

Rüdiger von Groll (Hrsg.)
Verluste im Steuerrecht

Veröffentlichungen der Deutschen
Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

DStJG Band 28

Verluste im Steuerrecht

29. Jahrestagung
der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.,
Mainz, 27. und 28. September 2004

Herausgegeben im Auftrag der
Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

von

Prof. Rüdiger von Groll
Richter am Bundesfinanzhof a. D., München

2005

o|s
Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln

Zitierempfehlung: Verf., DStJG 28 (2005), S. ...

Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek

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

Verlag Dr. Otto Schmidt KG
Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln
Tel.: 02 21/9 37 38-01, Fax: 02 21/9 37 38-9 43
e-mail: info@otto-schmidt.de
www.otto-schmidt.de

ISBN 3-504-62030-7

© 2005 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das verwendete Papier ist aus chlorfrei gebleichten Rohstoffen hergestellt, holz- und säurefrei, alterungsbeständig und umweltfreundlich.

Satz: C. Wild, Stuttgart

Druck und Verarbeitung: Bercker, Kevelaer

Printed in Germany

Inhalt*

	Seite
<i>Prof. Dr. Paul Kirchhof, Bundesverfassungsrichter a. D., Universität Heidelberg</i>	
Verluste im Steuerrecht – Eröffnung der 29. Jahrestagung und Rechtfertigung des Themas	1
I. Der Auftrag: Das stimmige Gesamtbild	1
II. Zwei Mitstreiter, die uns fehlen werden	3
III. Der Verlust als betriebswirtschaftliches und steuersystematisches Unglück	4
IV. Notwendigkeit einer Reform	9
 <i>Prof. Dr. Rolf Eckhoff, Universität Regensburg</i>	
Verluste im Einkommensteuerrecht	11
I. Verluste aus der Sicht des Steuerpflichtigen und aus der des Fiskus	12
II. Der Tatbestand des Verlustes	15
III. Verluste in der Zeit.	28
IV. Arten von Verlusten.	35
 <i>Michael Wendt, Richter am Bundesfinanzhof, München</i>	
Prinzipien der Verlustberücksichtigung	41
I. Einleitung	42
II. Prinzipien für die Verlustberücksichtigung	42
III. Vereinbarkeit bestimmter Beschränkungen für die Anerkennung von Verlusten mit den Prinzipien der Verlustberücksichtigung.	65
IV. Mindeststeuer nach dem EStG 1999 – 2003 bzw. 2004 und Prinzipien der Verlustberücksichtigung	70
V. Zusammenfassung	78
Diskussion.	81

* Ausführliche Inhaltsübersichten zu Beginn der jeweiligen Beiträge.

	Seite
<i>Dr. Michael Kempermann, Richter am Bundesfinanzhof, München</i>	
Verlustausweis, Bemessungsgrundlage, Verlustberücksichtigung	99
I. Einleitung	100
II. Verlustausweis	100
III. Bemessungsgrundlage – Bestimmungsgrößen	105
IV. Verlustberücksichtigung	107
V. Zusammenfassung	119
 <i>Ao. Prof. Dr. Johannes Heinrich, Universität Graz</i>	
Verluste im Fall der Rechtsnachfolge und des Gesellschafterwechsels	121
I. Einleitung	122
II. Bestandsaufnahme steuerlicher Regelungen betreffend Verluste im Fall der Rechtsnachfolge	123
III. Das fehlende System hinter den bestehenden Regelungen über das steuerliche Schicksal von Verlusten in Fällen der Rechtsnachfolge	133
IV. Teleologische und systematische Argumente für den Übergang von Verlusten auf Rechtsnachfolger	137
V. Der Verlusttransfer zwischen Steuersubjekten als Ausdruck eines entscheidungsneutralen Steuersystems	145
VI. Resümee	148
Diskussion	148
 <i>Prof. Dr. Markus Heintzen, Freie Universität Berlin</i>	
Die unterschiedliche Behandlung von Gewinnen und Verlusten	163
I. Problemaufriss	163
II. Grundsätzlich geringe Steuerungskraft des Grundgesetzes	173
III. Art. 3 Abs. 1 GG als verfassungsrechtliche Hauptschranke des „Verluststeuerrechts“	178
IV. Schlussbemerkung	184

	Seite
<i>Prof. Dr. Norbert Herzig, Universität zu Köln</i>	
Verluste im Körperschaftsteuerrecht.	185
I. Grundlagen	185
II. Verlustermittlung und Verlustverrechnung im KStG	186
III. Durchsetzung des Trennungsprinzips	188
IV. Durchbrechung des Trennungsprinzips als Ausfluss einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise	190
V. Überwindung der horizontalen Trennung.	198
VI. Systembedingte Einschränkung der Verlustverrechnung	200
VII. Fazit	203
Diskussion.	204
 <i>Prof. Dr. Rainer Prokisch, Universität Maastricht</i>	
Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung	229
I. Einleitung	229
II. Die geltende Rechtslage	231
III. Gedanken zur Entwicklung eines „fairen“ Systems	247
 <i>Dr. Axel Cordewener, LL.M., wiss. Referent MPI Geistiges Eigentum, München</i>	
Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung im Europäischen Recht	255
I. Einleitung	255
II. Harmonisierungsansätze zur grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung	257
III. Überblick über die bisherige EuGH-Judikatur: Verluste und EG-Grundfreiheiten	263
IV. EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht: Verlustberücksichtigung im Quellenstaat	270
V. EG-Grundfreiheiten und unbeschränkte Steuerpflicht: Verlustberücksichtigung im Ansässigkeitsstaat	282
VI. Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung bei der Gewerbsteuer?	310
VII. Zusammenfassung und Ausblick.	313
Diskussion.	316

	Seite
<i>Prof. Rüdiger von Groll, Rechtsanwalt, Richter am Bundesfinanzhof a. D.</i>	
Resümee	323
A. Vorbemerkung	323
B. Die Verlustberücksichtigung im geltenden deutschen Ertragsteuerrecht	324
C. Schlussbemerkung	348
 <i>Prof. Dr. Monika Jachmann, Richterin am Bundesfinanzhof</i>	
Laudatio aus Anlass der Verleihung des Albert-Hensel-Preises 2004 an Dr. Jens Schönfeld	351
 <i>Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.</i>	
Satzung	355
Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat	356
Teilnehmerverzeichnis	357
 Sachregister	 365

Verluste im Steuerrecht

– Eröffnung der 29. Jahrestagung und Rechtfertigung des Themas –

Prof. Dr. *Paul Kirchhof*

Bundesverfassungsrichter a. D., Universität Heidelberg

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| I. Der Auftrag: Das stimmige Gesamtbild | 3. Verluste als Gegenstand gesetzlicher Sonderregelungen |
| II. Zwei Mitstreiter, die uns fehlen werden | 4. Der Verlust als Gewinn
– „echte“ und „unechte“
Verluste |
| III. Der Verlust als betriebswirtschaftliches und steuersystematisches Unglück | 5. Der Verlust der Freiheit zur ökonomischen Vernunft |
| 1. Der Regelatbestand der steuererheblichen Verluste | 6. Der Verlust an Gesetzeskultur |
| 2. Erwerbsgrundlage und Verlustgrundlage | IV. Notwendigkeit einer Reform |

I. Der Auftrag: Das stimmige Gesamtbild

Wenn ich heute unsere 29. Jahrestagung eröffnen darf, so beginnen wir unsere gemeinsamen wissenschaftlichen Bemühungen um eine Verbesserung des Steuerrechts in dem Bewusstsein, dass unsere Gesellschaft Wissenschaftler, Richter, Berater, Verwaltungspraktiker, auch Gesetzgeber versammelt, denen an der Verständlichkeit, Einsichtigkeit, Folgerichtigkeit und Planbarkeit des Steuerrechts gelegen ist, die für eine gleichmäßige und maßvolle Steuerlast stehen. Dieses gemeinsame Bemühen um mehr Gerechtigkeit, lebensnotwendiges Anliegen eines jeden Juristen, begründet eine wissenschaftliche Gemeinschaft, in der jeder dem anderen verbunden ist, jeder auf die Leistungskraft und Standfestigkeit des anderen baut, jeder sich auch unserem wissenschaftlichen Anspruch der Unbefangenheit und Unparteilichkeit verpflichtet weiß. *Heinz-Jürgen Pezzer* hat in seinem Resümee unserer letzten Grazer Tagung über „Vertrauensschutz im Steuerrecht“¹ festgestellt, dass bei dieser Tagung die großen Kontroversen ausgeblieben seien, Referenten und Diskussionsteilnehmer vielmehr das Thema „zu einem stimmigen Gesamtbild“ entfaltet hätten, das nicht nur den wissenschaftlichen Diskurs „weiter inspirieren wird, sondern das auch Wirkungen für die Rechtspraxis entfaltet“.

¹ DStJG 27 (2004), S. 269 (270).

Dieser Hinweis eines erfahrenen Richters ist, so scheint mir, auch eine wesentliche Wegweisung für unsere heutige und zukünftige Arbeit. Das gegenwärtige Steuerrecht sucht nach Orientierung, braucht also klare Handlungsmaximen, ist überdifferenziert und fragt deshalb nicht nach weiteren feinsinnigen Unterscheidungen, ist durch gegenläufige Interessen und Interessenten gelähmt und braucht deshalb wissenschaftlich begründete Ermutigung zum Aufbruch. So hoffen wir auch für unsere diesjährige Tagung zum Thema „Verluste im Steuerrecht“ auf ein wissenschaftlich geschlossenes Gesamtgemälde, in dem zwar jedes Referat und insbesondere jeder Referent einen leuchtenden Mosaikstein bilden, jede dieser Überlegungen aber zur Gesamtkomposition des Werkes beiträgt und dieses zum Quell der Inspiration für den Betrachter – insbesondere den Gesetzgeber und die Finanzrechtssprechung – werden lässt.

Auch jenseits unserer Jahrestagung verpflichtet uns die Aufgabe, für die weitere Entwicklung des Steuerrechts ein wissenschaftlich fundiertes, stimmiges Gesamtbild zu entwerfen. Wir stehen an der rechtspolitischen Wegscheide, entweder in wissenschaftlicher Gemeinsamkeit das Steuerrecht zu erneuern oder aber wegen der Vielfalt der Meinungsunterschiede und Kontroversen in die rechtspolitische Bedeutungslosigkeit abzusinken. In manchen Gesprächen, etwa mit Herrn *Lang* und Herrn *Seer*, haben wir uns darauf verständigt, in den gemeinsamen Bemühungen noch mehr zusammenzurücken und deutlicher nach außen erkennbar für gemeinsame Grundlinien zu streiten. Wir werden als Steuerjuristische Gesellschaft den Auftrag erfüllen müssen, in einer von dem Auseinanderfallen bedrohten Gesellschaft, einem seine demokratische Mitte weniger empfindenden Staatsvolk, einem von mächtigen Interessengruppen beherrschten, zu Wirklichkeitsverlust und Tatsachenverdrängung neigenden Verbändestaat im Steuerrecht wieder die Freiheitsidee zur Wirkung zu bringen: Ein Unternehmer sucht seinen Gewinn am Markt und nicht im Steuerrecht zu erzielen, er leitet seinen Wertzuwachs aus seiner Produktivität und seinem kaufmännischen Geschick, nicht aus der Mehrbelastung anderer Steuerschuldner ab, sein Erwerbspartner ist der Kunde und nicht das Finanzamt. Das Gesetz hat die unausweichliche Steuerlast zu begründen, darf nicht durch vertragliche Steuergestaltung abdingbar werden.

Ich hatte jüngst ein Gespräch mit einem Unternehmer, der mich nach geeigneten Kriterien fragte, um seine leitenden Angestellten angemessen zu entlohnen. Ich habe ihm vorgeschlagen, die Vorstandsbezüge zu einem Drittel nach dem zu bemessen, was das Unternehmen für seine Shareholder getan hat, zu einem Drittel nach den Arbeitsplätzen, die das Unternehmen im Inland anbietet, und zu einem Drittel nach dem, was das Unternehmen für das Gemeinwohl getan, also an Steuern gezahlt hat. Der Unternehmer ist diesem Rat im Ergebnis nicht gefolgt, hat mir aber nach langer Bedenkzeit geschrieben, dass diese Entgeltbemessung durchaus in eine von Eigentümer- und Berufsfreiheit geprägte Wirtschaftsordnung hineinpasste.

II. Zwei Mitstreiter, die uns fehlen werden

Bei diesem Kampf um das bessere Steuerrecht haben wir im vergangenen Jahr zwei herausragende Mitstreiter verloren, Christoph Trzaskalik und Franz Klein.

Professor Dr. *Christoph Trzaskalik* verstarb am 6. März 2004. Wir verlieren mit ihm einen engagierten Streiter für ein besseres Steuerrecht, einen unbeeirrten Systematiker der Steuerrechtswissenschaft, der im System das Fundament für Belastungsgleichheit und für innere Folgerichtigkeit der Gesetzgebung gesehen hat, einen fordernden Kollegen, der dank seines breiten Fachwissens und seiner hohen wissenschaftlichen Reputation geläufige Strukturen des Rechts zum Einsturz bringen und durch bessere ersetzen wollte. *Christoph Trzaskalik* gehörte langjährig dem Wissenschaftlichen Beirat unserer Gesellschaft an, hat unsere Beratungen immer wieder angeregt und zu neuen Initiativen angestoßen. Er hat dreimal auf unseren Tagungen referiert – zur Gewinnrealisierung bei unentgeltlichen Betriebsübertragungen, zu den Steuerverwaltungsvorschriften aus Sicht des Rechtsschutzes und zu den Steuererhebungspflichten Privater –. Er hat den Band 18 unserer Schriftenreihe – Der Rechtsschutz in Steuersachen – herausgegeben und dreimal die Tagungsleitung – in Bad Ems, in Berlin und in Bonn – übernommen. Seine Publikationen im Steuer- wie im Finanzverfassungsrecht sind stets gedankenreich, originell, fordernd und sein Einsatz für die Steuerlehre und ihre universitäre Neuorganisation ist vorbildlich. Beides wird nachwirken und uns auch in Zukunft verpflichten.

Als ich vor einigen Jahren bei einer Fahrradtour rund um Heidelberg mit *Christoph Trzaskalik* über unsere Steuerjuristische Gesellschaft, ihren Auftrag, ihre Wirkungsmöglichkeiten und auch ihre Korrekturbedürfnisse gesprochen habe, wies er mich darauf hin, dass der Steuerwissenschaftsort Mainz als Tagungsort einmal an der Reihe sei. Dieser Wunsch geht nun in Erfüllung. Wir sind heute dem Urheber dieses Gedankens besonders verbunden.

Am 27. Mai 2004 ist Professor Dr. *Franz Klein* verstorben. *Franz Klein* gehörte von 1983 bis 1994 – der Zeit, in der er Präsident des Bundesfinanzhofs gewesen ist – dem Vorstand unserer Gesellschaft an, hat in den Vorstandsgesprächen und darüber hinaus im Wissenschaftlichen Beirat unsere Gesellschaft immer wieder auf das Thema grundlegender Reformvorhaben hingewiesen, gedrängt, die Grundstrukturen des Steuerrechts neu zu bedenken und uns nicht in Einzelfragen zu verlieren. Sein profundes Wissen machte ihn uns zu einem klugen Ratgeber, seine politische Erfahrung zum aufmerksamen Mahner gegenüber Anfechtungen von Parteipolitik und Interessenstaat, seine rechtspolitische Lebhaftigkeit zum Ermutiger und Erneuerer unserer Themenberatungen, seine Menschenkenntnis zum immer wieder gesuchten Gesprächspartner bei der Auswahl von Referenten, seine selbst-

bewusste Bescheidenheit zum geschätzten Kollegen. In der Zusammenarbeit im Vorstand unserer Gesellschaft hat *Franz Klein* sein Gespür für rechtspolitische Grundsatzfragen, für die Entwicklungslinien und Bedingungen der Gesetzgebung, für Auftrag und Bindung der Rechtsprechung in den Dienst unserer Arbeit gestellt. Dabei konnte er auf den reichen Erfahrungsschatz seines Berufslebens – als Grundsatzreferent im Bundesfinanzministerium, als Leiter der Arbeitsgruppe Finanzen in der rheinland-pfälzischen Landesvertretung in Bonn, als Honorarprofessor für Staats- und Steuerrecht und insbesondere als Präsident des Bundesfinanzhofs – zurückgreifen.

Auf einer gemeinsamen Wanderung auf das Sonnwendjoch haben *Franz Klein* und ich eingehend über die Frage gesprochen, warum die allseits für notwendig erachtete Reform des Einkommensteuerrechts, für die er schon vor 20 Jahren Maßstäbe formuliert hatte, nur langsam vorankomme. In seiner Analyse gibt es zwei Gründe: Die These der Politikverweigerung, dass das Vernünftige politisch nicht machbar sei; und der Hang der Wissenschaft zur Überdifferenzierung und Individualisierung wissenschaftlicher Aussagen. Diese wie viele andere Wegweisungen, auch die Vielzahl der von ihm herausgegebenen und mitformulierten Kommentare und die Erinnerung an einen wertvollen Menschen, werden uns begleiten. Ich habe gerade bei den Überlegungen zu dieser Tagung oft an *Franz Klein* gedacht. Seine Sprache war unkompliziert, er begegnete anderen Menschen unbeschwert, übte sein Richteramt unbefangen aus, forderte unbeirrt ein einfaches und deswegen maßvolles Steuerrecht.

III. Der Verlust als betriebswirtschaftliches und steuersystematisches Unglück

1. Der Regelatbestand der steuererheblichen Verluste

Ein steuererheblicher Verlust entsteht, wenn die Betriebsausgaben die Betriebseinnahmen (vgl. § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG), die Werbungskosten die Einnahmen übersteigen (§ 2 Abs. 2 Satz 2 EStG)². Dieser Verlust kann – horizontal – innerhalb einer Einkunftsart und – vertikal – unter verschiedenen Einkunftsarten ausgeglichen werden. Ein innerhalb der Veranlagungsperiode verbleibender Verlust kann rück- und vorgetragen werden, als Verlustabzug also auch frühere oder zukünftige Gewinne und Überschüsse mindern.

Die Verminderung der Bemessungsgrundlage durch Verluste ist Ausdruck des objektiven Nettoprinzips, berücksichtigt also nicht Aufwendungen, die der Steuerpflichtige jenseits der Betriebsausgaben und Werbungskosten vornimmt, auch wenn diese dem späteren Erwerb dienen. Nimmt ein Handwer-

² Für eine Übersicht *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 17. Auflage, 2002, § 9 Rz. 60 f.

ker zur Gründung seines Unternehmens ein Darlehen auf, sind die Finanzierungskosten Betriebsaufwendungen und können Verluste begründen; finanziert ein Student sein Studium durch ein Darlehen, sind diese „Berufsausbildungskosten“ steuerunerhebliche Lebenshaltungskosten, auch wenn sie die notwendige Qualifikation für einen künftigen Beruf vermitteln. Der Bundesfinanzhof hat dieser wenig einsichtigen Unterscheidung in neuerer Rechtsprechung, insbesondere für ein den ausgeübten Beruf sachlich begleitendes „erstmaliges Hochschulstudium“³ und für Aufwendungen für eine Umschulung⁴ gegengesteuert, dabei allerdings das Kriterium der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung ausgedehnt, nicht die Richtigkeit dieses Kriteriums grundsätzlich in Frage gestellt⁵. Der Gesetzgeber kehrt gegenwärtig durch eine Gesetzesänderung allerdings in alte Spuren zurück⁶.

2. Erwerbsgrundlage und Verlustgrundlage

Verluste können nur in einer Erwerbsgrundlage entstehen, die durch objektive Vorkehrungen auf den Erwerb ausgerichtet sind⁷. Diese Erwerbsgerichtetheit – in § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG unglücklich subjektivierend „Gewinnerzielungsabsicht“ genannt – fehlt bei der Nutzung eines Wirtschaftsguts, das nicht Erwerbsgrundlage ist (sogenannte „Liebhaberei“), sondern private Bedürfnisse befriedigt oder auf ein privates Erleben angelegt ist. Veranlasst eine derartige „Liebhaberei“ einen Aufwand oder Verlust, so sind diese unbeachtlich. Ein Handeln dient grundsätzlich der privaten Lebensführung und nicht dem Erwerb, wenn die Erwerbstätigkeit nicht auf ein positives Gesamtergebnis (Totalgewinn, Totalüberschuss) gerichtet ist⁸. Hier wird zu prüfen sein, wie lange der Staat, der sich in seinem gegenwärtigen Finanzbedarf aus den gegenwärtig verfügbaren Quellen der Produktivität finanzieren muss, auf ein positives Gesamtergebnis warten soll. Jedenfalls genügt es nicht, dass der Steuerpflichtige lediglich einen Gewinn „beabsichtigt“. Maßgeblich ist nicht die innere Vorstellung des Steuerpflichtigen: Erzielt er an der Börse einen nicht beabsichtigten Zufallsgewinn, ist dieser ebenso steuerbar, wie ein bei einer Erwerbshandlung ungewollt verursachter Aufwand, etwa durch einen Betriebsunfall, steuererheblich ist. Das Steuerrecht definiert die objektive Leistungsfähigkeit, nicht den Willen zur Leistung.

Nach diesen Maßstäben sind alle Unternehmungen und Steuergestaltungen steuerunerheblich, die nach den objektiven Vorkehrungen auf Verluste ange-

3 BFH, BStBl. II, 2003, S. 407.

4 BFH, BStBl. II, 2003, S. 403.

5 Vgl. *Fischer*, in: Kirchhof (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Kompaktkommentar, 4. Auflage, 2004, § 10 Rz. 28, 28 a.

6 Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und weiterer Gesetze v. 21.7.2004, BGBl. I 2004, S. 1753.

7 BFH, Großer Senat, BStBl. II, 1984, S. 751 (765).

8 BFH, BStBl. II, 2000, S. 267 (270).

legt sind. Sie bilden keine Erwerbsgrundlage, sondern eine Verlustgrundlage („Liebhabelei“), begründen deshalb keine Erwerbsaufwendungen.

3. Verluste als Gegenstand gesetzlicher Sonderregelungen

Diesen einsichtigen und verständlichen Grundtatbestand modifiziert das Einkommensteuerrecht durch eine Fülle von Sonderregelungen. Es handelt speziell von „negativen Einkünften mit Auslandsbezug“ (§ 2a EStG), „negativen Einkünften aus der Beteiligung an Verlustzuweisungsgesellschaften“ (§ 2b EStG), vom begrenzten „Verlustabzug“ (§ 10d EStG) oder von „Verlusten bei beschränkter Haftung“ (§ 15a EStG). Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung (§ 15 Abs. 4 Satz 1 EStG) waren vom Ausgleich ausgeschlossen, Verluste aus Termingeschäften (§ 15 Abs. 4 Satz 3 EStG) oder aus Innengesellschaften an Kapitalgesellschaften (§ 15 Abs. 4 Satz 6 EStG) werden nicht, Verluste aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (§ 17 Abs. 2 Satz 4 EStG) nur ausnahmsweise anerkannt und übersteigende Werbungskosten bei Einkünften aus sonstigen Leistungen (§ 22 Nr. 3 Satz 3 EStG) oder Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 23 Abs. 3 Satz 8 EStG) nur mit gleichartigen Einkünften zur Verrechnung zugelassen.

Die Komplexität des deutschen Steuerrechts ist zu wesentlichen Teilen in den Verlustregelungen angelegt. Die unvergessene *Brigitte Knobbe-Keuk* nannte § 15a EStG, der bei seiner Einführung einschließlich der Übergangsregelung⁹ über 1000 Wörter umfasste, „schlicht eine Missgeburt“¹⁰. Ihre Hoffnung, dass „die Kritik an der Regelung des § 15a EStG als Anlass zum Nachdenken über den Gesetzgebungsstil unserer Zeit“ genommen wird, hat sich nicht erfüllt. Zu den Sätzen 2 bis 8 des § 2 Abs. 3 EStG bisheriger Fassung hätte sie vermutlich noch deutlichere Worte gewählt.

Der gesetzgeberische Sinn und Zweck der Verlustregelungen bleibt häufig im Dunkel der Entstehungsgeschichte verborgen. Wer weiß heute noch, warum Verluste aus gewerblicher Tierzucht nicht mit anderen Einkünften verrechnet werden dürfen? Ist Schweinemast auch im steuerlichen Sinne anrühlich? Ist Pferdezucht ein Geschäft der Rosstäuscher? Was heute als eine Benachteiligung der Landwirtschaft erscheint, war ursprünglich zu deren Schutz gedacht¹¹. Gewerbliche Tierzüchter sollten gegenüber konventionellen Landwirten, die üblicherweise keine Einkünfte haben, keinen Steuervorteil erlangen.

⁹ Damals § 52 Abs. 19, inzwischen enthält § 52 Abs. 33 die Anwendungsregelung.

¹⁰ LB § 11a III.

¹¹ S. Begründung des Gesetzesentwurfs BT-Drs VI/1934; dazu auch BFH-Urteil v. 5.2.1981 – IV R 163/77, BStBl. II 1981, S. 359.

4. Der Verlust als Gewinn – „echte“ und „unechte“ Verluste

Die Unterscheidung von „echten“ und „unechten“ Verlusten betrifft die Rechtserheblichkeit der Verluste bei folgerichtiger Gesetzgebung. „Echte“ Verluste belasten tatsächlich, mindern die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen. „Unechte“ Verluste hingegen belasten ihn nur auf dem Papier, sind „Papierverluste“. Sie mindern die steuerliche Bemessungsgrundlage, nicht aber die tatsächliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen. Ein steuerlicher Verlust wird heute oft als Geldwert verstanden, „tax asset“ genannt, also als ein Wirtschaftsgut gehandelt. Der wirtschaftlich verlorene Wert kehrt als Steuergutschrift zurück. Diese „Nach-Steuer-Rendite“ meint, dass sich das Geschäft erst nach und wegen der Steuerwirkungen rentiert, der Geschäftserfolg also darin besteht, dass ein anderweitiger Gewinn steuerlich entlastet wird und andere dafür mehr Steuern zahlen müssen. Der Gewinn wird nicht wettbewerblich am Markt erzielt, sondern mittelbar durch steuerlichen Eingriff zu Lasten anderer Steuerpflichtiger erreicht – einer der Gründe unserer Strukturkrise –. Bei manchen mit Prospekten beworbenen Verlustbeteiligungen lag die Rendite vor Steuern früher zum Teil sogar unter der Inflationsrate.

Diese „unwirklichen“ Verluste erwachsen aus einem Wirklichkeitsverlust, tragen aber eine eigene Branche, deren Erwerb sich auf Irrationalitäten stützt. Diese Fehlentwicklung begann mit Erdöl- oder Uranexplorationen, dann folgten, nicht nur im Osten Deutschlands, Wohnungen, Hotelanlagen oder Einkaufszentren, an denen man sich beteiligen konnte. Geläufig war auch das Verleasen von Mobilien: ob eine U-Bahn, ein gesamter Busfuhrpark oder ein Flugzeug – selbst wenn das Flugzeug nur auf den Flughäfen in Brasilien und Chile niederging –, der Verlust landete immer in deutschen Finanzämtern. Inzwischen beteiligen sich sogar Gemeinden an diesem Spiel und übertragen ihre Rathäuser an „sale-and-lease-back“-Gesellschaften im Ausland. Über Verluste aus Filmfonds finanziert der deutsche Fiskus eine Vielzahl von Hollywood-Filmen. Beliebt sind auch Schiffsbeteiligungen, vor allem weil der Verlust auch schon laufend nur steuerlicher Natur ist. § 5a EStG lässt zu, dass nur steuerlich Verluste entstehen, mit denen man freilich wegen § 2b EStG nicht werben darf. Ganz neu im Rennen um die Steuersparer sind die Wertpapiergesellschaften. Diese erzielen Verluste durch den Kauf von Wertpapieren, indem sie die Wertpapiere dem Umlaufvermögen zuordnen und den Gewinn über eine Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln.

Manchmal freilich wird der „unechte“ Verlust zum „echten“, insbesondere wenn sich eine Immobilie, anders als versprochen und erwartet, nicht vermieten lässt, oder wenn die Beteiligungsgesellschaft liquidiert wird und die Kommanditisten gesellschaftsrechtlich nicht ausgleichende Verluste, die sie steuerlich geltend gemacht haben, nunmehr als Gewinn versteuern müssen.

Diese Entwicklung könnte auf der Grundlage des geltenden Rechts durch die Unterscheidung zwischen Erwerbsgrundlage und Verlustgrundlage („Liebhaberei“), also durch Begreifen der Wirklichkeit in einfachen Grundkategorien und ohne gegensteuernde Einzelregelungen, sachgerecht beantwortet werden. Eine steuergestaltende Anlagenscheidung, die auf steuerliche Verluste angelegt ist, ist keine Erwerbsgrundlage, also steuerlich unerheblich. Sollte diese Rückkehr zu einsichtigen Besteuerungsprinzipien nicht erreichbar sein, könnte der Gesetzgeber die Verluste in der jeweiligen Verlustquelle fangen, damit die Frage der Erwerbsgerichtetheit offen lassen und den steuerlichen Verlustgestaltungen dennoch ihre Attraktivität nehmen.

5. Der Verlust der Freiheit zur ökonomischen Vernunft

Die Sehnsucht der Steuerpflichtigen nach steuerlichen Verlusten verbiegt das wirtschaftliche Denken. Wer sich mit Menschen, die er nicht kennen lernen will, zu einer Personengesellschaft zusammenschließt, um ein Geschäft zu betreiben, dessen Produkt ihn nicht interessiert, handelt wider die ökonomische Vernunft. Der Steuerpflichtige verbiegt und verbeugt sich vor dem modernen Geßler-Hut des Steuerrechts; ein gradliniges, auf Erwerb und Gewinn ausgerichtetes Denken und Handeln ist ihm nicht mehr möglich. Die Jagd nach steuerlichen Verlusten scheint zu einem Volkssport geworden zu sein, bei dem allerdings das Volk – die Gemeinschaft der Steuerzahler – immer verliert.

Wer von uns kann sich noch für den Winter einen Mantel kaufen, ohne gleich an § 8 Abs. 4 KStG zu denken? Der Steuersparer jedenfalls nicht; er denkt schon weiter, nämlich an § 12 UmwStG. Statt seine Anteile mit den misslichen Folgen des § 8 Abs. 4 Satz 1 KStG (Verbot des Verlustabzugs nach § 10d EStG beim Mantelkauf nach § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG) zu verkaufen, verschmilzt er die Gesellschaft mit einer anderen zu einer neuen Gesellschaft. Man nimmt dabei hin, dass sich der „Verkäufer“ der Verlustgesellschaft über die Verschmelzung am eigenen Unternehmen beteiligt, führt aber vor allem noch fünf Jahre lang einen unwirtschaftlichen Betriebsteil weiter, nur um den Verlustvortrag der „gekauften“ Kapitalgesellschaft nicht zu verlieren. Diese Weiterführung eines unwirtschaftlichen Betriebs um der Verluste willen ist nun offensichtlich „Liebhaberei“, eine Verlustgrundlage.

6. Der Verlust an Gesetzeskultur

Die Jagd nach steuerlichen Verlusten verfremdet aber auch das Denken des Gesetzgebers. Während der Steuerpflichtige den Verlust jagt, jagt das Gesetz die Verlustverrechnung. Wie im Märchen von Hase und Igel ist dabei das neue Verlustmodell immer schon da, wenn der Gesetzgeber das letzte unterbunden zu haben glaubt. So wurde § 2b EStG eigens eingeführt, um Verlust-

zuweisungsgesellschaften und ähnlichen Modellen ihre Steuerwirkung zu nehmen. Negative Einkünfte aus Beteiligungen an solchen Modellen dürfen danach „nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden, wenn bei dem Erwerb oder der Begründung der Einkunftsquelle die Erzielung eines steuerlichen Vorteils im Vordergrund steht“. Als der Erlass zu dieser Vorschrift dann ausführte, wie sich die Mindestrendite vor Steuern berechnet und welches Werben mit steuerlichen Verlusten steuerschädlich sei, reduzierte sich die gefürchtete Steuerkorrektur auf ein Vertriebsproblem: man wirbt mit der „prima Geldanlage“, die ganz nebenbei auch noch steuerliche Vorteile habe.

Als Zeichen seiner Kapitulation verkündete der Gesetzgeber schließlich eine Vorschrift, die niemand mehr verstand. Bei § 2 Abs. 3 EStG verschleiert ein völlig unverständlicher Text die Sinnlosigkeit der Regel. Sie ist heute schon wieder abgeschafft. Die „Ersatzkapitulation“ des § 10d Abs. 2 EStG ist wieder verständlich – wenn auch nur grammatikalisch.

Die Verlustverhinderungsnormen wenden sich inzwischen gegen den Gesetzeszweck. Die Begrenzung des Verlustvortrages durch § 10d Abs. 2 EStG sollte gerade die Körperschaften in die Mindestbesteuerung einbeziehen. Die steuerlichen Berater kontern nun mit der Vorschrift des § 15a EStG, die einst die Steuererheblichkeit von Verlusten aus Personengesellschaften begrenzen sollte. Wenn eine GmbH ihren Betrieb in eine Tochter GmbH & Co. KG auslagert und dann ihre Verluste in ein negatives Kapitalkonto hineinlaufen lässt, schützt der § 15a EStG vor § 10d Abs. 2 EStG: Verrechenbare Verluste können anders als vorgetragene uneingeschränkt mit künftigen Gewinnen ausgeglichen werden. Der durch Gesetz diskriminierte Anstieg des negativen Kapitalkontos ist steuerlich interessanter als jeder normale Verlust. Gesetzliche Sonderregeln setzen sich gegenseitig matt. Das Fehlen eines einfachen Grundtatbestandes lässt die Rechtsordnung scheitern.

IV. Notwendigkeit einer Reform

Unsere Steuerwelt muss also wieder vom Kopf auf die Füße gestellt werden. Allein der Gewinn, nicht der Verlust darf attraktiv sein. Wenn gegenwärtig fehlerhafte Steueranreize einzelne Steuerpflichtige in die Insolvenz drängen und den Staat in die Nähe einer Zahlungsunfähigkeit, jedenfalls in eine überhöhte Verschuldung führen, so stehen wir vor einem staatsrechtlichen und einem steuerrechtlichen Krisenbefund. Deshalb ist eine Reform geboten, die Steuerlasten wieder auf alle starken Schultern, die Bezieher von Einkünften, gleichmäßig verteilt, sie dadurch maßvoll gestalten kann und nicht den einen überhöht belasten muss, weil der andere Scheingewinne geltend gemacht hat.

Ein reformiertes Ertragsteuerrecht darf nur noch Verluste anerkennen, wenn sie die steuerliche Leistungsfähigkeit des Pflichtigen tatsächlich mindern, er

sie also wirtschaftlich und rechtlich tragen muss. Die Unterscheidung zwischen Ertragsgrundlage und Verlustgrundlage („Liebhabelei“) muss tatbestandlich verschärft und praktisch zur Wirkung gebracht werden. Zu erwägen ist, ob Verluste in ihrer Entstehungsgrundlage gefangen werden sollen, um so die Frage nach Totalgewinn und „Gewinnerzielungsabsicht“ zu erübrigen und Verlagerungserträgen ihren Sinn zu nehmen. Ein Verlustrücktrag in vergangene Jahre ist kaum zu rechtfertigen, weil diese Jahre bereits steuerlich abgewickelt sind, der Staat keine Rücklagen bildet und er die steuerlichen Ertragsausfälle insbesondere in wirtschaftlich schwachen Jahren nicht ausgleichen kann, so dass der Betrieb in diesen Krisenjahren vom Steuerstaat keine Hilfe erwarten darf.

Entscheidend aber bleibt, dass Steuergesetzgeber und Steuerpraxis zu den einsichtigen Grundprinzipien des Steuerrechts zurückkehren. Art. 19 Abs. 1 GG verbietet das Einzelfallgesetz. Gesetzliche Gerechtigkeit, insbesondere Steuergleichheit wird nicht durch Sonderregelungen für den Einzelfall erreicht, sondern durch das systematische Prinzip und seine folgerichtige Umsetzung. Die Beiträge der vor uns liegenden beiden Tage werden zeigen, wie dieser gegenwärtig holprig erscheinende Weg zu einer modernen Autobahn ohne Stau und Gegenverkehr ausgebaut werden kann.

Verluste im Einkommensteuerrecht

Prof. Dr. Rolf Eckhoff,
Universität Regensburg

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none">I. Verluste aus der Sicht des Steuerpflichtigen und aus der des FiskusII. Der Tatbestand des Verlustes<ul style="list-style-type: none">1. Ursachen für Verluste<ul style="list-style-type: none">a) Wirtschaftliche Ursachenb) Werbungskosten und Betriebsausgaben<ul style="list-style-type: none">aa) Vorweggenommene und nachträgliche Werbungskosten oder Betriebsausgabenbb) Vermietung und Verpachtungcc) Sonderabschreibungenc) Prinzipien der Gewinnermittlung2. Die „Tatbestandsmäßigkeit“ des Verlustes<ul style="list-style-type: none">a) § 2 Abs. 1 EStGb) Verlust und Art der Einkünfteermittlungc) Keine Verluste bei nicht steuerbaren Einkünften oder Liebhabereid) Zurechnung von Verlusten3. Verlust in der Quelle oder in der Einkunftsart<ul style="list-style-type: none">a) Einkünftetypische Bedürfnisse nach Beschränkung der Verlustverrechnung? | <ul style="list-style-type: none">b) Beschränkung des vertikalen Verlustausgleichs4. Verluste im Schema des § 2 EStG<ul style="list-style-type: none">a) Verluste und „Summe“/„Gesamtbetrag der Einkünfte“ (§ 2 Abs. 3 EStG)b) Verluste und Einkommen (§ 2 Abs. 4 EStG)5. Verlust „im Sinne des § 10d EStG“<ul style="list-style-type: none">a) Verlustvortrag als „ökonomischer Wert“b) Verlust und Verlustverrechnung als BesteuerungsgrundlagenIII. Verluste in der Zeit<ul style="list-style-type: none">1. Verlust als „zeitraumbezogene Stromgröße“<ul style="list-style-type: none">a) Einkommenstheorienb) Die Frage nach dem richtigen Zeitraum2. Periodizität oder Totalität?<ul style="list-style-type: none">a) Totalitätsprinzipb) Periodizitätsprinzipc) Prinzipienabwägung durch den GesetzgeberIV. Arten von Verlusten<ul style="list-style-type: none">1. Aktive/Passive Einkünfte2. Echte/unechte Verluste |
|---|---|

In einer Volkswirtschaft, die sich hart am Rande einer Rezession befunden hat¹, sind „Verluste“ ein zentrales Problem – zumal für das Steuerrecht. Die Zahl der privaten und der Unternehmensinsolvenzen hat in den vergangenen

¹ Das Brutto-Inlandsprodukt ist im Jahr 2003 um 0,1 % geschrumpft: Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht 2005 – Stand und voraussichtliche Entwicklung der Finanzwirtschaft im gesamtwirtschaftlichen Zusammenhang, 2004, S. 117.

fünf Jahren dramatisch zugenommen.² Verluste sind zwar nicht immer die Ursache, doch sie sind ein wichtiger Faktor für diese Entwicklung. Auch wenn in der Insolvenz nicht nur Unternehmen, sondern mit ihnen auch Verluste untergehen, zeigt sich hier eine Entwicklung unserer Volkswirtschaft, die auch zahlreiche „Überlebende“ prägt. Als der Gesetzgeber kürzlich die Möglichkeit zum Verlustvortrag neu regelte, begründete er dies unter anderem mit dem „gewaltigen Verlustvortragspotential“, das die deutschen Unternehmen vor sich her schieben.³ Schon vor der genannten Insolvenzwelle, nämlich für das Jahr 1998, beliefen sich allein die körperschaftsteuerlichen Verlustvorträge auf etwa 285 Mrd. Euro, die der Einkommensteuer auf mehr als 160 Mrd. Euro⁴ – und dabei war der Verlust von rund 50 Mrd. Euro, den allein Vodafone in 2001 ohne jedes operative Geschäft erlitten haben will, natürlich noch nicht eingerechnet.⁵

I. Verluste aus der Sicht des Steuerpflichtigen und aus der des Fiskus

Doch das Verhalten von Vodafone zeigt, dass hier dem Steuerrecht – zumindest *aus der Sicht des Steuerpflichtigen* – eine wunderbare Metamorphose gelingt: Aus Verlusten werden „Verlustvorträge“ – und damit etwas Wertvolles, Erstrebenswertes.⁶ Um Verlustvorträge wird mit dem Finanzamt gestritten, Verlustvorträge wurden in Form eines „Mantels“ gekauft oder sie werden ererbt. Bilanzrechtler wollen Verlustvorträge fast wie Wirtschaftsgüter aktivieren, sie sprechen von einer „Vermögensposition mit bestimm-

2 1999: 26 476 Unternehmensinsolvenzen, 7 562 private, zusammen 34 038 Insolvenzen; 2003: 39 320 Unternehmensinsolvenzen (= + 48,51 %); private Insolvenzen: 61 403 (+ 712 %). Quelle: Statistisches Bundesamt 2004.

3 BT-Drs. 15/1518, S. 13. Dazu auch A. Raupach, Mindestbesteuerung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, in: Lehner (Hrsg.), Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2004, S. 53 (60).

4 Statistisches Bundesamt, Einzelauskunft zur Einkommen- und Körperschaftsteuerstatistik. Vgl. auch N. Herzig, Einschränkungen der Verlustnutzung bei Kapitalgesellschaften, in: Lehner, Verluste (Fn. 3), S. 37; J. Saathoff, Steueroase Deutschland? Verlustberücksichtigung und Besteuerung von Vermögenszuwächsen im Internationalen Vergleich – Mit kritischen Anmerkungen zu aktuellen Reformbestrebungen und zum Mindestbesteuerungskonzept der SPD, FR 1998, 917 berichtet über körperschaftsteuerliche Verlustvorträge i. H. v. 250 Mrd. DM und einkommensteuerliche Vorträge i. H. v. 20 Mrd. DM für das Ende des Jahres 1992.

5 Zahlen zu Verlustvorträgen der im DAX gelisteten Unternehmen: C. Zwirner/J. Busch/M. Reuter, Abbildung und Bedeutung von Verlusten im Jahresabschluss – Empirische Ergebnisse zur Wesentlichkeit von Verlustvorträgen in deutschen Konzernabschlüssen, DStR 2003, 1042 (1047).

6 J. Schulze-Osterlob, Gute Verluste – Böse Verluste – Ausschluss und Beschränkung des Verlustausgleichs und -abzugs, in: JbFStR 1984/85, 267 (276): „sicherlich ein wirtschaftlicher Vorteil“.

tem Wert“, ja von einer „eigentumsähnlichen Rechtsposition“. ⁷ Verlust ist etwas, an dem man sich – ohne jedes altruistische Motiv! – beteiligen möchte. ⁸ Nicht selten dienen steuerliche Konstruktionen der Erzielung steuerlicher Verluste, ja es gab Gesellschaften, die ihren potentiellen Gesellschaftern nichts anderes versprechen als (angeblich natürlich nur steuerliche) Verluste.

Das Stichwort Vodafone soll jedoch nicht über den ökonomischen Normalfall hinwegtäuschen: Weder private, noch Unternehmensinsolvenzen resultieren allein aus „nur steuerlichen“, etwa sogenannten „Buchverlusten“. Der Normalfall ist ein anderer: Der Steuerpflichtige erleidet einen realen, wirtschaftlichen Verlust, weil seine Arbeitseinkünfte durch die Aufwendungen für ein leerstehendes Mietobjekt aufgezehrt werden. Ein Unternehmen verliert Marktanteile und kann seine laufenden Kosten nicht anpassen. Verfügt der Steuerpflichtige nur über diese eine Einkunftsquelle (und das ist immer noch ein Regelfall), kann er seinen Lebensunterhalt nur aus dem Vermögen, mit Hilfe von Darlehen oder aber durch Sozialtransfers bestreiten. ⁹ Leistungsfähiges Subjekt der Besteuerung ist er dann – jedenfalls in diesem Jahr – nicht mehr. Ist der Verlust nennenswert, wird ihn der Steuerpflichtige auch im nächsten Jahr noch in seinem Vermögen verspüren. In dieser Situation ermöglicht es das Einkommensteuerrecht, die Verluste des Vorjahres erst einmal abzuarbeiten, bevor dieser Steuerpflichtige seinen Ertrag wieder mit dem Fiskus teilen muss. Er wird darum wenig Verständnis dafür aufbringen, wenn ihm der Staat entgegenhält, es müsse etwas gegen „Abschreibungskünstler“ unternommen werden und deswegen sei leider auch sein Verlust steuerlich nicht zu berücksichtigen. Vor allem aber wird er für die geschuldete Steuerlast weder Verständnis noch das erforderliche Geld aufbringen können. Diesen „Normalfall“ sollten wir im Auge behalten, wenn wir über Missbräuche, Mantelkäufe oder Verlustzuweisungsgesellschaften diskutieren: Er ist das Kind, das mit dem Bade ausgeschüttet zu werden droht.

Aus der Perspektive des Fiskus ist und bleibt das Ganze eine traurige Situation: Für ihn bleibt der Verlust, was er eigentlich, der umgangssprachlichen

⁷ Vgl. C. Kaeser, Die steuerliche und bilanzielle Behandlung von Verlusten im Konzern, in: Lehner, Verluste (Fn. 3), S. 115 (129).

⁸ W. Reiß, in: Kirchhof, EStG⁴ § 15, Rz. 215, 248, 167, 222; § 20 Rz. 189.

⁹ H. Weber-Grellet, Mindestbesteuerung/Verlustverrechnung, Stbg. 2004, 31 (31 f.): Verlust führt zum Verbrauch von Eigenkapital und zum Einsatz von zinspflichtigem Fremdkapital. Wenn Weber-Grellet wenig später (S. 37) darauf hinweist, dass der verfassungsrechtliche Schutz des Existenzminimums vor dem Steuerzugriff nicht das Vorhandensein liquider Mittel schützt, ist das im Ansatz natürlich richtig: Wenn der Steuerpflichtige Verluste erwirtschaftet, die ihm die notwendigen Mittel zum Leben nehmen, kann das Steuerrecht nicht helfen. Eine andere Frage ist es aber, ob der Staat in einer solchen Situation unter dem Stichwort der „Mindestbesteuerung“ noch Steuern auf ein fiktives Einkommen (K. Vogel, Besteuerung fiktiver Einkünfte, Fs. für K. H. Friauf, S. 825) erheben darf. Insbesondere die Besteuerung durchaus vorhandener liquider Mittel bis zur Höhe des Existenzminimums ist durchaus ein grundrechtliches Problem.

Bedeutung nach, ist: eine Einbuße. So, wie sich der Fiskus mit Hilfe des Ertragsteuerrechts als „stiller Teilhaber“ am wirtschaftlichen Erfolg der (Steuer-) Bürger beteiligt, so erleidet er deren Verluste mit¹⁰: Die „Geschäftsgrundlage“ jeder Einkommensteuer ist der private Gewinn. Auf ihn ist sie angelegt, auf ihn will sie zugreifen. Der Fiskus wird in einer Verlustsituation versuchen, sich von der Verlustentwicklung abzukoppeln, die Verluste also bei den Steuersubjekten zu belassen, während er sich an den an anderer Stelle entstehenden Gewinnen nach wie vor gerne beteiligt. Der rechtsvergleichende Blick über unsere Steuergrenzen hinweg zeigt, dass wohl jede entwickelte Steuerrechtsordnung versucht, sich gegenüber den Verlusten der Steuerpflichtigen zumindest partiell zu immunisieren.¹¹

Dieses Verhalten ist – fiskalisch gesehen – durchaus verständlich. Doch dabei trifft der Staat auf ein *Gebot der Gerechtigkeit*, das sich zumindest aus der Sicht der Steuerpflichtigen unmittelbar aufdrängt: Wer sich – quasi als stiller Teilhaber – an den positiven Erträgen privaten Wirtschaftens beteiligen will, der muss auch negative Erträge gegen sich gelten lassen. Eine Besteuerung des Verlustes, Steuern also auf „*fiktive Einkünfte*“¹² scheiden aus. Ökonomische und haushaltswirtschaftliche Vernunft lassen zwar eine „negative Steuer“, also die Beteiligung des Staates an privaten Verlusten durch aktive Zahlungen an den Steuerpflichtigen, nicht zu. Doch der Steuerstaat, der positive Einkünfte besteuern will, muss auch auf negative Einkünfte zumindest angemessen reagieren.¹³

Ökonomische Rationalität weist in die gleiche Richtung: Der Steuerstaat, der sich an privaten Gewinnen beteiligen will, darf zumindest vorübergehende Verluste nicht ignorieren, wenn er die Chance auf zukünftige Gewinne nicht für den Steuerpflichtigen und für sich selbst verbauen will. Bevor wir die Frage erörtern, wie das Einkommensteuerrecht mit Verlusten tatsächlich umgeht und wie es – von Verfassungs wegen – mit ihnen umgehen sollte, soll hier geklärt werden, was eigentlich der Gegenstand dieser Tagung ist: Der Verlust im Einkommensteuerrecht.

10 Nur einmal hatte „der Fiskus“ Freude an Verlusten: Die Tatsache, dass seit 1999 am Aktienmarkt Verluste häufiger waren als Gewinne, rettete, wenn schon nicht das Steueraufkommen aus „Spekulationsgeschäften“, so zumindest doch die Verfassungsmäßigkeit der normativen Besteuerungsgrundlage: BVerfG v. 9. 3. 2004 – 2 BvL 17/02, NJW 2004, 1022 (1030).

11 Vgl. J. Saathoff (Fn. 4), FR 1998, 917.

12 K. Vogel, Besteuerung fiktiver Einkünfte, Fs. für K. H. Friauf, S. 825.

13 Dazu R. v. Groll, Die Verlustkompensation im System des deutschen Einkommensteuerrechts, in: Lehner, Verluste (Fn. 3), S. 23; ders., in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 10d Rz. A 70; zum Verlustvor- u. -rücktrag: ebd. Rz. A 10; W. Reiß, in: Kirchhof, EStG⁴, § 15, Rz. 37, J. Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁷, § 9 Rz. A 62; M. Lehner, Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Verlustberücksichtigung, in: ders., Verluste (Fn. 3), S. 1 (5 ff.); S. Seeger, in: Schmidt, § 2 EStG²³, Rz. 78.

II. Der Tatbestand des Verlustes

Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz sprechen an zahlreichen Stellen von „Verlusten“, ohne den Begriff eindeutig zu definieren. Die §§ 2a, 2b und 10d (letzterer in der seit dem Vollzugszeitraum 1999 geltenden Fassung) sprechen – gleichbedeutend – von „negativen Einkünften“. Daraus lässt sich schließen, dass „Verlust“ ein Überschuss von Erwerbsaufwendungen (Betriebsausgaben oder Werbungskosten) über die Erwerbsbezüge (Betriebseinnahmen oder Einnahmen) ist. Werbungskosten und Betriebsausgaben sind also der Stoff, aus dem Verluste sind.

1. Ursachen für Verluste

Bevor der Begriff des Verlustes näher bestimmt werden soll, soll auf diesen Stoff und auf sonstige Ursachen für (steuerliche) Verluste näher eingegangen werden.

a) Wirtschaftliche Ursachen

Die wichtigsten Ursachen für Verluste sind in der momentanen Verfassung der deutschen Wirtschaft zu suchen. Das Gutachten des Sachverständigenrates zur gesamtwirtschaftlichen Entwicklung¹⁴ beschreibt Deutschland als eine Ökonomie im Zustand der Stagnation, die von schwacher Binnenkonjunktur und steigender Arbeitslosigkeit geprägt ist. Trotz einer kräftigen Belebung der Weltkonjunktur wird auch in diesem Jahr nur eine verhaltene Erholung der deutschen volkswirtschaftlichen Lage erwartet.¹⁵ Was sich makroökonomisch als Konjunkturkrise darstellt, erweist sich im konkreten ökonomischen Einzelfall nicht selten als – auch steuerliche – Verlustsituation. In einer Zeit, in der nicht nur viele Firmen vom Markt verdrängt, sondern auch viele andere neu gegründet werden, ist der Mut zu Anfangsverlusten ökonomische Notwendigkeit. Viele Unternehmen sind aber auch gezwungen, in mehr oder weniger langen Phasen der Anpassung an geänderte Marktbedingungen Verluste hinzunehmen, um nicht vor einer absehbaren Rückkehr in die Gewinnzone vom Markt verdrängt zu werden. Die Steuereinnahmen des Bundes¹⁶ und dabei insbesondere die Einnahmen aus direkten Steuern¹⁷ sind infolge der ökonomischen Lage in den letzten drei Jahren jeweils erheblich gesunken.

Seit dem Jahr 2000 ist der vorangegangene Boom der informationsverarbeitenden und der Kommunikationstechnologien und sind mit ihm die entspre-

14 Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Lage: Staatsfinanzen konsolidieren – Steuersystem reformieren, Jahresgutachten 2003/2004.

15 Ebd., S. 108 ff., 132 ff., 165 ff. und 239.

16 Finanzbericht 2005 (Fn. 1), S. 261 f.

17 Ebd., S. 270.

chenden Aktienwerte zusammengebrochen. Beteiligungsvermögen musste in ungeahnten Ausmaßen wertberichtigt werden. Dabei waren die 50 Mrd. Euro, um die Vodafone seine Mannesmann-Aktien entwertet sah, nur ein spektakulärer Einzelfall. Die Umstellung des körperschaftsteuerlichen Systems hat den Fiskus seit 2002 zwar gegenüber den Wertverlusten im Beteiligungsvermögen von Kapitalgesellschaften immunisiert (§ 8b Abs. 2, 3 KStG), nicht aber gegenüber solchen im Portfolio von Versicherungsunternehmen (§ 8b Abs. 7, 8 KStG), auch nicht gegenüber den Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften. Die bis 2001 entstandenen Verluste werden dann, wenn der erhoffte konjunkturelle Aufschwung kommt, noch lange für Steuereinnahmen sorgen, die hinter der Entwicklung der Wirtschaft zurückbleiben. Auch die Freude über die immensen Erträge, die unser Finanzminister aus der Vergabe der UMTS-Lizenzen erzielt hat, wird inzwischen durch ebenso immense Anlaufverluste aus dieser noch längst nicht etablierten Technologie getrübt.

Investitionen in den neuen Bundesländern erweisen sich als langfristig verlustreich, weil der erhoffte selbsttragende Wirtschaftsaufschwung im Beitrittsgebiet ausbleibt. Nicht zuletzt durch steuerliche Sonderabschreibungen wurden Investitionen in Vermietungs- und Gewerbeimmobilien induziert, für die es ein echtes ökonomisches Interesse nicht gab und bis heute nicht gibt. Der Fiskus, der diese Entwicklung angestoßen hat, muss sich heute an den Verlusten beteiligen, die aus entsprechenden Fehlinvestitionen resultieren.

b) Werbungskosten und Betriebsausgaben

Verluste entstehen erst, nachdem Erwerbsbezüge und Erwerbsaufwendungen miteinander verrechnet worden sind. Betriebsausgaben und Werbungskosten sind also noch keine „Verluste“, aber sie sind der Stoff, aus dem Verluste sind. Sehen wir uns also zunächst diesen Stoff näher an.

aa) Vorweggenommene und nachträgliche Werbungskosten oder Betriebsausgaben

Während regelmäßig Erwerbseinnahmen und Erwerbsausgaben im gleichen Zeitraum zusammenfallen, sich also zumindest partiell ausgleichen, führen vorweggenommene und nachträgliche Werbungskosten oder Betriebsausgaben oft unmittelbar zu steuerlichen Verlusten. Das ist solange unproblematisch, als ein Ausgleich spätestens im folgenden Veranlagungszeitraum erfolgt. Lange Phasen von Anlaufverlusten, etwa solche aus Aufwendungen für Forschung und Entwicklung oder zur Etablierung neuer Produkte müssen bis zur Grenze der Liebhaberei akzeptiert werden, um wirtschaftliche Möglichkeiten nicht zu behindern. Anders stellte sich die Lage jedoch bei den *Kosten der Aus- und Fortbildung* dar, die der BFH seit 2003 ohne erkennbare Begrenzung als vorweggenommene Werbungskosten oder Be-

triebsausgaben anerkannte.¹⁸ Der Gesetzgeber, der wegen der geänderten Rechtsprechung des BFH mit Steuerausfällen von 1,5 Mrd. Euro rechnet¹⁹, hat reagiert und mit Wirkung ab Anfang dieses Jahres die frühere Rechtslage unter Ausweitung der Grenze des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG zu Recht wieder hergestellt. Die sozialpolitische Förderung der Aus- und Fortbildung wäre Sache des Gesetzgebers, nicht die der Rechtsprechung. Zudem kann man durchaus an der sozialpolitischen Weisheit eines Steuergeschenkes zweifeln, das den Abschluss eines gebührenfreien Hochschulstudiums mit erheblichen Verlustvorträgen belohnt, um die ersten am Markt erwirtschafteten Gewinne zu schonen. Allgemein sollten wir darüber nachdenken, wie konkret der Bezug zu künftigen Einkünften sein muss, damit vorweggenommene Betriebsausgaben oder Werbungskosten angenommen werden können. Der Erwerb einer allgemeinen Qualifikation ohne Bezug zu einem bestimmten Beschäftigungsverhältnis gehört gerade dann, wenn man die Notwendigkeit lebenslangen Lernens akzeptiert, zur allgemeinen Lebensführung. Die dabei anfallenden Kosten sind im Bereich des subjektiven Nettoprinzips, also bei § 10 EStG, durchaus richtig aufgehoben.

bb) Vermietung und Verpachtung

Die Einkunftsart der Vermietung und Verpachtung trägt wie keine andere zum Entstehen steuerlicher Verluste bei. Nur hier übersteigen die Verluste bei weitem das positive Aufkommen aus dieser Einkunftsart, und zwar in manchen Jahren um mehr als das Doppelte.²⁰ Steuerpflichtige mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten nutzen Vermietungsverluste zu deren Kompensation um so häufiger und um so intensiver, je höher die positiven Einkünfte der anderen Quellen ausfallen.²¹ Der Grund dafür liegt in einer nur durch Subventionszwecke zu erklärenden Großzügigkeit des Steuergesetzgebers: Obwohl bei dieser Überschusseinkunftsart Wertsteigerungen des vermieteten Vermögensobjektes steuerlich nicht erfasst werden, solange die Grenzen des § 23 oder die des § 15 EStG nicht überschritten sind, lassen es die §§ 7, 7b und 7c zu, die Substanz des Mietobjektes über Ab-

18 BFH v. 27.5. 2003 – VI R 33/01, BFH/NV 2003, 1119 = BFHE 202, 314; BFH v. 4. 12. 2002 – VI R 120/01, BStBl. II 2003, 403 = BFHE 201, 156; BFH v. 17. 12. 2002 – VI R 137/01, BStBl. II 2003, 407 = BFHE 201, 211.

19 Finanzbericht 2005 (Fn. 1), S. 71.

20 1992: 13,0 Mrd. Euro positive gegenüber 21,3 Mrd. Euro negative Einkünfte; 1995: 15,7 Mrd. Euro positive gegenüber 34,5 Mrd. Euro negative Einkünfte; 1998: 16,6 Mrd. positive und 35,0 Mrd. Euro negative Einkünfte; vgl. Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Lage: Staatsfinanzen konsolidieren – Steuersystem reformieren, Jahresgutachten 2003/2004, S. 458 und 461 f.

21 Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Lage: Staatsfinanzen konsolidieren – Steuersystem reformieren, Jahresgutachten 2003/2004, S. 461.

setzung für Abnutzung steuerlich abzuschreiben.²² Die Einkunftsart des § 21 EStG ist – so könnte man angesichts ihres fiskalischen Ertrages verkürzt feststellen – ein verlustträchtiger Subventionstatbestand. Da diese Subvention ganz überwiegend der Vermögensbildung besser verdienender Steuerpflichtiger zugute kommt, ließen sich durchaus intelligenter Wege zur Förderung des Mietwohnungsbaus finden.

cc) Sonderabschreibungen

Immer dann, wenn der Gesetzgeber oder die Verwaltung aus Gründen der Wirtschaftsförderung Abschreibungszeiträume zu kurz festlegt, sorgt sie dafür, dass steuerlich ein Werteverzehr berücksichtigt wird, der ökonomisch noch gar nicht eingetreten ist. Die §§ 7b bis 7k des EStG führen teilweise zwar nur zur vorzeitigen Abschreibung einzelner Wirtschaftsgüter, nicht selten aber auch dazu, dass eine ganze Einkunftsquelle – steuerlich betrachtet – defizitär wird. Weil die aus der Quelle erzielten Einnahmen die zeitgleichen Aufwendungen zuzüglich des tatsächlichen Werteverzehrs in diesen Fällen überschreiten, die Quelle ökonomisch gesehen also durchaus ertragreich ist, akzeptiert der Fiskus hier ausnahmsweise *fiktive Verluste* – eine Großzügigkeit, die er an anderer Stelle, bei den Verlustverrechnungsverboten, dann gerne wieder zurücknehmen möchte. Die Folgerichtigkeit dieses Vorgehens erscheint fraglich.

Beide Effekte, die der einkommensteuerlich systemwidrigen Förderung der Vermietung und die einer erhöhten Abschreibung, wurden in bis dahin nie gekanntem Ausmaß kombiniert durch das *Fördergebietsgesetz*²³, das für Mietobjekte in den neuen Bundesländern eine 50 %ige Sonderabschreibung innerhalb eines Jahres zuließ. Der Gesetzgeber nahm ein geschätztes Verlustvolumen von rund 1,8 Mrd. DM²⁴ in Kauf, um ein schnell wieder erlöschendes Strohfeuer in der Bauwirtschaft zu entzünden und um Miet- und Gewerberaum zur Verfügung zu stellen. Das zuletzt genannte Ziel wurde zwar in vielen Städten Ostdeutschlands erreicht – allerdings zu dem Preis des Leerstandes unzähliger Objekte, die zu kostendeckenden Preisen auf absehbare Zeit nicht zu vermieten sind. Auch hier zeigt sich, dass aus „nur“ steuerlichen oft auch echte ökonomische Verluste werden.

22 § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 EStG wird hier also – mit der Rspr. des BFH (BStBl. II 1983, 410 (412)) – als rechtsbegründende Norm verstanden, weil Aufwendungen auf den Vermögensstamm bei Überschusseinkünften im Grundsatz keine Werbungskosten darstellen, vgl. *Birk*, Steuerrecht⁷, Rz. 923, *B. Knobbe-Keuk*, DB 1985, 144 (147). Allein der Wertverzehr im zur Einkommenserzielung eingesetzten Privatvermögen rechtfertigt die Absetzbarkeit pro rata temporis. Zur Gegenmeinung vgl. *W. Drenseck*, in: Schmidt, EStG²³, § 7 Rz. 3.

23 § 4 des Gesetzes über Sonderabschreibungen und Abzugsbeträge im Fördergebiet (Fördergebietsgesetz), BStBl. I 1993, 1654, vgl. dazu *J. Lang*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁷, § 19 Rz. 7 und 44; dazu Zahlen bei *J. Saathoff* (Fn. 4), FR 1998, 917.

24 *J. Saathoff*, (Fn. 4), FR 1998, 917 f.

c) Prinzipien der Gewinnermittlung

Gründe für Verluste ergeben sich bei den Gewinneinkünften auch aus der Technik der Einkünfteermittlung, aus den Regeln zur Aufstellung der Steuerbilanz. Das Vorsichtsprinzip und seine Konkretisierungen als Realisations- und Imparitätsprinzip ermöglichen es dem nach HGB bilanzierenden Kaufmann, sich tendenziell ärmer zu rechnen, als das etwa der neueren Sichtweise der IAS/IFRS entspricht. Auch wenn der Steuergesetzgeber – wie etwa mit dem Verbot der Drohverlustrückstellung – hier gegensteuert, erlaubt es das Bilanzrecht des HGB noch immer in erheblichem Ausmaß, Verluste in dem Veranlagungszeitraum anfallen zu lassen, in dem dies zur Steuerplanung des Unternehmens passt. Der Übergang zu den Bilanzierungsstandards der IAS/IFRS wird hier ebenso wie die weitere Zurückdrängung des Maßgeblichkeitsprinzips Abhilfe schaffen, sog. „Buchverluste“ also verringern. Doch auch hier ist Vorsicht geboten: Wenn handelsrechtlich entstandene Verluste steuerlich unberücksichtigt bleiben, droht wiederum die Besteuerung „fiktiver Gewinne“. Auch hier muss das richtige Maß noch gefunden werden.

2. Die „Tatbestandsmäßigkeit“ des Verlustes

a) § 2 Abs. 1 EStG

Verluste sind „negative Einkünfte“ (§ 10d EStG)²⁵, also das negative Ergebnis eines Rechenvorganges, dessen Resultat einen der Tatbestände des § 2 Abs. 1 S. 1 Nrn. 1 bis 7 erfüllt. Aus Abs. 2 der Vorschrift ergibt sich damit, dass als „Verlust“ ein Überschuss von Erwerbsaufwendungen über die Erwerbsbezüge²⁶ zu bezeichnen ist. Steuerlich relevant ist ein solcher Verlust aber nur, wenn auch die übrigen Tatbestandsmerkmale des § 2 Abs. 1 EStG erfüllt sind.²⁷ Das bedeutet:

Erstens: Verluste entstehen erst, nachdem Erwerbsbezüge und Erwerbsaufwendungen miteinander verrechnet worden sind. Erst danach kann auch von „Einkünften“ im Sinne der Vorschrift gesprochen werden. Der Begriff der „Einkünfte“ schließt damit eine Positivierung des objektiven Nettoprinzips ein. Daraus ergibt sich weiter, dass die Frage nach Gewinn oder Verlust unmittelbar nach Verrechnung von Erwerbsbezügen mit Aufwendungen zu

25 P. Kirchhof, in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 2 Rz. A 61; R. v. Groll, Die Verlustkompensation im System des deutschen Einkommensteuerrechts, in: Lehner, Verluste (Fn. 3), S. 23 (24).

26 J. Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁷, § 9 Rz. 60; P. Kirchhof, in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 2 Rz. A 61; R. v. Groll, in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 10d Rz. A 20.

27 Zur „Tatbestandsmäßigkeit“ des Verlustes i. S. d. § 2 Abs. 1 S. 1 EStG vgl. R. v. Groll, in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 10d Rz. A 20.

beantworten ist. Wird ein positives Ergebnis erst durch Steuerminderungen erzielt, liegt dennoch ein steuerlicher Verlust vor.²⁸

Zweitens: Der Verlust muss aus einer Tätigkeit resultieren, die unter eine der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG zu subsumieren ist. Ökonomische Einbußen etwa aus der Verwaltung privaten Vermögens (mit der erwähnten Ausnahme der AfA für Vermietungsobjekte) oder aus anderen, nicht steuerbaren Tätigkeiten erfüllen diesen Tatbestand nicht und sind daher auch keine steuerlich relevanten Verluste.

Drittens: Dieser Tatbestand muss nicht nur in objektiver, sondern auch in subjektiver Hinsicht erfüllt sein. Alle Einkunftsarten setzen (zumindest stillschweigend) voraus, dass die betreffende Tätigkeit mit Einkünfteerzielungsabsicht vorgenommen wird. „Liebhaberei“, also die Verwendung von Geldmitteln zu privaten Zwecken, erfüllt diese Voraussetzung nicht und kann deshalb auch nicht zu steuerlich relevanten Verlusten führen.

Viertens: Aus der Bindung der Verluste an die Erfüllung des Tatbestandes des § 2 Abs. 1 EStG ergibt sich eine Vorgabe für die subjektive Zurechnung: Verluste kann grundsätzlich nur dasjenige Steuerrechtssubjekt geltend machen, das selbst den Tatbestand einer Einkunftsart erfüllt.

Fünftens: In Verbindung mit dem dritten Absatz der Vorschrift folgt aus § 2 Abs. 1 EStG weiter, dass Verluste aus allen sieben Einkunftsarten grundsätzlich gleichwertig zu berücksichtigen sind: Indem sie das Resultat aller Einzelrechnungen zu einer Summe zusammenfasst, behandelt die Vorschrift – zumindest bis hierhin – auch alle Verluste untereinander und im Verhältnis zu positiven Einkünften aus anderen Quellen gleich²⁹: Der synthetische Einkommensbegriff des EStG steht jedenfalls im Grundsatz und de lege lata einer Differenzierung zwischen unterschiedlichen Arten von Verlusten entgegen.

b) Verlust und Art der Einkünfteermittlung

Eine grundlegende Differenzierung ergibt sich allerdings durch die jeweilige Technik der Einkünfteermittlung: Während bei den Gewinneinkünften auch Wertveränderungen im Betriebsvermögen erfasst werden, ist das bei den Überschusseinkünften nicht der Fall. Also sind auch *Wertverluste* bei den

28 So richtig *W. Reiß*, in: Kirchhof, EStG⁴, § 15 Rz. 47: Gewinne (nur) durch Steuerminderung sind Verluste. Anders aber *J. Schulze-Osterloh*, JbFStR 1984/85 (Fn. 6), 267 (275 ff.), der meint, für die Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht müssten auch steuerliche Vorteile mit berücksichtigt werden.

29 *R. v. Groll*, Die Verlustkompensation im System des deutschen Einkommensteuerrechts, in: Lehner, Verluste (Fn. 3), S. 23 (24). Das BVerfG spricht vom verfassungsrechtlichen „Gebot der Gleichbehandlung der Einkunftsarten“ (BVerfG v. 30. 9. 1998 – 2BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (96)).

Überschusseinkünften (mit der schon erwähnten Ausnahme der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) grundsätzlich steuerlich irrelevant.

c) Keine Verluste bei nicht steuerbaren Einkünften oder Liebhaberei

Wer etwas aufwendet, um sein Vermögen im privaten Bereich zu mehren, handelt damit auch im Verlustfall im nicht steuerbaren Bereich, weil außerhalb des § 2 Abs. 1 EStG. Steuerlich sind solche Aufwendungen unabhängig von Verlustverrechnungsverboten schon deswegen nicht zu berücksichtigen, weil ein einkommensteuerlich relevanter Tatbestand nicht erfüllt ist.

Nur in lang andauernden Verlustsituationen stellt sich die Frage nach der *Liebhaberei*: Nur derjenige, der über längere Zeit eine Tätigkeit fortsetzt, obwohl sie ihm Verluste einbringt, muss sich fragen lassen, warum er das tut.³⁰ Denn nur hier spricht der äußere Anschein trotz eines Verhaltens, das seiner Art nach auf Erwerb gerichtet ist, gegen die Annahme einer Gewinnerzielungsabsicht. Widerlegt werden kann dieser Eindruck nur durch äußerlich erkennbare Umstände des Falles, die die Prognose zulassen, dass bis zum Ende der betreffenden Erwerbstätigkeit doch noch ein Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben zu erwarten ist. Doch wer hat diese Prognose zu stellen: Der Steuerpflichtige oder die Finanzverwaltung? Aus Art. 12 Abs. 1 GG folgt, dass es Sache des Steuerpflichtigen ist, darüber zu entscheiden, wie er seine Einkünfte erzielen will. Er muss die Geschäftsideen und Pläne entwerfen, die zum Gewinn führen sollen. Die Finanzverwaltung kann lediglich überprüfen, ob diese Pläne einen Gesamtgewinn erwarten lassen oder nicht. Anhand dieses Maßstabes sind auch Fälle von *Anlaufverlusten* oder langanhaltende Verlustperioden zu beurteilen: Wer eine verlustbringende Tätigkeit über längere Zeit hinweg fortsetzt, trägt zwar die Darlegungslast dafür, dass sich in Zukunft aus dieser Quelle wieder ein Gewinn, ja sogar insgesamt ein frühere Verluste übersteigendes positives Ergebnis erwirtschaften lässt.³¹ Wenn eine solche Darlegung gelingt, ist es nicht Sache der Finanzverwaltung, die wirtschaftlichen Pläne des Steuerpflichtigen für gescheitert zu erklären und sich aus dem Geschäft „herauszustecken“: Der stille Teilhaber muss still bleiben, nicht er hat über die Geschäftsidee zu entscheiden.³² Schließlich muss sich die Finanzverwaltung

30 Das kritisiert *M. R. Theisen*, Die Liebhaberei – Ein Problem des Steuerrechts und der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, *StuW* 1999, 255 (263).

31 Dieser Darlegungslast hat der Rechtsanwalt, dem der BFH in seinem Urteil v. 22. 4. 1998 – XI R 10/97, *BStBl.* II 1998, 663 (664) = *BFHE* 186, 206 bescheinigte, nicht nur Liebhaber der Juristerei zu sein, wohl kaum genügt. Es kommt eben nicht nur darauf an, ob die betreffende Tätigkeit typischerweise auf Gewinn angelegt ist, sondern auch darauf, ob sie nach der konkreten Art der Bewirtschaftung auch dauerhaft auf das Erzielen von Gewinnen angelegt ist. Das war die Kanzlei jenes Rechtsanwaltes „aufgrund der Art und Weise der Kanzleiführung“ aber gerade nicht.

32 Vgl. auch *M. R. Theisen* (Fn. 30), *FR* 1999, 255 (262).

dann, wenn sie den Geschäftsplan des Steuerpflichtigen trotz längerfristiger Verluste akzeptiert hat, an dieser Entscheidung festhalten lassen: Wenn Steuerpflichtiger und Finanzverwaltung im Vertrauen auf zukünftige Gewinne weitermachen, dann darf sich die Finanzverwaltung nicht rückwirkend aus dieser „stillen Gesellschaft“ verabschieden, wenn die Erwartungen enttäuscht werden.³³ Sie kann allenfalls ihre Prognose für die Zukunft revidieren. Denn wenn der Steuerpflichtige in der Vergangenheit darauf vertrauen durfte, in die Gewinnphase zurückzukehren, dann war er kein Liebhaber, sondern – gemessen auch am subjektiven Tatbestand des § 2 Abs. 1 EStG – eben ein erfolgloser Steuerpflichtiger.³⁴

Der Bundesfinanzhof entscheidet die fraglichen Fälle anhand einer typologischen Unterscheidung: Er meint, dass auch lang anhaltende Verluste allein die Ausübung eines typischerweise gewinnorientierten Berufes nicht ohne weiteres zur Liebhaberei werden lassen, solange die Tätigkeit auch nach der konkreten Art der Bewirtschaftung auf dauerhafte Gewinnerzielung angelegt ist. Verlustperioden in der Vergangenheit bieten zwar einen Anhaltspunkt für Liebhaberei, allein aber noch keinen abschließenden Beweis. Hier müssen vielmehr besondere Umstände vorliegen, die den Schluss zulassen, dass Verluste aus persönlichen Gründen oder Neigungen hingenommen werden.³⁵

Es fragt sich, ob solche Langmut gerechtfertigt ist. Ich meine, sie ist es. Immerhin wird man hier in besonderer Weise der Frage nachzugehen haben, ob die konkrete Einkunftsquelle noch oder wieder so organisiert ist, dass mit zukünftigen Gewinnen gerechnet werden kann.³⁶ Gerade in der eingangs geschilderten gegenwärtigen ökonomischen Situation muss der Steuerstaat auch in längeren Verlustphasen Geduld aufbringen, um Umstrukturierungen oder Marktanpassungen zu ermöglichen und einen halbwegs berechtigten unternehmerischen Optimismus nicht mit Hilfe der Steuerlast vorzeitig abzuwürgen.

d) Zurechnung von Verlusten

Die subjektive Zurechnung der Erzielung von Verlusten geschieht ebenso wie die von Gewinnen „fast unbemerkt aus der Tatbestandsnorm“, wie *Albert Hensel* das beschrieben hat.³⁷ Wer den Tatbestand einer Einkunftsart er-

33 So zu Recht auch *M. R. Theisen* (Fn. 30), FR 1999, 255 (258).

34 Das schließt auch ein Offenhalten der Frage mit Hilfe des § 165 AO über einen längeren Zeitraum aus: Wenn einmal die Absicht bestand, Gewinne zu erzielen, wird sie durch später eintretende Verluste nicht rückwirkend aus der Welt geschafft. Der Tatbestand des § 2 Abs. 1 EStG war dann also erfüllt.

35 BFH v. 31. 5. 2001 – IV R 81/99, BStBl. II 2002, 276 (277) = BFHE 195, 382.

36 So auch BFH v. 22. 4. 1998 – XI R 10/97, BStBl. II 1998, 663 (665) = BFHE 186, 206; BFH v. 25. 6. 1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (765) = BFHE 141, 405.

37 *Hensel*, Steuerrecht³ 1933, S. 59; dazu auch *P. Fischer*, Zurechnung, Zugriff, Durchgriff – Aspekte einer Grundfrage des Steuerrechts, FR 2001, 1.

füllt, der ist auch das richtige Zurechnungssubjekt für die daraus resultierenden Verluste.³⁸ Dieser Grundsatz der (zivilrechtlichen) „Personenidentität“ lässt die rechtsgeschäftliche Übertragung der Berechtigung zur Geltendmachung des Verlustes nicht zu.³⁹ § 8 Abs. 4 KStG schließt darum steuersystematisch zu Recht den „Mantelkauf“ aus. Die dort vorgesehene Ausnahme für echte Sanierungsfälle ist allerdings eng, aus ökonomischer Sicht wohl zu eng formuliert.⁴⁰ Durchgehalten wird der Grundsatz der Personenidentität zwischen Eheleuten⁴¹, im Insolvenzfall und – vorbehaltlich des § 15a EStG – auch hinsichtlich der Transparenz der Personengesellschaften. Das Umwandlungssteuergesetz macht in § 12 Abs. 3 Satz 2 wie das KStG eine Ausnahme nur für echte Sanierungsfälle.

Nur im *Erbfall* soll anderes gelten: Ein vom Erblasser mangels positiver Einkünfte nicht ausgeglichener Verlust soll – so meint der I. Senat⁴² nun doch⁴³ – bei der Veranlagung des Erben berücksichtigt werden. Nur dann, wenn der Erbe *deshalb* nicht wirtschaftlich belastet ist, weil er für Nachlassverbindlichkeiten nicht oder nur beschränkt haftet, soll es bei der allgemeinen Regel, also beim Grundsatz der Personenidentität, bleiben. Verlustvorträge werden danach wie eigentumsfähige Rechtspositionen vererbt.⁴⁴ Die Leistungsfähigkeit des Erben ist jedoch nicht dadurch geschmälert, dass er – wegen

38 BFH v. 29.10.1986 – I R 202/82, BStBl. II 1987, 308 (309) = BFHE 148, 133; v. 29.10.1986 – I R 318–319/83, BStBl. II 1987, 310 (312) = BFHE 148, 158; v. 4.12.1991 – I R 74/89, BStBl. II 1992, 432 (433) = BFHE 166, 96; v. 27.10.1994 – I R 60/94, BStBl. II 1995, 326 = BFHE 176, 369; *J. Lang*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁷, § 9 Rz. 63; *C. Lambrecht*, in: Kirchhof, EStG⁴, § 10d Rz. 6; *R. v. Groll*, in: Lehner, Verluste (Fn. 3), S. 23 (31); *ders.*, in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 10d Rz. B 105 und B 190 ff.; *H.-J. v. Beckerath*, in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 15a Rz. A 29; *W. Heinicke*, in: Schmidt, EStG²³, § 10d Rz. 3; *M. Orth*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 10d Rz. 118 ff.

39 BFH v. 17.7.1991 – I R 74–75/90, BStBl. II 1991, 899 (900) = BFHE 165, 82; vgl. auch R 115 Abs. 6 Satz 2 EStR; *J. Lang*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁷, § 9 Rz. 63; *C. Lambrecht*, in: Kirchhof, EStG⁴, § 10d Rz. 6. Umwandlungsfälle und Einschränkungen bei beschränkter Steuerpflicht sollen hier außer Betracht bleiben.

40 Vgl. BFH v. 8.8.2001 – I R 29/00, BStBl. II 2002, 392 (394) = BFHE 196, 178 und BFH v. 19.12.2001 – I R 58/01, BStBl. II 2002, 395 (397) = BFHE 197, 248; kritisch *G. Frotscher*, Zur „Zuführung neuen Betriebsvermögens“ nach § 8 Abs. 4 KStG, Anmerkung zum BFH-Urteil v. 8.8.2001 – I R 29/00, DSzR 2002, 10 (15). Es kann wohl nur in den seltensten Fällen ökonomisch sinnvoll sein, eine verlustbringende Einkunftsquelle genau in den Zustand zurückzusetzen, in dem sie die Verluste produziert hat.

41 Dazu *R. v. Groll*, in: Lehner, Verluste (Fn. 3), S. 23 (25), für Fälle des Wechsels zwischen gemeinsamer und getrennter Veranlagung vgl. § 62d EStDV.

42 BFH v. 16.5.2001 – I R 76/99, BStBl. II 2002, 487 (489) = BFHE 195, 328.

43 Ausdrücklich gegenteiliger Auffassung war der I. Senat noch im März 2000: Anfrage an den IV., VIII. und XI. Senat v. 29.3.2000 – I R 76/99, BStBl. II 2000, 622 (624) = BFHE 191, 353.

44 BFH v. 16.5.2001 – I R 76/99, BStBl. II 2002, 487 (489) = BFHE 195, 328. Der BFH spricht allerdings davon, dass ein „Besteuerungsmerkmal“ beim Erben be-

der Verluste des Erblassers – weniger geerbt hat als vielleicht erhofft. Wegen der Möglichkeit, einen überschuldeten Nachlass auszuschlagen, ist der Erbe allenfalls in seltenen Ausnahmefällen wirklich wirtschaftlich belastet.⁴⁵ Ist es also richtig, dass das Lebenseinkommen des Erblassers mangels Verrechnung der am Lebensende verbleibenden Verlustvorräte unzutreffend besteuert wurde?⁴⁶ Und: Muss das jetzt beim Erben ausgeglichen werden? Diese Fragen hängen eng damit zusammen, wie sich Verluste in der Zeit verhalten, genauer, ob das Totalitätsprinzip⁴⁷ eine „richtige“ Behandlung von Verlusten über den Tod hinaus verlangt. Wenn also das „Totalitätsprinzip“ hier keine überzeugende Begründung liefert, dann sollte es auch im Erbfall dabei bleiben, dass Verluste nur geltend machen kann, wer Verluste erlitten hat.

3. Verlust in der Quelle oder in der Einkunftsart

Weil die Absicht, Einkünfte zu erzielen, für jede Einkunftsquelle getrennt zu beurteilen ist, entstehen auch Verluste an der jeweiligen Quelle und nicht erst im Rahmen der Einkunftsart.⁴⁸ Wenn § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG von „Einkünften“ spricht, dann schließt das aber nicht nur die Verrechnung von Erwerbseinnahmen und Erwerbsaufwendungen ein, sondern auch die Verrechnung des Ergebnisses mehrerer Einkunftsquellen derselben Einkunftsart, von denen einige defizitär sein können, andere aber nicht (horizontaler, interner Verlustausgleich).

a) Einkünfletypische Bedürfnisse nach Beschränkung der Verlustverrechnung?

Ein Bedürfnis danach, Verluste *in einer bestimmten Quelle* zu fixieren, also schon den *horizontalen (internen) Verlustausgleich* zu beschränken⁴⁹, sieht der Gesetzgeber nur in zwei Fällen: § 15a EStG beschränkt den Ausgleich der Verluste eines Kommanditisten aus der KG, soweit sie nach Abs. 1 der

rücksichtigt werden müsse, das der Erblasser verwirklicht habe. Nur fallen Besteuerungsmerkmale weder unter § 1922 BGB noch unter § 45 AO.

45 Für die verbleibenden Ausnahmefälle, in denen ein beim Erben angefallener steuerpflichtiger Gewinn unmittelbar mit einem vom Erblasser erlittenen und bei ihm nicht mehr ausgeglichenen Verlust korrespondiert, schlägt der I. Senat in seiner Anfrage v. März 2000 (Fn. 43) zu Recht eine Billigkeitslösung im Einzelfall (§§ 163 oder 227 AO) vor.

46 Das meint der I. Senat in seinem Beschluss v. 16. 5. 2001 (Fn. 42).

47 Dazu K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2¹, S. 668 ff. und die Nachw. unten, Fn. 77.

48 Vgl. BFH v. 24. 3. 1992 – VIII R 12/89, BStBl. II 1993, 18 (19) = BFHE 168, 415; D. Birk/ E. Kulosa, Verfassungsrechtliche Aspekte des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, FR 1999, 433 (439).

49 Insoweit hat die Unterscheidung zwischen horizontalem und vertikalem Verlustausgleich also doch noch einen, wenn auch beschränkten Sinn, anders – wegen der

Vorschrift überhaupt ausgleichsfähig sind, auf die Gewinne aus der gleichen Beteiligung.⁵⁰ § 15 Abs. 4 trifft jetzt eine entsprechende Regelung für Verluste von Kapitalgesellschaften aus der Beteiligung an stillen Gesellschaften, Unterbeteiligungen oder anderen Innengesellschaften. Verlustzuweisungsgesellschaften sind also nach Auffassung des Gesetzgebers so gefährliche Einkunftsquellen, dass hier nur eine Quarantäne hilft – und zwar eine Quarantäne, die nicht nur diese „infizierte“ Art, sondern gleich alle Kommanditisten-Beteiligungen erfasst. Noch strikter war lediglich das vom Bundesverfassungsgericht⁵¹ aufgehobene Verbot des § 22 Nr. 3 Satz 3 EStG a. F., das selbst die Verrechnung der Verluste aus Vermietung beweglicher Gegenstände mit Gewinnen aus derselben Einkunftsquelle in anderen Veranlagungszeiträumen ausschloss.

Demgegenüber fixieren zahlreiche Verlustausgleichsbeschränkungen die Verrechnungsmöglichkeit auf Gewinne *aus einem bestimmten Teil einer Einkunftsart*: auf positive Einkünfte derselben Art aus demselben Staat (§ 2a EStG), auf Gewinne aus anderen § 2b-Modellen oder solche aus gewerblicher Tierzucht, Tierhaltung und Termingeschäften (§ 15 Abs. 4 EStG) sowie auf Einkünfte aus sonstigen Leistungen gem. § 22 Nr. 3 Satz 1 EStG.

b) Beschränkung des vertikalen Verlustausgleichs

Eine Beschränkung des („vertikalen“, externen) Verlustausgleichs auf die jeweilige Einkunftsart sieht nach geltendem Recht § 23 Abs. 3 EStG für Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften und § 50 Abs. 2 EStG für solche aus Einkünften beschränkt Steuerpflichtiger vor, die dem Steuerabzug unterliegen. Vor allem aber die Mindestbesteuerung nach § 2 Abs. 3 EStG in der Fassung des sogenannten Steuerentlastungsgesetzes sah bis zum Vollzugszeitraum 2003 eine Beschränkung des vertikalen, nicht aber des horizontalen Verlustausgleichs vor. Als Folge der Abschaffung dieser Beschränkung werden jetzt nur relativ geringe Ertragseinbußen des Fiskus erwartet.⁵² Grund dafür dürfte der Umstand sein, dass die Sätze 2 bis 8 des § 2 Abs. 3 EStG in der Praxis ohnehin weitgehend unvollziehbar waren. Als sich *Thomas Stapfernd* bei seinem Vortrag vor dieser Gesellschaft im Jahr 2000 mit dem Thema auch dieses Vortrages beschäftigte, musste er sich im Wesentlichen auf den § 2 Abs. 3 EStG beschränken, um die Vorschrift überhaupt in den

Aufhebung des § 2 Abs. 3 Sätze 2 ff. EStG – aber *Heimicke*, in: Schmidt, EStG²³, § 10d Rz. 0.

50 Vgl. *H.-J. v. Beckerath*, in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 15a Rz. A 30 und B 342: § 15a als „quellenbezogene“ Beschränkung des Verlustausgleichs.

51 BVerfG v. 30. 9. 1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (95).

52 Sie kostet den Fiskus nach dessen eigener Schätzung im Jahr 2004 „nur“ 90 Mio. Euro, im kommenden Jahr 170 Mio. Euro. Demgegenüber erwartet der Gesetzgeber durch die Neuregelung des § 10d EStG Mehreinnahmen i. H. v. 570 Mio. Euro in diesem und 1,09 Mrd. Euro im nächsten Jahr: Finanzbericht 2005 (Fn. 1), S. 303.

Griff zu bekommen. Er würdigte sie damals zu Recht als ein Beispiel dafür, wie Gesetze nicht abgefasst werden dürfen. Die Korrektur dieses Fehlers durch den Gesetzgeber kann also nur begrüßt werden.

4. Verluste im Schema des § 2 EStG

Noch immer nicht überzeugend gelungen ist die Einbindung der Verluste in das Einkommensermittlungsschema des § 2 EStG.

a) Verluste und „Summe“/„Gesamtbetrag der Einkünfte“ (§ 2 Abs. 3 EStG)

Soweit Verluste nach den Verlustausgleichsbeschränkungen ausgleichsfähig sind, ergibt sich nach dem vertikalen Verlustabzug die „Summe der Einkünfte“, § 2 Abs. 3 EStG. Bei zusammen veranlagten Ehegatten erfolgt regelmäßig hier ein Verlustausgleich in der Ehe⁵³, bevor nach weiteren Abzügen der „Gesamtbetrag der Einkünfte“ gebildet wird.

b) Verluste und Einkommen (§ 2 Abs. 4 EStG)

Eigentlich nur noch historisch zu erklären ist der Umstand, dass § 10d EStG die Verluste aus anderen Veranlagungszeiträumen vom Gesamtbetrag der Einkünfte, also noch immer „wie Sonderausgaben“ (so der Wortlaut bis 1998) abziehen lässt. Die gesetzliche Einordnung machte solange einen Sinn, wie Einkommensminderungen durch Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen an der für den Steuerpflichtigen günstigeren Stelle⁵⁴, also vor einem Verlustabzug gem. § 10d erfolgen konnten, weil der frühere Wortlaut die Reihenfolge der Abzugsbeträge offenließ. Diese wurden daher von Verwaltungspraxis und Rechtsprechung⁵⁵ gewissermaßen vor der Verlustverrechnung „gerettet“, da nicht diese Abzüge, wohl aber verbleibende Verluste weiter vorgetragen werden konnten. Nachdem nun aber § 10d ausdrücklich anordnet, der Verlustvortrag müsse „vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und anderen Abzugsbeträgen“ erfolgen⁵⁶, scheint die Platzierung des § 10d nur noch Folge der Tatsache zu sein, dass der Gesetzgeber den Überblick über das Schema des § 2 EStG verloren hat. Ausdruck einer einerseits am objektiven (§ 10d EStG), andererseits am subjektiven Nettoprinzip (§§ 10 bis 10c und §§ 33 ff. EStG) orientierten Struktur ist die Vorschrift in der geltenden Fassung nicht mehr.

53 BFH v. 5. 8. 1986 – IX R 13/81, BStBl. II 1987, 297 (300) = BFHE 148, 394. Zu Einschränkungen der Rechtsprechung nach dem Meistbegünstigungsprinzip vgl. *Ch. Seiler*, in: Kirchhof, EStG⁴, § 26b Rz. 6.

54 BFH v. 18. 12. 1990 – VIII R 7/87, BFH/NV 1991, 520.

55 Vgl. *R. v. Groll*, in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 10d Rz. B 336.

56 „Altverluste“ sind allerdings immer noch danach abzuziehen, vgl. *P. Kirchhof*, in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 2 Rz. 26.

Allein die Technik der Verweisung auf „Einkünfte“ oder „Einkommen“ durch andere Vorschriften rechtfertigt diese misslungene Systematik nicht.⁵⁷

5. Verlust „im Sinne des § 10d EStG“

Verluste im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG werden zu Verlusten im Sinne des § 10d EStG, wenn sie im gleichen Veranlagungszeitraum nicht durch positive Einkünfte aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden können.⁵⁸ Dies kommt im Begriff der „Summe“ der Einkünfte, § 2 Abs. 3 EStG, zum Ausdruck.⁵⁹ Solche Verluste werden dann durch § 10d EStG zu Verlustvorder- oder -rückträgen.

a) Verlustvortrag als „ökonomischer Wert“

Doch was ist das – ein Verlustvortrag? Zu barem Geld wird er erst dann, wenn in späteren Veranlagungszeiträumen steuerpflichtiges Einkommen entsteht – und das ist bekanntlich immer, nicht nur nach dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip, unsicher. Jedenfalls die Qualität eines Anwartschaftsrechtes hat der Verlustvortrag nicht.⁶⁰ Dennoch wird in Bezug auf die Handelsbilanz von einer „Vermögensposition mit bestimmtem Wert“, ja von einer „eigentumsähnlichen Rechtsposition“⁶¹ gesprochen, die nach Auffassung mancher Autoren schon nach HGB⁶², jedenfalls aber nach IAS/IFRS oder US-GAAP die Aktivseite der Handelsbilanz und damit auch das Eigenkapital erhöht. Durch die Aktivierung latenter Steuern bzw. als aktiver Bilanzabgrenzungsposten mag der Verlustvortrag der handelsrechtlichen Bilanzkosmetik helfen, ohne ein steuerrechtliches Aktivierungsgebot auszulösen. Doch bei Annahme einer *eigentumsähnlichen* „Vermögensposition“ käme man schnell zu dem befremdlichen Ergebnis, dass Verluste, einmal zu Verlustvorträgen geworden, den steuerpflichtigen Gewinn wie Wirtschaftsgüter erhöhen müssten. Irgendwo auf dem Weg dahin muss sich ein Fehler eingeschlichen haben.

57 Kritisch zu Recht auch K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung Bd. 2¹ S. 671; J. Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁷, § 9 Rz. 66 Fn. 41; R. v. Groll, in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 10d Rz. A 22.

58 Vgl. zu diesem Zusammenhang von § 10d und § 2 EStG R. v. Groll, in: Lehner, Verluste (Fn. 3), S. 23 (24 f.).

59 Vgl. BFH v. 17. 5. 1972 – I R 126/70, BStBl. II 1972, 621 (622) = BFHE 105, 483; v. 16. 5. 2001 – I R 76/99, BStBl. II 2002, 487 (488) = BFHE 195, 328.

60 So auch BFH v. 29. 3. 2000 – I R 76/99, BStBl. II 2000, 622 (624) = BFHE 191, 353.

61 Vgl. C. Kaeser, Die steuerliche und bilanzielle Behandlung von Verlusten im Konzern, in: Lehner, Verluste (Fn. 3), S. 115 ff.

62 Die Praxis der nach HGB bilanzierenden Unternehmen folgt dem bislang allerdings nicht: C. Zwirner/J. Busch/M. Reuter, Abbildung und Bedeutung von Verlusten im Jahresabschluss – Empirische Ergebnisse zur Wesentlichkeit von Verlustvorträgen in deutschen Konzernabschlüssen, DStR 2003, 1042 (1046).

b) Verlust und Verlustverrechnung als Besteuerungsgrundlagen

Der I. Senat des BFH hat in seiner Anfrage zur Vererblichkeit des Verlustvortrages im Jahr 2000 zu Recht ausgeführt, dass es sich bei der „Möglichkeit“ des steuerlichen Verlustvortrages weder um einen Vermögenswert i. S. des § 1922 BGB noch um eine „Forderung aus dem Steuerschuldverhältnis“ i. S. des § 45 AO handele, sondern um eine „besteuerungstechnische“ Regelung, die lediglich besage, welche Einkünfte einer bestimmten Person in deren Besteuerung eingehen und welche nicht. Eine vererbliche Rechtsposition sei das nicht.⁶³ Weil der Verlustabzug – ebenso wie der Verlustausgleich⁶⁴ – nichts anderes ist als die Verrechnung von positiven und negativen Einkünften, ist er eine „Besteuerungsgrundlage“.⁶⁵ Diese Rechnung kann nach dem Wortlaut des Gesetzes nur bei demjenigen erfolgen, der die Einkünfte erzielt hat. Dennoch will der I. Senat, nachdem er seine zwischenzeitlich geläuterte Auffassung wieder aufgegeben hat, diese „Besteuerungsgrundlage“ auch weiterhin zusammen mit der gesamten steuerrechtlichen Stellung des Erblassers auf den Erben übergehen lassen. Auch bei anderen „Besteuerungsmerkmalen“ sei anerkannt, dass sie auf den Erben übergingen.⁶⁶ Diese Argumentation kann aber nicht darüber hinwegtäuschen, dass es an einer Zurechnungsnorm hinsichtlich des Verlustvortrages fehlt. Dass das bisher möglicherweise auch in anderen Fällen nicht berücksichtigt wurde, sollte die Rechtsprechung nicht daran hindern, einen Fehler zu korrigieren.

III. Verluste in der Zeit

1. Verlust als „zeitraumbezogene Stromgröße“

Einkommen ist eine zeitraumbezogene Stromgröße.⁶⁷ Es entsteht nicht in einem Zeitpunkt, sondern in einem Zeitraum, in dem einerseits Erwerbseinkünfte erzielt werden, andererseits Erwerbseinkünfte erzielt werden. Das Gleiche gilt daher auch für *Verluste*. Sie lassen sich ohne zeitliche Dimension nicht vorstellen. Die Frage ist daher, welches der „richtige“ Zeitraum für ihre Erfassung ist.

63 BFH v. 29. 3. 2000 – I R 76/99, BStBl. II 2000, 622 = BFHE 191, 353.

64 Dazu B. Keuk, StuW 1973, 74 (84).

65 R. v. Groll, in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 10d Rz. A 24.

66 BFH v. 16. 5. 2001 – I R 76/99, BStBl. II 2002, 487 (489) = BFHE 195, 328.

67 J. Hackmann, Die Besteuerung des Lebensinkommens, 1979, S. 44; zitiert nach T. Birtel, Die Zeit im Einkommensteuerrecht, 1985, S. 148. Dazu auch K.-D. Drüen, Periodengewinn und Totalgewinn, Zum Einfluss des Totalgewinngedankens auf die steuerliche Gewinnermittlung, 1999, S. 22 m. w. N. Vgl. auch RFH v. 8. 8. 1930, RFHE 27, 107 (112): „... der Begriff des Einkommens im Sinne des Einkommensteuergesetzes ist nach der positiven wie nach der negativen Seite ohne Hinzunahme des Zeitelements ... gar nicht denkbar.“

a) Einkommenstheorien

Nach der Reinvermögenszugangstheorie ist Einkommen der „Zugang von Reinvermögen in einer Wirtschaft während einer gegebenen Periode“ (Georg von Schanz).⁶⁸ Die Quellentheorie erfasst als steuerbare Leistungsfähigkeit „die Gesamtheit der Sachgüter, welche in einer bestimmten Periode (Jahr) dem Einzelnen als Erträge dauernder Quellen der Gütererzeugung ... zur Verfügung stehen.“ (B. Fuisting).⁶⁹ Im Klammerzusatz legt sich Bernhard Fuisting hier zwar auf das Kalenderjahr als die richtige Periode fest, näher begründet wird das aber nicht. Beide Theorien gehen also davon aus, dass die Bestimmung des Einkommens nur in einer (vor-)gegebenen Periode möglich ist, ohne die „richtige“ Dauer dieser Periode angeben zu können. Auch die Markteinkommenstheorie gibt hier keine Antwort.⁷⁰

b) Die Frage nach dem richtigen Zeitraum

Da es einen gewissermaßen naturgegebenen Zeitraum für die Ermittlung des Einkommens nicht zu geben scheint, muss ein sachgemäßer festgelegt werden. Das tut § 2 Abs. 7 EStG. Die Einkommensteuer ist eine Jahressteuer. Die Besteuerungsgrundlagen, also auch der Verlust, sind jeweils für das Kalenderjahr zu ermitteln. Doch dieses auf den ersten Blick strikte Periodizitätsprinzip wird vom Gesetzgeber und der Finanzrechtsprechung an vielen Stellen durchbrochen: Abschreibungszeiträume versuchen, den Werteverzehr durch Abnutzung sachgerecht in der Zeit zu verteilen; der formelle Bilanzzusammenhang bewirkt Fehlerkorrekturen in anderen Veranlagungszeiträumen⁷¹; das Konzept der nachgelagerten Besteuerung von Alterseinkünften nimmt die Lebensspanne eines Menschen ins steuerliche Blickfeld und die Liebhaberei lässt sich nur mit Blick auf die ganze „Lebensdauer“ einer Einkunftsquelle bestimmen.⁷² Es ließen sich zahlreiche weitere

68 G. v. Schanz, Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, Fin. Arch. 13 (1896), 1; ders., Der privatwirtschaftliche Einkommensbegriff, Fin. Arch. 39 (1922), 505; dazu J. Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁷, § 8 Rz. 32.

69 Vgl. B. Fuisting, Steuerlehre, S. 110: Leistungsfähigkeit ist „die Gesamtheit der Sachgüter, welche in einer bestimmten Periode (Jahr) dem Einzelnen als Erträge dauernder Quellen der Gütererzeugung zur Bestreitung der persönlichen Bedürfnisse für sich und für die auf den Bezug ihres Lebensunterhalts von ihm gesetzlich angewiesenen Personen (Familie) zur Verfügung stehen.“ Dazu T. Birtel, Die Zeit im Einkommensteuerrecht, 1985, S. 80.

70 Dazu J. Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁷, § 9 Rz. 52. Vgl. auch K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung Bd. 2² 2003, S. 755: „Bei den Klassikern der Einkommensteuertheorie (...) findet man substantiell nichts über das Zeit- oder Periodizitätsproblem.“

71 Dazu R. v. Groll, in: Lehner, Verluste (Fn. 3), S. 23 (25 ff.).

72 Beides sind allerdings Konstrukte der Rechtsprechung und der Literatur. Richtig ist, dass die Steuergesetze ausdrücklich an den Totalgewinn keine Rechtsfolgen knüpfen, so K.-D. Drüen, Periodengewinn und Totalgewinn, Zum Einfluss des Totalgewinngedankens auf die steuerliche Gewinnermittlung, 1999, S. 57.

Beispiele bilden. Vor allem aber erlaubt § 10d EStG, das, was an Verlusten am Ende des Jahres ohne Ausgleich geblieben ist, in andere Jahre zu übertragen – und zwar nach derzeit geltendem Recht hinsichtlich des Verlustvortrages zwar zeitlich gestreckt, aber ohne definitive zeitliche Begrenzung.

2. Periodizität oder Totalität?

Welches ist also der richtige Zeitraum zur Berücksichtigung von Verlusten? Rechtsprechung und Literatur geben auf diese Frage derzeit keine einheitliche Antwort.

a) Totalitätsprinzip

Klaus Tipke und *Joachim Lang* lehren, die dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechende, ideale Bemessungsgrundlage sei nicht das Einkommen eines Jahres, sondern das des ganzen Lebens.⁷³ Die Zerlegung des Lebens Einkommens in Zeitabschnitte sei willkürlich, denn mit der Kürze des Abschnitts, dem Grad der Progression und dem Grad der Schwankungen des Periodeneinkommens wüchsen die ungerechtfertigten Benachteiligungen infolge des progressiven Tarifs. Dem Leistungsfähigkeitsprinzip gehe es daher um die Vergleichbarkeit von Lebensinkommen.⁷⁴ Das Periodizitätsprinzip sei ein nur technisches⁷⁵, ja willkürliches⁷⁶ Prinzip, dasjenige der Besteuerung nach dem Lebensinkommen, also das Totalitätsprinzip, sei demgegenüber aber ein materielles und gerechtes.⁷⁷

Auch der *Bundesfinanzhof* vertritt die These von der Besteuerung des Totalgewinns als Ideal der Einkommensteuer. So betonte der Große Senat in seiner Entscheidung zur Bilanzberichtigung von 1965 den Charakter der Einkommensteuer als laufende Steuer. Ihr gehe es nicht um die Besteuerung eines abgeschlossenen Zeitraumes, sondern um die richtige Erfassung des Totalgewinns. Der abschnittswisen Besteuerung des Einkommens komme daher kein besonderes Gewicht zu.⁷⁸

Nach dieser Auffassung ist die Regelung des § 10d EStG auf einen möglichst vollständigen Ausgleich der durch die Abschnittsbesteuerung verursachten

73 *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2¹ 1993, S. 669.

74 *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2² 2003, S. 756.

75 *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2¹ 1993, S. 671.

76 *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung Bd. 2² 2003, S. 754. So auch *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/1988, S. 189 f. und *J. Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht¹⁷, § 9 Rz. 44.

77 Vgl. außer *K. Tipke* insbes. auch *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/1988, S. 189 f.; *ders.*, in: *Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen*, in: *DStJG* Bd. 24 (2001), S. 49 (63 ff.) und in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht¹⁷, § 9 Rz. 44; *R. v. Groll*, in: *Lehner, Verluste* (Fn. 3), S. 23 (28); *ders.*, in: *Kirchhof/Söhn*, EStG, § 10d Rz. C 2.

78 BFH v. 29. 11. 1965 – GrS 1/65 S, BStBl. III 1966, 142 (143) = BFHE 84, 392.

Ungerechtigkeiten angelegt.⁷⁹ Die Möglichkeit des interperiodischen Verlustausgleichs ist danach nicht etwa eine Subvention, sondern dient der Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips und damit der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.⁸⁰

b) Periodizitätsprinzip

Die Gegenthese formuliert vor allem *Paul Kirchhof*. Für ihn ist das Jahressteuerprinzip nicht nur eine Technik der Steuererhebung, sondern ein materielles Prinzip, das sich aus der Korrelation von Einnahme- und Ausgabe-seite des Haushaltes ergibt: Der Staat finanziere seinen gegenwärtigen Bedarf durch Teilhabe am gegenwärtigen Einkommenserfolg gegenwärtiger individueller Nutzung der Einkommensgrundlage. Die abschnittsweise Einkommensbesteuerung verteile die individuelle Steuerlast zeitgerecht und verstetige das staatliche Aufkommen aus der Einkommensteuer.⁸¹

Walter Schick kam mit anderer Begründung zum gleichen Ergebnis: Leistungsfähigkeit lasse sich nur im Vergleich feststellen. Dieser Vergleich habe zwei Komponenten: Vergleichbarkeit in der Sache und Vergleichbarkeit in der Zeit. Zinseffekte, vor allem aber die ständige Änderung der Steuergesetze ließen aber einen Vergleich nur solcher Einkünfte zu, die in der gleichen Periode erzielt wurden: „Nur zeitlich abgeschlossene oder zumindest ihren Auswirkungen nach zeitlich überschaubare Sachverhalte können“ – so *Schick* – „überhaupt miteinander wertend in Beziehung gesetzt werden.“⁸²

Das *Bundesverfassungsgericht*, welches das objektive Nettoprinzip in seiner älteren Rechtsprechung ohnehin nicht als zwingende Sachgesetzlichkeit des Einkommensteuerrechts behandelte⁸³, überprüfte in einer Kammerentscheidung von 1992 die bis 1984 geltende Begrenzung des Verlustvortrages auf maximal fünf Jahre lediglich am Willkürverbot und hielt sie insoweit für verfassungsmäßig.⁸⁴ Kurz darauf schloss es sich dezidiert der Auffassung *Paul Kirchhofs* an: Eine rückwirkende Umverteilung von Haushaltsmitteln zu Lasten gegenwärtiger Haushalte (wie sie idealtypisch das Totalitätsprinzip notwendig macht) würde – so das Gericht – „weder den Erfordernissen der periodischen Haushaltsplanung und Haushaltsbewilligung (...), noch der Aufgabe des Einkommensteuerrechts gerecht, den Gegenwartsbedarf der öf-

79 So *R. v. Groll*, in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 10d Rz. C 2.

80 *J. Lang*, in: DStJG Bd. 24 (2001), S. 49 (63 ff.).

81 *P. Kirchhof*, in: ders., EStG⁴, § 2 Rz. 154; *ders.*, in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 2 Rz. A 135 ff. und Gutachten zum 57. Deutschen Juristentag, 1988, S. F 76 ff.

82 *W. Schick*, Der Verlustrücktrag, 1976, S. 12 ff. Für das Periodizitätsprinzip sprechen sich u. a. auch aus: *D. Birk*, Altersvorsorge und Alterseinkünfte im Einkommensteuerrecht – Verfassungsrechtliche Vorgaben, gesetzliche Regelungen, Neuordnungsmodelle, 1987, S. 30; *M. Lehner*, in: ders., Verluste (Fn. 3), S. 1 (15 ff.).

83 Vgl. BVerfG v. 2. 10. 1969 – 1 BvL 12/68, BVerfGE 27, 58 (65) und v. 7. 11. 1972 – 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 103 (116 f.).

84 BVerfG v. 22. 7. 1991 – 1 BvR 313/88, HFR 1992, 423.

fentlichen Haushalte durch Teilhabe am jeweiligen Gegenwartseinkommen der Steuerpflichtigen zu decken.“⁸⁵

Folge dieser Auffassung für die Behandlung von Verlusten ist die These von der „Periodenzugehörigkeit des Verlusts“.⁸⁶ Ein unbeschränkter Verlustvortrag erscheint aus dieser Sicht zumindest nicht als zwingend: So sah etwa der Karlsruher Entwurf eines EStG eine Beschränkung des Verlustvortrages auf fünf Jahre, also eine Rückkehr zur Rechtslage von 1984 vor.⁸⁷ Aufwand und Verlust müssen danach möglichst „zeitgerecht“ erfasst werden.⁸⁸

c) Prinzipienabwägung durch den Gesetzgeber

Die Entscheidung über die zeitliche Dimension des objektiven Nettoprinzips⁸⁹ scheint vor der Alternative „Totalität“ oder „Periodizität“ zu stehen. Wenn das so ist, sprechen alle Gründe für das Prinzip der Periodizität. Die Besteuerung des Lebenseinkommens ist eine unfruchtbare Fiktion. Subjekt der Einkommensteuer ist die natürliche Person.⁹⁰ Die aber wüsste zu keinem Zeitpunkt ihres Lebens, wie hoch ihre Steuerbelastung schließlich sein wird. Eine vernünftige Vorsorge für die endgültige „Abrechnung“ mit dem Finanzamt wäre kaum möglich. Ohnehin ist die Vorstellung einer Schlussbesteuerung, in der post mortem der definitive Steuersatz festgestellt und auf das gesamte Lebenseinkommen des Verstorbenen angewendet wird, ein Szenario, das Dante in seinem „Inferno“ nur deshalb nicht berücksichtigen konnte, weil er die Möglichkeiten des Deutschen Steuerrechts noch nicht kannte. Aus der Unmöglichkeit einer solchen Schlussbesteuerung ergibt sich aber nicht nur eine Einschränkung, die jede Umsetzung eines Prinzips in Kauf nehmen muss. Vielmehr ergibt sich daraus, dass das Totalitätsprinzip nicht zu verwirklichen ist. Denn einer Zielvorstellung, deren Verwirklichung nicht wirklich in Erwägung gezogen werden kann, sollte man sich

85 BVerfG v. 25. 9. 1992 – 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, 153 (179). Ebenso BVerfG v. 10. 4. 1997, 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (7).

86 *H.-J. v. Beckerath*, in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 15a Rz. A 29.

87 Heidelberg Forum, Bd. 116, Januar 2001 (§ 8).

88 So auch *H. Weber-Grellet*, (Fn. 9), Stbg. 2004, 31 (38): Das objektive Nettoprinzip habe auch eine zeitliche Dimension. Anders als *P. Kirchhof* lehnt *Weber-Grellet* allerdings eine definitive Beschränkung des Verlustvortrages als Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip ab.

89 *H. Weber-Grellet*, (Fn. 9), Stbg. 2004, 31 (38).

90 Wer sich zugunsten des Totalitätsprinzips auf Fälle beruft, in denen Erträge zufließen, bevor die korrespondierenden Betriebsausgaben fällig werden, hat offenbar nicht die Lebensspanne des Steuerpflichtigen, sondern die zeitliche Entwicklung einer Einkunftsquelle im Blick. Solche Fälle lassen sich aber lösen, indem zwischen Einkunftsquelle und Steuerpflichtigen eine Bilanz als zeitlicher Filter tritt, die jedenfalls im Grundsatz geeignet ist, zufällige Schwankungen der Einkunftsquelle durch periodengerechte Zuordnung zu glätten. Argumente, die sich auf die Entwicklung der *Einkunftsquelle* in der Zeit beziehen, sind nicht geeignet, die zeitliche Dimension des Steuerzugriffs auf den *Steuerpflichtigen* zu determinieren.

auch nicht annähern wollen. Die Argumente gegen eine Besteuerung des Lebens Einkommens sind von *Klaus-Dieter Drüen*⁹¹ in überzeugender Weise zusammengefasst worden: Ein entsprechendes Steuerrecht würde die Steuerlast zur fortlaufend variablen Größe machen, dem Steuerpflichtigen keine Planungs- und Entscheidungssicherheit bieten. Sie könnte daher den Anforderungen eines freiheitssichernden Dispositionsschutzes nicht gerecht werden. Inflations- und Zinseffekte schlugen auf eine steuerrechtliche Totalrechnung wegen des Nominalwertprinzips ungebremst durch und nähmen ihr jegliche Aussagekraft. Die Beständigkeit des Steuerrechts, die eine Totalrechnung voraussetzen würde, ist nicht gegeben. Änderungen der Gesetze im Laufe der Totalperiode aber nähmen der Totalrechnung ihre intersubjektive Vergleichbarkeit.⁹²

Überzeugend ist auch der von *Drüen* erhobene methodische Einwand⁹³: Man mag de lege ferenda darüber streiten, ob die Periodizität ein „nur formales“ und deshalb auch ein inferiores Prinzip der Einkommensbesteuerung ist. Die Entscheidung, die der Gesetzgeber in Konkretisierung des objektiven Nettoprinzips einerseits in § 2 Abs. 7 EStG, andererseits in § 10d EStG getroffen hat, wird wegen der vermeintlichen Überlegenheit eines Totalitätsprinzips aber nicht verfassungswidrig.⁹⁴ Eine Besteuerung des Lebens Einkommens ist im geltenden Recht nicht vorgesehen, und das ist gut so. Mit der Abschaffung des § 2 Abs. 3 EStG a. F. hat der Gesetzgeber dem innerperiodischen Verlustausgleich wieder den Vorrang vor dem interperiodischen Verlustabzug gegeben, sich also *insoweit* für eine möglichst zeitnahe Berücksichtigung der Verluste entschieden. Auch das ist eine gute Entscheidung. Beantworten muss das Verfassungsrecht danach eine Frage, die sich nach geltendem Recht stellt, und zwei andere, die sich stellen könnten:

Erstens: De lege lata: Der Gesetzgeber hat sich mit der Streckung des Verlustvortrages durch den neuen § 10d EStG insoweit gegen eine möglichst zeitnahe Berücksichtigung der Verluste ausgesprochen. Ist das verfassungsgemäß?

Zweitens: De lege ferenda: Könnte der Gesetzgeber den Verlustvortrag zeitlich absolut begrenzen, wie er dies bis 1984 getan hat? Im Gegensatz zum geltenden Recht würde danach ein Teil der Verluste nicht nur später, sondern überhaupt nicht mehr zum Abzug zugelassen.

91 *K.-D. Drüen*, Periodengewinn und Totalgewinn, Zum Einfluss des Totalgewinngedankens auf die steuerliche Gewinnermittlung, 1999.

92 *K.-D. Drüen*, Periodengewinn und Totalgewinn, S. 88 ff. (93, 103).

93 *K.-D. Drüen*, Periodengewinn und Totalgewinn, S. 82.

94 Der Einwand, den *R. v. Groll* (in: Lehner, Verluste [Fn. 3], S. 23 [28]) gegen die Interpretation des Periodizitätsprinzips als ein das gesamte Einkommensteuerrecht tragendes und durchdringendes Prinzip erhebt, aus dem sich jederzeit und an jeder Stelle ohne weiteres das gewünschte Ergebnis abrufen ließe, ist also durchaus überzeugend. Nur trifft er für das Totalitätsprinzip in gleichem Maße zu.

Drittens: Wenn der unbegrenzte Verlustvortrag verfassungsrechtlich geboten sein sollte, dann fragt sich schließlich, ob doch zumindest der Verlustrücktrag zur Disposition des Gesetzgebers steht.

Die Maßstäbe, die das Verfassungsrecht dem Steuergesetzgeber auferlegt, sind seit der Kammerentscheidung von 1992 deutlich strenger geworden. Ist es also verfassungswidrig, wenn der Gesetzgeber dem Prinzip der Rechtssicherheit und der Verstetigung der Staatseinnahmen den Vorrang gibt vor einer vom objektiven Nettoprinzip geforderten vollständigen und möglichst zeitnahen Berücksichtigung aller Verluste? Tatsächlich hat das Bundesverfassungsgericht den vollständigen Ausschluss jeglicher Verrechnungsmöglichkeit durch § 22 Nr. 3 Satz 3 EStG a. F. als verfassungswidrig beanstandet.⁹⁵ Tragendes Argument jener Entscheidung war allerdings die verfassungsrechtlich gebotene *Gleichbehandlung der Einkunftsarten*. Aus ihr ergibt sich nicht, dass es dem Gesetzgeber verwehrt wäre, das objektive Nettoprinzip für alle Einkünfte gleichermaßen einzuschränken. Das Gericht kommt vielmehr zu dem Ergebnis, es sei Sache des Gesetzgebers, die allgemeinen Grundsätze der Verlustverrechnung nach § 2 Abs. 3 und § 10d EStG zu überprüfen und die Regelung für die einzelne Einkunftsart gleichheitsgerecht auf diese Grundsätze abzustimmen.⁹⁶

Das Periodizitätsprinzip des § 2 Abs. 7 EStG ist ein Prinzip und insofern – das zeigen schon die genannten, zahlreichen Durchbrechungen – abwägungsfähig. Die Einschränkung, die § 10d EStG im Interesse des objektiven Nettoprinzips macht, ist gut begründet. Doch wenn der Gesetzgeber diese Einschränkung wiederum zurücknehmen, den Verlustvortrag also zugunsten des Periodizitätsprinzips wieder einschränken will, braucht er dafür zumindest ebenso gute, tragfähige Gründe. Das Prinzip der Rechtssicherheit trägt hier nicht, weil der Verlustvortrag die Besteuerung zukünftiger Gewinne betrifft, die immer unsicher bleibt. Da die Mindestbesteuerung auch nicht auf die Bekämpfung missbräuchlicher Verlustzuweisungsmodelle zugeschnitten ist (und wohl auch nicht so zugeschnitten werden kann), bleiben für eine definitive Begrenzung oder zeitliche Streckung des Verlustvortrages ausschließlich fiskalische Gründe. Natürlich trägt die *Besteuerung fiktiver Einkünfte* zur Verstetigung der Staatseinnahmen bei. Doch gerechtfertigt ist sie damit nicht. Das verfassungsrechtliche Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit lässt sie nicht zu. Die Entscheidung für das Periodizitätsprinzip bewirkt also – so lässt sich zusammenfassen – nicht zugleich die Zulässigkeit einer Begrenzung des Verlustabzuges.

Etwas anderes gilt allerdings für den Verlustrücktrag: Aus dem Periodizitätsprinzip folgt, dass die Leistungsfähigkeit des vergangenen Jahres durch die Verluste des laufenden nicht tangiert wird. Wenn der Gesetzgeber den-

95 BVerfG v. 30. 9. 1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (95 ff.).

96 BVerfG v. 30. 9. 1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (99 f.).

noch eine Neufestsetzung der Steuer für den vergangenen Veranlagungszeitraum zulässt, so gewährt er in der aktuellen Verlustsituation eine vorzeitige Steuererstattung und hilft dadurch, die Verluste zu tragen. Eine solche Rücksichtnahme mag als Hilfe zur Sanierung ökonomisch sinnvoll sein, verfassungsrechtlich geboten aber ist sie nicht. Der Rücktrag ist also – anders als der Verlustvortrag – durchaus eine Steuersubvention.

Schließlich folgt aus der Entscheidung für das Prinzip der Periodizität auch, dass der Vererblichkeit von Verlustvorträgen die Grundlage entzogen ist. Die Einkommensbesteuerung des Erblassers wird mit der Veranlagung des Todesjahres abgeschlossen. Dass er im Fall verbleibender Verluste übermäßig besteuert worden wäre, lässt sich ohne Rückgriff auf das Totalitätsprinzip nicht begründen.

IV. Arten von Verlusten

Verlustabzugsbeschränkungen versuchen, an die Art des Verlustes anzuknüpfen.⁹⁷ Missbräuchliche Gestaltungen sollen tatbestandlich erfasst und die aus ihnen stammenden Verluste nur noch beschränkt verrechenbar sein. Aber: Gibt es „gute“ Verluste und „böse“ Verluste?⁹⁸

1. Aktive/Passive Einkünfte

Bei der Vorbereitung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 wurde ursprünglich eine Unterscheidung zwischen Verlusten aus „aktiven“ und „passiven“ Einkünften geplant.⁹⁹ Positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb, selbständiger oder unselbständiger Arbeit oder Land- und Forstwirtschaft konnten danach (als sog. „aktive“ Einkünfte) nur unter den Voraussetzungen des § 2 Abs. 3 EStG mit Verlusten aus „passiven“ Einkünften wie Kapitalvermögen oder Vermietung und Verpachtung verrechnet werden. Die Regelung sollte eine Mindestbesteuerung der aktiven Einkünfte sicherstellen und so missbräuchliche Abschreibungsmodelle verhindern.¹⁰⁰ Sie zielte of-

97 H. Weber-Grellet, (Fn. 9), Stbg. 2004, 31: Verlustabzugsbeschränkungen knüpfen an die Art des Verlustes an.

98 Vgl. J. Schulze-Osterloh, (Fn. 6), JbFStR 1984/85, 267 ff.

99 BT-Drucks. 14/23, S. 166. Zur Funktion von Aktivitätsklauseln vgl. J. Schulze-Osterloh, (Fn. 6), JbFStR 1984/85, 267 (295).

100 Zum Teil wird diese Unterscheidung mit derjenigen zwischen „echten“ und „künstlichen“ Verlusten gleichgesetzt. So glaubt W. Heimicke (in: Schmidt, EStG²³, § 10d Rz. 17), die geplante Unterscheidung hätte es erlaubt, „echte (Anlauf-) Verluste“ von „künstlichen Verlusten etwa aus Steuersparmodellen“ zu unterscheiden. D. Birk/E. Kulosa vermuten, die damals geplante Unterscheidung hätte Umgehungsgestaltungen möglicherweise sogar zielgenauer ausgeschlossen als das durch § 2 Abs. 3 EStG in der später verabschiedeten Fassung möglich gewesen ist, vgl. D. Birk/E. Kulosa, (Fn. 48), FR 1999, 433 (439).

fenbar vor allem darauf ab, die Minderung von Einkünften aus selbständiger oder unselbständiger Arbeit durch Vermietungsverluste und damit das wohl wichtigste aller Steuersparmodelle auszuschließen.¹⁰¹ Gegenüber der Verrechnung negativer „passiver“ mit positiven gewerblichen Einkünften wäre diese Maßnahme allerdings weitgehend wirkungslos geblieben, da die entsprechende Verlustquelle ja in den Gewerbebetrieb eingebracht werden könnte. Zudem wurde zu Recht kritisiert, dass diese Differenzierung Steuerpflichtigen mit Vermögenseinkünften den Ausgleich von passiven Verlusten aus verschiedenen passiven Quellen ermöglicht, nicht aber den aktiv tätigen „Leistungsträgern“.¹⁰² Es will nicht einleuchten, dass Gewerbetreibenden und insbesondere den Körperschaften eine vollständige Verlustverrechnung möglich sein soll, den Beziehern von Einkünften aus selbständiger oder unselbständiger Arbeit aber nicht. Jede Einteilung der Einkunftsarten in Gruppen, die eine Verlustverrechnung jeweils nur intern erlauben, ist ein Schritt zur steuerlichen „Zweiklassengesellschaft“, damit zur Schedule und in letzter Konsequenz – über die Differenzierung auch hinsichtlich des Steuersatzes – zur Verabschiedung des Leistungsfähigkeitsprinzips im Ertragsteuerrecht.

Nachdem die Unterscheidung zwischen „aktiv“ und „passiv“ erwirtschafteten Verlusten im Gesetzgebungsverfahren aufgegeben wurde, entstand die Mindestbesteuerung gem. § 2 Abs. 3 Sätze 2 ff. EStG in der inzwischen wieder abgeschafften Fassung.¹⁰³ Der Gesetzgeber des Steuerentwurfgesetzes scheute also zu Recht davon zurück, zwischen „guten“ und „bösen“ Verlusten zu unterscheiden und führte (insoweit allerdings zu Unrecht) statt dessen eine Mindestbesteuerung ein, die den vertikalen Ausgleich zwischen allen Einkunftsarten beschränkte.

2. Echte/unechte Verluste

Möglicherweise machte aber genau diese Unterlassung den späteren § 2 Abs. 3 EStG verfassungswidrig. In der Literatur wird jedenfalls geltend gemacht, die Vorschrift sei nicht oder nicht nur wegen Verletzung des subjektivi-

101 Ein ähnlicher Versuch zur Aufteilung der Verluste ist der Vorschlag, zwischen den Verlusten aus Überschusseinkünften und denjenigen aus Gewinneinkünften zu differenzieren (*J. Saathoff*, (Fn. 4), FR 1998, 917 (924)). Dafür spricht, dass wegen der Erfassung der Verluste aus Wertveränderungen des Betriebsvermögens bei den Gewinneinkünften Verluste hier tatsächlich nicht nach den gleichen „Spielregeln“ entstehen. Da dabei – wegen der AfA auf Mietobjekte – Verluste aus VuV denjenigen aus Gewinneinkunftsarten zugeschlagen würden, handelt es sich auch dabei um die Unterscheidung zwischen „aktiven Erwerbseinkünften“ und „passiven Vermögenseinkünften“ (vgl. *J. Saathoff*, (Fn. 4), FR 1998, 917 (927)).

102 *A. Raupach*, Mindestbesteuerung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, in: *Lehner*, Verluste (Fn. 3), S. 53 (58).

103 Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 14/443, S. 15. Dazu *H. Weber-Grellet*, (Fn. 9), Stbg. 2004, 31 (32).

ven Existenzminimums und/oder wegen mangelnder Vollziehbarkeit verfassungswidrig gewesen, sondern vor allem auch deshalb, weil sie die Verrechnung „echter“ Verluste in gleicher Weise einschränkte wie diejenige von „unechten“ Verlusten.¹⁰⁴

Der Bundesfinanzhof hat sich dieser Auffassung nicht angeschlossen¹⁰⁵, sondern die Vorschrift (nur) wegen der mit ihr im Einzelfall verbundenen Besteuerung des Existenzminimums für verfassungswidrig gehalten.¹⁰⁶ Der XI. Senat ließ es ausdrücklich offen, ob der Gesetzgeber von Verfassungen wegen verpflichtet wäre, zwischen „echten“ und „unechten“ Verlusten zu unterscheiden, die „echten“ also aus dem Anwendungsbereich der Mindestbesteuerung herauszunehmen. Allerdings lag dem Gericht insofern der „falsche“ Fall vor, als dort gerade solche Verluste betroffen waren, die herkömmlich als „unechte“ eingestuft werden: nämlich solche aus Abschreibungsobjekten nach dem Fördergebietgesetz.¹⁰⁷ Dagegen wurde zwar eingewandt, dass eine Vorschrift, die im Fall „echter“ Verluste zu einem Verfassungsverstoß führt, dann auch in einem Fall „unechter“ Verluste nicht angewendet werden dürfe.¹⁰⁸ Doch immerhin hat der Bundesfinanzhof im Verfahren zur Aussetzung der Vollziehung „ernstliche Zweifel“ an der Verfassungsmäßigkeit des § 2 Abs. 3 Sätze 2 ff. EStG a. F. geäußert, weil die Besteuerung des Verlustes das Existenzminimum des Steuerpflichtigen in Frage stellen kann.¹⁰⁹ Das FG Münster, das die Vorschrift zu Recht wegen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG für verfassungswidrig hält¹¹⁰, sollte daher das Hauptsacheverfahren nutzen, um die Vorschrift vom BVerfG unter allen in Frage kommenden verfassungsrechtlichen Aspekten prüfen zu lassen.

Die Frage ist aber, ob die Unterscheidung zwischen „echten“ und „unechten“ Verlusten tatsächlich möglich ist, ob es also solche Verluste gibt, deren Verrechnung der Gesetzgeber von Verfassungen wegen ausschließen kann und solche, bei denen die Verfassung das nicht zulässt. In der Literatur hat sich zuletzt *Moris Lehner* dezidiert für die Unterscheidung zwischen „echten“ und „unechten“ Einkünften ausgesprochen: Art. 14 GG schütze posi-

104 *M. Lehner*, in: ders., Verluste (Fn. 3), S. 1 (16); *A. Raupach*, in: Lehner, Verluste (Fn. 3), S. 53 (58): Verstoß gegen das subjektive und objektive Nettoprinzip; *A. Raupach/M. Böckstiegel*, Die Verlustverrechnung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, FR 1999, 487 ff., 557 ff., 617 ff. (495). Kritisch auch *D. Birk/E. Kulosa*, (Fn. 48), FR 1999, 433 (439), die aber andererseits (436) Verrechnungsverbote für Verluste aus Sonderabschreibungsstatbeständen als widersprüchlich kritisieren.

105 BFH v. 9. 5. 2001 – XI B 151/00, BStBl. II 2001, 552 (554) = BFHE 195, 314.

106 BFH v. 6. 3. 2003 – XI B 7/02, BStBl. II 2003, 516 (517) = BFHE 202, 141.

107 BFH v. 9. 5. 2001 – XI B 151/00, BStBl. II 2001, 552 (555) = BFHE 195, 314.

108 *A. Raupach*, in: Lehner, Verluste (Fn. 3), S. 53 (59).

109 BFH v. 6. 3. 2003 – XI B 7/02, BStBl. II 2003, 516 (517) = BFHE 202, 141; BFH v. 6. 3. 2003 – XI B 76/02, BStBl. II 2003, 523 = BFHE 202, 147.

110 FG Münster, EFG 2003, 244 (245). Dagegen Beschwerde: BFH – XI B 231/02, anhängig.

tive Einkünfte vor steuerlicher Belastung nur, soweit diese erforderlich seien, um „echte“ Verluste auszugleichen. Die seien „in der Risikosphäre eigenverantwortlicher Tätigkeit real entstanden“, also „in einer auf die Sicherung der Einkommensquelle und zur Erzielung von Einkünften gerichteten Tätigkeit“.¹¹¹ Der Begriff der „echten Verluste“ sei allerdings konkretisierungsbedürftig. Echte Verluste sind danach zunächst solche, die durch den tatsächlichen Abfluss von Mitteln oder durch einen tatsächlichen Wertverzehr entstanden sind. Als „unechte“ oder Buchverluste stuft *Moris Lehner* dagegen solche ein, die – wie etwa Sonderabschreibungen – nicht mit realen Netto-Einbußen im Zeitpunkt der Geltendmachung verbunden sind.¹¹²

Auch diese Unterscheidung ist in der Literatur auf Kritik gestoßen: Solange der Gesetzgeber in speziellen Lenkungsstatbeständen Verluste anbiete, handele er widersprüchlich, wenn er dieses Angebot durch eine allgemeine Mindestbesteuerung wieder zurücknehme.¹¹³ Wer entsprechend der Intention des Fördergebietgesetzes bis Ende 1998 Gewerbeimmobilien in den neuen Bundesländern finanzierte, hat entsprechend dem erklärten Willen des Gesetzgebers in ein Objekt investiert, das sich allein nach wirtschaftlichen Kriterien nicht rechnen konnte. Als dann ab 1999 die von Anfang an absehbaren Verluste eintraten, wollte der Fiskus diese durch das sogenannte „Steuerentlastungsgesetz“ 1999/2000/2002, insbesondere durch § 2 Abs. 3 Sätze 2 ff. EStG wieder eindämmen. Diejenigen Investoren, die ihr vom Gesetzgeber gewolltes Engagement allein wegen der damit verbundenen Steuerersparnis für ihre positiven Einkunftsquellen eingehen konnten, saßen damit in einer sorgfältig aufgestellten fiskalischen Falle. Mir erscheinen in diesem Fall nicht die Verluste als „unecht“ oder „böse“, wohl aber das Verhalten des Gesetzgebers. Dazu kommt, dass eine Abgrenzung „echter“ von „unechten“ Verlusten nicht willkürfrei gelingen kann: Jedenfalls bei Gewinneinkünften wird man eine reguläre Abschreibung für Abnutzung kaum als missbräuchliche Gestaltung ansehen können. Zwischen „Buchverlusten“ einerseits und „Erwerbsverlusten“ andererseits kann die Trennlinie also jedenfalls nicht verlaufen. Wo aber fängt die Sonderabschreibung genau an? Auch der Versuch, nur die „übermäßige Inanspruchnahme von begünstigten Abschreibungsobjekten“ mit Verrechnungsverböten zu belegen¹¹⁴, scheidet daran, dass jedenfalls das Gesetz weder im Wortlaut noch im Zweck der Sonder-

111 *M. Lehner*, in: ders., Verluste (Fn. 3), S. 1 (9).

112 Zur Unterscheidung „echter“ und „unechter“ Verluste in der Rechtsprechung vgl. FG Berlin v. 4. 3. 2002 – 6 B 6333/01, EFG 2002, 597 (598 f.) und FG Münster v. 15. 11. 2000 – 4 V 1612/00, EFG 2001, 77.

113 *P. Kirchhof*, in: ders., EStG⁴, § 2 Rz. 83. Ebenso: *R. v. Groll*, in: Lehner, Verluste (Fn. 3), S. 23 (35) und *D. Birk/E. Kulosa*, (Fn. 48), FR 1999, 433 (436): Gegensätzliche Handlungsanweisungen an den Steuerpflichtigen durch Sonderabschreibungsstatbestände einerseits, Verlustverrechnungsverböte andererseits.

114 *H. Weber-Grellet*, (Fn. 9), Stbg. 2004, 31 (38 ff.).

abschreibungsregeln einen Maßstab dafür bietet, wo ein solches Übermaß anfängt.

Verluste, die nach den Regeln des EStG entstanden sind, können nicht „unecht“ sein. Wer „schlechte“ Verluste eindämmen will, kann nur an der Quelle, also insbesondere bei den Sonderabschreibungstatbeständen ansetzen.

Prinzipien der Verlustberücksichtigung

Michael Wendt

Richter am Bundesfinanzhof, München

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Prinzipien für die Verlustberücksichtigung
 - 1. Leistungsfähigkeitsprinzip und Verlustberücksichtigung
 - a) Bedeutung und Schutzwirkung des allgemeinen Leistungsfähigkeitsprinzips
 - aa) Leistungsfähigkeit als Vergleichsmaßstab i. S. d. Art. 3 Abs. 1 GG
 - bb) Rechtfertigung von Verstößen gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip
 - cc) Horizontaler und vertikaler Verlustausgleich als Ergebnis folgerichtiger Umsetzung der Belastungsentscheidung
 - dd) Intertemporaler Verlustabzug zur Sicherung der Leistungsfähigkeitsbesteuerung bei periodisierter Besteuerung
 - ee) Eingeschränkter Schutz der Verlustberücksichtigung durch das Leistungsfähigkeitsprinzip
 - b) Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips durch das subjektive und objektive Nettoprinzip
 - aa) Das gleichheitsrechtlich fundierte objektive Nettoprinzip
 - bb) Verstärkte Schutzwirkung durch freiheitsrechtliche Verankerung des Nettoprinzips
 - cc) Objektives Nettoprinzip und Verluste
 - dd) Bedeutung des subjektiven Nettoprinzips und des steuerlichen Existenzminimums für die Verlustberücksichtigung
 - 2. Rechtsstaatsprinzip und Verlustberücksichtigung
 - a) Folgerichtigkeit
 - b) Vertrauensschutz
 - c) Rechtssicherheit
 - 3. Freiheitsrechte und Verlustberücksichtigung
 - a) Eigentümerfreiheit
 - b) Berufsfreiheit
 - c) Schutz von Ehe und Familie
 - d) Vereinigungsfreiheit
- III. Vereinbarkeit bestimmter Beschränkungen für die Anerkennung von Verlusten mit den Prinzipien für die Verlustberücksichtigung
 - 1. Beschränkungen in Bezug auf eine Einkunftsquelle
 - 2. Beschränkungen in Bezug auf die Berücksichtigung von Verlusten einer Einkunftsart
 - 3. Beschränkungen in Bezug auf das Steuersubjekt
 - 4. Beschränkung der intertemporalen Verlustberücksichtigung
- IV. Mindeststeuer nach dem EStG 1999 – 2003 bzw. 2004 und Prinzipien für die Verlustberücksichtigung
 - 1. §§ 2 Abs. 3, 10d EStG 1999 – 2003
 - 2. § 10d EStG 2004
- V. Zusammenfassung

I. Einleitung

Das Thema „Prinzipien der Verlustberücksichtigung“ ist mehrdeutig: Es kann einerseits Prinzipien meinen, die für die Besteuerung herangezogen werden *können*. Darzustellen wären dann Methoden, die zur Erfassung der Verluste bei der Ertragsbesteuerung geeignet sind. Es können andererseits aber auch Prinzipien gemeint sein, die bei der Besteuerung berücksichtigt werden *müssen*. Dann geht es um Prinzipien, die der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der Steuergesetze beachten muss, also um die verfassungsrechtlichen Grundlagen der Verlustberücksichtigung. Gegenstand der nachfolgenden Überlegungen soll nur der zweite Aspekt des Themas sein. Auf die zur Verlustberücksichtigung geeigneten Methoden geht der Beitrag von *Kempermann*¹ ausführlich ein.

Vorauszuschicken ist außerdem, dass die hiesigen Ausführungen die Verlustberücksichtigung bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer betreffen. Für die Gewerbesteuer gelten wegen deren Objektsteuercharakter und der kommunalen Ertragshoheit z. T. abweichende Kriterien.

II. Prinzipien für die Verlustberücksichtigung

1. Leistungsfähigkeitsprinzip und Verlustberücksichtigung

a) Bedeutung und Schutzwirkung des allgemeinen Leistungsfähigkeitsprinzips

aa) Leistungsfähigkeit als Vergleichsmaßstab i. S. d. Art. 3 Abs. 1 GG

Die Überlegungen beginnen mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip, das offensichtlich betroffen ist. Denn wer einen Verlust erzielt, ist weniger leistungsfähig als derjenige, der keinen Verlust tragen muss. Mit dieser banalen Feststellung kann es natürlich nicht sein Bewenden haben, denn es ist zu untersuchen, welche Folgerungen sich aus dieser unterschiedlichen Leistungsfähigkeit für die Verlustberücksichtigung ergeben.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird heute weitgehend als Rechtsgrundsatz gebilligt und in erster Linie aus dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitet². Es gebietet als Fundamentalgrundsatz der Steuergerechtigkeit, die steuerlichen Lasten auf die Steuerpflichtigen nach Maßgabe ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu verteilen. Dies gilt insbesondere im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, das auf die Leistungsfähigkeit des

¹ S. 99 ff.

² Als weitere Rechtsgrundlagen werden Art. 106 GG, das Rechtsstaatsprinzip und das Sozialstaatsprinzip genannt, vgl. etwa *Vogel/Waldhoff*, in: *Dolzer/Vogel/Graßhof* (Hrsg.), *Bonner Kommentar zum Grundgesetz* (BK), Vorbem. zu Art. 104a–115 Rz. 519 ff.

einzelnen Steuerpflichtigen³ hin angelegt ist⁴. Im Sinne einer vertikalen Lastengleichheit verlangt das Leistungsfähigkeitsprinzip, dem Steuerpflichtigen mit einer höheren Leistungsfähigkeit höhere Lasten aufzuerlegen, während in horizontaler Hinsicht zwei gleich leistungsfähige Steuerpflichtige auch in gleichem Umfang zu belasten sind⁵. Hinsichtlich der Berücksichtigung von Verlusten ist das Leistungsfähigkeitsprinzip nur in seiner horizontale Gleichbehandlung fordernden Wirkung von Bedeutung. Den schon immer und immer noch gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip als Prüfungsmaßstab für die Verfassungsmäßigkeit erhobenen Einwänden⁶ soll und kann an dieser Stelle nicht nachgegangen werden; es würde den Rahmen der Untersuchung sprengen und von dem eigentlichen Untersuchungsgegenstand, nämlich der Verlustberücksichtigung, ablenken⁷.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip lässt dem Gesetzgeber weitgehende und nur durch das Willkürverbot begrenzte Freiheit bei der Auswahl der Indikatoren für die Bestimmung der Leistungsfähigkeit⁸. Ist die Entscheidung für einen bestimmten Indikator⁹ gefallen, muss der Gesetzgeber allerdings eine sachgerechte, also die Leistungsfähigkeit möglichst zutreffend beschreibende Be-

3 Zur Grundrechtsberechtigung von Körperschaften im Zusammenhang mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip s. z. B. *Jachmann*, DStJG 23 (2000), 9, 16 ff.; *Kirchhof*, AöR 128 (2003), 1, 29.

4 BVerfG v. 29. 5. 1990 – 1 BvL 20/84 u. a., BVerfGE 82, 60, 86; BVerfG v. 3. 11. 1982 – 1 BvR 620/78, BVerfG v. 3. 11. 1982 – 1 BvR 620/78, BVerfGE 61, 319, 343 m. w. N.; *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983, 160; *ders.*, StuW 2000, 329; *Kirchhof*, StuW 1985, 319; *ders.*, Besteuerung im Verfassungsstaat, Tübingen 2000, 17 ff.; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1988, 96 ff.; *ders.*, DStJG 24 (2001), 49, 55; *ders.*, FS Kruse, Köln 2001, 313 ff.; *ders.*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 17. Aufl. Köln 2002, § 4 Rz. 81 ff.; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 2. Aufl. Köln 2003, 619 jeweils m. w. N.; *R. Wendt*, DÖV 1988, 710, 712; *Bach*, StuW 1991, 116 ff.

5 *Birk*, a. a. O. (Fn. 4), 165 ff.; BVerfG v. 29. 5. 1990 – 1 BvL 20/84 u. a., BVerfGE 82, 60, 89; BVerfG v. 4. 12. 2002 – 2 BvR 400/98 u. a., BVerfGE 107, 27, 46 f.

6 Z. B. *Arndt*, FS Mühl, Stuttgart 1981, 17, 29; *Kruse*, DStJG 5 (1982), 71, 77 ff.; *ders.*, FS Friauf, Heidelberg 1996, 793 ff.; *Gassner/Lang*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 14. ÖJT (2000) Band III/1; *K. Littmann*, FS Neumark, Tübingen 1970, 113 ff.

7 Bei der 17. Jahrestagung der DStJG wurden im Anschluss an das Referat von *Mössner* zu Beschränkungen des Verlustausgleichs und Verlustabzugs die betreffenden Standpunkte vorgetragen, DStJG 17 (1994), 231, 257 ff.

8 *Birk*, a. a. O. (Fn. 4), 167; enger evtl. *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, Stuttgart 2000, 24: Leistungsfähigkeitsgrundsatz ist schon bei Bestimmung von Gegenstand und Grundtatbestand der Steuer zu beachten (ebenso a. a. O. [Fn. 3], 14).

9 Z. B. Einkommen, aber auch Konsum; zur allmählichen Akzeptanz der Konsumleistungsfähigkeit vgl. etwa *Lang*, StuW 1990, 107, 112; Bedenken gegen eine Anknüpfung an den Konsum können sich aber im Hinblick auf den Begriff der Einkommensteuer i. S. d. Art. 106 Abs. 3 GG ergeben, vgl. *Hidien* in BK (Fn. 2), Art. 106 Rz. 1449 m. w. N.

messungsmethode bestimmen, die dann auf alle Steuerpflichtigen in gleicher Weise anzuwenden ist. Wählt der Gesetzgeber das Einkommen als Indikator der Leistungsfähigkeit für die Erhebung einer Steuer, muss er zunächst festlegen, wie das Einkommen gemessen werden soll. Dazu kann er etwa im Sinne der Reinvermögenszugangstheorie¹⁰ an den Wertzuwachs des gesamten Vermögens oder von Teilen des Vermögens im Bemessungszeitraum anknüpfen oder sich im Sinne der Quellentheorie¹¹ auf die Erträge bestimmter Einkunftsquellen als Maßgröße stützen¹². Er kann sich, wie im gegenwärtigen Recht, auch für eine Mischung beider Anknüpfungspunkte entscheiden. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Auslegungsmaßstab des Gleichheitssatzes schreibt kein einheitliches System vor, sondern verlangt nur im Ergebnis eine vollständige Erfassung gleichwertiger Einkommensbestandteile¹³.

bb) Rechtfertigung von Verstößen gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip

Gehen nicht alle gleichwertigen Einkommensbestandteile in die Bemessungsgrundlage des Leistungsfähigkeitsindikators ein, liegt darin zwar eine Verletzung des gleichheitsrechtlich verankerten Leistungsfähigkeitsprinzips. Diese kann aber gerechtfertigt werden. Nach der neueren Rechtsprechung des 2. Senats des BVerfG, der damit die sogenannte „neue Formel“ des 1. Senats¹⁴ weiterentwickelt hat, ist der Gleichheitssatz umso strikter, je mehr eine Regelung den Einzelnen als Person betrifft, und umso offener für gesetzgeberische Gestaltungen, je mehr allgemeine, für rechtliche Gestaltungen zugängliche Lebensverhältnisse geregelt werden¹⁵. Die Bestimmung des Leistungsfähigkeitsindikators für die Einkommensteuer betrifft nicht die Person des einzelnen Steuerpflichtigen oder Gruppen von Steuerpflichtigen, sondern die wirtschaftlichen Lebensverhältnisse, an die zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs angeknüpft werden soll und deren Gestaltung den Steuerpflichtigen freisteht. Bei der Bestimmung des Steuergegenstands ge-

10 von Schanz, Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, FinArch XIII. (1896), 1 ff.

11 *Fuisting*, Die preußischen direkten Steuern IV. (1902), 107 ff.

12 *Tipke* spricht von Generalklausel und Enumeration, a. a. O. (Fn. 4), 658 ff.

13 *Lang* sieht die Gleichwertigkeit aller Einkommen nach der Markteinkommens-
theorie als vorgegeben an und geht deshalb davon aus, das Leistungsfähigkeitsprinzip
fordere deren vollständige Erfassung (a. a. O. [Fn. 4], 165 ff.). Die Gleichwertigkeit
kann m. E. der Markteinkommens-
theorie aber nicht entnommen werden (vgl.
z. B. *Kirchhof*, 57. DJT [1988] Band I, Gutachten F, F32 f., F91 f., der Belastungs-
unterschiede zwischen fundiertem und nicht fundiertem Einkommen nicht aus-
schließt; Differenzierungsmöglichkeiten sieht auch *Weber-Grellet*, Stbg. 2004, 75,
83).

14 BVerfG v. 7. 10. 1980 – 1 BvL 50/79 u. a., BVerfGE 55, 72, 88.

15 BVerfG v. 10. 4. 1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1, 6; BVerfG v. 30. 9. 1998 – 2
BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, 94; in die Abwägung fließen die freiheitsgrundrechtlich
geschützten Belange der Vergleichsgruppen ein, vgl. *Jachmann*, a. a. O. (Fn. 8),
13 ff.; *dies.*, a. a. O. (Fn. 3), 12.

nießt der Gesetzgeber danach einen weiten Gestaltungsspielraum¹⁶, der ihm auch ermöglicht, Gesichtspunkte der Praktikabilität und Effektivität der Besteuerung zur Rechtfertigung heranzuziehen¹⁷. Der gleichheitsgerechten Durchsetzbarkeit der Besteuerungsnorm kommt dabei wiederum Bedeutung für die Verfassungsmäßigkeit der Norm zu¹⁸. Wohl deshalb hat das BVerfG z. B. den Verzicht auf eine vollständige Einbeziehung privater Veräußerungsgewinne in die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage bisher nicht als Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip beurteilt¹⁹. Sogar eine Reduzierung der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage um weitere Bestandteile, etwa im Hinblick auf volkswirtschaftliche Auswirkungen internationaler Entwicklungen²⁰ oder Defizite im Vollzug der Besteuerung, wäre verfassungsrechtlich zulässig. In diesem Sinne ist m. E. die Entscheidung des BVerfG zur Zinsbesteuerung zu verstehen, wenn dort eine Abgeltungssteuer für Kapitaleinkünfte als denkbare Besteuerungsmodell bezeichnet wird²¹. Letztlich ließe sich also auch eine Schedulessteuer rechtfertigen²², wenn der Gesetzgeber sachliche Gründe für die unterschiedliche Behandlung der verschiedenen Schedules anführen kann²³. Dieser Frage soll und kann an dieser Stelle aber nicht weiter nachgegangen werden.

16 BVerfG v. 27. 6. 1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 271; BVerfG v. 17. 11. 1998 – 1 BvL 10/98, NJW 1999, 2581; *Kirchhof*, a. a. O. (Fn. 3), 40.

17 BVerfG v. 8. 10. 1991 – 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348, 360.

18 BVerfG v. 9. 3. 2004 – 2 BvL 17/02, NJW 2004, 1022; kritisch insoweit *Birk*, *StuW* 2004, 277, 281.

19 BVerfG v. 9. 7. 1969 – 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, 302, 310 ff.; BVerfG v. 7. 10. 1969 – 2 BvL 3/66, BVerfGE 27, 111, 127; der Verzicht auf die Besteuerung von Wertsteigerungen des privaten Einkunftserzielungsvermögens lässt sich allerdings schwerlich mit Schwierigkeiten des Verwaltungsvollzugs rechtfertigen, *Jachmann*, a. a. O. (Fn. 3), 49 m. w. N.

20 Zur Gefahr, dass infolge des Steuerwettbewerbs in Europa die weniger mobilen Einkunftsquellen stärker belastet werden als das mobile Geld- und Sachkapital, vgl. etwa *Schön*, *DStJG* 23 (2000), 191, 202; *ders.*, *StuW* 2004, 62, 73; *Hey*, *StuW* 2004, 193, 211.

21 BVerfG v. 27. 6. 1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 282.

22 Mit der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit wird der Gestaltungsspielraum des einfachen Gesetzgebers beschrieben, nicht aber, was steuerrechts- oder finanzwissenschaftlich wünschenswert ist.

23 Vgl. BVerfG v. 30. 9. 1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, 95; *Tipke*, a. a. O. (Fn. 4), 670; *Kanzler*, *FR* 1999, 363, 367; *Weber-Grellet*, a. a. O. (Fn. 13), 83; hierfür können insbesondere Kriterien des internationalen Wettbewerbs sprechen. Je nach Ausformung der Schedules und der jeweiligen Steuerbelastung können aber Art. 105 ff. GG verletzt sein, wenn die Steuer nicht mehr der Funktion der vom Grundgesetzgeber vorausgesetzten synthetischen Einkommensteuer entspricht (nach Meinung des Sachverständigenrats verletzt die von ihm vorgeschlagene duale Einkommensteuer Art. 105 ff. GG nicht, *BT-Drucks.* 15/2000, 348 ff.).

cc) *Horizontaler und vertikaler Verlustausgleich als Ergebnis folgerichtiger Umsetzung der Belastungsentscheidung*

Hat sich der Gesetzgeber im Rahmen seiner weitgehenden Gestaltungsfreiheit für einen bestimmten Einkommensbegriff als Maßgröße der Leistungsfähigkeit entschieden, muss er den betreffenden Maßstab bei der Gestaltung der einzelnen Besteuerungstatbestände folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umsetzen²⁴. Ausnahmen bedürfen insoweit einer besonderen Rechtfertigung²⁵. Das deutsche EStG hat sich in seinem § 2 zu einem synthetischen Einkommensbegriff bekannt. Alle Einkünfte i. S. d. § 2 Abs. 1 EStG gehen als gleichberechtigte Summanden in die Summe der Einkünfte gem. § 2 Abs. 3 EStG in dessen heutiger Fassung²⁶ ein. Dies gilt mangels abweichender Anhaltspunkte unabhängig davon, ob das Ergebnis der Einkunftserzielung in einem positiven oder negativen Betrag ausgedrückt wird²⁷. Eine folgerichtige Umsetzung des Systems der synthetischen Einkommensteuer erfordert danach, dass grundsätzlich zwischen allen Einkunftsarten ein vertikaler Verlustausgleich innerhalb des Besteuerungsabschnitts stattfinden muss²⁸. Dabei ist vorausgesetzt, dass die ermittelten Einkünfte tatsächlich die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen widerspiegeln, also nicht durch Lenkungselemente verfälscht sind²⁹. Würde der Gesetzgeber zu einem System der Schedulenbesteuerung übergehen, wie

24 Ständige Rechtsprechung des BVerfG, z. B. BVerfG v. 30. 9. 1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, 95; erstmals zum Gebot der Folgerichtigkeit als Bestandteil des Leistungsfähigkeitsprinzips BVerfG v. 13. 7. 1965 – 1 BvR 771/59, BVerfGE 19, 101, 110 f., 116; ebenso die Rechtsprechung des BFH, z. B. BFH v. 24. 2. 1999 – X R 171/96, BFHE 188, 69, BStBl II 1999, 450; für eine stärkere Betonung der rechtsstaatlichen Verankerung des Folgerichtigkeitsgebots *Prokisch*, FS Vogel, Heidelberg 2000, 293, 306.

