

Verlustausgleichsverbote im Einkommensteuerrecht

Inaugural-Dissertation
zur
Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Rechtswissenschaftlichen Fakultät
der Universität zu Köln

vorgelegt von

Frank Verfürth

aus: Breyell, jetzt Nettetal

Referent:

Prof. Dr. Joachim Lang

Korreferentin:

Privatdozentin Dr. Johanna Hey

Tag der mündlichen Prüfung:

15. Januar 2002

Vorwort

Die Arbeit wurde der rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln im Juli 2001 als Dissertation vorgelegt.

Dabei fand die bis zu diesem Zeitpunkt veröffentlichte Rechtsprechung und Literatur soweit wie möglich Eingang.

Ich möchte an dieser Stelle all denen danken, ohne deren Hilfe und Unterstützung die Veröffentlichung dieses Werkes nicht möglich gewesen wäre.

In fachlicher Hinsicht danke ich Herrn Prof. Dr. Joachim Lang, der mir das Thema zur Verfügung stellte und das Erstgutachten zügig erstellt hat. Ferner danke ich Frau Privatdozentin Dr. Johanna Hey für die konstruktive Kritik während der Anfertigung meiner Arbeit und für die Erstellung des Zweitgutachtens. Ein spezieller Dank gilt meinem Kommilitonen Herrn Dr. Esko Horn für seine Wegbegleitung und seine Impulse während unserer gemeinsamen Studienzeit. Mein Dank gilt auch Herrn Christoph Duis für seine Hilfe bei der Umwandlung des Buches in ein Internet-Dateiformat.

Persönlich möchte ich mich bei meiner ganzen Familie bedanken. Hervor heben möchte ich meine Schwiegereltern. Sie haben das Umfeld geschaffen aus dem es möglich war den eingeschlagenen Weg kontinuierlich und letztlich auch erfolgreich zu verfolgen.

Ein ganz besonderer Dank gebührt meiner Frau Yvonne. Sie hat mich während des gesamten Studiums und der Ausarbeitung meiner Dissertation unterstützt und Belastungen jeder Art von mir ferngehalten. Sie hat mich wissen und spüren lassen, dass sie meinen Weg mit mir geht. Ohne ihren Zuspruch und Rückhalt während meiner Studienzeit wäre auch diese Arbeit nicht möglich gewesen.

Ihr und unserer Tochter Saskia widme ich mit großem Dank diese Arbeit.

<u>Einleitung</u>	1
<u>Erster Teil: Systematische Grundlagen</u>	2
A. Das grundsätzliche System der Verlustnutzung im Einkommensteuerrecht	2
I. Verlustbezogene Grundprinzipien im Einkommensteuerrecht	2
1. Leistungsfähigkeitsprinzip	2
2. Nettoprinzip	4
3. Synthetisches System	6
4. Welteinkommensprinzip	7
II. Der Begriff des Verlustes	8
1. Allgemeines	8
2. Echte Verluste – künstliche Verluste	9
III. Verlustverrechnung	12
1. Intratemporaler Verlustausgleich	12
2. Intertemporaler Verlustabzug	13
B. Beschränkungen des Verlustausgleichs	14
I. Verlustausgleichsbeschränkungen aus der Systematik Des Einkommensteuergesetzes	14
II. Gesetzlich normierte Verlustausgleichsbeschränkungen	15
1. Wirkungsweise der Verlustausgleichsbeschränkungen	15
2. Anknüpfungspunkte von Verlustausgleichsbeschränkungen	16
3. Zwecksetzung von Verlustausgleichsbeschränkungen	16
<u>Zweiter Teil: Prüfungsmaßstab für Verlustausgleichsbeschränkungen</u>	
A. Freiheitsgrundrechte	20
I. Verlustausgleichsbeschränkungen als Fiskalzwecknormen	20
II. Als Lenkungszweck ausgestaltete Verlustausgleichsbeschränkungen	21
B. Gleichheitssatz	22
I. Bindung des Gesetzgebers – Rechtsetzungsgleichheit	22

II

II.	Das Vorliegen von Ungleichbehandlungen.....	23
III.	Die Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen.....	26
1.	Die Rechtsprechung des BVerfG.....	26
a.	Erster Senat des BVerfG	28
b.	Zweiter Senat des BVerfG	30
2.	Entwicklungstendenzen in der Literatur zum Gleichheitssatz	32
3.	Zusammenfassende Auswertung der Rechtsprechung und des Schrifttums zum allgemeinen Gleichheitssatz und Folgerungen für Verlustausgleichsverbote.....	33
a.	Fiskalisch motivierte Verlustausgleichs- beschränkungen	34
b.	Außerfiskalisch motivierte Verlustausgleichs- beschränkungen	35
(A)	Typisierende Verlustausgleichs- beschränkungen	35
(B)	Lenkende Verlustausgleichsbeschränkungen....	36
(I)	Verstöße gegen das Nettoprinzip.....	37
(II)	Verstöße gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip	39
(III)	Verstöße gegen den Grundsatz der synthetischen Einkommensteuer	43
(IV)	Zusammenfassung und Zwischenergebnis	44

Dritter Teil: Überprüfung der einzelnen Vorschriften zur Beschränkung des Verlustausgleichs.....45

A.	Vorschriften zur allgemeinen Beschränkung des Verlustausgleichs.....	45
I.	Die Mindestbesteuerung	46
1.	Entstehungsgeschichte und gesetzgeberischer Zweck des § 2 Abs. 3 EStG	46
2.	Wirkungsweise und Technik der Mindestbesteuerung.....	48
a.	Mindestbesteuerung im Rahmen einer Einzelveranlagung	50

b. Mindestbesteuerung im Rahmen einer Zusammenveranlagung von Ehegatten	54
3. Systematische Auswirkungen der Mindestbesteuerung	59
4. Verfassungsrechtliche Würdigung der Mindestbesteuerung	63
a. Rückwirkungsverbot	63
b. Gleichheitssatz	64
(A) Ungleichbehandlung	65
(B) Rechtfertigung der Ungleichbehandlungen	67
(I) Rechtfertigung wegen bestehender Unterschiede	67
(II) Rechtfertigung aus außerfiskalischen Zwecksetzungen	70
(1) Mindestbesteuerung als Lenkungszwecknorm?.....	70
(2) Mindestbesteuerung als Vereinfachungs- zwecknorm?	73
(3) Zwischenergebnis	74
c. Freiheitsrechte	74
d. Zwischenergebnis	77
II. Beschränkung des Verlustausgleichs bei negativen Einkünften aus Verlustzuweisungsgesellschaften	77
1. Entstehungsgeschichte und gesetzgeberischer Zweck des § 2b EStG	77
2. Systematische Betrachtung des § 2b EStG	77
a. Funktionsweise des § 2b EStG	77
b. Verhältnis des § 2b EStG zum Rechtsinstitut der Liebhaberei.....	82
3. Verfassungsmäßigkeit des Verlustausgleichsverbots für Verluste aus Verlustzuweisungsgesellschaften.....	83
a. Rechtsstaatliche Anforderungen an Gesetze	83
(A) Bestimmtheitsgrundsatz	83
(I) Ähnliche Modelle	85
(II) Im Vordergrund Stehen der Erzielung eines steuerlichen Vorteils.....	87
(1) Renditeberechnung als erstes Regelbeispiel	87
(a) Art der Berechnung.....	88

IV

(b) Zeitraum für die Berechnung	90
(c) Betriebsführung	92
(d) Zwischenergebnis	93
(2) In Aussicht stellen von Steuerminderungen als zweites Regelbeispiel.....	93
(3) Zwischenergebnis	95
(B) Rückwirkungsverbot	97
(C) Verbot der Widersprüchlichkeit.....	98
b. Gleichheitssatz	100
(A) Materielle Ungleichbehandlung	100
(B) Rechtfertigung der materiellen Ungleichbehandlungen.....	102
(I) Bestehende Unterschiede	102
(II) Differenzierung wegen außerfiskalischer Zwecke	105
(1) Beschränkung von Verlustzuweisungsgesellschaften.....	105
(2) Vereinfachungszwecke	109
(C) Tatsächliche Ungleichbehandlung	110
c. Zwischenergebnis	115
B. Beschränkung des Verlustausgleichs bei beschränkter Haftung.....	115
I. Entstehungsgeschichte und gesetzgeberischer Zweck des § 15a EStG	115
II. Verfassungsrechtliche Überprüfung des § 15a EStG	118
1. Rechtsstaatsprinzip	118
a. Bestimmtheitsgrundsatz	118
b. Übermaßverbot	123
2. Gleichheitssatz	124
a. Ungleichbehandlung wegen Verstoßes gegen das objektive Nettoprinzip?	124
b. Ungleichbehandlung durch die Ausnahmeregelung in 15a Abs. 1 S. 2 EStG.....	126
d. Rechtfertigung der einzelnen Ungleichbehandlungen.....	129
(A) Nichtberücksichtigung anderer Außenhaftungs- tatbestände	130

