

Schriften zum Steuerrecht

Band 195

**Der Verlustrücktrag in
der Einkommen-, Körperschaft- und
Gewerbsteuer**

**System, verfassungsrechtliche Einordnung und
Reformvorschlag**

Von

Simon Lentz



Duncker & Humblot · Berlin

SIMON LENTZ

Der Verlustrücktrag in der Einkommen-, Körperschaft-
und Gewerbesteuer

Schriften zum Steuerrecht

Band 195

Der Verlustrücktrag in der Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer

System, verfassungsrechtliche Einordnung und
Reformvorschlag

Von
Simon Lentz



Duncker & Humblot · Berlin

Die Rechtswissenschaftliche Fakultät der Universität zu Köln
hat diese Arbeit im Wintersemester 2023/2024 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten

© 2024 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: TextFormA(r)t, Daniela Weiland, Göttingen
Druck: CPI books GmbH, Leck
Printed in Germany

ISSN 0582-0235

ISBN 978-3-428-19121-5 (Print)

ISBN 978-3-428-59121-3 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2023/2024 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln als Dissertation angenommen. Literatur und Rechtsprechung wurden für die Veröffentlichung auf den Stand von Mitte Oktober 2023 gebracht. Auch die den Verlustabzug betreffenden Entwicklungen des Gesetzgebungsverfahrens zum Wachstumschancengesetz wurden bis zu diesem Zeitpunkt berücksichtigt.

Danken möchte ich zuvörderst meiner Doktormutter, Frau Prof. Dr. Johanna Hey, die nicht nur den Anstoß zu dem Thema der Arbeit gab und mir mit wertvollen Ratschlägen zur Seite stand, sondern mir auch den nötigen Freiraum ließ, um das Projekt während meiner Zeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Steuerrecht abschließen zu können. Prof. Dr. Joachim Hennrichs danke ich für die Übernahme sowie die schnelle Erstellung des Zweitgutachtens.

Meine Eltern haben mich stets unterstützt. Ihnen gilt mein besonderer Dank. Gewidmet ist die Arbeit meinem Großvater Lorenz Ennen († 2022).

Köln, im November 2023

Simon Lentz

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	19
<i>1. Kapitel</i>	
Das System des Rücktrags von Verlusten	
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) Folgebetrachtung	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**

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) Vereinfachungs Zwecke	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. Widerstrebende 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 widerstrebende 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

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	abweichender Auffassung
a. F.	alte Fassung
ABl. EG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Abs.	Absatz
Apr.	April
Aug.	August
BB	Betriebs-Berater
bearb. v.	bearbeitet von
BeckOGK	Beck-Online-Grosskommentar
BeckOK	Beck'scher Online-Kommentar
BeckRS	Beck-Rechtsprechung
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMWK	Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz
Br-Drs.	Bundesratsdrucksache
BStBl.	Bundessteuerblatt
Bt-Drs.	Bundestagsdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
c. a.	circa
CoronaStHG	Corona-Steuerhilfegesetz
DB	Der Betrieb
Dez.	Dezember
DFGT	Deutscher Finanzgerichtstag e. V.
Diss.	Dissertation
Dok.	Dokumentation
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung

