

**Allgemeine Verlustverrechnungsbeschränkungen
mit Mindestbesteuerungseffekt –
ein tragfähiges Konzept
für das Einkommensteuerrecht?**

von
ARNDT SCHMEHL

Gießen 2004

Inhaltsübersicht

A. Einführung	2
I. Regelungstyp und rechtliches Konfliktpotenzial allgemeiner personen- bezogener Verlustverrechnungsbeschränkungen	2
II. Steuerpolitisches Funktionspotenzial des Regelungstyps	3
B. Verfassungsrechtliche Grundlagen	4
I. Aspekte des Leistungsfähigkeitsprinzips und des objektiven Nettoprinzips	4
1. Gleichheitsgrundrechtliche Ansätze	4
2. Freiheitsgrundrechtliche Ansätze	6
3. Fazit	7
II. Aspekte des subjektiven Nettoprinzips – Schutz des Existenzminimums	8
C. Die allgemeine Beschränkung des externen Verlustausgleichs in § 2 Abs. 3 S. 2–8 EStG nach dem StEntlG 1999/2000/2002	10
I. Funktion und Wirkungen der Regelung	10
II. Verhältnis zu den Prinzipien des Einkommensteuergesetzes	13
III. Verfassungsrechtliche Beurteilung	14
1. Aspekte des objektiven Nettoprinzips	14
2. Aspekte des subjektiven Nettoprinzips – Schutz des Existenzminimums	16
D. Die allgemeine Beschränkung des Verlustvortrags in § 10d Abs. 2 EStG nach dem „Korb II“ zum Steuervergünstigungsabbaugesetz	17
I. Begründung und Funktion der Neuregelung	17
II. Wirkungen und Verhältnis zu den Prinzipien des Einkommensteuergesetzes und zum Verfassungsrecht	20
E. Rechtsvergleichende und rechtspolitische Perspektiven, insbesondere im Rahmen einer Reform des Ertragsteuerrechts	21
F. Zusammenfassung in Thesen	24

A. Einführung

I. Regelungstyp und rechtliches Konfliktpotenzial allgemeiner personenbezogener Verlustverrechnungsbeschränkungen

Zu den wesentlichen Themen des ständigen Ringens um die Entwicklungsrichtung des Einkommensteuerrechts gehören unterschiedliche Vorstellungen davon, welchen Einfluss Verluste im Verhältnis zu Gewinnen haben sollen, in welcher Beziehung dabei Einkünfte unterschiedlicher Art und aus unterschiedlichen Quellen zueinander stehen und wie damit umzugehen ist, dass der individuelle wirtschaftliche Erfolg im Zeitverlauf schwankt.

Vor allem in den letzten beiden Legislaturperioden hat ein Regelungstyp Aufmerksamkeit gewonnen, der auf diese Fragen grundsätzlichen Einfluss nimmt, indem er die Anrechnung von Verlusten generell – also nicht für bestimmte Einkunftsquellen oder einzelne Einkunftsarten – beschränkt. Verwirklicht wurden solche Regelungen zunächst, mit Wirkung ab 1999, in § 2 Abs. 3 S. 2–8 EStG a.F. und neuerdings, mit Wirkung ab 2004, in § 10d Abs. 2 EStG n.F.

In Bezug auf den Steuertatbestand des EStG können derartige Vorschriften als allgemeine und personenbezogene Verlustverrechnungsbeschränkungen umschrieben werden: „Allgemein“, weil sie auf einer alle Einkünfte zusammenfassenden Stufe liegen, und „personenbezogen“, weil sie frühestens dort ansetzen, wo das Gesetz alle Einkünfte je Steuersubjekt zusammenfließen lässt, und sich deshalb vor allem personenbezogen auswirken.

Die Einführung solcher Regelungen bewirkt eine allgemeine Änderung des steuerlichen Verhältnisses von Gewinnen und Verlusten und damit eine Modifikation von Inhalt und Reichweite der Prinzipien, auf die das Einkommensteuerrecht sein Verständnis von wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit stützt. Sie weisen daher ein besonders großes systematisches und rechtliches Konfliktpotenzial auf. Dieses Konfliktpotenzial beruht erstens insbesondere darauf, dass der beschriebene Regelungstyp von dem Prinzip abweicht, wonach wenigstens auf der Ebene der personenbezogenen Zusammenführung der Einkünfte alle Verluste mit allen Gewinnen ausgleichsfähig sind. Zweitens kommt der ebenfalls Kontroversen auslösende Effekt einer (relativen) Mindestbesteuerung hinzu: Die genannten Regelungen legen zwar keine betragsmäßige Mindeststeuer fest, führen jedoch bewusst zu einer Steuerlast teils auch insoweit, als dies von einer unkorrigierten Gewinn-Verlust-Relation nicht gedeckt wäre. Das Ergebnis der objektbezogenen Einkünfteberechnung wird also nicht stehen gelassen,

sondern auf einer personenbezogenen Ebene einer korrigierenden Schlusskontrolle unterzogen, die einen zusätzlichen Steuerwürdigkeitsmaßstab in das Gesetz einbringt¹.

II. Steuerpolitisches Funktionspotenzial des Regelungstyps

Durch allgemeine personenbezogene Verlustverrechnungsbeschränkungen soll vor allem auf zwei steuerpolitische Fragen reagiert werden.

Die erste ist eine „klassische“ Gerechtigkeitsfrage: Steuerpflichtige mit relativ hohen Mittelzuflüssen sind oft in der Lage, einen vergleichsweise größeren Anteil davon in einer Art und Weise zu verwenden, die steuerlich relevante Abzüge ergibt. Das Phänomen ist nicht allein eine Frage der „gefühlten“ Steuergerechtigkeit, sondern findet bei Untersuchungen zur veranlagten Einkommensteuer auch eine gewisse empirische Untermauerung². Der Effekt droht nicht nur, aber umso mehr, soweit die gesetzliche Verlustbewertung vom wirtschaftlichen Wert abweicht, um den Steuerpflichtigen zu Investitionen anzureizen oder ihn aus anderen Förderungs- oder aus Vereinfachungsgründen zu begünstigen.

Die zweite steuerpolitische Funktion folgt eher haushalts- und wirtschaftspolitischen Gründen. So schlägt eine sofortige Verlustverrechnung auch sofort auf den Zufluss der Steuereinnahmen durch und erschwert dessen Regulierung. Auch verschiebt sich der zeitliche Bezug der Steuer zur Wirtschaftsentwicklung, wenn der Staat wegen der Anrechenbarkeit vergangener Verluste nicht an gegenwärtigen Gewinnen partizipiert.

Allgemeine personenbezogene Verlustverrechnungsbeschränkungen sind daher nicht nur in anwendungsbezogener, sondern auch in grundsätzlicher Hinsicht interessant und bedeutsam. Ob sie im Rahmen des EStG ein tragfähiges Konzept ausmachen oder nicht, hängt insbesondere davon ab, ob sie verfassungskonform möglich sind und wie sie sich genau auf die Prinzipien des Einkommensteuerrechts auswirken. Diesen Fragen wird daher im Folgenden nachgegangen. Hierbei werden zunächst die Grundlagen der verfassungsrechtlichen Beurteilung (unter B.) vor die Klammer gezogen. Anschließend werden (unter C. und D.) die Ausprägungen in § 2 Abs. 3 S. 2–8 EStG a.F. und § 10d Abs. 2 EStG n.F. untersucht. Schließlich wird (unter E.) aufgezeigt, welche Leitfragen und Tendenzen, auf die es sich bereits jetzt einzustellen gilt, voraussichtlich in nächster Zukunft prägend sein werden.

1 Vgl. *Werner*, Die Mindestbesteuerung im deutschen und US-amerikanischen Einkommensteuerrecht, 2000, S. 130.

2 Vgl. *Werner* (o. Fußn. 1), S. 23 ff.

B. Verfassungsrechtliche Grundlagen

I. Aspekte des Leistungsfähigkeitsprinzips und des objektiven Nettoprinzips

1. Gleichheitsgrundrechtliche Ansätze

Art. 3 Abs. 1 GG verlangt, wie das Bundesverfassungsgericht formuliert, „die Besteuerung [...] an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen auszurichten“³. Dem wird meist zugestimmt; jedoch gehen die Auffassungen umso mehr auseinander, je konkreter es um abgeleitete Prinzipien wie das objektive Nettoprinzip geht⁴.

Hierzu ist an den Ausgangspunkt zu erinnern, dass die Entfaltung des Leistungsfähigkeitsprinzips über die Grundrechte vermittelt wird, während es an einer unmittelbar verfassungstextlichen Grundlage des Leistungsfähigkeitsprinzips fehlt. Der allgemeine Gleichheitssatz ist somit der erste Anker. Er ist bereichsspezifisch anzuwenden. Charakteristisch für den Bereich der Steuern sind ihre für den Staat voraussetzungs-, insbesondere gegenleistungslose wirtschaftliche Belastungswirkung und ihr ganz allgemein gehaltener Zweck, Finanzmittel für staatliche Aufgaben zu gewinnen, zu denen der Steuertatbestand in keiner Beziehung zu stehen braucht. Soll in diesem Bereich der Gleichheitssatz angewendet werden, so bedarf es folglich eines Vergleichsmaßstabs für rein zahlungsbezogene Belastungswirkungen⁵. Belastet wird insoweit die finanzielle Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts. Das Leistungsfähigkeitsprinzip stellt deshalb den Maßstab bereit, der zum Vergleich der typisch steuerlichen Belastungswirkung nötig ist⁶.

In der auf das Leistungsfähigkeitsprinzip bezogenen Auseinandersetzung wird indes nicht selten außer Acht gelassen, dass dieser Maßstab wegen seiner zuvor genannten Herleitung nur einen je nach Steuertatbestand sehr unterschiedlichen, relativen verfassungsrechtlichen Einfluss hat: Denn Steuertatbestände entfalten auch bedeutsame andere Wirkungen als nur eine reine finanzielle Belastungswirkung, können weitere Anknüpfungspunkte haben und zusätzliche Zwecke verfolgen; dies kann die relative Be-

3 Statt vieler *BVerfGE* 105, 17 (46).

4 Jüngere Monographien mit Darlegungen des Meinungsstandes hierzu: *Reill*, Leistungs- und Verlustfähigkeit: Das Leistungsfähigkeitsprinzip und das System des Verlustausgleichs im deutschen Einkommensteuerrecht, 2003; *Wertz*, Verlustverrechnungsbeschränkungen im Lichte der Verfassung: Unter besonderer Berücksichtigung der Verlustregeln des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, 2003.

5 Vgl. *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen: Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses zwischen Steuerrecht und Verfassungsrecht, 1983, S. 71, 155, 262, 264.