25 BVerfG v. 4. 12. 2002 – 2 BvR 400/98 u. a., BVerfGE 107, 27, 47.

26 Zur Fassung des § 2 Abs. 3 EStG 1999–2003 s. unter IV. 1.

27 *Von Groll*, in: Lehner (Hrsg.), *Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht*, München 2004, 23 ff.

28 *Lang*, a. a. O. (Fn. 4), Rz. 61; *Lehner*, in: Lehner (Hrsg.), *Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht*, München 2004, 1, 2; *Mössner*, a. a. O. (Fn. 7), 243; *Offenhaus*, FS Jakob, Augsburg 2001, 187, 190; *Tipke*, a. a. O. (Fn. 4), 764; a. A. *Werz*, *Verlustverrechnungsbeschränkungen im Lichte der Verfassung*, Aachen 2003, 146; so verwirklicht in § 2 Abs. 2 des Kölner Entwurfs eines Einkommensteuergesetzes (KölnEStGE, *Lang* u. a., *Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes*, Köln 2005) und § 8 Abs. 1 EStGB nach *Kirchhof* (Einkommensteuergebungsbuch, Heidelberg 2003).

29 Eine Beschränkung des Ausgleichs von in dieser Hinsicht nicht realen Verlusten ist im Hinblick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip ohne Weiteres zulässig und bedarf keiner Rechtfertigung (a. A. *Werz*, a. a. O. [Fn. 28], 203 f.). Über die Definition des nicht realen Verlusts besteht aber noch keine Klarheit. M.E. müssen zur Ermittlung des realen Verlusts alle Elemente herausgerechnet werden, die Lenkungscharakter haben. Das ist praktisch kaum zu bewerkstelligen (z. B. im Hinblick auf den Wertverlust übersteigende degressive AfA). Zahlungsströme sind insoweit unbeachtlich (m. E. ebenso im Rahmen des subjektiven Nettoprinzips, s. unter II.1.b)dd)).

etwa die Dual Income Tax nach skandinavischem Vorbild³⁰ oder ein Boxensystem nach dem Muster der Niederlande³¹, hätte dies auch Auswirkungen auf den vertikalen Verlustausgleich. Denn die Abschottung der Schedules von einander ist systemimmanent und muss sich folgerichtig auch auf negative Einkünfte beziehen³². Für einen Verlustausgleich zwischen den Schedules bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage wäre kein Raum³³.

Über das Verhältnis von Einkunftsquellen zu den Einkünften i.S.d. § 2 Abs. 1 EStG findet sich de lege lata keine Regelung³⁴. Da nur die Einkünfte erwähnt werden, muss auf die Vorstellung des Gesetzgebers von der Gleichwertigkeit nicht nur aller Einkunftsarten, sondern auch aller Einkunftsquellen innerhalb einer Einkunftsart geschlossen werden. Konsequenterweise folgt daraus ein umfassender horizontaler Verlustausgleich³⁵.

dd) Intertemporaler Verlustabzug zur Sicherung der Leistungsfähigkeitsbesteuerung bei periodisierter Besteuerung

Die Besteuerung des Einkommens ist praktisch nur durch die Schaffung von Besteuerungsabschnitten zu bewältigen. In der Gestaltung dieser Abschnitte ist der Gesetzgeber frei. Bei der Ausgestaltung einer periodisierten Besteuerung muss er aber berücksichtigen, dass Einkommen häufig nicht kontinuierlich bezogen wird und die Bemessung des Einkommens in Zeitabschnitten von Zufälligkeiten geprägt ist. Eine gleichheitsgerechte Besteuerung setzt deshalb ein den Besteuerungsabschnitt übergreifendes Clearing-System voraus³⁶. Die Anforderungen an dieses System hängen davon ab, ob man die Abschnittsbesteuerung als technisches, rein aus Gründen der Praktikabilität des Besteuerungsverfahrens und wegen des Erfordernisses einer nach Zeitabschnitten geordneten öffentlichen Haushaltswirtschaft gewähltes Prinzip

30 Dies schlägt der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung vor (BT-Drucks. 15/2000, 333); näher zur dualen ESt etwa *Hey*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (HHR), EStG/KStG, Einf. KSt Anm. 225.

31 Hierzu etwa *Birk*, in: Lehner (Hrsg.), Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht, München 2004, 134, 135.

32 *Birk*, a. a. O. (Fn. 31); *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Köln 2002, 488; *Mössner*, a. a. O. (Fn. 7), 242; *Tipke*, a. a. O. (Fn. 4), 780; wohl auch *Kanzler*, FR 2003, 665, 666.

33 Möglich wäre aber eine Verlustberücksichtigung in Gestalt von Steuergutschriften auf der Ebene der Steuerfestsetzung. Ein solches Modell sieht der Sachverständigenrat vor (BT-Drucks. 15/2000, 338 f.).

34 Auch der KölnEStGE (Fn. 28) enthält keine ausdrückliche Aussage über den horizontalen Verlustausgleich, sondern setzt ihn voraus.

35 Vgl. *Brandis*, FR 1986, 60, 61.

36 Der Verzicht auf jeglichen intertemporalen Verlustabzug wäre als Verstoß gegen das Willkürverbot verfassungswidrig, *Lang*, a. a. O. (Fn. 4), 189 f.

ansieht³⁷ oder als Konsequenz eines Grundsatzes der Gleichbehandlung in der Zeit begreift³⁸. Im letztgenannten Fall reicht es aus, die Verschiebungen von Einnahmen und Ausgaben zwischen zwei oder zum Teil auch mehreren Besteuerungsabschnitten auszugleichen, die sich durch das System der jeweiligen Einkunftsermittlung ergeben³⁹. Folgt man demgegenüber der Vorstellung von dem Lebenseinkommen als maßgebendem Leistungsfähigkeitsindikator⁴⁰, ist ein unbegrenzter intertemporaler Verlustabzug über die Dauer der Einkunftserzielung⁴¹ des Steuerpflichtigen erforderlich, wenn die Besteuerung nach Zeitabschnitten erfolgt⁴². Verlustabzug bedeutet in diesem Zusammenhang, dass ein Abzug auf derselben Ebene wie beim Verlustausgleich im Entstehungsjahr vorzunehmen ist⁴³. Ob sich der Verlust unter Berücksichtigung der jeweiligen sonstigen Abzüge vom Gesamtbetrag der Einkünfte im Abzugsjahr tatsächlich steuermindernd auswirkt, ist ohne Bedeutung⁴⁴.

37 Z. B. *Tipke*, a. a. O. (Fn. 4), 754 ff.; *Lang*, a. a. O. (Fn. 4), 186; *von Groll*, a. a. O. (Fn. 27), 25 ff.; *Arndt/Jenzen*, DStR 1998, 1818, 1821; BT-Drucks. 7/3667, 6; Begründung zum KölnEStGE (Fn. 28), Rz. 31.

38 *Eckhoff*, S. 11, 32; *Geserich*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (K/S/M), EStG, § 2 Rz. D 275; *Kirchhof*, in: K/S/M, § 2 Rz. A 362; *ders.*, StuW 1985, 319, 329; *ders.*, (Fn. 4), 41; *Lehner*, a. a. O. (Fn. 28), 15; *Bühr*, Verlustverrechnungsbeschränkungen im Einkommensteuerrecht, Aachen 1993, 10 f.; *Offerhaus*, a. a. O. (Fn. 28), 192; *Schmehl*, Allgemeine Verlustverrechnungsbeschränkungen mit Mindestbesteuerungseffekt – ein tragfähiges Konzept für das Einkommensteuerrecht?, Gießen 2004, geb.uni-giessen.de/geb/volltexte/2004/1388/pdf/SchmehlArndt-2004-01-01.pdf, 20; *Verfürth*, Verlustausgleichsverbote im Einkommensteuerrecht, Köln 2002, www.ub.uni-koeln.de/ediss/archiv/2002/11v4308.pdf, 65; ähnlich *Schicke*, Der Verlustrücktrag, München 1976, 13 ff.; nach *Drüen* (Periodengewinn und Totalgewinn, Berlin 1999, 85 ff.) folgt das Erfordernis der Periodisierung vor allem aus dem Rechtsstaatsprinzip.

39 Anders aber *Lehner*, a. a. O. (Fn. 28), 16, der im Grundsatz einen periodenübergreifenden unbeschränkten Abzug „echter“ Verluste fordert.

40 *Lang*, FS Kruse, 313, 330; *Berg/Schmich*, DStR 2002, 346, 347; *Karrenbrock*, DB 2004, 559, 560, 563; *Reil*, Leistungs- und Verlustfähigkeit, Frankfurt a.M. 2003, 172 ff.; *Weber-Grellet*, a. a. O. (Fn. 13), 81; *Wertz*, a. a. O. (Fn. 28), 128; aus finanzwissenschaftlicher Sicht z. B. *Hackmann*, Die Besteuerung des Lebenseinkommens, Tübingen 1979, 45 ff.

41 *Hackmann* stellt auf das Einkommen nach Erreichen der Erwerbsfähigkeit im Sinne der Volljährigkeit ab (a. a. O. [Fn. 40], 52); m. E. beginnt die Erwerbsfähigkeit mit der Erlangung der steuerlichen Rechtsfähigkeit; ebenso wohl auch *von Groll*, a. a. O. (Fn. 27), 34.

42 BFH v. 11. 2. 1998 – I R 81/97, BFHE 185, 393, BStBl II 1998, 485; BFH v. 5. 6. 2002 – I R 115/00, BFH/NV 2002, 1549; *Schulze-Osterloh*, JbFSt 1984/85, 267, 269; *Weber-Grellet*, a. a. O. (Fn. 13), 81; so auch verwirklicht in §§ 32–34 KölnEStGE (Fn. 28); *Hackmann* sieht im Fall der von ihm vorgeschlagenen Durchschnittsbesteuerung keinen Bedarf mehr für einen intertemporalen Verlustabzug (a. a. O. (Fn. 40), 110 ff.).

43 Also Abzug von der Summe der Einkünfte: *Herzig/Briesemeister*, DStR 1999, 1377, 1381; vgl. auch *Reiff*, DStZ 1998, 858, 861 f.

44 Es ist deshalb weder erforderlich, dass der Verlust im Rang nach den Sonderausgaben abgezogen wird (so war die Handhabung vor 1999, s. Fn. 79), noch muss

ee) Eingeschränkter Schutz der Verlustberücksichtigung durch das Leistungsfähigkeitsprinzip

Horizontaler und vertikaler Verlustausgleich sowie intertemporaler Verlustabzug sind mithin vom Leistungsfähigkeitsprinzip in seiner einfachen gleichheitsrechtlichen Ableitung geschützt. Die Wirkung dieses Schutzes ist indessen gering. Denn behandelt das Gesetz die bei der Definition des Leistungsfähigkeitsindikators als gleichwertig erkannten Einkommensbestandteile unterschiedlich, liegt zwar eine Verletzung des Gleichheitssatzes vor, die aber in typisierender und generalisierender Weise mit sachlichen Gründen gerechtfertigt werden kann⁴⁵. Als sachlicher Grund können etwa die nachweisbare Missbrauchsanfälligkeit⁴⁶ oder die besondere volkswirtschaftliche Schädlichkeit einer bestimmten Einkunftserzielung herangezogen werden. Für die Begrenzung des intertemporalen Verlustabzugs ist auch der zeitliche Abstand zum Jahr der Verlusterwirtschaftung von Bedeutung⁴⁷.

b) Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips durch das subjektive und objektive Nettoprinzip

Das EStG misst die finanzielle Leistungsfähigkeit innerhalb der als Leistungsfähigkeitsindikator festgelegten Einkunftsarten nach dem Nettovermögenszuwachs bzw. dem Nettoertrag des Besteuerungszeitraums. Von den Vermögenmehrungen sind die mit ihnen zusammenhängenden Vermögenminderungen, von den Erwerbseinnahmen die zugehörigen Erwerbsaufwendungen abzuziehen (§ 2 Abs. 2, §§ 4, 9 EStG). Diese Handhabung wird als objektives Nettoprinzip bezeichnet, neben das das subjektive Nettoprinzip tritt, welches auf der nach Ermittlung der Einkünfte folgenden Stufe der Einkommensermittlung den Abzug der existenzsichernden Aufwendungen verlangt⁴⁸. Der verbleibende Betrag ist die Maßgröße für die Leistungsfähig-

dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zur Verteilung des Verlustvortrags eingeräumt werden (Sächs. FG v. 5. 4. 2002 – 2 K 815/00, juris; FG Münster v. 21. 11. 1996 – 12 K 2481/94 F, EFG 1997, 353); nach *Reiff*, a. a. O. (Fn. 43), 862 fordert der Gleichheitssatz sogar umgekehrt den Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte.

45 BVerfG v. 10. 4. 1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1, 6.

46 Vgl. BVerfG v. 30. 9. 1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, 97.

47 BFH v. 11. 2. 1998 – I R 81/97, BFHE 185, 393, BStBl II 1998, 485. Die administrativen Schwierigkeiten bei der Überwachung des Verlustvortrags sind besonders groß, wenn der Vortrag nach verschiedenen Verlustquellen zu unterscheiden ist, wie im Fall des § 2a Abs. 3 EStG a. F.; dessen Abschaffung wurde deshalb als verfassungskonform angesehen (FG Baden-Württemberg v. 30. 6. 2004 – 1 K 312/03, rkr., DStRE 2004, 958).

48 BVerfGE 87, 153, 169 ff.; BFH v. 9. 5. 2001 – XI B 151/00, BFHE 195, 314, BStBl II 2001, 552; ggf. in typisierender Form, BVerfG v. 7. 12. 1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297, 309 f., BVerfG v. 4. 12. 2002 – 2 BvR 400/98 u. a., BVerfGE 107, 27, 47 ff., 54; *Klein*, DStZ 1995, 630 ff.

keit des Steuerpflichtigen. Objektives und subjektives Nettoprinzip konkretisieren insoweit das Leistungsfähigkeitsprinzip.

aa) Das gleichheitsrechtlich fundierte objektive Nettoprinzip

Für alle Ausprägungen des Leistungsfähigkeitsprinzips gilt, dass eine Abweichung ohne besonderen Rechtfertigungsgrund zu einem Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG führt. Allerdings hat das BVerfG bisher nur die verfassungsrechtliche Verankerung des subjektiven Nettoprinzips festgestellt. In Bezug auf das objektive Nettoprinzip hat es die verfassungsrechtliche Fundierung ausdrücklich offen gelassen und lediglich ausgeführt, der Gesetzgeber könne das Prinzip jedenfalls bei Vorliegen gewichtiger Gründe durchbrechen und dürfe sich generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen bedienen⁴⁹. Das objektive Nettoprinzip entfalte Bedeutung vor allem im Zusammenhang mit den Anforderungen an eine hinreichende Folgerichtigkeit bei der näheren Ausgestaltung der gesetzgeberischen Grundentscheidungen. Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Sachentscheidung bedürften eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes⁵⁰. Damit aber misst das BVerfG dem objektiven Nettoprinzip eben jene Bedeutung zu, die es auch dem gleichheitsrechtlich fundierten Leistungsfähigkeitsprinzip für eine folgerichtige Umsetzung der Belastungsentscheidung zuschreibt. Das objektive Nettoprinzip als Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips für die Einkommensteuer nimmt also an der gleichheitsrechtlichen Verankerung des Leistungsfähigkeitsprinzips teil⁵¹.

Der Schutz des Steuerpflichtigen vor Überbelastungen durch das gleichheitsrechtlich verankerte Leistungsfähigkeitsprinzip in seiner Konkretisierung durch das objektive Nettoprinzip reicht deshalb nicht viel weiter als der Schutz durch das allgemeine Leistungsfähigkeitsprinzip. Denn eine gleichheitswidrige Überbelastung kann – wie ausgeführt – durch besondere Gründe gerechtfertigt werden. Als solche Gründe kommen insbesondere Lenkungszwecke in Betracht⁵². Das BVerfG lässt aber auch Vereinfachungszwecke zur Rechtfertigung ausreichen, wenn es dem Gesetzgeber Durchbrechungen durch generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen gestattet⁵³. Diese müssen zwar aus „gewichtigen“ Gründen⁵⁴

49 BVerfG v. 4. 12. 2002 – 2 BvR 400/98 u. a., BVerfGE 107, 27, 48; BVerfG v. 23. 1. 1990 – 1 BvL 4/87, BVerfGE 81, 228, 237.

50 BVerfG v. 4. 12. 2002 – 2 BvR 400/98 u. a., BVerfGE 107, 27, 48; BVerfG v. 11. 11. 1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280, 290.

51 Schön, FR 2001, 381, 382 ff.; Birk, StuW 2000, 328, 331; Palm, DStR 2002, 152, 154.

52 Birk, a. a. O. (Fn. 4), 245.

53 Ablehnend in Bezug auf Verlustausgleichsbeschränkungen Mössner, a. a. O. (Fn. 7), 249.

54 BVerfG v. 4. 12. 2002 – 2 BvR 400/98 u. a., BVerfGE 107, 27, 48; BVerfG v. 23. 1. 1990 – 1 BvL 4/87, BVerfGE 81, 228, 237.

erforderlich sein. Wann aber ein hinreichendes Gewicht besteht, kann kaum mit allgemein gültigen Formeln und damit vorhersehbar beschrieben werden. Es ist deshalb denkbar, dass bereits Ermittlungs- und Vollzugsdefizite aufgrund unzureichender Ausstattung der Finanzbehörden als Rechtfertigung für im Einzelfall zur Überbelastung führende Pauschalierungen herangezogen werden können⁵⁵.

bb) Verstärkte Schutzwirkung durch freiheitsrechtliche Verankerung des Nettoprinzips

Einen weitergehenden Schutz, insbesondere auch gegenüber Lenkungszwecken, kann das Leistungsfähigkeitsprinzip nur bieten, wenn es nicht nur gleichheitsrechtlich in der Verfassung verankert ist, sondern auch weitere verfassungsrechtliche Grundlagen aufnimmt. Dass eine solche weitergehende verfassungsrechtliche Fundierung des Leistungsfähigkeitsprinzips besteht, ist in seiner Ausprägung durch das subjektive Nettoprinzip nach der Rechtsprechung des BVerfG mittlerweile gesichertes Erkenntnis. Schutz von Menschenwürde, Ehe und Familie sowie Eigentum werden durch dieses Prinzip gewährleistet, Vorgaben des Sozialstaatsprinzips für die Belastung mit Einkommensteuer berücksichtigt⁵⁶. Derartige Aussagen zum objektiven Nettoprinzip hat das BVerfG bisher ausdrücklich vermieden. Im Schrifttum fehlt es jedoch nicht an Versuchen, insbesondere die Eigentümerfreiheit für eine freiheitsrechtliche⁵⁷ Fundierung des objektiven Nettoprinzips fruchtbar zu machen⁵⁸. Dazu wird die jüngere und von *Kirchhof* inspirierte Rechtsprechung des 2. Senats des BVerfG⁵⁹ zu den Grenzen der Beschränkung der Eigentümerfreiheit herangezogen und aus dieser – wie etwa *Lehner* formuliert – eine „Direktivkraft“ der Privatnützigkeitsgarantie für die verfassungsrechtliche Verankerung des objektiven Nettoprinzips abgeleitet⁶⁰. Die Privatnützigkeitsgarantie des Art. 14 GG schütze den Teil des Erwerbseinkommens, der unverzichtbar sei, um die Einkommensquelle zu sichern und zu erhalten, und sei dadurch in dem objektiven Nettoprinzip verankert⁶¹. Weder Fiskal- noch Lenkungszwecke könnten danach eine Besteuerung des zur Abdeckung eines Verlusts gebundenen Ertrags aus eigenverantwortlicher unternehmerischer Tätigkeit rechtfertigen.

55 BVerfG v. 10. 4. 1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1, 7.

56 Dazu näher unter II.1. b) dd).

57 Neben einer freiheitsrechtlichen Fundierung wird auch eine Gewährleistung des objektiven Nettoprinzips durch die Finanzverfassung nach Art. 105 ff. GG vertreten, weil an die (Brutto)Erlöse bereits die USt anknüpfe, die ESt sich davon also durch den Abzug der Erwerbsaufwendungen unterscheiden müsse (vgl. etwa *Vogel*, DStJG 12 [1989], 123, 141 ff.; *Arndt/Schumacher*, AöR 118 [1993], 513, 524).

58 Z. B. *Englisch*, StuW 2003, 237, 247; *Lehner*, a. a. O. (Fn. 28), 5 ff.; *Reil*, a. a. O. (Fn. 40), 97 ff.; *Werz*, a. a. O. (Fn. 28), 152 ff.

59 Insbesondere BVerfG v. 22. 6. 1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 137.

60 *Lehner*, a. a. O. (Fn. 28), 6.

61 *Lehner*, a. a. O. (Fn. 28), 7; *Palm*, a. a. O. (Fn. 51), 154.

Viele Fragen im Zusammenhang mit der neueren Rechtsprechung des 2. Senats des BVerfG zur Eigentümerfreiheit bedürfen noch der weiteren Diskussion und können an dieser Stelle nicht behandelt werden⁶². Jedenfalls wird die grundlegende Aussage, dass Art. 14 GG einen über das Verbot einer expropriierenden Steuer hinausgehenden Schutz im Einkommensteuerrecht entfaltet, heute weitgehend und zu Recht akzeptiert⁶³. Die darauf aufbauende Frage nach dem Umfang des Schutzes ist demgegenüber zwar von einer Klärung noch weit entfernt. Selbst wenn man aber den Schutzbereich sehr eng fasst und nur auf einzelne Vermögensgegenstände bezieht, muss er doch mindestens die jeweilige Erwerbsgrundlage umfassen⁶⁴ und damit Bedeutung für das objektive Nettoprinzip haben. Der Schutzbereich ist verletzt, wenn die Einkommensbesteuerung den Bestand der Erwerbsgrundlage dadurch gefährdet, dass die Erwerbsaufwendungen nicht berücksichtigt werden und dadurch im Ergebnis eine Überbesteuerung des wirklichen Ertrags bis hin zu einer Substanzbesteuerung stattfindet⁶⁵, ungeachtet dessen, dass die Steuer aus dem Gesamtvermögen zu entrichten ist.

Damit ist freilich nicht gesagt, dass jede Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips verfassungswidrig wäre. Vielmehr kann eine Durchbrechung gleichwohl verfassungskonform sein, wenn sie nämlich dem Schutz von Gemeinwohlintereessen dient und diese Interessen bei einer Abwägung gegenüber dem von Art. 14 GG geschützten privatnützigen Interesse unter Beachtung des Verhältnismäßigkeitsprinzips überwiegen. Auch eine Typisierung abziehbarer Erwerbsaufwendungen kann danach zulässig sein⁶⁶, wenn die Ermittlung der tatsächlichen Aufwendungen z. B. wegen der Abgrenzung zu privaten Aufwendungen Schwierigkeiten bereitet⁶⁷.

62 Insbesondere die Frage nach der Rechtfertigung des Halbteilungsgrundsatzes durch Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG.

63 So etwa *Lehner*, a. a. O. (Fn. 28), 7 ff.; *Lang*, a. a. O. (Fn. 4), § 4 Rz. 226; *Schmebl*, a. a. O. (Fn. 38), 6 f.; *Seer*, DStJG 23 (2000), 87, 94 ff.; *Vogel/Waldhoff* in BK (Fn. 2), Vorbem. zu Art. 104a–115, Rz. 538 ff.; a. A. *Birke*, a. a. O. (Fn. 31), 134, 135; *Wieland*, DStJG 24 (2001), 33, 38; wohl auch 1. Senat des BVerfG v. 8. 4. 1997 – 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267, 300.

64 Nach h. M. schützt Art. 14 GG auch den eingerichteten und ausgeübten Gewerbebetrieb, was das BVerfG bisher offen gelassen hat (vgl. z. B. BVerfG v. 26. 6. 1991 – 1 BvR 779/85, BVerfGE 84, 212, 232).

65 Gl.A. *Werz*, a. a. O. (Fn. 28), 158; anders *Schmebl*, a. a. O. (Fn. 38), 7 f., der einen eingeschränkten Verlustausgleich noch als folgerichtige Ausgestaltung des Leistungsfähigkeitsprinzips ansieht.

66 BVerfG v. 22. 6. 1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 138; BVerfG v. 4. 12. 2002 – 2 BvR 400/98 u. a., BVerfGE 107, 27, 57; *Palm*, a. a. O. (Fn. 51), 155.

67 Nicht aber, wenn die Höhe der Erwerbsaufwendungen feststeht.

cc) *Objektives Nettoprinzip und Verluste*

Daraus, dass das objektive Nettoprinzip den Abzug aller Erwerbsaufwendungen verlangt, ergeben sich zunächst noch keine Wirkungen für Verluste. Denn Zweck des Prinzips ist, die Besteuerung der Bruttoeinnahmen zu verhindern. Diesem Zweck wird genügt, wenn die Erwerbsaufwendungen bis auf Null abgezogen werden. Dann löst die betreffende wirtschaftliche Betätigung keine Einkommensteuerlast aus. Da eine negative Steuerschuld mit dem Fiskalzweck der Besteuerung nicht vereinbar wäre⁶⁸, kann die Berücksichtigung von die Einnahmen übersteigenden Aufwendungen nur Bedeutung für einen Verlustausgleich mit positiven Einkünften aus anderen wirtschaftlichen Betätigungen oder für einen überperiodischen Ausgleich mit positiven Einkünften aus derselben wirtschaftlichen Betätigung haben. Der Ausgleich mit anderen Einkünften desselben Besteuerungsabschnitts kann aus dem objektiven Nettoprinzip m. E. nicht abgeleitet werden⁶⁹. Denn dieses Prinzip betrifft per definitionem nur die jeweilige Erwerbsquelle⁷⁰, verlangt also noch nicht einmal nach horizontalem Verlustausgleich⁷¹, geschweige denn nach einem vertikalen Verlustausgleich⁷².

Anders verhält es sich mit dem intertemporalen Verlustabzug von positiven Einkünften aus derselben Erwerbsquelle in anderen Besteuerungsabschnitten. Das objektive Nettoprinzip fordert grundsätzlich den Abzug der Aufwendungen von den Einnahmen, zu denen die Aufwendungen wirtschaftlich gehören. Im Idealfall sind die Nettoeinnahmen des Steuerpflichtigen aus der Erwerbsquelle während der gesamten Dauer der betreffenden wirtschaftlichen Betätigung der Besteuerung zu unterwerfen. Tatsächlich wird die Besteuerung aber abschnittsweise durchgeführt, nach geltendem Recht jährlich. Diese Periodisierung hat zur Folge, dass wirtschaftlich zusammengehörende Einnahmen und Ausgaben voneinander getrennt werden. Ausgaben des jetzigen Besteuerungsabschnitts hängen je nach Art der Erwerbsquelle mehr oder weniger mit Einnahmen des folgenden Besteuerungsabschnitts

68 *Mössner*, a. a. O. (Fn. 7), 243.

69 Jedenfalls gibt es kein grundrechtlich verbürgtes einkünfteübergreifendes Nettoprinzip; a. A. *Stapperfend*, DStJG 24 (2001), 329, 364 unter Berufung auf *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Band II, 1. Aufl. 1993, 592 (die Berufung auf ein einkünfteübergreifendes Nettoprinzip fehlt jedoch in der 2. Aufl. [Fn. 4], vgl. dort 762 ff.); *ders.*, FR 2000, 1207 f.; *Arndt/Jenzen*, a. a. O. (Fn. 37), 1821; *Berg/Schmich*, a. a. O. (Fn. 40), 347; *Geserich*, in: K/S/M (Fn. 38), § 2 Rz. D 261; *Haarmann*, JbFSt 1999/2000, 187, 192 f.; *Hallerbach* in HHR (Fn. 30), § 2 ESt. Anm. R 9; *dies.*, FR 2001, 780, 781; *Karrenbrock*, a. a. O. (Fn. 40), 560; *Kohlhaas*, DStR 2002, 1250, 1253; *ders.*, DStR 2003, 1142, 1143; *Lang*, a. a. O. (Fn. 4), § 9 Rz. 61; *Lehner*, a. a. O. (Fn. 28), 2; *Werz*, a. a. O. (Fn. 28), 139; wohl auch *Reiff*, a. a. O. (Fn. 43), 859 („elastisches Band zu irgendwelchen Einnahmen“).

70 *Schön*, FR 2001, 381, 382; *Palm*, a. a. O. (Fn. 51), 157; a. A. *Lehner*, a. a. O. (Fn. 28), 8.

71 *Kirchhof*, EStGB (Fn. 28), § 8 Rz. 5.

72 S. Fn. 70 und 71.

zusammen⁷³. Seltener kann das Verhältnis auch umgekehrt sein. Das objektive Nettoprinzip fordert hier, die zeitlichen Verschiebungen in Folge der Abschnittsbesteuerung durch einen intertemporalen Verlustabzug aufzufangen⁷⁴. Idealerweise müsste sich dieser Verlustabzug über die Dauer der gesamten Nutzung der Erwerbsquelle erstrecken, so dass abgesehen von Diskontierungseffekten im Ergebnis eine Besteuerung des gesamten Ergebnisses der Nutzung der Erwerbsquelle durch den Steuerpflichtigen hergestellt würde⁷⁵. Auch unter dem Blickwinkel der Abschnittsbesteuerung als Garant einer Gleichbehandlung in der Zeit⁷⁶ erscheint ein intertemporaler Verlustabzug innerhalb der Erwerbsquelle erforderlich, allerdings nur insoweit, als dadurch die Maßgröße, an der sich diese Form der Gleichbehandlung orientiert, nicht verfälscht wird⁷⁷.

Dem Schutz des objektiven Nettoprinzips als freiheitsrechtlich verbürgtem Grundsatz unterfallen übrigens m. E. grundsätzlich nur Aufwandsausgaben im betriebswirtschaftlichen Sinn⁷⁸, nicht jeder Aufwand. Denn zu einer Substanzbesteuerung kann es regelmäßig nur kommen, wenn ein Mittelabfluss stattgefunden hat, der nicht berücksichtigt wird. Ausgaben für abnutzbare Wirtschaftsgüter sind allerdings in Gestalt des periodenbezogenen Wertverzehr einzubeziehen. Kommt es zu einer Ausgabe, nachdem in einer früheren Periode Aufwand in der Gewinnermittlung erfasst worden ist, etwa in Gestalt einer Rückstellung, muss die Ausgabe im Zeitpunkt der wirtschaftlichen Belastung berücksichtigt werden. Eine fiktive Ausgabe ist dann anzunehmen, wenn Aufwand in Zusammenhang mit einem Ertrag entsteht, dem keine Einnahme zugrunde liegt. Dazu kann es etwa kommen, wenn nach einer Teilwertabschreibung der Wert wieder ansteigt und dem Wertauf-

73 Im Fall vorweggenommener Betriebsausgaben oder Werbungskosten.

74 Lang, a. a. O. (Fn. 4), 188 ff.; ders., DSTjG a. a. O. (Fn. 4), 65; Herzig, in: Lehner (Hrsg.), Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht, München 2004, 37, 38; Reiff, a. a. O. (Fn. 43), 859; von Groll, a. a. O. (Fn. 27), 29 f.; ders., in: K/S/M (Fn. 38), § 10d Rz. A 70; in diesem Sinne ist wohl auch Thiel (in: FS Fachanwälte für Steuerrecht, Herne 1999, 75, 82) zu verstehen, der eine Begrenzung des vertikalen Verlustausgleichs für mit dem objektiven Nettoprinzip vereinbar hält, wenn ein Verlustvortrag einen späteren Abzug ermöglicht; kritisch Schmehl, a. a. O. (Fn. 38), 23, der den quellenbezogenen Verlustvortrag nicht generell für verfassungsrechtlich garantiert hält; auch Geserich, in: K/S/M (Fn. 38), § 2 Rz. D 252, erkennt kein verfassungsrechtlich geschütztes abschnittsübergreifendes objektives Nettoprinzip.

75 Zur Vereinbarkeit zeitlicher Beschränkungen des Abzugs s. nachstehend unter III.4.

76 S. o. Fn. 38.

77 In der überarbeiteten Fassung des Karlsruher Entwurfs ist allerdings ein zeitlich unbegrenzter Verlustvortrag bezogen auf dieselbe Erwerbsgrundlage vorgesehen (§ 9; anders noch die erste Fassung, die in § 8 einen fünfjährigen Verlustvortrag vorsah, DStR 2001, 917; ablehnend dazu Berg/Schmich, a. a. O. [Fn. 40], 347 f.), der letztlich mit Hinweis auf das objektive Nettoprinzip gerechtfertigt wird (Kirchhof, EStGB [Fn. 28], § 9 Rz. 5, 10).

78 Vgl. z. B. Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, 7. Aufl. Düsseldorf 2003, S. 4 f.

holungsgebot entsprechend im Folgejahr wieder eine Zuschreibung zum Teilwert zu machen ist. Hier ist ein Abzug des Aufwands aus der Teilwertabschreibung von dem Ertrag aus der Zuschreibung erforderlich.

dd) Bedeutung des subjektiven Nettoprinzips und des steuerlichen Existenzminimums für die Verlustberücksichtigung

Während das objektive Nettoprinzip Abzüge bei der Ermittlung der Einkünfte gebietet, betrifft das subjektive Nettoprinzip den Abzug unvermeidbarer Privataufwendungen von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage. Wenn Verluste als Überschuss der Erwerbsaufwendungen über die Erwerbseinnahmen definiert werden, sind sie der Ebene der Einkünfte zuzuordnen und stehen nicht in Zusammenhang mit existenzsichernden Privataufwendungen. Dies gilt auch für den Verlustabzug in früheren oder nachfolgenden Veranlagungszeiträumen. Dieser scheint zwar unter dem Blickwinkel des § 2 Abs. 4 EStG auf einer Stufe mit Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen zu stehen, weil er nach § 10d EStG vor den Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte vorgenommen wird⁷⁹. Hinter dieser Regelung verbirgt sich aber nur die technische Festlegung einer bestimmten Abzugsreihenfolge, nicht aber die Qualifizierung des Verlustabzugs als Privataufwendung. Insoweit wirkt sich das subjektive Nettoprinzip also nicht auf die Verlustberücksichtigung aus⁸⁰.

Allerdings verbirgt sich hinter dem subjektiven Nettoprinzip der aus dem Schutz der Menschenwürde (Art. 1 Abs. 1 GG) und dem Sozialstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 1 GG) folgende Grundsatz, dass das Existenzminimum einkommensteuerlich verschont werden muss⁸¹. Dieser Grundsatz kann durchaus Bedeutung für die Verlustberücksichtigung haben. Erzielt der Steuerpflichtige nur aus einer zum Leistungsfähigkeitsindikator gehörenden wirtschaftlichen Betätigung Verlust, kann es zu einem Konflikt mit der Steuerfreistellung des Existenzminimums zwar nicht kommen, denn es gibt keine positive Bemessungsgrundlage, an die die Einkommensteuer anknüp-

79 Diese Reihenfolge ist erst seit dem EStG 1999 ausdrücklich vorgeschrieben. Vorher galt nach h. M. der Grundsatz der Meistbegünstigung, so dass der Abzug in der Regel nach den Sonderausgaben vorgenommen wurde (BFH v. 1. 12. 1961 – VI 155/61 U, BFHE 74, 493, BStBl III 1962, 185; R 115 Abs. 2 EStR 1998).

80 Es fordert auch nicht den vorrangigen Abzug der existenzsichernden Aufwendungen, vgl. A. Reiff, a. a. O. (Fn. 43), 861.

81 BVerfG v. 25. 9. 1992 – 2 BvL 5/91 u. a., BVerfGE 87, 153, 169; BVerfG v. 10. 11. 1998 – 2 BvR 1057/91 u. a., BVerfGE 99, 216, 233; BVerfG v. 29. 5. 1990 – 1 BvL 20/84 u. a., BVerfGE 82, 60, 85; BFH v. 6. 3. 2003 – XI B 7/02, BFHE 202, 141, BStBl II 2003, 516; BFH v. 6. 3. 2003 XI B 76/02, BFHE 202, 147, BStBl II 2003, 523; *Papier*, in: Maunz/Dürig, Kommentar zum Grundgesetz, Art. 14 Rz. 181; *Lang* bezeichnet diesen Grundsatz als privates Nettoprinzip (in: DStJG, a. a. O. [Fn. 4], 121); *Kirchhof* verwendet neuerdings den Begriff des individuellen Nettoprinzips (ebenso *Palm*, a. a. O. [Fn. 51], 155), der aber erheblich weiter ist und den vertikalen Verlustausgleich insgesamt umfasst (*Kirchhof*, EStGB [Fn. 28] § 8 Rz. 6).

fen könnte. Anders kann es sich jedoch bei mehreren und nur teilweise zu Verlust führenden Erwerbsbetätigungen⁸² verhalten. Findet kein umfassender horizontaler und vertikaler Ausgleich dieser Verluste mit den positiven Einkünften des Steuerpflichtigen statt, ergibt sich möglicherweise eine positive Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer, die das Existenzminimum überschreitet, obwohl dem Steuerpflichtigen tatsächlich ein Einkommen oberhalb des Existenzminimums nicht zur Verfügung stand.

Die Festsetzung von Einkommensteuern scheint in diesem Fall klar wegen Verletzung des steuerlichen Existenzminimums verfassungswidrig zu sein⁸³. Sie ist es auch nach meinem Dafürhalten, wenn die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage tatsächlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit im Rahmen des vom Gesetzgeber gewählten Leistungsfähigkeitsindikators widerspiegelt⁸⁴. Davon kann aber nicht ohne weiteres ausgegangen werden, weil in die Bemessungsgrundlage auch leistungsfähigkeitsfremde Elemente eingehen⁸⁵. Dies gilt für jegliche Art steuerlicher Subvention, die sich sowohl in der Nichterfassung von Einnahmen als auch in der Fiktion von Ausgaben niederschlagen kann. Für die Frage, ob eine verfassungswidrige Besteuerung des Existenzminimums stattfindet, müssen Subventionen m. E. unberücksichtigt bleiben⁸⁶. Die nach den Steuergesetzen berechnete Bemessungsgrundlage ist deshalb um entsprechende Beträge zu bereinigen⁸⁷. Dies betrifft nicht nur die Verlusteinkünfte, sondern auch die für den vertikalen Verlustausgleich zur Verfügung stehenden positiven Einkünfte des Steuerpflichtigen⁸⁸. Keine Bereinigung ist aber vorzunehmen, soweit die Einkünfte um nicht im Besteuerungszeitraum verausgabte Beträge gemindert sind⁸⁹,

82 Verluste aus Liebhaberei sind also unbeachtlich (gl.A. insoweit *Weber-Grellet*, Stbg. 2004, 31, 37).

83 A. A. *Weber-Grellet*, a. a. O. (Fn. 82), 37, der den Schutz des Existenzminimums in jedem Fall durch den Abzug existenznotwendiger Aufwendungen und des Grundfreibetrags gewährleistet sieht.

84 Anders *Schmehl*, a. a. O. (Fn. 38), 8 f., der das steuerrechtliche Existenzminimum nicht isoliert, sondern im Zusammenhang mit Sozialleistungen sieht; dabei soll auch eine periodenübergreifende Betrachtung anzustellen sein.

85 Das BVerfG unterscheidet deshalb reale und fiktive Verluste (BVerfG v. 29. 5. 1990 – 1 BvL 20/84 u. a., BVerfGE 82, 60, 100).

86 A. A. in Bezug auf die Sonderabschreibungen nach dem FördG *Hergarten*, DStR 2001, 1876, 1878.

87 Im Grundsatz gl.A. *Karrenbrock*, a. a. O. (Fn. 40), 562, aber unter Hinweis auf die fehlende Praktikabilität gegen eine Bereinigung.

88 Die häufig zu findende Unterscheidung von „guten und bösen“ (Formulierung nach *Schulze-Osterlob*, a. a. O. [Fn. 42], 267) bzw. „realen und fiktiven“ Verlusten erweckt demgegenüber den Anschein, es käme nur auf die Verlusteinkünfte an (dagegen zu Recht *Werner*, Die Mindestbesteuerung im deutschen und US-amerikanischen Einkommensteuerrecht, Baden-Baden 2001, 232 f.).

89 Entsprechendes gilt vice versa für Einnahmen, etwa im Fall eines geldwerten Vorteils.

wie etwa im Fall der Abschreibung, soweit diese einen realen Wertverzehr widerspiegelt⁹⁰.

Der Anwendungsbereich für das subjektive Nettoprinzip wird durch seinen Zweck begrenzt, nämlich im jeweiligen Besteuerungszeitraum eine Besteuerung unter Berücksichtigung unvermeidbarer Privataufwendungen zu sichern und äußerstenfalls eine Steuerfestsetzung zu verhindern, wenn tatsächlich kein das Existenzminimum überschreitendes Einkommen zur Verfügung stand. Kein Raum für seine Anwendung besteht deshalb dann, wenn bereits infolge eines auf der ersten Stufe der Einkommensermittlung vorzunehmenden Verlustausgleichs die Bemessungsgrundlage für die Steuer soweit gemindert ist, dass es zu keiner Steuerfestsetzung kommt. In diesem Zusammenhang geht das objektive deshalb dem subjektiven Nettoprinzip vor. Es besteht auch keine Veranlassung, wegen der vorrangigen Verlustberücksichtigung nicht mehr zur Steuererminderung führende existenzsichernde Aufwendungen ihrerseits als negatives Einkommen in einen anderen Besteuerungszeitraum vor- oder zurückzutragen⁹¹.

2. Rechtsstaatsprinzip und Verlustberücksichtigung

a) Folgerichtigkeit

Das Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG hat in mehrfacher Hinsicht Bedeutung für die Verlustberücksichtigung. Zunächst entfaltet es Wirkung im Rahmen des Leistungsfähigkeitsprinzips. Denn – wie ausgeführt⁹² – folgt aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip auch, dass der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umsetzen muss. Das Gebot der Folgerichtigkeit hat einen rechtsstaatlichen Ursprung⁹³. Es ist Bestandteil des Grundsatzes der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung⁹⁴ und wirkt sich auf die Verlustberücksichtigung auch außerhalb des Leistungsfähigkeitsprinzips aus⁹⁵. Sieht der Gesetzgeber Regelungen vor, die die Entstehung von Verlusten programmieren und zu Dispositionen im Hinblick auf die daraus folgenden Steuererminderungen anreizen sollen, verhält er sich widersprüchlich, wenn er diese Verluste später nicht vollständig zur Minderung der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage zulässt⁹⁶.

90 Offen gelassen in BFH v. 6. 3. 2003 – XI B 7/02, BFHE 202, 141, BStBl II 2003, 516.

91 Anders der KölnEStGe (Fn. 28), der in seinem § 35 Abs. 2 einen unbegrenzten Vortrag nicht steuermindernd berücksichtigter Privatausgaben vorsieht.

92 Unter II.1.a)cc).

93 *Kirchhof*, a. a. O. (Fn. 3), 45; *Prokisch*, a. a. O. (Fn. 24), 306 ff.

94 BVerfG v. 7. 5. 1998 – 2 BvR 1991/95 u. a., BVerfGE 98, 106, 118 f.

95 Nach *Jachmann*, a. a. O. (Fn. 8), 25, kommt dem Grundsatz im Steuerrecht nur insoweit Bedeutung zu, als Belastungsgleichheit bestehen muss.

b) Vertrauensschutz

Damit ist zugleich der Vertrauensschutzgedanke als Ausprägung des Rechtsstaatsprinzips angesprochen. Der Steuerpflichtige wird nämlich in seinem Vertrauen auf die Verlässlichkeit der Rechtsordnung insoweit geschützt, als er sich darauf verlassen darf, dass das Gesetz an bereits abgeschlossene Tatbestände nicht im Nachhinein ungünstigere Folgen knüpft als diejenigen, von denen er bei seinen Dispositionen ausgehen durfte⁹⁷. Dieser Grundsatz gilt auch in Bezug auf steuerliche Lenkungsnormen. Disponiert der Steuerpflichtige, um von einer ihn begünstigenden Norm Gebrauch zu machen, ist sein Vertrauen darauf geschützt, dass ihm die betreffende Subvention nicht nachträglich wieder genommen wird⁹⁸. In Verbindung mit dem Grundsatz der Folgerichtigkeit und Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung ist daraus weiter zu folgern, dass die vom Gesetzgeber beabsichtigte Subventionswirkung nicht gewissermaßen durch die Hintertür durch gegenläufige Regelungen wieder beseitigt wird. Bewirkt also eine Subvention, dass sich ansonsten positive Einkünfte in steuerliche Verluste verwandeln, muss der Steuerpflichtige diese Verluste auch in dem Umfang nutzen können, von dem im Zeitpunkt seiner Disposition auszugehen war. Beschneidet der Gesetzgeber die Verlustberücksichtigung anschließend substantiell, liegt darin eine Verletzung des Vertrauensschutzes, die nicht anders zu bewerten ist als die rückwirkende Streichung der Subvention⁹⁹.

Allerdings können Steuerpflichtige nicht darauf vertrauen, dass der Gesetzgeber steuerliche Vergünstigungen, die er zu sozial- oder wirtschaftspolitischen Zwecken gewährt, uneingeschränkt auch für die Zukunft aufrechterhält. Vertrauen in den Fortbestand einer steuerrechtlichen Vergünstigung ist jedenfalls nicht über die zeitlichen Vorgaben des gesetzlichen Tatbestands und seines Schutzzwecks hinaus schützenswert¹⁰⁰. Während dieses Zeitraums darf die Vergünstigung nur dann gestrichen werden, wenn eine Abwägung zwischen dem Ausmaß des durch die Gesetzesänderung verursachten Vertrauensschadens und der Beeinträchtigung der geschützten Grundrechtspositionen des Einzelnen einerseits und der Bedeutung des gesetzgeberischen Anliegens für das Gemeinwohl andererseits ein Überwiegen der Gemeinwohlinteressen ergibt¹⁰¹. Hieraus folgt, dass auch die Nutzung von Verlusten aus der Inanspruchnahme steuerlicher Subventionen nicht unbeschränkt möglich sein muss¹⁰². Vielmehr wird der Gesetzgeber umso eher

96 *Stapperfend*, a. a. O. (Fn. 69), 369; *Birk/Kulosa*, FR 1999, 433, 436; *Arndt/Jenzen*, a. a. O. (Fn. 37), 1821.

97 BVerfG v. 10.3.1971 – 2 BvL 3/68, BVerfGE 30, 272, 285; BVerfG v. 8.6.1977 – 2 BvR 499/74 u. a., BVerfGE 45, 142, 168.

98 BVerfG v. 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, 80.

99 *Hey*, a. a. O. (Fn. 32), 488; *Wertz*, a. a. O. (Fn. 28), 214 ff.; *Verfürth*, a. a. O. (Fn. 38), 64.

100 BVerfG v. 5.2.2002 – 2 BvR 305/93 u. a., BVerfGE 105, 17, 40.

101 BVerfG v. 5.2.2002 – 2 BvR 305/93 u. a., BVerfGE 105, 17, 36 f.

die Verlustnutzung beschneiden können, je mehr Zeit seit Entstehung der Verluste verstrichen ist.

c) *Rechtssicherheit*

Diesbezüglich ist noch eine weitere Ausprägung des Rechtsstaatsprinzips von Bedeutung, nämlich der Grundsatz der Rechtssicherheit. In Bezug auf Verwaltungshandeln bedeutet er, dass möglichst schnell Gewissheit über dessen Verbindlichkeit geschaffen werden muss. Rechtssicherheit und materielle Gerechtigkeit stehen damit in einem Widerstreit, der vom Gesetzgeber zum Ausgleich gebracht werden muss. Der diesbezügliche Spielraum ist nur durch das Willkürverbot begrenzt¹⁰³. Ein Interesse an baldiger Klärung der Rechtslage haben sowohl Bürger als auch Verwaltung. Letztere benötigt rechtskräftige und bestandskräftige Entscheidungen, um nicht handlungsunfähig zu werden¹⁰⁴.

Diesen Gedanken hat das BVerfG in einem Kammerbeschluss aus dem Jahr 1991¹⁰⁵ auch für die Frage fruchtbar gemacht, wie lange dem Steuerpflichtigen Verluste zur Nutzung zur Verfügung stehen müssen. Auch insoweit habe der Gesetzgeber zwischen materieller Gerechtigkeit im Sinne des Nettoprinzipts und Rechtssicherheit im Sinne des Grundsatzes der Abschnittsbesteuerung abwägen müssen. Gestatte er die Verlustnutzung für die Dauer von insgesamt sieben Jahren, nämlich im Jahr der Entstehung, im Vorjahr und in den folgenden fünf Jahren, könne diese Begrenzung nicht als unverhältnismäßig und damit sachwidrig beurteilt werden¹⁰⁶. Die Entscheidung überzeugt mich in ihrem Ausgangspunkt nicht. Der Grundsatz der Rechtssicherheit für die Verwaltung fordert nicht, die Dauer der Verlustnutzung zu begrenzen. Rechtssicherheit kann vielmehr auch ohne Eingriff in die materielle Gerechtigkeit dadurch geschaffen werden, dass geeignete Instrumentarien zur Überwachung der Verlustverrechnung zur Verfügung gestellt werden. Dies ist durch die gesonderte Verlustfeststellung nach § 10d Abs. 4 EStG geschehen, die allerdings in dem vom BVerfG zu beurteilenden Veranlagungszeitraum noch nicht galt. Die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags sichert den Verwaltungsvollzug für einen unbegrenzten Zeitraum, denn sie wird in jedem Jahr fortgeschrieben. Aus Gründen der Rechtssicherheit für die Verwaltung ergeben sich deshalb keine Grenzen für einen Verlustvortrag, allenfalls für einen Verlustrücktrag. Be-

102 Ähnlich BFH v. 11. 2. 1998 – I R 81/97, BFHE 185, 393, BStBl II 1998, 485, der aber die nachträgliche Beschneidung des Verlustvortrags generell für zulässig erklärt; dem Sachverhalt ist nicht zu entnehmen, ob die streitigen Verluste aus der Inanspruchnahme von Subventionen resultierten.

103 BVerfG v. 26. 2. 1969 – 2 BvL 15/68 u. a., BVerfGE 25, 269, 290 f.

104 BVerfG v. 20. 4. 1982 – 2 BvL 26/81, BVerfGE 60, 253, 270.

105 BVerfG v. 22. 7. 1991 – 1 BvR 313/88, NJW 1992, 168.

106 BVerfG v. 22. 7. 1991 – 1 BvR 313/88, NJW 1992, 168.

tragsmäßig wird die Verlustberücksichtigung im Ergebnis also nicht mit dieser Begründung eingeschränkt werden können.

Das Bedürfnis der Rechtssicherheit besteht allerdings nicht nur in Bezug auf die Steuerverwaltung, sondern auch in Bezug auf die Steuergläubiger. Eine geordnete öffentliche Haushaltswirtschaft setzt voraus, dass das rechtmäßig vereinnahmte Steueraufkommen dem Fiskus dauerhaft verbleibt. In diesem Zusammenhang erscheint die Möglichkeit des Steuerpflichtigen, einen Verlust zurückzutragen, bedenklich, denn er bedeutet aus der Sicht des Fiskus den nachträglichen Entzug rechtmäßigen und verwendeten¹⁰⁷ Steueraufkommens¹⁰⁸. Zwar wirkt sich dieser Entzug nicht rückwirkend auf abgeschlossene Haushaltsjahre aus, sondern belastet das Aufkommen des Jahres der geänderten Steuerfestsetzung¹⁰⁹. Das ändert aber nichts an dem materiellen Zusammenhang mit dem früheren Besteuerungszeitraum.

Auf der anderen Seite kann der Verlustrücktrag auch der materiellen Gerechtigkeit entsprechen, nämlich dann, wenn sich der Verlust als Folgewirkung einer früheren Besteuerung darstellt. So kann es sich verhalten, wenn Ausgaben des Folgejahrs wirtschaftlich im Zusammenhang mit früheren Einnahmen stehen, aber wegen des Abflussprinzips nicht bei der Ermittlung der Einkünfte des früheren Besteuerungszeitraums berücksichtigt werden können. Ähnliche Effekte können eintreten, wenn in die steuerliche Bemessungsgrundlage bilanzierender Unternehmer nicht realisierte Gewinne einbezogen werden¹¹⁰ oder nach dem Imparitätsprinzip entstandener Aufwand steuerlich nicht anerkannt wird¹¹¹. Verwirklichen sich später die steuerlich abweichend von allgemeinen Grundsätzen nicht beachteten Risiken, stellt sich die frühere Besteuerung im Sinne der materiellen Gerechtigkeit als Überbesteuerung dar, die einen Verlustrücktrag bis in das Jahr der früheren Überbesteuerung zur sofortigen Nutzung des Verlusts nahe legt¹¹². Dieses Interesse der Steuerpflichtigen hat der Gesetzgeber gegenüber dem Interesse des Fiskus an der Beständigkeit des Steueraufkommens sowie der administrativen Bewältigung von Verlustrückträgen¹¹³ abzuwägen.

107 Schön, JbFStR 1999/2000, 187, 212: Eingriff in die Etatsouveränität.

108 Die Funktionsfähigkeit der kommunalen Haushalte war deshalb Grund für den Gesetzgeber, bei der GewSt keinen Verlustrücktrag zuzulassen (BT-Drucks. 7/4604, 3; BFH v. 31. 7. 1990 – I R 62/86, BFHE 161, 570, BStBl II 1990, 1083, und v. 9. 11. 1990 – III R 54/89, BFH/NV 1991, 766).

109 Schick, a. a. O. (Fn. 38), 20.

110 Z. B. bei der Abzinsung von Verbindlichkeiten nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG.

111 Z. B. durch das Verbot der Bildung von Rückstellungen, etwa in § 5 Abs. 4a EStG.

112 Haarmann, a. a. O. (Fn. 69), 213 und in Stbg. 2001, 145, 148 unter Hinweis auf die Tendenz des Gesetzgebers, zu einer cashflow-näheren Besteuerung zu kommen; a. A. Kirchhof, EStGB (Fn. 28), § 9 Rz. 13.

113 Die Belastung der Finanzverwaltung war z. B. bei Einführung des Verlustrücktrags als Argument für eine Beschränkung auf ein Jahr herangezogen worden, BT-Drucks. 7/4705, 3.

3. Freiheitsrechte und Verlustberücksichtigung

a) Eigentümerfreiheit

Freiheitsrechte können sich auf die Verlustberücksichtigung nicht nur mittelbar über das Leistungsfähigkeitsprinzip, sondern auch unmittelbar auswirken. In erster Linie ist insoweit an den Eigentümerschutz durch Art. 14 GG zu denken¹¹⁴. Er wäre einschlägig, wenn der Verlust selbst vom Schutzbereich des Art. 14 GG umfasst wäre. Nun ist der Verlust nichts weiter als das zahlenmäßige Ergebnis der wirtschaftlichen Betätigung und insofern kein vermögenswerter Gegenstand. Vermögenswert kann nur die mit dem Verlust verbundene Steuererminderung haben. Besteht auf diese Minderung tatsächlich ein konkretisierter und durchsetzbarer Anspruch, der Gegenstand einer von Art. 14 GG geschützten Position sein könnte? Ich meine: nein. Die steuermindernde Wirkung kann ein Verlust nur dann entfalten, wenn der Steuerpflichtige, dem der Verlust zugerechnet wird, zugleich positive Einkünfte erzielt, mit denen der Verlust verrechnet werden könnte. Dies gilt auch für Verlustabzüge in anderen Besteuerungsabschnitten. Der Verlust ist deshalb selbst dann noch keine geschützte Vermögensposition, wenn er gesondert festgestellt wird¹¹⁵; er hat allenfalls das Potenzial, zu einer solchen Position zu erstarken, wenn als weitere materielle Voraussetzung ausgleichsfähige Einkünfte erzielt werden. Insoweit unterscheidet er sich von einem bereits festgestellten Steueranspruch. Der Verlustvortrag steht deshalb auch dem Anrechnungsguthaben i. S. d. § 37 KStG nicht gleich, denn das Anrechnungsguthaben steht der Höhe nach fest und bedarf nur formal, aber nicht materiell zu seiner Realisierung einer weiteren Voraussetzung (der Ausschüttung)¹¹⁶.

b) Berufsfreiheit

Von Bedeutung für die Beurteilung von Einschränkungen des Verlustausgleichs bzw. -abzugs kann auch die Berufsfreiheit gem. Art. 12 GG sein. Während die Eigentümerfreiheit das Erworbenene, das Ergebnis der Betätigung schützt, betrifft Art. 12 Abs. 1 GG den Erwerb, die Betätigung selbst¹¹⁷. Geschützt ist dabei nicht nur die als Lebensgrundlage dienende erfolgreiche Tätigkeit, sondern auch die verlustbringende Tätigkeit¹¹⁸. Die Besteuerung des Einkommens betrifft in erster Linie das aus der Tätigkeit Er-

114 Zur Schutzwirkung des Art. 14 GG im Steuerrecht vgl. etwa *Kirchhof*, a. a. O. (Fn. 4) 50 ff.; *ders.*, a. a. O. (Fn. 3), 12 ff.; *Jachmann*, a. a. O. (Fn. 8), 33 ff.; *Lang*, a. a. O. (Fn. 4), Rz. 213 ff.; *Seer*, a. a. O. (Fn. 63), 94 ff.; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Aufl. Köln 2000, 437 ff.

115 BFH v. 11. 2. 1998 – I R 81/97, BFHE 185, 393, BStBl II 1998, 485; a. A. *Hey*, a. a. O. (Fn. 32), 490.

116 Dazu näher etwa *Thurmayr*, in: HHR (Fn. 30), § 37 KSt. Anm. J 03–4 m. w. N.

117 BVerfG v. 16. 3. 1971 – 1 BvR 52/66 u. a., BVerfGE 30, 292, 335.

118 *Kirchhof*, a. a. O. (Fn. 3), 23.

worbene, denn erst das Ergebnis der Erwerbstätigkeit wird durch die festgesetzte Einkommensteuer belastet. Die Betätigung wird dadurch nur reflexartig berührt, so dass die Einschlägigkeit der Berufsfreiheit vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des BVerfG, das den Schutzbereich der Berufsfreiheit nur bei objektiv berufsregelnder Tendenz einer Steuernorm tangiert sieht¹¹⁹, zweifelhaft erscheint¹²⁰. Zieht man mit den Kritikern dieser Rechtsprechung¹²¹ den Schutzbereich des Art. 12 GG weiter, kann die Berufsausübung allerdings dadurch beeinträchtigt werden, dass die Beschränkung des horizontalen Ausgleichs oder Abzugs von Verlusten aus der Erwerbstätigkeit eine Substanzbesteuerung auslöst.

Selbst unter dem Blickwinkel des BVerfG kann man einer Verlustausgleichsbeschränkung in der Art des § 2b EStG eine Auswirkung auf die Berufsfreiheit nicht absprechen, allerdings nicht in Bezug auf den Steuerpflichtigen als Beteiligten, sondern in Bezug auf den Anbieter. Eine solche objektive mittelbare Wirkung auf die Berufsausübung des Anbieters kann den Schutzbereich des Art. 12 GG verletzen¹²².

Die Schutzwirkung gegen Eingriffe in die Freiheit der Berufsausübung ist allerdings gering. Denn ein solcher Eingriff ist zulässig, wenn er durch ausreichende Gründe des Gemeinwohls gerechtfertigt wird und dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entspricht¹²³.

c) *Schutz von Ehe und Familie*

Nicht unberücksichtigt bleiben darf schließlich, dass sich auch aus dem von Art. 6 Abs. 1 GG gebotenen Schutz von Ehe und Familie Folgerungen für die Verlustberücksichtigung ergeben können. Aus Art. 6 Abs. 1 GG folgt die Pflicht des Staates, Ehe und Familie auch im materiell-wirtschaftlichen Bereich als eigenständig und selbstverantwortlich zu respektieren¹²⁴. Mit dem Schutzgebot sind Bestimmungen unvereinbar, die die Ehe schädigen, stören oder sonst beeinträchtigen könnten¹²⁵. Der Gesetzgeber hat das Rechtsinstitut der Ehe in einer seiner Natur und Funktion entsprechenden Weise auszugestalten. Wie er die Ausgestaltung vornimmt, ist Sache seiner politischen Entscheidung, solange er den ihm in Art. 6 Abs. 1 GG aufgetragenen Schutz nicht außer Acht lässt¹²⁶.

119 St. Rechtsprechung seit BVerfG v. 30. 10. 1961 – 1 BvR 833/59, BVerfGE 13, 181; aus neuerer Zeit BVerfG v. 7. 5. 1998 – 2 BvR 1876/91 u. a., BVerfGE 98, 83, 97 und BVerfG v. 7. 5. 1998 – 2 BvR 1991/95 u. a., BVerfGE 98, 106, 117.

120 Bejahend Werz, a. a. O. (Fn. 28), 159.

121 Etwa Seer, a. a. O. (Fn. 63), 93 mit zahlreichen Nachweisen in Fn. 33; *Vogel/Waldhoff*, in: BK (Fn. 2), Vorbem. zu Art. 104a-115, Rz. 561 ff.

122 BVerfG v. 11. 10. 1977 – 1 BvR 343/73 u. a., BVerfGE 47, 1, 21.

123 BVerfG v. 22. 5. 1996 – 1 BvR 744/88 u. a., BVerfGE 94, 372, 390.

124 BVerfG v. 3. 11. 1982 – 1 BvR 620/78, BVerfGE 61, 319, 346 f.

125 BVerfG v. 3. 10. 1989 – 1 BvL 78/86 u. a., BVerfGE 81, 1, 6.

126 BVerfG v. 3. 10. 1989 – 1 BvL 78/86 u. a., BVerfGE 81, 1, 6 f.

Nach Meinung des 2. Senats des BVerfG fordert der Schutz der Ehe die Existenz eines Splittingverfahrens, mit dem die von den Ehegatten erzielten Einkünfte zusammengefasst und in Bezug auf den progressiven Tarif so behandelt werden, als hätte jeder die Hälfte erwirtschaftet. Nach geltendem Einkommensteuerrecht findet das Splittingverfahren im Rahmen einer Zusammenveranlagung gem. § 26b EStG statt, die sich dadurch auszeichnet, dass die von den Ehegatten erzielten Einkünfte zusammengerechnet, den Ehegatten gemeinsam zugerechnet und die Ehegatten sodann wie ein Steuerpflichtiger behandelt werden. Dies hat, soweit nichts anderes geregelt wird, zur Folge, dass Verluste eines Ehegatten aus einer Einkunftsart umfassend horizontal und vertikal mit positiven Einkünften des anderen Ehegatten ausgeglichen werden. Mangels insgesamt nicht ausreichender positiver Einkünfte verbleibende Verluste werden in einem gemeinsamen Verlustabzug rück- oder vorgetragen. Dass damit dem Schutz der Ehe ausreichend Rechnung getragen wird, kann keinem Zweifel unterliegen.

Der zwischenzeitlich wieder aufgegebene Versuch des Gesetzgebers, diesen umfassenden Verlustausgleich zwischen Ehegatten einzuschränken¹²⁷, zeigt aber, dass über das verfassungsrechtlich gebotene Maß an Verlustverrechnungsmöglichkeiten zwischen Ehegatten noch keine Klarheit besteht. Versteht man Art. 6 Abs. 1 GG eher im Sinne eines Diskriminierungsverbots, fordert der Schutz der Ehe in Bezug auf die Verrechnung von Verlusten nur, dass ein Ehegatte nicht weniger Verluste ausgleichen kann als ein Alleinstehender. Dementsprechend hat der 1. Senat in einer Entscheidung zum Kindergeld ausgeführt, der Schutz der Ehe als Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft mache es nicht erforderlich, außer den positiven grundsätzlich auch die negativen Einkünfte des Ehegatten zu berücksichtigen¹²⁸. Sieht man in Art. 6 Abs. 1 GG hingegen eher ein Förderungsgebot, wie es wohl der Sichtweise des 2. Senats entspricht, wird man annehmen können, dass dem Ehegatten, der Verluste des anderen Ehegatten tatsächlich trägt, die Nutzung des Verlusts gestattet werden muss¹²⁹. In der Regel wird sich aber im VZ der Verlustentstehung nicht sagen lassen, in welchem Umfang der andere Ehegatte wirtschaftlich an dem Verlust teilnimmt. Oft erweist sich erst bei Ende der Ehe, welcher Ehegatte per Saldo welchen wirtschaftlichen Erfolg erzielt hat. Deshalb aber während der Ehe ständig einen vollständigen Verlustausgleich zwischen den Ehegatten zu gewährleisten, dürfte m.E. das Förderungsgebot überspannen.

127 Durch § 2 Abs. 3 EStG 1999–2003; s. dazu unter IV.1.

128 BVerfG v. 29. 5. 1990 – 1 BvL 20/84 u. a., BVerfGE 82, 60, 104.

129 Zu einem Verlust kommt es insoweit schon gar nicht, wenn Aufwendungen vom nicht einkunftserzielenden Ehegatten geleistet werden; abziehbar wären die Aufwendungen nur als sog. Drittaufwand des einkunftserzielenden Ehegatten, was der BFH jedoch ablehnt (grundlegend BFH v. 23. 8. 1999 – GrS 2/97, BFHE 189, 160, BStBl II 1999, 782).

d) Vereinigungsfreiheit

Kirchhof hat das Augenmerk darauf gelenkt, dass auch die Vereinigungsfreiheit gem. Art. 9 GG bei der verfassungsrechtlichen Prüfung von Steuerrechtsnormen nicht übersehen werden darf. Art. 9 Abs. 1 GG gewährleistet dem einzelnen Staatsbürger das Recht zum Zusammenschluss in Vereinen und Gesellschaften, sowie diesen Vereinigungen selbst, unbeschadet der Frage ihrer Rechtsfähigkeit, das Recht auf Sicherung ihres Bestehens¹³⁰. Im Schutzbereich des Art. 9 Abs. 1 GG ist eine Vorschrift nur dann verfassungsmäßig, wenn die Interessen des Gemeinwohls, die der Staat zum Schutz anderer Rechtsgüter wahrnimmt, der Intensität des Eingriffs in die Vereinigungsfreiheit an Gewicht entsprechen¹³¹. *Kirchhof* sieht deshalb das Postulat einer rechtsformneutralen Besteuerung durch Art. 9 Abs. 1 GG verbürgt an, denn niemand dürfe durch Steuernormen in eine bestimmte Organisationsform gedrängt werden¹³².

Die Reichweite der Vereinigungsfreiheit im Steuerrecht kann hier nicht näher beleuchtet werden, sie wäre einer eigenständigen Untersuchung wert. In Bezug auf die Verlustberücksichtigung würden rechtsformabhängige Verlustausgleichsbeschränkungen nach der Sichtweise von *Kirchhof* möglicherweise den Schutzbereich der Vereinigungsfreiheit betreffen. Sie könnten dann aber durch den Schutz von Gemeinwohlinteressen gerechtfertigt sein. M. E. verletzt allerdings eine Verlustausgleichsbeschränkung bereits den Schutzbereich der Art. 9 Abs. 1 GG nicht, die im Bereich der Unternehmensbesteuerung der rechtsformabhängig unterschiedlichen Vermögenszuordnung Rechnung trägt. Bietet die Rechtsordnung unterschiedliche Formen der Vereinigung an, müssen sich naturgemäß den Besonderheiten der jeweiligen Form entsprechende Rechtsfolgen ergeben, und zwar zivilrechtlich wie steuerrechtlich. Ist deshalb etwa das Vermögen der Vereinigung in unterschiedlicher Weise der Vereinigung selbst oder aber ihren Mitgliedern zugeordnet, kann und muss dies auch bei der Zuordnung des erwirtschafteten Ergebnisses für Zwecke der Ertragsbesteuerung Folgen haben. Die Mitglieder sollten deshalb steuerlich Verluste nur in Abhängigkeit von der zivilrechtlichen Zuweisung nutzen können. Normen, die das sicherstellen, verletzen jedenfalls nicht den Schutzbereich der Vereinigungsfreiheit. Verhindert eine Steuernorm demgegenüber die rechtsformgemäße Verlustnutzung, ist darin dann eine Verletzung des Schutzbereichs der Vereinigungsfreiheit in Gestalt des Individualgrundrechts zu sehen, wenn die Mitgliedschaft in der Vereinigung dadurch mit wirtschaftlichen Risiken in einem so erheblichen Umfang verbunden wird, dass eine Beteiligung den Grundsätzen der ökonomischen Vernunft widerspricht. Gleichwohl kann

130 BVerfG v. 9. 10. 1991 – 1 BvR 397/87, BVerfGE 84, 372, 378; sog. Doppelgrundrecht, kritisch hierzu *Scholz*, in: Maunz/Dürig (Fn. 81), Art. 9 Rz. 22 ff.

131 BVerfG v. 24. 2. 1971 – 1 BvR 438/68 u. a., BVerfGE 30, 227, 243.

132 *Kirchhof*, a. a. O. (Fn. 3), 27 ff.

eine solche Norm verfassungskonform sein, wenn sie als eine ausgewogene Regelung zum Schutz von Gemeinwohlinteressen zu betrachten ist.

III. Vereinbarkeit bestimmter Beschränkungen für die Anerkennung von Verlusten mit den Prinzipien für die Verlustberücksichtigung

1. Beschränkungen in Bezug auf eine Einkunftsquelle

Die bisherigen Überlegungen haben gezeigt, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip in seiner einfachen gleichheitsrechtlichen Ausprägung im Grundsatz die Berücksichtigung aller Verluste verlangt, mit denen der Steuerpflichtige wirtschaftlich belastet ist, so dass sich seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit entsprechend mindert. Alle Einkunftsquellen im Rahmen des Kanons der von § 2 EStG zum Leistungsfähigkeitsindikator bestimmten Einkünfte sind dabei in gleicher Weise zu berücksichtigen¹³³. Dies betrifft die Berücksichtigung von Verlusten im Jahr der Erwirtschaftung wie auch in anderen Besteuerungszeiträumen, weil idealiter der Gewinn während der Gesamtdauer der Nutzung einer Einkunftsquelle durch den Steuerpflichtigen zu besteuern ist. Das objektive Nettoprinzip ist insoweit nicht einschlägig, als die Verlustberücksichtigung im Jahr der Verlusterzielung betroffen ist, wohl aber, soweit es um Verluste aus dem Anfall von Erwerbsaufwendungen geht, die in anderen Besteuerungszeiträumen zu Einnahmen führen. Einer Beschränkung der Verlustberücksichtigung kann auch der Grundsatz der Steuerfreistellung des Existenzminimums entgegenstehen. Schutz des Eigentums, der Berufsfreiheit und der Ehe sind nicht angesprochen.

Beschränkungen der Verlustberücksichtigung im Entstehungsjahr sind danach zulässig, wenn der betreffende Verlust entweder die Leistungsfähigkeit nicht mindert oder aber eine Abweichung vom Leistungsfähigkeitsprinzip durch besondere Gründe gerechtfertigt ist. Beschränkungen der Verlustberücksichtigung, die zur endgültigen Übergehung von Erwerbsaufwendungen führen, müssen darüber hinaus wegen ihrer eigentumsrechtlichen Relevanz durch Gemeinwohlinteressen gerechtfertigt sein.

Derartige Ausgleichsbeschränkungen in Bezug auf eine Einkunftsquelle finden sich etwa in §§ 2a, 2b, 15 Abs. 4 Satz 6, 15a, 17 Abs. 2, 22 Nr. 3 EStG.

2. Beschränkungen in Bezug auf die Berücksichtigung von Verlusten einer Einkunftsart

Ähnlich wie Beschränkungen in Bezug auf eine Einkunftsquelle bedürfen auch Beschränkungen der Verlustberücksichtigung in Bezug auf eine ganze Einkunftsart wegen Verstoßes gegen das allgemeine Leistungsfähigkeitsprin-

¹³³ A. A. Werner, a. a. O. (Fn. 87), 249 ff., der de lege ferenda eine quellenbezogene Verrechnungsbeschränkung empfiehlt; ebenso Buchheister, DStZ 1997, 556, 557.

zip einer besonderen Rechtfertigung. Die Anforderungen an die Qualität der Rechtfertigungsgründe sind allerdings noch höher als beim Ausschluss der Verlustberücksichtigung aus einer Erwerbsquelle. Denn Rechtfertigungsgründe können sich nicht aus der Art der Erwerbstätigkeit ergeben, sondern müssen alle Erwerbsformen einschließen, die zu den betreffenden Einkünften führen können. Das Gebot der Folgerichtigkeit ist in höherem Maße verletzt, wenn gegen das Prinzip der Gleichwertigkeit aller in § 2 EStG genannten Einkunftsarten verstoßen wird, als wenn die Verletzung nur den Grundsatz der Gleichbehandlung aller Erwerbsquellen innerhalb einer Einkunftsart betrifft. Demgegenüber wirkt sich das objektive Nettoprinzip bei beiden Beschränkungen in gleicher Weise aus.

Beschränkungen in Bezug auf ganze Einkunftsarten finden sich derzeit nicht im EStG. Allerdings gibt es Beschränkungen in Bezug auf Teile von Einkunftsarten, die m. E. denselben Voraussetzungen unterliegen, nämlich § 15 Abs. 4 Satz 1 und 3, § 23 Abs. 3 und § 50 Abs. 2 EStG. Verlustausgleichsbeschränkungen bezogen auf ganze Einkunftsarten waren aber § 2 Abs. 3 Satz 3 und § 10d Abs. 3 Satz 2 f. EStG 1999–2003.

3. Beschränkungen in Bezug auf das Steuersubjekt

Beschränkungen der Verlustberücksichtigung in Bezug auf ein bestimmtes Steuersubjekt können grundsätzlich in den Schutzbereich des Leistungsfähigkeitsprinzips nicht eingreifen. Denn die Beurteilung der Leistungsfähigkeit bezieht sich immer auf ein bestimmtes Steuersubjekt. Allerdings bedarf der Definition, was ein Steuersubjekt im Sinne der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer sein soll. Bei der Einkommensteuer kann keinem Zweifel unterliegen, dass Steuersubjekt nur die natürliche Person ist, die den Besteuerungstatbestand erfüllt. Der Rechtsnachfolger ist sowohl bei Einzelrechtsnachfolge als auch bei Gesamtrechtsnachfolge ein eigenständiges Steuersubjekt¹³⁴. Gleiches gilt für Rechtsnachfolger von Körperschaften. Weitere Ausführungen zur Verlustberücksichtigung bei Rechtsnachfolge sollen im Hinblick auf den Beitrag von *Heinrich*¹³⁵ an dieser Stelle nicht gemacht werden¹³⁶.

Diskussionswürdig ist die Steuersubjekteigenschaft bei Gesellschaften, wenn sich der Gesellschafterbestand ändert. Personengesellschaften behandelt das geltende Einkommensteuerrecht nicht als Steuersubjekt, sondern nur als Subjekt der Einkunftserzielung. Steuersubjekt bleibt der einzelne Gesellschafter, so dass ein Wechsel der Mitgliedschaft in der Personengesell-

134 *Von Groll*, a. a. O. (Fn. 27), 31 ff.

135 S. 121 ff.

136 S. dazu auch *Müller-Franken*, *StuW* 2004, 109; *ders.*, *DStZ* 2004, 606; *Strnad*, *Zur Vererbung des Verlustabzuges* (§ 10d EStG 1997), Hamburg 1998; *von Groll*, a. a. O. (Fn. 27), 31 ff.

schaft keine Auswirkung auf die Verlustberücksichtigung hat. Die Verluste sind immer anteilig dem Gesellschafter zugeordnet, der sie auch noch nach seinem Ausscheiden aus der Gesellschaft verwerten kann. Anders verhält es sich bei Körperschaften, die eigenständige Subjekte der Körperschaftsteuer sind. Der Verlust der Gesellschaft wird dieser selbst zugeordnet, so dass eine Änderung im Gesellschafterbestand im Grundsatz auf die künftige Verlustberücksichtigung keine Auswirkung hat.

Allerdings hat die Zuordnung des Verlusts zur Gesellschaft die Konsequenz, dass nach Verlufterzielung eintretende Gesellschafter an der Nutzung des Verlusts teilnehmen. Dies ermöglicht Gestaltungen wie den Mantelkauf, auf den der Gesetzgeber mit § 8 Abs. 4 KStG reagiert hat¹³⁷. Danach soll die Steuersubjekteigenschaft in Bezug auf den Verlustabzug nicht allein zivilrechtlich, sondern zudem wirtschaftlich zu bestimmen sein. Der Verlust der wirtschaftlichen Identität wiederum wird an verschiedenen Kriterien festgemacht, fehlt nach dem Wortlaut der Vorschrift in der Regel, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an der Gesellschaft auf neue Anteilseigner übergeht und der Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortgeführt oder wieder aufgenommen wird. Eine solche Ausgleichsbeschränkung verletzt grundsätzlich das allgemeine Leistungsfähigkeitsprinzip, denn Subjekt der Körperschaftsteuer bleibt auch nach einem überwiegenden Anteilseignerwechsel die Körperschaft selbst. Ihre geminderte Leistungsfähigkeit wird nicht berücksichtigt. Vergegenwärtigt man sich allerdings die Grundlage des Leistungsfähigkeitsprinzips, nämlich die Besteuerung des gesamten Lebenseinkommens des Steuerpflichtigen aus wirtschaftlicher Betätigung zu gewährleisten, kann die „Lebenszeit“ einer Körperschaft durchaus anders als rein zivilrechtlich bestimmt werden. Ein zusätzliches Anknüpfen an den Gesellschafterbestand und wirtschaftliche Umstände beinhaltet deshalb noch nicht a priori einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip. Zu einer konkreten Bewertung der von § 8 Abs. 4 KStG getroffenen Regelung soll an dieser Stelle nicht Stellung genommen werden; es wird auf die Beiträge von *Heinrich*¹³⁸ und *Herzig*¹³⁹ verwiesen.

Um ein Problem der Rechtsnachfolge handelt es sich schließlich auch bei der Behandlung des verbleibenden Verlustvortrags nach Vermögensübertragung auf eine Personengesellschaft oder natürliche Person gem. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG, nach Verschmelzung oder Vermögensübertragung auf eine andere Körperschaft gem. § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG bzw. nach Spaltung gem. § 15 Abs. 4 UmwStG, so dass auch diese Regelungen ausgespart werden sollen¹⁴⁰.

137 Nachdem der BFH seine auf wirtschaftliche Identität gestützte Rechtsprechung aufgeben hatte (BFH v. 29. 10. 1986 – I R 202/82, BFHE 148, 153, BStBl II 1987, 308, und v. 29. 10. 1986 – I R 318 – 319/83, BFHE 148, 158, BStBl II 1987, 310.

138 S. 121, 127.

139 S. 185, 194 ff.; vgl. dazu auch eingehend *Herzig*, a. a. O. (Fn. 74), 41 ff.

140 Vgl. dazu auch *Reiß*, DStJG 17 (1994), 1, 34.

Der Vollständigkeit halber ist lediglich darauf hinzuweisen, dass Beschränkungen des Verlustabzugs in subjektiver Hinsicht bei Gesellschaften auch unter dem Blickwinkel der Vereinigungsfreiheit betrachtet werden müssen, die allerdings – wie ausgeführt – gegenüber Gemeinwohlaspekten keinen wirk-samen Schutz entfaltet.

In Abweichung vom Steuersubjektprinzip gestattet das Ertragsteuerrecht ausnahmsweise die Nutzung von Verlusten durch ein anderes Steuerrechts-subjekt. Dies betrifft einerseits die Organschaft im Sinne von § 14 Abs. 1 KStG. Auf die Verlustberücksichtigung bei Organschaften, insbesondere die Regelung in § 15 Abs. 1 Nr. 1 KStG, ist hier nicht näher einzugehen; sie wird im Beitrag von *Herzig* behandelt¹⁴¹. Eine Abweichung vom Steuersubjektprinzip beinhaltet andererseits aber die Verlustberücksichtigung beim zusammenveranlagten Ehegatten. Soweit der Ehegatte mit positiven Einkünften die Verluste des anderen Ehegatten tatsächlich wirtschaftlich mitträgt, stellt die subjektübergreifende Verlustberücksichtigung schon tatbestandlich keinen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip dar. Sollte sich in anderen Fällen keine wirtschaftliche Belastung des Ehegatten ergeben, erscheint die Verlustberücksichtigung gleichwohl durch Art. 6 Abs. 1 GG gerechtfertigt. Umgekehrt müssen sich Beschränkungen des Verlustausgleichs zwischen zusammenveranlagten Ehegatten am Schutz der Ehe messen lassen; ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip liegt bei fehlender wirtschaftlicher Belastung des Ehegatten nicht vor.

4. Beschränkung der intertemporalen Verlustberücksichtigung

Beschränkungen der veranlagungszeitraumübergreifenden Verlustberücksichtigung stehen grundsätzlich in dem Verdacht, gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip zu verstoßen. Denn sie verhindern die erwünschte Besteuerung des Lebenseinkommens, die zur Kompensation der unvermeidlichen Abschnittsbesteuerung einer abschnittsübergreifenden Berücksichtigung von Verlusten bedarf. Grundsätzlich muss der Verlustabzug danach zeitlich unbeschränkt gewährleistet werden. In seiner gleichheitsrechtlichen Ausprägung bietet das Leistungsfähigkeitsprinzip aber keinen Schutz gegen Beschränkungen, für die sich der Gesetzgeber auf sachliche Gründe berufen kann.

Weitergehenden Schutz kann der Steuerpflichtige im Hinblick auf das objektive Nettoprinzip in Anspruch nehmen, wenn nämlich die Beschränkung des intertemporalen Verlustausgleichs dazu führt, dass der Abzug von Erwerbsaufwendungen endgültig scheitert. Hier muss sich der Gesetzgeber darauf berufen können, dass die Beschränkung zum Schutz von Gemeinwohlinteressen erforderlich ist. Nicht unberücksichtigt bleiben darf im Hinblick auf das objektive Nettoprinzip außerdem der Faktor „Zeit“. Der Abzug von Erwerbsaufwendungen stellt sich als bloße Leerformel dar, wenn er erst

141 S. 185, 190 ff.

lange nach der wirtschaftlichen Belastung möglich ist und für den Steuerpflichtigen wegen des zwischenzeitlich eingetretenen Zinsverlusts nur noch einen geringen Wert hat. Die effektive Anwendung des objektiven Nettoprinzips verlangt deshalb einen zeitnahen Abzug der Erwerbsaufwendungen¹⁴² oder aber einen Zinsausgleich¹⁴³. Innerhalb eines bestimmten Zeitrahmens genießt der Gesetzgeber danach weitgehende Freiheit bei der Gestaltung des Verlustabzugs. Überschreitet er diesen Rahmen, muss dies durch Gemeinwohlinteressen gerechtfertigt sein. Eine abstrakte Beschreibung der zeitlichen Grenze ist allerdings kaum möglich. Sie wird jeweils in Abhängigkeit von den konkreten sonstigen Bedingungen für den Verlustabzug zu bestimmen sein¹⁴⁴. Unmittelbare eigentumsrechtliche Relevanz hat der zeitliche Rahmen für den Verlustabzug hingegen nicht, weil der Verlustabzug nach hier vertretener Auffassung nicht den Schutz des Art. 14 GG genießt.

Die Richtung des intertemporalen Verlustausgleichs ist durch das allgemeine Leistungsfähigkeitsprinzip nicht festgelegt¹⁴⁵. Dem Gesetzgeber steht die Abwägung zwischen Verlustvortrag und Verlustrücktrag insoweit frei. Er wird sich aus vielerlei Gründen für den Verlustvortrag entscheiden. Besondere Gründe benötigt er aber, soweit er einen Verlustrücktrag ausschließt, obwohl das objektive Nettoprinzip die Berücksichtigung von Erwerbsaufwand fordert, der in einem früheren Veranlagungszeitraum angefallen ist, aber nach den Grundsätzen der steuerlichen Gewinnermittlung erst später die Bemessungsgrundlage mindern konnte und dann zu einem Verlust führt.

Intertemporale Beschränkungen können außerdem leicht in Konflikt mit dem rechtsstaatlichen Vertrauensschutzprinzip geraten, wenn der Gesetzgeber im Zeitpunkt der Verlufterwirtschaftung zu erwartende Verlustabzugsperioden später kürzt. Ist der Verlust das Ergebnis einer Disposition des Steuerpflichtigen, weil er etwa auf der Inanspruchnahme einer steuerlichen Subvention beruht, genießt der Steuerpflichtige Dispositionsschutz, so dass der Verlustvortrag nur im Hinblick auf überwiegende Gemeinwohlinteressen gestrichen werden darf¹⁴⁶. Wird der Verlustvortrag nicht endgültig beschnitten, sondern seine Nutzbarkeit lediglich dadurch beeinträchtigt, dass abschnittsbezogene Grenzen des Verlustabzugs eingeführt oder verschärft werden, verletzt dies ebenfalls das geschützte Vertrauen des Steuerpflichtigen. Allerdings fällt die Rechtfertigung leichter, weil der Eingriff in grundrechtlich geschützte Positionen des Steuerpflichtigen von geringerer Intensität ist.

142 *Weber-Grellet*, a. a. O. (Fn. 82), 38.

143 Diesen fordert *Reil*, a. a. O. (Fn. 40), 217; a. A. *Wertz*, a. a. O. (Fn. 28), 220 Fn. 62.

144 Zu den Bedingungen des § 10d EStG 2004 s. näher unter IV.2.

145 Nach *Karrenbrock*, a. a. O. (Fn. 40), 563, fordert das Leistungsfähigkeitsprinzip einen uneingeschränkten Verlustrücktrag.

146 A. A. BFH v. 11. 2. 1998 – I R 81/97, BFHE 185, 393, BStBl II 1998, 485.

IV. Mindeststeuer nach dem EStG 1999–2003 bzw. 2004 und Prinzipien für die Verlustberücksichtigung

1. §§ 2 Abs. 3, 10d EStG 1999–2003

Mit dem StEntlG 1999/2000/2002¹⁴⁷ hatte der Gesetzgeber erstmals eine allgemeine Begrenzung des vertikalen Verlustausgleichs mit dem Ziel einer Mindestbesteuerung geregelt. § 2 Abs. 3 Sätze 2–5 EStG sahen vor, dass Verluste nur in der Höhe ausgeglichen werden durften, bis ein Sockelbetrag von 100 000 DM bzw. 51 500 Euro¹⁴⁸ zuzüglich der Hälfte der verbleibenden negativen Einkünfte verblieb. Die nicht genutzten negativen Einkünfte standen dann für einen Verlustabzug zur Verfügung, der in doppelter Hinsicht beschränkt war, nämlich insgesamt einschließlich des horizontalen Ausgleichs auf zuletzt 1 Mio. DM¹⁴⁹ bzw. 511 500 Euro und zusätzlich vertikal auf 100 000 DM bzw. 51 500 Euro zuzüglich der Hälfte der verbleibenden Verluste. Zwischen zusammenveranlagten Ehegatten war ein horizontaler Verlustausgleich weiter unbeschränkt¹⁵⁰, ein nachrangiger vertikaler Ausgleich beschränkt unter Verdoppelung des Sockelbetrags¹⁵¹ möglich. Der Verlustabzug sollte nach Meinung der FinVerw. unter Verdoppelung des Höchstbetrags¹⁵² und des Sockelbetrags¹⁵³ erfolgen.

Die Gründe des Gesetzgebers sind aus den Gesetzesmaterialien nicht eindeutig zu entnehmen, weil die Gesetz gewordene Regelung erheblich von dem ursprünglichen Gesetzentwurf abweicht, der noch eine Verlustausgleichsbeschränkung in Abhängigkeit von aktiven und passiven Einkünften vorgesehen hatte¹⁵⁴. Der Gesetzentwurf hatte sich zum Ziel gesetzt, das Besteuerungssubstrat aus aktiven Einkünften nicht durch Kompensation mit passiven negativen Einkünften, insbesondere aus Abschreibungsmodellen, beeinträchtigen zu lassen¹⁵⁵. „Abschreibungskünstlern“ sollte das Handwerk gelegt werden¹⁵⁶, denn das Steueraufkommen aus der Einkommen-

147 V. 24. 3. 1999, BGBl I 1999, 402.

148 Umstellung auf Euro-Beträge durch StEuglG v. 19. 12. 2000 (BGBl I 2000, 1790).

149 1999 und 2000: 2 Mio. DM (s. § 52 Abs. 25 Satz 2 EStG 1999; in § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG übernommen durch StSenkG v. 23. 10. 2000, BGBl I 2000, 1433).

150 § 2 Abs. 3 Satz 6 EStG 1999–2003; H 3 Beispiel 3 ff. EStR 2003; *Geserich* in K/S/M (Fn. 38), § 2 Rz. D 118 f.; *Hallerbach* in HHR (Fn. 30), § 2 ESt. Anm. R 36; *Stapperfend*, a. a. O. (Fn. 69), 336.

151 Die Berechnung war im Detail unklar; vgl. etwa *Hallerbach* in HHR (Fn. 30), § 2 ESt. Anm. R 37; *Stapperfend*, a. a. O. (Fn. 69), 337 ff.

152 R 115 Abs. 4 Satz 5 EStR 2003; dagegen *Hallerbach* in HHR (Fn. 30), § 10d ESt. Anm. R 19.

153 § 10d Abs. 1 Satz 4 EStG 1999–2003.

154 BT-Drucks. 14/23, 3.

155 BT-Drucks. 14/23, 167; vgl. zu der Entwurfsfassung z. B. *Dehne/Rosenberg/Zitzelsberger*, DB 1999, 114; *Herzig/Briesemeister*, DB 1999, 299.

156 So ein Papier der SPD-Bundestagsfraktion, zitiert nach *Raupach/Böckstiegel*, FR 1999, 487, 488.

steuer war in den Jahren von 1992–1996 dramatisch gesunken¹⁵⁷. Im Lauf des Gesetzgebungsverfahrens wurde die Anknüpfung an aktive und passive Einkünfte aufgegeben¹⁵⁸. Stattdessen wurden zwei Alternativvorschläge aus den Ländern in Erwägung gezogen¹⁵⁹ und schließlich beide verwirklicht, nämlich in Gestalt des geänderten § 2 Abs. 3 EStG¹⁶⁰ und des neuen § 2b EStG.

Die mit Wirkung ab 2004 wieder entfallene¹⁶¹ Regelung in § 2 Abs. 3 EStG ist als Fiskalzwecknorm anzusehen¹⁶². Sie verstieß wegen Eingriffs in den vertikalen Verlustausgleich gegen das allgemeine Leistungsfähigkeitsprinzip und den Grundsatz der Folgerichtigkeit¹⁶³. Die Gleichwertigkeit aller in § 2 Abs. 1 EStG genannten Einkunftsarten wurde aufgegeben, so dass der vom Gesetzgeber selbst gesetzten Sachgerechtigkeit nicht mehr genügt wurde¹⁶⁴. Dieser Verstoß konnte aber in typisierender und generalisierender Weise mit sachlichen Gründen gerechtfertigt werden¹⁶⁵.

157 Ausführlich zu den damals festgestellten bzw. geschätzten Auswirkungen der Verlustvorträge auf das Steueraufkommen *Saatboff*, FR 1998, 917; zur Höhe der seinerzeit vorhandenen Verlustvorträge s. etwa *Grotherr*, BB 1998, 2337 ff.

158 Auf Vorschlag des Finanzausschusses (BT-Drucks. 14/442, 7), der sich vor allem auf die Ergebnisse der Anhörung berief (BT-Drucks. 14/443, 15).

159 Modell Hamburg (§§ 2 Abs. 3, 10d); Modell Nordrhein-Westfalen (§ 2b); hierzu *Raupach*, in: Lehner (Hrsg.), *Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht*, München 2004, 53, 59; *Raupach/Böckstiegel*, a. a. O. (Fn. 156), 489.

160 Zur Begründung heißt es, die Koalitionsfraktionen hätten die Regelung für notwendig gehalten, um ein Mindestmaß der Besteuerung von hohen positiven Einkünften aus einzelnen Einkunftsarten sicherzustellen (BT-Drucks. 14/443, 16).

161 S. nachstehend unter IV.2.

162 Als Lenkungsnorm wäre sie ungeeignet, da sie nicht nur die „Abschreibungskünstler“ trifft (*Birk/Kulosa*, FR 1999, 433, 438 f.).

163 *Borggräfe*, JbFStR 1999/2000, 196 f.; *von Groll*, a. a. O. (Fn. 27), 34 f.; *Hallerbach*, in: HHR (Fn. 30), § 2 ESt. Anm. R 9; *Holdorf*, BB 2001, 2085, 2086; *Karrenbrock*, a. a. O. (Fn. 40), 561; *Kohlhaas*, a. a. O. (Fn. 69), 1252 ff.; *ders.*, a. a. O. (Fn. 69), 1143 f.; *Lang*, a. a. O. (Fn. 4), § 9 Rz. 67; *Raupach*, a. a. O. (Fn. 159), 58; *Offerhaus*, DStZ 2000, 9, 11 f.; *ders.*, a. a. O. (Fn. 28), 190; *Palm*, a. a. O. (Fn. 51), 158 ff.; *Reil*, a. a. O. (Fn. 40), 191; *Schmehl*, a. a. O. (Fn. 38), 15; *Geserich*, in: K/S/M (Fn. 38), § 2 Rz. D 257 (nur hinsichtlich Folgerichtigkeit); a. A. BFH v. 9. 5. 2001 – XI B 151/00, BFHE 195, 314, BStBl II 2001, 552; BFH v. 6. 3. 2003 – XI B 7/02, BFHE 202, 141, BStBl II 2003, 516; BFH v. 6. 3. 2003 – XI B 76/02, BFHE 202, 147, BStBl II 2003, 523; *Birk*, StuW 2000, 328, 331, der einen Verstoß verneint, soweit eine Einkunftsart zur Minderung der vorhandenen Leistungsfähigkeit instrumentalisiert wird, weil damit die Gleichwertigkeit der Einkünfte entfallt; *Werner*, a. a. O. (Fn. 87), 61 ff.; offensichtlich auch *Jarass/Obermair*, *Geheimnisse der Unternehmenssteuer*, Marburg 2004, 111 Fn. 105.

164 A. A. *Werner*, a. a. O. (Fn. 87), 62 f. (ebenso in BB 2001, 659, 660), der meint, mit dem Eingriff in § 2 Abs. 3 EStG habe der Gesetzgeber von dem System der synthetischen ESt Abstand genommen; das Argument greift m. E. nicht, weil dann ein neues System der Leistungsfähigkeitsindikatoren hätte geschaffen werden müssen, was nicht geschehen ist; a. A. wohl auch *Altfelder*, DB 2001, 350, 352.

165 Vgl. BVerfG v. 10. 4. 1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1, 6.

Zur Rechtfertigung eines Verstoßes gegen das allgemeine Leistungsfähigkeitsprinzip wird die Bekämpfung von Abschreibungsmodellen im Grundsatz ausreichen¹⁶⁶. Denn als Rechtfertigungsgrund kommt insoweit auch eine nachweisbare Missbrauchsanfälligkeit¹⁶⁷ oder besondere volkswirtschaftliche Schädlichkeit einer bestimmten Einkunftserzielung in Betracht. Bedenken ergeben sich aber im Hinblick darauf, dass nicht nur in Einzelfällen auch Steuerpflichtige betroffen werden, deren Verluste nicht aus Abschreibungsmodellen stammen¹⁶⁸. Eine Rechtfertigung dafür lässt sich nicht erkennen¹⁶⁹. Den Zweck der Ausgleichsbeschränkung hätte auch eine zielgenauere Regelung erfüllt, nämlich vor allem eine Streichung der Subventionen, die „Abschreibungskünstlern“ erst die Generierung von Verlusten gestatten¹⁷⁰. Außerdem konnte der Zweck mit einem auf Verlustzuweisungsmodelle beschränkten Verlustausgleichsverbot erreicht werden¹⁷¹, weshalb der Gesetzgeber § 2b EStG in das Gesetz eingefügt hatte¹⁷². Auf Bedenken stößt auch, dass die Streckung der Verlustnutzung zu Steuerminderungseffekten führen kann, indem Abzüge für existenzsichernde Aufwendungen trotz Verlusterwirtschaftung steuerlich wirksam werden und der intertemporale Verlustabzug immer im obersten Progressionsbereich wirkt¹⁷³.

166 Gl.A. *Altfelder*, FR 2000, 1209, 1210; *ders.*, a. a. O. (Fn. 164), 353; *Arndt/Jenzen*, a. a. O. (Fn. 37), 1821; *Geserich* in K/S/M (Fn. 38), § 2 Rz. D 267; *Lang*, a. a. O. (Fn. 4), § 9 Rz. 67; *Offerhaus*, a. a. O. (Fn. 28), 193; *Raupach/Böckstiegel*, FR 1999, 617, 620; *Wertz*, a. a. O. (Fn. 28), 205; a. A. *Reil*, a. a. O. (Fn. 40), 197.

167 Vgl. BVerfG v. 30. 9. 1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, 97.

168 *Birk/Kulosa*, FR 1999, 433, 439; *Geserich*, in: K/S/M (Fn. 38), § 2 Rz. D 268; *Hallerbach*, in: HHR (Fn. 30), § 2 ESt. Anm. R 9; *Lang*, a. a. O. (Fn. 4), § 9 Rz. 67; *Raupach*, a. a. O. (Fn. 159), 58; *Raupach/Böckstiegel*, a. a. O. (Fn. 166), 621; *Schmehl*, a. a. O. (Fn. 38), 15; *Stapperfend*, a. a. O. (Fn. 69), 367; *ders.*, FR 2001, 782, 783; *Wertz*, a. a. O. (Fn. 28), 211.

169 *Herzig/Briesemeister*, a. a. O. (Fn. 43), 1377.

170 *Hergarten*, a. a. O. (Fn. 86), 1879; *Wertz*, a. a. O. (Fn. 28), 208 ff. Ein zielgenaueres Verfahren gibt es z. B. nicht zur Herausfilterung fiktiver Verluste durch die Kindergeldbehörden; deshalb konnte das BVerfG (v. 29. 5. 1990 – 1 BvL 20/84 u. a., BVerfGE 82, 60, 101) den Ausschluss des vertikalen Verlustausgleichs im Hinblick auf ein einfaches Verwaltungsverfahren für gerechtfertigt halten; für die Besteuerung kann dieser Gedanke nicht herangezogen werden (*Palm*, a. a. O. [Fn. 51], 159 f.; *Hallerbach*, a. a. O. (Fn. 69), 781; *Hergarten*, a. a. O. (Fn. 86), 1880; *Holdorf*, a. a. O. (Fn. 163), 2089).

171 *Hallerbach*, in: HHR (Fn. 30), § 2 ESt. Anm. R 9; *dies.*, a. a. O. (Fn. 69), 781; *Wertz*, a. a. O. (Fn. 28), 210; a. A. wegen fehlender Praktikabilität *Altfelder*, a. a. O. (Fn. 164), 354.

172 BT-Drucks. 14/443, 16, 20.

173 Darauf weist schon *Saathoff*, a. a. O. (Fn. 157), 925 hin; Beispiele bei *Brandenberg*, StbJb. 1999/2000, 267, 275; kritisch auch z. B. *Altfelder*, a. a. O. (Fn. 164), 350; *Geserich*, in: K/S/M (Fn. 38), § 2 Rz. D 273; diesbezügliche Gestaltungsvorschläge bei *Barthel*, DStR 2001, 1582.

Ein Verstoß gegen das auch freiheitsrechtlich verankerte objektive Nettoprinzip liegt demgegenüber grundsätzlich nicht vor¹⁷⁴. Denn das Mindestbesteuerungsmodell verhindert nicht den Abzug von Erwerbsaufwendungen, sondern kann im Einzelfall lediglich dazu führen, dass der durch Erwerbsaufwendungen verursachte Verlust erst mit zeitlicher Verzögerung eine Minderung der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage bewirkt. Allerdings kann der Zeitverzug seinerseits eine Verletzung des objektiven Nettoprinzips zur Folge haben¹⁷⁵.

Schwer wiegt ein Verstoß gegen das subjektive Leistungsfähigkeitsprinzip¹⁷⁶, wenn von einem Steuerpflichtigen aufgrund der Mindestbemessungsgrundlage Einkommensteuer verlangt wird, obwohl er infolge der erlittenen Verluste tatsächlich nicht über ein das Existenzminimum übersteigendes Einkommen verfügt¹⁷⁷. Solche Konstellationen sind möglich und keineswegs unwahrscheinlich, denn die nach den Vorschriften über die Einkunftsermittlung errechneten Verluste stehen weder immer noch auch nur typischerweise¹⁷⁸ lediglich auf dem Papier¹⁷⁹. Immer dann, wenn der Verlust

174 BFH v. 9. 5. 2001 – XI B 151/00, BFHE 195, 314, BStBl II 2001, 552; *Palm*, a. a. O. (Fn. 51), 158; *Stapperfend*, a. a. O. (Fn. 69), 1207 f.; *Weber-Grellet*, a. a. O. (Fn. 82), 38; a. A. wohl *Hallerbach* in HHR (Fn. 30), § 2 ESt. Anm. R 9; *Lehner*, a. a. O. (Fn. 28), 19 f.; *Raupach*, JbFStR 1999/2000, 203; *Verfürth*, a. a. O. (Fn. 38), 65.

175 S. vorstehend unter III.4.; *Holdorf*, a. a. O. (Fn. 163), 2088 ff. weist auf die Notwendigkeit der Vorfinanzierung der Steuerzahlung hin, die in vielen Fällen existenzbedrohend sein könne; *Weber-Grellet* schließt daraus auf eine Verletzung des objektiven Nettoprinzips (a. a. O. [Fn. 82], 38), will diese aber durch verfassungskonforme Auslegung beseitigen, indem nur Verluste aus erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen den Ausgleichsbeschränkungen unterliegen (a. a. O. [Fn. 82], 39).

176 *Geserich* in K/S/M (Fn. 38), § 2 Rz. D 268; *Lang*, a. a. O. (Fn. 4), § 9 Rz. 67; *Raupach*, a. a. O. (Fn. 159), 59; zweifelnd *von Groll*, a. a. O. (Fn. 27), 35; a. A. *Schmehl*, a. a. O. (Fn. 38), 15, der in dem Sockelbetrag positiver Einkünfte einen tragfähigen Leistungsfähigkeitsindikator sieht; a. A. auch *Weber-Grellet*, a. a. O. (Fn. 82), 37, der bei eingeschränkter Verlustberücksichtigung generell keine Verletzung des subjektiven Nettoprinzips annimmt.

177 BFH v. 6. 3. 2003 – XI B 7/02, BFHE 202, 141, BStBl II 2003, 516; BFH v. 6. 3. 2003 – XI B 76/02, BFHE 202, 147, BStBl II 2003, 523; FG Münster v. 7. 9. 2000 – 4 V 1612 + 1617/00 E, EFG 2000, 1253 mit ablehnender Anm. *Altfelder*, a. a. O. (Fn. 166), 1209 (aufgehoben durch BFH v. 9. 5. 2001 – XI B 151/00, BFHE 195, 314, BStBl II 2001, 552); ebenso i. E. *Stapperfend*, a. a. O. (Fn. 69), 1207 f.; *ders.*, a. a. O. (Fn. 168) 783; nach *Verfürth*, a. a. O. (Fn. 38), 74 ff., soll insoweit Art. 14 Abs. 1 GG unmittelbar verletzt sein; a. A. *Palm*, a. a. O. (Fn. 51), 160, der es für ausreichend hält, wenn der Steuerpflichtige infolge hoher positiver Einkünfte hinreichend liquide zur Zahlung von ESt ist.

178 So aber *Altfelder*, a. a. O. (Fn. 164), 353.

179 Das gilt insbesondere, wenn § 2b EStG die Verlustberücksichtigung aus Abschreibungsmodellen wirksam verhindern sollte (*Raupach/Böckstiegel*, a. a. O. (Fn. 166), 621; *Werner*, a. a. O. (Fn. 87), 191).

ganz oder zumindest teilweise eine negative Leistungsfähigkeit anzeigt¹⁸⁰ und der Steuerpflichtige trotz positiver Einkünfte per Saldo keine über das Existenzminimum hinausgehende Leistungsfähigkeit vorweisen kann, beinhaltet die Besteuerung einen Verfassungsverstoß, der m. E. nicht gerechtfertigt werden kann¹⁸¹.

Insofern ist auch das Rechtsstaatsprinzip in Gestalt des Vertrauensschutzes betroffen, denn die zur Abschreibung führenden Investitionen sind im Vertrauen auf die Nutzung der Abschreibung zur Generierung steuermindernder Verluste vorgenommen worden¹⁸². Auf zwingende Gemeinwohlinteressen im Hinblick auf den Einbruch des Steueraufkommens kann sich der Gesetzgeber zur Rechtfertigung dieser Verletzung des Vertrauens nicht berufen, weil er die Aufkommensminderung durch Inanspruchnahme der Steuervergünstigungen bewusst zur Erreichung wirtschaftspolitischer Ziele in Kauf genommen hat¹⁸³.

2. § 10d EStG 2004

Mit dem sogenannten Korb II-Gesetz¹⁸⁴ hat der Gesetzgeber die Mindestbesteuerung in § 2 Abs. 3 EStG wieder aufgegeben¹⁸⁵, angeblich wegen Rückgangs der Verlustquellen aus Lenkungsnormen und der Kompliziertheit der Regelung¹⁸⁶, möglicherweise aber auch unter dem Eindruck der ge-

180 S. dazu unter B.I.d.

181 Auch nicht mit Hinweis auf die Steuerfreiheit privater Veräußerungsgewinne, soweit solche nicht im Besteuerungszeitraum angefallen sind; gl.A. *Kanzler*, FR 2003, 665, 666; offen gelassen in BFH v. 6. 3. 2003 – XI B 7/02, BFHE 202, 141, BStBl II 2003, 516; BFH v. 6. 3. 2003 – XI B 76/02, BFHE 202, 147, BStBl II 2003, 523.

182 *Geserich*, in: K/S/M (Fn. 38), § 2 Rz. D 286 f.; *Hallerbach*, in: HHR (Fn. 30), § 2 ESt. Anm. R 9; *Holdorf*, a. a. O. (Fn. 163), 2090 f.; *Verfürth*, a. a. O. (Fn. 38), 64. Nach *Altfelder*, a. a. O. (Fn. 164), 355 besteht kein Vertrauensschutz; ähnlich *Werner*, StB 2001, 379, 380 f.

183 *Hallerbach*, a. a. O. (Fn. 69), 782; *Hergarten*, a. a. O. (Fn. 86), 1878 f.; a. A. BFH v. 9. 5. 2001 – XI B 151/00, BFHE 195, 314, BStBl II 2001, 552.

184 Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz v. 22. 12. 2003 (BGBl I 2003, 2840).

185 Ursprünglich hatten Koalitionsfraktionen und Bundesregierung mit dem Entwurf eines Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (StVergAbG) an § 2 Abs. 3 EStG in der bisherigen Fassung festhalten und zusätzlich eine Verschärfung des § 10d EStG durch Beschränkung des horizontalen Verlustvortrags auf die Hälfte der positiven Einkünfte vornehmen wollen (BT-Drucks. 15/119, 4, 38).

186 BT-Drucks. 15/1518, 13; auf die Kompliziertheit wurde auch in der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz hingewiesen (nicht amtliche Veröffentlichung unter www.hhr.otto-schmidt.de/media/ProtStVergAbG.pdf).

äußerten verfassungsrechtlichen Bedenken¹⁸⁷, die zuletzt von den Finanzgerichten und dem BFH¹⁸⁸ aufgenommen worden waren. Die Neuregelung gilt aber erstmals für 2004¹⁸⁹, so dass es für die Jahre 1999–2003 bei der bedenklichen Regelung bleibt¹⁹⁰.

Eine Änderung erfuhr zugleich auch § 10d EStG, dessen im Zusammenhang mit § 2 Abs. 3 EStG a. F. stehenden Bestandteile entfielen. Zugleich installierte der Gesetzgeber aber in § 10d Abs. 2 EStG 2004 eine neue Form der Mindestbesteuerung. Diese setzt nicht wie die frühere Regelung an dem vertikalen Verlustabzug, sondern an dem horizontalen Verlustabzug an¹⁹¹. Sie betrifft deshalb nicht nur natürliche Personen, sondern auch und gezielt Körperschaften¹⁹². Der nicht ins Vorjahr zurückgetragene¹⁹³ negative Gesamtbetrag der Einkünfte¹⁹⁴ ist vom Gesamtbetrag der Einkünfte des Folgejahrs vorrangig vor den anderen Abzügen bis zu 1 Mio. Euro¹⁹⁵ vollständig und darüber hinaus zu 60 % abzuziehen. Danach verbleibende Beträge werden weiter vorgetragen. Für zusammenveranlagte Ehegatten gilt ein Sockelbetrag von 2 Mio. Euro.

Diese neue Regelung verstößt zunächst nicht gegen das allgemeine Leistungsfähigkeitsprinzip, denn im Jahr der Verlusterwirtschaftung wird der Steuerpflichtige seiner Leistungsfähigkeit entsprechend besteuert. Dem Steuerpflichtigen wird auch keine Einkommensteuer abverlangt, wenn seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit im Besteuerungszeitraum¹⁹⁶ das Existenzminimum nicht überschreitet. Ebensowenig liegt grundsätzlich unter dem Aspekt der Lebenseinkommensbesteuerung ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip vor, denn der Steuerpflichtige kann alle Verluste für sich nutzen. Die Verlustnutzung im Rahmen des Verlustvortrags wird lediglich zeitlich gestreckt.

187 So *Hallerbach*, in: HHR (Fn. 30), § 2 ESt. Anm. J 03–3.

188 BFH v. 6. 3. 2003 – XI B 7/02, BFHE 202, 141, BStBl II 2003, 516.

189 § 52 Abs. 2a EStG 2004.

190 Außerdem entstehen Übergangsprobleme, s. etwa *Intemann/Nacke*, DStR 2004, 1149, 1150 f.

191 Die Regelung entspricht dem Modell, das bereits mit dem Entwurf des StVergAbG vorgeschlagen worden war (s. Fn. 185). Hinzu sollte ein Sockelbetrag von 100 000 Euro treten (BT-Drucks. 15/1518, 5), wie ihn schon der Finanzausschuss zum Entwurf des StVergAbG vorgeschlagen hatte (BT-Drucks. 15/480, 13; 15/481, 13); die Aufstockung des Sockelbetrags auf 1 Mio. Euro beruht auf der Empfehlung des Vermittlungsausschusses (BT-Drucks. 15/2243, 2).

192 Darauf wird in der Begründung des Gesetzentwurfs hingewiesen (BT-Drucks. 15/1518, 10).

193 Betragsmäßig begrenzt auf 511 500 Euro, außerdem Wahlrecht.

194 Das Gesetz verwendet die Formulierung „negative Einkünfte“.

195 Sockelbetrag als sogenannte Mittelstandskomponente.

196 *Herzig/Wagner*, Wpg. 2004, 53, 64, sehen einen Verstoß gegen ein periodenübergreifendes subjektives Nettoprinzip; m. E. bezieht sich das subjektive Nettoprinzip nur auf den jeweiligen Besteuerungszeitraum.

Da Erwerbsaufwendungen im Regelfall nicht endgültig verloren gehen, ist grundsätzlich das objektive Nettoprinzip ebenfalls nicht verletzt¹⁹⁷. Allerdings besitzt das objektive Nettoprinzip, wie oben erwähnt¹⁹⁸, auch eine zeitliche Komponente, aus der sich eine Verletzung ergeben kann, wenn nämlich der Zeitrahmen, innerhalb dessen die Erwerbsaufwendungen abziehbar sein müssen, überschritten wird. In der Regel dürfte dieser Zeitrahmen durch die zeitliche Streckung des Verlustvortrags, wie sie § 10d EStG 2004 vorsieht, nicht überschritten sein¹⁹⁹. Der im Entstehungsjahr nicht ausgeglichene Verlust kann wahlweise ein Jahr zurückgetragen, ansonsten in Höhe des Sockelbetrags von 1 Mio. Euro voll und darüber hinaus zu 60 % im nächsten Jahr abgezogen werden. Diese Abzugsmöglichkeit setzt sich unter denselben Bedingungen in den Folgejahren fort. Würde der Verlustvortrag in vollem Umfang Erwerbsaufwendungen repräsentieren, wären also 1 Mio. Euro sowie 60 % des darüber hinausgehenden Betrags bereits im Folgejahr abziehbar. In jedem anschließenden Jahr kämen ein weiterer Sockelbetrag von 1 Mio. Euro und nochmals 60 % des dann noch verbliebenen Betrags hinzu, sofern nicht erneut ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte zu zusätzlichen Verlustvorträgen führt. Berücksichtigt man außerdem, dass sich der Verlustvortrag nicht nur aus dem Abzug von Erwerbsaufwendungen, sondern auch aus der Inanspruchnahme von Subventionen ergibt, kann m. E. nicht angenommen werden, der Gesetzgeber habe den ihm zur Verfügung stehenden Rahmen für eine zeitnahe Berücksichtigung der Erwerbsaufwendungen überschritten²⁰⁰.

Eine Ausnahme gilt allerdings für Steuerpflichtige, die mit der Erwerbstätigkeit beginnen²⁰¹, sowie für Erwerbstätigkeiten mit zyklischem Ergebnisverlauf²⁰². Entstehen Anlaufverluste oder bedingt die Erwerbstätigkeit eine längere Produktentwicklungsphase, besteht die Gefahr, dass die aus Erwerbsaufwendungen entstandenen Verluste im Zeitpunkt der späteren Einnahme-

197 *Hallerbach*, in: HHR (Fn. 30), § 2 ESt. Anm. J 03 – 5.

198 Unter III.4.

199 A. A. wohl *Weber-Grellet*, a. a. O. (Fn. 13), 82.

200 Gl. A. i. E. *Intemann/Nacke*, a. a. O. (Fn. 190), 1151; *Schmehl*, a. a. O. (Fn. 38), 20 f.; A. A. *Herff*, KÖSDI 2004, 14253, 14254; *Karrenbrock*, a. a. O. (Fn. 40), 564. Nach den nicht näher prüfbareren Angaben der Koalitionsvertreter im Finanzausschuss soll bereits ein Sockelbetrag von 100 000 Euro sicherstellen, dass sich die Begrenzung des Verlustvortrags in 90 % der Fälle nicht auswirkt (BT-Drucks. 15/481, 5).

201 *Raupach*, a. a. O. (Fn. 159), 61, weist darauf hin, dass Personenunternehmer, insbesondere Gesellschafter einer Personengesellschaft, Anlaufverluste bei positiven Einkünften im Vorjahr zumindest durch Verlustrücktrag nutzen können, während diese Möglichkeit für Kapitalgesellschaften entfällt.

202 Dieser kann mit der Eigenart der jeweiligen Betätigung (z. B. langfristiger Fertigung), aber auch mit Gewinnermittlungsregeln (z. B. § 248 Abs. 2 HGB, § 5 Abs. 2 EStG) zusammenhängen. Beispiele dazu z. B. bei *Dörfler/Käfferlein*, DStR 2004, 869 (Filmproduktion; zugleich mit Gestaltungsvorschlägen); *Djanani/Brähler/Lösel*, NWB Beil. 1/2003, 10 ff.; *Groß/Steiger*, DStR 2004, 1203; *Herzig/Wagner*, a. a. O. (Fn. 196), 58 f.

erzielung nicht voll abgezogen werden können²⁰³. Im Jahr der Einnahmeerzielung findet dann ggf. eine Substanzbesteuerung statt, die die Existenz des Unternehmens bedrohen kann²⁰⁴.

In Einzelfällen kann § 10d EStG 2004 auch dadurch eine Verletzung des objektiven Nettoprinzips zur Folge haben, dass während der Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen im Anschluss an den Verlust keine hinreichenden positiven Einkünfte mehr anfallen, um den Verlustvortrag vollständig nutzen zu können²⁰⁵. Erwerbsaufwendungen bleiben dann endgültig unberücksichtigt, wenn auch ein Rechtsnachfolger die Verluste nicht nutzen kann. Bei natürlichen Personen besteht die Gefahr nicht, wenn der Verlustvortrag wie bisher als vererblich behandelt wird²⁰⁶. Anders verhält es sich bei Körperschaften, selbst wenn sie zivilrechtlich fortbestehen. Denn § 8 Abs. 4 KStG wird eine Verlustnutzung nach Umstrukturierung häufig verhindern²⁰⁷. Die Gefahr einer dauerhaften Beschneidung des Verlustabzugs ist umso größer, je stärker die Erwerbstätigkeit zu einer zyklischen Ergebnisentwicklung führt.

Die in den genannten Fallgestaltungen zum Teil eintretenden Verstöße gegen das objektive Nettoprinzip, insbesondere in Gestalt endgültigen Abschneidens des Verlustabzugs, lösen einen hohen Rechtfertigungsbedarf aus, soweit der Bestand der Erwerbsgrundlage durch die Ausgleichsbeschränkung gefährdet wird. Dem ist der Gesetzgeber nicht gerecht geworden. Die Gesetzesänderung sollte zu einer Verstetigung des Steueraufkommens führen, indem Verlustvorträge der Unternehmen über einen längeren Zeitraum gestreckt werden²⁰⁸. Von der Konsolidierung des Haushalts abgesehen sind Gemeinwohlinteressen, zu deren Schutz die Regelung dienen könnte, nicht zu erkennen²⁰⁹. Zwar hat die im Gesetzgebungsverfahren vorgenommene Erhöhung des Sockelbetrags und des Prozentsatzes der darüber hinausgehend abziehbaren Verluste die Fallanzahl, in der es zu Verstößen gegen das Nettoprinzip kommen kann, deutlich reduziert²¹⁰. Gleichwohl ist zumindest für die verbleibenden Fälle, in denen der Verlustabzug endgültig wegfällt und dadurch die Erwerbsgrundlage gefährdet wird, eine ausrei-

203 Darauf hatten im Gesetzgebungsverfahren die Sachverständigen *Schefczyk* und *Treptow* hingewiesen; kritisch dazu der Sachverständige *Jarass* (Anhörung v. 26. 9. 2003, Prot. 15/30, 38 ff.), s.a. *Jarass/Obermair*, a. a. O. (Fn. 163), 105 ff.

204 Wird die Gründung eines Unternehmens schon im Hinblick auf einen negativen Barwert der Investition verhindert (*Herzig/Wagner*, a. a. O. [Fn. 196], 58 mit Beispiel), liegt darin noch kein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip.

205 Darauf weist im Zusammenhang mit § 2 Abs. 3 EStG 1999 *Lehmer* (a. a. O. [Fn. 28], 20) hin.

206 Näher zur Vererblichkeit des Verlustvortrags der Beitrag von *Heinrich*, S. 121.

207 *Herzig/Wagner*, a. a. O. (Fn. 196), 60 f., prognostizieren eine Zunahme der Anwendungsfälle von § 8 Abs. 4 KStG.

208 BT-Drucks. 15/1518, 13.

209 Die Regelung dient nicht zur Schließung von „Steuerschlußflöchern“, *Thiel*, StbJb. 2003/2004, 11, 18.

210 *Herzig/Wagner*, a. a. O. (Fn. 196), 57; *Raupach*, a. a. O. (Fn. 159), 61.

chende Rechtfertigung nicht ersichtlich²¹¹. Auch wenn vielleicht eine Möglichkeit bestehen sollte, in Einzelfällen mit Billigkeitsmaßnahmen zu helfen²¹², ändert das an der verfassungsrechtlichen Bewertung m. E. nichts²¹³. Denn weder gibt es ausreichende Anhaltspunkte dafür, dass die Zahl der betroffenen Fälle vernachlässigbar gering ist²¹⁴, noch kann angenommen werden, dass ein „Überhang des Gesetzes“ besteht, die Beschränkung des Verlustausgleichs in jenen Fällen also dem Willen des Gesetzgebers nicht entspricht²¹⁵. Gleichwohl muss § 10d EStG 2004 deswegen noch nicht insgesamt als verfassungswidrig eingestuft werden. Vielmehr sollte es möglich sein, die Begrenzung des Verlustvortrags für die betreffenden Fälle durch verfassungskonforme Auslegung des § 10d Abs. 2 EStG zu übergehen.

V. Zusammenfassung

Die Untersuchung lässt sich in folgenden Thesen zusammenfassen:

1. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab für eine dem Gleichheitssatz genügende Besteuerung verlangt im geltenden System einer synthetischen

211 *Herzig/Wagner*, a. a. O. (Fn. 196), 63 f.

212 Die Chancen für eine Billigkeitsmaßnahme erscheinen gering. Der BFH hielt es z. B. nicht für sachlich unbillig, einen Veräußerungsgewinn aus der Auflösung eines negativen Kapitalkontos zu besteuern, obwohl die zu Grunde liegenden Verluste wegen der Begrenzung des Verlustvortrags auf fünf Jahre nicht vollständig hatten genutzt werden können (BFH v. 31. 3. 2004 – X R 25/03, BFH/NV 2004, 1212). *Wertz* weist in Bezug auf einen Erlass aus persönlichen Billigkeitsgründen darauf hin, dass Zweifel an der Erlasswürdigkeit bestehen, wenn Verluste aus der Inanspruchnahme von Subventionen entstanden sind (a. a. O. [Fn. 28], 164). Zur Verrechnung eines Sanierungsgewinns mit einem Verlustvortrag unter Verzicht auf die Beschränkung hat sich die Finanzverwaltung allerdings im Sanierungserlass verpflichtet (BMF v. 27. 3. 2003 – BStBl I 2003, 240 Rz. 8, vgl. dazu *Bareis/Kaiser*, DB 2004, 1841 ff.; *Brandenberg*, NWB Fach 3, 12757, 12760).

213 Sind Grundrechte durch ein Gesetz nur in atypischen Einzelfällen verletzt, steht dies nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG der Gültigkeit des Gesetzes nicht entgegen, wenn in den betroffenen Fällen die Beeinträchtigung über eine Billigkeitsmaßnahme beseitigt wird; hierzu besteht dann ggf. eine Pflicht (vgl. etwa BVerfG v. 12. 10. 1976 – 1 BvR 2328/73, BVerfGE 43, 1, 12; BVerfG v. 27. 10. 1975 – 1 BvR 82/73, HFR 1976, 31); dies führt nach *Hallerbach* (in HHR (Fn. 30), § 2 ESt. Anm. J 03 – 5) zur Verfassungskonformität von § 10d Abs. 2 EStG 2004.

214 Nach *Papier* (in: Maunz/Dürig [Fn. 81], Art. 14 Rz. 174) soll ein Steuergesetz nicht verfassungswidrig sein, wenn eine Verletzung von Art. 14 GG nur bei „individuelle(n) und u. U. exzeptionelle(n) Sensibilitäten und ‚Vorbelastungen‘ des konkret betroffenen Eigentums“ anzunehmen ist.

215 Dies ist die Voraussetzung für einen Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen; deshalb bestehen grundsätzliche Bedenken dagegen, die Nichterfüllung des Tatbestands des § 10d EStG durch eine Billigkeitsmaßnahme zu übergehen, vgl. BFH v. 5. 6. 2002 – I R 115/00, BFH/NV 2002, 1549.

Einkommensteuer, dass grundsätzlich für alle Einkunftsarten ein vertikaler und horizontaler Verlustausgleich innerhalb des Besteuerungsabschnitts stattfinden muss.

2. Die Besteuerung nach Zeitabschnitten macht eine intertemporale Verlustverrechnung erforderlich. Wenn das Lebens Einkommen der maßgebende Leistungsfähigkeitsindikator ist, muss sich die Verrechnung grundsätzlich über die gesamte Dauer der Einkunftserzielung erstrecken.
3. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab für eine gleichheitssatzkonforme Besteuerung hindert den Gesetzgeber nicht, die Verlustberücksichtigung aus sachlichen Gründen zu beschränken. Einen weitergehenden Schutz entfaltet das Leistungsfähigkeitsprinzip aber in seiner Konkretisierung durch das subjektive und objektive Nettoprinzip.
4. Das objektive Nettoprinzip entfaltet zusätzliche Schutzwirkung, weil es zugleich freiheitsrechtlich in Art. 14 GG verankert ist. Der Schutzbereich ist verletzt, wenn die Einkommensbesteuerung den Bestand der Erwerbsgrundlage dadurch gefährdet, dass die Erwerbsaufwendungen nicht berücksichtigt werden. Eine solche Verletzung ist nur zum Schutz von überwiegenden Gemeinwohlinteressen zulässig.
5. Das objektive Nettoprinzip fordert weder einen horizontalen noch einen vertikalen Verlustausgleich. Es verlangt aber, dass alle Erwerbsausgaben ungeachtet ihrer zeitlichen Zuordnung im Rahmen der periodisierten Besteuerung abgezogen werden können. Dies ist durch eine intertemporale Verlustberücksichtigung zu gewährleisten.
6. Das objektive Nettoprinzip gebietet einen effektiven Abzug der Erwerbsausgaben. Die intertemporale Verlustberücksichtigung muss deshalb zeitnah erfolgen. Im Einzelfall kann auch ein Verlustrücktrag geboten sein.
7. Das subjektive Nettoprinzip konkretisiert das Leistungsfähigkeitsprinzip im Hinblick auf den Schutz der Menschenwürde und das Sozialstaatsprinzip und fordert die ertragsteuerliche Verschonung des Existenzminimums. Dieser Grundsatz wird verletzt, soweit eine Steuer erhoben wird, obwohl nach einem umfassenden horizontalen und vertikalen Verlustausgleich und Hinzurechnung von subventionsbedingten Abzügen bei allen erzielten Einkünften sowie nach Abzug unvermeidbarer Privataufwendungen kein das Existenzminimum übersteigendes Einkommen verbleibt.
8. Das Rechtsstaatsprinzip hat in mehrfacher Hinsicht Bedeutung für die Verlustberücksichtigung. Der Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung verlangt, dass Verluste aus der Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen, die zu Dispositionen anreizen sollen, auch ver-

wertet werden können. Dies ist zugleich ein Gebot des Vertrauensschutzes.

9. Der Grundsatz der Rechtssicherheit fordert nicht, die Dauer der Verlustberücksichtigung mit Rücksicht auf Handlungsfähigkeit der Verwaltung zu begrenzen. Dem Bedürfnis des Fiskus nach Beständigkeit des Steueraufkommens kann durch Begrenzung des Verlustrücktrags Rechnung getragen werden, soweit nicht das objektive Nettoprinzip entgegensteht.
10. Beschränkungen der Verlustberücksichtigung können in den Schutzbereich von Freiheitsgrundrechten eingreifen, sogar in Grundrechte Dritter. Der Verlust selbst ist keine von Art. 14 GG geschützte Vermögensposition.
11. Der Schutz der Ehe fordert im Sinne eines Diskriminierungsverbots, dass ein Ehegatte nicht weniger Verluste ausgleichen kann als ein Alleinstehender. Entnimmt man Art. 6 Abs. 1 GG darüber hinaus ein Förderungsgebot, muss dem Ehegatten, der Verluste des anderen Ehegatten tatsächlich trägt, auch die Nutzung des Verlusts gestattet werden.
12. Aus der Vereinigungsfreiheit folgt nicht ein Gebot rechtsformneutraler Verlustberücksichtigung. Der Schutzbereich des Grundrechts ist allerdings betroffen, wenn eine Beschränkung der Verlustberücksichtigung die Mitgliedschaft in einer Vereinigung wirtschaftlich so riskant macht, dass die Beteiligung den Grundsätzen der ökonomischen Vernunft widerspricht.
13. Die Mindestbesteuerung nach §§ 2 Abs. 3, 10d EStG 1999–2003 verstößt in mehrfacher Hinsicht gegen die verfassungsrechtlichen Prinzipien der Verlustberücksichtigung.
14. Soweit die Beschränkung des Verlustvortrags durch § 10d Abs. 2 EStG 2004 bewirkt, dass Erwerbsaufwendungen endgültig nicht abgezogen werden können, liegt ein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip vor, der nicht mit der Konsolidierung der öffentlichen Haushalte gerechtfertigt werden kann. Die Möglichkeit einer Billigkeitsmaßnahme im Einzelfall ändert an der verfassungsrechtlichen Beurteilung nichts.

Diskussion

zu den Referaten von Prof. Dr. Rolf Eckhoff
und Michael Wendt

Leitung

Prof. Dr. Rüdiger von Groll

Prof. Dr. Sieker

Herr *Eckhoff*, meine Bemerkung richtet sich nicht so sehr gegen die Prinzipien, die bei der Verlustberücksichtigung in Gänze eine Rolle spielen, ich möchte vielmehr einen Mosaikstein austauschen im Sinne der Rede von Herrn *Kirchhof* heute morgen, nämlich die JFRS, die sie für geeignet halten zu verhindern, dass die Kaufleute sich angeblich nach Plan arm rechnen können. Wenn ich mich jetzt wieder an der Rede von Herrn *Kirchhof* orientiere, der dazu aufgerufen hat, die wirtschaftliche Realität zu beachten, scheint es mir dieser Realität zu entsprechen, dass die Unternehmer sich an der kaufmännischen Buchführung und am Handelsbilanzrecht orientieren. Dabei spielen die Verlustrückstellungen eine Rolle, sie sind nach dem Vorsichtsprinzip zwingend geboten. Darauf will ich jetzt gar nicht näher eingehen. Es geht mir darum, dass man nicht so leichtfertig die JFRS als Allheilmittel anpreisen sollte. Die Orientierung der steuerlichen Gewinnermittlung an den Prinzipien des Handelsbilanzrechts scheint mir im Prinzip richtig. Es hat viele Leute gegeben, die sich damit beschäftigt haben, die Mängel, die es natürlich gibt, zu beheben. Der BFH hat dabei eine wichtige Rolle gespielt und versucht, das Bilanzrecht zu objektivieren. Herr *Henrichs* hat in Heidelberg vorgeschlagen, ein eigenständiges Steuerbilanzrecht zu entwickeln, das an die Stelle des derzeitigen Maßgeblichkeitsgrundsatzes treten könnte. Das ist aber orientiert an unserem alten Handelsbilanzrecht. Die IFRS sind dem gegenüber, wenn nicht prinzipienlos, dann doch prinzipienarm. Sie führen, wenn man sich die Literatur ansieht, zu schwankenden Gewinnen. Es sind Anpassungsregeln nötig, um dem Bedürfnis des Gesetzgebers nach einem stetigen Steueraufkommen Rechnung zu tragen. Das macht m. E. das Ganze nur noch komplizierter und die beklagte Strukturkrise wird nicht behoben, sondern verstärkt. Es wird nichts vereinfacht und die Gewinnermittlung wird an systemwidrigen Prinzipien orientiert, denn die IFRS sollen dem Anleger eine Entscheidungsgrundlage für seine wirtschaftlichen Dispositionen liefern; dem gegenüber ist bisher die Gewinnermittlung orientiert an der Rolle des Staates als stillem Teilhaber. Und jetzt frage ich mich, wie soll der Staat sich an die Stelle des Anlegers setzen. Das würde ja bedeuten, er würde das Unternehmen, wenn es Verluste macht, abstoßen und dann gar nicht mehr berücksichtigen und damit kommen wir m. A. nach nicht weiter.

Dr. Clemm

Mir ist bei den Referaten von Herrn *Kirchhof* und Herrn *Wendt* klar geworden, dass wohl ein Moment in der ganzen Diskussion über Verlustvortragsfähigkeit und -rücktragsfähigkeit etwas zu kurz kommt; und zwar geht es um das für jeden Praktiker bedeutsame Problem der Fragwürdigkeit der Gewinn- und Verlustermittlung bzw. Erfolgsperiodisierung im Rahmen der Bilanzierung, sei es nun nach unseren derzeitigen Bilanzierungsregeln oder auch künftig vielleicht nach IFRS o. ä. Wir müssen uns m. E. darüber im Klaren sein, dass wir es hier mit Methoden der Erfolgsperiodisierung zu tun haben, die keineswegs über jeden Zweifel erhaben sind und dass deren Anwendung zu fragwürdigen, nicht eindeutigen Ergebnissen führt. Betrachten wir etwa die großen Verlust-„Hagelschläge“, die wir in Bayern in den letzten Jahren miterlebt haben, z. B. bei der Allianz samt Dresdner Bank-Engagement, Münchener Rück mit Kursverfällen bei den Vermögensanlagen, mit einem im Umfang zunächst lange Zeit unklaren Riesenschaden in Gestalt der Zerstörung des World Trade Centers, oder bei BMW hinsichtlich des Engagements bei Rover und bei der HypoVereinsbank die Fehlengagements im Immobilienbereich samt ebenfalls großen Kursverlusten bei den Vermögensanlagen.

Da kann und muß man sich doch wohl fragen, wann diese gewaltigen Verluste tatsächlich und im steuerlichen Sinne entstanden sind, welche Ursachen sie hatten und wann sie „realisiert“ wurden. Hier spielten wesentliche Fehlentwicklungen und Fehlentscheidungen wie auch Marktveränderungen und – wie im Falle World Trade Center – unvorhersehbare Vorgänge mit zunächst nicht klaren Konsequenzen hinsichtlich der Schadenshöhe eine maßgebliche Rolle. Genau zu analysieren und abzugrenzen, wann diese Verluste entstanden sind und steuerbilanzmäßig zu realisieren waren, ist eben häufig wesentlich fragwürdiger, als mancher Theoretiker annimmt. Vor- oder rücktragen kann man solche Verluste – das ist ja unser heutiges Thema – nur, wenn sie entsprechend „entstanden und realisiert“ sind.

Eindeutig klar sollte m. E. jedenfalls sein, dass alle diese Verluste bei der Besteuerung berücksichtigt werden müssen; das gebietet m. E. das Leistungsfähigkeitsprinzip. Eine Beschneidung der Verlustberücksichtigung durch Verkürzung oder Begrenzung insbesondere der Vor-, aber auch der Rücktragsfähigkeit, würde dem widersprechen; nicht zuletzt auch vor dem Hintergrund der Feststellung des Zeitpunkts der Verlustentstehung. Darauf wollte ich hingewiesen haben.

Prof. Dr. Eckhoff

Frau *Sieker*, ich habe ganz bewusst etwas zaghaft angedeutet, dass es vielleicht eine Besserung geben kann durch Änderungen der Bilanzierungsstandards. Die Diskussion ist alt, ob das Vorsichtsprinzip auch das Steuerrecht prägen sollte. Ich bin im Grundsatz schon der Auffassung, dass sich der

Steuergesetzgeber gegenüber der Handelsbilanz etwas emanzipieren kann. Soweit das durch neue Standards geschieht, halte ich das im Grundsatz für angemessen. Darüber kann man sicher unterschiedlicher Auffassung sein. Allheilmittel würde ich sicher auch nicht sagen. Ein Allheilmittel ist das nicht. Nur halte ich das Maßgeblichkeitsprinzip auch nicht für die Bibel. Ich dachte, wir kommen hier vielleicht in eine zu weite andere Diskussion, als die, die wir hier führen sollten, wenn ich da näher drauf eingehe. Im Prinzip meine ich aber schon, dass die Tendenz richtig ist, sich vom Vorsichtsprinzip etwas abzuschotten. Ein Verbot der Drohverlustrückstellung haben wir ja schon, der Gesetzgeber arbeitet ständig daran. Zum Stichwort „Stiller Teilhaber“: Das Modell hinkt natürlich. Der Fiskus als „Stiller Teilhaber“ wird nie das Unternehmen anstoßen, weil er einfach nur an den Gewinnen partizipieren will und natürlich nicht zuschießt. Insoweit ist das Modell nicht 100 %ig übertragbar. Ich meine aber schon, dass der Gesetzgeber einen Anspruch darauf hat, dass die privatautonome Gestaltung von Verlusten Grenzen hat. Und ich meine, neue Standards bieten da vielleicht mehr als das alte HGB, aber ich will mich nicht anschicken, zu sagen, dass die neuen Standards wirklich die besten sind. Das kann ich im Augenblick auch gar nicht absehen.

Wann sind Verluste entstanden, Herr *Clemm*. Klar, das muss richtig abgebildet werden. Ich glaube allerdings nicht, dass der Zeitpunkt des Hagelschauers der richtige ist, sondern derjenige, in dem die Versicherung zahlt, das von daher sind vernünftige Bilanzierungsstandards vielleicht auch in der Lage, den richtigen Zeitpunkt anzugeben. Vielleicht ist manchmal das Zu- und Abflussprinzip des § 11 EStG doch das bessere. Aber ansonsten sind Bilanztechniken schon geeignet, in Grenzen jedenfalls, die Verursachung abzubilden. Das ist letzten Endes dann wirklich ein Problem des Bilanzrechts und nicht so sehr ein Problem der Verluste.

Prof. Dr. Schön

Vielen Dank Herr Vorsitzender. Sie haben darum gebeten, dass man sich zunächst mal nur zum Vortrag von Herrn *Eckhoff* äußert. Ich glaube, Sie verbieten es niemandem, beide Vorträge zu loben, die eine großartige Grundlage für die weitere Diskussion bieten zusammen mit den Einführungsworten von Herrn *Kirchhof*. Herr *Kirchhof* hat, und das halte ich für den völlig zutreffenden Ausgangspunkt, das Freiheitsrecht und die freiheitsgewährenden Grundstrukturen unserer Steuerrechtsordnung an den Ausgang gestellt und dies ist in beiden Referaten über die Thematik des Leistungsfähigkeitsprinzip und des Eigentumschutzes noch mal verfassungsrechtlich vertieft worden. Ich möchte vielleicht dieses Plädoyer noch etwas verschärfen und das betonen, was ich nennen würde „die freiheitssichernde Wirkung der Verlustberücksichtigung“. Und damit ist Folgendes gemeint. Es ist sowohl ein Anliegen der Rechtsordnung, als auch der ökonomischen Betrachtung, dass die Ausgestaltung des Steuerrechts die wirtschaftlichen Entscheidungen der Individuen

möglichst wenig beeinflussen soll. Sie sollen nicht, Herr *Kirchhof* hat dies vorgestellt, nach Verlust streben müssen, um am Ende Steuergelder in der eigenen Kasse vorzufinden. Aber das Steuerrecht muss doch insgesamt so ausgestaltet sein, dass es die Investitionsentscheidungen, vor allem von Wirtschaftssubjekten, nach Möglichkeit nicht beeinflusst, nicht verzerrt, und das hat in 3 Schritten wesentliche Konsequenzen für unser Thema.

Das heißt zunächst einmal: Wenn ein Steuerpflichtiger vor der Frage steht, welche Investition er durchführt, ob er in eine Bundesanleihe investiert, die ihm nie Verluste, sondern nur die langweilige 4 %-Verzinsung gibt, wenn überhaupt, oder ob er in eine gewerbliche, innovative Hochtechnologieinvestition geht, die möglicherweise sehr hohe Gewinne und damit auch dem Staatshaushalt hohe Steuereinnahmen, aber durchaus mit einem nicht unerheblichen Risiko auch Verluste bringt. Dann würden wir den Steuerpflichtigen in die Bundesanleihe treiben, wenn wir ihm sagen, deinen hohen Gewinn, daran werden wir partizipieren, aber den möglichen Verlust trägt du mal lieber selbst. Und wenn man sich die Alternative vor Augen führt, wird einem klar, Verlustberücksichtigung, das ist nicht eine Gnade, eine Gewähr, eine bloße Schonung, sondern das ist integraler Bestandteil einer entscheidungsneutralen, einer freiheitsgewährenden Besteuerung. Und genau den Gedanken muss man dann fortsetzen – und so habe ich es insbesondere auch bei Herrn *Wendt* verstanden.

Im Hinblick auf die Frage der Verrechnung zwischen Einkunftsarten und Verrechnungen zwischen Perioden ist Folgendes zu sagen: Wenn der Steuerpflichtige schon ein Mietobjekt besitzt, kann er vor der Frage stehen, ob er ein zweites erwirbt, das ist die langweilige Investition, oder ob er mit seinem Geld versucht, in einen innovativen Sektor zu gehen. Wenn das Steuerrecht jetzt sagt, na ja, den Verlust aus dem zweiten Mietobjekt wirst du verrechnen können mit deinem ersten, aber die gewerblichen Einkünfte, das ist ja was völlig anderes, auf den Verlusten bleibst du sitzen, dann haben wir wieder die falsche Rahmenbedingung gesetzt. Dann haben wir ihn wieder eingesperrt (lock-in-Effekt) in einer Einbahnstraße, aus der er nicht herauskommt. Und nicht viel anderes sieht es beim überperiodischen Verlustausgleich aus. Der Steuerpflichtige lebt in seiner Investitionsentscheidung von der Langfristspektive. Und das ist ein Punkt, den der BFH in großer Klugheit im Begriff der Totalperiode bei der Liebhaberei immer betont hat. Genau das brauchen wir auch hier. Wir wollen doch dem Steuerpflichtigen nicht sagen, pass aber auf, dass deine Investition so funktioniert, dass Kosten und Erträge möglichst in der selben Periode anfallen. Das kann nicht sein. Wir brauchen die zeitliche Verrechnung, damit der Steuerpflichtige investiert, als ob es das Steuerrecht gar nicht gäbe, so dass es sich für ihn und die Gesellschaft insgesamt dann lohnt und das Steuerrecht zugreift, wo die Gewinne sind, aber auch zurück steht, wo die Verluste sind. Vielen Dank.

Prof. Dr. Eckhoff

Vielleicht antworte ich kurz darauf. Ich kann Ihnen da nur zustimmen. Das war das, was ich versucht habe auszudrücken im Bereich Liebhaberei. Da ist es eben Sache des Steuerpflichtigen, den Geschäftsplan aufzustellen und auch darüber zu entscheiden, ob er diesen Geschäftsplan weiterführt oder nicht. Man kann diesen Plan im Nachhinein prüfen und man kann irgendwann sagen, dieser Geschäftsplan war definitiv nachweisbar nicht auf Gewinne gerichtet. Dann muss sich der Fiskus ausklinken können. Aber ansonsten ist und bleibt es Sache des Unternehmers, den Geschäftsplan aufzustellen. Egal, ob das der langweilige 4%ige oder der hochriskante Technologieplan ist. Und der Staat – das ist auch Konsequenz von Art. 12 GG – ist halt darauf verwiesen, diesen Plan so zu akzeptieren, wie er gemacht worden ist, wenn er prinzipiell auf Gewinne gerichtet war. Dann gibt es aber keine „schlechten“ und „guten“ Einkunftsarten oder Quellen. Daher sollte der Ausgleich zwischen den Einkunftsquellen und Einkunftsarten möglich bleiben. Das hängt vielleicht auch damit zusammen, wie atomisiert man das Leistungsfähigkeitsprinzip interpretiert. Ich tendiere dazu, Einkunftsquellen und Einkunftsarten zusammen zu sehen und nicht sozusagen eine objektive Leistungsfähigkeit in ganz vielen kleinen Kästchen zu etablieren.

Prof. Dr. von Beckerath

Ich möchte die Frage noch mal etwas anders angehen als Herr *Schön* und provozierend fragen: Ist der Verlustvortrag wirklich notwendig, wenn man nach verschiedenen Einkunftsquellen differenziert und die Sache einmal ökonomisch betrachtet? Verlustvortrag bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, eher selten. Bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vielleicht auch entbehrlich. Bei Einkünften aus selbständiger Tätigkeit möglicherweise verzichtbar, zumindest in der Regel. Bei Einkünften aus Gewerbebetrieb kommen mir Bedenken, ob man da den Verlustvortrag braucht oder nicht. Vielleicht braucht man ihn. Aber wenn man ihn braucht und das ökonomisch betrachtet, dann ist es doch so, dass der Unternehmer profitiert vom Verlustvortrag in dem Augenblick, in dem er wieder Gewinne erzielt. Dann aber hat sich seine Lage ohnehin schon gebessert. Er bekommt dann eine zusätzliche Finanzspritze für sein Unternehmen. Und das zweite ist, wenn ich einen Verlust vortragen darf, was ist dann mit dem Fall, dass der Unternehmer seine Gewinne mit 50 % versteuert und der Verlustvortrag ihm aber nur eine Steuerersparnis von 25 % bringt. Ist das dann ausreichend? Vielen Dank.

Wendt

Ja, Sie wollen ja provozieren, das ist gelungen. Wie ist es denn mit dem Unternehmerrisiko? Wir haben eine Definition für denjenigen, der Gewer-

betreibender ist. Wir sagen nämlich, er muss Unternehmerinitiative entfalten und Unternehmerrisiko tragen. Natürlich besteht das Unternehmerrisiko darin, dass er Verlust macht. Der Arbeitnehmer wird dieses Risiko im Zweifel nicht haben, deswegen muss er es auch nicht eingehen; die Anwendungsfälle sind also gering. Aber für alle unternehmerischen Einkünfte gilt selbstverständlich, dass der Unternehmer nur dann investiert, wenn er summa summarum der Meinung ist, er tut etwas ökonomisch Vernünftiges. Und das kann man, glaube ich, ganz allgemein sagen, wenn wir über die Schädlichkeit von Verlusten reden. Niemand tut etwas ökonomisch unsinniges, außer den Liebhabern, die wir durch unsere Handhabung der Liebhaberei aussortieren aus den der Besteuerung unterliegenden Erwerbstätigkeiten. Aber alle anderen tun es nur, weil sie sich einen ökonomischen Erfolg ihrer Tätigkeit versprechen. Wenn der dann nicht eintritt, dann ist das jedenfalls nicht beabsichtigt gewesen. Das Problem liegt vielmehr darin, das ist ja auch schon hinreichend beklagt worden, dass der Gesetzgeber nicht dazu beiträgt, dass wir die Leistungsfähigkeit richtig messen. Und insofern würde ich Herrn *Kirchhof* nicht zustimmen, als er heute morgen gesagt hat, es gibt sozusagen eine Verlustgrundlage und jemand sucht nach einer Verlustgrundlage. Das tut er, weil er summa summarum sich aus der Steuerersparnis eine Verbesserung seines gesamtwirtschaftlichen Ergebnisses der Investition verspricht und das wiederum liegt daran, dass ihm das Steuerrecht gestattet, auf dem Papier Verluste zu erzielen, die ökonomisch gar keine Verluste sind. Also die Entscheidung kann doch nur sein, die Bemessungsgrundlage so festzulegen, dass nur echte und ökonomisch tatsächlich eintretende Verluste erfasst werden. Und dann brauchen wir uns keine Gedanken mehr darüber zu machen, dass wir eine Verlustgrundlage beseitigen müssen, die wird es dann nicht mehr geben.

Prof. Dr. Eckhoff

Ich möchte stärker betonen, dass eben Verluste sich wie Gewinne in der Zeit ereignen. Sicher ist das Jahr ein etwas willkürlich gewählter Zeitraum, aber irgendeine willkürliche Festlegung ist hier notwendig. Trotzdem lassen sich nicht alle wirtschaftlichen Ereignisse in ein Jahr hineinpresse. Jede Einkunftsart ist mit Verlustphasen und Gewinnphasen verbunden. Bei der nichtselbständigen Arbeit ist es die Ausbildungsphase und irgendwann kommt dann mal ein Ertrag. Wir haben riesige Bereiche, wo unendliche Anlaufkosten entstehen und in viel, viel fernerer Zukunft dann Erträge reinkommen. Man kann das nicht so atomisieren, dass wir im Prinzip sagen, dann, wenn die Gewinne einkommen, haben wir mit den Verlusten von früher nichts mehr zu tun, denn diese Verluste von früher müssen ja irgendwo finanziert sein. Die können ja darlehensfinanziert sein, jedenfalls trage ich sie als Last mit mir rum. Insofern kann ich den Gewinn nicht isoliert von früheren Verlusten sehen. Ich muss einen Zeitraum sehen, wo ich letzten Endes beides erfasse. Zur Veränderung des Steuersatzes: In der Verlustphase

habe ich mit dem 50 %igen Steuersatz kein großes Problem, in der Gewinnphase muss ich mich eben mit diesem Steuersatz auseinander setzen, den ich dann habe. Wenn das dann glücklicherweise nur 25 % sind, dann reicht es mir auch, wenn ich die Verluste zu 25 % geltend mache.

von Groll

Ich möchte mir eine Ergänzung gestatten zur Beantwortung Ihrer Frage, Herr *von Beckerath*: Ich habe Zweifel an ihrer Behauptung, dass die nichtselbständige Arbeit etwas ganz Verlustfernes ist. Wenn Sie an die Gegenwart denken, in der viele Menschen einmal einen selbständigen Beruf ausprobieren und dann doch wieder nichtselbständig werden, aber dafür 2 Jahre lang Vorstellungsgespräche in ganz Deutschland führen müssen, dann wär ich etwas vorsichtig mit der Aussage, nichtselbständige Arbeit sei ganz verlustfern.

Prof. Dr. Birk

Ich habe gewisse Gerechtigkeitsprobleme, wenn hier von einer Finanzspritze geredet wird, die durch den späteren Verlustvortrag gewährt werde. Und ich habe ehrlich gesagt auch Gerechtigkeitsprobleme, wenn man der Versagung des Verlustrücktrags das Wort redet. Nehmen wir mal den Fall an, jemand entschließt sich, im Dezember ein Unternehmen zu eröffnen, weil die Situation günstig ist und er macht im Dezember einen Gewinn von 1 Mio. und im Januar macht er einen Verlust von 1 Mio. Dann hat er innerhalb 2 Monaten Null verdient. Er zahlt aber für das Jahr, in dem der Dezember liegt, 500 000 Steuern und möglicherweise kriegt er den Verlust jahrelang nicht rein, vielleicht kriegt er ihn überhaupt nie rein. Dann hat er Null verdient, aber 500 000 Steuern bezahlt. Und wenn ich jetzt keinen Rücktrag gewähre, dann bedeutet das, dass eine Übermaßbesteuerung vorliegt. Und wenn er meinetwegen 2 Jahre später was verdient und kann den Verlust wenigstens dann verrechnen, dann bedeutet das nicht, dass er eine Finanzspritze bekommt, sondern dass die Übermaßbesteuerung, von der der Staat profitiert hat, schlichtweg nur rückgängig gemacht wird. Ich halte es für eine Frage der Gerechtigkeit, dass in diesen Fällen mit Verlusten auch fair umgegangen wird.

Dr. Balke

Im Anschluss an Prof. *Birk* möchte ich eine weitere Steuergerechtigkeitsfrage stellen. Kann es wirklich richtig sein, dass § 10d EStG an den Gesamtbetrag der Einkünfte und nicht an das zu versteuernde Einkommen anknüpft? Stellen Sie sich vor, jemand erleidet im Jahr 2001 einen Verlust in Höhe von 50 000 Euro, im Jahr 2002 erzielt er dagegen einen Gewinn von 50 000 Euro. Wenn nun mit dem Gewinn des Jahres 2002 allein der Verlust aus 2001 verrechnet wird, nicht aber der Grundfreibetrag, die Sonderaus-

gaben sowie die außergewöhnlichen Belastungen des Jahres 2002 von insgesamt 20 000 Euro, dann wirken sich die notwendigen Privatausgaben des Jahres 2002 weder im Jahr 2002 noch später aus. So wird das subjektive Nettoprinzip in der Periode, aber auch interperiodisch im Rahmen der Verlustverrechnung missachtet. Ansonsten wird von Prof. *Kirchhof* immer wieder die Gleichrangigkeit des objektiven und des subjektiven Nettoprinzips im Einkommensteuerrecht betont. Beim Verlustabzug soll das dann nicht mehr gelten. Dies ist zum Mindesten inkonsequent.

Dr. Kempermann

Herr *Wendt*, Sie haben gesagt, dass Sie den neuen § 10d für verfassungswidrig halten, insofern, wenn ich das richtig verstanden habe, als sich Verluste irgendwann endgültig nicht auswirken können durch die Streckung. Ist das so zu verstehen, dass Sie die Vorschrift insgesamt für verfassungswidrig halten oder nur in diesem Fall? Das scheint mir etwas schwierig abzugrenzen, und man muss ja auch berücksichtigen, dass ein ganz normaler unbegrenzter Verlustvortrag sich möglicherweise nicht auswirkt, weil das Unternehmen, z. B. eine GmbH, zwischendurch pleite gegangen ist.