(I) Missbrauchsverhütung.....	130
(II) Steuervereinfachung	132
(B) Nichtberücksichtigung von Innenhaftungstatbeständen..	133
(C) Die unterschiedliche Behandlung von Einlage- und Haftungsminderung gegenüber der Einlage- und Haftungserhöhung.....	134
e. Zwischenergebnis	137
C. Beschränkung des Verlustausgleichs für bestimmte Einkunftsquellen	138
I. Beschränkung des Verlustausgleichs bestimmter ausländischer Verluste	138
1. Entstehungsgeschichte und gesetzgeberischer Zweck des § 2a Abs. 1 und 2 EStG	138
2. Systematik und Technik des § 2a EStG	139
2. Verfassungsmäßigkeit der Ausgleichsbeschränkung von bestimmten Auslandsverlusten	140
a. Rückwirkungsverbot	140
b. Gleichheitssatz	142
(A) Ungleichbehandlung	142
(B) Rechtfertigung der Ungleichbehandlungen	144
(I) Beschränkung von Verlustzuweisungsmodellen.....	145
(II) Typisierung	150
c. Zwischenergebnis	151
II. Beschränkung des Verlustausgleichs bei Verlusten aus Veräußerungsgeschäften	152
1. Veräußerungsverluste aus der Veräußerung von bestimmten Anteilen an Kapitalgesellschaften	152
a. § 17 EStG im System des Einkommensteuergesetzes	152
b. Entstehungsgeschichte und gesetzgeberischer Zweck des § 17 Abs. 2 S. 4 EStG	153
c. Überprüfung anhand des allgemeinen Gleichheitssatzes	156
(A) Ungleichbehandlungen bei unentgeltlichem Anteilserwerb	156
(B) Ungleichbehandlungen bei entgeltlichem Anteilserwerb	156

VI

(C) Rechtfertigung des Abstellens auf den Rechtsvorgänger.....	157
(D) Rechtfertigung der Ausnahmeregelungen zum entgeltlichen Erwerb.....	157
(E) Rechtfertigung der Differenzierung nach der Fünfjahres- frist für den Erwerb der später mit Verlust veräußerten Anteile	158
d. Zwischenergebnis	163
2. Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften	163
a. Entstehungsgeschichte und gesetzgeberischer Zweck des § 23 Abs. 3 S. 8 EStG	163
b. Wirkungsweise und Technik des § 23 Abs. 3 S. 8 und 9 EStG	164
c. Verfassungsmäßigkeit der Beschränkung des Ausgleichs von Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften.....	165
(A) Ungleichbehandlung	165
(B) Rechtfertigung der Ungleichbehandlung.....	166
d. Zwischenergebnis	170
3. Verluste aus betrieblichen Veräußerungsgeschäften.....	170
a. Entstehungsgeschichte und gesetzgeberischer Zweck des § 15 Abs. 4 S. 3 EStG	170
b. Systematische Betrachtung	171
c. Verfassungsrechtliche Würdigung	172
d. Zwischenergebnis	173
III. Beschränkung des Verlustausgleichs von Verlusten aus gewerblicher Tierzucht und gewerblicher Tierhaltung	174
1. Entstehungsgeschichte und gesetzgeberischer Zweck des § 15 Abs. 4 S. 1 und 2 EStG.....	174
2. Verfassungsrechtliche Würdigung	175
a. Ungleichbehandlung wegen Verstoßes gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip	175
b. Rechtfertigung der Ungleichbehandlungen.....	176
3. Zwischenergebnis	181

VII

IV. Beschränkung des Ausgleichs von Verlusten aus sonstigen Leistungen im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG	181
1. Entstehungsgeschichte und gesetzgeberischer Zweck des § 22 Nr. 3 S. 3 EStG	181
2. Verfassungsrechtliche Würdigung	182
a. Rechtslage vor 1999	182
b. Rechtslage ab 1999	183
(A) Reaktion des Gesetzgebers auf das BVerfG-Urteil vom 30.9.1998.....	183
(B) Ungleichbehandlung	184
(C) Rechtfertigung der Ungleichbehandlung.....	185
c. Zwischenergebnis	187
D. Die Gesamtheit des Normensystems zur Beschränkung des Verlustausgleichs	187
<u>Vierter Teil: Zusammenfassung der Ergebnisse</u>	189
<u>Schlussbemerkung</u>	194

Literaturverzeichnis :***Kommentare/Monographien/Lehrbücher***

- Armansperg, Wolfgang Die Abschreibungsgesellschaft
von Entstehung – Ausgestaltung - Einschränkungen
 München 1983
- Arndt, Hans-Wolfgang Grundzüge des allgemeinen Steuerrechts
 München 1988
- Bayer, Hermann-
Wilfried Die Liebhaberei im Einkommensteuerrecht
 Tübingen 1981
- Benda, Ernst Handbuch des Verfassungsrechts
Maihofer, Werner 2. Auflage
Vogel, Hans-Jochen Berlin, New York 1994
 (zit.: Bearbeiter in: Benda/ Maihofer/ Vogel)
- Biergans, Enno Einkommensteuer
 Systematische Darstellung und Kommentar
 6. Auflage
 Wien 1992
- Birk, Dieter Steuerrecht
 3. Auflage
 Heidelberg 2000
- Birk, Dieter Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen
 Steuerwissenschaft Band 13
 Köln 1983

- Blümich
EStG, KStG, GewStG Kommentar
Hrsg.: Klaus Ebling
Band 1 §§ 1-8 EStG
Stand: München, Februar 2001
(zit.: Bearbeiter in: Blümich)
- Böckenförde, Werner
Der allgemeine Gleichheitssatz und die Aufgabe des Richters
Berlin 1957
(zit.: Gleichheitssatz)
- Bühr, Oliver
Verlustverrechnungsbeschränkungen im Einkommensteuerrecht
Dissertation Passau 1993
- Clausen, Uwe
Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002
Hrsg.: Oppenhoff & Rädler
2. Auflage
Bonn 1999
(zit.: Bearbeiter in: Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002)
- Dolzer, Rudolf/
Vogel, Klaus
Bonner Kommentar zum Grundgesetz
Gegründet 1950
Heidelberg, Stand: Mai 2001
(zit.: Bearbeiter in: BK)
- Dreier, Horst
Grundgesetz Kommentar
Band I, Art. 1-19
Tübingen 1996
(zit. Bearbeiter in: Dreier, GG)
- Fischer, Peter
Steuervereinfachung
Veröffentlichungen der Deutschen
Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.
Band 21, Köln 1998
(zit. Bearbeiter, DStJG 21 (1998))

- Friauf, Karl Heinrich Steuerrecht und Verfassungsrecht
Veröffentlichungen der Deutschen
Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.
Band 12
Köln 1989
(zit.: Bearbeiter in: DStJG Bd. 12 (1989))
- Graf, Wolfgang/
Obermeier, Arnold NWB Steuerrecht aktuell
Herne/Berlin 2001.1
- Heller, Robert Steuerreform von A – Z
1. Auflage
München 1999
- Helmreich, Heinz Verluste bei beschränkter Haftung und § 15a EStG
Stuttgart 1998
- Hermann, Carl/
Heuer, Gerhard/
Raupach, Arndt Einkommensteuer- und Körperschaftssteuergesetz
Kommentar
21. Auflage, Köln
Stand: Juni 2001
(zit. Bearbeiter in: H/ H/ R)
- Hesse Konrad Der allgemeine Gleichheitssatz in der neueren Rechtsprechung des
Bundesverfassungsgerichts zur Rechtsetzungsgleichheit
in: Wege und Verfahren des Verfassungslebens
Festschrift für Peter Lerche zum 65. Geburtstag
München 1993
- Hesse, Konrad Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland
20. Auflage
Heidelberg 1995, Nachdruck 1999