6 Vgl. *Lehner/Waldhoff*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff* (Hrsg.), *ESTG*, § 1, Stand 100. Erg.-Lfg. Juli 2000, Rz. A 143.

deutung des Leistungsfähigkeitsprinzips für die Verfassungsmäßigkeit einer Steuernorm sehr erheblich reduzieren.

Dass das Leistungsfähigkeitsprinzip gerade bei der Einkommensteuer derzeit eine verfassungsrechtlich recht starke Wirkung entfaltet, beruht wegen der zuletzt genannten Einschränkungen der Reichweite des ersten Ansatzes zum größeren Teil erst darauf, dass hier eine zweite Stütze hinzukommt. Sie besteht darin, dass das Gesetz selbst von einem leistungsfähigkeitsbezogenen Haupttatbestand geprägt wird, dem dann das gleichheitsrechtliche Folgerichtigkeitsprinzip⁷ zusätzliche Durchsetzungskraft verleiht.

Der Ausgangstatbestand der Einkommensteuer besteht aus einer Erwerbsgrundlage als einem Zustandstatbestand, deren Nutzung als einem Handlungstatbestand und einem sich daraus ergebenden Gewinn oder Überschuss als Erfolgstatbestand⁸. Diese Belastungsentscheidung muss nun grundsätzlich folgerichtig umgesetzt werden⁹. Dies kann unter anderem dann nicht gelingen, wenn eine reine Bruttobetrachtung ohne Berücksichtigung der mit der Nutzung der Erwerbsgrundlage verbundenen Einbußen angelegt würde. Daher ist folgerichtig auch eine Nettoperspektive nötig. Dass das objektive Nettoprinzip die durch die Erwerbstätigkeit bedingten Aufwendungen zum Abzug zulässt, beruht dementsprechend auf der Überlegung, dass diese Aufwendungen das disponible, für die Einkommensbesteuerung verfügbare Einkommen aus der Erwerbstätigkeit schmälern¹⁰.

Vor allem in der Diskussion von Verlustverrechnungsbeschränkungen sind jedoch Neigungen erkennbar, an dieser Stelle noch deutlich weiter zu gehen. Eine volle Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips durch uneingeschränkte Verrechnung jedes erwerbsbezogenen Aufwands erscheint demnach als verfassungsrechtliches Gebot. Aus dieser Perspektive bedeutet jedes Abweichen bereits eine Durchbrechung oder Ausnahme¹¹, die folglich nicht mehr durch leistungsfähigkeitsbezogene, sondern allein

7 Das gleichheitsrechtliche Folgerichtigkeitsprinzip ist dem Gleichheitssatz nicht schon auf den ersten Blick zu entnehmen, wohnt ihm aber dennoch inne: Denn der Gleichheitssatz wäre ineffektiv, wenn es dem Gesetzgeber in unbeschränktem Maß zustünde, beliebig kleine Vergleichsgruppen zu definieren. Dagegen richtet sich der letztlich Grundsatz der folgerichtigen gesetzlichen Gestaltung. Er lässt sich also darauf stützen, dass das Grundgesetz einen tatsächlich effektiven und auch gegenüber dem Gesetzgeber geltenden Gleichheitssatz gewollt hat. Dies ist auch gerade eine Errungenschaft des Grundgesetzes und seiner Interpretation in Gegenüberstellung zu der Option, den Gleichheitssatz nur als Programmsatz zu verstehen oder ihn nur auf die Gleichheit vor dem Gesetz zu beziehen. Zur besonderen praktischen Bedeutung des Folgerichtigkeitsgebots speziell in der steuerbezogenen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zusammenfassend *Kirchhof*, *AöR* 128 (2003), S. 1 (44-46).

8 *BVerfGE* 99, 88 (95).

9 Ständige Rechtsprechung des BVerfG etwa laut *BVerfGE* 99, 88 (95); siehe insbes. *BVerfGE* 93, 121 (136).

10 *BVerfGE* 99, 88 (96).

11 Vgl. zu dieser Sichtweise z.B. *FG Münster*, *FR* 2000, 1204 und die Kritik daran von *Werner*, *BB* 2001, S. 659 (660).

durch nicht-leistungsfähigkeitsbezogene Gründe, also vor allem durch Lenkungs- oder Vereinfachungsziele, gerechtfertigt werden kann.

Dem steht jedoch entgegen, dass Leistungsfähigkeit ein wertender Begriff ist und daher auch nur eine wertende Verwirklichung der Unterprinzipien nötig ist. Außerdem kennt das Grundgesetz zwar einen Begriff der Steuer, enthält aber keine besonderen Festlegungen zu ihrer materiellrechtlichen Rechtfertigung, aus denen man auf nähere Konstruktionsprinzipien einzelner Steuerarten schließen könnte. Es gilt also zunächst immer danach zu fragen, ob eine einkommensteuerliche Regelung sich noch als eine Modifikation des Leistungsfähigkeitsmaßstabs im Rahmen der Folgerichtigkeit begreifen lässt¹². Eine „Ausnahme“ davon ist erst zu prüfen, wenn das unter keinem verfassungsrechtlich akzeptablen Aspekt der Fall ist.

2. Freiheitsgrundrechtliche Ansätze

Die verfassungsrechtliche Durchsetzungskraft der Prinzipien des Einkommensteuerrechts wird wegen der zuvor beschriebenen, partiellen Abhängigkeit von der Grundentscheidung des Gesetzgebers vielfach als unbefriedigend empfunden. Die jüngere steuerverfassungsrechtliche Diskussion ist daher auch von Vorschlägen geprägt, das objektive Nettoprinzip freiheitsgrundrechtlich zu fundieren.

Ein berechtigter Ausgangspunkt für solche Ansätze beruht darauf, dass die Anknüpfung einer steuerlichen Zahlungspflicht an ein bestimmtes Verhalten auch die Ausübung dieses Verhaltens reguliert. Steuern stellen hierbei auf wirtschaftliche Eigenschaften des Steuergegenstandes ab und machen die Höhe der Belastung von deren geldmäßiger Bewertung abhängig. Daher spielt es für die Rechtfertigung eines Eingriffs eine Rolle, welche wirtschaftliche Auswirkung die Besteuerung auf den besteuerten Vorgang hat. Für diesen Aspekt einer Verhältnismäßigkeitskontrolle bedarf es also insbesondere einer wirtschaftlichen Bewertung des Steuerobjekts. Ist nun der Steuergegenstand der aus einer Erwerbsgrundlage erzielte Ertrag, so bedingt dies folglich grundsätzlich auch eine Berücksichtigung von wirtschaftlich zugehörigen Einbußen, denn ohne die Berücksichtigung einer Nettoperspektive läge es schon von der Systematik des Steuertatbestands her nahe, dass er in vielen Fällen unverhältnismäßige Ergebnisse erbringen wird. Es ist daher ein freiheitsgrundrechtliches Erfordernis, die Bemessungsgrundlage bei einer Ertragsteuer auf ein Nettoergebnis der Erwerbstätigkeit Bezug nehmen zu lassen. Auch dies verlangt allerdings keinen gänzlich unum-

12 Die in diesem Zusammenhang viel zitierte Segeljacht-Entscheidung (BVerfGE 99, 88) besagt nichts Anderes: Darin hat das BVerfG zwar eine weitgehend der Markteinkommenstheorie entsprechende Beschreibung der Einkommensteuer gegeben, diese Theorie aber nicht zum unmittelbaren Verfassungsgebot erklärt, sondern klar genug gemacht, dass es an dieser Stelle auf die einfach-gesetzliche Grundlage Bezug nimmt.

schränkten Verlustausgleich, sondern eine auf die Nettobewertung bezogene typisierende Betrachtung¹³.

Einige Stimmen erachten hingegen einen vollen Verlustausgleich für geboten. Ein Weg etwa von Art. 14 GG dorthin¹⁴ könnte von der gesicherten Basis ausgehen, dass dieser das Eigentum gerade auch wegen seiner Funktion als Grundlage privater Initiative und privaten Nutzens schützt. Als Privatnützigkeitsgarantie, so wird dann weiter gefolgert, müsse Art. 14 GG denjenigen Teil des Erwerbseinkommens schützen, der unverzichtbar ist, um die Einkommensquelle zu erhalten. Das objektive Nettoprinzip sei somit in der Privatnützigkeitsgarantie des Art. 14 GG verfassungsrechtlich verankert. Dies werde dadurch unterstrichen, dass der Steuerpflichtige zugleich gemeinwohlbezogen handele: Denn mit der Sicherung seiner Einkommensquelle betreibe er auch die Sicherung einer Steuerquelle.

Durch diese Argumentation wird die Frage, warum die steuerliche Verschonung des für die Sicherung einer Einkommensquelle eingesetzten Einkommensteils nicht nur zulässig, sondern sogar geboten sein soll, aber letztlich nicht überzeugend beantwortet. Allein der funktionale Zusammenhang des Eigentumsgrundrechts mit dem Schutz der wirtschaftlichen Grundlagen eigenverantwortlicher Lebensführung begründet noch nicht, warum die Intensität des Schutzes von Verfassungen wegen höher sein soll, wenn Erworbenes für weiteren Erwerb eingesetzt wird¹⁵, als wenn es beispielsweise ebenfalls als wirtschaftliche Grundlage der eigenen Lebensführung, aber konsumtiv eingesetzt wird – abgesehen davon, dass dadurch ebenfalls Steuerquellen gepflegt werden¹⁶.

3. Fazit

Wenn manche Prinzipien des Einkommensteuerrechts auch einen verfassungsrechtlichen Grund haben, so werden sie dadurch nicht zu verfassungsrechtlichen Prinzipien. Man kann zwar erstens sagen, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip durch mehrere ver-

13 Vgl. im Ergebnis weitgehend ebenso *Palm*, DStR 2002, S. 152 (155), der jedoch zur Begründung damit argumentiert, dass ohne die Geltung eines objektiven Nettoprinzips bei Ertragsteuern eine verfassungsrechtliche Belastungsobergrenze im Sinne des Halbteilungsgrundsatzes umgangen werden könnte.

14 Vgl. hierzu und zum Folgenden *Lehmer*, Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Verlustberücksichtigung, in: *ders.* (Hrsg.), Verluste im nationalen und Internationalen Steuerrecht, 2004, S. 1 (14-20).

15 Vgl. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung Bd. 2, 1993, S. 528 f.; *Böckenförde*, abweichende Meinung BVerfGE 93, 121/149 (154 f.).

