

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	19
------------------	----

1. Kapitel

Das System des Rücktrags von Verlusten	22
A. Begriffsbestimmungen	22
I. Verlust	22
1. Der Verlustbegriff des Handelsbilanzrechts	23
2. Der Verlustbegriff des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts	24
3. Verlust im Sinne des § 10d Abs. 1 S. 1 EStG	26
4. Fehlbetrag/Gewerbeverlust im Sinne des § 10a GewStG	27
5. „Echte“ und „unechte“ Verluste	28
a) Definition	28
b) Entstehungsgründe „unechter“ Verluste	29
c) Wirkung „unechter“ Verluste	30
d) Denkbare Konsequenzen der Unterscheidung	31
e) Bewertung des Konzepts	32
II. Verlustverrechnung	34
III. Verlustverrechnungsbeschränkung	36
IV. Fehlbetragsverrechnung und Fehlbetragsverrechnungsbeschränkung	37
V. Definitiveffekte	38
1. Definition, Ursachen der Entstehung und Einfluss des Verlustabzugs	38
2. Verlustvernichtende Ereignisse	39
3. Quantifizierung anhand verfügbarer Steuerstatistiken	41
B. Wege der Berücksichtigung eines Verlustrücktrags de lege lata	42
I. Einkommen- und Körperschaftsteuer	42
1. Der Verlustrücktrag im Rahmen der Veranlagung	42
a) Grundsätzlich bestehende Rechtslage	42
aa) § 10d Abs. 1 EStG	42
bb) Schätzung eines Verlustrücktrags als solchem	45
(1) Meinungsstand	46
(2) Eigene Auffassung	46

(a) Zulässigkeit der Schätzung?	46
(b) Folgenbetrachtung	49
b) Temporäre Regelungen anlässlich der Corona-Pandemie	51
aa) Modifikation der Beschränkungen des § 10d Abs. 1 EStG	51
bb) Vorläufiger Verlustrücktrag nach § 111 EStG	51
2. Der Verlustrücktrag im Vorauszahlungsverfahren	53
a) Grundsätzlich bestehende Rechtslage (§ 37 EStG)	53
aa) Regel: Bemessung nach der letzten Veranlagung (§ 37 Abs. 3 S. 2 EStG)	54
(1) Allgemeines Verständnis	54
(2) Berücksichtigung eines Verlustrücktrags	56
bb) Ausnahme: Bemessung nach der voraussichtlichen Steuer (§ 37 Abs. 3 S. 3 EStG)	56
(1) Allgemeines Verständnis	56
(a) Administrative Entscheidungsspielräume und deren Reich- weite	56
(b) Glaubhaftmachung einer Minderung	60
(2) Berücksichtigung eines Verlustrücktrags	61
(a) Möglichkeit	61
(aa) Wortlaut	61
(bb) Systematik	61
(cc) Telos	62
(dd) Ergebnis	63
(b) Glaubhaftmachung	64
(aa) Zeitliche Grenze	65
(bb) Geeignete Mittel der Glaubhaftmachung	66
b) Temporäre Regelungen anlässlich der Corona-Pandemie	67
aa) Modifikation des § 37 Abs. 3 S. 3 EStG	67
bb) Berücksichtigung eines Verlustrücktrags nach § 110 EStG	67
II. Gewerbesteuer	69
C. Wechselwirkungen zwischen Verlustrücktrag und weiteren Rechtsinstituten des mate- riellen Steuerrechts	69
I. Verlustvortrag und Vortrag gewerbesteuerlicher Fehlbeträge	70
1. Rechtslage de lege lata im Überblick	70
2. Wirkung der betragsmäßigen Beschränkung	72
a) Vermehrter Eintritt von Definitiveffekten	72
b) Ökonomische Betrachtung	72
3. Ausstehende Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu Definitiv- effekten	73