Prof. Dr. Kirchhof

Ich glaube, wir haben eine große Linie von Herrn *Eckhoff* über Herrn *Wendt* bis zu Herrn *Schön*, die Gemeinsamkeiten betonen. Das sollten wir festhalten. Ich möchte nur eines hinzufügen, Herr *Wendt*, im Anschluss an Ihre Ausführungen. Entscheidend ist natürlich, dass der verlustbegründende Tatbestand richtig konturiert ist. Dazu hatte ich die Hoffnung, war ich schon innerlich sehr vergnügt, dass wir uns auf einen Konsens zu bewegen. Dann kam Frau *Sieker* in alter Verbundenheit und sagte, wir müssen das Prinzip der kaufmännischen Vorsicht einführen. D. h., der Steuerpflichtige soll etwas weniger versteuern, weil er unversteuertes Einkommen zur Sicherheit auf die Kante legen will. Das ist ein Gedanke, der im Bankenrecht richtig ist. Er begünstigt den Gläubiger oder auch den Arbeitnehmer, für eine gegenwartsnahe Besteuerung aber ist der Gedanke völlig verkehrt. Warum sollte dieses Vorsichtsprinzip nicht auch der LSt-Pflichtige nutzen dürfen? Nehmen wir den ersten Fall dessen, der ein Häuschen gebaut und Risikogeschäfte gemacht hat. Aber auch den 2. Fall dessen, der zu wenig Lohn erzielt und deswegen kein Häuschen bauen kann, aber auch gleich besteuert werden möchte. Wenn wir solche Tatbestände einführen, haben wir Ausnahmeregelungen, die den Steuersatz erhöhen. Dann sollen wir doch lieber wirklichkeitsnah den Tatbestand bilden und die Steuersätze senken. Lassen Sie uns, gerade nach dem Vortrag von Herrn *Wendt*, der sehr viel Erhellendes zum objektiven Nettoprinzip gesagt hat, bei diesem objektiven steuerlichen Nettoprinzip bleiben. Zweitens lassen Sie uns verabschieden den Gedanken des Lebensinkommens, der die Freiheit dramatisch gefährdet, wenn wir ihn ernst nähmen. Würden wir jemanden heute steuerlich verschonen, weil er in

30 Jahren die Steuer zahlt, die er heute schuldet, dann müssten wir ihn auf das dann verfügbare Einkommen und die Erbmasse binden. Er darf dann nicht mehr spekulieren oder in die Spielbank gehen. Dann fordert der Fiskus – und damit ist die Eigentümerfreiheit am Ende –, dass er fein säuberlich dieses Geld aufbewahrt, damit er am Schluss zugreifen kann. Und wenn er dann zugreift, sagen wir mit 25 % ESt und mit 25 % Erbschaft-St, also mit 50 % auf die Vermögenssubstanz, die unbesteuerbares Einkommen ist, dann wird jedes Privateinkommen zerstört. Ob das ein privater Anlagefonds, eine private Kunstsammlung, ob es ein Unternehmen ist, die Lebensinkommenbesteuerung wäre das System, um die Privatnützigkeit des Eigentums in der Generationenfolge zu zerstören. Deswegen darf das nicht sein. Gerade weil wir jetzt auf einer so leichten und freiheitsbewussten Diskussionshöhe sind, wollte ich hinzugefügt haben, wir sollten den Gedanken der Besteuerung des Lebensinkommens, den ja glücklicherweise niemand ernst nimmt – auch dessen Vertreter wollen periodisch besteuern –, verabschieden.

Wendt

Ich glaube, ich bin in allen 3 Fragen angesprochen gewesen. Zunächst zu der Frage nach dem Verhältnis von subjektivem und objektivem Nettoprinzip, zur Frage also, wo der Verlust abzuziehen ist: Das subjektive Nettoprinzip sagt ja nur, dass keine Besteuerung stattfinden darf, wenn ein Einkommen nicht erzielt wird, das oberhalb des Existenzminimums liegt. Nicht mehr und nicht weniger. Das bedeutet, wenn in diesem Jahr kein Einkommen erzielt wird, weil Verluste erzielt worden sind, dann findet keine Besteuerung statt. Ich muss nicht etwa die unabwendbaren Privatausgaben konservieren, das wäre ja Ihre Lösung, indem ich den Verlust nachrangig abziehe und erst die existenzsichernden Aufwendungen abziehe. Meiner Meinung nach, das habe ich vorhin ja auch ausgeführt, muss der Verlust in einem späteren Jahr an der selben Stelle abgezogen werden, wo er im Erstjahr zu berücksichtigen wäre. Also bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte, da würde ich den Verlust abziehen. Und das subjektive Nettoprinzip fordert m.M. nach nichts anderes.

Zu Herrn *Kempermann*, also zu der Frage, wie lange denn diese Verluste vortragsfähig sein müssen, ob sich daraus die Verfassungswidrigkeit dann ergibt. Ich hatte ausgeführt, dass es sein kann, dass Verluste, wenn sie sehr lange vorgetragen werden müssen, möglicherweise nach dem neuen System irgendwann nicht mehr verrechnet werden können, oder dass keine Einnahmen mehr erzielt werden, die die Ausgaben übersteigen, so dass keine Masse für den Ausgleich der Verluste mehr da ist. Natürlich, wenn die Vorschrift verfassungswidrig ist, dann ist sie insgesamt verfassungswidrig, ein bisschen verfassungswidrig gibt es nicht. Aber die Frage wäre ja, ob man nicht verfassungskonform auslegen kann, um in diesen kritischen Fällen eine Verfassungswidrigkeit zu verhindern. In den anderen Fällen ist es ja in Ordnung. Das würde ich in Erwägung ziehen, erstens. Zweitens, ich hatte gesagt, dass

es eine gewisse Dauer geben muss, in der der Gesetzgeber die Abzugsfähigkeit von Verlusten garantiert. Es muss nicht unbegrenzt sein. Es muss auch nicht bis zum Lebensende sein. Nach einer gewissen Zeit wird der Gesetzgeber um so eher einschreiten können und die Verluste irgendwann abschneiden können. Ich weiß nicht, wie man das allgemeingültig formulieren kann. Ich denke, das hängt von den jeweiligen Bedingungen des Verlustabzugs ab. Wenn wir uns den § 10d jetzt ansehen mit dieser Grenze von 1 Mio. Euro absolut plus noch mal 60 %, man kann sich das auch mit anderen Prozentsätzen vorstellen oder mit anderen absoluten Sockelbeträgen. Je nach dem muss die Grenze der Dauer der Berücksichtigung auch eingerichtet werden.

Und dann, Herr *Kirchhof*, zu der Frage des Lebenseinkommens. Tatsächlich tut das keiner. Wenn wir auch dieses Axiom haben, man müsse das Lebenseinkommen besteuern. Ich glaube, das ist die überhaupt grundlegendste Frage, die wir erst mal klären müssen. Darüber sollte Einvernehmen herrschen, weil wir erst dann wissen, was ist die folgerichtige Verfahrensweise des Gesetzgebers bei der Bemessung des Einkommens. Und solange nicht Klarheit darüber besteht, was die Bemessungsgrundlage sein soll, solange können wir mit den anderen Fragen auch nicht weiterkommen. Und ich denke, dass diese Diskussion noch nicht zu Ende ist. Ich denke allerdings, dass der Gesetzgeber selber entscheiden kann, was er will. Das gehört zu den Dingen bei der Auswahl des Leistungsfähigkeitsindikators. Der Gesetzgeber kann sagen, m. M. nach, ich wähle als Indikator ein bestimmtes Periodeneinkommen aus, oder er kann sagen, ich wähle das Lebenseinkommen als Leistungsfähigkeitsindikator aus. Das liegt in seinem Entscheidungsermessen und so, wie er sich einrichtet, so muss es folgerichtig umgesetzt werden. Die Steuerwissenschaft kann jetzt Vorschläge bereit halten, warum der Gesetzgeber sich für das eine oder das andere entscheiden sollte. Ich meine, dass wir im Moment jedenfalls auch nicht erkennen können, dass der Gesetzgeber bisher der Meinung anhängt, es gäbe nur eine Periodenbesteuerung. Sonst kann ich mir alle Fragen etwa nicht erklären, die mit thesaurierten stillen Reserven zusammen hängen. Warum erfassen wir plötzlich am Ende der Berufstätigkeit die stillen Reserven beim Gewerbetreibenden, wenn wir doch eigentlich vorher schon alles abgegolten haben. Das müsste dann voraussetzen, dass auch irgendwelche anwachsenden stillen Reserven vielleicht vorher besteuert werden. Große Gefahr: keine Liquidität und trotzdem Besteuerung. Die Frage muss erst mal für die Praxis brauchbar und ohne dass man die Unternehmer abwürgt geklärt werden.

Prof. Dr. Eckhoff

Herr *Wendt*, Sie sagen, der Gesetzgeber kann entscheiden. Das macht mich eigentlich ganz hoffnungsfroh. Ich bin relativ sicher, dass der Gesetzgeber nicht auf die Idee kommt, unser aller Versterben abzuwarten, um richtig zuzugreifen zu können. Von daher bin ich mir sicher, das Lebenszeitprinzip wird

nie geltendes Prinzip der Gesetzgebung sein. Sie haben auch einmal gesagt, Herr *Wendt*, es muss einen gewissen Zeitraum geben. Irgendwann muss man mal abrechnen. Das ist eben das Problem, der Lebenszeitraum ist nicht „gewiss“. Wenn es nicht der Lebenszeitraum sein kann, welcher Zeitraum kann es denn sein? Herr *Birk*, Sie haben mit ihrem Beispiel das Problem des Rücktrages sicher auf die Spitze getrieben. Meine Vorstellung ist wirklich die, am Ende des 31. 12. steht die Leistungsfähigkeit des Jahres fest. Die wird besteuert und wenn dann anschließend die Verluste im Januar in gleicher Höhe eintreten, dann ist das ein Problem der Zukunft. D. h., derjenige muss dann sehen, dass er irgendwann in Zukunft noch mal Einkünfte erwirtschaftet, mit denen er verrechnen kann. Ansonsten wird er mit diesen Verlusten nicht viel anfangen können. Begründen kann ich das in der Tat nur mit der gebotenen Rechtssicherheit. Wir alle haben abgeschlossene Zeiträume irgendwann einmal abgerechnet. Sowohl der Staat hinsichtlich seines Ertrages, als auch der Steuerpflichtige, der ja auch etwas davon hat, wenn er weiß, 2002 ist jetzt abgebucht und erledigt. Ich gebe allerdings zu, in so einem Extremfall wie Ihrem, da werde ich wieder wackelig, dann denke ich an Billigkeitsmaßnahmen, zugestanden.

Wendt

Nur eine kurze Erwiderung, wenn es gestattet ist. Wenn ich den Fall von Herrn *Birk* so bilden würde, dass der Unternehmer deswegen einen Gewinn erzielt, weil er einen Zuschuss bekommt, einen bedingt rückzahlbaren Zuschuss. Dieser Zuschuss muss von ihm versteuert werden, weil er nämlich steuerlich nach § 5 Abs. 2a EStG nicht zurückgestellt werden darf. Er versteuert also im 1. Jahr diesen Zuschuss und im nächsten Jahr muss er ihn zurückzahlen. Da wird doch wohl niemand vertreten wollen, dass er das nicht berücksichtigen kann. Das halte ich für völlig ausgeschlossen. Da ist schon der § 5 Abs. 2a für sich ein Systembruch, aber wenn Sie ihn mal tolerieren, weil wir sagen, wir wollen die Bemessungsgrundlage etwas gleichförmiger machen und dafür sorgen, dass das Steueraufkommen gleichförmig bleibt, dann meine ich, muss man mindestens die Konsequenz daraus ziehen und die Ausgaben, die später dann anfallen, berücksichtigen. Das ist ein Gebot des objektiven Nettoprinzips in Verbindung mit Art. 14 GG, meine ich.

Prof. Dr. Seer

Herr *Kirchhof*, man könnte jetzt auch genau so sagen, vergessen Sie Ihr Abschnittsprinzip. Sie können es sowieso nicht durchhalten. Und das gleiche gilt für Herrn *Eckhoff*. Herr *Eckhoff* hat das Periodizitätsprinzip als materiellrechtlich, verfassungsrechtlich fundiert angesehen, hat dann aber sofort danach gesagt, als § 10d zur Überprüfung stand, ja, die Einschränkung des § 10d sei gerechtfertigt. Nach seinem Ansatz müsste er aber umgekehrt sagen, der § 10d ist überhaupt überperiodisch zu rechtfertigen. Ein lebenszeitlicher Ansatz heißt ja nicht, dass man bis zum Todeszeitpunkt abwartet. Na-

türlich nicht. Es soll keine Schlussbesteuerung erst irgendwann nach einer Lebensperiode stattfinden. Das, glaube ich, vertritt auch niemand, der für den lebenszeitlichen Ansatz eintritt. Es geht einfach darum zu sehen, dass eine überperiodische Betrachtungsweise erforderlich ist, weil das Wirtschaften eben überperiodisch geschieht. Und da haben Sie, Herr *Wendt*, mir aus der Seele gesprochen. Ich meine, es ist richtig so, dieses eben überperiodisch zu sehen. Das Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit macht eben nicht am 31.12. halt, sondern ist überperiodisch angelegt. Ob man das nun lebenszeitliche Betrachtungsweise nennt, oder ob man das überperiodisches Wirtschaften-Betrachtungungsweise nennt, das ist mir im Grunde egal. Man sollte nur nicht so tun, als würden die Vertreter dieses lebenszeitlichen Ansatzes ernsthaft fordern, am Schluss eines Lebens erst die Besteuerung anzusetzen. Das ist natürlich Nonsens.

Prof. Dr. Söhn

Ich kann an das anknüpfen, was Herr *Seer* gesagt hat. Ich habe ebenfalls den Eindruck, dass zwischen den Positionen von Herrn *Eckhoff* und Herrn *Wendt* ein fundamentaler Gegensatz besteht, den man nicht unter den Teppich kehren sollte. Wenn ich Herrn *Eckhoff* wörtlich nehme, müsste der ganze § 10d EStG gerechtfertigt werden; für jede Vortragsfähigkeit wäre eine besondere sachliche Rechtfertigung erforderlich. Herr *Wendt* käme zum genau entgegengesetzten Ergebnis. Er würde sagen, jede Beschränkung der Vortragsfähigkeit ist rechtfertigungsbedürftig. Und da Herr *Wendt* seine Ansicht vor allem auf verfassungsrechtliche Erwägungen stützt, würde mich interessieren, wie Herr *Eckhoff* zu den verfassungsrechtlichen Gründen für eine zwingende Vortragsfähigkeit steht. Was ökonomisch richtig oder falsch ist, hat Herr *Schön* gesagt. Hier geht es aber zunächst um die Frage, was verfassungsrechtlich vorgegeben ist. Was wäre etwa, wenn der ursprüngliche Vorschlag im Karlsruher Entwurf, die Vortragsfähigkeit auf 5 Jahre zu beschränken, in ein neues EStG aufgenommen würde?

Prof. Dr. Lehner

Ich möchte doch noch einmal auf die Reichweite des Periodizitätsprinzips hinweisen. Das Leistungsfähigkeitsprinzip prägt nicht nur die Konkretisierungen des subjektiven und des objektiven Nettoprinzips, sondern es gebietet auch typisierende Gleichbehandlung in der Zeit. Das hat Herr *Wendt* sehr deutlich vorgetragen. Und wie bei jeder anderen Anwendung des Gleichheitssatzes auch, müssen wir in Fällen, in denen besondere verfassungsrechtliche Gründe Abweichungen erfordern, auch von dieser Typisierung in der Zeit Abweichungen zulassen. Dies gilt vor allem für die Berücksichtigung von Verlusten, die im Veranlagungszeitraum ihrer Entstehung nicht bzw. nicht vollständig mit positiven Einkünften ausgeglichen werden können. Grundlage dafür ist das verfassungsrechtlich verankerte objektive Nettoprinzip.

Prof. Dr. Kirchhof

Ich wollte bekräftigen, was Herr *Seer* gesagt hat zur Gleichheit in der Zeit. Ich glaube, wir sind uns einig über eine Periode von 365 Tagen. Das ist der gregorianische Kalender, an den wir als Ordnungsprinzip anknüpfen. Das ist nicht unser Thema. Sondern unsere Frage ist, ob wir gegenwartsnah besteuern. Wenn Herr *Seer* zurecht sagt, wir müssen überperiodisch denken, weil das menschliche Leben sich nicht in Jahren oder Veranlagungszeiträumen parzellieren lässt, dann ist das richtig. Aber damit entsteht die offene Frage: Wie sollen wir dann besteuern? Antwort: Gegenwartsnah. Mir geht es um den verfassungsrechtlichen Ansatz, nicht um eine systematische Analyse des geltenden ESt-Rechts mit seinen Fehlern. Mit den vielen Fehlern können Sie dort kein System entwickeln, das wäre Selbstbetrug. Aber verfassungsrechtlich ist das Prinzip klar. Wer heute diesen Markt, diese Rechtsordnung, diese Nachfragekraft in Deutschland nutzt, um einen Gewinn zu machen, der muss heute zur Finanzierung dieses Systems beitragen. Das ist die Gleichheit in der Zeit. Und die Freiheit in der Zeit sagt, wenn jemand heute einen Gewinn macht und der Staat nimmt ihm heute 25 % weg, entlässt ihn dann aber in den Garten der Freiheit mit den verbleibenden 75 %, dann ist das schonender, als wenn er ihm heute 100 belässt mit einem Vorbehalt, irgendwann einmal werde er 25 wegnehmen. Denn dann meint der Bürger, er hätte 100 % Gewinn zur eigenen Verfügung und legt diesen entsprechend an, kauft sich Aktien, einen Renoir, ein Unternehmen. Deshalb wirkt es freizeitschonender, regelmäßig, gegenwartsnah von Staats wegen den Teil zu nehmen, der dem Staat gebührt und dann dem Bürger die Sicherheit zu geben, er sei in der Zukunft von Steuern frei.

Pfizenmayer

Vor 2 oder 3 Jahren hat der Herr Ministerialrat *Eversberg* vom Finanzministerium NRW auf einer Fachtagung in Berlin „Kapitalgesellschaft 2003“ einen interessanten Vorschlag gemacht. Man könnte vielleicht dem Steuerpflichtigen oder dem Unternehmer das Wahlrecht geben, die Verluste über einen bestimmten Zeitraum für die Zukunft zu verteilen. Das war im Rahmen einer unsäglichen Diskussion über § 8 Abs. 4 KStG ein interessanter Ansatz. Und ich wollte einfach hier diesen Vorschlag weitergeben. Ich glaube, unsere Mittelständler wären oftmals sehr daran interessiert, die Verluste über einen Zeitraum, den sie überschauen können, zu verteilen, wenn sie das Wahlrecht hätten. Und außerdem meine ich, dass im Zeitalter der geforderten Planungsrechnungen im Unternehmen, es gibt ja heute kaum noch Unternehmen, die ohne Planungsrechnungen sind, eine solche zeitliche Vorschau durchaus interessant wäre. Vielen Dank

Prof. Dr. Eckhoff

Herr *Seer*, ich möchte zunächst auf ihren Einwand eingehen. Mit geht es zunächst einmal darum, einfach das richtige Prinzip an den Anfang zu stellen. Ist es die richtige Zielvorstellung, Lebenseinkommen zu besteuern oder ist es die richtige Zielvorstellung, einen begrenzten, wie auch immer definierten Zeitraum zu besteuern? Mir scheint, dass die Vorstellung einer Besteuerung des Lebenseinkommens nicht nur unpraktikabel ist. Sie sagen selber, das will ja auch niemand verwirklichen. Ich meine, sie kann nie praktikabel sein und ist deshalb das falsche Ausgangsprinzip. Das richtige Ausgangsprinzip ist das der Periodizität. Herr *Söhn*, ich glaube andererseits nicht, dass mit der Entscheidung zwischen Periodizität und Totalität auch die Entscheidung über den Verlustvortrag getroffen ist. Prinzipien sind abwägungsfähig. Wir können nicht nur ein Prinzip als absolut hinstellen und daraus das gesamte ESt-Recht konstruieren. Dagegen steht das objektive Nettoprinzip, das sagt, grundsätzlich muss ich eben Verluste ebenso berücksichtigen wie positive Einkünfte. Ich glaube, dass der Staat sich nicht aus den Verlusten herausstehlen darf. Er muss sie akzeptieren, wie ich meine, in voller Höhe. Es gibt keine verfassungsrechtliche Begründung dafür, zu sagen, ich kann Verluste irgendwann kappen. Die einzige Begründung, die ich dafür geben könnte, ist die des Finanzministers: Ich brauche Geld. Und das ist ein schwaches Argument, das reicht mir nicht aus für eine Kappung. Man mag sich über eine Streckung unterhalten. Auch da hab ich Bauchschmerzen. Bei einer definitiven Kappung werden nur noch fiktive Einkünfte besteuert. Ich meine also, die Verluste müssen irgendwo hin. Ich denke allerdings immer noch über den Einwand von Herrn *Birk* nach, ob man den Rücktrag wirklich abschaffen kann. Da bin ich mir nicht ganz sicher. Zu dem letzten Einwand: Wenn wir uns für den Ausgangspunkt Periodizität entscheiden, dann heißt das gleichzeitig, Verluste müssen so zeitnah wie möglich berücksichtigt werden. Und das ist gestaltungsfreundlich. Ohnehin glaube ich, dass das ESt-Recht auch hier weitgehend gestaltungsfreundlich ist. Ich habe auch mit dem gegenwärtigen Wahlrecht beim Rücktrag meine Probleme. Ohne Wahlrecht aber hat der Steuerpflichtige eben nicht die Möglichkeit, ein Polster von Verlusten anzulegen, das er irgendwann abrufen kann. Auch das entspräche in meinen Augen nicht der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.

Herr Wendt

Ja, ich kann ganz kurz antworten. Herr *Söhn*, Sie haben mich ganz richtig verstanden. Mir scheint es erforderlich, dass man die Begrenzung des Verlustvortrags rechtfertigt. Da unterscheiden wir uns im Ansatzpunkt. Ich bin allerdings der Meinung, dass Ihre Lösung, wie könnte ich auch anderer Auffassung sein, verfassungsrechtlich ebenfalls vertretbar ist. Herr *Lehmer* hat es ja gesagt. Das Periodisierungsprinzip muss durchbrochen werden, so weit das objektive Nettoprinzip im Rahmen seiner Schutzwirkung durch Art. 14 betroffen ist. Darüber hinaus halte ich alles für verfassungsrechtlich denkbar

und meine damit Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers. Aber vielleicht kann man noch mal den Gedanken in die Diskussion werfen, den der Sachverständigenrat jetzt für seine Lösung hat. Sie wissen, das ist eine duale Steuer, die er vorsieht, zwei Schedules. Und zwischen denen kann man Verluste natürlich nicht ausgleichen, es wäre jedenfalls nicht systemkonform, das zu machen. Aber der Sachverständigenrat sieht dann vor, eine Steuergutschrift zu bekommen. Wenn man in der einen Schedule nun einen Verlust hat, kann man mit der Steuer aus der anderen Schedule verrechnen. Das basiert auf der Vorstellung, dass unterschiedliche Steuersätze auf die beiden Schedules angewendet werden. Wie wäre es denn, die Verluste über Steuergutschriften zu erfassen. Damit wäre auch das Problem weg, das vorhin schon angesprochen wurde: in dem einem Jahr habe ich einen niedrigen Steuersatz, im anderen einen hohen Steuersatz und dann kommt eine überproportionale Entlastung zu Tage. Man könnte vielleicht an solche Steuergutschriften denken. Ich habe noch kein Modell dafür, aber vielleicht könnte man das heute entwickeln.

Prof. Dr. Eckhoff

Ich habe den Verdacht, dass die Steuergutschrift in die Richtung der Gestaltungsfähigkeit geht, über die wir gerade gesprochen haben. Ich habe dabei die Befürchtung, Schedule heißt nicht nur mangelnde Verrechnungsfähigkeit von Verlusten, sondern Schedule heißt auch notwendig unterschiedliche Steuersätze. Für mich ist dann das Leistungsfähigkeitsprinzip am Ende.

Prof. Dr. Schön

Vielen Dank. Ich glaube, die Diskussion zwischen Herrn *Kirchhof* und Herrn *Seer* hat in der Tat mehr Gemeinsamkeiten aufzuweisen, als auf den ersten Blick erscheint. Dafür muss man sich aber darüber im Klaren sein, was man mit Lebenseinkommensbesteuerung meint. Ihre Kritik, Herr *Kirchhof*, an der Lebenseinkommensbesteuerung scheint sich gegen eine bestimmte Form der Lebenseinkommensbesteuerung zu richten, nämlich die der – technisch gesprochen – sparbereinigten Konsumsteuer, die gewissermaßen überhaupt erst abwartet, bevor der steuerliche Zugriff erfolgen kann, bis aus dem investierten Vermögen irgendwann mal, vielleicht erst zum Lebensende, ein Konsum wird. Diese Form der überperiodischen Besteuerung steht in der Tat im Widerspruch zu der Grundannahme, dass die Steuer auch eine Art Entgelt für die laufende staatliche Leistung, für die Verfügungsstellung von Infrastruktur, von Rechtsordnung etc. steht. Es kann nicht sein, dass etwa ein großes Unternehmen über Jahrzehnte staatliche Infrastrukturangebote in Anspruch nimmt und erst in 30 Jahren dafür bezahlt.

Eine ganz andere Frage ist aber die, ob wir im Rahmen unserer bisherigen, klassischen ESt, die an der Reinvermögenszugangstheorie orientiert ist und nicht erst den späteren Konsumakt oder gar den Tod abwartet, ob wir in die-

sem Rahmen stärker Lebenseinkommen- oder stärker periodische Aspekte berücksichtigen sollen. Und da scheint mir schlicht das Beispiel von Herrn *Birk* sehr treffend zu sein. Da steckt auch ein Stück Willkürverbot drin. Wir brauchen den überperiodischen Ausgleich vielleicht nicht, weil wir auf ein Lebenseinkommen zustreben, aber doch weil wir die technischen Abgrenzungen zwischen einzelnen Jahren nicht als das letzte Wort hinnehmen können und insoweit auch nicht als den Ausgangspunkt, dem gegenüber der § 10d EStG rechtfertigungsbedürftig wäre. Dann hätte sich wirklich die logische Reihenfolge umgekehrt.

Vielleicht noch ein kleiner Satz zur Diskussion zwischen Frau *Sieker* und Herrn *Kirchhof* über die handelsrechtliche Verlustvorsorge. Es kann in der Tat nicht darum gehen, erzielt es Einkommen in eine steuerfreie Rücklage stellen zu können. Es geht aber darum, in Unsicherheitssituationen diese Unsicherheit entweder dem Steuerpflichtigen oder der Finanzverwaltung zuzuweisen. Dem dienen Rückstellungen für drohende Verluste, die übrigens sowohl im HGB als auch in den IAS mit Selbstverständlichkeit akzeptiert werden, und diese Drohverlustrückstellungen entlasten dann wieder das Thema „Verlustrücktrag“. Denn das, was gar nicht eingezahlt worden ist, muss auch nicht im Folgejahr mit nachteiligen Wirkungen für die Kassen zurückgegeben werden. Und daher ist auch die Rückstellung für drohende Verluste, würde es sie geben, eine systematische Regelung im Rahmen des Steuerrechts. Warnen möchte ich vor allem davor, diese systematischen Verlustberücksichtigungsregeln gewissermaßen einzutauschen gegen eine geringfügige Steuerermäßigung. Für Unternehmen in der Krise, und das habe ich im Gespräch mit Beratern und Unternehmern oft festgestellt, ist die angemessene Berücksichtigung der Verluste unendlich wichtiger als ein Steuersatz, der 5 % unter dem bisherigen Steuersatz liegt. Und daher sollten wir uns nicht auf die schiefe Ebene begeben, hier anerkannte Grundsätze aufzugeben, nur um eine populär akzeptierte Steuersenkung finanzieren zu können.

Dr. Clemm

Zunächst möchte ich mich Herrn *Schön* anschließen. Ich habe aber zwei Fragen oder Anmerkungen zu Herrn *Kirchhof*. Die erste ist, Sie haben gesagt, ein Unternehmen, das hier bei uns alle Vorteile der Infrastruktur in Anspruch nimmt, das muss eigentlich auch eine Mindeststeuer bezahlen. Ich meine, dies würde unserem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit widersprechen. Wir besteuern doch nach der Höhe der erzielten Gewinne und Verluste und nicht nach der Inanspruchnahme unserer Infrastruktur durch die Steuerpflichtigen. Das sind m. E. zwei ganz unterschiedliche Prinzipien und Aspekte.

Mein Thema vorhin war übrigens nur die Fragwürdigkeit unserer Bemühungen um eine realitäts- und gegenwartsnahe Ermittlung der zu besteuern

Ergebnisse (Gewinne einerseits und gegenüberzustellende bzw. zu verrechnende [zu saldierende] Verluste andererseits). Die Frage, wie wir dabei bewerten, habe ich dabei ausgeklammert. Hierzu wird Herr Prof. *Herzig* vielleicht morgen einiges ausführen. Ich meine jedenfalls, die Inanspruchnahme der deutschen Infrastruktur wäre keine Rechtfertigung für die Beschneidung der Verrechenbarkeit von Verlustvorträgen. Das Zweite: Der Vergleich zwischen den Lohneinkünften und den Unternehmer- bzw. Unternehmensgewinnen unter Besteuerungsaspekten erzeugt bei mir immer ein gewisses Bauchgrimmen, weil ich meine, dass dabei die Unterschiede in puncto Risiken und „Endgültigkeit“ nicht beachtet werden. Denn natürlich sind doch die Lohneinkünfte, die dem Empfänger bar ausbezahlt oder auf ein Bankkonto überwiesen werden, für ihn frei verfügbar und zwar „endgültig“, während die bilanziell ermittelten Gewinne oder Gewinnanteile an Unternehmen – die sog. „Nettovermögenszugänge im Unternehmerbereich“ – diese Attribute wohl eindeutig nicht aufweisen, weder hinsichtlich der Risikobehaftetheit noch in puncto klarer Abgrenzung und Verfügbarkeit. Und daher plädiere ich dafür, mit diesen Vergleichen vorsichtiger zu operieren.

Prof. Dr. Birk

Ja, noch mal zu der Grundfrage Periodizitätsprinzip oder Lebenseinkommensprinzip. Ich habe auch, und das passt so ganz gut an die Äußerung von Herrn *Clemm*, gewisse Probleme damit, alle Einkunftsarten hier in dem gleichen Licht zu sehen. Es ist ein großer Unterschied, ob ich eine Quelle habe, aus der ständig gleichmäßige Einkünfte fließen, oder ob ich Einkünfte habe, wo Verluste und Investitionschancen usw. zusammen hängen und deshalb jede Abschnittsbetrachtung zu höchst willkürlichen Ergebnissen führen kann. Gerade bei Gewinneinkünften dürfte kein anderes Prinzip als das Lebenseinkommensprinzip gerecht sein.

Prof. Dr. Eckhoff

Zum Thema Risiko. Das scheint bei Herrn *Schön*, bei Herrn *Clemm*, bei Herrn *Birk* ein gemeinsamer Nenner zu sein. Herr *Schön*, Sie haben einmal gefragt, wer das Risiko trägt? Wenn man von der Prämisse ausgeht, dass der Steuerzahler selber den Geschäftsplan aufstellt und ihn auch zu verantworten hat, dann trägt er auch das Risiko. D. h., dass er nicht Vorsicht auf Kosten des Staates betreiben kann. Deshalb halte ich die Zurückdrängung des Vorsichtsprinzips für angemessen. Er darf den Plan machen, er geht das Risiko ein, aber er hat es dann auch, er kann es nicht zu Lasten des Fiskus gewissermaßen in die Zukunft verlagern. Deswegen meine ich, geht die handelsrechtliche Vorsicht zu weit, das ist eine ähnliche Diskussion, wie wir sie bei Frau *Sieker* gehabt haben. Herr *Clemm*, ich bin mir nicht ganz sicher, ob Löhne risikofrei sind. In der gegenwärtigen ökonomischen Situation glaube ich, dass sie risikobehafteter sind, als Sie es dargestellt haben. Nur: Die Frage, ob ich 1 Euro mit Risiko erworben habe oder 1 Euro ohne Risiko erworben ha-

be, ändert nichts am Betrag. Und ich bin immer noch davon überzeugt, egal wie und wo ich ihn mir beschafft habe, 1 Euro muss wie 1 Euro besteuert werden. Daran können wir nicht vorbei, wenn wir nicht wirklich eine Menge Prinzipien über Bord schmeißen.

Einwand aus dem Hintergrund

Das hängt dann mit der Aussagekraft der Bilanz zusammen. Wenn die noch aussagekräftig ist, ist der Euro am Ende noch 1 Euro. Das meine ich auch zu Herrn Birk. Letzten Endes zählt für mich das, was ich besteuern kann, das ist der absolute Betrag, und ich differenziere da nicht, wo ich ihn hergeholt habe.

Verlustausweis, Bemessungsgrundlage, Verlustberücksichtigung

Dr. Michael Kempermann
Richter am Bundesfinanzhof, München

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none">I. EinleitungII. Verlustausweis<ul style="list-style-type: none">1. Im Handelsrecht<ul style="list-style-type: none">a) Jahresabschluss des Einzelkaufmanns und der Personenhandelsgesellschaftb) Jahresabschluss der Kapitalgesellschaftenc) Konzernabschlussd) Verlustausweis im Hinblick auf Gesellschafter, insbesondere Gewinnausschüttungen und Entnahmen2. Im Steuerrecht<ul style="list-style-type: none">a) Steuererklärung (Feststellungserklärung i. S. des § 181 Abs. 1 i. V. m. § 180 Abs. 1 Nr. 2 AO)b) Eintragung eines Freibetrags auf der Lohnsteuerkartec) Gesondert festzustellende VerlusteIII. Bemessungsgrundlage – Bestimmungsgrößen<ul style="list-style-type: none">1. Grundsatz2. Entstehungsgründe für unechte Verluste<ul style="list-style-type: none">a) Unvollständige, zu niedrig bewertete Einnahmenb) Fiktive, überbewertete Aufwendungenc) PhasenverschiebungIV. Verlustberücksichtigung<ul style="list-style-type: none">1. Grundsatz<ul style="list-style-type: none">a) Allgemeine Voraussetzungen<ul style="list-style-type: none">aa) Steuerbarkeit, Gewinnerzielungsabsichtbb) Subjektidentitätcc) Wirtschaftliche Beeinträchtigung | <ul style="list-style-type: none">b) Unterscheidung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten nach der Auswirkung auf die Einkunftsarten<ul style="list-style-type: none">aa) Horizontaler (interner) Verlustausgleichbb) Vertikaler (externer) Verlustausgleichc) Unterscheidung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten nach dem zeitlichen Bezug<ul style="list-style-type: none">aa) Innerperiodischbb) Periodenübergreifend2. Ausnahmen<ul style="list-style-type: none">a) Gründe für Beschränkung der Verlustverrechnung<ul style="list-style-type: none">aa) Entstehungsweise der Verlustebb) Art der Einkünftecc) Missbrauchsvermutungb) Beschränkungen der Verlustberücksichtigung der Höhe nach<ul style="list-style-type: none">aa) Beschränkung auf horizontalen Verlustausgleich und -abzugbb) Beschränkung auf horizontalen Verlustabzug innerhalb derselben Einkunftsquellecc) Beschränkung auf die wirtschaftliche Belastungdd) Steuerfreiheit entsprechender Gewinne nach DBAc) Zeitliche Streckung des Verlustabzugs (§ 10d EStG n.F.)3. Mögliche Konzepte zur Vermeidung unerwünschter Auswirkungen von Verlusten |
|--|---|

- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> a) Rechtstatsächlicher Hintergrund b) Behandlung von Verlusten in anderen Staaten und in den verschiedenen Entwürfen eines neuen EStG <ul style="list-style-type: none"> aa) Rechtsvergleichung bb) Entwürfe eines neuen EStG c) Konzepte gegliedert nach ihrer Wirkungsweise <ul style="list-style-type: none"> aa) Abschaffung von wirtschaftslenkenden Sonderabschreibungen etc. | <ul style="list-style-type: none"> bb) Änderung der Gewinnermittlung cc) Keine Verlustbeteiligung nicht haftender Gesellschafter dd) Generelle Beschränkung der Verlustverrechnung ee) Beschränkung des (inter-temporalen) Verlustabzugs <p>V. Zusammenfassung</p> |
|--|--|

I. Einleitung

Betrachtet man das mir gestellte Thema im Zusammenhang mit den anderen Themen dieser Tagung, so fällt auf, dass es mehrere Elemente enthält, die in anderen Vorträgen noch einmal einzeln behandelt werden. So hat heute Vormittag *Rolf Eckhoff* über Verluste im Einkommensteuerrecht referiert. Verluste definieren sich aber über ihre Bestimmungsgrößen („Bemessungsgrundlage“), dem zweiten Teil meines Themas. *Michael Wendt* hat über die Prinzipien der Verlustberücksichtigung gesprochen. Der dritte Teil meines Themas berührt sich nicht nur hiermit, sondern auch mit dem Vortrag von *Markus Heintzen* über die unterschiedliche Behandlung von Gewinnen und Verlusten, den wir morgen Vormittag hören werden. Daher liegt es nahe, mein Thema insgesamt als Überblick und Bestandsaufnahme zu verstehen.

II. Verlustausweis

1. Im Handelsrecht

Untersucht man, wo das Wort „Verlustausweis“ im Gesetz vorkommt, so stößt man zunächst auf die Vorschriften über den Jahresabschluss (§§ 247, 266, 275 HGB) in denen es heißt, dass bestimmte Posten in der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) des Kaufmanns „auszuweisen“ seien. In der Gewinn- und Verlustrechnung als Bestandteil des Jahresabschlusses (§ 242 Abs. 2 und 3) werden Aufwendungen und Erträge eines jeden *Geschäftsjahres* einander gegenüber gestellt. Sind die Aufwendungen eines Geschäftsjahres höher als die Erträge, wird ein Verlust „ausgewiesen“.

Daneben kennt das Handelsrecht den Begriff des Verlustes auch bezogen auf ein *bestimmtes Geschäft*, und zwar in Zusammenhang mit den Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 HGB – steuerlich unzulässig nach § 5 Abs. 4a EStG). Die Höhe der Verlustrück-

stellung wird in der Weise berechnet, dass Anspruch und Verpflichtung aus dem schwebenden Geschäft gegenübergestellt werden und der Verpflichtungsüberhang passiviert wird¹. Darum geht es aber nicht, wenn vom „Verlustausweis“ die Rede ist.

*a) Jahresabschluss des Einzelkaufmanns und der
Personenhandelsgesellschaft*

Das HGB stellt zunächst die für alle Kaufleute geltenden Vorschriften dar und schließt sodann ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften an. Der Inhalt der Bilanz des Einzelkaufmanns und der Personenhandelsgesellschaft ergibt sich daher aus der allgemeinen Regelung des § 247 HGB. Dort ist nur der (unaufgegliederte) Ausweis des Eigenkapitals ausdrücklich erwähnt. Der Grundsatz der Bilanzklarheit und -übersichtlichkeit (§ 243 HGB) gebietet es jedoch auch Einzelkaufleuten und Personenhandelsgesellschaften, das für Kapitalgesellschaften geltende Schema (§ 266 HGB) bis zur Gliederungstiefe der römischen Ziffern zu übernehmen².

Der Inhalt der GuV für Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften ist überhaupt nicht geregelt. Auch insoweit wird man sich aus Gründen der Klarheit und Übersichtlichkeit an dem für Kapitalgesellschaften geltenden Schema (§ 275 HGB) orientieren.

b) Jahresabschluss der Kapitalgesellschaften

Die Differenz zwischen Erträgen und Erwerbsaufwendungen heißt in den Gliederungsschemen für Bilanz (§ 266 HGB) und GuV (§ 275 HGB) „Jahresüberschuss“ bzw. „Jahresfehlbetrag“. Unter „Bilanzgewinn bzw. Bilanzverlust“ versteht das Handelsrecht ein Jahresergebnis, das unter Berücksichtigung seiner Verwendung ausgewiesen wird (fakultativ bei der GmbH, § 268 Abs. 1 HGB, zwingend bei der AG, § 158 Abs. 1 AG).

Der Jahresfehlbetrag wird grundsätzlich im Bereich des Eigenkapitals auf der Passivseite ausgewiesen, also als Negativposten im Bereich des Eigenkapitals. Der Bilanzleser soll auf einen Blick die Kapitalsituation des Unternehmens erkennen können³. Anders verhält es sich nur dann, wenn das Eigenkapital durch Verluste aufgebraucht ist (§ 268 Abs. 3 HGB).

In der Handelsbilanz wird auch der Verlustvortrag ausgewiesen (§ 266 HGB). Das gleiche gilt für die GuV der AG (§ 158 Abs. 1 AG). Wird die Bilanz gem. § 268 Abs. 1 HGB unter Berücksichtigung der Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt, geht der Verlustvortrag in dem Posten „Bilanzgewinn/-verlust“ auf. Seine Höhe ist im Anhang anzugeben.

1 BFH, Urt. v. 11. 2. 1988 – IV R 191/85, BFHE 153, 23, BStBl. II 1988, 661.

2 Vgl. *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG, § 5 Rz. B 70 m. w. N.

3 *Lorson/Knop*, in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung, § 268 HGB, Rz. 187.

c) Konzernabschluss

In dem Konzernabschluss nach US-GAAP und IAS sind latente Steuern auf Verlustvorträge (künftige Steuerersparnis) zu aktivieren, sofern ihre Entstehung hinlänglich wahrscheinlich ist (SFAS 109, IAS 12.34 – die beiden Regelungen unterscheiden sich im geforderten Wahrscheinlichkeitsgrad). Es handelt sich um Vermögenspositionen mit einem bestimmten Wert (deferred tax assets). Für den Konzernabschluss nach HGB ist die Auffassung im Vordergrund, dass auch § 274 Abs. 2 Satz 2 HGB die Bildung einer entsprechenden Bilanzierungshilfe gestattet⁴. Beschränkungen des steuerlichen Verlustvortrags in Bezug auf die Höhe (§ 10d Abs. 1 und 2 EStG), das Steuersubjekt (§ 8 Abs. 4 KStG) oder auf eine begrenzte Anzahl von Jahren (Referentenentwurf zum Steuerbegünstigungsabbaugesetz) führen regelmäßig zu einer Wertberichtigung des deferred tax assets⁵.

d) Verlustausweis im Hinblick auf Gesellschafter, insbesondere Gewinnausschüttungen und Entnahmen

Sowohl bei der AG als auch bei der GmbH darf ein Jahresüberschuss nicht ausgeschüttet werden, soweit er durch einen Verlustvortrag aufgezehrt wird. Das folgt bei der GmbH aus § 29 Abs. 1 GmbHG und bei der AG aus § 174 Abs. 1 und 2 Nr. 2 i. V. m. § 158 Abs. 1 AG. Bei Personengesellschaften ist zu unterscheiden:

OHG: Der Verlust eines Geschäftsjahres wird nach § 120 HGB auf die Gesellschafter verteilt; falls im Gesellschaftsvertrag nicht anders geregelt, nach Köpfen (§ 121 Abs. 3 HGB). Er wird vom Kapitalanteil des Gesellschafters abgeschrieben (§ 120 Abs. 2 HGB). Der Kapitalanteil kann negativ werden. Das führt zum Verbot weiterer Entnahmen (§ 122 HGB). Bei Liquidation der Gesellschaft ist ein negativer Kapitalanteil den Mitgesellschaftern oder Gläubigern gegenüber auszugleichen⁶.

Kommanditgesellschaft: Das Jahresergebnis wird wie bei der OHG ermittelt (§ 167 Abs. 1 HGB), die Verteilung geschieht – sofern nicht im Gesellschaftsvertrag anders geregelt – im „angemessenen Verhältnis“. Gewinnanteile dürfen nicht entnommen werden, solange das Kapitalkonto niedriger

4 *Berger/Fischer*, in: Beck'scher Bilanzkommentar, 5. Aufl. § 274 Rz. 19; *Zwirner/Busch/Reuter*, DStR 2003, 1042; *Kaeser*, in: Lehner (Hrsg.), Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht, S. 115 ff.; eine gewisse Parallele hierzu bietet die – nicht unumstrittene – Rechtsprechung des BFH zum Übergang nicht verbrauchter Verlustvorträge auf den Erben (vgl. BFH, Urt. v. 16. 5. 2001 – I R 76/99, BFHE 195, 328, BStBl. II 2002, 487 m. w. N.); die Kritiker werfen dem BFH vor, er behandle den Verlustvortrag – zu Unrecht – wie eine vermögenswerte Rechtsposition (vgl. BFH, Beschl. v. 29. 3. 2000 – I R 76/99, BFHE 191, 353, BStBl. II 2000, 622 m. w. N.).

5 *Zwirner/Busch/Reuter*, a. a. O. (Fn. 4) S. 1049; *Kaeser*, a. a. O. (Fn. 4).

6 *Baumbach/Hopt*, HGB, § 120 Rz. 22).

ist, als die bedungene Einlage (§ 169 Abs. 1 HGB). Es besteht keine Pflicht zur Rückzahlung ausgezahlter Gewinne (§ 169 Abs. 2 HGB) und zum Ausgleich des negativen Kapitalkontos bei Auflösung der Gesellschaft (§ 167 Abs. 3 HGB)⁷

Stille Gesellschaft: Nach § 232 wird am Ende eines jeden Geschäftsjahres der Gewinn und Verlust berechnet. Da es kein Gesellschaftsvermögen gibt, ist der Stille nicht ohne weiteres am handelsrechtlichen Geschäftsergebnis beteiligt. Die Bezugnahme auf das Ergebnis lt. Handelsbilanz kann jedoch vereinbart werden⁸. Im Übrigen wirken sich Verluste wie beim Kommanditisten aus.

Betrachtet man den Fiskus – entsprechend der Rechtfertigung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes – als „stillen Gesellschafter“ so liegt es nach den vorstehenden Ausführungen auf der Hand, dass er an Jahresüberschüssen nicht teilhaben darf, soweit sie durch Verlustvorträge aufgezehrt werden. Dieser Aspekt bestärkt die im Zusammenhang mit dem objektiven Nettoprinzip aufgestellte These *Paul Kirchhofs*, derzufolge die durch die Partizipation des Staates an den Erwerbseinnahmen des Steuerpflichtigen begründete Teilhabegemeinschaft auch als Risikogemeinschaft verstanden werden muss⁹. Die gewonnene Erkenntnis beschränkt sich allerdings auf den periodenübergreifenden Verlustabzug innerhalb derselben Einkunftsquelle (s. u. IV. 2. b) bb)).

2. Im Steuerrecht

a) Steuererklärung (Feststellungserklärung i. S. des § 181 Abs. 1 i. V. m. § 180 Abs. 1 Nr. 2 AO)

Der in der Bilanz bzw. GuV ausgewiesene Verlust ist infolge des in § 5 Abs. 1 EStG normierten Maßgeblichkeitsgrundsatz auch für die Besteuerung von Bedeutung. Das Einkommensteuergesetz kennt allerdings den Begriff „Verlustausweis“ nicht. Gegenüber dem Finanzamt werden Verluste „erklärt“. Rechtsgrundlagen sind § 25 EStG, § 56 EStDV. Steuererklärungen sind nach amtlichem Muster abzugeben (§ 150 AO). Welche Fragen zu beantworten sind, bestimmt der Vordruck. Es dürfen aber nur solche Angaben verlangt werden, die für die steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen sachdienlich sind¹⁰. Angaben über Verluste gehören zweifelsfrei dazu.

§ 60 EStDV bestimmt, dass der Steuererklärung eine Abschrift der Bilanz beizufügen ist, wenn der Gewinn nach § 4 Abs. 1, § 5 oder § 5 a EStG ermittelt wird (bei doppelter Buchführung auch GuV). Wird der Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, ist ab dem VZ 2005 eine Einnahme-Überschussrech-

7 BFH-Urt. v. 9. 5. 1996 – IV R 75/93 (BFHE 180, 387, BStBl. II 1996, 474).

8 K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, § 62 IV. 3.

9 Kirchhof, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 2 Rz. A 128.

10 Tipke/Kruse, AO/FGO, § 150 Tz. 4.

nung nach amtlichem Vordruck abzugeben. Hier findet sich die formell-rechtliche „Verzahnung“ der innerbetrieblichen mit der steuerlichen Ermittlung des Jahresergebnisses.

b) Eintragung eines Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte

Bestandteil des Freibetrages ist die negative Summe der Einkünfte i. S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 bis Nr. 1 bis 3, und 7 und der negativen Einkünfte i. S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG (§ 39a Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b). In dieser Vorschrift wird der vertikale Verlustausgleich (s. u. IV. 1. b) bb)) ausdrücklich erwähnt. Auch ein vortragsfähiger Verlust i. S. des § 10d Abs. 2 EStG geht in den Freibetrag ein.

c) Gesondert festzustellende Verluste

Verluste, die nach § 15a EStG nicht ausgleichs- oder abzugsfähig sind, werden nach § 15a Abs. 4 gesondert festgestellt. Demgemäß sind auch entsprechende Erklärungen abzugeben¹¹, in denen die Verluste ausgewiesen sind (§ 181 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 2 AO).

Das Gleiche gilt für den am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibenden Verlustvortrag (§ 10d EStG)¹², sowie – wegen der Verweisung auf § 10d¹³ – für den horizontalen Verlustabzug nach

- § 2a Abs. 1 Satz 3 – 5 EStG (ausländische Verluste – ausdrückliche Verweisung auf § 10d Abs. 4 EStG),
- § 2b Satz 4 EStG (Beteiligung an Verlustzuweisungsgesellschaften),
- § 15 Abs. 4 Satz 2 und 6 EStG (gewerbliche Tierzucht¹⁴, Verluste aus Termingeschäften, Verluste aus mitunternehmerischen Innengesellschaften zwischen Kapitalgesellschaften,
- 22 Nr. 3 Satz 4 EStG (gelegentliche Vermittlungen und Vermietung beweglicher Gegenstände)
- § 23 Abs. 3 Satz 8 (Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften)¹⁵.

¹¹ Anlage FE-VM zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung.

¹² Vgl. v. Groll, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10d Rz. D 81.

¹³ Vgl. Hallerbach, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2004, § 10d J 03 – 7.

¹⁴ FG Münster, Urt. v. 2. 5. 1995 – 7 K 5815/92 F, EFG 1995, 973.

¹⁵ Vgl. Schmidt/Heinicke, EStG, § 23 Rz. 97.

III. Bemessungsgrundlage – Bestimmungsgrößen

1. Grundsatz

Ein Verlust entsteht, wenn die Erwerbsaufwendungen höher sind als die Erträge. Dabei muss es sich handeln um die Erwerbsaufwendungen und Erträge

- aus derselben Einkunftsquelle (Erwerbsgrundlage i. S. des Entwurfs zum EStGB, § 2 Abs. 3 S. 3),
- einer bestimmten Gewinnermittlungsperiode (z. B. Wirtschaftsjahr, § 4 Abs. 1, § 4a EStG).
- der nämlichen Person (grundsätzlich keine Abzugsfähigkeit von Drittaufwand¹⁶ – nicht zu verwechseln mit der Frage, inwieweit „fremde“ Verluste genutzt werden können, § 8 Abs. 4 KStG, zusammen veranlagte Ehegatten, Erblasser, Organschaft, Umwandlung, s. u. IV. 1. a) bb)).

2. Entstehungsgründe für „unechte“ Verluste:

a) Unvollständige, zu niedrig bewertete Einnahmen

Im Rahmen dieses Beitrags interessieren nicht die vielfältigen Möglichkeiten der Steuerhinterziehung, als vielmehr die einschlägigen gesetzlichen Regelungen wie z. B.

- die alte Nutzungswertbesteuerung (§ 21 Abs. 2 Satz 1 a. F.)
- die verbilligte Vermietung § 21 Abs. 2 S. 2 a. F. S. 1 n. F.¹⁷
- § 8b Abs. 1 KStG (Erträge aus Beteiligungen an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen), sofern die Betriebsausgaben mehr als 5 v. H. der Einnahmen betragen¹⁸.

b) Fiktive, überbewertete Aufwendungen

Auch hier interessieren in erster Linie die vom Gesetz (aus Vereinfachungs- oder zu Lenkungszwecken) zugelassenen fiktiven oder überhöhten Aufwendungen wie z. B.:

- erhöhte Absetzungen (§ 7a Abs. 3 EStG) wie zum Beispiel die für Baumaßnahmen an Gebäuden zur Schaffung von Mietwohnungen in § 7c EStG (ferner: § 7h EStG; §§ 82a, 82g, 82i EStDV; §§ 14 – 15 BerlinFG);

¹⁶ Vgl. *Schmidt/Heinicke* EStG, § 4 Rz. 500 m. w. N.

¹⁷ BFH-Urt, v. 5. 11. 2002 – IX R 48/01, BFHE 201, 46, BStBl. II 2003, 646; für die Vermietung eines Grundstücks des Betriebsvermögens ablehnend BFH, Urt. v. 29. 4. 1999 – IV R 49/97, BFHE 188, 382, BStBl. II 1999, 652).

¹⁸ *Rödter/Schumacher*, DStR 2003, 1725, 1726 f.

- Sonderabschreibungen (§ 7a Abs. 4 EStG), insbesondere nach § 4 FördG (weitere Beispiele §§ 7f, 7g EStG; §§ 81, 82f EStDV).
- Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2 EStG). Sie dient im Gegensatz zu den Abschreibungsvergünstigungen i. S. des § 7a Abs. 3 und 4 EStG zur Vereinfachung; gleichwohl gründeten sich hierauf verschiedene Modelle für Abschreibungsgesellschaften der 70er Jahre¹⁹.

Im Zusammenhang mit der „Manipulation“ von Aufwendungen lohnt aber auch ein Blick auf die Ausnutzung der „Grauzone“ durch die **Steuerpflichtigen**, d. h. den Versuch, Ausgaben den sofort abziehbaren Kosten und nicht dem passivierungspflichtigen Aufwand zuzuordnen (Stichworte geschlossene Immobilienfonds²⁰).

c) *Phasenverschiebung*

Wegen Maßgeblichkeit der GoB für die steuerliche Gewinnermittlung i. S. des § 5 Abs. 1 EStG bestimmt das allgemeine Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 HGB) mit seinen verschiedenen Ausprägungen auch das steuerliche Ergebnis. Dadurch kann es zu Phasenverschiebungen zwischen Gewinnen und Verlusten kommen, wobei es wohl auf den Blickwinkel ankommt, ob diese Verschiebungen durch das Periodisierungserfordernis gerechtfertigt sind. Jedenfalls treten bei Anwendung des Vorsichtsprinzips Wahrscheinlichkeitserwägungen, nämlich die Bewertung des Grades der Unsicherheit, an die Stelle von Fakten, was dem Erfordernis der Objektivierung sicher abträglich ist²¹.

Zu den Ausprägungen des allgemeinen Vorsichtsprinzips gehört beispielsweise das Imparitätsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4, 1. Halbsatz HGB). Aus ihm leitet sich wiederum u. a. das Gebot zur Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften her (§ 249 Abs. 1 HGB). Es wirkte sich, bevor das Prinzip der Maßgeblichkeit insoweit durch § 5 Abs. 4a EStG eingeschränkt wurde²², steuerlich wie eine Art antizipierter Verlustrücktrag aus. Das Verbot der Bildung von Drohverlustrückstellungen ist daher problematisch, wenn ein unbegrenzter Verlustabzug nicht gewährleistet ist²³.

19 Vgl. z. B. BFH, Urt. v. 11. 12. 1997 – IV R 4/95, BFH/NV 1998, 947).

20 Vgl. z. B. BMF-Schreiben v. 20. 10. 2003 – „5. Bauherrenerlass“ – BStBl. I, 2003, 546, DStR 2003, 1974; hierzu auch Heß, DStR 03, 1953; Milatz/Schütz, BB 2003, 1204; Fleischmann/Meyer-Scharenberg, DStR 2004, 20; Scharwies, BB 2004, 295.

21 Vgl. z. B. Weber-Grellet, DStR 1998, 1343, 1348; Kanzler, FR 1998, 233, 247; ders., in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KSt. Vor §§ 4–7, Anm. 31; Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a. a. O., § 5 Rz. B 114 f.

22 Vgl. hierzu Schmidt/Weber-Grellet, EStG, § 5 Rz. 450 m. w. N.

23 Vgl. Herzig, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 2004, S. 312.

Eine andere Ausprägung des allgemeinen Vorsichtsprinzips, die im Zusammenhang mit der steuerlichen Ausnutzung von Verlusten bedeutsam ist, ist das Verbot der Aktivierung nicht entgeltlich erworbener immaterieller Wirtschaftsgüter (§ 248 Abs. 2 HGB). Es wird von Film- und Medienfonds genutzt, um den Anlegern im Jahr der Herstellung des Films (immaterielles Wirtschaftsgut) die – nunmehr insbesondere durch § 2b EStG eingeschränkte – Möglichkeit zu verschaffen, die Herstellungskosten mit ihren positiven Einkünften zu verrechnen²⁴. Wird ein Film nicht von einem solchen Fonds mit transparenter Besteuerung sondern beispielsweise von einer GmbH hergestellt, erweist sich eine Beschränkung des Verlustabzugs (s. u. IV. 2) c)) – wie überhaupt bei Unternehmen mit zyklischem Ergebnisverlauf – natürlich als besonders nachteilig²⁵.

IV. Verlustberücksichtigung

1. Grundsatz

Wie vorstehend ausgeführt, ist der Verlust das negative Jahresergebnis *einer* Einkunftsquelle. Untersucht man die Möglichkeiten der steuerlichen Berücksichtigung, sind nicht nur die allgemeinen Voraussetzungen für die Geltendmachung (nachfolgend unter a)) sondern auch die Verechnungsmöglichkeiten von solchen Verlusten mit positiven Einkünften aus derselben Quelle, derselben Einkunftsart oder anderen Einkunftsarten (nachfolgend unter b)) sowie die Möglichkeiten einer periodenübergreifenden Verlustberücksichtigung (nachfolgend unter c)) darzustellen.

a) Allgemeine Voraussetzungen:

Hierzu zählen:

aa) Steuerbarkeit der Einnahmen und Gewinnerzielungsabsicht²⁶

bb) Subjektidentität

Dass Verluste nur von ein- und derselben Person geltend gemacht werden können, ergibt sich aus § 2 Abs. 1 EStG, der von den Einkünften *des Steuerpflichtigen* spricht. Daraus folgt, dass auch die Summe der Einkünfte (Abs. 3) nur solche Summanden umfasst, die ein und demselben Steuerpflichtigen zuzurechnen sind. Besonders deutlich wurde das in § 2 Abs. 3 Satz 6 EStG a. F., der als Ausnahme bestimmte, dass nicht ausgeglichene Einkünfte des einen Ehegatten dem anderen – zusammenveranlagten – Ehegat-

²⁴ Vgl. hierzu BMF-Schreiben v. 23. 2. 2001, BStBl. I 2001, 175 und v. 5. 8. 2003, BStBl. I, 2003, 406.

²⁵ *Dörfler/Käfferlein*, FR 2004, 869.

²⁶ Siehe den Beitrag von *Eckhoff* in diesem Band.

ten zugerechnet werden können. Diese Ausnahme gilt nach §§ 26, 26b EStG natürlich immer noch, lediglich ihre ausdrückliche Erwähnung in § 2 Abs. 3 war wegen des Wegfalls der Beschränkung des vertikalen Verlustausgleichs auf 51 500 Euro nicht mehr erforderlich.

Eine gesetzliche Ausnahme vom Erfordernis der Subjektidentität gilt auch für die Organschaft (§ 14 ff. KStG), innerhalb derer ein uneingeschränkter Verlustausgleich möglich ist. Es handelt sich um eine Form der transparenten Besteuerung ähnlich wie bei der Personengesellschaft. Weitere gesetzliche Ausnahmen betreffen die Fälle der Verschmelzung und Spaltung, § 12 Abs. 3 Satz 2 und § 15 Abs. 4 UmwStG. Die Rechtsprechung des BFH gestattet es zudem dem Erben, vom Erblasser nicht ausgenutzte Verluste im Wege des Verlustvortrags geltend zu machen²⁷. In diesem Zusammenhang ist auch auf § 8 Abs. 4 KStG hinzuweisen. Die Vorschrift fordert als Voraussetzung für den Verlustabzug bei einer Körperschaft, dass sie nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich mit der Körperschaft, die den Verlust erlitten hat, identisch ist. Mit den Voraussetzungen, die sie an die wirtschaftliche Identität stellt, schießt sie möglicherweise über das Ziel hinaus²⁸.

cc) Wirtschaftliche Beeinträchtigung bei beschränkt haftenden Gesellschaftern?

Wie bereits erwähnt, muss der Kommanditist sein negatives Kapitalkonto nicht ausgleichen (s.o. II. 1. d)). Der IV. Senat des BFH vertrat daher die Auffassung, das negative Kapitalkonto sei nur ein Merkposten und zwar insofern, als der Kommanditist erst nach dessen Auffüllung wieder am Zuegewinn der KG teilnehme. Die zu seiner Bildung führenden Verluste seien daher – ebenso wie die zu seiner Auffüllung dienenden Gewinne – dem Komplementär zuzurechnen. Der IV. Senat des BFH rief daher den Großen Senat an²⁹. Dieser vertrat jedoch die Auffassung, der Kommanditist sei während des Bestehens der Gesellschaft am Verlust ebenso wie am Gewinn beteiligt. Ein Verlustanteil könne erst dann nicht mehr steuerlich berücksichtigt werden, wenn mit künftigen Gewinnen nicht mehr zu rechnen sei³⁰. Der Gesetzgeber griff mit der Schaffung des § 15a EStG die Meinung des IV. Senats in leicht veränderter Form wieder auf (s. u. IV. 2. b) cc)³¹.

27 BFH, Urt. v. 16. 5. 2001 – I R 76/99, BFHE 195, 328, BStBl. II 2002, 487; vgl. aber den Anfragebeschluss des XI. Senats v. 10. 4. 2003 – XI R 54/99, BFHE 202, 284, BStBl. II 2004, 400 und die beiden ablehnenden Antwort-Beschlüsse des I. und VIII. Senats v. 22. 10. 2003 – I ER – S1/03, BFHE 203, 496, BStBl. II 2004, 414 und v. 14. 10. 2003 – VIII ER – S2/03, BFH/NV 2004, 311; in jüngerer Zeit auch v. *Groll*, in: Lehner, Hrgs. a. a. O. (Fn. 4). S. 32.

28 Herzog in Lehner, Hrg. a. a. O. (Fn. 4) S. 41 ff.

29 Beschl. v. 26. 4. 1979 – IV R 134/78 (BFHE 127, 407, BStBl. II 1979, 414).

30 BFH, Beschl. v. 10. 11. 1980 – GrS 1/79 (BFHE 132, 244, BStBl. II 1981, 164).

31 Vgl. im Einzelnen BFH, Urt. v. 9. 5. 1996 – IV R 75/93 (BFHE 180, 387, BStBl. II 1996, 474) auch zur Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift. Die Verfassungs-

b) Unterscheidung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten nach der Auswirkung auf die Einkunftsarten

Aus der Anknüpfung der Besteuerung an die „Summe der Einkünfte“ in § 2 Abs. 3 EStG ergibt sich, dass beim Zusammentreffen positiver und negativer Einkünfte ein Verlustausgleich stattfindet³². Dieser kann „horizontal“ oder „vertikal“ sein. Einige Autoren verwenden stattdessen die Begriffe „intern“ und „extern“³³. Ich nehme an, das Schlagwort „vertikaler Verlustausgleich“ leitet sich daraus her, dass die verschiedenen Einkunftsarten in § 2 Abs. 1 EStG vertikal untereinander angeordnet sind. Auf jeden Fall wäre das eine Eselsbrücke.

aa) Horizontaler (interner) Verlustausgleich

Verluste aus einer Einkunftsquelle (Erwerbsgrundlage) sind – innerperiodisch – ausgleichbar mit Verlusten aus anderen Einkunftsquellen derselben Steuerart. Periodenübergreifend kommt auch die Abziehbarkeit von vorangegangenen oder folgenden Verlusten aus derselben Einkunftsquelle in Betracht (so z. B. regelmäßig bei Kapitalgesellschaften). Der horizontale Verlustausgleich bleibt in unterschiedlicher Form bei allen Verlustausgleichsbeschränkungen gestattet, außer in § 17 Abs. 2 Satz 4 (s. u. IV. 2. a) cc)). – in § 2a Abs. 1 allerdings grundsätzlich beschränkt auf dasselbe Herkunftsland.

bb) Vertikaler (externer) Verlustausgleich

Die (horizontal) saldierten Verluste (negative Einkünfte) aus einer Einkunftsart sind mit Gewinnen aus anderen Einkunftsarten auszugleichen. Die Summe der Einkünfte i. S. des § 2 Abs. 3 EStG kann auch negative Summanden enthalten. Am deutlichsten wird das in § 39a Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b EStG.

c) Unterscheidung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten nach dem zeitlichen Bezug

aa) Innerperiodisch

Das Gesetz spricht hier von *Verlustausgleich* (z. B. in § 10d Abs. 1 EStG). Er kann horizontal oder vertikal sein und ist vorrangig durchzuführen³⁴.

beschwerde gegen dieses Urteil wurde nicht zur Entscheidung angenommen, BVerfG, Beschl. v. 16. 10. 1996 – 2 BvR 164/96 n. v.

32 BFH, Urt. v. 16. 5. 2001 – I R 76/99 (BFHE 195, 328, BStBl. II 2002, 487).

33 Z. B. *Birk/Kulosa*, FR 1999, 433 ff.; *Schmebl*, Allgemeine Verlustverrechnungsbefreiungen mit Mindestbesteuerungseffekt – ein tragfähiges Konzept für das Einkommensteuerrecht?, Gießener Elektronische Bibliothek (GEB), Januar 2004.

34 BFH, Urt. v. 3. 6. 1975 – VIII R 209/72 (BFHE 116, 148, BStBl. II 1975, 698).

bb) Periodenübergreifend

Die Summe der Einkünfte i. S. des § 2 Abs. 3 EStG kann nicht nur negative Summanden enthalten, sondern auch ihrerseits negativ sein. In diesen Fällen kommt es zu einer Verlustberücksichtigung, die das Gesetz als *Verlustabzug* bezeichnet (z. B. Überschrift zu § 10d EStG) Unterfälle sind Verlustrücktrag (§ 10d Abs. 1 EStG) und Verlustvortrag (§ 10d Abs. 2 EStG).

2. Ausnahmen

Die derzeit (oder für nicht lange zurückliegende Veranlagungszeiträume) geltenden Beschränkungen der Verlustverrechnung können wie folgt systematisiert werden:

a) Gründe für die Beschränkungen der Verlustverrechnung

aa) Entstehungsweise der Verluste

Typisches Beispiel für eine Beschränkung der Verlustverrechnung, die auf die Art der Entstehung der Verluste abstellt, ist § 2b EStG, der an die Beteiligung an einer Verlustzuweisungsgesellschaft anknüpft.

bb) Art der Einkünfte

Hier sind zu nennen § 15 Abs. 4 (Verluste aus gewerblicher Tierzucht, bestimmten Termingeschäften, mitunternehmerischen Innengesellschaften zwischen Kapitalgesellschaften) § 17 Abs. 2 S. 4 (Verluste aus der Veräußerung unentgeltlich erworbener Anteile an Kapitalgesellschaften), § 22 Nr. 3 Satz 3 (gelegentliche Vermittlungen und Vermietung beweglicher Gegenstände), § 23 Abs. 3 S. 4 EStG (Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften).

Das ursprüngliche Konzept des § 2 Abs. 3 Satz 2–8 EStG a. F. unterschied zwischen Verlusten aus aktiven (guten) und passiven (schlechten) Einkunftsarten³⁵. Dieser Ansatz wurde jedoch nicht Gesetz. Vor allem sah man Abgrenzungsprobleme³⁶. Erhalten blieb allerdings die Beschränkung des vertikalen Verlustausgleichs (s. u. IV. 2. b) aa)), die ebenfalls dazu führt, dass einzelne Einkunftsarten unterschiedlich belastet werden³⁷. Somit erscheint die Vorschrift, die für die Veranlagungszeiträume von 1999 bis 2003 noch gültig ist, angesichts der Grundentscheidung des Gesetzgebers für die synthetische Einkommensteuer bedenklich³⁸.

35 Vgl. § 2 Abs. 1a EStG i.F. des Entwurfs eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, BT-Drucks. 14/23 S. 167.

36 Werner, Die Mindestbesteuerung im deutschen und US-amerikanischen Einkommensteuerrecht, 2000, S. 23.

37 Hook/Trenbrock, StEntlG 1999/2000/2002, S. 52; Schmebl, a. a. O. S. 12.

38 Birk/Kulosa, FR 1999, 433, 438 f. unter Hinweis auf den Vorlagebeschluss des X. Senats des BFH v. 24. 2. 1999 – X R 171/96, BFHE 188, 69, BStBl II 1999, 450.

Auch § 2a EStG betrifft nur Verluste aus bestimmten – vom Gesetzgeber als unerwünscht und volkswirtschaftlich nutzlos angesehenen – Aktivitäten und Investitionen, wobei aber der Auslandsbezug hinzukommt. Die Vorschrift ist nach Auffassung des BFH verfassungsgemäß³⁹, unterliegt aber denselben EG-rechtlichen Bedenken wie die Nichtberücksichtigung von Verlusten aus Auslandstätigkeiten, die nach einem DBA in Deutschland nicht besteuert werden⁴⁰ (s. u. IV. 2 b) dd).

Die in § 3 Abs. 3 Nr. 2 Investmentsteuergesetz vorgesehene Kürzung der Werbungskosten führt wohl selten zu Verlusten.

cc) *Missbrauchsvermutung*

(1) § 17 Abs. 2 S. 4 EStG erklärt sich daraus, dass die Vorschrift es grundsätzlich gestattet, durch entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung von Anteilen aus steuerlich unbeachtlichen Verlusten steuerlich wirksame Verluste zu machen. Beläuft sich die Haltezeit auf weniger als fünf Jahre, so vermutet der Gesetzgeber Missbrauch⁴¹.

(2) § 6 Investmentsteuergesetz enthält eine Strafsteuer auf Erträge aus Anteilsscheinen an Investmentvermögen, die keinen Nachweis der Besteuerungsgrundlagen erbringen. Es werden beim Anleger mindestens 6 v. H. des im letzten Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreises besteuert, selbst wenn der Wert der Anteile gesunken ist. Schon die Vorgängervorschrift (§ 18 Abs. 3 AuslInvestmG) wurde vielfach für verfassungs- und europarechtlich bedenklich gehalten.⁴²

b) *Beschränkungen der Verlustberücksichtigung der Höhe nach*

aa) *Beschränkung auf horizontalen Verlustausgleich und -abzug*

Sowohl der (innerperiodische) Verlustausgleich als auch der (periodenübergreifende) Verlustabzug sind nur innerhalb der jeweiligen Einkunftsart zulässig nach § 2a Abs. 1 Satz 3–5 (Auslandsverluste, s.o. IV. 2. a) bb)) und § 2b Satz 4 (negative Einkünfte aus Beteiligungen an Verlustzuweisungsgesellschaften), der übrigens im Jahr 2000 in § 2 Abs. 2a öEStG übernommen wurde. Gegen § 2b EStG bestehen verfassungsmäßige Bedenken wegen der Möglichkeit eines Verstoßes gegen das Gebot einer widerspruchsfreien

39 Vgl. BFH, Urt. v. 17. 10. 1990 – I R 182/87 (BFHE 162, 307, BStBl. II 1991, 136); v. 29. 5. 2001 – VIII R 43/00 (BFH/NV 2002, 14); *Schmidt/Heinicke*, EStG, § 2a Rz. 1 m. w. N.

40 S. auch Vorlagebeschl. des FG Köln v. 15. 7. 2004 – 13 K 1908/00, FR 2004, 1118 mit Besprechung *Lausterer*, FR 2004, 1109; ferner Cordewener/Dahlberg/Pistone/Reimer/Romano, *European Taxation*, 2004, 135.

41 Vgl. *Schneider*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG § 17 Rz. C 360 ff.

42 Nachweise bei *Harenberg*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahressband 2004, InvSt. Anm. J03–19).

Rechtsordnung und gegen das Gebot der Normenklarheit⁴³. Anders verhält es sich bei § 22 Nr. 3 S. 3 u. 4 (z. B. Vermietung beweglicher Gegenstände) sowie § 23 Abs. 3 S. 8 u. 9 EStG (private Veräußerungsgeschäfte), die ebenfalls eine Beschränkung auf den horizontalen Verlustausgleich und -abzug enthalten. Mit diesen Vorschriften zog der Gesetzgeber⁴⁴ die Konsequenzen aus der Entscheidung des BVerfG vom 30. 9. 1998 2 BvR 1818/91⁴⁵, in der das BVerfG einen Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot darin gesehen hatte, dass § 22 Nr. 3 Satz 3 EStG a. F. einen periodenübergreifenden Verlustabzug ausdrücklich verbot. Für den nicht unmittelbar von der Entscheidung des BVerfG erfassten § 23 Abs. 4 Satz 3 EStG galt dasselbe.

Man kann das in der Entscheidung des BVerfG vom 30. 9. 1998 aufgestellte Erfordernis, dass bei jeder Einkunftsart eine innerperiodische wie auch eine periodenübergreifende Verlustverrechnung möglich sein muss, sozusagen als verfassungsrechtliches Minimum zur Vermeidung eines Verstoßes gegen das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ansehen⁴⁶. Daher sind in der Rechtsprechung bisher gegen § 22 Nr. 3 Satz 3 und 4 sowie § 23 Abs. 3 Satz 8 und 9 n.F. keine verfassungsrechtlichen Bedenken geäußert worden⁴⁷.

Allen Beschränkungen des vertikalen Verlustausgleichs ist jedoch gemeinsam, dass sie einen Bruch mit der Entscheidung des Gesetzgebers für eine synthetische Einkommensteuer darstellen. Ein solcher Bruch wird überwiegend nur bei Vorliegen eines wichtigen Grundes für zulässig gehalten. Dazu, wann ein solcher Grund vorliegt, werden nahe liegender Weise ganz unterschiedliche Ansichten vertreten. So wird beispielsweise geltend gemacht, ein wichtiger Grund für die Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkung in § 23 Abs. 3 sei nach Verlängerung der Spekulationsfrist nicht mehr gegeben⁴⁸.

§ 15 Abs. 4 S. 2 EStG enthält die Besonderheit, dass dem Gesetzeswortlaut nach lediglich ein periodenübergreifender horizontaler Verlustabzug vorgesehen ist. Die Finanzverwaltung erkennt jedoch über den Gesetzeswortlaut hinaus auch einen horizontalen Verlustausgleich an, allerdings beschränkt auf Gewinne aus anderen Betrieben gewerblicher Tierzucht (R 138c EStR).

§ 2 Abs. 3 Satz 2 bis 8 a. F. (s.o. IV. 2. a) bb)) schließt den vertikalen Verlustausgleich nicht völlig aus. Er wird lediglich beschränkt. Zunächst können Verluste bis zu einem Betrag von 51 500 Euro vertikal ausgeglichen werden;

43 Vgl. *Birk/Kulosa*, FR 1999, 433, 435 f.; *Schmidt/Seeger*, EStG § 2b Rz. 1 m. w. N.

44 Zum Gesetzgebungsverfahren. vgl. BFH, Urt. v. 1. 6. 2002 – IX 35/01, BFHE nn.; BFH/NV 2004, 1180.

45 BVerfGE 99, 88, DStR 1998, 1743.

46 *Schmehl* a. a. O., S. 23.

47 Vgl. z. B. FG Berlin, Urt. v. 22. 6. 2004 – 7 K 7500/02, juris; *Schmidt/Heinicke*, EStG § 23 Rz. 98.

48 *Strahl/Fuhrmann*, FR 2003, 387.

ein verbleibender Verlust ist bis zur Hälfte der um 51 500 Euro gekürzten positiven Einkünfte (vertikal) zu berücksichtigen. Der Rest steht für einen Verlustabzug nach § 10d EStG zur Verfügung, der demselben Muster folgt.

bb) Beschränkung auf horizontalen Verlustabzug innerhalb derselben Einkunftsquelle

Diesem Muster folgen die Regelungen in § 15 Abs. 4 S. 6 u. 7 (Verluste aus Termingeschäften und mitunternehmerischen Innengesellschaften zwischen Kapitalgesellschaften)⁴⁹.

Demgegenüber gehört § 15a EStG nicht in diese Kategorie⁵⁰, weil nicht verrechnete Verluste ausgleichsfähig werden, wenn es tatsächlich zu einer wirtschaftlichen Belastung kommt (s. nachfolgend).

cc) Beschränkung auf die wirtschaftliche Belastung (Einlage plus erweiterte Außenhaftung)

§ 15 a EStG (s. o. IV. 1. a) cc)) funktioniert nach dem Muster, dass nicht ausgleichs- oder abziehbare Verluste gesammelt und mit späteren Gewinnen aus der Beteiligung verrechnet werden. Bei Liquidation der Gesellschaft führt das gewöhnlich dazu, dass der durch den Wegfall des negativen Kapitalkontos entstehende Buchgewinn neutralisiert wird. Es sind aber auch Fälle denkbar, in denen nicht verrechnete Verluste verbleiben. Sie können dann mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten verrechnet werden. Spätestens bei Liquidation werden nicht verrechnete Verluste ausgleichsfähig⁵¹. Die Vorschrift weist auf den ersten Blick Ähnlichkeit mit § 10d EStG n.F. auf (zeitliche Streckung des Verlustabzugs, s. u. unter ff.). Ein gewichtiger Unterschied besteht darin, dass § 10d EStG dazu führen kann, dass sich Verluste steuerlich überhaupt nicht auswirken. Das kann dann der Fall sein, wenn der Steuerpflichtige nur über eine einzige Einkunftsquelle verfügt, also beispielsweise wenn eine Kapitalgesellschaft, für die § 10d EStG über § 8 Abs. 1 KStG auch gilt, beendet wird, ohne dass nach den Verlustjahren wieder Gewinne angefallen wären.

Die Wirkungsweise des § 15a EStG führt auch dazu, dass ein Kommanditist von der Verlustverrechnungsbeschränkung des § 10d EStG nicht betroffen ist. Er kann seine verrechenbaren Verluste stets in vollem Umfang „vortragen“, steht sich somit besser als der Komplementär derselben Gesellschaft⁵².

49 Zum Grund der Regelung und verfassungsrechtlichen Bedenken: Intermann; in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG/KStG, Jahresband 2004, § 15 Anm. J03–3).

50 A. A.: *Djanani/Brähler/Lösel*, IWB Fach 10 Gr. 2 S. 1603 ff.

51 Einhellige Meinung, z. B. R 138d Abs. 4 EstR.

52 Vgl. z. B. das Beispiel bei *Hallerbach*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, Jahresband 2004, § 10d, Anm. J 03–7.

dd) Steuerfreiheit entsprechender Gewinne nach DBA

Die Berücksichtigung von Verlusten beschränkt sich nach ständiger Rechtsprechung des BFH auf den negativen Progressionsvorbehalt, wenn der entsprechende Gewinn nach DBA steuerfrei ist⁵³. Selbst die teilweise Berücksichtigung des Auslandsverlustes durch den negativen Progressionsvorbehalt entfällt, soweit zusätzlich die Voraussetzungen des § 2a EStG erfüllt sind (s.o. unter IV. 2. a) bb)).

Eine Ausnahme hiervon war früher in § 2a Abs. 3 EStG und § 2 AIG vorgesehen. Für die Berücksichtigung solcher Verluste hat sich der ÖVwGH in seinem Erkenntnis vom 25. 9. 2001, 99/14/0217 ausgesprochen⁵⁴.

In seinem Beschluss v. 13. 11. 2002 – I R 13/02⁵⁵ bleibt der BFH dabei, dass derartige Verluste – abgesehen vom Progressionsvorbehalt – nach deutschem Recht steuerlich nicht berücksichtigt werden können, sieht aber einen Verstoß gegen EG-Recht, nämlich Niederlassungsfreiheit (Art. 52 EGV = Art. 43 EG) und Freiheit des Kapitalverkehrs (Art. 73b EGV = 56 EG).

c) Zeitliche Streckung des Verlustabzugs (§ 10d EStG n.F.).

§ 10d EStG in seiner jetzigen Fassung ist an die Stelle der aufgehobenen Sätze 2–8 des § 2 Abs. 3 EStG a. F. und der korrespondierenden Verlustabzugsregelung in § 10d EStG a. F. getreten, die vor allem wegen ihrer nahezu grotesken Kompliziertheit erhebliche Anwendungsprobleme erwarten ließen. Die neue Regelung lässt den innerperiodischen Verlustausgleich unberührt. Auch periodenübergreifend wird der vertikale Verlustabzug als solcher nicht eingeschränkt. Die Beschränkung besteht lediglich in einer zeitlichen Streckung. Verluste bis zu 1 Mio. Euro können (nach einem Verlustrücktrag i. H. von 511 500 Euro) unbegrenzt, darüber hinausgehende Verluste jährlich bis zu 60 v. H. des 1 Mio. Euro übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte abgezogen werden. Die Vorschrift wirkt sich negativ vor allem auf Unternehmen aus, bei denen Aufwendungen und Erträge typischer Weise wegen langer Fertigungszeiten (z. B. in der Filmherstellung oder im Schiffbau) nicht im selben Jahr anfallen. Das Problem der Anlaufverluste dürfte allerdings durch den hohen Sockelbetrag entschärft sein. Die verfassungsrechtliche Bewertung hängt vor allem davon ab, ob man bereit ist, das mit der Regelung ver-

53 Vgl. die Nachweise im BFH-Beschl. v. 13. 11. 2002 – I R 13/02, BFHE 201, 73, BStBl II 2003, 795; auch § 21 Abs. 2 Entwurf EStGB; *Kirchhof*, in: DStR 2003, Beih. Heft zu Heft 37 S. 14)

54 IStR 2001, 754 mit Anm. *Wassermeyer*.

55 BFHE 201, 73, BStBl. II. 2003, 795; a. A. FG Baden-Württemberg v. 30. 6. 2004 – 1K 312/03, DStRE 2004, 958 hierzu *Cordewener*, DStR 2004, 1634; vgl. ferner den Vorlageabschluss des FG Köln v. 15. 7. 2004 – 13 K 1908/00, FR 2004, 1118 mit Besprechung *Lausterer*, FR 2004, 1109; *Cordewener/Dahlberg/Pistone/Reimer/Romano*, *European Taxation*, 2004, 135.

folgte Ziel der Konsolidierung des Steueraufkommens als Rechtfertigung der Streckung des Verlustabzugs anzuerkennen⁵⁶.

In Österreich gilt eine ähnlich Vorschrift (§ 2 Abs. 2b öEStG). Sie bestimmt, dass Verluste aus Vorperioden nur in Höhe von 75 v. H. pro Jahr abgezogen werden können.

3. Mögliche Konzepte zur Vermeidung unerwünschter Auswirkungen von Verlusten

a) *Rechtstatsächlicher Hintergrund*

Die Verlustvorträge in Deutschland beliefen sich 1992 auf 251 Mrd. DM, 1995 auf 468 Mrd. DM, 1998 auf 250 Mrd. Euro⁵⁷. Allein für die Dax-30-Unternehmen sollen schätzungsweise Verlustvorträge i. H. v. 100 Mrd. Euro vorhanden sein⁵⁸.

b) *Behandlung von Verlusten in anderen Staaten und den verschiedenen Entwürfen eines neuen EStG*

aa) *Rechtsvergleichung*

Ein Blick auf die Regelungen der Länder der EU (vor 2004) sowie Japans und der USA zeigt, dass eine unbegrenzte Verlustverrechnung in den wenigsten Ländern möglich ist. So ist in Italien, in dem wie in Deutschland das System der synthetischen Einkommensteuer gilt, der Verlustvortrag auf fünf Jahre begrenzt⁵⁹. Ähnlich verhielt es sich bis zum Jahr 2003 in Frankreich⁶⁰, das allerdings ab 2004 wieder einen unbegrenzten Verlustvortrag eingeführt hat⁶¹. In Japan ist der Verlustvortrag auf drei Jahre begrenzt.⁶² In vielen Ländern gilt mittlerweile ein Schedulensystem⁶³ mit der Folge, dass die Verrechnung mehr oder weniger konsequent nur innerhalb der Schedule stattfindet. Eine Begrenzung des Verlustabzugs auf einen bestimmten Prozentsatz der

56 So z. B. *Hallerbach*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2004 J 03–5; *Schmehl*, a. a. O. S. 20; a. A.: z. B. *Weber-Grellet*, Stbg 2004, 31, 82.

57 *Herzig*, in: Lehner Hrsg. a. a. O. (Fn. 4), S. 37; *Hallerbach*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 10d J 03–3 jeweils m. w. N.

58 *Jarass* (allerdings nicht unwidersprochen) in der Anhörung zum ProtErklG v. 26. 9. 2003, S. 15.

59 *Napolitano* in Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2002/2003, S. 1033 Rz. 714; *Sprengel*, Unternehmensbesteuerung in der EU, www-urb.wiwi.uni-rostock.de/downloads/rostock-sprengel-2004.pdf.

60 DIHT, Analyse verschiedener Modelle für eine große Steuerreform, S. 94.

61 *Sprengel* a. a. O. (Fn. 59).

62 DIHT a. a. O. (Fn. 60) S. 98.

63 Z. B. in den Niederlanden („Boxensystem“), Großbritannien und Irland, sowie den skandinavischen Ländern, DIHT a. a. O. (Fn. 60) S. 100, 104; *Weber-Grellet*, Stbg 2004, 31, 75 f.; Sachverständigenrat, Jahresgutachten 2003/2004, BT-Drucks. 15/2000, Tz. 624 ff.

positiven Einkünfte findet sich im österreichischen Steuerrecht und im Bereich der US-amerikanischen „alternative minimum tax“ (AMT -s. u. IV. 3. c) bb)). In Österreich gibt es zudem eine Mindestkörperschaftsteuer. Sie beträgt 1750 Euro bei einer GmbH und 3500 Euro bei einer AG (jeweils 5 v. H. des gesetzlichen Mindestkapitals)⁶⁴ und wird auf die reguläre Körperschaftsteuer (Steuersatz 34 v. H.) wie eine Vorauszahlung angerechnet.

bb) Entwürfe eines neuen EStG

Die inzwischen zahlreichen Vorschläge zur grundlegenden Neuorientierung des Einkommensteuerrechts sehen überwiegend eine unbegrenzte Möglichkeit zur Verlustverrechnung vor⁶⁵. Eine Besonderheit bietet das Konzept von Mitschke. Seinem Entwurf zufolge ist bei bilanzierenden Unternehmen ein Verlust gegeben, wenn die Einlagen die Entnahmen übersteigen⁶⁶. Gegenstand des Verlustabzugs ist somit ein Einlageüberhang. Vorschläge für eine Begrenzung der Verlustverrechnung finden sich lediglich im Karlsruher Entwurf, im Entwurf eines EStGB (s. u. IV. 3. c) ee)) sowie im Modell des Sachverständigenrats (s. u. IV. 3. c) dd)).

c) Konzepte gegliedert nach ihrer Wirkungsweise

aa) Abschaffung von wirtschaftslenkenden Sonderabschreibungen etc.

Wie unter III. 2. b) dargestellt, ist ein großer Teil der unter dem Gesichtspunkt eines gleichmäßigen Steueraufkommens unerwünschten Verluste auf die Inanspruchnahme von erhöhten Abschreibungen und Sonderabschreibungen zurückzuführen. Es liegt daher nahe, diese Abschreibungsmöglichkeiten abzuschaffen⁶⁷. Dadurch würden verfassungsrechtlich bedenkliche Vorschriften wie § 2b EStG, mit denen der Staat wieder zu nehmen versucht, was er zuvor gegeben hat, entbehrlich.

bb) Änderung der Gewinnermittlung

(1) Generell: Man könnte daran denken, nur noch Einnahmen-Überschussrechnung oder Pauschalermittlungen zuzulassen (auf einer Pauschal-

64 Für Kreditinstitute 5.452 Euro, Jungunternehmer 1.92 Euro vgl. *Djanani/Brähler/Lösel*, IWB Fach 10 Gruppe 2 S. 1603, 1607.

65 So § 12 des „Frankfurter Entwurfs (Mitschke) – Rücktrag fünf Jahre; § 14 des „Heidelberger Entwurfs“ (M. Rose) – Rücktrag wird ersetzt durch eine Steuervergütung (§ 33); § 16 Abs. 3 des FDP-Entwurfs – Rücktrag ein Jahr; der Kölner Entwurf (Lang) – Verlustvortrag zwei Jahre; die verschiedenen Modelle von CDU und CSU (der sog. Merz-Entwurf enthält hierzu keine ausdrückliche Aussage); der „Radikalschlag“ von Elicker, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, *Habil.-Schrift* 2004, § 10.

66 § 6 des „Frankfurter Entwurfs“; ähnlich Elicker, a. a. O. (Fn. 65) § 2

67 Vgl. z. B. *Herrmann Otto Solms* als Mitglied der Kommission „Steuergesetzbuch in „Impulse“ vom 1. 9. 2004: „Die Sonder-AfA schaffen wir ab“.

ermittlung beruht auch die Mindestkörperschaftsteuer nach § 24 Abs. 4 öKStG).

Die Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschussrechnung würde sicher insoweit der Objektivierung dienen, als die Mutmaßungen, die bisher aufgrund des Vorsichtsprinzips das Jahresergebnis beeinflussen, keine Bedeutung mehr hätten⁶⁸. Sie hätte auch den Vorteil der Gleichbehandlung aller Einkünfte und der Einfachheit. Ich habe aber Zweifel, ob die tatsächliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen besser abgebildet würde als durch Bilanzierung. Man denke beispielsweise an den Fall des Bauschutt-Recycling-Unternehmens, das gleichzeitig mit der Anlieferung des Bauschutts das Entgelt für dessen Wiederaufbereitung erhält⁶⁹. Nicht nur das Geld ist real vorhanden, sondern auch der Bauschutt, zu dessen Wiederaufbereitung das Unternehmen verpflichtet ist. Auf Mutmaßungen kommt es hier nicht an.

Wollte man als Gewinnermittlung lediglich eine Einnahme-Überschussrechnung zulassen, würde ein periodenübergreifender Verlustausgleich – insbesondere auch Rücktrag – umso notwendiger. Das wird besonders deutlich, wenn – wie etwa im Radikalvorschlag von *Elicker*⁷⁰ – Anschaffungskosten sofort abzichbar sein sollen und nicht im Wege der AfA verteilt werden müssten.

Die bisher im deutschen Einkommensteuerrecht bekannten Einkünfteermittlungen durch Pauschalierung (§ 13 a oder § 5a EStG) vermeiden zwar Verluste, erfassen jedoch die tatsächlich erzielten Gewinne nur unvollständig – was im Hinblick auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und das notwendige Steueraufkommen ebenfalls nicht wünschenswert sein kann.

(2) Denkbar wären ferner lediglich Korrekturen an den herkömmlichen Prinzipien der Einkommensermittlung z.B: Einschränkung des Vorsichtsprinzips zugunsten einer stärkeren Orientierung an Zahlungsvorgängen. Hierfür haben sich ausgesprochen: der Sachverständigenrat im Jahresgutachten 2003/2004⁷¹, *Kirchhof*⁷², der Berliner Entwurf der FDP⁷³, sowie das CDU-Modell⁷⁴. *Herzig* plädiert dagegen für die Beibehaltung des Imparitätsprinzips, insbesondere für steuerliche Berücksichtigung von Drohverlustrückstellungen⁷⁵.

68 *Weber-Grellet*, DStR 1998, 1343, 1348 m. w. N.

69 BFH, Urt. v. 25. 3. 2004 – IV R 35/02, FR 2004, 1013.

70 Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer, a. a. O. (Fn. 65) AT B Rz. 13 f.; ähnlich bereits *Wagner*, DB 1998, 2073.

71 BT-Drucks. 15/2000, Tz. 578.

72 A. a. O. (Fn. 53) S. 3.

73 BMT-Drucks. 15/2349 § 18 Abs. 2.

74 BMT-Drucks. 15/2745 zu II. A. 3.

75 IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 2004, S. 280 f., 312 f.; kritisch auch *Hüttemann*, Stbjb 2002/2003, 37, 42 ff.

(3) Schließlich kann man auch zwei parallele Einkommensermittlungen durchführen wie etwa bei der der US-alternative minimum tax (AMT). Zu dem auf herkömmliche Art ermittelten Einkommen werden zuvor abgezogene „Steuervergünstigungen“ wieder hinzugerechnet. Hierauf wird ein niedrigerer Steuersatz angewendet als bei der regulären Besteuerung. AMT und reguläre Steuerschuld werden verglichen. Die höhere ist zu zahlen⁷⁶. Hieran orientiert sich ein Vorschlag von *Jarass/Obermair*⁷⁷ zu einer Mindesteinkommensteuer, bei der – kompensiert durch einen niedrigeren Steuersatz – insbesondere Erwerbsaufwendungen mit privatem Einschlag (Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte etc.) unbeachtet bleiben.

cc) Keine Verlustbeteiligung nicht haftender Gesellschafter

Nach § 8 Abs. 3 des Entwurfs zum EStGB können Verluste einer steuerjuristischen Person, die auf eine unmittelbar beteiligte natürliche Person entfallen, mit positiven Einkünften des Beteiligten ausgeglichen werden, sofern dieser für die Verbindlichkeiten der steuerjuristischen Person gesellschaftsrechtlich unbeschränkt haftet. Damit wird der Gedanke des § 15a EStG auf das System des EStGB (Zusammenfassung der Körperschaften und Personengesellschaften unter dem Begriff der „steuerjuristischen Person“) übertragen⁷⁸.

dd) Generelle Beschränkung der Verlustverrechnung

Es handelt sich hierbei um Konzepte, die Verrechnung nur noch innerhalb bestimmter Gruppen von Einkunftsarten vorsehen, z. B.

- „*Boxensystem*“ der Niederlande;
- ähnlich: „*Duales System*“ des Sachverständigenrats im Jahresgutachten 2003/2004⁷⁹ unter Bezugnahme auf die Entwicklung in Finnland, Norwegen und Schweden; an die Stelle des vertikalen Verlustausgleichs tritt eine Steuergutschrift: auf negative Kapitaleinkünfte wird der für diese geltende Steuersatz angewandt. Die so ermittelte negative Steuer kann mit der Steuerschuld aus Arbeitseinkünften verrechnet werden.
- Verlustverrechnung nur noch innerhalb der jeweiligen Einkunftsquelle⁸⁰.

⁷⁶ Vgl. *Djanani/Brähler/Lösel*, IWB Fach 10 Gr. 2 S. 1603, 1607 ff.

⁷⁷ Wer soll das bezahlen?, Marburg 2002, 127.

⁷⁸ Vgl. auch, *Kirchhof*, a. a. O. (Fn. 53) S. 12.

⁷⁹ A. a. O. (Fn. 71) Tz. 548, 578, 596 und 609, 631; kritisch: *Seer*, BB 2004, 2272.

⁸⁰ *Buchbeister*, DStZ 1997, 556, 557; v. *Armansperg*, Die Abschreibungsgesellschaft, München 1983; *Werner*, Mindestbesteuerung im deutschen und US-amerikanischen Einkommensteuerrecht, Baden-Baden 2000, S. 250.

ee) Beschränkung des (intertemporalen) Verlustabzugs

In Betracht kommen:

- Abschaffung des Verlustrücktrags (§ 8 Karlsruher Entwurf und Entwurf EStGB)
- Verlustvortrag zeitlich begrenzt (z. B. auf 5 Jahre, § 10d EStG i. d. F. bis zum Steuerreformgesetz 1990, § 8 Karlsruher Entwurf⁸¹). Nach dem BFH-Urteil vom 31. 3. 2004 X R 25/03⁸² ist es weder verfassungswidrig noch Anlass zu Billigkeitsmaßnahmen, wenn Verluste wegen Zeitablaufs verloren gehen und danach ein Veräußerungsgewinn anfällt
- Verlustvortrag zeitlich unbegrenzt, aber nur innerhalb derselben Erwerbsgrundlage. Diese Lösung ist in § 8 des Entwurfs zum EStGB vorgesehen. Sie geht – m. E. überzeugend – davon aus, dass sich die innere Verknüpfung von Person und Verlustentstehung mit zunehmendem Zeitablauf verliert, weshalb es gerechtfertigt ist, eine umfassende Verlustverrechnung nur in dem Jahr zuzulassen, in dem der Verlust entsteht⁸³.

V. Zusammenfassung

Die Vorschriften über den Ausweis von Verlusten finden sich im III. Buch des HGB. Bei bilanzierenden Steuerpflichtigen geht der solchermaßen ausgewiesene Verlust über das Maßgeblichkeitsprinzip in die Besteuerung ein. Dem Finanzamt gegenüber wird ein Verlust im Wege der steuerlichen Erklärungen geltend gemacht. Die Verknüpfung mit dem handelsrechtlichen/betrieblichen Verlustausweis findet in der Weise statt, dass Bilanz und GuV bzw. Einnahmen-Überschussrechnung den Erklärungen beigelegt werden.

Ein Verlust bemisst sich durch Einnahmen und die – höheren – Erwerbsaufwendungen. Da es sich um die Bestimmungsgrößen eines begrenzten Gewinnermittlungszeitraums handelt, kommt dem periodenübergreifenden Verlustabzug umso größere Bedeutung zu, je weniger die Gewinnermittlung die zukünftige Entwicklung berücksichtigen kann (z. B. bei Einnahme-Überschussrechnung).

Ein Blick auf die Regelungen anderer Länder und auch einige der Entwürfe zur Neukonzeption des Einkommensteuerrechts zeigen, dass tendenziell vermutlich die Möglichkeiten zur vertikalen Verlustverrechnung unter Auf-

81 Kritisch *Hüttemann*, Stbjb 2002/2003, 37, 46 ff.

82 BFH/NV 2004, 1212.

83 *Kirchhof*, a. a. O. (Fn. 53) S. 12.

gabe⁸⁴ oder Durchbrechung⁸⁵ des Systems der synthetischen Einkommensteuer eingeschränkt werden.

84 Z. B. duales System des Sachverständigenrats.

85 Z. B. Beschränkung des Verlustvortrags auf ein- und dieselbe Einkunftsquelle.

Verluste im Fall der Rechtsnachfolge und des Gesellschafterwechsels

Ao. Univ.-Prof. Dr. *Johannes Heinrich*
Universität Graz

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Bestandsaufnahme steuerlicher Regelungen betreffend Verluste im Fall der Rechtsnachfolge
 - 1. Gesetzlich geregelte Fälle
 - a) Regelungen im Einkommensteuergesetz
 - b) § 10a Satz 3 GewStG
 - c) Die Regelungen des UmwStG
 - d) § 8 Abs. 4 KStG
 - 2. Durch Rechtsprechung des BFH geregelte Fälle
 - a) Die Vererbbarkeit von Verlustvorträgen i. S. v. § 10d EStG
 - b) Verluste eines beschränkt haftenden Gesellschafters, soweit diese zu einem negativen Kapitalkonto geführt haben, die nicht unter § 15a EStG fallen
 - c) Verrechnungsverluste i. S. v. § 15a EStG
 - 3. Verluste, deren Schicksal im Fall der Rechtsnachfolge noch offen ist – Verluste i. S. d. § 15 Abs. 4 Satz 6 EStG
- III. Das fehlende System hinter den bestehenden Regelungen über das steuerliche Schicksal von Verlusten in Fällen der Rechtsnachfolge
 - 1. Rechtsfolgenreue Gleichheit bei Vermögensübertragungen mit gleichen Merkmalen
 - 2. Die Anknüpfungspunkte für Rechtsfolgen im Einzelnen
 - a) Die zivilrechtliche Gesamtrechts- oder Einzelrechtsnachfolge als Anknüpfungspunkt für Rechtsfolgen
 - b) Die Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit der Vermögensübertragung als Anknüpfungspunkt für Rechtsfolgen
 - c) Die Buchwertfortführung als Anknüpfungspunkt für Rechtsfolgen
 - d) Die Einkunftsquellenbezogenheit der Verlustverwertung als Anknüpfungspunkt für Rechtsfolgen
- 3. Zwischenergebnis
- IV. Teleologische und systematische Argumente für den Übergang von Verlusten auf Rechtsnachfolger
 - 1. Die Überbesteuerung des Rechtsvorgängers
 - a) Grundsatz der Individualbesteuerung vs. Totalitätsprinzip
 - b) Die Vererbbarkeit von Verlustvorträgen als Maßnahme zur Vermeidung eines drohenden Verfassungsverstoßes
 - c) Die drohende Verfassungswidrigkeit der Verlustübergangsregelungen des UmwStG
 - 2. Die Überbesteuerung des Rechtsnachfolgers
 - a) Die Überbesteuerung des Rechtsnachfolgers als ein Problem der Buchwertfortführung
 - b) Keine Überbesteuerung des Rechtsnachfolgers bei Verrechnungsverlusten

- | | |
|---|--|
| c) Subsidiärer Übergang von Verlusten auf Erben entsprechend der Erbquote nach einem objektbezogenen Verlustübergang
3. Der ökonomische Wert von Verlusten | V. Der Verlusttransfer zwischen Steuersubjekten als Ausdruck eines entscheidungsneutralen Steuersystems
VI. Resümee |
|---|--|

I. Einleitung

Verluste entstehen, wenn die Aufwendungen eines Unternehmens höher sind als dessen Erträge. Die Ursachen für Verluste sind vielfältig. In einem System, in dem Gewinne und Verluste für bestimmte Zeitperioden ermittelt werden, wie es im Bereich der Einkommensbesteuerung der Fall ist, reicht es für das Entstehen eines Verlustes aber aus, dass Aufwendungen und Erträge in unterschiedlichen Perioden anfallen. Betrachtet man die Entwicklungsgeschichte des § 10d EStG¹, muss man feststellen, dass die periodenübergreifende Verwertung von Verlusten keine Selbstverständlichkeit war. Einen zeitlich unbegrenzten Verlustvortrag gibt es in Deutschland überhaupt erst seit dem Veranlagungszeitraum 1990². Bis dahin diente der Verlustabzug eher nur dem Ausgleich kurzfristiger Ertragsschwankungen.

Gleich wie Verluste zum Wirtschaftsleben gehören, handelt es sich beim Übergang von Einkunftsquellen um ein Massenphänomen. Einkunftsquellen werden veräußert, im Rahmen von Umwandlungen übertragen, verschenkt und unvermeidlicher Weise vererbt. Im Steuerrecht findet der Vermögensübergang entsprechend seiner wirtschaftlichen Bedeutung und der Häufigkeit seiner sachverhältnismäßigen Verwirklichung auch hinreichend Beachtung, sei es in der Einkommensteuer mit der Regelung über die Buchwertfortführung (§ 6 Abs. 3 Satz 1 EStG), sei es mit dem UmwStG oder mit dem ErbStG. Sucht man nun aber Regelungen, die sich mit jener Situation befassen, in der die beiden genannten alltäglichen Vorgänge zusammentreffen, nämlich mit der Frage des steuerlichen Schicksals von Verlusten im Fall einer Rechtsnachfolge, ist man erstaunt, wie wenig man dazu in den Steuergesetzen findet. Die Regelungslücken im positiven Recht hat zwischenzeitlich zu einem Großteil der BFH mit seiner Rechtsprechung aufgefüllt. Zu

1 Vgl. v. Groll in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 146. Lfg., Heidelberg 2004, § 10d Rz. 130 f.

2 § 10d EStG i.d.F. SteuerreformG 1990 v. 25. 7. 1988, BGBl: I 1988, 1093. In Österreich wurde die zeitliche Beschränkung für den Verlustvortrag überhaupt erst 1996 aufgehoben. Als Wermutstropfen mussten die österreichischen Steuerpflichtigen aber gleichzeitig die Sistierung des Verlustvortrages für die Jahre 1996 und 1997 hinnehmen (§ 117 Abs. 7 EStG). Die Notwendigkeit höherer Steuereinnahmen zur Erreichung der Maastrichtkriterien zur Teilnahme an der Währungsunion machte damals diese Maßnahme notwendig.

neueren Verlustverwertungsbeschränkungen, wie beispielsweise jener des § 15 Abs. 4 Satz 6 EStG für stille Beteiligungen von Körperschaften an Kapitalgesellschaften, fehlt es allerdings auch noch an Rechtsprechung.

Der folgende Beitrag zum Thema des steuerlichen Schicksals von Verlusten im Zusammenhang mit Vermögensübertragungen beinhaltet einerseits eine Bestandsaufnahme und den Versuch einer Systematisierung der bestehenden Regelungen zu diesem Themenkomplex. Andererseits setzt sich der Beitrag ausführlich mit den Argumenten, die in der Diskussion um die Vererbbarkeit von Verlustvorträgen zu deren Rechtfertigung vorgebracht werden, auseinander. In diesem Zusammenhang soll aufgezeigt werden, dass die mit der Vererbbarkeit von Verlustvorträgen verfolgten Ziele durch andere Maßnahmen als einen Verlusttransfer besser erreicht werden können. Generell scheinen die mit dem Verlusttransfer im Fall des Vermögenserwerbs von Todes wegen verfolgten Ziele auf sämtliche Formen des Vermögensübergangs übertragbar. Es lassen sich daher abstrakt Ziele formulieren, die der Gesetzgeber im Zusammenhang mit Verlusten bei Vermögensübergängen berücksichtigen sollte. Gleichzeitig können mehrere Maßnahmen empfohlen werden, mit deren Umsetzung die genannten Ziele auch erreicht werden können.

II. Bestandsaufnahme steuerlicher Regelungen betreffend Verluste im Fall der Rechtsnachfolge

1. Gesetzlich geregelte Fälle

a) *Regelungen im Einkommensteuergesetz*

Primäre Quelle für Antworten auf Fragen zur Behandlung von Verlusten im Fall der Rechtsnachfolge hätte – zumindest von der Erwartungshaltung her – das Einkommensteuergesetz sein können. Das Einkommensteuergesetz jedoch schweigt überwiegend zu diesem Thema. Nur zwei Regelungen setzen sich explizit mit der Frage von Verlusten im Fall einer Vermögensübertragung auseinander:

§ 2a Abs. 4 EStG (die Norm wurde mit Wirkung ab dem VZ 1999 aufgehoben, sie gilt jedoch bis zum VZ 2008 in leicht geänderter Form fort³) regelt das steuerliche Schicksal von ausländischen Verlusten, die trotz eines vorliegenden DBA, das zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung die Befreiungsmethode vorsieht, auf Antrag gegen inländische Einkünfte verrechnet wurden (Abs. 3 leg. cit.), für den Fall der Übertragung der ausländischen Einkunftsquelle. Grundsätzlich war für derartige Verluste vorgesehen, dass sie zur Vermeidung einer steuerlichen Doppelverwertung im Zeitpunkt einer späteren Verrechnung im Ausland der inländischen Besteuerungsgrund-

³ § 52 Abs. 3 EStG.

lage wieder hinzuzurechnen seien (§ 2a Abs. 3 EStG). Sollte die Betriebsstätte jedoch vor einer Verwertung der Verluste im Ausland übertragen werden, sind die noch nicht verrechneten Verluste auf einmal der Besteuerungsgrundlage hinzuzurechnen. § 2a Abs. 4 EStG ist damit aber keine Norm, die primär die Regelung offener Fragen im Zusammenhang mit einer Rechtsnachfolge bezweckt. Sie dient vielmehr bloß der Absicherung der Gewinnhinzurechnung nach § 2a Abs. 3 EStG. Auf diese Norm soll im Folgenden nicht mehr näher eingegangen werden⁴.

Die einzige Norm des EStG, die sich primär mit Fragen der steuerlichen Behandlung von Verlusten im Zusammenhang mit einer Rechtsnachfolge auseinandersetzt, ist § 52 Abs. 33 Satz 4 EStG. § 52, der überwiegend das In- und Außerkrafttreten von Normen sowie Übergangsfragen regelt, enthält mit Abs. 33 Satz 3 und 4 eine materiell rechtliche Regelung für den Sonderfall des Ausscheidens eines beschränkt haftenden Gesellschafters mit einem negativen Kapitalkonto. Die Norm regelt insofern einen Sonderfall, als sie nur Verluste betrifft, die nicht unter § 15a EStG fallen. Und unter der Vielzahl von Möglichkeiten des Vermögensübergangs ist sie nur im Fall der Anwartschaft (§ 738 Abs. 1 Satz 1 BGB) auf die verbliebenen Gesellschafter anzuwenden⁵. Scheidet ein beschränkt haftender Gesellschafter aus der Gesellschaft aus, ohne das negative Kapitalkonto auffüllen zu müssen, so hat er insoweit einen Veräußerungsgewinn nach § 16 EStG zu versteuern. Den verbliebenen Gesellschaftern ist nach Satz 4 der angesprochenen Norm der Verlust des ausgeschiedenen Gesellschafters, in Höhe dessen Aufgabegewinnes, entsprechen ihrer Gewinnbeteiligungsquoten zuzurechnen⁶.

4 Eine dem § 2a Abs. 3 EStG vergleichbare Regelung für ausländische Verluste existiert in Österreich aufgrund der Rechtsprechung des VwGH. Mit dem Steuerreformgesetz 2005 (BGBl. I 2004/57 ab 5.6.2004) hat die Regelung eine gesetzliche Grundlage erhalten. Der Fall der Veräußerung der ausländischen Betriebsstätte ist jedoch nicht geregelt. Anders für Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Körperschaften, die im Rahmen der Gruppenbesteuerung (§ 9 öKStG) bei einem österreichischen Gruppenträger Berücksichtigung gefunden haben. Im Fall des Ausscheidens des ausländischen Gruppenmitglieds aus der Gruppe ist ein noch nicht verrechneter Verlust des ausländischen Gruppenmitglieds sofort dem Gewinn des übergeordneten Gruppenmitglieds hinzuzurechnen (§ 9 Abs. 6 Z. 6 öKStG). Im Falle des Untergangs (Liquidation oder Insolvenz) des ausländischen Gruppenmitglieds ist bei tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust der zuzurechnende Betrag um die während der Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen zu kürzen (§ 9 Abs. 6 Z. 6 letzter Satz öKStG).

5 Die Norm ist nicht anzuwenden auf die entgeltliche Veräußerung eines KG-Anteils an einen Dritten oder nur einen von mehreren der bisherigen Gesellschafter; vgl. BFH 14. 6. 1994, BStBl. II 1995, 246.

6 Bei einem entgeltlichen Übergang des Gesellschafteranteils auf die verbliebenen Gesellschafter können diese den Verlust des ausgeschiedenen Gesellschafters nur insoweit ansetzen, als er keine Deckung in aufgedeckten stillen Reserven findet; vgl. *Wacker* in Schmidt, EStG²³, München 2004, § 15a Rz. 219; EStR 2003, R 138d Abs. 6 Satz 3.

b) § 10a Satz 3 GewStG

Im Gewerbesteuerrecht schließt § 10a Satz 3 i. V. m. § 2 Abs. 5 GewStG den Übergang von gewerbesteuerlichen Fehlbeträgen im Fall der Übertragung des Gewerbebetriebes als Ganzes auf einen Rechtsnachfolger aus. Der Abzug eines Fehlbetrages aus Vorjahren ist an die Identität des Unternehmers geknüpft⁷. Zu einem Wechsel der Unternehmeridentität kommt es auch, wenn sämtliche Gesellschafter einer Personengesellschaft wechseln. Wechseln nur einzelne Gesellschafter, so wird der Verlustabzug anteilig verwehrt⁸. Bei Körperschaften geht gem. § 10a Satz 4 im Fall eines Mantelkaufs im Sinne von § 8 Abs. 4 KStG die Möglichkeit zum Abzug von Fehlbeträgen verloren.

Die einkommensteuerliche Behandlung von Verlustvorträgen im Fall der Erbfolge (§ 1922 BGB) – nämlich deren Übergang auf die Erben (s. dazu unten Kap. II.2.a) – ist nach der Rechtsprechung des BFH⁹ auf den gewerbesteuerlichen Fehlbetrag nicht übertragbar. Ein Übergang des gewerbesteuerlichen Fehlbetrages auf den Erben widerspricht dem Wortlaut des § 10a i. V. m. § 2 Abs. 5 GewStG. Auch lassen die personensteuerartigen Merkmale der Gewerbesteuer (Steuerschuldner ist der Unternehmer und nicht das Unternehmen) einen Übergang des Fehlbetrages auf einen Erben nicht als erforderlich erscheinen¹⁰.

7 Zur erforderlichen Unternehmeridentität vgl. *von Twickel* in Blümich, EStG, KStG, GewStG, 82. Lfg., München 2004, § 10a GewStG, Anm. 79.

8 BFH GrS 3/92 v. 3. 5. 1993, BStBl. II 1993, 616; BFH 7. 12. 1993, BStBl. II 1994, 331; vgl. *von Twickel* in Blümich, GewStG, § 10a GewStG, Anm. 88.

9 BFH 23. 7. 1958, BStBl. III 1958, 426; BFH 14. 1. 1965, BStBl. III 1965, 115, BFH GrS 3/92 3. 5. 1993, BStBl. II 1993, 616 unter C. III.3, BFH 7. 12. 2003, BStBl. II 1994, 331; GewStR 68 Abs. 1 S. 3; s. auch *von Twickel* in Blümich, GewStG, § 15a, Anm. 90.

10 BFH 14. 1. 1965, BStBl. III 1965, 115. Die § 2 Abs. 5 GewStG entsprechende Norm des österreichischen GewStG hat der österreichische Verfassungsgerichtshof im Jahr 1988 für verfassungswidrig erklärt (VfGH 5. 3. 1988, VfSlg 11636). Der VfGH konnte keinen Grund erkennen, der es sachlich rechtfertigen würde, die Betriebsübernahme durch einen Erben hinsichtlich der Geltendmachung von in Vorjahren erlittenen Verlusten gewerbesteuerrechtlich nicht als Betriebsübernahme, sondern wie eine Betriebsneugründung zu behandeln. Der VfGH begründet seine Rechtsauffassung mit der wirtschaftlichen Identität des Betriebs und dem Umstand, dass der Erbe als Gesamtrechtsnachfolger umfassend in die wirtschaftliche und steuerliche Stellung des Erblassers eintritt. Anzumerken ist, dass es in Österreich im Jahr 1987, also ein Jahr vor dem erwähnten VfGH-Erk., zu einem überraschenden Schwenk in der Frage der Vererbbarkeit von Verlustvorträgen in der Einkommensteuer gekommen ist. In einem Erlass schloss sich die Finanzverwaltung – entgegen der stRsp. des VwGH, der im Verlustvortrag ein höchstpersönliches, nicht sukzessionsfähiges Recht des Steuerpflichtigen sah (VwGH 1087/65 vom 5. 10. 1965; 19. 9. 1984, 84/13/59; s. dazu *Taucher*, Erbschaften und Ertragsteuern, Wien 1991, 133 ff.) – der Rechtsauffassung des BFH an (Erlass vom 27. 5. 1987, AÖF 183/1987;

c) Die Regelungen des UmwStG

Am umfangreichsten sind Fragen des Übergangs von Verlusten auf Rechtsnachfolger im UmwStG geregelt. Nach § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG gehen beim Vermögensübergang einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft bzw. einen Einzelunternehmer verbleibende Verlustvorträge im Sinne der §§ 2a, 10d, 15 Abs. 4 oder § 15a EStG auch dann nicht auf den Rechtsnachfolger über, wenn dieser ansonsten in die steuerliche Rechtsstellung der Körperschaft eintritt.

Bei der Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften tritt hingegen die übernehmende Kapitalgesellschaft gemäß § 12 Abs. 3 UmwStG hinsichtlich eines verbleibenden Verlustvortrages i. S. d. § 10d EStG in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein. Dies allerdings nur unter der Voraussetzung, dass der Betrieb oder Betriebsteil, der den Verlust verursacht hat, über den Verschmelzungstichtag hinaus in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang in den folgenden fünf Jahren fortgeführt wird¹¹.

Bei Spaltungen ist ein verbleibender Verlustvortrag i. S. d. § 10d Abs. 4 Satz 2 EStG im Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem bei der übertragenden Körperschaft vor der Spaltung bestehenden Vermögen aufzuteilen (§ 15 Abs. 4 UmwStG). Geht das Vermögen auf eine andere Körperschaft über, so kann diese die mit übernommenen Verlustvorträge abziehen (analoge Anwendung des § 12 UmwStG). Ist der Rechtsnachfolger eine Personengesellschaft, gehen die auf das übernommene Vermögen entfallenden vorgetragenen Verluste unter (analoge Anwendung des § 4 UmwStG).

Zu anderen Umwandlungsfällen, insbesondere zu Einbringungen in Kapitalgesellschaften, enthält das UmwStG keine expliziten Regelungen hinsichtlich des Schicksals von Verlustvorträgen. Der Verlustvortrag verbleibt daher beim Einbringenden und kann von diesem nach allgemeinen Grundsätzen verwertet werden¹².

Gewerbesteuerliche Fehlbeträge gehen bei Vorgängen, die vom UmwStG erfasst werden, in der Regel nicht auf einen Rechtsnachfolger über (§ 18 Abs. 1 UmwStG). Als Ausnahme dazu und in Abweichung zu § 10a GewStG ist in § 19 UmwStG vorgesehen, dass beim Vermögensübergang einer übertragenden Körperschaft auf eine andere Körperschaft vortragsfähige Fehlbeträge auf den Rechtsnachfolger übergehen.

nummehr EStR 2000, Rz. 4535). Dieser Gesinnungswandel hatte starken Einfluss auf die Erkenntnis des VfGH.

11 Zu den Einschränkungen der Verlustübertragungsmöglichkeiten im Vergleich zur österr. Regelung s. *Dötsch*, Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform: Änderungen des UmwStG (Teil II), DB 1997, 2144.

12 Vgl. *Widmann/Mayer*, Umwandlungsrecht, 77. Lfg., Bonn/Berlin 2004, UmwStG, § 22 Tz. 565.

d) § 8 Abs. 4 KStG

Nach § 8 Abs. 4 KStG ist bei einer Körperschaft Voraussetzung für den Verlustabzug nach § 10d EStG, dass sie nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich mit der Körperschaft identisch ist, die den Verlust erlitten hat. Wirtschaftliche Identität liegt insbesondere dann nicht vor, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft übertragen werden und die Kapitalgesellschaft ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortführt oder wieder aufnimmt. Der Mantelkauf unterscheidet sich insofern von allen anderen Formen der Rechtsnachfolge, die im Rahmen dieses Beitrages auf ihre Konsequenzen für die Verlustverwertung untersucht werden, als es in Hinblick auf das Vermögen, mit dem die Verluste erwirtschaftet wurden, zu keiner Änderung der Rechtsträgerschaft kommt. Der Rechtsträger bleibt formal gesehen vielmehr derselbe. Nur die Anteilseignerschaft am Rechtsträger unterliegt einem Wandel. Ergänzend zum Anteilseignerwechsel muss es zu einer Zufuhr von neuem Betriebsvermögen kommen, dann erst sind Verluste nach § 10d EStG nicht mehr abzugsfähig.

§ 8 Abs. 4 KStG ist eine Missbrauchsbekämpfungsnorm¹³, aus der keine zusätzlichen systematischen Argumente für oder wider einen Übergang von Verlusten im Fall der Rechtsnachfolge gewonnen werden können. § 8 Abs. 4 KStG und ebenso § 10a Satz 4 GewStG, mit dem die Verlustabzugsbeschränkungen für Körperschaftsteuerverluste für den gewerbesteuerlichen Fehlbetrag übernommen werden, sollen daher aus den weiteren Betrachtungen ausgenommen werden.

2. Durch Rechtsprechung des BFH geregelte Fälle

a) Die Vererbbarkeit von Verlustvorträgen i. S. v. § 10d EStG

Mit den genannten gesetzlichen Regelungen hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Verlustvorträgen im Fall der Rechtsnachfolge wird nur ein kleiner Teil der möglichen Fälle einer Rechtsnachfolge und eines Gesellschafterwechsels abgedeckt. Gesetzlich nicht geregelt ist die Frage der Behandlung von Verlusten im Fall der Gesamtrechtsnachfolge von Todes wegen. Richterrecht¹⁴ und Verwaltungsanweisungen¹⁵ füllen diese Lücke auf. Nach derzeitiger Rechtspraxis werden Verluste des Erblassers, soweit dieser den Verlust noch hätte geltend machen können, den Erben entsprechend ihren Erbquoten zugerechnet¹⁶. Eine Fortführung des Betriebes, durch den

13 Vgl. die Diskussion bei *Wrede* in Herrmann/Heuer/Raupach, KStG, § 8 Anm. 44 über das Verhältnis von § 8 Abs. 4 KStG zu § 42 AO.

14 Grundlegend BFH 22. 6. 1962, BStBl. II 1962, 386.

15 EStR 2003, R 115 Abs. 6 hinsichtlich der Unübertragbarkeit des Verlustvortrages durch ein Rechtsgeschäft.

16 BFH 10. 4. 1973, BStBl. II 1973, 679; *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 10d Anm. 123 „Miterben“. Für Österreich s. EStR 2000, Rz. 4535.

die Verluste entstanden sind, ist nicht notwendig¹⁷. Der Übergang der Verluste auf die Erben setzt voraus, dass diese durch die Verluste auch wirtschaftlich belastet sind¹⁸.

Durch letzteres Kriterium sollte ursprünglich ausgeschlossen werden, dass im Fall eines Nachlasskonkurses, wenn also die Nachlassgläubiger von den Verlusten betroffen sind, die Erben von den Verlustvorträgen profitieren könnten¹⁹. Nach dem Urteil des XI. Senats vom 5. 5. 1999²⁰ sind aber auch andere Fälle denkbar, in denen es zu keiner wirtschaftlichen Belastung der Erben kommt, und diese deswegen die Verluste des Erblassers nicht übernehmen können. Konkret ging es in dem Urteil darum, dass die Schulden des Erblassers aufgrund einer Vereinbarung des Erblassers mit einem Dritten von diesem beglichen worden sind²¹.

Die Vererbbarkeit von Verlustvorträgen ist, wenngleich es sich dabei um eine für den Steuerpflichtigen begünstigende Regelung handelt, höchst umstritten²². Insbesondere wird immer wieder moniert, dass es – worin den Autoren zuzustimmen ist – für die Regelung keine Rechtsgrundlage gäbe²³. Die Diskussion hat seit dem Jahr 2000 an Spannung gewonnen, seitdem der I. und der XI. Senat des BFH intensiv um die Vererbbarkeit des Verlustvortrages streiten²⁴. Eine abschließende Lösung wird in dieser Frage nur der Große Senat des BFH herbeiführen können.^{24a}

17 BFH 22. 6. 1962, BStBl. II 1962, 386; für Österreich s. EStR 2000, Rz. 4535.

18 BFH 17. 2. 1961, BStBl. III 1961, 230; BFH 22. 6. 1962, BStBl. II 1962, 386; vgl. auch *Marx*, Der Verlustabzug im Erbfall und die „Rechtsprechung der ruhigen Hand“, DB 2001, 2364 (2367).

19 Vgl. *Paus*, Verlustabzug in Erbfällen, BB 1999, 2584; *BMF*, Mitteilung vom 26. 7. 2002, Verlustabzug nach § 10d EStG in Erbfällen, BStBl. I 2002, 667.

20 BStBl. II 1999, 653; s. dazu *Paus*, BB 1999, 2584.

21 Zum Kriterium der wirtschaftlichen Belastung s. näher *Müller-Franken*, Gesamtrechtsnachfolge durch Erbfall und einkommensteuerliche Verluste, StuW 2004, 109 (119).

22 S. die Literaturhinweise bei *Heinicke* in Schmidt, EStG²³, § 10d Rz. 4.

23 *Ruppe*, Einkommensteuerrechtliche Positionen bei Rechtsnachfolge, in Schulze-Osterloh (Hrsg.), Rechtsnachfolge im Steuerrecht, DStJG 10, Köln 1987, 45; *von Groll* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10d Rz. B 195f; insb. *Müller-Franken*, StuW 2004, 109; *ders.*, Die Rechtsprechung zur „Vererblichkeit von Verlusten“: eine Frage richterlicher Rechtsfortbildung, DStZ 2004, 606. Vgl. auch *Tauscher*, Erbschaften, 133 ff. mit einem Überblick über den Meinungsstand in Österreich.

24 Im Jahre 2000 hat der I. Senat des BFH erwogen, von der stRspr., wonach Verluste auf den Erben übergehen, abzugehen, und einen entsprechenden Anfragebeschluss nach § 11 Abs. 3 FGO gefasst (Beschl. 29. 3. 2000, I R 76/99, BStBl. II 2000, 622). Die angesprochenen Senate stimmten dem Ansinnen zu (Beschl. v. 24. 8. 2000, IV ER – S – 1/00, NV, ZEV 2000, 468; Beschl. v. 24. 8. 2000, VIII ER – S – 1/00, BFH/NV 2001, 162; Beschl. v. 9. 6. 2000, XI ER – S – 3/00, Hinweis in DB 2001, 1862). In weiterer Folge bestätigte der I. Senat aber die bisherige Judikaturlinie (Urt. v. 16. 5. 2001, I R 76/99, BStBl. II 2002, 487). Daraufhin richtete der XI. Senat

Die Auseinandersetzung der beiden BFH-Senate bringt für den Wissenschaftler den Vorteil, dass teils neue Argumente für und wider die Vererbbarkeit des Verlustvortrags in die Diskussion eingebracht werden²⁵. Auf diese neuen Argumente soll in Kap. IV zurückgekommen werden. Für die Rechtsunterworfenen bedeuten eine derartige Diskussion und Referentenentwürfe für Gesetze, in denen die Abschaffung der Vererbbarkeit von Verlustvorträgen vorgesehen ist²⁶, jedoch nur Rechtsunsicherheit. Eine gesetzliche Regelung – egal mit welcher Lösung – scheint wünschenswert.

b) Verluste eines beschränkt haftenden Gesellschafters, soweit diese zu einem negativen Kapitalkonto geführt haben, die nicht unter § 15a EStG fallen

Nur in Ansätzen im Gesetz geregelt ist die Frage, was mit einem negativem Kapitalkonto eines beschränkt haftenden Gesellschafters im Fall der Rechtsnachfolge geschieht. Konnte der ausscheidende Gesellschafter zugewiesene Verluste, die zu einem negativen Kapitalkonto führten, steuerlich ausgleichen oder vortragen, hat er bei seinem Ausscheiden insoweit nun einen Veräußerungsgewinn i. S. d. § 16 EStG zu versteuern. Dies ist nunmehr in § 52 Abs. 33 Satz 3 EStG auch explizit geregelt. Doch in welcher Form wird beim Rechtsnachfolger, der in die Haftung des Gesellschafters für diese Verluste mit zukünftigen Gewinnen eintritt, diese Haftungsübernahme auch steuerlich berücksichtigt? Zu dieser Frage gibt es außer in dem bereits angesprochenen Fall der Anwachsung der Anteile an sämtliche verbliebenen Gesellschafter²⁷ nur Judikatur. Dieser zu Folge geht bei einem entgeltlichen Übergang der Beteiligung der Verlust, soweit dieser zu einem negativen Kapitalkonto geführt hat und nicht gegen die im Zuge der Vermögensübertragung aufgedeckten stillen Reserven verrechnet werden kann, auf den Rechtsnachfolger über. Und zwar in der Form eines Ausgleichspostens, den der Übernehmer in seiner Ergänzungsbilanz auszuweisen hat. Zukünftige Gewinne sind gegen diesen Ausgleichsposten zu verrechnen und daher steuerfrei²⁸. Ein sofortiger

eine Divergenzanfrage an die übrigen betroffenen Senate, in welchem er die Absicht äußerte von der stRspr. abweichen zu wollen (Beschl. v. 10. 4. 2003, XI R 54/99, DStR 2003, 1614 = BStBl. II 2004, 400 = ZEV 2003, 428). Gegen dieses Ansinnen wandten sich wiederum der I. Senat (Beschl. v. 22. 10. 2003, I ER – S – 1/03, DStR 2004, 79 = BStBl. II 2004, 414) und der VIII. Senat (Beschl. v. 14. 10. 2003, VIII ER – S – 2/03, BFH/NV 2004, 331), die an der bisherigen Rspr. festhalten wollen.

24a Vgl. Vorlage des XI. Senats an den GrS (Entsch. v. 28. 7. 2004, XI R 54/99).

25 Vgl. insb. BFH-Beschl. v. 22. 10. 2003, DStR 2004, 79 = BStBl. II 2004, 414.

26 Referentenentwurf des Steuervergünstigungsabbaugesetzes; s. dazu *Piltz*, Gegen den Verlust des Verlusts, ZEV 2002, 496.

27 S. oben II. 1. a).

28 BFH 19. 2. 1998, BStBl. II 1999, 266; im Ergebnis ähnlich BFH 14. 6. 1994, BStBl. II 1995, 246; der BFH spricht sich in diesem Urteil für einen außerbilanziellen Merkposten aus; vgl. auch *Wacker* in Schmidt, EStG²³, § 15a Rz. 222; für Österreich EStR 2000, Rz. 5994.

Abzug des Ausgleichspostens als Anschaffungsverlust ist nach der Rechtsprechung des BFH nicht möglich²⁹.

Bei einem unentgeltlichen Übergang der Beteiligung hingegen tritt der Rechtsnachfolger in die Buchwerte des Rechtsvorgängers ein³⁰. Beim Rechtsvorgänger kommt es zu keinem Veräußerungsgewinn, der gegen bestehende Verlustvorträge verrechnet werden müsste. Im Fall der Schenkung verbleiben die Verluste beim Rechtsvorgänger, selbst wenn dieser durch die Verluste nicht wirtschaftlich belastet ist. Im Erbfall gehen die Verluste auf die Erben entsprechend ihren Erbquoten über³¹. Damit ist nicht sicher, dass jener Rechtsnachfolger, der mit den Verlusten insofern belastet ist, als er für diese Verluste mit zukünftigen Gewinnen haftet, ausgleichend in den Genuss der steuerlichen Verlustvorträge kommt. Die Gewinne, und zwar auch solche, mit denen das negative Kapitalkonto aufgefüllt wird, hat der Rechtsnachfolger hingegen jedenfalls zu versteuern³².

c) Verrechnungsverluste i. S. v. § 15a EStG

Neue Fragen hinsichtlich des Übergangs von Verlusten auf Rechtsnachfolger ergeben sich bei all jenen Verlusten, die ex lege nicht ausgleichs- oder nach § 10d EStG vortragsfähig sind, aber gegen zukünftige Gewinne aus derselben Einkunftsquelle verrechnet werden können. In der deutschen Literatur werden derartige Verluste überwiegend als verrechenbare Verluste oder Verrechnungsverluste bezeichnet³³. In Österreich hat sich für derartige Verluste im Zusammenhang mit § 23a öEStG, dem zwischenzeitlich aufgehobenem Pendant zu § 15a EStG, der Begriff „Wartetastenverlust“³⁴ oder seltener der Begriff „Schwebeverlust“³⁵ eingebürgert. Auch nach der Abschaffung des § 23a öEStG lebt dieser Begriff im Zusammenhang mit entsprechenden Verlustverwertungsbeschränkungen, die es für eine ganze Reihe von Einkünften aus bestimmten Einkunftsquellen in Österreich gibt³⁶, fort.

Den längsten Bestand im deutschen Steuerrecht, nämlich seit der Veranlagung 1980, als Verlustverwertungsbeschränkung im Sinne eines Verrech-

29 BFH 19. 2. 1998, BStBl. II 1999, 266.

30 Wacker in Schmidt, EStG²³, § 15a Rz. 230.

31 Vgl. Kap. II. 2. a).

32 Wacker in Schmidt, EStG²³, § 15a Rz. 230.

33 S. etwa Wacker in Schmidt, EStG²³, § 15a Rz. 224; EStR 2003, R 138d.

34 Den Begriff Wartetastenverlust verwenden u. a. die österr. EStR 2000, Rz. 157a für derartige Verluste.

35 Vgl. etwa Peklar, Verluste im Umgründungssteuerrecht, Wien 2001, 24.

36 Bloß als Wartetastenverluste können in Österreich verwertet werden: Verluste aus Verlustbeteiligungsmodellen sowie bei natürlichen Personen Verluste aus Betrieben, deren Unternehmensschwerpunkt(e) im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter oder in der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern gelegen ist (§ 2 Abs. 2a EStG), Verluste aus echten stillen Gesellschaften (§ 27 Abs. 1 Z. 2 EStG).

nungsverlustes hat der § 15a EStG betreffend Verluste beschränkt haftender Gesellschafter, soweit diese zu einem negativen Kapitalkonto führen. § 15a EStG versucht, die haftungsrechtliche Situation von Kommanditisten in das Steuerrecht zu übertragen. Kommanditisten haften nur mit ihrer Einlage (§§ 171, 172 HGB). Ein durch zugewiesene Verluste entstandener Passivsaldo des Kapitalkontos muss nur mit zukünftigen Gewinnanteilen getilgt werden³⁷. Aufgrund des § 15a EStG ist nur der Verlust der Einlage steuerwirksam. Die Verlusthaftung mit zukünftigen Gewinnen findet nicht im Zeitpunkt der Verlustrealisation steuerliche Berücksichtigung, sondern erst im Zeitpunkt späterer Gewinne, mit denen das negative Konto aufgefüllt wird.

Nach § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG soll § 15a EStG für typische stille Beteiligungen analog zur Anwendung kommen. Ob die Norm einen tatsächlichen Anwendungsbereich hat, wird in der Literatur aber bezweifelt³⁸.

Über das Schicksal von Verrechnungsverlusten im Fall der Rechtsnachfolge lässt sich dem § 15a EStG nichts entnehmen. Wieder waren die Gerichte gehalten, Lösungen zu finden. Wird eine Beteiligung, bei der ein Verrechnungsverlust i. S. v. § 15a EStG besteht, veräußert, so sind die Verrechnungsverluste i. S. v. § 15a EStG beim Rechtsvorgänger mit dem Veräußerungsgewinn, der betraglich dem negativen Kapitalkonto entspricht³⁹, zu verrechnen⁴⁰. Der Rechtsnachfolger hat die Wirtschaftsgüter mit ihren Anschaffungskosten zu aktivieren. Soweit ein Verrechnungsverlust keine Deckung in den stillen Reserven findet, ist er als Ausgleichsposten in die Ergänzungsbilanz des Rechtsnachfolgers einzustellen⁴¹. Der Verrechnungsverlust geht also im Fall einer entgeltlichen Übertragung der Beteiligung u.U. auf den Rechtsnachfolger über.

37 Vgl. *von Beckerath* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 15a Rz. A 3 f.

38 Vgl. *Grob*, Verluste in der stillen Gesellschaft, DB 2004, 668 (670).

39 Auf den Fall, dass das negative Konto aufgrund von Einlagen geringer ist als der nach § 15a Abs. 4 EStG gesondert festgestellte Verrechnungsverlust, soll nicht näher eingegangen werden; s. zu nachträglichen Einlagen aber: FG Köln 22. 8. 1995, EFG, 1995, 1054, rkr.; *Kempf/Hilbringhaus*, DB 1996, 12; *Wacker* in Schmidt, EStG²³, § 15a Rz. 224; *von Beckerath* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 15a Rz. B 335; zu vorgezogenen Einlagen: BFH 14. 10. 2003, BStBl. II 2004, 359 = DB 2004, 45; dazu BMF-Schreiben vom 14. 4. 2004, GZ IV A 6 – S. 2241a – 10/04 (das Urteil ist über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden), DB 2004, 1070; *Wacker*, „Vorgezogene Einlagen“ und § 15a EStG, DB 2004, 11 = DStR 2004, 773; *Hempe/Siebels/Obermaier*, Präzisierung der § 15a EStG-Abzugsbeschränkung durch den BFH, DB 2004, 1460.

40 Vgl. *Wacker* in Schmidt, EStG²³, § 15a Rz. 224; a. A. *von Beckerath* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 15a Rz. B 332.

41 BFH 10. 3. 1998, BStBl. II 1999, 269; s. auch *Wacker* in Schmidt, EStG²³, § 15a Rz. 227.

Beim unentgeltlichen Vermögensübergang, sei er von Todes wegen oder unter Lebenden, gehen Verrechnungsverluste im Sinne von § 15a EStG jedenfalls auf den Rechtsnachfolger über⁴². Zukünftige Gewinne kann also der Rechtsnachfolger gegen die Verrechnungsverluste aufrechnen und muss diese insoweit nicht versteuern. Dies ist gerechtfertigt, weil der Rechtsnachfolger auch zivilrechtlich in die Haftung für diese Verluste mit zukünftigen Gewinnen eingestiegen ist.

3. Verluste, deren Schicksal im Fall der Rechtsnachfolge noch offen ist – Verluste i. S. d. § 15 Abs. 4 Satz 6 EStG

Mit dem Steuervergünstigungsabbaugesetz (StVergAbG) vom 16. 5. 2003⁴³ wurde mit § 15 Abs. 4 Satz 6 EStG für mitunternehmerische stille Beteiligungen, Unterbeteiligungen und sonstige Innenbeteiligungen von juristischen Personen an anderen Kapitalgesellschaften ein im Vergleich zu § 15a EStG insofern wesentlich strikteres Verlustverwertungsverbot eingeführt, als nunmehr jegliche Verluste aus dieser Einkunftsquelle nur mehr mit Gewinnen aus derselben Quelle verrechnet werden können. Die Regelung ist sinngemäß auf entsprechende echte stille Beteiligungen an Kapitalgesellschaften anzuwenden (§ 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG).

Welche Konsequenzen ein Übergang der Einkunftsquelle auf einen neuen Rechtsträger für derartige Verluste mit sich bringt, ist noch völlig ungeklärt. Auch in Österreich gibt es zu vergleichbaren Verlustverwertungsbeschränkungen keine gesetzlichen Regelungen für den Fall der Rechtsnachfolge, wohl aber eine für die Steuerpflichtigen recht günstige Verwaltungspraxis⁴⁴. Danach gehen im Fall des unentgeltlichen Vermögensübergangs die Verluste auf den Rechtsnachfolger über. Im Fall der Veräußerung der Einkunftsquelle wandeln sich solche Verluste beim Rechtsvorgänger in normal vortragsfähige Verluste. Das Verbleiben der Verluste beim Rechtsvorgänger ist gerechtfertigt, weil dieser einen realen Verlust in Form des Verlustes seiner stillen Einlage erlitten hat.

42 Zum Übergang unter Lebenden s. BFH 10. 3. 1998, BStBl. II 1999, 269. In dem Urteil führt der BFH auch aus, wann von einer Unentgeltlichkeit des Vermögensüberganges auszugehen ist; unter nahen Angehörigen ist eine solche widerlegbar zu vermuten; eine Schenkung eines Gesellschaftsanteils kommt regelmäßig nicht in Betracht, wenn dieser keinen Vermögenswert mehr verkörpert. S. auch *Wacker* in Schmidt, EStG²³, § 15a Rz. 234.

43 Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen vom 16. 5. 2003, BGBl. I 2003, 660.

44 Österr. EStR 2000, Rz. 157.

III. Das fehlende System hinter den bestehenden Regelungen über das steuerliche Schicksal von Verlusten in Fällen der Rechtsnachfolge

1. Rechtsfolgengleichheit bei Vermögensübertragungen mit gleichen Merkmalen

Dem bisherigen Überblick über die bestehenden Regeln zur steuerlichen Behandlung von Verlusten im Fall der Rechtsnachfolge lag als Systematisierungskriterium ausschließlich die Frage zugrunde, ob es sich dabei um eine explizite gesetzliche Regelung oder um einen Akt der richterlichen Rechtsfortbildung handelt. Offen ist die Frage, ob zwischen den Regelungen Gemeinsamkeiten bestehen, die auf ein einheitliches System schließen lassen. Aus systematischer Sicht, gleichermaßen auch aus Sicht des verfassungsrechtlich gewährleisteten Gleichheitsgrundsatzes, wäre es nahe liegend, dass an bestimmte Tatbestandsmerkmale, die bei den unterschiedlichen Rechtsnachfolgeformen gleichermaßen auftreten, die gleichen Rechtsfolgen hinsichtlich eines Übergangs von Verlusten auf einen Rechtsnachfolger geknüpft werden.

Als Anknüpfungspunkte, an denen die These einer Rechtsfolgengleichheit verprobt werden kann, sind zu untersuchen:

- der Umstand, dass das Vermögen im Wege der zivilrechtlichen Gesamtrechts- oder Einzelrechtsnachfolge übergeht;
- die Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit des Vermögensüberganges;
- die mit der Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit des Vermögensüberganges eng verbundenen Frage der Buchwertfortführung;
- das Vorliegen einer Verlustverwertungsbeschränkung im Sinne eines Verrechnungsverlustes.

Das Ergebnis der Untersuchung – dies sei vorweggenommen – lautet, dass es für jedes genannte Tatbestandsmerkmal Fälle gibt, in denen es trotz Erfüllung des relevanten Tatbestandsmerkmals zu unterschiedlichen Rechtsfolgen kommt.

2. Die Anknüpfungspunkte für Rechtsfolgen im Einzelnen

a) Die zivilrechtliche Gesamtrechts- oder Einzelrechtsnachfolge als Anknüpfungspunkt für Rechtsfolgen

Die Unterscheidung zwischen Einzelrechts- und Gesamtrechtsnachfolge stammt aus dem Zivilrecht. Gemeint ist damit die Art des abgeleiteten Rechtserwerbes. Eine Gesamtrechtsnachfolge ist gegeben, wenn das subjektive Recht nicht isoliert, sondern zusammen mit anderen Rechten als Gesamtheit übergeht⁴⁵. Die Einzelrechtsnachfolge ist die Regel, die Gesamt-

rechtsnachfolge die Ausnahme, die nur in den gesetzlich bestimmten Fällen möglich ist. Dies sind primär die Erbfolge (§ 1922 BGB), die Anwachsung bei Ausscheiden eines Gesellschafters (§ 738 Abs. 1 Satz 1 BGB) sowie bestimmte im UmwG vorgesehene Umwandlungsfälle⁴⁶.

Die Frage der zivilrechtlichen Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge allein ist als Anknüpfungspunkt für steuerliche Rechtsfolgen noch nie ausschlaggebend gewesen. Selbst in seinem grundlegenden Urteil vom 22. Juni 1962, in dem der BFH in Abweichung von der langjährigen Rechtsprechung des RFH sich für die Vererbbarkeit eines Verlustvortrages ausgesprochen hat, rechtfertigt er dies mit einer steuerlichen Gesamtrechtsnachfolge, die er aus einem Bündel von Normen abzuleiten versucht. Neben § 1922 BGB nennt der BFH in diesem Zusammenhang § 45 AO bzw. dessen Vorgängerbestimmung § 8 StAnpG 1934 sowie die einkommensteuerlichen Regelungen über die Buchwertfortführung (nunmehr § 6 Abs. 3 EStG). Abgesehen davon, dass die These einer allgemeinen aus § 1922 BGB und § 45 AO abgeleiteten steuerlichen Gesamtrechtsnachfolge im Schrifttum höchst umstritten ist⁴⁷, zeigt auch das Beispiel des UmwStG, dass weder die zivilrechtliche Gesamtrechtsnachfolge noch der programmatische Satz eines Steuergesetzes, dass der Rechtsnachfolger in die steuerliche Rechtsstellung des Rechtsvorgängers eintritt, auch zur Konsequenz hätte, dass nicht ausgeglichene Verluste auf den Rechtsnachfolger übergehen. Der Übergang von Verlusten ist trotz zivilrechtlicher Gesamtrechtsnachfolge in den meisten Umwandlungsfällen nach dem UmwStG nur für den Fall der Übertragung von Vermögen zwischen Kapitalgesellschaften vorgesehen (§§ 12 Abs. 3 und 22 Abs. 2 UmwStG).

b) Die Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit der Vermögensübertragung als Anknüpfungspunkt für Rechtsfolgen

Stirbt ein Steuerpflichtiger, so gehen noch nicht verwertete Verlustvorträge auf die Erben über. Verschenkt ein Steuerpflichtiger seinen Betrieb, so verbleiben Verlustvorträge i. S. v. § 10d EStG beim Steuerpflichtigen. Die Unentgeltlichkeit des Vermögensüberganges als solches hat den Gesetzgeber nicht veranlasst, automatisch auch mit dem Vermögen verbundene Verluste auf den Rechtsnachfolger übergehen zu lassen.

Umgekehrt gibt es im Umwandlungsrecht Fälle, in denen Vermögen entgeltlich übergeht und es dennoch zu einem Verlusttransfer auf den Rechtsnachfolger kommt. Bei Umwandlungen handelt es sich zumindest nach der Auf-

⁴⁵ *Larenz/Wolf*, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, 9. Aufl., München 2004, § 14 Rz. 41.

⁴⁶ *Kruse*, Die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, in *DStJG* 10, 1 (2); *Larenz/Wolf*, Allgemeiner Teil, § 14 Rz. 42.

⁴⁷ *Ruppe* in *DStJG* 10, 45 (54 und 61).

fassung des Gesetzgebers und des BFH⁴⁸ um tauschähnliche und daher entgeltliche Rechtsgeschäfte, die zu einer Aufdeckung der sich in den übertragenen Wirtschaftsgütern befindlichen stillen Reserven führen. Das UmwStG mildert die dabei entstehende steuerliche Belastung lediglich⁴⁹. Nach § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG gehen bei Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften verbleibende Verlustvorträge i. S. d. § 10d EStG unter den im Gesetz genannten Voraussetzungen auch dann auf den Rechtsnachfolger über, wenn aufgrund einer Wertaufstockung der Rechtsvorgänger einen Übertragungsgewinn erzielt, was wiederum als Beweis für die Entgeltlichkeit des Vermögensübergangs gewertet werden muss. Die Entgeltlich- oder Unentgeltlichkeit des Vermögensüberganges hat folglich den Gesetzgeber nicht veranlasst, einheitliche Rechtsfolgen hinsichtlich bestehender Verlustvorträge bei der Rechtsnachfolge zu normieren.

c) Die Buchwertfortführung als Anknüpfungspunkt für Rechtsfolgen

Der unentgeltliche Übergang von Betrieben erfolgt im Ertragsteuerrecht unter Buchwertfortführung. Beim Rechtsvorgänger wird auf eine Besteuerung stiller Reserven verzichtet, dafür hat der Rechtsnachfolger die Buchwerte fortzuführen (§ 6 Abs. 3 EStG). Wäre die Buchwertfortführung eine Grundvoraussetzung für den Verlusttransfer auf einen Rechtsnachfolger, würde dies bedeuten, dass nur der Übernehmer eines Betriebes auch die Verluste des Rechtsvorgängers verwerten dürfte. Die Übernahme der Einkunftsquelle ist nach der Rechtsprechung des BFH aber gerade keine Voraussetzung dafür, dass die Erben die nicht verwerteten Verluste des Erblassers als Sonderausgaben geltend machen können⁵⁰. Folglich ist die Buchwertfortführung derzeit auch keine grundsätzliche Voraussetzung für den Transfer von Verlusten.

Diese Aussage wird durch einen Blick auf das UmwStG bestätigt. Bei Umwandlungen, bei denen es sich nach Auffassung des Gesetzgebers um entgeltliche Vorgänge handelt, wird die Buchwertfortführung zugelassen, um die negativen Konsequenzen der Entgeltlichkeit, nämlich die Aufdeckung der stillen Reserven zu vermeiden. Allerdings besteht in allen Umwandlungsfällen nach dem UmwStG das Wahlrecht, die übergehenden Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert oder einem Zwischenwert anzusetzen. Dennoch lässt das UmwStG im Fall von Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften einen Übergang von Verlustvorträgen zu.

Die Aufwertung des Betriebsvermögens im Zuge eines Vermögensübergangs steht einem Verlusttransfer grundsätzlich nicht im Wege. Es ist vielmehr so, dass durch den Aufwertungsgewinn bloß ein vorhandener Verlustvortrag

48 BFH 23. 1. 2002, XI R 48/99, BFH/NV 2002, 993.

49 Vgl. *Widmann* in *Widmann/Mayer*, Umwandlungsrecht, UmwStG, vor § 1, Rz. 46.

50 BFH 22. 6. 1962, BStBl. III 1962, 386.

gekürzt wird und damit nur ein entsprechend geringerer Verlustvortrag auf einen Rechtsnachfolger übergehen kann⁵¹. Dieser Befund ist vor allem für das österreichische Recht von Bedeutung, da die im österreichischen UmgrStG vorgesehenen umfangreichen objektbezogenen Verlusttransferregelungen alle von der Buchwertfortführung abhängig sind. Dabei muss allerdings erwähnt werden, dass nach österreichischem Umgründungssteuerrecht die Buchwertfortführung die Regel⁵², eine Aufwertung nur zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung möglich⁵³ und nur in wenigen Fällen, in denen das Besteuerungsrecht Österreichs verloren gehen könnte, auch geboten ist⁵⁴.

d) Die Einkunftsquellenbezogenheit der Verlustverwertung als Anknüpfungspunkt für Rechtsfolgen

Das Steuerrecht kennt einerseits Verluste, die – wenn auch teils unter Einschränkungen⁵⁵ – mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsquellen oder Betätigungen verrechnet werden können, sowie Verluste, die nur mit Gewinnen derselben Einkunftsquelle verrechenbar sind. Grundsätzlich wäre zu erwarten, dass innerhalb der Gruppe der Verrechnungsverluste Fragen im Zusammenhang mit der Rechtsnachfolge gleich behandelt würden und andererseits „normal“ verwertbare Verluste ebenfalls innerhalb ihrer Gruppe gleich behandelt werden.

Weder innerhalb der Gruppe der Verrechnungsverluste noch innerhalb der Gruppe der Verluste, die nach § 10d EStG vortragsfähig sind, lässt sich diese These bestätigen. Dazu ein Beispiel aus der Gruppe der nach § 10d EStG vortragbaren Verluste: Nach § 10d EStG verwertbare Verluste gehen im Fall der Erbfolge nach der Rechtsprechung des BFH losgelöst vom Vermögen auf die Erben über⁵⁶. Sofern das UmwStG überhaupt vorsieht, dass Verlustvorträge i. S. d. § 10d EStG auf einen Rechtsnachfolger übergehen, erfolgt dieser Übergang strikt objektbezogen.

Die Gruppe der Verrechnungsverluste wiederum ist bereits in sich eine inhomogene Gruppe. Wirtschaftlich macht es einen großen Unterschied, ob nur Verluste, für die ich ausschließlich mit zukünftigen Gewinne hafte, als Verrechnungsverluste behandelt werden (i.e. Verluste i. S. v. § 15a EStG) oder ob der Verlust der geleisteten Einlage, wie im Fall der Verrechnungsverluste

51 Ebenso zur österr. Rechtslage *Hügel/Mühlechner/Hirschler*, § 4 Rz. 15 FN 31; a. A. *Peklar*, Verluste, 59.

52 Vgl. etwa §§ 2 Abs. 1, 8 Abs. 1, 33 Abs. 1 öUmgrStG.

53 Vgl. etwa §§ 2 Abs. 2, 8 Abs. 2, 16 Abs. 3, 33 Abs. 2 öUmgrStG.

54 Vgl. etwa § 16 Abs. 2 öUmgrStG.

55 Verlustverwertungsbeschränkungen bestehen etwa für ausländische Verluste i. S. v. § 2a EStG, für Verluste aus Leistungen (§ 22 Z. 4 EStG) sowie für Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 23 ESG).

56 Vgl. oben II. 2. a).

nach § 15 Abs. 4 Satz 6 EStG, steuerlich nur beschränkt verwertbar sind. Die Unterschiedlichkeit der Verrechnungsverluste kann unterschiedliche Rechtsfolgen erforderlich machen.

3. Zwischenergebnis

Das steuerliche Schicksal von Verlustvorträgen und Verrechnungsverlusten im Fall der Rechtsnachfolge ist im deutschen Steuerrecht nur ansatzweise und ohne eine erkennbare, hinter den Regelungen stehende Gesetzmäßigkeit geregelt. Zugegebener Maßen unterscheiden sich die Art und der Umfang, in dem Verluste von einem Steuerpflichtigen verwertet werden können, grundlegend. Und auch die Fälle und die Formen des Vermögensüberganges sind höchst unterschiedlich.

Wenn die Rechtsordnung jedoch in bestimmten Fällen den Verlusttransfer auf Rechtsnachfolger zulässt, muss sie damit einen Zweck verfolgen. Es stellt sich die Frage, ob nicht dieser Zweck, eine einheitliche Vorgehensweise in der gesamten Steuerrechtsordnung zumindest als wünschenswert erscheinen lässt.

Mit der Teleologie des Verlustübergangs auf Erben hat sich vor allem der I. Senat des BFH ausführlich in seinem Ablehnungsbeschluss zur Divergenzanfrage des XI. Senats auseinandergesetzt⁵⁷. Die vom I. Senat in diesem Beschluss vorgebrachten Argumente für und wider die Vererbbarkeit von Verlustvorträgen sollen im nächsten Kapitel auch als Grundlage für verallgemeinerungsfähige Aussagen hinsichtlich eines Verlusttransfers bei Vermögensübergängen diskutiert werden.