16 Und abgesehen auch von der Frage, ob Art. 14 GG überhaupt gegen die Auferlegung reiner Geldleistungspflichten schützt. Der letzte Grund der insoweit ablehnenden traditionellen Haltung soll darin liegen, dem Gesetzgeber die Gelegenheit offen zu halten, Entwicklungen der Vermögensverteilung erforderlichenfalls auch umverteilt korrigieren zu können (*Böckenförde* [Fn. 15], 163 f.). Allerdings lässt sich die Möglichkeit, dass Geldleistungspflichten Art. 14 Abs. 1 GG betreffen können, letztlich nicht von der Hand weisen, jedenfalls soweit sie an einen konkreten Eigentumsgegenstand anknüpfen.

fassungsrechtliche Grundwertungen konstituiert wird¹⁷, und zweitens, dass dazu im Einkommensteuerrecht auch eine nettobezogene Perspektive gehört. Verfassungsrechtlich geschützt ist allerdings nicht der bisher gewohnte Umfang der Verlustverrechnung – Ausdruck des wertenden Leistungsfähigkeitsprinzips braucht auch nur ein wertendes Nettoprinzip zu sein.

Für allgemeine personenbezogene Verlustverrechnungsbeschränkungen bedeutet das, dass sie nicht schon wegen der von ihnen bewirkten Einschränkungen des objektiven Nettoprinzips verfassungsrechtlich durchweg ausgeschlossen sind. Sie sind auch nicht stets nur ausnahmsweise und gegebenenfalls aus leistungsfähigkeitsfremden Gründen verfassungskonform, sondern es ist vielmehr denkbar, dass sie je nach ihrem genauen Inhalt noch in den Rahmen einer folgerichtigen Ausgestaltung des Leistungsfähigkeitsprinzips fallen.

II. Aspekte des subjektiven Nettoprinzips – Schutz des Existenzminimums

Träfe die These zu, wonach derjenige Teil des Einkommens, der das wirtschaftliche Existenzminimum ausmacht, jedem einkommensteuerlichen Zugriff entzogen werden muss, so wäre jede Form der Mindestbesteuerung in Bezug auf das Einkommen verfassungswidrig. Die bekannten Leitsatzformulierungen des Bundesverfassungsgerichts zum Verhältnis von Einkommensteuer und Existenzminimum legen dies sogar eher nahe. Es gilt jedoch auf die verfassungsrechtliche Begründung abzustellen. Hierbei zeigen sich Unterschiede zwischen den Entscheidungen.

Als Rechtsgrundlage hat das Gericht zum einen die Unantastbarkeit der Menschenwürde in Verbindung mit dem Sozialstaatsgrundsatz genannt. Diese verlangten, dem Bürger ein selbst erzieltetes Einkommen bis zu dem Betrag, den er zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein benötigt, nicht zu entziehen¹⁸.

Auf dieser Grundlage ist die Gewährleistung des Existenzminimums eine einheitliche. Dem korrespondieren die Aussagen des Gerichts, wonach es sein kann, dass sich eine verfassungswidrige Lage erst aus dem Zusammenwirken mehrerer Regelungen ergebe, und wonach es das Sozialhilfe- und das Steuerrecht als ein „Normengeflecht“¹⁹ zu beurteilen gilt. Man sollte dies unterstreichen: Denn bei der Frage, wie beide Bereiche bei der Erfüllung einer gemeinsamen Aufgabe zusammenwirken, muss dem Gesetzge-

17 Lang in: Drenseck/Seer (Hrsg.), FS f. Kruse zum 70. Geb., 2001, S. 313 (315).

18 BVerfGE 82, 60 (85); BVerfGE 99, 216 (233).

19 BVerfGE 82, 60 (84).

ber, auch wegen der ganz unterschiedlichen Ansätze der beiden Regelungsgebiete, Spielraum zustehen²⁰.

Ein Maßstabssatz des Zweiten Senats nennt dagegen weitergehend eine „grundrechtliche Garantie des einkommensteuerlichen Existenzminimums“²¹. Zur Begründung werden Art. 2, 12 und 14 GG zitiert: Selbst wenn Steuergesetze nur an der allgemeinen Handlungsfreiheit des Art. 2 Abs. 1 GG zu messen sein sollten, sei zu berücksichtigen, dass sie gerade in deren Ausprägungen im vermögensrechtlichen und im beruflichen Bereich eingreifen. Steuergesetze dürften insoweit keine erdrosselnde Wirkung haben. Daher dürfe das Freiheitsrecht nur so weit beschränkt werden, dass dem Steuerpflichtigen ein Kernbestand des Erfolges eigener Betätigung im wirtschaftlichen Bereich erhalten bleibt. Hieraus folge, dass nach Erfüllung der Einkommensteuerschuld noch so viel vom Erworbenen verbleiben müsse, wie es für den notwendigen Lebensunterhalt nötig ist²². Auch diese Begründung ist einleuchtend: Die der Einkommensteuer unterworfenen Sachverhalte sind ausschließlich solche, mit denen ein wirtschaftlicher Bedarf durch eine wirtschaftliche Betätigung zu decken erstrebt wird. Wenn man die Grenze zur „Erdrosselung“ dieser Betätigung sucht, so ist es deshalb konsequent, auf den Verbleib eines lebensnotwendigen Minimums abzustellen.

Der zweite Begründungsweg bezieht sich im Vergleich zu dem ersten, menschenwürde- und sozialstaatsbezogenen, spezieller auf die Einkommensteuer und läuft deshalb auf einen geringeren Spielraum des Gesetzgebers bei der Zuweisung existenzsichernder Regelungsfunktionen zum sozialrechtlichen oder zum einkommensteuerlichen Bereich hinaus. Indes verlangt auch diese Begründungslinie nicht, Einkommen bis zur Höhe des Existenzminimums als durchweg überhaupt nicht relevant für die Leistungsfähigkeit anzusehen²³, und sie verlangt beispielsweise ebenfalls nicht, dass die einkommensteuerliche Sicherung des Existenzminimums zwingend dem Jährlichkeitsprinzip der Einkommensteuer folgen muss.

Allgemeine personenbezogene Verlustverrechnungsbeschränkungen verletzen folglich trotz ihrer Mindestbesteuerungseffekte nicht immer den verfassungsrechtlichen Schutz des Existenzminimums, sondern können dessen Anforderungen durch eine sachge-

20 Vgl. zutreffend auch Kirchhof, Das EStGB – ein Vorschlag zur Reform des Ertragsteuerrechts, Beihefter 5 zu DStR 2003 H. 37, S. 6, mit dem Hinweis, dass der Gesetzgeber grundsätzlich die Wahl habe, wie er das Existenzminimum sicherstellt.

21 BVerfGE 87, 153 (169); Hervorhebungen nicht im Original.

22 BVerfGE 87, 153 (169).

23 Vgl. Arndt/Schumacher, AöR 118 (1993), S. 513 (534 in Fn. 154); das ergibt sich auch aus BVerfGE 87, 153 (170). Für einen konsequenteren Ausbau des vom BVerfG herangezogenen Grundgedankens hingegen Lehner, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht: Bausteine zu einem Verfassungsrecht des sozialen Steuerstaates, 1993, S. 412, 414 f. – In der Begründung des BVerfG aus dem 87. Band ist allerdings in der Tat bereits viel von der Gedankenwelt einer spezifischen Begrenzung des Steuereingriffs enthalten, die den Höhepunkt ihrer justiziellen Umsetzung drei Jahre später in der „Halbteilungs“-Entscheidung desselben Senats (BVerfGE 93, 121) erreichte.

rechte Typisierung, auch im Zusammenwirken mit dem Recht der sozialen Hilfe, gerecht werden. Die unterschiedlichen Begründungswege des Bundesverfassungsgerichts führen zwar zu tendenziell unterschiedlichen Antworten darauf, inwieweit der Schutz des Existenzminimums die Belastung des notwendigen Einkommens gerade im einkommensteuerrechtlichen Sinne erfordert oder eher eine Frage der generellen Möglichkeit ist, den Lebensunterhalt zu bestreiten²⁴. Doch selbst die insoweit engere Freiheitsgrundrechtliche Herleitung beschränkt den Gesetzgeber nicht auf eine ausschließlich an die vorhandenen einkommensteuergesetzlichen Kategorien anknüpfende Sichtweise.

C. Die allgemeine Beschränkung des externen Verlustausgleichs in § 2 Abs. 3 S. 2–8 EStG nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002

Das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 hat eine Verlustverrechnungsbeschränkung des oben beschriebenen Regelungstyps in § 2 Abs. 3 S. 2–8 EStG normiert. Deren Analyse ist nach wie vor lohnend: Denn erstens hat die Regelung wie kaum eine andere die Auseinandersetzungen über das objektive und das subjektive Nettoprinzip und deren einfach- und verfassungsrechtliche Bedeutung brennglasartig gebündelt²⁵. Die Diskussion ist daher weit über den Tatbestand selbst hinaus aufschlussreich, und zugleich wird eine Zwischenbilanz des dabei gewonnenen Erkenntnisfortschritts sichtbar. Zweitens sind die diesbezüglichen verfassungsrechtlichen Streitigkeiten in der Praxis noch nicht „entschieden“, und drittens sind die betroffenen Veranlagungszeiträume 1999 bis 2003 verfahrensmäßig teils noch nicht abgewickelt.

I. Funktion und Wirkungen der Regelung

Die Durchsetzung der Verlustausgleichsbeschränkung in § 2 Abs. 3 EStG ist ein Beispiel für die eingangs²⁶ als erste steuerpolitische Funktion solcher Regelungen genannte Überlegung zur Steuergerechtigkeit im vertikalen Verhältnis.

24 Vgl. dazu auch *Birk* in: *Lehner* (o. Fußn. 14).

25 Siehe zu der folgenden Auseinandersetzung aus der jüngeren Literatur, jew. m.w.N. auch aus der Rspr., u.a.: *Lehner*, v. *Groll*, *Herzig* und *Raupach* in: *Lehner* (o. Fußn. 14); *Kohlhaas*, DStR 2003, S. 1142 ff.; *ders.*, DStR 2002, S. 1250 ff.; *Stapperfend*, FR 2001, S. 782 ff.; *Wesselbaum-Neugebauer*, SteuerStud 2002, S. 451 ff.; *Hergarten*, DStR 2001, S. 1876 ff.; *Altfelder*, DB 2001, S. 350 ff.; *Palm* (o. Fußn. 13); *Werner*, BB 2001, S. 659 ff.; *ders.*, StB 2001, S. 379 ff.; *Holdorf*, BB 2001, S. 2085 ff.; *Offerhaus*, in: FS W. Jakob zum 60. Geb., 2001, S. 187 ff.; *Pezzer*, BB 2001, H. 51, I; *Eggers*, StuB 2003, S. 937 ff.; *ders.*, StuB 2001, S. 755 ff.; *Brähler/Djanani/Lösel*, NWB Beil. 1 zu 4/2003, S. 1 ff.; *Nolte*, D-spezial 2002, Nr. 35, S. 2 ff.; *dies.*, BuW 2002, S. 890 ff.; *Strunk*, StB 2003 H.9, M13, *Hallerbach*, FR 2001, S. 780 ff.; *Kanzler*, FR 2003, S. 665 f.; *Verfürth*, StB 2003, S. 362 ff.; *Schuhmann*, StBp 2002, S. 327 ff.

