

Manfred Orth

**INTERPERIODISCHE
VERLUST-KOMPENSATION
IM GEWERBESTEUERRECHT**

Zugleich ein Beitrag
zur Gewerbesteuerreform

Juristische Gesamtbibliothek
der Technischen Hochschule
Darmstadt

841 548



Verlag Peter D. Lang
Frankfurt a.M. • Bern • Cirencester/U.K.

Inhaltsverzeichnis

Verzeichnis der Übersichten	XXI
Abkürzungsverzeichnis	XXII
Einleitung: GEGENSTAND, ZIEL UND GANG DER UNTERSUCHUNGEN	1
I. Gegenstand der Untersuchungen	1
II. Ziel der Untersuchungen	6
III. Gang der Untersuchungen	14
Erster Teil: RECHTSGESCHICHTLICHE ENTWICKLUNG UND RECHTSVERGLEICHENDER ÜBERBLICK	16
I. Rechtsgeschichtliche Entwicklung	16
A. Die Einzelstaaten des Deutschen Bundes bzw. Norddeutschen Bundes (1815 ff.)	16
1. Preußen	16
2. Die übrigen Einzelstaaten	18
B. Das Deutsche Reich	19
1. Das Kaiserreich (1871 - 1918)	19
2. Die Weimarer Republik (1919 - 1933)	20

a) EStG und KStG 1920	20
b) EStG und KStG 1925	21
c) ESt- und KStÄndG 1929	21
d) GewSt-RahmenG 1930	23
3. Der Nationalsozialistische Staat (1933 - 1945)	25
a) EStG und KStG 1934	25
b) GewStG 1936	26
c) EStÄndG 1938	27
d) EStÄndG 1939	28
e) Dritte GewStDV 1940	29
C. Die Besatzungszeit (1945 - 1949)	29
1. Kontrollrats-G. Nr. 12 1946	30
2. Vorl. StNeuordnG'e 1948	30
3. GewStG'e 1948	31
4. Zweite Vorl. StNeuordnG'e 1949	32
D. Die Bundesrepublik Deutschland (1949 ff.)	33
1. ESt- und KStÄndG 1950	33
2. ESt- und KStÄndG 1951	34
3. GewStÄndG 1951	34
4. StNeuordnG 1954	35
5. ESt- und KStÄndG 1956	37
6. StÄndG 1958	37
7. StÄndG 1961	38
8. AuslInvG 1969	39
9. Zweites StÄndG 1971	42
10. AStG 1972	43
11. EStRG und EG-EStRG 1974	45
12. EStÄndG 1976	49

a) Konjunkturprogramm vom 12. Dezember 1974	49
b) Entwurf StÄndG 1975	52
aa) Gesetzesantrag des Freistaates Bayern	52
bb) (Interner) Gesetzentwurf der FDP-Fraktion	54
cc) Gesetzentwurf des Bundesrats	56
aaa) Empfehlungen der Ausschüsse des Bundesrats	56
bbb) Antrag des Landes Baden-Württemberg	58
ccc) Antrag des Freistaates Bayern	59
ddd) Beschluß des Bundesrats	59
eee) Stellungnahme der Bundesregierung	60
fff) Erste Beratung im Bundestag	61
c) Entwurf EStÄndG 1976 der Fraktionen der SPD, FDP	62
aa) Anstöße	62
bb) Entwurf	63
cc) Erste Beratung im Bundestag	66
d) Weitere parlamentarische Behandlung der Gesetzesvorlagen des Bundesrats und der Fraktionen der SPD, FDP	68
aa) Bundestag	68
aaa) Beratungen der Ausschüsse des Bundestages	68
bbb) Zweite Beratung im Bundestag	71
ccc) Dritte Beratung im Bundestag	72
bb) Bundesrat (I)	74
aaa) Empfehlungen der Ausschüsse des Bundesrats	74

bbb) Antrag des Freistaates Bayern	75
ccc) Beschluß des Bundesrats	76
cc) Vermittlungsausschuß	76
dd) Bundesrat (II)	76
e) Gesetzliche Regelung	77
13. KStG 1977	78
14. Übersichten	79
a) Einkommensteuerrecht	80
b) Körperschaftsteuerrecht	81
c) Gewerbesteuerrecht	82
E. Ergebnis	83
II. Rechtsvergleichender Überblick	84
A. Veranlassung	84
1. Anstoßwirkung ausländischer Regelungen	84
2. EG-Steuerharmonisierung	84
3. Folgerungen	88
B. Interperiodische Verlust-Kompensation im ausländischen Steuerrecht	89
1. Übersicht Einkommen- und Körperschaft- steuer	89
2. Gewerbesteuer	90
a) Verbreitungsgrad	90
b) Interperiodische Verlust-Kompensation im ausländischen Gewerbesteuerrecht	93
C. Ergebnis	93