IV. Teleologische und systematische Argumente für den Übergang von Verlusten auf Rechtsnachfolger

1. Die Überbesteuerung des Rechtsvorgängers

a) Grundsatz der Individualbesteuerung vs. Totalitätsprinzip

Der I. Senat des BFH hat das Argument der Überbesteuerung des Erblassers in den Mittelpunkt seiner Argumentation für die Vererbbarkeit von Verlustvorträgen gestellt. Stirbt der Steuerpflichtige, bevor er seine erlittenen Verluste steuerlich verwerten konnte, kommt es zu – wie es der I. Senat bezeichnet – „überhängenden“ Verlusten. Dem Grundsatz der Individualbesteuerung entspräche es nun, diese Verluste bei der Besteuerung des Erblassers zu berücksichtigen. Technisch durchführbar wäre dies in der Form eines unbeschränkten Verlustrücktrags. Den daraus entstehenden Steuererstattungsanspruch könnten die Erben geltend machen⁵⁸.

⁵⁷ BFH, Beschl. v. 22. 10. 2003, I ER – S – 1/03, DStR 2004, 79 = BStBl. II 2004, 414.

Alternativ wird in der Literatur vorgeschlagen, im Zeitpunkt des Todes des Steuerpflichtigen eine Betriebsaufgabe zu fingieren. Vorhandene Verlustvorträge könnten dann mit den auf diese Art und Weise aufgedeckten stillen Reserven verrechnet werden⁵⁹. Letztere Vorgehensweise würde das Problem der Überbesteuerung des Erblassers zwar mindern, es jedoch nicht beseitigen. Denn sollten die Verlustvorträge in den aufgedeckten stillen Reserven keine Deckung finden, stellt sich erst wieder die Frage, was mit dem verbliebenen Verlustvortrag geschehen soll.

Beide Verfahrensweisen zur Beseitigung einer Überbesteuerung des Erblassers noch auf dessen Ebene sind aber nicht Bestandteil der geltenden Rechtsordnung. Stattdessen ist der Übergang des Verlustvortrages auf die Erben vorgesehen. Konkret stellt sich daher die Frage, ob die Überbesteuerung des Erblassers den Übergang des Verlustvortrages auf den Erben rechtfertigen könne. Diese Frage wird vom I. und vom XI. Senat des BFH unterschiedlich beantwortet, wobei beide Senate zur Rechtfertigung ihrer Auffassung auf übergeordnete Prinzipien der Besteuerung zurückgreifen.

Der XI. Senat des BFH hat sich hinsichtlich der Frage der Vererbbarkeit von Verlustvorträgen auf die Seite der Vertreter einer strengen Individualbesteuerung gestellt: „Den Tatbestand der Erzielung von Einkünften in Form von Verlusten erfüllt ausschließlich der Erblasser. Die Berücksichtigung eines von ihm nicht ausgeschöpften Verlustabzugs beim Erben durchbricht die das Einkommensteuerrecht beherrschenden Grundsätze der Individualbesteuerung und der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit. Die Einkommensteuer ist eine Personensteuer; Erbe und Erblasser sind verschiedene Rechtssubjekte, die jeder für sich zur Einkommensteuer veranlagt werden.“⁶⁰

Während der XI. Senat den Aspekt der Personenbezogenheit des Leistungsfähigkeitsprinzips für seine Rechtsansicht hervorhebt, greift der I. Senat des BFH⁶¹ zur Verteidigung der Vererbbarkeit auf einen anderen Aspekt des Leistungsfähigkeitsprinzips zurück, nämlich den des Totalitätsprinzips⁶². Dem Totalitätsprinzip zufolge bestimmt sich die persönliche Leistungsfähigkeit einer Person nach deren Lebenseinkommen. Der Verlustabzug als solcher dient in Durchbrechung des Prinzips der Abschnittsbesteuerung der

58 BFH, 22. 10. 2003, DStR 2004, 79 unter 3. b) aa); ebenso zuvor bereits *Kirchhof/Geserich* in *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG, § 2 Rz. D 163; *Paus*, Verbindlichkeiten und Verluste des Erblassers – Abzugsmöglichkeit für den Erben, INF 2001, 321 (324).

59 Vgl. etwa *Beiser*, Keine Vererbbarkeit von Verlustvorträgen? – Kritik zur Divergenzanfrage des I. Senats des BFH v. 29. 3. 2000, DStR 2000, 1505 (1506).

60 BFH, Beschl. v. 10. 4. 2003, XI R 54/99, DStR 2003, 1614; ebenso *Müller-Franken*, DStZ 2004, 607.

61 BFH, Beschl. v. 22. 10. 2003, I ER – S – 1/03, DStR 2004, 79.

62 Zur Rechtfertigung der Vererbbarkeit von Verlustvorträgen mit dem Totalitätsprinzip s. bereits *Tipke/Lang*, Steuerrecht¹⁷, § 9 Rz. 23.

Verwirklichung des Totalitätsprinzips. Wird, wie im Fall überhängender Verluste, das Totalitätsprinzip nicht durch entsprechende Maßnahmen, wie etwa einen unbeschränkten Verlustrücktrag unmittelbar verwirklicht, so könne nach Ansicht des I. Senats des BFH das Prinzip dadurch wiederhergestellt werden, dass dem Erben der Verlustabzug an Stelle des Erblassers ermöglicht wird⁶³.

b) Die Vererbbarkeit von Verlustvorträgen als Maßnahme zur Vermeidung eines drohenden Verfassungsverstoßes

Bis zu diesen Punkt könnte man die Aussagen des I. Senats auch noch als eine rechtspolitische Forderung verstehen, doch dabei belässt es der I. Senat nicht. Vielmehr sieht er in der gegenwärtigen Rechtslage eines zeitlich begrenzten Verlustrücktrags, durch den es zu einer Überbesteuerung des Erblassers kommt, einen drohenden Verfassungsverstoß in Gestalt eines enteignungsgleichen Eingriffs (Art. 14 Abs. 1 GG). Dem Erblasser müsste aus Gründen der Gleichbehandlung in Gestalt des Leistungsfähigkeitsprinzips ein gegenüber der jetzigen Rechtslage erweiterter Verlustrücktrag zugestanden werden, der zu Erstattungsansprüchen führen würde, die in den Nachlass eingingen. Durch die Vererbbarkeit der Verlustvorträge wird die drohende Verfassungswidrigkeit jedoch nicht schlagend. Dies wäre jedoch nach Auffassung des I. Senats des BFH bei einer Rechtsprechungsänderung, wie sie der XI. Senat anstrebt, der Fall⁶⁴.

Gassner/Lang kommen in einem Beitrag mit dem Titel „Die mangelnde Leistungsfähigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips“, der im Jahr 2000 in der Österreichischen Steuerzeitung erschienen ist, zu dem Ergebnis, dass „die Berufung auf das Leistungsfähigkeitsprinzip eher der Vernebelung des Umstands dient, dass keine überzeugenden systematischen Argumente für die von einem Autor favorisierte Lösung gefunden werden konnten: Wem gar nichts anderes mehr einfällt, der führt das Leistungsfähigkeitsprinzip ins Treffen.“⁶⁵

Das Ziel der Beseitigung einer Überbesteuerung des Erblassers ist ein teleologisches Argument, das als Begründung einer gesetzlichen Regelung für den Übergang von Verlustvorträgen auf Rechtsnachfolger angeführt werden könnte. Das Leistungsfähigkeitsprinzip, auf das sich Befürworter wie auch Gegner der Vererbbarkeit von Verlustvorträgen berufen, hilft als Rechtfertigungsgrund für die derzeitige Rechtslage hingegen nicht weiter. Der Steuergesetzgeber nutzt seinen verfassungsrechtlich unbedenklichen Gestaltungsspielraum, wenn er einen Verlustrücktrag nur auf ein Jahr befristet zulässt und dies selbst dann, wenn überhängende Verluste nicht auf einen

63 BFH, Beschl. v. 22. 10. 2003, I ER – S – 1/03, DStR 2004, 79 unter 3. b) aa).

64 BFH, Beschl. v. 22. 10. 2003, I ER – S – 1/03, DStR 2004, 79 = BSStBl. II 2004, 414 unter 3. b) bb).

65 *Gassner/Lang*, Die mangelnde Leistungsfähigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips, ÖStZ 2000, 643 (644).

Rechtsnachfolger übergehen. Dafür spricht, dass das BVerfG auch die zeitliche Beschränkung des Verlustvortrags als verfassungsmäßig angesehen hat⁶⁶. Zumindest nicht dagegen spricht auch das Urteil des BVerfG vom 30. 9. 1998 zum Verlustverwertungsverbot für Leistungseinkünfte i. S. v. § 22 Nr. 3 EStG⁶⁷. Das für diese Einkünfte vorgesehene generelle Verlustverwertungsverbot widersprach dem Gleichbehandlungsgebot für die Einkunftsarten untereinander. Von einem Ausschluss der Vererbbarkeit von Verlustvorträgen wären hingegen alle Einkünfte gleich betroffen.

c) Die drohende Verfassungswidrigkeit der Verlustübergangsregelungen des UmwStG

Der I. Senat des BFH vertritt die Auffassung, dass die Nichtvererbbarkeit von Verlustvorträgen bei gleichzeitigem zeitlich eng begrenzten Verlustrücktrag als Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip gleichheitswidrig ist⁶⁸. Sollte dies zutreffen, was in der Literatur allerdings in Abrede gestellt wird⁶⁹, so müssten auch die Verlustübergangsbeschränkungen im UmwStG vor dem Hintergrund des Totalitätsprinzips in Frage gestellt werden. § 4 Abs. 2 UmwStG lässt im Fall der Vermögensübertragung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft den Übergang von Verlusten auf den Rechtsnachfolger nicht zu. Da der Rechtsvorgänger aufhört zu existieren, können überhängende Verluste keiner Verwertung mehr zugeführt werden. Der Umstand, dass das Vermögen mit den höheren Teilwerten bewertet werden kann, mindert das Problem, beseitigt es aber nicht⁷⁰. Das Argument, dass die Verluste des Rechtsvorgängers teilweise im Rahmen des Umwandlungsverlustes steuerliche Beachtung fänden, hat seit dem StSenkG⁷¹ seine Gültigkeit verloren. Denn Übernahmeverluste bleiben seitdem zur Gänze außer Ansatz (§ 4 Abs. 6 UmwStG). Dasselbe Problem tritt bei Spaltungen auf, soweit Rechtsnachfolger Personengesellschaften sind (§ 16 UmwStG).

2. Die Überbesteuerung des Rechtsnachfolgers

a) Die Überbesteuerung des Rechtsnachfolgers als ein Problem der Buchwertfortführung

Die Überbesteuerung des Rechtsnachfolgers ist ein in der Diskussion um die Vererbbarkeit von Verlustvorträgen häufig genanntes Argument⁷². Woraus ergibt sich die Gefahr der Überbesteuerung? Aufgrund überhöhter Ab-

66 BVerfG v. 22. 7. 1991 – 1 BvR 313/88, DStR 1991, 1278.

67 BVerfG 30. 9. 1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88.

68 BFH, Beschl. v. 22. 10. 2003, I ER – S – 1/03, DStR 2004, 79 unter 3. b) bb).

69 Vgl. Müller-Franken, DStZ 2004, 606 (607).

70 Eine vollständige Verlustberücksichtigung durch Verrechnung mit stillen Reserven setzt voraus, dass stille Reserven zumindest im Umfang der Verlustvorträge vorhanden sind.

71 Steuersenkungsgesetz vom 23. 10. 2000, BGBl. I 2000, 1433.

schreibungen oder steuerlicher Sonderabschreibungen ergibt sich ein Verlust. Gleichzeitig entstehen stille Reserven im Betriebsvermögen. Insofern handelt es sich bei diesem Verlust um einen reinen Buchverlust bzw. um einen unechten Verlust. Geht nun das Betriebsvermögen auf einen Rechtsnachfolger über und hat dieser die Buchwerte fortzuführen, so übernimmt er die latenten Steuerlasten, die mit den stillen Reserven in Zusammenhang stehen. Tritt der Rechtsnachfolger mit der Übernahme des Vermögens zu Buchwerten nicht gleichzeitig in das Recht ein, die aus den Abschreibungen resultierenden Verlustvorträge zu übernehmen, so kommt es bei ihm zu einer Überbesteuerung.

Die Überbesteuerung des Rechtsnachfolgers ist ein Problem, das vornehmlich bei unechten Verlusten auftritt und sich allein aus dem Umstand der Buchwertfortführung ergibt. Wenn es im Zuge eines Vermögensüberganges stets zu einer Aufdeckung stiller Reserven käme, also etwa auch in Fällen einer Gesamtrechtsnachfolge von Todes wegen⁷³, würde sich das Problem nicht stellen. Die abstrakte Möglichkeit eines Transfers von Verlusten auf Rechtsnachfolger ist nur bedingt ein taugliches Mittel, die Überbesteuerung des Rechtsnachfolgers zu beseitigen. Eine Überbesteuerung des Rechtsnachfolgers wird nämlich nur dann vermieden, wenn der Rechtsvorgänger, die aus den (Sonder-)Abschreibungen resultierenden Verluste nicht selbst anderweitig verwerten konnte (Ausgleich mit anderen positiven Einkünften), die Verluste betriebsbezogen auf den Rechtsnachfolger übergehen (dies ist nach der sich aus der Rechtsprechung des BFH ergebenden Rechtslage derzeit nicht der Fall⁷⁴) und es beim Rechtsnachfolger auch tatsächlich zu einer Realisierung der stillen Reserven kommt.

b) Keine Überbesteuerung des Rechtsnachfolgers bei Verrechnungsverlusten

Das Problem der Überbesteuerung des Rechtsnachfolgers stellt sich nicht, wenn Verluste nur Einkunftsquellen bezogen verwertet werden können und nicht verrechnete Verluste im Fall eines Vermögensüberganges unter Buch-

72 Das Argument verwerfend: *Trzaskalik*, Einkommensteuerpflicht und Gesamtrechtsnachfolge, *StuW* 1979, 97 (103); *Ruppe* in *DStJG* 10, 45 (94); *Strnad*, Vererblichkeit des einkommensteuerlichen Verlustabzuges? *FR* 1998, 935 (936); *Müller-Franken*, *StuW* 2004, 109 (119). *Beiser*, *DStR* 2000, 1505 (1507) befürwortet den Übergang der Verlustvorträge aus dem der Überbesteuerung des Rechtsnachfolgers gleich gelagerten Argument der Einmalbesteuerung.

73 Der Verzicht auf eine Gewinnrealisierung beim Tod des Steuerpflichtigen ist durch die zivilrechtliche Gesamtrechtsnachfolge nicht geboten. Die Fortführung der Buchwerte durch den Rechtsnachfolger ist wiederum ausschließlich eine Folge der Entscheidung für den Verzicht auf Aufdeckung der Stillen Reserven anlässlich des Todesfalles; vgl. *Trzaskalik*, *StuW* 1979, 97 (107), der in der Nichtaufdeckung der stillen Reserven im Todesfall, einen Bruch mit der personalen Struktur der Einkommensteuer sieht, die im Interesse einer betrieblichen Kontinuität gebilligt wird.

74 Vgl. oben II. 2. a).

wertfortführung auf den Rechtsnachfolger übergehen. Bei Verrechnungsverlusten gem. § 15a EStG, die – wie eingangs gezeigt – in allen Fällen der Übertragung der Beteiligung auf den Rechtsnachfolger übergehen, ist ausgeschlossen, dass es zu einer Überbesteuerung beim Rechtsnachfolger kommt. Wesentlich umfangreicher als im deutschen Steuerrecht sind bzw. waren derartige Regelungen im österreichischen Steuerrecht vorgesehen. Schulbeispiel für einen Verrechnungsverlust ist in Österreich der Verlust aus der Inanspruchnahme einer bis zum Veranlagungszeitraum 2000 gewährten steuerlichen Sonderabschreibung für abnutzbares Anlagevermögen namens Investitionsfreibetrag (IFB). Betriebliche Verluste waren nicht ausgleichsfähig und vortragsfähig, insoweit diese auf die Inanspruchnahme des IFB zurückzuführen waren. Sie konnten aber mit Gewinnen desselben Betriebs in nachfolgenden Jahren verrechnet werden.

Ging der Betrieb auf einen Rechtsnachfolger über und hatte dieser die Buchwerte fortzuführen, so konnte nach Auffassung der Finanzverwaltung⁷⁵ – eine gesetzliche Regelung bestand nie – dieser die verbliebenen IFB-Verluste geltend machen. Wurde der Betrieb hingegen verkauft und kam es zu einer Aufdeckung stiller Reserven, so waren die IFB-Verluste gegen den Veräußerungsgewinn zu verrechnen. Ein überschießender IFB-Verlust wandelte sich zu einem ausgleichs- und vortragsfähigen Verlust des Rechtsvorgängers⁷⁶. Der Rechtsnachfolger wiederum hatte die übernommenen Wirtschaftsgüter mit ihren Anschaffungskosten zu aktivieren. Die Gefahr einer Überbesteuerung des Rechtsnachfolgers war gebannt.

Einem vergleichbaren Regime unterliegen in Österreich derzeit Verluste aus Verlustbeteiligungsmodellen und Verluste aus Betrieben, deren Unternehmensschwerpunkt im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter oder in der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern gelegen ist (§ 2 Abs. 2a öEStG).

c) Subsidiärer Übergang von Verlusten auf Erben entsprechend der Erbquote nach einem objektbezogenen Verlustübergang

Die Gefahr der Überbesteuerung des Rechtsnachfolgers im Fall eines Vermögensüberganges unter Buchwertfortführung sollte nun aber den Gesetzgeber nicht veranlassen, sämtliche Verluste in das enge Korsett von Verrechnungsverlusten zu zwängen. Ein einkunftsquellen- oder objektbezogener Verlustübergang ist auch dann möglich, wenn Verluste zuvor ausgleichs- und abzugsfähig waren.

Im österreichischen Umgründungssteuergesetz ist in Fällen der Verschmelzung und Spaltung von Kapitalgesellschaften, für Einbringungen in Kapitalgesellschaften sowie in Fällen von Umwandlungen von Kapitalgesellschaf-

⁷⁵ Österr. EStR 2000, Rz. 3801.

⁷⁶ Österr. EStR 2000, Rz. 3799.

ten in Personenunternehmungen ein Transfer verbliebener Verlustvorträge, soweit sie dem übertragenen Vermögen zugerechnet werden können, auf den Rechtsnachfolger vorgesehen⁷⁷. Voraussetzung dafür ist grundsätzlich die Buchwertfortführung durch den Rechtsnachfolger. Diese ist jedoch in Österreich für Umgründungen nach dem Umgründungssteuergesetz die Regel, die nur von ganz wenigen Fällen eines Aufwertungsgebotes und wenigen Aufwertungswahlrechten im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Umgründungen durchbrochen wird. Zur Vermeidung von Missbräuchen ist der Abzug übernommener wie auch eigener Verlustvorträge des Rechtsnachfolgers davon abhängig, dass eine Vergleichbarkeit des Betriebes im Zeitpunkt der Verlustentstehung mit jenem im Zeitpunkt der Umgründung gegeben ist (§ 4 UmgrStG). Der objektbezogene Verlustübergang des österreichischen Umgründungssteuerrechts soll mit Hilfe eines kurzen Beispiels dargestellt werden:

Beispiel: Ein Einzelunternehmer erwirtschaftet neben positiven Einkünften i. H. v. 60 einen betrieblichen Verlust i. H. v. 100. Bringt der Einzelunternehmer in der Folge seinen Betrieb in eine GmbH ein, so geht der Verlustvortrag i. H. v. 40 unter der Voraussetzung der Buchwerteinbringung und der aufrechten Identität des Betriebs auf die GmbH über.

Dass das Problem der Überbesteuerung des Rechtsnachfolgers durch einen objektbezogenen Übergang von „Restverlusten“ nicht zur Gänze gelöst werden kann, liegt auf der Hand. Die Regelung erscheint aber, überträgt man sie auf Verlustvorträge, die im Erbweg übergehen, allemal sachgerechter als die derzeitige Regelung, dass den Erben unabhängig von der Vermögensaufteilung die Verluste entsprechend ihrer Erbquote zugerechnet werden.

3. Der ökonomische Wert von Verlusten

Der ökonomische Wert von aus Verlusten resultierenden zukünftigen Steuerminderungseffekten und die Verselbständigung von Verlusten von der Person des Steuerpflichtigen sind in der Diskussion um die Vererbbarkeit von Verlustvorträgen die derzeit neuesten Argumente. Dass der steuerliche Verlustvortrag grundsätzlich einen ökonomischen Wert besitzen kann, zeigt sich am Beispiel des Mantelkaufs⁷⁸. Die Annahme, dass es sich bei latenten Steuern aus Verlustvorträgen um vermögenswerte Rechtspositionen handelt, wird in der jüngsten Zeit verstärkt durch eine sich wandelnde Bilanzierungspraxis. Mag es für den Einzelabschluss noch umstritten sein, ob latente Steuern aus Verlustvorträgen als Bilanzierungshilfe nach § 274 Abs. 2 HGB aktiviert werden können, so dürfte es bei Konzernabschlüssen nunmehr zwingend sein, derartige latente Steueransprüche zu aktivieren⁷⁹. So sieht der vom Deutschen Rechnungslegungs Standard Committee Anfang 2002

⁷⁷ §§ 4, 10, 21, 35 öUmgrStG.

⁷⁸ *Marx*, DB, 2364 (2365).

verabschiedete DRS 10 vor, dass aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge im Konzernabschluss immer dann zwingend anzusetzen sind, wenn der Steuervorteil aus dem Verlustvortrag mit hinreichender Wahrscheinlichkeit realisiert werden kann. Ebenso ist in IAS 12, der den Ertragsteuern gewidmet ist, vorgesehen, dass latente Steueransprüche zu aktivieren sind. Zu den aktivierungspflichtigen latenten Steueransprüchen zählen laut IAS 12 insbesondere jene Beträge an Ertragsteuern, die aus dem Vortrag noch nicht genutzter steuerlicher Verluste stammen.

Im Schrifttum⁸⁰ – und diesem folgend der I. Senat des BFH⁸¹ – wird nun die Ansicht vertreten, dass sich dieser latente Steueranspruch von der Person des Steuersteuerepflichtigen vollständig verselbständige. Unterschiedliche Auffassungen existieren jedoch hinsichtlich einer Objektbezogenheit dieses Erstattungsanspruches. Für *Marx*⁸² und *Philipp*⁸³ besteht zwischen dem Erstattungsanspruch keinerlei Verbindung zur Einkunftsquelle. Die Ansprüche können daher von den Erben entsprechend ihren Erbquoten geltend gemacht werden.

Für den I. Senat des BFH hingegen ist der derart verselbständigte und werthaltige latente Anspruch auf den Steuererminderungseffekt eng mit der Einkunftsquelle verknüpft. Die Objektbezogenheit der latenten Steueransprüche erklärt sich für den I. Senat des BFH aus der Übernahme von auf vorangegangene Abschreibungen zurückzuführende und nunmehr in den übernommenen Wirtschaftsgütern gespeicherte stille Reserven durch den Rechtsnachfolger, die im Fall der Realisierung bei diesem zu einer Steuerlast führen⁸⁴.

Die Konsequenzen, die aus dem Argument des ökonomischen Wertes latenter Steueransprüche für den Übergang von Verlustvorträgen abgeleitet werden, sind nicht nur widersprüchlich im Hinblick darauf, wer in den Genuss des Wertes der Steuererstattungsansprüche kommen soll. Sie erinnern vor allem an jene Schlussfolgerungen, die wir bereits im Zusammenhang mit dem Argument der Überbesteuerung des Erblassers sowie der Überbesteuerung des Rechtsnachfolgers gehört haben. Dies verwundert nicht. Seinen ökonomischen Wert erhält ein Verlust dadurch, dass er steuerlich anerkannt und

79 Zum Meinungsstand s. *Marten/Weiser/Köhler*, Aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge: zunehmende Tendenz zur Aktivierung, BB 2003, 2335.

80 Vgl. *Marx*, DB 2001, 2364; *Philipp*, Der Verlustabzug im Erbfall, ZEV 2002, 355 (357).

81 BFH, Beschl. v. 22. 10. 2003, I ER – S – 1/03, BStBl. II 2004, 414.

82 *Marx*, DB 2001, 2364 (2367).

83 *Philipp*, ZEV 2002, 355 (357).

84 BFH, Beschl. v. 22. 10. 2003, I ER – S – 1/03, BStBl. II 2004, 414: „... die Verluste (sind) eng mit der jeweiligen Einkunftsquelle verknüpft; der Erbe muss in betreffenden Wirtschaftsgütern ‚gespeicherte‘ Gewinne nachversteuern, wenn später stille Reserven aufgedeckt werden.“

durch einen Verlustrücktrag oder -vortrag auch verwertbar ist⁸⁵. Sollte die Verwertbarkeit eines Verlustes mit dem Tod des Steuerpflichtigen jedoch wegfallen, so würde der Verlust auch seinen Wert verlieren. Damit stellt sich die Behauptung, dass Verlustvorträge steuerlich auf die Erben übergehen müssen, weil sie einen Wert haben, als falsch heraus. Denn damit der Verlust im Todeszeitpunkt des Steuerpflichtigen noch einen Wert hat, bedarf es einer Verlustverwertungsmöglichkeit etwa in Form des Übergangs der Verluste auf Rechtsnachfolger⁸⁶.

V. Der Verlusttransfer zwischen Steuersubjekten als Ausdruck eines entscheidungsneutralen Steuersystems

Wettbewerbsneutralität ist eine der Fundamentalforderungen eines ökonomisch rationalen Steuersystems. Eine Konkretisierung des Gebots der Wettbewerbsneutralität stellt das Gebot einer rechtsformunabhängigen Unternehmensbesteuerung dar. Entscheidungsneutral ist das Steuerrecht nur, wenn es die Entscheidung zwischen unterschiedlichen Rechtsformen nicht verzerrt. Vom Gebot der Rechtsformneutralität muss neben der Entscheidung für eine bestimmte Unternehmensorganisation (Einzelunternehmen, Personengesellschaft, Kapitalgesellschaft), also der Rechtsformwahl, auch der Rechtsformwechsel erfasst sein⁸⁷.

Von einem entscheidungsneutralen Steuerrecht in Hinblick auf den Vermögensübergang kann keine Rede sein, wenn

- Verlustvorträge im Fall einer Vermögensübertragung verloren gehen,
- latente Steuerlasten, die auf dem übertragenen Vermögen lasten, auf den Rechtsnachfolger übergehen, hingegen latente Steueransprüche beim Rechtsvorgänger verbleiben (Problem der unechten Verluste)
- vom Rechtsnachfolger übernommene Lasten beim Rechtsvorgänger steuerliche Berücksichtigung finden.

Zur ersten Fallgruppe an möglichen Verstößen gegen den Grundsatz der Entscheidungsneutralität gehört die Frage der Vererbbarkeit von Verlustvorträgen. Sollten Verlustvorträge natürlicher Personen mit ihrem Tod verloren gehen, so hätte dies eine Verzerrung der Rechtsformentscheidung zu Gunsten von Kapitalgesellschaften zur Folge. Der Anteilseignerwechsel bei einer Kapitalgesellschaft schließt nämlich, abgesehen vom Sonderfall des Mantel-

85 Ebenso *Kirchhof/Geserich* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 2 Rz. D 160 ff.; *Beiser*, DStR 2000, 1505.

86 Vgl. auch *Beiser*, DStR 2000, 1505: „Die Frage nach einem Vermögenswert ... stellt sich nur dann, wenn die Übertragbarkeit ertragsteuerlich bejaht wird“.

87 Vgl. *Hey* in Herrmann/Heuer/Raupach, KStG, Einf. Anm. 38.

kaufs⁸⁸, einen späteren Abzug der vor dem Anteilseignerwechsel angefallenen Verluste nicht aus.

Dem Ziel eines entscheidungsneutralen Steuersystems kann in Hinblick auf Verlustvorträge im Zusammenhang mit einer Rechtsnachfolge durch unterschiedliche Maßnahmen zum Durchbruch verholfen werden: durch einen zeitlich ausgeweiteten Verlustrücktrag, durch die Aufdeckung stiller Reserven unter dem Gesichtspunkt der Betriebsaufgabe oder durch den Transfer der Verluste auf die Rechtsnachfolger.

Mit Ausnahme eines zeitlich ausgeweiteten Verlustrücktrags, damit jener Maßnahme, die Auswirkungen auf die laufenden Budgets der öffentlichen Haushalte hätte, finden alle Maßnahmen teils einzeln, teils in Kombination Berücksichtigung im geltenden Recht. So hat sich der Gesetzgeber im Zusammenhang mit dem Vermögensübergang von Todes wegen für den Verlusttransfer auf die Rechtsnachfolger entschieden. Im Fall der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft hat die übertragende Körperschaft nur die Möglichkeit, bestehende Verlustvorträge durch Gewinne aus der Aufwertung des übertragenen Vermögens zu verwerten (§ 4 UmwStG). Darüber hinaus gehende Verlustvorträge sind auf den Rechtsnachfolger nicht übertragbar und gehen mit der übertragenden Körperschaft unter (§ 4 Abs. 2 UmwStG). Bei Verschmelzungen von Körperschaften hingegen können Verlustvorträge sowohl gegen Aufwertungsgewinne des übertragenen Vermögens verrechnet werden, als auch auf den Rechtsnachfolger transferiert werden (§ 12 UmwStG).

Alle dargestellten Methoden besitzen Vor- und Nachteile. Ein ausgeweiteter Verlustrücktrag beeinflusst nicht nur die laufenden Haushalte der öffentlichen Hand, sondern es ist bei unechten Verlusten auch nicht sichergestellt, dass derjenige Rechtsnachfolger, der das „belastete Vermögen“ übernommen hat, auch in den Genuss der Mittel aus der Steuerrückerstattung gelangt. Mit diesem Nachteil ist auch die Methode des Verlusttransfers behaftet, sofern dieser nicht vermögensbezogen erfolgt. Für den verpflichtenden Übergang von Vermögen auf Rechtsnachfolger zu Teilwerten spricht, dass mit dem Vermögen verbundene latente Steuerlasten als Konsequenz der Buchwertfortführung nicht auf den Rechtsnachfolger übergehen können. Durch die Aufwertung wird das Problem unechter Verluste beseitigt, echte Verluste werden in den aufgedeckten stillen Reserven aber oftmals keine Deckung finden und bleiben damit zumindest bei Durchführung dieser Maßnahme unberücksichtigt. Sollten hingegen die stillen Reserven größer sein als die Verlustvorträge, kommt es zu einer Steuerzahlung für nicht realisierte Gewinne. Dies könnte für den Steuerpflichtigen zu Liquiditätsproblemen führen. In jedem Fall aber führt eine Verrechnung von Verlustvorträgen gegen

88 S. dazu oben II. 1. d).

Aufwertungsgewinne zu einer früheren Steuerzahlung und ist damit per se gegenüber dem Fall der Buchwertfortführung nicht neutral.

Das Problem der Übersteuerung des Rechtsnachfolgers infolge der Übernahme von Vermögen, in dem stille Reserven ruhen, die auf steuerliche Sonderabschreibungen zurückzuführen sind (Fallgruppe 2), lässt sich aus dessen Sicht nur durch eine Aufwertung der übernommenen Wirtschaftsgüter vermeiden. Die Aufwertung führt zu den oben dargestellten Problemen. Als Alternative dazu bietet sich an, im Rahmen eines Vermögensübergangs unter Buchwertfortführung, Verluste betriebsbezogen auf den Rechtsnachfolger übergehen zu lassen. Der Verlusttransfer beseitigt das Problem der Überbesteuerung stets dann nicht, wenn der Aufwand aus den Sonderabschreibungen gegen andere Einkünfte verrechnet werden konnte und entsprechend kein Verlustvortrag auf den Rechtsnachfolger übergeht. Die Normierung von Verrechnungsverlustregelungen für derartige Aufwendungen schränkt die Möglichkeiten einer außerbetrieblichen Verlustverwertung ein, ändert jedoch nichts am Grundproblem, dass es beim Rechtsnachfolger stets dann zu einer Überbesteuerung kommt, wenn der Rechtsvorgänger die Verluste verwerten konnte.

Unter die Fallgruppe 3 (Übergang einer Last, ohne dass dieser Umstand beim Rechtsnachfolger steuerliche Berücksichtigung fände) fallen Verluste beschränkt haftender Gesellschafter, die nicht unter die Verrechnungsverlustregelung des § 15a EStG fallen. Unter II. 2. b) wurde der Problemfall angesprochen, dass ein Kommanditanteil mit einem negativen Kapitalkonto verschenkt wird. Der Geschenkgeber konnte die ihm zugewiesenen Verluste, auch insoweit sie zu einem negativen Kapitalkonto führten und er nicht dafür haften musste, steuerlich verwerten. Der Rechtsnachfolger hat in Folgejahren ihm zugewiesene Gewinne, auch wenn er diese ausschließlich zur Auffüllung des übernommenen negativen Kapitalkontos verwenden muss, zu versteuern.

Das aufgezeigte Problem hat mit § 15a EStG und der Rechtsprechung des BFH, wonach derartige Verluste im Fall der Rechtsnachfolge auf den Rechtsnachfolger übergehen⁸⁹, eine in Hinblick auf den Vermögensübergang neutrale Lösung gefunden. Wenn der Gesetzgeber in § 52 Abs. 33 Satz 1 EStG im Zusammenhang mit Verlusten, die sich aus Sonderabschreibungen ergeben, die Anwendung des § 15a EStG ausschließt, handelt es sich dabei im Hinblick auf den Vermögensübergang um eine in zweifacher Hinsicht bedenkliche Regelung. Bei einem Vermögensübergang unter Buchwertfortführung besteht die Gefahr einer Überbesteuerung des Rechtsnachfolgers, weil dieser die durch die Sonderabschreibung entstandenen stillen Reserven übernimmt, unter Umständen nicht aber entsprechende Verlustvorträge. Sollte der Aufwand aus der Sonderabschreibung zu einem negativen Kapi-

⁸⁹ S. Kap. II. 2. c).

talkonto geführt haben, steigt ein Rechtsnachfolger in die Haftung für diese Verluste mit zukünftigen Gewinnen ein. Sollten nicht entsprechende Verlustvorträge auf den Rechtsnachfolger mit übertragen worden sein, hat er die Gewinne zu versteuern, wenngleich mit ihnen nur das negative Kapitalkonto aufgefüllt wird.

VI. Resümee

Die steuerliche Verwertbarkeit von Verlusten im Fall eines Vermögensübergangs durch Rechtsnachfolger ist in der geltenden Rechtsordnung einzelfallbezogen, widersprüchlich und in unterschiedlicher rechtlicher Qualität geregelt.

Eine Steuerrechtsordnung, die sich am Ideal der Entscheidungsneutralität orientiert, sollte darauf achten, dass Verlustvorträge im Fall des Todes oder der rechtlichen Existenzbeendigung eines Steuerpflichtigen nicht steuerlich unbeachtet bleiben, dass es bei unechten Verlusten nicht zu einer Überbesteuerung des Rechtsnachfolgers kommt und dass im Fall der Übernahme von Lasten damit zusammenhängende Verluste auch auf den Rechtsnachfolger übergehen. Diesen Anforderungen kann, was in vielen, aber noch lange nicht in allen Fällen geschehen ist, mit Hilfe der folgenden Maßnahmen, die einzeln, aber in wesentlich verstärktem Ausmaße auch in Kombination oder als Wahlrecht zur Anwendung kommen können, zum Durchbruch verholfen werden: einer Ausweitung des Verlustrücktrags, einem Wahlrecht auf (Teil-)Aufdeckung von stillen Reserven und schließlich einem vor allem betriebsbezogenen Transfer von Verlusten auf Rechtsnachfolger.

Diskussion

zu den Referaten von Dr. *Michael Kempermann*
und Prof. Dr. *Johannes Heinrich*

Leitung
Prof. *Rüdiger von Groll*

Prof. Dr. Loritz

Heute Vormittag wurde in erster Linie diskutiert, was verfassungsrechtlich bei der Begrenzung der Verlustverrechnung noch zulässig ist. Heute Nachmittag wurde erfreulicherweise auch darüber gesprochen, was rechts- und wirtschaftspolitisch sinnvoll erscheint. Besonders vom Bundesfinanzministerium kommt immer das Argument, die Verlustverrechnung sei zu begrenzen im Interesse der Stabilisierung des Steueraufkommens. Dieses Argument

ist gefährlich, weil es auf die Unternehmen keine Rücksicht nimmt. Reine Buchverluste, wie es sie zu Zeiten des Fördergebietsgesetzes infolge der vom Gesetzgeber bewusst und gewollt gewährten 50 %-Sonderabschreibung gegeben hat, gibt es heute nicht mehr. Wenn Unternehmen Verluste haben, so sind es in der Regel Verluste, die sie auch wirtschaftlich belasten und die häufig mit Bankkrediten finanziert werden. Diese müssen schnellstmöglich zurück bezahlt werden. Vor allem sobald Gewinne entstehen, drängt die Bank darauf, dass die Gewinne zur Rückzahlung der in Verlustzeiten aufgenommenen Darlehen verwendet werden. Ich halte deshalb das Argument von Herrn Dr. *Kempermann* für gefährlich, das lautet, durch den Betrag von 1 Mio. Euro seien Anlaufverluste gut abgedeckt. Bei kleinen Unternehmen trifft dies zu. Schon bei mittleren Unternehmen, aber auch mittelgroßen Freiberuflersozietäten von Rechtsanwälten, Steuerberatern oder etwa Radiologen treten wesentlich größere Anlaufverluste als nur in Höhe von 1 Mio. Euro auf. Diese wirtschaftlichen Aktivitäten werden durch Verlustverrechnungsbegrenzungen erheblich erschwert; denn dann werden Gewinne durch Steuern in einer Zeit abgeschöpft, in der die für die Verluste aufgenommenen Darlehen noch nicht zurückbezahlt sind. Das geht an die Substanz eines Unternehmens. Zudem widerspricht die Verlustbegrenzung der Systematik der Einkommensbesteuerung. Das Entstehen von Verlusten gehört im Wirtschaftsleben dazu. Ich habe heute keine vernünftigen Argumente gehört, warum es berechtigt sein könnte, Verluste in größerem als dem unbedingt notwendigen Ausmaß zu beschränken. Der Staat hat hier Rechtfertigungsbedarf. Dieser liegt also nicht auf Seiten derer, die die unbegrenzte Verlustrechnung verlangen.

Dr. Pelka

Ich möchte eine Frage an Herrn Dr. *Kempermann* richten. Diese betrifft die Drohverlustrückstellungen, die nach § 5 Abs. 4a EStG nicht mit steuerlicher Wirkung gebildet werden können, während § 249 Abs. 1 HGB diese Rückstellung zwingend vorschreibt. Lassen Sie mich das Problem an einem Beispiel verdeutlichen: Wir haben eine Kommanditgesellschaft mit einem Kommanditisten. Diese KG weist für ein Geschäftsjahr einen Betriebsgewinn in Höhe von 100 000 Euro aus. Wegen eines nicht planmäßig verlaufenden Geschäfts entstand darüber hinaus für das Unternehmen ein Risiko, für das gemäß § 249 Abs. 1 HGB eine Drohverlustrückstellung in Höhe von 90 000 Euro gebildet werden musste. Der Gesellschafter wird in diesem Jahr also nur eine Ausschüttung in Höhe von 10 000 Euro bekommen können, da die Handelsbilanz unter Berücksichtigung der Drohverlustrückstellung nur diesen Gewinn ausweist. Drei Jahre später wird aus dem Drohverlust ein echter Verlust, das Risiko hat sich also verwirklicht.

Was passiert nun im ersten Jahr. Die Handelsbilanz weist einen Gewinn von 10 000 Euro aus, die Steuerbilanz besteuert dagegen einen Gewinn von 100 000 Euro. Unser Gesellschafter muß mithin 100 000 Euro versteuern,

was einer Steuerbelastung von ca. 50 000 Euro entspricht. Tatsächlich hat er aber nur einen Gewinn von 10 000 Euro erhalten, zahlt also fast das fünf-fache seines Gewinns an Steuern.

Diese Steuerfolge ist erkennbar prohibitiv. Das Existenzminimum ist nicht steuerfrei geblieben, wie es das Bundesverfassungsgericht vorschreibt. Auch der ebenfalls vom Bundesverfassungsgericht aufgestellte Halbteilungsgrundsatz ist durch diese Besteuerung erkennbar verletzt. Die Steuerbelastung im Jahr 1 ist sogar de facto erdrosselnd, was schon nach der älteren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes verfassungswidrig ist.

Unser Gesellschafter muss eine Einkommenssteuer zahlen, die so hoch ist, dass er die Steuerbelastung aus dem Einkommen überhaupt nicht finanzieren kann. Er mag gezwungen sein, zur Begleichung seiner Steuerschulden seine Beteiligung zu veräußern. Es wird ihm auch nichts helfen, wenn er den Verlust im Jahr 3 anerkannt bekommt, in dem Jahr, in dem in meinem Beispiel aus dem Drohverlust ein echter Verlust geworden ist. Im Jahr 3 hat er vielleicht kein Einkommen mehr, mit dem er den dann entstehenden steuerlichen Verlust ausgleichen kann, möglicherweise sogar nicht einmal mehr seine Beteiligung.

Als Fazit für dieses Beispiel stellen wir Folgendes fest: Bei einer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit von 10 000 Euro entsteht eine Steuerlast, die ein Vielfaches des Gewinnes ausmacht, ohne dass der Gesellschafter irgendeine Möglichkeit hat, dieses fatale Ergebnis zu vermeiden. Dieses Beispiel zeigt, dass die derzeitige Regelung des § 5 Abs. 4a EStG zur Drohverlustrückstellung existentielle Probleme verursachen kann, die im Ergebnis nach meiner Ansicht ganz sicher nicht verfassungskonform sind.

Dr. Kempermann

Vielleicht zuerst zu Herrn *Pelka*. Sie rennen bei mir offene Türen ein. Je länger ich mich mit dem Thema befasst habe, desto sympathischer wird mir eigentlich die Drohverlustrückstellung, weil ich tatsächlich die Gefahr sehe, dass der Gesetzgeber, ob zu Recht oder zu Unrecht, möglicherweise dazu übergehen wird, den Verlustausgleich zu beschränken. Und allein vor dieser rein tatsächlichen Gefahr, meine ich nun, wäre es sicherer, sozusagen den „Blick in die Zukunft“ in die Gewinnermittlung reinzunehmen, wie wir es bisher ja auch immer gemacht haben und eigentlich ganz gut damit gefahren sind. An sich sind wir dann, glaube ich, einer Meinung. Zu § 10d EStG und seiner Verfassungsmäßigkeit wollte ich mich nicht so weit aus dem Fenster hängen, dass ich gesagt hätte, die Vorschrift ist unter allen Gesichtspunkten verfassungswidrig; wir müssen erst mal, meine ich, abwarten, was daraus wird. Also auch hinsichtlich der Auswirkungen der 1 Million Euro Sockelbetrag. Ich wollte noch darauf hinweisen, dass man das ganz unterschiedlich sehen kann und dass es unterschiedlich gesehen wird. Es gibt tatsächlich Autoren, auch solche, die nicht der Finanzverwaltung angehören, die sagen

doch, in diesem Ausnahmefall ist diese vergleichsweise milde Form der Verlustbeschränkung zu akzeptieren. Die Finanzminister stehen vor den bekannten Schwierigkeiten, das ist nicht wegzudiskutieren, und natürlich wird man überlegen, was machbar ist. Wenn ich mir die verschiedenen Modelle angucke, habe ich den Eindruck, dass eine zeitliche Streckung des Verlustabzugs nicht die ideale, aber die noch am ehesten zu akzeptierende Möglichkeit ist.

Prof. Dr. Heinrich

Vielleicht eine kurze Anmerkung zu § 10d EStG der Verlustvortragsbeschränkung. In Österreich gibt es eine vergleichbare Regelung seit drei Jahren, allerdings ohne einen Sockelbetrag, sondern Vorjahresverluste sind grundsätzlich nur in Höhe von 75 % der Summe der Einkünfte abzugsfähig. Der Gesetzgeber hat die Einführung der Regelung mit dem Argument einer liquiditätsnahen Besteuerung begründet. Es wird davon ausgegangen, dass es im Fall von Gewinnen auch zu einem Mittelzufluss kommt. Folglich hat das Unternehmen auch die notwendige Liquidität, um Steuern zu zahlen. Soweit das Argument. Dahinter stand natürlich reines Kalkül. Eine Verlustvortragsbeschränkung führt zu höheren Staatseinnahmen und die waren notwendig, um das von der neuen Regierung verlaubliche Ziel eines Nulldefizits zu schaffen. Zur Verfassungswidrigkeit der Verlustvortragsbeschränkung: in Österreich würde man nicht behaupten, dass eine solche Einschränkung verfassungswidrig sei. Die Möglichkeiten zur Verlustverwertung sind – sieht man von Fällen einer Rechtsnachfolge ab – wesentlich geringer ausgeprägt als in Deutschland. Einen Verlustrücktrag gibt es überhaupt nicht. Und erst seit 1998 sind Verluste zeitlich unbeschränkt vortragsfähig. Niemand in Österreich würde auf den Gedanken kommen zu sagen, dass die Regelung, die davor existierte, an und für sich einen Verfassungsverstoß dargestellt hätte.

Prof. Dr. Stolterfoht

Zur Rechtsnachfolge vielleicht ganz kurz eine ergänzende Erwägung. Wir haben hier immer technisch-juristisch von einem einheitlichen Begriff der Rechtsnachfolge gesprochen. Ich frage mich aber, ob das juristisch richtig ist, wenn man die rechtlichen Grundlagen in Betracht zieht. Denn der Tod ist kein steuerrechtliches Gestaltungsmittel, und die steuerlichen Folgen des Todes sind möglicherweise anders zu beurteilen als eine Umwandlung. Ich frage mich deshalb, ob es wirklich richtig ist, einheitliche Rechtsfolgen zu unterstellen. Wenn ich davon aber Abstand nehme, dann taucht eine weitere Problematik auf, dass nämlich Art. 14 GG das Erbrecht gewährleistet. Wenn ich nur den ganz einfachen Fall des Einzelunternehmers betrachte, dann hat dieser Einzelunternehmer – Herr *Seer* hat heute Morgen vom „überperiodischen Wirtschaften“ gesprochen – eine Entscheidung für eine bestimmte Investition getroffen, die nicht auf ein Jahr begrenzt ist, sondern bei der er sich irgendwel-

che weiterreichenden Vorstellungen gemacht hat. Wenn wir den Verlust nicht nach seinem Tode bei seinen Erben berücksichtigen – und er stirbt nicht um Steuern zu sparen! – taucht die Frage auf, ob damit nicht in das gewährleistete Erbrecht eingegriffen wird. Wenn ich dann weiter berücksichtige, dass § 98 Nr. 1 BGB mit der Aufzählung von „Mühle, Schmiede, Brauhaus und Fabrik“ die heutige unternehmerische Wirklichkeit nur noch unzureichend abbildet, sondern der Unternehmensbegriff wirtschaftsrechtlich ein Aktivitätsbegriff ist und den Bereich bezeichnet, in dem etwas „unternommen“ wird, dann ist natürlich auch der Wirtschaftsplan ein Teil des Unternehmens. Und dann frage ich mich, ob Art. 14 GG nicht verlangt, dass zumindest in diesem Fall, dass das Unternehmen vom Erben fortgeführt wird, aus verfassungsrechtlichen Gründen fordert zu sagen: Wenn durch den Tod des Erblassers dessen Stellung als Steuersubjekt endet, muss auch steuerrechtlich die schwebende Rechtslage übergehen, wie das etwa ja auch zivilrechtlich bei Rechtslagen, zum Beispiel bei der Haltereigenschaft des Hundehalters, geschieht. Ich frage mich daher, ob man wirklich vor diesem Hintergrund alle Fälle der Rechtsnachfolge auf den technisch-juristischen Begriff begrenzen und einheitlich behandeln muss.

Prof. Dr. Heinrich

Die Frage, was hat die Erbschaft mit einer Umwandlung zu tun, hat sich mir auch gestellt. Ich glaube, dass die Gemeinsamkeiten sehr groß sind. Hinsichtlich der Vererbbarkeit von Verlusten kann man sich auf das verfassungsrechtlich gewährleistete Erbrecht berufen. Doch Sie selber haben gesagt, dass der Wirtschaftsplan Teil des Unternehmens ist. Dazu folgendes Beispiel: Der Unternehmer stirbt, das Unternehmen geht auf einen Legatar über, der aufgrund der handelsrechtlichen Erwerberhaftung auch die Verbindlichkeiten übernimmt. Die Erben, von denen jeder ein Sparbuch erhält, erben die Verlustvorträge. Das ist die derzeitige Rechtslage und ich glaube, dass es für diese eigentlich keine sachliche Rechtfertigung gibt. Es geht mir daher nicht um die Rechtfertigung der derzeitigen Rechtslage, die nicht optimal ist, sondern um die Suche nach Alternativen, die – sollten sie kodifiziert werden – zu einem Ende der Diskussion führen könnten. Nun zurück zu der Frage, ob der Erbfall etwas vollkommen anderes ist als der Fall einer Unternehmensumwandlung. Sie haben gesagt, dass wenn ein Wirtschaftsplan besteht, die Verluste auch verwertbar sein müssen. Wird beispielsweise eine Familien-GmbH in eine Personengesellschaft umgewandelt, handelt es sich dabei um dasselbe Unternehmen mit demselben Wirtschaftsplan, nur die Rechtsform hat sich geändert. Anders als im Fall der Erbschaft sieht nun die Rechtsordnung vor, dass die Verlustvorträge verloren gehen. Ich meine, dass sowohl bei der Erbschaft als auch bei der Umwandlung die Verlustvorträge auf den Rechtsnachfolger übergehen sollten. Und ich betrachte den Nichtübergang der Verlustvorträge im Fall der Umwandlung sogar als ein gleichheitsrechtliches Problem.

Dr. Weckerle

Wir sollten, glaube ich, den Zusammenhang mit der Erbschaftsteuer nicht vergessen, wenn wir bei der Rechtsnachfolge sowohl von Schenkung wie auch von Vererbung sprechen. In die Verluste sind beispielsweise eingegangen die Abschreibungen. Wenn nachher beim Gebäude eine Bedarfsbewertung gemacht wird, erfolgt faktisch eine Wertaufstockung für erbschaftsteuerliche Zwecke. Dieser Zusammenhang mit der erbschaftsteuerlichen Behandlung ist auch zu berücksichtigen bei der Frage der Berücksichtigung von Verlustvorträgen beim Rechtsnachfolger. Es wäre erträglich, bei der ESt die Verlustvorträge nicht zu berücksichtigen, wenn man auf der anderen Seite erbschaftsteuerlich nicht eine solche Aufstockung vornehmen würde. Generell ist zu sagen, bei diesem ganzen Thema muss die Querverbindung zur Erbschaftsteuer berücksichtigt werden.

Prof. Dr. Heinrich

Über die Bewertung der Vermögensgegenstände, jedenfalls des Betriebsvermögens, finden latente Steuern Berücksichtigung in der Erbschaftsteuer. Dem steht gegenüber, dass nach der derzeitigen Rechtslage die Erben, die zukünftige Steuererstattungsansprüche (in Form von Verlustvorträgen) erhalten, diese nicht zu versteuern haben. Hier haben wir ein Problem in der Erbschaftsbesteuerung, so dass wir sagen müssten, dass wenn das Recht zum Abzug von Verlustvorträgen des Erblassers übergeht, es sich dabei um ein vermögenswertes Recht handelt, das der Erbschaftsteuer unterliegen könnte. Dem entspricht auch die Diskussion über den Ausweis derartiger Ansprüche in der Bilanz. Der Ursprung des Problems dürfte auch hier wiederum in der Buchwertfortführung liegen. Ertragsteuerlich habe ich die Buchwerte fortzuführen und übernehme damit gewisse latente Steuerlasten, die in der Erbschaftsteuer nicht berücksichtigt worden sind. Richtig wäre es, latente Steuerlasten bei demjenigen zu berücksichtigen, der das Vermögen übernimmt und Personen, die latente Steueransprüche erben, müssten davon Erbschaftsteuer zahlen.

Prof. Dr. Reiß

Ich habe nach der Diskussion den Eindruck, dass wir immer ein bisschen hin und her schwanken, wenn wir an Verluste und Vererbung denken, ob die Verluste mit der Erwerbsgrundlage übergehen sollen oder ob es um eine Verlustübertragung auf andere Personen geht. Ich will das jetzt nicht vertiefen. Ich will nur auf eine Position hinweisen, weil auch die Buchwertfortführung hier so oft angesprochen worden ist. Wir hatten ja mal eine Regelung, die zumindest teilweise nach meinem Eindruck befriedigend war. Wenn der Erblasser, bleiben wir bei der natürlichen Person, verstirbt und beerbt wird, wurde dem Erben, weil der Erblasser es nicht mehr kann, die Wahl eingeräumt, ob er, ob die stillen Reserven aufgedeckt werden mit der Folge, dass

noch der Erblasser dann natürlich zu versteuern hatte oder ob eben die Buchwerte fortgeführt werden sollten. Diese Regelung ist, wenn ich es richtig sehe, irgendwann zwischen 1933 und 1945 verloren gegangen, in dem da kurzer Hand in einer Durchführungs-VO plötzlich die Buchwertfortführung vorgeschrieben wurde, obwohl das REStG 1925 diese Wahlmöglichkeit ausdrücklich einräumte. Ich frage mich, wenn wir uns hier schon so uneinig sind über die Frage, ob der Verlust übergehen sollte, ob die Buchwertverknüpfung nicht optional sein sollte. Ich weiß, dass das nicht alle Probleme lösen würde, aber eigentlich ist die Buchwertverknüpfung gedacht als eine Verschonung des Erben. Er würde sonst mit der Steuer des Erblassers belastet werden. Jetzt drehen wir das Argument ein bisschen um und sagen, wegen der Buchwertfortführung muss es aber eine Vererbung der Verluste geben. Da würde ich erst mal, wenn es um den Übergang der Erwerbsgrundlage geht, darüber nachdenken, ob ich nicht dann sagen würde, dann will ich die stillen Reserven aufdecken, wenn sie denn da sind, und würde die Verluste verrechnen. Erst anschließend würde ich mich über eine Vererbbarkeit von Verlusten unterhalten wollen.

Prof. Dr. Heinrich

Das war ja einer meiner Vorschläge, die ich am Schluss meines Referates gemacht habe. In einem ersten Schritt sollten wir schauen, dass wir die Verluste auf der Ebene des Erblassers beseitigen, entweder in Form eines ausgeweiteten Verlustrücktrags – dieser müsste nicht bis zur Geburt zurückgehen, es reichen vielleicht schon drei oder vier Jahre, was auch administrativ noch abwickelbar wäre – und dann sollte man die Buchwerte aufstocken und zwar wie ich meinte, auf Antrag. Das hat den Vorteil, dass vorhandene Verluste eliminiert werden. Die Buchwertfortführung hat natürlich den Zweck, in Fällen eines unentgeltlichen Vermögensüberganges die Versteuerung stiller Reserven und damit zusammenhängende Steuerzahlungen zu vermeiden. Ideal wäre es, die stillen Reserven soweit aufzudecken, bis die Verluste beseitigt sind, und dann das Vermögen zu Buchwerten übergehen zu lassen. Das wäre eine ideale Lösung, die natürlich auch schon ein bisschen in Richtung „Brief an das Christkind“ geht.

Einwand aus dem Hintergrund

Das entspricht dem von mir gebrachten Beispiel des deutschen Umwandlungs-StG, demzufolge eine Teilaufstockung der Buchwerte möglich ist. Diese hat nun genau den Effekt, dass im Fall der Umwandlung einer GmbH in eine Personengesellschaft die Verlustvorträge der GmbH durch die Aufdeckung der stillen Reserven beseitigt werden und folglich die Verluste durch die Umwandlung nicht verloren gehen. Das bedeutet, die Regelung als solche gibt es, es gibt sie im Umwandlungs-StG, aber halt nicht im EStG und ich meine, dass es sich dabei um eine sinnvolle Lösung handelt. Dies ins-

besondere, wenn man eine Teilaufstockung vorsieht, ich es mir also aus-suchen kann, in welchem Umfang ich die stillen Reserven aufdecke.

Wendt

Eine kurze Frage an Herrn *Heinrich*. Umwandlung von der GmbH auf die Personengesellschaft: Was sagen Sie zu dem Thema voller Einkommensteuersatz oder Halbeinkünfteverfahren? Das kann ja wohl nicht ganz so funktionieren. Der Verlust ist zum halben Steuersatz gemacht, wird jetzt wunderbar auf die natürliche Person übertragen und mindert da die Steuer zum vollen Tarif.

Prof. Dr. Heinrich

Damit haben wir in Österreich kein Problem. Die Verluste gehen anteilig, entsprechend der Beteiligung auf die Personengesellschafter über. Der Verlust hat die KSt (34 %) gekürzt und der nächste erspart sich 50 % (ESt). In Österreich ist es so und wir können gut damit leben. Wahrscheinlich würde man bei einer exakten Systemgenauigkeit in der Tat sagen müssen, dass die Verluste auch nur zur Hälfte verwertbar sein dürften. Für Gewinnrücklagen, also Gewinne, die noch nicht ausgeschüttet wurden, haben wir in Österreich im Fall der Umwandlung in eine Personengesellschaft eine Ausschüttungsfiktion. Das wird in Deutschland wahrscheinlich gleich sein, oder? Gewinnrücklagen, die auf den Rechtsnachfolger übergehen, gelten als ausgeschüttet und werden mit 25 % KESt versteuert, also mit der anderen Hälfte, weil sie beim Personenunternehmen jetzt entnommen werden können. Also was Gewinne angeht, haben wir in Österreich Systemgenauigkeit geschaffen, bei den Verlusten haben wir das nicht getan.

Prof. Dr. Sieker

Herr *Kempermann*, Sie haben gesagt, der Inhalt der Gewinn- und Verlustrechnung sei für Einzelkaufleute und Personengesellschaften nicht geregelt. Wenn Sie sich auf die Gliederung beziehen, ist das richtig, aber ansonsten enthält das HGB die Regelung, dass der Kaufmann sich an den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung orientieren muss. Und was das bedeutet, kann man bei Herr *Leffson* und Herr *Moster* nachlesen. Ich möchte aber jetzt noch mal zu sprechen kommen auf die Frage, die Herr *Clemm* heute morgen schon angesprochen hat. Wir müssen uns doch zunächst mit der Frage beschäftigen, wann entsteht Aufwand und welcher Periode ist er zuzuordnen. Wann entsteht der Aufwand, wenn ein Unternehmer eine vertragliche Verpflichtung eingegangen ist, von der er weiß, dass er den Gewinn im Jahr 2005 realisiert und im Laufe des Jahres 2003 oder 2004 feststellt, dass seine eigenen Aufwendungen höher sind als der verabredete Preis? Erst wenn wir diese Frage entschieden haben, können wir uns über die Verlustverrechnung Gedanken machen. Und die weitere Frage ist dann natürlich,

gibt mir das Steuerrecht eigene Prinzipien vor, die es gebieten, die handelsrechtlichen Prinzipien zu durchbrechen.

Dr. Kempermann

Ich habe die Meinung vertreten, und ich habe den Eindruck, das ist möglicherweise auch Ihre, dass man zuerst ermitteln muss, wann der Aufwand entsteht, bevor man über den Verlustvortrag entscheiden kann. Ich bin auch der Meinung, dass das das Vordringliche ist und dass auch vielleicht ein Teil der Lösung darin zu suchen ist, dass man das Vorsichtsprinzip beibehält. Ich sehe jedenfalls keine Lösung darin, dass man sagt, wir wollen den Gewinn periodengerechter ermitteln, indem wir beispielsweise Elemente der Einnahmen-Überschuss-Rechnung übernehmen. Ich bin an sich der Meinung, man solle bei dem bisherigen System bleiben, und zwar gerade, weil man eben dadurch die Möglichkeit hat, zukünftige Entwicklungen zu erfassen, bevor sich überhaupt die Frage des Verlustabzugs stellt. Die ist nachrangig, nicht wahr. Wenn ich beispielsweise eine Drohverlustrückstellung bilden kann, dann ist das ja – wenn man so will – ein antizipierter Verlustrücktrag. Wenn ich das schon mal habe, brauche ich mich über den Verlustrücktrag nicht mehr zu unterhalten. War es das, was sie meinten?

Prof. Dr. Sieker

Ich würde aber gerne noch mal genauer nachfragen, nach welchen Prinzipien wir bestimmen, wann der Verlust entsteht. Maßgebend ist nach bisherigem Recht sicher nicht die Zahlung; es ist vielleicht die Entstehung einer Verbindlichkeit; möglicherweise aber auch ein noch früherer Zeitpunkt.

Dr. Nothnagel

Ich hoffe, mein Beitrag bzw. meine Frage erscheinen nicht zu abwegig, sonst bremsen Sie mich bitte. Auch in diesem praktisch gewordenen Fall geht es um Fragen der Verlustentstehung und -zurechnung. Eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG macht in den Jahren 2 und 3 ihrer vermögensverwaltenden Tätigkeit sehr hohe Sonderabschreibungen nach dem FördergebietG geltend. Es stellt sich die Frage, wie nun im Jahre 3 der hieraus entstandene Verlust auf die Gesellschafter zu verteilen ist unter Berücksichtigung von Änderungen im Gesellschafterbestand im Dezember jenen Jahres. Während der Gesellschafter 1 durchgängig bleibt, überträgt der Gesellschafter 2, der seine Einlage noch nicht geleistet hat, seinen Kommanditanteil ohne Erhalt eines Entgelts auf den Gesellschafter 3. Gesellschafter 4 wird gegen Leistung einer Bareinlage neu aufgenommen, das Kommanditkapital mithin erhöht. Das Finanzamt hat die Sonderabschreibung nach Maßgabe der Höhe der Kommanditanteile zum Ende des Jahres 3 verteilt, aber mit der Besonderheit, dass bei dem durch den Gesellschafter 3 derivativ erworbenen Anteil zeitanteilig gerechnet wurde, so dass dieser nur in den Genuss von $\frac{1}{12}$ der rechnerisch auf

seinen Kommanditanteil entfallenden Sonderabschreibung gekommen ist. Dem Altgesellschafter 2 hingegen sind $\frac{11}{12}$ zugerechnet worden, obwohl er zum Zeitpunkt, als der Bilanzbeschluss über die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung gefasst wurde, schon nicht mehr Gesellschafter war. Den bei ihm nur verrechenbaren Verlust hat das Finanzamt als vom Gesellschafter 3 übernommen angesehen und in dieser Übernahme das Entgelt für den Anteil erblickt. Dies wiederum wurde mit der Annahme begründet, der Altgesellschafter 2 werde seinen Anteil ja nicht unentgeltlich weggegeben haben. In der Person des Gesellschafter 2 neutralisierten sich mithin Sonderabschreibung und Veräußerungsgewinn, während die Sonderabschreibung für den Gesellschafter 3 in diesem Umfang verloren war. Der derivativ erwerbende Gesellschafter 3 war also im Vergleich zu dem fast zeitgleich zur Gesellschaft stoßenden Gesellschafter 4 wesentlich benachteiligt. Wir – das FG Berlin – haben diese Betrachtung für nicht zutreffend erachtet, mussten uns aber in unserem stattgebenden Urteil über BFH-Rechtsprechung aus der Zeit 1983/84 hinwegsetzen, die m. E. noch nicht revidiert ist und in der der BFH sagt, dass auch eine Sonderabschreibung zeitanteilig verwirklicht wird, unabhängig davon, dass sie nur fiktiver Wertverzehr ist. Die Finanzverwaltung weicht hiervon in ihren Erlassen seit Jahren zugunsten der neu hinzutretenden Gesellschafter ab und rechnet ihnen die quotal auf sie entfallende Sonderabschreibung im vollen Jahresumfang zu, sofern das gesellschaftsvertraglich gewollt ist. In diesem Punkt, betreffend den Gesellschafter 4, sind wir der Verwaltung gefolgt. Beim derivativ erwerbenden Gesellschafter 3 ist das Finanzamt aber im Streitfall von einer Abschreibungszurechnung nach Maßgabe der Kommanditbeteiligung zum Jahresende abgewichen, indem es soweit wieder eine – wenn auch auf volle Zwölfstel gerundete – Zeitanteilsrechnung aufgemacht hat. Diese Unterscheidung ist u. E. nicht schlüssig begründbar. Ist das Problem bekannt und gibt es dazu eine Meinung?

Dr. Kempermann

Im Großen und Ganzen hat das Ähnlichkeit mit dem Fall, den neulich der IX. Senat entschieden hat (*Anm. d. Red.: Urt. v. 27. 7. 2004 – IX R 20/03, BFHE 206, 444, FR 2004, 1161*). Ich meine, kennen Sie die Entscheidung?

Sie ist so vor zwei Wochen freigegeben worden. Da ging es um die Frage, ob den im Jahr 03 hinzugetretenen Gesellschaftern auch anteilig Verluste des Jahres 01 zugewiesen werden können in dem Maße, dass alle Gesellschafter gleichermaßen an den Verlusten beteiligt sind, und da hat der IX. Senat ganz richtig gesagt: Jeder, der die Maßnahme finanziert, und das tut über seinen Kapitalbeitrag auch der im Jahr 02 hinzugetretene, dem steht dank der Spezialität der Sonderabschreibungen im Steuerrecht die Möglichkeit der Abschreibung zu und hat das also zugelassen. Der IX. Senat hat also, glaube ich, Ihr Gericht bestätigt. Ob das jetzt Ihr Fall war, weiß ich nicht, aber es war jedenfalls ein Urteil, das Ihr Finanzgericht in seiner Auffassung bestätigen könnte.

Dr. Schulte

Auch heute Nachmittag ist wieder angeklungen, ähnlich wie heute Morgen, dass dann, wenn man aus der Verlustsituation heraus ist, also wieder Gewinne erwirtschaftet, eine Verwertung der früher entstandenen Verluste gar nicht notwendig ist. Ich glaube, Herr *von Beckerath*, Sie hatten auch die Frage gestellt: Benötige ich dann überhaupt noch die Verlustverwertung. Ich meine ja, die Möglichkeit der Verlustverwertung brauche ich auch in diesem Fall, denn man darf ja nicht vergessen, dass Verluste auch finanziert worden sind, entweder durch Eigenkapital oder durch Fremdkapital, d. h., ich habe entweder als Folge der Verluste mein Eigenkapital aufgebraucht bzw. weitgehend aufgebraucht oder erhebliche Kredite angesammelt. In der dann folgenden Gewinnphase muss ich dies wieder bereinigen, also entweder die Kredite tilgen oder das Eigenkapital wieder aufbauen. Ich denke, auch in diesem Fall ist ein dringendes Bedürfnis für eine Verlustverwertung gegeben. Dieses sehe ich eigentlich weniger bei den Verlusten aus schwebenden Geschäften. Ich glaube nicht, dass eine Gesellschaft aus dem Markt ausscheidet, wenn man ihr diese Verlustverwertungsmöglichkeit nicht gibt, weil die Verluste ja noch gar nicht zahlungswirksam geworden sind; dies aber ist in diesem Zusammenhang eine andere Frage. Wenn wir uns mal die Vorratsbewertung ansehen, beispielsweise im Baubereich, da wird also ein Wirtschaftsgut angearbeitet und es zeigt sich im Laufe der Zeit, dass wir insgesamt ein Verlustgeschäft haben. Man fragt sich doch, handelt es sich hierbei um Verluste aus schwebenden Geschäften oder muss ich hier nicht eine Teilwertabschreibung vornehmen, die dazu führt, dass die Verluste auch steuerlich berücksichtigt werden können. Ich denke, die Abgrenzung lässt sich hier nur schwer durchführen und meine, dies ist auch ein Grund dafür, dass wir, und da gehe ich mit Ihnen, Herr *Kempermann*, einig, wir das Imparitätsprinzip auch steuerlich voll durchgreifen lassen sollten und müssen.

Dr. Roland

Ich wollte mich dem Thema von einer ganz anderen Seite nähern und zwar anknüpfen an das, was Herr *Kirchhof* heute eingangs gesagt hat. Er hatte ja das Konzept Erwerbgrundlage-Verlustgrundlage ins Gespräch gebracht und einen Beispielfall genannt, und die Frage gestellt, ob unser Steuerrecht dazu tendiert, die Unternehmen unter bestimmten Umständen in die Insolvenz zu treiben, weil Verluste steuerlich zu stark berücksichtigt werden. Ich möchte auch gesellschaftspolitisch darauf hinweisen, dass da, wo die Verluste ohne jede Begrenzung berücksichtigt werden können, negative Folgen – nicht nur für das Steueraufkommen – eintreten. Bisher sind hier Wortmeldungen ausschließlich dahin gekommen, Verluste sollten berücksichtigt werden, aber es sind wenig Argumente vorgetragen worden, welche Auswirkungen das hat auf die Gesellschaft und in wie weit letzten Endes andere dann das Steueraufkommen aufbringen müssen. Ich denke z. B. an das Erbrecht, denn ich hab zu Beginn meines Studiums gelernt: Wenn einer Verluste

erbt, dann schlägt er die Erbschaft aus. Und das war eigentlich ein Ergebnis, das jeder als gerecht verinnerlichte. Heute dagegen geht die Tendenz dahin nicht auszuschlagen, sondern man muss die Verluste unbedingt erben, weil es vorteilhaft ist.

Prof. von Groll

Nur die Vorträge, nicht die Verluste.

Dr. Roland ...

die Verlustvorträge, ja, aber letzten Endes läuft es doch gesellschaftspolitisch in diese Richtung. Also ich wollte das zu bedenken geben. Auch dem Herrn, der gesagt hat, da geht es nur um die Verstetigung des Steueraufkommens. So ist das nicht richtig. Der Fiskus kämpft verzweifelt gegen Verlustgestaltungsmöglichkeiten und sieht eigentlich keine andere Möglichkeit, als durch Mindestkappung, in Österreich gibt es das ja auch mit der 75 %-Regelung, generell den Deckel draufzumachen. Ich halte es aus verfassungsrechtlicher Sicht für ein sachliches Argument, dass man die Verlustbeschränkung macht, um unerwünschten Steuergestaltungen entgegenzuwirken. Das ist ein ganz anderer Ansatz als nur den Fiskus im Auge zu haben und zu sagen, wir wollen Einnahmen haben. Es gibt auch noch andere Möglichkeiten der Begründung. Jedenfalls war eine Begründung, ich komme einmal darauf zurück, z. B. die Tendenz, beim Mantelkauf Unternehmen so lange fortzuführen, bis sie dann wirklich insolvent werden, der es gilt, entgegenzuwirken. Auch das wäre ein sachliches Argument für eine Verlustverrechnungsbeschränkung. Ich wollte fragen, wie Sie zu solchen Gedanken oder Überlegungen stehen, die Verlustverrechnung auch unter diesen Gesichtspunkten zu beschränken, und was Sie von dem Konzept von Herrn *Kirchhof* halten, Erwerbsgrundlage und Verlustgrundlage auseinander zu halten. Das Thema ist bisher nicht angesprochen worden.

Prof. Dr. Heinrich

Ein paar Anmerkungen zum Ausschachten von Verlustgrundlagen und zu dem, was in Österreich geschieht: In Österreich werden viele Verluste als Verrechnungsverluste behandelt. Dies sind Verluste, die weder ausgleichsnoch als Sonderausgaben vortragsfähig sind, sondern nur auf einkunftsquellenbezogen verrechnet werden können. Diese Vorgehensweise empfinde ich an und für sich als nicht so schlecht. Das Musterbeispiel eines Verrechnungsverlustes in Österreich sind Verluste aus einem Investitionsfreibetrag. Der Investitionsfreibetrag ermöglichte eine Abschreibung über die Anschaffungskosten hinaus. Soweit durch den Investitionsfreibetrag ein Verlust entstand, handelte es sich dabei um einen Verrechnungsverlust. Bei Verlustbeteiligungsmodellen sowie bei vielen Tätigkeiten, bei denen die Gefahr besteht, dass es hier nur darum geht, Buchverluste zu schaffen, wie beispiels-

weise dem Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter, sind in Österreich Verrechnungsverluste vorgesehen. Wie schaut es aber im Fall eines Konkurses aus? Da ist die österreichische Rechtslage wieder relativ großzügig. Nun wandelt sich der Verrechnungsverlust in einen ausgleichsfähigen Verlust. Grundsätzlich halte ich Verrechnungsverluste für eine geeignete Maßnahme, Sachen wie Verlustbeteiligungsmodelle in den Griff zu bekommen. Bei der Rechtsnachfolge würde ich Verrechnungsverluste aber jedenfalls einkunftsquellenbezogen auf Rechtsnachfolger übergehen lassen.

Dr. Clemm

Reizwort Verlustgestaltung. Ich würde doch ganz gerne mal wissen, wie viele der aufgelaufenen Verluste in Deutschland wirklich durch spezielle Gestaltungen entstanden sind und wie viele leider passiert sind. Schauen Sie sich mal die Riesenfälle an, etwa Allianz einschließlich Dresdner Bank oder Münchener Rück oder auch HypoVereinsbank etc. Ich glaube nicht, dass das die Ergebnisse von raffinierten Verlustgestaltungen sind. Es wäre ganz interessant, das mal zu untersuchen. Wie viele sind denn eigentlich wirklich durch raffinierte Steuergestaltungen entstanden und wie viele sind leider passiert? Die, die passiert sind, die gehören m. E. nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip steuerlich berücksichtigt.

Dr. Pelka

Diesen Gedanken wollte ich aufgreifen. Bei der Diskussion über die Möglichkeit der Berücksichtigung von Verlusten hat man meines Erachtens durchweg die Sonderabschreibungskünstler vor Augen, bei denen aus der Sicht des Betrachters nur Buchverluste entstanden sind, nicht aber echte wirtschaftliche Verluste. Das Argument der Notwendigkeit der Verstetigung des Staatshaushaltes mag bei der Anerkennung von durch Sonderabschreibungen entstandenen Buchverlusten verständlich erscheinen. Anders sieht dies aber bei einem Unternehmen aus, das tatsächlich erhebliche Anlaufverluste hat. Denken Sie beispielsweise an eine große Anlagenbaufirma, die im Inland oder Ausland ein großes Werk errichtet und hierfür eine Zeit von vier Jahren benötigt. Naheliegenderweise macht dieses Unternehmen in den Jahren eins bis drei einen großen Verlust und erst mit der Übergabe des Werks im Jahr vier entsteht ein Gewinn, der die Anlaufverluste ausgleicht. Lässt man die unbeschränkte Verrechnung der Anlaufverluste der Jahre eins bis drei im Jahr vier mit dem Argument der Verstetigung des Staatshaushaltes nicht zu, kommt das Unternehmen in existentielle Schwierigkeiten. Betriebswirtschaftlich hat das Unternehmen in den vier Jahren nur einen Ertrag in Höhe des saldierten Gewinns gemacht. Wird der Anlaufverlust im Jahr vier nur begrenzt zur Verrechnung zugelassen, ist die Besteuerung dieser wirtschaftlichen Transaktion viel zu hoch, möglicherweise für das Unternehmen existentiell gefährdend.

Auch die von *Dr. Clemm* angeführten Beispiele belegen dies anschaulich. Wenn aus konjunkturellen oder wirtschaftlichen Gründen große Unternehmen einige Jahre einen erheblichen Verlust erzielen, den sie handels- und steuerrechtlich vortragen müssen, dann darf der Gewinn im Jahr der Erholung nur in der Höhe besteuert werden, wie er nach Verrechnung der Vorjahresverluste verbleibt. Andernfalls greift die Besteuerung in die Substanz des Unternehmens ein mit möglicherweise schwerwiegenden Konsequenzen für den Betrieb. Dann hilft es auch nichts, wenn der Staat mit dem Argument der Verstärkung der Staatseinnahmen in die Kasse des Unternehmens greift, da das Geld wegen der aufgelaufenen Verluste gar nicht da ist. In Gewinnjahren die aufgelaufenen Verluste nicht uneingeschränkt zu berücksichtigen, heißt in die Substanz des Unternehmens eingreifen und führt jedenfalls auch zu einer Übermaßbesteuerung. Eine solche Besteuerung ist nicht mehr am Leistungsfähigkeitsprinzip orientiert und daher nicht zu akzeptieren.

Die Diskussion wird meines Erachtens viel zu stark unter dem Eindruck der Regelung über Sonderabschreibungen geführt. Verluste eines Unternehmens entstehen aber bei weitem nicht nur durch Sonderabschreibungen, wie die eben genannten Beispiele zeigen. Im Übrigen hat der Gesetzgeber Sonderabschreibungen ja gerade eingeführt, weil er damit zu bestimmten wirtschaftlichen Maßnahmen anreizen will. Wenn dann ein Unternehmen diese Maßnahmen durchführt und folgerichtig die Sonderabschreibungen in Anspruch nimmt, ist es widersprüchlich, diesem Unternehmen den Nutzen dieser Sonderabschreibungen zu verwehren. Wenn der Gesetzgeber feststellt, dass diese Sonderabschreibungen nicht mehr zielführend sind oder aber den Staatshaushalt zu stark belasten, dann ist es folgerichtig, diese Sonderabschreibungen zu begrenzen oder abzuschaffen. Nicht zu rechtfertigen ist es aber, wenn der Gesetzgeber einen solchen echten oder vermeintlichen Missbrauch bei der Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen dazu nutzt, eine Verlustbegrenzungsregel für alle Unternehmen und für alle Verluste einzuführen, unabhängig davon, ob sie fiktiv durch Buchverluste oder tatsächlich durch wirtschaftliche Verluste entstanden sind. Diese widersprüchliche Regelung kann auch nicht damit begründet werden, dass der Gesetzgeber Geld für den Staatshaushalt benötigt.

Dr. Kempermann

Ja, ich bin auch der Meinung, dass das mit den unechten Verlusten etwas gefährlich ist, ein etwas gefährliches Schlagwort. Ich meine auch, es ist der einfachste Weg, die Sonderabschreibungen als solche abzuschaffen. Bei Verlusten, die durch Bewertung oder Gewinnermittlung nach dem Vorsichtsprinzip entstanden sind, da möchte ich doch sehr skeptisch ein, ob das tatsächlich unechte Verluste sind, möglicherweise sind es doch echte. Das einzige Problem ist, das hatte ich auch angesprochen, dass da eben ein gewisses Wahrscheinlichkeitsmoment reinkommt, was zu Lasten der Objektivierbarkeit geht. Aber dass man auf das Vorsichtsprinzip verzichten sollte, das glaube ich

nicht. Ich hoffe, das ist deutlich geworden. Ein zweites, vielleicht auch etwas in Richtung von Herrn *Roland*, ich meine, irgendeine Form der Verlustbegrenzung müsste eigentlich legitim sein, wenn der Staat oder der Fiskus tatsächlich mit dem Rücken zur Wand stehen. Es geht ja nicht darum, dass jetzt generell der Verlustabzug abgeschafft wird, sondern wir wollen ja von § 10d EStG sprechen. Noch besser gefällt mir das Modell nach dem EStG-Buch, dass also zwar Verluste vertikal ausgleichsfähig sind, aber nur innerhalb einer Erwerbsquelle horizontal vorgetragen werden können. Das ist mir noch sympathischer. Vergleichsweise schonende Schritte in dieser Richtung sind, wenn es sich nicht anders machen lässt, der Fiskus tatsächlich vor solchen Verlustvorträgen steht, durchaus erwägenswert.

Prof. Dr. Heinrich

Einige Erwägungen, die zuletzt hinsichtlich eines Steuerpflichtigen getroffen wurden, sollten an und für sich im Fall einer Rechtsnachfolge gleichermaßen Geltung haben. Ich glaube, dass viele der angestellten Überlegungen sich auf Fälle, in denen es zu einer Rechtsnachfolge kommt, übertragen lassen, wenn man Rechtsvorgänger und Rechtsnachfolger in einer Gesamtheit betrachtet. Es geht schließlich um betriebliche Verluste und Betriebe, und auch wenn es sich bei der ESt um eine Personensteuer handelt, sollte man trotzdem hinsichtlich der Verluste eine Objektbezogenheit unterstellen und die Verluste auf Rechtsnachfolger übergehen lassen.

Prof. von Groll

Ja, meine Damen und Herren, wir sind am Ende des heutigen Tages angelangt – was die Vorträge und die Diskussionen dazu, nicht was die weitere Problematik angeht. Ich danke allen, die sich dazu geäußert haben – als Referenten, wie als Diskutanten – und wir haben wieder mal natürlich überhaupt keine Patentlösung gefunden oder angeboten bekommen. Das war eigentlich auch seriöserweise nicht zu erwarten. Allerdings haben wir unglaublich viele klare Problemerkennnisse geliefert bekommen und ganz viel Material zum weiteren Nachdenken und Agieren. Ich danke allen, die dazu beigetragen haben.

Die unterschiedliche Behandlung von Gewinnen und Verlusten

Prof. Dr. *Markus Heintzen*
Freie Universität Berlin

*Inhaltsübersicht*¹

- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none">I. Problemaufriss<ul style="list-style-type: none">1. Die steuersystematische und die verfassungsrechtliche Dimension des Themas2. Typologie der einschlägigen Regelungen3. Rechtspolitische ZwischenbilanzII. Grundsätzlich geringe Steuerungskraft des Grundgesetzes<ul style="list-style-type: none">1. Nur grundsätzlicher Verfassungsrang des Nettoprinzip2. Geringe Ergiebigkeit von Art. 14 Abs. 1/2 GG3. Bestimmtheit, Normenklarheit, Widerspruchsfreiheit | <ul style="list-style-type: none">III. Art. 3 Abs. 1 GG als verfassungsrechtliche Hauptschranke des „Verluststeuerrechts“<ul style="list-style-type: none">1. Grundsätzliche Aussagen2. „Verluststeuerrecht“ als Korrektur von Ausgestaltungsentscheidungen3. Ergebnis: Verhältnismäßigkeitskontrolle anhand der Reglungsziele des Gesetzgebers4. Verfassungsrechtliche Besonderheiten bei AuslandsverlustenIV. Schlussbemerkung |
|--|--|

I. Problemaufriss

1. Die steuersystematische und die verfassungsrechtliche Dimension des Themas

Das Thema „Die unterschiedliche Behandlung von Gewinnen und Verlusten“ hat zwei juristische Ebenen. Auf der Ebene des Steuerrechts², in diesem Beitrag nach der Tagungssystematik vor allem des Einkommensteuerrechts, geht es um die Frage, wo Gewinne und Verluste vom Gesetzgeber tatsächlich unterschiedlich behandelt werden und was der Gesetzgeber damit jeweils bezweckt. „Unterschiedlich“ meint hier durchgängig, dass Verluste

1 Die in diesem Beitrag zitierten Gesetze und Loseblattwerke befinden sich auf dem Stand vom 1. 10. 2004. Nicht eingegangen wird auf nicht-amtliche Entwürfe grundlegender Reformen der Einkommensteuer, so auf den Entwurf eines EStG der Heidelberger Forschungsgruppe Bundessteuergesetzbuch, den Kölner Entwurf eines EStG, die „Zehn Leitsätze für eine radikale Vereinfachung und die grundlegende Reform des deutschen Einkommensteuersystems des CDU-Politikers *Friedrich Merz*, das „Konzept 21“ der CSU und das „Solms-Steuerkonzept“ der FDP; ein Eingehen würde entweder an der Oberfläche bleiben oder den Rahmen sprengen.

2 Fragen des Handelsbilanzrechts werden im Folgenden nicht erörtert.

eine Steuerlast nicht in demselben Maß senken wie Gewinne diese erhöhen.³ Als Zweites erhebt sich die verfassungsrechtliche Anschlussfrage nach Kriterien, die der Gesetzgeber zu beachten hat, wenn er Gewinne und Verluste unterschiedlich behandelt. Beide Fragen zielen auf Vorschriften, die sich nur mit Verlusten beschäftigen. Gleichbehandlung würde solche Vorschriften entbehrlich machen; sie läge auf einer Linie mit der Forderung nach einem einfacheren Steuerrecht.

Steuern sind das wichtigste Finanzierungsinstrument eines freiheitlich-demokratischen Staates, der, in Deutschland mit Abstufungen ihres Finanzierungsanteils zwischen Bund, Ländern und Kommunen⁴, darum das Attribut des Steuerstaates⁵ trägt. Gewinne dienen diesem Finanzierungszweck, Verluste laufen ihm zuwider. Es liegt darum nahe, dass der Fiskus sich für Gewinne interessiert und dazu neigt, Verluste des Steuerschuldners, wenn möglich, verzögert oder gar nicht zur Kenntnis zu nehmen. Soweit die Verluste die Gewinne übersteigen, ist dies einfach; die Verlustberücksichtigung⁶ kann für den Steuerpflichtigen günstigstenfalls zu einer Steuerfestsetzung auf Null führen.⁷ Gewinne⁸ und Verluste (im Wesentlichen gleichbedeu-

3 Der umgekehrte Fall ist seltener. Beides ist verknüpft, wenn der Gesetzgeber Verluste nicht berücksichtigt, die auf zu niedrig bewertete Einnahmen oder zu hoch bewerteten Aufwendungen beruhen. Auf Ungleichbehandlungen, die bei den Gewinnen ansetzen, etwa Regeln über außerordentliche Einkünfte oder Gewinnzuschläge, wird nicht eingegangen.

4 Zahlen bei *U. Sacksofsky*, *Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben*, 2000, S. 154 f.

5 Zur wohl auf Schumpeter zurückgehenden Genese dieses Begriffes *Sacksofsky*, wie zuvor, S. 133–136. Zu den sonstigen öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Staatseinnahmen, unter denen Krediteinnahmen eine unverändert wichtige Rolle spielen, *M. Heintzen*, in: von Münch/Kunig, *Grundgesetz-Kommentar*, Bd. 3, 5. Aufl., 2004, Art. 105 Rz. 10–31.

6 Zu den Begriffen Verlustausgleich und -abzug siehe nur *K. Tipke/J. Lang*, *Steuerrecht*, 17. Aufl., 2002, § 9 Rz. 60 ff.

7 Eine finanzielle Beteiligung des Staates an Verlusten, welche die steuerstaatliche Idee, mit der Steuer partizipiere der Staat an wirtschaftlichem Erfolg, konsequent auf den wirtschaftlichen Misserfolg ausdehnt, gibt es nicht. Die Ungleichbehandlung von Gewinnen und Verlusten ist damit in den Konzepten von Steuer und Steuerstaat bereits angelegt.

8 Entsprechend Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten. Der Verlustbegriff bezieht sich im Einkommensteuerrecht, anders als der Gewinnbegriff, auf Gewinneinkünfte und Überschusseinkünfte in gleicher Weise; auch ihn auf Gewinneinkünfte zu beschränken würde z. B. die Formulierung „Verluste aus Vermietung und Verpachtung“ verbieten. Trotzdem werden hier der sprachlichen Einfachheit halber Gewinne und Verluste als Begriffe mit identischem Anwendungsbereich gegenübergestellt. Exakte Gegenüberstellung der Begriffspaare Gewinne/Verluste sowie positive/negative Einkünfte bei *P. Kirchhof*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, *Einkommensteuergesetz*. Kommentar, § 2 Rz. B 66–75, mit tabellarischem Überblick bei Rz. B. 70. Das Problem vermeidet der synonyme Gegensatz von positiven und negativen Einkünften; dazu sogleich im Text und in Fn. 8; das Problem tritt nicht auf, wo das

tend⁹, aber von den Einkunftsarten unabhängig: positive und negative Einkünfte) werden vom Steuergesetzgeber auch dann unterschiedlich behandelt, wenn Verluste eine Steuerlast zwar nicht aufheben, ggfs. mit dann eröffnetem Vor- oder Rücktrag verbleibender Verluste, aber auch nicht so senken wie Gewinne diese Last erhöhen. Eine solche Ungleichbehandlung weicht davon ab, dass Gewinne und Verluste sich im Hinblick auf steuerliche Leistungsfähigkeit nur im mathematischen Vorzeichen unterscheiden und darum in einem kohärenten Steuersystem¹⁰ in ihrer Definition und Substanz, in ihrer Ermittlung und in ihren rechtlichen Wirkungen parallel zu sehen sind (was gegen eine zu starke begriffliche Verselbständigung von sog. unechten, Buch-, Schein- usw. Verlusten spricht¹¹). Konsequenz dieser Parallele wäre, dass Verluste an den Regelungen über Gewinne, den Begriff und ihre Ermittlung, grundsätzlich teilhaben, ebenso wie der Steuerstaat nicht nur am wirtschaftlichen Erfolg, sondern konsequenter Weise auch am wirtschaftlichen Misserfolg des Steuerschuldners¹² teilhat, Letzteres aber nur, soweit Misserfolg sich mit Erfolg verrechnen lässt.

Trotzdem ist in Deutschland die Ungleichbehandlung eine einfachgesetzliche Tatsache, von der man inzwischen fast meinen kann, dass sie ein Eigenleben entwickelt. Die Unterschiede werden seit gut 30 Jahren¹³ größer, weil der Gesetzgeber sich bei hohen Steuersätzen in einen Kampf mit der sog.

EStG ausdrücklich nur von Gewinnen spricht, damit aber auch die Verluste meint (zu § 17 EStG insoweit *D. Gosch*, in: P. Kirchhof (Hrsg.), *ESt. KompaktKommentar*, 4. Aufl., 2004, § 17 Rz. 100). Das ist aber nicht durchgängig so; so entspricht der Gewinnerzielungsabsicht keine Verlusterzielungsabsicht.

- 9 Zum Teil wird auch die Ansicht vertreten, die Ersetzung von „Verluste“ durch „negative Einkünfte“ sei nicht dem Streben nach Genauigkeit geschuldet, sondern Ausdruck eines „gestörten Verhältnisses“ des Gesetzgebers zu Verlusten, die er nicht wahrnehmen wolle; vgl. *W. Ritter*, *Verluste – Stiefkinder des Steuerrechts*, FR 1978, 397. Andere, historische Erklärung bei *Kirchhof*, wie zuvor, Rz. B 69.
- 10 Diese Kohärenz hindert den Gesetzgeber, auch den Vertragsgesetzgeber von Doppelbesteuerungsabkommen, auf Gewinne zuzugreifen, um dem Fiskus so nicht zugleich Verluste einzuhandeln, doch ist das ein Thema für sich. – Zu dem Kohärenzkriterium, das der Rechtsprechung des EuGH entnommen ist, etwa *A. Cordeuener*, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht*, 2002, passim; *A. Musil*, *Deutsches Treaty Overriding und seine Vereinbarkeit mit Europäischem Gemeinschaftsrecht*, 2000, 156 ff.
- 11 Vgl. etwa *J. Schulze-Osterloh*, *Gute Verluste – Böse Verluste. Ausschluß und Beschränkung des Verlustausgleichs und -abzugs*, JbFStR 1984/85, S. 267 ff. – Der Gegenbegriff Scheingewinn betrifft einen hier fern liegenden Sachverhalt; zu ihm etwa *F. Eggesiecker/E. Ellerbeck*, *Scheingewinneliminierung als notwendige Bedingung einer rationalen Einkommensteuerreform*, DB 2004, S. 839 (841); *M. Schmidt-Preuß*, *Substanzerhaltung und Eigentum*, 2003, S. 74 f.
- 12 An dieser Stelle „Bürger“ zu sagen, wäre aus zwei Gründen zu eng, einmal in Hinblick auf Körperschaften, sodann weil die Staatsangehörigkeit im deutschen Steuerrecht eine geringere Rolle spielt als z. B. in den USA.
- 13 Hinweis auf heute nicht mehr gültige Regelungen der 60er und 70er Jahre, u. a. bei *B. Knobbe-Keuk*, *Die gesetzliche Regelung des negativen Kapitalkontos des Kom-*

Steuersparbranche und ihren Verlustzuweisungsgesellschaften¹⁴ eingelassen hat, diesen Kampf in Zeiten der Wirtschaftskrise und so nicht mehr länger tolerierter staatlicher Haushaltsdefizite fortsetzt¹⁵ und auch Konsequenzen von ihm selbst geschaffener Abschreibungs- und Sonderabschreibungsregelungen, früher besonders bei der Berlinförderung¹⁶, seit den 1990er Jahren bei der Förderung Ostdeutschlands, auf diesem Wege heimlich korrigieren will. Angesichts des Zurückbleibens des Gesamtsteueraufkommens hinter den Erwartungen und Schätzungen¹⁷ und angesichts bei Unternehmen bedrohlich anwachsender Verlustvorträge¹⁸ verlässt sich der Gesetzgeber nicht mehr auf das Eigeninteresse jedes Steuerschuldners, Verluste zu vermeiden. Auch § 42 AO und das Steuerbarkeit¹⁹ begründende gesetzliche Kriterium der Gewinnerzielungsabsicht, einschließlich der Ausgrenzung von Steuervorteilen in § 15 Abs. 2 Satz 2 EStG, scheinen überfordert. Vielmehr steuert der Gesetzgeber mit einem „Verlust-Steuerrecht“ gegen, das auch von der Erwägung motiviert ist, dass unternehmerisch tätige Steuerschuldner sich mit Regeln, die ob ihrer Kompliziertheit selbst Experten über verschiedene Rechtskreise hinweg kaum noch wirklich überblicken²⁰, „arm

manditisten – eine Missgeburt, NJW 1980, 2557, die von „Nebenkriegsschauplätzen“ spricht.

- 14 Nach *B. Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., 1993, S. 482 „Publikumpersonengesellschaften, deren Finanzierungs-konzept im wesentlichen in der Produzierung möglichst hoher Buchverluste durch Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen, erhöhten Absetzungen sowie durch die geschickte Ausnutzung anderer bilanzieller Gegebenheiten besteht“. Wohl ebenso *J. Schulze-Osterloh*, Steuerliche Hauptprobleme der Abschreibungsgesellschaften und ihrer Gesellschafter, insbesondere das negative Kapitalkonto, DStJG 2 (1978/79), S. 131 (132), zum Begriff der Abschreibungsgesellschaft, der ergänzend auf Bewertungsregeln und den Abzug von Betriebsausgaben hinweist.
- 15 Mit dem zusätzlichen Ziel einer Verstärkung des Steueraufkommens.
- 16 Überblick unter Hervorhebung der wenigen, praktisch noch bedeutsamen Vorschriften dieses Gesetzes bei *G. Erhard*, in: Blümich, EStG, Bd. 5, BerlinFG.
- 17 Aktuelle Zahlen unter www.bundesfinanzministerium.de, dort Rubrik „Steuern: Steuerschätzung, -einnahmen“.
- 18 In der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz ist die Rede von einem „gewaltigen Verlustvortragspotential“ (BT-Drs. 15/1518, S. 13).
- 19 Zu diesem Begriff, zu dem als solchem in der Literatur wenig zu finden ist: *Kirchhof*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Fn. 8), § 2 Rz. A 66; *Littmann/Bitz/Pust*, Das Einkommensteuerrecht, § 2 Rz. 61.
- 20 Sarkastische Bemerkung von *J. Isensee*, Vom Beruf unserer Zeit für Steuervereinfachung, in: StuW 1994, S. 3 (4), das Körperschaftsteuergesetz enthalte Vorschriften, die sich selbst Spezialisten unter den Körperschaftsteuerjuristen nur in glücklichen Stunden erschließen; ebd. den Hinweis auf ein Zivilurteil, in dem das Gericht, von einer steuerrechtlichen Vorfrage überfordert, dafür den Parteien des Rechtsstreits die Darlegungs- und Beweislast aufgebürdet hat, wie nach § 293 ZPO bei ausländischem Recht. In der Sache ebenso *H. W. Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. 1, 1991, S. 12 f.: „Überpointiert lässt sich sagen, dass zu Studienzwecken die Textausgaben der Steuergesetze von 1934/36 besser geeignet sind als die aktuel-

rechnen“.²¹ Bei der Berücksichtigung von Verlusten legt der Gesetzgeber mithin das an den Tag, was ein ordentlicher Kaufmann bei Gewinnen zeigen soll: Vorsicht!²²

2. Typologie der einschlägigen Regelungen

Die zahlreichen Regelungen des Steuerrechts sowie des Bilanzrechts²³, welche die Berücksichtigung von Verlusten dem Grunde oder der Höhe nach einschränken, folgen – schon an ihrer Streuung über die Gesetze erkennbar – keinem System, sondern sind punktuell und können in ihrem Zusammenwirken auch zu unvorhergesehenen Kumulationseffekten zu Lasten von Steuerpflichtigen führen²⁴. Im EStG geht es vor allem um die §§ 2a, 2b, 10d²⁵, 15 Abs. 4, 15a und 23 Abs. 3 Satz 8.²⁶ Trotzdem lassen sich Problem-
schwerpunkte ermitteln.

len Texte, von denen ohnehin jeder weiß, dass sie jedenfalls in der augenblicklich geltenden Fassung demnächst nicht mehr gelten werden.“ sowie, ebd., 12: „Die Steuerrechtspraxis hat sich durch den vom hektischen und fast immer konzeptionslosen Gesetzgeber angerichteten Wirrwarr hindurchfinden können, weil alle Detailregelungen letztlich nur der wahllos zusammengekommene „Schmuck“ eines scheußlich überladenen Tannenbaumes sind.“

21 Das ihm nach Einschätzung von A. Raupach/M. Böckstiegel, Die Verlustregelungen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, FR 1999, S. 617, sogar „aus dem Ruder gelaufen“ ist.

22 Diese Aussage ist allgemeiner gemeint als das in ihr enthaltene Verbot der Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 5 Abs. 4a EStG). Ein Vorsichtsprinzip für den Gesetzgeber lässt sich aus dem Gebot gleichmäßiger Besteuerung des Art. 3 Abs. 1 GG verfassungsrechtlich begründen, nur dass mit einem solchen Abstraktum wenig gewonnen wäre.

23 Beispiel für eine Verknüpfung ist das Aktivierungsverbot für selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in § 5 Abs. 2 EStG. Zu seiner Bedeutung für Medienfonds nur BMF v. 23. 2. 2001 – IV A 6 – S. 2241 – 8/01; G.R. Budeit/C.H. Borggreve, Ertragsteuerrechtliche Behandlung von Film- und Fernsehfonds, DB 2001, S. 887 ff.; T. Mindermann, Aktuelles zu Film- und Medienfonds, GStB 1999, S. 371 ff.; Th. Zacher/J.C. Müller, Medienfonds in Korsettstangen oder im Gesellschaftsanzug – § 2b EStG und der neue Medienerlass, DStR 2001, S. 1185 ff.

24 Beispiel bei W. Schön, zit. nach Raupach/Böckstiegel (Fn. 21), S. 618 Fn. 4.

25 Auf den andere Verlustnormen teils verweisen (so § 23 Abs. 3 Sätze 8 und 9 EStG), teils nicht verweisen (so § 15a Abs. 2 EStG); dazu H.B. Brandenburg, Aktuelle Entwicklungen zu § 15a EStG, DB 2004, S. 1632 (1633).

26 Ähnliche Listen bei D. Birk, Steuerrecht, 7. Aufl., 2004, Rz. 554 (auf § 50 Abs. 2 EStG wird in diesem Beitrag nicht eingegangen, weil Sachverhalte mit Auslandsbezug nur am Rande behandelt werden können); Tipke/Lang (Fn. 6), § 9 Rz. 65. Regelungen, welche nicht ausdrücklich, sondern implizit anordnen, dass Verluste nicht berücksichtigt werden, so wie die Freistellungsmethode in Doppelbesteuerungsabkommen nach der Rechtsprechung des BFH, die im Übrigen Gewinne und Verluste insoweit gleichbehandelt, werden hier nicht thematisiert; dazu referierend und kritisierend W. Kessler, Ausländische Betriebsstättenverluste, in: M. Lehner

Steuerrechtliche Regelungen sehen häufig vor, dass Verluste nur von dem, der sie erlitten hat²⁷, nur innerhalb bestimmter Einkunftsarten²⁸, häufig mit Beschränkungen bei Einkünften aus Gewerbebetrieb oder aus Vermietung und Verpachtung²⁹, oder gar nur innerhalb bestimmter Einkunftsquellen, weiterhin dass sie nur in bestimmter Höhe oder nur in bestimmten Zeiträumen, im Extremfall³⁰ gar nicht berücksichtigt werden. Eine nach Deutschland übernommene Spielart gesetzlicher Regelungen zur Begrenzung der Verlustberücksichtigung beruht auf dem Konzept der Mindestbesteuerung³¹, wie es seit dem 1. 1. 2004 in geänderter Form nach Aufhebung der

(Hrsg.), Verluste im nationalen und Internationalen Steuerrecht, 2004, S. 83 (87–94).

- 27 Zur Verlustübertragung bei Verschmelzungs- und Spaltungsvorgängen: §§ 12 Abs. 3 Satz 2, 16 Abs. 4 UmwStG. Zu Fragen der Vererbbarkeit jüngst: *G. Laule/B. Bott*, Vererbbarkeit von Verlustvorträgen, DStR 2002, S. 1373 ff.; *F.J. Marx*, Der Verlustabzug im Erbfall und die „Rechtsprechung der ruhigen Hand“, DB 2001, S. 2364 ff.; *S. Müller-Franken*, Gesamtrechtsnachfolge durch Erbfall und einkommensteuerrechtliche Verluste, StuW 2004, S. 109 ff.; *ders.*, Die Rechtsprechung zur „Vererblichkeit von Verlusten“, DStZ 2004, S. 606 ff.
- 28 Was Körperschaften nicht betrifft. Soweit es bei ihnen gemäß § 8 Abs. 2 KStG nur gewerbliche Einkünfte gibt, findet nur ein horizontaler Verlustausgleich/-abzug statt. Soweit, wie von 1999 bis 2003, eine Regelung zur Mindestbesteuerung nur den vertikalen, nicht den horizontalen Verlustausgleich/-abzug einschränkt, werden Körperschaften bevorteilt. Diese Gleichheitsprobleme haben sich mit der Gesetzesänderung erledigt.
- 29 Womit die Problematik der Schemenbesteuerung angeschnitten ist. Vgl. weiter §§ 15 Abs. 4 Satz 6, 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2, 22 Nr. 3 Sätze 3 und 4 (zu einer Vorgängerbestimmung BVerfG, Beschl. V. 30. 9. 1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88; zur Übertragbarkeit dieser Entscheidung auf den auf gleichartigen historischen Wurzeln beruhenden § 23 Abs. 4 Satz 3 EStG a. F. BFH, Urt. V. 1. 6. 2004 – IX R 35/01, DStR 2004, S. 1166), 23 Abs. 3 Sätze 8 und 9 (zu einer Vorgängerbestimmung BFH, wie zuvor), die Vorschriften jeweils aus dem EStG. Zu dem Beschluss des BVerfG *H.-W. Arndt/H. Jenzen*, Verlustverrechnung und Verfassungsrecht, DStZ 1998, S. 1818 ff.
- 30 Z. B. §§ 17 Abs. 2 Satz 4 oder 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG. Auf die Nichtberücksichtigung von Verlusten bei der Ermittlung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen oder der pauschalen Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr wird im Weiteren nicht eingegangen.
- 31 Zu dem Begriff „Mindestbesteuerung“ *U. Palm*, Verfassungsmäßigkeit einer quellenbezogenen Mindestbesteuerung im Ertragsteuerrecht, DStR 2002, S. 152 f. Bei diesem mit hohem bürokratischen und theoretischen Aufwand vertretenen Konzept geht es letztlich darum, dass der Staat ein Steueraufkommen, das ihm verteilt auf eine Totalperiode insgesamt zusteht, früher vereinnahmen kann (mit Minderungen, die auf Progressionseffekten, und Mehreinnahmen, die auf zwischenzeitlichen Insolvenzen beruhen). Solche Ungeduld ist als Mittel zur Bekämpfung drängender Haushaltsprobleme wohl nur vorübergehend zielführend; Zahlen, ob ein volkswirtschaftlicher Nutzen den Aufwand und den Streit ausgleicht, den dieses Verfahren verursacht, gibt es derzeit wohl nicht. Möglicherweise verhält es sich ähnlich wie bei der Rückwirkung von Steuergesetzen, bei der man sich fragt, ob der Gesetzgeber nicht besser freiwillig Rechtsänderungen erst zu Beginn des jeweils

überkomplizierten § 2 Abs. 3 Sätze 2 bis 8³² in § 10d EStG verwirklicht ist.³³ Eine wichtige Untergruppe der einschlägigen Vorschriften des Steuerrechts bezieht sich auf das negative Kapitalkonto von Kommanditisten (§ 15a, mit Erstreckung auf andere Unternehmer, deren Haftung der eines Kommanditisten vergleichbar ist in Abs. 5 und mit Verweisungen³⁴ in §§ 13 Abs. 7, 18 Abs. 2 Satz 2, 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2³⁵, 21 Abs. 1 Satz 2 EStG). Andere Vorschriften dienen außerfiskalischen Lenkungszielen (§§ 2a Abs. 2 Satz 1, 1. Alt., 15 Abs. 4 EStG (Letzterer zu gewerblicher Tierzucht und gewerblichen Termingeschäften)). Materielle Kriterien, denen sich unmittelbar etwas über die Motive des Gesetzgebers entnehmen lässt, begrenzen die Berücksichtigung von Verlusten in den Fällen der §§ 2b EStG³⁶ sowie 8 Abs. 4 KStG.

Abstrahiert man von den kontingenten Kontexten, so lassen sich fünf Merkmale identifizieren, mit denen gesetzliche Beschränkungen der Verlustberücksichtigung operieren: die Person des Steuerschuldners; die Art der Steuerschuld, im Einkommensteuerrecht der Einkommensart; die Art des Verlustes; die Höhe des Verlustes; der Verlustzeitraum.³⁷

nächsten Veranlagungszeitraums in Kraft treten ließe. Kritische Würdigung des Konzepts der Mindestbesteuerung auch bei *N. Herzig/Th. Wagner*, Mindestbesteuerung durch die Begrenzung der Verrechnung von Verlustvorträgen, WPg. 2004, S. 53 ff.

32 Zur Aufhebung dieser Vorschriften § 52 Abs. 2a EStG. Zu ihrem Inhalt *Th. Stapferfernd*, Verluste im Einkommensteuerrecht, in: DStJG 24 (2001), S. 329 ff. Zu rechtsstaatlichen Problemen auch die Entscheidungen BFH DB 2003, 1149 (Beschl. V. 6. 3. 2003 – XI B 7/02) und 1151 (Beschl. V. 6. 3. 2003 – XI B 76/02) und BStBl. 2001 II, 552 (554 ff.) (Beschl. V. 9. 5. 2001 – XI B 151/00), bei denen dieser Punkt aber nur einer von vielen ist. Zur neuen Rechtslage: *J. Intemann/A. Nacke*, Verlustverrechnung nach den Steueränderungen für 2003/2004, DStR 2004, S. 1149 ff.; *A.M. Nolte*, Geänderte Verlustverrechnungsmodalitäten im Ertragsteuerrecht, NWB, Fach 3, S. 12907 ff.

33 Dazu den Beitrag von *M. Wendt* in diesem Band.

34 Zu deren Problematik *B. Knobbe-Keuk*, Der neue § 15a EStG – ein Beispiel für den Gesetzgebungsstil unserer Zeit, StuW 1981, S. 97 (103 f.).

35 Hierzu kritisch *M. Grob*, Verluste in der stillen Gesellschaft, DB 2004, S. 668 ff.; seiner Ansicht nach war der Steuergesetzgeber von der – hier nicht interessierenden – Schwierigkeit gesellschaftsrechtlicher Vorfragen überfordert.

36 Zu dem Verhältnis von Hamburger Modell (§ 2 Abs. 3 EStG alte Fassung) und Nordrhein-Westfälischem Konzept (§ 2b EStG) u. a. *I. Werner*, Die Mindestbesteuerung im deutschen und US-amerikanischen Einkommensteuerrecht, 2001, S. 32 ff. – Zum Verhältnis der ab 1. 1. 2004 geltenden Mindestbesteuerung zu § 15a EStG: *Brandenberg* (Fn. 25), S. 1632 ff.

37 Zu Fragen der Periodisierung, der Abschnittsbesteuerung und der intertemporalen Verlustberücksichtigung siehe die Beiträge von *R. Eckhoff* und *M. Wendt*. Zu historischen Wurzeln von Verlustvortrag und Verlustrücktrag vgl. die Denkschrift über die Besteuerung nach dem dreijährigen Durchschnitt und die Abzugsfähigkeit des Verlustvortrags bei der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer vom 23. März 1929, Reichstags-Drucksache IV/940; ferner *Kennerknecht/Piñel* (ohne Vornamen), Der Verlustvortrag und die sonstigen Steueränderungen 1929 mit Nachtrag, 1930.

Mit dieser Übersicht lässt die Problematik der unterschiedlichen Behandlung von Gewinnen und Verlusten sich verfassungsrechtlich fokussieren. Kein grundsätzliches Problem wirft hier die Instrumentalisierung von Verlusten zu Lenkungszwecken auf³⁸; ob zu diesem Zweck bei Gewinnen oder bei Verlusten angesetzt wird, ist eine Frage des mathematischen Vorzeichens, bleibt sich im Übrigen aber gleich. Nicht grundsätzlich problematisch sind zweitens Einschränkungen der Berücksichtigung von Fremdverlusten, sofern der Steuerschuldner sie rechtsgeschäftlich, nicht etwa durch Erbgang³⁹, übernimmt. Die Bindung von Verlusten an ihre Verursacher entspricht einem von der Sache her vorgegebenen, sich rechtlich im Leistungsfähigkeitsprinzip niederschlagenden Unterschied von Gewinnen und Verlusten: Es ist für den Steuerschuldner leichter, Verluste zu machen als Gewinne. Der Grundsatz der Personenidentität⁴⁰ kommt ferner in der systematischen Stellung von § 10d EStG bei den – höchstpersönlichen – Sonderausgaben zum Ausdruck.⁴¹ Drittens: Quantitative Begrenzungen der Verlustberücksichtigung sind verfassungsrechtlich kaum zu greifen, es sei denn, quantifizierbare Grenzen wie das Existenzminimum werden überschritten⁴² oder die Verlustberücksichtigung wird ganz ausgeschlossen (wozu sich leicht mildere, im Hinblick auf die Ziele des Gesetzgebers gleich wirksame Mittel formulieren lassen).⁴³ Das gilt grundsätzlich auch, soweit eine Mindestbesteuerung ein Unternehmen in der Gründungs- oder Sanierungsphase belastet. Viertens: Differenzierungen

38 Hierzu grundlegend R. Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, demnächst.

39 Siehe nur BFH, Beschl. V. 10. 4. 2003 – XI R 54/99, DStR 2003, 1614 sowie oben Fn. 27.

40 Ebenso *Tipke/Lang* (Fn. 6), § 9 Rz. 63. – Eine andere Begründung für Beschränkungen der Verlustverrechnung wird im Körperschaftsteuerrecht für das Verhältnis mehrerer Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts gegeben. Auch wenn als Steuersubjekt nicht der einzelne Betrieb, sondern die hinter ihm stehende juristische Person des öffentlichen Rechts (Sonderfall in § 4 Abs. 2 KStG) angesehen wird, findet eine Verlustverrechnung aus Gründen der Gleichbehandlung juristischer Personen des öffentlichen Rechts mit privatwirtschaftlicher Konkurrenz eine Verlustverrechnung nicht statt; dazu R. Hüttemann, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, S. 27 f., 105 ff., 112 ff., 137. Dem Zu-vorigen ähnliche Argumentation zu § 15 Abs. 4 EStG (gewerbliche Tierzucht/Tierhaltung) bei W. Reiß, in: Kirchhof, KompaktKommentar (Fn. 8), § 15 Rz. 600.

41 Auch wenn es dort heute nicht mehr ausdrücklich heißt, Verluste seien wie Sonderausgaben vor- und zurückzutragen, was sich nicht nur auf den Rang von Verlusten bei den sich aus § 2 EStG ergebenden Schritten zur Ermittlung des Einkommens bezog. – Die im Text vorgetragenen Erwägungen sind keine Spezifika von Verlusten. Sie stehen z. B. auch hinter § 46 Abs. 4 Satz 1 AO, der den geschäftsmäßigen Erwerb von Erstattungs- und Vergütungsansprüchen zum Zweck der Einziehung oder sonstigen Verwertung auf eigene Rechnung grundsätzlich verbietet.

42 BFH, Urt. V. 6. 3. 2003 – XI B 7/02, DB 2003, 1149.

43 Vgl. BVerfG, Beschl. V. 30. 9. 1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (zu § 22 Nr. 3 Satz 3 EStG a. F.); BFH, Urt. v. 1. 6. 2004 – IX R 35/01, DStR 2004, S. 1166 (1169 r.Sp.).

nach Einkunftsarten oder -quellen unterfallen der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers. Es bleiben zwei Problembereiche, Auslandsverluste⁴⁴ und Buchverluste, für eine verfassungsrechtliche Betrachtung, zu der ich jetzt überleite.

3. Rechtspolitische Zwischenbilanz

Für deren Zwecke sind drei Gemeinsamkeiten vieler der genannten Vorschriften hervorzuheben: Sie sind erstens schwer anzuwenden, entweder kompliziert oder unbestimmt⁴⁵, und teilweise nicht frei von redaktionellen Mängeln, sie sind zweitens in kurzer Zeit oft geändert worden⁴⁶, und sie sind drittens zielungenau, d. h. sie verfehlen häufig das mit ihnen verfolgte Ziel oder schießen darüber hinaus.⁴⁷ Der Eindruck, die Materie sei unsystematisch und viel sei gesetzgeberische Dezision, bleibt, wenn man einzelne Vorschriften herausgreift und ihre Geschichte betrachtet. Als Beispiel möge der 1954 eingeführte § 10d EStG dienen.⁴⁸ Von 1954 bis 1998 ist in mehreren Schritten die Berücksichtigung von Verlusten erweitert worden, zuletzt in der erklärten Absicht der Mittelstandsförderung. Nacheinander entfielen die Beschränkung des Verlustabzugs auf Gewinneinkünfte, zeitliche Beschränkungen eines Verlustvortrags, der Ausschluss, zeitliche und betragsmäßige Beschränkungen des Verlustrücktrags, und es wurde das Feststellungsverfahren (§ 10d Abs. 3 EStG) eingeführt. Nachdem seit 1998 die Gesetzeslage wieder restriktiver geworden ist, muss man sich freilich hüten, den 1993 mit dem Standortsicherungsgesetz⁴⁹ erreichten Rechtszustand als verfassungsrechtlich geboten anzusehen. Motiv des Gesetzgebers war bei der Ausweitung der Verlustberücksichtigung häufig die Mittelstandsförderung, bei ihrer Einschränkung die Konsolidierung der staatlichen Haushalte, beides Motive, die verfassungsrechtlich grundsätzlich nicht zwingend, aber legitim sind.

44 Zu ihnen die Beiträge von *Kempermann* und *Prokisch* in diesem Band.

45 Kritik an der Unbestimmtheit von § 2b EStG schon bei *D. Birk/E. Kulosa*, Verfassungsrechtliche Aspekte des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, FR 1999, S. 432.

46 Hier ist relativierend anzumerken, dass die Regelungskerne der §§ 2a und 15a EStG seit gut 20 Jahren unverändert und dass die Grundgedanken der §§ 22 Nr. 3 Satz 3 und 23 Abs. 4 Satz 3 EStG, jeweils a. F., von BVerfG und BFH bis in die Zeit der Weimarer Republik zurückverfolgt werden konnten.

47 Worauf die Finanzrechtsprechung aber spürbar kritischer reagiert, wenn Zielgenauigkeit sich zugunsten des Steuerschuldners auswirkt, so wenn die Vererbbarkeit von Verlusten damit begründet wird, die Verluste hätten die Höhe der Erbschaft gemindert (dazu BFH, Beschl. v. 10. 4. 2003 – XI R 54/99, DStR 2003, 1614 [1615]). Allgemein wie hier schon *Schulze-Osterloh* (Fn. 14), S. 134.

48 Überblick bis Februar 1995 bei *R. v. Groll*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Fn. 8), § 10d Rz. A 138 – 154; aus diesem Überblick geht auch hervor, dass vor Einführung des § 10d ESt. Verluste zeitweise gar nicht berücksichtigt worden sind.

49 BGBl. 1993 IS. 1569.

Weiteres gesetzgeberisches Ziel der Einschränkung der Verlustberücksichtigung ist – neben außersteuerlicher Lenkung – vor allem die Bekämpfung von Missbrauch und von Verlustzuweisungsgesellschaften. Diese Ziele kann der Gesetzgeber mit Vorschriften anstreben, die speziell auf Missbrauch und Verlustzuweisungsgesellschaften bezogen, insoweit aber als Generalklauseln formuliert sind, wie § 2b EStG, oder mit Vorschriften, die nicht speziell auf bestimmte Verluste bezogen, im Übrigen aber im Ansatz punktgenau formuliert sind, wie § 15a EStG. Beiden Strategien sind typische systematische und verfassungsrechtliche Probleme und Risiken eigen.

Generalklauseln, die nur Verluste betreffen, haben es schwer, sich in die Systematik eines Steuerrechts einzufügen, das Gewinne und Verluste grundsätzlich gleichbehandelt. Dies kann man sich an dem unterschiedlichen Verhältnis zwischen der bisherigen BFH-Rechtsprechung zu Verlustzuweisungsgesellschaften einerseits und von § 2b EStG andererseits zu dem Kriterium der Gewinnerzielungsabsicht in § 15 Abs. 2 EStG⁵⁰ vergegenwärtigen oder an der Ähnlichkeit zwischen der Formulierung des „Wenn-Satzes“ in § 2b Satz 1 EStG und des Gestaltungsmissbrauchs bei § 42 Abs. 1 Satz 1 AO.⁵¹

In dem Maße, wie der Gesetzgeber differenziert, vermeidet er dieses Problem, macht sich dafür aber für den Vorwurf nicht gleichheitssatzgemäßer Differenzierung verwundbarer. In der Tat wird gegen viele der eben vorgestellten Vorschriften dieser Vorwurf erhoben. Das ist eklatant bei § 15a EStG, auf den noch vier weitere Vorschriften des Einkommensteuergesetzes verweisen, die jeden Kommanditisten betreffen, nicht nur den Kommanditisten einer Verlustzuweisungsgesellschaft.⁵² Nichts anderes zeigt sich aber bei Teilen von § 2a⁵³, bei der Mindestbesteuerung gemäß § 10d im Hinblick auf die Gründungs- und die Sanierungsphase von Unternehmen⁵⁴ oder bei im Einzelnen mündlich kaum darstellbaren Vergleichsrelationen bei Termingeschäften ge-

50 Dazu aus der Kommentarliteratur von *Beckerath*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Fn.), § 2b, Rz. A 25; *Seeger*, in: Schmidt, EStG, § 2b, Rz. 5. Weiters *K.-F. Kohlhaas*, Verlustzuweisungsgesellschaften iS der bisherigen BFH-Rechtsprechung, FR 1999, 504 ff.

51 Zum Verhältnis von § 42 AO zu anderen Regelungen u. a. *Kruse/Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO, § 42 Rz. 19 f.

52 S. nur *Tipke/Lang* (Fn. 6), § 9 Rz. 521 f.

53 Eindrücklich *K.H. Friauf*, Steuergleichheit, Systemgerechtigkeit und Dispositionssicherheit als Prämissen einer rechtsstaatlichen Einkommensbesteuerung, StuW 1985, S. 308 (310, 317 l. Sp.); ferner *J.-M. Mössner*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Fn. 8), § 2a Rz. A 57 a – d, der besonders § 2a Abs. 1 Nr. 1 und 6 hervorhebt; vgl. auch *D. Gosch*, in: Kirchhof, KompaktKommentar (Fn. 8), § 2a Rz. 2. Übersicht zu Rechtsprechung, die § 2a EStG am Maßstab von Art. 3 Abs. 1 GG geprüft hat, bei *Mössner*, wie zuvor, Rz. A 56 a.

54 Zum alten Recht noch deutlich *Raupach/Böckstiegel* (Fn. 21), S. 621; ferner *S. Grotherr*, Steht der Verlustvor- und -rücktrag steuerpolitisch zur Disposition? (Teil 1), BB 1998, S. 2337 ff.. Zur neuen Rechtslage *Herzig/Wagner* (Fn. 31), S. 57–62.

mäß § 15 Abs. 4⁵⁵, wenn man in den Kommentaren jeweils unter der Rubrik „Verfassungsrechtliche Fragen“ nachschaut. Diese Gemeinsamkeit, die sogleich für die verfassungsrechtliche Beurteilung wichtig wird, kann man als „überschießende Tendenz“ bezeichnen: die Regelungen belasten auch Personen, die nach dem Ziel des Gesetzgebers nicht belastet werden sollen.

II. Grundsätzlich geringe Steuerungskraft des Grundgesetzes

Der Steuergesetzgeber ist nur an Vorgaben des Grundgesetzes und, was im Rahmen dieses Vortrags nicht zu behandeln ist, des Europarechts gebunden. Die gängigsten verfassungsrechtlichen Vorgaben sind insoweit das Nettoprinzip, das als Teil des Leistungsfähigkeitsprinzips in Art. 3 Abs. 1 GG grundsätzlich verankert ist, sowie rechtsstaatliche Grundsätze wie Normenklarheit, Bestimmtheit und Widerspruchsfreiheit. So begründete verfassungsrechtliche Bedenken sind in der steuerrechtlichen Literatur zu Verlusten gang und gäbe. Sie bringen ein Unbehagen zum Ausdruck, ohne wirklich zu helfen. Denn: Diese Vorgaben sind durchsetzungsschwach. Gleiches gilt für die Eigentumsgarantie.⁵⁶

1. Nur grundsätzlicher Verfassungsrang des Nettoprinzips

Die Formbarkeit des Nettoprinzips kommt schon in der Bezeichnung als „Prinzip“ zum Ausdruck.

Seinen einfachgesetzlichen Ausprägungen, dem objektiven und dem subjektiven Nettoprinzip, sind Verluste nicht eindeutig zuzuordnen. Zwar werden sie überwiegend mit dem objektiven Nettoprinzip in Verbindung gebracht, doch zeigen die Zweifel, die der BFH an der Verfassungsmäßigkeit von § 2 Abs. 3 EStG a. F. im Hinblick auf das Existenzminimum geäußert hat, dass auch das subjektive Nettoprinzip hier eine Rolle spielt.

Verfassungsrechtliche Grundlage des Nettoprinzips und damit der Verpflichtung des Gesetzgebers, Verluste zu berücksichtigen, ist Art. 3 Abs. 1 GG. Ungleiches würde gleich behandelt, würde ein Steuerschuldner, der Verluste erlitten hat, so besteuert wie ein Steuerschuldner, bei dem das nicht so ist. Die zwei Steuerschuldner sind unterschiedlich leistungsfähig. Allerdings werden Ungleichbehandlungen von Art. 3 Abs. 1 GG dem Gesetzgeber nicht generell verboten. Für sie bleibt letztlich ein weiterer Spielraum. So hat der BFH § 2 Abs. 3 EStG in Fällen, in denen das Existenzminimum

55 Vgl. *W. Reiß*, in: Kirchhof, *KompaktKommentar* (Fn. 8), § 15 Rz. 614. Anders die Regelung über gewerbliche Tierzucht und Tierhaltung, die einen hinreichend klar umschriebenen Lenkungszweck verfolgt.

56 Zu ihr *T. Beyer*, *Die Freiheitsrechte*, insbesondere die Eigentumsfreiheit als Kontrollmaßstab für die Einkommensbesteuerung, 2004.

des Steuerschuldners durch seine Anwendung nicht beeinträchtigt wird, für verfassungsgemäß erachtet, weil das objektive Nettoprinzip nicht notwendig in jedem einzelnen Veranlagungszeitraum zu verwirklichen sei.⁵⁷ Auch das Bundesverfassungsgericht betont immer wieder, dass Abweichungen vom objektiven Nettoprinzip bei Vorliegen sie rechtfertigender Gründe dem Gesetzgeber erlaubt sind.⁵⁸ Die These, die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts weise eine die gleichheitsgrundrechtlichen Anforderungen des Nettoprinzips an den Gesetzgeber verschärfende Tendenz auf, dies insbesondere in der 1999 ergangenen Entscheidung zur Verlustverrechnung bei laufenden Einkünften aus der Vermietung beweglicher Gegenstände nach § 22 Nr. 3 Satz 3 EStG 1984⁵⁹, ist meines Erachtens nicht richtig. Die Rechtsprechung ist in ihren Grundsätzen seit Jahrzehnten konstant, nur dass diese Grundsätze in neuerer Zeit vom Gesetzgeber stärker herausgefordert werden. Das Nettoprinzip als solches oder ein periodenübergreifender Verlustabzug⁶⁰ können dieser Rechtsprechung nicht entnommen werden, weil die verfassungsrechtliche Textgrundlage dieser Rechtsprechung solche Begriffe und Institute nicht kennt; Entsprechendes gilt für die Abschnittsbesteuerung. Manches dürfte hier Wunschenken von steuerrechtlichen Spezialisten sein, das der verfassungsrechtliche Generalist nicht versteht.

Das dürftige Ergebnis ändert sich nicht, wenn man anstelle des Netto- das Leistungsfähigkeitsprinzip als verfassungsrechtlichen Maßstab heranzieht. Denn bei gleichbleibender verfassungsrechtlicher Grundlage kann aus dem Abstrakteren nichts Greifbareres abgeleitet werden als aus dem vergleichsweise Konkreten. Wie weich das Leistungsfähigkeitsprinzip als verfassungsrechtliche Vorgabe an den Steuergesetzgeber ist, mögen zurückhaltende Formulierungen des Bundesverfassungsgerichts verdeutlichen; danach muss die Besteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ausgerichtet werden und auf diese angelegt sein.⁶¹

57 BFH, BStBl. 2003 II, 516, 523, unter Berufung auf BFH, Beschl. v. 9. 5. 2001 – XI B 151/00 BStBl. 2001 II, 552.

58 BVerfG, Beschl. v. 2. 10. 1969 – 1 BvL 12/68, BVerfGE 27, 58 (65); Beschl. v. 7. 11. 1972 – 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 103 (117); BVerfG, Beschl. v. 23. 11. 1976 – 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108 (119); Beschl. v. 23. 1. 1981 – 1 BvL 4–7/87, BVerfGE 81, 228 (236); Beschl. v. 30. 9. 1988 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (95 f.).

59 BVerfG, Beschl. v. 30. 9. 1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88.

60 1978 hatte das Gericht, ob Senat oder Kammer geht aus der Fundstelle nicht hervor, noch formuliert: „Der Gesetzgeber ist von Verfassungs wegen nicht verpflichtet, überhaupt einen Verlustausgleich zuzulassen.“ (BVerfG, Beschl. v. 8. 3. 1978 – 1 BvR 117/78, HFR 1978, S. 293 (294)) Verlustausgleich und Verlustabzug werden hier offensichtlich verwechselt. Abgeschwächt in BVerfG (3. Kammer des 1. Senats), Beschl. v. 22. 7. 1991 – 1 BvR 313/88, NJW 1992, 168 (169).

61 BVerfG, Beschl. v. 29. 5. 1990 – 1 BvL 20, 26, 184 und 4/96, BVerfGE 82, 60 (86). Zurückhaltend in der Bewertung auch L. *Osterloh*, in: Sachs (Hrsg.), Grundgesetz, 3. Aufl., 2003, Art. 3 Rz. 134, 169. Allgemein W. *Heun*, in: Dreier (Hrsg.), Grundgesetz. Kommentar, Bd. 1, 2. Aufl., 2004, Art. 3 Rz. 75, 78. Zu neuerer Rechtspre-

Die wichtigste positive Aussage, die sich mit Netto- und Leistungsfähigkeitsprinzip begründen lässt, ist, dass die Berücksichtigung von Verlusten keinen Subventionscharakter hat, mag sich die Minderung einer Steuerlast wirtschaftlich auch so auswirken wie eine Subvention. Verluste sind – negative – Ergebnisse steuerbarer Tätigkeit, Subventionen nicht. Subventionen weisen als Begünstigungen geringere Anforderungen bei Gesetzesvorbehalt, Gleichheitssatz und Verhältnismäßigkeit auf; für ihren Abbau gilt Gleiches. Verluste dürfen ihnen in diesem Dreieck nicht angenähert werden, sondern stehen Gewinnen deutlich näher. Die – geringeren – verfassungsrechtlichen Anforderungen an Subventionen dürfen nicht mit der zusätzlichen Wirkung einer Scheduling durch Subventionierung auf die Besteuerungsebene durchgereicht werden.

Eine weitere wichtige Aussage liegt darin, dass die Besteuerung an – positive wie negative – steuerbare Einkünfte anknüpft, wobei der Unterschied von positiv und negativ für die Steuerbarkeit keine Rolle spielt, so dass es widersprüchlich wäre, allein aus fiskalischen Gründen nur negative Einkünfte steuerlich nicht zu berücksichtigen.

2. Geringe Ergiebigkeit von Art. 14 Abs. 1/2 GG

Bemühungen, der Verlustberücksichtigung neben Art. 3 Abs. 1 in Art. 14 Abs. 1/2 GG ein zweites, vielleicht solideres verfassungsrechtliches Standbein⁶² zu verschaffen, stützen sich auf die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Vermögensteuer.⁶³ Eigentumsgrundrechtlich geschütztes Gut ist bei dieser Betrachtungsweise das Vermögen, insbesondere soweit es zur Deckung von Verlusten einzusetzen ist, nicht der Verlust als solcher, obwohl diesen verdinglichende Formulierungen wie Verlustnutzung, Verlustübertragung oder Verlustzuweisung auch in die andere Richtung deuten könnten. Ein Verlust kann kein eigentumsgrundrechtlich geschütztes Gut sein, weil er für sich nichts konstituiert, auch nicht sozialpflichtig sein kann, sondern immer nur in Verbindung mit anderen Gütern relevant wird. Es gäbe deshalb keinen Sinn, den sog. Halbteilungsgrundsatz so zu verstehen,

chung des BVerfG zu Art. 3 Abs. 1 GG im Steuerrecht: *Chr. Seiler*, Das Steuerrecht als Ausgangspunkt aktueller Fortentwicklungen der Gleichheitsdogmatik, JZ 2004, S. 481 ff.; *R. Wernsmann*, Viel Lärm um nichts? – Die Ökosteuer ist verfassungsgemäß, NVwZ 2004, S. 819 ff.

62 Auf Art. 9 Abs. 1 GG und die Fragen der Rechtsformneutralität der Besteuerung wird hier nicht eingegangen; vgl. insoweit den Beitrag von *M. Wendt*.

63 Zur Rechtsprechung des BVerfG: *M. Lehner*, Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Verlustberücksichtigung, in: ders. (Fn. 26), S. 1 (6): BVerfG, Beschl. v. 22. 6. 1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121; die Entscheidung zur Erbschaftsteuer vom gleichen Tage ist dagegen unergiebig; aus der älteren Rechtsprechung BVerfG, Beschl. v. 25. 9. 1992 – 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, 153 (169). Literaturbeispiele für die im Text referierte These: *Birk/Kulosa* (Fn. 45), S. 439; *Raupach/Böckstiegel* (Fn. 21), S. 420.

dass Verluste mindestens zur Hälfte berücksichtigt werden müssten; dieser Grundsatz bezieht sich auf das Vermögen, nicht auf seine Bestandteile.

Auch Art. 14 Abs. 1/2 GG steht unter einem weiten Gesetzesvorbehalt, und es ist nicht erkennbar, dass dieser Vorbehalt bei Abwägungsentscheidungen dem Gesetzgeber weniger Spielraum lässt als Art. 3 Abs. 1 GG oder dass die Eigenverantwortlichkeit ökonomischer Risikoentscheidungen als Abwägungskriterium bei Art. 14 Abs. 1/2 GG ein größeres Gewicht hätte. Gegen die These, Art. 14 Abs. 1/2 GG ermögliche mit dem Leitbild eigenverantwortlichen unternehmerischen Handelns – eine an § 15 Abs. 2 EStG erinnernde Materialisierung grundrechtlicher Freiheit – Differenzierungen, die den Maßstab verfassungsrechtlich zulässiger steuerlicher Belastung stärker konkretisierten als das formale, auf beliebige Relationen beziehbare Gleichheitsgrundrecht⁶⁴ spricht, dass grundrechtliche Freiheit negativ ist und sich Substantialisierungen entzieht. Wenn es dem einfachen Gesetzgeber, auch mit Unterstützung norminterpretierender Verwaltungsvorschriften der Exekutive⁶⁵, sehr schwer fällt, diesem Leitbild widersprechende und darum zu missbilligende Steuersparmodelle hinreichend bestimmt zu umschreiben⁶⁶, dann haben die Interpreten der notwendig abstrakteren Verfassung dieses Problem erst recht.⁶⁷

Als verfassungsrechtliches Zwischenergebnis bleibt damit: Verfassungsrechtlich gefährlich wird es für den Gesetzgeber, wenn er Verluste steuerlich ganz ignoriert oder wenn als Konsequenz einer Beschränkung der Berücksichtigung von Verlusten das Vermögen des Steuerschuldners übermäßig belastet wird. Auch zur Vereinfachung des Steuerrechts dürfte der Gesetzgeber Verluste nicht ganz unberücksichtigt lassen; es wäre eine zu grobe Pauschalierung, dies mit einer Senkung von Steuertarifen zu rechtfertigen.

3. Bestimmtheit, Normenklarheit, Widerspruchsfreiheit

Zweifel an rechtsstaatlich gebotener Normbestimmtheit haben in mehr als 50 Jahren Bundesverfassungsgericht, sofern nicht das Rechtsstaatsprinzip bereicherspezifisch durch Art. 103 Abs. 2 GG oder durch Grundrechte, wie

64 So wohl die Kernthese von *Lehner* (Fn. 62), S. 5. Andeutend auch *Herzig/Wagner* (Fn. 31), S. 63 a. E.

65 Vgl. insb. das BMF-Schreiben zu § 2b EStG v. 5. 7. 2000 (BGBl. I 1148) mit Berechnungsmodul.

66 Zu § 2b EStG etwa: *W. Jakob/D. Jakob*, § 2b EStG – Werbung mit Verlusten als Tatbestandsmerkmal eines Verlustverrechnungsverbots, *StuW* 2004, S. 24, 28 f.

67 Die letztlich unergiebige Diskussion über Grundpflichten, die in den 1980er Jahren im Verfassungsrecht geführt worden ist, dürfte hier Warnung genug sein; zu ihr *V. Götz/H. Hofmann*, Grundpflichten als verfassungsrechtliche Dimension, *VVDStRL* 41 (1983), S. 7 ff., 42 ff. Zusammenfassend *K. Stern*, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. III, 2. Teilband, 1994, S. 985 ff.

das informationelle Selbstbestimmungsrecht⁶⁸, verstärkt wurde, praktisch fast nie zu der Feststellung, ein Gesetz sei verfassungswidrig, geführt⁶⁹; das rechtsstaatliche Gebot der Normenklarheit wird man vor diesem Hintergrund im praktischen Ergebnis als sehr durchsetzungsschwach einstufen haben.⁷⁰ Dass die vom Bundesverfassungsgericht in neuerer Zeit betonten Prinzipien der Normenklarheit und der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung an diesem Befund etwas ändern, ist nicht zu erwarten, solange sie nicht das Grundproblem beheben können, dass nämlich wenig so unbestimmt ist wie das Bestimmtheitsgebot, dass man sich mit anderen Worten scheut, dem Gesetzgeber vorzuwerfen, seine Regelung sei zu unbestimmt, wenn der Grund für diesen Vorwurf noch unbestimmter ist. Auch das Prinzip der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung kann falsche Erwartungen erzeugen. Mit seiner Hilfe lässt sich kein Mindestmaß an Systematik des einfachen Gesetzesrechts erzwingen. Das Verfassungsrecht setzt ein einfachgesetzliches System nach wie vor voraus. Andererseits ist nicht zu verkennen, dass die Topoi „Normenklarheit“ und „Widerspruchsfreiheit“ in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts seit längerer Zeit und zunehmend vorkommen, während der inhaltlich vergleichbare, ältere Topos der „Systemgerechtigkeit“ seinen Zenit überschritten zu haben scheint.

Weiterhin scheint es im Steuerrecht doch ein Kriterium zu geben, dem Bestimmtheitsgebot Konturen zu geben, nämlich die praktische Unmöglichkeit und Unzumutbarkeit der Berechnung. Als Beispiele seien hier die alte Mindestbesteuerung gemäß § 2 Abs. 3 Sätze 2 bis 8 und der Renditevergleich gemäß dem geltenden § 2b Satz 3 EStG⁷¹ genannt. Dieses Kriterium ist nicht unbestimmt. Jedenfalls wenn die Finanzverwaltung nicht in der Lage ist,

68 Beispiel: BVerfG NJW 2004, 2213 (2215 f.).

69 Darauf weist auch *S. F. Seeger* (in: Schmidt, EStG, 23. Aufl., 2004, § 2b Rz. 1 a. E.) hin.

70 Versuch, ihm Kontur zu geben, anhand eines sozialrechtlichen Beispiels, das aber auch für das Steuerrecht Aussagekraft hat, nämlich des Begriffs der nichtselbstständigen Arbeit, bei *H.-J. Papier/J. Möller*, § 7 SGB IV in der Anwendung durch die Rechtsprechung und das grundgesetzliche Bestimmtheitsgebot, in: VSSR 1996, S. 243 ff.; *dies.*, Das Bestimmtheitsgebot und seine Durchsetzung, in: AÖR 122 (1997), S. 177 ff. Zuvor schon *ders.*, Der Bestimmtheitsgrundsatz, in: DStJG 12 (1989), S. 61 ff. Vgl. auch den Hinweis von *Raupach/Böckstiegel* (Fn. 21), S. 623 (mit Fn. 37) auf eine Entscheidung des Österreichischen Verfassungsgerichtshofs, zu unbestimmt sei eine Norm, die „nur mit subtiler Sachkenntnis, außerordentlichen Fähigkeiten und einer gewissen Lust zu Denksport-Aufgaben ... überhaupt verstanden werden“ kann. In neuerer Zeit häufen sich aber die Hinweise des Gerichts auf gebotene Normenklarheit und Widerspruchsfreiheit (allein im Inhaltsverzeichnis von Band 108 seiner Entscheidungssammlung zweimal, was man als Warnung verstehen kann, der Gesetzgeber möge es nicht übertreiben, und als Hinweis auf eine allmähliche Verschärfung der Anforderungen).

71 Dazu *R. Seer/N. Schneider*, Die Behandlung der sogenannten Verlustzuweisungs-gesellschaften nach dem neuen § 2b EStG, BB 1999, S. 872 (874 f.); ferner *Raupach/Böckstiegel* (Fn. 21), S. 621 ff.

Computerprogramme für die Anwendung solcher Vorschriften zu entwerfen – weil sie zu kompliziert sind oder weil sie mit unklaren Variablen operieren –, ist das ein deutliches Signal.

III. Art. 3 Abs. 1 GG als verfassungsrechtliche Hauptschranke des „Verluststeuerrechts“

Verfassungsrechtliche Hauptschranke für Regelungen des Gesetzgebers, welche die Verlustverrechnung einschränken, ist trotz der geringen Ergiebigkeit seiner steuerspezifischen Konkretisierungen Leistungsfähigkeits- und Nettoprinzip der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG).

1. Grundsätzliche Aussagen

Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, die älter ist als das eingangs vorgestellte „Verluststeuerrecht“, hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Gestaltungsspielraum. Nach Regelung dieses Ausgangstatbestandes aber hat er die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen.⁷² In welchem Verhältnis diese Formeln zu der nicht-steuerspezifischen Abstufung von alter und neuer Formel, von Willkür- und verhältnismäßiger Gleichheitsprüfung stehen, braucht hier nicht zu interessieren, wo es nicht um ihr Verhältnis, sondern um etwas Drittes geht. Das Bundesverfassungsgericht unterscheidet zwei Stufen: Findung und Festlegung auf Stufe 1 und Umsetzung auf Stufe 2. Viele der vorgestellten Regeln, namentlich die §§ 2b, 15a und der auch in seiner jetzigen Gestalt noch von staatlicher Subventionierung in Ostdeutschland verursachte § 10d EStG, dienen dem Zweck, die „Umsetzung“ zu sichern, insbesondere gegen Steuerumgehung. Sie sind deshalb etwas Drittes.

2. „Verluststeuerrecht“ als Korrektur von Ausgestaltungsentscheidungen

Gegen die Annahme einer dritten Stufe könnte man einwenden, sie lasse sich nicht von der zweiten abgrenzen. Auf diesen Einwand wäre zweierlei zu erwidern. Eine exakte Abgrenzung ist nicht erforderlich, weil es um Akzentu-

⁷² U.a. BVerfG, Beschl. v. 22. 6. 1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (136); BVerfG, Beschl. v. 30. 9. 1998, 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (95); BVerfG, Beschl. v. 11. 11. 1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (290); BVerfG, Beschl. v. 29. 10. 1999 – 2 BvR 1264/90, BVerfGE 101, 132 (138); BVerfG, Beschl. v. 10. 11. 1999 – 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151 (155); BVerfG, Urt. v. 6. 3. 2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (126); BVerfG, Beschl. v. 4. 12. 2002 – 2 BvR 400/98, 1735/00, BVerfGE 107, 27 (47).

ierungen bei verfassungsrechtlichen Abwägungen geht. Und zweitens lassen sich, entsprechend den drei Stufen, drei Normgruppen unterscheiden: Subventionsnormen wie die frühere Berlin-Förderung oder die Förderung Ostdeutschlands; die steuerliche Belastungsentscheidung und ihre Umsetzung; die Korrektur dieser Entscheidung bei Verlusten. Einzelne Normen können sich aus einer Zuordnung lösen, z. B. kann der neu gefasste § 10d EStG die ihm ursprünglich im Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 beigemessene Funktion, eine Korrektur der Förderung Ostdeutschlands zu bewirken, zugunsten eines allgemeinen Konzepts der Mindestbesteuerung ablegen; um dem gleichheitsgrundrechtlichen Rechtfertigungszwang zu genügen, muss der Gesetzgeber die Norm dann aber in ein neues Konzept einfügen. Allgemein ist einzuräumen, dass eine Korrektornorm nicht einer bestimmten Vergünstigung zugeordnet werden kann. Ein Zusammenhang muss aber im Gesetz angelegt sein. Er fehlt bei Normen über eine Mindestbesteuerung, die zwar von unerwünschten Folgen der steuerrechtlichen Förderung Ostdeutschlands angestoßen worden sind, sich aus diesem Zusammenhang, auch durch Gesetzesänderungen, aber zunehmend lösen.

Gegen eine dritte Stufe könnte weiter eingewandt werden, sie werde aus einer seit 1949 insoweit unveränderten Verfassung erstmals hergeleitet, um Probleme des Jahres 2004 zu lösen. Ein solcher Einwand stäche nicht, weil die Rechtsetzungsgleichheit des Art. 3 Abs. 1 GG ein normgeprägtes Grundrecht ist und ihre Prägung durch „Verluststeuerrecht“ neueren Datums ist. Weiterhin ist zu bedenken, dass, wenn das Steuerrecht unter dem Grundgesetz immer komplexer geworden ist, zwei Stufen möglicherweise nicht mehr ausreichen, um diese Komplexität abzubilden.

3. Ergebnis: Verhältnismäßigkeitskontrolle anhand der Regelungsziele des Gesetzgebers

Aus dem Verhältnis von Stufe 1 und Stufe 2 kann man erkennen, dass es der Gesetzgeber selbst ist, der seine Bindung an Art. 3 Abs. 1 GG reguliert und intensiviert. Für Stufe 3 muss deshalb ein strengerer Kontrollmaßstab gelten als für Stufe 2. Damit wird die Erwägung, es sei widersprüchlich, wenn der Gesetzgeber selbst Verluste ermögliche, dann aber die steuerrechtlichen Konsequenzen seiner Regelungen verweigere, wenn er mit anderen Worten mit der einen Hand gebe und der anderen Hand wieder nehme, verfassungsrechtlich eingebunden. Der denkbare Einwand, auf der dritten Stufe gehe es um Sachverhalte mit einem besonderen Steuergestaltungsrisiko⁷³, bei denen der Gesetzgeber eher mehr, auf keinen Fall weniger Spielraum haben müsse, überzeugte nicht, weil dieses Steuergestaltungsrisiko auf Regelungen dessel-

⁷³ Kriterium in BFH, Urt. v. 1. 6. 2004 – IX R 35/01, DStR 2004, 1166 (1170, auch 1168).

ben Gesetzgebers zurückgeht und seine Freiheit, diese Regelungen zu ändern, nicht berührt wird.

Dieser strengere Maßstab kann gemäß der allgemeinen Dogmatik von Art. 3 Abs. 1 GG⁷⁴ nur der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit sein.⁷⁵ Dessen Anwendung im Steuerrecht ist grundsätzlich problematisch, weil der Besteuerung kein gegenständlich fixierter Zweck zugeordnet werden kann, der für die Bildung von Zweck-Mittel-Relationen nötig ist. Diese Grundsatzfrage muss hier aber nicht vertieft werden.⁷⁶ Denn Regelungen, welche die Berücksichtigung von Buchverlusten einschränken oder ausschließen, dienen einem bestimmten Zweck. Auch wenn bei § 15a EStG gesagt werden kann, es gehe nicht nur um die Bekämpfung von Verlustzuweisungsgesellschaften, sondern auch um eine generelle Regelung der schwierigen Frage der Behandlung negativer Kapitalkonten beschränkt haftender Gesellschafter⁷⁷, so ändert sich für den ersten Teilzweck nichts an der Anwendbarkeit des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes, weil beide Teilzwecke selbständig sind und der zweite den ersten Teilzweck nicht völlig in den Hintergrund treten lässt. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit fordert, dass der Gesetzgeber sein Ziel nicht durch ein anderes, aus Sicht der Steuerschuldner milderes, aus Sicht des Fiskus aber gleich wirksames Mittel erreichen kann.⁷⁸ Ein Kennzeichen vieler hier dargestellter Regelungen ist ihre „überschießende Tendenz“, d. h. die Belastung von mehr Personen als der Regelungszweck gebietet. Ein weiteres Kennzeichen ist ihre Kompliziertheit. Beides könnte vermieden oder gedämpft werden, wenn der Gesetzgeber mit seiner Korrektur nicht an den Folgen, sondern an den Ursachen ansetzte, insbesondere indem er sich um ein realitätsgerechteres Abschreibungsrecht bemüht, dies sofern nicht die Korrektur der Ursachen aus verfassungsrechtlichen Gründen, etwa wegen des Rückwirkungsverbotes, ausscheidet. Aus der Sicht der von

74 Mit ihrem im Text eben erwähnten Fortschreiten von der Willkürformel zur sogenannten Formel, dem Gebot verhältnismäßiger Gleichheit; dazu *Heun* (Fn. 61), Art. 3 Rz. 19 ff.; *Osterlob* (Fn. 61), Art. 3 Rz. 8 ff. Der Beschluss des BVerfG v. 7. 10. 1980 – 1 BvL 50, 89/79, 1 BvR 240/79, BVerfGE 55, 72 (88), der üblicherweise als erste Fundstelle für die „neue Formel“ genannt wird, verweist auf noch ältere Entscheidungen, so den Beschl. v. 7. November 1972 – 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 103, zu dem Abzugsverbot für Vergütungen an Aufsichtsratsmitglieder und dessen Vereinbarkeit mit dem Nettoprinzip.

75 In diese Richtung auch *Arndt/Jenzen* (Fn. 29), S. 1822; *Raupach/Böckstiegel* (Fn. 21), S. 621.

76 Dazu die Arbeit von *Beyer* (Fn. 56).

77 Ausführlich *J. Schulze-Osterlob*, in: C. Herrmann/G. Heuer/A. Raupach, Kommentar zum Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, § 15a Rz. 91. Aktuell: *G. Wacker*, in: Schmidt (Fn. 69) § 15a Rz. 30.

78 Zu dieser auch für den Gesetzgeber inzwischen verfestigten Umschreibung der 2. Stufe des Verhältnismäßigkeitsprinzips s. nur *H. D. Jarass*, in: Jarass/Pieroth, Grundgesetz. Kommentar, 7. Aufl., 2004, Art. 20 Rz. 85.

„überschießenden Tendenzen“ nachteilig Betroffenen stellt sich damit die Frage nach mildereren, sie weniger belastenden Mitteln.

Eine „überschießende Tendenz“ wäre zwar in dem Rahmen hinzunehmen, der dem Gesetzgeber für Typisierungen und Pauschalierungen eröffnet ist. Es müsste sich dann um Härten handeln, die legislatorisch nur unter Schwierigkeiten vermeidbar wären, die lediglich eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen betreffen und die nicht sehr intensiv wären.⁷⁹ Auch die Billigkeitskorrektive der §§ 163 und 227 AO könnten darüber hinausreichende Härten nicht rechtfertigen.

Die Begriffe „Alternativmittel“ und „Ursache“ leiten über zur Rechtsfolge. Ein Problem könnte darin liegen, dass kein konkretes Alternativmittel und keine konkrete Ursache benannt werden kann, weil die drei Stufen und die darauf bezogenen Normen über die Verlustentstehung⁸⁰ ein komplexes Regelungsgefüge bilden und „Alternativmittel“ und „Ursache“ außerhalb der zu prüfenden Vergleichsrelation liegen. Ausgangspunkt der verfassungsrechtlichen Überlegung ist Art. 3 Abs. 1 GG. Es ist ein Kennzeichen dieser Norm, dass einem Gleichheitsverstoß keine bestimmte Rechtsfolge zugeordnet werden kann, etwa die Unterlassung eines Eingriffs und die Anwendung eines Alternativmittels.⁸¹ An dieser Unschärfe ändert auch das Postulat der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung wenig, denn es ist eben die Frage, wie und in welchem Umfang diese herzustellen ist.

Bei der Frage, wie Gleichheit herzustellen ist, und, damit verknüpft, bei der Frage, wann Ungleichheit unverhältnismäßig und damit gleichheitssatzwidrig wird, hat der Gesetzgeber einen Spielraum. Zwar kann man sagen, dass, wenn der Gesetzgeber zur Korrektur von Folgen eigener Entscheidungen (z. B. Berlin-Förderung oder Förderung Ostdeutschlands) schreitet, die Korrektur stimmen muss. Nur: Was in diesem Zusammenhang „stimmen“ heißt, entscheidet grundsätzlich der Gesetzgeber. Art. 3 Abs. 1 GG ist erst verletzt, wenn die Unstimmigkeit erheblich und offensichtlich ist, wenn, wie im Fall von § 2 Abs. 3 EStG alter Fassung, der Gesetzgeber, statt den politisch möglicherweise schwierigeren Weg der Abschaffung von Subventionstatbeständen zu gehen, steuerrechtliche Regelungen schafft, die für sich betrachtet sehr kompliziert sind, um diesen Subventionstatbeständen einen

79 Nachweise der Rechtsprechung des BVerfG, der die im Text genannten Kriterien entstammen, bei Jarass, in: Jarass/Pieroth (Fn. 78), Art. 3 Rz. 31. Eine Frage, auf die hier nur hingewiesen werden kann, ist die, ob es Unterschiede zwischen BVerfG und EuGH bei diesem Problem gibt.

80 Auf das Verhältnis von Verlustentstehung und Verlustberücksichtigung wird man übertragen können, was das BVerfG zu dem Verhältnis von Sach- und Steuergebungskompetenz ausgeführt hat, das Ausgangspunkt seiner Rechtsprechung zur „Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung“ war (dazu M. Heintzen, in: von Münch/Kunig (Fn. 5), Art. 105 Rz. 32–36).

81 Zu diesen Fragen R. Wernsmann, Das gleichheitswidrige Steuergesetz – Rechtsfolgen und Rechtsschutz, 2000.

Teil ihrer fiskalischen Wirkung zu nehmen, oder wenn, wie im Fall des § 2b EStG, das Bemühen um eine Abstimmung mit Regelungen wie den 7er-Paragraphen des EStG schon im Ansatz nicht erkennbar ist. Diese Diskrepanz zwischen Verhaltens- und Kontrollmaßstab sowie rational nicht ganz auflösbare Wertungen sind kein verfassungsrechtliches Spezifikum des hier behandelten Themas. Statt des Erforderlichkeitsprinzips könnte man – wegen der lockeren Beziehung zwischen Abschreibungs- und ähnlichen Regeln einerseits und Einschränkungen der Verlustberücksichtigung andererseits⁸² – im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung mit gleich bleibendem Ergebnis auch das Angemessenheitsprinzip anwenden, welches fordert, dass bei einer Gesamtabwägung zwischen der Schwere des Eingriffs und der Dringlichkeit der ihn rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt bleibt.⁸³

Ausgangspunkt der Überlegungen zu Art. 3 Abs. 1 GG war die Feststellung, dass Verfassungsrecht dem Unbehagen an der Ungleichbehandlung von Gewinnen und Verlusten nur unvollkommen abhelfen kann. Bei dieser relativierenden Feststellung bleibt es. Der Ertrag dieser Überlegungen dürfte in dreierlei bestehen: Bezogen auf Buchverluste müssen die Vorschriften, die sie verursachen, systematischer betrachtet werden; neben die Vergleichsrelation von Gewinnen und Verlusten tritt die Relation von Verlustentstehung und Verlustberücksichtigung. Zweitens: Der Gesetzgeber gerät auf ganzer Linie unter Rechtfertigungszwang, dem er sich nicht einfach durch Schweigen entziehen kann. Die Rechtfertigungsfrage stellt sich erneut bei Änderungen des normativen Kontextes, so bei § 15a, wenn zusätzlich § 2b zur Verfügung steht, oder bei § 2a Abs. 1, wenn der ähnliche § 22 Nr. 3 Satz 3 EStG dem Verdikt der Verfassungswidrigkeit unterfällt.⁸⁴ Drittens: Einige wenige Gesetzesvorschriften werden sich nicht rechtfertigen lassen, wobei ein besonderes Augenmerk sich auf die §§ 2b und 15a EStG⁸⁵ richtet.