26 S.o. A. II. (S. 3).

Das genaue Ziel der Norm wird gleichwohl teils als unklar angesehen²⁷. Diese Kritik greift für die rechtliche Beurteilung nicht durch. In der Entwurfsbegründung war zwar von einer Stoßrichtung nicht ausschließlich, aber „insbesondere“ gegen so genannte Abschreibungsmodelle die Rede²⁸. Nach der Ausschussberatung heißt es dann aber, die Regelung sei notwendig, „um ein Mindestmaß der Besteuerung bei hohen positiven Einkünften aus einzelnen Einkunftsarten sicherzustellen“²⁹. Demnach erfolgte letztlich bewusst eine allgemeine Bezugnahme auf Fälle einer hohen Differenz zwischen positiven und negativen Einkünften aus unterschiedlichen Einkunftsarten, und nur dies entspricht auch dem gesetzlichen Tatbestand. Dafür spricht zudem, dass die Norm *kumulativ* neben § 2b EStG erlassen wurde.

Es ist folglich als ein für die weitere Bewertung wichtiger Gesichtspunkt festzuhalten, dass spätestens die Gesetz gewordene Fassung von § 2 Abs. 3 S. 2–8 EStG sich nicht spezifisch gegen rein steuerlich motivierte Gestaltungen richtet, sondern eine allgemeine Änderung der Belastungsrelation beinhaltet.

Warum sich diese Modifikation nun allein auf den externen Verlustausgleich konzentriert, kann nur von der Entstehungsgeschichte her erschlossen werden:

Der Regierungsentwurf enthielt noch eine Differenzierung zwischen den Einkunftsarten, bezogen auf ihre Relevanz für eine Mindestbesteuerungswürdigkeit des Steuerpflichtigen. Unterschieden wurde zwischen Einkünften aus „aktiver“ Tätigkeit, die auf einem besonderen persönlichen Einsatz des Steuerpflichtigen beruhen, und solchen aus „passiver“ Tätigkeit, bei denen das nicht in erster Linie zutreffen sollte³⁰. Beschränkt wurde nur die Anrechnung von negativen Einkünften aus passiver Tätigkeit auf positive Einkünfte aus aktiver Tätigkeit³¹. Diese Unterscheidung sah sich vor allem dem Einwand des Grundsatzes gegenüber, wonach alle Einkunftsarten in gleicher Weise wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zum Ausdruck bringen – ein Grundsatz allerdings, der zwar der Systematik des Gesetzes entspricht, von diesem aber nur in zunehmend eingeschränktem Maße eingelöst wird. Noch gravierender fiel indessen die Schwierigkeit ins Gewicht, eine überzeugende Abgrenzung zwischen aktiven und passiven Ein-

27 Vgl. *Stapperfend* in: *Ebling* (Hrsg.), DStJG 24 (2001), S. 328 (355).

28 Entwurf (der Fraktionen SPD und Bündnis 90/Die Grünen) eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, BT-Drs. 14/23, S. 167

29 Dritter Bericht des Finanzausschusses zum Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, BT-Drs. 14/443, S. 15 f.

30 Siehe § 2 Abs. 1a EStG i.d.F. des Entwurfs (o. Fußn. 28): „Aktiv“ sollten vor allem selbstständige Arbeit, nichtselbstständige Arbeit sowie Gewerbe sein, wenn dieses „ausschließlich oder fast ausschließlich die Herstellung oder Lieferung von Waren, die Gewinnung von Bodenschätzen sowie die Bewirkung gewerblicher Leistungen zum Gegenstand hat [...]“. Als „passiv“ verblieben v.a. die Nutzung von Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung sowie Gewerbebetriebe mit „passivem“ Gegenstand. Kritisch z.B. *Dehne/Rosenberg/Zitzelsberger*, DB 1999, S. 114 (117).

31 Und zwar auf die Hälfte ab einem Sockelbetrag von 100.000 DM, siehe § 2 Abs. 3 S. 3–5 EStG i.d.F. des Entwurfs (o. Fußn. 28) mit Begründung auf S. 167.

kunftsarten zu finden³². Die Differenzierung zwischen aktiven und passiven Einkunftsarten wurde somit angesichts der mit ihr verbundenen Probleme fallen gelassen. Wie ein Rudiment davon blieb jedoch erhalten, allein den Verlustausgleich zwischen verschiedenen Einkunftsarten zu beschränken.

Diese somit nur unvollkommen verwirklichte Richtungsänderung im Gesetzgebungsverfahren erweist sich als ausschlaggebend für einige der entscheidenden Schwachstellen der Regelung – ein für die Wirklichkeit heutiger Steuergesetzgebung nicht untypisches Phänomen.

Als steuerbezogene, also von den damit verbundenen Liquiditäts- und Finanzierungsfolgen absehende Wirkung der Norm ergibt sich nun, da der nicht ausgeglichene Teil der negativen Einkünfte für den periodenübergreifenden Verlustabzug nach § 10d EStG zur Verfügung steht, zunächst eine zeitliche Streckung des externen Verlustausgleichs. Verluste wirken sich insoweit wie Minderungen eines künftigen Erwerbserfolgs aus³³.

Mit diesem Streckungseffekt sind die Folgen aber nicht erschöpfend beschrieben, da sich seine steuerlichen Resultate erst aus dem Kontext ergeben. Insbesondere kommt es nicht in jedem Fall zur Anrechnung aller verbliebenen negativen Einkünfte, da sie nicht weiter abgezogen werden können, soweit es an entsprechenden positiven Einkünften fehlt. In einem System, das nicht alle Teile des Einkommens gleich stark belastet, kann sich eine Verlustausgleichsbeschränkung andererseits je nach Einzelfall sogar als günstig für den Steuerpflichtigen erweisen³⁴. Sie kann unter anderem auch bewirken, dass Frei- und Pauschbeträge steuermindernd zum Ansatz kommen, anstatt ungenutzt mit dem Jahreswechsel zu verfallen. Außerdem ist zu beachten, dass es für die günstigen oder ungünstigen Auswirkungen der Streckung der Verlustverrechnung darauf ankommt, wie sich der persönliche Steuersatz zwischen den Veranlagungszeiträumen unterscheidet.

Als ein weiterer wichtiger Aspekt für die Beurteilung der Norm ist folglich zu konstatieren, dass ihre Wirkungen widersprüchlicher und weitreichender sind, als es in einer Beschreibung als bloße Streckung der Verlustverrechnung zum Ausdruck kommt: Denn eine „nur zeitbezogene“ Wirkung von Verlustverrechnungsbeschränkungen gibt es im geltenden System des Einkommensteuergesetzes nicht.

32 Eingehend und anschaulich zu den Umständen der Entstehungsgeschichte *Werner* (o. Fußn. 2), S. 23 ff.

33 *Kirchhof/Geserich* in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff* (o. Fußn. 6), § 2, Stand 121. Erg.-Lfg. Mai 2002, Rz. D 2

34 Wirkungsanalysen insbes. bei *Kirchhof/Geserich* (o. Fußn. 33), Rz. D 272; *Ritzer*, Die Mindestbesteuerung nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, 2000, S. 23 f.; *Bender*, Verlustverrechnungsbeschränkungen im EStG: ein systematischer Verbesserungsvorschlag, 2002, S. 187 ff.

II. Verhältnis zu den Prinzipien des Einkommensteuergesetzes

Das Verhältnis der Verlustausgleichsbeschränkung in § 2 Abs. 3 S. 2–8 EStG a.F. zu den Prinzipien des EStG ist erstens dadurch gekennzeichnet, dass die Norm das Prinzip der synthetischen Einkommensteuer schwächt. Sie knüpft zwar in Abkehr von der Entwurfsfassung keine unterschiedlichen Rechtsfolgen an bestimmte Einkunftsarten, gibt aber der Unterscheidung nach Einkunftsarten eine zusätzliche Wirkung und verstärkt damit die Bedeutung der in den einkunftsartspezifischen Regelungen des EStG zunehmend³⁵ angelegten schedularen Elemente. Das erhöht zugleich den Anreiz, gestalterische Anstrengungen mit dem Ziel zu unternehmen, positive und negative Einkünfte möglichst in derselben Einkunftsart anfallen zu lassen. Die Möglichkeiten dazu sind für die Steuerpflichtigen je nach der Art ihrer Erwerbstätigkeiten ungleich verteilt – das größte Maß an Flexibilität besteht im Zusammenhang mit gewerblichen Einkünften – und haben teils frappierende steuerliche Effekte³⁶.

Die zweite Auswirkung auf die Prinzipien ist eine Modifikation des objektiven Nettoprinzips, und zwar dahin, die Beurteilung der steuerlichen Leistungsfähigkeit in eine Abhängigkeit davon zu bringen, ob sich Gewinn und Verlust in unterschiedlichen oder innerhalb derselben Einkunftsart gegenüber stehen.

Trotzdem wurde die Bezeichnung „Gesamtbetrag der Einkünfte“ in § 2 Abs. 3 S. 1 EStG nicht geändert und soll laut Gesetz im Wesentlichen weiterhin die Summe der Einkünfte sein. Der Begriff erfüllt diesen Anspruch aber spätestens wegen der Korrektur der Verlustverrechnung nicht mehr, sondern ist zu einem inhaltlich bewertenden Schritt geworden. Schon die unaufmerksame Begrifflichkeit des Gesetzes liefert dem Betroffenen dadurch den Anlass zu der Frage, wovon er denn eine Einkommensteuer zahlen soll, soweit Einkünfte doch „eigentlich“ gar nicht vorhanden sind. Dieser Einwand erscheint sogar derart anschaulich, dass er oftmals den treffenden, aber weniger leicht einsichtig zu machenden Hinweis, dass ein steuerrechtliches Einkommen von Null ohnehin nicht unbedingt ein wirtschaftliches Einkommen von Null bedeutet, politisch aus dem Feld schlagen wird. So „rächt“ es sich, wenn gesetzliche Begriffe nicht das halten, was sie versprechen – was nur einer der guten Gründe dafür ist, der Pflege der systematischen und handwerklichen Qualität der Gesetze mehr Aufmerksamkeit zu widmen.

Als dritte prinzipienbezogene Auswirkung verringert die allgemeine Verlustausgleichsbeschränkung im Ergebnis die Schutzintensität des subjektiven oder privaten Nettoprinzips, insbesondere des einkommensteuerlichen Existenzminimums. Denn

35 Der *Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung*, Jahresgutachten 2003/2004: Staatsfinanzen konsolidieren – Steuersystem reformieren, BT-Drs. 15/2000, Rz. 557, spricht zutreffend von einem Trend, die synthetisch gedachte Einkommensteuer zunehmend in eine – jedoch unsystematische – Schedulensteuer übergehen zu lassen.