II.	Rückstellungsbildung	74
1.	Rückstellungsbildung im Steuerbilanzrecht de lege lata im Überblick	74
2.	Wirkung der Rückstellungsbildung	76
a)	Faktische Erweiterung des Verlustrücktrags	76
b)	Gestaltung des Zeitpunkts der Berücksichtigung eines negativen Erfolgsbeitrags	77
c)	Benachteiligung nicht bilanzierender Steuerpflichtiger	78
3.	Bedeutung der Regelungen zur Rückstellungsbildung für die Zusammensetzung von Verlusten	79
4.	Unbeschränkter Verlustrücktrag als Alternative der Rückstellungsbildung ..	81
a)	Meinungsstand und Argumentation im Überblick	81
b)	Einordnung	82
III.	Teilwertabschreibung	84
1.	Teilwertabschreibungen im Steuerbilanzrecht de lege lata im Überblick ...	84
2.	Wirkung der Teilwertabschreibung	85
a)	Faktische Erweiterung des Verlustrücktrags	86
b)	Gestaltung des Zeitpunkts der Berücksichtigung eines negativen Erfolgsbeitrags	87
c)	Benachteiligung nicht bilanzierender Steuerpflichtiger	87
3.	Bedeutung der Teilwertabschreibung für die Zusammensetzung von Verlusten	88
D.	Steuergestaltung zur Verlustminimierung	89
I.	Maßnahmen in Bezug auf Teilwertabschreibungen und Rückstellungen	90
II.	Auflösung von Rücklagen und Ausgleichsposten	91
III.	Umstellung des Wirtschaftsjahres	93
IV.	Realisation stiller Reserven durch Veräußerung	94
V.	Hebung stiller Reserven durch Umwandlung	95
VI.	Modifikation der Finanzierung	96
VII.	Inanspruchnahme unverzinslicher Darlehen	96
VIII.	Wechsel der Gewinnermittlungsart	97

2. Kapitel

Verfassungsrechtliche Beurteilung des Verlustrücktrags im Rahmen von Einkommen- und Körperschaftsteuer

99

A.	Prüfungsmaßstab	99
I.	Gleichheitsrechtlicher Maßstab – Verlustrücktragsregelungen und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit	99
1.	Der Allgemeine Gleichheitssatz und der Grundsatz der Steuergerechtigkeit	99

2. Anwendung des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit	102
a) Messgrößen wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit	102
b) Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bei der Auswahl des Steuergegenstandes	103
c) Steuergegenstand der Einkommen- und Körperschaftsteuer	103
3. Das Gebot der Folgerichtigkeit	104
4. Das objektive Nettoprinzip	105
a) Inhalt des einfachgesetzlichen objektiven Nettoprinzips	106
b) Verfassungsrechtliche Verankerung eines objektiven Nettoprinzips	106
aa) Bedeutung der Frage der verfassungsrechtlichen Verankerung	107
bb) Stellungnahme	107
c) Einkunftsquellenbezogene vs. einkunftsquellen- und -artenübergreifende Wirkung	112
d) Die zeitliche Komponente des objektiven Nettoprinzips	113
aa) Periodizitätsprinzip	113
bb) Totalitätsprinzip	115
cc) Prinzipienausgleich	117
dd) Linien der Rechtsprechung	118
(1) Bundesfinanzhof	118
(2) Bundesverfassungsgericht	120
ee) Stellungnahme	121
ff) Zusammenfassung zur zeitlichen Komponente des objektiven Nettoprinzips	126
5. Bedeutung des objektiven Nettoprinzips für den Verlustabzug	127
6. Ideale Ausgestaltung des Verlustrücktrags mit Blick auf das objektive Nettoprinzip	128
7. Rechtfertigungsbedürftigkeit von Einschränkungen des Verlustrücktrags ...	129
8. Rechtfertigung von Einschränkungen des Verlustrücktrags	134
a) Rechtfertigungsmaßstab	134
aa) Entwicklung des Rechtfertigungsmaßstabs in der Rechtsprechung des BVerfG	134
bb) Kriterien zur Bestimmung des Rechtfertigungsmaßstabs	136
cc) Rechtfertigungsmaßstab für Einschränkungen des Verlustrücktrags	137
dd) Zusammenfassung zum Rechtfertigungsmaßstab	141
b) Rechtfertigungsgründe	141
aa) Lenkungs Zwecke	142
bb) Missbrauchsvermeidung	142
cc) Vereinfachungszwecke	144
dd) Rechtssicherheit	146