Zweiter Teil: WIRKUNGSANALYSE UND STEUERSYSTEMA- TISCHE EINORDNUNG DER INTERPERIODI- SCHEN VERLUST-KOMPENSATION - EINE GRUNDLEGUNG	95
I. Wirkungsanalyse	95
A. Primärwirkungen	95
B. Sekundärwirkungen	98
1. Einzelwirtschaftliche Wirkungen	98
a) Gewerbliche Unternehmen	98
aa) Finanzierungspolitik	99
bb) Investitionspolitik	100
cc) Steuerbilanzpolitik	101
b) Öffentliche Haushalte	104
2. Gesamtwirtschaftliche Wirkungen	105
a) Konjunkturpolitik	105
b) Wachstumspolitik	109
c) Strukturpolitik	110
3. Administrative Wirkungen	110
II. Steuersystematische Einordnung	113
A. Interperiodische Verlust-Kompensation ./.	
Prinzip der Abschnittsbesteuerung	113

B. Interperiodische Verlust-Kompensation ./.	
Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit	116
C. Interperiodische Verlust-Kompensation ./.	
Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer	118
III. Ergebnisse	121
Dritter Teil: ANALYSE UND KRITIK DER GEGENWÄRTIGEN RECHTSLAGE	
I. Ansatzpunkte	122
II. Objektive Voraussetzungen	123
A. Ermittlung des kürzungsfähigen Fehlbetrags	124
1. Fehlbetrag	124
a) Verhältnis Gewinnermittlung ./.	
Gewerbeertragsermittlung	124
aa) Vorweggenommene Betriebsausgaben ./.	
Veräußerungsvorgänge	125
bb) Konsequenzen der Abkehr von der	
sog. Bilanzbündeltheorie	127
cc) Entsprechend anwendbare Gewinn-	
ermittlungsvorschriften	128

b) Verhältnis Verlust ./ Fehlbetrag	129
c) Verhältnis Fehlbetrag ./ Freibetrag	132
2. Ursprung des Fehlbetrags	133
a) Ausländische Betriebstätten	134
aa) § 9 Ziff. 3 GewStG	135
bb) §§ 2 und 5 AuslInvG	136
cc) §§ 7 ff., insbes. 10 Abs. 3 Satz 5 AStG	137
b) Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften	137
aa) Beteiligungen an Kapitalgesellschaften	138
bb) Beteiligungen an Personengesellschaften	139
cc) Vorschläge de lege ferenda	150
3. Entsprechende Anwendung von § 15 Abs. 2 EStG?	151
4. Erfordernis der Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG - ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG	155
5. Fehlbeträge bei Beginn der Steuerpflicht	166
B. Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags im Kürzungsjahr	167
C. Kürzungsvorgang	168
1. Umrechnungen	168
a) Entstehung des Fehlbetrags in einem Zeit- raum von mehr oder weniger als zwölf Monaten	169
b) Ermittlung des maßgebenden Gewerbeer- trags für einen Zeitraum von mehr oder weniger als zwölf Monaten	169