- Hübschmann, Walter/
Hepp, Ernst/
Spitaler, Armin Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung
Kommentar
10. Auflage, Köln 1995
Stand: September 2000
(zit.: Bearbeiter in : HHSp)
- Huster, Stefan Rechte und Ziele
Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes
Schriften zum Öffentlichen Recht; Band 642
Berlin 1993
- Isensee, Josef
Kirchhof, Paul Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland
Band IV: Finanzverfassung – Bundesstaatliche Ordnung
Heidelberg 1990
(zit.: Bearbeiter in HdbdStR IV)
- Jarass, Hans-D./
Pieroth, Bodo Jarass/ Pieroth
Grundgesetzkommentar
5. Auflage
München 2000
- Kim, Hyung Sung Die Bedeutung des Verhältnismäßigkeitsprinzips bei den
wirtschaftslenkenden Gesetzen
Göttingen 1988
(zit.: Kim, Verhältnismäßigkeitsprinzip)
- Kirchhof, Ferdinand Grundriß des Abgabenrechts
Heidelberg 1991
- Kirchhof, Paul Verfassungsrechtlich Gebotenes, demokratisch erwünschtes und
politisch Erreichbares in der Steuerpolitik
IFSt- Schrift Nr. 362
Bonn 1998

- Kirchhof, Paul EStG KompaktKommentar
Einkommensteuergesetz
1. Auflage
Heidelberg 2001
- Kirchhof, Paul/
Söhn, Hartmut Einkommensteuergesetz
Kommentar
Heidelberg, Stand: März 2001
- Kriele, Martin Recht-Vernunft-Wirklichkeit
Berlin 1990
- Kunig, Philip Das Rechtsstaatsprinzip
Tübingen 1986
- Lademann, Fritz Kommentar zum Einkommensteuergesetz
4. Auflage
Stuttgart 1997
Stand: Januar 2001
- Lang, Joachim Entwurf eines Steuergesetzbuches
Bonn 1993
- Lang, Joachim Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer
Köln 1981/88
- Leibholz, Gerhard Die Gleichheit vor dem Gesetz
1. Auflage
Berlin 1925
- Littmann, Eberhard/
Bitz, Horst/
Hellwig, Peter Das Einkommensteuerrecht
Kommentar zum Einkommensteuerrecht
15. Auflage
Stuttgart, Stand: April 2001

XIII

- Lüdemann, Peter Verluste bei beschränkter Haftung
Schriften zum Steuerrecht Band 58
Hrsg. Joachim Lang und Jens Peter Meincke
Berlin 1998
- Maunz, Theodor/
Dürig, Günter Grundgesetz
Kommentar
Band I, Art. 1-11
Band V, Art. 92-146
München, Stand: August 2000
(zit. Bearbeiter in: Maunz/Dürig)
- Maunz, Theodor/
Zippelius, Reinhold Deutsches Staatsrecht
30. Auflage
München 1998
- Nawiasky, Hans Die Gleichheit vor dem Gesetz im Sinne des Art. 109 der
Reichsverfassung
Veröffentlichungen der Vereinigung Deutscher Staatsrechtslehrer
Band 3
Berlin 1927
(zit. VVDStRL 3 (1927))
- Nickel, Jörg-R. Abgrenzung und Konkurrenz von Einkünftebestandteilen im
Einkommensteuerrecht
Bielefeld 1998
- Oechsle, Klaus Die steuerlichen Grundrechte in der jüngeren deutschen
Verfassungsgeschichte
Dissertation Tübingen 1992

- Oertmann, Paul Gesetzeskonkurrenz
Sonderdruck aus dem
Handwörterbuch der Rechtswissenschaft
Berlin 1962
- Pieroth, Bodo/
Schlink, Bernhard Grundrechte
Staatsrecht II
16. Auflage
Heidelberg 2000
- Radbruch, Gustav Rechtsphilosophie
5. Auflage
Stuttgart 1956
- Richter, Ingo/
Schuppert, Gunnar
Folke Casebook Verfassungsrecht
3. Auflage
München 1996
- Ritzer, Claus Die Mindestbesteuerung nach dem Steuerentlastungsgesetz
1999/2000/2002
Neuwied 2000
(zit.: Mindestbesteuerung)
- Sachs, Michael Grundgesetz Kommentar
2. Auflage
München 1999
(zit. Bearbeiter in: Sachs, GG)
- Schaumburg, Harald Internationales Steuerrecht
2. Auflage
Köln 1998

- Schmidt, Ludwig Einkommensteuergesetz Kommentar
20. Auflage
München 2001
- Schmidt-Bleibtreu,
Bruno/
Klein, Franz Kommentar zum Grundgesetz
9. Auflage
Neuwied 1999
(zit. Bearbeiter in: Schmidt-Bleibtreu/Klein, GG,)
- Schuppert, Gunnar
Folke Verfassungsrechtliche Prüfungsmaßstäbe bei der
verfassungsgerichtlichen Überprüfung von Steuergesetzen
Festschrift für Wolfgang Zeidler
Band I
Berlin, New York 1987
(zit.: FS für Zeidler)
- Stang, Harald Auswirkungen der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts
auf die Besteuerung
Dissertation
Bielefeld 1995
- Stern, Klaus Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland
Band I
2. Auflage München 1984
Band II
München 1980
- Tipke Klaus Über Steuergerechtigkeit
in: Staatsphilosophie und Rechtspolitik
Festschrift für Martin Kriele, S. 947
München 1997
(zit.: Tipke, FS für Kriele)

- Tipke, Klaus Die Steuerrechtsordnung
Band 1
2.Auflage
Köln 2000
- Tipke, Klaus Die Steuerrechtsordnung
Bände 2 und 3
Köln 1993
- Tipke, Klaus Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis
Köln 1981
(zit.: Steuergerechtigkeit)
- Tipke, Klaus/
Kruse, Heinrich
Wilhelm Tipke/Kruse
Kommentar zur Abgabenordnung/ Finanzgerichtsordnung
Band I
16. Auflage Köln 1996
Stand: April 2001
- Tipke, Klaus/
Bozza, Nadya Besteuerung von Einkommen
Berlin 2000
(zit: Bearbeiter, Besteuerung von Einkommen)
- Tipke, Klaus/
Lang, Joachim Steuerrecht
16. Auflage
Köln 1998
- von Arnim, Hans
Heribert Staatslehre der Bundesrepublik Deutschland
München 1994

- von Münch, Ingo/
Kunig, Philip Grundgesetz-Kommentar
Band 1, Präambel bis Art. 20
5. Auflage
München 2000
(zit. Bearbeiter in: v. Münch)
- Wassermann, Rudolf Kommentar zum Grundgesetz
Luchterhand Reihe Alternativkommentare; Band 1, Art. 1-37 GG
2. Auflage
Neuwied 1989
(zit. Bearbeiter in: Alternativkommentar zum GG)
- Wendt, Rudolf/
Hofling, Wolfram/
Karpen, Ulrich/
Oldiges, Martin Staat Wirtschaft Steuern
Festschrift für Karl Heinrich Friauf zum 65. Geburtstag
Heidelberg 1996
(zit.: Bearbeiter in FS für Friauf)
- Wollseiffen, Guido
Franz Steuerplanung bei Verlusten
Verlustausgleich und Verlustabzug im Rahmen der betrieblichen
Steuerpolitik
Dissertation
Lohmar 1998
- Zenthöfer, Wolfgang/
Schulze zur Wiesche,
Dieter Einkommensteuer
Finanz und Steuern, Band 3
6. Auflage
Stuttgart 2001

Aufsätze:

- Altfelder, Stefan Ist die „Mindestbesteuerung“ verfassungswidrig?
DB 2001, 350
- Altfelder, Stefan Mindestbesteuerung – Chaos mit System?
FR 2000, 18
- Apelt, Willibalt Die Gleichheit vor dem Gesetz nach art. 3 Abs. 1 des
Grundgesetzes
JZ 1951, 353
- Arndt, Hans-Wolfgang Energiesteuer und Grundrechte
ZRP 1996, 176
- Arndt, Hans-Wolfgang Gleichheit im Steuerrecht
NVwZ 1988, 787
- Arndt, Hans-Wolfgang / Verlustverrechnung und Verfassungsrecht
Jenzen, Holger DStR 1998, 1818
- Arndt, Hans-Wolfgang/ Einkommensbesteuerung und Grundrechte
Schumacher, Andreas AöR 118, 512
- Balke, Michael Anmerkung zu VGH Düsseldorf vom 14.10.1983, 13 K 4489/82
FR 1984, 459
- Bauer, Mathias/
Eggers, Jörg Verlustausgleich im Rahmen der neu eingeführten
Mindestbesteuerung
StuB 1999, 397
- Becker, Enno Erläuterungen zur Rechtsprechung
StuW 1936, 513

- Beranek, Axel Verlustabzug und Verlustausgleich nach dem
Steuerentlastungsgesetz 2000/2002
INF 1999, 65
- Biergans, Enno Verluste bei beschränkter Haftung
DStR 1981, 3
- Birk, Dieter Gleichheit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung
StuW 1989, 212
- Birk, Dieter Zum Stand der Theoriediskussion in der Steuerrechtswissenschaft
StuW 1983, 293
- Birk, Dieter/
Kulosa, Egmont Verfassungsrechtliche Aspekte des
Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002
FR 1999, 433
- Böckstiegel, Martin/
Betz, Hans-Dieter „Der Widerspenstigen Zähmung“ – Hilfestellungen zur praktischen
Anwendung der Mindestbesteuerung
FR 2000, 793
- Brandenburg, Herman
Bernwart Neuralgische Punkte der Einschränkung der Verlustverrechnung
StbJb 1999/2000, S. 267
- Brandis, Peter Der Einkommensbegriff des § 21 BAföG
FR 1983, 371
- Brandis, Peter Einkommensbegriffe und Verlustausgleichsverbot
FR 1986, 60
- Broudré, Anna M. Geänderte Verlustverrechnungsmöglichkeiten im Ertragssteuerrecht
NWB Fach 3, S. 11015

- Buchheister, Hans-Otto Ist die steuerliche Berücksichtigung von Verlusten ein notwendiger Bestandteil des Einkommensteuerrechtes?
DStZ 1997, 556
- Burchardi, Friedrich Möglichkeiten der dritten Gewalt, zur Vereinfachung des Steuerrechts beizutragen
StuW 1981, 304
- Butzer, Hermann Der Vertrauensschutz nach § 52 Abs. 4 EStG bei § 2b – Verlustzuweisungsgesellschaften
BB 1999, 2061
- Clausen, Uwe Gewinnzurechnung bei Einlageminderung (§ 15a Abs. 3 EStG)
JbFSt 1982/83, 237
- Costede, Jürgen Grundfragen der Absetzungsbefugnis wegen Abnutzung
StuW 1986, 44
- Dehne, Klaus-Jörg/
Rosenberg, Klaus/
Zitzelsberger, Heribert Einführung aktiver und passiver Einkünfte in das System des Einkommensteuerrechtes
DB 1999, 114
- Demuth, Björn/
Strunk, Marcus Die Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte im Sinne des § 23 EStG
DStR 2001, 57
- Dopfer, Claus Das Unwahrscheinliche, hier wird´s Ereignis
DB 1982, 1027
- Dötsch, Ewald/
Pung, Alexandra Die Änderung des § 17 des Einkommensteuergesetzes durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002
BB 1999, 1352

- Eggesiecker/ Eisenach/
Schürner Weitere Beschränkung für Auslandsverluste
FR 1982, 484
- Eyermann, Erich Gleichheitssatz, Wurzel des Willkürverbots?
in: Verfassung und Verfassungsrechtsprechung
Festschrift zum 25-Jähigen Bestehen des Bayer.
Verfassungsgerichtshofs
München 1972
- Felix, Günther/
Strahl, Martin Beschränkte Verlustberücksichtigung nach § 17 Abs. 2 Satz 4 EStG
BB 1996, 1582
- Fleischmann, Hans-
Gunnar Auslandsverluste - Stiefkinder unseres Steuerrechts?
DStR 1983, 191
- Flume, Werner Besteuerung und Wirtschaftsordnung
Steuerberater-Jahrbuch 1973/74, Seite 53
(zit. StbJb 1973/74)
- Franz, Christoph Einkommensbegriffe im Steuer- und Sozialrecht
StuW 1988, 17
- Freese, Ernst Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung
BB 1977, 743
- Friauf, Karl-Heinrich Steuergleichheit, Systemgerechtigkeit und Dispositionssicherheit als
Prämissen einer rechtsstaatlichen Einkommensbesteuerung
StuW 85, 308
- Frieges, Holger Der Gleichheitssatz im Steuerrecht
DStZ 1989, 34

- Geserich, Stephan Die Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002
DStR 2000, 845
- Grefe, Cord Bedeutung des Regierungsentwurfs zur Einschränkung des negativen Kapitalkontos für das Verlustausgleichs- und Verlustabzugsverbot in § 15 Abs. 2 EStG
DB 1980, 991
- Groh, Manfred § 15a EStG und die Kunst der Gesetzesanwendung
DB 1990, 13
- Grützner, Dieter Zur Besteuerung von betrieblichen Termingeschäften nach dem StEntlG 1999/2000/2002
StuB 1999, 961
- Günkel, Manfred/
Fenzel, Barbara Ausgewählte Fragen zum Steuerentlastungsgesetz: Bilanzierung und Verlustverrechnung
DStR 1999, 647
- Gusy, Christoph Der Gleichheitssatz
NJW 1988, 2505
- Gusy, Christoph Der Gleichheitsschutz des Grundgesetzes
JuS 1982, 30
- Haarmann, Wilhelm Die Einschränkung der Berücksichtigung von Verlusten im Einkommensteuerrecht
Stbg. 2001, 145
- Haas, Franz Josef Verlustausgleichsbeschränkung bei wesentlichen Beteiligungen in: Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk, S.455
hrsg. von: Wolfgang Schön
Köln 1997

XXIII

- Hallerbach, Dorothee Vertikaler Verlustausgleich zwischen zusammenveranlagten
Ehegatten nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002
DStR 1999, 1293
DStR 1999, 1925
- Hellwig, Peter Der Verlust im Steuerrecht (I)
DStR 1984, 287
- Herzig, Norbert/
Förster, Guido Problembereiche bei der Veräußerung von Anteilen an
Kapitalgesellschaften bei wesentlicher Beteiligung (§17 EStG)
DB 1997, 594
- Herzig, Norbert/
Briesemeister, Simone Systematische und grundsätzliche Anmerkungen zur Einschränkung
der steuerlichen Verlustnutzung
DStR 1999, 1377
- Herzig, Norbert/
Briesemeister, Simone Zusammenwirken verrechnungsbeschränkender Normen
DB 1999, 1470
- Herzig, Norbert/
Briesemeister, Simone Mindestbesteuerung - ein steuerpolitischer Fehlschlag?
DB 1999, 299
- Herzog, Roman Leitlinien und Entwicklungstendenzen der Rechtsprechung des
Bundesverfassungsgerichts in Steuerfragen
Steuerberater Jahrbuch Nr. 37
Köln 1985/86
(zit. StbJb 1985/86)
- Hesse, Konrad Der Gleichheitssatz in der neueren deutschen
Verfassungsentwicklung
AöR 109 (1984), S. 174