ee) Fiskalische Erwägungen	148
(1) „Einfache“ Fiskalzwecke	149
(2) Qualifizierte Fiskalzwecke	149
(a) Definition und Abgrenzung	150
(b) Abstrakte Eignung qualifizierter Fiskalzwecke als Rechtfertigungsgrund	151
(c) Verfolgung qualifizierter Fiskalzwecke durch Beschränkungen des Verlustrücktrags	154
(aa) Auswirkungen des Verlustrücktrags auf die Funktionalität der Haushaltswirtschaft	154
(bb) Rechtfertigung von Beschränkungen mit qualifizierten Fiskalzwecken	155
(cc) Rechtfertigung in Bezug auf Zeiträume wirtschaftlicher Normallagen	155
(dd) Gewichtung des abstrakten Risikos des Verlustrücktrags für die Haushaltswirtschaft	159
(ee) Ergebnis zum Rechtfertigungsgrund der Verfolgung qualifizierter Fiskalzwecke	160
ff) Zusammenfassung zu den in Betracht kommenden Rechtfertigungsgründen	161
9. Das Prinzip der Verlusttragung als Grund für eine Beschränkung des Verlustrücktrags	162
II. Gleichheitsrechtlicher Maßstab – Auswirkungen von Verlustrücktragsregelungen im Hinblick auf sonstige Merkmale	164
1. Merkmal Alter	165
a) Ungleichbehandlung	165
b) Rechtfertigungsmaßstab und Rechtfertigungsgründe	167
2. Merkmal Unternehmensgröße	169
a) Ungleichbehandlung	169
b) Rechtfertigungsmaßstab und Rechtfertigungsgründe	170
III. Gleichheitsrechtlicher Maßstab – Beurteilung von Verlustrücktragswahlrechten	173
1. Beurteilung im Hinblick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip	173
a) Ungleichbehandlung	173
b) Rechtfertigungsmaßstab und Rechtfertigungsgründe	174
2. Beurteilung im Hinblick auf Verlustausgleich und Verlustvortrag	176
a) Ungleichbehandlung	176
b) Rechtfertigungsmaßstab und Rechtfertigungsgründe	177
IV. Freiheitsrechtlicher Maßstab	178
1. Differenzierung zwischen Belastungs- und Gestaltungswirkungen	178
a) Allgemeine Abgrenzung und Bedeutung für die freiheitsrechtliche Prüfung	178

b) Belastungs- und Gestaltungswirkungen von Verlustrücktragsbeschränkungen	181
2. Maßstab zur Beurteilung der Belastungswirkungen von Verlustrücktragsregelungen	182
a) Eigentumsfreiheit – Art. 14 Abs. 1 GG	182
aa) Konturierung des Schutzbereichs	183
bb) Rechtfertigung von Eingriffen	184
b) Berufsfreiheit – Art. 12 Abs. 1 GG	185
c) Steuerfreiheit des Existenzminimums	187
d) Allgemeine Handlungsfreiheit – Art. 2 Abs. 1 GG	187
3. Maßstab zur Beurteilung der Gestaltungswirkungen von Verlustrücktragsregelungen	188
a) Folgewirkungen – Beeinträchtigung der Unternehmenssubstanz	188
aa) Eigentumsfreiheit – Art. 14 Abs. 1 GG	188
(1) Konturierung des Schutzbereichs	188
(2) Eingriff in den Schutzbereich	190
(3) Rechtfertigung	195
(a) Legitimer Zweck	195
(b) Geeignetheit	196
(c) Erforderlichkeit	196
(aa) Vereinfachungszwecke/Rechtssicherheit	197
(bb) Qualifizierte Fiskalzwecke	197
(d) Angemessenheit	198
(aa) Vereinfachungszwecke/Rechtssicherheit	199
(bb) Qualifizierte Fiskalzwecke	200
bb) Berufsfreiheit – Art. 12 Abs. 1 GG	201
b) Ausweichwirkungen – Beeinflussung von Investitionsentscheidungen ..	202
c) Ausweichwirkungen – Beeinflussung der Rechtsformwahl	203
4. Schützt die Eigentumsfreiheit des Art. 14 Abs. 1 GG den Verlust als solchen?	205
B. Beurteilung des Verlustrücktrags de lege lata	207
I. Gleichheitsrechtliche Beurteilung	207
1. Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit	208
2. Benachteiligungen im Hinblick auf sonstige Merkmale	211
a) Merkmal Alter	211
b) Merkmal Unternehmensgröße	211
3. Beurteilung des in § 10d Abs. 1 S. 6 EStG eingeräumten Wahlrechts	213
II. Freiheitsrechtliche Beurteilung	213
III. Ergebnis	214