DVBl	Deutsches Verwaltungsblatt
E	Entwurf
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
Einf.	Einführung
ESTDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EstG	Einkommensteuergesetz
EstR	Einkommensteuer-Richtlinien
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
FAG	Finanzausgleichsgesetz
FDP	Freie Demokratische Partei
Feb.	Februar
FG	Finanzgericht
FinArch	Finanzarchiv
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau
FS	Festschrift
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GesamtHrsg.	Gesamtherausgeber
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GewStH	Gewerbesteuer-Hinweise
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau
GmbH StB	GmbH-Steuerberater
GO NRW	Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen
GrS	Großer Senat
GVBl. NRW	Gesetz- und Verordnungsblatt für das Land Nordrhein-Westfalen
Habil.	Habilitation
HFSt	Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht
HGB	Handelsgesetzbuch
HGrG	Haushaltsgrundsätze-gesetz
Hs.	Halbsatz
Hrsg.	Herausgeber
hrsg. v.	herausgegeben von
i. V. m.	in Verbindung mit
IAS	International Accounting Standards
IFSt	Institut Finanzen und Steuern e. V.
IFRS	International Financial Reporting Standards
InsO	Insolvenzordnung
IStR	Internationales Steuerrecht
Jan.	Januar
JbFfSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
Jul.	Juli
Jun.	Juni
JZ	JuristenZeitung
Kap.	Kapitel
KG	Kommanditgesellschaft

KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStH	Körperschaftsteuer-Hinweise
LHO	Landeshaushaltsordnung
Losebl.	Loseblattsammlung
MaßstG	MaßstäbeGesetz
Mär.	März
Mio.	Millionen
MPI	Max-Planck-Institut
Mrd.	Milliarden
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
No.	number
Nov.	November
Nr.	Nummer
NRW	Nordrhein-Westfalen
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe
OHG	Offene Handelsgesellschaft
Okt.	Oktober
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung
P	Periode
PdK	Praxis der Kommunalverwaltung
R	Richtlinie
RegE	Regierungsentwurf
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
Rn.	Randnummer
rkr.	Rechtskräftig
RStBl.	Reichssteuerblatt
S.	Satz/Seite
SAFE	Sustainable Architecture for Finance in Europe
Sep.	September
sog.	sogenannt
StabG	Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft
Stb	Der Steuerberater
Stbg	Die Steuerberatung
StbJb.	Steuerberater-Jahrbuch
StGB	Strafgesetzbuch
StuB	Unternehmenssteuern und Bilanzen
StuW	Steuer und Wirtschaft
StVergAbG	Steuervergünstigungsabbaugesetz
u. a.	und andere
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
v.	vom
VerfGH NRW	Verfassungsgerichtshof für das Land Nordrhein-Westfalen
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung

VVDStRL.	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
VZ	Veranlagungszeitraum
Wiss. Beirat	Wissenschaftlicher Beirat
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
z. B.	zum Beispiel
ZKF	Zeitschrift für Kommunalfinanzen
zugl.	zugleich

Einleitung

Die wirtschaftlichen Auswirkungen der Corona-Pandemie haben den Blick von Politikern¹, Ökonomen² und Steuerrechtswissenschaftlern³ auf einen Themenkomplex gelenkt, dem lange Zeit – in Anbetracht seiner enormen finanziellen Bedeutung für betroffene Steuersubjekte⁴ – zu wenig Beachtung geschenkt wurde: den Verlustrücktrag. Auch der Gesetzgeber nahm sich des Themas an und reagierte bereits im Juni 2020, nur wenige Monate nach dem Übergreifen der Pandemie auf die Bundesrepublik, zunächst mit einer temporären betragsmäßigen Ausweitung und flankierenden Regelungen sowie mit weiteren Anpassungen in den Jahren 2021 und 2022⁵. Mit dem russischen Angriffskrieg gegen die Ukraine folgte ab Februar 2022 eine weitere Krise, die sich negativ auf die wirtschaftliche Entwicklung in Deutschland auswirkt. So wird für das Jahr 2023 eine um 0,3 % schrumpfende Wirtschaftsleistung prognostiziert⁶. Dementsprechend bleibt die Regelung der Verrechnung von Verlusten auf der politischen Agenda, sodass im Juli 2023 der Referentenentwurf eines Wachstumschancengesetzes veröffentlicht wurde, welcher unter anderem eine abermalige Verbesserung der Verlustrücktragsmöglichkeiten enthält⁷.