82 Das Postulat, in der Rechtsordnung müsse Widerspruchsfreiheit herrschen, kann man freilich nicht nach der Intensität der Beziehungen zwischen ihren Teilen abtufen.

83 Allgemein *Jarass*, in: *Jarass/Pieroth* (Fn. 78), Art. 20 Rz. 86.

84 Die verfassungsrechtliche Figur einer Nachbesserungspflicht des Gesetzgebers (dazu u. a. *P. Badura*, *Staatsrecht*, 3. Aufl., 2003, S. 109; *E. Benda/E. Klein*, *Verfassungsprozeßrecht*, 2. Aufl., 2001, Rz. 1282) erfasst diese Fälle nicht, weil für eine solche Pflicht eine grundlegende und offensichtliche Änderung der Verhältnisse gefordert wird.

85 Der mit seinen von *B. Knobbe-Keuk* ([Fn. 13], S. 2558) 1980 gezählten 567 Wörtern hier nicht im Einzelnen analysiert werden kann, etwa in den Verästelungen von Ergänzungsbilanzen, von Einlage- oder Haftungsminderung; dies gilt auch, soweit dabei im Einzelnen Art. 3 Abs. 1 GG eine Rolle spielt, so bei der Frage, ob der Begriff des negativen Kapitalkontos (zu dessen Bedeutung schon *Schulze-Osterlob* (Fn. 14), S. 169–171) sich auch auf Sonderbilanzen der Gesellschafter bezieht (dazu *Wacker* (Fn. 68), § 15a Rz. 83 m. Nachw. zur Rspr. des BFH). Beispiele für aktuelle Detailfragen: *Brandenburg* (Fn. 25); *U. Niebus/H. Wilke*, Einlagen des Kommanditisten bei negativem Kapitalkonto sowie Haftungsausweitung

Dieser Argumentationslast können, am Rande gesagt, Vorschriften nicht genügen, die im Vermittlungsausschuss von Bundestag und Bundesrat spontan zustande kommen, ohne dass sich Genese und mit ihnen verfolgter Zweck rekonstruieren lassen. Es kann nicht sein, dass so verfassungsrechtliche Kontrollmaßstäbe unterlaufen werden, deren Anwendung auf verlässliche Aussagen zu Genese und Zweck eines Gesetzes angewiesen ist. Das Thema ist so auch für eine Gesetzgebungslehre von Interesse, wenn auch mit hohen Zutrittsbarrieren für den Nichtsteuerrechtler versehen. Es drängt sich nämlich der Verdacht auf, dass die Politik ein „Verluststeuerrecht“ mit Bedacht als Mittel für die Korrektur von Subventionstatbeständen einsetzt, die gegen den Widerstand von Lobbyisten anders nicht korrigierbar sind. Die politische Eignung des Mittels beruht dann gerade auf seiner schweren Verständlichkeit, die mangelnde Erforderlichkeit oder Angemessenheit verschleiert.

4. Verfassungsrechtliche Besonderheiten bei Auslandsverlusten

Neben den Buch- sind oben die Auslandsverluste als grundsätzlich problematisch bezeichnet worden. Für sie gelten die bisherigen Überlegungen nur eingeschränkt, weil auch Grundrechte bei Auslandssachverhalten auf ihre Grenzen stoßen.⁸⁶ Verluste sind nicht nur ökonomische Fakten, sondern auch juristische Konstrukte – nach Maßgabe einer bestimmten, zumeist nationalen Rechtsordnung. Bei Auslandssachverhalten entsteht eine Divergenz zwischen der Rechtsordnung, die für die Verlustentstehung, und der Rechtsordnung, die für die Verlustberücksichtigung maßgebend ist. Diese Divergenz wirkt sich auf den hier vorgestellten Lösungsansatz aus, weil der internationale Anwendungsbereich der Grundrechte des Grundgesetzes national radiziert ist. Gleichbehandlung kann vom Gesetzgeber uneingeschränkt nur verlangt werden, wenn die Vergleichsgrößen seiner uneingeschränkten Regelungshoheit unterliegen, und die vom Bundesverfassungsgericht postulierte Widerspruchsfreiheit bezieht sich auf eine bestimmte Rechtsordnung, nämlich die deutsche, und lässt sich – mangels rechtlicher Maßstäbe – international nur mühsam⁸⁷ herstellen. Wenn das Unternehmenssteuerrecht sich

aufgrund Wechsels der Rechtsstellung, FR 2004, S. 677 ff.; B. Paus, Verrechenbare Verluste nach Übernahme der unbeschränkten Haftung, DStZ 2004, S. 448 ff.; M. Rogall, Die Funktionsweise des § 15a EStG – zur Notwendigkeit, Anzahl und Fortentwicklung von Korrektur- und Merkposten, BB 2004, S. 1819 ff.

86 Zu Letzterem M. Heintzen, Ausländer als Grundrechtsträger, in: D. Merten/H.-J. Papier (Hrsg.), Handbuch der Grundrechte in Deutschland und Europa, Bd. 2, 2005, § 50 Rz. 31 ff.

87 D. Birk, Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, DStJG 19 (1996), S. 63 (77 oben, 79 unten) spricht plastisch von „Kästchengleichheit“. Dies trotz des bedenkenswerten Hinweises von Friauf (Fn. 53), S. 317, der Gesetzgeber einer weltoffenen Handels- und Industrieration könne nicht ernsthaft davon ausgehen, bei den von § 2a Abs. 1 Nr. 1 bis 4 EStG erfassten Investitionen gehe es stets oder auch nur im Regelfall um volkswirtschaftlich nicht sinnvolle Verwendungszwecke.

tatsächlich nicht mehr national konzipieren lässt⁸⁸, dann sind bei Auslandsverlusten Friktionen und Enttäuschungen vorprogrammiert.

IV. Schlussbemerkung

Politisch ist die Forderung nach Einschränkung der Verlustberücksichtigung wohlfeil, wie Anfang Juni 2004 die öffentliche Empörung über die Absicht von Vodafone wieder einmal gezeigt hat, eine Teilwertabschreibung von Verlusten in Höhe von 50 Mrd. Euro, resultierend aus der Übernahme von Mannesmann, vorzunehmen.⁸⁹ Steuerrechtssystematisch widerspricht sie dem Nettoprinzip, das – als Prinzip – für den Gesetzgeber zwar formbar ist, das aber auch insoweit Grenzen zieht. Insbesondere ein Ausschluss der Verlustberücksichtigung aus rein fiskalischen Gründen ist unzulässig. Im Übrigen sind verfassungsrechtliche Bedenken gegen eine Ungleichbehandlung von Gewinnen und Verlusten, obwohl häufig geäußert, von den zuständigen Gerichten nur selten bestätigt worden. Bei Vorschriften, die Verlustzuweisungsgesellschaften bekämpfen wollen, scheint trotz allem Art. 3 Abs. 1 GG die wirksamste verfassungsrechtliche Kontrolle des Gesetzgebers, die am Hauptproblem besonderer Vorschriften über Verluste ansetzt, nämlich ihrer Existenz.

88 So das kühne, durch ein „mit diesen Vorgaben“ etwas relativierte Resümee von *J. Hey*, Perspektiven der Unternehmensbesteuerung in Europa, *StuW* 2004, S. 193 (211).

89 Vgl. z. B. Spiegel Online (www.spiegel.de) v. 5. und 7. 6. 2004. Ferner § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG.

Verluste im Körperschaftsteuerrecht

Prof. Dr. *Norbert Herzig*
Universität zu Köln

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| I. Grundlagen | 2. Mantelkauf |
| II. Verlustermittlung und Verlustverrechnung im KStG | a) Entwicklung |
| 1. Objektives Nettoprinzip als Basis | b) Unklarheit des Normziels als Kernproblem |
| 2. Zweistufige Verlustermittlung | c) Aspekte zu den einzelnen Tatbestandsmerkmalen |
| 3. Trennungsprinzip | d) Lösungsansätze |
| III. Durchsetzung des Trennungsprinzips | V. Überwindung der horizontalen Trennung |
| 1. Gestaltungsziele | 1. Entwicklung |
| 2. Liebhaberei | 2. Begründung des intersubjektiven Verlusttransfers |
| IV. Durchbrechung des Trennungsprinzips als Ausfluss einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise | 3. Beurteilung |
| 1. Organschaft | VI. Systembedingte Einschränkung der Verlustverrechnung |
| a) Entwicklung | 1. Entwicklung |
| b) Effektivität der Verlustverrechnung | 2. Begründung der Durchbrechung |
| c) Vor- und nachorganschaftliche Verluste | 3. Einschränkungen |
| d) Perspektive | VII. Fazit |

I. Grundlagen

Die Auseinandersetzung mit der Behandlung von Verlusten im Körperschaftsteuerrecht ist wegen der vielfältigen Facetten dieser Problematik aus systematischer Sicht besonders herausfordernd und auch von größter praktischer Relevanz. Der Bestand an körperschaftsteuerlichen Verlustvorträgen belief sich nach der Körperschaftsteuer-Statistik im Jahr 1992 noch auf 251 Mrd. DM¹ und stieg im Jahr 1995 – nicht zuletzt durch Verluste im Zusammenhang mit dem Aufbau Ost – auf 468,5 Mrd. DM und verharrt seither ungefähr auf diesem Niveau. Für das Jahr 1998 wird im Bundesfinanzministerium mit einem Bestand an körperschaftsteuerlichen Verlustvorträgen in Höhe von 250 Mrd. Euro gerechnet². Diese beeindruckenden Zahlen beinhalten die große Gefahr, dass Verluste von der Politik primär als Haushaltsrisiko wahrgenommen werden und die Bereitschaft fördern, die steuerliche

1 Vgl. *Statist. Bundesamt*, <http://www.destatis.de/presse/deutsch/pm1997/p1880061.htm>.

2 Vgl. Handelsblatt v. 17. 4. 2003, S. 1 und 8 sowie v. 22. 4. 2003, S. 5.

Verlustverrechnung einzuschränken, um das Haushaltsrisiko in Grenzen zu halten. Diese Einschränkungen sind sicherlich eine wichtige Ursache für die häufig zu findende Qualifizierung der Verluste als Stief- und Sorgenkinder des Steuerrechts, die im Körperschaftsteuerrecht in besonderer Weise zu trifft, wie noch zu zeigen sein wird.

Die haushaltspolitisch motivierte Einschränkung der steuerlichen Verlustverrechnung begegnet aber nicht nur steuersystematischen, sondern auch massiven ökonomischen Bedenken. Steuersystematisch dient die umfassende Verlustverrechnung der Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips³, sie stellt keine Steuervergünstigung dar⁴. Denn mit der Verlustverrechnung wird dem objektiven Nettoprinzip auch dann zum Durchbruch verholfen, wenn zeitliche Verwerfungen zwischen Erwerbseinnahmen und Erwerbsausgaben bestehen. Ökonomisch ist mit der Einschränkung der steuerlichen Verlustverrechnung die Gefahr verbunden, risikobehaftete Investitionen – die auch zu Verlusten führen können – gegenüber risikolosen Investitionen steuerlich zu diskriminieren⁵. Denn ein Investor, der über eine risikobehaftete Investition zu entscheiden hat, wird sich sehr genau überlegen müssen, ob diese Investition unter einem Steuerregime vorgenommen werden kann, das zwar Gewinne sofort besteuert, aber die Berücksichtigung von Verlusten deutlich einschränkt. Insoweit kommt der Verlustverrechnung durchaus die Qualität eines steuerlichen Standortfaktors zu.

II. Verlustermittlung und Verlustverrechnung im KStG

1. Objektives Nettoprinzip als Basis

Betrachtet man die steuersystematischen Grundlagen der Verlustermittlung und Verlustverrechnung im Körperschaftsteuerrecht, so trifft man auf ein scheinbar wohlgeordnetes System, in dessen Zentrum das objektive Nettoprinzip steht, das in den Referaten des gestrigen Tages ausführlich erörtert worden ist. Nach meinem Verständnis dominiert das objektive Nettoprinzip als Ausfluss des Leistungsfähigkeitsgedankens das steuertechnisch begründete Abschnittsprinzip⁶.

3 Vgl. BVerfG v. 22. 2. 1984 1-BvL 10/80, BStBl. II 1984, S. 357; *Tipke*, StuW 1974, S. 84.

4 Vgl. *Schneider, D.*, Investition, Finanzierung und Besteuerung, 7. Aufl. Wiesbaden 1992, S. 270; *Herzig*, in: *Lehner* (Hrsg.), Verluste im nationalen und Internationalen Steuerrecht, München 2004, S. 38.

5 Vgl. *Schneider, D.*, (Fn. 4), S. 270; *ders.*, Steuerlast und Steuerwirkung – Einführung in die steuerliche Betriebswirtschaftslehre, München/Wien 2002, S. 153.

6 Vgl. *Lehner*, in: *Lehner* (Hrsg.), Verluste im nationalen und Internationalen Steuerrecht, München 2004, S. 11–16; *Orth*, in: *Hermann/Heuer/Raupach*, EStG, Kommentar (Loseblatt), Rz. 15; *Tipke/Lang*, Steuerrecht, S. 74 ff.; *von Groll*, in: *Lehner*

Besondere körperschaftsteuerliche Facetten der Verlustproblematik resultieren insbesondere aus

- der zweistufigen Verlustermittlung im Körperschaftsteuerrecht und
- dem Trennungsprinzip.

Die weiteren Überlegungen sollen auf Kapitalgesellschaften als den wichtigsten Anwendungsbereich des Körperschaftsteuerrechts konzentriert werden und im Grundsatz nur Inlandsverluste behandeln, da die besondere Problematik von Auslandsverlusten Gegenstand eigener Referate ist.

2. Zweistufige Verlustermittlung

In der jüngeren Rechtsprechung des I. BFH-Senats ist deutlich die Zweistufigkeit der körperschaftsteuerlichen Gewinnermittlung herausgearbeitet worden, die auch für den Verlustfall gilt⁷. Danach ist in der ersten Stufe auf bilanzieller Grundlage ein Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Periodenende und -anfang zu ermitteln, den es auf der zweiten Stufe durch außerbilanzielle Korrekturen wie beispielsweise nicht abzugsfähige Betriebsausgaben und verdeckte Gewinnausschüttungen zu modifizieren gilt. Unabhängig davon, ob der Unterschiedsbetrag positiv oder negativ ausfällt, liegt ein körperschaftsteuerlicher Verlust nur vor, wenn das Ergebnis nach Abschluss der zweiten Stufe einen negativen Betrag annimmt.

3. Trennungsprinzip

Eine spezifisch körperschaftsteuerliche Facette der Verlustproblematik resultiert aus dem Trennungsprinzip, wonach die rechtliche Selbständigkeit der juristischen Person steuerlich beachtet werden muss und deswegen strikt zwischen der Gesellschafts- und der Gesellschafterebene zu differenzieren ist⁸. Verluste können grundsätzlich auf beiden Ebenen anfallen, allerdings verbietet das Trennungsprinzip die Verrechnung von Gewinnen der Gesellschafter mit Verlusten der Gesellschaft und umgekehrt. Der steuerliche Verlust einer Kapitalgesellschaft bleibt auf der Gesellschaftsebene eingeschlossen und kann nach dem Prinzip der Steuersubjektidentität grundsätzlich nur mit Gewinnen dieser Gesellschaft verrechnet werden⁹.

(Hrsg.), Verluste im nationalen und Internationalen Steuerrecht, München 2004, S. 25–30.

7 Vgl. BFH v. 07. 8. 2002 – IR 2/02; BStBl. II 2004, S. 131; *Wassermeyer*, DB 2002, S. 2668.

8 Vgl. *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform 3. Aufl. 2002, S. 93; *Lang* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht 15. Aufl. 1996, S. 447; zuletzt *Krebühl* in: *Herzig* (Hrsg.), *Organschaft*, 2003, S. 600.

9 Vgl. *Kröner*, Verrechnungsbeschränkte Verluste im Ertragsteuerrecht, 1986, S. 154 f.

Allerdings kann ein Verlust auf der Gesellschaftsebene als Reflex den Wert der Gesellschaftsanteile mindern und damit indirekt über eine Teilwertabschreibung oder einen Veräußerungsverlust Konsequenzen auf der Gesellschafterebene entfalten¹⁰. Dieses Phänomen, dass ein wirtschaftlicher Verlust Konsequenzen auf mehreren Ebenen entfalten kann, wird noch intensiv zu diskutieren sein und ist nicht nur auf den Verlustfall beschränkt, vielmehr kann diese Reflexwirkung auf der Gesellschafterebene auch im Gewinnfall Bedeutung erlangen¹¹. Das skizzierte vertikale Verständnis des Trennungsprinzips, das zur Differenzierung zwischen Gesellschafts- und Gesellschafterebene führt, soll in den weiteren Überlegungen um ein horizontales Verständnis des Trennungsprinzips ergänzt werden. Danach können Verluste einer Kapitalgesellschaft selbst dann nicht von einer anderen Kapitalgesellschaft genutzt werden, wenn an beiden Gesellschaften die gleichen Gesellschafter zu gleichen Anteilen beteiligt sind.

Ausgehend von den skizzierten Koordinaten der Verlustermittlung und -verrechnung im Körperschaftsteuerrecht gilt es nun einzelne Problemfälle aufzugreifen und zu überprüfen, inwieweit ihre Behandlung mit den aufgezeigten Wertungen vereinbar ist.

III. Durchsetzung des Trennungsprinzips

1. Gestaltungsziele

Stellen sich gegenläufige Ergebnisse auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene ein, so kann der Versuch unternommen werden, durch Gestaltung des Sachverhalts eine Verlustverrechnung herbeizuführen, indem Gewinnpotential auf die Verlustebene oder Verlustpotential auf die Gewinnebene verlagert wird. Beide Varianten werden in der Realität genutzt, womit sich die Frage stellt, wie das Steuerrecht auf diese Verlagerungen zwischen Gesellschafts- und Gesellschafterebene reagiert. Die Verlagerung von Verlustpotential aus der Gesellschafter- in die Gesellschaftssphäre wird insbesondere für den Spezialfall der Liebhaberei diskutiert.

2. Liebhaberei

Die Abgrenzung der Liebhaberei ist eine Problematik des Einkommensteuerrechts und muss hier nicht erörtert werden¹². Körperschaftsteuerlich gilt es die Frage zu beantworten, wie diese Verlagerung von Verlustpotential von der Gesellschafter- auf die Gesellschaftsebene zu beurteilen ist. Zunächst hat die Rechtsprechung versucht, diese Problematik mit Hilfe einer Sphären-

10 Vgl. *Orth*, Der Konzern 2003, S. 384.

11 Vgl. *Kessler*, in: Herzig/Günkel/Niemann (Hrsg.), StbJb 2000/2001, 2001, S. 351 ff.

12 Vgl. *Raupach/Schencking*, in: Hermann/Heuer/Raupach, EStG, § 2 Anm. 356.

trennung auf der Gesellschaftsebene zu lösen, wobei neben der betrieblichen Sphäre eine private oder außerbetriebliche Sphäre der Kapitalgesellschaft kreiert wurde¹³.

Diese Lehre von der außerbetrieblichen Sphäre einer Kapitalgesellschaft¹⁴ hat der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung aus dem Jahre 1996¹⁵ mit Recht aufgegeben, da sie im Kern das Trennungsprinzip verletzt. Denn die alte Rechtsprechung nahm die erforderliche Separierung auf der Gesellschaftsebene vor und sonderte hier eine außerbetriebliche Sphäre ab. Nimmt man jedoch das Trennungsprinzip ernst, so muss die Grenzziehung bereits zwischen der Gesellschafter- und Gesellschaftsebene vorgenommen werden, wie es die neue Rechtsprechung tut. Denn eine nach den Grundsätzen des Drittvergleichs mit ihren Gesellschaftern verkehrende Kapitalgesellschaft hätte ein solches Verlustgeschäft des Gesellschafters nicht übernommen. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer hätte sich für die Übernahme eines solchen Verlustgeschäfts einen angemessenen Preis zahlen lassen mit der Folge, dass es für die Gesellschaft kein Verlustgeschäft mehr gewesen wäre¹⁶. Die bei der Gesellschaft aus der Übernahme des Verlustpotentials resultierende Vermögensminderung erfüllt die Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung und ist deswegen außerbilanziell in der zweiten Stufe der Gewinnermittlung korrigierend zu berücksichtigen. Mit dem Instrument der verdeckten Gewinnausschüttungen werden die Konsequenzen der Liebhaberei aus der Gesellschaftssphäre eliminiert und in die Gesellschaftersphäre zurück verlagert, wo sie sachlich zutreffend angesiedelt sind. Im Ergebnis stärkt die geänderte Rechtsprechung das Trennungsprinzip und damit die strikte Separierung zwischen Gesellschafts- und Gesellschafterebene¹⁷. Diese Lösung ist aber keinesfalls auf Liebhabereivorgänge begrenzt, die sich durch ein subjektives Tatbestandsmerkmal und damit eine Nähe zur Privatsphäre des Gesellschafters auszeichnen, sondern kommt auch in Betracht, wenn Verlustpotential von der Gesellschafter- auf die Gesellschaftsebene verlagert wird, ohne dass die persönliche Sphäre des Gesellschafters berührt wird. Interessant ist in diesem Zusammenhang die Frage, ob in einschlägigen Fällen bei der Ermittlung der Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung ein Gewinnaufschlag zu berücksichtigen ist¹⁸. Mir scheint dies geboten zu sein, da ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer nicht nur die Erstattung der angefallenen Kosten anstreben kann, sondern regelmäßig auf einen angemessenen Gewinn abzielen muss.

13 Vgl. BFH v. 4. 3. 1970 – I R 123/68, BStBl. II, 1970, S. 472

14 Vgl. dazu *Stangl*, Die außerbetriebliche Späre von Kapitalgesellschaften, Wien 2004.

15 Vgl. BFH v. 4. 12. 1996 – I R 54/95, HFR 1997, S. 327.

16 Vgl. BFH v. 15. 5. 2002 – I R 92/00, BFH/NV 2002, S. 1539 f.

17 Vgl. *Weber-Grellet*, DStZ 1998, S. 365 f.; *ders.*, DStR 1998, S. 876; BFH v. 15. 5. 2002 – I R 92/00, BFH/NV 2002, S. 1538.

18 Vgl. BFH v. 15. 5. 2002 – I R 92/00, BFH/NV 2002, S. 1538.

IV. Durchbrechung des Trennungsprinzips als Ausfluss einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise

Auch wenn sich die neue Liebhaberei-Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ausdrücklich auf das Trennungsprinzip beruft, so kann dieses Prinzip keine uneingeschränkte Geltung beanspruchen, es wird vielmehr aus unterschiedlichen Gründen durchbrochen. Die ersten wichtigen Durchbrechungen wurden bereits von der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und des Preußischen Oberverwaltungsgerichts initiiert und auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise gestützt; gemeint sind die Fallgruppen Organschaft¹⁹ und Mantelkauf²⁰. Unbeschadet des höchstrichterlichen Ursprungs dieser Durchbrechungen hat der Bundesfinanzhof in beiden Fällen mit deutlichen Appellen an den Gesetzgeber gesetzliche Regelungen eingefordert, die unterschiedlich gut gelungen sind und aus verschiedenen Gründen in der aktuellen Diskussion einen hohen Stellenwert einnehmen.

1. Organschaft

a) Entwicklung

Entwickelt wurde die Lehre von der Organschaft durch den Reichsfinanzhof mit dem Ziel, der wirtschaftlichen Einheit von zivilrechtlich selbständigen Wirtschaftssubjekten Rechnung zu tragen²¹. Der Reichsfinanzhof macht die wirtschaftliche Betrachtungsweise davon abhängig, dass „das abhängige Unternehmen derartig dem Geschäftsorganismus des übergeordneten Unternehmens angegliedert ist, dass es für die wirtschaftliche Betrachtungsweise als dessen Bestandteil erscheint“²². Organträger und Organgesellschaft müssen sich nach dieser Rechtsprechung zueinander verhalten wie mehrere Abteilungen eines gemeinsamen Unternehmens. Ein Handeln der Untergesellschaft auf eigene Rechnung und Gefahr müsse im Innenverhältnis ausgeschlossen sein²³.

Trotz der starken Betonung der wirtschaftlichen Unselbständigkeit der Organgesellschaften negiert der Reichsfinanzhof die Steuersubjekteigenschaft

19 Vgl. Preußisches Oberverwaltungsgericht v. 31. 5. 1902, OVGSt. Bd. 10, S. 391 ff.; RFH v. 11. 11. 1927, RStBl. 1928, S. 52; für weitergehende Erläuterungen vgl. *Kessler*, in: Herzig (Hrsg.), *Organschaft*, 2003, S. 572 f.

20 Vgl. RFH v. 16. 7. 1919, RFHE, Bd. 1, S. 126; RFH v. 23. 7. 1926, RFHE, Bd. 19, S. 230, vgl. für ausführliche Erläuterungen: *Schlutius*, *Der Mantelkauf mit Verlustabzug*, 1961, S. 67 ff.

21 Vgl. RFH v. 30. 1. 1930, RStBl. 1930, S. 151; *Jurkat*, *Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht*, 2. Aufl., 1984, Rz. 1; *Bauer*, *Die Besteuerung deutscher Konzerne – Wirtschaftliche Einheit und Konzernsteuerrecht*, 1987, S. 50 ff.

22 Vgl. RFH v. 31. 3. 1922, RFHE, Bd. 9, S. 171 f.; vgl. auch RFH v. 28. 9. 1925, RStBl. 1925, S. 211.

23 Vgl. RFH v. 23. 11. 1926, RFHE, Bd. 20, S. 48 f.; RFH v. 4. 3. 1927, RFHE, Bd. 20, S. 302 f.; RFH v. 11. 11. 1927, RStBl. 1928, S. 52.

der Organgesellschaften nicht, sondern hält an der gesonderten Ermittlung des Organeinkommens fest, das erst in einem zweiten Schritt dem Organträger zuzurechnen ist²⁴. Zu einer Erfolgseliminierung aus Geschäften zwischen Organgesellschaft und Organträger kommt es bei diesem Vorgehen nicht, was angesichts der Qualifizierung der Organgesellschaft als Betriebsabteilung überrascht. Das skizzierte Grundkonzept der Organschaft ist auch nach der gesetzlichen Kodifizierung weitestgehend erhalten geblieben, erst seit dem Steuersenkungsgesetz 2000 sind tiefgehendere gesetzliche Einschnitte erfolgt, wie der Verzicht auf die wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung sowie die Abschaffung der Mehrmütterorganschaft²⁵.

b) Effektivität der Verlustverrechnung

In der wirtschaftlichen Realität ist die Organschaft zu einem unverzichtbaren Bestandteil des deutschen Konzernsteuerrechts geworden, sie stellt keine steuerliche Begünstigung dar, sondern trägt der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns in Grenzen Rechnung²⁶. Insbesondere ermöglicht die Organschaft eine steuerliche Verlustverrechnung im Konzern, die nach Einführung des Halbeinkünfteverfahrens eine zusätzliche Bedeutung erlangt hat²⁷. Dabei fungiert die Verlustverrechnung innerhalb der Organschaft nicht als Einbahnstraße, vielmehr können Verluste der Organschaftsgesellschaft und Gewinne des Organträgers ebenso verrechnet werden, wie Gewinne der Organschaftsgesellschaft mit Verlusten des Organträgers oder Gewinne und Verluste anderer Gesellschaften des Organkreises²⁸.

Zweifel an der Zukunftsfähigkeit der Verlustverrechnung innerhalb des Organkreises nähren sich insbesondere aus zwei Quellen. Da ist einmal die Frage nach der Berücksichtigung von Auslandsgesellschaften und Auslandsverlusten, deren Einbeziehung europarechtlich geboten sein könnte oder unter dem Aspekt des Steuerwettbewerbs zweckmäßig ist. Diese Problematik wird mit Blick auf die Marks & Spencer-Entscheidung des EuGH diskutiert und soll hier nicht vertieft werden²⁹.

Daneben stellt sich die grundsätzliche Frage, ob die gegenwärtig in der Organschaft angelegten Hürden für eine innerkonzernliche Verlustverrechnung auch in Zukunft beibehalten werden sollen. Kritisch hinterfragt werden muss insbesondere die Notwendigkeit eines Gewinnabführungsvertrages, der nur dem Vertragskonzern die innerkonzernliche Verlustverrechnung einräumt, während dem faktischen Konzern diese Möglichkeit ver-

24 Vgl. *Kröner*, Verrechnungsbeschränkte Verluste im Ertragsteuerrecht, 1986, S. 160 f.; *Neu/Lühn*, GmbH-StB 2003, S. 48 ff.

25 Vgl. *Stollenwerk*, GmbH-StB 2003, S. 201 ff.

26 Vgl. *Kessler*, in: Herzig (Hrsg.), Organschaft, S. 572 f.

27 Vgl. *Orth*, in: Herzig (Hrsg.), Organschaft, S. 167.

28 Vgl. *Orth*, in: Herzig (Hrsg.), Organschaft, S. 167.

29 Vgl. *Dörr*, Der Konzern 2004, S. 15–19.

sperrt bleibt³⁰. Unter Anreizgesichtspunkten begründet die gegenwärtige Regelungsstruktur einen faktischen Zwang, Konzerne in Deutschland als Vertragskonzerne zu organisieren, um den häufig unverzichtbaren steuerlichen Verlustausgleich zu erlangen. Dies gilt selbst dann, wenn der Vertragskonzern aus außersteuerlichen Gründen wegen seiner Inflexibilität und seiner zentralistischen Ausrichtung eher ungeeignet ist. Das Steuerrecht verzerrt auch in diesem Bereich wirtschaftliche Entscheidungen.

Zwar ist einzuräumen, dass der Gewinnabführungsvertrag im Verlustfall die Verlusttragung durch den Organträger gewährleistet. Diese Anknüpfung der steuerlichen Verlustverrechnung an die wirtschaftliche Verlusttragung entspricht einer allgemeinen Wertung des deutschen Steuerrechts, die auch in § 15 a EStG ihren Ausdruck findet. Für eine zukünftige Ausgestaltung der Konzernbesteuerung wird von entscheidender Bedeutung sein, ob die Verlusttragung ausschließlich über den Gewinnabführungsvertrag organisiert sein muss und welcher Stellenwert diesem Prinzip in der Zukunft beigemessen werden soll. Nahezu alle ausländischen Steuerrechte kommen für die innerkonzernliche Verlustverrechnung ohne einen Ergebnisabführungsvertrag aus, allerdings wird dort zum Teil eine deutlich höhere Beteiligungsgrenze vorgesehen, die nicht selten bei 75 % und mehr angesiedelt ist³¹. Ab 2005 hat allerdings Slowenien den Gewinnabführungsvertrag als Voraussetzung für eine steuerliche Ergebniskonsolidierung im Konzern eingeführt und damit die vollständige Isolierung Deutschlands in diesem Punkt verhindert, die durch den Verzicht auf den Gewinnabführungsvertrag in Österreich ansonsten eingetreten wäre. Daneben ist zu beachten, dass eine Verlustverrechnung im Organkreis ohne Gewinnabführungsvertrag zu Problemen aus Sicht der Gläubiger und Minderheitsgesellschaften führen kann, da bei einem Ausscheiden einer früheren Verlustgesellschaft aus dem Organkreis der wirtschaftliche Vorteil eines früheren Verlustvortrags gegebenenfalls nicht mehr vorhanden ist. Nur wenn ein effektives System im Bereich der Steuerumlagen besteht oder geschaffen wird, kann ein Verzicht auf den Gewinnabführungsvertrag erwogen werden.

Letztlich geht es um die Frage nach einem Paradigmenwechsel³² im Bereich der Konzernbesteuerung in Deutschland. An die Stelle des Paradigmas von der wirtschaftlichen Verlusttragung könnte das Paradigma von der steuerlich zu beachtenden wirtschaftlichen Einheit des steuerlichen Konzerns treten, dessen Abgrenzung von der Konzerndefinition des Gesellschaftsrechts we-

30 Vgl. *Grotherr*, in: Gassner/Lang/Wiesner (Hrsg.), *Besteuerung von Unternehmensgruppen*, 1998, S. 256 f.; *Watrin/Sievert/Strohm*, FR 2004, S. 2.

31 Vgl. *Endres*, in: *Herzig* (Hrsg.), *Organschaft*, S. 461 ff.

32 Der Begriff des Paradigmas in der Erkenntnistheorie geht zurück auf *Thomas S. Kuhn*, *The Structure of Scientific Revolution*, 2 nd Edition, Chicago/London 1970, S. 175, 181 – 191. Er unterscheidet für Mitglieder einer wissenschaftlichen Gemeinschaft das Paradigma entweder als Gesamtheit deren Überzeugungen und Methoden, oder enger als konkrete exemplarische Errungenschaft.

gen unterschiedlicher Zwecksetzung abweichen kann. Dabei gilt es die nachlassende Überzeugungskraft des Paradigmas der wirtschaftlichen Verlusttragung in Zeiten einer Erosion des Maßgeblichkeitsgrundsatzes zu beachten³³. Folgen nämlich das handels- und steuerrechtliche Ergebnis unterschiedlichen Ermittlungsregeln, verliert das Argument der wirtschaftlichen Verlusttragung seine innere Berechtigung.

c) Vor- und nachorganschaftliche Verluste

Unter systematischen und praktischen Aspekten von besonderer Bedeutung ist die steuerliche Behandlung von vor- und nachorganschaftlichen Verlusten auf der Ebene der Organgesellschaft³⁴. Denn obgleich das Institut der Organschaft die Steuersubjekteigenschaft der Organgesellschaft gerade nicht torpediert, dürfen auf der Ebene der Organgesellschaft Verlustvorträge, die dieses Steuersubjekt in vororganschaftlicher Zeit erlitten hat, in der Organschaftsphase genauso wenig genutzt werden wie Verluste aus nachorganschaftlicher Zeit als Rücktrag in der Organschaftsphase³⁵.

Als Erklärung für dieses Verrechnungsverbot kann die organschaftliche Durchbrechung des Trennungsprinzips herangezogen werden. In organschaftlicher Zeit wird das Ergebnis der Organgesellschaft beim Organträger besteuert. Da der Organträger den vor- oder nachorganschaftlichen Verlust der Organgesellschaft aber wirtschaftlich nicht trägt, soll er auch nicht in den Genuss der Verrechnung dieses Verlustes gelangen. Der Organschaftsachverhalt dominiert somit im Bereich der Verlustverrechnung die fortbestehende Steuerrechtssubjektivität der Organgesellschaft. In organschaftlicher Zeit werden die vororganschaftlichen Verluste der Organgesellschaft eingefroren und leben erst nach Beendigung des Organschaftsverhältnisses wieder auf³⁶. Bei einer Neuorientierung der Konzernbesteuerung wird zu prüfen sein, ob diese Sonderbehandlung der vor- und nachorganschaftlichen Verluste beibehalten werden soll.

d) Perspektive

Für die weitere Ausgestaltung der Konzernbesteuerung in Deutschland wird es entscheidend darauf ankommen, ob an der gegenwärtigen gebrochenen Trennungstheorie festgehalten werden soll, die mit der gesonderten

33 Nach der Vorstellung von *Kuhn* (Fn. 32, S. 52–135) kommt es immer dann zu einem Paradigmenwechsel, wenn die herrschende Auffassung in eine massive Krise gerät und ein alternatives, offenkundig überlegenes Denkmuster vorhanden ist.

34 Vgl. *Kröner*, Verrechnungsbeschränkte Verluste im Ertragsteuerrecht, 1986, S. 160 ff.

35 Vgl. *Altendorf*, GmbH-StB 2003, S. 137 ff.; *Orth* in: *Herzig* (Hrsg.), Organschaft, S. 172 f.

36 R 61 KStR; vgl. für weitere Erläuterungen *Herzig*, in: *Herzig* (Hrsg.), Organschaft, S. 12 f.

Einkünfteermittlung zunächst an die rechtliche Vielheit der Konzerngesellschaften anknüpft und erst in einem zweiten Schritt die Einkommenszurechnung zum Organträger vorsieht. Würde die wirtschaftliche Einheit des Konzerns dagegen für steuerliche Zwecke stärker in den Mittelpunkt gerückt, käme man möglicherweise zu anderen Problemlösungen – wie der Eliminierung von Zwischengewinnen, würde aber gleichzeitig Verwerfungen zum Zivilrecht begründen, die insbesondere mit Blick auf Minderheitsgesellschafter und den Gläubigerschutz entstehen könnten. Unter dem steuerlich nicht gering zu schätzenden Aspekt der Praktikabilität kann auch in Erwägung gezogen werden, eine Ergebnisverrechnung im steuerlichen Konzern zu ermöglichen, aber auf Zwischengewinneliminierung zu verzichten³⁷. Denn das eigentliche Problem einer stärkeren Betonung des Einheitsgedankens in der Konzernbesteuerung liegt in der Behandlung des Ausscheidens einzelner Gesellschaften aus dem steuerlichen Verbund. In der Behandlung dieser Exit-Problematik liegt die eigentliche Schwierigkeit einer Umsetzung des Einheitskonzepts in der Konzernbesteuerung. Daneben stellt sich bei einer Orientierung am Einheitsgedanken die sehr grundsätzliche Frage, ob auch weiterhin die „Organschaft“ zu einer natürlichen Person oder Personengesellschaft beibehalten werden kann und damit ein Ergebnistransfer aus der Körperschaftsteuerlichen in die einkommensteuerliche Sphäre erfolgen kann, was international völlig unüblich ist.

2. Mantelkauf

a) *Entwicklung*

Neben der Organschaft wird auch in den Fällen des Mantelkaufs das Trennungsprinzip durchbrochen, wobei der Ursprung dieser Durchbrechung in der wirtschaftlichen Betrachtungsweise begründet liegt, die bereits vom Bundesfinanzhof herangezogen worden ist, um dem Handel mit Verlustmänteln zu begegnen³⁸. Nur unter diesen besonderen Umständen führte der Wechsel im Gesellschafterbestand einer Kapitalgesellschaft und die nachfolgende Zuführung von neuem Betriebsvermögen zu einem Untergang des steuerlichen Verlustvortrags bei der betroffenen Kapitalgesellschaft. Denn die den Verlust nutzende Kapitalgesellschaft wurde wirtschaftlich nicht mehr als identisch mit der Kapitalgesellschaft angesehen, die den Verlust erlitten hatte. In der Präzisierung dieser wirtschaftlichen Identität, die über die rechtliche Identität hinaus geht, liegt der Dreh- und Angelpunkt der gesamten sog. Mantelkaufproblematik.

Die gegenwärtige Regelung der Mantelkaufproblematik in § 8 Abs. 4 KStG hält zwar in Satz 1 noch an dem Tatbestandsmerkmal der wirtschaftlichen Identität fest. Mit der Abgrenzung des Hauptanwendungsfalls in Satz 2 ver-

³⁷ Vgl. hierzu *Herzig/Wagner*, DB 2005, S. 1 ff.

³⁸ Vgl. *Schlutius*, Der Mantelkauf mit Verlustabzug, 1961, S. 67 f.

schwimmen allerdings die Konturen der wirtschaftlichen Identität in einer Weise, die außerordentlich bedenklich ist und für die Rechtspraxis zu einer unzumutbaren Rechtsunsicherheit führt³⁹. Auch ein umfangreiches BMF-Schreiben⁴⁰ und zahlreiche Gerichtsentscheidungen⁴¹ haben es nur in Grenzen vermocht, diese Rechtsunsicherheit zu reduzieren, die gerade deswegen so bedenklich ist, weil sie häufig Gesellschaften in der Krise trifft, bei denen der Untergang des steuerlichen Verlustvortrags existenzbedrohend sein kann⁴².

b) Unklarheit des Normziels als Kernproblem

Das Grundproblem in der Auseinandersetzung um das Verständnis von § 8 Abs. 4 KStG liegt in der Unklarheit über die Zielrichtung dieser Vorschrift, womit es an einer Grundlage für eine teleologische Auslegung der Norm fehlt. Die Auffassungen schwanken zwischen einem Verständnis von § 8 Abs. 4 KStG als spezieller Missbrauchsnorm, die nur in Ausnahmefällen zur Anwendung kommen kann, wenn grundlegende Veränderungen des personellen und sachlichen Substrats der Verlustkapitalgesellschaft eintreten⁴³. Diesem Verständnis steht die Auffassung diametral gegenüber, wonach § 8 Abs. 4 KStG eine zusätzliche Voraussetzung für den Verlustabzug im Körperschaftsteuerrecht postuliert. Danach fordert der Verlustabzug eine Unternehmenskontinuität der Verlustkapitalgesellschaft, die auf einem personellen und sachlichen Substrat basiert.⁴⁴ Die letztgenannte Zielrichtung findet ihren deutlichsten Ausdruck in der geplanten Neufassung von § 8 Abs. 4 KStG im Steuervergünstigungsabbaugesetz, die jedoch nicht Gesetz geworden ist.

Steuersystematisch und rechtspolitisch erscheint es äußerst fraglich, ob es zweckmäßig ist, eine solche zusätzliche Voraussetzung für den körperschaftsteuerlichen Verlustabzug zu formulieren, womit die Durchbrechung des Trennungsprinzips zur Regel erhoben würde. Denn damit würde eine zusätzliche Hürde für den Verlustabzug nur im Bereich der Körperschaftsteuer aufgebaut. Hier würde durch die Rechtsform der Kapitalgesellschaft durch-

39 Vgl. *Roser*, GmbHR 2001, S. 1154.

40 Vgl. BMF-Schreiben v. 16. 4. 1999 – IV C 6 – S 2745 – 12/99, BStBl. I 1999, S. 455 ff.

41 Vgl. BFH v. 20. 8. 2003 – I R 61/01, BStBl. II 2004, S. 616; BFH v. 4. 9. 2002 – I R 78/01, BFH/NV 2003, S. 348; BFH v. 8. 8. 2001 – I R 29/00, BStBl. II 2002, S. 392; BFH v. 20. 8. 2003 – I R 81/02, GmbHR 2004, S. 126.

42 Vgl. *Orth*, Der Konzern 2003, S. 445; *Rödter*, Mantelkauf, in: Herzig/Günkel/Niemann (Hrsg.), StbJb, 2003, S. 315 f.

43 Vgl. *Bock*, GmbHR 2004, S. 222; *Dötsch*, DStZ 2003, S. 26; *Frey/Weißgerber*, GmbHR 2002, S. 139; *Rödter*, Mantelkauf, in: Herzig/Günkel/Niemann (Hrsg.), StbJb, 2003, S. 318 ff.; *Roser*, GmbHR 2001, S. 1155; *Orth*, Der Konzern 2003, S. 445.

44 Vgl. *Frotscher*, in: Frotscher/Maas, KStG, 1978, § 8 Rz. 182.

gegriffen und auf den Gesellschafterbestand abgestellt. Für einen solch massiven Durchgriff fehlt es aber an einer überzeugenden Begründung, die insbesondere nicht in der Missbrauchsvermeidung bestehen kann, da ein solches Verständnis der Norm weit über die Missbrauchsvermeidung hinausreicht. Bei einem solchen Verständnis der Norm wären nahezu zwangsläufig alle mittelständischen Kapitalgesellschaften im Anschluss an eine Verlustphase betroffen, wenn ein Wechsel im Gesellschafterbestand eintritt, der den Anforderungen eines „change of control“ genügt. Die angesprochene Unsicherheit über die Zielrichtung der Vorschrift kann wohl nur durch den Gesetzgeber selbst beseitigt werden. Dabei ist dringend von der Formulierung einer zusätzlichen Voraussetzung für den Verlustabzug im KStG abzuraten, da auf diese Weise Verluste steuerlich diskriminiert und Risikoinvestitionen steuerlich benachteiligt würden.

c) Aspekte zu den einzelnen Tatbestandsmerkmalen

In der Diskussion um die Tatbestandsmerkmale von § 8 Abs. 4 KStG hat die Rechtsprechung zur Klärung beigetragen, wonach nur unmittelbare Anteilseignerwechsel bei der Verlustkapitalgesellschaft zu schädlichen Folgen im Sinne von § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG führen können⁴⁵. Mit dieser Entscheidung ist die nicht beherrschbare Gefahr abgewendet worden, dass möglicherweise Gesellschafterwechsel auf höheren Konzernebenen – gegebenenfalls im Ausland – den Verlustvortrag einer inländischen Kapitalgesellschaft torpedieren. Allerdings erleichtert diese Rechtsprechung in erheblichem Umfang Gestaltungen zur Vermeidung von § 8 Abs. 4 KStG. Aus der Fülle der verbleibenden Einzelfragen sollen nur zwei Problemfelder herausgegriffen werden, nämlich die gegenständliche Betrachtungsweise und die Sanierungsklausel.

Der Gesetzeswortlaut spricht in § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG von der Zuführung von „überwiegend neuem Betriebsvermögen“, die schädlich sein soll. Dieser Gesetzesbefehl erfordert einen Vergleich von vorhandenem und zugeführtem Betriebsvermögen, wobei insbesondere die Abgrenzung des zugeführten neuen Betriebsvermögens große Schwierigkeiten herauf beschwört. Im Anschluss an die umstrittene BFH-Entscheidung vom 8. 8. 2001⁴⁶ hat sich die Diskussion insbesondere auf die sogenannte „gegenständliche Betrachtungsweise“ konzentriert. Nach dieser Auffassung ist auf das konkrete Vermögen abzustellen, das im Zeitpunkt des schädlichen Anteilseignerwechsels in der Gesellschaft vorhanden ist. Jede Veränderung dieses konkreten Vermögensbestandes ist nach dieser „gegenständlichen Betrachtungsweise“ schädlich⁴⁷. Mit diesem Makel sind damit neben Erweiterungs-, Rationalisierungs- auch reine Ersatzinvestitionen behaftet, die nur die Aufrechterhaltung des beste-

⁴⁵ Vgl. BFH v. 20. 8. 2003 – I R 61/01, BStBl. II 2004, S. 616.

⁴⁶ Vgl. BFH v. 8. 8. 2001 – I R 29/00, BStBl. II 2002, S. 392.

⁴⁷ Vgl. Frey/Weißgerber, Mantelkauf, GmbH 2002, S. 136; Köbler, DStR 2003, S. 1012 f.; Orth, Der Konzern 2003, S. 451; Roser, GmbH 2001, S. 1154.

henden Betriebes gewährleisten⁴⁸. Bei diesem weiten Verständnis der Zuführung von neuem Betriebsvermögen in Verbindung mit einem Betrachtungszeitraum von 5 Jahren dürfte die Mehrzahl der Unternehmen in Deutschland die sachliche Voraussetzung von § 8 Abs. 4 KStG erfüllen. Diese für sie günstige Auffassung ging selbst der Finanzverwaltung zu weit, so dass sie mit einem Nichtanwendungserlass reagiert hat, obgleich dieses Instrument üblicherweise für missliebige BFH-Entscheidungen reserviert ist⁴⁹. Da die zutreffende Abgrenzung der schädlichen Vermögenszuführung von dem Verständnis des Normzwecks abhängig ist, bedarf es dringend einer solchen Klärung, um für die Steuerpflichtigen die notwendige Sicherheit zu schaffen, ob eine Vermögenszuführung schädlich oder unschädlich ist. Aus dem Verständnis heraus, dass in den sog. Mantelkauffällen eine Durchbrechung des Trennungsprinzips nur ausnahmsweise aus Gründen der Missbrauchsbekämpfung in Betracht kommt, sollte an der gegenständlichen Betrachtungsweise nicht festgehalten werden⁵⁰. Außerdem erscheint auch eine schematische Erfassung aller Vermögenszugänge innerhalb eines fünfjährigen Betrachtungszeitraums nicht zielführend, da es an dem Bezug dieser Vermögenszuführungen zum Anteilseignerwechsel und damit der Veränderung des „personellen Substrats“ fehlt⁵¹. Daneben stellt sich die Frage, ob es für Zwecke des § 8 Abs. 4 KStG wirklich einer eigenständigen Abgrenzung des Betriebsvermögensbegriffs bedarf, der von § 4 Abs. 1 EStG abweicht und nur auf das Aktivvermögen abstellt. Würde dagegen auf das Nettovermögen im Sinne von § 4 Abs. 1 EStG abgestellt, wäre die fremdfinanzierte Investition stets unschädlich, was durchaus als sachgerecht erscheint.

Auch die für den Steuerpflichtigen grundsätzlich hilfreiche Sanierungsklausel ist mit erheblichen Rechtsunsicherheiten behaftet und bringt deswegen nicht die gewünschte Erleichterung in Sanierungsfällen⁵². Denn das Gesetz schließt die schädlichen Folgen von § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG gemäß § 8 Abs. 4 Satz 3 KStG nur für den Fall aus, dass die Zuführung neuen Betriebsvermögens „allein der Sanierung des Geschäftsbetriebs dient“. Mit diesem Abstellen auf das alleinige Dienen zur Sanierung will der Gesetzgeber Über-sanierungen ausschließen, die zu einer kurzfristigen Nutzung des vorhandenen Verlustvortrags führen. Im Ergebnis begründet diese Regelung eine gravierende Rechtsunsicherheit, die mit der Gefahr verbunden ist, dass bei der Gestaltung von Sanierungsmaßnahmen nicht wirtschaftliche Erwägungen dominieren, sondern die Erhaltung des Verlustvortrags im Mittelpunkt der

48 Vgl. *Frey/Weißgerber*, GmbHR 2002, S. 137; *Frotscher*, DStR 2002, S. 13 ff.

49 Vgl. BMF-Schreiben v. 17. 6. 2002 – IV A 2 – S 2745 – 8/02, BStBl. I 2002, S. 629.

50 Vgl. *Bock*, GmbHR 2004, S. 221 ff.

51 Vgl. *Bock*, GmbHR 2004, S. 223; *Dötsch*, Der Konzern 2004, S. 12.

52 Vgl. BMF-Schreiben v. 16. 4. 1999 – IV C 6 – S 2745 – 12/99, BStBl. I 1999, S. 456, Rz. 13 ff; *Lang*, in: Ernst & Young, KStG, Kommentar (Loseblatt), § 8 Rz. 1299.5 ff; *Frotscher*, in: *Frotscher/Maas*, KStG, Kommentar (Loseblatt), § 8 Rz. 190c; OFD Frankfurt a. M., Verfügung v. 3. 7. 2000 – S 2745 A – 22 – St II 13.

Sanierungsbemühungen steht. Dies ist nicht selten wirtschaftlich kontraproduktiv und rechtlich bedenklich, da es nicht Aufgabe des Steuerrechts sein kann, die Gestaltung wirtschaftlichen Handelns zu bestimmen.

d) Lösungsansätze

Im Anwendungsbereich von § 8 Abs. 4 KStG ist es dringend geboten, Rechtssicherheit zu schaffen und den Anwendungsbereich dieser Regelung zu präzisieren. Denn gegenwärtig stehen alle Kapitalgesellschaften mit Verlustvorträgen, bei denen ein mehrheitlicher Anteilseignerwechsel stattfindet, in der Gefahr, ihre steuerlichen Verlustvorträge zu verlieren. Bei der gegenwärtigen Gesetzeslage kann die erforderliche Rechtssicherheit von der Rechtsprechung wohl kaum geschaffen werden. Erforderlich ist vielmehr ein Handeln des Gesetzgebers, der Klarheit über die Zwecksetzung von § 8 Abs. 4 KStG schaffen muss. Dabei erscheint nur eine Lösung überzeugend, die grundsätzlich am Trennungsprinzip festhält und die Mantelkaufregelung auf ihren ursprünglichen Zweck der Missbrauchsbekämpfung zurückführt⁵³. Wenig überzeugend wäre dagegen die Schaffung eines zusätzlichen Tatbestandsmerkmals der wirtschaftlichen Identität im Bereich der Verlustnutzung von Körperschaften. Mit einer solchen Regelung würde ein rechtsformspezifisches Sonderrecht geschaffen, das allen Bestrebungen zur Verwirklichung einer rechtsformneutralen Besteuerung entgegensteht.

Um die schematische Anknüpfung an zeitliche Grenzen bei der Anteilsübertragung und der Zuführung von neuem Betriebsvermögens zu vermeiden, sollte stärker auf die inhaltliche Verknüpfung von Anteilsübertragung und Vermögenszuführung abgestellt werden. Nur wenn Anteilsübertragung und Vermögenszuführung ausschließlich mit dem Ziel erfolgen, einen Verlustvortrag zu nutzen, sollte die schädliche Rechtsfolge des § 8 Abs. 4 KStG eintreten⁵⁴. Abschließend kann festgehalten werden, dass es bisher im Bereich der Mantelkaufregelung anders als bei der Organschaftsregelung nicht gelungen ist, die Tatbestandsmerkmale präzise zu bestimmen, die zu einer Durchbrechung des Trennungsprinzips führen.

V. Überwindung der horizontalen Trennung

1. Entwicklung

Stand im Mittelpunkt von Organschaft und Mantelkauf die Überwindung der Trennung zwischen Gesellschafts- und Gesellschaftersphäre, so geht § 12 Abs. 3 UmwStG noch einen Schritt weiter und lässt den intersubjektiven Transfer von Verlustvorträgen zwischen Kapitalgesellschaften in Ver-

⁵³ Vgl. *Dötsch*, DStZ 2003, S. 29.

⁵⁴ Vgl. *Dötsch*, DStZ 2003, S. 30.

schmelzungs- und auch in Spaltungsfällen zu⁵⁵. Ausgangspunkt dieser mit dem UmwStG 1994 eingeführten Regelung war die Überlegung, eine steuerliche Determinierung der Verschmelzungsrichtung zu vermeiden. Sollte nämlich eine Verlust- mit einer Gewinngesellschaft verschmolzen werden, so war es vor dem Inkrafttreten der angesprochenen Regelung erforderlich, die Gewinn- auf die Verlustgesellschaft zu verschmelzen, um den steuerlichen Verlustvortrag zu erhalten⁵⁶. Wirtschaftlich war häufig die umgekehrte Vorgehensweise sinnvoll, nämlich die Verlust- auf die Gewinngesellschaft zu verschmelzen, dies führte aber bis 1994 zum Untergang der steuerlichen Verlustvorträge.

2. Begründung des intersubjektiven Verlusttransfers

Systematisch beinhaltet der intersubjektive Verlusttransfer in § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG eine der wenigen Durchbrechungen des steuerlichen Grundprinzips, wonach nur derjenige einen Verlust geltend machen kann, der ihn auch wirtschaftlich getragen hat⁵⁷. Zur Rechtfertigung dieser Durchbrechung kann angeführt werden, dass das gesamte UmwStG eine Durchbrechung des Grundsatzes der Subjektbindung stiller Reserven beinhaltet und einen intersubjektiven Transfer stiller Reserven ermöglicht. Ausgehend von der Zielsetzung des UmwStG, Umstrukturierungen steuerlich nicht zu beeinträchtigen, wenn das unternehmerische Engagement fortgeführt wird und eine Besteuerung der stillen Reserven gesichert ist, erscheint es nur folgerichtig, diesen Grundgedanken auch auf Verlustvorträge auszudehnen, um damit die steuerliche Determinierung der Verschmelzungsrichtung zu vermeiden.

Allerdings ist der intersubjektive Verlusttransfer zur Vermeidung von Missbräuchen mit Einschränkungen verbunden, die auf den ersten Blick Ähnlichkeiten mit der Mantelkaufregelung aufweisen, jedoch in Konzeption und Ausgestaltung deutliche Unterschiede erkennen lassen⁵⁸. Für den Fortbestand des Verlustvortrags kommt es nach § 12 Abs. 3 UmwStG auf die Fortführung der Verlustquelle in vergleichbarem Umfang in den folgenden fünf Jahren an⁵⁹. Steuerlich schädlich ist somit nur der Abbau der Verlustquelle, obgleich dies wirtschaftlich durchaus zweckmäßig sein kann⁶⁰. Un-

55 Vgl. *Dötsch et al.*, UmwStR, 5. Aufl. 2003, S. 393, Rz. 46 f.; *Frotscher*, in: *Frotscher/Maas*, UmwStG, § 12 Rz. 47 f.; *Widmann*, in: *Widmann/Mayer*, UmwR, Kommentar (Loseblatt), § 12 UmwStG, Rz. 393 ff., Rz. 552, 582 ff.

56 Vgl. BFH v. 8. 4. 1964, BStBl. III 1964, S. 306, BFH v. 5. 11. 1969, BStBl. II 1970, S. 149; *Knepper*, DStR 1994, S. 1797.

57 Vgl. *Frotscher*, in: *Frotscher/Maas*, UmwStG, Kommentar (Loseblatt), § 12 Rz. 52; *Herzig/Wagner*, DStR 2003, S. 231.

58 Vgl. *Dötsch et al.*, UmwStR, 5. Auflage, 2003, S. 401, Rz. 65 ff.

59 Vgl. *Hofmeister*, in: *Wassermeyer/Mayer/Rieger* (Hrsg.), *Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht*, S. 419 ff.

60 Vgl. *Frotscher*, in: *Frotscher/Maas*, UmwStG, Kommentar (Loseblatt), § 12 Rz. 70.

schädlich ist aber im Anwendungsbereich von § 12 Abs. 3 UmwStG die Zuführung von Betriebsvermögen, da diese Regelung nur den Abbau der Verlustquelle sanktioniert, nicht aber deren Auf- und Ausbau⁶¹.

3. Beurteilung

Die Unterschiedlichkeit der Konzeption von § 8 Abs. 4 KStG und § 12 Abs. 3 UmwStG ist unter Gestaltungsaspekten interessant, kann aber unter normativen Gesichtspunkten kaum überzeugen. Unter Gestaltungsaspekten kann nämlich die Verschmelzung von einer Verlust- auf eine Gewinn-gesellschaft günstiger sein als ein Vorgang in umgekehrter Richtung⁶². Denn die Übertragung der Verlustgesellschaft löst § 12 Abs. 3 UmwStG aus, während die Übertragung der Gewinn- auf die Verlustgesellschaft zu einem Anwendungsfall von § 8 Abs. 4 KStG führen kann, was häufig sehr viel restriktiver wirkt. Die Gegensätzlichkeit der Konzeption beider Regelungen ist auffallend. Während es im Zusammenhang mit § 8 Abs. 4 KStG entscheidend auf das personelle Substrat ankommt (mehrheitliche Anteilsübertragung), spielt dieser Aspekt bei § 12 Abs. 3 UmwStG keine Rolle. Auch beim sachlichen Substrat ist eine erhebliche Disparität festzustellen. Bei § 12 Abs. 3 UmwStG ist nur der Abbau der Verlustquelle schädlich, während § 8 Abs. 4 KStG ausdrücklich in der übermäßigen Zuführung von neuem Betriebsvermögen den schädlichen Vorgang erblickt. Systematisch erscheint es geboten, eine einheitliche Konzeption der Verlustnutzung zu entwickeln, die darin bestehen könnte, die steuerliche Sanktionierung in beiden Fallgruppen auf den eigentlichen Kern, nämlich die Missbrauchsbekämpfung zu reduzieren, die es jedoch an Tatbestandsmerkmalen festzumachen gilt.

VI. Systembedingte Einschränkung der Verlustverrechnung

1. Entwicklung

Mit dem Übergang zum Halbeinkünfteverfahren wurde eine Regelung in § 8b Abs. 3 KStG verankert, die Kapitalgesellschaften die Nutzung von Verlusten aus der Beteiligung an anderen Kapitalgesellschaften untersagt. Dabei ist unstreitig, dass die Obergesellschaft einen Vermögensverlust erleidet, wenn sie ihre Beteiligung nur mit Verlust veräußern kann oder eine Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an der Untergesellschaft vornehmen muss. Stellt man sich strikt auf den Boden des Trennungsprinzips, so gebietet das

61 Vgl. *Dötsch et al.*, UmwStR, 5. Aufl., 2003, S. 408, Rz. 75; *Frotscher*, in: *Frotscher/Maas*, KStG, Kommentar (Loseblatt), § 12 UmwStG, Rz. 65; wegen des Umfangs des verlustverursachenden Betriebs gelten lt. BMF-Schreiben v. 16. 4. 1999 – IV C 6 – S 2745 – 12/99, BStBl. I 1999, S. 458, Rz. 38 die Ausführungen zu § 8 Abs. 4 KStG entsprechend.

62 Vgl. *Dötsch*, DStZ 2003, S. 26 f.

objektive Nettoprinzip die steuerliche Berücksichtigung dieses Beteiligungsverlustes bei der Obergesellschaft. Aber genau diese Konsequenz wird durch § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG in der zweiten Stufe der Gewinnermittlung suspendiert, womit sich die Frage nach der Rechtfertigung dieser steuerlichen Nichtberücksichtigung eines eingetretenen Vermögensverlustes stellt⁶³. Der abstrakte Hinweis auf die Nichtberücksichtigung eventueller Veräußerungsgewinne nach § 8b Abs. 2 KStG greift zu kurz, da die Obergesellschaft tatsächlich einen Vermögensverlust erlitten hat, dessen Existenz sich nicht durch den Hinweis auf die Behandlung eines hypothetischen Gewinns relativieren lässt⁶⁴.

2. Begründung der Durchbrechung

Von Bedeutung ist in diesem Zusammenhang das Argument, dass Gewinne und Verluste einer Kapitalgesellschaft eine Reflexwirkung auf der Gesellschafterebene entfalten und den Wert der Anteile beeinflussen. Im Verlustfall kann diese Reflexwirkung Ausgangspunkt einer mehrfachen Nutzung des gleichen originären Verlustes sein, da neben die unmittelbare Nutzung bei der verursachenden Gesellschaft die mittelbare Nutzung auf der oder den Gesellschafterebenen treten kann⁶⁵.

Im Bereich der Körperschaftsteuer soll diese mehrfache Verlustnutzung durch § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG vermieden werden. Damit steht diese Regelung in einem systematischen Zusammenhang nicht nur mit § 8b Abs. 2 KStG, sondern auch mit § 8b Abs. 1 KStG. Beide Regeln schließen im Gewinnfall die Berücksichtigung von Beteiligungserträgen aus und vermeiden damit die körperschaftsteuerliche Mehrfachbelastung von Gewinnen. Dieser systematische Zusammenhang, in den § 8b Abs. 3 KStG eingebettet ist und der die körperschaftsteuerlichen Einmalberücksichtigung von Gewinnen und Verlusten zum Gegenstand hat, bildet die Rechtfertigung für die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips in § 8b KStG.

Allerdings darf in diesem Zusammenhang nicht übersehen werden, dass die Verbindung zwischen dem Verlust der Gesellschaft und der Wertentwicklung der Anteile sowohl dem Grund als auch der Höhe nach sehr volatil ist. So mindern Anlaufverluste der Gesellschaft nicht zwingend den Wert der Anteile und auch spätere Verluste der Gesellschaft korrespondieren nur ausnahmsweise mit betragsgleichen Wertminderungen der Anteile. Vielmehr wird die Wertentwicklung der Anteile primär von den Gewinn- und Verlusterwartungen der Anteilseigner geprägt.

63 Vgl. *Herzig*, DB 2003, S. 1466.

64 Vgl. *Kessler*, in: *Herzig/Günkel/Niemann* (Hrsg.), StbJb 2000/2001, 2001, S. 365 f.

65 Vgl. *Kessler*, in: *Herzig/Günkel/Niemann* (Hrsg.), StbJb 2000/2001, 2001, S. 354 f.

Zutreffend ist jedoch, dass zumindest über die Totalperiode einer Gesellschaft das Totalergebnis der Gesellschaft an die Gesellschafter ausgekehrt wird. Soll nun aber nach dem Plan des Gesetzgebers in der körperschaftsteuerlichen Sphäre nur eine einmalige Berücksichtigung von Gewinnen und Verlusten erfolgen, und zwar primär auf der Gesellschaftsebene, so ist die Nichtberücksichtigung von Beteiligungsverlusten und -erträgen in § 8b KStG grundsätzlich konsequent, jedoch kann diese Behandlung auf der Grenze zwischen der einkommen- und körperschaftsteuerlichen Sphäre zu Verwerfungen führen, die nicht weiter erörtert werden sollen.

3. Einschränkungen

Ein grundsätzliches Problem stellt sich jedoch, wenn die Regelung in § 8b Abs. 3 KStG nicht zur Verhinderung einer doppelten Verlustnutzung führt, sondern einer einmaligen Verlustnutzung entgegensteht. Eine solche Problematik stellt sich stets in Liquidationsfällen, wenn die zu liquidierende Kapitalgesellschaft an ihre Mutterkapitalgesellschaft nur Kapitalrückzahlungen in einer Höhe vornehmen kann, die hinter den Einlagen des Gesellschafters zurückbleiben⁶⁶. Bei dieser Konstellation kommt es zwingend zu einem Beteiligungsverlust auf der Gesellschafterebene, dem definitionsgemäß ein entsprechender Verlust bei der Liquidationsgesellschaft entsprechen muss. Dieser Liquidationsverlust findet auf der Gesellschafterebene wegen § 8b Abs. 3 KStG keine Berücksichtigung und kann regelmäßig auch bei der zu liquidierenden Gesellschaft nicht mehr mit steuerlicher Wirkung geltend gemacht werden⁶⁷. Damit schießt § 8b Abs. 3 KStG in diesen Fällen deutlich über sein eigentliches Ziel hinaus und verhindert eine einmalige Verlustnutzung. Diesem Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip könnte mit einer teleologischen Reduktion von § 8b Abs. 3 KStG begegnet werden. Sollte sich diese Möglichkeit nicht als gangbar oder zweckmäßig erweisen, müsste wohl der Gesetzgeber tätig werden. Eine ähnliche Asymmetrie kann sich im Zusammenhang mit einbringungsgeborenen Anteilen innerhalb der Sperrfrist einstellen, wenn es zunächst zu einem steuerlich irrelevanten Beteiligungsverlust kommt, dem noch innerhalb der Sperrfrist ein steuerpflichtiger Beteiligungsertrag folgt⁶⁸. Zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen erscheint es notwendig, zunächst den steuerpflichtigen Beteiligungsgewinn um den früheren steuerlich irrelevanten Beteiligungsverlust zu vermindern, da nur insoweit ein wirklicher Gewinn entstanden ist.

Zu Verwerfungen in diesem Bereich kommt es auch nach Einführung der fünfprozentigen Pauschalierung in § 8b Abs. 5 KStG. Denn diese Pauschalierung erstreckt sich nur auf Beteiligungserträge, nicht aber auf Betei-

66 Vgl. *Kessler*, DB 2002, S. 2238.

67 Vgl. *Herzig*, DB 2003, S. 1467.

68 Vgl. *Reinhardt*, BB 2003, S. 1149.

ligungsverluste⁶⁹. Wegen dieser Asymmetrie werden sich Körperschaften gegen Teilwertabschreibungen auf Kapitalgesellschaftsanteile zur Wehr setzen, da die spätere Wertaufholung in Höhe von 5 % der Zuschreibung zu einem steuerpflichtigen Gewinn führt, selbst wenn im Ergebnis nur die Ausgangslage wieder hergestellt wird. Sachgerecht wäre es in diesen Fällen, eine Zuschreibung so lange nicht in den Anwendungsbereich der fünfprozentigen Pauschalregelung einzubeziehen, so lange die Zuschreibung nur frühere steuerlich irrelevante Teile der Abschreibung ausgleicht.

VII. Fazit

Unbeschadet der zentralen Stellung des Trennungsprinzips im Körperschaftsteuerrecht, die mit der Rechtsprechung zur Liebhaberei noch gefestigt worden ist, kommt es gerade in Verlustfällen zu gewichtigen Durchbrechungen des Trennungsprinzips, die insbesondere begründet werden mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, wirtschaftspolitischen Überlegungen und systembedingten Erwägungen. Dabei ist von Interesse, dass inzwischen alle Durchbrechungen des Trennungsprinzips gesetzlich kodifiziert sind. Beträchtliche Probleme werfen die Kodifikationen auf, die der standardisierten Bekämpfung von Missbräuchen dienen wie § 8 Abs. 4 KStG und die Einschränkung in § 12 Abs. 3 UmwStG. Hier mangelt es insbesondere an der dringend gebotenen Rechtssicherheit. Im Vergleich dazu besteht bei der Verlustverrechnung im Organkreis ein vergleichsweise hohes Maß an Rechtssicherheit, hier resultiert der Änderungsbedarf aus den europarechtlichen Vorgaben und den Rahmenbedingungen des Steuerwettbewerbs, die es auch in Deutschland geboten erscheinen lassen, Überlegungen in Richtung auf eine moderne Gruppenbesteuerung anzustellen. Hinsichtlich der systembedingten Versagung der Verlustnutzung in § 8b Abs. 3 KStG konnte gezeigt werden, dass diese Regelung der Einschränkung bedarf, wenn Sie nicht die Doppelberücksichtigung von Verlusten verhindert, sondern zur Nichtberücksichtigung von Verlusten im Bereich der Körperschaftsteuer führt.

69 Vgl. *Dötsch/Pung*, DB 2004, S. 153 f.; *Herzig*, DB 2003, S. 1463.

Diskussion

zu den Referaten von Prof. Dr. *Markus Heintzen*
und Prof. Dr. *Norbert Herzig*

Leitung
Werner Widmann

Widmann:

Wie nicht anders zu erwarten, liegen mir bereits einige Wortmeldungen für unsere Diskussion vor. Als erster hat sich Herr Prof. Dr. *Lehner* gemeldet, wobei es spannend ist, die Verbindungslinie zwischen den beiden Referaten herauszufinden.

Prof. Dr. Lehner

Die Frage, meine sehr verehrten Damen und Herren, die sich nach den glänzenden Referaten aus verfassungsrechtlicher Sicht stellt, konzentriert sich natürlich auf die Problematik „Schutz des objektiven Nettoprinzips und Verankerung des objektiven Nettoprinzips im Grundrecht des Art. 14“. Und dazu würde ich gern Stellung nehmen, zumal Herr Kollege *Heintzen* zwar die Thesen, die ich auf meinem Münchener Symposium zur Problematik der Verluste im nationalen und im internationalen Steuerrecht entwickelt habe, zwar sehr freundlich, aber doch auch sehr dezidiert zurückgewiesen hat. Ausgangspunkt der Überlegungen, Herr *Heintzen* da stimmen wir voll und ganz überein, ist, dass Art. 14 GG natürlich nicht den Verlust oder den Verlustvortrag als solchen schützt. Das ist klar. Vielleicht wird sich unsere Auffassung diesbezüglich auch noch ändern. Aber was Art. 14 GG schützt, das ist der positive Ertrag, den der Steuerpflichtige erzielt und den er als Kompensationspotential benötigt, um einen früheren Verlust auszugleichen. Insofern ist dieser positive Ertrag indisponibel und steht deshalb für Zwecke der Besteuerung nicht zur Verfügung. Dieses Ergebnis folgt aus der Rechtsprechung des BVerfG zur Privatnützigkeitsgarantie des Art. 14 GG. Denn diese Privatnützigkeitsgarantie schützt die grundsätzliche Verfügungsbefugnis des Einkommenserzielers über sein Einkommen, das ihm Grundlage privater Initiative sein soll. Und wenn wir uns die unternehmerische Betätigung, die dann zum Verlust führt oder auch zum positiven Ertrag führt, ansehen, so ist das nichts anderes als Betätigung in diesem sensibelsten Kernbereich der Privatnützigkeitsgarantie des Art. 14 GG. Und, das sei hier nebenbei bemerkt, mit dieser Tätigkeit zielt der Unternehmer ja nicht nur darauf, seine Einkommensquelle zu sichern, sondern auch eine Steuerquelle zu schaffen bzw. zu erhalten. Er ist damit letztlich auch gemeinwohldienlich tätig. Ein letztes Wort möchte ich noch zu einem sehr, sehr wichtigen Bereich sagen. Es geht um die Entscheidungsfreiheit, um den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers im Bereich des objektiven Nettoprinzips. Seit den

ersten Entscheidungen des BVerfG – KM-Pauschale, Aufsichtsratsvergütungen – bis hin zu der Entscheidung über die Berücksichtigung von Verlusten im Bereich der beweglichen Einkünfte hat sich das BVerfG zum objektiven Nettoprinzip so geäußert, als gäbe es den Gleichheitssatz noch uneingeschränkt in der Form des ursprünglichen Willkürverbots, als Gebot der bloßen Sachgerechtigkeit mit einem weiten Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers. Das ist ein ganz eklatanter Gegensatz zu der Entwicklung, die die Rechtsprechung im Bereich des subjektiven Nettoprinzips genommen hat. Nun haben wir, was das subjektive Nettoprinzip anbelangt, klare verfassungsrechtliche Vorgaben in Gestalt der Menschenwürde, in Gestalt von Ehe und Familie, und so weiter. Zum objektiven Nettoprinzip hat die Rechtsprechung bislang keine vergleichbaren Konkretisierungen erarbeitet. In diese Lücke tritt nun Art. 14 GG. Er enthält die für das objektive Nettoprinzip zu konkretisierenden verfassungsrechtlichen Vorgaben. Für die Verlustproblematik folgt aus der Privatnützigkeitsgarantie, dass positive Einkünfte, die für eine Verlustkompensation indisponibel sind, steuerlich nicht belastet werden dürfen.

Prof. Dr. Heintzen

Ja, ich würde schon jetzt ganz gern auf Herrn *Lehner* antworten. Weil Sie Recht haben, ohne dass das vielleicht im Raum hier deutlich geworden ist: Mein Referat ist auch eine Auseinandersetzung mit Ihrem Referat. Wenn man bei der Ausgangslage ansetzt, nämlich bei der Frage Art. 3 oder Art. 14, kann man feststellen, dass beide Grundrechte stark gesetzbezogen sind. In Art. 3 Abs. 1 bekommt man es mit Vergleichsrelationen zu tun, die der Steuergesetzgeber ausgestaltet, in Art. 14 Abs. 1 heißt es ausdrücklich, dass auch der Inhalt, nicht nur die Schranken, sondern auch der Inhalt vom Gesetzgeber ausgestaltet werden. Das erklärt, warum wir uns hier, Sie mit Art. 14, ich mit Art. 3, neue Modelle zur Kontrolle des Steuergesetzgebers überlegen können. Man könnte die These aufstellen, den Art. 3 und Art. 14 gebe es seit 1949 und auf einmal, so im Jahre 2002, komme Herr *Lehner*, und im Jahre 2004 komme Herr *Heintzen* auf die Idee, daraus etwas abzuleiten. Das lässt sich damit erklären, dass in der Zwischenzeit, ohne dass seit 1949 Art. 3 Abs. 1 oder Art. 14 Abs. 1 GG geändert worden wäre, der Gesetzgeber zahlreiche Regelungen über Verluste geschaffen hat. Jetzt ist die Frage, wie geht man am besten mit diesen Regelungen um, geht man über Art. 3 oder geht man über Art. 14. Insoweit würde ich, und jetzt komme ich unmittelbar zu Ihren Ausführungen, Art. 3 für die günstigere Ausgangsposition halten. Sie haben Recht, ich habe etwas vereinfacht, indem ich gesagt habe, geschütztes Vermögensgut bei Art. 14 sei nicht der Verlust, sondern das Vermögen als solches; das war eine Vereinfachung. Sie haben bei Art. 14 Abs. 1 GG den positiven Ertrag, das Kompensationspotential, hervorgehoben. Dazu hätte ich die Frage, ob Sie nicht ein Problem insoweit bekommen, als dass Sie nur auf das Positive beim Vermögen abstellen. Gerade diese Ungleichbehand-

lung, die in dem Thema liegt und die dieses Thema so kompliziert macht, würden Sie damit sogar auf einer verfassungsrechtlichen Ebene fortsetzen. Ich halte den formalen Art. 3 Abs. 1 GG für besser, weil er diese Frage offen lässt. Wenn Sie positiv argumentieren, haben Sie das Problem, dass Sie auf Verfassungsebene bestimmte Begrifflichkeiten, etwa den Begriff der unechten Verluste, auch fassen müssen und dabei bekomme ich als Verfassungsrechtler, ich gebe es zu, kalte Füße. Also wenn der Steuerrechtsspezialist das Definitionsproblem nicht in den Griff bekommt, wie soll dann der Verfassungsinterpret, der im Grundsatz 5 – 6 Wörter interpretieren soll, mehr hat er ja nicht, das Problem in den Griff bekommen. Da sollte man es vielleicht doch bei der verfassungsrechtlich formalen Gleichheitsrelation des Art. 3 belassen, also wenig auf die Verfassungsebene heben und das dann mit zugegebenermaßen formalen verfassungsrechtlichen Maßstäben in den Griff zu bekommen versuchen. Ich gebe aber zu, dass, wenn man Ihren Weg geht, Herr *Lehner*, wir, nachdem wir unterschiedliche Wege gegangen sind, uns im Ergebnis wieder treffen.

Prof. Dr. Schön

Vielen Dank. Herr *Lehner*, ich darf auch einfach einen weiteren Versuch machen, Ihre Position da etwas zu unterstützen. Ich glaube, das Spannende an dem Vortrag von Herrn *Heintzen* war für alle Zuhörer der Versuch, aus einer sehr allgemeinen grundsätzlichen Perspektive unserer Verfassung nun wirklich den roten Faden zu ziehen bis in unsere spezifischen Probleme der Buchverluste und des Art. 14 GG. Ich glaube, man muss zwei methodische Vorbemerkungen machen. Zunächst einmal: Das Verfassungsgericht selbst hat ja in den letzten 50 Jahren eine gewisse Optimierungstendenz hinsichtlich der Wirkkraft der Grundrechte in vielen Bereichen entfaltet, die dazu führen, denken wir an den Mieterschutz oder denken wir an die Meinungsfreiheit, dass letztlich früher privatrechtlich oder in anderen einfachrechtlichen Gebieten konturierte Fragen im Verfassungsrecht durchterminiert werden. Und ich sehe oder ich empfinde hinter den Überlegungen von Herrn *Heintzen* einfach eine grundsätzliche Skepsis, die weit über steuerrechtliche Fragen hinausgeht, gegenüber dieser verfassungsmaximierenden Tendenz, die ja zu einer weitgehenden Durchdringung fast aller Rechtsgebiete mit verfassungsrechtlichen Vorgaben geführt hat. Die Habilitation von seinem früheren Kollegen Jestaedt ist ja auch ein deutliches Beispiel für genau diese Tendenz: zurück zu den Quellen, zurück zu dem Stand von 1949.

Ich glaube, wenn wir das Verfassungsgericht und das Verfassungsrecht als Determinante im Steuerrecht einsetzen wollen, müssen wir akzeptieren, dass sehr, sehr vieles verfassungsrechtlich geboten ist, worüber die Väter des GG im Jahre 1949 nicht nachgedacht haben. Und die großen Enttäuschungen mit den verfassungsrechtlichen Urteilen der 60er und 70er Jahre, ich denke etwa an die Inflationsberücksichtigung im Zinsurteil oder die wirklich

kärgliche Bemessung von Familienabzügen, sind ja gerade darauf zu stützen, dass das Verfassungsgericht sich dieser Aufgabe verweigert hat. Also, zurück nach 49, lieber *Markus Heintzen*, möchte ich dann doch nicht.

Dann ist da die Frage, ob man so weit gehen soll, was ja etwa auch die Tendenz in den Schriften von Herrn *Kirchhof* ist, ganz weitgehende geradezu durchdeterminierte Vorgaben, die dann auch der einfache Gesetzgeber gar nicht mehr ändern kann, aus der Verfassung herauszulesen. Das darf es dann auch vielleicht wieder nicht sein. Jedenfalls das Gericht ist, von wenigen Entscheidungen abgesehen, so weit nicht gegangen.

Die Mittellösung ist eigentlich eine doppelte Lösung. Das Gericht hat gesagt, wir müssen Art. 3 Abs. 1 und jetzt Herr *Lehner*, würde ich sagen, auch den Art. 14 Abs. 1 bereichsspezifisch anwenden. Wir müssen Maßstäbe entwickeln für das Steuerrecht, die wir in anderen Gebieten nicht brauchen. Weil wir dort Zweckmäßigkeitüberlegungen haben, Verhältnismäßigkeitüberlegungen, die wir ja alle im Steuerrecht, weil der Fiskalzugriff immer unbegrenzt und unmessbar ist, nicht anwenden können. Und die Lösung des Rätsels ist eigentlich die Idee der Folgerichtigkeit. Folgerichtigkeit, die dem Gesetzgeber einen ersten Zugriff überlässt, in der Determinierung etwa eines Einkommensbegriffs, in der Determinierung eines Verlustbegriffs, aber ihn dann auch stark zur inhaltlichen Konsequenz zwingt. Und genau über den Weg kommt man vielleicht doch noch zu etwas schärferen Kanten und etwas schärferen Vorgaben für die Gesetzgebung, indem man einfach zur Folgerichtigkeitsdebatte zwingt. Und, Herr *Lehner*, bei Art. 14 würde ich es genau so machen. Natürlich steht in Art. 14 nichts über Verluste. Es steht noch nicht mal da drin, wie das Einkommen zu bemessen ist, das ist übrigens die große offene Flanke des Halbteilungsbeschlusses. Die Vorstellung, eine Halbteilung anzuordnen ohne verfassungsrechtlich zu wissen, wie das Einkommen, das ich da halbiere, überhaupt aussieht (damals war ja sogar von Bruttoeinkommen oder von Nettoeinkommen die Rede) das war ja alles noch nicht zu Ende gedacht. Also auch da hat der Gesetzgeber im Rahmen von Art. 14 einen Definitionsvorbehalt, aber auch einen Folgerichtigkeitszwang. Er muss auch da sachgerecht argumentieren. Wenn er selber nach ESt-Recht zu Verlusten kommt, dann ist er gewissermaßen auch im Verfassungsrecht daran gebunden und muss akzeptieren, dass es sich um Substanzeingriffe handelt, die man dann nicht noch belasten kann. Und vielleicht ist der Mittelweg dann doch die sinnvolle Lösung.

Prof. von Groll

Ich möchte an Herrn *Schön* anknüpfen und eigentlich nicht nur dem Theoretiker, sondern auch dem Praktiker empfehlen, diese neuen Gesichtspunkte der Systemwidrigkeit und Folgerichtigkeit hier zu benutzen. Er hilft gerade bei der Verlustbetrachtung, weil sich nämlich der Gesetzgeber, was immer er mit Verlusten angestellt hat, letztlich in das System des § 2 EStG eingeordnet

hat, indem er sich, durch die Bezugnahme auf § 2 I, § 2 II, bis hin zum § 2 III EStG die Maßstäbe des ESt-Rechts zu eigen macht. Folglich muß er sich mit anderen Worten auch bei Sonderabschreibungen usw. daran messen lassen, dass er bis dahin genau der Schiene des ESt-Rechts folgt und das hat seinen *Niederschlag* gefunden. Der Gesetzgeber reduziert ja reichlich Unklares und Unverständliches. Nun hat er einmal etwas systematisch Richtiges gemacht, wengleich in schrecklicher Umgebung, muss man sagen. Doch nicht umsonst hat er die Verluste eines Tages „negative Einkünfte“ genannt.

Demgemäß sind die Vorgaben nach gegenwärtigem Recht ziemlich eindeutig: Wenn er tatsächlich, was gestern erörtert worden ist, bestimmte negative Einkünfte zur Kompensation nicht mehr zulassen will, weil ihm irgendwelche Verluste nicht mehr gefallen, dann muss er zur Wurzel gehen, aber er kann nicht im Rahmen des ESt-Rechts systemwidrigerweise Beschränkungen schaffen, die da nicht hingehören.

Prof. Dr. Heintzen

Ich möchte zwei kurze Antworten geben. Nach 1949 will ich sicherlich nicht zurück. Was ich aus Art. 3 Abs. 1 GG interpretiere, hätte man 1949 so auch nicht herausgeholt. Ich habe die neue Formel des BVerfG genommen und habe sie steuerrechtsspezifisch etwas verschärft, so dass ich denke, dass ich der Gegenwart so halbwegs auch im Bereich der Verfassungsdogmatik nahe gekommen bin. Wichtig scheint mir, was eben zu dem Punkt Widerspruchsfreiheit, Folgerichtigkeit gesagt worden ist. Ich greife dabei die Formulierung offene Flanke auf. Eine gewisse „offene Flanke“ in meinem Referat war, dass ich aus Zeitgründen viel über Verlustberücksichtigung ausgeführt habe, aber relativ wenig über Verlustentstehung. Aber in der Tat muss man auch die verfassungsrechtlichen Maßstäbe so formulieren, dass der Gesetzgeber gezwungen ist, dass er, wenn er bei der Verlustberücksichtigung negative Regelungen einführt, nachweist, dass er diese mit seinen Regelungen über die Verlustentstehung vorher abgeglichen hat. Wenn sich nachweisen lässt, das ist nicht geschehen, das war z. B. wieder eine Nacht-und-Nebel-Aktion im Vermittlungsausschuss in Berlin und keiner weiß im Nachhinein mehr, wie das zustande gekommen ist, ja gut, dann muss auch ein Verfassungsrechtler so mutig sein zu sagen, die Norm springt über die Klinge. Und da ist ein gewisses Problem, nämlich das Problem, dass die Gerichte relativ zurückhaltend sind. Ich habe versucht, in meinem Vortrag verfassungsrechtlich ehrlich zu bleiben. Ich habe im Vorfeld des Vortrags einiges an Literatur gelesen. Wenn es Literatur von Steuerrechtlern war, hatte ich oft den Eindruck, dass Erwartungen an die Verfassung herangetragen werden, die sich nicht einhalten lassen. Deswegen habe ich die Erwartungen zurück genommen, denke aber trotzdem, dass ich die Latte nicht auf 1949 zurückgelegt habe, sondern dass sie relativ hoch ist.

Sarrazin

Ich habe gerade zu diesem Punkt noch eine Frage. Und zwar, was diese Verlustentstehung und spätere Verlustberücksichtigung angeht. Mir kommt das jetzt fast so vor, als ob das Verfassungsrecht eingesetzt wird als Bestrafung und Erziehungsmaßnahme für den Gesetzgeber. Und das kann doch eigentlich nicht sein. Hier wird ein Gegensatz aufgebaut, den ich vom Demokratieverständnis her nicht so ganz nachvollziehen kann. Es geht doch eigentlich häufig darum, dass gewisse steuerpolitische Vorstellungen verrechtlicht werden und sogar „verfassungsrechtlich“ werden und damit dem Gesetzgeber ein relativ enger Handlungsspielraum angewiesen wird. Der Gesetzgeber ist aber demokratisch legitimiert, das sind die freigewählten Abgeordneten des deutschen Volkes. Er muss schließlich in der Lage sein, auf eine neue Situation zu reagieren, weil man die fiskalischen Zwecke einer Steuer nicht ausklammern darf. Und wenn er z. B. konfrontiert ist mit der Tatsache, dass in derartigem Umfang Verluste aufgelaufen sind und er jetzt Schwierigkeiten hat, die laufende Einnahmesicherung über die Steuer zu gewährleisten, dann muss man ihm doch einen gewissen Handlungsspielraum zubilligen. Selbst wenn er früher mal einen Fehler gemacht hat, als Ergebnis des Vermittlungsausschusses, das von beiden Kammern des Parlaments akzeptiert worden ist, dann muss ihm doch eine Korrektur erlaubt sein. Und da hatte ich Sie jetzt so verstanden, dass Sie sagten, dann müsste man an die Subventionstatbestände rangelassen, an die Verlustentstehungstatbestände. Wollen Sie denn nun verlangen, dass der Gesetzgeber rückwirkend der Verlustentstehung die Rechtsgrundlage entzieht? Das werden Sie doch nicht verlangen. D. h. diese Verluste sind ja entstanden, die kann der Gesetzgeber gar nicht mehr anders einfangen. Er kann nur für die Zukunft Regelungen treffen. Aber wenn er jetzt für die Zukunft so etwas wieder anfängt, Einschränkungen beim Subventions- oder Verlustentstehungstatbestand, dann kann er ja aufgelaufene Verluste damit nicht rückgängig machen. Dann müsste er ja schon rückwirkend wiederum in den Subventions- oder Verlustentstehungstatbestand eingreifen und das wollen Sie doch wahrscheinlich auch nicht. So dass doch hier der Gesetzgeber einen gewissen Handlungsspielraum im Rahmen der künftigen Verrechnung von Verlusten haben muss.

Prof. Dr. Heintzen

Wir sind nicht weit auseinander. Natürlich will ich keine Verletzungen des verfassungsrechtlichen Rückwirkungsverbotes. Ich habe mit der Erforderlichkeit und mit der Verhältnismäßigkeit argumentiert. Erforderlichkeit verlangt ein Alternativmittel. Das muss ein Mittel sein, das verfassungsrechtlich zulässig ist. Wenn Vertrauensschutz der Abschaffung von Subventionstatbeständen entgegensteht, dann gibt es kein Alternativmittel, und wenn es kein Alternativmittel gibt, dann ist das Ansetzen des Gesetzgebers auf der Ebene der Verluste insoweit nicht anzugreifen. Ich bin nicht der Meinung,

dass ich dem Gesetzgeber all zu sehr den Spielraum eingeschränkt habe. Ich habe unterschieden zwischen einer Verhaltensnorm und einer Kontrollnorm und habe auch gesagt, diese Kontrollnorm greife erst ein, wenn die Verfehlung der verfassungsrechtlichen Vorgaben, über die man unterschiedlicher Auffassung sein kann, offensichtlich und schwerwiegend ist. Und ich glaube, mit diesen beiden Kriterien habe ich dem, was Sie ausgeführt haben, insoweit Rechnung getragen, dass ich fast meine, dass wir in der Sache gar nicht auseinander sind.

Prof. Dr. Lehner

Der Vertrauensschutz ist im Bereich der Lenkungsnormen stärker ausgeprägt als im Bereich der Fiskalzwecknormen, weil der Steuerpflichtige eine Erwartung bzw. eine Zielsetzung des Gesetzgebers erfüllt und darauf vertraut, dass das „Angebot“ des Gesetzgebers Bestand hat.

Prof. Dr. Hey

Ich darf noch einmal anknüpfen an die Frage, ob § 2b EStG nur ein Problem der Verlustberücksichtigung oder auch des Vertrauensschutzes ist. Und ich meine, dass wir nicht einfach die Mittel austauschen können. Vielmehr führt die Verlustverrechnungsbeschränkung mittelbar ebenfalls zu einer rückwirkenden Abschaffung von Subventionstatbeständen. Wir können nicht sagen, weil die rückwirkende Abschaffung der Subventionstatbestände verfassungswidrig wäre, ist dies kein geeignetes Mittel und also weichen wir auf eine Beschränkung der Verlustberücksichtigung für die Zukunft aus. Das hilft nichts, wenn die Maßnahmen wirkungsgleich sind. Zumal ja noch hinzu kommt, dass, wenn wir über mildere Mittel sprechen, die Verlustbeschränkung auch für die Zukunft wirkt und also über das Ziel der rückwirkenden Subventionsabschaffung hinausgeht. Spezifischer ist es in jedem Fall, an den ursprünglichen Subventionstatbeständen anzusetzen. Von daher meine ich nicht, dass es sich gegenüber der rückwirkenden Abschaffung der die Verluste verursachenden Subventionstatbestände um ein milderes Mittel handelt. § 2b EStG wäre folglich anhand der Maßstäbe zur Rechtfertigung einer rückwirkenden Aufhebung von Steuervergünstigungen zu messen, wie sie das BVerfG etwa in der Schiffbaubeteiligung aufgestellt hat.

Prof. Dr. Heintzen

Ich sehe nach wie vor nicht, dass das Modell, das ich entwickelt habe, die Einwände, die Sie vorgetragen haben, nicht aufzunehmen in der Lage ist, wobei ich zugebe, dass ich zur Verlustentstehung aus zeitlichen Gründen wenig habe sagen können, so dass die Frage offen blieb, wo genau der Vertrauensschutz, der sich auf die Verlustentstehung bezieht, im Hinblick auf Verlustberücksichtigung in die gesetzliche Regelung eingreift und mit welchen Mechanismen, etwa beim Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und dort

auf einer Stufe. Und wenn man bei der Betrachtung der Verlustentstehung zu einem Ergebnis kommt, dass einen Verfassungsjurist zögern lässt, bleibt die Rechtsfolge noch zu klären.

Dr. Englisch

Ich wollte mich ausdrücklich noch einmal der Ansicht von Prof. *Schön* anschließen, dass man gerade im Bereich der überperiodischen Verlustberücksichtigung keinen scharfen Gegensatz aufbauen sollte zwischen dem Grundrecht der Eigentumsfreiheit und dem Art. 3. Ich meine eben auch, dass es hier eher zu einem Zusammenspiel der beiden Grundsätze kommt. Wie Herr Prof. *Lehmer* ja besonders herausgestellt hat, bricht Art. 14 die rein periodische Betrachtungsweise auf. Insofern kann man sich in diesem speziellen Bereich der überperiodischen Verlustberücksichtigung auch ein Stück weit die Grundsatzdiskussion ersparen, ob das Leistungsfähigkeitsprinzip nun ganz generell überperiodisch lebenszeitlich ausgelegt ist, oder ob doch tendenziell das Periodizitätsprinzip auch materiell zu werten ist. Denn insofern jedenfalls gebietet Art. 14 dann doch die überperiodische Betrachtungsweise. Allerdings, und das ist eben die Einschränkung meine ich, im Rahmen des Art. 14 doch wohl nur bezogen auf eine konkrete Erwerbsquelle bzw. eine bestimmte Erwerbsgrundlage, denn die darf durch die Versagung des überperiodischen Verlustausgleichs nicht gefährdet werden. Wenn dann aber durch diesen speziellen Bereich das Fenster zur überperiodischen Betrachtungsweise einmal aufgestoßen ist, dann kann ich wieder den Gleichheitssatz insbesondere in seiner Ausprägung des Grundsatzes der Folgerichtigkeit entfalten. Wenn ich einfach mal erkenne, ich muss hier den Blick überperiodisch anlegen, dann muss ich, um die Bemessungsgrundlage nicht generell zu verfälschen, auch in den anderen Fällen, in denen es noch nicht zur Gefährdung der Erwerbsgrundlage käme, die vergangenen Verluste in den Blick nehmen. Ich muss mich dann auch überperiodisch an der periodisch geltenden Grundsatzentscheidung orientieren, alle Einkunftsquellen, alle Einkunftsarten in einer Gesamtbemessungsgrundlage zusammen zu fassen und muss das dann eben auch im Rahmen des § 10d, im Rahmen des überperiodischen Verlustausgleichs so durchführen, meine ich.

Prof. Dr. Heintzen

Die Grundsatzdiskussion um Art. 3, Art. 14 GG sollte man in diesem Kreise nicht führen. Damit mögen sich die Verfassungsrechtler abgeben. Ich denke, wenn man vom Steuerrecht her kommt, gibt es zwei interessante Punkte, die man im Blick haben sollte bei verfassungsrechtlichen Konstruktionen. Erstens: Wenn es um Steuergestaltungspotentiale oder Risiken geht, sollte der Gesetzgeber viel Spielraum haben. Wenn zweitens bei den Regelungen, die der Gesetzgeber auf diese Weise schafft, überschießende Tendenzen entstehen, wenn also die Falschen getroffen werden, sollte verfassungsrechtlich eine gewisse Bremse einsetzen. Ob die mit Art. 3 oder mit Art. 14 GG be-

gründet wird, wird dem Steuerrechtler und kann auch dem Steuerrechtler letztlich gleichgültig sein.

Dr. Roland

Herr Prof. *Heintzen*, Sie hatten auch den § 15a EStG erwähnt und es kam eben zum Ausdruck, dass viele Regelungen des Gesetzgebers auf eine kleine Gruppe von Steuerpflichtigen abzielen, aber viele mitverhaftet sind und darunter leiden. Gibt es eine verfassungsrechtliche Grenze, so ähnlich wie bei Pauschalierung, Typisierung, wo man sagen kann, wenn die Gruppe, die getroffen werden soll, eine namhafte und typische Gruppe ist, dann ist es verfassungsrechtlich zulässig, alle anderen mitzuverhaften, wenn das Instrument als solches dann geeignet wäre, bestimmten steuerlichen Gestaltungen entgegenzuwirken?

Prof. Dr. Heintzen

Auf Ihre Frage, ob es eine verfassungsrechtliche Grenze gibt, schaue ich in die Runde und sehe meine 3 Assistenten, die ich 2 oder 3 Wochen lang damit behelligt habe, herauszufinden, ob bei Art. 3 GG das Kriterium der überschießenden Tendenz in der Literatur schon behandelt worden ist, denn meistens ist der Eindruck eigener Originalität mangelnde Literaturkenntnis, aber die Assistenten meinten: Nein, das hätten sie noch nicht gefunden. Es war Ziel meines Referates, bezogen nicht auf die gesamte Palette der Problematik, sondern beschränkt auf einen Problemausschnitt, etwas Neues zu finden, wobei ich jetzt ein bisschen hin und her gerissen bin. Herr *Schön* wähnt mich bei 1949, also verfassungsrechtlich eher lasch, auf der anderen Seite wird mir vorgehalten, ich würde den Gesetzgeber zu sehr einbinden, wäre also verfassungsrechtlich etwas zu streng. Da beide Positionen vertreten werden, fühle ich mich in der Mitte eigentlich wohl.

Wendt

Ja, ich werde es auch ganz kurz machen. Zum Thema § 15a. Herr *Heintzen*, Sie hatten § 15a in Zusammenhang mit § 2b gestellt und gesagt, es gibt wohl keinen Anwendungsbereich mehr für § 15a, wenn es jetzt den § 2b gibt. Und Herr *Roland*, Sie hatten auch den § 15a als Beispiel für eine Missbrauchsverhinderungsvorschrift genommen, die eine unterschiedliche Tendenz aufweist. Ich will nur darauf hinweisen: Aus der Sicht des BFH ist § 15a weitgehend keine Missbrauchsverhinderungsvorschrift. Es gibt Ausnahmen für den Bereich der nachträglichen Einlage. Aber wenn man davon einmal absieht, dann ist der BFH der Meinung, dass der § 15a die handelsbilanzrechtliche Haftungssituation ziemlich genau beschreibt. Und wenn es den § 15a nicht gäbe, dann würde der BFH heute möglicherweise, anders als seinerzeit der Große Senat, eine ganz ähnliche Lösung selber erfinden. Insofern halte ich es für problematisch, den § 15a als Beispielfall zu nehmen und ihn in Be-

ziehung zu setzen zu § 2b, der natürlich eine echte Missbrauchsverhinderungsvorschrift ist.

Prof. Dr. Heintzen

Zu § 15a. Ich erwähnte eben meine Literaturstudien. Ich habe im *Hermann/Heuer/Raupach* eine 2seitige Kommentierung von Herrn *Schulze-Osterloh* zu der Frage, was bezweckt § 15a EStG, gefunden. Dies kann man so zusammenfassen. § 15a trägt zwei Seelen in seiner Brust. Da sind auf der einen Seite die Verlustzuweisungsgesellschaften, da ist auf der anderen Seite die Sache mit dem beschränkten Kapitalkonto und gesellschaftsrechtlichen Fragestellungen. Das will ich hier nicht vertiefen. Ich bin auch, glaube ich, nicht der richtige Referent dafür, aber wenn man das verfassungsrechtliche Modell, was ich entwickelt habe, nimmt, kann man sagen: Wenn es tatsächlich so ist, wenn sich § 15a EStG als eine Abbildung gesellschaftsrechtlicher Verhältnisse ohne überschießende Tendenz darstellen lässt, dann hat sich mein Modell insoweit bestätigt, nur das Ergebnis ist dann ein anderes: § 15a EStG besteht die Probe, im Unterschied vielleicht zu § 2b.

Dr. Clemm

Herr Prof. *Herzig*. Ich möchte Sie unterstützen in dem Plädoyer zur Verbesserung oder Abschaffung oder Veränderung der ganzen Mantelkaufsregelung. Und zugleich auch zur der Änderung des UmwandlungsStG in Bezug auf die Fusionen. Wenn, wie Sie richtig sagen, im Grunde genommen alle Kapitalgesellschaften in der Gefahr sind, dass sie ihre Verluste nicht verrechnen können wegen dieser Regelung – ich nenne die Anwendung auf Sanierungsfälle – dann wäre das doch sicherlich auch volkswirtschaftlich kontraproduktiv. Ich denke dabei z. B. an einen ziemlich großen Sanierungsfall, den ich vor etlichen Jahren miterlebt und mitgestaltet habe. Damals hatte der Freistaat Bayern die Anteile eines nahezu insolventen Unternehmens einem erfolgreicherem Großunternehmen angedient. Um die Übernahme für den Erwerber/Sanierer überhaupt wirtschaftlich tragbar zu gestalten, mussten wir versuchen, die Verluste und Verlustvträge des zu übernehmenden Unternehmens steuerlich nutzbar zu machen. Das ging aber nur dadurch, dass man im Rahmen der Sanierung u. a. das Produktionsprogramm umgestaltete, neue Maschinen u. Betriebsmittel sowie Kapital zuführte etc. Wenn man das damals steuerrechtlich mit der Konsequenz des Untergangs der steuerlich verwertbaren Verlustvträge „bestraft“ hätte, dann wäre das so kontraproduktiv gewesen, dass wohl die gesamte Übernahme und Sanierung samt Arbeitsplatzerhaltung nicht zustande gekommen wäre. Ich möchte zur modernen Mantelkauftheorie generell die provokative Frage anhängen: Wie schlimm wäre es denn überhaupt, wenn irgendwelche Mäntel, in denen erhebliche Verlustvträge „hängen“, von den Erwerbern solcher Anteile genutzt werden könnten? Denn dahinter stehen doch regelmäßig reale Verluste. Man denke etwa an die Mäntel von „Start-up“-Unternehmen mit

Verlustvorträgen, die aus Anlaufverlusten stammen. Was wäre denn an der Nutzung solcher Verlustvorträge durch Anteilserwerber volkswirtschaftlich so unerträglich? Ich kann das nicht erkennen. Schließlich ist noch zu bemerken, dass wir eine Regelung haben, die unter Beachtung der Mantelkauftheorie uns dazu zwingen könnte, dass nicht das gesunde Unternehmen die Anteile („Mäntel“) des Verlustunternehmens, sondern vielmehr umgekehrt das kranke Verlustunternehmen die Anteile am gesunden Unternehmen erwerben müsste, um die steuerliche Nutzung der Verluste des (kranken) Unternehmens nicht zu gefährden. Daraus sehen wir wieder einmal, welchen volkswirtschaftlichen Blödsinn das Steuerrecht anrichten kann. Auch hier würde ich natürlich für eine Änderung plädieren.

Prof. Dr. Herzig

Herr *Clemm*, Sie sprechen die Grundsatzfrage an nach der Notwendigkeit von § 8 Abs. 4 KStG, der Notwendigkeit einer Mantelkauf-Regelung. Da räume ich ein, dass ich schon nachvollziehen kann, dass es eine Notwendigkeit für diesen Fall gibt. Die Alternative wäre ja eine vollständige Orientierung am Trennungsprinzip. Und das würde eben auch die Möglichkeit implizieren, dass Gesellschafter, wenn sie wollen, durch Anteilserwerb die Verluste in einer Gesellschaft nutzen, obwohl sie mit diesen Verlusten nichts zu tun haben, aber Verlustmäntel könnten sie erwerben. Da habe ich schon ein gewisses Verständnis für den Gesetzgeber, der speziell diese Fälle treffen will und nicht will, dass im Ergebnis ein Gesellschafter eines sonst leeren Mantels nicht wirtschaftlich diese *Verluste* nutzt. Das Problem ist in der Tat für mich in dem Aspekt zu sehen, dass die gegenwärtige Regelung weit über das Problem hinaus schießt und eine Fülle von Fällen erfasst, in denen gerade dieser Gedanke überhaupt nicht im Mittelpunkt steht. Und nun stehen wir vor der schwierigen Frage, wie die Neuregelung auszulegen ist, die an die Stelle der früheren Rechtsprechung getreten ist. Wir hatten nur die alte Mantelkaufrechtsprechung, und da sah sich ja der Erste Senat nicht in der Lage, hier ohne eine gesetzliche Grundlage sinnvolle Abgrenzungskriterien zu finden, und hat deswegen den Gesetzgeber aufgefordert zu handeln. Und natürlich war die Aufgabe für den Gesetzgeber nicht leicht. Nur das, was herausgekommen ist, oder was in der verschärften Form jetzt herausgekommen ist, das schießt eben deutlich über das Ziel hinaus. Ich will aber auch nicht verkennen, dass ich das Patentrezept nicht habe. Nur ich will deutlich darauf hinweisen, dass ich meine, in ihrer gegenwärtigen Form geht diese Regelung deutlich zu weit, sie muss zurückgedrängt werden. Da ich in der Tat, und da stimmen wir wieder überein, Herr *Clemm*, sehe, dass mit der gegenwärtigen Regelung viel Schaden angerichtet wird, insbesondere in den Unternehmen, die nach einer Verlustphase um ihre wirtschaftliche Existenz kämpfen und den Versuch unternehmen, wieder in die Gewinnzone zu kommen, dass wenn man denen den Verlustvortrag nimmt, ein wichtiges Element fehlt, was die mögliche Gesundung erschwert oder unmöglich macht.

Und von daher denke ich, es ist kein banales Problem, sondern wirklich ein Problem, das von großer Wichtigkeit ist für diese Gesellschaften im Anschluss an eine Verlustphase, und es wäre wirklich der Mühe wert, hier noch mal gründlich nachzudenken: Wie müsste denn eine gesetzliche Regelung beschaffen sein, die keine überschießende Tendenz beinhaltet? Und genau das ist das Problem.

Prof. Dr. Reiß

Herr *Herzig*, ich habe zwei Fragen. Ob die miteinander zusammenhängen, weiß ich selbst noch nicht so ganz. Die erste bezieht sich auf die Organschaft. Wir haben uns ja im Wesentlichen darüber unterhalten, dass der Gesetzgeber, wie auch immer verfassungsrechtlich gebunden, Verluste einschränkt. Ich will mal umgekehrt fragen unter dem Aspekt der Diskussion der Änderung der Organschaft. Das Spannende an der Gewinnabführung ist ja oft die Verlustübernahme, die dahintersteckt. Nun kenne ich die Kritik an der Gewinnabführung und an der Verbindung mit der Organschaft. Sie haben zu Recht darauf hingewiesen, dass man das nicht so einfach abschaffen kann und die gesellschaftlichen Folgewirkungen bedenken muß. Aber für die Grundfrage, da würde mich die Antwort von *Herzig* interessieren. Bedarf es dann, wie auch immer die neue Regelung aussieht, wenigstens auf dem steuerlichen Sektor der Voraussetzung, dass derjenige, der den Verlust verrechnen will, den Verlust auch zu tragen hat, oder wollen wir darauf bei der Organschaft in der Zukunft verzichten. Die andere Frage betrifft die Folgerichtigkeit. Ihre Ausführungen, wenn ich Ihnen ganz kurz ein Kompliment machen darf, am Anfang mit dem Trennungsprinzip und der Ableitung daraus haben mich geradezu begeistert. Ich versuche mal Sie unter Gesichtspunkt des Trennungsprinzips ein bisschen zu provozieren. Was die Nichtberücksichtigung von Verlusten betrifft, so haben Sie gesagt, bei der Veräußerung von Beteiligungen: Die rechtfertigt sich unter dem Aspekt des vom Gesetzgeber verfolgten Ziels der Einmalbelastung. Ist die Einmalbelastung eigentlich mit dem Trennungsprinzip, das Sie vorher so betont haben, vom Grundsatz überhaupt vereinbar? Zu sagen: Ich will eine Einmalbelastung auf der Ebene der Körperschaft haben und, was ansonsten passiert, interessiert mich nicht. Noch ein Letztes. Wenn ich diese Rechtfertigung annehme, wie bringe ich die Nichtberücksichtigung von Verlusten bei der Veräußerung von Beteiligungen mit diesem Prinzip auf einen Nenner und dann wieder die Rückausnahme der Berücksichtigung von Verlusten im Finanzsektor und im Versicherungssektor.

Widmann

Herr Prof. *Herzig*, das Kompliment nehmen Sie bestimmt an. Nehmen Sie auch die Provokation an?

Prof. Dr. Herzig

Kein Problem. Also, das Grundproblem wird von Ihnen, Herr *Reiß*, zutreffend angesprochen. Wir haben ja bisher immer gesagt: Der EAV ist deswegen notwendig, weil dahinter der Grundgedanke steht, dass er die steuerliche Verlustverrechnung an die wirtschaftliche Verlusttragung anknüpft, nicht wahr? Ich will damit einen Gedanken aufnehmen, der auch in § 15a zum Ausdruck kommt. Und die Frage ist wirklich: Ist das der tragende Gedanke von Organschaft? Und meine Damen und Herren, da kommen mir zunehmend Zweifel, ob das der tragende Gedanke ist. Ich will einräumen: Ich habe das auch lange Zeit so vertreten und so geglaubt. Aber wir müssen doch deutlich sehen, dass sind doch zwei verschiedene Paar Schuhe, die wir hier haben. Wir sagen: Das Handelsrecht orientiert sich am handelsrechtlichen Ergebnis, und der EAV erstreckt sich aufs handelsrechtliche Ergebnis. Und das kann natürlich dramatisch und deutlich abweichen von dem, was da steuerlich zugerechnet wird. Da können nicht nur die Beträge abweichen, da können auch die Vorzeichen abweichen. Ein Gewinn handelsrechtlich, ein Verlust steuerlich oder umgekehrt. Alles ist denkbar. Und von daher habe ich Zweifel, ob wir wirklich diese Rechtfertigung brauchen und ob diese Rechtfertigung noch tragfähig ist. Und von daher denke ich, und das war eigentlich das Plädoyer, das ich versucht habe einmal zur Diskussion zu stellen, können wir uns nicht eigentlich auch eine andere Rechtfertigung vorstellen, als diesen Gedanken der Verlusttragung. Und man muss ja klar sehen: Bei dem § 15a macht das ja Sinn, weil diese Regel im Prinzip für jeden Kommanditisten gilt, unabhängig von der Höhe seiner Beteiligung. Wir haben hier aber bei der Organschaft einen ganz anderen Aspekt. Wir haben doch hier einen Rechtsträger, der beherrscht. Und das will ich deutlich machen, nicht nur beherrscht, sondern der dominiert, der also auf den Gedanken der Einheit zuführt. Dass wir den Konzern doch in vielen anderen Bereichen als Einheit verstehen. Wenn Sie die ganze Konzernrechnung ansehen, da gilt Einheitstheorie, keine Frage. Und der Punkt ist: Können wir uns dieser Lösung eigentlich auch steuerlich anschließen und ohne diesen EAV auskommen. Natürlich bin ich mir dessen bewusst, meine Damen und Herren, wenn wir dieser Lösung näher treten, dass das unsere Landschaft dramatisch verändern würde. Dass dann möglicherweise die Notwendigkeit, in Vertragskonzerne zu gehen, vielleicht gar nicht mehr besteht, dass wir einen dramatischen Umbau zu faktischen Konzernen hätten. Dann sagen die Gesellschaftsrechtler: Jetzt haben wir extra Ordnung im Konzern geschaffen und jetzt wird alles wieder zerstört. Meine Damen und Herren, das ist ja richtig, nur die Frage ist doch: Kann das Steuerrecht der Büttel des Gesellschaftsrechts sein? Und das Steuerrecht muss doch fragen: Was ist für steuerliche Zwecke sachgerecht. Und wenn man dann sagt: Um Ordnung im Konzern zu haben, brauche ich den Vertrag ist es ja gut. Aber dann muss der Vertrag aus sich selbst heraus gerechtfertigt werden, und er kann nicht, wie so häufig, mit einer Verbindung zum Steuerrecht begründet werden. Wenn

dann der Blick ins Ausland zeigt: Die machen das alle ohne Vertrag; machen die das alle falsch. Das kann doch nicht sein. Und von daher hab ich doch meine Probleme mit der h. M. und versuche stärker einer einheitstheoretischen Lösung zu folgen. Und wenn wir sagen: Das wollen wir, dann muss man sagen, welche Voraussetzungen wir dann brauchen. Und da denke ich in der Tat, dass Österreich, die das ja in der Tendenz machen, mit 50 % zu niedrig liegt, mit der Voraussetzung. Denn wir brauchen eine höhere Beteiligungsgrenze. Wie hoch die sein muss, darüber wird man reden. Das ist ja hochinteressant international zu sehen, dass manche Staaten diese Einheitslösung nur bei 100 %igen Beteiligungen wählen, dann ist das Ganze sehr überzeugend begründet. Die Frage ist, muss man soweit gehen. Ich erkenne auch die Probleme, die entstehen, dass wenn Sie diesen Einheitsgedanken haben in der Exit-Situation natürlich Probleme entstehen. Und das ist ja überhaupt nicht zu verkennen. Wir zwingen gegenwärtig alle, die steuerliche Organschaft machen wollen, in diese gesellschaftsrechtlichen Verträge mit all den Konsequenzen, die daraus resultieren können, mit all den Haftungs- und Klagerisiken, die daraus resultieren können. Warum eigentlich? Natürlich würde jede Ersatzlösung auch Probleme haben, dessen bin ich mir bewusst. Aber mein Ziel war, diese Diskussion intensiver anzustoßen und zu sagen: Wir müssen mehr darüber nachdenken, wie wir mit den Problemen umgehen können, wenn wir uns von dem Ergebnisabführungsvertrag lösen. Dass das in der Tat für deutsche Verhältnisse zu einem gewaltigen Erdbeben führen würde, dessen bin ich mir voll bewusst. Der zweite Punkt, Herr Reiß, die Frage Einmalbelastung mit Körperschaftssteuer und Trennungsprinzip. Da sehe ich kein Problem. Der § 8b ist ja nur eine Spezialregelung, wenn Gesellschafter der Kapitalgesellschaft wiederum eine Kapitalgesellschaft ist, und nur für den Fall versucht § 8b eine Sonderregelung zu finden, so dass ich nicht unbedingt sehe, dass mit dem § 8b das Trennungsprinzip in Frage gestellt wird, sondern hier wird für einen bestimmten Sachverhalt eine Lösung gefunden, über deren Sachgerechtigkeit man natürlich streiten kann. Ja, Herr Reiß, der letzte Punkt, diese Sonderregelung für diesen ganzen Finanzbereich, da würde ich meinen, diese Sonderregelung ist insgesamt unsystematisch. Darin liegt das Problem. Und da würde ich meinen, wir müssten darüber nachdenken, ob wir die Sonderregelung wirklich brauchen. Ich würde nicht in der grundsätzlichen Wertentscheidung von § 8b das Problem sehen.

Prof. Dr. Reiß

Ich will nur einen Satz klar stellen: Mir ging es nicht darum, ob wir an dem Ergebnisabführungsvertrag oder an einer gesellschaftlichen Konstruktion festhalten müssen. Da könnte man, da muss man drüber reden. Die Grundfrage bleibt für mich allerdings dennoch, ob wir daran festhalten, dass nur jemand einen Verlust verrechnen kann, der ihn auch zu tragen hat; ein steuerlicher Verlust, das ist die Grundfrage für mich. Und die sehe ich bei Ihrer

Einheitskonstruktion noch nicht so ganz gelöst. Aber ok. Also, nicht die gesellschaftsrechtliche Konstruktion interessiert mich, sondern ob der Verlust von dem, der ihn verrechnen kann, auch getragen werden muss. Und das allerdings kann nur eine zivilrechtlich zu beantwortende Frage sein.

Prof. Dr. Herzig

Herr *Reiß*, wenn man den steuerlichen Konzern als Einheit versteht, dann fällt der Verlust in dieser Einheit an. Dann stellt sich eigentlich die Frage nur, wer ist für uns Steuersubjekt. Ist der Konzern Steuersubjekt oder ist es die Muttergesellschaft, wen nehmen wir da. Und wenn wir sagen, wir nehmen den Konzern, dann müssen wir sagen, in dieser Einheit da ist der Verlust entstanden und da wird er auch getragen. Die Frage wäre jetzt, wenn der Konzern beendet wird: Was müssen wir eigentlich an Mechanismen schaffen für den Fall, dass das Ganze zu Ende geht. Denn die Exit-Situation bringt, insbesondere mit Blick auf früher genützte Verluste, Probleme mit sich. Ich will nicht verkennen, meine Damen und Herren, dass in diesem Konzept natürlich die Problematik von Steuerumlagen eine zentrale Bedeutung erlangen würde. Wir würden sicherlich die einzelnen Gesellschaften über die Steuerumlagen an der Steuerlast beteiligen; an dem Steuervorteil beteiligen, wenn es Verluste sind. Und das kommt dann gleich zu der nächsten Schlussfolgerung, dass wir natürlich bei einer solchen Konzeption mit dieser BGH-Entscheidung zu Steuerumlagen nicht leben können. Die würde natürlich kaum Bestand haben können. Die würde dann das ganze Konzept gefährden und torpedieren, weil danach nur eine tatsächlich angefallene Steuer verteilt werden kann. Wir müssen dann natürlich in der Tat sicherstellen, dass auch eine Gesellschaft, die einen Verlustvortrag weggibt, damit einen Vermögenswert abgibt, nämlich die Steuerersparnis für einen Verlustvortrag, das dieses Tax-Asset etwas wert ist und dass man im Rahmen einer Steuerumlage eine Gutschrift dafür bekommen müsste. Man würde hier, wenn Sie so wollen, diese Probleme nämlich viel ernster nehmen müssen und fragen müssen: Würde man nicht über Steuerumlagen dieses Problem in weiten Teilen entschärfen können?

Prof. Dr. Hey

Herr *Widmann*, Sie haben angeregt, Verbindungslinien zwischen den beiden Vorträgen zu ziehen. Das will ich doch einmal versuchen. Und zwar gerade anhand der Missbrauchsvorschrift des § 8 Abs. 4 KStG. Herr *Herzig*, Sie haben aus ökonomischer Sicht sehr überzeugend dargestellt, wie der Gesetzgeber durch überschießende Missbrauchsvorschriften eben auch ökonomisch sinnvolle Sanierungen unterbindet, d. h. also: Aus betriebs- und volkswirtschaftlicher Sicht handelt es sich um eine verfehltete Vorschrift. Nun, wenn sich die Steuerrechtler auf die Ebene des Verfassungsrechts begeben, dann häufig nur aus der Verzweiflung gegenüber dem Gesetzgeber, der nicht auf ökonomische Einwände hört. Nun also meine Frage: Kann man nicht

doch auch das Verfassungsrecht einsetzen, um solche verfehlten Missbrauchsvermeidungsvorschriften einmal zur Überprüfung zu stellen? Hinweisen möchte ich in diesem Zusammenhang auch auf die Rechtsprechung des EuGH. Im EG-Vertrag steht auch nichts, oder sagen wir mal, wenig über Steuern und vor allem nichts über Missbrauchsvermeidungsvorschriften, was die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs absichern würde, der sehr dezidiert fordert, dass Missbrauchsvermeidungsvorschriften geeignet und erforderlich sein müssen; es muss sich um das mildeste Mittel handeln, und der dies auch sehr genau prüft. Kann man daraus nicht auch für das Verfassungsrecht lernen? Hat der Gesetzgeber hier wirklich einen Gestaltungsspielraum? Man muss sich ja auch fragen, was hat er eigentlich für ein Interesse an überschießenden Missbrauchsvermeidungsvorschriften?

Widmann

Ja, vielen Dank für diese Brücke, die Sie gebaut haben. Und wenn ich mir die Bemerkung erlauben darf: Ich habe den Eindruck, dass die Verzweiflung im Saal zum Teil recht groß ist wegen der häufigen Hinwendung zum Verfassungsrecht. Möchten Sie direkt dazu noch etwas sagen?

Prof. Dr. Scheffler

Einen Teil meiner Fragen hat Herr *Reiß* bereits vorweggenommen. Ich möchte aber dennoch nochmals nachfragen. Der Gewinnabführungsvertrag wird deshalb kritisiert, weil er international unüblich ist und weil damit steuerliche Fragen mit gesellschaftsrechtlichen Regelungen verknüpft werden. Wenn ich Ihrer Idee folge, den Gewinnabführungsvertrag nicht mehr als Voraussetzung für die Ergebniszurechnung bzw. die Organschaft zu fordern, stellt sich die Frage, die Herr *Reiß* bereits aufgeworfen hat, ob es dann zulässig ist, dass die Spitzeneinheit mehr Verluste verrechnen kann, als ihre eigene Haftung geht. Ich würde dies verneinen, mit anderen Worten, ich würde bei einem Verzicht auf den Gewinnabführungsvertrag eine Regelung einführen, die mit § 15a EStG vergleichbar ist. Wenn man den Gewinnabführungsvertrag nicht mehr fordert, stellt sich auch die Frage, ob dann auch bei einer Kapitalgesellschaft, bei der eine Person alle Anteile hält, die sie ihrem Privatvermögen zuordnet, eine Ergebniszurechnung erfolgt, also beispielsweise auch bei einer Handwerker-GmbH. Sofern man dies bejaht, stellt man das Trennungsprinzip grundsätzlich in Frage.

Der zweite Themenbereich betrifft Minderheitsgesellschafter. Der Gewinnabführungsvertrag wird zwar immer kritisiert, dass damit das Steuerrecht mit dem Gesellschaftsrecht verknüpft wird. Er hat aber zumindest den Vorteil, dass auf diese Weise geklärt ist, wie die Minderheitsgesellschafter behandelt werden. Sofern der Gewinnabführungsvertrag für eine Organschaft nicht mehr gefordert wird, stellt sich die Frage, wo der Minderheitsgesellschafter beteiligt ist. Formal ist er an der Tochtergesellschaft beteiligt. Wenn

auf die Einheitstheorie abgestellt wird, müsste der Minderheitsgesellschafter konsequenterweise als Gesellschafter des Konzerns angesehen werden. Kurz: Würden Sie in dem Fall, in dem an einer Tochtergesellschaft Minderheitsgesellschafter beteiligt sind, eine volle Ergebniszurechnung oder nur eine quotale Ergebniszurechnung vornehmen? Meine letzte Frage bezieht sich auf die Zwischenerfolgseliminierung. Wenn die Einheitstheorie akzeptiert wird, sind Zwischenerfolge zu eliminieren. Meine Frage an Sie ist, ob Sie vorschlagen, Zwischenerfolge zu eliminieren? Sofern Sie dies bejahen: Wollen Sie, sofern an dem Tochterunternehmen Minderheitsgesellschafter beteiligt sind, die Zwischenerfolge quotaal oder in vollem Umfang eliminieren?

Prof. Dr. Herzig

Also Herr *Scheffler*, das ist ja ein ganzes Programm, ein ganzes Seminar, was wir behandeln können. Mein Plädoyer ging erst mal dahin, dass wir überlegen: Können wir möglicherweise auf den EAV verzichten? Und wenn wir das geklärt haben, stelle ich mir die Folgefragen, die sich dann ergeben. Und die sind natürlich in der Tat nicht ohne, das will ich gar nicht verkennen. Nur die Frage ist ja, wir haben uns so daran gewöhnt, Steuerrecht und Gesellschaftsrecht in diesem Punkt zu verknüpfen und die Frage ist ja wirklich, muss das eigentlich so sein. Und ich will nicht verkennen, dass ich auch darauf gekommen bin, durch die Marks&Spencer-Diskussion, wenn wir nämlich gezwungen werden sollten, Auslandsverluste einzubeziehen, dann stehen wir ja sowieso vor der Frage, was ist denn dann eigentlich mit EAV. Wie sieht das denn aus? Gibt es einen EAV über die Grenze? Oder ist die Tatsache, dass es nicht geht, vielleicht auch schon eine europaschädliche Beschränkung. Da kommen wir doch in ganz neue Dimensionen hinein, denen wir uns stellen müssen. D. h. wir können doch eigentlich nicht mit dem Denken aufhören und sagen, diesen EAV, den haben wir immer so gehabt und deswegen muss das auch so bleiben. Die Frage die dahinter steht ist ja wirklich, auch der EAV kann ja beendet werden. Und da ist ja auch am Ende ein Ausgleich notwendig. Ich denke, Herr *Scheffler*, in der Tat ist es so, der Gesellschafter bleibt zivilrechtlich an seiner Gesellschaft beteiligt, auch der Minderheitsgesellschafter. Und wenn wir dann von einem steuerlichen Einheitskonzept ausgehen, dann würde ja über Steuerumlagen schon sehr viel Luft heraus genommen, dann würde ja jeder Gesellschaft der Teil der Steuerbelastung oder aber für Verluste, wenn sie so wollen, des Guthabens zugeordnet, so dass wir eine zutreffende Vermögensabgrenzung für die einzelnen Gesellschaften eines Konzern hätten. Deswegen nimmt die Steuerumlage in einem solchen Konzept solch eine wichtige Rolle ein und die Steuerumlagen würden dann in der Tat von zentraler Bedeutung werden. Und mit dieser Steuerumlage müsste sichergestellt werden, dass für den Minderheitsgesellschafter keine Beeinträchtigung seiner Vermögensposition eintritt. Sie erkennen daran: Die zentrale Funktion dieser Steuerumlage und dass wir sie

dann wirklich nicht mehr kursorisch behandeln können, sondern mit der müssten wir uns dann sehr intensiv beschäftigen und müssten dann, ich hab es eben angesprochen, uns auch mit dieser BGH-Entscheidung intensiv beschäftigen, die nach meiner festen Überzeugung so nicht Bestand haben kann. Die Sache mit der quotalen oder vollen Zurechnung ist ein schwieriges Problem. Ich schätze, Sie wissen, in Österreich ist das nicht sehr schön geregelt, hier finden Inlandsverluste die volle Berücksichtigung, für die Auslandsverluste ist nur eine quotale vorgesehen und das passt auch in Österreich nicht so, so kann man das, glaube ich, nicht machen, das dürfte europarechtlich kaum haltbar sein, hier unterschiedlich zu verfahren. Von daher würde ich mir das gerne noch einmal überlegen, aber tendenziell neige ich schon dazu, wenn die Voraussetzungen erfüllt sind, zu sagen: Volle Verlusthinzurechnung. Volle Verlusthinzurechnung also, um auf diese Weise den vollen Verlustausgleich zu gewährleisten. Und jetzt kommen Sie zu einem weiteren Problem der Zwischenerfolgseliminierung. Also Herr *Scheffler*, das ist ein sehr schwieriges Problem, wenn man sich das einmal vor Augen führt. Es ist sehr leicht zu formulieren, in einem Einheitskonzept müssten auch eigentlich Zwischengewinne eliminiert werden, vollkommen klar. Die Frage ist aber, was bedeutet das eigentlich und was folgt daraus? Und dann müsste man ja eigentlich sagen, dann würden wir zu Buchwerten im Konzern verkaufen und die Buchwerte fortführen, dann würden wir erst warten, bis dann später der Vermögensgegenstand veräußert wird, dann erst hätten wir die Belastung. Dann müssten wir so was machen wie bei den Betriebsstätten jetzt, dass wir da irgendwelche stillen Reserven festhalten und durch den ganzen Konzern verfolgen. Und das scheint mir eine Grenze zu sein, die die Praktikabilität übersteigt und deswegen bin ich bei der Zwischenerfolgseliminierung im Augenblick noch sehr gespalten. Dass das ökonomisch wünschenswert ist, ist vollkommen klar. Dass wir also in einem Konzern damit viel flexibler werden, damit wir Vermögensgegenstände von einer zur anderen Gesellschaft ohne Probleme transferieren können, vollkommen klar, Einzelwirtschaftsgüter auch. Diese Flexibilität wäre der große Gewinn. Aber der große Nachteil, das große Problem wäre, wir würden uns eine Komplexität einhandeln, die man sehr sorgfältig bedenken sollte. In diesem Abwägen, denke ich, muss die Lösung liegen. Wir müssen mehr Erfahrungen sammeln, was würde Zwischenerfolgseliminierung steuerlich bedeuten. Wir können, glaube ich, auch nicht einfach leichtfertig auf die handelsrechtlichen Lösungen zurückgreifen, weil das sind ganz andere Zielsetzungen, die da verfolgt werden. Was wir erreichen müssten wäre ja eigentlich, jeder Einheit wieder genau die Belastung zuzuordnen, die anteilig auf sie entfällt. Und das ist in so einem Konzept nicht leicht zu verwirklichen. Von daher denke ich, es gibt einige Länder, die das auch mit steuerlichen Folgen machen, nicht wahr, diese Zwischenerfolgseliminierung. Ein prominentes Beispiel ist wohl Australien, wo man genau das gerade eingeführt hat, wo man aber auch sehr deutlich und sehr klar sagt: Das nimmt eine Komplexität an, die gewaltig ist und von daher, wenn Sie sich das Ganze dann noch EU-

grenzüberschreitend vor Augen führen, dann sollten wir hier sehr vorsichtig sein mit voreiligen Forderungen, die zu weit gehen und eine Komplexität begründen, die nicht zu beherrschen ist. Also von der Zielsetzung ja, aber nur dann, wenn sie beherrschbar ist, Herr *Scheffler*. Und ich denke, da müssen wir erst Erfahrungen sammeln, da wissen wir eigentlich noch zu wenig.

Prof. Dr. Wassermeyer

Ich stoße mich an der Forderung, auf den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags zu verzichten. § 1 Abs. 1 KStG geht vom Grundsatz aus, dass jede inländische Kapitalgesellschaft unbeschränkt steuerpflichtig ist und das von ihr erzielte Einkommen zu versteuern hat. Wenn § 14 KStG das Einkommen einer Organgesellschaft dem Organträger zurechnet, so ist dies eine Ausnahme von dem Grundsatz des § 1 Abs. 1 KStG. Diese Ausnahme bedarf unter dem Gesichtspunkt des Art. 3 Abs. 1 GG einer Rechtfertigung. Die Rechtfertigung besteht in meinen Augen nur in der Erfordernis eines Gewinnabführungsvertrages, weil dieser die Annahme eines positiven oder negativen Jahresüberschusses bei der Organgesellschaft ausschließt, was wiederum die Besteuerung des Einkommens der Organgesellschaft beim Organträger plausibel sein lässt. Eine andere Möglichkeit wäre die, die Organgesellschaft mit Rücksicht auf ihre Eingliederung in den Organträger gewissermaßen als dessen Betriebsstätte zu behandeln, was jedoch eine konsolidierte Gewinnermittlung zur Folge haben müsste. Wir müssten dann eine Konzernbilanz aufstellen. Auch das wäre möglich und in sich plausibel. Wenn wir jedoch beides nicht wollen, bedarf es eines anderweitigen Rechtfertigungsgrundes, den ich nicht sehe. Eine Beherrschung allein reicht mir als Rechtfertigungsgrund nicht aus. Dann müsste jede Einmann-GmbH zwangsweise eine Organschaft begründen. Sie haben als Rechtfertigungsgrund die wirtschaftliche Planungseinheit genannt. Dieser Begriff ist überaus schwammig. Ich weiß nicht, wann eine wirtschaftliche Planungseinheit anzunehmen sein soll. Sind vertragliche Anforderungen erforderlich? In Wien haben wir auf der IFA-Tagung über die Geschäftsleitungsbetriebsstätte diskutiert. Hier haben sich erhebliche Meinungsverschiedenheiten darüber ergeben, welche Anforderungen an eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte zu stellen sind. Der Begriff ist ähnlich schwammig. Ich befürchte erhebliche Rechtsunsicherheiten, die auf uns zukommen. Als Richter möchte ich jedenfalls auf eine Rechtfertigung der Abweichung von einem allgemeinen Grundsatz nicht verzichten.

Widmann

Sie möchten bestimmt gleich erwidern, aber ich darf als Angehöriger der Verwaltung sagen, dass wir dadurch die gleichen Probleme hätten, wenn wir die Tatbestandsmäßigkeit immer erst einmal vor dem Gericht ausfechten müssen.

Prof. Dr. Herzig

Nur ganz kurz, zwei Punkte. 1. Möglicherweise werden wir europarechtlich gezwungen den EAV als Voraussetzung aufzugeben und dann müssen wir uns was Neues überlegen. 2. Punkt: Dieses Trennungsprinzip ist kein Selbstzweck, sondern es kann natürlich überwunden werden. Die Frage ist, wo liegt die Rechtfertigung. Ich meine diese wirtschaftliche Einheit könnte doch eine sein, man könnte sie auch tatbestandsmäßig formulieren und an Voraussetzungen binden. Wenn wir eine 100%ige Beteiligung fordern, könnten doch auch Sie als Richter gut damit leben und sagen, jawoll, da wird deutlich, wenn jemand zu 100% beteiligt ist, dann beherrscht er das doch wohl in vollen Umfang. Und dann könnte die wirtschaftliche Einheit als Rechtfertigung dienen. Ich denke dieses Festhalten an dem Bisherigen führt nicht weiter, denn wir müssen eine neue Grundlage, einen neuen Weg beschreiten und mir scheint schon, dass diese wirtschaftliche Einheit eine Lösung sein kann. Ein weiterer Punkt, den Sie natürlich ansprechen, worüber wir noch sprechen müssen, ist die Frage, die dahinter steht, die natürliche Person. Man könnte sich ja auch vorstellen, Organschaften auf Kapitalgesellschaften zu begrenzen. Wäre auch eine denkbare Lösung und die natürlichen Personen dahinter wegzulassen. Oft sind ja Organschaftskonstellationen nur im Kapitalgesellschaftsbereich von Bedeutung und die Frage ist, brauchen wir wirklich die natürlichen Personen, die dahinter stehen, das war noch eine Ergänzung zu Ihnen, Herr *Scheffler*, was Sie angesprochen haben. Dabei ist mir schon bewußt, dass interessante Gestaltungsaspekte bestehen.

Prof. Dr. Schön

Vielen Dank. Herr *Wassermeyer*, ich will am Ende meines Beitrags den Versuch einer solchen Rechtfertigung machen. Aber vielleicht darf ich erst auf ein allgemeines Problem hinweisen, dass wir uns natürlich hüten müssen, im Bereich des Mantelkaufs einerseits und im Bereich der Organschaft andererseits ganz unterschiedlich zu argumentieren. Im Mantelkaufbereich gehen wir von der Situation des von Herrn *Herzig* sehr eindringlich geschilderten Trennungsprinzips aus: der Verlust der Kapitalgesellschaft, aber auch die Einkünfte der Kapitalgesellschaft werden im Prinzip dem Gesellschafter nicht zugerechnet. Die Verluste werden gefangen, sie können noch nicht einmal wie beim § 15a bis zur Höhe der Einlage durchgerechnet werden und das führt andererseits aber auch dazu, dass diese Verlustberechtigung bei der Körperschaft bestehen bleibt, wenn die Anteilseigner weg sind. Der Anteilseignerwechsel als solcher ist kein Rechtfertigungsgrund für einen Ausschluss des Verlustvortrags bei der Körperschaft. Und das zweite Prinzip lautet, dass es weder für natürliche Personen noch für juristische Personen auf die Frage der wirtschaftlichen Planungseinheit, des wirtschaftlichen Planungszusammenhangs ankommt, jede natürliche Person, jede juristische Person kann im Prinzip Verluste auch vortragen, wenn sie mit neuen Projekten beginnt und auf diese Weise eine Art Finanzierung einbringt.

Das Problem, das wir ja mit dem Mantelkauf haben, liegt darin, dass das plötzlich ganz anders sein soll, wenn die Dinge zusammenkommen. Wenn nämlich der Anteilseignerwechsel mit einer wirtschaftlichen Neustrukturierung zusammenhängt, dann soll plötzlich eine wirtschaftliche Betrachtungsweise vorherrschen. Das mag man kritisch sehen. Es führt jedenfalls dazu, dass dann gewissermaßen die Mantelkaufkonzeption, das Trennungsprinzip, die rechtliche Organisation zurückdrängt. Interessanterweise wird jetzt bei der Organschaft ganz umgekehrt argumentiert. Da sagen Sie, Herr *Herzig*, ja, da muss ich jetzt mal auf die wirtschaftliche Einheit achten, das ist doch ein Konzern, da sind doch Tochtergesellschaft-Muttergesellschaft in gewisser Weise verbunden, da muss ich doch auf eine Zurechnung auf der Ebene der Muttergesellschaft kommen. Ich glaube, da hat auch Herr *Reiß* mit seinen Überlegungen etwas ansetzen wollen. Ich habe vor ein paar Jahren auf der Kölner Tagung dazu einmal einen Rechtfertigungsversuch versucht, der etwas verpufft ist, aber ich will ihn noch mal wiederholen. Was hat sich geändert, Herr *Wassermeyer*, gegenüber dem Stand von vor 30 Jahren? Was sich geändert hat, ist der § 8b KStG. Wir haben nach altem KSt-Recht immer die Möglichkeit gehabt, bei Mutterunternehmen durch Teilwertabschreibungen auf die Tochtergesellschaft im faktischen Konzern eine Berücksichtigung einer tatsächlichen Minderung der Leistungsfähigkeit der Mutter geltend zu machen. Und dann konnte man sagen, die Mutter kann ja, soweit sie die Teilwertabschreibung hat, darauf zugreifen und wenn sie noch weiter gehen will, nämlich direkt auf die Verluste der Tochter zugreifen will, muss sie halt den Ergebnisabführungsvertrag schließen. Jetzt haben wir den § 8b Abs. 2 KStG, da gibt es nichts mehr, da gibt es keine Durchrechnung, noch nicht mal im Liquidationsfall, wenn es gewissermaßen zum völligen Verlust kommt. Und ich frage mich, Herr *Herzig*, ob da nicht im Grunde die sachliche Begründung liegt. Müssen wir, wenn wir einerseits im faktischen Konzern die Möglichkeit der Teilwertabschreibung als ertragsrelevantes Element wegnehmen, dann uns die Möglichkeit der Organschaft geben, d. h. wir ersetzen auf diese Weise im faktischen Konzern die alte Teilwertabschreibung. In der Sache geht es dann um Periodisierung, nämlich um den Umstand, dass möglicherweise bei der Tochtergesellschaft zu einem früheren Zeitpunkt Verluste anfallen, als sie sich bei der Teilwertabschreibung ausgewirkt hätten. Das darf aber keinen großen Unterschied machen. Es führt allerdings, und da sind wir bei den Fragen von Herrn *Scheffler*, zu einer Grenze, nämlich mein Plädoyer wäre, dann darf aber auch die Verlustzurechnung nicht weiter führen, als die gesamten Anschaffungskosten, die die Muttergesellschaft in die Tochter gesteckt hat. Nicht die aktuelle Haftung, auch nicht den aktuellen Teilwert, aber das Gesamtengagement, das hier von der Muttergesellschaft ausgegangen ist, denn weiter wäre sie auch nach altem Recht mit einer Teilwertabschreibung nie gekommen.

Prof. Dr. Herzig

Ja Herr *Schön*, das ist natürlich ein spannender Aspekt, den Sie hier einfügen. Man könnte erst mal zurückkoppeln, das würde ja eigentlich heißen, dass Sie sagen, wenn wir in einem Vollarrechnungssystem verblieben wären, wäre die Rechtfertigung entfallen, dann könnte es so etwas gar nicht geben, dann müsste man beim EAV verbleiben.

Da habe ich Zweifel, Herr *Schön*, ich glaub ich würde das ungern so abhängig machen vom KSt-System. Ich würde diese Gedanken eigentlich auch in einem Vollarrechnungssystem zum Tragen bringen wollen. Vielleicht bin ich missverstanden worden, ich wollte nicht diese wirtschaftliche Planungseinheit als Begründung heranziehen und es ist für mich eine Ausformung, Ausdruck dieser wirtschaftlichen Einheit. Natürlich bin ich mir bewusst, dass wir die Voraussetzungen präzisieren müssen. Wir brauchen eine deutlich höhere Beteiligungshürde. Das ist für mich vollkommen klar. Und dann ist das für mich eine Rechtfertigung, das Trennungsprinzip zu durchbrechen, wenn also die Mutter im Prinzip ihren Willen in der Tochter ohne Einschränkungen durchsetzen kann und dadurch in der Lage ist, das Geschehen in der Tochter zu bestimmen, dann kann sie auch die Ergebnisse steuerlich geltend machen und der Schutz würde über Umlagen erreicht. Ich bin auch ein bisschen zögerlich, Herr *Schön*, zu sagen, das Ganze kann nur in einem System so in dem Rahmen des § 15a passieren, weil ich denke, der Grundgedanke ist ein anderer. Der Grundgedanke ist ein anderer: Der § 15a lebt von dem Gedanken, dass steuerliche Verlustverrechnung nur anknüpft an die wirtschaftliche Verlusttragung. Und ich denke, wenn wir von dem Einheitsgedanken ausgehen, dann müssten wir da schon weitergehen. Dann würde das nach meinem Dafürhalten nicht nur ein Teilwertersatz sein, sondern würde darüber hinaus gehen und auch Verluste beinhalten, die deutlich über die Höhe des Beteiligungskontos hinausgehen. Also ich denke, da müssen wir noch weiter nachdenken, wie weit wir da kommen und ich glaube wir würden dem Konzept einer Konzernbesteuerung auch nicht gerecht, wenn wir uns an diesen engen Grenzen orientieren würden.

Prof. Dr. Raupach

Unser Konzernrecht ist steuergetrieben. Das zeigt die Entstehung und man muss sich fragen, ob das eigentlich für das Konzernrecht und umgekehrt für das Steuerrecht gut ist. Das Rechtsinstitut der Organschaft geht zurück auf die Rechtsprechung des Preußischen OVG, einschließlich der Grundvoraussetzungen, nämlich der Eingliederungsform. Hinzuge treten ist der Gewinnabführungsvertrag als Grundlage unseres heutigen Vertragskonzerns. Herr *Herzig* hat ja darauf hingewiesen, dass im Grunde dieses Rechtsinstitut den modernen Erfordernissen des Konzerns überhaupt nicht mehr gerecht wird. Wir haben verschiedentlich herumexperimentiert und haben die finanzielle und organisatorische Eingliederung fallen gelassen. Dies hatte dann plötz-

lich ungewollte Folgen bei der Gewerbesteuer, so dass man überlegen musste, ob man nicht auch für die Gewerbesteuer einen Gewinnabführungsvertrag braucht. Eine verkehrte Welt also!

Das war die Folge, als wir die Eingliederung in mehrere Mütter ins Steuerrecht übernehmen wollten, dann ist die gesamte Mehrmutterorganschaft dabei „über die Klinge gesprungen“, obwohl es sich um eine zwingende Übernahme konzernrechtlicher Vorgaben ins Konzernsteuerrecht handelte. Also ich habe wenig Begeisterung für dieses Rechtsinstitut, und wenn Sie sich mit Gesellschaftsrechtlern unterhalten, merken Sie dann auch zum Teil deren Skepsis. Wir haben mit *Karsten Schmidt* darüber diskutiert, was die Folge wäre, wenn das Steuerrecht keinen Gewinnabführungsvertrag mehr verlangen würde. Er hatte darauf geantwortet, es werde einen erheblichen Einbruch in das Konzernrecht bedeuten, aber es werden sich beide Bereiche dann wieder getrennt entwickeln können. Und das wollte ich hier auch sagen. Die Tatsache, dass es eine Fülle von Fragen geben wird, das sollte uns nicht hindern, ernsthaft die Diskussion über den Verzicht auf Gewinnabführungsverträge im Ertragssteuerrecht zu beginnen und sie muss auf zwei Ebenen geführt werden, auf der steuerrechtlichen, aber auch auf der gesellschaftsrechtlichen und einige Fragen, nämlich auch die der Haftung, die werden sich im Gesellschaftsrecht bei der veränderten Bedeutung des faktischen Konzerns stellen und das hängt entscheidend auch mit der Beteiligungshöhe und den Voraussetzungen zusammen, die möglicherweise im faktischen Konzern dann neu als Weichenstellung einzuführen wären. Ich denke aber, man sollte sich erinnern: Was haben die Österreicher gemacht? 10 Jahre Diskussion über die Gruppenbesteuerung. Und was haben sie weiter gemacht? Einen internationalen Rechtsvergleich, bei dem sie gesagt haben, wir haben eigentlich diejenigen Lösungen, die optimierungsfähig sind, zusammengetragen. Das sollte uns überhaupt nicht hindern vielleicht noch klüger sein zu wollen wie die Österreicher und dieses vorgefundene System von uns dann noch wiederum zu verbessern. So verstehe ich auch Herrn *Herzig*. Was wir aber tun müssen ist, nicht abzuwarten, bis der EuGH im Fall *Marks & Spencer* oder gar über die deutsche Organschaft entscheidet, um dann im Schnellschussverfahren das Problem zu lösen, wie man das bei § 8a gemacht hat, das wäre für meinen Begriff tödlich und zwar deswegen, weil es tiefe Eingriffe bedeutet im Konzernsteuerrecht und ein eminentes Problem des Steuerstandorts auslösen würde. Und Sie können sich ja vielleicht erinnern, die Österreicher haben 2 Gründe genannt, die sie zur Gruppenbesteuerung geführt haben. Der 1. Grund war der EuGH, genau die Entscheidung, die Sie zitiert haben, die man fürchtet. Und der 2. Punkt ist Osterweiterung und die Rolle, die sich Österreich dafür als Steuerstandort vorstellt. Wir können uns ausmalen, wenn wir auf unserem Weg weiter bleiben oder wenn man uns das Konzernsteuerrecht zerschlagen würde, wo wir dann als Standort landen würden. Danke schön.

Prof. Dr. Herzig

Herr *Raupach*, ich kann Ihnen in vielen Punkten ausdrücklich zustimmen. In der Tat ist es die Frage Zusammenwirkung Steuerrecht – Zivilrecht, was hier von zentraler Bedeutung ist. Ich hatte vor kurzem mal das Vergnügen, diese Frage mit Herrn *Priester* zu diskutieren, der natürlich zunächst blass wurde, der ganze Kommentare umschreiben muss und auf einmal der faktische Konzern in den Mittelpunkt tritt und nicht der Vertragskonzern, den wir bisher so gehegt haben, das wäre ein dramatischer Paradigmenwechsel, wie man da heute zu sagen pflegte. Der 2. Punkt, wir müssen uns wirklich klar machen, meine Damen und Herren, wir hatten bei der Konzernbesteuerung weltweit eine Vorreiterrolle. Dieses Gebilde „Organschaft“, das von der deutschen Rechtsprechung entwickelt worden ist, war ohne seinesgleichen zum Zeitpunkt der Entstehung, es gab nichts Vergleichbares. Da damals kein vergleichbares Gesellschaftsrecht oder keine vergleichbaren Grundlagen gesetzlicher Art vorhanden waren, hat die Rechtsprechung versucht, an Merkmale anzuknüpfen, die man in der Gesellschaft finden konnte! Die Frage ist aber doch, müssen wir daran festhalten. Inzwischen ist die Entwicklung weiter gegangen, und deswegen die Frage, die anderen Staaten, die dann später erst ein Konzernrecht oder Konzernsteuerrecht geschaffen haben, die haben dann einen anderen Weg gewählt und sind dann nicht mehr über diesen EAV gegangen, sondern sind einen andern Weg gegangen. Wir haben ja interessanterweise diese Merkmale, die Ende des 19. Jh. von der Rechtsprechung so entwickelt worden sind, unverändert weitergeführt. Die Frage ist wirklich, ist es jetzt nicht an der Zeit, hier eine Veränderung herbeizuführen. Und Herr *Raupach*, ich stimme Ihnen voll zu: Ein wichtiger Punkt ist die Frage Mehr-Mütter-Organschaft, das geht natürlich ein bisschen über das Konzept hinaus, was wir bisher diskutiert haben. Man wird hier gesondert überlegen müssen: Wie gehen wir damit um? Das ist ein Punkt, der also sicherlich noch gesonderter Erwägung bedarf. Letzter Punkt: Österreich, ich kann das nur unterstützen, auf der IFA-Tagung in Wien, meine Damen und Herren, da wurde also Organschaft und Konzernbesteuerung weltweit demonstriert und dokumentiert, und da wurde deutlich, von allen Staaten hat den EAV nur noch Deutschland als Voraussetzung, kein anderer Staat. Letzte Bemerkung: Interessant ist, dass Österreich, obwohl so lange Vorarbeiten getätigt worden sind, zwar Verlustverrechnung zulässt, aber keine Zwischenerfolgseliminierung vornimmt. Und natürlich hätte eigentlich der Einheitsgedanke erfordert, auch Zwischenerfolgseliminierung vorzusehen, aber das ist natürlich ein Problem der Praktikabilität, wie kriegt man das hin. Wir dürfen die Anforderung an ein solches neues Konzept nicht überspannen. Ich denke, da müssen wir sehr viel mehr Erfahrungen sammeln, dann müssen wir prüfen, wie das Ganze verfolgbar, nachvollziehbar ist, ehe wir einen solchen wirklich dramatischen Schritt tun könnten, deswegen neige ich dazu, sozusagen im 1. Schritt sollten wir uns

erst mal auf die Verlustverrechnungsproblematik konzentrieren und das andere weiter im Auge behalten. Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit.

Dr. Novacek

Ich möchte nur einen Gedanken beitragen und zwar zu den Besorgnissen wegen der künftigen Rechtsstellung des Minderheitsgesellschafters, wenn der EAV aufgehoben wird. Dann müssen wir doch an die bisher übliche Dividendengarantie für Minderheitsgesellschafter denken, die hier auch ohne Schwierigkeit bei einer künftigen Neukonstruktion beibehalten werden kann. Danke.

Prof. Dr. Herzig

Also Sie sehen die Lösung im Gesellschaftsrecht, und in der Tat müsste die Aufgabenverteilung zwischen Steuer- und Gesellschaftsrecht neu überdacht werden.

Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung

Prof. Dr. *Rainer Prokisch*
Universität Maastricht

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none">I. EinleitungII. Die geltende Rechtslage<ul style="list-style-type: none">1. Grundsätzliche Unterscheidung2. Verlustverrechnung bei Personenidentität<ul style="list-style-type: none">a) Anrechnungsmethodeb) Verlustausgleichsbeschränkung im innerstaatlichen Rechtc) Freistellungsmethode<ul style="list-style-type: none">aa) Freistellung von „Einkünften“bb) Der (negative) Progressionsvorbehalt | <ul style="list-style-type: none">3. Beteiligung an einem ausländischen Unternehmen<ul style="list-style-type: none">a) Trennungsprinzipb) Bewertung der Beteiligung – Teilwertabschreibungc) Liquidation: Verlustberücksichtigung bei Bestandsende?III. Gedanken zur Entwicklung eines „fairen“ Systems<ul style="list-style-type: none">1. Allgemeine Überlegungen2. Personenidentität3. Gruppenbesteuerung |
|---|--|

I. Einleitung

Eine faire Behandlung des Steuerpflichtigen im Sinne der Steuergerechtigkeit nach Art. 3 GG setzt die Symmetrie von Gewinn- und Verlustbehandlung voraus. Für das innerstaatliche Steuerrecht wird dies kaum in Zweifel gezogen. Allerdings ist die Symmetrie auch innerstaatlich nicht vollständig; vollständig wäre sie nur dann, wenn der Fiskus Steuern im Verlustfalle unverzüglich erstatten würde. Ein solches System ist – auch international – nicht üblich¹ und da Verlustrückträge zeitlich beschränkt sind, Verlustvorträge zusätzliche Finanzierungskosten bedeuten und seit der Einführung der Mindestbesteuerung Verluste auch betraglich nur begrenzt verrechnet werden können, erhält der Steuerpflichtige nur eine Teilerstattung.

Aber immerhin: Mit der Akzeptanz der Notwendigkeit der Symmetrie in eingeschränkter Form kommt der Gesetzgeber seiner verfassungsrechtlichen Pflicht nach, der Steuergerechtigkeit des Art. 3 GG – hier in Form des Nettoprinzips² – Geltung zu verleihen. Die Einschränkung der Symmetrie lässt sich mit fiskalischen Überlegungen rechtfertigen; verfassungsrechtlich pro-

1 S. beispielsweise aus kanadischer Sicht *Donnelly/Young*, Policy Options for Tax Loss Treatment: How Does Canada Compare?, CTJ 2002 (Vol. 50), 429 ff.

2 BVerfG v. 30. 9. 1998 – 2 BvR 1818/91, HFR 1999, 44; FG Münster, Urt. v. 11. 2. 2004 – 7 K 5227/00 E, DStRE 2004, 697 zu den sogenannten „unechten Verlusten“. Allgemein zum objektiven Nettoprinzip s. zuletzt *Lehner*, Verfassungsrechtliche Vor-

blematisch wäre jedoch sicherlich eine Regelung, nach der Verluste endgültig verlorengehen.

