

Frankfurter Wirtschafts-
und Sozialwissenschaftliche Studien

Band 3

Die steuerliche Behandlung gewerblicher Verluste

Von

Johann-Friedrich Karsten



Duncker & Humblot · Berlin

**FRANKFURTER WIRTSCHAFTS-
UND SOZIALWISSENSCHAFTLICHE STUDIEN**

Heft 3

**Herausgegeben von der
Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der Johann Wolfgang Goethe-Universität
Frankfurt am Main**

Die steuerliche Behandlung gewerblicher Verluste

Von

Dr. Johann-Friedrich Karsten



DUNCKER & HUMBLLOT / BERLIN

Alle Rechte vorbehalten

© 1958 Duncker & Humblot, Berlin

Gedruckt 1958 bei Berliner Buchdruckerei Union GmbH., Berlin SW 61

Printed in Germany

Vorwort

Die wirtschafts- und finanzpolitischen Probleme einer Volkswirtschaft in der Voll- und Überbeschäftigung stehen heute im Vordergrund des Interesses. Die Fragen der steuerlichen Behandlung von Verlusten, mit denen sich die vorliegende Arbeit beschäftigt, mögen daher in der derzeitigen Situation wenig aktuell erscheinen. Wissenschaftliche Untersuchungen können sich aber in der Auswahl ihres Gegenstandes nicht nur an zeitgebundener Aktualität orientieren. Dies gilt um so mehr, als ein steuerliches Problem im Zeitpunkt größter Aktualität vor seiner steuerpolitischen Entscheidung oft nur eine unzureichende Untersuchung erfahren kann.

Die Probleme der Richtung zwischenperiodischer Verlustberücksichtigung, die Frage des Verlustvortrages und -rücktrages haben in Deutschland bisher nur wenig Beachtung gefunden und sind kaum untersucht worden; hierzu einen Beitrag zu leisten, ist die Hauptaufgabe dieser Arbeit.

Die Anregung zu dieser Untersuchung hat mir Herr Professor Neumark gegeben, dem ich für seine Hinweise und Förderung bei der Anfertigung der Arbeit sowie für die Unterstützung bei der Beschaffung ausländischer Literatur herzlich danke. Besonderen Dank schulde ich Herrn Professor Neumark für seine verständnisvolle Unterstützung bei der Wiederaufnahme meines Studiums in Frankfurt, die mir erst den Weg zur Promotion eröffnet hat.

Inhalt

Abkürzungsverzeichnis	14
-----------------------	----

Einführung

A. Problemstellung und Plan der Arbeit	17
B. Abgrenzung des Untersuchungsgebietes	21
C. Prinzipien zur Beurteilung des Verlustproblems	22
1. Die Beziehungen zwischen den Besteuerungsprinzipien und den Staats- und Wirtschaftsauffassungen	22
2. Vier Aspekte zur Beurteilung des Verlustproblems	24
a) Der fiskalische Aspekt	24
b) Der finanztheoretische Aspekt	25
c) Der wirtschaftstheoretische und -politische Aspekt	26
d) Der administrative Aspekt	27

Erster Hauptabschnitt

Die Notwendigkeit und Berechtigung der Verlustberücksichtigung

A. Finanztheoretische Begründung der Verlustberücksichtigung	28
1. Die Bedeutung des Zeitelementes und der Periodenabgrenzung für die Erfolgsbesteuerung	30
a) Die Beziehungen zwischen Steuererhebungs- und Erfolgsermittlungszeitraum	30
b) Finanztheoretische Beurteilung der Periodentrennung	31
2. Verlustberücksichtigung oder Durchschnittsbesteuerung?	33
B. Wirtschaftstheoretische und wirtschaftspolitische Rechtfertigung der Verlustberücksichtigung	38
1. Der Einfluß der Verlustberücksichtigung auf die ökonomische Funktion des Verlustes in der Verkehrswirtschaft und auf die Wettbewerbssituation der Unternehmungen	38
a) Die ökonomische Funktion des Verlustes in der Verkehrswirtschaft	38
b) Die Wirkungen der Verlustberücksichtigung	39
α) Bedeutet die Verlustberücksichtigung eine steuerliche Begünstigung der Verlustunternehmungen	40