3. Kapitel

**Verfassungsrechtliche Beurteilung
des Ausschlusses des Verlustrücktrags
im Rahmen der Gewerbesteuer**

	216
A. Gleichheitsrechtliche Beurteilung	217
I. Bestimmung des gewerbesteuerlichen tertium comparationis	217
II. Wirkkraft des objektiven Nettoprinzips in der Gewerbesteuer	218
1. Prüfungsmaßstab auf Grund verfassungsrechtlicher Verankerung?	219
2. Prüfungsmaßstab über das Gebot der Folgerichtigkeit?	219
a) Unbeschränkte Anwendung	220
b) Eingeschränkte bzw. modifizierte Anwendung	221
c) Kein Prüfungsmaßstab	222
3. Stellungnahme	222
III. Folgen der Geltung des objektiven Nettoprinzips für den Verlustrücktrag	224
IV. Rechtfertigung des Ausschlusses des Verlustrücktrags	225
1. Rechtfertigungsmaßstab	225
2. Rechtfertigungsgründe	226
a) Das Äquivalenzprinzip als besonderer gewerbesteuerlicher Rechtferti- gungsgrund?	226
b) Haushaltslage der Gemeinden	227
aa) Grundsätzliche Eignung als Rechtfertigungsgrund	227
bb) Auswirkungen eines Verlustrücktrags auf die Finanzausstattung der Gemeinden	228
(1) Bedeutung der Gewerbesteuer im Aufbau kommunaler Haushalte	228
(2) Einordnung der Problematik des Verlustrücktrags	229
(3) Problemlösung durch den kommunalen Finanzausgleich?	232
(4) Problemlösung durch temporäre Verschuldung der Gemeinden?	235
cc) Tatsächlicher Nutzen des Ausschlusses in Relation zu eintretenden Definitiveffekten	238
c) Sonstige Rechtfertigungsgründe	239
d) Ergebnis der gleichheitsrechtlichen Beurteilung des Ausschlusses des Ver- lustrücktrags	240
B. Freiheitsrechtliche Beurteilung	240
C. Ergebnis	241

4. Kapitel

Zusammenfassung der Ergebnisse, daraus resultierender Reformvorschlag und Fazit	242
A. Zusammenfassung des herausgearbeiteten verfassungsrechtlichen Rahmens	242
I. Der Verlustrücktrag in der Einkommen- und Körperschaftsteuer	242
1. Gleichheitsrechtliche Aspekte	242
2. Freiheitsrechtliche Aspekte	244
II. Der Verlustrücktrag in der Gewerbesteuer	246
1. Gleichheitsrechtliche Aspekte	246
2. Freiheitsrechtliche Aspekte	248
B. Optimierungspotenzial de lege lata	248
I. Ökonomische Implikationen des Verlustrücktrags	249
II. Integration des Verlustrücktrags in das Besteuerungsverfahren	251
III. Reduktion anfallender Definitiveffekte	252
IV. Herstellung von Regelungsharmonie	252
V. Abschaffung des Wahlrechts	252
VI. Beseitigung von Benachteiligungen im Hinblick auf die Unternehmensgröße	253
C. Reformvorschlag	253
I. Reformvorschlag für die Einkommen- und Körperschaftsteuer	253
1. Widerstreitende Interessen	253
2. Reformvorschlag für die Ausgestaltung des § 10d Abs. 1 EStG	254
3. Reformvorschlag für die Berücksichtigung vorläufiger Verlustrückträge	258
II. Reformvorschlag für die Gewerbesteuer	259
1. Ausgestaltungsvorschlag und widerstreitende Interessen	259
2. Problemlösung durch Anpassung des kommunalen Finanzausgleichs	260
a) Darlehensgewährung vs. zweckungebundene Zuweisung	260
b) Einzelfallprüfung vs. pauschalierende Regelung	260
c) Bemessung der Zuweisung und Integration in den kommunalen Finanzausgleich	261
d) Finanzierung der Zuweisungen	263
aa) Alleinige Finanzierung durch die Länder	263
bb) Gemeinsame Finanzierung durch Bund und Länder	264
III. Fazit	267
Literaturverzeichnis	270
Sachwortverzeichnis	295