Die Entscheidung des Gesetzgebers enthält aber darüber hinaus auch eine für den Steuerpflichtigen positive Konsequenz. Der Gesetzgeber erkennt mit der Möglichkeit der Verschiebung von Verlusten in andere Veranlagungszeiträume an, dass das Prinzip der periodenweisen Besteuerung im Hinblick auf Verluste nicht uneingeschränkt gilt, und demgemäß muss der Gesetzgeber im Rahmen der ihm auferlegten Pflicht zur Konsequenz diese Entscheidung folgerichtig durchführen³. Hinzu kommt noch die wirtschaftliche Betrachtungsweise des Gesetzgebers. Die Möglichkeit der Verlustverrechnung im Konzern im Wege der Organschaft zeigt, dass der Gesetzgeber die Selbständigkeit der Rechtsform unter anderem als Verlustverrechnungshindernis erkennt und deshalb zu Recht den Konzern als wirtschaftliche Einheit betrachtet, in deren Rahmen Gewinne und Verluste zusammengefasst werden müssen.

Die Rechtslage in grenzüberschreitenden Fällen weicht vom nationalen System ab. Das Tätigwerden in einem anderen Staat führt regelmäßig und unabhängig von der Rechtsform des Auslandsengagements dazu, dass ausländische Verluste nicht oder nur sehr beschränkt ins Inland transportiert werden können. Das kann dazu führen, dass ein Steuerpflichtiger im Inland Steuern zahlt, obwohl er sich insgesamt in einer Verlustposition befindet. Das wäre an sich noch hinnehmbar angesichts der Tatsache, dass das Unternehmen die ausländischen Verluste im Tätigkeitsstaat (möglicherweise, aber nicht zwingend) zurück- oder vortragen kann. Insofern entstehen – vergleichbar mit der innerstaatlichen Situation – (lediglich) cash-flow-Nachteile, die allerdings bei manchen Unternehmen einen substantiellen Kostenposten darstellen können. Hinzu kommt jedoch, dass Verluste in bestimmten Fällen überhaupt nicht berücksichtigungsfähig sind, etwa weil der Verlustvortrag im Ausland zeitlich beschränkt ist, ein ausländischer Unternehmensanteil überhaupt nicht mehr in eine Gewinnposition gelangt und liquidiert werden muss, oder Verluste durch eine Umwandlung verlorengehen. Darüber hinaus können die Unterschiede in den Steuersystemen zu Verwerfungen führen. So kann es vorkommen, dass der ausländische Staat nach seinen Gewinnermittlungsvorschriften einen Verlust errechnet, während im Inland die Bemessungsgrundlage positiv ist, und umgekehrt. Ein Gesetzgeber, der seine Steuerpflichtigen „gerecht“ behandeln will, muss für einen Ausgleich solcher Nachteile Sorge tragen, denn anderenfalls nimmt er die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips hin mit der unzureichenden Begrün-

gaben für die Verlustberücksichtigung, in: ders. (Hrsg.), Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2004, 1 ff.

3 S. Lehner, Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Verlustberücksichtigung, in: ders. (Hrsg.), Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2004, 1 ff. (11 ff.) m. w. N.

dung, der Steuerpflichtige habe sich außerhalb seiner Steuerhoheit begeben und die Verluste in einer anderen Steuerjurisdiktion erlitten. Die Begründung ist deshalb unzureichend, weil der deutsche Gesetzgeber im Grundsatz positive ausländische Einkünfte gleich welcher Natur erfaßt. Ob allerdings im Einzelfall auf Grund bestimmter Umstände Rechtfertigungsgründe für eine Ungleichbehandlung bestehen, wird nachfolgend zu prüfen sein.

II. Die geltende Rechtslage

1. Grundsätzliche Unterscheidung

Blickt man auf die einzelnen Sachverhalte, in denen die Frage der Verrechenbarkeit ausländischer Verluste entsteht, ist zunächst eine grundsätzliche Unterscheidung zu treffen.

Wird ein deutscher Steuerpflichtiger durch eine Betriebsstätte, durch den Erwerb von Immobilien, etc. im Ausland tätig, bleibt die Personenidentität gewahrt. Bei einer etwaig entstehenden Doppelbesteuerung handelt es sich um eine juristische Doppelbesteuerung, die entweder unilateral über die Anrechnung der ausländischen Steuer gem. § 34c EStG vermieden wird oder im Wege der Anrechnung- oder Freistellungsmethode aufgrund eines bilateralen DBA. Die Verlustberücksichtigung ist in diesen Fällen ein Problem der Vermeidungsmethode, vor allem deswegen, weil in Deutschland nach Auffassung der Verwaltung und Rechtsprechung die Freistellung auf Einkünfte und nicht auf Einnahmen bezogen wird und deshalb die Freistellung einen Verlustausgleich verhindert.

Soweit das Engagement nicht in Form einer Betriebsstätte betrieben wird, kommt es auf die Art der Einkünfte an, ob die Anrechnungsmethode oder die Freistellungsmethode zur Anwendung kommt. Aber auch dann, wenn eine Anrechnung der ausländischen Steuer vorgesehen ist und sich dadurch im Grunde ausländische Verluste auf die inländische steuerliche Bemessungsgrundlage auswirken, beschränkt der Gesetzgeber die Verlustverrechnung durch nationale Regelungen, die einerseits allein ausländische Verluste zum Gegenstand haben (§ 2a EStG) oder allgemein für inländische und ausländische Sachverhalte gleichermaßen gelten (§ 15a EStG)⁴.

Wird hingegen das deutsche Unternehmen über eine ausländische Tochtergesellschaft tätig, gilt im Grundsatz international das Trennungsprinzip, d. h. die Gewinne (und Verluste) der ausländischen Gesellschaft unterliegen allein der Besteuerungshoheit im Sitzstaat der Tochtergesellschaft (Ausnahme: Hinzurechnungsbesteuerung). Das innerstaatliche Recht trägt diesem Trennungsprinzip und dem damit verbundenen Besteuerungsvorrang des

⁴ Zu § 15a EStG in Auslandsfällen s. zuletzt FG Düsseldorf v. 3.11.2003 – 7 K 6498/99, DStRE 2004, 460.

Sitzstaates der Tochtergesellschaft durch die (allerdings rechtsformabhängige) Freistellung von Divideneinnahmen und Veräußerungsgewinnen Rechnung. Während jedoch das innerstaatliche Steuerrecht erkennt, dass allein die formaljuristische Unterscheidung zwischen Rechtsträgern mit eigener Rechtspersönlichkeit nicht ausreicht um dem Konzern die Verlustberücksichtigung zu verweigern (Organschaft), da dies nicht mit der ökonomischen Realität übereinstimmen würde, steht dem international operierenden Konzern die Möglichkeit der grenzüberschreitenden Konsolidierung nicht zur Verfügung. Typischerweise ist die Organschaft auf den nationalen Konzern beschränkt. Andererseits hat die anteilsbesitzende Gesellschaft im Grundsatz die Möglichkeit, dauerhafte Verluste im Wege der Teilwertabschreibung zu berücksichtigen.

Traditionell behandelt also das internationale Steuerrecht die beiden Formen des unternehmerischen Engagements unterschiedlich. Aus diesem Grund sollen im folgenden beide Fälle getrennt behandelt werden, wobei jedoch am Ende die Frage aufzuwerfen ist, ob die unterschiedliche Behandlung im Hinblick auf Verluste tatsächlich gerechtfertigt werden kann.

2. Verlustverrechnung bei Personenidentität

a) Anrechnungsmethode

Bei Personenidentität hängt die Frage der Verlustverrechnung – wie bereits gesagt – von der Methode der Vermeidung der Doppelbesteuerung ab. Die Anrechnungsmethode kommt dabei zur Anwendung, wenn Steuern in einem Staat erhoben werden, mit dem Deutschland kein Doppelbesteuerungsabkommen unterhält (§ 34c EStG) oder wenn das Doppelbesteuerungsabkommen für die in Frage stehenden Einkünfte die Anrechnungsmethode vorsieht. Bei Betriebsstätteneinkünften ist es zwar in der deutschen Abkommenspraxis im Grundsatz eher selten, dass die Anrechnungsmethode zur Anwendung kommt, jedoch steht häufig die insofern angeordnete Freistellung unter einem Aktivitätsvorbehalt⁵, so dass die Anrechnung besonders im Falle passiver Einkünfte durchaus auch bei Betriebsstätten eine Rolle spielen kann.

Bei der Anrechnungsmethode setzt sich die Bemessungsgrundlage aus sowohl inländischen wie ausländischen Einkünften zusammen. Im Grundsatz mildern daher ausländische negative Einkünfte die Bemessungsgrundlage und damit die zu erhebende inländische Steuer. Auch in dem Fall, dass im Inland ebenfalls Verluste erlitten werden oder die inländischen Einkünfte niedriger sind als die ausländischen, erhöhen die ausländischen Verluste den Verlustrücktrag oder -vortrag nach § 10d EStG. Das gilt allerdings nicht un-

⁵ Innerhalb der EU sind allerdings Aktivitätsklauseln nur in den DBA mit Finnland und Portugal vorgesehen.

eingeschränkt. Da die Anrechnung der ausländischen Steuer eine Konsequenz der Entscheidung des Gesetzgebers für das Welteinkommensprinzip ist und sie damit verfassungsrechtlich geboten ist, sind Beschränkungen der Verlustverrechnung andererseits von vornherein dem Verdacht der Verfassungswidrigkeit ausgesetzt.

Die Vermeidungsvorschrift des § 34c EStG, die die sogenannte gewöhnliche Anrechnungsmethode vorsieht, ist aus der Sicht der Entscheidung des Gesetzgebers für das Welteinkommensprinzip bezüglich ausländischer Verluste konsequent. Durch die Anordnung der per-country-limitation ist die Vorschrift sogar in bestimmten Fällen, in denen ein unbeschränkt Steuerpflichtiger negative Einkünfte aus einem Staat und positive Einkünfte aus einem anderen Staat erzielt, besonders günstig, da die gezahlten Steuern in diesem anderen Staat zur Anrechnung kommen können. Bei einer sogenannten overall-limitation würden zunächst die Verluste aus dem einen Staat mit den Gewinnen aus dem anderen Staat verrechnet, so dass nur die auf den positiven Saldo entfallenden Steuern zur Anrechnung kämen.

Anders ist es jedoch im umgekehrten Fall. Erzielt ein Steuerpflichtiger im Inland Verluste und im Ausland Gewinne, kommen die ausländischen Steuern mangels Anrechnungsguthaben nicht zur Verrechnung. Zwar können die ausländischen Steuern in einem solchen Fall alternativ von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden und so den inländischen Verlust erhöhen, das führt jedoch regelmäßig nur zu einer geringfügigen Entlastung und entspricht nicht der tatsächlichen ökonomischen Belastung des Unternehmers. Zum anderen schlägt § 34c EStG in den Fällen fehl, in denen der ausländische Staat einen Gewinn errechnet und darauf Steuern erhebt, während im Inland ein negatives Ergebnis ermittelt wird. Da die Einkünfte, die in die Höchstbetragsregelung einfließen, nach deutschem Steuerrecht ermittelt werden, steht auch in diesem Fall kein Anrechnungsguthaben zur Verfügung.

Diese Nachteile, die aus der Ausgestaltung der Anrechnungsmethode im deutschen Steuerrecht ergeben, ließen sich durch einen Vortrag nicht ausgenutzter Anrechnungsguthaben (vergleichbar mit dem Verlustvortrag) beseitigen. § 34c EStG sieht einen solchen Guthabenvortrag nicht vor, was meines Erachtens sowohl gegen das Rechtsstaatsprinzip in seiner Ausgestaltung als Folgerichtigkeitsgebot verstößt wie auch aus europarechtlicher Sicht äußerst problematisch erscheint, wenn man die Diskriminierungsverbote des EG-Vertrags nicht nur als Gleichheitssätze sondern auch als Beschränkungsverbote versteht. Denn: die Konsequenz des Art. 34c EStG ist es, dass das Auslandsengagement des Steuerpflichtigen unter Umständen behindert und dadurch ein Anreiz geschaffen wird, auf das Auslandsengagement zugunsten des Inlandsengagements zu verzichten. Allerdings darf nicht übersehen werden, dass die Ursache dieser Benachteiligung letztlich in der unterschiedlichen Systematik der beteiligten Staaten liegt. Da aber ein

Vortrag von Anrechnungsüberschüssen einem verfassungsgemäßen und europarechtsgemäßen Zustand näher kommt als die jetzige Rechtslage, wird man letztere als Verstoß gegen das Verhältnismäßigkeitsprinzip ansehen müssen⁶.

b) Verlustausgleichsbeschränkung im innerstaatlichen Recht

Obwohl also die Anrechnungsmethode eine Verlustverrechnung im Grunde zuläßt, ist sie ohne Beschränkung nur bei aktiven Einkünften möglich⁷. Nach § 2a Abs. 1, 2 EStG können Verluste aus bestimmten (passiven) ausländischen Aktivitäten nur mit positiven Einkünften der jeweils selben Art und aus demselben Staat ausgeglichen werden. Auch ist die Rechtsprechung und Verwaltung der Auffassung, dass der negative Progressionsvorbehalt durch § 2a Abs. 1 EStG ebenfalls ausgeschlossen sein soll⁸. Eine sachliche Rechtfertigung für diese Beschränkungen ist nicht zu finden⁹. Die Vorschrift durchbricht das objektive Nettoprinzip wie es in § 2 Abs. 2 EStG niedergelegt ist aus rein fiskalischen Gründen. Denn die Beschränkung führt dazu, dass für positive Einkünfte das Welteinkommensprinzip gilt, während auf Verluste das Territorialitätsprinzip Anwendung findet. Die Vorschrift ist somit ein Verstoß gegen die Steuergerechtigkeit im Sinne des Art. 3 Abs. 1 GG und das rechtsstaatliche Konsequenzgebot¹⁰.

-
- 6 Es kann dann bei der sinnvollen Regel bleiben, dass die ausländischen Einkünfte nach deutschem Steuerrecht berechnet werden, andererseits wird gleichzeitig dem Leistungsfähigkeitsprinzip Rechnung getragen. S. zur vergleichbaren Problematik im Rahmen des früheren § 2 AIG *Streck*, Der abzugsfähige Verlust ausländischer Betriebsstätten und Personengesellschaften nach dem Auslandsinvestitionsgesetz, AWD/BB 1972, 341.
- 7 Nach richtiger Auffassung gilt § 2a EStG auch dann, wenn ein DBA die Anrechnung der ausländischen Steuer vorsieht (so auch die Gesetzesbegründung, BT-Drs. 9/2074, S. 62). Die Ausgestaltung der Anrechnung bleibt regelmäßig dem innerstaatlichen Recht überlassen.
- 8 BFH v. 17.10.1990 – I R 182/87, BStBl. II 1991, 136; BFH v. 17.10.1990 – I R 177/87, BFH/NV 1992, 174; BFH v. 12.12.1990 – I R 127/88, BFH/NV 1992, 104; BFH v. 17.11.1999 – I R 7/99, BStBl. II 2000, 605; BFH v. 13.5.1993 – IV R 69/92, BFH/NV 1994, 100; Verfassungsbeschwerden sind nicht angenommen worden: BVerfG v. 27.3.1998 – 2 BvR 220/92, IStR 1998, 344; BVerfG v. 27.3.1998 – 2 BvR 2058/92, IStR 1998, 376.
- 9 Vgl. *Manke*, Angeklagt: § 2a EStG, Plädoyer für und an den Gesetzgeber, DStZ/A 1984, 235 ff.
- 10 Im Ergebnis ebenso *Lang*, in: Tipke/Lang, *Steuerrrecht*, 17. Aufl. 2002 § 9 Rz. 67; *Schaumburg*, *Internationales Steuerrecht*, 2. Aufl. 1998, Rz. 5.81 ff.; *ders.*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, in: FS Tipke, 1995, 125 ff. (133); *Weigell*, Die Beschränkung des Ausgleichs ausländischer Verluste durch den neuen § 2a EStG, 1986, S. 172; *Massbaum*, Steuerliche Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Betriebsstätten und Tochtergesellschaften bei inländischen Müttern, in: *Maßbaum/Meyer-Scharenberg/Perlet*, Die deutsche Unternehmensbesteuerung im europäischen Binnenmarkt, 1994, 337 ff. (344 f. m. v. N), der auch die Bestimmtheit der Norm in Zweifel zieht; anders aber der BFH v. 28.1.1987 – I

Überhaupt stellt sich in diesem Zusammenhang die allgemeine Frage, ob es tatsächlich zu rechtfertigen ist, dass passive Einkünfte anders behandelt werden können als aktive Einkünfte¹¹. Bei der Einführung der Regelung hatte der Gesetzgeber die Beschränkung des Verlustausgleichs damit begründet, dass es sich bei den genannten Tatbeständen um wirtschaftlich nicht sinnvolle Verwendungszwecke handele, die nicht zu Lasten des inländischen Steueraufkommens gehen sollten. Diese Art von Investitionen brächten der deutschen Volkswirtschaft keinen erkennbaren Nutzen¹². Dieses Argument ist politischer und ökonomischer Natur. Auch wenn man es als Rechtfertigungsgrund für die Abweichung von den allgemeinen Grundsätzen gelten lassen wollte, wäre es unverhältnismäßig, da mit einem System von Verlustberücksichtigung und Nachversteuerung dem cash-flow-Nachteil des Steuerpflichtigen Rechnung getragen werden könnte und über die Nachversteuerung die deutsche Besteuerungsgrundlage sichergestellt wäre. Hinzu kommt noch ein anderer Gedanke: Im Grunde ging es dem Gesetzgeber damals um die Bekämpfung von Abschreibungsauswüchsen (ausländische Bauherrenmodelle) und Liebhabereien (Rinderfarm in Paraguay). Sowohl Abschreibungsmodelle wie auch die Liebhaberei können aber durch die Anwendung allgemeiner Grundsätze auch international ausreichend bekämpft werden¹³, zusätzlicher Maßnahmen bedarf es hierfür nicht.

Jedenfalls ist die Vorschrift mit den genannten Rechtfertigungsgründen eindeutig europarechtswidrig, da sie inländische und ausländische Verluste ungleich behandelt, ohne dass eine tragbare Rechtfertigung erkennbar wäre. Der EuGH hat das Argument der Aushöhlung der Besteuerungsgrundlage immer deutlich abgewiesen. Und im Hinblick auf zu bekämpfende Missbräuche ist die Regelung nicht zielgerichtet genug. Der Beschluss des BFH v. 13. 11. 2002, worin das Gericht dem EuGH die Frage vorlegt¹⁴, ob abkommensbefreite Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von der inländischen Bemessungsgrundlage abzugsfähig sein müssen bzw. ob der negative Progressionsvorbehalt zur Anwendung kommen kann, läßt sich ohne weiteres auf die Frage übertragen, ob § 2a EStG überhaupt und allgemein mit

B 61/88, BStBl. II 1987, 434; v. 17. 10. 1990 – I R 182/87, BStBl. II 1991, 136; v. 26. 3. 1991 – IX R 162/85, BStBl. II 1991, 704.

11 S. dazu auch Vogel, Verbot des Verlustausgleichs für bestimmte ausländische Verluste, BB 1983, 180 ff. (183 f.).

12 BT-Drs. 9/2074, S. 62; s. dazu auch Fleischmann, Auslandsverluste – Stiefkinder unseres Steuerrechts?, DStR 1983, 191 ff. (193 f.).

13 So auch Mössner, Beschränkungen des Verlustausgleichs und des Verlustabzugs, in: Wassermeyer (Hrsg.), Grundfragen der Unternehmensbesteuerung, DStJG 17 (1994), 231 ff. (254).

14 BFH v. 13. 11. 2002 – I R 13/02, DStR 2003, 685 (Az. des EuGH: Rs. C-152/03 – Ritter) m. Anm. – sch; ferner z. B. Dautzenberg, FR 2001, 809; Kessler/Schmitt/Janson, Berücksichtigungsverbot abkommensrechtlich „befreiter“ Betriebsstättenverluste, IStR 2001, 729 ff. (734 ff.); Wassermeyer, in: Debatin/Wassermeyer, MA, Art. 23A Rz. 57 f.

den Freiheiten des EG-Vertrags vereinbar ist. In seinem Vorlagebeschluss zeigt der BFH überzeugend auf, dass Rechtfertigungsgründe für die Ungleichbehandlung nicht ersichtlich sind¹⁵.

c) *Freistellungsmethode*

aa) *Freistellung von „Einkünften“*

Besteht mit dem anderen Staat ein DBA, sehen diese Abkommen häufig die Freistellungsmethode für bestimmte Einkünfte vor (Betriebsstätte-einkünfte, Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen). Es handelt sich um eine Methode zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung. Schon dieser Funktion nach sollte die Methode daher nur zur Anwendung kommen können, wenn im Ausland ein positives Ergebnis erzielt wird. Bei Verlusten hingegen liegt schon kein Fall einer Doppelbesteuerung vor. Das Risiko der Freistellungsmethode ist vielmehr, dass bei einem negativen Ergebnis Verluste unter Umständen zweifach berücksichtigt werden, im Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen wie auch im Quellenstaat. An sich besteht daher die Aufgabe des Gesetzgebers darin, Regelungen zu schaffen, die eine solche doppelte Verlustberücksichtigung ausschließen. Solche Regelungen gibt es im deutschen Steuerrecht nicht, da die Freistellung von der Rechtsprechung¹⁶ und der Verwaltung seit langem im Sinne einer objektiven Freistellung von positiven wie auch negativen Erträgen verstanden wird.

Gegen diese Auffassung sprechen eine Vielzahl von Gründen:

(1) Schon der Reichsfinanzhof hatte die Freistellungsmethode so verstanden, dass sowohl positive wie negative Einkünfte aus der Bemessungsgrundlage ausgeschlossen werden. In seiner Begründung verweist der RFH darauf, dass DBA den Zweck hätten, eine absolute Abgrenzung der Steuergewalt der beteiligten Staaten herbeizuführen¹⁷. Das ist allerdings in dieser Schärfe

15 S. dazu noch *Cordewener*, Auslandsverluste und EG-Grundfreiheiten: Kurskorrektur am falschen Fall?, *ISr* 2003, 413 ff.; *Cordewener/Dahlberg/Pistone/Reimer/Romano*, The tax treatment of foreign losses: Ritter, M&S, and the way ahead, *European Taxation* 2004, 135 ff. (Part One), 218 ff. (Part Two) (224 ff.).

16 RFH v. 25. 1. 1933 – VI A 199/32, *RStBl.* 1933, 478; RFH v. 26. 6. 1935 – VI A 414/35, *RStBl.* 1935, 1358; RFH v. 21. 10. 1936 – VI A 473/35, *RStBl.* 1937, 424; RFH v. 12. 4. 1938 – I 143/37, *RStBl.* 1938, 620; RFH v. 7. 12. 1938 – V I 735/38, *RStBl.* 1939, 252; RFH v. 23. 6. 1937 – VI A 842/36, *RStBl.* 1937, 831; BFH v. 11. 3. 1970 – I B 50/68 u. I B 3/69, *BStBl.* II 1970, 569; BFH v. 23. 3. 1972 – I R 128/70, *BStBl.* 1972, 948; BFH v. 28. 3. 1973 – I R 59/71, *BStBl.* II 1973, 531; BFH v. 20. 7. 1973, *BStBl.* II 1973, 732; BFH v. 25. 2. 1976, *BStBl.* II 1976, 454; BFH v. 12. 1. 1983 –, *BStBl.* II 1983, 382; v. 28. 4. 1983, *BStBl.* II 1983, 567; BFH v. 9. 8. 1989, *BStBl.* II 1990, 175; BFH v. 17. 10. 1990, *BStBl.* II 1991, 136; BFH v. 26. 3. 1991, *BStBl.* II 1991, 704.

17 So RFH v. 25. 1. 1933 – VI A 199/32, *RStBl.* 1933, 478; s. auch *Kessler*, Ausländische Betriebsstättenverluste, in: *Lehner* (Hrsg.), *Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht*, 2004, 83 ff. (89), der zusätzlich auf den abweichenden Wortlaut

nicht richtig. DBA verteilen Besteuerungsbefugnisse an Vertragsstaaten, die diese wiederum mit Hilfe ihres innerstaatlichen Rechts selbst ausfüllen können. So ist es allgemein anerkannt, dass DBA die Gewinnermittlung (mit einigen Ausnahmen in Art. 7 Abs. 1, 2, 9 Abs. 1 OECD-MA) offen lassen. Entsprechend bleibt es auch dem Recht des Wohnsitzstaats überlassen, wie er die innerstaatliche Bemessungsgrundlage ermittelt, also auch ob er Verluste berücksichtigt oder nicht. Das DBA verpflichtet den Wohnsitzstaat lediglich, die Doppelbesteuerung zu vermeiden. Deutlich wird das schon im Wortlaut des Art. 23A OECD-MA, wonach die „Einkünfte ... von der Besteuerung“ ausgenommen werden und nicht von der steuerlichen Bemessungsgrundlage¹⁸. Insofern spricht der Wortlaut eher dafür, dass die Verlustbehandlung dem innerstaatlichen Recht überlassen bleibt¹⁹. Bestätigung findet diese Auffassung noch im Kommentar zum OECD-MA (Zf. 44 zu Art. 23 MA). Danach präjudiziert die Anwendbarkeit der Freistellungsmethode nicht die Frage der Behandlung von Verlusten²⁰. Es ist daher auch in vielen Ländern üblich, trotz Freistellung eine Verlustberücksichtigung zuzulassen.

(2) Aus der Verwendung des Begriffs „Einkünfte“ in Art. 23A OECD-MA läßt sich denn auch nicht schließen – wie das der BFH tut –, dass die Verlustberücksichtigung dem Quellenstaat zugewiesen ist²¹. Es handelt sich viel-

des der Entscheidung zugrundeliegenden DBAs mit Österreich hinweist. Im Sinne der Rechtsprechung aber *Schuch*, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 1998, 169 ff.; *ders.*, Europarechtliche und abkommensrechtliche Vorgaben für die Verlustbehandlung, in: Lehner (Hrsg.), Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2004, 63 ff. (76 ff.).

- 18 Einige deutsche DBA sehen allerdings tatsächlich das „Ausnehmen von der Bemessungsgrundlage“ vor, so z. B. Art. 24 Abs. 1 lit. a DBA-Dänemark und DBA Frankreich. Zum letzteren s. auch BFH, Beschl. v. 13. 11. 2002 – I R 13/02, IStR 2003, 314. kritisch *Laule*, in: FS Juch, 2002, 329 ff. (341 ff.); *Vogel*, Das oberste österreichische Steuergericht erklärt Verluste bei DBA-Freistellung für abzugsfähig, IStR 2002, 91 ff.; *ders.*, Anmerkung, IStR 2003, 316.
- 19 So auch *Mössner*, DStJG Bd. 8 (1985), 135 ff. (149); *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA-Kommentar, 4. Aufl. 2003, Art. 23 Rz. 46 ff.; *ders.*, Wesen und Wirkungen der Freistellung, in: *Vogel/Wassermeyer* u. a., Freistellung im internationalen Steuerrecht, 1996, 1 (5); *Kessler*, Ausländische Betriebsstättenverluste, in: Lehner (Hrsg.), Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2004, 83 ff. (89); anders aber *Mössner*, Beschränkungen des Verlustausgleichs und des Verlustabzugs, in: *Wassermeyer* (Hrsg.), Grundfragen der Unternehmensbesteuerung, DStJG 17 (1994), 231 ff. (253).
- 20 S. dazu auch *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA-Kommentar, 4. Aufl. 2003, Art. 23 Rz. 48 ff. m. w. N.; *Cordewener/Dahlberg/Pistone/Reimer/Romano*, The tax treatment of foreign losses: Ritter, M&S, and the way ahead, European Taxation 2004, 135 ff. (Part One), 218 ff. (Part Two) (140).
- 21 So aber BFH v. 11. 3. 1970 – I B 50/68 u. I B 3/69, BStBl. II 1970, 569, 571; s. dazu auch *Freudling*, Zum Ausgleich mit ausländischen Verlusten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, AWD/BB 1972, 287 ff.

mehr um einen abkommensrechtlichen Begriff²², der in seinem Zusammenhang auszulegen²³ und dementsprechend im Sinne von „Einkommen“ zu verstehen ist, also offenläßt, ob Brutto- oder Nettobeträge freizustellen sind²⁴. So hat der BFH selbst in anderem Zusammenhang festgestellt, dass im Einzelfall zu prüfen ist, in welchem Zusammenhang der Begriff „Einkünfte“ in DBA verwendet wird und dass er u.U. im Sinn von Einnahmen zu verstehen sei²⁵. Das ist schon deshalb geboten, weil es fraglich ist, ob die englischen und französischen Urbegriffe des OECD-MA „income“ und „revenue“ mit „Einkünften“ richtig übersetzt sind. Ob das so ist, wäre im Einzelfall nachzuweisen²⁶.

(3) Der Gedanke des Vorteilsausgleichs – keine Besteuerung der ausländischen Gewinne einerseits, daher auch keine Berücksichtigung der Verluste –, der schon vom RFH angeführt wurde²⁷, berücksichtigt nicht, dass es durchaus und häufiger Fälle gibt, in denen Verluste überhaupt nicht ausgeglichen werden können, weil niemals Gewinne erzielt werden. Schon die Prämisse des RFH, im Regelfall erziele der Steuerpflichtige Gewinne, so dass der Nachteil des korrespondierenden Verbots der Verlustberücksichtigung hinnehmbar wäre, stimmt so sicher nicht (oder zumindest nicht mehr). Diesen Ausführungen des RFH läßt sich aber auch entnehmen, dass das Gericht die Berücksichtigung von Verlusten als einen so extremen Ausnahmefall ansah, dass eine Art von Pauschalierung möglich schien; eine Betrachtungsweise, die so heute sicher nicht mehr gelten kann²⁸. Die Befreiung

22 Vogel, in: Vogel/Lehner, DBA-Kommentar, 4. Aufl. 2003, Art. 23 Rz. 36; Frotscher, Internationales Steuerrecht, 2001, S. 226; Wassermeyer, in: Debatin/Wassermeyer, MA Art. 23A Rz. 21.

23 Vgl. dazu ÖstVwGH, Erk. v. 25. 9. 2001 – 99/14/0217, IStR 2001, 754; Erk. v. 25. 10. 2001 – 99/15/0149; s. hierzu Jirousek, Neueste Rechtsprechung zur Verwertung ausländischer Verluste im Inland, ÖstZ 2001, 569 ff.; Zorn, Verwertung von Auslandsverlusten bei DBA mit Befreiungsmethode, SWI 2001, 456 ff.; Loukota, Sensationelle Neuerung bei DBA-Auslandsverlusten, SWI 2001, 701 ff.; Lang, Ausländische Betriebsstättenverluste und DBA-Auslegung, SWI 2002, 86 ff.; Zöchling, DBA-Auslandsverluste: Handlungsbedarf für den Gesetzgeber, ÖstZ 2002, 14 f.; Jann/Weidlich, Das Verschwinden des negativen Progressionsvorbehalts, SWI 2003, 263 ff.

24 Ähnlich schon Knauer, Verlustausgleich und Doppelbesteuerungsabkommen, StuW 1964, 155 ff. (158); Kiehne, Verluste aus ausländischen Betriebsstätten nach deutschem Doppelbesteuerungsrecht, AWD/BB 1967, 187 ff.

25 BFH v. 29. 5. 1996, BStBl. II 1997, 57. S. dazu auch Wassermeyer, Anmerkung, IStR 1992, 74; Förster, Betriebsausgabenabzug bei Schachteldividenden, DStR 1994, 643 ff.; Ritter, Steuerfreiheit ausländischer Schachteldividenden, BB 1994, 509 ff.

26 Kritisch insoweit auch Mössner, Beschränkungen des Verlustausgleichs und des Verlustabzugs, in: Wassermeyer (Hrsg.), Grundfragen der Unternehmensbesteuerung, DStJG 17 (1994), 231 ff. (252).

27 So der RFH, Urt. v. 26. 6. 1935 – VI A 414/35, RStBl. 1935, 1358.

28 So bemängelt Mössner, Beschränkungen des Verlustausgleichs und des Verlustabzugs, in: Wassermeyer (Hrsg.), Grundfragen der Unternehmensbesteuerung,

positiver Einkünfte ist notwendig, um die Doppelbesteuerung zu vermeiden; die Geltung des Leistungsfähigkeitsprinzips wird durch den Progressionsvorbehalt sichergestellt. Die Nichtberücksichtigung von Verlusten hingegen führt regelmäßig zu einer exzessiven, dem Leistungsfähigkeitsprinzip widersprechenden Besteuerung. Beide Sachverhalte unterscheiden sich somit im Grundsatz sowohl faktisch als auch rechtlich.

(4) Die Gefahr einer doppelten Verlustberücksichtigung besteht in der Tat, allerdings tritt sie nicht zwangsläufig auf, da Verluste einer Betriebsstätte beispielsweise verlorengehen können wie im Fall einer Auslandsinvestition mit hohen Anlaufverlusten, die niemals durch Gewinne ausgeglichen werden können²⁹. Jedenfalls ist aber der Ausschluss jeglicher Verlustberücksichtigung unverhältnismäßig. So kann durch eine Nachversteuerung ausländischer Gewinne wie sie in § 2a Abs. 3 EStG (§ 2 AIG a. F.) bis 1998 geregelt war, erreicht werden, dass die Verluste letztlich nur einmal zum Abzug kommen. Es gibt also durchaus weniger einschneidende Möglichkeiten, die Gefahr der doppelten Verlustnutzung zielgerichtet zu beseitigen. Die Nachversteuerung muss allerdings gesetzlich geregelt sein, sie lässt sich meines Erachtens nicht – wie das der österreichische Verwaltungsgerichtshof macht³⁰ – unmittelbar dem Abkommen entnehmen.

(5) Der BFH führt bei Gelegenheit noch an, es sei zulässig, dass ein DBA zu einer Benachteiligung des Steuerpflichtigen führe³¹. Dagegen wird häufig eingewendet, DBA seien nicht geeignet, Steueransprüche zu begründen³². Zweifelhaft ist allerdings, ob das auch hier gilt: Im Rahmen der hier zu be-

DStJG 17 (1994), 231 ff. (251) mit Recht, dass „der wirtschaftspolitische und zeitgeschichtliche Hintergrund so völlig ausgeblendet bleibt“.

29 Zu zeitlichen und betragsmäßigen Beschränkungen des Verlustvortrags in verschiedenen Ländern s. *Stockmann*, Verluste ausländischer Tochtergesellschaften im deutschen internationalen Steuerrecht, 2000, 205 ff. Vgl. auch den Hinweis von *Knauer*, Verlustausgleich und Doppelbesteuerungsabkommen, StuW 1964, 155 ff. (159) auf die indirekte Gewinnzurechnungsmethode, bei der Verluste ohne weiteres zur Verrechnung kommen.

30 ÖstVwGH, Erk. v. 25. 9. 2001 – 99/14/0217, IStR 2001, 754, 755; die Literatur ist ebenfalls überwiegend kritisch, s. etwa *Wassermeyer*, Anmerkung, IStR 2001, 754 (756); *Vogel*, Das oberste österreichische Steuergericht erklärt Verluste bei DBA-Freistellung für abzugsfähig, IStR 2002, 91 ff. (93); *Lang*, Ausländische Betriebsstättenverluste und DBA-Auslegung, SWI 2002, 86 ff. (90 ff.); eher zustimmend hingegen *Loukota*, Sensationelle Neuerung bei DBA-Auslandsverlusten, SWI 2001, 466 ff.

31 BFH v. 11. 3. 1970 – I B 50/68 u. I B 3/69, BStBl. II 1970, 569, 571.

32 S. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA-Kommentar, 4. Aufl. 2004, Art. 23 Rz. 48; *Kessler*, Ausländische Betriebsstättenverluste, in: *Lehner* (Hrsg.), Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2004, 83 ff. (92 f.); *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rz. 16 539; so auch der ÖstVwGH, Erk. v. 25. 9. 2001 – 99/14/0217, IStR 2001, 754; kritisch dazu *Lang*, Die Interpretation von Doppelbesteuerungsabkommen am Beispiel des Erkenntnisses des VwGH vom 25. 9. 2001 zu den ausländischen Betriebsstättenverlusten, SWI 2002, 86 ff. (88); *Hahn*, Grenz-

handelnden Frage, ob Verluste zu berücksichtigen sind, begründet das DBA im Verständnis der h. M. keinen Steueranspruch, sondern enthält eine Einschränkung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage. Das ist im ökonomischen Ergebnis dasselbe, aber es besteht rechtlich ein gewisser Unterschied. Eine Besteuerungsgrundlage muss – zumindest nach deutscher Auffassung – aus Gründen des Rechtsstaatsprinzips und der Gewaltenteilung in einem formellen und materiellen Gesetz enthalten sein. Die Zuordnung der Besteuerungsbefugnis, die auch negative Ergebnisse umfassen würde, ließe sich aus rechtsstaatlicher Sicht m. E. durchaus in einem Abkommen regeln. Aber auch dann stellt sich die Frage, ob sich der Stpfl. in einem Fall, in dem das nationale Recht günstiger ist als das Abkommensrecht, nicht aus Gleichbehandlungsgründen auf das günstigere innerstaatliche Recht berufen kann.

Die frühere deutsche Regelung in § 2a Abs. 3 und 4 EStG, nach der ausländische Betriebsstättenverluste zunächst berücksichtigt werden konnten und bei späteren Betriebsstättengewinnen wieder rückgängig zu machen waren³³, war dementsprechend auch keine Durchbrechung eines aus den Abkommen folgenden Verlustausgleichsgebots³⁴, sondern eine Bestätigung geltenden Rechts verbunden mit einer Nachversteuerung späterer Gewinne, um den doppelten Verlustausgleich zu verhindern³⁵. Die Abschaffung führte daher zu einem Rechtszustand, in dem ausländische Betriebsstättenverluste im Grunde ausgleichsfähig sind. Für den Abschluss des Verlustausgleichs bedürfte es vielmehr eines ausdrücklichen gesetzlichen Verbots des Ausgleichs mit ausländischen Verlusten wie in § 2a Abs. 1 und 2 EStG oder § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG. Dem kann nicht entgegengehalten werden, dass dies nicht dem gesetzgeberischen Willen entsprochen habe. Sicherlich ist es so, dass der Gesetzgeber von der Rechtsauffassung des BFH ausging³⁶ und mit der Einführung des § 2 AIG a. F. eine Steuervergünstigung schaffen und diese Steuervergünstigung mit dem StEntlG 1999/2000/2002 wieder abschaffen wollte. Dies führt aber keineswegs dazu, dass nun das Gegenteil der Rechtslage einträte, das vor der Abschaffung bestand. Aus einer überholten Rechtslage kann der Gesetzgeber keine Konsequenzen für die heutige Rechtslage ziehen, so dass aus der jetzigen Gesetzesregelung nicht darauf geschlossen werden kann, dass der Verlustausgleich nicht nur aufgrund der

überschreitende Berücksichtigung von Betriebsstättenverlusten?, IStR 2002, 681 ff. (683 f.).

33 Abgeschafft durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999, BGBl. I 1999, 402.

34 So aber der BFH v. 11. 3. 1970 – I B 50/68 u. I B 3/69, BStBl. II 1970, 569, 571.

35 So auch *Lechner*, Befreiungsmethode und Einkommensermittlung, in: Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), *Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung*, 1995, 137 ff. (147); *Kessler*, *Ausländische Betriebsstättenverluste*, in: *Lehner* (Hrsg.), *Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht*, 2004, 83 ff. (91).

36 S. *Krabbe*, *Verlustberücksichtigung bei Auslandseinkünften*, DStJG Bd. 9 (1985), 79 ff. (83).

Freistellung, sondern auch auf der Basis des innerstaatlichen Rechts ausgeschlossen wäre.

Zudem ist offensichtlich, dass ein solches Verbot die Grundfreiheiten des EG-Vertrags, insbes. die Niederlassungsfreiheit im Sinne der Art. 43 Abs. 1 und 48 EG-V, verletzen würde. Während in rein inländischen Fällen der Verlustausgleich außer Frage steht, wird das Engagement im Ausland durch ein solches Verbot erschwert. Rechtfertigungsgründe können angesichts der Rechtsprechung des EuGH hierfür nicht angeführt werden. Die Rechtssache „Amid“³⁷ hat gezeigt, dass der EuGH zwischen Gesellschaften mit ausländischen Betriebsstätten und inländischen Betriebsstätten keinen objektiven Unterschied sieht³⁷.

bb) Der (negative) Progressionsvorbehalt

Wie bereits erwähnt, kann der negative Progressionsvorbehalt einen gewissen Ausgleich für die nach der Rspr. nicht mögliche Verlustverrechnung bei Freistellung bieten³⁸. Es gilt allerdings zu beachten, dass dieser Vorteil gerade im wirtschaftlich wichtigsten Bereich – der unternehmerischen Tätigkeit durch Körperschaften – wegen der fehlenden Progressivität der Körperschaftsteuer häufig wegfällt, es sei denn, die ausländischen Verluste erreichen das in Deutschland steuerpflichtige Einkommen, so dass der anzuwendende Körperschaftsteuersatz auf 0 % absinkt. Hinzukommt, dass auch die Vorschrift des § 2a Abs. 1 EStG nach Auffassung des BFH der Anwendung des negativen Progressionsvorbehalts entgegensteht³⁹, und zwar unabhängig davon, ob ein DBA anwendbar ist oder nicht. Das verstößt sicherlich gegen den Leistungsfähigkeitsgedanken und ist aus europarechtlicher Sicht äußerst zweifelhaft, können doch in rein inländischen Fällen solche Verluste ohne weiteres ausgeglichen werden, m.a.W. wird das Auslandsengagement deutlich schlechter gestellt. Der BFH hat denn auch konsequenterweise mit seinem Beschluss v. 13. 11. 2002 dem EuGH die Frage vorgelegt, ob der untersagte Verlustabzug bzw. die Nichtanwendung des negativen Progressionsvorbehalts gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG-V) oder die Kapitalverkehrsfreiheit verstoßen (Art. 56 EG-V). In der Literatur wird diskutiert, ob diese Vorschriften hier überhaupt anwendbar sind, da die Eheleute im Ausgangsfall

37 EuGH v. 14. 12. 2000 – C-141/99, Abl. 2000, I-11619; s. dazu auch *Hahn*, Anmerkung, IStR 2001, 465; *Hinnekens*, AMID: The wrong bridge or a bridge too far? An analysis of a recent decision of the European Court of Justice, ET 2001, 206 ff.; *Kessler/Schmitt/Janson*, Berücksichtigungsverbot abkommensrechtlich „befreiter“ Betriebsstättenverluste?, IStR 2001, 729 ff.

38 Dies setzt allerdings die traditionelle deutsche Praxis bei Freistellung voraus, andernfalls würde der negative Progressionsvorbehalt hinfällig. Zur diesbezüglichen Situation in Österreich s. *Jann/Weidlich*, Das Verschwinden des negativen Progressionsvorbehalts, SWI 2003, 263 ff.

39 BFH, BStBl. II 1991, 136; BStBl. II 1991, 704; BStBl. II 1992, 192; BFH/NV 1992, 104; BFH/NV 1994, 100; H 185 Nr. 4 EStR.

nicht wirtschaftlich tätig waren⁴⁰. Aber auch wenn diese Bedenken gerechtfertigt wären, müßte man m. E. hier die Auffangvorschrift des Art. 12 EG-V (früher Art. 6 EG-V) anwenden können, auf Art. 18 Abs. 1 EG-V sollte es dann nicht ankommen⁴¹.

3. Beteiligung an einem ausländischen Unternehmen

a) Trennungsprinzip

Art. 7 des OECD-MA bringt das allgemein geltende Prinzip des internationalen Steuerrechts zum Ausdruck, wonach Gewinne eines Unternehmens nur im jeweiligen Ansässigkeitsstaat besteuert werden. Anders als bei Personenidentität gilt hier somit ein striktes Trennungsprinzip. Gewinne wie auch Verluste werden dem Ansässigkeitsstaat zugerechnet. Das internationale Steuerrecht folgt somit einer strikt juristischen Betrachtungsweise.

Ausnahmen von diesem Prinzip erfolgen in der Besteuerungspraxis lediglich dort, wo das Europäische Recht zu einer Aufweichung des Prinzips führt. So läßt die Fusionsrichtlinie den Transfer von Verlusten von der erworbenen Gesellschaft auf die erwerbende Gesellschaft zu⁴². Allerdings hat der deutsche Gesetzgeber von dieser Möglichkeit bei grenzüberschreitenden Verschmelzungen und Spaltungen noch nicht Gebrauch gemacht, obwohl innerstaatlich ein Verlusttransfer möglich ist (§ 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG). Man wird auch hierhin einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit sehen müssen.

Das Trennungsprinzip mit seiner Konsequenz der fehlenden Verlustverrechnung wird aus der Perspektive des Gemeinsamen Markts als Hindernis für dessen Funktionieren angesehen. Nachdem der frühere Vorschlag einer Verlustverrechnungsrichtlinie zurückgezogen worden ist, gehört das Thema einer neuen Richtlinie zu denjenigen Maßnahmen auf der Arbeitsliste der Kommission, denen kurzfristig Priorität eingeräumt wird. Außerdem wird langfristig eine gemeinsame Bemessungsgrundlage im Bereich der Körperschaftsteuer angestrebt⁴³. Das derzeit favorisierte Konzept der Home State Taxation, nach dem die EU-Bemessungsgrundlage nach dem Steuersystem

40 Cordewener, Auslandsverluste und EG-Grundfreiheiten: Kurskorrektur am falschen Fall?, IStR 2003, 413 (415 f.); Kessler, Ausländische Betriebsstättenverluste, in: Lehner (Hrsg.), Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2004, 83 (101 ff.).

41 So aber Kessler, Ausländische Betriebsstättenverluste, in Lehner (Hrsg.), Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2004, 83 (103).

42 Fusions-RL v. 23. 7. 1990, Abl. EG L 225 v. 20. 8. 1990, S. 1 ff.

43 S. dazu insgesamt *EG Kommission*, Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt, KOM(2001)582; Mitteilung der Kommission v. 23. 5. 2001, Steuerpolitik in der Europäischen Union – Prioritäten für die nächsten Jahre, KOM(2001)260; Mitteilung der Kommission v. 23. 10. 2001, Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse – Strategie zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungs-

des Sitzstaates der Konzernzentrale ermittelt wird, sieht auch eine EU-weite Konzernkonsolidierung von Gewinnen und Verlusten vor. Solange allerdings diese politischen Bemühungen um eine Vereinheitlichung des Körperschaftsteuersystems nicht zum Abschluss gekommen sind, bleibt vor allem die Frage bestehen, ob das Trennungsprinzip auch durch die Diskriminierungsverbote des EG-Vertrags durchbrochen wird.

Damit ist eine der gegenwärtig zentral diskutierten Fragen angesprochen. Eine Organschaft über die Grenze und damit verbunden eine Verlustverrechnung zwischen Körperschaften, die ihren Sitz in verschiedenen Steuerhoheiten haben, ist nach dem Recht der überwiegenden Anzahl an Staaten nicht möglich⁴⁴. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise des innerstaatlichen Rechts wird mit anderen Worten nicht auf internationale Verhältnisse übertragen. Das ist nicht zwingend wie das Beispiel einiger Länder zeigt, die ihre Konzernkonsolidierungsregeln auch über die Grenze erstreckt haben (z. B. Dänemark, Frankreich, Italien und Österreich). Österreich sieht sich aus drei Gründen veranlaßt, die Verrechnung ausländischer Verluste im Rahmen der Gruppenbesteuerung zukünftig zuzulassen⁴⁵. Zum einen will man Betriebsstätten und Tochterunternehmen gleichbehandeln, auch unter dem Gesichtspunkt der Rechtsformneutralität. Das Urteil des ÖstVwGH zur Verrechnung von Verlusten ausländischer Betriebsstätten zwingt den Gesetzgeber, jedenfalls insoweit den Verlustabzug zuzulassen (§ 2c ÖstESTG). Zum zweiten wird befürchtet, dass die Beschränkung der Organschaft auf unbeschränkt Steuerpflichtige gegen die Niederlassungsfreiheit verstoßen könnte⁴⁶, dies vor allem auch unter dem Gesichtspunkt, dass die Frage beim EuGH anhängig ist und eine Entscheidung im kommenden Jahr erwartet werden kann. Zum dritten spielen politische und ökonomische Gründe eine

grundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU, KOM(2001)582.

44 Allerdings ist es in Deutschland seit dem Gesetz zur Entwicklung des Unternehmenssteuerrecht v. 20. 12. 2001 (BGBl. I 2001, 3858) zulässig, dass der Organträger lediglich die Geschäftsleitung im Inland hat, nicht aber seinen Sitz. Da es dann möglich wäre, die Verluste sowohl im Ausland wie im Inland zum Abzug zu bringen, regelt § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG, dass ein Verlustabzug ausgeschlossen ist, wenn die Verluste des Organträgers im Ausland Berücksichtigung finden. S. dazu *Kestler/Weger*, Doppelte Verlustnutzung bei grenzüberschreitender (ertragssteuerlicher) Organschaft?, GmbHR 2003, 156 ff.

45 Begutachtungsentwurf zum Steuerreformgesetz 2005, SWK 6/2004, T 19 ff.; vgl. dazu *Tissot*, Die geplante Gruppenbesteuerung – Ein erster Überblick, SWK 8/2004, S. 306; *Gassner*, Die neue Gruppenbesteuerung, SWK 9/2004, S. 347; *ders.*, Reform der Konzernbesteuerung in Deutschland und Europa – Österreich ersetzt Organschaft durch Gruppenbesteuerung, FR 2004, 517.

46 Vgl. *Micker*, Europarechtswidrigkeit der Organschaftsbesteuerung im Körperschaft- und Gewerbesteuerrecht?, DB 2003, 2734 ff.; *Lang*, Abkommens- und gemeinschaftsrechtliche Anforderungen an die Organschaft, ÖStZ 2003, 254 ff.; *Gassner*, Europarechtswidrigkeit der Organschaftsbesteuerung, DB 2004, 841 ff.

Rolle. Man verspricht sich dadurch eine Verbesserung der Position Österreichs im internationalen Steuerwettbewerb.

Der Verlust der ausländischen Gesellschaft ist nach österreichischem Gewinnermittlungsrecht zu ermitteln und dem unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied oder Gruppenträger entsprechend den jeweiligen Beteiligungen zuzurechnen. Die Verlustverrechnung ist ausgeschlossen, wenn die Verluste im Ausland verwertet werden können. Erfolgt die Verlustverwertung erst in Zukunft oder scheidet das Mitglied aus der Gruppe aus, kommt es zu einer Nachversteuerung⁴⁷.

Die österreichische Regelung könnte – sollte der deutsche Gesetzgeber in Verbindung mit der Entscheidung „Marks & Spencer“⁴⁸ dies wollen – als Vorbild dienen. Allerdings könnte der deutsche Gesetzgeber als Reaktion auf eine solche Entscheidung auch die Organschaft möglicherweise ganz abschaffen, um die Diskriminierung aus dem Weg zu räumen⁴⁹. Ähnliches ist ja auch in Reaktion auf die Entscheidung des EuGH in Sachen Lankhorst-Hohorst geschehen. Auch ist zu beachten, dass in den Ländern, die bereits Erfahrungen mit der grenzüberschreitenden Organschaft haben (z. B. Dänemark) größere Steuerausfälle zu beobachten sind.

In der Literatur wird allgemein erwartet, dass der EuGH die britische Konzernkonsolidierung, die ebenfalls lediglich unbeschränkt Steuerpflichtigen offensteht, als unvereinbar mit der Dienstleistungsfreiheit ansehen wird⁵⁰. Ich halte das aus mehreren Gründen nicht für selbstverständlich, auch wenn mir bewusst ist, dass nach der Entscheidung in der Sache „Bosal B.V.“⁵¹ viel für die Annahme der Literatur spricht. Ich möchte auf diese Entscheidung

47 Die Abhängigkeit der Verlustverrechnung vom Recht des anderen Staates führt allerdings zu willkürlichen und seltsamen Ergebnissen. Man sollte besser Verluste und Gewinne nach inländischem Steuerrecht ermitteln und bei späteren Gewinnen zu einer Nachversteuerung übergehen; zur österreichischen Gruppenbesteuerung und andere ähnliche Systeme in Europa s. näher *Hirschler/Schindler*, Die österreichische Gruppenbesteuerung als Vorbild für Europa?, IStR 2004, 505 ff.

48 Vorlage durch den High Court of Justice, Chancery Division, CH/2003/APP/O181, Marks and Spencer PLC v. David Halsey (HM Inspector of Taxes) v. 2. 5. 2003, 2003 Simon's Tax Cases 70. Die Special Commissioners hatten in der Vorinstanz (SC 3050/02) noch befunden, dass die Rechtslage zuungunsten von Marks & Spencer klar und deshalb eine Vorlage an den EuGH nicht erforderlich sei. Die Vorlagefragen sind abgedruckt in Abl. EG Nr. C-304 v. 13. 12. 2003, S. 18; Az. beim EuGH: C-446/03.

49 S. dazu *Dörr*, Abschaffung oder Erweiterung der Organschaft?! – Zu den möglichen Konsequenzen der Rechtssache „Marks and Spencer plc“, IStR 2004, 265 ff., der die Abschaffung für sowohl verfassungswidrig wie auch europarechtswidrig hält.

50 *Hinneken*, European Taxation 2003, 175 ff. (180); Vanistendael, EC Tax Review 2003, 136 (141); *Pistone*, Tax treatment of foreign losses: an urgent issue for the European Court of Justice, EC Tax Review 2003, 149 ff. (151).

51 EuGH v. 18. 9. 2003 – C-168/01, IStR 2003, 666 ff. m. Anm. *Lausterer*.

noch etwas in meinen Schlusserwägungen eingehen und es hier hierbei für den Moment belassen.

b) Bewertung der Beteiligung – Teilwertabschreibung

Einen gewissen Ausgleich für die nicht mögliche Verlustverrechnung über die Grenze kann – zumindest theoretisch⁵² – der Ansatz des niedrigeren Teilwerts einer Beteiligung bilden⁵³. Die Teilwertabschreibung setzt voraus, dass die Wertminderung voraussichtlich von Dauer und von einigem Gewicht ist⁵⁴. Es gilt allerdings zu berücksichtigen, dass die Teilwertabschreibung bei hohen Verlusten, die die Anschaffungskosten der Beteiligung übersteigen, nur eine teilweise Berücksichtigung der Verluste erlaubt.

Praktisch ist jedoch bei Beteiligungen eine Teilwertabschreibung häufig ausgeschlossen. So umfasst § 2a Abs. 1 Nr. 3a EStG auch Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften, die im Betriebsvermögen gehalten werden⁵⁵. Danach sind Verluste nur mit Einkünften der jeweils selben Art aus demselben Staat ausgleichsfähig, es sei denn, die ausländische Gesellschaft übt unschädliche (aktive) Tätigkeiten im Sinne des § 2a Abs. 2 EStG aus⁵⁶. Da in einem vergleichbaren Fall – bei unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften allerdings nur bis zum VZ 2000 – Teilwertabschreibungen auf die Beteiligung an einer deutschen Tochtergesellschaft uneingeschränkt steuerlich berücksichtigt werden können, liegt es nahe, eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit des EGV anzunehmen. Zu Recht hat das FG Köln in seinem kürzlich ergangenen Beschluss v. 15. 7. 2004⁵⁷ deutlich gemacht, dass keine Gründe

52 Zur grundsätzlichen Zulässigkeit von Abschreibungen auf ausländische Beteiligungen BFH v. 14. 3. 1989 – I R 39/85, BStBl. II 1989, 599; s. dazu *Wassermeyer*, Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an einer indischen Kapitalgesellschaft, FR 1989, 518 ff.; a.M. *Manke*, Teilwertabschreibung auf Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften, DStZ 1990, 4 ff.

53 Zu den Einzelheiten und Streitfragen s. *Schulze zur Wiesche*, Teilwertabschreibungen auf Auslandsbeteiligungen, FR 1987, 385 ff.; *Müller-Dott*, Teilwertabschreibung auf Auslandsbeteiligungen, FR 1987, 489 ff.; *Ebling*, Der Teilwert von Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften im Anlagevermögen, DStR 1990, 327 ff.

54 BMF, BStBl. I 2000, 372, Tz. 6 ff., 11 ff.

55 Eine Teilwertabschreibung von Darlehen ist hingegen möglich, da es sich insofern nicht um „ausländische Verluste“ handelt; s. zur Problematik der Darlehensfinanzierung in diesem Zusammenhang *Schulze zur Wiesche*, Die Abzugsfähigkeit von Darlehensverlusten im Zusammenhang mit ausländischen Beteiligungen, BB 2003, 1257 ff.

56 S. dazu näher *Probst*, in: Flick/Wassermeyer/Becker, Kommentar zum Außensteuerrecht, § 2a ESt. Rz. 65 ff.

57 FG Köln, Beschl. v. 15. 7. 2004 – 13 K 1908/00, FR 2004, 1118; s. dazu *Lausterer*, Die Beschränkung des Verlustausgleichs über die Grenze und das Gemeinschaftsrecht, FR 2004, 1109 ff.

vorliegen, die ausnahmsweise die Ungleichbehandlung rechtfertigen könnten.

Für den Bereich der Körperschaftsteuer schließt § 8b Abs. 2 und 3 KStG seit dem Jahre 2000⁵⁸ Teilwertabschreibungen unabhängig davon aus, ob die Beteiligung an einer ausländischen oder an einer inländischen Kapitalgesellschaft besteht. Man wird deshalb davon ausgehen können, dass eine europarechtlich fragwürdige Diskriminierung nicht mehr besteht. Die Problematik der Vereinbarkeit des § 2a EStG bleibt allerdings für alle anderen Fälle relevant, in denen es sich nicht um Körperschaften handelt und die Beteiligungen im Betriebsvermögen gehalten werden. Insofern wirkt sich die Beschränkung des Verlustausgleichs auf die Ermittlung der Einkünfte im Halbeinkünfteverfahren aus.

Allerdings ist § 8b KStG in dieser Form durchaus problematisch. Ein Verbot der Berücksichtigung von Kosten und Wertminderungen, die im Zusammenhang mit einer Beteiligung stehen, ist systematisch dann nicht gerechtfertigt, wenn das innerstaatliche Recht keinerlei Verlustberücksichtigung zulässt und die Verluste auch im Ausland keine Berücksichtigung finden. Ob laufende Einkünfte und Veräußerungsgewinne im Inland besteuert werden, ist für die Frage des Wertverlusts der Beteiligung unerheblich. Ein Verbot der Teilwertabschreibung sollte daher davon abhängig sein, dass ausländische Verluste zumindest subsidiär im Inland ausgleichsfähig sind.

c) Liquidation: Verlustberücksichtigung bei Bestandsende?

Anders als in anderen Ländern – wie z. B. in den Niederlanden (Art. 13 Abs. 5 Vpb = NLKStG) – können in Deutschland auch ausländische Liquidationsverluste nicht abgezogen werden. Aus deutscher Sicht setzt sich auch hier das Trennungsprinzip durch. Eine Berücksichtigung der Liquidationsverluste wäre aber unter Umständen eine geeignete Alternative zur Organshaft über die Grenze. Die niederländische Regelung ist gerade aus dem Grund eingefügt worden, da anderenfalls die Verluste bei der Tochtergesellschaft überhaupt keine Berücksichtigung finden.

⁵⁸ Steuersenkungsgesetz – StSenkG – v. 23. 10. 2000, BGBl. I 2000, 1433; Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz – UntStFG – v. 20. 12. 2001, BGBl. I 2001, 3858. Das Abzugsverbot gilt auch dann, wenn ein Gewinn nach § 8b Abs. 4 KStG steuerpflichtig wäre (BMF, Schr. v. 28. 4. 2003 – IV A 2 – S 2750a – 7/03, DSrR 2003, 881 ff., Tz. 27).

III. Gedanken zur Entwicklung eines „fairen“ Systems

1. Allgemeine Überlegungen

Abgesehen von den europarechtlichen Komplikationen, die heute mehr und mehr in den Vordergrund rücken, stellt sich primär die allgemeine Frage, ob „Steuergerechtigkeit“ nicht universal verstanden werden muss. Konkret: muss nicht auch der ausländische Verlust, der die Gesamtleistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen mindert, berücksichtigt werden, oder darf der Gesetzgeber zwischen inländischen und ausländischen Sachverhalten unterscheiden, und so quasi das Leistungsfähigkeitsprinzip in grenzüberschreitenden Fällen durchbrechen⁵⁹. Soweit man das Leistungsfähigkeitsprinzip, im engeren Sinne geht es hier um das objektive Nettoprinzip, auf Art. 3 GG stützt, wird die eigentliche Schwäche des Prinzips augenscheinlich. Das Bundesverfassungsgericht gewährt dem Gesetzgeber insoweit einen Bereich großer Gestaltungsfreiheit, den dieser im Fall von Verlusten durch Rechtfertigungsgründe ausfüllen kann, die rein politischer oder finanzieller Art sind.

Allerdings läßt sich die universale Geltung des objektiven Nettoprinzips auch noch anders begründen. Der deutsche Gesetzgeber hat sich mit der Entscheidung für das Welteinkommensprinzip⁶⁰ und damit gleichzeitig gegen das Territorialitätsprinzip⁶¹ im Sinne einer Grundsatzaussage für die Einkommensteuer⁶² auf Grund des rechtsstaatlichen Konsequenzgebots⁶³ selbst gebunden. Mit der Entscheidung, auch ausländische Einkünfte in die Bemessungsgrundlage aufzunehmen, wäre es nicht zu vereinbaren, wenn

59 Für eine Beschränkung des Leistungsfähigkeitsprinzips auf das Inlandsvermögen *Mössner*, Beschränkungen des Verlustausgleichs und Verlustabzugs, DStJG 17 (1994), 231 ff. (237).

60 Da dieses nicht ausdrücklich in §§ 1 oder 2 EStG geregelt ist, muss es aus einer Gesamtschau des EStG und des KStG abgeleitet werden (vgl. insbes. §§ 1 Abs. 4, 1a, 2a, 34c, 34d, 49 EStG).

61 Diese Entscheidung kann der Gesetzgeber meines Erachtens frei treffen, auch wenn mit einer Entscheidung gegen das Territorialitätsprinzip auch eine Entscheidung gegen die umfassende Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen verbunden ist. Hier wird deutlich, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht im Sinne einer vorgegebenen Verfassungspflicht verstanden werden kann, erst die Entscheidung für das Welteinkommensprinzip entfaltet Bindungswirkungen (anders aber *Schaumburg*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, in: FS Tipke, 1995, 125 ff. (130)).

62 BFH v. 17. 10. 1990, BStBl. II 1991, 136; v. 14. 4. 1993, BStBl. II 1994, 27; *Kirchhof*, in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 2 Rz. A 81 ff.

63 Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 354 ff.; *Schaumburg*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, in: FS Tipke, 1995, 125 ff. (133); *ders.*, Systemdefizite im internationalen Steuerrecht, StuW 2000, 369 ff. (370); allgemein zum Konsequenzgebot im Steuerrecht *Prokisch*, Von der Sach- und Systemgerechtigkeit zum Gebot der Folgerichtigkeit, in: FS Vogel, 2000, 293 ff.

zwischen positiven und negativen Einkünften unterschieden würde⁶⁴. Beide wirken sich unmittelbar auf die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen aus und es ist insoweit kein Grund ersichtlich, der es dem Gesetzgeber ermöglichen würde, von seinem selbst gewählten System abzuweichen. Auch der Gedanke, dass es bei grenzüberschreitenden Fällen zu einer doppelten Verlustnutzung kommen mag, kann nicht als Rechtfertigung für einen absoluten Ausschluss der Verlustberücksichtigung im Inland dienen, denn es stehen mildere Mittel im Sinne des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes zur Verfügung, einer doppelten Verlustnutzung entgegenzuwirken.

Durch die Entscheidung des Gesetzgebers für das Welteinkommensprinzip und damit für die Anknüpfung an eine weltweite Leistungsfähigkeit, ist dem deutschen Rechtsanwender eine Unterscheidung zwischen in- und ausländischer Leistungsfähigkeit wie sie Länder mit Territorialitätsprinzip (z. B. Frankreich im Rahmen der Körperschaftsteuer⁶⁵) treffen müssen, versagt. Vielmehr gilt in Deutschland der Grundsatz, dass der Einkommenbesteuerung die Erfassung der Gesamtleistungsfähigkeit zu Grunde liegt, so dass im Grundsatz auch ausländische Verluste bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen sind. Das gilt allerdings zunächst nur bei Personenidentität, bei unterschiedlichen Rechtspersonen gelten möglicherweise andere Grundsätze.

2. Personenidentität

Ausgehend von der Annahme, dass die Freistellung in den DBA einen Verlustabzug nicht verhindert, steht dem Steuerpflichtigen nach richtiger Auffassung der Verlustabzug zu, solange der deutsche Gesetzgeber den Verlustabzug nicht ausdrücklich beschränkt. Wie aber aufgezeigt wurde, sind Verlustabzugsbeschränkungen, die von den innerstaatlichen Regelungen abweichen, vor allem unter europarechtlichen Gesichtspunkten abzulehnen. Um die Möglichkeit doppelter Verlustverrechnungen zu vermeiden, bedarf es zusätzlich einer Regelung, die eine Nachversteuerung vorsieht, sobald ausländische Gewinne entstehen. Dabei sollte nicht wie früher die Nachversteuerung von der Frage abhängig gemacht werden, ob die ausländischen Regelungen einen Verlustabzug vorsehen. M. E. ist es durchaus zulässig pauschal anzunehmen, dass der ausländische Staat Verluste berücksichtigt wird. Dieser ist und bleibt für die Verlustverrechnung verantwortlich, da die Verluste aus seiner Einkunftsquelle stammen. Ausländische Verluste sollten

64 So auch *Schaumburg*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, in: FS Tipke, 1995, 125 ff. (151).

65 Der Conseil d'État (Urt. v. 16. 5. 2003, no. 222956, *Revue de Jurisprudence fiscale* (RJF) 7/2003, 823) läßt allerdings trotz des Territorialitätsprinzips den Verlustabzug im Inland zu, wenn die Auslandstätigkeit den inländischen Aktivitäten unmittelbar zu Gute kommt (s. dazu auch *Gouthière*, France: Supreme Court Allows Deduction of Foreign Losses under Conditions, *European Taxation* 2003, 383).

daher nur dann im Inland berücksichtigungsfähig sein, wenn der Steuerpflichtigen nachweisen kann, dass seine Auslandsverluste ganz oder teilweise keine Berücksichtigung finden⁶⁶. Andererseits darf die Verlustverrechnung auch nicht auf den unternehmerischen Bereich beschränkt bleiben. Das Betriebsstättenproblem bildet insoweit nur einen Ausschnitt der Gesamtproblematik.

Alternativ ließe sich das Problem auch allgemein auf Abkommensebene im Wege des Übergangs zur modifizierten Freistellung lösen wie sie die Niederlande verwenden. Danach werden – ähnlich wie bei der Anrechnungsmethode – die dem Quellenstaat zur Besteuerung überlassenen Erträge im Wohnsitzstaat zunächst in die Bemessungsgrundlage einbezogen, d. h. auch Verluste, zugleich wird aber die Steuer im Wohnsitzstaat um den auf die ausländischen Erträge entfallenden Steueranteil vermindert. Nicht genutzte ausländische Verluste können auf folgende Jahre vorgetragen werden. Erzielt die Betriebsstätte später Gewinne, können diese bis zur Höhe des vorgenommenen Verlustabzugs besteuert werden⁶⁷.

Um eine doppelte Berücksichtigung von Verlusten über den direkten Abzug und den negativen Progressionsvorbehalt zu vermeiden, muss in beiden Fällen der negative Progressionsvorbehalt ausgeschlossen werden.

In Betracht kommt auch eine radikale Lösung. Es ist deutlich geworden, dass der Kern des Problems in der Anwendung des Welteinkommenprinzips liegt, das den Gesetzgeber verpflichtet, auch negative Einkünfte zu berücksichtigen. Zumindest im Bereich der Körperschaftsteuer wäre es denkbar, dem Beispiel Frankreichs zu folgen und ihr ein Territorialitätsprinzip zugrunde zu legen. Damit durchbricht der Gesetzgeber die Selbstbindung und macht es möglich, das Leistungsfähigkeitsprinzip auf das nationale Territorium zu beschränken⁶⁸. Allerdings ist letzteres nicht unstrittig. Für die Einführung eines Territorialitätsprinzips sprechen im übrigen noch andere Gründe. Es ist heutzutage mit enormen Schwierigkeiten verbunden festzustellen, wo eine Körperschaft ansässig ist, und häufig ist dieser Ort angesichts moderner Kommunikationsmittel manipulierbar. Es entspräche den wirtschaftlichen Gegebenheiten weit mehr, würde man ausschließlich an die Quelle der Einkünfte anknüpfen. Dadurch käme es auch zu einer substan-

66 Zur österreichischen Neuregelung s. *Göttsche/Stangl*, Steuerliche Verwertung ausländischer Betriebsstättenverluste in Österreich, IWB F. 5 Österreich Gr. 2, 625 ff. (2004).

67 Zu den damit zusammenhängenden Problemen s. *Bender/Vogel*, Onevenwichtigeden bij de overbrenging van buitenlandse winst en verlies naar andere jaren, WFR 2002/6495, S. 1248 ff.

68 So auch *Vogel*, Die Besteuerung von Auslandseinkünften – Prinzipien und Praxis –, DSStJG 9 (1985), 3 ff. (26); die Anwendung eines Territorialitätsprinzips wäre sicherlich auch gemeinschaftsrechtlich nicht zu beanstanden (so auch *Hahn*, Grenzüberschreitende Berücksichtigung von Betriebsstättenverlusten?, IStR 2002, 681 ff. [685 f.]).

tiellen Vereinfachung des Steuerrechts. Im übrigen stellt sich die nämliche Frage auch für die Einkommensbesteuerung⁶⁹, wo man allerdings das Problem der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit durch eine verstärkte Kooperation der beteiligten Staaten zu lösen hätte.

3. Gruppenbesteuerung

Bei der Besteuerung eines Konzerns bedarf es zunächst der Klärung der Frage, wer „Eigentümer der Verluste“ sein soll. Im Grundsatz können Verluste entweder der Körperschaft, den Anteilseignern⁷⁰ oder dem Konzern zugerechnet werden. Das internationale Steuerrecht mit seinem Trennungsprinzip entscheidet sich für die erste Lösung mit der Konsequenz, dass Verluste der Tochtergesellschaft nicht auf die Muttergesellschaft übertragen werden können. Das innerstaatliche Steuerrecht hingegen hat sich mit der Möglichkeit der Organschaft für eine eher wirtschaftliche Betrachtungsweise entschieden und läßt den Verlustausgleich im Konzern zu. Dahinter liegt letztlich der Gedanke, dass Verluste im Grunde dem Anteilseigner zuzurechnen sind, wenn die sich in seinem Besitz befindende Gesellschaft von ihm kontrolliert wird.

Die Organschaft beruht auf dem Gedanken, dass innerhalb einer Steuerhoheit steuerbare Gewinne mit steuerlich relevanten Verlusten verrechenbar sein sollen. Angesprochen ist hier das sogenannte „Territorialitätsprinzip“⁷¹, das man besser als Steuerhoheitsprinzip bezeichnen sollte⁷². Diesen Gedanken muss man auf zwei Ebenen beachten: zum einen für die Frage, ob überhaupt ein vergleichbarer Tatbestand vorliegt und zum anderen für die Frage, ob eine etwaige Diskriminierung durch die Kohärenz des Steuersystems gerechtfertigt werden kann.

Der Sachverhalt des Marks & Spencer Verfahrens⁷³ lässt zwei verschiedene Vergleiche zu. Zum einen kann man den Sachverhalt Britische Muttergesellschaft mit ausländischer Tochtergesellschaft mit dem Fall Britische Mutter-

69 S. dazu auch die grundlegenden Erwägungen von *Vogel*, Die Besteuerung von Auslandseinkünften – Prinzipien und Praxis –, DStJG 9 (1985), 3 ff. (17 ff.).

70 Vgl. dazu auch den Hinweis von *Vogel* auf die finanzwissenschaftliche Perspektive in *Vogel*, Die Besteuerung von Auslandseinkünften – Prinzipien und Praxis –, DStJG 9 (1985), 3 ff. (8).

71 Insofern wird häufig auf EuGH, Urt. v. 15. 5. 1997 – Rs. C-250/95, „Futura Participations und Singer“, Slg. 1997, I-2471, Rz. 18 bis 22, wo das Gericht das Territorialitätsprinzip anerkannt haben soll (so z. B. das Vorbringen der französischen Regierung in EuGH, Urt. v. 7. 9. 2004 – Rs. C-319/02, „Petri Manninen“, Rz. 31).

72 Kritisch insoweit auch *Cordewener/Dahlberg/Pistone/Reimer/Romano*, The tax treatment of foreign losses: Ritter, M&S, and the way ahead, European Taxation 2004, 135 ff. (Part One), 218 ff. (Part Two) (220).

73 S. dazu näher *Cordewener/Dahlberg/Pistone/Reimer/Romano*, The tax treatment of foreign losses: Ritter, M&S, and the way ahead, European Taxation 2004, 135 ff. (Part One), 218 ff. (Part Two) (226 ff.).

gesellschaft mit ausländischer Betriebsstätte verglichen. In letzterem Fall lässt Grossbritannien die Verlustverrechnung wegen der Anwendung der Anrechnungsmethode zu (und das sollte nach richtigem Verständnis auch für die Freistellungsmethode gelten; die Frage ist deshalb auch für Deutschland relevant). Der EuGH hat diese Frage für eine Ungleichbehandlung im Betriebsstättenstaat entschieden, aber noch nicht für den Ansässigkeitsstaat. Während im Betriebsstättenstaat zumindest bei der Gewinnermittlung keine Rechtfertigung für Ungleichbehandlungen ersichtlich ist, liegt dies im Sitzstaat anders. Aus dessen Sicht liegen zwei unterschiedliche Sachverhalte vor: zum einen Personenidentität, wobei der Steuerpflichtige mit seinem Welt-einkommen besteuert wird und deshalb der Verlustabzug folgerichtig ist; für den Fall einer Tochtergesellschaft gilt international das Trennungsprinzip: hier ist der Sitzstaat der Tochtergesellschaft primär für die Verwertung der Verluste zuständig, d. h. zumindest solange die Verlustberücksichtigung in diesem Staat möglich ist, besteht eigentlich noch kein Grund, den Sitzstaat der Muttergesellschaft dazu zu verpflichten; dies ist vergleichbar mit der Einkommensteuer, wo der Wohnstaat für die Berücksichtigung der persönlichen Umstände zuständig ist.

Letzteres gilt auch für das zweite Vergleichspaar. Eine Muttergesellschaft mit einer inländischen Tochter genießt zwar – im Gegensatz zu einer Muttergesellschaft mit ausländischer Tochter – die Vorteile des Verlustausgleichs im Wege der Organshaft. Beide Fälle sind jedoch nicht miteinander vergleichbar⁷⁴. Die Rechtfertigung der Ungleichbehandlung liegt darin, dass die Gewinne der ausländischen Tochter nicht der inländischen Besteuerung unterliegen. Das Trennungsprinzip ordnet hier sowohl positive wie negative Einkünfte dem Sitzstaat der Tochtergesellschaft zu. Der Fall ist auch nicht mit der Freistellungsmethode zu vergleichen. Während es bei der Freistellung um eine Methode der Vermeidung der Doppelbesteuerung geht, die insofern auch nur bei Personenidentität zur Anwendung kommt, reicht das Trennungsprinzip weiter. Es enthält eine grundsätzliche Entscheidung über die Besteuerungshoheit, die der Vermeidung der Doppelbesteuerung vorgelagert ist und es bedeutet eine effektive Eingrenzung des Welteinkommenprinzips⁷⁵. Das Trennungsprinzip dient letztlich auch der Vermeidung von doppelten Verlustberücksichtigungen, die bei einer juristischen Trennung von Geschäftsaktivitäten vielfach häufiger vorkommen als bei Personenidentität.

Solange in Europa die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer nicht vereinheitlicht ist, behält das Trennungsprinzip seine Rechtfertigung, weil es auf der Kohärenz des Steuersystems beruht. Betrachtet man allerdings die

74 So auch *Gutmann*, The Marks & Spencer case: proposals for an alternative way of reasoning, EC Tax Review 2003, 154 ff. (155).

75 Vgl. auch *Vogel*, Die Besteuerung von Auslandseinkünften – Prinzipien und Praxis –, DStJG 9 (1985), 3 ff. (9).

Rechtsprechung des EuGH, so wird man aus zwei Gründen Zweifel haben, ob das Gericht diesem Gedanken folgen wird. Zum einen hat der EuGH in der Sache „Bosal B.V.“ den Gedanken der rechtfertigen Wirkung der „Steuerhoheit“ nicht aufgenommen. Hier war das Argument des Fiskus, das der Abzug von Finanzierungskosten allein dann gerechtfertigt wäre, wenn auch die zugrundeliegenden Gewinne der Tochtergesellschaft, die mit der Beteiligung erzielt werden, der Besteuerungshoheit des selben Staates unterliegen. Zum zweiten versteht der EuGH die Kohärenz des Steuersystems in einer sehr engen Weise. Die Kohärenz setzt danach unter anderem Personidentität voraus⁷⁶. Die Frage ist, ob insoweit der EuGH seine Rechtsprechung nicht überdenken sollte. Anlass dazu bietet die Sache „Manninen“. Die Generalanwältin hat hier in ihren Schlussanträgen die steuerliche Kohärenz insoweit erweitert, als ausnahmsweise auch dann ein die Kohärenz begründender Zusammenhang vorliegen kann, wenn eine Belastung bei einem Steuerpflichtigen durch eine Entlastung bei einem anderen Steuerpflichtigen ausgeglichen wird⁷⁷. Allerdings darf eine unterschiedliche Behandlung (hier zwischen inländischen und ausländischen Verlusten) nicht über das hinausgehen, was wegen der unterschiedlichen Situationen unvermeidbar ist⁷⁸.

Übertragen auf den Fall der Verlustberücksichtigung über die Grenze kann daraus gefolgert werden, dass die Ungleichbehandlung von innerstaatlichen und grenzüberschreitenden Unternehmensgruppen zwar durch das international anerkannte Trennungsprinzip gerechtfertigt werden kann, dass aber der nationale Gesetzgeber sicherstellen muss, dass ausländische Verluste jedenfalls dann Berücksichtigung finden, wenn sie im anderen Staat nicht oder nicht mehr zur Verrechnung kommen können⁷⁹. Das kann man damit rechtfertigen, dass sich die wirtschaftliche Betrachtungsweise des innerstaatlichen Rechts wegen der fehlenden Steuerhoheit über die ausländische Tochtergesellschaft nicht auf grenzüberschreitende Fälle erstrecken läßt, gleichwohl aber eine Beschränkung der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit darin gesehen werden muss, dass ausländische Verluste in keinem der beiden Staaten Berücksichtigung finden. Da sich die Frage, ob Verluste ins Nichts fallen, erst am Ende des Bestands eines Unternehmens feststellen läßt, wäre es meines Erachtens als Alternative zur Organschaft über die Grenze zulässig, erst die Liquidationsverluste oder Veräußerungsverluste zur Verrech-

76 EuGH, Urt. v. 28. 1. 1992 – Rs. C-204/90, „Bachmann“, Slg. 1992, I-249; Urt. v. 28. 1. 1992 – C-300/90, „Kommission/Belgien“, Slg. 1992, I-305; Urt. v. 6. 6. 2000 – Rs. C-35/98, „Verkooijen“, Slg. 2000, I-4071; Urt. v. 18. 9. 2003 – Rs. C-168/01, „Bosal“, Rz. 30.

77 Schlussanträge der Generalanwältin Kokott v. 18. 3. 2004 – Rs. C-319/02, „Petri Mikael Manninen“, Rz. 61,

78 A. a. O., Rz. 69 mit Hinweis auf EuGH, Urt. v. 12. 6. 2003 – Rs. C-234/01, „Gerritse“, Slg. 2003, I-5933.

79 Auf diese Weise kommt man zu einer sachgerechten Unterscheidung zwischen „zeitweiligen“ und „endgültigen“ Verlusten. S. dazu Ritter, Verluste – Stiefkinder des Steuerrechts, ÖStZ 1979, 182 ff.

nung zuzulassen. Das allerdings wäre eine Mindestanforderung, die allerdings nicht nur für Europäische Sachverhalte gilt, sondern sich verallgemeinern läßt. Denn die Entscheidung des Gesetzgebers, Verluste aus Beteiligungen dem Anteilseigner zuzurechnen, gilt generell für alle Arten von Beteiligungen, ob es sich um inländische, europäische oder nicht-europäische Tochterunternehmungen handelt.

Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung im Europäischen Recht

Dr. Axel Cordewener, LL.M.

wiss. Referent am Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum,
Wettbewerbs- und Steuerrecht, München

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none">I. EinleitungII. Harmonisierungsansätze zur grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung<ul style="list-style-type: none">1. Zurückgezogene Richtlinienvorschläge2. Alte und neue Strategie der EU-KommissionIII. Überblick über die bisherige EuGH-Judikatur: Verluste und EG-Grundfreiheiten<ul style="list-style-type: none">1. Verlustberücksichtigung im Quellenstaat („inbound“-Situation)2. Verlustberücksichtigung im Ansässigkeitsstaat („outbound“-Situation)<ul style="list-style-type: none">a) Auslandstochtergesellschaftb) Auslandsbetriebsstätte und sonstiges AuslandsengagementIV. EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht: Verlustberücksichtigung im Quellenstaat<ul style="list-style-type: none">1. Ebene der Bemessungsgrundlage | <ul style="list-style-type: none">2. Ebene des Steuertarifs („negativer Progressionsvorbehalt“)3. Organschaft im QuellenstaatV. EG-Grundfreiheiten und unbeschränkte Steuerpflicht: Verlustberücksichtigung im Ansässigkeitsstaat<ul style="list-style-type: none">1. DBA-Freistellungsmethode und „Symmetriethese“2. Unilaterale Sonderbehandlung von Auslandsverlusten nach § 2a Abs. 1 EStG3. Teilwertabschreibungen auf Auslandsbeteiligungen und § 2a Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a EStG4. Verluste von Auslandstochtergesellschaften: „Grenzüberschreitende Organschaft“<ul style="list-style-type: none">a) „Vertikales“ Vergleichspaar: Auslandstochter/Inlands-tochterb) „Horizontales“ Vergleichspaar: Auslandstochter/AuslandsbetriebsstätteVI. Berücksichtigung von Auslandsverlusten bei der Gewerbesteuer?VII. Zusammenfassung und Ausblick |
|---|--|

I. Einleitung

Als Spiegelbild allgemeiner wirtschaftlicher Entwicklungen ist die Behandlung von Verlusten in den letzten Jahren erheblich in die Diskussion geraten – dies nicht nur in Deutschland, sondern auch international, und ganz speziell innerhalb Europas. Der Londoner IFA-Kongress von 1998 beschäftigte sich ganz allgemein mit der Behandlung von Verlusten im Körperschaftsteuerrecht¹, und der im September 2004 in Wien abgehaltene IFA-Kongress hatte

¹ Siehe Cahiers de Droit Fiscal International Vol. LXXXIIIa (1998), Steuerliche Behandlung von Verlusten bei Körperschaften. Vgl. zuvor auch schon Cahiers de Droit

nicht allein die „Gruppenbesteuerung“ als eines der Hauptthemen auf der Tagesordnung², sondern außerdem noch eine Sondersitzung zu den „EU-rechtlichen Aspekten der Besteuerung von Unternehmensgruppen“, in der insbesondere die potentiellen Auswirkungen der EuGH-Judikatur zu den Grundfreiheiten des EG-Vertrags erörtert wurden³. Vor dem Hintergrund dieser allgemeinen EG-rechtlichen Bestimmungen waren zuvor auch schon im Rahmen des im Juni 2004 in Paris abgehaltenen Jahrestreffens der European Association of Tax Law Professors die beim EuGH anhängigen Verfahren diskutiert worden⁴.

Auch das im Juni 2003 veranstaltete 15. Münchener Symposium zum Internationalen Steuerrecht⁵ befasste sich ausgiebig mit den nationalen, insbesondere verfassungsrechtlichen Vorgaben für die Verlustbehandlung, schloss aber zugleich DBA- und EG-rechtliche Erörterungen für grenzüberschreitende Konstellationen mit ein. Dem Zuhörer drängte sich schon dort der Eindruck auf, dass die gemeinschaftsrechtlichen Einwirkungen auf die nationalen und auch DBA-rechtlichen Mechanismen der Verlustbehandlung von vielen deutschen Steuerrechtlern überhaupt erst ansatzweise erkannt worden sind. Dies mag auch daran liegen, dass die bisherigen EG-rechtlichen Vorgaben sich nur ganz allmählich und punktuell durch Einzelfallentscheidungen des Europäischen Gerichtshofs abzeichnen, die zudem oftmals gar nicht unmittelbar das deutsche Recht betreffen. Die Beschäftigung mit diesem „case law“ und die klangvollen Namen vieler EuGH-Entscheidungen mögen dem deutschen Juristen fremd sein, doch kann er sich der europäischen Entwicklung nicht verschließen. Aus gutem Grunde hat sich auch die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft in den vergangenen Jahren mit verschiedenen Facetten der europarechtlichen Thematik befasst und sich nach einer Durchleuchtung des Zollrechts und der indirekten Steuern⁶ zunehmend dem Bereich der direkten Steuern zugewandt⁷.

Fiscal International Vol. LXIVb (1979), Der Einfluss von Verlusten in einem Land auf die einkommen- und körperschaftsteuerliche Behandlung von international tätigen Unternehmen oder verbundenen Gesellschaften in anderen Ländern.

2 Cahiers de Droit Fiscal International Vol. 89b (2004), Gruppenbesteuerung.

3 Siehe den Bericht von *Sheppard*, Tax Notes International v. 4. 10. 2004, 18 ff.

4 Vgl. die Berichte von *Bierlaagh/de Goede/Holmes/Wheeler*, European Taxation 2004, 328 ff. und *Sheppard*, Tax Notes v. 5. 7. 2004, 16 ff.

5 Vgl. *Lehner* (Hrsg.), Verluste im nationalen und Internationalen Steuerrecht, München 2004. Siehe dazu auch *Dziadkowski*, IStR 17/2004, III.

6 Vgl. *Kruse* (Hrsg.), Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht, DStJG Bd. 11 (1988); *Woerner* (Hrsg.), Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht, DStJG Bd. 13 (1991).

7 Vgl. insbesondere *J. Lang* (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung in EU-Staaten, DStJG Bd. 16 (1994); *Lehner* (Hrsg.), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, DStJG Bd. 19 (1996); *Pelka* (Hrsg.), Europa- und Verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, DStJG Bd. 23 (2000).

Dabei ist es inzwischen zu einer guten Tradition geworden, auch allgemeiner formulierte Themenstellungen aus der europarechtlichen Perspektive zu beleuchten⁸. Vor diesem Hintergrund liegt es nahe, im Rahmen der diesjährigen Tagung abschließend auch die EG-rechtlichen Tiefen der grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung etwas näher auszuloten. Hierbei kann man allerdings recht schnell den Eindruck gewinnen, dass die „heile Welt“ des deutschen Steuerrechts allmählich aus den Fugen gerät. Dies ist jedoch die unvermeidbare Folge einer enormen Dynamisierung der europarechtlichen Grundfreiheiten durch den EuGH, die nunmehr in Einzelheiten zu analysieren ist.

II. Harmonisierungsansätze zur grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung

Warum sind gerade die Grundfreiheiten des EG-Vertrags und die dazu ergangene EuGH-Rechtsprechung für die Verlustbehandlung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten innerhalb der Europäischen Union von so enormer Bedeutung? Das liegt im Wesentlichen daran, dass es ansonsten in diesem Bereich keine expliziten europarechtlichen Vorgaben für die Mitgliedstaaten gibt. Da bislang alle sekundärrechtlichen Harmonisierungsversuche gescheitert sind, kommt es auf breiter Fläche zu Kollisionen des nationalen Rechts unmittelbar mit den primärrechtlich im EG-Vertrag verankerten Grundfreiheiten. Einige besonders gravierende Kollisionspunkte lassen sich bereits dann identifizieren, wenn man zum einen die bisher von der EU-Kommission vorgelegten Harmonisierungsvorschläge Revue passieren lässt und zum anderen den strategischen Ansatz betrachtet, den sich die Kommission in jüngerer Zeit zueigen gemacht hat.

1. Zurückgezogene Richtlinienvorschläge

Bemerkenswert ist zunächst, dass schon vor mehr als drei Jahrzehnten Ansätze zur Berücksichtigung der in anderen Mitgliedstaaten erlittenen Verluste unternommen wurden: Bereits die Urfassung der Mutter-Tochter-Richtlinie enthielt in ihrem Erstentwurf vom Januar 1969⁹ in Art. 7 eine Regelung über die grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung von ausländischen Tochtergesellschaften. Diese Bestimmung wurde allerdings schon 1970 wieder gestrichen, wodurch die dann im Juli 1990 verabschiedete

8 Siehe nur die Beiträge von *M. Lang*, in: Fischer (Hrsg.), *Steuervereinfachung*, DStJG Bd. 21 (1998), S. 145 ff.; *ders.*, in: Birk (Hrsg.), *Steuern auf Erbschaft und Vermögen*, DStJG Bd. 22 (1999), S. 245 ff.; *Schaumburg*, in: Ebling (Hrsg.), *Besteuerung von Einkommen*, DStJG Bd. 24 (2001), S. 225 ff.; *Isensee*, in: Jachmann (Hrsg.), *Gemeinnützigkeit*, DStJG Bd. 26 (2003), S. 93 ff.

9 Vorschlag v. 15. 1. 1969, ABl.EG 1969 C 39/7 ff.; dazu *Grotherr*, RIW 1994, 1017, 1019 ff.

Richtlinie ihre auch heute noch bestehende inhaltliche Begrenzung auf grenzüberschreitende Gewinnausschüttungen erhielt¹⁰. In ganz ähnlicher Weise sind die im ursprünglichen Entwurf der Fusionsrichtlinie¹¹ in Art. 12 Abs. 3 bis 5 noch vorgesehenen Bestimmungen über die Berücksichtigung von Betriebsstättenverlusten im weiteren Gesetzgebungsverfahren zurückgestutzt worden¹².

Im Jahr 1984 wurde dann von der Kommission der Vorschlag einer Richtlinie „zur Harmonisierung der steuerlichen Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten zur Übertragung von Unternehmensverlusten“¹³ vorgelegt. Insofern ist schon der Titel trügerisch, weil mit „Verlustübertragung“ nicht etwa die personenübergreifende (und ggf. auch grenzüberschreitende) Ergebniskonsolidierung gemeint war, sondern lediglich der *periodenübergreifende* Verlustabzug bei *derselben* Person (neudeutsch: „carry-back“ und „carry-forward“); diesbezüglich sollte den Unternehmen ein Wahlrecht innerhalb eines Spektrum von maximal dreijährigem Rücktrag und zeitlich unbegrenztem Vortrag eröffnet werden, um ein möglichst optimales Ergebnis bei der Verlustverwertung erreichen zu können. Dieser Vorschlag wurde 1985 noch

10 Auch zur „indirekten“ Verlustberücksichtigung durch Teilwertabschreibungen auf Auslandstochtergesellschaften enthält Art. 4 Abs. 2 S. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie 90/435/EWG v. 23. 7. 1990, ABl.EG 1990 L 225/6 ff., keine eigenen Vorgaben, sondern eröffnet den Mitgliedstaaten lediglich einen (primärrechtskonform auszufüllenden) Spielraum dafür, solche Abschreibungen im innerstaatlichen Recht vorzusehen; vgl. dazu auch unten V. 3.

11 Vorschlag v. 16. 1. 1969, ABl.EG 1969 C 39/4 ff.

12 Die Fusionsrichtlinie 90/434/EWG v. 23. 7. 1990, ABl.EG 1990 L 225/1 ff., enthält in Art. 10 Abs. 1 S. 2 eine Ermächtigung zur Nachversteuerung von Betriebsstättenverlusten für den Fall der grenzüberschreitenden Einbringung einer Betriebsstätte sowie in Art. 6 ein besonderes Gleichbehandlungsgebot in Form einer Verpflichtung zur Übernahme noch nicht berücksichtigter Verluste der einbringenden Gesellschaft durch Betriebsstätten der übernehmenden Gesellschaft, falls im Recht des Ansässigkeitsstaates letzterer Gesellschaft auch für rein nationale Umstrukturierungen eine entsprechende Verlustübertragung zugelassen wird; vgl. dazu im Detail *Bezzina*, *European Taxation* 2002, 57 ff. In Art. 10b Abs. 2 des (durch Richtlinie 2005/19/EG v. 17. 2. 2005, ABl.EU L 58/19 ff., umgesetzten) Änderungsvorschlags KOM(2003) 613 endg. der Kommission v. 17. 10. 2003, BR-Drs. 783/03, ist überdies eine der letztgenannten Bestimmung ähnliche Sonderregelung vorgesehen für den Fall, dass eine Europäische Aktiengesellschaft (*Societas Europaea/SE*; vgl. Verordnung Nr. 2157/2001 v. 8. 10. 2001, ABl.EG 2001 L 294/1 ff., in Kraft ab 8. 10. 2004) oder zukünftig auch eine Europäische Genossenschaft (*Societas Cooperativa Europaea/SCE*; vgl. Verordnung Nr. 1435/2003 v. 22. 7. 2003, ABl.EU 2003 L 207/1 ff., in Kraft ab 18. 8. 2006) nach einer grenzüberschreitenden Sitzverlegung in ihrem bisherigen Ansässigkeitsstaat eine Betriebsstätte beibehält; siehe dazu etwa *Tissot*, SWI 2004, 119, 126 sowie *Schindler*, in: Kals/Hügel (Hrsg.), *Europäische Aktiengesellschaft, SE-Kommentar*, Wien 2004, Rz. III 231.

13 Vorschlag KOM(84) 404 endg., ABl. EG 1984 C 253/5 ff.; dazu *Tumpel*, *Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU*, Wien 1994, S. 66 ff.

einmal geändert¹⁴, jedoch nie verabschiedet mit der Folge, dass auch heute noch die nationalen Regelungen über den interperiodischen Verlustabzug sehr divergieren¹⁵.

Mit einem echten grenzüberschreitenden Verlustausgleich befasste sich dann aber der Ende 1990 von der Kommission veröffentlichte Richtlinienvorschlag „über eine Regelung für Unternehmen zur Berücksichtigung der Verluste ihrer in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften“¹⁶. Dieser Vorschlag war in seinem persönlichen und sachlichen Anwendungsbereich extrem weit angelegt: Zur Verlustverrechnung berechnete „Unternehmer“ sollten sowohl in den Mitgliedstaaten ansässige Einkommen- als auch Körperschaftsteuersubjekte sein, und außer Betriebsstättenverlusten sollten zur Erreichung von Rechtsformneutralität auch Verluste ausländischer Tochtergesellschaften berücksichtigt werden können. Bei Betriebsstätten (Art. 5 bis 8) war als Mindeststandard die „Anrechnungsmethode“¹⁷ sowie alternativ die „Methode des Verlustabzugs mit Nachversteuerung“¹⁸ vorgesehen; Tochtergesellschaften (Art. 9 bis 12) sollten bei Kapitalbeteiligung ab 75 % und grds. Mehrheit der Stimmrechte immer nach der „Methode des Verlustabzugs mit Nachversteuerung“¹⁹ behandelt werden, wobei das jeweilige Einzelergebnis der Tochter nur „upstream“ bei der Mutter berücksichtigt werden konnte, allerdings auch dies nicht kumulativ neben einer Teilwertabschreibung auf die Tochter. Schon Mitte 1992 folgte allerdings eine Änderung des Richtlinienvorschlags dahingehend, dass die Tochtergesellschaften insgesamt herausgenommen wurden²⁰.

14 Geänderter Vorschlag KOM(85) 319 endg., ABl. EG 1985 C 170/3 ff.

15 Vgl. die Übersicht (Stand 2000) bei *Stockmann*, Verluste ausländischer Tochtergesellschaften im deutschen internationalen Steuerrecht, Hamburg 2000, S. 204 ff.

16 Vorschlag KOM(90) 595 endg. v. 6. 12. 1990, ABl. EG C 53/30 ff. Dazu etwa *Tumpel*, SWI 1991, 75 ff.; *Sass*, BB 1991, 1161 ff.; *Rief*, in: Gassner/Lechner (Hrsg.), Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration, Wien 1992, S. 195 ff.; *Grotz*, RIW 1994, 1017, 1024 ff.

17 Einbeziehung aller positiven und negativen Ergebnisse von Auslandsbetriebsstätten in den Stammhausgewinn des Veranlagungszeitraums unter Anrechnung von Auslandssteuern.

18 Zunächst Verrechnung von Verlusten der Auslandsbetriebsstätten – nach Vorabsaldierung per Land – mit dem Stammhausgewinn des Veranlagungszeitraums und dann spätere Erhöhung der Stammhausergebnisse um die Betriebsstättengewinne der nachfolgenden Veranlagungszeiträume. Eine besondere Hinzurechnung erfolgte automatisch nach fünf Jahren oder bei Veräußerung/Umwandlung der Betriebsstätte.

19 Auch hier sollte eine besondere Hinzurechnung automatisch nach fünf Jahren erfolgen sowie auch bei Veräußerung/Umwandlung der Tochtergesellschaft oder bei Absinken der Beteiligung unter den jeweiligen nationalen Mindestsatz.

20 Vgl. dazu *Tax News Service* v. 12. 8. 1992, 252 sowie *Rief*, *ecolex* 1992, 738. Kritisch zur Einbeziehung von Tochtergesellschaften auch *Manke*, ZGR 1992, 333, 343 f.

Eine noch zu erwähnende besondere Episode stellt daneben auch die Entwicklung der Verlustberücksichtigung bei der Europa-AG (Societas Europaea) dar: Die ursprünglichen Verordnungsvorschläge von 1970 und 1975 für ein SE-Statut²¹ enthielten noch eigene Regelungen sowohl über die Verlustverrechnung von ausländischen Betriebsstätten wie auch Tochtergesellschaften (Art. 278 und 281), doch fielen in den geänderten Vorschlägen von 1989²² und 1991²³ zunächst die Tochtergesellschaften heraus, bevor dann ab 1998²⁴ auch die Betriebsstätten ausgeklammert wurden. In der Endfassung von 2001²⁵ wird die Verlustfrage mit keinem Wort mehr erwähnt. Diese allmähliche Ausblendung der Thematik wurde zum Teil unter Verweis auf die noch zu schaffenden speziellen Bestimmungen der oben genannten Verlust-Richtlinie von 1990 gerechtfertigt. Da aber dieser Richtlinienvorschlag ebenfalls inhaltlich „zurückgestutzt“ wurde und letztlich nicht verabschiedet werden konnte²⁶, besteht nun auch für die ab dem 8. 10. 2004 als Vorzeigemodell einer supranationalen Rechtsform in europäische Realität erwachsende SE keine gemeinschaftsweite Regelung zur grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung.

2. Alte und neue Strategie der EU-Kommission

Noch weit über den ohnehin schon breit angelegten Richtlinienvorschlag von 1990 hinaus gingen die Anfang 1992 veröffentlichten Vorschläge des sog. „Ruding“-Komitees, das als von der Kommission eingesetzter Sachverständigenausschuss die Notwendigkeit weiterer Harmonisierungsmaßnahmen bei Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt untersucht und insofern u. a. festgestellt hatte, dass EG-weite Unternehmensaktivitäten nicht zuletzt durch die fehlenden Verlustverrechnungsmöglichkeiten behindert werden. Zu den verschiedenen Empfehlungen des Komitees zählte zum einen die Annahme der vorgeschlagenen Verlust-Richtlinie bis Ende 1994, und zwar in ihrer Ursprungsform, d. h. einschließlich der Berücksichtigung

21 Siehe Entwurf v. 30. 6. 1970, ABl.EG 1970 C 124/1 ff. = Sonderbeilage zu Bull.EG Nr. 8/1970 sowie Entwurf v. 30. 4. 1975, Sonderbeilage zu Bull.EG Nr. 4/1975; dazu *Grotherr*, RIW 1994, 1017, 1021 ff.

22 Vorschlag KOM(89) 268 endg. v. 25. 8. 1989, ABl.EG 1989 C 263/41 ff.; dazu allgemein *Abelshausen*, AG 1990, 289 ff. und *Lutter*, AG 1990, 43 ff. sowie speziell zum Steuerrecht *Knobbe-Keuk*, AG 1990, 435 ff.

23 Vorschlag KOM(91) 174 endg. vom 16. 5. 1991, ABl.EG 1991 C 138/8 ff. und 176/1 ff.; dazu etwa *Trojan-Linner*, RIW 1991, 1010 ff. und *Merkel*, BB 1992, 652 ff.

24 Vgl. Arbeitsunterlage des Rates für die Ad-hoc-Gruppe „Europäische Aktiengesellschaft“, Rats.-Dok. 6018/98 v. 23. 2. 1998. Siehe zur Entwicklung auch *Takacs*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, Wien/Frankfurt am Main 1998, S. 409.

25 Verordnung Nr. 2157/2001 v. 8. 10. 2001 (Fn. 12). Zu steuerrechtlichen Einzelheiten z. B. *Herzig/Griemla*, StuW 2002, 55 ff.

26 Siehe nachfolgend II.2.

von Tochtergesellschaften²⁷. Noch ambitionierter war sogar die weitere Empfehlung, die Richtlinie nach Schaffung entsprechender nationaler Regelungen gerade im letztgenannten Bereich zukünftig auch auf die Verrechnung von Mutterverlusten bei der Tochter („down-stream“) und von Geschwisterverlusten untereinander („side-stream“) auszudehnen²⁸. Wie oben bereits erläutert war allerdings schon die unmittelbare tatsächliche Entwicklung in Form der Reduzierung des Anwendungsbereichs des Richtlinienvorschlags von 1990 um Tochtergesellschaften auf Betriebsstätten genau gegenläufig.

Ende der 90er Jahre wurde dann aber von der EU-Kommission ein neuer Ansatz zur Überprüfung von steuerlichen Hindernissen im Binnenmarkt unternommen und eine zweite Expertenrunde eingesetzt, die aufbauend auf dem Ruding-Report Behinderungen von Unternehmensbetätigungen im Binnenmarkt durch steuerliche Vorschriften ermittelte. Der im Oktober 2001 vorgelegte Bericht²⁹ identifizierte insbesondere Begrenzungen der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung sowohl bei Betriebsstätten als auch bei Tochtergesellschaften als wesentliche Hindernisse und erwog zur Problemlösung eine Fortentwicklung des Richtlinienvorschlags von Ende 1990, ggf. sogar unter Berücksichtigung des Richtlinienvorschlags von 1984 zum Verlustvortrag und -rücktrag. Angedacht wurde zudem eine umfassende Konsolidierung von Konzernergebnissen nach dem Modell Dänemarks.

Auf der Grundlage der Erkenntnisse der Expertengruppe erließ die Kommission gleichzeitig im Oktober 2001 ihre Mitteilung „Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse“³⁰, in der sie als allgemeine Strategie ein „zweigliedriges Vorgehen“ vorstellte, nämlich einerseits kurz- und mittelfristig gezielte Maßnahmen zur Lösung dringendster Probleme und andererseits eine langfristig umfassende Lösung durch Einführung einer einheitlichen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage. Gerade die Verlustproblematik ließ sich aber aus der Sicht der Kommission nicht ohne weiteres in die beiden vorgenannten Kategorien einordnen, denn hierzu äusserte man sich wie folgt³¹: „Der grenzübergreifende Verlustausgleich ist eine der wichtigsten Fragen für die Wirtschaft und stellt eines der Probleme dar, die durch

27 *Kommission* (Hrsg.), Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation (Ruding-Report), Brüssel/Luxemburg 1992, S. 205 f. zu „Phase I“.

28 *Kommission* (Fn. 27), ebenda zu „Phase II and II“.

29 Vgl. Arbeitsdokument der Dienststellen der Kommission „Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt“, SEK(2001) 1681 v. 23. 10. 2001, S. 38, S. 271 ff.

30 Mitteilung der Kommission „Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse – Strategie zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU“, KOM(2001) 582 endg. v. 23. 10. 2001. Näher dazu *Schön*, *European Taxation* 2002, 276 ff.

31 Mitteilung der Kommission v. 23. 10. 2001 (Fn. 30), S. 14 f.

spezifische Maßnahmen am schwierigsten zu lösen sind“. Wegen dieser Schwierigkeiten entschied sich die Kommission für eine „vermittelnde Lösung“, nämlich für eine offizielle Rücknahme des Richtlinienvorschlags von 1990 und die Aufnahme von Konsultationen mit den Mitgliedstaaten über eine mögliche Neuregelung.

In der dann nachfolgenden Kommissionsmitteilung vom November 2003³² ist aber gerade für Verluste ein Kurswechsel erkennbar: Im Anschluss an den allgemeinen Hinweis auf die zunehmende Anzahl von EuGH-Urteilen im Unternehmenssteuerbereich zu Lasten der Mitgliedstaaten und auf die Gefahr, dass unkoordinierte und überstürzte Reaktionen der Mitgliedstaaten zu „asymmetrischen Wirkungen“ führen und sowohl den eigenen Fiskalinteressen als auch dem Binnenmarktziel insgesamt zuwiderlaufen, kündigte die Kommission speziell zum Problem der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung eine weitere Initiative für das Jahr 2004 an, und zwar unter Ausnutzung der in Kürze zu erwartenden EuGH-Judikate. Quasi im „Windschatten“ der vom Gerichtshof betriebenen „negativen Integration“ setzt die Kommission also gezielt auf die nachfolgende Bereitschaft der Mitgliedstaaten zu Gesprächen über Maßnahmen der „positiven Integration“. Ganz in diesem Sinne verfährt sie übrigens nun auch bei ihren Bemühungen im Hinblick auf eine „Einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“: Zu dieser hat die Kommission in ihrem „Non-Paper“ für eine informelle ECOFIN-Tagung im September 2004³³ ausdrücklich hervorgehoben, die Schaffung einer solchen einheitlichen Bemessungsgrundlage beseitige steuerliche Binnenmarkthindernisse wie etwa die „fehlende Möglichkeit des grenzübergreifenden Verlustausgleichs“³⁴. Ganz allgemein werde dadurch zugleich auch „in vielen Bereichen das Risiko verringert, dass der Europäische Gerichtshof steuerliche Vorschriften der Mitgliedstaaten als unrechtmäßige Einschränkung der im EG-Vertrag verankerten Grundfreiheiten einstuft“.

32 Mitteilung der Kommission „Ein Binnenmarkt ohne unternehmenssteuerliche Hindernisse – Ergebnisse, Initiativen, Herausforderungen“, KOM(2003) 726 endg. v. 24. 11. 2003, S. 7 ff., S. 11 f.

33 Non-Paper der Kommission v. 7. 7. 2004 für die informelle Tagung des Rates „Wirtschaft und Finanzen“ am 10./11. 9. 2004 zum Thema „Einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“, S. 1 f.

34 Zwar hatte die Kommission auch schon früher eine Lösung von Verlustproblemen im Rahmen einer Vereinheitlichung der Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage gesucht, doch blieb dies auf punktuelle Einzelprobleme beschränkt, die von den hier relevanten Fragen der grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung zu trennen sind: Vgl. den (nicht offiziell veröffentlichten) Vorentwurf für eine Richtlinie über die Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften in den EG-Staaten; abgedruckt bei *Kreile*, DB 1988 Beilage 18 sowie *Zeitler/Jüptner*, BB 1988 Beilage 17. Siehe auch *Tumpel* (Fn. 13), S. 62 ff.

III. Überblick über die bisherige EuGH-Judikatur: Verluste und EG-Grundfreiheiten

Vor einer näheren Darstellung der einzelnen EuGH-Urteile, die sich bisher mit Verlustfragen im Kontext der EG-Grundfreiheiten beschäftigt haben, erscheint eine Vorbemerkung angebracht im Hinblick auf die Struktur, welche der Gerichtshof diesen Grundfreiheiten beimisst. Diese Struktur hat sich inzwischen durch eine Vielzahl von Einzelentscheidungen herausgebildet, die über den rein steuerlichen Kontext weit hinausreichen, auch wenn gerade die Urteile zu Steuernormen der Mitgliedstaaten allgemein immer wieder mit besonderem Interesse verfolgt werden. Der EuGH leitet seine Entscheidungen regelmäßig mit der Grundaussage ein, dass der EG-Vertrag den Mitgliedstaaten ihre originären steuerlichen Kompetenzen nicht genommen habe, sie allerdings dazu zwingt, bei der Kompetenz*ausübung* das vorrangige Gemeinschaftsrecht zu wahren und damit insbesondere die Rahmenvorgaben der Grundfreiheiten einzuhalten. Als besonders wichtig für die Besteuerung von Unternehmen und Personen haben sich dabei vor allem die Niederlassungsfreiheit (Art. 43, 48 EG; ex Art. 52, 58 EGV) sowie die Freiheit des Kapitalverkehrs (Art. 56 Abs. 1 EG; ex Art. 73b Abs. 1 EGV) erwiesen, aber auch die Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 39 EG; ex Art. 48 EGV) und die Dienstleistungsfreiheit (Art. 49 EG; ex Art. 59 EGV) haben Akzente setzen können.

Alle vorgenannten Grundfreiheiten dienen der Verwirklichung des in Art. 3 Abs. 1 Buchst. c und Art. 14 Abs. 2 (ex Art. 3 Buchst. c und Art. 8a Abs. 2 EGV) niedergelegten „Binnenmarkt“-Ziels, d. h. der Herstellung eines Raumes ohne Binnengrenzen, in dem nicht allein der freie Verkehr von Waren, sondern auch von Personen, Dienstleistungen und Kapital gewährleistet sein soll. An dieser Idealvorstellung richtet der EuGH die teleologische Interpretation auch immer wieder – wenn auch oftmals nicht explizit – aus, wobei sich im Rahmen eines allmählichen „Konvergenz“-Prozesses unter der Führung der Warenverkehrsfreiheit (Art. 28, 29 EG; ex Art. 30, 34 EGV)³⁵ inzwischen eine weitestgehend anerkannte *einheitliche Struktur* der Grundfreiheiten herausgebildet hat³⁶:

In *sachlicher* Hinsicht schützen die Grundfreiheiten heute wohl alle ökonomischen Betätigungen innerhalb des Territoriums der EU, sobald diese ein grenzüberschreitendes Element aufweisen. In *persönlicher* Hinsicht sind

35 Die Warenverkehrsfreiheit kann insgesamt als „Pilotfreiheit“ für die gesamte Grundfreiheitsdogmatik des EuGH angesehen werden. Im Bereich des direkten Steuerrechts hat sie allerdings nur in dem frühen EuGH-Urt. v. 7. 5. 1985, 18/84, *Kommission/Frankreich*, Slg. 1985, 1339 ff. eine Rolle gespielt; näher dazu *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, Köln 2002, S. 386 ff.

36 Vgl. zusammenfassend *Cordewener*, DStR 2004, 6, 7 f. sowie ausführlich *ders.* (Fn. 35), S. 200 ff.

sowohl „aktiv“ als auch „passiv“ zumindest die Staatsangehörigen der EU-Mitgliedstaaten sowie die dort gegründeten Gesellschaften i. S.d. Art. 48 EG geschützt³⁷. *Funktionell* sind die Grundfreiheiten in erster Linie als gleichheitsrechtlich strukturierte Diskriminierungsverbote zu verstehen, die in einem weit gefassten Sinne Benachteiligungen grenzüberschreitender Vorgänge gegenüber vergleichbaren (hypothetischen) rein innerstaatlichen Sachverhalten untersagen; zudem können die Grundfreiheiten nach inzwischen wohl überwiegender, aber nicht unbestrittener Auffassung in Einzelfällen auch als freiheitsrechtlich strukturierte „Beschränkungsverbote“ fungieren, die schlechthin Belastungen eines grenzüberschreitenden Vorgangs durch mitgliedstaatliche Maßnahmen untersagen. Hervorzuheben ist, dass beide vorgenannten Schutzkomponenten sowohl gegen den Bestimmungs- als auch gegen den Herkunftsstaat zur Anwendung gelangen können.

Unternimmt man nun vor dem Hintergrund dieser allgemeinen Erkenntnisse eine Durchsicht der schon vom EuGH speziell im Kontext von Verlustsituationen entschiedenen Fälle, so zeigt sich: Zu der Problematik einer „echten“ grenzüberschreitenden Verrechnung von Auslandsverlusten hat der Gerichtshof sich bisher noch nicht explizit geäußert. Allenfalls ist ein *stufenweises Herantasten* an die Problematik erkennbar, was jedoch weniger an der Entscheidungsfindung des EuGH selbst liegt als an der auf Ebene der nationalen Gerichte stattfindenden Auswahl der Vorlagefälle. Dazu in aller Kürze:

1. Verlustberücksichtigung im Quellenstaat („inbound“-Situation)

Die erste EuGH-Entscheidung zu Verlusten überhaupt ist das im Mai 1997 ergangene Urteil „Futura Participations SA“³⁸, welches die Frage der Ausgestaltung des Verlustvortrags von Steuerausländern im Quellenstaat betraf. Der Ausgangssachverhalt stellte sich wie folgt dar: Das französische Stammhaus Futura Participations SA unterhielt eine Zweigniederlassung („Singer“) in Luxemburg, die steuerlich als Betriebsstätte anzusehen war und nach dem DBA F-LUX in Luxemburg besteuert werden durfte. Man hatte nun in Luxemburg keine gesonderten Bücher geführt, sondern die Ergebnisermittlung für die Gesamtunternehmenstätigkeit beim Stammhaus in Frankreich vor-

37 Eine Ausnahme gilt insbesondere für die Kapitalverkehrsfreiheit: Diese umfasst nicht allein in territorial-sachlicher Hinsicht auch grenzüberschreitende Sachverhalte zwischen EG- und Drittstaaten (sog. „erga omnes“-Wirkung), sondern verlangt ganz allgemein in persönlicher Hinsicht keine EU-Staatsangehörigkeit. So weit es darüber hinaus um den „passiven“ Gebrauch einer Grundfreiheit geht, kann gleichfalls in Zweifel gestellt werden, ob eine EU-Staatsangehörigkeit erforderlich ist; vgl. zur Dienstleistungsfreiheit BFH, Vorlagebeschl. v. 28. 4. 2004 – I R 39/04 zur Rs. C-290/04, *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*, IStR 2004, 583, 585 f. m. w. N.

38 EuGH, Urt. v. 15. 5. 1997, C-250/95, *Futura Participations SA*, Slg. 1997, I-2471 ff.

genommen mit anschließender Aufteilung anhand der Umsatzanteile, d. h. mit indirekter Gewinnzurechnung zur Betriebsstätte. Im Streitjahr 1986 wurde auf diese Weise ein positiver (anteiliger) Gewinn für die Betriebsstätte ermittelt, zugleich aber der Vortrag von (anteiligen) Verlusten der Betriebsstätte aus den Jahren 1981 bis 1985 geltend gemacht. Nach luxemburgischen Recht war nun ein Verlustvortrag für Steuerinländer ohne besondere materielle Kriterien möglich, wohingegen bei Steuerausländern ein „wirtschaftlicher Zusammenhang“ der Vorjahresverluste mit Inlandseinkünften verlangt wurde, den die luxemburgische Steuerverwaltung bei der von Futura vorgelegten Berechnung verneinte³⁹.

Die von Futura geltend gemachte Verletzung der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG) prüfte der EuGH im hier interessierenden Kontext nur sehr kurz: Er wies lediglich darauf hin, dass Steuerinländer in Luxemburg mit ihrem Welteinkommen, Steuerausländer hingegen nur mit ihren Einkünften aus dort ausgeübten Tätigkeiten steuerpflichtig seien und dass diese Unterscheidung nicht zu einer Diskriminierung führe, weil sie nämlich Ausdruck des „steuerlichen Territorialitätsprinzips“ sei. Eine mögliche Interpretation dieser Ausführungen könnte sein, dass der EuGH die von vornherein auf „inlandsradizierte“ Einkünfte territorial begrenzte Besteuerung von Steuerausländern als „kohärente“ Systementscheidung ansah⁴⁰: Wenn schon Auslandsgewinne nicht unter die inländische Steuerhoheit fallen, dann ist auch die Ausblendung von Auslandsverlusten systemgerecht. Welche inhaltlichen Vorgaben sich hieraus allerdings für die indirekte Gewinnzurechnung ergeben, blieb letztlich jedoch offen⁴¹.

2. Verlustberücksichtigung im Ansässigkeitsstaat („outbound“-Situation)

Hinsichtlich der Verlustberücksichtigung im Ansässigkeitsstaat im Zusammenhang mit der Auslandstätigkeit eines unbeschränkt Steuerpflichtigen wurden vom EuGH bisher vier Fälle entschieden, von denen die ersten beiden jeweils Auslandsaktivitäten über Tochtergesellschaften betrafen, während es in den beiden anschließenden Verfahren um Auslandsaktivitäten über Betriebsstätten bzw. in sonstiger direkter Form ging. Gerade für diese Urteilsfälle ist jedoch vorab hervorzuheben, dass jeweils keine „echten“,

39 Als zusätzliches formelles Kriterium für die Gewährung des Verlustvortrags wurde verlangt, dass nach luxemburgischen Recht geführte Buchführungsunterlagen innerhalb Luxemburgs aufbewahrt werden mussten. Hierin sah der Gerichtshof eine (nichtdiskriminierende) Beschränkung der Niederlassungsfreiheit; vgl. EuGH, *Futura* (Fn. 38), 2499 ff. Tz. 23 ff. Dazu auch unten IV.1.

40 Vgl. *Cordewener* (Fn. 35), S. 631 f. m. w. N.

41 Siehe dazu auch *Mössner*, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht (ASA), Bd. 72 (2004), 653, 672 ff.

d. h. durch die Auslandstätigkeit als solche erlittenen Verluste betroffen waren. Im Einzelnen:

a) *Auslandstochtergesellschaft*

aa) „ICI“ (Juli 1998)

Die im Juli 1998 auf einen Vorlagebeschluss des House of Lords ergangene „ICI“-Entscheidung⁴² betraf die englische ICI plc, die mit einer anderen britischen Gesellschaft (W-Ltd) ein „consortium“ bildete, d. h. über eine gemeinsame (49 % bzw. 51 %) UK-Zwischenholding wurden Beteiligungen an 23 Einzelgesellschaften gehalten (4 im UK, 6 in der EG, 13 in Drittstaaten). In den Streitjahren 1985 bis 1987 erzielte eine der UK-Enkeltöchter Verluste, deren anteilige Übertragung (49 %) ICI beantragte. Nach den britischen Regeln des „consortium relief“ war eine solche anteilige Übertragung über eine Zwischenholding hinweg grds. möglich, doch wurde hierfür nicht allein die UK-Ansässigkeit von Muttergesellschaft und Zwischenholding verlangt, sondern es mussten auch die Beteiligungsgesellschaften „ganz oder hauptsächlich“ UK-ansässig sein. Obwohl es also der Sache nach um „Inlandsverluste“ einer Inlandstochter ging, wurde die Verlustübertragung von der britischen Finanzverwaltung abgelehnt, weil 19 der insgesamt 23 Tochtergesellschaften auslandsansässig waren.

Zur Beurteilung der nationalen Regelung im Lichte der Niederlassungsfreiheit befragt, eröffnete der EuGH – in Fortführung seines nur halbherzigen Ansatzes in „Daily Mail“ 10 Jahre zuvor⁴³ – explizit die „outbound“-Perspektive des Art. 43 EG und stellte fest, dass auch der Herkunftsstaat an die Grundfreiheiten gebunden ist und die Auslandsbetätigung von eigenen Staatsangehörigen und Gesellschaften nicht behindern darf. Sachlich prüfte der Gerichtshof Art. 43 EG aber als *Diskriminierungsverbot*, indem er dem britischen Gesetzgeber die benachteiligende Ungleichbehandlung eines „consortium“ mit Auslandstöchtern gegenüber einem solchen mit „Inlandsstöckern“ vorwarf. Die zur Verteidigung der nationalen Rechtslage von der britischen Regierung vorgebrachten Argumente erkannte der EuGH durchweg nicht an: Der Behauptung, die Inlandsbegrenzung verhindere Steuerumgehungen durch Gewinnverlagerung ins Ausland, hielt der Gerichtshof unter Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten entgegen, die streitige Norm sei nicht zielgenau auf Umgehungsfälle zugeschnitten und erfasse alle Auslandsfälle; die bloße Errichtung einer Auslandstochter „als solche“ sei aber noch kein Umgehungsfall. Auch das in den sog. „Kohärenz“-Grundsatz eingekleidete Vorbringen, der britische Fiskus könne die durch Gewährung einer Verlustübertragung eintretenden Steuerausfälle nicht durch die Gewinnbesteue-

42 EuGH, Urt. v. 16. 7. 1998, C-264/96, *ICI plc*, Slg. 1998, I-4695 ff.

43 EuGH, Urt. v. 27. 9. 1988, 81/87, *Daily Mail and General Trust PLC*, Slg. 1988, 5483 ff.

zung der (außerhalb seiner Steuerhoheit befindlichen) Auslandstöchter ausgleichen, war nach Auffassung des EuGH hier irrelevant, weil es einerseits im Vorlagefall um den Verlust einer Inlandstochter ging und andererseits nach ständiger Rechtsprechung drohende Steuerausfälle ganz allgemein nicht als Rechtfertigungsgrund für Grundfreiheitsverletzungen anerkannt werden⁴⁴.

bb) „X AB, Y AB“ (November 1999)

Die Entscheidung „X AB, Y AB“ vom November 1999⁴⁵ erging auf Vorlagebeschluss des schwedischen Regeringsrätt und betraf einen zunächst rein schwedischen Konzern mit der Obergesellschaft X AB, die unmittelbar zu 58 % und mittelbar zu 42 % über schwedische Tochtergesellschaften an der Y AB beteiligt war. Im Jahr 1996 sollten nun 15 % der Anteile an der Y AB auf eine deutsche Tochtergesellschaft von X AB übertragen werden⁴⁶, und es kam zum Streit mit der schwedischen Finanzverwaltung darüber, ob nun im Verhältnis zwischen X AB und Y AB noch die nationalen Regeln über den konzerninternen Verlustausgleich angewandt werden konnten: Danach kann der „Konzernbeitrag“ einer Mutter- an eine Tochtergesellschaft bei ersterer als Betriebsausgabe und bei letzterer als korrespondierende Betriebseinnahme behandelt werden, wenn beide Gesellschaften in Schweden ansässig sind und ein Beteiligungsverhältnis von mindestens 90 % besteht. Weil hier aber nach der Umstrukturierung ein Anteilspaket von 15 % an der Y AB seitens der X AB nur noch mittelbar über eine EG-ausländische Tochter gehalten wurde, sah die schwedische Finanzverwaltung ein für die Anwendung der „Konzernbeitrags“-Regelung ausreichendes Beteiligungsverhältnis nicht als gegeben an.

Zur Vereinbarkeit einer solchen Gesetzesauslegung mit Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit befragt, fasste sich der EuGH ganz kurz und stellte in Fortführung von „ICI“ fest, dass hier eine mit Art. 43 EG kollidierende Benachteiligung der schwedischen Gesellschaften wegen des Auslandssitzes der anteilerwerbenden Tochtergesellschaften vorlag. Erneut wurde eine Rechtfertigung durch das (angebliche) Ziel einer Verhinderung von Steuerumgehung und Steuerausfällen nicht anerkannt: Wiederum ging es nur um einen reinen Inlandsverlust (von Y AB), der im Inland auf eine Obergesellschaft (X AB) übertragen werden sollte und von der Auslandsansässigkeit der übrigen Anteilseigner dem Grunde nach prinzipiell unabhängig war.

⁴⁴ Zu Einzelheiten vgl. *Cordewener* (Fn. 35), S. 641 ff.

⁴⁵ EuGH, Urt. v. 18. 11. 1999, C-200/98, X AB, Y AB, Slg. 1999, I-8261 ff.

⁴⁶ Zusätzlich stand noch die Übertragung eines weiteren Anteilspakets von 15 % auf eine niederländische Tochtergesellschaft zur Diskussion, doch wurde insofern von der schwedischen Finanzverwaltung bereits eine Lösung über das DBA SWE-NL gefunden und damit ein Grundfreiheitskonflikt vermieden. Zu einer „DBA-Lösung“ im ähnlich gelagerten finnischen System vgl. auch *Hintsanen/Viitanen*, *European Taxation* 2004, 460 ff.

Eine zusätzliche Anwendbarkeit von Art. 56 Abs. 1 EG auf den Urteilsfall ließ der EuGH dann offen⁴⁷.

b) Auslandsbetriebsstätte und sonstiges Auslandsengagement

aa) „AMID“ (Dezember 2000)

Die „AMID“-Entscheidung vom Dezember 2000⁴⁸ erging auf ein Vorabentscheidungsersuchen des Hof van Beroep zu Gent und betraf folgenden Ausgangssachverhalt: Die belgische Aktiengesellschaft AMID unterhielt eine Betriebsstätte in Luxemburg, für die das Besteuerungsrecht nach dem DBA B-LUX in Luxemburg lag, während Belgien zur Freistellung verpflichtet war. In 1981 entstand im belgischen Stammhaus ein Verlust von BEF ./ 2 Mio., während die luxemburgische Betriebsstätte einen Gewinn von BEF 3,5 Mio. erzielte. Im Streitjahr 1982 wurden dann außer in der Betriebsstätte auch im belgischen Stammhaus wieder Gewinne erzielt, und AMID beantragt nunmehr den Vortrag des Vorjahresverlusts des Stammhauses bei dessen Besteuerung in Belgien. Das nationale belgische Recht ließ nun allerdings einen Verlustvortrag lediglich insoweit zu, wie nach Verrechnung eines Vorjahresverlustes mit etwaigen vorhandenen Gewinnen im Verlustentstehungsjahr noch ein negativer Überschuss verblieb. Weil hier nun der in 1981 entstandene belgische Stammhausverlust (BEF ./ 2 Mio.) geringer war als der luxemburgische Betriebsstättengewinn (BEF 3,5 Mio.), kam es schon gar nicht zu einem negativen Überschuss, den man hätte vortragen können.

Auf die Frage nach der Vereinbarkeit einer solchen Regelung mit der Niederlassungsfreiheit stellte der EuGH fest, auch die Behinderung der Auslands-tätigkeit von eigenen Gesellschaften und Staatsangehörigen durch den Herkunftsstaat sei verboten und in eben diesem Sinne liege hier eine Benachteiligung von belgischen Gesellschaften mit Auslandsbetriebsstätten vor, weil deren Einbeziehung in den Berechnungsmechanismus zu einer einseitigen Verkürzung des Verlustvortrags führe⁴⁹. Sämtliche hiergegen vorgebrachten Verteidigungsargumente wurden zurückgewiesen: Eine Unvergleichbarkeit von Gesellschaften mit Auslands- gegenüber solchen mit reiner Inlandstätigkeit akzeptierte der EuGH ebensowenig wie die Behauptung, die Behandlung von Auslandsbetriebsstätten (d. h. die Einbeziehung von

47 Zu Einzelheiten vgl. *Cordewener* (Fn. 35), S. 706 ff.

48 EuGH, Urt. v. 14. 12. 2000, C-141/99, *AMID NV*, Slg. 2000, I-11619 ff.

49 Diese Annahme einer Ungleichbehandlung ist allerdings fragwürdig, da letztlich die ausländischen Betriebsstättengewinne wie Inlandsgewinne behandelt werden und ebenso wie diese zu einer Kürzung des Verlustvortragsvolumens führen. Das eigentliche Problem war vielmehr, dass durch den innerstaatlichen Verrechnungsmechanismus die DBA-Freistellung der Auslandsgewinne faktisch unterlaufen wird und es insofern zu einer internationalen (juristischen) Doppelbesteuerung kommt, die möglicherweise als *nichtdiskriminierende* „echte“ Beschränkung der Niederlassungsfreiheit angesehen werden kann; näher dazu *Cordewener* (Fn. 35), S. 792 ff., S. 859 f.

dort erzielten Gewinnen wie umgekehrt auch Verlusten) wirke bei einer Gesamtbetrachtung des Verlustvortragssystems „neutral“; nach Auffassung des EuGH war im Rahmen der Diskriminierungsprüfung keine Kompensation von Nachteilen mit sonstigen Vorteilen möglich und damit schon die Benachteiligung im konkreten Einzelfall schädlich. Abgelehnt wurde schließlich auch das Vorbringen, die Einbeziehung ausländischer Betriebsstättegewinne in das belgische Verlustvortragssystem diene als Ausgleich für die Möglichkeit einer „doppelten Verlustberücksichtigung“ von Betriebsstättenverlusten sowohl in Luxemburg als auch in Belgien: Hierzu betonte der EuGH erneut das von ihm aufgestellte „Kompensationsverbot“, und sowohl Generalanwalt *Alber* als auch die Kommission hatten darauf verwiesen, dass einer doppelten Verlustberücksichtigung schon durch die im DBA B-LUX vorgesehene Nachversteuerungsregelung („recapture“) hinreichend begegnet werde⁵⁰.

bb) „Mertens“ (September 2002)

Erneut zum belgischen Recht erging im September 2002 auf Vorlage der Cour d'appel Mons die insgesamt wenig beachtete EuGH-Entscheidung „Mertens“⁵¹. Diese betraf in ihrem Ausgangssachverhalt einen belgischen Informatikberater mit Wohnsitz in Belgien, der dort selbstständig tätig war und in den Jahren 1988 und 1989 gleichzeitig in Deutschland eine Beschäftigung als Arbeitnehmer ausübte, wobei letztere Einkünfte nach dem DBA-Belgien in Deutschland zu besteuern (Art. 15 Abs. 1) und in Belgien freizustellen waren (Art. 23 Abs. 1 S. 2). Der Kläger hatte aus seiner selbstständigen Tätigkeit in Belgien im Jahr 1989 einen Verlust von BEF ./ 300 000 erwirtschaftet, im nachfolgenden Streitjahr 1990 dann aber aus derselben Tätigkeit einen Gewinn erzielt und bei der belgischen Einkommensteuerveranlagung für dieses Jahr den Abzug des zuvor erlittenen Verlustes beantragt. Wie schon das in „AMID“ relevante Körperschaftsteuerrecht sah nun aber auch das belgische Einkommensteuerrecht zunächst die Verrechnung der belgischen Vorjahresverluste von BEF ./ 300 000 mit den (höheren) positiven Einkünften desselben Jahres 1989 aus der ausländischen Arbeitnehmertätigkeit vor, so dass per Saldo kein vortragfähiger negativer Überschuss zum Ausgleich mit positiven Einkünften in 1990 verblieb.

Der EuGH hatte über die Vereinbarkeit dieser Rechtslage mit der Arbeitnehmerfreizügigkeit sowie ggf. auch der Niederlassungsfreiheit zu entscheiden und tat dies wegen der Ähnlichkeit mit der in „AMID“ bereits behandelten Problematik erstmals in einem steuerrechtlichen Fall gemäß Art. 104 § 3 seiner Verfo durch Beschluss, also ohne mündliche Verhandlung und Schlussanträge eines Generalanwalts. Der Gerichtshof verstand Art. 39 EG wie die übrigen Grundfreiheiten als Behinderungsverbot gegenüber dem

50 Zu Einzelheiten vgl. *Cordewener* (Fn. 35), S. 782 ff.

51 EuGH, Beschl. v. 12. 9. 2002, C-431/01, *Mertens*, Slg. 2002, I-7973 ff.

Herkunftsstaat in dem Sinne, dass Gemeinschaftsangehörige nicht von Auslandsstätigkeiten abgehalten werden dürfen. In der Sache erneut von einer steuerlichen Differenzierung durch die belgische Regelung ausgehend hob der EuGH auch für diesen Fall einer „outbound“-Situation hervor, dass eine grundfreiheitlich untersagte Ungleichbehandlung nur dann vorliege, „wenn zwei Gruppen von Personen, deren rechtliche und tatsächliche Situation keine wesentlichen Unterschiede aufweist, unterschiedlich behandelt oder wenn nicht vergleichbare Sachverhalte gleichbehandelt werden“. Hier halte die strittige Norm durch ihre nachteilige Wirkung Steuerpflichtige in der konkreten Situation des Klägers von der Aufnahme oder Fortführung einer Arbeitnehmertätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat ab, auch wenn sie ansonsten „günstig oder zumindest neutral“ wirke, und dieser Nachteil sei allein auf das belgische Recht und nicht etwa auf zwischenstaatliche Regelungsdiskrepanzen zurückzuführen. Kein Gehör fand das Rechtfertigungsvorbringen, dass Belgien als Wohnsitzstaat eines Steuerpflichtigen dessen Welteinkünfte erfassen dürfe und daran hier auch durch das DBA mit Deutschland nicht gehindert werde, da der EuGH hierin im Hinblick auf die konkret in Streit stehende Regelung bereits keinen EG-rechtlich legitimen und in verhältnismäßiger Weise verfolgten Zweck zu erkennen vermochte.

IV. EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht: Verlustberücksichtigung im Quellenstaat

Unter Berücksichtigung der vorstehenden EuGH-Entscheidungen sowie auch der übrigen Judikate des Gerichtshofs und der derzeit dort anhängigen Rechtssachen sind nun die nationalen Regelungen des deutschen Ertragsteuerrechts einer näheren Analyse zu unterziehen, soweit diese für die Verlustberücksichtigung bei grenzüberschreitender Tätigkeit innerhalb der Europäischen Union von Bedeutung sind. Im Grundansatz lassen sich dabei „inbound“-Situationen im Rahmen der beschränkten und „outbound“-Situationen im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht unterscheiden. Der Reihenfolge der obigen Darstellung folgend werden an dieser Stelle zunächst die für die beschränkte Steuerpflicht von gebietsfremden Personen relevanten deutschen Normen systematisch untersucht, bevor sodann eine Prüfung der Regelungen über die unbeschränkte Steuerpflicht erfolgt⁵² und anschließend noch Sonderfragen der Verlustbehandlung im Gewerbesteuerrecht angesprochen werden⁵³.

52 Dazu unten V.

53 Dazu unten VI.

1. Ebene der Bemessungsgrundlage

Im Bereich der Steuerbemessungsgrundlage existiert mit § 50 Abs. 1 S. 1 EStG eine Regelung, die schon für die bloße Möglichkeit einer Entstehung inländischer Verluste und damit auch für deren Verrechnungsfähigkeit von besonderer Relevanz ist: Danach dürfen beschränkt Steuerpflichtige Betriebsausgaben oder Werbungskosten „nur insoweit abziehen, als sie mit inländischen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen“. Nach der „Futura“-Entscheidung des EuGH steht ein solches Kriterium des wirtschaftlichen Zusammenhangs als Ausdruck des steuerlichen Territorialitätsprinzips grds. im Einklang mit den EG-Grundfreiheiten⁵⁴. Hieran hat sich auch durch die nachfolgende Judikatur des EuGH nichts geändert: Zum einen ergibt sich aus dem „AMID“-Urteil nicht etwa, dass im Falle der Nichtverrechenbarkeit von Stammhausverlusten im Ansässigkeitsstaat eines Steuerpflichtigen nun der Quellenstaat „in die Bresche“ springen und diese (für ihn: „ausländischen“) Verluste mit den dort erzielten Betriebsstättengewinnen verrechnen müsste⁵⁵. Zum anderen lässt sich auch der „Bosal“-Entscheidung⁵⁶ nicht entnehmen, dass die dort im Hinblick auf Kostenabzugsregeln des Ansässigkeitsstaats vertretene Ablehnung von Territorialitätserwägungen nun aus der umgekehrten Perspektive des Quellenstaats dahingehend zu verstehen wäre, dass dieser nun – quasi im Sinne einer „Ersatzzuständigkeit“⁵⁷ – die weltweit angefallenen Aufwendungen und Verluste des (für ihn: gebietsfremden) Steuerpflichtigen zu berücksichtigen hätte.

Allerdings dürfte diese Grundfreiheitskonformität des § 50 Abs. 1 S. 1 EStG nur insofern gegeben sein, wie nicht in inhaltlicher Sicht verschärfende Anforderungen an diesen wirtschaftlichen Zusammenhang gestellt werden, die über die Voraussetzungen für den Kostenabzug bei Steuerinländern hinausgehen. Letzteres ist bislang etwa nach der Formulierung des § 50 Abs. 5 S. 2

54 Siehe oben II.1.

55 In diese Richtung zielte allerdings die Vorlagefrage des Hof van Beroep Gent; vgl. EuGH, *AMID NV* (Fn. 48), 11639 Tz. 16 a.E. Ganz ähnlich offenbar auch die Sichtweise des FG Baden-Württemberg, Gerichtsbescheid v. 30.6.2004–1 K 312/03 (Rev. unter I R 84/04), DStRE 2004, 958, 959; dazu *Cordewener*, DStR 2004, 1634, 1637.

56 EuGH, Urt. v. 18.9.2003, C-168/01, *Bosal Holding BV*, Slg. 2003, I-9409, 9444 f. Tz. 37 ff.; kritisch dazu insbesondere *Weber*, *Weekblad voor fiscaal recht* (W.F.R.) 2003/6554, 1844, 1854 f. sowie EC Tax Review 2003, 220, 228 f. Im „Bosal“-Fall ging es um Finanzierungskosten einer inländischen Muttergesellschaft im Zusammenhang mit ausländischen Tochtergesellschaften. Die Niederlande hatten den Kostenabzug versagt, soweit diese Tochtergesellschaften keine im Inland steuerpflichtigen (Betriebsstätten-)Gewinne erzielten.

57 Die Möglichkeit einer solchen „Ersatzzuständigkeit“ ist in der EuGH-Rechtsprechung tatsächlich anerkannt, allerdings nur für den eng begrenzten Bereich der Steuervergünstigungen im Zusammenhang mit „persönlichen Verhältnissen“. Zu dieser sog. „Schumacker“-Doktrin vgl. *Cordewener* (Fn. 35), S. 483 ff., S. 841 ff., S. 888 ff.

Nr. 3 S. 2 EStG für den Bereich des vereinfachten Erstattungsverfahrens der Fall: Dort wird ein „unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang“ der geltend gemachten Betriebsausgaben oder Werbungskosten mit den besteuerten Einnahmen verlangt, wodurch bei beschränkt Steuerpflichtigen insbesondere bestimmte Gemeinkosten unberücksichtigt bleiben⁵⁸. In dieser Schlechterbehandlung gegenüber zu veranlagenden Steuerinländern, bei denen uneingeschränkt Veranlassungsgrundsätze (§ 4 Abs. 4, § 9 Abs. 1 S. 1 EStG) gelten, hat der BFH jüngst einen potentiellen Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit (Art. 49 EG) gesehen und dem EuGH ein Vorabentscheidungsersuchen vorgelegt⁵⁹. Die entsprechende Vorlagefrage ist recht abstrakt gehalten, so dass die Antwort des EuGH über den engen Anwendungsbereich des § 50 Abs. 5 S. 2 Nr. 3 EStG hinaus Relevanz entfalten und damit möglicherweise auch gemeinschaftsrechtliche Vorgaben für die Auslegung des § 50 Abs. 1 S. 1 EStG mit sich bringen kann.

Einen potentiellen Grundfreiheitsverstoß bietet darüber hinaus die Regelung des § 50 Abs. 1 S. 2 EStG: Für die Berücksichtigung eines Verlustvortrags (§ 10d EStG) wird bei beschränkt Steuerpflichtigen nicht allein – entsprechend dem vorgenannten § 50 Abs. 1 S. 1 EStG – ein wirtschaftlicher Zusammenhang der Verluste mit inländischen Einkünften verlangt, sondern darüber hinaus muss sich der Verlust auch noch „aus Unterlagen ergeben, die im Inland aufbewahrt werden“. Diese verfahrensrechtliche Verpflichtung zur Inlandsaufbewahrung der Unterlagen, die der vom EuGH im „Futura“-Urteil bemängelten luxemburgischen Regelung entspricht, wird ganz allgemein schon seit dem vorgenannten Urteil als EG-rechtswidrig angesehen⁶⁰.

Gemeinschaftsrechtlich suspekt ist des Weiteren der in § 50 Abs. 1 S. 4 EStG im Grundsatz angeordnete generelle Ausschluss beschränkt Steuerpflichtiger von der Anwendung beispielsweise der einkunftsbezogenen Regelungen in § 9a (Werbungskosten-Pauschbeträge), § 16 Abs. 4 (Freibetrag bei Betriebsveräußerung) und § 20 Abs. 4 EStG (Sparer-Freibetrag) sowie zahlreicher sonstiger Abzugstatbestände insbesondere im Bereich von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen. Gerade für den Bereich der Sonderausgaben haben dies jüngst auch das FG Berlin im „Gerritse“-Verfahren zum Pauschbetrag nach § 10c Abs. 1 EStG i. V. m. Art. 49 EG⁶¹ sowie

58 Siehe auch *Cordewener*, IStR 2004, 109, 113.

59 BFH, Vorlagebeschl. v. 26. 5. 2004 – I R 93/03, DStRE 2004, 1083 ff. = Rs. C-345/04, *Centro Equestre*.

60 Vgl. zu „Futura“ oben II. 1 in Fn. 39. Speziell zu § 50 Abs. 1 S. 2 EStG auch *Heimicke*, in: Schmidt (Hrsg.), EStG, Kommentar, 23. Aufl. 2004, § 50 Rz. 28 mit Hinweis auf R 223a EStR.

61 FG Berlin, Urt. v. 25. 8. 2003 – 9 K 9312/99 (Rev. unter I R 87/03), EFG 2003, 1709, 1713 f. = IStR 2003, 740, 744 m. Anm. *Grams/Molenaar*. Das FG hat dort selbstständig tätigen beschränkt Steuerpflichtigen den (wenn auch nur zeitanteiligen) Abzug des Sonderausgaben-Pauschbetrags nach § 10c Abs. 1 EStG eingeräumt. Es macht mit seiner Entscheidung auf den Umstand aufmerksam, dass der Gesetz-

der BFH in einem weiteren Vorlagebeschluss an den EuGH zur Versagung des Sonderausgabenabzugs von Steuerberatungskosten nach § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG i. V. m. Art. 43 EG⁶² betont. Für die hier zu diskutierende Frage der Verlustberücksichtigung sind etwaige – im Einzelfall noch näher zu prüfende⁶³ – Diskriminierungen durch § 50 Abs. 1 S. 4 EStG jedoch weitestgehend ohne Relevanz, denn entweder sind die vorgenannten Abzugsbeträge zwar auf der Ebene der Einkünfteermittlung zu berücksichtigen (§§ 9a, 16 Abs. 4, 20 Abs. 4 EStG), dürfen aber nicht zu negativen Einkünften führen, oder aber ihre Berücksichtigung (§§ 10 ff., 32, 33 ff. EStG) erfolgt jenseits des – als Ausgangsgröße für § 10d EStG relevanten – Gesamtbetrags der Einkünfte bei der Berechnung des Einkommens oder zu versteuernden Einkommens (§ 2 Abs. 4, 5 EStG).

Allerdings: Die gleichfalls durch § 50 Abs. 1 S. 4 EStG für Steuerausländer nicht zugänglichen Abzugsregeln in § 24a EStG (Altersentlastungsbetrag) und § 24b EStG (Entlastungsbetrag für Alleinerziehende) können von Steuerinländern gemäß § 2 Abs. 3 S. 1 EStG bereits von der Summe der Einkünfte abgezogen werden und damit ggf. zu einem negativen Gesamtbetrag der Einkünfte führen, der dann über § 10d EStG für den periodenübergreifenden Verlustabzug zur Verfügung steht. Die kategorische Versperrung dieser Möglichkeit der Erzielung eines Verlustabzugsvolumens für Steuerausländer kann diese durchaus in grundfreiheitlich relevanter Weise diskriminieren; dass es insofern zu einer betragsmäßig ohne Zweifel nur sehr begrenzten Schlechterstellung kommt, ist nach der EuGH-Rechtsprechung prinzipiell unbeachtlich⁶⁴. Jedoch ist zu beachten, dass der Gerichtshof in seiner „Schumacker“-Entscheidung den besonderen Ansatz entwickelt hat, dass eine objektive Vergleichbarkeit von Gebietsfremden mit Gebietsansässigen im Hinblick auf Steuerregelungen des Quellenstaats, welche die „persönlichen Verhältnisse“ des Steuerpflichtigen berücksichtigen, nur ausnahmsweise gegeben ist⁶⁵. In seinem „Gschwind“-Urteil⁶⁶ hat der EuGH

geber mit seinem eigenen Grundsatz des § 50 Abs. 1 S. 4 EStG schon insofern gleich wieder gebrochen hat, als er nach § 50 Abs. 1 S. 5 und 6 EStG für den Fall der – insbesondere seit „Schumacker“ nach § 50 Abs. 5 S. 2 Nr. 2 EStG zu beantragenden – Veranlagung von beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern dann doch den Zugang zum Werbungskosten-Pauschbetrag nach § 9a S. 1 Nr. 1 EStG sowie in begrenztem Maße zum Sonderausgabenabzug nach § 10c Abs. 1 bis 3 EStG eröffnet hat.

62 BFH, Vorlagebeschl. v. 26. 5. 2004 – I R 113/03, DStR 2004, 1472 ff. = Rs. C-346/04, *Conijn*.

63 Auch hier ist das EuGH-Urt. v. 14. 2. 1995, C-279/93, *Schumacker*, Slg. 1995, I-225 ff. zu beachten. Näher dazu sogleich.

64 Siehe nur EuGH, Urt. v. 28. 1. 1986, 270/83, *Kommission/Frankreich*, Slg. 1986, 273, 305 Tz. 21 a. E.

65 Nach dem „Schumacker“-Urteil (zum Ehegatten-„Splitting“ nach § 32a Abs. 5 EStG) haben gebietsfremde Steuerpflichtige nur ausnahmsweise Zugang zu Steuervergünstigungen im Quellenstaat, die die „persönlichen Verhältnisse“ des Steuer-

dem deutschen Gesetzgeber bescheinigt, diesen gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen durch Einführung der Veranlagungsmöglichkeit zu einer fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3, § 1a EStG) Genüge getan zu haben. Unterhalb der dort genannten Einkunftsgrenzen wird man dann für beschränkt Steuerpflichtige in dem hier umrissenen Spezialfall nur dann noch zu einer Diskriminierung kommen, wenn sich die im Schrifttum inzwischen ganz überwiegend vertretene Auffassung einer proratarischen „fraktionellen“ Berücksichtigung von personenbezogenen Abzugsbeträgen durch den Quellenstaat auch in der (EuGH-)Rechtsprechung durchsetzt⁶⁷. Dies ist derzeit aber nicht abzusehen, auch wenn gelegentlich entsprechende Versuche in nationalen Gerichtsverfahren unternommen werden⁶⁸.

Unabhängig von etwaigen Einkunftsgrenzen besonders EG-rechtlich problematisch ist jedoch die Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 50 Abs. 2 EStG: Danach besitzen beschränkt Steuerpflichtige selbst im Rahmen einer Veranlagung nicht die Möglichkeit, positive Einkünfte aus § 20 Abs. 1 Nrn. 5 und 7 EStG (Zinsen) sowie aus dem Steuerabzug unterliegenden Einkunftsarten zum Ausgleich mit laufenden Verlusten aus anderen Einkunftsarten zu bringen (S. 1) oder mit einem aus diesen anderen Einkunftsarten gebildeten Verlustabzug i. S. d. § 10d EStG zu verrechnen (S. 2). So weit es sich jeweils um (positive oder negative) Einkünfte handelt, die innerhalb der deutschen Steuerhoheit erzielt wurden, ist kein Grund ersichtlich, warum ausschließlich Steuerinländern der aus dem objektiven Nettoprinzip (§ 2 Abs. 1, 2 EStG) abgeleitete Vorteil einer Saldierung positiver und negativer

pflichtigen berücksichtigen. Hierzu gehört etwa nach EuGH, Urt. v. 12. 6. 2003, C-234/01, *Gerritse*, Slg. 2003, I-5933, 5958 ff. Tz. 43 ff. der (in den Tarif eingebaute) Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG; ähnlich auch EuGH, Urt. v. 1. 7. 2004, C-169/03, *Wallentin*, IStR 2004, 688 f. zur schwedischen Parallelnorm. Dies könnte auf der Ebene der Bemessungsgrundlage für Teilbereiche des Sonderausgabenabzugs (§§ 10 ff. EStG), insbesondere aber für die außergewöhnlichen Belastungen (§§ 33 f. EStG) sowie auch die Abzugsbeträge nach §§ 24a, 24b EStG relevant werden.

66 EuGH, Urt. v. 14. 9. 1999, C-391/97, *Gschwind*, Slg. 1999, I-5451 ff.; dazu auch *Cordewener* (Fn. 35), S. 612 ff.

67 Vgl. die zahlreichen Nachweise bei *Cordewener* (Fn. 35), S. 921 ff. Außerdem etwa *Schnitger*, IStR 2002, 478 ff.; *Precht*, IStR 2003, 586 ff.

68 Im Anschluss an die Bestätigung der Geltung der „Schumacker“-Doktrin auch für den Wohnsitzstaat durch EuGH, Urt. v. 12. 12. 2002, C-385/00, *de Groot*, Slg. 2002, I-11819 ff., hat *Wattel* als Generalanwalt beim niederländischen Hoge Raad u. a. im Rahmen der Fortsetzung des „de Groot“-Verfahrens die EuGH-Lösung weiterhin stark kritisiert; vgl. *Opmeer*, Maandblad Belastingbeschouwingen (M.B.B.) 2003, 270 ff. Der Hoge Raad ist allerdings den EuGH-Vorgaben gefolgt; vgl. die Nachweise zu den Urteilen v. 7. 5. 2004, Nr. 34 782 (*de Groot*) sowie Nrn. 38.067, 38.069 und 38.070 in *Tax News Service* v. 31. 5. 2004, 272 f.

Einkünfte zustehen soll⁶⁹. Wegen der Begrenzung des Steuerzugriffs nur auf die inlandsradizierten Einkünfte der Steuerausländer (§ 49 EStG) wäre es in diesem Zusammenhang im Übrigen auch unzulässig, den intertemporalen Verlustvortrag auf der Ebene der Bemessungsgrundlage nur insofern zu eröffnen, wie die Inlandsverluste in ihrem Entstehungsjahr auch noch die Summe der positiven Auslandseinkünfte des betreffenden Steuerpflichtigen übersteigen⁷⁰.

Abschließend ist zudem noch darauf hinzuweisen, dass auch die Regelung des § 50 Abs. 5 S. 1 EStG (ebenso: § 32 Abs. 1 Nr. 2 1. Halbs. KStG) in weiten Bereichen der Geltendmachung von Verlusten durch beschränkt Steuerpflichtige entgegensteht: In den dort genannten Fällen der Erzielung von Einkünften, die dem Kapitalertragsteuerabzug (§§ 43 ff. EStG) oder dem Steuerabzug nach § 50a EStG unterliegen, wird nämlich nach bisher noch geltender deutscher Rechtslage weitestgehend – mit Ausnahme der zur Veranlagung führenden anzukunftszielung im Rahmen eines inländischen Betriebs (§ 50 Abs. 5 S. 2 1. Halbs. EStG; § 32 Abs. 1 Nr. 2 2. Halbs. KStG)⁷¹ – die *Abgeltungswirkung* des Steuerabzugs angeordnet. Den betroffenen beschränkt Steuerpflichtigen wird in diesem Zusammenhang bereits keine verfahrensrechtliche Möglichkeit eröffnet, durch den Nachweis tatsächlicher Aufwendungen (Betriebsausgaben, Werbungskosten) überhaupt die exakte Höhe der fraglichen inländischen Einkünfte für Zwecke der Verlustberücksichtigung ermitteln zu können⁷². Damit kann es in diesen Fällen von vorn-

69 Siehe dazu auch *Schön*, StbJb 2003/04, S. 27, S. 59 m. w. N. Schon der BFH hatte in seinem Vorlagebeschl. v. 14. 4. 1993 – I R 29/92, BStBl. II 1994, 27, 31 zur Rs. C-279/93, *Schumacker*, die Regelung des § 50 Abs. 2 EStG – speziell im Kontext mit der oben sogleich anzusprechenden Norm des § 50 Abs. 5 S. 1 EStG – als „inkonsequent“ bezeichnet; dazu auch *Tumpel*, SWI 1993, 299, 301.

70 Insofern sei nur der Deutlichkeit halber darauf hingewiesen, dass die entsprechende Regelung für den Vortrag von Betriebsstättenverlusten in § 102 Abs. 2 öEStG nach ganz herrschender Meinung grundfreiheitswidrig ist. Vgl. dazu etwa *Tumpel* (Fn. 13), S. 380 ff.; *Damböck*, SWI 1998, 314, 321; *Hruschka/Bendlinger*, SWI 2003, 271, 275; *Thömmes*, in: Herzig (Hrsg.), *Organschaft*, Stuttgart 2003, S. 525, S. 540.