36 Näher *Ritzer* (o. Fußn. 34), S. 10–12; *Bender* (o. Fußn. 34) S. 189–190; *Nolte*, Mindestbesteuerung – Verlustverrechnung in der Praxis, 2001, S. 23 f.; *Barthel*, DStR 2001, S. 1582.

zwar wurden die gesetzlichen Ausprägungen des subjektiven Nettoprinzips nicht verändert. Jedoch sind mit der einschränkenden Modifikation des objektiven Nettoprinzips keine neuen Vorkehrungen hinsichtlich ihrer mittelbaren Auswirkung auf die faktische Effektivität der im Einkommensteuertatbestand nachgeordneten, den Schutz des Existenzminimums bezweckenden Regelungen verbunden worden.

Viertens schließlich tritt die Regelung in ein Reibungsverhältnis mit dem Prinzip der Hinzuerwerbsbesteuerung. Das Einkommen als Steuergegenstand macht die Einkommensteuer zu einer Steuer auf den Hinzuerwerb und lässt sie insbesondere Abstand zu einer Besteuerung halten, die sich auf die vorhandene Substanz, insbesondere das Vermögen bezieht. Eine allgemeine Verlustausgleichsbeschränkung kann dazu führen, dass die Steuer nicht aus den im gleichen Veranlagungszeitraum erzielten Einkünften im steuerlichen Sinne bezahlt werden kann. Stimmen in der Literatur gehen infolgedessen in die Richtung, in der einkommensteuerlichen Mindestbesteuerung eine zum Teil vom Ist-Ertrag abgekoppelte Besteuerung der Vermögenssubstanz zu sehen³⁷.

Diese Grenze zu bestimmen, fällt schwer: Von den Wirkungen her betrachtet, verwirklicht das EStG in den „echten“ Verlustfällen bei Anwendung einer Mindestbesteuerungsnorm die Hinzuerwerbsidee nicht mehr. Vom Tatbestand und vom Belastungsgrund her gesehen überschreitet es die Schwelle hingegen nicht. Als Mittel zur Abgrenzung zwischen Einschränkung und Durchbrechung des Hinzuerwerbsprinzips bleibt somit nur, aus beiden genannten Perspektiven auf eine typisierende Betrachtung abzustellen. Diese spricht dafür, dass § 2 Abs. 3 S. 2–8 EStG a.F. das Prinzip noch nicht durchbrechen, da der Steuertatbestand insgesamt, zumal bei überperiodischer Betrachtungsweise, noch auf ihm beruht; man kann also noch von einer Mindestbesteuerung „im einkommensteuerlichen Sinne“ sprechen. Allerdings bleiben die Reibung mit dem Hinzuerwerbsprinzip und die Verringerung des Abstands zur Substanzbesteuerung offensichtlich und unterstreichen die Frage, ob insoweit noch eine tragfähige Leistungsfähigkeitsindikation zu Grunde liegt.

III. Verfassungsrechtliche Beurteilung

1. Aspekte des objektiven Nettoprinzips

Wenn man der hier vertretenen Analyse von gesetzlichem Tatbestand und verfassungsrechtlichen Grundlagen folgt, kristallisiert sich unter den zahlreichen im Zusammenhang mit dem objektiven Nettoprinzip diskutierten verfassungsrechtlichen Einwänden gegen § 2 Abs. 3 S. 2–8 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 einer als der zentrale Punkt heraus, nämlich das Abstellen der Norm auf die Unterscheidung zwischen dem internen und dem externen Verlustausgleich.

³⁷ Vgl. m.w.N. *Kirchhof/Geserich* (o. Fußn. 33), Rz. D 262. Das könnte sogar die Einordnung als Einkommensteuer in Frage stellen, vgl. auch *Bender* (o. Fußn. 34), S. 186.

Da die Leistungsfähigkeit notwendigerweise wertend zu bestimmen ist³⁸, darf der Gesetzgeber zwar grundsätzlich auch danach unterscheiden, durch welche Umstände eine Minderung der Leistungsfähigkeit eingetreten ist. Wird aber an die Einkunftsarten angeknüpft, kommt es weiter darauf an, *was* diese eigentlich typisieren. Die Zusammenfassung mehrerer Quellen in einer Einkunftsart beruht vor allem darauf, dass dieselben Indikatoren der Leistungsfähigkeit auf sie angewendet werden dürfen – nicht darauf, dass sie etwa stets einen einheitlichen Erwerbszusammenhang aus der Sicht der Person des Steuerpflichtigen darstellen. Eine zulässige Differenzierung könnte zwar grundsätzlich daran anknüpfen, dass Einkunftsarten auch bei einem nominell gleichen steuerrechtlichen Ergebnis nicht immer das Gleiche über die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit aussagen. Für die vom Gesetz vorgesehene Anknüpfung allein an die Entstehung von Gewinn und Verlust in unterschiedlichen Einkunftsarten – und sogar ohne Rücksicht darauf, in welchen – fehlt es hingegen an einem Grund, der noch folgerichtig mit einer Besteuerung nach dem Maß der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in Verbindung steht.

Da die Regelung somit außerhalb des Rahmens der Folgerichtigkeit liegt, bleiben andere Rechtfertigungen zu prüfen. Am ehesten käme noch der Lenkungszweck in Frage, eine übermäßige Ausnutzung von Steuervergünstigungen durch „Abschreibungskünstler“ zu verhindern. Darauf ist das Gesetz aber, wie dargelegt³⁹, nicht ausreichend spezifisch bezogen. Es verstößt mithin gegen den allgemeinen Gleichheitssatz.

Der Bundesfinanzhof ist im Mai 2001 in einem Aussetzungsverfahren zum entgegengesetzten Ergebnis gekommen⁴⁰. Der Kern seiner Argumentation⁴¹ ist: Das Gesetz stelle die grundsätzliche Abziehbarkeit der Verluste nicht in Frage. Es schränke das objektive Nettoprinzip dahin ein, dass der externe Verlustausgleich nur noch eingeschränkt sofort zugelassen werde, während der restliche Anteil auf andere Veranlagungszeiträume vor- oder rückgetragen werde. Das Leistungsfähigkeitsprinzip verlange aber nicht, jeden Verlust sofort verrechnen zu können, sondern es genüge zumindest, wenn Verluste überhaupt, sei es auch in einem anderen Zeitraum, steuerlich berücksichtigt würden.

Dabei lässt das Gericht jedoch außer Betracht, dass die Bewahrung des überperiodischen Verlustabzugs nicht davon entbindet, die in der gegenwärtigen Periode erfolgende Modifikation des Leistungsfähigkeitsgedankens begründen zu müssen: Denn eine „nur“ zeitbezogene Wirkung der Verlustausgleichsbeschränkung gibt es, wie auf-

³⁸ Zu den Anforderungen s.o. B. I. (S. 4 ff., zusammenfassend B. I. 3. [S. 7 f.]).

³⁹ S.o. C. I. (S. 10 f.)

⁴⁰ Jedenfalls soweit es um „unechte“ Verluste geht; diese Einschränkung spielt jedoch für die folgende Argumentation keine entscheidende Rolle.

⁴¹ *BFHE* 195, 314 (BStBl. II 2001, 552), Entscheidungsgründe II. 3. a) bb).

gezeigt wurde, nicht⁴², und die Regelung wirkt sich noch nicht einmal eindeutig immer zu Gunsten oder zu Ungunsten der Steuerpflichtigen aus.

2. Aspekte des subjektiven Nettoprinzips – Schutz des Existenzminimums

Im März 2003 hat sich der Bundesfinanzhof hingegen, ebenfalls in einem Aussetzungsverfahren, gegen die Verfassungsmäßigkeit der Norm ausgesprochen, und zwar unter Berufung auf den Schutz des Existenzminimums. Auf den ersten Blick wirkt das überraschend, da die Vorschrift gerade nur Steuerpflichtige mit deutlich überdurchschnittlichen positiven Einkünften betrifft. Das Gericht hat allerdings die berechnete Frage gestellt, ob das Einkommensteuergesetz auch unter Anwendung der allgemeinen Beschränkung des externen Verlustausgleichs noch eine tragfähige Typisierung der Fälle enthält, in denen der existenznotwendige Bedarf trotz Besteuerung gesichert ist. Dies hat der Senat verneint: Denn da die Beschränkung der Verlustverrechnung auch „echte“ Verluste im Sinne von wirklichen Mittelabflüssen betreffe, könne es sein, dass dem Steuerpflichtigen infolge der Mindestbesteuerung tatsächlich nicht mehr genug verbleibt, um das Existenznotwendige aus dem Ergebnis seiner steuerrelevanten Tätigkeit tragen zu können⁴³.

Dagegen spricht allerdings, dass die Gesetzesregelung insbesondere mit dem Sockelbetrag von 51.500 Euro⁴⁴ positiver Einkünfte einen tragfähigen Indikator dafür enthält, dass das Existenzminimum typischerweise tatsächlich vorhanden ist⁴⁵, zumal positive Einkünfte dieser Höhe in der Regel nur aus einem längerfristig angelegten wirtschaftlichen Erfolg herrühren können. Dieses Indiz genügt jedenfalls dann den verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Berücksichtigung des Existenzminimums im Einkommensteuerrecht, wenn im Einklang mit den hierzu oben genannten Argumenten⁴⁶ berücksichtigt wird, dass die Bemessungsperspektive beispielsweise über den einzelnen Veranlagungszeitraum hinaus reichen darf und dass der Gesetzgeber einen Spielraum für die genauere Abstimmung der existenzsichernden Funktionen von einkommensteuerlichem Verschonungs- und sozialem Leistungsrecht hat. Angesichts dessen darf der Gesetzgeber in den von der Regelung erfassten Fällen typischerweise davon ausgehen, dass der Steuerpflichtige entweder seine Existenz ohnehin selbst zu sichern im Stande ist oder dass es, anderenfalls, regelmäßig wenigstens gerechtfertigt ist, diese vorrangigen Selbsthilfemöglichkeiten, insbesondere den Einsatz eigenen Vermögens, im Verhältnis zum Einspringen der öffentlichen Hand behördlich zu prüfen, die Frage also erforderlichenfalls im Regelungsbereich der sozialen Hilfe zu bearbeiten.

42 S.o. C. I. (S. 12).

43 *BFHE* 202, 141 (BStBl. II 2003, 516) und *BFHE* 202, 147 (BStBl. II 2003, 523), jeweils Entscheidungsgründe II. 2. d).