- Heun, Werner Die Zulässigkeit öffentlich-rechtlicher Verträge im Bereich der Kommunalabgaben
DÖV 1989, 1053
- Hippel, Ernst von Zur Auslegung des Artikels 109 Absatz 1 der Reichsverfassung
AöR NF 10 (1926), S. 124
- Horlemann, Heinz-Gerd Ausgewählte abgabenrechtliche Probleme des Haushaltsbegleitgesetzes 1983
DStZ 1983, 342
- Horlemann, Heinz-Gerd Das BMF-Schreiben zu Verlustzuweisungsmodellen i. S. des § 2b EStG, insbesondere für fremdfinanzierte Renten- und Lebensversicherungen
BB 2001, 650
- Hüsing, Silke Die Verlustverrechnung nach neuem Recht
DB 2000, 1149
- Huster, Stefan Gleichheit und Verhältnismäßigkeit
JZ 1994, 541
- Jachmann, Monika Grundthesen zu einer Verbesserung der Akzeptanz der Besteuerung, insbesondere durch Vereinfachung des Einkommensteuerrechts
StuW 1998, 193
- Jagdfeld, August/
Kurth, Hans/
Schelnberger, F-Josef Einschränkung des Verlustausgleichs und Verlustabzugs beim Kommanditisten - Lücken und Tücken des Regierungsentwurfs
FR 1980, 53
- Jakob, Wolfgang § 15a EStG - zu seiner Verfassungsmäßigkeit, insbesondere zur Anwendbarkeit auf Kommanditisten von „Nicht-Verlustzuweisungsgesellschaften“
BB 1988, 887

- Kaligin, Thomas Anwendungs- und Zweifelsfragen bei § 2b EStG
Wpg. 1999, 455
- Kaminski, Bert Anmerkungen zum Anwendungsschreiben zu § 2b EStG
BB 2000, 1605
- Kanzler, Hans-Joachim Steuerreform: Von der synthetischen Einkommensteuer zur
Schedulenbesteuerung?
oder: Die Schedule ist tot! Es lebe die Schedule!
FR 1999, 363
- Keisinger, Winfried Beschränkung der Verlustverrechnung bei
Verlustzuweisungsmodellen nach § 2b EStG nach dem BMF-
Schreiben vom 5.7.2000
INF 2000, 522
- Kirchhof, Ferdinand Die Tauglichkeit von Abgaben zur Lenkung des Verhaltens
DVBl 2000, 1166
- Kirchhof, Paul Besteuerung und Eigentum
in: Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen
Staatsrechtslehrer
Heft 39, Seite 213
Berlin 1980
(zit.: VVDStRL 39 (1981))
- Kirchhof, Paul Der Auftrag des Grundgesetzes zur Erneuerung des Steuerrechts
Stbg 1998, 385
- Kirchhof, Paul Verfassungsrechtliche Maßstäbe der Steuergesetzgebung
StbJb 1999/2000, Seite 17

- Kirchhof, Paul Verfassungsrechtliche Maßstäbe für die Steuergesetzgebung
Stbg 1997, 193
- Kirchhof, Paul Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der
finanziellen Leistungsfähigkeit
StuW 85, 319
- Kirchhof, Paul Die Kunst der Steuergesetzgebung
NJW 1987, 3217
- Kirchhof, Paul Steuergleichheit
StuW 84, 297
- Kirchhof, Paul Rückwirkung von Steuergesetzen
StuW 2000, 221
- Klein, Franz Zur Frage der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit von
Einschränkungen des objektiven Nettoprinzips, dargestellt an § 4
Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG
DStZ 1995, 630
- Knobbe-Keuk, Brigitte Die gesetzliche Regelung des negativen Kapitalkontos des
Kommanditisten - eine Mißgeburt
NJW 1980, 2557
- Knobbe-Keuk, Brigitte Der neue § 15a EStG - ein Beispiel für den Gesetzgebungsstil
unserer Zeit
StuW 1981, 97
- Knobbe-Keuk, Brigitte Die Einkommensbesteuerung der entgeltlichen Überlassung von
Bodensubstanz
DB 1985, 144

- Koch, Eckhart Gewinnerhöhende Entnahmen nach § 15a Abs. 3 EStG
DStR 1984, 543
- Koenig, Christian Die gesetzgeberische Bindung an den allgemeinen Gleichheitssatz -
Eine Darstellung des Prüfungsaufbaus zur Rechtsetzungsgleichheit
JuS 1995, 313
- Kohlhaas, Karl- Kritik des Anwendungsschreibens des BMF zu
Friedrich Verlustzuweisungsmodellen nach § 2b EStG vom 5.7.2000
FR 2000, 922
- Kohlhaas, Karl- Verlustzuweisungsgesellschaften im Sinne der bisherigen BFH-
Friedrich Rechtsprechung
FR 1999, 504
- Kommers, Donald P. Der Gleichheitssatz: Neuere Entwicklungen und Probleme im
Verfassungsrecht der USA und der Bundesrepublik Deutschland
in: Der Gleichheitssatz im modernen Verfassungsstaat
Symposium zum 80. Geburtstag von Gerhard Leibholz
Baden-Baden 1982
- Korn, K./ „Steuerentlastungsgesetz 1999/200/2002“: Übersicht und erste
Strahl, M Beratungserkenntnisse
KÖSDI 99, 11965
- Kossow, Bernd H. Neuregelung des Verlustausgleichs und Verlustabzugs auf dem
Prüfstand
StuB 1999, 573
- Krabbe, Helmut Steuerliche Behandlung ausländischer Verluste nach § 2a EStG
RIW 1983, 42

XXVIII

- Kraeusel, Jörg Änderungen im Steuerrecht durch das Steuerentlastungsgesetz
1999/2000/2002 – Teil I –
DStZ 1999, 401
- Kruhl, Alfred Ist die Steuerreform doch besser als ihr Ruf?
BB 1999, 1085
- Kruhl, Alfred Die Steuerreformpläne der neuen Bundesregierung
BB 1999, 180
- Kruse, Heinrich
Wilhelm Über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung
StuW 1990, 322
- Lang, Joachim Verfassungsrechtliche Gewährleistung des
Familienexistenzminimums im Steuer- und Kindergeldrecht
StuW 1990, 331
- Lang, Joachim Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden Steuerabzugsverbote für
Geldstrafen und Geldbußen
StuW 1985, 10
- Lang, Joachim Verantwortung der Rechtswissenschaft für das Steuerrecht
StuW 1989, 201
- Lang, Joachim Das Standortsicherungsgesetz auf dem Prüfstand
StbJb 1993/1994, 9
- Lang, Joachim Editorial
StuW 1999, 1
- Lang, Joachim Wider Halbteilungsgrundsatz und BVerfG
NJW 2000, 457

- Lang, Joachim Liebhaberei im Einkommensteuerrecht
StuW 1981, 223
- Leibholz, Gerhard Die Gleichheit vor dem Gesetz
AöR NF Bd. 12 (1927), Seite 1
- Lempenau, Gerhard Verlustzurechnung und Verlustverrechnung beim Kommanditisten -
handelsrechtlich und steuerrechtlich -
StuW 1981, 235
- Littmann, Eberhard Ausgewählte aktuelle Einkommensteuerfragen
StbJb. 1960/ 61, S. 125
- Loritz, Karl-Georg Die systemgerechte Einkommensteuer - ein unerreichbares Ziel?
StuW 1986, 9
- Maaß, Rainald Die neuere Rechtsprechung des BVerfG zum allgemeinen
Gleichheitssatz - Ein Neuansatz?
NVwZ 1988, 14
- Manke, Klaus Angeklagt: § 2a EStG
Plädoyer für und an den Gesetzgeber
DStZ A 1984, 235
- Marx, Franz-Jürgen/
Löffler, Christoph Das Renditeparadoxon nach § 2b EStG
DStR 1999, 1957
- Meßmer, Kurt „Steuergerechtigkeit“ durch Normenflut, offene und verdeckte
Subventionen und Entlassung der Finanzgerichtsbarkeit
BB 1981, Beilage 1/1981 S. 1

- Meyer-Scharenberg,
Dirk/
Fleischmann, Hans
Gunnar Das Anwendungsschreiben des BMF zu § 2b EStG
 - Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 5.7.2000, IV A 5 – S
 2118b –111/00 -
 DStR 2000, 1373
- Mittelsteiner, Karl-
Heinz Erstmalige Anwendung des § 15a EStG auf Altbetriebe
 DStR 1985, 749
- Mohl, Helmut/
Brandt, Thomas Zur Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer
 KStZ 1998, 181
- Neumann, Volker Sozialstaatsprinzip und Grundrechtsdogmatik
 DVBl 1997, 92
- Niehus, Ulrich/
Wilke, Helmuth Reformüberlegungen zu § 17 EStG i.d.F. des JStG 1996
 StuW 1997, 35
- Offerhaus, Klaus Die Steuerreform – eine Herausforderung an den Rechtsstaat
 DStZ 2000, 9
- Papier, Hans-Jürgen Steuern und Abgaben - Die offene Flanke des Rechtsstaats
 KritV 1987, 140
- Papier, Hans-Jürgen Steuerreform als Verfassungsproblem
 Stbg 1999, 49
- Paus, Bernhard Änderungen des Einkommensteuergesetzes durch das
 Jahressteuergesetz 1996
 INF 1995, 577
- Paus, Bernhard Einschränkungen beim Verlustausgleich und Verlustabzug
 StW 1999, 81