71 Dem Lohnsteuerabzug (§§ 38 ff. EStG) unterliegende beschränkt steuerpflichtige EU- und EWR-Arbeitnehmer können seit „*Schumacker*“ nach § 50 Abs. 5 S. 2 2. Halbs. Nr. 2 EStG zur Veranlagung optieren.

72 Für die eng begrenzten Fälle des § 50a Abs. 4 S. 1 Nrn. 1, 2 EStG steht zwar das sog. „vereinfachte Erstattungsverfahren“ nach § 50 Abs. 5 S. 2 2. Halbs. Nr. 3 EStG zur Verfügung, in dem der Steuerpflichtige zumindest die in „unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang“ mit seinen Einnahmen stehenden Aufwendungen geltend machen darf. Es handelt sich jedoch um ein isoliertes Verfahren für die vorgenannten Einkunftsarten, bei dem bereits fraglich ist, ob es überhaupt punktuell zu einem Verlustausgleich kommen kann: Nach h. M. ist das Verfahren auf den einzelnen Steuerabzugsfall (maximal eine Veranstaltungsreihe oder Tournee) gerichtet und führt gerade nicht zu einer Veranlagung, bei der einzelne Einkünfte zu einer Summe zusammengefasst werden könnten; vgl. *Heinicke*, in: Schmidt (Fn. 60), § 50 Rz. 13, 19 sowie *Herkenroth*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Hrsg.), *EStG/KStG*, Kommentar, Loseblatt, § 50 EStG. Rz. 402, 410. Zumindest innerhalb einer der be-

herein nicht zur steuerwirksamen Erfassung eines Verlusts aus der jeweiligen Einkunftsart kommen, der mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen oder nach § 10d EStG in andere Veranlagungszeiträume übertragen werden könnte. Das zuletzt im „Gerritse“-Urteil gesprochene Machtwort des EuGH, wonach auch diesen vom Steuerabzug betroffenen Gebietsfremden die Möglichkeit zum tatsächlichen Kostenabzug eröffnet sein muss, zwingt den deutschen Gesetzgeber auch zu einer grundfreiheitskonformen Lösung hinsichtlich der Behandlung etwaiger Verluste, die dann durch diesen Kostenabzug entstehen können.

2. Ebene des Steuertarifs („negativer Progressionsvorbehalt“)

Der gesamte Bereich des Steuersatzes ist bei beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen besonders unsystematisch geregelt und zudem jeweils mit verfahrensrechtlichen Eigenheiten vermischt. So kommt neben der soeben angesprochenen – mit diversen Pauschalsätzen durchzogenen – Abgeltungsbesteuerung auch die Variante der zwangsweisen oder optionalen Durchführung einer Veranlagung mit jeweils unterschiedlichen Tarifregelungen in Betracht.

Im Grundsatz ist für die *Gruppe der zwingend zu veranlagenden Steuer ausländischer Länder* nach § 50 Abs. 3 S. 1 EStG auf die in die Veranlagung eingehenden Inlandseinkünfte der progressive Tarif nach der Grundtabelle gemäß § 32a Abs. 1 EStG anzuwenden, wobei § 50 Abs. 3 S. 1 1. Halbs. EStG einen Mindeststeuersatz von 25 % vorschreibt. Zu diesem Mindeststeuersatz hat der BFH festgestellt, dass er im Einzelfall gegenüber dem unter Umständen niedrigeren Progressivtarif (Eingangssteuersatz bis 2003: 19,9 %; in 2004: 16 %; ab 2005: 15 %) der Steuerinländer grundfreiheitsbeeinträchtigende Wirkung entfalten kann⁷³. Ein solcher Fall ist u. a. auch bei Vorliegen *inländischer Verluste* des beschränkt Steuerpflichtigen denkbar: Diese können zwar – in dem bisher durch § 50 Abs. 2 EStG begrenzten Rahmen⁷⁴ – im Wege des Verlustausgleichs oder -abzugs auf der Ebene der inländischen Steuerbemessungsgrundlage andere positive Einkünfte mindern; auf der

troffenen Einkunftsarten käme man aber zu Ausgleichseffekten, wenn man für die Gewinnermittlung das Kalenderjahr als entscheidend ansieht; so vor allem *Grams*, IStR 1997, 548, 549. Auf keinen Fall besteht jedoch eine weitere Möglichkeit zur Verrechnung eines verbleibenden Negativsaldos mit nicht unter dieses Verfahren fallenden Einkünften. Daran ändert auch das BMF-Schreiben v. 3. 11. 2003 – IV A 5 – S 2411 – 26/03, BStBl. I 2003, 553 nichts.

73 Zur punktuellen Grundfreiheitswidrigkeit dieser Norm vgl. BFH, Beschl. v. 5.2.2001 – I B 140/00, BStBl. II 2001, 598 f. in Anlehnung an EuGH, Urt. v. 27.6.1996, C-107/94, *Asscher*, Slg. 1996, I-3089 ff. Siehe stärker differenzierend auch BFH, Urt. v. 19.11.2003 – I R 34/02, BStBl. II 2004, 773 ff. unter Orientierung an EuGH, *Gerritse* (Fn. 65); dazu auch BMF, Schr. v. 10.9.2004 – IV A 5 – S 2301 – 10/04, BStBl. I 2004, 860.

74 Siehe oben IV. 1.

Ebene des inländischen Steuersatzes kann aber eine durch hohe positive Einkünfte entstehende Progression auch mittels Verlustverrechnung nicht unter den Mindesttarif von 25 % gedrückt werden. Im faktischen Ergebnis wird in einer solchen Situation ein bestimmter inländischer Verlustanteil des Steuer ausländers in diskriminierender Weise ausgeblendet.

Problematisch ist aber ebenso die Behandlung der *Auslandsverluste* der vorgenannten Gruppe zwingend zu veranlagender Steuerausländer: Im Gegensatz zur Behandlung von Steuerinländern, bei denen in die Steuersatzberechnung auf der Grundlage der weltweit erzielten und ggf. per DBA freigestellten Einkünfte (§ 32b Abs. 1 Nr. 3 1. Halbs. EStG) erfolgt, wird bei ihnen der Steuersatz auf die in Deutschland steuerbaren Einkünfte von vornherein nur unter Berücksichtigung eben dieser Inlandseinkünfte berechnet. Dieses kann im Falle positiver Auslandseinkünfte für den Steuerausländer vergleichsweise günstig sein; es ist für ihn jedoch gegenüber dem Steuerinländer nachteilig, soweit er – anders als jener – keine Verringerung der inländischen Steuerprogression durch Einbeziehung seiner im Ausland erzielten Verluste erreichen kann. Schon die gesetzlich gar nicht vorgesehene Möglichkeit eines „negativen Progressionsvorbehalts“ erscheint hier aus grundfreiheitlicher Sicht diskriminierungsverdächtig. Dem steht insofern auch nicht das „Futura“-Urteil mit seinem Territorialitätsprinzip⁷⁵ entgegen, da dieses sich nur auf die Ermittlung der inländischen *Steuerbemessungsgrundlage* – übertragen auf das deutsche Recht mithin auf die Ausgestaltung von § 50 Abs. 1 S. 1, 2 EStG⁷⁶ – bezog. Ob sich diese Nachteile der betroffenen Steuerausländer durch etwaige Progressionsvorteile bei (gleichfalls unberücksichtigt bleibenden) positiven Auslandseinkünften in anderen Jahren unter „Kohärenz“-Gesichtspunkten⁷⁷ rechtfertigen lassen, erscheint gleichfalls fraglich, da der EuGH in Fällen wie „AMID“ eine strikte Betrachtung des jeweiligen Besteuerungszeitraums präferiert hat⁷⁸.

Im Übrigen ist die Einführung eines allgemeinen („negativen“ wie „positiven“) Progressionsvorbehalts zur Einbeziehung der Auslandseinkünfte von beschränkt Steuerpflichtigen in die inländische Tarifberechnung auch nicht etwa EG-rechtlich ausgeschlossen: Sie lässt sich zwar mit Hinweis auf das „Asscher“-Urteil in Frage stellen⁷⁹, in dem der EuGH eine auf die Versagung von Progressionsvorteilen gerichtete Argumentation des Quellstaats unter Betonung des bereits *im Ansässigkeitsstaat* zur Anwendung kommenden Progressionsvorbehalts versagt hat⁸⁰. Allerdings scheint schon

75 Vgl. oben III. 1.

76 Vgl. oben IV. 1.

77 In diese Richtung argumentierend noch *Lüdicke*, in: Schön (Hrsg.), *Gedächtnisschrift für Knobbe-Keuk*, Köln 1997, S. 647, S. 664.

78 Vgl. oben IV. 2. b).

79 Siehe *Grams/Molenaar*, *ISr* 2004, 745.

80 Vgl. EuGH, *Asscher* (Fn. 73), 3126 Tz. 46 ff.

das EuGH-Urteil auf einer Verkenning der Funktionsweise des Progressionsvorbehalts zu beruhen. Letztlich dient der Progressionsvorbehalt des *Quellenstaats* einer Vermeidung ungerechtfertigter Steuervorteile für Steuer ausländer, und das System eines „doppelten Progressionsvorbehalts“ in Wohnsitz- und Quellenstaat erscheint insgesamt EG-rechtlich vorzugswürdig⁸¹. Das DBA-Recht schließlich steht einer solchen Einführung des Progressionsvorbehalts durch den Quellenstaat gleichfalls nicht entgegen⁸².

Vor dem Hintergrund dieser Überlegungen ist auch die deutsche Gesetzeslage bei den *optional zu veranlagenden Steuerausländern* aus EG-rechtlicher Perspektive kritisch zu würdigen: Nach dem „Schumacker“-Urteil wurde für EU- und EWR-Arbeitnehmer in § 50 Abs. 5 S. 2 Nr. 2 EStG ein Antragsrecht auf Veranlagung eingeführt, wobei für diese Fälle zwar nach § 50 Abs. 3 S. 2 2. Halbs. EStG der Mindeststeuersatz von 25 % nicht zu Tragen kommt, dafür aber nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG der Progressionsvorbehalt unter Berücksichtigung ihrer Auslandseinkünfte anzuwenden ist. Letztgenannte Vorschrift gilt außerdem für jene Steuerausländer, die aufgrund des Ausmaßes ihrer Inlandseinkünfte zur fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3, § 1a EStG) optieren können und auf diese Weise mit ihren Inlandseinkünften nach § 32a EStG progressiv (ggf. einschließlich Ehegatten-„Splitting“) besteuert werden. Das FG Berlin hat sogar jüngst im Anschluss an die „Gerritse“-Entscheidung des EuGH gemeint, durch die Unanwendbarkeit der Abgeltungsbesteuerung nach § 50a Abs. 4 S. 2 bis 4 i. V. m. § 50 Abs. 5 S. 1 EStG ergebe sich für die von § 50a Abs. 4 EStG erfassten Personen „eine große Lücke im System der Einkommensbesteuerung“ der, die „nur im Wege sog. gesetzesübersteigender richterlicher Rechtsfortbildung geschlossen werden“ könne⁸³; auch für diesen selbstständig tätigen Personenkreis müsse daher – analog zur gesetzgeberischen Lösung für gebietsfremde EU- und EWR-Arbeitnehmer – entsprechend § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG der Progressionsvorbehalt auf die Inlandseinkünfte Anwendung finden⁸⁴.

In allen vorgenannten Fällen erlangt dann aber auch die in § 32b Abs. 1 Nr. 3 2. Halbs. EStG vorgesehene Einschränkung Bedeutung, wonach die im jeweiligen Veranlagungszeitraum von dem beschränkt Steuerpflichtigen erzielten Auslandseinkünfte nur dann zu berücksichtigen sind, „wenn deren Summe positiv ist“. Der hierdurch explizit angeordnete Ausschluss des „negativen Progressionsvorbehalts“ erzeugt wiederum diskriminierende Wirkungen, weil er einseitig Steuerausländer belastet⁸⁵. Dem lässt sich nicht überzeugend entgehenhalten, dass auch bei Steuerinländern die Einbezie-

81 Näher dazu *Cordewener* (Fn. 35), S. 559 ff.

82 Eingehend dazu *Lüdicke*, in: Schön (Fn. 77), S. 647, S. 657 ff.

83 FG Berlin (Fn. 61), 1711.

84 FG Berlin (Fn. 61), 1714.

85 Dazu auch *Schön*, StbJb 2003/04, S. 27, S. 63.

hung von Auslandsverlusten in die Berechnung der Progression durch § 2a Abs. 1 EStG vielfach eingeschränkt sein wird⁸⁶. Diese Vorschrift deckt eben nur einen Teilbereich der möglichen Einkunftsarten ab und führt auch nicht zur totalen Ausblendung der daraus erzielten Verluste; im Übrigen dürfte sie selbst grundfreiheitswidrig und deshalb bei Steuerinländern gar nicht anwendbar sein⁸⁷. Wenn der deutsche Gesetzgeber also schon ausdrücklich für bestimmte Konstellationen der beschränkten Steuerpflicht den Progressionsvorbehalt anordnet, muss er dies zur Herstellung grundfreiheitskonformer Verhältnisse *einheitlich* tun, d. h. unter Einbeziehung sowohl von positiven als auch von negativen Auslandseinkünften⁸⁸.

Soweit im Übrigen aber nach der seit 1996 geltenden Rechtslage für Steuerinländer ganz allgemein die Möglichkeit eines Vor- oder Rücktrags überschießender Verluste gemäß § 10d EStG im Rahmen des Progressionsvorbehalts ausscheidet⁸⁹, besteht auch im Hinblick auf Steuerausländer keine gemeinschaftsrechtliche Notwendigkeit, die jahresübergreifende Berücksichtigung von (in- wie ausländischen) Verlusten auf der Tarifebene zu eröffnen.

3. Organschaft im Quellenstaat

Das deutsche Organschaftsrecht zeichnet sich traditionell durch einen *zweifachen Inlandsbezug* aus: Zum einen hinsichtlich der persönlichen Anforderungen an Organträger und Organgesellschaft, zum anderen hinsichtlich der sachlichen Wirkungen der Organschaft. Die *subjektiven Zugangsvoraussetzungen* sowohl für Organträger wie auch Organgesellschaften waren bis vor wenigen Jahren im Grundansatz nach § 14 Abs. 1 KStG noch darauf ausgerichtet, nur Gesellschaften mit Sitz *und* Geschäftsleitung im Inland zuzulassen. Eine punktuelle Erweiterung auch auf (durch Verlegung der Geschäftsleitung nach Deutschland) „zugezogene“ doppelansässige Kapitalgesellschaften als taugliche Organträger wurde durch Änderung von § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 KStG erst ab 2001 ausdrücklich gesetzlich vollzogen⁹⁰, wobei der BFH dies unlängst unter EG- und DBA-rechtlichen Erwägungen auch bereits unter der vorherigen Rechtslage für möglich gehalten hat⁹¹. Für

86 Kritisch dazu auch *Lüdicke*, in: Schön (Fn. 77), S. 647, S. 660.

87 Ausführlich dazu unten V.2.

88 Ebenso *Lüdicke*, in: Schön (Fn. 77), S. 647, S. 664 f.

89 Zu dieser Konsequenz nach Wegfall der sog. „Schattenveranlagung“ *Heinicke*, in: Schmidt (Fn. 60), § 32b Rz. 2, 23 m. w. N. Vgl. zur Rechtslage in Österreich und zur früheren BFH-Rechtsprechung auch *Schuch*, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 1998, S. 179 f.

90 Siehe UntStFG v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3858 ff.; dazu auch *Frotscher*, Der Konzern 2003, 98, 99 f. und *Engert*, in: Eidenmüller (Hrsg.), Ausländische Kapitalgesellschaften im deutschen Recht, München 2004, § 8 Rz. 67.

91 BFH, Urt. v. 29.1.2003 – I R 6/99, BFH/NV 2003, 969 ff. Dazu *Thömmes*, DB 2003, 1203; *Rust*, IStR 2003, 658 ff.; *Toifl*, SWI 2004, 325 ff. Siehe dazu jetzt auch

zugezogene *Organgesellschaften* fehlt eine vergleichbare Öffnung noch, auch wenn sie im Schrifttum unter Hinweis auf die jüngere EuGH-Rechtsprechung zum Gesellschaftsrecht insbesondere im Fall „Überseering“⁹² allgemein gefordert wird⁹³. Ebenso wird die generell fehlende Einbeziehung von durch Verlegung der Geschäftsleitung in das Ausland „weggezogenen“ Gesellschaften in die Organschaft kritisiert⁹⁴.

Es ist aber darauf hinzuweisen, dass schon bisher eine begrenzte Möglichkeit bestand, ausländische *Organträger* (d. h. solche mit Sitz und Geschäftsleitung außerhalb Deutschlands) in die Organschaft einzubeziehen: § 18 KStG lässt es zu, dass bei Vorliegen einer deutschen Zweigniederlassung dieses ausländischen Organträgers im Rahmen der dadurch begründeten beschränkten Steuerpflicht die Einkommenszurechnung einer inländischen Organgesellschaft erfolgt und damit auf der Ebene des Organträgers eine Verlustverrechnung vorgenommen werden kann. Dieser Verlustausgleich innerhalb der beschränkten Steuerpflicht des Organträgers ist auch grundfreierlich geboten, da ein relevanter Unterschied in der steuerlichen Ausgangssituation zu der entsprechenden Verrechnungsmöglichkeit bei einem unbeschränkt steuerpflichtigen Organträger mit inländischer Organgesellschaft nicht gegeben ist. Dies musste übrigens auch kürzlich Dänemark im Hinblick auf sein – sonst vielfach als „europäisches Musterbeispiel“ gepriesenes⁹⁵ – System der Steuerkonsolidierung erkennen, woraufhin gerade zur Herstellung der Konformität mit Art. 43 EG die Verrechnung zwischen Inlandsbetriebsstätten und -tochtergesellschaften ausländischer Unternehmen gesetzlich fixiert wurde⁹⁶.

Zum deutschen Recht stellt sich aber weiterhin die Frage, warum eine Einkommenszurechnung nach dem Vorbild des § 18 KStG nicht auch dann zugelassen wird, wenn neben dem Organträger auch die *Organgesellschaft* im Ausland ansässig ist, aber wie ersterer über eine *inländische Betriebsstätte*

BMF, Schr. v. 8. 12. 2004 – IV B 4 – S 1301 USA – 12/04, IStR 2005, 26 ff. m. Anm. Rust.

92 EuGH, Urt. v. 5. 11. 2002, C-208/00, *Überseering BV*, Slg. 2002, I-9919 ff.

93 Z. B. *Thömmes*, in: Herzig (Fn. 70), S. 525, S. 534 ff.; *Micker*, DB 2003, 2734, 2736; *Engert*, in: Eidenmüller (Fn. 90), § 8 Rz. 69 ff.; ähnlich *J. Hey*, *Der Konzern* 2004, 577, 586 m. w. N. Siehe zuvor für Österreich auch bereits *Walzel/Marschner*, SWI 2000, 172 ff.

94 Bzgl. des Organträgers vgl. *Frotscher* *Der Konzern* 2003, 98, 100; *Schaumburg*, in: Herzig (Fn. 70), S. 419, S. 420 f. *Micker*, DB 2003, 2734, 2736; *Herzig/Wagner*, DB 2005, 1, 6. Bzgl. der Organgesellschaft *Micker*, DB 2003, 2734, 2737; *Herzig/Wagner*, DB 2005, 1, 6.

95 Siehe zu den Überlegungen der EU-Kommission oben II. 2.

96 Näher dazu *Wittendorf*, *Tax Notes International* v. 12. 7. 2004, 126 f. Siehe zur entsprechenden Anpassung der Regelungen über die „fiscale eenheid“ in den Niederlanden auch *Kobluss*, IStR 2004, 5, 6 sowie im Vorfeld bereits *van Raad*, W.F.R. 2000/6370, 85, 90 f. Zur Diskussion in Spanien vgl. *de Juan Ledesma*, *International Transfer Pricing Journal* 2003, 59 ff.

verfügt: DBA-rechtlich werden dann sämtliche Betriebsstättenergebnisse der deutschen Besteuerungshoheit unterliegen, und es tritt eine sachlich nicht zu rechtfertigende Benachteiligung gegenüber inländischen Organträgern ein, denen sämtliche inländischen Betriebsstättenergebnisse ihrer Inlandstochtergesellschaften zugerechnet werden können⁹⁷. In den Niederlanden ist auch dieser Fall unlängst bereits in die Regelungen über die „fiscale eenheid“ aufgenommen worden⁹⁸, und hinsichtlich des für die Einkommenszurechnung nach deutschem Recht erforderlichen Ergebnisabführungsvertrags hat insbesondere *Thömmes* darauf hingewiesen, dass es bei EG-rechtskonformer Auslegung ausreichen muss, wenn dieser (mit der deutschen Zweigniederlassung des Organträgers zu schließende) Vertrag sich auf die der inländischen Besteuerung unterliegenden Betriebsstätteneinkünfte der ausländischen Organgesellschaft beschränkt⁹⁹.

Fraglich ist aber, ob der Einfluss des Gemeinschaftsrechts und insbesondere des in Art. 43 EG garantierten Rechts auf „Inländergleichbehandlung“ so weit reicht, dass die *Verrechnung der Ergebnisse zweier inländischer Tochtergesellschaften untereinander* auch dann zu gewähren wäre, wenn die ausländische Konzernmutter über *keine* deutsche Zweigniederlassung im Sinne des § 18 KStG verfügt: Zwar wäre bei einem reinen Inlandskonzern eine solche Verrechnung der Tochterergebnisse möglich, aber auch dies jedenfalls nicht unmittelbar im „side stream“-Wege untereinander bei einer der Töchter, sondern lediglich mittelbar nach jeweils vorheriger „up stream“-Erfassung auf der Ebene der Mutter als Organträger. Das Organisationsrecht geht insoweit also davon aus, dass die Konsolidierung sämtlicher Einzelergebnisse zwingend auf der Mutterebene erfolgt. Außerdem muss die Muttergesellschaft als Zurechnungsempfänger der deutschen Steuerhoheit unterliegen, also zumindest (über eine Inlandsbetriebsstätte) beschränkt steuerpflichtig sein.

Letzteres ist bei Vorliegen einer deutschen Zweigniederlassung der ausländischen Konzernmutter noch der Fall, so dass diese im Rahmen der durch ihre Inlandsbetriebsstätte (§ 12 S. 2 Nr. 2 AO) begründeten beschränkten Steuerpflicht die Gleichbehandlung mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Konzernmutter verlangen kann. Anders stellt sich die Situation jedoch dar, wenn die ausländische Konzernmutter mangels Inlandsniederlassung nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegt und damit als Zurechnungsempfänger in Deutschland gar nicht erfasst wird. Hier ist die steuerliche Ausgangslage des grenzüberschreitenden mit jener des reinen Inlandskonzerns nicht ohne Weiteres vergleichbar, so dass es nahe liegt, in einem

97 Vgl. *Frotscher*, Der Konzern 2003, 98, 100 f., 103; *Thömmes*, in: Herzig (Fn. 70), S. 525, S. 531 f.; *Schaumburg*, in: Herzig (Fn. 70), S. 419, S. 431 f. m. w. N.

98 Zur Rechtslage ab 1. 1. 2003 vgl. *Kohlbruss*, IStR 2004, 5, 7 sowie zuvor bereits *van Raad*, W. F. R. 2000/6370, 85, 90 f.

99 *Thömmes*, in: Herzig (Fn. 70), S. 525, S. 532. Zustimmend zuletzt *Herzig/Wagner*, DB 2005, 1, 6 f.

solchen Fall eine Überdehnung des grundfreiheitlichen Gebots der „Inländergleichbehandlung“ anzunehmen, wenn nun anstelle der gesetzlich vorgesehenen „up stream“-Zurechnung zur Mutter nun eine „side stream“-Verrechnung der Töchter untereinander zu erfolgen hätte¹⁰⁰. Dennoch ist bei einer *Gesamt Betrachtung* von rein nationaler und grenzüberschreitender Konzernbildung eine Benachteiligung Letzterer hinsichtlich der Behandlung der deutschen Töchterverluste nicht völlig von der Hand zu weisen, was insbesondere bei reiner Holdingtätigkeit¹⁰¹ der in- bzw. ausländischen Muttergesellschaft deutlich erkennbar wird. Es lässt sich daher durchaus auch die gegenteilige Auffassung vertreten¹⁰², so dass die sich gerade in den Anfängen befindliche Diskussion letztlich noch völlig offen ist.

V. EG-Grundfreiheiten und unbeschränkte Steuerpflicht: Verlustberücksichtigung im Ansässigkeitsstaat

1. DBA-Freistellungsmethode und „Symmetriethese“

Es entspricht bislang noch ganz herrschender Auffassung in Deutschland, dass die vielfach in den deutschen DBA vereinbarte Freistellungsmethode (vgl. Art. 23A OECD-MA) nicht allein positive, sondern auch negative Resultate aus ausländischen Einkunftsquellen erfasst und aus der deutschen Steuerbemessungsgrundlage ausnimmt. Diese – im Grundansatz schon auf Entscheidungen des Preußischen Oberverwaltungsgerichts zurückzuführende¹⁰³ – „Symmetriethese“ wurde bereits vom RFH¹⁰⁴ näher konkretisiert und anschließend vom BFH¹⁰⁵ in ständiger Rechtsprechung fortgeführt. Diese Ausblendung von Auslandsverlusten, quasi als „Kehrseite der Medaille“ zur Nichtberücksichtigung von Auslandsgewinnen, wird von der Rechtsprechung außer mit dem Abkommenswortlaut auch mit Ermittlungsschwierigkeiten der deutschen Finanzbehörden sowie mit ansonsten ungerechtfertigten Steuervorteilen durch doppelte Verlustverwertung im Quellen- wie auch im

100 In diesem Sinne *Thömmes*, JbFStR 2001/02, S. 80, S. 92 f. sowie *ders.*, in: Herzig (Fn. 70), S. 525, S. 531.

101 Zum grundfreiheitlichen Schutz von Holdingtätigkeiten speziell im Rahmen der Niederlassungsfreiheit vgl. *Schön*, IStR 1996 – Beihefter zu Heft 2, S. 12 f.

102 So beispielsweise für die niederländische „fiscale eenheid“ offenbar *Bellingwout*, W. F. R. 2003/6548, 1593, 1601.

103 Siehe insbesondere Preußisches OVG, Urt. v. 16. 10. 1893, Rep. V 21/93, PrOVG-Entscheidungen in Staatssteuersachen (St) Bd. 2, 149 ff.; näher dazu *Stockmann*, Verluste ausländischer Tochtergesellschaften im deutschen internationalen Steuerrecht, Hamburg 2000, S. 52 ff.

104 RFH, Urt. v. 11. 12. 1928 – I A 476/27, StuW II 1929, 874 ff.; v. 25. 1. 1933 – VI A 199/32, RStBl. 1933, 478; v. 26. 6. 1935 – VI A 414/35, RStBl. 1935, 1358 f.

105 Z. B. BFH, Beschl. v. 11. 3. 1970 – I B 50/68 u. I B 3/69, BStBl. II 1970, 569, 570 ff.; Urt. v. 23. 3. 1972 – I R 128/70, BStBl. II 1972, 948, 949; v. 28. 3. 1973 – I R 59/71, BStBl. II 1973, 531 f.; v. 6. 10. 1993 – I R 32/93, BStBl. II 1994, 113 f.

Ansässigkeitsstaat gerechtfertigt¹⁰⁶. Im deutschen Schrifttum wurde dieses weitreichende Verständnis einer „Schrankenwirkung“ der DBA vereinzelt in Frage gestellt, überwiegend aber akzeptiert¹⁰⁷, zumal bei natürlichen Personen grds. eine Verlustberücksichtigung im Inland zumindest im Rahmen der Ermittlung des sog. Steuersatzeinkommens über den „negativen Progressionsvorbehalt“¹⁰⁸ möglich ist.

Angestoßen wurde die deutsche Diskussion dann insbesondere durch Entwicklungen in Österreich: Zum einen wurde ab Mitte der 90er Jahre im dortigen Schrifttum¹⁰⁹ verstärkt auf die Möglichkeit hingewiesen, die Ausblendung der Auslandsverluste aus der inländischen Steuerbemessungsgrundlage könne innerhalb der EU gegen die Grundfreiheiten des EG-Vertrags verstoßen, da Auslandsaktivitäten von gebietsansässigen Steuerpflichtigen dadurch behindert würden. Zum anderen hat sich der österreichische Verwaltungsgerichtshof in einer Aufsehen erregenden Entscheidung vom September 2001¹¹⁰ zum DBA Deutschland-Österreich von der „Symmetriethese“ verabschiedet und die Auslandsverluste aus dem Anwendungsbereich der DBA herausgelöst. Zwar war diese „DBA-rechtliche“ Lösung der Verlustproblematik ganz wesentlich durch Erwägungen der Abkommensteleologie motiviert (Verluste führen eben nicht zu einer „Doppelbesteuerung“), doch findet sich am Rande auch eine kurze, vom VwGH allerdings nicht weiter vertiefte europarechtliche Erwägung zur Niederlassungsfreiheit.

Im Anschluss an diese Entscheidung entstand im Schrifttum eine mitunter recht heftig geführte Diskussion¹¹¹ nicht allein um die vom VwGH gefundene „DBA-rechtliche Lösung“, sondern insbesondere auch um die für das deutsche Recht bedeutsame EG-rechtliche (Folge-)Frage, ob nicht – im Falle

106 Zu Einzelheiten vgl. *Kessler/Schmitt/Janson*, IStR 2001, 729, 730 ff. m. w. N.

107 Zur Diskussion etwa *Krabbe*, in: Vogel (Hrsg.), Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, DStJG Bd. 8 (1985), S. 79, S. 80 ff.; *Mössner*, in: Wassermeyer (Hrsg.), Grundfragen der Unternehmensbesteuerung, DStJG Bd. 17 (1994), S. 231, S. 250 ff.; *Vogel*, in: ders. (Hrsg.), Freistellung im internationalen Steuerrecht, München 1996, S. 1 ff.

108 Dazu allgemein schon oben IV. 2; speziell zu Einschränkungen durch § 2a Abs. 1 EStG auch unten V. 2.

109 Siehe insbesondere die Ansätze bei *Lechner*, in: Gassner/M. Lang/Lechner (Hrsg.), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, Wien 1995, S. 137, S. 149 sowie in: dies. (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, Wien 1996, S. 85, S. 93 ff. In der Grundtendenz ebenso *Schub* (Fn. 89), S. 177 ff.

110 VwGH, Erk. v. 25. 9. 2001 – 99/14/0217 E, IStR 2001, 754 f. m. Anm. *FW*. Dazu auch *Trenkwalder/Firlinger*, ÖStZ 2001, 550 ff.; *Vogel*, IStR 2002, 91 ff.; *M. Lang*, SWI 2002, 86 ff. Zur gesetzgeberischen Reaktion vgl. *Götsche/Stangl*, IWB 21/2004, Fach 3 Gruppe 2 Österreich, S. 625 ff.

111 Siehe insbesondere die Kontroverse *Kessler/Schmitt/Janson v. Hahn*, IStR 2001, 729 ff.; 2002, 681 ff.; 2003, 307 ff. u. 734 ff.

eines Verharrens auf der traditionellen „Symmetriethese“ – die DBA-„Freistellung“ ausländischer Verluste innerhalb der EU als Grundfreiheitsverstoß angesehen werden muss. Im Verlauf dieser Diskussion nahm schließlich auch der BFH zu beiden Fragen Stellung und erklärte, er sei – jedenfalls für das im Streitfall relevante – DBA-Frankreich durch dessen Wortlaut an der „DBA-rechtlichen“ Lösung gehindert. Der BFH schloss sich jedoch den gemeinschaftsrechtlichen Bedenken gegen die nach der Symmetriethese erforderliche Erstreckung der DBA-Freistellungsmethode auf Auslandsverluste an und stellte diesen Aspekt in den Vordergrund seines Vorabentscheidungsersuchens (Art. 234 EG) an den EuGH¹¹²; zusätzlich wurde auch die Vereinbarkeit der unilateralen Verlustausschlussnorm des § 2a Abs. 1 EStG mit den Vorgaben der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit bezweifelt¹¹³.

Die Einzelheiten dieser Rechtssache „Ritter-Coulais“ sollen hier nicht näher dargestellt werden. Die EuGH-Vorlage ist zwar im Grundsatz zu begrüßen, aber in ihrer Tauglichkeit zur Problemlösung in Frage zu stellen¹¹⁴. Dies liegt insbesondere an den Besonderheiten des Ausgangsfalls: Es geht im Streitjahr 1987 um die Berücksichtigung von VuV-Verlusten aus der selbstgenutzten Auslandsimmobilie im Rahmen einer Sonderregelung über die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht, und die Anwendbarkeit der EG-Grundfreiheiten ist in sachlicher wie zum Teil auch zeitlicher Hinsicht unklar. Weitere Unklarheiten lassen sich noch hinzufügen¹¹⁵, so etwa das im deutschen Schrifttum noch nicht näher erörterte Problem, dass Art. 3 DBA-Frankreich eine *exklusive* Zuweisung des Besteuerungsrechts („nur“) an den Belegenheitsstaat Frankreich vorsieht und damit die Anwendung des (Methoden-)Art. 20 obsolet macht¹¹⁶, und zwar sogar ohne nähere Klärung der

112 Vgl. BFH, Vorlagebeschl. v. 13. 11. 2002 – I R 13/02, IStR 2003, 314 ff. (1. Vorlagefrage) m. Anm. Vogel.

113 BFH (Fn. 112), 2. Vorlagefrage. Siehe zu § 2a Abs. 1 EStG insofern noch unten V. 2.

114 Zu Einzelheiten Cordewener, IStR 2003, 413 ff.; ders., European Taxation 2003, 294 ff.; ders./Dahlberg/Pistone/Reimer/Romano, European Taxation 2004, 224 ff. Unnötigerweise verkennt leider Generalanwalt Léger in seinen Schlussanträgen v. 1. 3. 2005, C-152/03, Ritter-Coulais, IWB 6/2005 Fach 11a S. 839 ff. m. Anm. Schömmes, die DBA-Problematik zur Gänze.

115 Ein formeller Aspekt mit Bedeutung für das weitere BFH-Verfahren könnte darin liegen, dass die Kläger schon im erstinstanzlichen FG-Verfahren nur den „negativen Progressionsvorbehalt“ auf Tarifebene begehrt hatten, während die Ausblendung des DBA (sowie des nachgelagerten § 2a Abs. 1 EStG; vgl. Cordewener, IStR 2003, 413, 418) eine Verrechnung der Auslandsverluste schon auf Ebene der Bemessungsgrundlage ermöglichen würde. So weit das durch letzteren Ansatz eintretende Ergebnis zur einer Besserstellung über das Klägerbegehren hinaus führt, kollidiert dies mit § 96 Abs. 1 S. 2 FGO („ne ultra petita“).

116 Zur Freistellungsverpflichtung des Ansässigkeitsstaats bei exklusiver Zuweisung an den Quellenstaat durch die einschlägige Zuteilungsnorm siehe allgemein Schuch (Fn. 89), S. 26.

vom BFH gleichfalls nicht näher untersuchten DBA-rechtlichen Ansässigkeit der Kläger¹¹⁷. Diese Problematik wurde erstmals in den Niederlanden anhand einer dort virulenten Parallelkonstellation kontrovers erörtert¹¹⁸. Es fragt sich allerdings, ob es aus der Sicht des EG-Rechts einen relevanten Unterschied machen kann, in welcher Norm eines DBA die potentiell grundfreiheitswidrige Regelung nun angesiedelt ist.

Vor dem Hintergrund dieser Komplexität des „Ritter“-Falls erscheint es zur Vereinfachung und Präzisierung der Ausgangsfrage angebracht, die Kernproblematik zurückzudrehen auf den Grundfall des inlandsansässigen Steuerpflichtigen mit einer verlustbringende Betriebsstätte in einem anderem EG-Staat, für das nach dem entsprechenden deutschen DBA die Freistellungsmethode gilt. Eben jene einfache Konstellation ist soeben – nach EG-rechtlich etwas kurzschichtiger Entscheidung der Vorinstanz – im Revisionswege zum BFH gelangt¹¹⁹. Dieser Fall zu luxemburgischen Betriebsstättenverlusten ist insofern besonders interessant, weil er das Streitjahr 1999 und damit den ersten Veranlagungszeitraum nach Abschaffung von § 2a Abs. 3 EStG a. F. betrifft, welcher unilateral – allerdings nur für Betriebsstätten – die volle Berücksichtigung DBA-befreiter Auslandsverluste (mit anschließender Nachversteuerung von Gewinnen) vorsah. Aus der Sicht der Niederlassungs-

117 Vgl. insofern auch *Kramer*, in: Debatin/Wassermeyer (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, Loseblatt, Art. 3 DBA-Frankreich Rz. 3 f. sowie Art. 20 Rz. 20 zum Progressionsverbehalt.

118 Zu den Urteilen des Hoge Raad v. 12. 3. 1980 – Nr. 19.180, B.N.B. 1980/170, 782 ff. (sog. „Grenzbeamten“-Entscheidung) und v. 17. 2. 1993 – Nr. 28.260, B. N. B. 1994/163, 1117 ff. (sog. „Irland II“-Entscheidung) im Lichte von „Ritter“ vgl. *Weber*, W. F. R. 2004/6565, 259 f.; *van der Vegt*, W. F. R. 2004/6580, 872 ff.; *Weber*, W. F. R. 2004/6580, 875 ff. Siehe außerdem die Schlussanträge von Advocaat-Generaal *Wattel* v. 21. 4. 2004, n. n. v., im anhängigen Verfahren Nr. 39.258 vor dem Hoge Raad.

119 I R 84/04 nach Gerichtsbescheid des FG Baden-Württemberg (Fn. 55). Vom BFH als unzulässig verworfen wurde die Revision I R 23/04 gegen Hessisches FG, Ur. v. 15. 12. 2003 – 4 K 1604/02, EFG 2004, 1578 ff., zu Verlusten einer inländischen GmbH aus einer Betriebsstätte in Russland (Streitjahr gleichfalls 1999): Dort hatte das FG in Kenntnis der EuGH-Vorlage „Ritter“ ausgeführt, es sei „nicht erkennbar ...“, inwieweit das Verhalten der Bundesrepublik Deutschland im Verhältnis zu Russland (d. h. Abschluss und Auslegung des DBA-Russland) gemeinschaftsrechtlich relevante Auswirkungen“ habe. Dem mag für Art. 43 EG zuzustimmen sein, doch wäre wegen der in Art. 56 Abs. 1 EG angeordneten „erga omnes“-Wirkung noch zu prüfen, ob ggf. ein Kapitalverkehrsvorgang vorliegen könnte; für einen Schutz auch von Betriebsstätten insofern etwa *Dautzenberg*, FR 2001, 809, 815 und *Kofler*, ÖStZ 2004, 343, 349 f. Auch das FG Düsseldorf, Ur. v. 14. 9. 2004 – 6 K 3796/01 K, F, n. n. v. (Streitjahr 1999), hat letzteres für eine Beteiligung an einer US-Personengesellschaft bejaht, dann aber wegen des bereits in 1989 erfolgten Abschlusses des (1991 in Kraft getretenen) DBA-USA die „stand still“-Klausel des Art. 57 Abs. 1 EG angewandt; näher dazu *Röhrbein/Eicker*, BB 2005, 465, 469 ff. Für das erst 1996 abgeschlossene (und in Kraft getretene) DBA-Russland im Fall des Hessischen FG greift diese Klausel allerdings nicht ein.

freiheit (Art. 43 EG) stellen sich im Wesentlichen drei Fragen: Sind grenzüberschreitender und rein nationaler Fall vergleichbar? Wenn ja, wird die Auslandstätigkeit benachteiligt? Wenn ja, gibt es eine adäquate Rechtfertigung?

Die Einstiegsfrage der objektiven Vergleichbarkeit von Inlands- und Auslandsaktivität wurde vom EuGH für „outbound“-Situationen erstmals in seiner „Mertens“-Entscheidung¹²⁰ ausdrücklich aufgeworfen und bejaht, wenn auch im Kontext der Verrechnung reiner Inlandsverluste. Ob der EuGH allerdings im Hinblick auf Auslandsverluste anders entscheiden und in der DBA-Freistellungsmethode – etwa unter dem Gedanken einer darin zum Ausdruck kommenden territorial begrenzten Besteuerungshoheit¹²¹ – eine grundlegende Systementscheidung erkennen würde, die zu einer *Unvergleichbarkeit* von In- und Auslandsachverhalt führt¹²², erscheint fraglich: Vor allem in seiner jüngeren Entscheidung „Lenz“¹²³ und „Manninen“ hat der Gerichtshof die Annahme unvergleichbarer Situationen im Ergebnis nahezu kategorisch abgelehnt, und im „Bosal“-Urteil¹²⁴ scheint das Territorialitätsprinzip eher auf der Rechtfertigungs- als auf der Tatbestandsebene angesiedelt worden zu sein¹²⁵. Dass der EuGH zudem auch vor einer grundfreiheitlichen Überprüfung gerade der DBA-rechtlichen Freistellungsmethode auf diskriminierende Wirkungen nicht zurückschreckt, hat er zuvor bereits im „de Groot“-Urteil¹²⁶ bewiesen. Anders mag dies auf der Grundlage der „Gilly“-Entscheidung¹²⁷ bei Verteilungsnormen sein.

Möglicherweise könnte die Vergleichbarkeitsfrage im konkreten Einzelfall aus deutscher Perspektive davon abhängen, ob und inwiefern ein inlandsansässiger Steuerpflichtiger seinen im Ausland erzielten Verlust im entsprechenden Quellenstaat zur Verrechnung bringen kann. Gedanklicher Ansatzpunkt hierfür könnte eine Passage des „Manninen“-Urteils sein, in welcher der EuGH die Verpflichtung des Wohnsitzstaats zur Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer davon abhängig macht, ob nicht bereits im Quellenstaat eine Entlastung der Gewinnausschüttungen von wirtschaftlicher

120 Siehe oben III. 2. bb).

121 So etwa der systematische Ansatz bei *Englisch*, UM 2004, 58, 59. Ähnlich auch *Wattel*, EC Tax Review 2003, 194, 199.

122 Dazu insbesondere – im Ergebnis offen – *Schön*, JbFStR 2003/04, S. 45, S. 57 ff. sowie – Unvergleichbarkeit bejahend – *Weber*, W. F. R. 2004/6592, 1297, 1302 in Fn. 48.

123 EuGH, Urt. v. 14. 7. 2004, C-315/02, *Lenz*, IStR 2004, 522, 524 Tz. 29 ff.

124 EuGH, *Bosal Holding BV* (Fn. 56), 9444 f. Tz. 37 ff.

125 So etwa das Verständnis bei *Meussen*, Beslissingen in belastingzaken/Nederlandse belastingrechtspraak (B.N.B.) 2003/344, 3863, 3866. Unklar jüngst wiederum EuGH, Urt. v. 10. 3. 2005, C-39/04, *Laboratoires Fournier SA*, n. n. v. Tz. 17 f.

126 EuGH, *de Groot* (Fn. 68), 1164 ff. Tz. 81 ff.

127 EuGH, Urt. v. 12. 5. 1998, C-336/96, *Gilly*, Slg. 1998, I-2793, 2833 ff. Tz. 23 ff.; dazu *Cordewener* (Fn. 35), S. 594 ff.

Doppelbesteuerung gewährt wird: In einem solchen Fall könne nämlich „die Situation ... unbeschränkt steuerpflichtiger Personen ... je nach dem Ort unterschiedlich sein, wo sie ihr Kapital anlegen“¹²⁸. Allgemein könnte man hieraus die Zulässigkeit von Ungleichbehandlungen zu Lasten grenzüberschreitender Vorgänge durch einen Mitgliedstaat ableiten, soweit dessen Regelungsziel bereits durch einen anderen Mitgliedstaat verwirklicht wird¹²⁹; konkret für die Frage der Berücksichtigung von Auslandsverlusten könnte dies bedeuten, dass eine entsprechende Verpflichtung entfällt, soweit eine Berücksichtigung im Quellenstaat erfolgen kann¹³⁰.

Allerdings ist ein solcher Lösungsansatz durchaus problembehaftet. Im „Manninen“-Fall war nämlich der Quellenstaat gerade nicht tätig geworden, so dass etwaige Rückkopplungen auf die Grundfreiheitskonformität der Rechtslage im Ansässigkeitsstaat nicht eingetreten und somit letztlich hypothetisch geblieben sind. Zudem stellen sich eine Reihe faktischer und rechtlicher Unsicherheitsfaktoren: Schon in tatsächlicher Hinsicht wird ein im ausländischen Quellenstaat nach dortigen Besteuerungsmaßstäben ermitteltes Ergebnis wirtschaftlicher Betätigung mangels entsprechender EG-weiter Harmonisierung nahezu notwendigerweise von dem nach deutschen Maßstäben berechneten Ergebnis abweichen; selbst wenn sich also nach beiden Steuerrechtsordnungen ein Verlust ergeben sollte¹³¹, wäre dieser im Zweifel nicht identisch und auch der Umfang der tatsächlichen Verlustverwertung im Ausland ohne schwierige Umrechnungen in Inlandsäquivalente kaum zu ermitteln. Darüber hinaus würde der Steuerpflichtige mit der Unsicherheit einer „Schwebephase“ der Vergleichbarkeit belastet werden, die sich daraus ergibt, dass der Quellenstaat möglicherweise nur einen Verlustvortrag kennt und Deutschland eine Verlustberücksichtigung für das Entstehungsjahr so lange verweigern könnte, wie im Quellenstaat mangels positiver Einkünfte in nachfolgenden Jahren (noch) keine Verlustverrechnung erfolgen kann.

In rechtlicher Hinsicht ist zudem fraglich, ob die Frage der Behandlung desselben grenzüberschreitenden Sachverhalts in einem bestimmten Mitgliedstaat für die Frage der diskriminierenden Wirkung der Normen eines anderen Mitgliedstaats relevant sein kann. Traditionell richten sich die Grundfreiheiten mit einem engen Betrachtungsfokus jeweils nur an einen einzigen Mitgliedstaat und dessen Rechtsordnung, innerhalb derer sie – dem

128 EuGH, Urt. v. 7. 9. 2004, C-319/02, *Manninen*, IStR 2004, 680, 682 Tz. 34.

129 Siehe *Englisch*, GmbHR 2004, R 421.

130 In diese Richtung nun auch *Herzig/Wagner*, DB 2005, 1, 4 zum Parallelproblem bei „Marks & Spencer“.

131 Gerade im Bereich der Betriebsstättengewinnermittlung dürfte dies bereits wegen der völlig unterschiedlichen Ausprägung des Einflusses der handelsrechtlichen auf die steuerrechtliche Gewinnermittlung in den Mitgliedstaaten der Regelfall sein.

Gedanken einer „Kästchengleichheit“ entsprechend¹³² – zur Gleichbehandlung von grenzüberschreitenden mit rein innerstaatlichen Sachverhalten zwingen. Bislang ist der EuGH nur in einem singulären Bereich, nämlich im Hinblick auf die Berücksichtigung personenbezogener Vergünstigungen bei der Besteuerung natürlicher Personen, hiervon abgewichen und für die zahlreichen aus dieser staatenübergreifenden „Gesamtchau“ resultierenden Folgeprobleme vielfach kritisiert worden¹³³. Ansonsten hat auch der EuGH bestätigt, dass Benachteiligungen durch Regelungen eines bestimmten Mitgliedstaats ihren diskriminierenden Charakter nicht etwa dadurch verlieren, dass ein anderer Mitgliedstaat im gleichen Fall einen besonderen Vorteil gewährt¹³⁴. Dementsprechend wird bisher auch im Schrifttum die Ansicht vertreten, die Berücksichtigung von Verlusten im Ausland lasse die Diskriminierungswirkung, welche von einer die grenzüberschreitende wirtschaftliche Betätigung durch Verlustverrechnungsbeschränkungen benachteiligenden deutschen Norm ausgeht, nicht entfallen¹³⁵. Überdies wird die Verfolgung des Regelungsziels einer Vermeidung doppelter Verlustverrechnung¹³⁶ durch das Mittel des völligen Ausschlusses von der Berücksichtigung im Ansässigkeitsstaat als unverhältnismäßig angesehen¹³⁷.

Es spricht daher vieles dafür, dass der EuGH auf der Tatbestandsebene unabhängig von einer etwaigen Verlustverrechnung im Ausland (nach dortigem Recht) dem hierzulande bisher herrschenden „symmetrischen“ Verständnis der DBA-Freistellung eine diskriminierende Wirkung beimessen wird: Durch die Ausklammerung von Auslandsverlusten aus der deutschen Steuerbemessungsgrundlage wird für die betreffenden Auslandsaktivitäten die Ergebnisverrechnung mit nicht DBA-befreiten positiven (insbesondere: Inlands-)Einkünften versagt. Gerade die „Schränkenwirkung“ des DBA führt also zum „Verlust des Verlustausgleichs“ für Auslandsaktivitäten und damit zu ihrer Schlechterstellung gegenüber ansonsten identischen Inlandsaktivitäten.

132 Vgl. dazu insbesondere *Birk*, in: Lehner (Fn. 7), S. 63, S. 73 f., S. 76 f.; *Wernsmann*, EuR 1999, 754, 757; *Reimer*, in: Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Recht der EU-Staaten, München 2000, S. 39, S. 50; *Kokott*, ebenda, S. 1, S. 6; *Cordewener* (Fn. 35), S. 828 ff. m. w. N.

133 Siehe zu dieser „Schumacker“-Doktrin und den Kritikpunkten die Nachweise bei *Cordewener* (Fn. 35), S. 492 ff., S. 907 ff. sowie oben IV. 1.

134 Zu diesem „Kompensationsverbot“ siehe EuGH, Urt. v. 26. 10. 1999, C-294/97, *Eurowings Luftverkehrs AG*, Slg. 1999, I-7447, 7476 Tz. 44 f.; dazu auch *Cordewener* (Fn. 35), S. 700 ff., S. 933 f. Ebenso EFTA-Gerichtshof, Gutachten v. 23. 11. 2004, E-1/04, *Fokus Bank ASA*, IStR 2005, 55, 58 Tz. 36 f. (inoffizielle deutsche Übersetzung) m. Anm. *Eicker/Breuer*.

135 In diesem Sinne insbesondere *F. Hey*, BB 2002, 915, 916 sowie *Micker*, DB 2003, 2734, 2738, jeweils zu § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG und mit Hinweis auf das vorgenannte „Eurowings“-Urteil.

136 Siehe dazu BFH, Urt. v. 11. 3. 1970 (Fn. 105), 571.

137 Vgl. *Wichterich*, in: *Konezny/Züger* (Hrsg.), Die Auswirkungen der Diskriminierungsverbote in der Praxis, Wien 2003, S. 181, S. 189 f.; *Cordewener/Dahlberg/Pi-stone/Reimer/Romano*, European Taxation 2004, 224, 225.

ten. Darauf, dass dies in Jahren der Erzielung positiver Auslandseinkünfte auch anders sein kann, kommt es nach „AMID“ nicht an¹³⁸. Ebenso wenig lässt die Möglichkeit einer Berücksichtigung der fraglichen Auslandsverluste im Rahmen des „negativen Progressionsvorbehalts“ das Vorliegen einer Schlechterstellung gegenüber reinen Inlandsbetätigungen entfallen¹³⁹, da dies im Vergleich zur Verlustberücksichtigung über die Bemessungsgrundlage regelmäßig die ungünstigere Lösung ist, die zudem bei Körperschaftsteuersubjekten ohnehin ausscheidet¹⁴⁰.

Ist damit aber der tatbestandliche Schritt eines Diskriminierungsvorwurfs erst einmal gemacht, verengt sich der Spielraum für die Rechtfertigung der „Verlustfreistellung“ ganz erheblich. Ganz allgemein ist vorab zu betonen, dass allein die durch den Verzicht auf eine grundfreiheitswidrige Maßnahme ggf. bedingten Steuerausfälle nach ständiger EuGH-Rechtsprechung noch nie das Fortbestehen der Diskriminierung rechtfertigen konnten¹⁴¹. Auch die zur Begründung des eigenen Ansatzes von RFH und BFH vorgebrachten Argumente greifen EG-rechtlich zu kurz: Einerseits kann möglichen Informationsdefiziten der deutschen Finanzbehörden hinsichtlich Art und Umfang der Auslandsverluste innerhalb der EU unter Rückgriff auf den gegenseitigen Informationsaustausch mit dem Quellenstaat nach der EG-Amtshilfe-Richtlinie¹⁴² abgeholfen werden. Andererseits ist im Einzelfall mehr als fraglich, ob die gelegentlich befürchtete (oben bereits angesprochene) „doppelte Verlustnutzung“ im Quellen- und im Ansässigkeitsstaat überhaupt eintreten kann, da schon in rechtlicher Hinsicht – mangels entsprechender Harmonisierung¹⁴³ – im Quellenstaat nicht notwendigerweise ein Verlustrücktrag oder -vortrag vorgesehen ist; außerdem wird vielfach faktisch unklar sein, ob und inwieweit zukünftig noch Gewinne im Quellenstaat erzielt werden, mit denen dort entstandene Verluste im Vortragswege verrechnet werden könnten.

Allenfalls ließe sich noch auf den sog. „Kohärenz“-Grundsatz¹⁴⁴ rekurren und behaupten, allein eine einheitliche Anwendung der DBA-Freistellungs-

138 Siehe oben III. 2. bb) aa).

139 So aber wohl FG Baden-Württemberg (Fn. 55), 959.

140 Siehe bereits *Cordewener*, DStR 2004, 1634, 1637.

141 Vgl. zusammenfassend *Cordewener* (Fn. 35), S. 936 f. Siehe außerdem zuletzt etwa EuGH, Urt. v. 12. 12. 2002, C-324/00, *Lankhorst-Hohorst GmbH*, Slg. 2002, I-11779, 11814 Tz. 36; v. 11. 3. 2004, C-9/02, de *Lasteyrie du Saillant*, IStR 2004, 238, 240 Tz. 68; *Manninen* (Fn. 128), 684 Tz. 49.

142 Richtlinie 77/799/EWG v. 19. 12. 1977, ABl. EG 1977 L 336/15 ff. Zum Verweis der Mitgliedstaaten auf das Gebrauchmachen von der Richtlinie vgl. etwa EuGH, *Schumacker* (Fn. 63), 262 f. Tz. 45; Urt. v. 28. 10. 1999, C-55/98, *Vestergaard*, Slg. 1999, I-7641, 7667 f. Tz. 25 ff.; v. 4. 3. 2004, C-334/02, *Kommission/Frankreich*, IStR 2004, 275, 277 Tz. 31 ff. Zu Einzelheiten der Richtlinie allgemein jüngst *Hendricks*, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren, Köln 2004, S. 182 ff.

143 Zum Scheitern des entsprechenden Richtlinien-Vorhabens siehe oben II. 1.

methode auf positive wie auch negative Ergebnisse der ausländischen Einkunftsquellen sei systemgerecht und die Befreiung der Gewinne nun einmal untrennbar mit der Ausklammerung der Verluste verbunden. Man könnte hierin auch einen Ausdruck des in „Futura“¹⁴⁵ vom EuGH (allerdings für den Quellenstaat) anerkannten Territorialitätspinzips sehen¹⁴⁶. Diesem Ansatz steht nicht schon die „Wielockx“-Judikatur entgegen, wonach sich ein Mitgliedstaat durch den Abschluss eines DBA der „Kohärenz“ seines nationalen Steuerrechts begibt¹⁴⁷; vielmehr geht es hier ja gerade um die „kohärente“ Ausgestaltung einer DBA-Regelung als solcher. Insofern ist jedoch fraglich, ob die Verlustausklammerung wirklich systemgerecht oder aber nicht möglicherweise sogar unverhältnismäßig ist: Immerhin erlaubte der frühere § 2a Abs. 3 EStG bis Ende 1998 (wenn auch unter dem Vorbehalt einer späteren Nachversteuerung) ausdrücklich die sofortige inländische Berücksichtigung von DBA-freigestellten Betriebsstättenverlusten. Der deutsche Gesetzgeber hat damit einseitig die (angebliche) eigene „Systemkohärenz“ durchbrochen¹⁴⁸ und zumindest für diese Betriebsstättenfälle „anerkannt“¹⁴⁹, dass gerade im Verlustfall eine einheitliche DBA-Anwendung mitunter zu Gunsten der den Steuerpflichtigen weniger belastenden Nachversteuerungsmethode verzichtbar sein kann. Warum dies bei anderen Einkunftsarten nicht ebenso der Fall sein soll, ist jedenfalls prima facie nicht einschichtig.

2. Unilaterale Sonderbehandlung von Auslandsverlusten nach § 2a Abs. 1 EStG

Nach § 2a Abs. 1 S. 1 EStG dürfen „negative Einkünfte“ aus bestimmten in dieser Vorschrift abschließend aufgezählten Auslandstätigkeiten¹⁵⁰ „nur mit positiven Einkünften der jeweils selben Art“ und grds. auch nur „aus demselben Staat“ zum Ausgleich gebracht werden. Auch eine periodenübergreifende Verlustberücksichtigung ist nach § 2a Abs. 1 S. 3 ff. EStG nur im Wege des Vortrags in zukünftige Jahre unter Beachtung der vorgenannten „per bas-

144 Zu dessen „Geburt“ vgl. EuGH, Urt. v. 28. 1. 1992, C-204/90, *Bachmann*, Slg. 1992, I-249, 282 f. Tz. 21 ff. und C-300/90, *Kommission/Belgien*, Slg. 1992, I-305, 319 f. Tz. 14 ff.; dazu auch *Cordewener* (Fn. 35), S. 441 ff.

145 Siehe oben III. 1.

146 Vgl. insofern etwa *Vogel*, in: ders., *Grundfragen* (Fn. 107), S. 3, S. 5 ff.

147 Siehe EuGH, Urt. v. 11. 8. 1995, C-80/94, *Wielockx*, Slg. 1995, I-2493, 2516 f. Tz. 24 f.; dazu *Cordewener* (Fn. 35), S. 513 ff. Anschließend z. B. auch EuGH, Urt. v. 3. 10. 2002, C-136/00, *Danner*, Slg. 2002, I-8147, 8184 f. Tz. 40 ff.; dazu *Cordewener*, BB 2002, 2558 f. und 40 *Common Market Law Review* (2003), 965 ff.

148 In diesem Sinne etwa *Dautzenberg*, FR 2001, 809, 814; *Schön*, StbJb 2003/04, S. 27, S. 43.

149 Zum „Anerkennungsgrundsatz“ als argumentatives Instrument des EuGH zur Widerlegung von Verteidigungsvorbringen der Mitgliedstaaten vgl. die Nachweise bei *Cordewener* (Fn. 35), u. a. S. 394 f., S. 452 f., S. 498 ff., S. 970, S. 978.

150 Speziell zur Regelung des § 2a Abs. 1 S. 1 Nr. 3 Buchst. a EStG vgl. unten V.3.

ket“- und „per country“-Einschränkungen erlaubt. Diese besonderen Wirkungen des § 2a Abs. 1 EStG hat der BFH in einem Urteil von 1990 wie folgt charakterisiert: „Die Gruppe der Normadressaten des § 2a EStG wird im Vergleich zu anderen Normadressaten des Einkommensteuerrechts, die Verluste erzielen (...), anders behandelt. Letztere dürfen bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte gemäß § 2 Abs. 2 EStG positive und negative Einkünfte eines Veranlagungszeitraums miteinander verrechnen (periodischer Verlustausgleich). Verbleibt danach ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte, so kann dieser gemäß § 10d EStG im Wege des Verlustabzugs vom Gesamtbetrag der Einkünfte in anderen Veranlagungszeiträumen abgezogen werden (periodenübergreifender Verlustausgleich). Die von § 2a EStG erfassten negativen Einkünfte dürfen hingegen (...) nur mit positiven ausländischen Einkünften jeweils derselben Art aus demselben Staat verrechnet werden“¹⁵¹.

Der Anwendungsbereich des § 2a Abs. 1 EStG erfasst auf der Ebene der deutschen *Steuerbemessungsgrundlage* nach herrschender Auffassung¹⁵² aufgrund des logischen Vorrangs der DBA zunächst einmal solche Fälle, in denen entweder kein DBA besteht oder ein vorhandenes DBA für diese konkrete Auslandstätigkeit die Anrechnungsmethode vorsieht. Darüber hinaus kann § 2a Abs. 1 EStG bei natürlichen Personen auch auf der Ebene des *Steuertarifs* zum Zuge kommen und dort die Anwendung eines „negativen Progressionsvorbehalts“ verhindern. In all diesen Fällen trifft die Norm eine ausdrückliche formale Unterscheidung zwischen den dort genannten verlustbringenden Auslandsaktivitäten und einer ansonsten identischen Betätigung innerhalb Deutschlands. Es kann auch nicht ansatzweise zweifelhaft sein, dass die mit der Anwendung von § 2a Abs. 1 EStG verbundenen Rechtsfolgen das Auslandsengagement der inländischen Steuerpflichtigen benachteiligt und zu einer höheren Steuerbelastung gegenüber vergleichbaren Inlandsaktivitäten führt. Schlimmer noch: Diese Benachteiligung war vom deutschen Gesetzgeber bei Einführung der Norm durch das Haushaltsbegleitgesetz 1983 ausdrücklich gewollt¹⁵³. Die Diskriminierung grenzüberschreitender Aktivitäten steht der Regelung also geradezu auf der Stirn geschrieben.

Mit gutem Grund wurde deshalb auch die – sich heute geradezu aufdrängende – Frage nach der EG-Rechtskonformität dieser Vorschrift von *Rädler* schon vor über 20 Jahren gestellt¹⁵⁴. Die bereits ab Mitte der 80er Jahre mit

151 BFH, Urt. v. 17. 10. 1990 – I R 182/87, BStBl. II 1991, 136, 138.

152 Z. B. BFH, Urt. v. 17. 11. 1999 – I R 7/99, BStBl. II 2000, 605, 607 f.; *Ebenroth/Wilburger*, EWS 1993, 45, 46; *Heinicke*, in: Schmidt (Fn. 60), § 2a Rz. 8; *Haase*, SteuStud 2004, 497 f.

153 Siehe nur *Mössner*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Hrsg.), EStG, Kommentar, Loseblatt, § 2a Rz. A 63. Vgl. außerdem die plakativen Titel von *Fleischmann*, DStR 1983, 191 ff. („Auslandsverluste – Stiefkinder unseres Steuerrechts“) und *Schulze-Osterloh*, JbFStR 1984/85, S. 267 ff. („Gute Verluste – Böse Verluste“).

154 *Rädler*, FR 1983, 337, 340.

der Problematik befassten Finanzgerichte¹⁵⁵ und auch der BFH¹⁵⁶ judiziert hierzu lange Jahre anders, wurden allerdings in dieser Sichtweise nur von sehr vereinzelt Literaturstimmen unterstützt¹⁵⁷. Vor dem Hintergrund der zwischenzeitlichen Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung entspricht es bereits seit einigen Jahren der ganz herrschenden Meinung im Schrifttum, dass die Einzelregelungen des § 2a Abs. 1 EStG den Anforderungen der EG-Grundfreiheiten nicht genügen¹⁵⁸. Dem hat sich nun auch der BFH in seiner EuGH-Vorlage „Ritter“ ausdrücklich angeschlossen¹⁵⁹. In diesem Verfahren wird sich der EuGH wohl trotz der im Vordergrund stehenden – oben schon behandelten – Frage nach der Gemeinschaftsrechtskonformität der DBA-Freistellungsmethode auch mit dem subsidiären § 2a Abs. 1 EStG befassen müssen¹⁶⁰. Für die EG-rechtliche Würdigung dieser Norm kommt es dabei

155 Insbesondere FG Köln, Urt. v. 27. 11. 1985 – I K 33/85, rkr., EFG 1986, 189, 192 f.

156 Z. B. BFH (Fn. 151), 138; Urt. v. 16. 12. 1992 – I R 32/92, BStBl. II 1993, 399, 403 (allerdings zutreffend zur Dienstleistungsfreiheit im Verhältnis zur Schweiz). Siehe auch BFH, Urt. v. 29. 5. 2001 – VIII R 43/00, BFH/NV 2002, 14, 15 zu Teilwertabschreibungen auf EG-Auslandsgesellschaften; dazu noch unten V.3.

157 Weinreich, Probleme des Verlustausgleichs über die Grenze, Frankfurt a.M. u. a. 1994, S. 84 ff.; Eckhoff, in: Birk (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, Herne/Berlin 1995, § 19 Rz. 55. A.A. zu diesem Zeitpunkt bereits: Loritz/Wagner, BB 1991, 2266, 2271 ff.; Knobbe-Keuk, EC Tax Review 1992, 22, 25 f.; Ebenroth/Wilburger, EWS 1993, 45, 48 f.; Brinkmann, Der Einfluss des Europäischen Rechts auf die Unternehmensbesteuerung, Baden-Baden 1996, S. 100 ff., S. 120 ff.

158 Siehe nur de Weerth, IStR 1998, 470; Sass, DB 1999, 447, 450; ders., StuW 1999, 164, 168 f.; -IMN-, FR 1999, 1388, 1389; Herzig/Dautzenberg, DB 2000, 12, 15 f.; Wilk, Die einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsverlusten, Berlin 2000, S. 207 ff.; Rädler/Lausterer, in: Hommelhoff/Zätzsch/Erle (Hrsg.), Gesellschaftsrecht, Rechnungslegung, Steuerrecht – Festschrift für Welf Müller, München 2001, S. 339, S. 345 ff.; Zoll, Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung bei gewerblichen Betriebsstätten und Tochterkapitalgesellschaften, Köln 2001, S. 133 ff., S. 265 ff.; -IMN-, FR 2001, 159, 160; Sass, DB 2001, 508, 509 f.; Dautzenberg, FR 2001, 809 ff.; Kessler/Schmitt/Janson, IStR 2001, 729, 734 ff.; Kellersmann/Treisch, Europäische Unternehmensbesteuerung, Wiesbaden 2002, S. 179 f. Dem hat sich insbesondere auch die in einigen Großkommentaren vertretene Auffassung unter Abkehr von der vorher vertretenen Meinung angeschlossen: Siehe Mössner, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Fn. 153), § 2a Rz. A 45; Probst, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Fn. 72), § 2a EStG Rz. 12 entgegen seiner Ansicht in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, Loseblatt, § 2a EStG Rz. 28.

159 Siehe BFH (Fn. 112), 315.

160 Lehnt der EuGH einen Grundfreiheitsverstoß der DBA-Freistellungsmethode ab, kommt § 2a Abs. 1 EStG im Rahmen der Progressionsberechnung auf Tarifebene zum Zuge; wird demgegenüber ein Grundfreiheitsverstoß der Freistellungsmethode bejaht, hat dies zunächst nur die Unanwendbarkeit des DBA zur Folge, so dass die französischen Verluste der Eheleute Ritter im Rahmen der Welt-einkünfteermittlung nach innerstaatlichem deutschen Recht zu behandeln sind – was dann die Anwendbarkeit von § 2a Abs. 1 EStG schon auf Ebene der Bemessungsgrundlage auslöst. Vgl. dazu auch Cordewener, IStR 2003, 413, 417 f. sowie ders./Dahlberg/Pistone/Reimer/Romano, European Taxation 2004, 218, 226.

dann auch nicht weiter darauf an, ob sie nun schon auf der Ebene der Bemessungsgrundlage oder erst auf jener des Tarifs belastend eingreift¹⁶¹.

Das Ergebnis einer Messung der diversen Einzelatbestände von § 2a Abs. 1 EStG am Maßstab insbesondere von Niederlassungs- und ggf. auch Dienstleistungs- und Kapitalverkehrsfreiheit fällt eindeutig aus: Für eine aus Sicht des EuGH relevante objektive Unvergleichbarkeit der steuerlichen Ausgangssituationen von Inlands- und Auslandsaktivität gibt es keinen Anhaltspunkt¹⁶², und der diskriminierende Effekt der Regelung entfällt auch nicht etwa dadurch, dass in begrenztem Maße ein verbleibender Verlust in Folgejahre vorgetragen werden kann: Soweit dieser Vortrag überhaupt gelingt und ein Verlust nicht dauerhaft verloren geht, ist mit dieser zeitlichen Verlagerung zumindest eine benachteiligende *Liquiditätseinbuße* verbunden¹⁶³. Das Schicksal der deutschen Regelung wird folglich auf der Rechtfertigungsebene und unter Berücksichtigung etwaiger deutscher Allgemeininteressen zu entscheiden sein¹⁶⁴.

Diesbezüglich kommt zunächst einmal schon im Titel des Haushaltsbegleitgesetzes 1983 deutlich zum Ausdruck, dass dieses Gesetz unter anderem der „Entlastung des Bundeshaushalts“ dienen sollte¹⁶⁵. Insofern kann allerdings letztlich sogar offen bleiben, ob die Entlastung des nationalen Haushalts als solche ein akzeptables Regelungsziel im mitgliedstaatlichen Allgemeininteresse ist: Denn jedenfalls darf dieses Ziel nicht einseitig zu Lasten des grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs realisiert werden. Insbesondere entspricht es ständiger Judikatur des EuGH im außersteuerlichen wie auch im steuerlichen Kontext, dass Haushaltseinbußen und insbesondere Steuerausfälle nicht zur Rechtfertigung von Grundfreiheitsbeeinträchtigungen herangezogen werden können¹⁶⁶.

161 So auch *Schön*, Arbeitsunterlage 54. Jahrestagung FASr (Wiesbaden 2003), S. 45, S. 62.

162 Wenn eine solche Unvergleichbarkeit bei der Wirkung der DBA-Freistellungsmethode (siehe oben V. 1) schon nicht anzuerkennen ist, kann sie hier erst recht nicht vorliegen.

163 Auch solche Nachteile sind grundfreiheitlich verboten: Siehe nur EuGH, Urt. v. 8. 3. 2001, verb. Rs. C-397/98 u. C-410/98, *Metallgesellschaft Ltd u.a.*, Slg. 2001, I-1727, 1775 ff. Tz. 43 ff.; dazu auch *Cordewener* (Fn. 35), S. 806 ff. sowie S. 947. Vgl. außerdem BFH, Vorlagebeschl. v. 4. 9. 2002 – I R 21/01, IStR 2003, 128, 131 in dem (inzwischen eingestellten) Verfahren C-450/02, *Qualitair Engineering Services Ltd*. Vgl. außerdem BFH (Fn. 37), 585; dazu auch *Loukotal/Hohenwarter*, SWI 2004, 539, 541 ff.

164 Vgl. auch *Schön*, Arbeitsunterlage 54. Jahrestagung FASr (Wiesbaden 2003), S. 45, S. 62.

165 Gesetz zur Wiederbelebung der Wirtschaft und Beschäftigung und zur Entlastung des Bundeshaushalts v. 20. 12. 1982, BGBl. I 1982, 1857 ff. Siehe auch *Vogel*, BB 1983, 180 f. zu entsprechenden Pressemitteilungen der (vorherigen) Bundesregierung.

166 Vgl. EuGH, Urt. v. 7. 2. 1984, 238/82, *Duphar BV*, Slg. 1984, 523, 542 Tz. 23; *ICI* (Fn. 42), 4723 Tz. 28; v. 21. 9. 1999, C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain SA*,

Noch kritischer steht der EuGH einem gesetzgeberischen Motiv gegenüber, welches in der Gesetzesbegründung des Haushaltsbegleitgesetzes 1983 ausdrücklich erläutert wird und auch vom BFH immer wieder betont wurde: Danach ist die hier in Rede stehende Vorschrift „im Schwerpunkt als eine Lenkungsnorm einzustufen“, mit welcher der deutsche Gesetzgeber verhindern wollte, dass „zu Lasten des inländischen Steueraufkommens volkswirtschaftlich nicht sinnvolle Verwendungszwecke“ durch Investitionen im Ausland verfolgt werden¹⁶⁷. Wie der BFH in einigen Entscheidungen wörtlich hervorhebt, hat der Gesetzgeber über § 2a Abs. 1 EStG eine ganze Reihe von „unerwünschten Investitionen“ in einen Katalog von Ausschlussstatbeständen aufgenommen, bei denen eine Verlustberücksichtigung zu Steuerersparnissen führe, „ohne dass die Investitionen für die deutsche Volkswirtschaft einen erkennbaren Nutzen bringen“¹⁶⁸. Stellt man dem die Rechtsprechung des EuGH gegenüber und die insbesondere von seinen Generalanwälten praktizierte Vorgehensweise, bei passender Gelegenheit auch in die nationalen Gesetzgebungsmaterialien zu schauen¹⁶⁹, so wird schnell klar, dass ein derart offensichtliches protektionistisches Interesse EG-rechtlich kein Gehör finden wird. Ein solcher Lenkungszweck steht den Grundprinzipien des Binnenmarktes geradezu diametral entgegen und ist nichts weiter als ein offener Verstoß gegen den „Geist der Verträge“¹⁷⁰.

Soweit gelegentlich auch der Verlustausschluss nach § 2a Abs. 1 EStG mit Verwaltungsschwierigkeiten bei der Überprüfung von Auslandsaktivitäten gebietsansässiger Steuerpflichtiger begründet wird¹⁷¹, ist dem – wie bereits oben bei der Überprüfung der DBA-Freistellungsmethode – insbesondere mit dem Hinweis auf die durch die EG-Amtshilfe-Richtlinie eröffneten Möglichkeiten zur Informationserlangung von den betreffenden ausländischen Steuerbehörden zu begegnen. Zumindest im Grundansatz etwas aussichtsreicher erscheint die vom BFH mehrfach herausgearbeitete Zielsetzung des Gesetzgebers, „unerwünschte Steuersparmöglichkeiten zu be-

Slg. 1999, I-6161, 6200 Tz. 50; v. 6. 6. 2000, C-35/98, *Verkooijen*, Slg. 2000, I-4071, 4133 Tz. 59. Weitere Nachweise oben V. 1 mit Fn. 141.

167 Siehe BT-Drs. 9/2074, S. 62, S. 64 sowie BT-Drs. 9/2140, S. 62, S. 64. Vgl. zuvor auch schon BR-Drs. 334/82, S. 43 f.; BT-Drs. 9/1956, S. 38, S. 39 f.; BT-Drs. 9/1990, S. 38, S. 39 f.

168 Z. B. BFH (Fn. 151), 139; v. 12. 12. 1990 – I R 127/88, BFH/NV 1992, 104, 106; v. 26. 3. 1991 – IX R 162/85, BStBl. II 1991, 704, 705. Zur Widersprüchlichkeit des gesetzgeberischen Ansatzes in diesem Zusammenhang auch *Probst*, in: Piltz/Schaumburg (Hrsg.), Aufwand und Verluste bei internationalen Sachverhalten, Köln 1999, S. 13, S. 15.

169 Z. B. EuGH, *Verkooijen* (Fn. 166), 4119 Tz. 11. Siehe auch Generalanwalt *Mancini*, Schlussanträge v. 16. 10. 1985, 270/83, *Kommission/Frankreich*, Slg. 1986, 273, 282 f. Tz. 10.

170 *Kellersmann/Treisch* (Fn. 158), S. 181; *Schön*, StbJb 2003/04, S. 27, S. 40; *ders.*, ISr 2004, 289, 294.

171 BFH, Urt. v. 12. 12. 1990 (Fn. 168), 107; v. 26. 3. 1991 (Fn. 168), 708 f.

seitigen“, die sich durch die Beteiligung an „Auslands-Verlustzuweisungsmodellen“ für inländische Steuerpflichtige ergeben können¹⁷². Noch etwas deutlicher wurde später auch in den Beratungen des Finanzausschusses des Bundestags zum Steuerbereinigungsgesetz 1999 darauf hingewiesen, dass § 2a Abs. 1 EStG „im Gesamtzusammenhang der steuerlichen Missbrauchsbekämpfung“ zu sehen sei¹⁷³. In der Tat ist es in der EuGH-Judikatur¹⁷⁴ grds. anerkannt, dass grundfreiheitsbehindernde Maßnahmen gegen Steuerumgehungen unter dem Oberbegriff einer „wirksamen steuerlichen Kontrolle“ der Rechtfertigung zugänglich sind.

Allerdings: Die konkrete Ausprägung der nationalen Anti-Missbrauchsnorm muss *europäischen Verhältnismäßigkeitsanforderungen* genügen und insbesondere punktgenau sein, d. h. sie darf nicht nur grob typisieren oder pauschalieren und muss in jedem Einzelfall dem Steuerpflichtigen auch den Gegenbeweis zugestehen¹⁷⁵. Hiervon ist in der Ausgestaltung von § 2a Abs. 1 EStG aber nichts zu erkennen. Verlegt man etwa einmal die gelegentlich als Paradebeispiel der Normanwendung herangezogene „Rinderfarm in Paraguay“¹⁷⁶ gedanklich in die EU (z. B. nach Portugal oder in die schottischen Highlands), wird schnell deutlich, dass schlichtweg *jedliches* entsprechende Engagement eines Steuerinländers von den ansonsten für Inlandsfälle eröffneten Verlustverrechnungsmechanismen ausgeschlossen wird. Diese „überschießende“ Wirkung durch die *generelle Erfassung* diverser Auslandsaktivitäten durch den Katalog des § 2a Abs. 1 EStG wurde auch vom BFH schon erkannt und nach deutschem Verfassungsrecht für hinnehmbar gehalten¹⁷⁷. Sie hat jedoch mit einer *gemeinschaftsrechtlich* akzeptablen und vor allem *einzelfallbezogenen* Missbrauchsbekämpfung schlichtweg nichts zu tun. Sollte sich dieses Ergebnis nicht schon aus dem etwas unglücklichen „Ritter“-Fall ergeben, sind bereits neue Fälle im deutschen Instanzenzug unterwegs, um eine Klärung herbeizuführen¹⁷⁸.

172 BFH (Fn. 151), 139; BT-Drs. 9/2074, S. 62 und 9/2140, S. 62. In die gleiche Richtung zielt wohl auch *Probst*, in: Piltz/Schaumburg (Fn. 168), S. 13, S. 15 f. mit der Einordnung von § 2a Abs. 1 EStG als „Liebhaberei-Regelung“.

173 BT-Drs. 14/2070, S. 14. Vgl. dazu auch *Probst*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Fn. 72), § 2a EStG Rz. 6 m. w. N.

174 Z. B. EuGH, *ICI* (Fn. 42), 4722 f. Tz. 26.

175 EuGH, Urt. v. 26. 9. 2000, C-478/98, *Kommission/Belgien*, Slg. 2000, I-7587, 7624 ff. Tz. 37 ff.; *Lankhorst-Hoborst GmbH* (Fn. 141), 11814 Tz. 37 f.; *de Lasteyrie du Saillant* (Fn. 141), 239 Tz. 50 ff.

176 *Bordewin*, BB 1983, 115; BFH, Urt. v. 12. 12. 1990 (Fn. 168), 106. Fälle dieser Art gibt bzw. gab es offenbar wirklich; vgl. jüngst FG München, Urt. v. 16. 5. 2004 – 9 K 1504/04 (Rev. IV R 31/04), EFG 2004, 1665 f.

177 BFH (Fn. 151), 139. Nach *Vogel*, in: ders., Freistellung (Fn. 107), S. 1, S. 11, liegt hierin allerdings ein „gesetzgeberischer Overkill“.

178 Das FG Niedersachsen hat in einem Beschl. v. 14. 10. 2004 – 6 V 655/04, EFG 2005, 286 f. m. Anm. *Herlinghaus* bereits § 2a Abs. 1 Nr. 2 EStG in der für 1999 anwendbaren Fassung bei belgischen Betriebsstättenverlusten einer deutschen GmbH für grundfreiheitswidrig gehalten. In diesem Fall wäre allerdings noch der

3. Teilwertabschreibungen auf Auslandsbeteiligungen und § 2a Abs. 1 S. 1 Nr. 3 Buchst. a EStG

Innerhalb des Katalogs des § 2a Abs. 1 S. 1 EStG schränkt die Sondervorschrift in Nr. 3 Buchst. a die Verlustverrechnung ein im Hinblick auf negative Einkünfte „aus dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts eines zu einem Betriebsvermögen gehörenden Anteils an einer Körperschaft, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland hat (ausländische Körperschaft)“. Im Gegensatz zu der vorstehend¹⁷⁹ behandelten *direkten* Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Aktivitäten (insbesondere aus Betriebsstätten) beim inländischen Steuerpflichtigen (Stammhaus) regelt diese Norm damit eine Begrenzung der sog. *indirekten* Verlustberücksichtigung über die Grenze¹⁸⁰. Es war das ausdrückliche Ziel des Gesetzgebers bei der Einführung dieser Regelung durch das StÄndG 1992, die in § 2a Abs. 1 S. 1 Nrn. 1 und 2 EStG enthaltenen Verlustausgleichsbeschränkungen für Betriebsstätten vor „Umgehungen“ zu schützen und die als „nicht gerechtfertigt“ angesehene steuerliche Bevorzugung der „indirekt“, d. h. insbesondere über Teilwertabschreibungen beim inländischen Anteilseigner wirkenden Verluste aus der Beteiligung an ausländischen Kapitalgesellschaften zu beseitigen¹⁸¹. Die Erweiterungsregelung nimmt also letztlich die ursprüngliche gesetzgeberische Zielsetzung des § 2a Abs. 1 EStG insgesamt auf und überträgt diese nur auf eine weitere Sachverhaltskonstellation.

Der Anwendungsbereich des § 2a Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG ist im *bilateralen* Verhältnis auch gegenüber DBA-Staaten grds. nicht begrenzt: Da nach Art. 13 Abs. 5 OECD-MA im Falle einer Beteiligungsveräußerung dem Ansässigkeitsstaat das alleinige Besteuerungsrecht zusteht und damit bei Auslandsbeteiligungen schon der auf den Vermögensstamm bezogene Beteiligungsgewinn allein in Deutschland besteuert werden kann, ergibt sich insofern kein Ansatzpunkt für die Annahme, die innerstaatliche Berücksichtigung von Teilwertabschreibungen auf Auslandsgesellschaften sei DBA-rechtlich eingeschränkt. Regelmäßig wird man sogar noch weitergehend zu dem Ergebnis kommen müssen, dass wegen des jeweils nur punktuellen Regelungsbereichs der einzelnen DBA-Normen „die Einkunftsquelle (die Beteiligung)“ in der deutschen Steuerhoheit verbleibt und damit auch etwaige Wertverluste in Form von Teilwertabschreibungen zu einer Minderung der deutschen Steuerbemessungsgrundlage führen können¹⁸². Demzufolge entspricht es heute auch herrschender Auffassung, dass auf der Grundlage des

Frage nachzugehen, ob mit der bisher h. M. durch die im DBA-B vorgesehene *Freistellungsmethode* nicht die Anwendung des § 2a Abs. 1 EStG ausgeschlossen ist; vgl. oben V. 1 und V. 2 mit Fn. 152.

179 Siehe oben V.1 und V.2.

180 Zu dieser Unterscheidung vgl. *Neyer*, DStR 1983, 162 ff.

181 Siehe BT-Drs. 12/1108, S. 50 sowie auch *Krabbe*, IStR 1992, 57 und *Goertzen*, EWS 1992, 93, 95.

182 *Neyer*, DStR 1983, 162, 163 f.

deutschen DBA-Netztes selbst bei umfangreichen Schachtelbefreiungen für Dividenden und (ausnahmsweise) sogar auch für Veräußerungsgewinne ein Ausschluss der innerstaatlichen Berücksichtigung von Teilwertabschreibungen nicht in Betracht kommt¹⁸³. Auch *supranational* ergibt sich aus den sekundärrechtlichen Regelungen der Mutter-Tochter-Richtlinie nichts Gegenteiliges¹⁸⁴.

Unilateral wurde allerdings der Anwendungsbereich von § 2a Abs. 1 S. 1 Nr. 3 Buchst. a EStG im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2001 bei Körperschaftsteuersubjekten durch die Neuregelung des § 8b Abs. 3 KStG *partiell* eingeschränkt: Zunächst schloss diese Norm explizit „Gewinnminderungen, die durch den Ansatz des niedrigeren Teilwerts“ eines Anteils an einer (in- wie auch ausländischen) Kapitalgesellschaft entstehen, von der Berücksichtigung bei der Muttergesellschaft aus; dann wurde sie dahingehend erweitert, dass nunmehr sämtliche „Gewinnminderungen (einschließlich Teilwertabschreibungen), die im Zusammenhang mit dem in Absatz 2 genannten Anteil entstehen“, grds. „nicht zu berücksichtigen“ sind¹⁸⁵. Allerdings ist zu beachten, dass in bestimmten Fällen für die von Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten sowie Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen gehaltenen Beteiligungen nach § 8b Abs. 7 und 8 KStG die Geltung der § 8b Abs. 1 bis 6 KStG ausgeschlossen ist, so dass für diese Körperschaftsteuersubjekte – zumindest derzeit noch¹⁸⁶ – die Berücksichtigung

183 Vgl. *Neyer*, DStR 1983, 162, 163 f.; *Ebling*, DStR 1990, 327, 330 f.; *Vogel*, in: ders./Lehner (Hrsg.), DBA, Kommentar, 4. Aufl. 2003, Art. 23 Rz. 64 f. m. w. N.

184 Zur Mutter-Tochter-Richtlinie siehe insoweit *Tumpel* (Fn. 13), S. 274; *Kauba*, Die Teilwertabschreibung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, Wien 2004, S. 306 ff. Unklar ist die Andeutung des letztgenannten Autors (a. a. O., S. 307 f.), Art. 4 Abs. 2 S. 1 der Richtlinie eröffne den Mitgliedstaaten in primärrechtswidriger (weil gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 Abs. 1 EG verstoßender) Weise die Möglichkeit einer unterschiedlichen Behandlung von Steuerinländern mit in- und ausländischen Beteiligungen: Insofern kann nichts anderes gelten als für die Regelung in Art. 4 Abs. 2 S. 2 über den Abzug von Beteiligungskosten (Finanzierungsaufwand etc.), dass nämlich die nationale Umsetzung „im Lichte“ des Primärrechts zu erfolgen und eine Differenzierung zwischen in- und Auslandsbeteiligungen zu unterbleiben hat; vgl. EuGH, *Bosal Holding BV* (Fn. 56), 9442 Tz. 26.

185 Zu dieser inhaltlichen Erweiterung vgl. *Lechner/Schänzle*, in: Linklaters Oppenhoff & Rädler, DB Beilage Nr. 1/2002, S. 18. Die obige Formulierung des § 8b Abs. 3 KStG i.d.F. des UntStFG v. 20. 12. 2001 (Fn. 90) wurde zuletzt ab 2004 in § 8b Abs. 3 S. 3 KStG i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung nach dem StVergAbG v. 22. 12. 2003 (BGBl. I 2003, 2840 ff.) übernommen – allerdings mit der Abweichung, dass nun statt der Nichtberücksichtigung „bei der Gewinnermittlung“ eine Nichtberücksichtigung „bei der Ermittlung des Einkommens“ erfolgt. Dies bezieht sich insbesondere auf die Neuregelung in § 8b Abs. 3 S. 3 KStG (5%-Fiktion à la § 8b Abs. 5 KStG mit Nichtanwendbarkeit von § 3c Abs. 1 EStG), bewirkt aber für Teilwertabschreibungen im Ergebnis keine Änderung.

186 § 8b Abs. 9 KStG i.d.F. des EURLUmG v. 9. 12. 2004, BGBl. I 2004, 3310 ff., sieht die Aufhebung des in Abs. 7 und 8 vorgesehenen Ausschlusses von den

von Teilwertabschreibungen im Allgemeinen und die Anwendung von § 2a Abs. 1 S. 1 Nr. 3 Buchst. a EStG (i. V. m. § 8 Abs. 1 S. 1 KStG) bei Auslandsbeteiligungen im Besonderen nicht ausgeschlossen ist. Ohnehin unverändert anwendbar ist die Norm im Bereich der Einkommensbesteuerung natürlicher Personen mit Auslandsbeteiligungen.

Im Körperschaftsteuerbereich ist § 2a Abs. 1 S. 1 Nr. 3 Buchst. a EStG aber weiterhin aber auch noch für Altfälle vor In-Kraft-Treten der Unternehmenssteuerreform 2001 von Bedeutung. Dies beweist die kürzlich ergangene EuGH-Vorlage des FG Köln¹⁸⁷ im Fall „Rewe Zentralfinanz“, welche die im Schrifttum bereits mehrfach geltend gemachten Bedenken¹⁸⁸ aufgreift und die strittige Regelung für die Streitjahre 1993 und 1994 umfassend auf den Prüfstand von Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit stellt. Der dezidierten Analyse des Finanzgerichts im Hinblick auf die diskriminierende Wirkung¹⁸⁹ und fehlende Rechtfertigung der streitigen Norm ist kaum etwas hinzuzufügen. Die Schlechterstellung der Auslandsbetätigung ist hier gerade deshalb besonders deutlich, weil bei Teilwertabschreibungen schon der Natur der Sache nach die von § 2a Abs. 1 S. 1 EStG zugelassene Verlustverrechnung „mit positiven Einkünften der jeweils selben Art“ überhaupt nur in wenigen Fällen möglich sein wird¹⁹⁰. Inhaltlich entspricht die Analyse des FG Köln in seinem Vorlagebeschluss weitestgehend den soeben

Abs. 1 bis 6 vor für „Bezüge im Sinne des Absatzes 1, auf die die Mitgliedstaaten der Europäischen Union Art. 4 Abs. 1“ der Mutter-Tochter-Richtlinie i.d.F. der Änderungsrichtlinie 2003/123/EG (v. 22. 12. 2003, ABL EU 2004 L 7/41 ff.) anzuwenden haben. Dies betrifft nur *Gewinnausschüttungen*. Der Gesetzgeber ist aber frei darin, zukünftig für die betroffenen Institute und Unternehmen auch § 8b Abs. 3 KStG für anwendbar zu erklären und damit Teilwertabschreibungen einheitlich für in- und ausländische Beteiligungen nicht mehr zur Berücksichtigung zuzulassen.

- 187 FG Köln, Vorlagebeschl. v. 15. 7. 2004 – 13 K 1908/00, EFG 2004, 1609 ff. = Rs. C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*. Dazu etwa *Lausterer*, FR 2004, 1109 ff. sowie *Brandis*, EFG 2004, 1614 ff.
- 188 Eingehend *Rädler/Lausterer*, in: Hommelhoff/Zätzsch/Erle (Fn. 158), S. 339 ff. Außerdem etwa *Cordewener*, IStR 2003, 413, 418 mit Fn. 57.
- 189 Diese entfällt auch nicht etwa deshalb, weil in § 2a Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a EStG in bestimmten Fällen auch Teilwertabschreibungen auf *inländische* Gesellschaften von den allgemeinen Verlustverrechnungsmechanismen ausgeschlossen werden. Diese Regelung soll lediglich die Umwandlung von ausländischen in inländische Beteiligungsverluste durch Zwischenschaltung einer Inlandskapitalgesellschaft verhindern; vgl. dazu *Heinicke*, in: Schmidt (Fn. 60), § 2a Rz. 37.
- 190 Nach dem engen Verständnis von *Goertzen*, EWS 1992, 93, 96 f. sollen hiervon allenfalls „Zuschreibungen“ (Wertaufholungen) erfasst sein. Die großzügigere h. M. bezieht allerdings zumindest die verschiedenen Tatbestände der § 2a Abs. 1 S. 1 Nrn. 3 und 4 in eine gemeinsame Betrachtung ein: Vgl. R 5 Abs. 1 EStR; *Probst*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Fn. 72), § 2a EStG Rz. 131; *Mössner*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Fn. 153), § 2a Rz. B 81a; *Heinicke*, in: Schmidt (Fn. 60), § 2a Rz. 41.

bereits allgemein zu § 2a Abs. 1 EStG erörterten Gesichtspunkten, so dass an dieser Stelle auf eine nähere Erörterung verzichtet wird.

4. Verluste von Auslandstochtergesellschaften: „Grenzüberschreitende Organschaft“

Hier liegt nun das wirkliche Sprengpotential der strengen Grundfreiheitsrechtsprechung des EuGH, wobei allerdings – entsprechend den Ausführungen zur beschränkten Steuerpflicht¹⁹¹ – auch hier im Hinblick auf die *zweifache Inlandsbegrenzung* der Organschaft zu differenzieren ist: Der durch die gesellschaftsrechtliche Judikatur des EuGH (Stichwort: „Centros“ & Co.¹⁹²) ausgelöste Druck auf den persönlichen Zugang (speziell für doppelansässige Gesellschaften) zum Status des Organträgers wie auch der Organgesellschaft ist zu unterscheiden von der hier relevanten Frage nach der sachlichen Erfassung von Verlusten ausländischer Organgesellschaften. Soweit es sich dabei um *inländische Betriebsstättenverluste von Auslandstöchtern* handelt, verlangt die durch Art. 43 EG garantierte Gleichbehandlung mit dem reinen Inlandskonzern deren Berücksichtigung nicht allein bei (beschränkt steuerpflichtigen) ausländischen, sondern auch bei (unbeschränkt steuerpflichtigen) inländischen Konzernobergesellschaften¹⁹³. Was jedoch gilt für „echte“ Auslandsverluste der ausländischen Organgesellschaft, die jenseits der deutschen Steuerhoheit eintreten?

Es entspricht nahezu einhelliger Auffassung, dass für die Beantwortung dieser Frage der Ausgang des derzeit vor dem EuGH anhängigen Falles „Marks & Spencer“ zum britischen System des sog. „group relief“ von entscheidender Relevanz sein wird¹⁹⁴. Der Ausgangssachverhalt dieses Falles stellt sich wie folgt dar: Die englische Aktiengesellschaft Marks & Spencer plc hält

191 Siehe oben IV.3.

192 Vgl. EuGH, Urt. v. 9. 3. 1999, C-212/97, *Centros Ltd*, Slg. 1999, I-1459 ff.; *Überseering BV* (Fn. 92); v. 30. 9. 2003, C-167/01, *Inspire Art Ltd*, Slg. 2003, I-10155 ff. Zu den steuerrechtlichen Folgen siehe etwa *Eilers/Wienands*, IStR 1999, 289 ff.; *Sörgel*, DB 1999, 2236 ff.; *Koblenzer*, EWS 1999, 418 ff.; *Fock*, RIW 2000, 42 ff.; *Wassermeyer*, EuZW 9/2003, Editorial; *Haase*, StuStud 2003, 198 ff.; *Deiminger*, IStR 2003, 214 ff.; *Dautzenberg*, StuB 2003, 405 ff.; *Birk*, IStR 2003, 469 ff.; *Wagner*, GmbHR 2003, 684 ff.; *Schön*, Tax Notes International v. 12. 4. 2004, 197 ff.; *Engert*, DStR 2004, 664 ff.; *ders.*, in: Eidenmüller (Fn. 90) § 8; *J. Hey*, GmbHR 2004, 577 ff.

193 Zum erstgenannten Fall (ausländische Konzernmutter mit ausländischer Tochter und jeweils inländischer Betriebsstätte) vgl. bereits oben IV.3. Zum hier relevanten zweitgenannten Fall (inländische Konzernmutter und ausländische Tochter mit Verlust aus Inlandsbetriebsstätte) schlägt z. B. *Micker*, DB 2003, 2734, 2738 die Anwendung von § 18 KStG im Wege EG-rechtskonformer Auslegung vor. Dafür scheint allerdings der Wortlaut zu eng geraten.

194 Stellvertretend etwa *Dörr*, IStR 2004, 265, 268; *Rödter*, DStR 2004, 1629, 1633; *Hirschler/Schindler*, IStR 2004, 505; *Schießl*, ZSteu 2004, 204; *Frotscher*, in: *ders./Maas*, KStG/UmwStG, Kommentar, Loseblatt, § 14 KStG Rz. 15.

über eine englische Zwischenholding (M & S International Holdings Ltd) eine kontinentaleuropäische Topholding in den Niederlanden (M & S NL-Holding BV), über die Anteile an weiteren aktiven Auslandstöchtern gehalten wurden (M & S France S.A., M & S Belgium S.A. und M & S Germany GmbH). In den Geschäftsjahren 1998 bis 2001 erzielten diese Tochtergesellschaften nur Verluste, woraufhin schließlich in 2001 M & S France an Dritte verkauft und die Unternehmenstätigkeit von M & Belgium sowie auch von M & S Germany eingestellt wurde. Für die Streitjahre 1998 bis 2001 beantragte die Marks & Spencer plc als britische Konzernobergesellschaft jeweils die Berücksichtigung der laufenden Verluste ihrer Auslandstöchter (nach britischem Recht immerhin ein Gesamtvolumen von ca. £ 100 Mio.!), doch wurde dies von der britischen Finanzverwaltung abgelehnt: Das im nationalen Recht vorgesehene „group relief“-System erlaube zwar (ab einer Mindestbeteiligung von 75 %) grds. die Verlustzurechnung bei der Obergesellschaft, erfasse aber nur Verluste von Inlandstöchtern bzw. die über Inlandsbetriebsstätten erlittenen Verluste von Auslandstöchtern – „echte“ Auslandsverluste von Auslandstöchtern seien dagegen ausgeschlossen.

Marks & Spencer plc macht nun geltend, diese Inlandsbegrenzung des nationalen Rechts verstoße gegen die Niederlassungsfreiheit. Dies wurde in der 1. Instanz des Gerichtswegs durch die sog. UK Special Commissioners Ende November 2002 nach ausführlicher Prüfung verneint, und zwar unter zwei Ansatzpunkten: Zum Ersten konnten sie im Rahmen einer „vertikalen“ Vergleichspaarbildung keine Diskriminierung einer britischen Mutter mit Auslandstochter gegenüber einer britischen Mutter mit Inlandstochter erkennen, und zum Zweiten lehnten sie auch bei „horizontaler“ Vergleichspaarbildung die Diskriminierung einer britischen Mutter mit Auslandstochter gegenüber einem britischen Stammhaus mit Auslandsbetriebsstätte ab¹⁹⁵. Der anschließend in der Folgeinstanz ergangene Vorlagebeschluss des High Court¹⁹⁶ konzentriert sich auf das erstgenannte „vertikale“ Vergleichspaar, und es ist davon auszugehen, dass dieses auch im Mittelpunkt des Verfahrens vor dem EuGH stehen wird.

195 Entscheidung v. 25./26. 11. 2002 – Sp. 352, *Marks and Spencer PLC v. David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, European Law Reports 2003, 46 ff. Zu Einzelheiten ausführlich *Dörr*, Der Konzern 2003, 604 ff.; *Hinekens*, European Taxation 2003, 175 ff.

196 High Court of Justice (Chancery Division), Vorlagebeschl. v. 2. 5. 2003 – CH/2003/APP/O181, *Marks and Spencer PLC v. David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, Simon's Tax Cases 2003, 70 ff. Dazu *Dörr*, Der Konzern 2004, 15 ff.; *ders.*, IStR 2004, 265 ff.; *ders.*, intertax 2004, 180 ff.; *Cordewener/Dahlberg/Pistone/Reimer/Romano*, European Taxation 2004, 135, 136; *dies.*, European Taxation 2004, 224, 226 ff. Vgl. außerdem EC Tax Review 3/2003 mit Beiträgen von *Vanistendael*, *Meussen*, *Pistone* und *Gutmann*.

a) „Vertikales“ Vergleichspaar: Auslandstochter/Inlandstochter

Stellt man nun in diesem Sinne der britischen Muttergesellschaft mit Inlandstochter eine solche mit Auslandstochter gegenüber, zeigt sich sofort, dass das System des „group relief“ eine formale Ungleichbehandlung beider Vergleichsgruppen aufweist, deren Auswirkungen eindeutig zu Lasten der grenzüberschreitend gebildeten Konzernstruktur gehen. Ausgehend von der bisherigen EuGH-Rechtsprechung zur Behandlung von Auslandsbeteiligungen¹⁹⁷ im Allgemeinen sowie auch von Verlustsituationen¹⁹⁸ und Finanzierungskosten¹⁹⁹ im Besonderen wird daher im Grundsatz davon auszugehen sein, dass durch die sachliche Inlandsbegrenzung des „group relief“ die *Errichtung von Auslandstöchtern unattraktiver* gemacht wird und damit eine an der Niederlassungsfreiheit (Art. 43, 48 EG) zu messende „Behinderung“ (bzw. potentielle Diskriminierung) der Auslandsaktivität durch den Herkunftsstaat vorliegt.

Etwas anderes könnte nur dann gelten, wenn man der – auch von den UK Special Commissioners vertretenen²⁰⁰ – Auffassung folgen würde, dass sich die hier betrachteten Vergleichsgruppen in *objektiv unvergleichbaren Ausgangspositionen* befinden, da das Vereinigte Königreich ja schließlich auch die Auslandsgewinne der Auslandstöchter nicht besteuere. Man könnte dies als einen Ausfluss des Trennungsprinzips zwischen der Besteuerung einer Kapitalgesellschaft einerseits und ihres Anteilseigners andererseits ansehen²⁰¹, welches hier eine „Abschirmwirkung“ gegenüber einem Besteuerungszugriff des Ansässigkeitsstaats des Anteilseigners begründet. Bei genauerer Betrachtung handelt es sich dabei aber um eine besondere Ausprägung des – auch von den UK Special Commissioners erwogenen – Territorialitätsprinzips²⁰², so dass sich die Frage stellt, ob dieses steuerliche Prinzip vor dem Hintergrund des „Futura“-Urteils²⁰³ die britische Regelung vor dem Vorwurf des Grundfreiheitsverstoßes retten kann. Sind also Inlands- und Auslandsfall für Zwecke des „group relief“ gerade deshalb unvergleich-

197 EuGH, Urt. v. 13.4.2000, C-251/98, *Baars*, Slg. 2000, I-2787 ff.; *Verkooijen* (Fn. 166).

198 EuGH, *ICI* (Fn. 42); *X AB, Y AB* (Fn. 45). Dazu oben III. 2. a).

199 EuGH, *Bosal Holding BV* (Fn. 56).

200 Siehe zudem bereits das Vorbringen der britischen Regierung in „ICI“ (Fn. 42), 4722 Tz. 25.

201 Zum Trennungsprinzip allgemein *Herzig*, in diesem Band, Tz. II.3, sowie speziell bei grenzüberschreitenden Beteiligungen *Prokisch*, in diesem Band, Tz. II.3.a).

202 Vgl. *Mössner*, RIW 1986, 208 f.; *J. Hey*, IWB 1/2004 Fach 3 Gruppe 1 Deutschland, S. 2003, S. 2010; *dies.*, in: Gassner/M. Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.), *Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht*, Wien 2004, S. 15, S. 26.

203 Siehe oben III. 1.

bar, weil das Vereinigte Königreich keine Steuerhoheit über die Auslands-töchter und ihre ausländischen Gewinne wie auch Verluste hat?

Die Überzeugungskraft dieses Arguments ist allerdings nach „AMID“ (und möglicherweise auch „Ritter“) bereits allgemein zweifelhaft, da auch die DBA-Freistellung von Betriebsstätteneinkünften zwar dort erzielte Gewinne aus der Besteuerungshoheit des Ansässigkeitsstaats ausklammert, zugleich aber der Vergleichbarkeit von Auslands- und Inlandsinvestition für den Verlustfall wohl nicht entgegensteht²⁰⁴. Speziell im Kontext des britischen „group relief“ verliert obiges Argument aber zudem auch deshalb an Relevanz, weil nach den nationalen Regelungen auch im reinen Inlandsfall *allein eine Verlustübertragung* auf die Mutterebene erfolgt, wohingegen die Besteuerung der von den in- wie ausländischen Tochtergesellschaften erzielten Gewinne auf deren Ebene zur Gänze unverändert bleibt²⁰⁵. Überdies be- traf „Futura“ die beschränkte Steuerpflicht eines Gebietsfremden im Quel- lenstaat, während hier die Ausgestaltung der unbeschränkten Steuerpflicht einer britischen Muttergesellschaft im eigenen Ansässigkeitsstaat in Streit steht, und zumindest für einen solchen Fall hat der EuGH in seiner jüngeren „Bosal“-Entscheidung die Relevanz des Territorialitätsprinzips deutlich ab- geschwächt²⁰⁶. Schließlich ist auch noch der Umstand zu beachten, dass die von einer ausländischen Tochtergesellschaft erzielten Gewinne jedenfalls dann (unter Anrechnung ausländischer Quellensteuern) im Vereinigten Kö- nigreich besteuert werden, wenn sie an die dort ansässige Muttergesellschaft in Form von Gewinnausschüttungen weitergeleitet werden.

Nimmt man – parallel zu den Überlegungen bei der DBA-Freistellungs- methode²⁰⁷ – schließlich an, dass auch die ggf. zusätzliche Möglichkeit einer Berücksichtigung der Tochterverluste in deren Ansässigkeitsstaat einer ob- jektiven Vergleichbarkeit von Inlands- und Auslandskonzern aller Voraus-

204 Siehe oben V. 1 sowie zu „AMID“ auch oben III. 2. b) aa). Zugleich kann man sich fragen, ob das Territorialitätsprinzip wirklich unter allen Umständen dem Besteuerungszugriff des Anteilseignerstaats auf den Tochtergewinn entgegensteht. So geht etwa das dänische System des „sambeskatning“ bisher davon aus, dass jedenfalls bei einer 100 %igen Beteiligung ausländische Tochtergesellschaften vollständig – d. h. außer mit ihren Verlusten auch mit ihren Gewinnen (unter Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer) – in die nationale Gruppenbesteuerung einbezogen. Vgl. dazu *Böhme*, IStR 1998, 165 ff.; *Hansen/Munch*, Tax Notes International v. 30. 6. 2003, 1339 ff. Derzeit ist sogar eine Absenkung der Beteiligungsgrenze auf „mehr als 50 %“ geplant, allerdings mit verschärfenden Regelungen zur Bekämpfung missbräuchlicher Gestaltungen; vgl. *Wittendorf*, Tax Notes International v. 10. 1. 2005, 131 f.

205 Vgl. *M. Lang*, ÖStZ 2003, 254, 257 sowie auch *Martin*, Tax Planning International – European Union Focus 11/2004, 19, 20 f.

206 EuGH, *Bosal Holding BV* (Fn. 56), 9444 f. Tz. 37 ff. Siehe dazu auch *Schnitger*, FR 2003, 1149, 1150 sowie speziell zur Relevanz von „Bosal“ für den Ausgang von „Marks & Spencer“ *Lyons*, British Tax Review 2003, 443 ff.

207 Siehe oben V. 1.

sicht nach nicht entgegensteht²⁰⁸, stellt sich die Frage nach der Rechtfertigung des Ausschlusses der Auslandstöchter vom „group relief“-System. Ein Ansatzpunkt könnte insofern darin liegen, dass eine Einbeziehung der ausländischen Tochterverluste die „Kohärenz“ des britischen Steuersystems zerstören würde, da es sich bei der Nichtberücksichtigung von Auslandsgewinnen wie auch -verlusten um untrennbar miteinander verbundene Steuervorteile und -nachteile handeln könnte. Es ist jedoch zu beachten, dass dieser „Kohärenz“-Grundsatz seit seiner erstmaligen Anerkennung in der „Bachmann“-Entscheidung²⁰⁹ von 1992 durch den EuGH extrem stark verengt und eine unmittelbare Verbindung von Vor- und Nachteilen bei demselben Steuerpflichtigen und derselben Steuer verlangt wurde²¹⁰. Der Übertragung einer Auflockerung dieser streng personenbezogenen Sichtweise, die möglicherweise dem jüngst zur Körperschaftsteueranrechnung ergangenen „Manninen“-Urteil zu entnehmen ist²¹¹, steht für Fälle der vorliegenden Art die „Bosal“-Entscheidung zum Kostenabzug bei Auslandsbeteiligungen auch weiterhin entgegen: Dort wurde ein hinreichender Zusammenhang zwischen der Berücksichtigung eines Steuervorteils auf der Ebene der Muttergesellschaft und der Gewinnbesteuerung auf der Ebene der Tochtergesellschaft ausdrücklich verneint²¹².

Den danach geltenden strengen Anforderungen genügt die britische Regelung des „group relief“ nicht, denn sie trennt schon für den reinen Inlandsfall die Behandlung der von den Tochtergesellschaften erzielten Verluste (Übertragung auf die Mutter) von jener der erzielten Gewinne (Verbleib bei der Tochter). Darüber hinaus ist auch die immer zu überprüfende Verhältnismäßigkeit eines vollständigen Ausschlusses der Auslandstöchter vom „group relief“ fraglich, weil nämlich als milderer Mittel – ähnlich wie bei DBA-freigestellten Auslandsbetriebsstätten²¹³ – die Möglichkeit der vorläufigen Verlustübertragung mit späterer *Nachversteuerung* („recapture“) im Gewinnfall denkbar ist. Der ursprüngliche Richtlinien-Vorschlag der Kommission von Ende 1990²¹⁴ sah dies in seinem Art. 9 sogar ausdrücklich vor.

Schließlich dürfte auch eine Verhinderung der (bereits oben auf Tatbestands-ebene angesprochenen) Möglichkeit einer „doppelten Verlustnutzung“, d. h. eine Verrechnung mit Gewinnen sowohl im Ansässigkeitsstaat der ausländischen Tochtergesellschaft als auch auf der Ebene der Muttergesellschaft im Vereinigten Königreich, die Inlandsbegrenzung des „group relief“ nicht rechtfertigen können. Schon im Hinblick auf die Ausführungen des EuGH

208 A.A. nach „Manninen“ wohl *Herzig/Wagner*, DB 2005, 1, 4.

209 EuGH, *Bachmann* (Fn. 144) sowie ebenso *Kommission/Belgien* (Fn. 144).

210 Vgl. z. B. EuGH, *Verkooijen* (Fn. 166), 4132 f. Tz. 57 f.

211 Siehe die Erörterungen von *Rust*, EWS 2004, 450 ff. und *Schmitzer*, FR 2004, 1357, 1360 f. Vgl. außerdem oben einleitend unter III.2.

212 EuGH, *Bosal Holding BV* (Fn. 56), 9443 Tz. 31 f.

213 Siehe oben II. 1.

214 Siehe oben V. 1.

im „AMID“-Urteil²¹⁵ erscheint fraglich, ob darin überhaupt ein tauglicher Rechtfertigungsgrund gesehen werden kann. Darüber hinaus stellt sich im Vorlagefall der Marks & Spencer plc auch noch das Sonderproblem, dass jedenfalls bei zweien der drei betroffenen Tochtergesellschaften eine Geschäftseinstellung erfolgt war und deshalb keine zukünftigen Gewinne mehr im Tochterstaat zu erwarten waren, mit denen dortige Verluste hätten verrechnet werden können.

Nach alledem steht zu erwarten, dass der „group relief“ seine Überprüfung am Maßstab der Niederlassungsfreiheit nicht ohne erheblichen Schaden überstehen wird²¹⁶. Die anstehende EuGH-Entscheidung gegen das britische Recht wird aber auch enormen Druck auf die in anderen EG-Staaten gehandhabten – gleichfalls auf Inlandsverhältnisse begrenzten – Systeme der Ergebniskonsolidierung auslösen. Einige Nachbarstaaten haben bereits die „Flucht nach vorne“ angetreten und ihr Steuerrecht über die Grenze geöffnet: Italien hat schon ab 2004 eine Gruppenbesteuerung eingeführt²¹⁷, und auch in Österreich ist man jüngst von einem Organschaftskonzept abgerückt zugunsten einer ab 2005 geltenden Gruppenbesteuerung²¹⁸. Mögen auch diese Ansätze noch in Details gemeinschaftsrechtlich verbesserungswürdig

215 Siehe oben III. 2. b).

216 Inzwischen sind im Vereinigten Königreich im Rahmen von sog. „group litigation orders“ (GLOs) bereits zahlreiche weitere Fälle anhängig, die neben dem Import ausländischer Tochterverluste „upstream“ zur britischen Mutter auch den Import ausländischer Mutterverluste „downstream“ zur britischen Tochter (!) sowie die „sidestream“-Verrechnung aus- und inländischer Tochterergebnisse (!) betreffen, und dies nicht allein für Fälle innerhalb der EU, sondern auch im Verhältnis zu EWR-Staaten (Island, Liechtenstein und Norwegen) sowie über Art. 56 Abs. 1 EG im Verhältnis zu Drittstaaten. Siehe High Court of Justice (Chancery Division), Urte. v. 3. 3. 2004 – HC02C03865 u. a., *The Claimants under the Loss Relief Group Litigation Order v. Commissioners of Inland Revenue*, Simon's Tax Cases 2004, 594 ff. m. Anm. *Craig/Rainer/Roels/Thömmes/Tomsett/van den Hurk*, Tax Notes International v. 15. 3. 2004, 947 f.; Court of Appeal (Civil Division), Urte. v. 28. 5. 2004, *Autologic Holdings plc. & Others (Test Claimants in the Loss Relief Group Litigation Order)* m. Anm. *Whitehouse/Foster*, The Tax Journal v. 28. 6. 2004, 8 ff.

217 Vgl. *Panteghini/Venturi/Bagnardi*, Tax Notes International v. 22. 12. 2003, 1105 ff.; *Romani/Srnad/Grabbe*, IStR 2004, 155, 158 ff.; *Mayr/Frei*, IWB 20/2003 Fach 5 Gruppe 2 Italien, S. 533 ff.

218 Siehe z. B. *Gassner*, FR 2004, 517 ff.; *ders.*, DB 2004, 841 ff.; *ders.*, SWK-Heft 9/2004, 347 ff.; *Hirschler*, GeS 2004, 320 ff.; *ders./Schindler*, IStR 2004, 505 ff.; *Stefaner/Weninger*, ecoloX 2004, 508 ff. Vgl. auch die Beiträge in *Mühlechner/Zöchling* (Hrsg.), Die neue Gruppenbesteuerung, SWK-Sonderheft 2004. Zur österreichischen Regelung als Vorbild für eine deutsche Reform *Schießl*, ZSteu 2004, 294 ff. Technische Sonderprobleme bei der Behandlung von Auslandsgesellschaften diskutieren etwa *Mang*, SWI 2004, 486 ff. und *Zöchling*, SWK-Heft 34/2004, 1442 ff.; zu gesetzgeberischen Korrekturen gerade im Bereich der Auslandsfälle noch vor In-Kraft-Treten der Neuregelung am 1. 1. 2005 vgl. *Wiesner/Mayr*, RdW 2004, 629, 632 f.

sein²¹⁹, so haben sie doch den Vorteil, dass die betreffenden Staaten – und Steuerpflichtigen – bei Ergehen der „Marks & Spencer“-Entscheidung des EuGH bereits weitestgehend festen Boden unter den Füßen haben werden.

Vor diesem Hintergrund sind in weiteren EU-Staaten die Reformdiskussionen bereits im Gange²²⁰, und es stellt sich auch für Deutschland die Frage, welche Konsequenzen aus der „Marks & Spencer“-Entscheidung und ganz allgemein aus dem Einfluss der EG-Grundfreiheiten auf die nationalen Organschaftsregeln zu ziehen sein werden²²¹. Ein grundlegender Unterschied zum britischen „group relief“ besteht darin, dass im Rahmen des deutschen Rechts von Seiten der Muttergesellschaft nicht allein die Verluste, sondern auch die Gewinne der Tochtergesellschaft übernommen und wie eigene versteuert werden. Insofern könnte man die Auffassung vertreten, es mangle schon generell an der objektiven Vergleichbarkeit von deutschen Muttergesellschaften mit inländischen gegenüber solchen mit ausländischen Tochtergesellschaften, da bei letzteren der deutsche Fiskus auf die Auslandseinkünfte nicht zugreifen kann²²².

Allerdings ist auch hier daran zu erinnern, dass zum einen die Möglichkeit einer Berufung auf das Territorialitätsprinzip nach „Bosal“ für den Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft beträchtlich reduziert erscheint²²³ und es zum anderen auch bei der DBA-Freistellung von Betriebsstätteinkünften möglicherweise zu einer Berücksichtigungspflicht von Verlusten kommt,

219 Zur gemeinschaftsrechtlich begründeten Kritik an der Neuregelung in Österreich z. B. *Stefaner/Weninger*, ÖStZ 2004, 406, 410; *dies.*, SWI 2004, 441 ff.; *dies.*, SWI 2005, 133 ff.

220 Zu den potentiellen Auswirkungen von „Marks & Spencer“ auf die nach dem Prinzip der „territorialité stricte“ ausgerichtete französische Körperschaftsteuer vgl. *Mbwa-Mboma*, Tax Notes International v. 5.5.2003, 457 ff.; siehe aber zur punktuellen Durchbrechung dieser strikten Territorialität durch das „régime du bénéfice consolidé“ *Scheunemann*, Grenzüberschreitende konsolidierte Konzernbesteuerung, Köln 2005, S. 277 ff. Zur Diskussion in Schweden und in den Niederlanden auch *Evans/Hodges/Kiekeleyd*, International Tax Review Juli/August 2003, 34, 35 f.; *Aliouara*, W.F.R. 2004/6565, 286 ff.; *Weber*, W.F.R. 2004/6591, 1251, 1265 ff. In den Niederlanden wird inzwischen erörtert, ob für die Körperschaftsteuer ab 2007 eine Ausdehnung der „fiscale eenheid“ über die Grenze oder ganz im Gegenteil eine Reduzierung schon des Besteuerungsumfanges für Inlandsgesellschaften auf reine Inlandseinkünfte nach französischem Modell erfolgen soll: Vgl. etwa *Cornelisse*, W.F.R. 2004/6591, 1249 f.; *Weber*, W.F.R. 2004/6592, 1297 ff.

221 Dieselbe Frage stellt sich in Slowenien: Erstaunlicherweise wird dort zum 1.1.2005 ein rein national wirkendes Organschaftskonzept eingeführt, mit dem man sehenden Auges in die EG-Rechtsproblematik hineinsteuert; vgl. dazu *Vorličková/Zorman*, IStR-Länderbericht 21/2004, 4 f.

222 In diesem Sinne *Thömmes*, in: Herzig (Fn. 70), S. 525, S. 532 f.

223 Aus diesem Grunde schließt etwa *Bellingwout*, W.F.R. 6548, 1593, 1602 f., Folgewirkungen einer EuGH-Entscheidung in Sachen „Marks & Spencer“ für die niederländische „fiscale eenheid“ nicht aus.

obwohl die damit „korrespondierenden“ Gewinne gerade nicht erfasst werden. Es erscheint daher nicht zwingend notwendig, ausländische Verluste nur dann im Inland zu berücksichtigen, wenn auch ein Zugriff auf die ausländischen Gewinne besteht, insbesondere wenn eine Nachversteuerung für spätere Gewinnsituationen vorgesehen ist²²⁴. Überdies hat der deutsche Gesetzgeber früher in § 3 AIG sogar einseitig für Anlaufverluste einer ausländischen Tochtergesellschaft die Bildung einer gewinnmindernden Rücklage bei der inländischen Muttergesellschaft vorgesehen, die bei späterer Gewinnerzielung gewinnerhöhend aufzulösen war²²⁵.

Noch etwas spezifischer auf die besondere Ausgestaltung der deutschen Organschaftsregeln zugeschnitten ist demgegenüber die Argumentation, eine objektive Vergleichbarkeit des grenzüberschreitenden mit dem rein innerstaatlichen Fall müsse deshalb ausscheiden, weil die Einkommenszurechnung bei der Muttergesellschaft nicht lediglich durch rechtliche Zurechnung erfolge, sondern durch tatsächliche Ergebnisabführung; diese finde ihre Grundlage wiederum in dem die (positive wie negative) Leistungsfähigkeit von der Organgesellschaft auf den Organträger verlagernden *Ergebnisabführungsvertrag*, der jedoch aus gesellschaftsrechtlichen Gründen nicht grenzüberschreitend abgeschlossen werden könne²²⁶. In der Tat setzt das deutsche Organschaftsrecht für die Einkommenszurechnung zwingend einen solchen zwischen Organgesellschaft und Organträger bestehenden (und zivilrechtlich wirksamen²²⁷) Vertrag voraus, so dass ein solcher dann grds. auch im grenzüberschreitenden Verhältnis bestehen müsste. Der Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrags mit einer *ausländischen Untergesellschaft* scheitert aber im Regelfall daran, dass kollisionsrechtlich das ausländische Gesellschaftsstatut zur Anwendung kommt und dem ausländischen Sachrecht das Instrument des Ergebnisabführungsvertrages fremd ist²²⁸. Mit anderen Worten: Die grenzüberschreitende Verlustverrechnung für steuerliche Zwecke wird an dieser Stelle durch außersteuerliche Normen blockiert, nämlich durch die Regeln des Internationalen Gesellschaftsrechts.

Man kann sich nun auf den Standpunkt stellen, die Wurzel des Übels stecke hier im jeweiligen *ausländischen* Recht und könne daher Deutschland nicht zugerechnet werden. Es darf jedoch dabei nicht übersehen werden, dass nach der EuGH-Rechtsprechung auch indirekte, versteckte und verschleierte Diskriminierungen verboten sind²²⁹. Diese können insbesondere da-

224 Siehe hierzu auch *Sass*, BB 1999, 447, 450 f.; *ders.*, StuW 1999, 164, 169; *ders.*, SWI 1999, 472, 478. Vgl. außerdem *Dörr*, Der Konzern 2004, 15, 18 f. mit Hinweis auf die für Betriebsstätten früher geltende Regelung des § 2a Abs. 3 EStG a. F.; dazu auch schon oben V.1.

225 Siehe *Dörr*, Der Konzern 2004, 15, 19 in Fn. 20.

226 So jüngst *Thiel*, DB 2004, 2603, 2605.

227 Vgl. z. B. BFH, Urt. v. 30. 7. 1997 – I R 7/97, BStBl. II 1998, 33.

228 Näher dazu *Scheuermann* (Fn. 220), S. 121 ff. m. w. N.

229 Zu Nachweisen vgl. *Cordewener* (Fn. 35), S. 144 ff., S. 229 ff.

durch entstehen, dass ein rechtlich neutral gefasstes Tatbestandsmerkmal einer nationalen Norm – und zwar insbesondere dann, wenn es im Ausland nicht (oder nur dort) erfüllt werden kann – im faktischen Ergebnis zu einer eindeutigen Benachteiligung des grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs führt. So kann ein Gemeinschaftsrechtsverstoß beispielsweise darin liegen, dass in einem bestimmten Tätigkeitsbereich (Markt-)Zulassungsvoraussetzungen aufgestellt werden, die ausländische Gesellschaften nicht erfüllen können²³⁰. Im steuerlichen Kontext lässt sich ein vergleichbarer Ansatz auch der „Royal Bank of Scotland“-Entscheidung entnehmen, in welcher der EuGH einen Verstoß gegen Art. 43, 48 EG darin sah, dass die zu einem *niedrigeren* Körperschaftsteuersatz führenden Rechtsform- und Emissionsanforderungen nach griechischem Gesellschaftsrecht ausschließlich von *inländischen* Aktiengesellschaften (speziell im Bankensektor) erfüllt werden konnten²³¹.

Vor diesem Hintergrund ist die jüngst im Schrifttum vertretene Auffassung, ein weiteres Festhalten am Merkmal des Ergebnisabführungsvertrags lasse eine von deutscher Seite verursachte Diskriminierung grenzüberschreitender Konzernbildungen im Organschaftsrecht fortbestehen²³², nur konsequent. Dies hat zugleich Folgen für den Umfang etwaiger gesetzlicher Reparaturmaßnahmen. So stehen zur Beseitigung eines diskriminierenden Zustandes im Prinzip zwei gegensätzliche Alternativen zur Verfügung²³³: Entweder wird die vorteilhafte Regelung auf alle Betroffenen ausgedehnt (d. h. hier: Einbeziehung von Auslandstochtergesellschaften), oder aber sie wird insgesamt zurückgenommen (d. h. hier: Abschaffung der §§ 14 ff. KStG auch für reine Inlandskonzerne). Sollte man sich für die erstgenannte Alternative einer sachlichen Öffnung der Organschaftsregeln entscheiden und auch „echte“ Auslandsverluste ausländischer Organgesellschaften einbeziehen wollen, ließe sich dies rechtstechnisch zunächst durch eine entsprechende Anpassung des § 14 Abs. 1 S. 1 KStG unter Verzicht auf die Inlandsansässigkeit der Organgesellschaft bewerkstelligen. Prima facie wäre damit dem grundfreiheitlichen Gleichbehandlungsgebot Genüge getan, doch würde durch das weiterhin geltende Kriterium des Ergebnisabführungsvertrags de facto die gleiche Diskriminierungswirkung erzielt. Das Instrument des Er-

230 Vgl. den Hinweis bei *Dautzenberg*, Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt, Lohmar/Köln 1997, S. 385 in Fn. 90.

231 EuGH, Urt. v. 29. 4. 1999, C-311/97, *Royal Bank of Scotland plc*, Slg. 1999, I-2651, 2672 ff. Tz. 23 ff. Vgl. außerdem zuvor im Bereich der Grunderwerbsteuer EuGH, Urt. v. 12. 4. 1994, C-1/93, *Halliburton Services BV*, Slg. 1994, I-1137, 1156 Tz. 15, 17.

232 Vgl. insbesondere *Scheunemann* (Fn. 220), S. 256, S. 268; ähnlich auch *Wichterich*, in: *Konezny/Züger* (Fn. 137), S. 181, S. 194 f. sowie zum bis Ende 2004 geltenden österreichischen Organschaftsrecht *Hirschler/Konezny/Urtz*, National report: *Austria, Cahiers de Droit Fiscal International* Vol. 89b (Fn. 2), 149, 170. Zurückhaltender im Ergebnis noch *Dautzenberg* (Fn. 230), S. 384 f.

233 Siehe auch *J. Hey*, *StuW* 2004, 193, 196.

gebnisabführungsvertrags, welches im steuerlichen Organschaftsrecht „geboren“ wurde und dort auch heute seine ganz überwiegende Praxisrelevanz entfaltet, ist daher *insgesamt* – d. h. auch für den reinen Inlandsfall – zu überdenken²³⁴.

b) „Horizontales“ Vergleichspaar: *Auslandstochter/Auslandsbetriebsstätte*

EG-rechtlich nicht unproblematisch ist aber auch der Fall, dass der deutsche Gesetzgeber sich für die andere der soeben angedeuteten Alternativen entscheiden und die Organschaft insgesamt abschaffen sollte. Über eine solche Reaktion wird in der Tat nicht nur im Vereinigten Königreich nachgedacht²³⁵, sondern sie wird auch bereits im deutschen Schrifttum diskutiert²³⁶; sie hätte überdies in Deutschland schon Vorbilder in den gesetzgeberischen Maßnahmen ab 2004 nach „Lankhorst-Hohorst“ zu § 8a KStG und „Bosal“ zu § 8b Abs. 5 KStG durch Erweiterung der jeweiligen Belastungen auf reine Inlandsverhältnisse.

Allerdings besteht im vorliegenden Kontext eine vielfach noch nicht erkannte Sonderproblematik, die sich auch durch völlige Abschaffung von britischem „group relief“ oder deutscher Organschaft nicht lösen lässt: Dies betrifft die sich möglicherweise aus der Niederlassungsfreiheit ergebende Verpflichtung der Mitgliedstaaten, die freie Auswahl zwischen den verschiedenen in Art. 43 Abs. 1 S. 2 EG genannten Sekundärniederlassungsformen – also Agenturen, Zweigniederlassungen (bzw. steuerlich: Betriebsstätten) und Tochtergesellschaften – nicht zu verzerren, also mit anderen Worten „Rechtsformneutralität“ zu gewährleisten. Diese Fragestellung war – wie einleitend bereits angedeutet – auch im ersten Instanzenzug in Sachen „Marks & Spencer“ von den UK Special Commissioners behandelt worden. Sie stellte sich dort vor dem Hintergrund, dass Verluste von Auslandsbetriebsstätten eines britischen Stammhauses wegen des vom Vereinigten Königreich allgemein gehandhabten Anrechnungssystems dort immer berücksichtigt werden, Verluste von Auslandstöchtern einer britischen Muttergesellschaft wegen der Inlandsbegrenzung des „group relief“ jedoch nicht.

Unter Heranziehung dieser „horizontalen“ Vergleichsbetrachtung von grenzüberschreitendem Konzern (inländische Mutter- mit ausländischer Tochtergesellschaft) einerseits und grenzüberschreitendem Einheitsunternehmen (inländisches Stammhaus mit ausländischer Betriebsstätte) anderer-

234 Siehe dazu bereits *Prinz*, FR 1999, 646, 648 ff. sowie jüngst auch *Watrin/Sievert/Stroh*m, FR 2004, 1, 10 f. und *Lüdicke/Rödel*, IStR 2004, 549, 550. Vgl. außerdem *Schön*, Editorial ZHR 2004, 629 ff.; *Herzig*, in diesem Band, Tz. IV.1.b, d.; *ders./Wagner*, DB 2005, 1, 5 f.

235 Vgl. etwa *Martin*, Tax Planning International – European Union Focus 11/2004, 19, 20; *Houlder*, Financial Times v. 6. 12. 2004, S. 1.

236 *Dörr*, IStR 2004, 265 ff.; *J. Hey*, StuW 2004, 193, 197; *Herzig/Wagner*, DB 2005, 1, 7 ff.

seits ließe sich auch für das deutsche KStG die Ansicht vertreten, dass die generelle Ausblendung der Verluste von Auslandstochtergesellschaften diese gegenüber Auslandsbetriebsstätten diskriminiere, deren Verluste schon nach bisheriger Rechtslage bei DBA-Anrechnungsmethode oder bei fehlendem DBA ggf. unilateral berücksichtigt werden könnten. Noch deutlicher würde die Bevorzugung der Auslandsbetriebsstätte, sollte sich nach einer entsprechenden Entscheidung des EuGH im „Ritter“-Fall tatsächlich die erwartete Konsequenz ergeben, dass auch unter der DBA-Freistellungsmethode ausländische Betriebsstättenverluste im Stammhausstaat zu berücksichtigen sind²³⁷.

Im Schrifttum wird verschiedentlich für eine solche durch Art. 43 EG gebotene *Gleichbehandlung von Konzern und Einheitsunternehmen* plädiert²³⁸, und auch der Richtlinien-Vorschlag der Kommission von 1990 zielte auf eine solche Gleichbehandlung²³⁹. Die bisherigen Ansätze in der EuGH-Judikatur zugunsten einer derartigen „Rechtsformneutralität“ sind allerdings noch nicht eindeutig und betreffen lediglich „inbound“-Fälle, in denen sich Regelungen des Quellenstaats auf dem Prüfstand befanden, so insbesondere in „avoir fiscal“ und – etwas deutlicher – in „Compagnie de Saint-Gobain“^{239a}. Die dortigen Ausführungen des Gerichtshofs lassen sich jedoch auch als obiter dicta werten, und deshalb wurde ihnen wohl auch von den UK Special Commissioners im „Marks & Spencer“-Fall keine eigenständige Bedeutung beigemessen. Die Frage nach der Rechtsformneutralität ist jedoch weiterhin virulent, wie insbesondere auch die gerade darauf gerichtete Vorlagefrage des BFH zum Betriebsstättensteuersatz in der anhängigen Rechtssache „CLT-UFA“²⁴⁰ zeigt.

Ob die Problematik trotz Fehlens einer entsprechenden Vorlagefrage im weiteren Verlauf des „Marks & Spencer“-Verfahrens zu Sprache kommen wird, ist derzeit noch nicht abzusehen^{240a}. Und selbst wenn man von der Existenz eines tatbestandlich auf Gleichbehandlung der verschiedenen Se-

237 Dazu oben V.1. Vgl. zum Problem auch Schön, IStR 2004, 289, 300.

238 Siehe allgemein z. B. Schön, EWS 2000, 281 ff.; Dautzenberg, EWS 2001, 270 ff.; J. Hey, StuW 2004, 193, 195. Speziell zu Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften etwa Tumpel, in: Pelka (Fn. 7), S. 321, S. 361 f.; Zoll (Fn. 158), S. 295 f. Kritisch hingegen Cordewener (Fn. 35), S. 831 ff.; zurückhaltend auch Herzig/Wagner, DB 2005, 1, 2.

239 Siehe den 1. Erwägungsgrund der Präambel des Richtlinienvorschlags (Fn. 16) sowie auch Rief, in: Gassner/Lechner (Fn. 16), S. 195, S. 196 mit Fn. 7.

239a Vgl. EuGH, *Kommission/Frankreich* (Fn. 64), 305 Tz. 22; *Compagnie de Saint-Gobain SA* (Fn. 166), 6197 f. Tz. 43 f.

240 BFH, Vorlagebeschl. v. 1. 4. 2003 – I R 31/01, DB 2003, 1418 ff. = Rs. C-253/03, *CLT-UFA S.A.*; eingehend dazu Schnitger, IStR 2004, 821 ff. und European Taxation 2004, 522 ff.

240a In der mündlichen Verhandlung vor dem Gerichtshof am 1. 2. 2005 wurde dieser Aspekt zumindest angesprochen. Vgl. Martin, Tax Planning International Review 2/2005, 3; Scheunemann, JStR-Länderbericht 5/2005, 1.

kundärniederlassungsformen gerichteten Diskriminierungsverbots ausgeht, wird noch näher zu klären sein, ob es in symmetrischer Weise auf „inbound“- wie auch auf „outbound“-Situationen anwendbar ist, ab welchem Beteiligungsumfang Tochtergesellschaften mit Betriebsstätten vergleichbar sind²⁴¹ und welche Rechtsfertigungsmöglichkeiten für eine etwaige Ungleichbehandlung zur Verfügung stehen²⁴².

VI. Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung bei der Gewerbesteuer?

Wie schon seit der „Eurowings“-Entscheidung²⁴³ des EuGH bekannt ist, unterliegt auch das deutsche GewStG den Vorgaben des EG-Rechts: Der Gesetzgeber ist zwar frei, sich für die Erhebung einer solchen Steuer zu entscheiden, muss sich bei der Ausübung dieser legislativen Kompetenz aber innerhalb des von den Grundfreiheiten vorgegebenen Rahmens bewegen²⁴⁴. Dies kann auch für Fragen der gewerbesteuerlichen Verlustberücksichtigung von Bedeutung sein. So ist das deutsche Gewerbesteuerrecht bereits insofern mittelbar von den potentiellen EG-Rechtsverstößen im Bereich der Organshaft nach §§ 14, 18 KStG betroffen, als § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG die Anwendbarkeit dieser Vorschriften nach der ab dem Erhebungszeitraum 2002 erfolgten vollständigen Anpassung der gewerbesteuerlichen an die körperschaftsteuerliche Organshaft voraussetzt²⁴⁵. Dies betrifft zunächst einmal die im Grundsatz in § 14 Abs. 1 KStG angelegte *Begrenzung der persönlichen Zugangsberechtigung* zu den Organschaftsvorteilen auf Gesellschaften mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland, die bislang lediglich hinsichtlich des Organträgers punktuell dadurch erweitert wird, dass vollständig im Ausland ansässige Gesellschaften schon bisher nach § 18 KStG sowie durch Verlegung der Geschäftsleitung ins Inland zugezogene Auslandsgesellschaft-

241 Hierzu wird im Schrifttum vertreten, solle der Umfang der Verlustberücksichtigung strikt von der Beteiligungsquote abhängen, so dass eine vollständige Verlustberücksichtigung nur bei 100 %igen Tochtergesellschaften erfolgen könnte, während ansonsten eine Berücksichtigung nur entsprechend der Beteiligungshöhe der Muttergesellschaft zulässig sein soll; vgl. dazu *Paetsch*, Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung im Europäischen Binnenmarkt, Lohmar/Köln 2004, S. 107 f. m. w. N.

242 Hingewiesen wird insofern vor allem auf Unterschiede im Bereich zivilrechtlicher Haftungsfragen: Vgl. *Schön*, EWS 2000, 281, 288 ff.; *ders.*, IStR 2004, 289, 300; *Wattel*, EC Tax Review 2003, 194, 197 f. Eingehend mit Differenzierungen jüngst auch *Scheunemann* (Fn. 220), S. 269 ff.

243 EuGH, *Eurowings Luftverkehrs AG* (Fn. 134); dazu *Cordewener* (Fn. 35), S. 692 ff.

244 Siehe insofern auch BFH, Urt. v. 18. 9. 2003 – X R 2/00, BStBl. II 2004, 17, 20 ff. m. Anm. *Keß*, FR 2004, 86 ff.

245 Vgl. *Micker*, DB 2003, 2734, 2738.

ten durch die ab 2001 geltende Änderung des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 KStG einbezogen werden können²⁴⁶.

Hiervon einmal abgesehen stellt sich jedoch ganz allgemein das besondere Problem, dass das Gewerbesteuerrecht bereits als solches auf einer *sehr engen sachlichen Inlandsbegrenzung* aufbaut: Steuergegenstand ist nach § 2 Abs. 1 S. 1 GewStG ein Gewerbebetrieb nur, „soweit er im Inland betrieben wird“, was nach § 2 Abs. 1 S. 3 EStG der Fall ist, „soweit für ihn im Inland ... eine Betriebsstätte unterhalten wird“. Diese Inlandsbegrenzung ist grundfreiheitlich unproblematisch, solange es beispielsweise nur darum geht, das Begehren EU-ausländischer Kapitalgesellschaften nach einer besonderen Berücksichtigung vorweggenommener (allerdings unstreitig in Zusammenhang mit der Inlandstätigkeit angefallener) Betriebsausgaben im Verlustvortragswege gemäß § 10a GewStG zu beurteilen: Völlig zu Recht hat das FG Köln²⁴⁷ bereits im September 1995 entschieden, dass sich auch für grenzüberschreitende Betätigungen auf der Grundlage des Diskriminierungsverbots der Niederlassungsfreiheit kein Anspruch auf einen entsprechenden Verlustvortrag ergeben kann, wenn eine solche Möglichkeit der Verlustberücksichtigung nach deutscher Rechtslage noch nicht einmal gebietsansässigen Unternehmern für ihre Inlandstätigkeit zur Verfügung steht. Für derartige Fälle von „inbound“ in Deutschland gewerblich tätigen gebietsfremden Unternehmern wird man darüber hinaus schon aufgrund der territorial ausgerichteten Grundstruktur des GewStG unter Beachtung des „Futura“-Urteils²⁴⁸ zu der Erkenntnis gelangen müssen, dass ein Import von Auslandskosten und -verlusten über den EG-rechtlichen Grundsatz der „Inländergleichbehandlung“ nicht zu erreichen ist.

Zu einem entsprechenden Ergebnis kommt man prinzipiell auch für die umgekehrte Situation der „outbound“-Betätigung eines inlandsansässigen Gewerbetreibenden über eine *Auslandsbetriebsstätte*: Die Nichtberücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste folgt hier im Grundsatz schon aus dem Territorialitätsprinzip des § 2 Abs. 1 GewStG, spätestens aber auch aus § 9 Nr. 3 S. 1 GewStG, wonach der „Teil des Gewerbeertrags eines inländischen Unternehmens, der auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfällt“, sowohl im Gewinn- wie auch im Verlustfall aus dem Gewerbeer-

246 Hierzu sowie zu den verbleibenden Fällen der persönlichen Inlandsbegrenzung bereits oben IV. 3. Siehe speziell zum dort angesprochenen Fall der ausländischen *Organgesellschaft* mit Inlandsbetriebsstätte aus gewerbesteuerlicher Sicht allgemein – allerdings ohne Berücksichtigung der EG-Grundfreiheiten – *Lenski/Steinberg*, GewStG, Kommentar, Loseblatt, § 2 Rz. 3023; Der Ausschluss dieser Konstellation ist bereits „vom Wesen der Gewerbesteuer her gesehen ... nicht verständlich“.

247 FG Köln, Urt. v. 20. 9. 1995 – 12 K 2559, rkr., EFG 1995, 1110, 1111; dazu auch *Cordewener* (Fn. 35), S. 844 f.

248 Siehe oben III. 1.

trag herauszukürzen ist²⁴⁹. Selbst wenn also die Ausklammerung dieser Betriebsstättenverluste von der deutschen Steuerbemessungsgrundlage durch die DBA-Freistellungsmethode für den Bereich des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts grundfreiheitswidrig²⁵⁰ und insofern der grundsätzliche Vorrang der DBA vor dem nationalen Gewerbesteuerrecht²⁵¹ unbeachtlich sein sollte, käme eine Verlustberücksichtigung schon nach *rein innerstaatlichen* Besteuerungsregeln nicht in Betracht. Unter den wenigen Vertretern im Schrifttum, die sich bisher überhaupt mit der Grundfreiheitsverträglichkeit dieser deutschen Rechtslage befasst haben, besteht daher auch prinzipiell Einigkeit darüber, dass eine solche territorial radizierte, an der Ertragskraft eines inländischen Objekts ausgerichtete und grundsätzlich jede einzelne Gewerbebetriebseinheit schedulenhaft erfassende Ausrichtung eines Steuersystems grundfreiheitskonform ist und die Einbeziehung Verlust leidender Auslandsbetriebsstätten nicht verlangt werden kann²⁵².

Insbesondere Schön²⁵³ hat jedoch im Schrifttum bereits darauf hingewiesen, dass die vorstehenden Ausführungen möglicherweise mit einem *Vorbehalt* zu versehen sind: Wenn nämlich der Gesetzgeber für bestimmte Fälle – wie insbesondere bei Kapitalgesellschaften nach § 2 Abs. 2 S. 1 GewStG – die Gesamttätigkeit eines Unternehmers explizit „stets und in vollem Umfang“ als *einheitlichen Gewerbebetrieb* betrachtet mit der Folge, dass landesintern positive wie negative Betriebsergebnisse in eine *Gesamtrechnung* eingehen²⁵⁴ und sich ausgleichen sowie ggf. sogar zu einem vortragsfähigen Gewerbeverlust (§ 10a GewStG) führen können, erscheint die Ausblendung von Auslandsverlusten nicht ohne weiteres einleuchtend und als „kohärente“ Maßnahme begründbar. Zumindest muss der Gesetzgeber sich auch an dieser Stelle entgegenhalten lassen, dass die vorübergehende Einbeziehung von Auslandsverlusten mit späterer Nachversteuerung im Gewinnfall ein die grenzüberschreitende Betätigung weniger beeinträchtigendes und stärker am Inlandsfall orientiertes Mittel ist²⁵⁵.

249 Vogel, in: ders./Lehner (Fn. 183), Art. 23 Rz. 47; Gosch, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Kommentar, Loseblatt, § 9 GewStG Rz. 220 m. w. N. Im Schrifttum wird § 9 Nr. 3 S. 1 GewStG insofern auch für deklaratorisch gehalten; vgl. Gosch, a. a. O., Rz. 212.

250 Dazu eingehend oben V. 1.

251 Siehe Gosch, in: Blümich (Fn. 249), § 9 GewStG Rz. 212; Lenski/Steinberg (Fn. 246), § 9 Nr. 3 Rz. 3.

252 Siehe in diesem Sinne Haarmann, in: Lüdicke (Hrsg.), Deutsches Steuerrecht im europäischen Rahmen, Köln 2004, S. 169, S. 170, S. 173; Schön, StbJb 2003/04, S. 27, S. 44; ders., IStR 2004, 289, 294.

253 Schön, IStR 2004, 289, 294. Zustimmung zuletzt Herzig/Wagner, DB 2005, 1, 3 in Fn. 25.

254 Siehe dazu und zum Unterschied insbesondere zur Besteuerung von natürlichen Personen Lenski/Steinberg (Fn. 246), § 2 Rz. 1800.

255 Dazu bereits oben V. 1.

Ansatzweise lassen sich dieselben Bedenken auch im Hinblick auf die Nichtberücksichtigung von Auslandsverlusten einer *ausländischen Tochtergesellschaft* erheben, da eine (inländische) Tochter im Falle der Organschaft nach § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG ausdrücklich „als Betriebsstätte des Organträgers“ gilt²⁵⁶. Zwar geht die Kommentarliteratur bislang davon aus, dass eine *Auslandstochter* wegen der nach nationalem Recht fehlenden Möglichkeit zur Einbeziehung schon in die körperschaftsteuerliche Organschaft von vornherein auch nicht unter § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG (und ebenso nicht unter die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 3 S. 1 GewStG) fallen könne²⁵⁷, doch würde die Feststellung eines EG-Rechtsverstößes der sachlichen Inlandsbegrenzung des § 14 Abs. 1 S. 1 KStG²⁵⁸ insofern auf die gewerbsteuerliche Rechtslage durchschlagen und zu einem Umdenken zwingen.

Letztlich kann daher nicht ausgeschlossen werden, dass die durch „Ritter“ und „Marks & Spencer“ ohnehin schon drohenden Einbrüche in das traditionelle Verständnis territorial abgegrenzter Besteuerungszugriffe speziell im Hinblick auf die grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung auch vor dem deutschen Gewerbesteuerrecht keinen Halt machen werden.

VII. Zusammenfassung und Ausblick

Die vorstehende Betrachtung ist im Hinblick auf die gemeinschaftsrechtlichen Fragen einer Verlustberücksichtigung in vielen Bereichen nur an der Oberfläche geblieben. Sie hat sich beispielsweise bei den „outbound“-Konstellationen nur eindimensional auf die anhand der anhängigen EuGH-Fälle aufgeworfenen Probleme konzentrieren können. Diese Probleme lassen sich selbstverständlich auch *mehrdimensional* kombinieren. Man stelle sich eine englische Muttergesellschaft vor mit einer verlustbehafteten deutschen Tochtergesellschaft, die ihrerseits wieder eine Verlust leidende Betriebsstätte in einem anderen EG-Mitgliedstaat hat: Muss nun nach „Ritter“ das deutsche Tochterergebnis zunächst ungeachtet der DBA-Freistellung um den Betriebsstättenverlust ergänzt werden, bevor dann der gesamte Tochterverlust wegen „Marks & Spencer“ in England zu berücksichtigen ist? Wird im Falle einer späteren Gewinnerzielung durch die Betriebsstätte ein umgekehrter „Kaskadeneffekt“ erforderlich, d. h. kommt es zunächst im Rahmen einer Nachversteuerung bei der deutschen Tochter zu einer Gewinnerhöhung, die dann auch wieder eine Nachversteuerung bei der englischen Mutter auslösen kann?

256 Zum Unterschied gegenüber der Einkommenszurechnung im Rahmen der körperschaftsteuerlichen Organschaft *Lenski/Steinberg* (Fn. 246), § 2 Rz. 3001 ff. mit zugleich kritischem Hinweis darauf, dass die BFH-Rechtsprechung hinter der im Gesetzeswortlaut angelegten „Filial-“ bzw. „Einheitsstheorie“ zurückbleibt.

257 *Lenski/Steinberg* (Fn. 246), § 2 Rz. 3023, § 9 Nr. 3 Rz. 8.

258 Siehe oben V. 4. a).

Aber auch im Hinblick auf die untersuchten nationalen Bestimmungen konnte an dieser Stelle nur die Spitze des Eisbergs beleuchtet werden. Eine Analyse der sich zusätzlich ergebenden Sonderprobleme in den Bereichen der erweiterten unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht sowie auch im Zusammenhang mit einem Ansässigkeitswechsel von natürlichen und – vor dem Hintergrund der jüngsten EG-rechtlichen Entwicklungen im Bereich des Gesellschaftsrechts – auch juristischen Personen²⁵⁹ hätte den Rahmen der vorliegenden Untersuchung gesprengt. Gerade in den letztgenannten Bereich spielen einige Spezialnormen hinein wie etwa die sehr umstrittene Norm des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG zur Einschränkung der Verlustberücksichtigung bei doppelansässigen Organträgern²⁶⁰ sowie in einem weiteren Sinne auch die in § 12 Abs. 3 S. 2 (i. V. m. § 15 Abs. 1) UmwStG zum Ausdruck kommende Inlandsbegrenzung des Transfers von Verlustvorträgen bei Verschmelzungen und Spaltungen sowie gleich gelagerten Vermögensübertragungen²⁶¹.

Zahlreiche weitere Bestimmungen des deutschen Ertragsteuerrechts können bei grenzüberschreitenden Situationen gerade im Verlustfall EG-rechtlich problematisch werden. So stellt sich etwa im Rahmen der Steueranrechnung nach § 34c Abs. 1 EStG die Frage, ob bei Erzielung inländischer Verluste die

259 Vgl. nur beispielhaft zum Schutz der Sitzverlegung durch EG-Primärrecht *Engert*, in: Eidenmüller (Fn. 90), § 8 Rz. 100 ff., 119; speziell zum „Umzug“ der SE *Schindler*, in: Kalss/Hügel (Fn. 12), Rz. III 231, 245.

260 Zu dieser durch das UntStfG v. 20. 12. 2001 mit Wirkung ab VZ 2001 eingeführten Norm wird in der Kommentarliteratur einhellig die Auffassung vertreten, es sei „noch nicht klar erkennbar, welche Fallgestaltungen hiermit konkret geregelt werden sollten“; vgl. nur *Olbing*, in: Streck (Hrsg.), KStG, Kommentar, 6. Aufl. 2003, § 14 Anm. 79. Ebenso *Lüdicke*, in: Herzig (Fn. 70), S. 436 ff., der im Ergebnis einen Grundfreiheitsverstoß konstatiert (S. 458 f.). Weitere Einzelheiten z. B. bei *Löwenstein/Maier*, IStR 2002, 185, 188 ff.; *Orth*, IStR 2002 – Beihefter zu Heft 9, S. 10 ff.; *Prinz/Simon*, Der Konzern 2003, 104 ff.; *Thömmes*, in: Herzig (Fn. 70), S. 525, S. 538 ff.

261 Die Regelung des § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG ist nicht die eigentliche Rechtsgrundlage für den Übergang des Verlustabzugsbetrags nach § 10d EStG (dieser vollzieht sich nach § 12 Abs. 3 S. 1 UmwStG durch Gesamtrechtsnachfolge), sondern stellt – wie § 8 Abs. 4 KStG – eine Sondernorm dar, die sogar auf Versagung der Übernahme eines Verlustabzugsvolumens gerichtet ist; vgl. zuletzt etwa FG Münster, Urt. v. 23. 4. 2004 – 9 K 6368/01 K (Rev. I R 56/04), EFG 2004, 1251 ff. m. Anm. *Herlinghaus*. Gerade die Existenz von § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG zeigt allerdings *e contrario*, dass für die gesetzlich überhaupt nur geregelten reinen Inlandsfälle (§ 1 Abs. 1 UmwStG i. V. m. § 1 UmwG) der Verlustübergang der Grundsatz und sein Ausschluss die Ausnahme ist. Für *grenzüberschreitende* Vergleichsvorgänge (Verschmelzung, Spaltung etc.) kommt der Verlustübergang demgegenüber nach nationalem Recht schon *von vornherein nicht* in Betracht. Anders ist die Rechtslage für grenzüberschreitende Umwandlungen in Österreich, wo es mit dem Ziel der Gleichbehandlung mit Inlandsfällen zum „Import“ echter Auslandsverluste kommt: Vgl. dazu *Mühlebner*, SWI 2003, 456 ff.; *Damböcke*, ÖStZ 2004, 274, 276; *Schindler*, in: Kalss/Hügel (Fn. 12), Rz. III 103.

in diesem Jahr nicht zur Anrechnung kommende Auslandssteuer nicht (über die bloße Abzugsmöglichkeit des § 34c Abs. 3 EStG hinaus) im Wege eines überperiodischen Anrechnungssystems berücksichtigt werden muss²⁶². Ebenso liegt auf dem Verbot der ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung nach § 50c EStG, welches als Spezialtatbestand zur Sicherung der „Einmalbesteuerung“ unter dem KSt-Anrechnungsverfahren nur für beschränkt Steuerpflichtige mit Inlandsbeteiligungen konzipiert war, ein EG-rechtlich bedenklicher Schatten²⁶³; diese Norm kann trotz ihrer Abschaffung im Zuge des StSenkG²⁶⁴ für Altfälle noch bis 2010 nachwirken²⁶⁵. Schließlich erscheint auch die in Teilbereichen unterschiedliche Behandlung von in- und ausländischen Kommanditbeteiligungen im Rahmen der Verlustverrechnungsbegrenzung nach § 15a EStG nicht zweifelsfrei²⁶⁶.

Auch wenn es in den vorgenannten Fallbeispielen nicht immer nur um eine „echte“ grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung geht, so ergibt sich doch gerade aus den bis zum jetzigen Zeitpunkt vorliegenden EuGH-Entscheidungen, dass auch die Sonderbehandlung inländischer Verluste nicht zu einer Diskriminierung grenzüberschreitender Aktivitäten führen darf²⁶⁷. Diese Rechtsprechungstendenzen mögen aus Sicht des deutschen Steuerrechtlers „destruktiv“ erscheinen. Sie sind jedoch notwendige Folge des Umstandes, dass der EuGH die mitgliedstaatlichen Regelungen durch die Brille des Gemeinschaftsrechts betrachtet: Er wendet nicht das nationale Recht an, sondern die binnenmarktbezogenen Grundfreiheiten. Insoweit ist er nicht Steuer-, sondern Wettbewerbsgericht²⁶⁸. Durch seine Kompromisslosigkeit eröffnet der EuGH aber auch die Möglichkeit zu konstruktivem

262 Vgl. den Ansatz bei *Schnitger*, IWB 11/2001 Fach 11 Gruppe 2 S. 469, S. 473 f. Zu dieser Problematik allgemein auch *Schuch* (Fn. 89), S. 162 ff.