β) Keine wesentliche Beeinträchtigung der Selektionsfunktion des Verlustes	42
2. Der Einfluß der Verlustberücksichtigung auf die Risikobereitschaft der Wirtschaftssubjekte	43
C. Zusammenfassung	48

Zweiter Hauptabschnitt

Die steuerliche Behandlung gewerblicher Verluste nach dem geltenden Recht

A. Vorbemerkung	49
B. Die steuerliche Behandlung gewerblicher Ver- luste in Deutschland	50
I. Grundzüge der Erfolgsbesteuerung	50
II. Die Entwicklung der Verlustberücksichtigung im Reichs- und Bundessteuerrecht	51
1. Innerperiodischer Verlustausgleich	52
2. Zwischenperiodische Verlustberücksichtigung	52
a) Verlustberücksichtigung im Rahmen der Durchschnitts- besteuerung	52
b) Verlustberücksichtigung im Rahmen einer Erfolgsbesteue- rung mit klarer jährlicher Periodentrennung	53
α) Das Unterbilanzprivileg	53
β) Der Verlustvortrag (1929—1934)	54
γ) Der Verlustabzug (seit 1938)	55
III. Der Rechtsstand im Sommer des Jahres 1957	56
1. Die Berücksichtigung gewerblicher Verluste bei der Ein- kommensteuer	56
a) Der innerperiodische Verlustausgleich	56
α) Inhalt und Voraussetzungen	56
β) Beschränkungen des Verlustausgleichs	57
γ) Abgrenzung des berücksichtigungsfähigen Verlustes ..	57
δ) Die Reihenfolge von Verlustausgleich und Sonderaus- gaben bei der Einkommensermittlung	59
b) Der zwischenperiodische Verlustabzug	59
α) Inhalt und Rechtsgrundlage	59
β) Beschränkungen des Verlustabzuges	60
γ) Bindung der Verlustberücksichtigung an das Steuer- subjekt und Lösung vom Gewerbebetrieb	61
δ) Die Höhe des berücksichtigungsfähigen Verlustes	62
ε) Die Reihenfolge von Verlustabzug, Verlustausgleich und Sonderausgaben bei der Einkommensermittlung	62
ζ) Verlustabzug bei abweichendem Wirtschaftsjahr	64
2. Die Verlustberücksichtigung bei der Körperschaftsteuer	65
a) Innerperiodische Verlustberücksichtigung	65
b) Zwischenperiodische Verlustberücksichtigung	66

a)	Die Höhe des berücksichtigungsfähigen Verlustes	66
β)	Die Bindung an das Steuersubjekt	67
c)	Inner- und zwischenperiodische Verlustberücksichtigung zwischen verschiedenen Unternehmungen mit eigener Rechtspersönlichkeit	68
a)	Inhalt und Voraussetzungen der Organschaft	69
β)	Verlustübertragung zwischen Mutter- und Tochter- gesellschaft bei Aufrechterhaltung der rechtlichen Selbst- ständigkeit	69
γ)	Die Behandlung vororganschaftlicher Verluste	70
3.	Die Verlustberücksichtigung bei der Gewerbesteuer	71
C.	Die steuerliche Behandlung gewerblicher Ver- luste in Großbritannien	73
I.	<i>Grundzüge der Erfolgsbesteuerung und Erfolgsermittlung</i>	73
II.	<i>Die Verlustberücksichtigung für selbständige Gewerbetreibende im Rahmen der Income Tax</i>	75
1.	Hauptmerkmale und Formen der Verlustberücksichtigung	75
2.	Die Höhe des berücksichtigungsfähigen Verlustes	76
3.	Die verschiedenen Formen der Verlustberücksichtigung	77
a)	Berücksichtigung gewerblicher Verluste durch Ausgleich innerhalb des Gesamteinkommens	77
a)	Die vorzeitige Verlustberücksichtigung	77
β)	Der innerperiodische Verlustausgleich	78
b)	Berücksichtigung gewerblicher Verluste durch Verrechnung mit gewerblichen Einkünften bzw. mit Gewinnen des Verlustunternehmens	79
a)	Innerperiodische Verlustverrechnung	79
β)	Der Verlustvortrag	80
γ)	Der Verlustrücktrag bei Betriebsaufgabe	81
c)	Das Zusammenwirken der verschiedenen Formen der Ver- lustberücksichtigung und ihr Einfluß auf die Freibeträge	82
4.	Die zeitliche Aufteilung des Verlustes	84
III.	<i>Die Verlustberücksichtigung für Personen- und Kapitalgesell- schaften</i>	86
1.	Die Berücksichtigung von Verlusten aus Personengesell- schaften	87
2.	Kein Untergang der Verlustberücksichtigung bei Formwechsel der Unternehmung	88
3.	Verlustberücksichtigung bei der Profits Tax	88
4.	Verlustausgleich bei Gesellschaftverschachtelungen	89
D.	Die steuerliche Behandlung gewerblicher Verluste in den Vereinigten Staaten von Amerika	89
I.	<i>Grundzüge der Erfolgsbesteuerung und Erfolgsermittlung</i>	89
1.	Formen der Erfolgsbesteuerung und Zusammensetzung des Einkommens	89
2.	Begriff und Wesen der "capital gains and losses"	91