In Zeiten des dynamischen und kontinuierlichen wirtschaftlichen Aufschwungs, nach dem Ende des Zweiten Weltkriegs ab 1948⁸, wurde der Frage der steuerlichen

¹ Vgl. Antrag der Fraktion der FDP v. 27. 10. 2020, Bt-Drs. 19/23696; Antrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN v. 12. 5. 2020, Bt-Drs. 19/19134.

² Vgl. Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten 2020/21, Rn. 121, 151, 156; *Giese/Graßl/Holtmann/Krug*, DStR 2020, 752; *Koch/Langenmayr*, Wirtschaftsdienst 2020, 367; *Lamprecht/Weichenrieder*, SAFE White Paper No. 71.

³ Vgl. *Bergan/Horlemann*, DStR 2020, 1401; *Hey*, DStR 2020, 2041.

⁴ Allein im Bereich der Körperschaftsteuer fielen im Jahr 2018 Verluste in Höhe von ca. 66,1 Mrd. € an, was einem potenziellen durch den Rücktrag von Verlusten realisierbaren Körperschaftsteuerminderungs- bzw. Erstattungspotenzial in Höhe von bis zu ca. 9,9 Mrd. € entspricht. Eigene Berechnungen auf Basis von Statistisches Bundesamt, Körperschaftsteuerstatistik 2018, Tabelle 73211-05.

⁵ Art. 1 Nr. 4 und 10, Art. 2 des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes v. 29. 6. 2020, BGBl. I 2020, 1512; im Anschluss daran Art. 1 und 2 des Dritten Corona-Steuerhilfegesetzes v. 10. 3. 2021, BGBl. I 2021, 330 sowie Art. 3 Nr. 5, Art. 4 des Vierten Corona-Steuerhilfegesetzes v. 19. 7. 2022, BGBl. 2022, 911.

⁶ International Monetary Fund, World Economic Outlook Update, July 2023, S. 4.

⁷ Art. 4 Nr. 9 a) und 19 b) des Referentenentwurfs eines Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness vom 14. 7. 2023. Die Regelungen zum Verlustrücktrag wurden entsprechend in den Regierungsentwurf übernommen. Siehe dazu Bt-Drs. 20/8628, S. 24 ff.

⁸ *Spoerer/Streb*, Neue deutsche Wirtschaftsgeschichte des 20. Jahrhunderts, S. 211, 219.

Behandlung von Verlusten hingegen mangels äußeren Anlasses in der Wissenschaft insgesamt kaum Aufmerksamkeit zuteil⁹. Im Zuge der Ölpreiskrise ab Herbst 1973 kam es im Jahr 1975 zu einem Rückgang der Wirtschaftsleistung um 0,8 %¹⁰, worauf der Gesetzgeber mit der Einführung des Verlustrücktrags für ab dem Veranlagungszeitraum 1975 entstandene Verluste reagierte¹¹. Walter Schick setzte sich daraufhin eingehend mit der neuen Regelung auseinander¹². Seit seiner Veröffentlichung im Jahr 1976 wurden mit dem Rücktrag von Verlusten einhergehende Fragestellungen ein weiteres Mal ausführlich in einer Monographie erörtert. Erik Röder beurteilte 2009 im Rahmen seiner Gesamtuntersuchung des Systems der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht unter anderem den Verlustrücktrag aus verfassungsrechtlicher Perspektive¹³. An die genannten Arbeiten soll nun mit einer zukunftsgerichteten Untersuchung des Verlustrücktrags angeknüpft werden.

Ziel der vorliegenden Arbeit ist die Erarbeitung der verfassungsrechtlichen Grundlagen des Verlustrücktrags sowie eines daraus abzuleitenden Reformvorschlags für den Verlustrücktrag in der Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer. Angestrebt wird dabei eine Regelung, welche etwaige aus verfassungsrechtlicher sowie ökonomischer Perspektive bestehende Missstände behebt und gleichzeitig einen Ausgleich zwischen den Interessen des Fiskus und den Interessen der Steuersubjekte herbeiführt. Der Reformvorschlag sollte reflexartige Reformen, wie sie im Zuge der Coronakrise angestrengt wurden, bei zukünftig auftretenden Wirtschaftskrisen obsolet machen.