- Paus, Bernhard Ist § 17 EStG noch zeitgemäß?
NWB, Fach 3, Seite 10303
- Paus, Bernhard Änderung bei der Besteuerung wesentlicher Beteiligungen
NWB, Fach 3, Seite 10845
- Plewka, Harald/
Söffing, Matthias Die Entwicklung des Steuerrechts
NJW 1999, 2004
- Probst, Ulrich Zur Verfassungsmäßigkeit des § 2a EStG
StVj 1991, 331
- Pyszka, Tillmann Beschränkte Verlustberücksichtigung nach § 17 Abs. 2 S. 4 EStG
DStR 1997, 309
- Pyszka, Tillmann Ernstliche Zweifel am Saldierungsverbot des § 15a EStG
BB 1997, 2153
- Rädler, Albert Die Abzugsfähigkeit von Auslandsverlusten - was bleibt?
FR 1983, 337
- Raupach, Arndt/
Böckstiegel, Martin Die Verlustregelungen des Steuerentlastungsgesetzes
1999/2000/2002
FR 1999, 487
FR 1999, 557
FR 1999, 617
- Rautenberg, Hans
Günter/
Korezkij Leonid Überblick über die Sonderfälle der einkommensteuerlichen
Verlustverrechnung
Steuer und Studium (SteuerStud) 1999, 486
- Reiff, Gunter Der Verlustabzug im Lichte des Gleichheitsgrundrechts
DStZ 1998, 858

- Ritzer, Klaus J./
Stangl, Ingo Erste Zweifelsfragen bei der neuen Mindestbesteuerung
DStR 1999, 886
- Ritzer, Klaus J./
Stangl, Ingo Die Mindestbesteuerung nach §§ 2 Abs. 3 und 10d EStG in der
Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 –Teil I
INF 1999, 358
- Rodi, Michael Verfassungskonforme Besteuerung von Kapitalerträgen
NJW 1991, 2865
- Ronig, Roland Anwendungsschreiben zu § 2b EStG
DB 2000, 1480
- Sauren, Marcel Anmerkung zur Rechtsprechung der Finanzgerichte zum Thema der
Verfassungsmäßigkeit des § 2a EStG
FR 1987, 46
- Schnädter, Helmut Die durch den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) dem
Steuergesetzgeber gesetzten Grenzen
DStZ 1984, 352
- Schneider, Dieter Abbau von Steuervergünstigungen durch Skalpierung der
Maßgeblichkeit und Verlustverrechnung als „Stärkung der
Investitionskraft“?
DB 1999, 105
- Schneider, Josef Verlustausgleich und Verlustabzug
SteuerStud 1999, 393
- Schneider, Uwe Zur Verantwortung der Rechtswissenschaft
JZ 1987, 696
- Schoch, Friedrich Der Gleichheitssatz
DVBl 1988, 863

- Sorgenfrei, Ulrich Zur Neuregelung der Besteuerung von Verlusten aus betrieblichen Termingeschäften
DStR 1999, 1928
- Steuerfachausschuß Aus der Facharbeit des IDW
Steuerfachausschuß zum Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002
WPg 1999, 26
- Stuhrmann, Gerd Die wesentlichen ertragssteuerlichen Änderungen durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.3.1999
NJW 1999, 1657
- Take, Michael Berücksichtigung der Grundrechte in streitigen Steuerrechtsfragen
BB 1999, 1790
- Take, Reinhard/
Take, Michael Anmerkung zu BVerfG vom 30.9.1998
DStR 1998, 1746
- Thiel, Jochen Das negative Kapitalkonto des Kommanditisten im Steuerrecht - ein Vorschlag de lege ferenda
DB 1979, 664
- Tipke, Klaus Über Steuervergünstigungen - Abbautheoretische Überlegungen
FR 1989, 186
- Tipke, Klaus Über Steuergesetzgebung und Verfassungsgerichtsbarkeit
StuW 1990, 308
- Tipke, Klaus Über „erwirtschaftete“ Einkünfte und Einkünfteerzielungsabsicht
FR 1983, 580

- Tipke, Klaus Die dualistische Einkünfteermittlung nach dem
Einkommensteuergesetz
Festschrift für Heinz Paulick zum 65. Geburtstag
Hrsg. Heinrich Wilhelm Kruse
Köln 1973
- Tipke, Klaus Über „richtiges Steuerrecht“
StuW 1988, 262
- Tipke, Klaus Das Bundesverfassungsgericht zum Nettoprinzip
StuW 1974, 84
- Tipke, Klaus Bezüge und Abzüge im Einkommensteuerrecht
StuW 1980, 1
- Tipke, Klaus Steuerlegislative unter Verfassungsdruck
StuW 1993, 8
- Triepel, Heinrich Aussprache zum Thema: Die Gleichheit vor dem Gesetz im Sinne
des Art. 109 WRV
VVDS_tRL Heft 3 (1927), S. 50
- Uelner, Adalbert Zur steuerlichen Problematik von Verlustzuweisungsgesellschaften
FR 1978, 603
- Uhländer, Christoph Rechtsfortbildung im Steuerrecht durch das BVerfG
StB 1999, 91
- Vogel, Klaus Perfektionismus im Steuerrecht
StuW 1980, 206
- Vogel, Klaus Verbot des Verlustausgleichs für bestimmte ausländische Verluste
(der neue § 2a des Einkommensteuergesetzes)
BB 1983, 180

- Vogel, Klaus Zwangsläufige Aufwendungen - besonders
Unterhaltsaufwendungen - müssen realitätsgerecht abziehbar sein
StuW 1984, 197
- Vogel, Klaus Lenkungssteuern und Eigentumsgarantie
BayVBl. 1980, 523
- Vogel, Klaus Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht
StuW 1977, 97
- Vogel, Klaus Steuergerechtigkeit und soziale Gestaltung
DStZ A 1975, 409
- Vogel, Klaus Vom Eigentums- zum Vermögensschutz - eine Erwiderung
NJW 1996, 1257
- Wassermeyer, Franz § 15a EStG: Eine Herausforderung für den steuerlichen Berater -
Gestaltungshinweise für das Nutzbarmachen steuerlicher Verluste
DB 1985, 2634
- Wendt, Michael Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002
Änderungen bei betrieblichen und privaten Veräußerungsgeschäften
FR 1999, 333
- Wendt, Rudolf Zur Vereinbarkeit der Gewerbesteuer mit dem Gleichheitssatz und
dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit
BB 1987, 1257
- Wendt, Rudolf Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von
Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?
DÖV 1988, 710

- Wendt, Rudolf Der Gleichheitssatz
NVwZ 88, 778
- Woerner, Lothar Aussprache zum Thema: Geschäftsbeziehungen zwischen dem
Gesellschafter und seiner Personengesellschaft
JbFSt 1982/83, S. 251
- Woring, Siegbert Verfassungsrechtliche Zulässigkeit von Einschränkungen der
Verlustverrechnung
NWB Fach 3, S. 10717
- Zacher, Thomas Alte und „neue“ steuerliche Risiken bei Medienfonds –
Beratungshinweise zum Jahresende
DStR 1999, 1838
- Zippelius, Reinhold Der Gleichheitssatz
Veröffentlichungen der Vereinigung Deutscher Staatsrechtslehrer
Band 47
Berlin 1989
(zit: VVDStRL, Bd. 47)
- Zuck, Rüdiger Was ist Willkür?
MDR 1986, 723

Amtliche Veröffentlichungen:

Bundesratsdrucksachen:

- BR-Drucks. 511 / 79 Gesetzesentwurf der Bundesregierung
Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes,
des Körperschaftssteuergesetzes und anderer Gesetze
- BR-Drucks. 694 / 76 Empfehlungen der Ausschüsse zur Entschließung des Bundesrates
zum steuerlichen Ausschluß des negativen Kapitalkontos bei
Mitunternehmern, die nur beschränkt haften

Bundestagsdrucksachen:

- BT-Drucks. VI/1934 Antrag der Fraktion der CDU/CSU zum Entwurf eines Gesetzes zur
Änderung des Einkommensteuergesetz
- BT-Drucks. VI/2350 Bericht des Finanzausschusses (6.Ausschuß) über den Entwurf zur
Drucksache VI/1934
- BT-Drucks. 8 / 3648 Regierungsbegründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung
des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftssteuergesetzes und
anderer Gesetze
- BT-Drucks. 8 / 4157 Bericht des Finanzausschusses (7.Ausschuß) zu dem von der
Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Gesetzes zur
Änderung des Einkommensteuergesetzes, des
Körperschaftssteuergesetzes und anderer Gesetze – Drucksache
8/3648; 8/4141) –

- BT-Drucks. 9 / 2074 Begründung zum Entwurf der Fraktion der CDU/CSU und FDP eines Gesetzes zur Wiederbelebung der Wirtschaft und Beschäftigung und zur Entlastung des Bundeshaushalts (Haushaltsbegleitgesetz 1983)
- BT-Drucks. 9 / 2140 Begründung zum Entwurf der Bundesregierung eines Gesetzes zur Wiederbelebung der Wirtschaft und Beschäftigung und zur Entlastung des Bundeshaushalts (Haushaltsbegleitgesetz 1983)
- BT-Drucks. 13 / 901 Entwurf der Fraktionen der CDU/CSU und FDP eines Jahressteuergesetzes 1996
- BT-Drucks. 14 / 23 Entwurf der Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/ DIE GRÜNEN eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002
- BT-Drucks. 14 / 265 Entwurf der Bundesregierung eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002
- BT-Drucks. 14 / 443 3. Bericht des Finanzausschusses (7.Ausschuß) zu dem Entwurf der Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/ DIE GRÜNEN eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 - Drucksache 14/23 -

Entscheidungsregister:*Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts:*

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
23.10.1951	2 BvG 1/51	BVerfGE 1, 14
17.12.1953	1 BvR 147	BVerfGE 3, 58
30.11.1955	1 BvL 120/53	BVerfGE 4, 352
17.1.1957	1 BvL 4/54	BVerfGE 6, 55
24.6.1958	2 BvF 1 /57	BVerfGE 8, 51
14.4.1959	1 BvL 23,34/57	BVerfGE 9, 237
17.5.1960	2 BvL 11/59, 11/60	BVerfGE 11, 126
22.6.1960	2 BvR 125/60	BVerfGE 11, 234
10.10.1961	2 BvL 1/59	BVerfGE 13, 153
30.10.1961	1 BvR 833/59	BVerfGE 13, 181
24.1.1962	1 BvL 32/57	BVerfGE 13, 290
24.7.1962	2 BvF 4,5/61 und 1,2/62	BVerfGE 14, 197
22.5.1963	1 BvR78/56	BVerfGE 16, 147
24.7.1963	1 BvR 425,786,787/58	BVerfGE 17, 68
1.6.1965	2 BvR 616/63	BVerfGE 19, 76
14.12.1965	1 BvR 571/ 60	BVerfGE 19, 253
20.12.1966	1 BvR 320/57 und 70/63	BVerfGE 21, 12
14.3.1967	1 BvR 334/61	BVerfGE 21, 209
5.3.1968	1 BvR 579/67	BVerfGE 23, 133
14.5.1968	2 BvR 544/63	BVerfGE 23, 288
15.1.1969	1 BvR 723/65	BVerfGE 25, 101
12.2.1969	1 BvR 687/62	BVerfGE 25, 216
24.6.1969	2 BvR	BVerfGE 26, 228
7.7.1971	1 BvR 775/66	BVerfGE 31, 255
09.2.1972	1 BvL 16/69	BVerfGE 32, 333

Datum:	Aktenzeichen:	Fundstelle:
2.10.1973	1 BvR 345/73	BVerfGE 36, 66
19.3.1975	1 BvL 20 - 24/73	BVerfGE 39, 210
9.6.1975	1 BvR 2261, 2268/ 73	BVerfGE 40, 65
23.11.1976	1 BvR 150/75	BVerfGE 43, 108
8.6.1977	1 BvR 265/75	BVerfGE 45, 104
11.10.1977	1 BvR 343/73	BVerfGE 47, 1
19.4.1978	2 BvL 2/75	BVerfGE 48, 210
9.8.1978	2 BvR 831/76	BVerfGE 49, 148
12.10.1978	2 BvR 154/74	BVerfGE 49, 343
13.3.1979	2 BvR 72/76	BVerfGE 50, 386
16.10.1979	1 BvL 51/79	BVerfGE 52, 277
23.11.1979	1 BvR 150/75	BVerfGE 43, 108
7.10.1980	1 BvL 50,89/79; 1 BvR 240/79	BVerfGE 55, 72
10.12.1980	2 BvF 3/77	BVerfGE 55, 274
16.3.1982	1 BvR 938/81	BVerfGE 60, 123
3.11.1982	1 BvR 620/78 ... 363/80	BVerfGE 61, 319
8.2.1983	1 BvL 28/79	BVerfGE 63, 119
9.2.1983	1 BvL 8/80, 16/81, 1BvR 257/80, 890/80, 1357/81	BVerfGE 63, 152
22.3.1983	2 BvR 475/78	BVerfGE 63, 343
17.5.1983	2 BvR 731/80	BVerfGE 64, 158
15.6.1983	1 BvR 1025/79	BVerfGE 64, 229
6.10.1983	2 BvL 22/80	BVerfGE 65, 141
6.12.1983	2 BvR 1275/79	BVerfGE 65, 325
10.1.1984	1 BvL 5/83	BVerfGE 66, 84

Datum:	Aktenzeichen:	Fundstelle:
20.6.1984	1 BvR 1494/78	BVerfGE 67, 157
17.10.1984	1 BvL 18/82 u.a.	BVerfGE 68, 155
31.10.1984	1 BvR 35, 356, 794/82	BVerfGE 68, 193
6.11.1984	2 BvL 19,20/83; 2 BvR 363,491/83	BVerfGE 67, 256
28.11.1984	1 BvR 1157/82	BVerfGE 68, 287
6.11.1985	1 BvL 47/83	BVerfGE 71, 146
13.5.1986	1 BvR 99/85, 461/85	NJW 1986, 2561
14.5.1986	2 BvL 2/83	BVerfGE 72, 200
18.11.1986	1 BvL 29... 36/83	BVerfGE 74, 9
10.2.1987	1 BvL 18/81 und 20/82	BVerfGE 74, 182
8.4.1987	2 BvR 909 ... 142/84	BVerfGE 75, 108
30.9.1987	2 BvR 933/82	BVerfGE 76, 256
26.4.1988	1 BvL 84/86	BVerfGE 78, 104
31.5.1988	1 BvL 22/85	BVerfGE 78, 232
08.6.1988	2 BvL 9/85 und 3/86	BVerfGE 78, 249
9.11.1988	1 BvL 22/84, 71/86, 9/87	BVerfGE 79, 87
6.12.1988	2 BvL 18/84	BVerfGE 79, 223
1.6.1989	2 BvR 239/88; 2 BvR 1205 u.a./87	BVerfGE 80, 109
29.11.1989	1 BvR 1402/87, 1528/87	BVerfGE 81, 108
23.1.1990	1 BvL 4,7/87	BVerfGE 81, 228
29.5.1990	1 BvL 20...4/86	BVerfGE 82, 60
30.5.1990	1 BvL 2/83, 9,10/84, 3/85, 11-13/89, 4/90 und 1 BvR 764/86	BVerfGE 82, 126
13.11.1990	2 BvF 3/88	BVerfGE 83, 89
19.2.1991	1 BvR 1231/85	BVerfGE 83, 395
27.6.1991	2 BvR 1493/89	BVerfGE 84, 239