II. Die steuerliche Behandlung gewerblicher Verluste	92
1. Hauptmerkmale der Verlustberücksichtigung	92
2. Die verschiedenen Formen der Verlustberücksichtigung	93
a) Der innerperiodische Verlustausgleich bei der Einkommensteuer natürlicher Personen	93
b) Die zwischenperiodische Verlustberücksichtigung für natürliche und juristische Personen	94
α) Die Rechtsentwicklung von 1918—1954	94
β) Der Rechtsstand im Jahre 1956	95
aa) Die Ermittlung des berücksichtigungsfähigen Verlustes	95
bb) Die Aufteilung des berücksichtigungsfähigen Verlustes innerhalb des Ausgleichszeitraumes	97
cc) Die Verrechnung des Verlustes im Anrechnungsjahr	99
III. Die steuerliche Behandlung von Kapitalverlusten	100
1. Die Besteuerung der Kapitalgewinne	100
2. Die steuerliche Behandlung der Kapitalverluste	102
IV. Inner- und zwischenperiodische Verlustberücksichtigung zwischen juristisch selbständigen Kapitalgesellschaften	104
1. Verlustausgleich innerhalb von Konzernbilanzen	104
2. Übertragung berücksichtigungsfähiger Verluste in bestimmten Fällen gesellschaftsrechtlicher Neuordnung	104
V. Mißbräuche der Verlustberücksichtigung und Versuche zu ihrer Verhinderung	106
E. Hauptmerkmale der steuerlichen Berücksichtigung gewerblicher Verluste in Deutschland, Großbritannien und den USA und ihr Vergleich ...	107
1. Die Ausprägung des allgemeinen Charakters der Erfolgsbesteuerung in der Verlustberücksichtigung	107
2. Die Länge des Ausgleichszeitraumes	108
3. Einengung des Erfolgsbegriffes für Zwecke der Verlustberücksichtigung	109
4. Die Richtung des zwischenperiodischen Verlustübertrages	109
5. Die Entscheidungsfreiheit des Steuerpflichtigen zwischen verschiedenen Formen der Verlustberücksichtigung	119
6. Verlustberücksichtigung bei wirtschaftlicher Verflechtung von Kapitalgesellschaften und bei gesellschaftsrechtlichen Änderungen	110

Dritter Hauptabschnitt

Probleme der Verlustberücksichtigung

A. Die Form der Verlustberücksichtigung	113
I. Problemstellung	113
II. Die Richtung des Verlustübertrages bei der zwischenperiodischen Verlustberücksichtigung	114