263 Dazu bereits *Sorgenfrei*, IStR 1997, 705 ff., 737 ff. (insbes. 740 f.).

264 Gesetz v. 23. 10. 2000, BGBl. I 2000, 143 ff.

265 Vgl. unlängst *Krebs/Bödefeld*, BB 2004, 407, 408 ff.

266 Siehe etwa FG Düsseldorf, Urt. v. 3. 11. 2003 – 7 K 6498/99 (Rev. IV R 1/04), DStRE 2004, 460 ff.: Dort wird zwar im Grundsatz zutreffend festgestellt, dass § 15a EStG auf in- wie auch ausländische Beteiligungen gleichermaßen Anwendung findet. Die erweiterte Außenhaftung nach § 15a Abs. 1 S. 2, 3 EStG wird jedoch im Hinblick auf eine österreichische KG-Beteiligung allein deshalb abgelehnt, weil nur eine entsprechende Eintragung im österreichischen „Firmenbuch“ (= Handelsregister) und nicht im deutschen Handelsregister vorlag. Der Hinweis des FG, dies sei für das Streitjahr 1994 wegen des erst zum 1. 1. 1995 erfolgten EU-Beitritts Österreichs EG-rechtlich unproblematisch, ist zwar im Hinblick auf den EG-Vertrag richtig. Allerdings ist Österreich zum 1. 1. 1994 dem *Europäischen Wirtschaftsraum* beigetreten, und Art. 31 des EWR-Abkommens (BGBl. II 1993, 266 ff.) enthält eine dem Art. 43 EG (ex Art. 52 EGV) gleichartige Regelung über die Niederlassungsfreiheit; näher dazu *Cordewener*, FR 2005, 236, 238 ff. Zum potentiellen Grundfreiheitsverstoß im Verhältnis zu EG-Staaten (für 1994 und später) auch *Grützner*, UM 2004, 229, 231.

267 Siehe oben unter III.

268 *Mössner*, ASA, Bd. 72 (2004), 673, 690.

Neuaufbau, indem er nämlich durch das Aufbrechen verkrusteter nationaler Rechtsstrukturen die Mitgliedstaaten dazu zwingt, ihre vielfach bis zur Unkenntlich- und Unverständlichkeit zerfaserten Rechtsordnungen zu überdenken und (ggf. sogar im Wege des koordinierten Zusammenwirkens) *grundlegend neue Systemscheidungen* zu treffen.

Für den Bereich der „echten“ grenzüberschreitenden Verlustverrechnung ausländischer Betriebsstätten und Tochtergesellschaften könnte dies die Mitgliedstaaten dazu bewegen, mittelfristig einer entsprechenden *Harmonisierungsrichtlinie* der Kommission zuzustimmen, mit der sich dann auch Fragen der zwischenstaatlichen Verteilungsgerechtigkeit (z. B. hinsichtlich des für die „endgültige“ Verlustberücksichtigung zuständigen Staates), der Zulässigkeit einer parallelen Inanspruchnahme von direkter und indirekter Verlustberücksichtigung²⁶⁹ sowie auch der Bekämpfung missbräuchlichen Verhaltens auf Seiten der Steuerpflichtigen²⁷⁰ lösen ließen. Jedoch besitzt auch eine solche Richtlinie nur begrenzte Problemlösungskapazität, so dass auf Dauer wohl nur eine *einheitliche Bemessungsgrundlage* wirkliche „Binnenmarktverhältnisse“ herstellen kann²⁷¹.

Diskussion

zu den Referaten von Prof. Dr. Rainer Prokisch
und Dr. Axel Cordewener

Leitung
Werner Widmann

Prof. Dr. Wassermeyer

Herr Prokisch, Sie haben den Fall besprochen, dass ein unbeschränkt Steuerpflichtiger im Ausland positive und im Inland negative Einkünfte erzielt. Sie beanstanden, dass im Ausland kein Steuerguthaben vorgetragen werden könne und sehen darin sogar eine mögliche Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG. Muss nicht diese Frage an das Ausland gestellt werden? Ich will den

269 Zur Versagung der gleichzeitigen Berücksichtigung von Tochtergesellschaftsverlusten und Teilwertabschreibungen auf die Beteiligung als solche vgl. Art. 12 des Richtlinienvorschlages von 1990; dazu schon oben II. 1. Zu einer entsprechenden Regelung im Rahmen der neuen Gruppenbesteuerung in Österreich (§ 9 Abs. 7 öKStG n.F.) etwa Mayr, RdW 2004, 246, 247.

270 Vgl. dazu bereits die Untersuchung von Meiler, Der Missbrauch von Verlustvorträgen und seine Vermeidung in der Europäischen Union, Baden-Baden 1994.

271 In diesem Sinne jüngst auch Herzig/Wagner, DB 2005, 1, 9. Vgl. speziell zur Diskussion möglicher Auswirkungen der bisherigen Harmonisierungsvorschläge auf die deutsche Organschaft Schön, in: Herzig (Fn. 70), S. 612 ff.

Fall spiegelbildlich für das Inland bilden. Stellen wir uns eine Person vor, die nur im Ausland unbeschränkt steuerpflichtig ist und aus dem Inland positive Einkünfte erzielt. Das Welteinkommen dieser Person soll negativ sein. Darf Deutschland dann wirklich die positiven inländischen Einkünfte nach § 50a oder § 43 EStG besteuern oder setzen wir uns dem Vorwurf aus, das Existenzminimum zu besteuern?

Prof. Dr. Prokisch

In diesem speziellen Fall würde ich Ihnen völlig Recht geben, Herr *Wassermeyer*, es gibt aber auch Fälle, wo Anrechnungspotential aus anderen Gründen verloren geht bei den Verlusten. Also da müssen wir noch mal genau auf die Fälle schauen. Aber im Prinzip ist das richtig, ja.

Dr. Englisch

Ich wollte direkt an Herrn Prof. *Wassermeyer* anschließen und das aus europarechtlicher Perspektive beleuchten, was er jetzt aus der Sicht des Gleichheitssatzes, des nationalen, gesagt hat. Ich meine, wir haben ja in der Gilly-Entscheidung, die soweit ich das sehe noch nicht revidiert wurde, die klare Aussage, Besteuerungsdisparitäten sind hinzunehmen, Unterschiede im Steuerniveau zwischen den Mitgliedsstaaten sind hinzunehmen und die Frage, wie die Steuerhoheiten verteilt werden, ist ebenfalls europarechtlich neutral zu sehen. So, wenn ich jetzt sage, ich siedle die Gewinne zunächst mal im Betriebsstättenstaat an, der besteuert sie, dann ist dessen Steuerniveau eben das, was maßgeblich ist. Ich kann als Steuerpflichtiger nicht verlangen, dass es auf das im Inland maßgebliche Steuerniveau herabgeschraubt würde, was dann in der Tat das Nullsteuerniveau wäre, wenn ich im Inland übersteigende Verluste hätte. Und das Problem liegt dann in der Tat im Territorialitätsprinzip, das der EuGH in der Sache *Futura* für den Quellenstaat anerkannt hat. Der muss die Auslandsverluste nicht berücksichtigen, weil er völkerrechtlich an sich auch gehindert ist, entsprechende Gewinne zu berücksichtigen und so dass m. E. dem Quellenstaat keine Verantwortung zukommt das inländische Steuerniveau herzustellen, wenn das dann das Nullsteuerniveau wäre.

Prof. Dr. Werner Widmann

Ich darf nun wieder zur Diskussion über die beiden Vorträge diesen Nachmittag einladen. Als erster Herr Prof. Dr. *Tumpel* bitte.

Prof. Dr. Tumpel

Ich beziehe mich auf den Vortrag von Herrn Dr. *Cordewener*, dem ich in seiner Analyse nur beipflichten kann. Ich freue mich, dass 5 Jahre nachdem wir in Leipzig dieses Thema behandelt haben, nunmehr viele der Thesen, die ich dort vertreten habe, durch die Rechtsprechung des EuGH und die heutigen

Ausführungen ihre Bestätigung gefunden haben. Ich teile auch die Einschätzung von Herrn Dr. *Cordewener*, dass der EuGH durch seine Judikatur die Mitgliedsstaaten letztlich zwingen wird, Harmonisierungsmaßnahmen zu ergreifen, wollen diese nicht eine weitgehende Erosion des Steueraufkommens riskieren. Herrn Prof. *Prokisch* möchte ich eine Frage stellen. Sie haben gesagt, es könnte ausreichend sein, wenn der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft durch eine Berücksichtigung des Liquidationsverlustes die im Quellenstaat nicht berücksichtigten Verluste zum Abzug bringen lässt. Ich meine, dies ist bei Tochtergesellschaften ebenso wie bei Betriebsstättenverlusten problematisch, weil die Berücksichtigung gegenüber dem Inlandsfall erst verspätet erfolgen kann. Der EuGH führt uns in mehreren Urteilen z. B. in der Rechtssache Metallgesellschaft vor Augen, dass bloße Liquiditäts- oder Zinsnachteile ebenfalls ungerechtfertigte Beschränkungen darstellen können. Wie lässt sich diese Rechtsprechung mit Ihrem Konzept verbinden?

Prof. Dr. Prokisch

Das muss ich jetzt noch mal klarstellen. Ich sehe zwei verschiedene Fälle hier. In dem 1. Fall, wo die Personenidentität gewahrt ist, gehe ich davon aus, dass der Ansässigkeitsstaat verpflichtet ist, diese Verluste zu berücksichtigen. Aber nicht im Fall des Konzerns. Im Fall des Konzerns ist m. E. zunächst, und das hat Herr *Cordewener* ja auch angesprochen, die Frage, was jetzt der EuGH entscheiden wird in der Frage Marks & Spencer und dann ist die 2. Frage, was kann man politisch tun? Und ich muss sagen, man muss ja in diesem Fall auch sehen, dass es für kleinere Länder relativ unproblematisch ist, die Organschaft über die Grenze zuzulassen, aber ich denke, dass es für größere Länder ein sehr großes Problem wird, man wird sehr hohe Steuererluste erleiden. Und hier, und das hat Herr *Cordewener* klar angesprochen, wird ein großer Druck entstehen, eine politische Lösung zu finden auf europäischer Ebene und ich würde eine solche Lösung unterstützen, wo zumindest am Ende des Bestands eines Unternehmens einmal die Verluste berücksichtigt werden, wenn sie bisher im Staat der Tochtergesellschaft nicht besteuert wurden. Ich würde das dann eigentlich auch für eine Richtlinie oder für eine europäische Regelung als eine Möglichkeit ansehen.

Widmann

Das ist nach meiner Kenntnis ungefähr die Linie, die auch vom BMF versucht wird einzuhalten, aber ich finde bisher nicht gewährleistet, dass das alsbald funktionieren wird. Jetzt hat sich Herr Prof. *Scheffler* noch mal gemeldet.

Prof. Dr. Scheffler

Ich habe eine Frage zur grenzüberschreitenden Organschaft. Ich gehe einmal davon aus, dass es eine grenzüberschreitende Organschaft gibt, d. h., die Ge-

winne und Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft werden im Inland berücksichtigt. Weiterhin gehe ich davon aus, dass die Auslandstochter ihren Sitz in einem DBA-Staat hat und dass in diesem Abkommen die Freistellungsmethode vereinbart wurde. Zunächst frage ich, welche Auswirkungen die Organschaft unter diesen Rahmenbedingungen hat. Führt die Freistellungsmethode dazu, dass die Gewinne und Verluste der Auslandstochter in Deutschland doch nicht erfasst werden dürfen? Meine nächste Frage ist, ob es möglich ist, dass Auslandsverluste im Inland berücksichtigt werden, während Gewinne der Auslandstochter freizustellen sind. Ich kann mir nicht vorstellen, dass der deutsche Fiskus eine grenzüberschreitende Organschaft in der Form einführt, dass er bei den Auslandsgewinnen die Freistellungsmethode anwendet und gleichzeitig Verluste der Auslandstochter im Inland verrechnet. Aus meiner Sicht müsste die Einführung einer grenzüberschreitenden Organschaft mit einem Übergang von der Freistellungsmethode auf die Anrechnungsmethode verbunden sein. Damit läge insoweit eine Gleichbehandlung vor, als sowohl Auslandsgewinne als auch Auslandsverluste in die inländische Bemessungsgrundlage eingehen. Noch eine allerletzte Frage: Ist die grenzüberschreitende Organschaft eigentlich nur ein Zwischenschritt zu der von der EU-Kommission vorgeschlagenen einheitlichen und konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage?

Dr. Cordewener

Ja, ich glaube, wenn wir den Schritt zur Einbeziehung der Auslandstochter gehen, dass es da tatsächlich vor allem in Gewinnsituationen zu gewissen Konflikten zwischen den DBA-Regelungen und der Organschaft kommen kann, die man möglicherweise (wie etwa in Dänemark) durch die Umschaltung auf eine Anrechnungsmethode umgehen kann. Dass es nur ein Zwischenschritt, ein einseitig vom deutschen Staat dann vorgenommener Schritt zum Fernziel einer einheitlichen Bemessungsgrundlage sein kann – das kann man so sehen, das ist vielleicht ein kleiner Schritt. Die Verlusttrichtlinie würde ich als größeren, deutlichen Schritt in diese Richtung ansehen.

Ich möchte aber gerne an diesem Punkt hier – dehnen wir etwas über die Grenze aus oder schaffen wir es zu Hause ab – noch eine Problematik in die Diskussion einbringen, die bisher ganz wenig diskutiert wurde. Das ist eine Frage, die sich unter normalen Umständen schon stellt, d. h. wenn wir einfach nur die ausländische Betriebsstätte betrachten und die ausländische Tochtergesellschaft, ohne dass wir jetzt zwingend Organschaftsregelungen im Inland haben müssen: Nämlich, ob da nicht aufgrund der Grundfreiheiten auch schon ein eigenständiger europarechtlicher Druck zur Verlustberücksichtigung besteht. Wenn wir sowohl bei Anrechnungsmethode als auch bei Freistellungsmethode – nämlich möglicherweise nach dem „Ritter“-Urteil – mit wie auch ohne DBA die Auslandsverluste der Betriebsstätte nach Hause holen müssen und daneben die Tochtergesellschaft halten, stellt sich sogar bei Mitgliedstaaten, die zu Hause gar keine Organschaft haben oder

die sie dann zu Hause abschaffen möchten, die Frage: Was ist denn da mit den Tochtergesellschaften? Muss man da noch horizontal vergleichen?

Ich habe das vertikale Vergleichspaar Inlands- und Auslandstochter dargestellt, aber das horizontale Vergleichspaar hängt immer noch im Raume: Auslandsbetriebsstätte und Auslandstochtergesellschaft – also die Frage der Rechtsformneutralität. Das ist bisher in den EuGH-Entscheidungen nicht ganz so deutlich zum Ausdruck gekommen, aber es ist ja beim Gerichtshof noch ein Verfahren unterwegs zum Betriebsstättensteuersatz für die Inbound-Situation, Rs. C-253/03, *CLT-UFA S.A.* Da ist morgen die mündliche Verhandlung und dieser Fall wird uns möglicherweise einen Schritt weiter bringen. Es greift hier also noch eine zweite europarechtliche Zange auf das grenzüberschreitende Verlustverrechnungssystem, wo wir vielleicht sogar die Organschaftsfrage noch etwas zurückstellen und uns fragen müssen, ob wir nicht ohnehin europarechtlich dazu verpflichtet sind, eine Gleichstellung von Tochtergesellschaften im Ausland und Betriebsstätten im Ausland herbeizuführen. Natürlich muss man sich dann fragen, was sind die Vergleichskriterien? Die Richtlinie von 1990 sagt ja z. B.: Zumindest bei Kapitalbeteiligung ab 75 % und Mehrheit der Stimmrechte kann ich eine Tochtergesellschaft mit einer Betriebsstätte vergleichen. Da mögen auch andere Abgrenzungs- oder Differenzierungskriterien eine Rolle spielen. Aber das würde ich von meiner Seite noch gerne zur Diskussion stellen.

Widmann

So, meine Damen und Herren, damit ist jetzt die Zeit abgelaufen, die wir uns gestellt haben. Mir bleibt nur wieder, den Referenten des Nachmittags herzlich zu danken und auch Ihnen zu danken, dass Sie mitdiskutiert haben, dass Sie so lange dageblieben sind und dass Sie mir meine Aufgabe heute so leicht gemacht haben. Es war mir eine Ehre und ein Vergnügen. Und nun hat zu einem Schlusswort Herr Prof. Dr. *Schön* noch das Wort.

Prof. Dr. Schön

Vielen Dank. Ich vertrete nur für eine Minute Herrn Dr. *Kirchhof*, der als Vorsitzender der Gesellschaft heute leider nicht anwesend sein kann. Das Schlusswort wird kein Resümée. Es wird ein Dankwort in erster Linie an die Mitarbeiter des Verlages Dr. Otto Schmidt, die in der Geschäftsstelle hier vorbereitet haben. Ganz besonders können wir Frau *Verhoeven* danken, die nicht nur in den vergangenen Wochen, sondern auch noch mal in den letzten 2 Tagen vor Ort Außerordentliches geleistet hat. Wir danken den Referenten für die vorzügliche Vorbereitung. Wir danken Herrn *von Groll* und Herrn *Widmann* für die Tagungsleitung. Herr *von Groll*, für Sie beginnt jetzt die Arbeit als Herausgeber. Wir alle können sie Ihnen erleichtern, indem Sie die Ihnen zugesandten Wortbeiträge zügig und schnellstmöglichst ohne grundlegende inhaltliche Veränderungen wieder zurücksenden. Manchmal gibt es

Fälle, in denen man in der Diskussionslektüre gar nicht weiß, was eigentlich kritisiert worden ist, weil die Wortbeiträge in der Zwischenzeit schon völlig umgestellt worden sind. Damit darf ich Sie alle zu der Heimfahrt entlassen. Wir sehen uns wieder im September nächsten Jahres in Freiburg zum Thema „Besteuerung im Sozialstaat“. Vielen Dank.

Resümee

Prof. Rüdiger v. Groll,
Rechtsanwalt, Richter am Bundesfinanzhof a. D.

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| A. Vorbemerkung
B. Die Verlustberücksichtigung im geltenden Ertragsteuerrecht
I. Allgemeines
II. Die allgemeine gesetzliche Regelung im geltenden Einkommensteuerrecht
1. Die beiden Grundtatbestände
a) Verankerung in der Abgabenordnung
b) Der ertragsteuerrechtliche Verlustbegriff
c) Ausgrenzungen
d) Verlustverrechnung
aa) Zur Bedeutung unterschiedlicher Verlustarten
bb) Verlustausgleich
cc) Verlustabzug
e) Verlustentstehung | 2. Rechtscharakter der Regelung
3. Allgemeine Probleme
a) Die Zielsetzung
b) Das Zeitmoment
aa) Die Bedeutung des Periodizitätsprinzips
bb) Besteuerung des Lebens Einkommens ?
cc) Zeitnahe Besteuerung
4. Begrenzende Sonderregelungen
5. Verfassungsrechtliche Bezüge
6. Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung
III. Verlustberücksichtigung im Körperschaftsteuerrecht
IV. Verlustberücksichtigung im Gewerbesteuerrecht
C. Schlussbemerkung |
|--|--|

A. Vorbemerkung

Wohl keine der nunmehr fast 30 Tagungen der Gesellschaft hat so eindrucksvoll wie diese 29. im Verlauf der zwei Tage intensiver Befassung mit einem Thema alles „auf die Bühne“ gebracht, was das Steuerrecht bewegt, was es so aufreibend und ärgerlich, aber eben auch – in positivem Sinne – so überaus aufregend macht.

An der Abfolge der Referate mag verblüffen, dass, in scheinbarer Missachtung der Normhierarchie, das Verfassungsrecht erst im fünften Referat (durch *Heintzen*¹) ausführlicher behandelt wurde. Das mag bei manchem die Sehnsucht nach dem Verfassungsrecht beflügelt haben, hatte aber den Sinn, das konkrete „Rüstzeug“ für die verfassungsrechtliche Debatte unter dem gerade im Steuerrecht immer bedeutsamer werdenden Gesichtspunkt der Folgerichtigkeit und Systemgerechtigkeit vorab zu liefern. So nimmt es nicht wunder, dass gerade dieses Prüfungskriterium die Tagung von Anbeginn an² bis zum Schluss³ begleitet hat.

1 S. 163 ff.

2 S. *Kirchhof*, S. 1 u. 10.

3 *Prokisch*, S. 247 f.; *Cordewener*, S. 282 ff. u. 316.

B. Die Verlustberücksichtigung im geltenden deutschen Ertragsteuerrecht

I. Allgemeines

Überall dort, wo der Gesetzgeber fortlaufend (periodisch) Erträge besteuert, hat er sich vor die Notwendigkeit gestellt gesehen, auch den Misserfolg des steuerbaren Verhaltens zur Kenntnis zu nehmen:

- im Einkommensteuerrecht grundsätzlich in § 2 Abs. 3 EStG (dazu nachstehend unter II. 1. d) aa)) und § 10d EStG (s. unter B. II. 1. d) bb)) sowie in zahlreichen Sonderregelungen (hierzu unter B. II. 4.);
- im Körperschaftsteuerrecht in § 8 Abs. 4 und in § 8 b Abs. 3 b KStG (s. unter B. III.) und
- im Gewerbesteuerrecht in § 10 a GewStG (dazu nachstehend unter B. IV.).

Da dies jeweils in unterschiedlicher, nicht ohne weiteres aus sich selbst (d. h. aus der Eigentümlichkeit der jeweiligen Steuerart) heraus erklärbarer Weise und mit wechselnder, häufig im Gesetzestext nicht einmal angedeuteter und auch aus dem objektiven Gesetzesplan nicht bzw. nicht ohne weiteres ableitbarer Begründung⁴ getan hat, muss man sich, für das Steuerrecht ja durchaus nichts Ungewohntes, selbst auf die systematische Spurensuche begeben.

Diese hat für den gesamten Themenbereich in Übereinstimmung mit den einschlägigen Verweisungen in den beiden anderen Gesetzen (§§ 7 Abs. 1 und Abs. 2, 8 Abs. 1 Satz 1 KStG sowie §§ 2 Abs. 1 Satz 2, 6 und 7 Abs. 1 Satz 1 GewStG) im EStG zu beginnen: Das dort geltende Regelwerk muss bzw. sollte systemgerechterweise auch den Schlüssel zum Verständnis der Verlustbehandlung im Körperschaftsteuerrecht und im Gewerbesteuerrecht liefern. Demgemäß nahmen Darstellung und Erörterung der einkommensteuerrechtlichen Verlustberücksichtigung einen breiten Raum in den Referaten und Diskussionen ein.

⁴ Näher hierzu v. Groll, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Kommentar zum EStG, § 10d Rz. A 130 ff. sowie in: Freundesgabe für F. J. Haas, 1996, S. 150 ff.

II. Die allgemeine gesetzliche Regelung im geltenden Einkommensteuerrecht

Vor allem die ersten drei Referate (*Eckhoff*⁵, *Wendt*⁶ und *Kempermann*⁷) galten ausschließlich oder vornehmlich den einkommensteuerrechtlichen Verlustbestimmungen, den hierfür entwickelten Maßstäben, Erkenntnissen und Problemen der Rechtsanwendung in diesem Bereich sowie der in diesem Zusammenhang zu beobachtenden Wechselwirkung zwischen (Steuer-) Recht einerseits sowie Zivil- (Handels-) Recht und Wirtschaft andererseits. Doch auch die Diskussionen⁸ sowie die weiteren Referate⁹ nahmen ausdrücklich oder konkludent mit unterschiedlicher Gewichtung auf die einkommensteuerrechtlichen Vorgaben, d. h. letztlich vor allem auf das der dort getroffenen Grundregelung zu Grunde liegende gesetzgeberische Konzept Bezug. Als unerlässlich bestätigte sich also immer wieder die Rückbesinnung auf die systematische Basis des Tagungsthemas: auf die einkommensteuerrechtlichen Grundtatbestände.

1. Die beiden Grundtatbestände

a) Verankerung in der Abgabenordnung

Aus dem zuvor (unter B. I.) angesprochenen systematischen Zusammenhang zwischen EStG, KStG und GewStG einerseits und der prinzipiellen inneren Abhängigkeit all dieser Teilbereiche des besonderen Steuerschuldrechts vom allgemeinen Steuerschuldrecht der AO erwächst eine zwar durchweg (auch im Tagungsverlauf) unbeachtet gebliebene, doch gleichwohl für das Theoretische der vielschichtigen Probleme der Verlustberücksichtigung ebenso wie für deren praktische Lösung bedeutsame Hilfe: die Einsicht in die Grundstruktur aller einschlägigen Gesetzestatbestände, ausgehend von den §§ 3 Abs. 1, 38 AO (in subjektiver Hinsicht u. U. ergänzt durch § 43 AO) konkretisiert im Einkommensteuerrecht durch § 2 EStG und, hieran anknüpfend, im Körperschaftsteuerrecht und Gewerbesteuerrecht durch die in diesen Materien getroffenen weiteren Spezialregelungen (s. o. B. I.).

b) Der ertragsteuerrechtliche Verlustbegriff

Als eine der wichtigsten allgemeinen Erkenntnisse der Tagung erwies sich in deren Verlauf mehr und mehr die Notwendigkeit, die Erörterung letztlich auf den rein steuerrechtlichen Verlustbegriff zu konzentrieren, ohne dabei

5 S. 11 ff.

6 S. 41 ff.

7 S. 99 ff.

8 S. 81 ff., 148 ff., 204 ff. und 316 f.

9 *Heinrich*, S. 121 ff., *Heintzen*, S. 163 ff.; *Herzig*, S. 185 ff.; *Prokisch*, S. 229 ff. sowie *Cordewener*, S. 255 ff.

allerdings die hiermit zusammenhängenden außersteuerrechtlichen Phänomene, vor allem

- den zivilrechtlichen (handelsrechtlichen)¹⁰ und
- den wirtschaftlichen¹¹

Verlustbegriff aus den Augen zu verlieren, weil diese Gesichtspunkte durch die Maßgeblichkeit der steuerrechtlichen Tatbestandsverwirklichung (s. o. unter B. II. 1. a)) gleichsam „in die zweite Reihe“ verbannt werden. Sie erlangen Bedeutung für die Rechtsanwendung nur, soweit die einschlägigen Normen dies erfordern.

So wird sich z. B. erweisen (s. unter B. III.), dass die „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ für den gesamten Themenbereich, auch im Körperschaftsteuerrecht¹², de lege lata keine eigenständige Rolle mehr spielt¹³, was allerdings nicht bedeutet, dass Reformüberlegungen ökonomische Auswirkungen nicht mit in Betracht zu ziehen hätten (dazu unter C.).

Unabhängig hiervon hat der zivilrechtliche Verlustbegriff über die §§ 2 Abs. 2 i. V. m. den §§ 4 Abs. 1 und 5 bzw. 4 Abs. 3 EStG Einzug in das Steuerschuldverhältnis sowie über § 150 Abs. 4 AO i. V. m. den § 25 Abs. 3 EStG, §§ 56 und 60 EStDV in das Steuerrechtsverhältnis gehalten¹⁴.

Geprägt wird der einkommensteuerrechtliche (und damit zugleich ertragsteuerrechtliche – s. o. B. I.) Verlustbegriff von zwei Elementen:

- Er muss das Ergebnis einer Tatbestandsverwirklichung i. S. der §§ 3 Abs. 1, 38 AO, 2 Abs. 1 Satz 1 EStG sein – also der Erzielung von Einkünften;
- dieses Ergebnis muss gem. den Regeln der Einkünfteermittlung nach § 2 Abs. 2 EStG ein negatives sein – ein Überschuss von Erwerbsaufwendungen über Erwerbsbezüge¹⁵.

10 Hierzu näher: *Kempermann*, S. 100 ff. u. 119 f.; zur Bedeutung der Handelsbilanz: *Eckhoff*, S. 19 sowie in der Diskussion: *Sieker*, *Clemm* und *Eckhoff*, S. 81 ff.

11 Vgl. dazu: *Eckhoff*, S. 12 f. u. 17 f.; *Heinrich*, S. 143 f.; *Heintzen*, S. 175 f. u. 184; *Herzig*, S. 185 f.; unter dem Gesichtspunkt des „Steuerwettbewerbs“: *Prokisch*, S. 243 ff.; im Rahmen der Europarechtsproblematik: *Cordewener*, S. 261 ff.

12 Entgegen *Herzig*, S. 203, auch nicht zur Rechtfertigung für die Durchbrechung des Trennungsprinzips.

13 Generell hierzu: *Kruse/Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, Kommentar zur AO u. a., § 4 AO Rz. 320 ff.

14 Speziell hierzu: *Kempermann*, S. 103 f. mit dem Hinweis auf weitere Besonderheiten im Rahmen der Mitwirkungspflichten; allgemein zu diesem systematischen Verständnis: *Schick*, BB 1987, S. 133.

15 So *Eckhoff*, S. 15 u. 19; s. auch *Kirchhof*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, a. a. O. (Fn. 4), § 2 Rz. A 61; v. *Groll*, ebenda, § 10d Rz. A 20 u. A 23; *ders.*, in: *Lehner*, Verluste im internationalen Steuerrecht, 2004, S. 23, 24; *Tipke/Lang*, Steuerrecht¹⁷, 2002, § 9 Rz. 60; s. auch *Schmidt/Seeger*, EsK, 24. Aufl. 2005, N2 Rz. 10.

Was sich im Rahmen des § 2 EStG aus dem systematischen Zusammenhang von § 2 Abs. 3 Satz 1 EStG („Summe der Einkünfte“) mit § 2 Abs. 1 Satz 1 („Einkünfteerzielung“) und § 2 Abs. 2 EStG („Einkünfteermittlung“) herleitet, wird in § 10d EStG durch den Begriff „negative Einkünfte“ ausdrücklich als zutreffende Begriffsbestimmung bestätigt¹⁶.

c) Ausgrenzungen

Die wichtigste Konsequenz aus der Abhängigkeit des ertragsteuerlichen Verlustbegriffs von der Einkünfteerzielung ist die tatbestandsmäßige Ausgrenzung von positiven wie negativen Wertzugängen, die nicht als Ergebnis einer Einkünfteerzielung i. S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1–7 EStG zu werten sind, also vor allem Wertzugänge oder Wertabgänge, die aus Liebhaberei stammen¹⁷.

Letztlich unbeantwortet blieb die auch in diesem Zusammenhang schon interessierende Frage, ob Einkünfteerzielung rein objektiv zu verstehen oder auch und mit welcher Gewichtung subjektiv geprägt ist: *P. Kirchhof* hatte hierzu eingangs¹⁸ einerseits von der Erwerbsgerichtetheit – in Abgrenzung zur Gewinnerzielungsabsicht i. S. des § 15 Abs. 2 EStG bzw. des vom BFH in diesem Zusammenhang in st. Rspr. verwendeten Begriffs der Einkünfteerzielungsabsicht¹⁹ – gesprochen, andererseits, unter Berufung auf die Beispiele des „Zufallsgewinns“ an der Börse und des durch einen Betriebsunfall verursachten Erwerbsaufwands die These aufgestellt, das Steuerrecht definiere „die objektive Leistungsfähigkeit, nicht den Willen zur Leistung“. Dieser – wie gesagt im Verlauf der Tagung leider nicht weiter erörterten – Sichtweise ist Folgendes entgegenzuhalten:

16 S. auch *Heintzen*, S. 165; v. *Groll*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a. a. O. (Fn. 4) Rz. A 20 sowie in: Lehner, a. a. O. (Fn. 15), S. 24 – jew. m. w. N. A. M.: *Kirchhof*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a. a. O., Rz. B 69 insofern, als er in diesem Zusammenhang terminologische Unklarheiten konstatiert.

17 Hierzu vor allem: BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BFHE 141, 405 = BStBl. II 1984, 751, unter C. IV. 3. c) aa) (1); BFH v. 26.2.2004 – IV R 43/02, BFHE 205, 243 = BStBl. II 2004, 455. – Der in diesem Zusammenhang von *Kirchhof* (S. 5 f.) kreierte Begriff der „Verlustgrundlage“ erfasst m. E. die Thematik nur unzureichend und führt zu Missverständnissen, wie der Diskussionsbeitrag von *Roland* (S. 158 f.) zeigt; mit Recht dagegen: *Wendt*, S. 86; s. i. Ü. v. *Groll*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a. a. O. (Fn. 4), § 10d EStG Rz. A 20 u. 85 B 4 u. B.263; *ders.*, in: Lehner, a. a. O. (Fn. 15) S. 24.

18 S. 5 f.; ähnlich auch *Schmidt/Seeger*, EStG, a. a. O. (Fn. 15) § 2 Rz. 23.

19 Durchweg seit dem BFH-Beschluss. 25.6.1984, a. a. O. (Fn. 17), unter C. IV. 2. u. 3.; s. z.B. auch BFH v. 30.9.2003 – III R 5/00, BFHE 203, 289 = BStBl. II 2003, 947, unter II. 1. a) u. v. 21.7.2004 – X R 33/03, BFH/NV 2004, 1710, 1712, unter II. 1.–3.; s. auch *Eckhoff*, S. 20.

- Das von *P. Kirchhof* selbst betonte Merkmal der Erwerbsgerichtetheit²⁰ enthält – in Übereinstimmung mit dem Wortsinn des § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG („erzielt“) – ein finales Moment: D. h. steuerbar ist ein Verhalten (Tun, Dulden, Unterlassen) nur, wenn es auf Gewinnerzielung (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG) oder Überschusserzielung (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG) hin ausgerichtet und angelegt, also von einer entsprechenden inneren Tatsache geprägt ist, die mit Hilfe objektiver äußerer Hilfstatsachen erkennbar sein muss, um rechtlich relevant zu werden²¹. Ohne ein solches finales Element lässt sich Liebhaberei verlässlich nicht ausgrenzen und eine wichtige Fallgruppe für die Verlustberücksichtigung, nämlich die des vergeblichen Erwerbsaufwands (des negativen Ergebnisses eines auf Erfolg hin angelegten, aber nicht vom Erfolg gekrönten Verhaltens) systematisch nicht überzeugend den „negativen Einkünften“ zuordnen.
- Dass ein Zufallsgewinn (aus der Teilnahme an einem Glücksspiel)²² einkommensteuerrechtlich irrelevant ist, ein „Zufallsaufwand“ (z. B. aus den Folgen eines Betriebsunfalls²³) aber nicht, ist kein Widerspruch: Ersteres hat seine Ursache im Fehlen eines steuerbaren, finalen Verhaltens, letzteres beruht darauf, dass die Frage nach dem Anspruchsgrund anders zu beantworten ist als die nach der Anspruchshöhe²⁴, weil für die Einbeziehung die Bemessungsgrundlage auf der Seite der Wertabgänge (§§ 2 Abs. 2, 4 Abs. 4 und 9 EStG) ebenso wie für die Wertzugänge (§ 8 Abs. 1 EStG) das Veranlassungsprinzip gilt²⁵.

Die Grundsatzfrage, ob und inwieweit dem einkommensteuerrechtlichen Grundtatbestand ein subjektives Element innewohnt, vor allem *de lege ferenda* innewohnen soll, wird weiter diskutiert werden – ebenso wie die in diesem Zusammenhang noch weitaus heftiger umstrittene Frage nach der Bedeutung des Zeitmoments (dazu nachstehend unter B. II. 3. b)).

-
- 20 Von ihm selbst, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a. a. O. (Fn. 4) § 2 Rz. A 38 wird die „auf Erwerb gerichtete Tätigkeit“ als eine solche umschrieben, die „den objektiven Verhältnissen nach auf einen Vermögenszuwachs ausgerichtet“ ist.
 - 21 Näheres hierzu: v. Groll, in: Festschrift für K. Vogel, 2000, S. 687, 688 ff. m. w. N.; speziell zum systematischen Verständnis innerer Tatsachen: v. Groll, in: Hübschmann/Hep/Spitaler, Kommentar zur AO u. a., § 175 AO Rz. 287 ff.
 - 22 S. dazu und zur Abgrenzung: BFH v. 11.11.1993 – XI R 48/91, BFH/NV 1994, 622; Schmidt/Heinicke a. a. O. (Fn. 15), § 4 Rz. 151; Weber-Grellet, ebenda, § 22 Rz. 150 zum Stichwort „Spielgewinne“.
 - 23 Dazu näher: Heinicke, a. a. O. (Fn. 22) § 4 Rz. 520 „Verlust“ m. w. N.
 - 24 Zu dieser Differenzierung grundlegend: Tipke, StuW 1979, 193, 201 f.; ders., in: Die Steuerrechtsordnung, II, 2. Aufl., 2003, S. 767 ff.; v. Groll, in: Festschrift für K. Vogel (Fn. 21), S. 693.
 - 25 S. dazu: Schmidt/Heinicke, a. a. O. (Fn. 15) § 4 Rz. 19 ff., 27 ff. u. 142 ff.; Drenseck, ebenda, § 8 Rz. 2 f. u. § 9 Rz. 7 ff.

d) Verlustverrechnung

aa) Zur Bedeutung unterschiedlicher Verlustarten

In beiden Regelatbeständen der Verlustverrechnung, beim Verlustausgleich (dazu nachstehend unter bb)) wie beim Verlustabzug (nachstehend unter cc)), geht das EStG von der prinzipiellen Gleichwertigkeit aller sieben Einkunftsarten aus²⁶. Die hiergegen in der Diskussion erhobenen Einwände, die durchweg dem Unterschied zwischen Unternehmer- und Arbeitnehmerrisiko galten²⁷, können angesichts der in jeder Hinsicht eindeutigen gesetzlichen Regelungen nur auf die Rechtswirklichkeit bezogen oder als Denkansätze für Reformüberlegungen gewertet werden, wobei der ja durchaus aktuelle Hinweis auf das Risiko vergeblicher Erwerbsaufwendungen von Berufsanfängern²⁸ genügen sollte, um es bei der prinzipiellen, gewiss typisierenden Gleichwertigkeit auch der negativen Einkünfte zu belassen (s. i. Ü. auch nachstehend unter B. II. 5. sowie unter C.).

Letztlich weiterhin ungelöst ist das von *P. Kirchhof*²⁹ im Rahmen seines Eröffnungsreferats angesprochene Problem der aus dem Gesetz nicht ableitbaren, von Jahr zu Jahr antiquierter wirkenden Unterscheidung zwischen Ausbildungskosten und Fortbildungskosten – mit der Konsequenz, dass nur letztere zu Erwerbsverlusten führen können. Mit Recht hat *Eckhoff*³⁰ betont, dass die Lösung dieses Abgrenzungsproblems letztlich Sache des Gesetzgebers sein sollte.

Einen für die Verlustberücksichtigung bedeutsamen Unterschied erkannte *Eckhoff*³¹ in der Art der Einkünfteermittlung, und zwar in der Erfassung von Wertveränderungen im Betriebsvermögen bei den Gewinneinkünften i. S. des § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG, die bei den Überschusseinkünften i. S. des § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG unterbleibt. Relativiert wird diese Differenzierung allerdings durch den immer wieder zu wenig beachteten Umstand, dass der Gesetzgeber gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG die AfA-Vorschriften auch in die letztgenannte Art der Einkünfteermittlung einbezogen und damit m. E.

26 Hierzu: *Eckhoff*, S. 20; *Wendt*, S. 47 u. 85 f.; *Kempermann*, S. 112 – jew. m. w. N.; grundlegend: BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, 96; BFH v. 24.2.1999 – X R 171/96, BFHE 188, 69 = BStBl. II 1999, 450, unter B. VI.; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, a. a. O. (Fn. 24), S. 671 f.; v. *Groll*, in: *Lehner*, a. a. O. (Fn. 15) S. 23, 24.

27 S. v. *Beckerath*, S. 85; *Clemm*, S. 96 f.; *Birk*, S. 97.

28 *Eckhoff*, S. 86 f.; v. *Groll*, S. 87.

29 S. 4/5; zu den Einzelheiten: *Schmidt/Heimicke*, a. a. O. (Fn. 15) § 4 Rz. 485 u. 520 „Fortbildungskosten“; § 10 Rz. 122 ff. sowie *Schmidt/Drenseck*, ebenda, § 19 Rz. 60 „Ausbildungskosten“ (m. w. N. auch zur Reaktion der Verwaltung und der Gesetzgebung auf die neuere BFH-Rspr.).

30 S. 17.

31 S. 20 f.

notwendigerweise ein Einkünfteerzielungsvermögen geschaffen hat³². So erklärt sich auch das von *Eckhoff*³³ angesprochene, aber nicht weiter thematisierte Phänomen, dass bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Wertverluste – vor allem wegen lenkungsbedingter Einnahmемinderungen – durchaus steuerliche Relevanz erlangen³⁴.

Auch die Versuche, unter anderen Gesichtspunkten Qualitätsunterschiede in die Debatte zu werfen, haben sich – wieder einmal – letztlich, bezogen auf das geltende Recht, als wenig überzeugend erwiesen:

- War allerdings das Gegensatzpaar „aktive/passive“ Verluste schon im Versuchsstadium beim Gesetzgeber gescheitert³⁵,
- so birgt die Unterscheidung in „echte“ („gute“)/„unechte“ („böse“) Verluste doch anhaltend sehr viel mehr Zündstoff. Dass zeigte sich auch im Verlauf der Tagung immer wieder³⁶ und erfährt seine Dramatik vor allem aus der Inkonsequenz des Gesetzgebers, die steuerliche Bemessungsgrundlage aus außerfiskalischen Gründen auf der Stufe des § 2 Abs. 2 EStG zu mindern, die Folgerungen hieraus dann an anderer Stelle mit Sonderregelungen zu bekämpfen, gleichwohl aber die allgemeinen Regeln der Ermittlung der Einkommensteuerschuld hiervon völlig unberührt zu lassen (näher dazu unter B. II. 3. bis 5.)

Dieses widersprüchliche Verhalten des Gesetzgebers belastet auch den Umgang mit den Vorschriften der Verlustberücksichtigung.

bb) Verlustausgleich

Zu einer ersten, sog. internen (oder weniger präzise: horizontalen) Verlustverrechnung kann es nach dem geltenden Einkommensteuerrecht innerhalb eines Veranlagungszeitraums dann kommen, wenn sich eine Einkunftsart i. S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1–7 EStG aus mehreren Einkunftsquellen speist, von denen eine ein negatives Ergebnis ausweist³⁷.

Die nächste Kompensationsmöglichkeit innerhalb eines Veranlagungszeitraums, der sog. externe (vertikale) Verlustausgleich eröffnet sich auf der Stufe des § 2 Abs. 3 Satz 1 EStG, bei der Zusammenrechnung verschiedener Einkünfte³⁸.

32 Zu dieser noch immer umstrittenen Konsequenz näher: *Schmidt/Drenseck*, a. a. O. (Fn. 15) § 9 Rz. 178 ff. m. w. N. auch zur Gegenmeinung.

33 S. 21.

34 Hierzu: *Eckhoff*, S. 18; *Kempermann*, S. 105 f.

35 S. dazu näher: *Eckhoff*, S. 35 f.

36 S. *Eckhoff*, S. 13 f., 18 f. u. 38; *Wendt*, S. 56; *Kempermann*, S. 105 ff. jew. m. w. N.; in der Diskussion: *Clemm, Pelka, Kempermann*, S. 160 ff.

37 *Kirchhof*, S. 4; *Eckhoff*, S. 24 f.; *Wendt*, S. 46 f.; *Kempermann*, S. 109.

38 S. dazu die zu Fn. 37 Zitierten.

Relevant werden die beiden Verlustausgleichsvarianten vor allem bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten: Aus § 26 b EStG, bezogen auf § 2 EStG, folgt, dass der interne Verlustausgleich beim einzelnen Ehegatten, dem jeweiligen „Einkünfterzielern“, der externe dagegen bei den Ehegatten gemeinsam vorgenommen wird.

Besondere Probleme bereitet die innerperiodische Verlustverrechnung nicht mehr, nachdem § 2 Abs. 3 EStG inzwischen von den Unsinnigkeiten und Systemwidrigkeiten der Mindestbesteuerung befreit ist (dazu auch nachstehend unter cc) sowie unter 2.)³⁹.

cc) *Verlustabzug*

Referate und Diskussionen bestätigten einmal mehr, dass der Verlustabzug, die überperiodische Verlustkompensation, aus unterschiedlichen Gründen noch immer, obwohl auch hier inzwischen wieder „schlichter“ geworden, weitaus mehr Konfliktstoff bietet als die innerperiodischen Verrechnungsmöglichkeiten (s. o. unter bb)).

Die Verwirrung beginnt mit den „am Markt“ orientierten Zielsetzungen des Gesetzgebers, deren Studium allein schon *das* schlagende Argument für die Richtigkeit der objektiven Auslegungstheorie und deren überaus „entspannende“ Wirkung liefert⁴⁰.

Von wenigen Ausnahmen (in den Anfängen der Geschichte des Verlustabzugs) abgesehen, liefern die amtlichen Begründungen vornehmlich Irreführendes statt Erhellendes. Wohingegen der Rechtsanwender mit den Produkten der legislatorischen Aktivitäten, von den kurzatmigen Basteleien und dem hier (im Vergleich zum Verlustausgleich) noch chaotischerem Intermezzo der Mindestbesteuerung⁴¹ abgesehen, methodisch gerüstet und erprobt, durchaus „leben“ kann.

Um die wichtigsten, auch im Verlauf der Tagung immer wieder erörterten Probleme (s. dazu vor allem nachstehend unter B. II. 3.) verstehen, richtig zuordnen und gewichten zu können, empfiehlt es sich auch hier, sich zunächst einmal den materiellrechtlichen Kern der geltenden Regelung des Verlustabzugs in § 10d EStG vor Augen zu führen, der durch die beiden Tatbestandsvarianten des Verlustrücktrags (§ 10d Abs. 1 EStG) und des Verlustvortrags (§ 10d Abs. 2 EStG) sowie i. Ü. dadurch gekennzeichnet ist, dass

39 S. auch *Kirchhof*, S. 9; *Wendt*, S. 70 ff. u. 80 (Ziff. 13); *Kempermann*, S. 110; *Heintzen*, S. 177 ff.

40 S. zu dieser recht eindrucksvollen Kollektion phantasievoller Etikettierungsversuche: v. *Groll*, in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, a. a. O. (Fn. 4), § 10d Rz. A 130 ff sowie in: *Freundesgabe für F. J. Haas*, 1996, 149, 153 f.

41 S. auch hierzu die zuvor (Fn. 39) Zitierten.

- die materiellrechtlichen Voraussetzungen des § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG für den grundsätzlich (von der Wahlrechtsausübung gem. § 10d Abs. 1 Satz 4 und Satz 5 EStG abgesehen) vorrangigen Verlustrücktrag auf der Ebene des § 2 Abs. 3 EStG angesiedelt und erfüllt sind, sofern sich dort, bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte, ein Negativsaldo (ein Überschuss von Erwerbसाufwendungen über Erwerbseinnahmen) ergibt;
- hieran anknüpfend die Voraussetzungen für den (nachrangigen) Verlustvortrag nach § 10d Abs. 2 EStG gleichartige Verluste (negative Einkünfte i. S. des § 2 Abs. 1 und Abs. 2 EStG) betreffen, die durch Verlustrücktrag (Abs. 1) nicht ausgeglichen wurden, weil entweder vom Wahlrecht Gebrauch gemacht wurde oder das gesetzlich vorgesehene Rücktragsvolumen nicht ausreichte;
- die Rechtsfolge in beiden Fällen in einer Minderung der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage auf der Stufe des § 2 Abs. 4 EStG besteht, und zwar vorrangig vor den sonstigen dort zu berücksichtigenden Abzugsbeträgen und in zeitlicher Hinsicht: im Rücktragsfall in dem der Verlustentstehung unmittelbar vorausgegangenem Veranlagungszeitraum, im Vortragsfall in dem auf die Entstehung folgenden Veranlagungszeitraum bzw. in künftigen weiteren Veranlagungszeiträumen.

Alle Probleme, die der Verlustabzug im Rahmen des geltenden Ertragsteuerrechts, auch in verfassungsrechtlicher und grenzüberschreitender Hinsicht aufwirft, müssen dennotwendigerweise von diesem gesetzgeberischen Konzept aus angegangen werden. Für Reformüberlegungen gilt im Grunde nichts anderes – schon wegen der Beweislast: um den Nachweis führen zu können, dass das „Neue“ auch wirklich besser ist.

e) Verlustentstehung

Wir hilfreich solche Zustandsbeschreibung ist, wurde im Tagungsverlauf besonders deutlich am Beispiel der immer wieder aufgeworfenen Frage nach der Verlustentstehung⁴².

Aus dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit (s. o. unter 1. a)) folgt, dass ein Verlust jeweils zu dem Zeitpunkt entstanden ist, da das Zusammenrechnen von Erwerbseinnahmen und Erwerbसाufwendungen einen Negativbetrag ergibt. Das gilt für den Verlustausgleich (s. o. zu d), bb)) ebenso wie für die „negativen Einkünfte, die nicht ausgeglichen werden“ i. S. des § 10d EStG (vorstehend unter d) cc))⁴³. Dieser Zeitpunkt wird zwar kraft Gesetzes (§§ 2 Abs. 7, 25 Abs. 1 und 36 Abs. 1 EStG) auf das Ende des jeweiligen Veranlagungszeitraums gelegt. Dass dies indessen nur eine typisierende und rein

42 S. Clemm, S. 82; Eckhoff, S. 83; Heinrich, S. 122; Sieker, S. 155; Kempermann, S. 156.

43 v. Groll, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a. a. O. (Fn. 4) § 10d Rz. B 267.

technische Grundsatzregelung ist, zeigt sich z. B. immer dann, wenn das Gesetz den Rechtsanwender zur punktuellen Betrachtung zwingt: z. B. im Fall der §§ 16 Abs. 2 und 17 Abs. 2 EStG oder, wenn dies unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes notwendig wird⁴⁴.

Die Bilanz bzw. der Zeitpunkt der Bilanzerstellung ändern hieran, was nicht oft genug klargestellt werden kann, grundsätzlich nichts. Dies ergibt sich aus ihrer Stellung und Funktion im System des Steuerschuldrechts: Sie hat abzubilden, was sich (nach Ansicht des Bilanzerstellers) mit steuerlicher Relevanz ereignet hat und steht im Idealfall im Einklang mit dem Gesetz und dem wirklichen Geschehensablauf⁴⁵. Dass sie auf die Entstehung eines Steueranspruchs keinen konstitutiven Einfluss hat, wird deutlich, wenn die Bilanz verspätet oder gar nicht erstellt wird. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz gilt für innerhalb wie außerhalb der Bilanz ausgeübte Gestaltungsrechte (Wahlrechte), d. h. für das Gebrauchmachen der dem Steuerschuldner ausnahmsweise kraft Gesetzes verliehenen Befugnis, nachträglich auf die Höhe des entstandenen Steueranspruchs (die Rechtsfolgeseite des gesetzlichen Tatbestands) einzuwirken⁴⁶. All dies gilt natürlich gleichermaßen in dem Fall, dass die Wahlrechtsausübung Verluste (negative Einkünfte) betrifft, auch wenn die Konsequenzen hier besonders auffällig sind – bis hin zur abweichenden zeitlichen Zuordnung bestimmter Besteuerungsgrundlagen, ein Fall, der in § 10d Abs. 1 S. 4 und S. 5 EStG ausdrücklich geregelt ist⁴⁷. Durch diese systemwidrige Einwirkungsmöglichkeit auf die Höhe des kraft Gesetzes in einem bestimmten Veranlagungszeitraum (hier dem Rücktragsjahr) entstandenen Einkommensteueranspruch erwächst dem Steuerschuldner auch außerhalb der Lenkungsnormen zusätzliches Gestaltungspotential (zu diesem Fragenkreis näher unter B. II. 3. a), 4. und 5.).

2. Rechtscharakter der Regelung

Ungeachtet dessen, dass es sich der Gesetzgeber, den amtlichen Begründungen zufolge⁴⁸, zur festen Gewohnheit hat werden lassen, in § 10d EStG (im Rahmen der Mindestbesteuerungsregelung nach dem EStG 1999 bis 2003 sogar den § 2 Abs. 3 EStG⁴⁹) als Lenkungsnorm auszugeben und zu hand-

44 Näher hierzu: v. Groll, in: Lehner, a. a. O. (Fn. 15), S. 27 sowie in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, a. a. O. (Fn. 21), § 175 Rz. 385 – jew. m. w. N.

45 S. dazu: Loose, in: Tipke/Kruse, a. a. O. (Fn. 13), § 173 AO Rz. 13; v. Groll, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, a. a. O. (Fn. 21) Rz. 127 Vor §§ 172–177; § 173 Rz. 72; § 175 Rz. 284 f. sowie in: Festschrift für Kruse, 2001, S. 445, 451 – jew. m. w. N., auch zur Gegenmeinung.

46 Grundsätzlich hierzu: Kruse, Steuerrecht I, 1991, S. 127 ff. sowie in: Tipke/Kruse, a. a. O. (Fn. 13) § 38 AO Rz. 14 f. – jew. m. w. N.

47 Zu dessen Einwirkung auf den Steueranspruch: v. Groll, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a. a. O. (Fn. 4), § 10d Rz. A 76 sowie in: Lehner, a. a. O. (Fn. 15) S. 29.

48 S. dazu die Zitate Fn. 40.

49 S. dazu Wendt, S. 70 u. die dortigen N.

haben (s. dazu auch unter B. II. 3. a)), ist die im EStG getroffene Grundregelung der Verlustberücksichtigung nach ihrem normativen Gesetzessinn⁵⁰ dem in § 2 wie in § 10d EStG zum Ausdruck gebrachten Gesetzesplan als Steuergerechtigkeitsvorschrift zu werten⁵¹, die in gewissen, im Rahmen der Tagung immer wieder thematisierten Grenzen (s. dazu auch unter B. II. 4.) unter dem Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeit und Folgerichtigkeit (dazu näher unter B. II. 5.) für Gleichwertigkeit der positiven und negativen Ergebnisse ein und desselben steuerlich relevanten Verhaltens zu sorgen hat: Der überaus einfache, auch von *Eckhoff*⁵² aufgegriffene, jedem Laien ohne weiteres zu vermittelnde und schon deshalb bestechende Gerechtigkeitsgedanke, der dem periodenübergreifenden Verlustabzug zu Grunde liegt, wurde schon Mitte der zwanziger Jahre des vorigen Jahrhunderts aus Frankreich übernommen und lautet sinngemäß⁵³:

„Es ist ungerecht, wenn der Staat von den Gewinnen der günstigen Jahre profitiert, aber die Verluste der schlechten ignoriert.“

Dieser Satz eignet sich vortrefflich als Leitgedanke bei der von *P. Kirchhof* im Eingangsreferat⁵⁴ angemahnten Suche nach Orientierung in diesem Bereich des Steuerrechts – eine Erkenntnis, die im Verlauf der Tagung immer wieder neue Bestätigung erfahren sollte.

Die Fülle der Probleme, bei deren Behandlung dies zutage trat, lässt sich sachlich wie folgt untergliedern: in Probleme, die

- mit dem Verständnis und der Anwendung der Grundregelung zusammenhängen (dazu nachstehend unter 3.);
- durch die verschiedenen, den Verlustabzug ausschließenden oder begrenzenden Spezialregelungen ausgelöst werden (dazu unter 4.);
- das Verhältnis zum Verfassungsrecht betreffen (dazu unter 5.);
- sich im Fall grenzüberschreitender Tatbestandsverwirklichung ergeben (dazu unter 6.).

50 S. dazu *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, S. 316 ff. u. 350 ff.; *Kruse/Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, a. a. O. (Fn. 13) § 4 AO Rz. 344; *v. Groll*, in: *Freundesgabe für F. J. Haas*, a. a. O. (Fn. 4) S. 155 – jew. m. w. N.

51 So auch *Wendt*, S. 60 u. 71; *Schön*, S. 84; *Birk*, S. 87; *Herzig*, S. 186; *Prokisch*, S. 229 u. 247; s. i. Ü. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, a. a. O. (Fn. 24), S. 760 ff. u. 780; *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/1988, S. 188 ff.; *v. Groll*, a. a. O. (Fn. 50), S. 156; *ders.*, in: *Lehner*, a. a. O. (Fn. 15), S. 29 f. sowie in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, a. a. O. (Fn. 4) Rz. A 42 f. – jew. m. w. N.

52 S. 14 m. w. N.

53 S. Denkschrift über die Besteuerung nach dem dreijährigen Durchschnitt und die Abzugsfähigkeit des Verlustvortrags bei der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, RT-Drucks. IV Nr. 940 S. 8; hierzu auch *v. Groll*, in: *Freundesgabe für F. J. Haas*, a. a. O. (Fn. 4), S. 153 sowie in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, a. a. O. Rz. A 10.

54 S. 2.

3. Allgemeine Probleme

Nach Schwerpunkten geordnet, wirft die derzeit geltende Verlustberücksichtigungsregelung Verständnisprobleme in folgenden Punkten auf: hinsichtlich

- der Zielsetzung (dazu nachstehend unter a));
- des Zeitmoments (dazu unter b)) sowie
- der Zurechnung (dazu unter c)).

a) Die Zielsetzung

Die eigentlich klare Zielsetzung der geltenden Verlustberücksichtigungsregelung (s. o. unter 1. und 2.) wird – wie schon dargelegt – vom Gesetzgeber selbst immer wieder in Frage gestellt und zwar nicht nur durch die diversen Begründungen, mit denen er für seine häufigen Änderungen des Grundtatbestands zu werben sucht (dazu oben unter B.II.1. d)), sondern vor allem auch durch die unterschiedlichen Wirkungen, die er dadurch herbeiführt, dass er die Einkünfteermittlung fortwährend durch Wirtschaftslenkung unmittelbar und zudem mittelbar dadurch beeinflusst, dass sich die Adressaten solcher Gestaltung in der Rechtswirklichkeit ihrerseits zu weiteren Gestaltungen animiert sehen bzw. „Sehnsucht nach steuerlichen Verlusten“⁵⁵ entwickeln. Die ganze Misere des Steuerrechts wurde immer wieder deutlich, wenn in Referaten und Diskussionsbeiträgen das Bild des gesetzgeberischen Hin und Her, das „stop and go“ im Umgang mit der Materie, sich in der Metapher vom „Zauberlehrling“ verdichtete – z. B. wenn man an die jüngsten legislatorischen „Besen“-Aktionen erinnert wurde, die einmal, mit dem ersten Mindestbesteuerungsversuch, ohne nachvollziehbare Gedankenführung zu einer Regelung gerieten, die „niemand mehr verstand“⁵⁶, und sich anschließend, die vielfältig beförderten „Fluten“ der Verlustpotenziale beklagend⁵⁷, in die nunmehr geltende Mindestbesteuerungsregelung⁵⁸ flüchteten, der sich immerhin grammatikalische Verständlichkeit attestieren lässt⁵⁹. Der hierfür als Begründung dienende Hinweis auf die zu bewältigenden Verlustmengen⁶⁰ jedenfalls weist auf den auch anlässlich der Tagung immer wieder angesprochenen paradoxen Umstand hin, dass steuerliche Verluste vor allem mit kräftiger (außerhalb der gesetzlichen Grundregelung geleisteten) Hilfe des Gesetzgebers in der Rechtswirklichkeit zu einem bedeutsamen

55 *Kirchhof*, S. 8.

56 So *Kirchhof*, S. 9; s. dazu i.Ü. auch *Wendt*, S. 70 ff. u. 80 (Nr. 13); *Heintzen*, S. 168 f. und 177 f.; s. i. Ü.: *Raupach*, in: *Lehner*, a. a. O. (Fn. 15), S. 53 ff. m. w. N.

57 Dazu s. *Eckhoff*, S. 12; *Raupach*, a. a. O. (Fn. 56), S. 60 m. w. N.

58 Hierzu: *Wendt*, S. 74 ff.

59 *Kirchhof*, a. a. O. (Fn. 56).

60 BT-Drucks. 15/1518, S. 13.

Wirtschaftsfaktor⁶¹ und damit eben auch zum Gegenstand von Gestaltungsstrategien der Normadressaten geworden sind⁶² – eine Hypothek, die nicht nur auf dem geltenden Recht lastet, das in seinem Grundkonzept in der Verlustregelung, wie gesagt, mit Wirtschaftsförderung nichts zu tun hat, sondern auch auf den Problemlösungen im Bereich der inter- und supranationalen Verluste (dazu unter 6.) sowie auf allen echten Reformvorhaben.

Schon im Hinblick auf die Grundsätze des Vertrauensschutzes dürfte es kaum möglich sein, „von heute auf morgen“ eine systematisch einwandfreie, von Sonderregelungen (dazu unter B. II. 4.) gereinigte, allgemeine Verlustregelung einzuführen, zumal ja noch hinzukommt, dass sich diese schon von den Anfängen der einschlägigen deutschen Regelungsversuche an, auch als Haushaltsproblem dargestellt hat: So war es, wider alle rechtlichen Erkenntnisse, allein die Finanzlage des deutschen Reiches nach dem 1. Weltkrieg, die es bis zum Jahr 1929 verhinderte, dass⁶³ Verluste steuerlich überhaupt berücksichtigt werden konnten⁶⁴. Seither ist die fiskalische Seite jeglicher Verlustregelung nicht mehr aus dem Blickfeld geraten, wurde auch im Verlauf der Tagung immer wieder angesprochen⁶⁵ und wird bei keiner realitätsbezogenen Reformüberlegung unberücksichtigt bleiben dürfen (s. auch unter C.). Seinen szenischen Höhepunkt erreichte dieses Dilemma, als sich die Stimme des „De-facto-Gesetzgebers“ auf der Mainzer Bühne vernehmen ließ⁶⁶ und im Namen des „De-iure-Gesetzgebers“ (also Zaublerlehrling Nr. 1 im Namen des Zaublerlehrlings Nr. 2) beklagte, dass das Verfassungsrecht „als Bestrafung und Erziehungsmaßnahme des Gesetzgebers“ eingesetzt werde und (noch) mehr Handlungsspielraum für den Gesetzgeber (in beiderlei Gestalt) einforderte (speziell zur verfassungsrechtlichen Seite des Problems: nachstehend unter 5.).

b) Das Zeitmoment

Die Bedeutung des Faktors Zeit für die gesamte Thematik beschäftigt den „Verlustrechtler“ in mehrfacher Weise:

61 S. dazu: *Kirchhof*, S. 6 ff.; *Eckhoff*, S. 12 f.; *Wendt*, S. 86; *Heinrich*, S. 143 ff.; *Heintzen*, S. 184; *Herzig*, S. 185 f.; *Cordewener*, S. 260 f.

62 Ein Befund, der *Eckhoff* zu der treffenden Bemerkung veranlasste (S. 38), nicht die Verluste seien „unecht“ oder „böse“, sondern das Verhalten des Gesetzgebers sei es.

63 Nachdem sich das zuvor im wesentlich geltende System einer dreijährigen Durchschnittsbesteuerung als nicht mehr praktikabel erwiesen hatte; hierzu: *P. Kirchhof*, in: *Kirchhof/Söhn Mellinghoff*, a. a. O. (Fn. 4) § 2 Rz. A 396 ff.; v. *Groll*, ebenda, § 10d A 130.

64 S. dazu v. *Groll*, a. a. O. (Fn. 63) Rdnrn. A 131 f.

65 S. *Kirchhof*, S. 10; *Eckhoff*, S. 31 f.; *Wendt*, S. 60, 70 f. u. 77 f.; *Kempermann*, S. 116 ff.; *Heintzen*, S. 164 ff., 171 u. 184; *Herzig*, S. 185 f.; *Cordewener*, S. 289 u. 293 f.

66 S. 209.

- wegen der grundsätzlichen systematischen Bedeutung des periodenübergreifenden Elements der Verlustabzugsregelung für die Einkommensteuer in ihrer Eigenschaft als Veranlagungssteuer (dazu unter aa));
- wegen der damit zusammenhängenden Frage der zeitlichen Bemessung des Besteuerungsgegenstands „Einkommen“ (dazu unter bb)); sowie
- unter dem Gesichtspunkt einer im Interesse des Fiskus, womöglich auch des Steuerschuldners, anzustrebenden zeitnahen Besteuerung (dazu unter cc)).

aa) Die Bedeutung des Periodizitätsprinzips

Der Theorienstreit darüber, ob das Prinzip der Abschnittsbesteuerung ein materiales oder ein technisches Prinzip sei, war natürlich, angesichts der periodenübergreifenden Struktur der Verlustabzugsregelung (s. o. B. II. 1. d) bb)), allgegenwärtig. Die beiden Tage lieferten auch insoweit vielerlei lebendige Anschauung, z. B. mit dem Hinweis, § 10d EStG lasse besonders deutlich werden, dass wirtschaftlich zusammenhängende Einnahmen und Ausgaben zeitlich durchaus nicht untypischerweise auseinanderfallen⁶⁷, oder mit der Erinnerung daran, dass dem geltenden Einkommensteuerrecht in Gestalt der AfA-Regelung durchgehend, für alle Einkunfts- und Einkunftsermittlungsarten gleichermaßen (§§ 6 ff. i. V. m. den §§ 4 Abs. 1 und 5 bzw. 4 Abs. 3 Satz 3 oder 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG) ein weiteres periodenübergreifendes Moment innewohnt, das allerdings genauso wie im Fall des § 10d EStG, letztlich, über die Rechtsfolgenanordnung, in eine abschnittsweise Berücksichtigung mündet⁶⁸. Eine Erkenntnis, die noch um die Anmerkung zu ergänzen ist, dass solcherlei Rechtsfolgenanordnung, für sich allein gesehen, in der Regel rein technischer Natur und daher ungeeignet ist, den Charakter eines gesetzlichen Tatbestands zu bestimmen. Auch dies wird am Beispiel des § 10d EStG besonders deutlich: Der Verlustabzug auf der Stufe des § 2 Abs. 4 EStG signalisiert keinerlei inhaltliche Nähe zu dem ebenfalls dort (wenn auch nachrangig) angesiedelten Sonderausgaben oder außergewöhnlichen Belastungen⁶⁹. Zu einer Problemlösung kam es natürlich nicht – konnte es angesichts der zahlreichen Ausnahmen im geltenden Recht⁷⁰ auch nicht kommen, zumal die Rechtspraxis auf eine Entscheidung dieser Frage ohnedies nicht angewiesen, vielmehr genötigt ist, die Bedeutung des Zeitfaktors für die Rechtsanwendung von Fall zu Fall, je nach der unterschiedlichen Be-

67 *Wendt*, S. 53 f.; sehr anschaulich hierzu auch *Eckhoff* in der Diskussion S. 86.

Dazu *Wendt*, S. 54.

69 S. *Wendt*, S. 55; vgl. auch *Eckhoff*, S. 26 f. sowie den in der Diskussion angesprochenen Beispielfall (*Balke*, S. 88 f.); zu Reformüberlegungen: *Wendt*, S. 57 u. 89; generell zu alledem: v. *Groll*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a. a. O. (Fn. 4) Rz. A 22, 40 u. 232.

70 Auch in Gestalt der zahlreichen punktuellen Anknüpfungen: S. hierzu die Zitate zu Fn. 44.

deutung dieses Umstands für die einschlägige Gesetzesvorschrift, selbst herauszufinden.

bb) Besteuerung des Lebenseinkommens

Auch unter dem Gesichtspunkt des Besteuerungsgegenstands beschäftigte die Tagungsteilnehmer immer wieder⁷¹, und dies besonders intensiv und lebhaft. Einigkeit war, wie konnte es anders sein, auch hier nicht zu konstatieren; dies allerdings nur auf den ersten Blick: *P. Kirchhofs* Aufforderung⁷², „den Gedanken der Besteuerung des Lebenseinkommens“ zu „verabschieden“, bedurfte keiner Zustimmung und auch keines Widerspruchs, weil er dem geltenden Recht nicht zu Grunde liegt und ihn, wie ja der Mahner selbst⁷³ schon mutmaßte, „glücklicherweise niemand ernst nimmt“⁷⁴. Dies hat seine Ursache vor allem darin, dass das Totalitätsprinzip praktisch nicht zu verwirklichen ist, worauf auch schon gleich zu Anfang *Eckhoff*⁷⁵ zutreffend hingewiesen hatte. Andererseits wurde doch recht deutlich, dass die Parole von der „Besteuerung in der Zeit“⁷⁶, zwar konkretisierungsbedürftig, aber nicht konkretisierungsfähig – jede abstrakte Zeitraumbestimmung vielmehr willkürlich ist⁷⁷ und die Ausrichtung am Kalenderjahr (§§ 2 Abs. 7, 25 Abs. 1 Satz 1 und 36 Abs. 1 EStG) im Steuerrechts- und Steuerschuldverhältnis, ebenso wie im sonstigen Leben⁷⁸ auch, zwar ein allgemein akzeptiertes Gliederungs- und Abrechnungsschema liefert, aber für das Erfassen und Begreifen von Lebensvorgängen inhaltlich nichts hergibt, weil z. B.

- die Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners nicht am 31.12. eines Jahres endet und am 1.1. des nächsten Jahres neu beginnt⁷⁹,
- Investitionsentscheidungen typischerweise langfristige Entscheidungen sind⁸⁰ und
- Gleiches grundsätzlich für alle anderen für die Einkommensbesteuerung relevanten Vorgänge gesagt werden kann.

71 Siehe vor allem die Referate von *Eckhoff*, S. 28 ff.; *Wendt*, S. 47 f. und *Heinrich*, S. 137 ff.; ferner die Diskussionsbeiträge von *Eckhoff*, S. 86 sowie *Kirchhof*, *Wendt*, *Eckhoff*, *Seer*, *Söhn*, *Lehner*, *Schön* und *Birk*, S. 88 ff.

72 S. 88 ff.

73 *Kirchhof*, a. a. O. (Fn. 72).

74 Hiergegen erhob sich kein Einwand. Ähnlich äußerte sich, ebenfalls unwidersprochen, *Seer*, S. 91 f.

75 S. 32 f., unter Berufung auf *Drüen*, Periodengewinn und Totalgewinn, 1999.

76 *Kirchhof*, S. 88 f. u. 93; *Lehner*, S. 92.

77 So mit Recht *Eckhoff*, S. 86; *Wendt*, S. 69, sprach insoweit von Unmöglichkeit.

78 Das sich eben, wie auch *Kirchhof*, S. 93, betonte, „nicht in Jahre oder Veranlagungszeiträume parzellieren lässt“.

79 *S. Seer*, S. 91 f.

80 Was *Schön*, S. 84, zutreffend hervorhob.

Prinzipiell nichts anderes gilt z. B. auch für die Berufswahl oder für den Entschluss zur entgeltlichen Nutzungsüberlassung i. S. der §§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6, 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG, für die entsprechende Ausgestaltung des Steuer-schuldverhältnisses ebenso wie für die des Steuerrechtsverhältnisses (d. h. vor allem auch für Mitwirkungs- und Erklärungspflichten). Auch die Geltung allgemeiner Rechtsgrundsätze innerhalb einer Dauerrechtsbeziehung lässt sich im Zweifel nicht periodenbezogen begreifen.

Grundsätzlich geht es bei der Gewichtung des Zeitmoments im Einkommensteuerrecht zum einen, worauf *Wendt*⁸¹ sehr einleuchtend hinwies, vor allem um die Bestimmung des geeigneten Leistungsfähigkeitsindikators und zum andern darum, dem überperiodischen Denken⁸², das dem geltenden Einkommensteuerrecht auch innewohnt (s. o.), den rechten systematischen Platz zuzuweisen. Die Richtung hierfür gibt m. E. das in der Einkünfteerzielung enthaltene finale Moment (s. o. unter B.II.,1.c)) vor: Der inneren Ausrichtung einkommensteuerrechtlich relevanten Verhaltens Rechnung zu tragen, heißt eben nicht notwendigerweise zugleich auch, die objektive Maßgröße für die Berücksichtigung des Ergebnisses bei der Besteuerung, konkreter für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage in gleicher Weise zu bestimmen. Wie weiter oben (s. unter B.II.1.c)) schon dargelegt, ist es kein Widerspruch, steuerlich relevantes Verhalten final zu verstehen, seine quantifizierbaren Auswirkungen aber den Regeln der Kausalität zu unterwerfen. Es ist gleichermaßen lebensnah wie gerecht, einerseits, bei der Verantwortung der Frage, ob ein steuerbares Verhalten vorliegt, typisierend der Erkenntnis Rechnung zu tragen, das Einkünfteerzielung typischerweise auf Dauer angelegt ist, und, wenn ein solches Verhalten festgestellt werden kann, keinen prinzipiellen Unterschied daraus herzuleiten, dass ein und dasselbe Vorhaben in einem Fall ein (Berufs-) Leben lang dauert, im anderen Fall (z. B. krankheitshalber oder unfallbedingt) schon nach kurzer Zeit endet. Diese Erkenntnis hindert aber nicht daran, auch nicht unter dem Gesichtspunkt der Systemgerechtigkeit, die Bemessung des (positiven oder negativen) Ergebnisses eines solchen Verhaltens, ebenfalls typisierend, grundsätzlich (von sachbezogenen bzw. aus Gerechtigkeitserwägungen heraus gebotenen Ausnahmen abgesehen – s. o. zur periodenübergreifenden sowie zur punktuellen Sichtweise), im Interesse beiderseitiger Planungssicherheit, der allgemein üblichen zeitlichen Gliederung der Lebenssachverhalte entsprechend, im Jahresrhythmus der Besteuerung zu unterwerfen – und dies, wie gesagt, ohne, dass damit stets das „letzte Wort“ gesprochen wäre⁸³.

81 S. 90.

82 *Kirchhof*, S. 93.

83 So zutreffend *Schön*, S. 96.

cc) Zeitnahe Besteuerung

Mit einer an den zuvor (unter bb)) dargelegten Grundsätzen orientierten Festlegung des Besteuerungstatbestands und der hiermit verbundenen Eingliederung auch überperiodisch zu begreifender Sachverhaltskomplexe in bestimmte Veranlagungszeiträume ist schließlich auch dem mehrfach angesprochenen Interesse des Fiskus⁸⁴, aber auch des Steuerschuldners, an einer zeitnahen Erfassung positiver wie negativer Ergebnisse in adäquater Weise Genüge getan. Die Idee, hierbei nach Risiken zu differenzieren, etwa zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit⁸⁵ entspricht, wie die aktuellen Verhältnisse am Arbeitsmarkt veranschaulichen und wie auch an anderer Stelle (unter B.II.1.d) und e)) schon erörtert wurde, weder den Gegebenheiten noch der Systematik des geltenden Einkommensteuerrechts.

c) Die Zurechnung

Das die Grundregeln der §§ 3 Abs. 1, 38 AO auch die subjektive Seite des Steuertatbestands betreffen⁸⁶ und § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG keine abweichende Zurechnungsregel i. S. des § 43 Satz 1 AO zu entnehmen ist, sind Verluste (wie die anderen einkommensteuerrechtlichen Bemessungsgrundlagen i. S. des § 2 EStG auch) grundsätzlich⁸⁷ demjenigen zuzurechnen, der den Einkünfteerzielungstatbestand verwirklicht hat oder, anders gwendet: Die Berechtigung zum Abzug von Verlusten steht demjenigen zu, der sie erlitten hat⁸⁸. Hierin liegt der systematische, durch die Personenbezogenheit der Einkommensteuer teleologisch untermauerte Begründung für das Erfordernis der Personenidentität bei der Verlustberücksichtigung⁸⁹ sowie dem hieraus abgeleiteten Grundsatz der Unübertragbarkeit⁹⁰ und Unvererblichkeit⁹¹ des Verlustabzugs.

84 Nur dessen Anliegen an einer Verstetigung allerdings kam im Verlauf der Tagung zur Sprache, und zwar unter dem Gesichtspunkt der Verstetigung des Staatshaushalts – s. z.B. *Wendt*, S. 69, *Kirchhof*, S. 93, *Eckhoff*, S. 94.

85 So etwa *Clemm und Birk*, S. 69 f.

86 *S. Eckhoff*, S. 22 f.; v. *Groll*, *StuW* 1995, 326, 328 f. – jew. m. w. N.

87 Zur Ausnahmeregelung für zusammenveranlagte Ehegatten s. o. unter B.II.1.d, bb.

88 *S. Eckhoff*, S. 22 f. m. w. N., Fn. 38; s. auch *J. Lang*, a. a. O. (Fn. 51), S. 64; v. *Groll*, in: *Lehner*, a. a. O. (Fn. 15), S. 31 sowie in: *Kirchhoff/Söhn/Mellinghoff*, a. a. O. (Fn. 4) Rz. B 105 ff. – jew. ebenfalls m. w. N.; ausdrücklich ebenso: BFH v. 28.7.2004 – XI R 54/99, BFHE 207, 404 = BStBl. II 2005, 262 (unter B. III.).

89 *Eckhoff*, S. 23; *Wendt*, S. 66 f.; *Kempermann*, S. 107; zu diesem Erfordernis im Fall der Grenzüberschreitung: *Prokisch*, S. 248; s. i. Ü. hierzu: BFH a. a. O. (Fn. 88) sowie zunächst auch der I. Senat in seinem Anfrage-Beschluss v. 29.3.2000 – I R 76/99, BFHE 191, 353 = BStBl. II 2000, 622 (unter III.); ferner: auch v. *Groll*, in: *Lehner*, a. a. O. (Fn. 15) S. 31 f. sowie in: *Kirchhoff/Söhn/Mellinghoff*, a. a. O. (Fn. 4) Bd. Nr. A 82, B 105 u. 190 ff. – jew. m. w. N.

90 *Eckhoff*, S. 23 f. m. w. N. (Fn. 39); v. *Groll*, in: *Kirchhoff/Söhn/Mellinghoff*, a. a. O. (Fn. 4) Rz. B 170 ff., zugleich mit Hinweis auf die Ausnahmeregelungen.

Zu beiden Varianten der Rechtsnachfolge konstatierte *Heinrich* in seinem Referat⁹² angesichts der Gefahr der Überbesteuerung des Rechtsvorgängers bzw., im Fall des Vermögensübergangs unter Buchwertfortführung, des Rechtsnachfolgers, eine Regelungslücke⁹³, die jedoch nach geltendem Recht⁹⁴ im Wege richterlicher Rechtsfortbildung nicht zu schließen sei, weil das Gesetz insoweit nur „ansatzweise“ Regelungen ohne erkennbares systematisches Konzept enthalte⁹⁵. Unter solchen Voraussetzungen könne auch die Berufung auf die Verfassung nicht weiterhelfen,

- unter Berufung auf das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht – mangels dessen „Leistungsfähigkeit“⁹⁶,
- im Hinblick auf einen durch Art. 14 Abs. 1 GG geschützten Vermögenswert nicht, weil der sich bei genauerem Hinsehen⁹⁷ als Produkt eines Zirkelschlusses erweise: Die Behauptung, Verlustvorträge hätten zum Todeszeitpunkt des Steuerschuldners (noch) einen Wert, setze nämlich deren Verwertungsmöglichkeit durch den Erben im Wege der Rechtsnachfolge voraus⁹⁸.

Außer diesem sorgfältig begründeten Negativbefund zur Rechtsnachfolge im geltenden Einkommensteuerrecht⁹⁹ ergaben sich aus diesem Vortrag reichlich Anregungen für die verfassungsrechtliche Betrachtung (dazu näher unter B.II.5.) sowie auch für Reformüberlegungen.

91 *Eckhoff*, S. 23 f.; ebenso zunächst auch der I. Senat in dem zuvor (Fn. 89) zitierten Anfrage- Beschluss v. 29.3.2000 sowie nunmehr der XI. Senat im Vorlagebeschluss v. 28.7.2004, a. a. O. (Fn. 88); ferner *O. Strnad*, Zur Vererbung des Verlustabzugs (§ 10d EStG 1997), Diss., Jena, 1998, S. 42 u. 45 ff.; *ders.*, FR 2001, 1054; v. *Groll*, in: Lehner, a. a. O. (Fn. 15), S. 31 ff. sowie in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a. a. O. (Fn. 4) Rz. B 105, jew. m. w. N.

92 S. 121 ff.

93 S. 137 ff.

94 Zur Übertragung durch Rechtsgeschäfte in Übereinstimmung mit dem BFH-Urteil v. 17.7.1991 – I R 74–75/90, BFHE 165, 82 = BStBl. II 1991, 899 (unter 1.); s. auch BVerfG v. 26.3.1969–1 BvR 512/66, BVerfGE 25, 319, 313 f.; hinsichtlich der Vererbbarkeit in Übereinstimmung mit dem überwiegenden Teil der Lehre sowie dem Vorlagebeschluss des XI. Senats v. 28.7.2004 (Fn. 88), aber im Widerspruch zur bisherigen BFH-Rspr., insbesondere auch der neuerlichen des I. Senats im Urteil v. 16.5.2001 – I R 76/99, BFHE 195, 328 = BStBl. II 2002, 487, bestätigt im Beschluss v. 22.10.2003 – I ER-S – 1/03, BFH 203, 496 = BStBl II 2004, 4114.

95 S. 137; S. auch S. 148.

96 S. 139, im Anschluss an *Gassner/M. Lang*, ÖStZ 2000, 643, 644; ähnlich *Heintzen*, S. 174.

97 S. 143 ff.

98 S. 145.

99 Ausführlich hierzu sowie zum aktuellen Meinungsstand wie gesagt der Vorlagebeschluss des XI. Senats v. 28.7.2004, a. a. O. (Fn. 88); hiergegen, allerdings mehr aus ökonomischer Sicht, *Marx*, FR 2005, 617 – ebenfalls m. w. N.

4. Begrenzende Sonderregelungen

Neben der grundsätzlichen Frage der zeitlichen Begrenzung des Verlustabzugs in künftigen gesetzlichen Regelungen sowie in verfassungsrechtlichen Vorgaben hierfür (dazu unter 5.) erforderte die Darstellung der aktuellen Gesetzeslage auch einen Überblick über die zahlreichen, die Verlustberücksichtigung sachlich begrenzenden oder ausschließenden Sonderregelungen. Diese Übersicht ergab für das Einkommensteuerrecht (zum Körperschaftsteuerrecht s. unter B.III.; zum Gewerbesteuerrecht: s. unter B.IV.) kein einheitliches systematisches Konzept, wie vor allem der dankenswerte Versuch einer Typologie dieser Spezialvorschriften durch *Heintzen*¹⁰⁰ offenkundig machte: Zwar ließen sich immerhin fünf Merkmale finden, mit denen der Gesetzgeber bei seinen Beschränkungsaktionen zu operieren pflegt¹⁰¹. Auch dies änderte allerdings nichts an *P. Kirchhofs* Einschätzung speziell dieser „Teilrechtsunordnung“, dass nämlich die gesetzgeberische Zielsetzung „häufig im Dunkel der Entstehungsgeschichte bleibt“¹⁰², und nichts an der zusammenfassenden Beurteilung des Referenten, wonach diese Materie eher von gesetzgeberischer „Dezision“ als von systematischer Ordnung geprägt werde¹⁰³, folglich in der Regel auch verfassungsrechtlicher Prüfung nicht standhalte¹⁰⁴ (s. dazu i. Ü. nachstehend unter 5.).

Als charakteristisches Dilemma der rein innerstaatlich ausgerichteten „Anti-Verlust-Vorschriften“ (zur besonderen Problematik bei Auslandsbezogenheit: s. unter B.II.6.) erwies sich auch, durch andere Tagungsbeiträge bestätigt¹⁰⁵, der auch in anderem Zusammenhang immer wieder thematisierte Eindruck von einem Gesetzgeber, der krampfhaft bemüht ist, den Auswirkungen seiner Lenkungsfreudigkeit durch Verdikte zu begegnen, im Endeffekt also mit der einen Hand wieder zu nehmen, was er zuvor mit der anderen gegeben hatte, und hierbei, den Grundregeln der Tatbestandsmäßigkeit (einschließlich der hiermit zusammenhängenden Ausgrenzung der Liebhaberei – s. dazu unter B.II.1.a) bis c)) ebenso misstrauend, wie der generellen Regelung des § 42 AO¹⁰⁶, zur Einzelbekämpfung des Missbrauchs übergeht¹⁰⁷ und dabei die in mehrfacher Hinsicht, vor allem auch europa-

100 S. 167 ff.; s. auch *Kempermann*, S. 110 ff. u. 161 f.; *Heinrich*, S. 129 ff. u. 159 f.; *Clemm*, S. 160; *Pelka*, S. 160 f.

101 S. 169.

102 S. 6.

103 *Heintzen*, S. 171; s. auch S. 167.

104 S. 173 ff.

105 *Heintzen*, S. 166; s. auch *Wendt*, S. 65 f., 68 ff. u. 72; *Heinrich*, S. 159 f.; zum Sonderfall Vermietung und Verpachtung: *Eckhoff*, S. 17 f.

106 *Heintzen*, S. 166 u. 172 f. m. w. N.

107 Nunmehr flankiert durch die in § 42 Abs. 2 AO getroffene „Regieanweisung“ an den Rechtsanwender; zu den merkwürdigen Einzelheiten dieser Spezialität: *Klein/Brockmeyer*, AO⁸, § 42 Rz. 86 ff. m. w. N.; s. i. Ü. auch *Roland*, S. 158 f. ei-

rechtlich (s. dazu unter B.II.6.), bedeutsame Gefahr der überschießenden Tendenz durchaus nicht beachtet¹⁰⁸.

Die Spezialregelungen des UmwStG (§§ 4 Abs. 2 Satz 2, 12 Abs. 3 Satz 2 und 15 Abs. 4 schließlich wurde zwar verschiedentlich angesprochen¹⁰⁹, ausführlich erörtert aber wurde nur die spezielle Rechtsnachfolgeregelung des § 12 Abs. 3 UmwStG im Rahmen des Körperschaftsteuerrechts¹¹⁰ (s. unter B.III).

5. Verfassungsrechtliche Bezüge

Einen breiten Raum nahmen die Bemühungen ein, das Verfassungsrecht in die Erörterung der Probleme einzubinden. Die Referate boten reichlich Diskussionsstoff. Die Diskussionsteilnehmer reagierten entsprechend animiert.

Befestigt gingen aus den Erörterungen die Bedeutung des objektiven Nettoprinzip für die Verlustberücksichtigung sowie die prinzipielle Überzeugung von seiner verfassungsrechtlichen Verankerung hervor¹¹¹. Differenzierend verlief die Erörterung der exakten Herleitung: Die traditionelle Ansiedlung bei Art. 3 Abs. 1 GG mit der weiteren Folge, das objektive Nettoprinzip als Konkretisierung des dort beheimateten Leistungsfähigkeitsprinzips zu begreifen¹¹², wurde ergänzt durch einen freiheitsrechtlichen Ansatz¹¹³, der durch *Heinrich*¹¹⁴ mit der Forderung nach einem entscheidungsneutralen Steuersystem angereichert und von *Schön*¹¹⁵ als Zielvorgabe für den Gesetzgeber auf die erhellende und handliche Kurzformel gebracht wurde, die Regelung der Verlustkompensation müsse so gestaltet sein, dass „der Steuerpflichtige investiere, als ob es das Steuerrecht gar nicht gäbe“ (s. dazu auch unter C.).

Der Verfasser dieser Zeilen wurde an seinen verehrten Lehrer *Dürig* und dessen „Credo“ von der Präponderanz der Freiheit gegenüber der Gleich-

nerseits u. *Pelka*, S. 160 f. andererseits; speziell zum Körperschaftsteuerrecht: nachstehend unter B. III.

108 Hierzu *Heintzen*, S. 173, 180 f. u. 211 ff.; *Roland*, S. 212; *Wendt*, S. 212 f.; *Herzig*, S. 195 ff.; *Hey*, S. 218 f.; *Prokisch*, S. 234 ff.

109 *Wendt*, S. 67 f.; *Heinrich*, S. 126; in der Diskussion: *Stolterfoht/Heinrich*, S. 151 f.

110 *Herzig*, S. 198 ff.

111 S. vor allem *Eckhoff*, S. 31; *Wendt*, S. 49 ff. u. 78 f.; *Heintzen*, S. 173 ff.; zum Körperschaftsteuerrecht: *Herzig*, S. 186; in der Diskussion: *Schön*, S. 83 f.; *Kirchhof*, S. 88; *Clemm* und *Pelka*, S. 160 f.

112 *Eckhoff*, S. 31; *Wendt*, S. 42 ff.; *Heintzen*, S. 173 ff. – jew. m. w. N.

113 Beschworen eingangs durch *Kirchhof*, S. 2; vertieft und konkretisiert durch *Wendt*, S. 51 f. u. 61 ff. In der Diskussion zustimmend aufgegriffen durch *Schön*, S. 83 f. u. *Eckhoff*, S. 85

114 S. 145 ff.

115 S. 84.

heit¹¹⁶ erinnert, dass dieser nicht müde wurde, an immer neuen und noch einprägsameren Beispielen zu illustrieren, die sich nun nach fast 50 Jahren um ein weiteres überaus eindrucksvolles ergänzt sehen: Sowohl von der Wertigkeit der Grundrechte als auch von ihrer Einwirkungsmöglichkeit her gesehen, stellt sich ja die Frage der Belastungsgleichheit der Besteuerung erst, wenn der zu Grunde liegende Eingriff die Hürde des Art. 2 Abs. 1 GG einwandfrei genommen hat. Unter dem Aspekt der ökonomischen Handlungsfreiheit und der Vertragsfreiheit¹¹⁷ erscheint, unabhängig von der Auseinandersetzung um die unterschiedliche Aussagekraft des Art. 3 Abs. 1 GG einerseits und des ebenfalls ins Spiel gebrachten Art. 14 Abs. 1 GG andererseits¹¹⁸, das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (und mit ihm zusammen das objektive Nettoprinzip) beim Hauptfreiheitsrecht am besten „aufgehoben“.

Gleiches gilt auch im Verhältnis zu den anderen Einzelfreiheitsrechten, wie der Vereinigungsfreiheit (Art. 9 Abs. 1 GG)¹¹⁹ und der Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG)¹²⁰.

Als immer wirkungsvolleres Instrument des Grundrechtsschutzes im Steuerrecht bestätigte sich gerade auch hinsichtlich der Verlustberücksichtigung das verfassungsrechtliche Gebot der Systemgerechtigkeit und Folgerichtigkeit¹²¹ vor allem, wenn es nicht mehr ausschließlich gleichheitsrechtlich¹²², sondern, besonders anschaulich und überzeugend im Verlauf der Mainzer Tagung herausgearbeitet, zumindest *auch* als Element der Rechtsstaatlichkeit begriffen wird¹²³, der den drei Staatsgewalten „ihren Umgang mit Verlusten“¹²⁴ vorschreibt – genauso, wie dies vor nunmehr fast 80 Jahren schon für den deutschen Gesetzgeber zu erkennen gewesen wäre (s. o. unter B.II.2.).

Bei dieser Sicht der Dinge ist der Gesetzgeber mit jeder Art der Besteuerung von Einkünfteerzielung (s. o. unter B.I.) gehalten, positive und negative Ergebnisse ein und desselben, nach der Tatbestandsbeschreibung steuerbaren Verhaltens prinzipiell gleich zu behandeln, und zwar nicht in erster Linie Gleichheit, sondern der Gerechtigkeit wegen.

116 S. z.B. *Dürig*, in: Maunz/Dürig, GG (1. Aufl.) Art. 2 Abs. 1 Rz. 2 m. w. N.

117 Grundlegend auch hierzu *Dürig*, a. a. O. (Fn. 116) Rz. 11 m. w. N.

118 S. hierzu: *Wendt*, S. 61 u. 91 sowie *Heintzen*, S. 175 f. u. 205 f. sowie 211 f. – z. T. jew. m. w. N., einerseits, sowie *Lehner*, S. 204 f. andererseits; s. auch *Eckhoff*, S. 37 f. u. speziell für den Erbfall: *Stolterfoht*, S. 151 f.

119 Dazu *Wendt*, S. 64 f.

120 S. *Wendt*, S. 61 f.

121 S. *Eckhoff*, S. 38 f. m. w. N.; *Schön*, S. 206 f.; v. *Groll*, S. 207 f.

122 S. die Nachw. bei *Wendt*, S. 50.

123 S. vor allem *Heintzen*, S. 176 ff. u. *Prokisch*, S. 229 ff. u. 247 ff.; s. außerdem *Kirchhoff*, S. 1 u. 10; *Wendt*, S. 57, 71, 79 u. 86.

124 *Prokisch*, S. 245, allerdings hier als Ausdruck der Steuergerechtigkeit i. S. des Art. 3 Abs. 1 GG verstanden; s. i. Ü. auch *Birk*, S. 87.

Der Minimalforderung nach Verschonung des Existenzminimums von der Besteuerung¹²⁵ bedarf es dann im Bereich der Gesetzesgerechtigkeit nicht mehr. Sie behält dann Bedeutung wirklich nur noch für den Bereich der Einzelfallgerechtigkeit (§§ 163, 227 und 22 AO)¹²⁶.

6. Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung

Verlustberücksichtigung über die nationale Grenze hinweg war in allgemeiner Hinsicht Gegenstand des Referats von *Prokisch*¹²⁷ und speziell, im Hinblick auf das Gemeinschaftsrecht, des abschließenden Vortrags von *Cordewener*¹²⁸.

In beiden Fällen wurde die Schwierigkeit deutlich, zu einer wenigstens partiell einheitlichen Wertung zu gelangen, wenn Lebenssachverhalte zu beurteilen sind, die zwei (oder mehrere) mit (zumindest insoweit) unterschiedlichem Regelwerk ausgestattete Rechtskreise betreffen.

Besonders anschaulich stellte sich diese Problematik schon im Zuge der Erörterung des § 2a EStG dar, der nationalen Sonderregelung für Auslandsverluste, auf die beide Referenten ausführlich zu sprechen kamen, und zwar mit dem übereinstimmenden Ergebnis der Europarechtswidrigkeit dieser Norm¹²⁹.

*Prokisch*¹³⁰ bejahte darüber hinaus die Verfassungswidrigkeit der Vorschrift. Den Systembruch sah er vor allem darin, dass, im Widerspruch zu dem in § 2 Abs. 2 EStG konkretisierten objektiven Nettoprinzip (s. o. unter 5), hinsichtlich der positiven Auslandseinkünfte Einkünfte das Welteinkommenprinzip gilt, die negativen Auslandseinkünfte dagegen den Beschränkungen des § 2a EStG unterworfen sind.

Im Übrigen analysierte *Prokisch*¹³¹ eingehend die Hindernisse, die sich für die Verlustkompensation nach geltendem DBA-Recht bzw. in den Fällen ergeben, in denen kein Abkommen existiert, gegliedert nach der Art des Engagements – unter Wahrung der Personenidentität¹³² oder aber in Form einer Beteiligung an einem ausländischen Unternehmen. Durch diese Erörterung

125 S. dazu *Wendt*, S. 55 f. (Nachw.: Fn. 81); *Heintzen*, S. 170 (Nachw. Fn. 42 u. 43).

126 S. hierzu näher: v. *Groll*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, a. a. O. (Fn. 21) § 227 AO Rz. 132 u. 298 m. w. N.

127 S. 229 ff.

128 S. 255 ff.

129 *Prokisch*, S. 235 ff.; *Cordewener* S. 290 ff. – jew. m. w. N.; s. auch *Heintzen*, S. 169, 172 und 182; BFH v. 13.11.2002 – I R 13/02, BFHE 201,73 = BFH/NV 2003, 680 (EuGH: Rs. C-152/03).

130 S. 234 f. m. w. N., im Gegensatz zu *Schmidt/Heinicke*, a. a. O. (Fn. 15), § 2a Rz. 1 und der dort zit. Rspr.

131 S. 232 ff.

132 S. 232 ff.

sah sich der Referent schließlich zu der wahrhaft grenzüberschreitenden Fragestellung herausgefordert, ob „Steuergerechtigkeit“ nicht überhaupt *universal* zu begreifen sei: Zurückkehrend zu seiner eingangs erhobenen Forderung nach einer „fairen Behandlung des Steuerpflichtigen“ im Sinne der Steuergerechtigkeit¹³³ und unter erneuter Berufung auf die systematische Bedeutung der gesetzgeberischen Entscheidung für das Welteinkommensprinzip¹³⁴, skizzierte er seine Gedanken zur Entwicklung eines fairen Systems mit bedenkenswerten Konzepten für künftige Regelungen. Er verschwieг allerdings nicht die wenig ermutigende, aber überaus realistische Erkenntnis, dass es ohne materiellrechtliche Vereinheitlichung nicht gelingen könne¹³⁵ eine solche Art der Gerechtigkeit walten zu lassen¹³⁶.

Gerade diese letztgenannte Einsicht wurde äußerst anschaulich belegt im nachfolgenden und abschließenden Referat von *Cordewener*¹³⁷ durch den Widerspruch zwischen der komfortablen Serie gescheiterter Harmonisierungsversuche¹³⁸ und den in gleichem Maße wachsenden Aktivitäten des EuGH im Bereich der direkten Steuern, die nach Einschätzung des Referenten¹³⁹ die groteske Situation zur Folge hätten, dass die Kommission im „Windschatten“ der vom Gerichtshof betriebenen „negativen Integration“ bei ihren weiteren Harmonisierungsversuchen, unter Ausnutzung auch der in Kürze zu erwartenden EuGH-Entscheidungen zur „positiven Integration“, gezielt auf die solchen Judikaten üblicherweise nachfolgende Gesprächsbereitschaft der Mitgliedstaaten setze.

Außerdem vermittelte das Referat die allgemeine, für die nationale Rechtsanwendung bedeutsame Erkenntnis, dass systematisch folgerichtiges Steuerrecht im Lichte der EuGH-Rechtsprechung als kohärentes Steuerrecht weniger korrekturanfällig ist.

Nach einem ausführlichen Überblick über die bisherige EuGH-Judikatur zum Thema Verluste und EG-Grundfreiheiten¹⁴⁰ sowie einer eingehenden Darstellung der Auswirkungen der EG-Grundfreiheiten auf die Verlustberücksichtigung im Bereich der unbeschränkten¹⁴¹ wie auch der beschränkten¹⁴² Steuerpflicht gelangte *Cordewener* schließlich zu der Gesamtbewertung¹⁴³, dass die Rechtsprechungstendenz des EuGH, bezogen auf die

133 S. 229.

134 S. 247 m. w. N. Fn. 60

135 In diesem Fall der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage, S. 251 ff.

136 S. zum Problem der (Un-)Vergleichbarkeit verschiedener Rechtsordnungen im gemeinschaftsrechtlichen Zusammenhang: *Cordewener*, S. 287 f. m. w. N. Fn. 132.

137 S. 257 ff.

138 S. 257 ff.

139 S. 262.

140 S. 263 ff.

141 S. 270 ff.

142 S. 282 ff.

143 S. 315 f.

Sonderbehandlung inländischer Verluste und die darin liegende Diskriminierung ausländischer Aktivitäten, für den Steuerrechtler zwar „destruktiv“ erscheinen könne, doch darin auch eine positive Seite liege: Die kompromisslose Art, die den Gerichtshof nicht als „Steuer-, sonder als Wettbewerbsgericht“¹⁴⁴ qualifiziere, eröffne nämlich auch die Chance „zu konstruktivem Neuaufbau“ – eben dadurch, dass sie die Mitgliedstaaten dazu zwingt, ihre Rechtsordnungen zu überdenken und „grundlegend neue Systemscheidungen“ zu treffen – angefangen mit der Zustimmung zu einer Harmonisierungsrichtlinie der Kommission, betreffend die grenzüberschreitende Verlustverrechnung ausländischer Betriebsstätten bzw. Tochtergesellschaften, und endend mit der Herstellung wirklicher „Binnenmarktverhältnisse“ durch Schaffung einer einheitlichen Bemessungsgrundlage.

III. Verlustberücksichtigung im Körperschaftsteuerrecht

Außerhalb des Einkommensteuerrechts war es vor allem die Verlustberücksichtigung im Körperschaftsteuerrecht, die eingehend erörtert wurde¹⁴⁵.

Die grundlegende Behandlung dieses Teilbereich durch *Herzig*¹⁴⁶ konzentrierte sich nach Darlegung der wirtschaftlichen Bedeutung der Behandlung von Verlusten im Körperschaftsteuerrecht¹⁴⁷ und der Besonderheiten körperschaftsteuerrechtlicher Einkünfteermittlung¹⁴⁸ auf das Trennungsprinzip¹⁴⁹, seine Durchsetzung¹⁵⁰ und dann vor allem auf seine Durchbrechung im Fall

- der Organschaft (§§ 14 ff. KStG)¹⁵¹ sowie
- des Mantelkaufs (§ 8 Abs. 4 KStG)¹⁵².

Beide Regelungen verstand der Referent als Ausfluss einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, im Fall des Mantelkaufs erweitert um den Gesichtspunkt der Missbrauchsbekämpfung¹⁵³.

144 Speziell zum Phänomen „Steuerwettbewerb“ auch *Herzig* S. 191.

145 S. *Heinrich*, S. 127 f., *Herzig*, S. 158 ff., *Cordewener*, S. 299 ff., 304 ff. sowie die Diskussionsbeiträge S. 213 ff. und 318 f. mit Beiträgen der Referenten sowie von *Clemm*, *Reiß*, *Hey*, *Schäßler*, *Wassermeyer*, *Schön*, *Raupach* und *Novacek*.

146 S. 185 ff.

147 S. 185 f. mit eindrucksvollen statistischen Angaben.

148 S. 186 f.

149 S. 187 f.

150 S. 188 f.

151 S. 190 ff.

152 S. 194 ff.

153 S. 195; nach *Heinrich*, S. 127 f. – jew. m. w. N. zum Meinungsstreit – als der einzige Normzweck anzusehen.

Als besonders problematisch erwies sich hierbei hinsichtlich der Organshaft, vor allem der grenzüberschreitenden Organshaft, das Tatbestandsmerkmal des Gewinnabführungsvertrages (§ 14 Abs. 1 S. 1 KStG)¹⁵⁴ und im Fall des Mantelkaufs der systematische Widerspruch zwischen § 8 Abs. 4 KStG und § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG¹⁵⁵, für dessen Lösung der Referent¹⁵⁶ vorschlug, eine einheitliche Konzeption der Verlustminimierung zu entwickeln, die darin bestehen könne, die Regelung beide Fallgruppen auf ihren Kern, die Missbrauchsbekämpfung, zurückzuführen.

Hinsichtlich der Sonderregelung des § 8 b Abs. 3 KStG gelangte der Referent¹⁵⁷ zu dem Ergebnis¹⁵⁸, dass diese Regelung der Einschränkung bedürfe, damit sie nicht, statt nur die Doppelberücksichtigung von Verlusten zu verhindern, zur vollständigen Nichtberücksichtigung von Verlusten im Körperschaftsteuerrecht führe.

IV. Verlustberücksichtigung im Gewerbesteuerrecht

Nur relativ kurz gestreift wurde die Verlustberücksichtigung im Gewerbesteuerrecht (§ 10 a GewStG), zum einen unter dem Gesichtspunkt der Rechtsnachfolge¹⁵⁹, zum anderen, ausführlicher, unter dem der europarechtlichen Bedeutung im Fall der Grenzüberschreitung¹⁶⁰.

C. Schlussbemerkung

Als der Vorhang der Mainzer Bühne fiel, waren zwar nicht alle, aber doch viele Fragen weiterhin offen. Indessen: Man schaute keineswegs betroffen, sondern recht animiert in die allerdings keinesfalls rosige steuerrechtliche Zukunft. Diese erscheint im Hinblick auf die Verlustberücksichtigung, aber auch mit Bedeutung für das gesamte Ertragsteuerrecht, vorrangig geprägt von zwei Notwendigkeiten:

- weitgehende Beseitigung der Lenkungsnormen (nicht nur im Hinblick auf die Systematik, sondern auch auf die Haushaltslage);
- Klärung des Verhältnisses einfachgesetzlicher Regelungen im Verhältnis zum Verfassungsrecht einerseits und zum Gemeinschaftsrecht andererseits.

154 S. dazu *Herzig*, S. 191 ff. und S. 203 mit der Forderung nach einer modernen Gruppenbesteuerung; s. auch *Prokisch* S. 249 f. mit dem Vorschlag einer künftigen Regelung nach dem Territorialprinzip.

155 *Herzig*, S. 198 ff.

156 S. 200.

157 S. 201 ff.

158 S. 203.

159 *Heinrich*, S. 125.

160 *Cordewener*, S. 310 ff.

Was die Orientierung¹⁶¹ bei diesem Beginnen angeht, so hat die Mainzer Tagung in eindrucksvoller Weise zwei verlässliche Grunderkenntnisse bekräftigt und argumentativ angereichert:

- Das objektive Nettoprinzip wurde weiter konkretisiert durch den Gedanken der Symmetrie zwischen positiven und negativen Einkünften, verankert nicht mehr nur im Gleichheitsgrundsatz, sondern vorrangig im Rechtsstaatsprinzip (Stichwort: „fairer Umgang mit dem Steuerschuldner“) und im Hauptfreiheitsrecht (im Sinne der Gewährleistung ökonomischer und privatrechtlicher Handlungsfreiheit), damit der Betroffene agieren kann, „als wenn es das Steuerrecht nicht gäbe“.
- Das verfassungsrechtliche Gebot der Folgerichtigkeit und Systemgerechtigkeit bestätigte sich ebenfalls als verankert nicht mehr nur allein im Gleichheitssatz, sondern auch, wenn nicht gar hauptsächlich, in Art. 20 Abs. 3 GG, ergänzt, was Auslandssachverhalte angeht, um das Gebot der Zweckmäßigkeit zur Vermeidung von Korrekturen durch den EuGH. Dass diesem von der praktischen Vernunft diktierten Gedanken kein juristisches Argument zur Seite steht, liegt an der „unjuristischen“ Art des Judizierens, die sich der Gerichtshof mehr und mehr angewöhnt hat, vor allem an der unbekümmert praktizierten „Methode“, Unvergleichbares (nämlich die unterschiedlichen Rechtssysteme der Mitgliedstaaten) partiell, von Fall zu Fall, doch zu vergleichen – Vor dieselbe Schwierigkeit sieht man sich übrigens, wie die Tagung ebenfalls bestätigte, gestellt, sofern man Inspiration mit Hilfe der Rechtsvergleichung sucht.

Zumindest eine weitere wichtige Erkenntnis hat die Tagung, für den Verfasser jedenfalls, noch in methodischer Hinsicht gebracht: Wenn es richtig ist, dass dem Gesetzgeber von Verfassungen wegen Gestaltungsfreiheit bis zur Grenze (nicht mehr der Willkür, sondern) der Systemwidrigkeit zugestanden ist, dann erweist sich die vielfach, auch im Tagungsverlauf, zu beobachtende Neigung, die uralte Frage „*quae sit actio?*“ im Steuerrecht vorrangig, womöglich bis ins Detail, unmittelbar aus der Verfassung heraus beantworten zu wollen, als systemwidrig – eine These, die sicher nicht nur für Entspannung, aber jedenfalls für Diskussionsstoff sorgen wird, ganz so, wie es der lebendigen Tradition der Gesellschaft entspricht.

161 *Kirchhof*, S. 2.

Laudatio

aus Anlass der Verleihung des Albert-Hensel-Preises 2004 an Dr. Jens Schönfeld

Prof. Dr. *Monika Jachmann*
Richterin am Bundesfinanzhof

Der Jury lagen in diesem Jahr eine Habilitationsschrift¹ und sechs Dissertationen² vor. Zwei davon wurden ausgeschieden, weil sie nicht mehr aus dem vergangenen Jahr datieren.

Von den in die enge Wahl gezogenen exzellenten 3 Arbeiten überzeugte die von **Jens Schönfeld** zum Thema „Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht“, betreut von *Wolfgang Schön*, insgesamt am meisten. **Joachim Englisch** soll für seine von *Joachim Lang* betreute Arbeit zur „Dividendenbesteuerung in Deutschland und Spanien“ einen Druckkostenzuschuss erhalten.

Englisch nimmt den Rechtsvergleich zwischen der deutschen und spanischen Dividendenbesteuerung zum Anlass, Grundfragen der Körperschaftsteuersysteme bzw. der grenzüberschreitenden Unternehmensbesteuerung zu durchdringen. Sein Blick reicht vom Konzernsteuerrecht bis zur Besteuerung von Dividenden in der Einkommensteuer. Maßstab sind Steuergerechtigkeit und Leistungsfähigkeitsprinzip ebenso wie Völkerrecht und Europarecht. Sein durchgängig folgerichtig strukturiertes Arbeitsprogramm bewältigt Englisch auf mehr als 500 Seiten stringent und überzeugend – ausgehend vom deskriptiven Rechtsvergleich über die Entwicklung der Beurteilungsmaßstäbe bis zur kritischen Würdigung der nationalen Systeme.

1 *Elicker, Michael*, Entwurf einer proportionalen Netto-ESt (Betreuer *Rudolf Wendt*).

2 *Dusowski, Anne*, Zu- und Abfluss bei einkommensteuerlichen Einmaltatbeständen (Betreuer *Hartmut Söbn*); *Englisch, Joachim*, Dividendenbesteuerung in Deutschland und Spanien (Betreuer *Joachim Lang*); *Geuenich, Marco*, Qualifikationskonflikte im OECD-Musterabkommen und deutschen Doppelbesteuerungsabkommen am Beispiel einer atypisch stillen Gesellschaft (Betreuer *Joachim Lang*); *Gündisch, Stefan*, Personengesellschaften im DBA-Recht – Eine Analyse des OECD-Partnership-Reports (Betreuer *Joachim Lang*); *Schönfeld, Jens*, Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht (Betreuer *Wolfgang Schön*); *Weggenmann, Hans Robert*, Einordnungskonflikte bei Personengesellschaften im Recht der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen unter besonderer Berücksichtigung des OECD-Partnership-Reports 1999 (Betreuer *Wolfram Reiß*).

Die Dissertation „Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht“ von **Jens Schönfeld** hat die Vereinbarkeit der in den §§ 7–14 AStG niedergelegten Hinzurechnungsbesteuerung mit dem Recht der Europäischen Gemeinschaft zum Gegenstand.

Ausgehend von einer kurzen Standortbestimmung mitgliedstaatlicher CFC-Regime durchdringt *Schönfeld* die wettbewerblichen Vorstellungen des Binnenmarktkonzeptes aus der Perspektive divergierender mitgliedstaatlicher Ertragsteuersysteme. Von nationalen Interessen geprägter Protektionismus laufe – so Schönfeld – dem Gemeinschaftsrecht grundsätzlich zuwider. Aus der fehlenden Harmonisierung leitet Schönfeld nicht die weitgehende Freiheit der Mitgliedstaaten bei der Erfassung steuerlich relevanter Vorgänge in fremden Jurisdiktionen ab, sondern ein Gebot, die fremden Steuerrechtsordnungen zu respektieren – bedingt durch den Harmonisierungsfortschritt. Er erkennt einen Gleichklang zwischen der wettbewerblichen und der grundfreiheitlichen Dimension des Binnenmarktkonzeptes, so dass auch den Grundfreiheiten ein bedingtes gemeinschaftliches Gebot für einen institutionellen Wettbewerb der Ertragsteuerrechte entnommen werden kann. Die Grundfreiheiten des EG-Vertrages erschöpfen sich dabei nicht in dem Schutz vor steuerlicher Ungleichbehandlung (Ausländerdiskriminierung), sondern schützen darüber hinaus vor protektionistischen Regelungen der Mitgliedstaaten im Verhältnis zu anderen Mitgliedstaaten.

Die für die Hinzurechnungsbesteuerung prägenden legislativen Leitkonzepte sieht *Schönfeld* in der Herstellung von Kapitalexporthneutralität und dem dieses Konzept flankierenden steuerlichen Durchgriff. Das Beherrschungserfordernis der Hinzurechnungsbesteuerung sei von der aus dem Internationalen Gesellschaftsrecht bekannten Kontrolltheorie beeinflusst. Kontrolltheoretische Erwägungen liefern auch die Basis für die Erklärung des Durchgriffes, der zudem von Missbrauchsüberlegungen getragen sei.

Die Prüfung der Kompatibilität der geltenden Hinzurechnungsbesteuerung mit dem Recht der Europäischen Gemeinschaft ergibt diverse Verstöße. Die von §§ 7–14 AStG bewirkte kapitalexporthneutrale Besteuerung stehe den wettbewerblichen Vorstellungen von einem Systemwettbewerb diametral entgegen, ebenso der grundfreiheitlichen Dimension des Binnenmarktkonzeptes. Eine Rechtfertigung könne sich grundsätzlich aus der Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbes ergeben. Ein gemeinschaftskonformes Sanktionsinstrumentarium dürfe freilich lediglich schädliche Wettbewerbsbehandlungen erfassen. Bei der Bestimmung des schädlichen Steuerwettbewerbes stellt *Schönfeld* wesentlich auf den Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung ab, der eine teilweise Konkretisierung in den Grundfreiheiten und im Europäischen Beihilfenrecht gefunden habe.

Als wettbewerbswidrige Beschränkung der Grundfreiheiten begreift *Schönfeld* auch den steuerlichen Durchgriff. Eine Rechtfertigung könne sich wiederum nur aus der Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbes ergeben.

De lege lata können nach *Schönfeld* aber §§ 7–14 AStG nicht als Instrumentarium zur Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbes gerechtfertigt werden, was eine Detailprüfung zeigt. Etwas anderes gelte für das sog. Treaty Overriding (§ 20 Abs. 1 1. Halbsatz i. V. m. §§ 7–14 AStG).

Insgesamt legt Schönfeld zu einer europaweit diskutierten komplexen Thematik eine überzeugende Bearbeitung aus steuerrechtlicher, europarechtlicher und ökonomischer Perspektive vor. Die Hinzurechnungsbesteuerung im EG-Recht wird im Kontext der Funktionsweise des steuerlichen Binnenmarktes insgesamt gesehen. Die Grundthese, dass die fehlende Harmonisierung die Mitgliedstaaten der EG nicht zur freien Erstreckung des inländischen Steueranspruchs berechtige, sondern gerade die Achtung der anderen Steuerordnung bzw. des entsprechenden Steuergefälles verlange, harmonisiert durchaus mit der fortschreitenden Judikatur des EuGH. Mit der Grenze des schädlichen Steuerwettbewerbes geht Schönfeld neue Wege.

Nicht nur die nationale Diskussion der behandelten Thematik wird sich mit dieser Arbeit auseinander zu setzen haben.

Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.¹

Satzung (Auszug)

§ 2 Vereinszweck

Der Verein verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung. Der Verein hat den Zweck,

- a) die steuerrechtliche Forschung und Lehre und die Umsetzung steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse in der Praxis zu fördern;
- b) auf eine angemessene Berücksichtigung des Steuerrechts im Hochschulunterricht und in staatlichen und akademischen Prüfungen hinzuwirken;
- c) Ausbildungsrichtlinien und Berufsbilder für die juristische Tätigkeit im Bereich des Steuerwesens zu entwickeln;
- d) in wichtigen Fällen zu Fragen des Steuerrechts, insbesondere zu Gesetzgebungsvorhaben, öffentlich oder durch Eingaben Stellung zu nehmen;
- e) das Gespräch zwischen den in der Gesetzgebung, in der Verwaltung, in der Gerichtsbarkeit, im freien Beruf und in der Forschung und Lehre tätigen Steuerjuristen zu fördern;
- f) die Zusammenarbeit mit allen im Steuerwesen tätigen Personen und Institutionen zu pflegen.

§ 3 Mitgliedschaft

- (1) Mitglied kann jeder Jurist werden, der sich in Forschung, Lehre oder Praxis mit dem Steuerrecht befaßt.
- (2) Andere Personen, Vereinigungen und Körperschaften können fördernde Mitglieder werden. Sie haben kein Stimm- und Wahlrecht.
- (3) Die Mitgliedschaft wird dadurch erworben, daß der Beitritt zur Gesellschaft schriftlich erklärt wird und der Vorstand die Aufnahme als Mitglied bestätigt.

¹ Sitz der Gesellschaft ist Köln (§ 1 Abs. 2 der Satzung). Geschäftsstelle: Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln.

Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.

Vorstand: Richter des Bundesverfassungsgerichts a. D., Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht, Prof. Dr. *Paul Kirchhof* (Vorsitzender); Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht Prof. Dr. *Arndt Raupach* (Stellv. Vorsitzender); Präsidentin des Bundesfinanzhofs a. D. Dr. *Iris Ebling*; Ministerialdirektor *Gerhard Juchum*, Berlin; Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Verleger Dr. h. c. *Karl-Peter Winters* (Schatzmeister und Leiter der Geschäftsstelle); Rechtsanwältin Dr. *Bettina Lieber* (Schriftführerin).

Wissenschaftlicher Beirat: Prof. Dr. *Wolfgang Schön*, Direktor, Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht (Vorsitzender); Prof. Dr. *Dieter Birk*; Lt. Ministerialrat *Hermann B. Brandenburg*; Prof. Dr. *Werner Doralt*; Präsidentin des Bundesfinanzhofs a. D. Dr. *Iris Ebling*; Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Peter Fischer*; Prof. Dr. *Gisela Frick*, MdB a.D.; Richter am Bundesfinanzhof a.D. Prof. *Rüdiger von Groll*; Prof. Dr. *Rainer Hüttemann*; Richterin am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Monika Jachmann*; Ministerialdirektor *Gerhard Juchum*; Prof. Dr. *Paul Kirchhof*, Richter des Bundesverfassungsgerichts a. D., Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht; Prof. Dr. *Joachim Lang*; Prof. Dr. *Moris Lehner*; Rechtsanwältin und Steuerberaterin Dr. *Bettina Lieber*; *Rudolf Mellinghoff*, Richter des Bundesverfassungsgerichts; *Friedrich Merz*, MdB; Ministerialrat *Gert Müller-Gatermann*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater Dr. *Jürgen Pelka*; Richter am Bundesfinanzhof Dr. *Heinz-Jürgen Pezzer*; Präsident des Verfassungsgerichtshofs und des Finanzgerichts Leipzig Dr. *Thomas Pfeiffer*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht Prof. Dr. *Arndt Raupach*; Prof. Dr. *Wolfram Reiß*; Präsident der Bundesfinanzakademie Dr. *Detlef Roland*; Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Ministerialdirigent *Eckehard Schmidt*; Prof. Dr. *Siegbert F. Seeger*; Prof. Dr. *Roman Seer*; Prof. Dr. *Hartmut Söhn*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater Prof. Dr. *Joachim N. Stolterfoht*; Ministerialdirigent a.D. Prof. Dr. *Jochen Thiel*; Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof a.D. Prof. Dr. *Franz Wassermeyer*; Verleger Dr. h. c. *Karl-Peter Winters*.

Ehrenmitglieder

Heinrich Wilhelm Kruse, Dr., Universitätsprofessor (em.), Bochum
Klaus Tipke, Dr., Universitätsprofessor (em.), Köln

Teilnehmer

Aigner, Gernot, Dr., Biberbach
Angsten, Stefan, Rechtsreferendar, Trier
Anzinger, Heribert M., Darmstadt
Aweh, Lothar, Vizepräsident des Hess. Finanzgerichts, Kassel
Bablau, Petra, Dr., Richterin am Finanzgericht, Münster
Balke, Michael, Dr., Richter am Finanzgericht, Dortmund
Bandel, Ida, Berlin
Barth, Rainer, Dr., Rechtsanwalt, Hamburg
Bartone, Roberto, Dr., Richter am Finanzgericht, Neunkirchen
Bauer, Brigitte, Dorfen
Becht, Bernhard, Dr., Oberregierungsrat, Kaiserslautern
Berberich, Jens, Dr., Rechtsanwalt, Mannheim
Birk, Dieter, Dr., Professor, Münster
Birkhan, Hermann Josef, Regierungsdirektor, Königswinter
Bister, Otfried, Vors. Richter am Finanzgericht, Mönchengladbach
Bödecker, Carsten, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Düsseldorf
Bowitz, Hans-Hermann, Dr., Ltd. Regierungsdirektor, Ludwigshafen
Brandis, Peter, Dr., Richter am Finanzgericht, Neuss
Breinersdorfer, Stefan, Dr., Ltd. Ministerialrat, Mainz
Breiter, Kai, Bad Oeynhausen
Brock, Ursula, Richterin am VG, Karlsruhe
Brosig, Klaus, Varel
Brosig, Oliver, Steuerberater, Varel
Bruchwitz, Sebastian, Düsseldorf
Burkämpfer, Bettina, München

Clemm, Hermann, Dr., Wirtschaftsprüfer, Starnberg
Colbatz, Rouven, Regensburg
Cordewener, Axel, Dr., Rechtsanwalt, München

Damerow, Max-Dieter, Steuerberater, Hannover
Dechant, René, Münster
Desens, Marc, Münster
Dörr, Ingmar, München
Domnick, Ralf, Düren

Ebling, Iris, Dr., Präsidentin des Bundesfinanzhofs a. D., München
Ebling, Klaus, Dr., Vizepräs. des Bundesfinanzhofs a. D., München
Eckert, Daniel, Münster
Eckhoff, Rolf, Dr., Professor, Schlagenbad-Georgenborn
Ehmcke, Torsten, Dr., Professor, Präsident des Finanzgerichts, Münster
Elicker, Michael, Dr., Ottweiler
Englisch, Joachim, Dr., Hürth
Ewald, Jens, Leipzig

- Fehr*, Sebastian, Dipl.-Ök., Universität Kassel, Kassel
Fischer, Clemens, Universität Heidelberg, Institut für Finanz- und Steuerrecht, Heidelberg
Fischer, Peter, Dr., Professor, Vors. Richter am Bundesfinanzhof, München
Flutgraf, Titus, Rechtsanwalt, Düsseldorf
Förster, Wolfgang, Dr. Dr., Professor, Rechtsanwalt, Dipl.-Volkswirt, Wiesbaden
Franke, Roland, Berlin
Freitag, Jens, Hofheim-Lorsbach
Frick, Gisela, Professor, MdB a. D., Berlin
Frisen, Friederike, Königswinter
Fromm, Andreas, Mainz
Frotscher, Gerrit, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Buchholz
Frye, Bernhard, Dr., Richter, Erfurt
Fürwentsches, Alexander, Rechtsreferendar, Düsseldorf
Funk, Joachim, Boppard

Gagic, Brankica, Dr., Belgrad
Geeb, Christoph, Biebelnheim
Geserich, Stephan, Dr., Richter am Finanzgericht, Karlsruhe
Geurts, Matthias, Dr., Frankfurt
Glaufllüge, Bert, Ltd. Regierungsdirektor, Esslingen a.N.
Götz, Roswitha, Trier
Graffe, Ingo, ORR, Münster-Sarmsheim
Grimme, Andreas C., Rechtsanwalt, Offenburg
Gröpl, Christoph, Dr., Professor, St. Ingbert

Haas, Josef, Rechtsanwalt, Steuerberater, Bochum
Häuselmann, Holger, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Schwalbach
Hahn, Hans-Heinrich, Ministerialrat, Hannover
Hamacher, Rolfjosef, Rechtsanwalt, Frechen
Harnischfeger, Walter, Rechtsanwalt, Steuerberater, Bad Soden-Salmünster
Hartrott, Sebastian, Remscheid
Haselmann, Detlev, Rechtsanwalt, Köln
Hauke, Maria, München
Hecht, Bettina, Rechtsanwalt, Steuerberater, Amsterdam
Heinrich, Johannes, Dr., Professor, Graz
Heintzen, Markus, Dr., Professor, Berlin
Heinz, Gerhard, Steuerberater, Frankfurt
Helm, Thorste, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Mannheim
Handel, Harald, Dr., Rechtsanwalt, Berlin
Hendricks, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Dipl.-Finanzwirt., Bonn
Herzig, Norbert, Dr., Professor, Bergisch Gladbach
Hey, Johanna, Dr. Professorin, Köln
Hintze, Hans-Rüdiger, Dr., Rechtsanwalt, Notar, Bremen

- Hoffmann*, Wolf-Dieter, Freiburg
Hofstede, Manfred, Rechtsanwalt, Steuerberater, Köln
Hohlstein, Gisela, Steuerberaterin, Hamburg
Holzhäuser, Björn Peter, Rechtsanwalt, Steuerberater, Mainz
Hoppe, Jürgen F., Dr., Rechtsanwalt, Hannover
Hüttemann, Rainer, Dr., Prof., Universität Osnabrück, Osnabrück
- Inbester*, Michael, Dr., München
Intemann, Jens, Richter am Finanzgericht, Hemmingen
- Jachmann*, Monika, Dr., Professor, Richterin am Bundesfinanzhof, München
Jäger, Adelheid, Richterin am Bundesfinanzhof, Schwielowsee
Jahndorf, Christian, Dr., Rechtsanwalt, Münster
Jochum, Heike, Dr., Pirmasens
- Kahrs*, Hermann, Steuerberater, Hamburg
Kaminski, Bert, Dr., Professor, Dipl.-Kaufmann, Universität Greifswald, Greifswald
Kapitza, Thorsten, Rechtsreferendar, Remscheid
Kauffmann, Walter, Dr., Vors. Richter am Finanzgericht, Hamburg
Kehl, Oliver, Zürich
Kempermann, Michael, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Bonn
Keß Thomas, Dipl.-Finanzwirt, Siegburg
Keuthen, Markus, Dipl.-Finanzwirt, Düsseldorf
Kieker, Ulf, Rechtsreferendar, Düsseldorf
Kirchhof, Paul, Dr., Professor, Richter am Bundesverfassungsgericht a. D., Heidelberg
Kister, Jan, Münster
Klarmann, Stefanie, Düsseldorf
Kleeberg, Rudolf, Dr., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsberater, München
Klingberg, Dietgard, Dr., Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Schwalbach
Klinkner, Thorsten, Rechtsreferendar, Kaisersesch
Klüting, Hans, Rechtsanwalt, Dortmund
Koberg, Peter, Dr., Rechtsanwalt, Frankfurt
König, Ansgar, Oberfinanzdirektion Chemnitz, Chemnitz
Koenig, Dietrich, Dr., Vizepräsident des Finanzgerichts, Schwielowsee
Koetz, Ansgar, Rechtsanwalt, Steuerberater, Düsseldorf
Kohlenbach, Lydia, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
Korfmacher, Michael, Rechtsanwalt, Steuerberater, Rostock
Koth, Adalbert, Dr., Notar, Gänserndorf
Krage, Wolfgang, Dr., Vors. Richter am Nds. Finanzgericht, Bad Nenndorf
Kramer, Jörg-Dietrich, Dr. LL.M., Ministerialrat, Siegburg
Kube, Hanno, Dr., LL.M. Universität Heidelberg, Heidelberg

- Lambrecht*, Claus, Dr., Professor, LL.M., Cottbus
Lammers, Lutz, Berlin
Lang, Joachaim, Dr., Professor, Bergisch Gladbach
Lausterer, Martin, Dr., lic. oec. HSG, Rechtsanwalt, München
Lehmer, Moris, Dr., Professor, Universität München, München
Leiber, Kurt, Dr., Rechtsanwalt, Ltd. Ministerialrat a. D., Krefeld
Lieber, Bettina, Dr., Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Dipl.-Finanzwirtin, Düsseldorf
Liedtke, Stefan, LL.M, Dipl.-Finanzwirt, Niederkrüchten
Lindauer, Jürgen, Frankfurt
Link, Simon, Dipl.-Kaufmann, Glonn
Löhr, Kerstin, Dr., Rechtsanwältin, Berlin
Lohr, Gisela, München
Loose, Matthias, Dr., Richter am Finanzgericht, Bochum
Loritz, Karl-Georg, Dr., Professor, Erlangen-Bubenreuth
Luderschmidt, Florian, Regensburg
Ludes, Sylvia, Richterin am Finanzgericht, Düsseldorf
Lücke, B., Berlin
Lüdtke-Handjery, Alexander, Dipl.-Kaufmann, Bonn
Marchal, Hendrik, Berlin
Meisinger, Nik, München
Mellinghoff, Rudolf, Richter des Bundesverfassungsgerichts, Karlsruhe
Meussen, Gerard, Dr., Professor, NL-Nijmegen
Meyer, Matthias H., Rechtsreferendar, Passau
Michalek-Rhiel, Dietmar, Richter am Finanzgericht, Zwingenberg
Micker, Lars, LL.M., Münster
Mönikes, Cordula, Münster
Müller, Thomas, Richter am Finanzgericht, Düren
Müller-Franken, Sebastian, Dr., Passau
Müller-Machens, Gerhard, Ministerialrat am Bundesfinanzministerium, Berlin
Musil, Andreas, Dr., Freie Universität Berlin, Berlin
Mussel, Günther, Frankfurt
Nebelin, Claudia, LL.M, Regierungsrätin z. A., Bielefeld
Nickel, Jörg Rainer, Dr., Rechtsanwältin, Dipl.-Finanzwirtin, Köln
Niehus, Ulrich, Dr., Professor, Berlin
Niemeier, Wilhelm, Dr., Rechtsanwalt, Weiler
Nothnagel, Reinhard, Dr., Vors. Richter am Finanzgericht, Berlin
Novacek, Erich, Dr., Linz
Oberloskamp, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Schwerin
Oertel, Eva, München
Oppermann, Jochen, Rechtsanwalt, Aachen

- Orth*, Manfred, Dr. Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Frankfurt am Main
Ottermann, Torsten, Köln
- Paul*, Stefan, Berlin
Peetz, Carsten, Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin
Pelka, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Köln
Peters, Norman, Bonn
Petri, Marion, Universität Mainz, Mainz
Peuker, Robert, Heidelberg
Pfister, Albrecht P., Oberfinanzpräsident, Frankfurt a.M.
Pfizenmaayer, Nikolaus, Berlin
Pfizenmayer, Karl-Friedrich, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Berlin
Philipowski, Rüdiger, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Alfter
Plam, Ulrich, Dr., Heidelberg
Plücker, Helmut, Präsident des Finanzgerichts, Köln
Plum, Beate, Universität zu Köln, Köln
Pobl, Dirk, Dr., München
Prechtl, Babette, Linz
Prokisch, Rainer, Dr., Maastricht
Prusko, Dietmar, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Weiden i. d. Oberpfalz
- Raedler*, Albert, Brüssel
Rauch, Steffen Gregor, Dr., Universität Heidelberg, Heidelberg
Rasch, Stephan, Dr., Rechtsanwalt, Hattingen
Raster, Stefan, Rechtsanwalt, München
Raupach, Arndt, Dr. Professor, Rechtsanwalt, München
Rautenberg, Günter, Dr. Prof., Uni Leipzig, Leipzig
Reimer, Ekkehart, Dr., Forschungsstelle für Europäisches und Intern.Steu-
errecht, München
Reiß, Wolfram, Dr., Professor, Nürnberg
Ribbrock, Martin, Dr., Rechtsanwalt, Frankfurt
Richmer, Felix, Zürich
Richter, Wolfgang, Dr., Regierungsrat, Mainz
Rieck, Jürgen, Steuerberater, Frankfurt a.M.
Röhrbein, Jens, Rechtsanwalt, Hannover
Rösch, Anja, Berlin
Roland, Detlef, Dr., Präsident der Bundesfinanzakademie im Bundesminis-
terium der Finanzen, Brühl
Roth, Mattina, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
- Sander-Hellwig*, Annelore, Richterin am Finanzgericht, Berlin
Sarrazin, Victor, Ministerialdirigent, Alfter
Sauer, Christian, Leipzig

- Sauer*, Gisebert, Berlin
Scheffler, Wolfram, Dr., Professor, Dipl.-Kaufmann, Universität Erlangen-Nürnberg, Nürnberg
Scheunemann, Marc. P., Dr., Rechtsanwalt, Frankfurt
Schilli-Frank, Dagmar, Ltd. Regierungsdirektorin, Essen
Schleithoff, Dieter, Rechtsanwalt, Steuerberater, Dipl.-Kaufmann, Hamm
Schmehl, Arndt, Dr., Gießen
Schmidt, Andreas, Dr., Rechtsanwalt, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
Schmitt, Joachim, Dr., Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, München
Schmitt-Homann, Fabian, Passau
Schmitz van Hülst, Andreas, Finanzpräsident der Oberfinanzdirektion Düsseldorf, Köln
Schneider, Bernd, Dr. Dr., Professor, Würzburg
Schneider, Hans-Peter, Steuerberater, Lüneburg
Schneider, Stefan, Dr., Richter am Finanzgericht, Mannheim
Schnorr, Randolf, Dr., Bonn
Schön, Wolfgang, Dr., Professor, Direktor des Max-Planck-Instituts für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht, München
Schönfeld, Jens, Dr., Rechtsreferendar, Berlin
Schönwandt, Jens-Carsten, Richter am Finanzgericht, Freiburg
Schuler, Elmar Josef, Finanzgerichtspräsident, Gotha
Schulte, Wilfried, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Essen
Schultheis, Thomas, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Bad Wildungen
Schulze zur Wiesche, Dieter, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Nordkirchen
Schulze, Erhard-Veit, Dr., Steuerberater, Offenbach am Main
Schulze-Osterloh, Joachim, Dr., Professor, Cottbus
Schwarzer, Manfred, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Erfurt
Seer, Roman, Dr., Professor, Wuppertal
Seidel, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Wien
Seidenfus, Valentin R., Rechtsanwalt, Hannover
Seiler, Christian, Dr., Universität Heidelberg, Heidelberg
Senft, Clara, München
Sieber, Roland, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Dipl.-Kaufmann, Korntal-Münchingen
Siegrist, Veronika, Ober-Ramstadt
Sieker, Susanne, Dr., Professorin, Leipzig
Söhn, Hartmut, Dr., Professor, Passau
Spindler, Wolfgang, Vizepräsident des Bundesfinanzhofs, München
Stadie, Holger, Dr. Professor, Leipzig
Stadlhofer-Wissinger, Angelika, Dr., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
Stahlschmidt, Michael, Dr., M.R.F., LL.M., Assessor, Dipl.-Betriebswirt (FH), Medebach

- Stapperfend*, Thomas, Dr., Professor, Richter am Finanzgerichtgericht, Cottbus
- Starke*, Wolfram, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
- Stiedl*, Michaela, München
- Stolterfoht*, Joachim, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Freiburg/Breisgau
- Stoßberg*, Wilhelm, F., Dipl.-Verwaltungswirt, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsbeistand, Essen
- Straub*, Wolfgang, Mainz
- Strunk*, Günther, Dr. rer. pol., Hamburg
- Swerting*, Martin, Richter am Finanzgericht, Köln
- Tanski*, Joachim, Dr., Professor, Berlin
- Tappe*, Henning, Westf. Wilhelms-Universität, Münster
- Thimm*, Dagmar, Rechtsanwältin, Bielefeld
- Tiedchen*, Susanne, Dr., Richterin am Finanzgericht, Cottbus
- Töben*, Thomas, Dr., Berlin
- Treiber*, Andres, Regierungsrat, Plankstadt
- Trottmann*, Christian, Siegen
- Tschirmer*, Thomas, Richter am Finanzgericht, Düsseldorf
- Tumpel*, Michael, Dr., Professor, Linz
- Unger*, Peter, Mag., Wien
- Vock*, Martin, Mag., Wien
- Vogel*, Gerd, Oberfinanzdirektion Koblenz, Koblenz
- von Beckerath*, Hans-Jochem, Dr., Vors. Richter am Finanzgericht, Ratingen
- von Groll*, Rüdiger, Professor, Rechtsanwalt, Richter am Bundesfinanzhof a. D., München
- Wacker*, Roland, Richter am Bundesfinanzhof, Fellbach
- Waldhoff*, Christian, Dr., Professor, Bonn
- Walz*, W. Rainer, Dr., Professor, Hamburg
- Wassermeyer*, Franz, Dr., Professor, Vors. Richter am Bundesfinanzhof, Sankt Augustin
- Waterkamp-Faupe*, Afra, Richterin am Finanzgericht, Magdeburg
- Weckerle*, Thomas, Dr., LL.M, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hagen
- Wegner*, Christoph, Garching bei München
- Weinert*, Dorothee, Rechtsreferendarin, Frankfurt
- Weiß*, Marina, Regensburg
- Wendt*, Michael, Richter am Bundesfinanzhof, Münster
- Wendt*, Volker, Dr., Dipl.-Finanzwirt, Mülheim a.d. Ruhr
- Wernsmann*, Rainer, Dr., Münster
- Widmann*, Werner, Ltd. Ministerialrat, Mainz-Kastel
- Winter*, Markus, Zorneding

Winters, Karl-Peter, Dr. h. c., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln

Wittmann, Rudolf, Dr., Rechtsanwalt, Augsburg

Wölke, Jens, Petershagen

Wohlhöfler, Andreas, München

Wright, Christopher J., Berlin

Zech, Alfred, Mainaschaff

Zimmermann, Thomas, Koblenz

Zingler, Marco, Dipl.-Finanzwirt, Wuppertal

Zwirner, Torsten, Dipl.-Finanzwirt, Hamburg

Sachregister

- Abgabenordnung 352
- Abgeltungssteuer für Kapitaleinkünfte 45
- Abgeltungswirkung des Steuerabzugs 275
- Abschnittsbesteuerung 30, 47, 54, 59, 68, 91, 138, 174, 186, 337
- Allgemeiner Gleichheitssatz 42, 178
- AMID-Entscheidung 268, 271, 277, 289, 301, 303
- Anrechnungsmethode 231 ff., 291, 309, 314, 319
- Asscher-Urteil 277
- Ausbildungskosten 16, 329
- Auslandsbeteiligung 242, 296 ff., 301, 345
 - Bewertung der 245
- Auslandsbetriebsstätte und sonstiges Auslandsengagement 268
- Auslandstochtergesellschaft 266 ff.
 - Verlust der 299 ff., 313, 318
- Australien 221
- Avoir fiscal 309

- Bachmann-Entscheidung 303
- Bauherrenmodelle 235
- Bedarfsbewertung 153
- Begrenzung des vertikalen Verlustausgleichs 25, 70
- Belastungsgleichheit 3, 178, 344
- Berufsfreiheit 61, 344
- Beschränkt haftender Gesellschafter
 - Verluste, die zu einem negativen Kapitalkonto geführt haben 129
- Beschränkte Steuerpflicht 270 ff., 299
- Beschränkung der Anerkennung von Verlusten
 - der Höhe nach 111
 - in Bezug auf das Steuersubjekt 66
 - in Bezug auf die Berücksichtigung von Verlusten einer Einkunftsart 25, 65, 84, 110
 - in Bezug auf die Entstehungsweise der Verluste 110
 - in Bezug auf eine Einkunftsquelle 65, 136
- Beteiligungserträge und -verluste 201 ff.
- Bosal B.V.-Entscheidung 244, 252, 271, 286, 302 f., 305, 308
- Boxensystem 47, 115, 118
- Buchwertfortführung 135, 140, 153

- Carry-back 258
- Cash-flow-Nachteile 230
- Centros & Co. 299
- CLT-UFA-Rechtssache 309, 320
- Compain de Saint-Gobain 309

- Dänemark 261, 319
- DBA 111, 114, 231, 236 ff., 256, 270, 277, 290 f., 309, 345
- Dienstleistungsfreiheit 244, 272, 293
- Diskriminierungsverbot 63, 264, 266, 311
- Dividendenbesteuerung 325
- Doppelansässige Kapitalgesellschaft 279
- Down-stream 261
- Drohverlustrückstellung 83, 100, 106, 117, 149, 156
- Duales System 47, 118

- Eigentümersfreiheit 52, 61, 95
- Einbringungsgeborene Anteile 202
- Einheitstheorie 220
- Einkommenstheorien 29
- Einkünfte
 - aktive und passive 35, 70, 330
 - Art der Ermittlung 20

- echte und unechte 37
- erzielungsvermögen 330
- fiktive 14, 34
- Freistellung 236
- Entnahmen 102
- Entwürfe eines neuen EStG 116
- Erbfall 23
- Erbrechtsgarantie 152
- Erbschaftsteuer 153
- Ergebnisabführungsvertrag 191, 216 ff., 281, 306 ff., 348
- Erwerbsgerichtetheit 5 f., 327 f.
- Erwerbsgrundlage und Verlustgrundlage 5
- Europa-AG 260
- Europäische Verhältnismäßigkeitsanforderungen 295
- Euowings-Entscheidung 310
- Existenzminimum 37, 55 ff., 73, 150, 173, 345

- Feststellungserklärung 103
- Fiktive Aufwendungen 105
- Finnland 118
- Fördergebietgesetz 18, 37 f., 149, 156
- Fortbildungskosten 16, 329
- Frankreich 115, 249, 264, 284
- Freiheitsrechte und Verlustberücksichtigung 61
- Freistellungsmethode 231, 236 ff., 251, 282 ff., 294, 311, 319
- Fusionsrichtlinie 257
- Futura Participations SA-Entscheidung 264, 271 f., 277, 290, 301, 311, 317

- Gebot der Folgerichtigkeit 57, 66, 211, 323, 334, 344, 349
- Gebot der Gerechtigkeit 14
- Gerritse-Urteil 272, 276
- Gesamtschau 288
- Geschäftsleitungsbetriebsstätte 222
- Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers 45, 90, 95, 171 ff.

- Gewinnabführungsvertrag s. Ergebnisabführungsvertrag
- Gewinnausschüttung 102, 149
- Gewinnermittlung
 - Änderung der 116
- Gilly-Entscheidung 286, 317
- Gleichbehandlung der Einkunftsarten 34
- Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung 229 ff., 345 ff.
 - bei der Gewerbesteuer 310, 348
 - Harmonisierungsansätze 257 ff., 347
- de Groot-Urteil 286
- Großbritannien 115, 251
- Group relief-System 299 ff., 308
- Grundsatz der Verhältnismäßigkeit 180, 209, 248
- Gruppenbesteuerung 250 ff., 303
- Gschwind-Urteil 273

- Halbeinkünfteverfahren 155, 191, 200
- Halbteilungsgrundsatz 150, 175
- Haushaltsbegleitgesetz 293
- Hinzurechnungsbesteuerung 231, 325 ff.
- Home State Taxation 242

- ICI-Entscheidung 266
- IFRS 19, 27, 81 f.
- Inbound-Situation 264, 270, 309 ff., 320
- Individualbesteuerung 137
- Intersubjektiver Verlusttransfer 199
- Intertemporale Verlustberücksichtigung 275
 - Beschränkung 68, 119
- Investitionsfreibetrag 159
- Irland 115
- Italien 115, 304

- Jahresabschluss
 - der Kapitalgesellschaften 101

- des Einzelkaufmanns und der Personengesellschaft 101
- Jahresfehlbetrag 101
- Japan 115
- Kapitalexportneutralität 326
- Kapitalverkehrsfreiheit 241, 252, 267, 293, 298
- Karlsruher Entwurf 119
- Kohärenz-Grundsatz 289
- Kommanditist 108, 169, 172
- Kontrolltheorie 326
- Konzern
 - abschluss 102
 - bilanz 222
 - faktischer 191, 227
 - Gleichbehandlung mit einem Einzelunternehmen 309
- Korb II-Gesetz 74
- Lankhorst-Hohorst-Entscheidung 244, 308
- Lebenseinkommen 30, 48, 75, 88 ff., 138, 338 ff.
- Lehre von der außerbetrieblichen Sphäre einer Kapitalgesellschaft 189
- Leistungsfähigkeitsprinzip und Verlustberücksichtigung 42, 334
- Lenz-Entscheidung 286
- Liebhaberei 5, 8 ff., 20 ff., 85 f., 188, 235, 327 f., 342
- Liquidations
 - gesellschaft 202
 - verlust 246, 318
- Liquiditätseinbuße 293
- Lohnsteuerkarte
 - Eintragung eines Freibetrags 104
- Luxemburg 264
- Manninen-Entscheidung 252, 286 f., 303
- Mantelkauf 8, 13, 67, 125, 159, 190, 194 ff., 213, 223 f., 347
- Marks & Spencer 191, 220, 244, 250, 299 ff., 308 ff., 318
- Mehrfache Verlustnutzung 201
- Mertens-Entscheidung 269, 286
- Metallgesellschaft-Rechtssache 318
- Minderheitsgesellschafter 219, 228
- Mindestbesteuerung 35, 70 ff., 168, 172, 179, 330 f., 333, 335
- Mindeststeuersatz 276
- Missbrauchsvermutung 111
- Mittelstandsförderung 171
- Mögliche Konzepte zur Vermeidung unerwünschter Auswirkungen von Verlusten 115
- Mutter-Tochter-Richtlinie 257, 297
- Nachversteuerung 239, 248, 303, 306, 312 f.
- Negativer Progressionsvorbehalt 114, 234, 241 ff., 276 ff., 289
- Neue Formel des BverfG 208
- Nichtselbständige Tätigkeit 85, 87
- Niederlande 47, 115, 118, 249, 281, 285
- Niederlassungsfreiheit 241, 243, 252, 265 ff., 285 ff., 293, 298 ff., 308, 311
- Norwegen 118
- Nutzungswertbesteuerung 105
- Organschaft 108, 190 ff., 215 ff., 230, 250, 308, 318, 348
 - grenzüberschreitende 299 ff., 318 f.
 - im Quellenstaat 279
 - konzept 304
 - zweifache Inlandsbegrenzung der 299
- Österreich 115, 132, 142, 151, 159, 217, 221, 243, 283, 304
- Outbound-Situation 265, 270, 286, 310 f.
- Pauschalierung bei Beteiligungserträgen 202

- Periodizitätsprinzip 29, 31 ff., 91 ff., 211, 337 f.
 Personenidentität 23, 248, 252, 318, 340, 345
 Phasenverschiebung 106
 Prinzipienabwägung durch den Gesetzgeber 32

 Quellentheorie 44

 Rechtsnachfolge
 – im Einkommensteuerrecht 123 ff.
 – im Gewerbesteuerrecht 125, 348
 – im Umwandlungssteuerrecht 126, 343
 – zivilrechtliche Gesamtrechts- oder Einzelrechtsnachfolge 133
 Rechtssicherheit 34, 59, 91
 Rechtsstaatsprinzip
 – Bestimmtheit, Normenklarheit, Widerspruchsfreiheit 112, 176 ff.
 – Rückwirkungsverbot 209
 – und Verlustberücksichtigung 57 ff., 176, 349
 Rechtsvergleich mit anderen Staaten 115
 Reflexwirkung der Gewinne und Verluste einer Kapitalgesellschaft auf der Gesellschafterebene 201
 Regelatbestand der steuererheblichen Verluste 4
 Reinvermögenszugangstheorie 44, 96
 Rewe Zentralfinanz-Fall 298
 Richtlinie zur Harmonisierung der steuerlichen Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten zur Übertragung von Unternehmensverlusten 258
 Ritter-Coulais-Rechtssache 284 f., 292, 295, 301, 309, 319
 Royal Bank of Scotland-Entscheidung 307
 Ruding-Komitee 260

 Schedulessteuer 45, 115
 Schenkung 153
 Schiffbaubeteiligung 7, 210
 Schumacker-Entscheidung 273, 278
 Schutz von Ehe und Familie 62
 Schweden 118
 Shareholder 2
 Side-stream 261
 Sockelbetrag 70, 75 ff., 114, 150
 Sofortabschreibung 106
 Sonderabschreibungen 18, 106, 141, 149, 156, 166
 – Abschaffung der 116, 161
 Sozialstaatsprinzip 51, 55
 Spanien 325
 Splittingverfahren 63
 Standortssicherungsgesetz 171
 Steuer
 – bereinigungsgesetz 295
 – erklärung 103
 – festsetzung auf Null 164
 – gutschrift 7, 95
 – subjekt 66, 107, 145
 – vergünstigungsabbaugesetz 132, 195
 Steuersystem
 – kohärentes 165, 252, 303, 346
 Stille Reserven 144, 153, 199
 Subjektidentität 107
 Substanzbesteuerung 77
 Subvention 175
 Symmetrie von Gewinn- und Verlustbehandlung 229
 Symmetriethese 282

 Tax asset 7
 Teilwertabschreibung 54, 224, 245, 296 ff., 315
 Territorialitätsprinzip 234, 247, 249, 265, 271, 286, 290, 301 f., 305, 311, 317
 Totalitätsprinzip 30, 94, 137, 338
 Treaty-Overriding 327
 Trennungsprinzip 187 ff., 214, 231, 242 ff., 250, 277, 301, 347

- Überbesteuerung
 - des Rechtsnachfolgers 140 ff.
 - des Rechtsvorgängers 137 ff., 341
- Überschießende Tendenz 212
- Umwandlung 151 ff.
- Ungleichbehandlung von Gewinnen und Verlusten 163 ff.
- Unilaterale Sonderbehandlung von Auslandsverlusten 290 ff.
- Unternehmensbesteuerung
 - grenzüberschreitende 325
- US-GAAP 27
- USA 115

- Veranlassungsgrundsätze 272
- Verdeckte Gewinnausschüttung 189
- Vereinfachtes Erstattungsverfahren 272
- Vereinigtes Königreich 301 ff.
- Vereinigungsfreiheit 64, 68, 344
- Vererbbarkeit von Verlustvorträgen 127 ff., 340
- Verlust
 - abzug 110, 211, 258, 334
 - als Besteuerungsgrundlage 28
 - als Gegenstand gesetzlicher Sonderregelungen 6, 123 ff.
 - als Wirtschaftsfaktor 6 ff., 12 f., 86, 143 ff., 184, 185 f., 260 f., 336
 - Auslandsverlust 183 ff., 191, 220, 229 ff., 277, 290 ff., 345 ff.
 - Berücksichtigung im Ansässigkeitsstaat 265, 282 ff.
 - Berücksichtigung im Quellenstaat 264, 270 ff.
 - echter und unechter 7, 36 ff., 105, 161, 330
 - Ermittlung und -verrechnung im KStG 186 ff., 347 ff.
 - ertragsteuerlicher Begriff 325 ff.
 - gesonderte Feststellung 104, 171
 - gestaltungen 160
 - im Schema des § 2 EStG 26
 - im Sinne des § 10d EStG 27
 - im Sinne des § 15a Abs. 4 Satz 6 EStG 132
 - in der Quelle oder in der Einkunftsart 24
 - in der Zeit 28, 88 f., 92 f., 336 ff.
 - ökonomischer Wert 27, 143
 - rückstellungen 81
 - Tatbestand 15 ff.
 - transfer zwischen Kapitalgesellschaften in Verschmelzungs- und Spaltungsfällen 108, 199
 - transfer zwischen Steuersubjekten 145
 - und Art der Einkünfteermittlung 20, 329
 - und EG-Grundfreiheiten 263 ff., 346
 - und Einkommen 26
 - Ursachen 15 ff., 105 ff., 122
 - wirtschaftlicher Begriff 12 f., 17 f., 143 f., 175 f., 184, 185 f., 243 ff., 261 ff., 326
 - Zeitpunkt der Entstehung 155 f., 332
 - zivilrechtlicher Begriff 19, 81 ff., 100 ff., 119 f., 326
 - zurechnung 22, 340 ff.
- Verlustrückstellungen
 - horizontaler 46 ff., 109, 330
 - innerperiodischer 109, 331
 - periodenübergreifender 110, 211, 258, 331, 334, 337
 - vertikaler 25 ff., 46 ff., 109, 330
- Verlustausweis
 - im Handelsrecht 100
 - im Hinblick auf Gesellschafter 102
 - im Steuerrecht 103
- Verlustverrechnung
 - generelle Beschränkung 118
- Verlustzuweisungsgesellschaft 9, 13, 166, 172, 295
- Vermietung und Verpachtung 17, 35, 85, 168, 235, 284, 330
- Vermittlungsausschuss 183

- Vermögenssteuer 175
Vermögensübertragung
– Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit der 134
Verrechnungsverluste i. S. v. § 15a EStG 130
Verschmelzung 67, 108, 199
Verstetigung der Staatseinnahmen 161
Vertrauensschutz 58, 69, 74, 210, 333, 336
Vodafone 12 f., 16, 184
Vorsichtsprinzip 81 f., 88, 106, 117, 161
Vorteilsausgleich 238
Welteinkommensprinzip 233 f., 247, 249, 345 f.
Wielocks-Judikatur 290
Wirtschaftliche Betrachtungsweise 190, 326, 347
Wirtschaftliche Einheit des steuerlichen Konzerns 192
Wirtschaftliche Planungseinheit 222
X AB, Y AB-Entscheidung 267
Zeitnahe Besteuerung 340
Zielsetzung der Verlustberücksichtigungsregelungen 335 ff.
Zinsurteil des BverfG 45, 206
Zufallsaufwand 5 f., 328
Zufallsgewinn 328
Zusammenveranlagung 330
Zweistufige Verlustermittlung 187