44 Bei Einzelveranlagung.

45 So zu Recht im Ergebnis auch *Palm* (o. Fußn. 13), S. 152 (160).

46 S.o. B. II. (S. 9 f.).

Die entgegengesetzte Argumentation des Bundesfinanzhofs dürfte zum einen darauf beruhen, dass er sich gedanklich stärker von den Strukturen des geltenden einfachen Einkommensteuerrechts leiten lassen hat, zum anderen darauf, dass er den Spielraum des Gesetzgebers offenbar geringer veranschlagt. Beides könnte wiederum wesentlich damit zusammenhängen, dass der Senat unter den Maßgaben des Bundesverfassungsgerichts zum Existenzminimum augenscheinlich vorrangig gerade die besonders eng an der Einkommensteuer orientierten⁴⁷ herangezogen hat.

D. Die allgemeine Beschränkung des Verlustvortrags in § 10d Abs. 2 EStG nach dem „Korb II“ zum Steuervergünstigungsabbaugesetz

I. Begründung und Funktion der Neuregelung

Ein erster Anlauf zur Einführung einer allgemeinen Beschränkung des interperiodischen Verlustabzugs nach § 10d EStG wurde im Rahmen des Entwurfs zum Steuervergünstigungsabbaugesetz unternommen⁴⁸ und vom Bundestag im Februar 2003 zunächst verabschiedet⁴⁹. Die nach der Verweigerung der Zustimmung durch den Bundesrat⁵⁰ im Vermittlungsverfahren ausgehandelte und sodann von Bundestag und Bundesrat im Mai 2003 beschlossene Endfassung dieses Gesetzes⁵¹ ließ das Vorhaben aber vorerst scheitern.

Die Bundesregierung hatte sich allerdings im Zusammenhang mit dem Ergebnis dieses Vermittlungsverfahrens dazu verpflichtet, weitere Gesetzesregelungen in Bezug auf den Kompromissvorschlag des Vermittlungsausschusses auf den Weg zu bringen, was in einer Protokollerklärung des Kabinetts festgehalten wurde. Für § 2 Abs. 3 und § 10d EStG wurde dabei die Prüfung von Änderungen mit den Zielen der Vereinfachung der Regelungen und der Verstetigung des Steueraufkommens angekündigt⁵². Darauf beruhte der am 13. August 2003 vom Kabinett verabschiedete Entwurf des „Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz“, dessen sperriger Titel im Fachjargon meist mit der nicht-amtlichen Bezeichnung eines „Korbes II“ zum Steuervergünstigungsabbaugesetz abgekürzt wird.

47 Vgl. zu den diesbezüglichen Differenzen oben B. II. (S. 8 f.)

48 Art. 1 Nr. 11 des Entwurfs (der Fraktionen SPD und Bündnis 90/Die Grünen) eines Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz – StVergAbG), BT-Drs. 15/119, S. 4, mit einer nicht über die Aussage des Gesetzestextes hinausgehenden Begründung auf S. 38. – Die Verlustverrechnung generell unter den Begriff einer „Steuervergünstigung“ zu fassen, wäre im Übrigen verfehlt.

49 BT-Plenarprot. 15/29 S. 2248 (A) vom 21.2.2003.

50 Vom 14.3.2003, BR-Plenarprot. Nr. 786, S. 51 (D).

51 Gesetz vom 16.5.2003, BGBl. I 2003 Nr. 19 vom 20.5.2003, S. 660.

52 Näher *Rödter/Schumacher*, DStR 2003, S. 805 (819).

Darin wurde zum einen die Aufhebung von § 2 Abs. 3 S. 2-8 EStG vorgesehen. Die Begründung erwähnt, die Regelung habe an Bedeutung verloren, weil lenkungszweckbezogene Verlustquellen erheblich, insbesondere durch das Auslaufen des Fördergebietsgesetzes, vermindert worden seien. Auch habe sich die Beschränkung des Verlustausgleichs in der Praxis als schwer handhabbar erwiesen. Der Wegfall diene der Vereinfachung der Verlustverrechnung⁵³.

Jedenfalls der verlautbarten Begründung zufolge kam der Abschied also – was nicht zuletzt auch taktischen Erwägungen geschuldet sein dürfte – nicht etwa aus eingestander Erkenntnis der auf das Leistungsfähigkeitsprinzip bezogenen verfassungsrechtlichen Defizite der Norm. Die „Wiederholungsgefahr“ wurde somit nicht gebannt.

Bereits gleichzeitig wurde ein neues Mindestbesteuerungskonzept auf den Weg gebracht, nämlich durch Wiederaufnahme der ursprünglich für das Steuervergünstigungsabbaugesetz vorgesehenen Idee zu § 10d Abs. 2 EStG, den Verlustvortrag ab einem Sockelbetrag von 100.000 Euro zu halbieren⁵⁴. Der Sockelbetrag ging auf einen Vorschlag des Finanzausschusses zurück und sollte als Mittelstands- und Existenzgründerkomponente dienen⁵⁵. Im „Korb II“ gelangte das Thema erneut in den Vermittlungsausschuss, und zwar diesmal als Teil der Aufsehen erregenden, schließlich in Marathonsitzungen und einem Nachtgipfel kulminierenden Verhandlungen über das „Reformpaket“ von 2003. Dabei wurde der Sockelbetrag in § 10d Abs. 2 EStG auf eine Million Euro aufgestockt sowie als zusätzliche Abmilderung, kurz vor dem Abschluss der Verhandlungen, die Verrechnungsquote von 50 auf 60 v.H. des den Sockelbetrag übersteigenden laufenden Gewinns erhöht⁵⁶. Die entsprechenden Anpassungen erfolgten für den Gewerbeertrag in § 10a GewStG, dessen Beratung inzwischen in den Verhandlungsbereich zur Gemeindefinanzreform übergegangen war⁵⁷. Die Milderung der Verlustabzugsbeschränkung in § 10d Abs. 2 S. 1 EStG durch den Vermittlungsausschuss ist also im Vergleich zum Ausgangsentwurf sehr gravierend, ohne an den prinzipiellen und steuersystematischen Eigenschaften der Regelung etwas Grundsätzliches zu ändern.

§ 10d Abs. 2 EStG n.F. ist ein Beispiel für die eingangs genannte zweite steuerpolitische Funktion von allgemeinen Verlustverrechnungsbeschränkungen⁵⁸: Der Grund für

53 Entwurf (der Bundesregierung) eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz, BT-Drs. 15/1518, Art. 1 Nrn. 1 und 3 und Begründung S. 13.

54 Dazu Gesetzentwurf (o. Fußn. 53), BT-Drs. 15/1518, Art. 1 Nr. 3.

55 Beschlussempfehlung des Finanzausschusses, BT-Drs. 15/480, Begründung S. 4, Änderungswortlaut Art. 1 Nr. 11 (§ 10d EStG) auf S. 20 und Art. 5 Nr. 4 (§ 10a GewStG).

56 Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses zum Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz, BT-Drs. 15/2243, S. 2.

57 Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses zum Gesetz zur Reform der Gewerbesteuer (Gewerbesteuerreformgesetz – GewStRefG), BT-Drs. 15/2248, S. 3 f.

58 S.o. A. II. (S. 3).

die Beschränkung sei nämlich – so die Begründung wörtlich – in dem „gewaltigen Verlustvortragspotenzial der Unternehmen zu sehen, das diese vor sich her schieben“⁵⁹. Dieses wurde seinerzeit auf rund 250 Milliarden Euro geschätzt⁶⁰. „Um das Steueraufkommen für die öffentlichen Haushalte kalkulierbarer zu machen“, so heißt es weiter, sei es „geboten, den Verlustvortrag zu strecken“⁶¹.

Die politische Begründung für die neue Version der Mindestbesteuerung in Form einer allgemeinen Verlustvortragsbeschränkung weist also, so muss man sagen, keinerlei Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips auf. Ob dies auch für den Inhalt der Norm gilt, ist allerdings eine andere Frage.

Die Widerstände gegen die Neuregelung sind sehr beträchtlich. Repräsentativ dafür steht die Reaktion des Jahresgutachtens des Sachverständigenrats zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung vom November 2003 auf den zu diesem Zeitpunkt aktuellen Stand der Gesetzgebung: Ein Wegfall der bisherigen Verlustausgleichsbeschränkungen in § 2 Abs. 3 EStG wird darin ausdrücklich begrüßt, da diese wirkungsanalytisch zweifelhaft, steuersystematisch verfehlt und wegen ihrer weitgehenden Unverständlichkeit rechtsstaatlich bedenklich seien. Den Entwurf einer Nachfolgeregelung in § 10d Abs. 2 EStG bezeichnet der Sachverständigenrat hingegen als eine im internationalen Vergleich einzigartige Mindestbesteuerungsform und lehnt sie wegen negativer Auswirkungen auf die Investitionsanreize ab: Vor allem ausländische Investoren würden von erstmaligen Großengagements in Deutschland abgehalten, zumal sie bei Neuansiedlungen im Allgemeinen weniger diversifiziert seien als bereits ansässige Unternehmen und daher ein geringeres Verlustverrechnungspotenzial hätten⁶².

Die Gesetze wurden gleichwohl vom Bundestag und vom Bundesrat am 19. Dezember 2003 verabschiedet⁶³ und sind am 1. Januar 2004 in Kraft getreten⁶⁴. Die neuen Fassungen von § 2 Abs. 3 EStG, § 10d EStG und § 10a GewStG sind erstmals für den Veranlagungs- bzw. Erhebungszeitraum 2004 anzuwenden⁶⁵.

59 Gesetzentwurf (o. Fußn. 53), BT-Drs. 15/1518, Begründung S. 13.

60 *Sachverständigenrat* (o. Fußn. 35), BT-Drs. 15/2000, Rz. 282.

61 Gesetzentwurf (o. Fußn. 53), BT-Drs. 15/1518, Begründung S. 13.

62 *Sachverständigenrat* (o. Fußn. 35), BT-Drs. 15/2000, Rz. 549.

63 BT-Plenarprot. 15/84, Namentliche Abstimmungen Nr. 4 (zum „Korb II“) und Nr. 2 (zur Gewerbesteuer).

64 Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22.12.2003, BGBl. I Nr. 65 v. 27.12.2003, S. 2840 (Inkrafttreten: Art. 8); Gesetz zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes und anderer Gesetze vom 23.12.2003, BGBl. I Nr. 66 v. 29.12.2003, S. 2922 (Inkrafttreten: Art. 7).