Hauptgegenstand der Untersuchung ist dabei die Grundregel des § 10d Abs. 1 EStG. Die Möglichkeiten der Berücksichtigung von Verlustrückträgen im Rahmen des Vorauszahlungsverfahrens werden ergänzend aufgezeigt und eingegrenzt. Auf spezielle Verlustverrechnungsbeschränkungen¹⁴ und europarechtliche Aspekte wird nicht eingegangen.

Den Ausgangspunkt der Arbeit bildet das 1. Kapitel mit einer Bestandsaufnahme des Gesamtsystems des Rücktrags von Verlusten de lege lata. Es werden sämtliche Möglichkeiten der Berücksichtigung von Verlustrückträgen im Veranlagungs- und Vorauszahlungsverfahren behandelt und die Beziehungen zwischen Verlustrücktrag und Verlustvortrag, Rückstellungsbildung sowie Teilwertabschreibung beleuchtet. Im 2. Kapitel werden die gleichheits- und freiheitsrechtlichen Grundlagen des Verlustrücktrags im Rahmen der Einkommen- und Körperschaftsteuer herausgearbeitet. Der geltende § 10d Abs. 1 EStG wird sodann anhand dieser Grundlagen

⁹ Vgl. *Karsten*, Die steuerliche Behandlung gewerblicher Verluste, 1958, S. 5.

¹⁰ *Spoerer/Streb*, Neue deutsche Wirtschaftsgeschichte des 20. Jahrhunderts, S. 220.

¹¹ Art. 1 Nr. 1 und Nr. 7 des Gesetzes zur Änderung des EStG v. 20. 4. 1976, BGBl. I 1976, 1054.

¹² *Schick*, Der Verlustrücktrag.

¹³ *Röder*, Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht, insbesondere S. 229 bis 282.

¹⁴ § 2a Abs. 1 S. 1; § 15 Abs. 4 S. 1, 3 und 6; § 15a Abs. 1 S. 1; § 15b Abs. 1 S. 1; § 20 Abs. 1 Nr. 4 S. 2; § 20 Abs. 6; § 22 Nr. 3 S. 3; § 23 Abs. 3 S. 7; § 34a Abs. 8 EStG; §§ 8c, 8d KStG.

beurteilt. Das 3. Kapitel ist der Bewertung des Ausschlusses des Verlustrücktrags im Rahmen der Gewerbesteuer aus verfassungsrechtlicher Perspektive gewidmet. Dabei wird insbesondere der Hintergrund des üblicherweise zur Begründung des Ausschlusses angeführten Hauptarguments der Besonderheiten der Beschaffenheit gemeindlicher Haushalte¹⁵ beleuchtet. Die Arbeit schließt im 4. Kapitel mit einer Zusammenfassung der Untersuchungsergebnisse und einem die Untersuchungsergebnisse aufgreifenden Reformvorschlag, wobei unter anderem Lösungsansätze für das Problem der scheinbaren Unverträglichkeit des Verlustrücktrags in der Gewerbesteuer mit den Belangen einer funktionierenden Gemeindefinanzierung entwickelt werden.

¹⁵ BFH v. 31. 7. 1990 – I R 62/86, BStBl. II 1990, 1083 (1085); Bt-Drs. 7/4604, S. 3; *Güroff*, in: *Glanegger/Güroff*, § 10a GewStG, Rn. 5; *Heger*, Beihefter zu DStR 34/2009, 117 (121); *Kleinheisterkamp*, in: *Lenski/Steinberg*, § 10a GewStG, Rn. 15 (Sep. 2021); *Suchanek/Hesse*, in: *Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann*, § 10a, Rn. 1, 28.