerhalb des Mandatsverhältnisses oder der Betriebsstätte ist nicht erlaubt.

Aus urheberrechtlichen Gründen ist eine Veröffentlichung z.B. in sozialen Netzwerken oder auf Internet-Homepages im öffentlich zugänglichen Bereich nicht gestattet. Die Veröffentlichung innerhalb des geschützten Bereichs der Internet-Homepage ist im Rahmen des bestehenden Mandatsverhältnisses und der erworbenen Lizenzen zulässig.

Im Übrigen gelten die Geschäftsbedingungen der DATEV.

Angaben ohne Gewähr

Stand: August 2011

DATEV-Artikelnnummer: 19408

E-Mail: [wissensvermittlung@service.datev.de](mailto:wissensvermittlung@service.datev.de)