1. Grundformen zwischenperiodischer Verlustberücksichtigung ..	114
a) Der Verlustvortrag	114
b) Der Verlustrücktrag	115
2. Untersuchung des Problems unter Annahme isolierter Unternehmungsbesteuerung — ertragsteuerliche Form der Verlustberücksichtigung	116
a) Finanztheoretische Beurteilung	116
α) Die Eignung von Verlustvortrag und -rücktrag zur Verlustberücksichtigung	116
aa) Keine Unterschiede bei der Berücksichtigung von Verlusten laufender Unternehmungen	116
bb) Die Notwendigkeit eines Mischsystems zur Berücksichtigung von Anlauf- und Liquidationsverlusten	118
β) Versuche finanztheoretischer Begründung eines einseitigen Verlustvortrages	119
b) Fiskalische Beurteilung	120
α) Kein Unterschied im Einfluß auf die überperiodische Höhe des Steueraufkommens	120
β) Der Einfluß auf die zeitliche Verteilung des Steueraufkommens	121
c) Wirtschaftstheoretische und -politische Beurteilung der Richtung zwischenperiodischen Verlustübertrages	127
α) Einzelwirtschaftliche Wirkungen von Verlustvortrag und -rücktrag	127
aa) Unterschiede im Einfluß von Verlustvortrag und -rücktrag auf die Kapitalerhaltung und Liquidität der Unternehmungen	127
bb) Andere einzelwirtschaftliche Wirkungen von Verlustvortrag und -rücktrag	129
β) Gesamtwirtschaftliche Wirkungen von Verlustvortrag und -rücktrag	130
aa) Der Einfluß auf die Wettbewerbssituation der Unternehmungen	130
bb) Der Einfluß auf die ökonomische Funktion des Verlustes	131
cc) Der Einfluß auf den Konjunkturverlauf	135
dd) Überperiodische Budgetpolitik als Bedingung konjunktureller Wirksamkeit des Verlustrücktrages ..	138
d) Administrative Beurteilung	142
α) Die verwaltungstechnischen Erfordernisse des Verlustvortrages und -rücktrages	142
β) Möglichkeiten eines beschleunigten Verlustrücktrages ..	144
γ) Keine Komplizierung des Finanzausgleichs durch den Verlustrücktrag	145
δ) Verlustrücktrag und Rechtskraft früherer Veranlagungen ..	146
III. <i>Sonderprobleme der Form der Verlustberücksichtigung bei der Einkommensteuer natürlicher Personen</i>	146
1. Die Richtung des zwischenperiodischen Verlustübertrages bei der Einkommensteuer	147
a) Gleiche wirtschaftliche Wirkung von Verlustausgleich und Verlustrücktrag	147

b)	Die einkommensteuerliche Möglichkeit einer Berücksichtigung von Veräußerungs- und Liquidationsverlusten durch den Verlustvortrag	148
2.	Die sachlichen Beziehungen zwischen berücksichtigungsfähigem Verlust und ausgleichendem Gewinn bei der Einkommensteuer	149
a)	Einkommensteuerliche oder ertragsteuerliche Gestaltung der Verlustberücksichtigung?	149
b)	Entscheidungsfreiheit des Steuerpflichtigen hinsichtlich der Form der Verlustberücksichtigung	152
c)	Die Reihenfolge in der Berücksichtigung von Verlusten und anderen steuerlichen Abzugsposten bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens	154
α)	Die Reihenfolge bei einem Zusammentreffen von zwischenperiodischem Verlustabzug und innerperiodischem Ausgleich nicht-vortragsfähiger Verluste	154
β)	Die Reihenfolge bei einem Zusammentreffen von zwischenperiodischem Verlustabzug und innerperiodischem Ausgleich vortragsfähiger Verluste	155
γ)	Die Reihenfolge von Verlustabzug und Verlustausgleich einerseits und Sonderausgaben andererseits	155
B.	Der Umfang der Verlustberücksichtigung	157
I.	Zeitliche Begrenzung der Verlustberücksichtigung — die Länge des Ausgleichszeitraumes	158
1.	Finanztheoretische Beurteilung	159
2.	Verwaltungstechnische Beurteilung	160
3.	Wirtschaftspolitische Beurteilung	161
4.	Gibt es Maßstäbe für eine Bestimmung der Länge des Ausgleichszeitraumes?	162
II.	Sachliche Begrenzungen der Verlustberücksichtigung	164
1.	Erfolgsermittlung durch Vermögensvergleich als Voraussetzung zwischenperiodischer Verlustberücksichtigung	164
2.	Die Einengung des Verlustbegriffes	168
a)	Allgemeine Kennzeichnung und Beurteilung	168
b)	Die Einengung des Verlustbegriffes in Deutschland	170
α)	Die Einbeziehung der steuerfreien Schachtelerträge und Wertpapierzinsen in die Verlustberücksichtigung	170
β)	Keine Einengung des Verlustbegriffes durch die Einbeziehung von steuerfreien Sanierungsgewinnen in die Verlustberücksichtigung	173
3.	Begrenzungen bei der Berücksichtigung von Kapitalverlusten	175
4.	Aktuelle Probleme beim Übertragungsverbot berücksichtigungsfähiger Verluste	180
a)	Formale Ausprägung des Übertragungsverbotes bei der formwechselnden Umwandlung von Kapitalgesellschaften	180
b)	Verlustvortrag beim Erwerb eines Gesellschaftsmantels? ..	181
<i>Exkurs: Der Ausschluß der „Überschuß“-Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Ziff. 4—7 EStG von der zwischenperiodischen Verlustberücksichtigung</i>		185