65 Gemäß § 52 Abs. 2a und Abs. 25 EStG n.F. bzw. § 36 GewStG n.F.

II. Wirkungen und Verhältnis zu den Prinzipien des Einkommensteuergesetzes und zum Verfassungsrecht

Die neue Mindestbesteuerungsregelung betrifft im Gegensatz zur alten nicht mehr die gegenwärtige, sondern nur die interperiodische Verlustverrechnung. Sie erfasst außerdem nunmehr auch Steuerpflichtige, die Einkünfte aus nur einer Einkunftsart erzielen und somit insbesondere auch Kapitalgesellschaften. Die Gesetzesinitiatoren weisen darauf hin, dass keine steuerlichen Verluste endgültig verloren gehen, sondern nur eine zeitliche Streckung erfolgt⁶⁶. Der Klarheit halber muss demgegenüber jedoch dargetan werden, dass bei einer Kürzung des überperiodischen Verlustvortrags ein Teil der Verluste definitiv als nicht abziehbar stehen bleibt, solange und soweit in den auf Verlustphasen folgenden Gewinnphasen nicht verrechenbare Gewinne erwirtschaftet werden, die mindestens um den entsprechenden Beschränkungsfaktor höher sind als die vorherigen Verluste⁶⁷. Zur Steuerbelastung kommen aus betriebswirtschaftlicher Entscheidungsperspektive die Folgen für die Refinanzierung hinzu. Die Nachteile betreffen vor allem neu begonnene Unternehmen hinsichtlich ihrer Anlaufverluste sowie Unternehmen mit zyklischen Ergebnisverläufen.

Mit dem Schutz des Existenzminimums kommt die bloße Beschränkung des Verlustvortrags typischerweise noch weniger in Konflikt als die bisherige gegenwärtige Verlustausgleichsbeschränkung, zumal bei dem unberührt bleibenden Sockelbetrag von einer Million Euro. Auf das Verhältnis zu den Prinzipien des Einkommensteuerrechts wie auch zum Verfassungsrecht wirkt es sich außerdem insbesondere wesentlich aus, dass die Neufassung den – wie aufgezeigt wurde⁶⁸ – für § 2 Abs. 3 S. 2–8 EStG a.F. essenziellen Mangel vermeidet, allein auf den externen Verlustausgleich abzustellen.

Sie bewirkt allerdings ebenfalls eine deutliche Einschränkung der bisher geltenden Reichweite des objektiven Nettoprinzips. Dafür, dass § 10d Abs. 2 S. 1 EStG n.F. trotzdem eine leistungsfähigkeitsbezogene Folgerichtigkeit wahrt, spricht vor allem, dass die Regelung sich auf ein materielles Verständnis des Periodizitätsprinzips stützen kann. Die Unterteilung des Steuertatbestands in Veranlagungszeiträume braucht nämlich keinen bloß formalen Charakter zu haben, also nicht als ein praktisch notwendiges Übel im Verhältnis zu einem eigentlich angestrebten Lebenszeitbezug der Besteuerung angesehen zu werden. Vielmehr ist es ein auch *materiell* sachgerechter Aspekt einer Leistungsfähigkeitsindikation, wenn der Gesetzgeber dabei auf eine gegenwartsbezogene Beurteilung Wert legen möchte. Eine solche Gegenwartsorientierung der Maßstäbe entspricht zumal der verfassungsrechtlich vorgedachten Funktion der Steuer, die gegenwärtigen Ausgaben je Haushaltsjahr zu decken. Hinzu kommt überdies, dass Steuerpflichtige auch in Verlustjahren am Markt tätig waren und somit die

66 Gesetzesentwurf (o. Fußn. 53), BT-Drs. 15/1518, Begründung S. 13.

67 Eingehende Wirkungsanalyse in Bezug auf die erste Entwurfsfassung durch *Herzig/Wagner*, DSStR 2003, S. 225 (insbes. 226 f.)

68 S.o. C. I. (S. 11 f.) und C. III. 1. (S. 14 f.).

dafür zur Verfügung gestellte staatliche Rahmenordnung genutzt haben⁶⁹. § 10d Abs. 2 EStG n.F. liegt daher im Rahmen einer folgerichtigen Ausgestaltung eines der zur Wahl stehenden sachgemäßen Konzepte von einkommensteuerbezogener Leistungsfähigkeit und ist verfassungskonform.

E. Rechtsvergleichende und rechtspolitische Perspektiven, insbesondere im Rahmen einer Reform des Ertragsteuerrechts

Eine Betrachtung anderer Steuerrechtsordnungen und der aktuellen Reformdiskussion trägt zur Einordnung der vorstehend beleuchteten Entwicklungen bei und kann sichtbar machen, welche Themen die Diskussion über die allgemeinen Grundlagen der Verlustverrechnung voraussichtlich in nächster Zukunft prägen werden.

Eine der Kontroversen könnte demnach die Frage nach einer Unterscheidung der Verlustverrechnung nach Einkunftsarten bleiben. So sehen einige der wichtigsten Industrieländer eine Differenzierung der Abzugsfähigkeit von Verlusten im Verhältnis zu Gewinnen aus anderen Einkunftsarten vor, die an die Art der Tätigkeit anknüpft; einige stellen dabei unter anderem darauf ab, ob es um „aktive“ Tätigkeiten geht⁷⁰.

Die zweite absehbare Entwicklungslinie ist diejenige eines Streits um die Scheduling. Ein Vorzeichen für die sich anbahnenden Vorschläge bietet etwa das niederländische System, in dem Verluste nur innerhalb jeder von drei „Boxen“, nämlich Arbeitseinkünften, gewerblichen Einkünften und Einkünften aus Kapitalanlagen, ausgeglichen werden⁷¹. Weitere Vorboten sind die an den Zielen internationaler Wettbewerbsfähigkeit der nationalen Steuersysteme orientierten, in Skandinavien teils verwirklichten Systeme einer dualistischen Besteuerung von Arbeits- und Unternehmens-einkünften⁷². Der im November vom Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung in seinem Jahresgutachten unterbreitete Vorschlag zur Steuerreform favorisiert für Deutschland ein ebenfalls prinzipiell schedulares und dabei auf zwei Säulen basierendes Modell⁷³. Unterschieden wird zwischen „Kapitaleinkommen“, wozu Unternehmensgewinne, Kapitalerträge, Vermietungs- und Verpachtungserträge und Veräußerungsgewinne gehören sollen, und „Arbeitseinkommen“, das vor allem Löhne, Pensionen und Renten umfasst. Hinsichtlich der Verlustverrechnung tendiert der Sachverständigenrat wegen der Investitionsanreize zu einem

69 Vgl. *Kirchhoff/Geserich* (o. Fußn. 33), Rz. D 275.

70 Näher *Bender* (o. Fußn. 34), S. 163–167. Vgl. dazu auch den ursprünglichen Ansatz des Entwurfs zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2000 (s.o. C. I. [S. 11 f.]). Zur zusätzlichen, „alternativen“ Mindestbesteuerungsgrundlage in den USA *Werner* (o. Fußn. 2), S. 94 und passim; *Kroninger*, BB 2003, S. 1987 ff.; *Djanani/Brähler/Lösel*, IWB 2002/15 F. 10, Gr. 2, S. 1603 ff.

71 Vgl. *Birk* in: *Lehner* (o. Fußn. 14).

72 Darstellung zu Skandinavien: *Sachverständigenrat* (o. Fußn. 35), BT-Drs. 15/2000, Rz. 624–632.

73 *Sachverständigenrat* (o. Fußn. 35), BT-Drs. 15/2000, Rz. 583.

grundsätzlich umfassenden Verlustausgleich und -abzug jedenfalls innerhalb jeder der zwei Säulen⁷⁴. Zwischen den beiden Säulen könnte durch Gutschriften ebenfalls eine Verlustberücksichtigung hergestellt werden, jedoch legt sich der Sachverständigenrat hier weniger fest⁷⁵.

Die Überzeugungskraft des dualen Konzepts steht und fällt steuersystematisch wie verfassungsrechtlich damit, ob sich eine gleichheitssatzkonforme Abgrenzung der unterschiedlich besteuerten Einkünfte finden lässt und ob das Ziel des Mithalten-Könnens im internationalen Steuerwettbewerb ein verfassungsrechtlich akzeptabler Grund für innerstaatlich getroffene Differenzierungen sein kann, die am Gleichheitssatz zu messen sind⁷⁶.

Eine ganz andere Richtung schlägt der Karlsruher Entwurf ein. Er richtet sich mit seiner Fundierung in einer einzigen Einkunftsart, den Einkünften aus Erwerbshandeln, der Sache nach gerade gegen eine Scheduling und tritt stattdessen dafür ein, das synthetische Einkommensteuerprinzip wiederzugewinnen.

Hinsichtlich der Verlustverrechnung sieht der erste Karlsruher Entwurf unter Berufung auf die Rechtfertigung einer zeitnahen Besteuerung und auf die verfassungsrechtliche Notwendigkeit zwar einer gewissen, aber nicht einer unbegrenzten interperiodischen Verlustverrechnung einen Ausschluss des Verlustrücktrags und eine Beschränkung des Verlustvortrags auf die folgenden fünf Veranlagungszeiträume vor⁷⁷. In dem Fünf-Jahres-Zeitraum dürfte bei Beibehaltung der umfassenden synthetischen Bemessungsgrundlage noch eine tragfähige Typisierung von Erfolgs- und Misserfolgszyklen liegen.

Der neue Einkommensteuergesetzbuch-Entwurf in der Fassung der Forschungsgruppe Bundessteuergesetzbuch macht die Ausgleichsfähigkeit von bisher nicht verrechneten Verlusten in künftigen Zeiträumen hingegen davon abhängig, ob sie auf derselben Erwerbgrundlage wie die neuen positiven Einkünfte beruhen⁷⁸. Diese Verlustabzugsbe-

74 Vgl. *Sachverständigenrat* (o. Fußn. 35), BT-Drs. 15/2000, Rz. 548, 578, 596 und 609 in Tab. 62.

75 Vgl. dazu auch die Haltung der *Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung*, Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, eingesetzt vom Bundesminister der Finanzen, 1999, S. 35 f.; 83 f.

76 Instrukтив dazu der Einstieg in diese Auseinandersetzung durch den *Sachverständigenrat* (o. Fußn. 35), BT-Drs. 15/2000, Rz. 614-623.

77 *Kirchhof u.a.*, Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuerrechts, 2001, § 8 mit Begründung. Ablehnend *Berg/Schmich*, DStR 2002, S. 346 (348), welche die Regelung für ungerecht und verfassungsrechtlich bedenklich halten – dabei aber von einer zu weit gehenden Konstitutionalisierung des objektiven Nettoprinzips ausgehen (zu den insoweit geltenden Maßstäben siehe vielmehr oben B. I. [S. 4-8]).