aa)	Fälle des § 10 Abs. 3 GewStG	169
bb)	Fälle des § 10 Abs. 3 i.V.m. § 11 Abs. 6 GewStG	170
2.	Kürzung des maßgebenden Gewerbeertrags bis auf 0 DM	173
3.	Zwang zur Kürzung - kein Wahlrecht	175
III.	Subjektive Voraussetzungen	176
A.	Grundsätze	176
B.	Unternehmensgleichheit	178
1.	Nebeneinander von Unternehmen	179
a)	Natürliche Person als Steuerschuldner	179
b)	Personengesellschaft als Steuerschuldner	180
c)	Kapitalgesellschaft als Steuerschuldner	182
d)	Sonstige juristische Person des Privat- rechts oder nichtrechtsfähiger Verein als Steuerschuldner	183
2.	Nacheinander von Unternehmen	183
a)	Wechsel des Unternehmens	183
b)	Wechsel im Unternehmen	184
aa)	Einzelunternehmen	185
bb)	Personengesellschaften	185
cc)	Kapitalgesellschaften	187
dd)	Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb	192
3.	Konsequenzen des Unternehmerwechsels ge- mäß § 2 Abs. 5 GewStG	193
C.	Unternehmergleichheit	193

1. Inhaber-, Gesellschafter- oder Mitgliederwechsel	195
a) Inhaberwechsel bei Einzelunternehmen	195
b) Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaften	196
aa) Rechtslage bis Erhebungszeitraum 1976 einschließlich	196
bb) Rechtslage ab Erhebungszeitraum 1977	200
c) Gesellschafterwechsel bei Kapitalgesellschaften	206
d) Mitgliederwechsel bei sonstigen juristischen Personen des Privatrechts oder nichtrechtsfähigen Vereinen	206
2. Umwandlungen	207
a) Formwechselnde Umwandlungen	207
b) Übertragende Umwandlungen	208
aa) Bedeutung und Erscheinungsformen	208
bb) Speziell Umwandlungen von Personengesellschaften in Einzelunternehmen und umgekehrt	209
aaa) Rechtslage bis Erhebungszeitraum 1976 einschließlich	209
bbb) Rechtslage ab Erhebungszeitraum 1977	215
3. Organschaft	215
a) Vororganschaftliche Fehlbeträge	217
b) Nachorganschaftliche Fehlbeträge	219
4. Zwischenergebnis	220

IV. Verfahrensmäßige Durchführung	223
A. Kein Antrag erforderlich	223
B. Kompensation eines negativen Gewerbeertrags mit einem positiven Gewerbekapital?	223
C. Rechtsbehelf	226
V. Ergebnisse	226
Vierter Teil: OPTIMIERUNGSMÖGLICHKEITEN DE LEGE FERENDA	229
I. Bestandsaufnahme bereits entwickelter Vorschläge	229
II. Rücktrag von Fehlbeträgen	230
A. Gewerbesteuerrechtsspezifische Einwendungen gegen die Einführung eines Rücktrags von Fehlbeträgen	233
1. Belastungen der kommunalen Haushalte	234
a) Gefährdung der Leistungsfähigkeit der Kommunen durch Steuermindereinnahmen?	234

b) Liquiditätsschwierigkeiten	239
aa) Bestandsaufnahme	239
bb) Abhilfemöglichkeiten	248
2. Steuerrechtliche Probleme?	255
a) Erstattungsanspruch ./.. Mindeststeuer	255
b) Rücktrag von Fehlbeträgen bei Betriebs- einstellungen	255
c) Anreiz zum Erwerb oder zur organschaft- lichen Eingliederung von Verlustunternehmen?	257
d) Rücktrag von Fehlbeträgen bei Betriebs- verlegungen	257
3. Administrative Konsequenzen	261
a) Zusammenwirken von Finanzämtern und Ge- meinden	261
b) Einsatz der Datenverarbeitung	262
c) Zerlegungsfälle	264
4. Zwischenergebnis	265
B. Ausgestaltung eines Rücktrags von Fehlbeträgen	265
1. Materiellrechtliche Regelung	265
a) Betragsmäßige Limitierung	265
b) Zeitliche Limitierung	267
c) Kein Wahlrecht	267
2. Verfahrensmäßige Durchführung	268
a) Änderungstechnik	268
b) Durchführung von Amts wegen	269
c) Vorläufige Maßnahmen während des Ver- lustjahres	270

3. Formulierungsvorschlag	271
4. Hilfslösung	271
C. Ergebnisse	272
Anlage I: Auszugsweise Dokumentation der gesetzlichen Regelungen interperiodischer Verlust-Kompensation im deutschen Steuerrecht	275
Anlage II: Dokumentation der Gesetzentwürfe für einen Rücktrag von Fehlbeträgen	286
Literaturverzeichnis	290
Stichwortverzeichnis	309