Schluß

Zusammenfassung und steuerpolitische Folgerungen 188

Anhang

Empirische Untersuchungen zur Verlustberück-
sichtigung 192

1. Untersuchung des Machinery and Allied Products Institute 193
2. Untersuchung von Harold M. Groves 193
3. Untersuchung des Bureau of Internal Revenue 194
4. Untersuchung von Hart und Beck 195

Urteilsverzeichnis 200

Literaturverzeichnis 202

Abkürzungsverzeichnis

a.	auch
a. a. O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
Akt.Ges.	Aktiengesetz
AO	(Reichs-)Abgabenordnung
Aufl.	Auflage
B	Der Betrieb (Zeitschrift)
BB	Der Betriebsberater (Zeitschrift)
Bd.	Band
BdF	Bundesminister der Finanzen
BFH	Bundesfinanzhof
BGBL.	Bundesgesetzblatt
BFM	Bundesfinanzministerium
BStBl.	Bundessteuerblatt
bzw.	beziehungsweise
DEA	Deutsche Europa-Akademie
d. h.	das heißt
Diss.	Dissertation
DStZtg.	Deutsche Steuerzeitung (Zeitschrift)
Ed.	Edition
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EStG(-R)	Einkommensteuergesetz(-richtlinien)
f.	folgende Seite
FA	Finance Act
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
ff.	folgende Seiten
FG	Finanzgericht
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
GewStG(-R)	Gewerbsteuergesetz(-richtlinien)
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
H.	Heft
HdF	Handbuch der Finanzwissenschaft
Hwb. d. Stw.	Handwörterbuch der Staatswissenschaften
IRC	Internal Revenue Code
i. S.	im Sinne
ITA	Income Tax Act
Jg.	Jahrgang

KAbgG	Kriegsabgabegesetz
KG	Kommanditgesellschaft
KRG	Kontrollratsgesetz
KStG(-R)	Körperschaftsteuergesetz(-richtlinien)
N. F.:	Neue Folge
Nr.	Nummer
OHG	Offene Handelsgesellschaft
o. J.	ohne Jahr
op. cit.	opere citato (am angegebenen Ort)
p.	page
RdF	Reichsminister der Finanzen
RFH	Reichsfinanzhof
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RStBl.	Reichssteuerblatt
s.	siehe
S.	Seite
sec	section
Slg.	Sammlung, amtliche — der Entscheidungen des RFH und BFH
sog.	sogenannt(e)
Schr.R.	Schriftenreihe
StW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
u. a.	unter anderem
u. U.	unter Umständen
Umw.Ges.	Umwandlungsgesetz (Gesetz über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften und bergrechtlichen Gesellschaften vom 12. 11. 1956 — BGBl. I S. 844)
VerwG	Verwaltungsgericht
Vol.	Volume (= Band)
Wp.	Der Wirtschaftsprüfer (Zeitschrift)
Wpg.	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
z. B.	zum Beispiel
Ziff.	Ziffer
zit.	zitiert
ZfhF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung
ZvdK	Zentralverband deutscher Konsumgenossenschaften

Einführung

A. Problemstellung und Plan der Arbeit

Der wirtschaftliche Erfolg, der in den modernen Steuersystemen in der Gestalt des Gewinnes, Ertrages oder Einkommens zu einer der wesentlichsten Steuerquellen gemacht wurde, ist eine zeitraum-bezogene Größe. Die zeitliche Umgrenzung der Steuerbemessungsgrundlage ist daher eine der wichtigsten Bestimmungen eines jeden Erfolgsteuergesetzes¹. In allen modernen Erfolgsteuersystemen hat sich das Jahr als „der in Wirtschaft und Etatgebarung übliche Abschnitt“² durchgesetzt. Das Jahr ist aber in seinem Wesen keine ökonomische Größe, und die Zerlegung des kontinuierlichen Wirtschaftsablaufes muß daher mancherlei Probleme aufwerfen.