78 § 9 EStGB-Entwurf (2003), URL <http://www.bundessteuergesetzbuch.de> (Aufruf 1.1.2004). Zu den Grundlagen des differenziert zwischen natürlichen und steuerjuristischen Personen geregelten Verlustausgleichs siehe § 8 des Entwurfs, zur Begründung beider Normen siehe *Kirchhof* (o. Fußn. 20), S. 11 f.

schränkung stellt auf den konkreten Erfolgsverlauf jeder einzelnen wirtschaftlichen Erwerbsquelle ab. Die typisierungsbedingten Härtefälle, die auch der Fünf-Jahres-Zyklus des ersten Karlsruher Entwurfs noch erzeugen könnte, fallen dadurch weg. Eine Verbesserung ist die Neufassung auch in Bezug auf Ungleichbehandlungen, die sich bei einer zeitbezogenen Verlustvortragsbeschränkung daraus ergeben können, dass das Verhältnis zwischen dem Zeitpunkt von Aufwendungen und dem Zeitpunkt des Zuflusses je nach Tätigkeit sehr unterschiedlich ausfallen kann. Der quellenbezogene Verlustvortrag ist überdies auf die Freiheitsgrundrechte gut abgestimmt, da er durch die Bezugnahme auf die Umstände der einzelnen Erwerbsquelle zugleich prohibitive oder erdrosselnde Effekte hinsichtlich der jeweils einzelnen grundrechtsschutzten Betätigungen vermeidet.

Er liegt im Übrigen in der Nähe des verfassungsrechtlichen Minimums an Vorkehrungen, die notwendig sind, um eine steuerliche Erdrosselung und eine leistungsfähigkeitswidrige Ungleichbehandlung insbesondere solcher Aktivitäten zu vermeiden, bei denen steuerlicher Gewinn und Verlust typischerweise in unterschiedlichen steuerlichen Perioden anfallen. Der Vorschlag korrespondiert damit einem wesentlichen Gedanken der Segeljacht-Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts⁷⁹. Da sich den verfassungsrechtlichen Anforderungen allerdings zum Teil auch durch andere steuerrechtliche Mittel Rechnung tragen lässt, wäre es gleichwohl unzutreffend, von einer verfassungsrechtlichen Garantie eines quellenbezogenen Verlustvortrags zu sprechen: Denn die Verfassungsmäßigkeit der einzelnen steuergesetzlichen Regelung kann erst innerhalb ihres systematischen Zusammenhangs beurteilt werden.

Der quellenbezogenen Betrachtung wird neben dem Verwaltungsaufwand vor allem entgegengehalten, dass sie die gegenwärtigen Abgrenzungsprobleme zwischen den Einkunftsarten weitgehend beibehalte⁸⁰. Allerdings ist eine einkunftsquellenbezogene Analyse der steuerlich relevanten Vorfälle ohnehin zur Veranlagung notwendig und daher bei systemimmanenter Betrachtung keine grundsätzlich vermeidbare Aufgabe. Die Definition der Einheit einer Erwerbgrundlage⁸¹ ist jedoch auslegungsbedürftig und wird streitanfällig sein. Bei einer Gesamtbetrachtung der Vor- und Nachteile erscheint die Konzeption gleichwohl als sachgerecht und praktisch umsetzbar.

79 Vgl. *BVerfGE* 99, 88 (96 f.).

80 *Sachverständigenrat* (o. Fußn. 35), BT-Drs. 15/2000, Rz. 609.

81 Nach *Kirchhof* (o. Fußn. 20), S. 11, ist dieser kleinste Baustein des EStGB bei natürlichen Personen „jede zur Vermögensmehrung angelegte und geeignete Einkunftsquelle“, während jede steuerjuristische Personen im Sinne des Entwurfs nur eine Erwerbgrundlage, das Unternehmen, hat.

F. Zusammenfassung in Thesen

1. Entgegen einem vielfach in der steuerrechtlichen Diskussion vor allem im Schrifttum, teils aber auch in der Rechtsprechung erweckten Eindruck ist es nicht ausgeschlossen, den Regelungstyp allgemeiner personenbezogener Beschränkungen der Verlustverrechnung im Einkommensteuerrecht system- und verfassungsrechtlich einzusetzen⁸².
2. Wegen der folgenreichen Stellung solcher Regelungen im System des Einkommensteuerrechts sind ihre überzeugende steuersystematische Fundierung und die Erfüllung der verfassungsrechtlichen Anforderungen jedoch anspruchsvoll, was die Entwicklungsperspektiven auf wenige gangbare Wege beschränkt⁸³.
3. Hierzu ist die von 1999 bis 2003 geltende allgemeine Beschränkung des externen Verlustausgleichs durch § 2 Abs. 3 S. 2-8 EStG kein geglückter Versuch, da es an einer überzeugenden Begründung der von dieser Regelung bewirkten Verschiebungen im Prinzipiensystem des EStG fehlt. Die Norm verstößt überdies gegen das Grundgesetz, jedoch aus anderen Gründen als bisher vom Bundesfinanzhof angenommen wurde: Dem verfassungsrechtlichen Schutz des Existenzminimums als einem Kern des subjektiven Nettoprinzips ist entgegen der Auffassung des Gerichts Genüge getan, nicht jedoch, ebenfalls entgegen der Auffassung des Gerichts, den Anforderungen einer folgerichtigen Ausgestaltung des Leistungsfähigkeitsprinzips hinsichtlich des objektiven Nettoprinzips⁸⁴.
4. Die Nachfolgeregelung in § 10d Abs. 2 EStG nach dem Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz („Korb II“) ist hingegen verfassungskonform und kann sich durch die Anknüpfung an ein materielles Verständnis des Periodizitätsprinzips auf ein im Prinzipienhaushalt des EStG grundsätzlich tragfähiges Konzept stützen⁸⁵.
5. Mit § 10d Abs. 2 EStG n.F. wurde ein Ausbau der Differenzierung zwischen gegenwärtiger und interperiodischer Verlustverrechnung eingeleitet. Dies erscheint als eine auch langfristig grundsätzlich aussichtsreiche Entwicklung⁸⁶. Es spricht daher einiges dafür, dass die Änderung des § 10d Abs. 2 EStG eine Perspektive anzeigen könnte, die dauerhaft bedeutsam bleibt.

82 Vgl. oben A.-B. (S. 2-10).

83 Vgl. oben C.-E. (S. 10-23).

84 Vgl. oben C. (S. 10-17).

85 Vgl. oben D. (S. 17-21).

86 Vgl. oben D. II. (S. 20 f.) und E. (S. 22 f.).

6. Der deutsche Steuergesetzgeber bewegt sich derzeit systematisch unentschlossen und zweigleisig im Spannungsfeld zwischen dem vom internationalen Steuerwettbewerb genährten Ausbau schedularer Elemente und einem Synthetisierungs- und Vereinfachungsideal⁸⁷.
7. Die Auseinandersetzung mit der Verlustverrechnung steht mit dem Ziel einer systematischer, gleichheits- und freiheitsrechtlicher Hinsicht tragfähigen Dogmatik auf der steuerwissenschaftlichen und steuerpolitischen Agenda⁸⁸. Angesichts der rechtsvergleichend und rechtspolitisch zu beobachtenden Tendenzen besteht Forschungsbedarf auch zu den Fragen einer Schedulingneigung. Insbesondere eine umfassende Reform des Ertragsteuerrechts muss in diesen Punkten auf stichhaltige Grundlagen zurückgeführt werden können.

87 Vgl. oben E. (S. 21-23) und C. I.-III. 1. (S. 10-16).

88 Vgl. oben A. (S. 2 f.) und E. (S. 21-23).

Abstract

Allgemeine personenbezogene Beschränkungen der Verlustverrechnung (des Verlustausgleichs und des Verlustabzugs) werden in den letzten Jahren zunehmend als steuerpolitisches Mittel verwendet. Vorschriften dieser Art bewirken, insbesondere angesichts ihres Mindestbesteuerungseffekts, eine grundlegende Modifikation der gesetzlichen Definition von steuerlicher Leistungsfähigkeit.

Gesetzliche Verwirklichung hat dies zunächst seit 1999 in § 2 Abs. 3 S. 2-8 EStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 sowie neuerdings mit Wirkung ab 2004 – unter gleichzeitiger Aufhebung der vorgenannten Norm – in § 10d Abs. 2 EStG durch das Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz (sog. Korb II) gefunden.

Die Untersuchung geht der Frage nach, ob in dieser Entwicklung ein im Rahmen des EStG langfristig tragfähiges Konzept liegen kann.

Zu diesem Zweck wird der Regelungstyp, auch in Anbetracht seiner möglichen Bedeutung bei einer Reform des Ertragsteuerrechts, systematisch eingeordnet und im Verhältnis zu den Prinzipien des Einkommensteuerrechts und zum Verfassungsrecht analysiert.

Die Studie führt unter anderem zu dem Ergebnis, dass die steuersystematischen und verfassungsrechtlichen Schwierigkeiten solcher Regelungen zwar, entgegen einem in der Diskussion vielfach erweckten Eindruck, grundsätzlich lösbar sein können. Die Zahl der gangbaren Wege ist jedoch letztlich gering. So ist § 2 Abs. 3 S. 2-8 EStG a.F. sowohl systematisch inkonsistent als auch verfassungswidrig, allerdings aus anderen Gründen als vom Bundesfinanzhof bisher angenommen wurde. § 10d Abs. 2 EStG n.F. hält hingegen steuersystematischen und verfassungsrechtlichen Anforderungen Stand.

Veröffentlichung in der Gießener Elektronischen Bibliothek (GEB)

Die vorliegende Untersuchung wurde im Januar 2004 in der Gießener Elektronischen Bibliothek (GEB) publiziert. Der Autor, Dr. Arndt Schmehl, ist Privatdozent am Fachbereich Rechtswissenschaft der Justus-Liebig-Universität Gießen. Das Thema war Gegenstand seines dort am 10. Dezember 2003 gehaltenen Habilitationsvortrags und des anschließenden wissenschaftlichen Kolloquiums.

Zitierweise: In Anlehnung an ISO 690-2 sollten elektronische Publikationen unter Angabe der genauen URL und des Datums des letzten Aufrufs der Quelle durch den Zitierenden zitiert werden. Z.B.: Mustermann, Anna: Klimaschutz in Brasilien, Gießen 2004, URL <http://geb.uni-giessen.de/geb/volltexte/2004/3421/> (Aufruf: 1.6.2004).

Authentizität und Verfügbarkeit: Die in der Gießener Elektronischen Bibliothek publizierten Dokumente werden auf dem Archivserver der Universitätsbibliothek als PDF-Dateien gespeichert und archiviert. Die Daten sind gegen Manipulationen geschützt, dadurch wird die Publikation zitierfähig. Die Möglichkeit, Dokumente zu ändern oder zu löschen, ist prinzipiell nicht vorgesehen. Dies garantiert die Authentizität. Es ist keine zeitliche Begrenzung der Verfügbarkeit vorgesehen. Die GEB ist unter <http://geb.uni-giessen.de> und von <http://www.uni-giessen.de> aus erreichbar.

Urheberrecht: Es gilt insbesondere das Urheberrechtsgesetz. Unter anderem bedürfen die Herstellung und Verbreitung von Reproduktionen über den privaten und sonstigen eigenen Gebrauch hinaus der ausdrücklichen Genehmigung des Urhebers.