Das besondere Problem der Verlustberücksichtigung entspringt der Diskrepanz zwischen dem Rhythmus der Erfolgsentwicklung und der Länge des Besteuerungsabschnittes, für den der Erfolg ermittelt und der Steuer unterworfen wird. Die zeitliche Entwicklung des gewerblichen Erfolges unterliegt in der modernen arbeitsteiligen Wirtschaft vielfach erheblichen Schwankungen, die sich oft erst in längeren, über den jährlichen Besteuerungsabschnitt hinausreichenden Zeiträumen ausgleichen. Konjunkturschwankungen sind neben anderen gesamtwirtschaftlichen und einzelwirtschaftlichen Faktoren die Hauptursache für derartige Erfolgsschwankungen.

Solange sich diese vor dem ersten Weltkrieg innerhalb der Besteuerung nach dem dreijährigen Durchschnitt noch weitgehend ausgleichen konnten, hatte die Berücksichtigung von Verlusten, zumal bei der damaligen relativ geringen Steuerbelastung keine wesentliche Bedeutung. So ist es nicht verwunderlich, daß die Frage einer steuerlichen Berücksichtigung von Verlusten bis in die zwanziger Jahre hinein nur wenig beachtet wurde. Der Übergang zur Besteuerung nach dem Jahreserfolg, der die Erfolgsschwankungen stärker in Erscheinung treten ließ, und die gleichzeitig zu beobachtende Erhöhung der Steuersätze zwangen zu einer Beachtung und Lösung des Verlustproblems. Worum es dabei geht, zeigt ein einfaches Beispiel:

¹ Begründung zum EStG vom 16. 10. 1934 RStBl. 1935, S. 35.

² *Popitz*, Johannes, Einkommensteuer, Hwb. d. Stw., 4. Aufl., Jena 1926, Bd. 3, S. 410.

Eine Unternehmung A erzielt in drei aufeinanderfolgenden Jahren DM 3000 Gewinn, DM 3000 Verlust und wieder DM 3000 Gewinn, während eine Unternehmung B in jedem der drei Jahre einen Gewinn von DM 1000 erzielt. Das Gesamtergebnis der drei Jahre beträgt in beiden Fällen DM 3000; die unterschiedliche zeitliche Verteilung würde aber bei einer isolierten Besteuerung des Jahreserfolges ohne Rücksicht auf die Ergebnisse der Vorjahre zu einer Mehrbelastung von A führen. Bei einem Steuersatz von 30 % würde der Netto-Gewinn der Unternehmung A für die dreijährige Periode nur noch DM 1200, von B jedoch DM 2100 betragen. Im Extremfalle könnte die Steuer bei isolierter Jahresbesteuerung sogar den Gesamtgewinn übersteigen und wäre dann aus der Substanz zu zahlen³. In einer Nicht- oder nur begrenzten Berücksichtigung von Verlusten liegt daher eine Tendenz der Erfolgsbesteuerung, zur Substanzbesteuerung zu werden, da nicht alle Erfolgselemente steuerlich wirksam sind⁴.

Ist eine derartige Form der Besteuerung gerechtfertigt oder ist eine überperiodische Berücksichtigung von Verlusten notwendig? Das ist die Grundfrage der steuerlichen Behandlung von Verlusten, die an die Bedeutung des Zeitelements für die Besteuerungsgrundlage anknüpft, in ihrem Kern aber das Verhältnis von Steuerpflichtigen mit stabilem und schwankendem Erfolg und eine etwaige Mehrbelastung, d. h. aber steuerliche Diskriminierung schwankenden Erfolgs zum Gegenstand hat.

Die Notwendigkeit und Berechtigung der Verlustberücksichtigung wird heute in der Literatur allgemein anerkannt und hat auch in der Gesetzgebung einen entsprechenden Niederschlag gefunden. Wenn diese Frage hier dennoch aufgeworfen wird, so geschieht das nicht nur aus systematischen Gründen. Aus ihrer Beantwortung ergeben sich wesentliche Folgerungen für die praktische Gestaltung der Verlustberücksichtigung, vor allem für die Beurteilung verschiedener zeitlicher und sachlicher Begrenzungen, die trotz der grundsätzlichen Anerkennung immer noch anzutreffen sind.

Die steuerliche Problematik, die sich aus zeitlichen Erfolgsschwankungen für die Verteilung der Steuerlast ergibt, erschöpft sich nicht im Verlustproblem. Die Progression in der Einkommensteuer natürlicher Personen bewirkt auch für die Steuerpflichtigen mit schwankendem aber stets positivem Erfolg eine Mehrbelastung gegenüber den Steuerpflichtigen mit stabilem Erfolg. Das Verlustproblem erscheint nur als ein Sonderfall, in dem die Erfolgsschwankungen in den negativen Erfolgsbereich hinübergreifen. Das könnte bedeuten, daß das Verlustproblem in diesen größeren Rahmen der allgemeinen steuerlichen Dis-

³ In dem obigen Beispiel ist das bereits bei einem Steuersatz von 51 % der Fall.

⁴ *Beck, Morris, Tax Treatment of Business Losses*, Diss. Columbia University 1951, p. 4.

kriminierung durch die isolierte Jahresbesteuerung bei Erfolgsschwankungen einzuordnen wäre und daß eine isolierte Einführung der Verlustberücksichtigung ohne allgemeine steuerliche Berücksichtigung von Erfolgsschwankungen neue Ungleichmäßigkeiten in der Besteuerung schafft. Auch diese Frage gehört zur Grundentscheidung über die Berechtigung und Notwendigkeit der Verlustberücksichtigung, die in dem Hauptabschnitt 1 untersucht werden soll.

Die grundsätzliche Anerkennung der Verlustberücksichtigung führt zu der Frage nach ihrer praktischen Gestaltung. In dem Hauptabschnitt 2 wird ein Überblick über die steuerliche Behandlung gewerblicher Verluste in Deutschland, Großbritannien und den Vereinigten Staaten von Amerika gegeben⁵. Diese Darstellung bezweckt keine Kommentierung des geltenden Rechts mit einer Untersuchung von Auslegungsfragen, sondern ist darauf gerichtet, verschiedene Lösungsversuche des Verlustproblems, bei denen teilweise recht unterschiedliche Wege beschritten worden sind, nebeneinanderzustellen und damit gewissermaßen das Material für eine systematische Untersuchung der Probleme, die noch einer Lösung und steuerpolitischen Berücksichtigung harren, aufzubereiten.

Kern des steuerlichen Verlustproblems ist heute neben den Fragen der zeitlichen und sachlichen Begrenzung die Form der Verlustberücksichtigung. Auf das obige Beispiel bezogen heißt das zunächst: Soll die Verlustberücksichtigung in der Form vorgenommen werden, daß der Verlust mit den etwa vorhandenen anderen Einkünften des Verlustjahres⁶, mit Gewinnen der Folgejahre oder denen der Vorjahre verrechnet wird? Diese drei Möglichkeiten stehen als Grundformen der Verlustberücksichtigung im Rahmen periodischer Erfolgsbesteuerung zur Verfügung:

1. Der innerperiodische Verlustausgleich, bei dem ein Verlust gegen andere positive Ergebnisse des gleichen Besteuerungsabschnittes verrechnet wird;
2. die zwischenperiodische Verlustberücksichtigung, bei der der Verlust eines Besteuerungsabschnittes mit Gewinnen anderer Besteuerungsabschnitte verrechnet wird. Entsprechend der Richtung, in der der Übertrag vorgenommen wird, spricht man von
 - a.) Verlustvortrag = Verrechnung gegen Gewinne späterer Jahre,
 - b.) Verlustrücktrag = Verrechnung mit Gewinnen zurückliegender Jahre.

⁵ Die Untersuchung berücksichtigt die Rechtsentwicklung in Deutschland bis Sommer 1957 (Gesetz zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften vom 26. 7. 1957), in Großbritannien bis Anfang 1957 (Finance Act 1956) und in den USA bis Sommer 1956.

⁶ Diese Form der Verlustberücksichtigung ist nur bei der Einkommensteuer möglich.