XLIII

Datum:	Aktenzeichen:	Fundstelle:
8.10.1991	1 BvL 50/86	BVerfGE 84, 348
09.4.1992	2 BvE 2/89	BVerfGE 85, 264
25.9.1992	2 BvL 5, 8, 14/91	BVerfGE 87, 153
26.1.1993	1 BvL 38,40,43/92	BVerfGE 88, 87
15.5.1995	2 BvL 19/91, 2 BvR 1206, 1584/91 und 2601/93	BVerfGE 92, 277
22.6.1995	2 BvL 37/91	BVerfGE 93, 121
12.3.1996	1 BvR 609, 692/90	BVerfGE 94, 241
8.4.1997	1 BvR 48/94	BVerfGE 95, 267
10.4.1997	2 BvL 77/92	BVerfGE 96, 1
3.12.1997	2 BvR 882/97	BVerfGE 97, 67
7.5.1998	2 BvR 1876/91	BVerfGE 98, 83
7.5.1998	2 BvR 1991/95 und 2004/95	BVerfGE 98, 106
15.7.1998	1 BvR 1554/89, 963, 964/94	BVerfGE 98, 365
30.9.1998	2 BvR 1818/91	BVerfGE 99, 88

Entscheidungen des Bundesfinanzhofs:

Datum:	Aktenzeichen:	Fundstelle:
14.3.1929	VI A 1473/28	RStBl. 1929, 329
13.03.1964	VI 343/61 S	BStBl. 1964 III, S. 359
7.12.1967	Gr.S. 1/67	BFHE 91, 93
4.9.1969	IV R 288/66	BStBl. 1969 II, 726
14.12.1976	VIII R 99/72	BStBl. 1977 II, 305
23.8.1977	VIII R 120/74	BStBl. 1978 II, 8
10.11.1980	GrS 1/79	BStBl. 1981 II, 164
25.6.1984	GrS 4/82	BStBl. 1984 II, 751
15.11.1984	IV R 139/81	BFHE 142, 464
21.3.1985	IV R 25/83	BStBl. 1985 II, 399
19.5.1987	VIII B 104/85	BStBl. 1988 II, S. 5
28.8.1987	III R 273/83	BFHE 151, 42
29.10.1987	VIII R 272/83	BFHE 151, 408
11.4.1990	I R 22/88	BFH NV 1990, 768
21.8.1990	VIII R 25/86	BFHE 163, 524
17.10.1990	I R 182/87	BStBl. 1991, 136
26.3.1991	IX R 162/85	BStBl. 1991 II, S. 704
14.05.1991	VIII R 111/86	BStBl. 1992 II, S. 164
14.05.1991	VIII R 31/88	BStBl. 1992 II, S. 167
10.9.1991	VIII R 39/86	BFHE 165, 406
7.7.1992	VIII R 56/88	BFH NV 1993, 25
17.12.1992	IX R 7/91	BStBl. 1994 II, S. 492
13.5.1993	IV R 69/92	BFH NV 1994, 100
16.5.1995	VIII R 33/94	BFHE 178, 197
14.12.1995	IV R 106/94	BFHE 179, 368
9.5.1996	IV R 75/93	BStBl. 1996 II, S. 474
25.6.1996	VIII R 28/94	BStBl. 1997 II, S. 202
5.12.1996	IV R 2/95	BFH NV 1997, 350
24.4.1997	IV R 60/95	BStBl. 1997 II, S. 567

XLV

Datum:	Aktenzeichen:	Fundstelle:
7.10.1997	VIII R 22/94	BFH NV 1998, 823
11.11.1997	VIII R 39/94	BFH NV 1998, 1078
24.2.1999	X R 171/96	BStBl. 1999 II, S. 450
11.8.1999	XI R 12/98	DStR 1999, 1688
11.8.1999	XI R 77/97	BB 1999, 2385
10.11.1999	X R 60/95	BStBl. 2000 II, S. 131
9.5.2001	XI B 151/00	n.n. veröffentlicht

Einleitung

Der deutsche Gesetzgeber neigt zum Perfektionismus¹. Demgegenüber tendiert der Steuerbürger zum Steuerwiderstand und entwickelt so stets neue Steuervermeidungsstrategien. Diese Eigenschaften führen in ihrem Zusammenspiel dazu, dass der Gesetzgeber unablässig und in immer kürzeren Zeitabständen² Korrekturen an Steuergesetzen vornimmt, um neu entwickelten Steuervermeidungsstrategien entgegenzuwirken und ihnen den Boden zu entziehen.

Ein großes „Spielfeld“ des Gesetzgebers auf der einen und des Steuerbürgers auf der anderen Seite sind Verluste im Einkommensteuerrecht. Erste gesetzgeberische Bestrebungen, missbräuchlich herbeigeführte Verluste im Einkommensteuerrecht unberücksichtigt zu lassen, finden sich schon im Jahre 1910. Der Gesetzgeber des Bayerischen EStG vom 14.8.1910 befürchtete, dass Gewinne aus Spekulationsgeschäften nicht nachweisbar seien und Verluste aus diesen Geschäften dagegen verstärkt geltend gemacht würden, um positive andere Einkünfte zu mindern³. Um diesen Effekt zu verhindern, hat der Gesetzgeber von der Besteuerung gelegentlicher Spekulationsgeschäfte ganz abgesehen. Damit waren aus solchen Geschäften entstehende Verluste nicht steuerverstrickt und konnten steuerlich nicht geltend gemacht werden. Auf diese Regelung folgten andere Versuche von Steuerpflichtigen, die eigene Steuerlast zu senken, ohne dass dieser Steuerersparnis tatsächlich eine sie rechtfertigende Leistungsfähigkeitsminderung gegenüber stünde. Auf jeden dieser Versuche reagierte der Gesetzgeber früher oder später mit Änderungen der einschlägigen Steuernormen. Zumeist versuchte er dabei den Steuervermeidungsstrategien durch Verlustausgleichsbeschränkungen oder Verlustausgleichsverbote entgegenzuwirken.

So enthält das Einkommensteuergesetz seit der Fassung vom 24.3.1999 eine Vielzahl von Vorschriften, die den Ausgleich von Verlusten vollständig verbieten oder zumindest einschränken⁴. Ziel dieser Arbeit ist es, diese

¹ Vogel, StuW 1980, 206 (208).

² Oftmals erfolgen Korrekturen bereits mehrfach innerhalb nur eines Kalenderjahres.

³ Von Breunig, Das Bayerische EStG, München 1911, S. 76/77, zit. bei Bühr, S. 42.

⁴ Vgl. §§ 2 Abs. 3, 2a, 2b, 15 Abs. 4, 15a (13 Abs. 5, 18 Abs. 4, 20 Abs. 1 Nr. 4, 21 Abs. 1 S. 2), 17 Abs. 2 S. 4, 22 Nr. 3, 23 Abs. 3 S. 8 EStG.

Verlustausgleichsbeschränkungen systematisch zu erfassen und auf ihre Verfassungsmäßigkeit zu untersuchen. In einem ersten Teil werden die für Verlustausgleichsbeschränkungen wesentlichen systematischen Grundlagen vorgestellt. Der anschließende zweite Teil stellt die verfassungsrechtlichen Grundlagen, soweit sie für die Beurteilung von Verlustausgleichsbeschränkungen von Bedeutung sind, dar. Schließlich werden in einem Dritten Teil die einzelnen Verlustausgleichsbeschränkungen erörtert und jeweils auf ihre Verfassungsmäßigkeit untersucht.

Erster Teil: Systematische Grundlagen

A. Das grundsätzliche System der Verlustnutzung im Einkommensteuerrecht

I. Verlustbezogene Grundprinzipien im Einkommensteuerrecht

1. Leistungsfähigkeitsprinzip

Vorrangiges Ziel der Einkommensteuer ist die Einnahmenerzielung. Dabei ist die Einkommensteuer die aufkommensstärkste Steuer⁵. Aus dem Wesen der Einkommensteuer als staatliche Last, als staatliche Teilhabe am wirtschaftlichen Erfolg des Bürgers, und aus den Verfassungsgrundsätzen ergeben sich systemtragende Prinzipien, die das Einkommensteuerrecht prägen. Die vorrangige Pflicht des Gesetzgebers bei der Erhebung der Einkommensteuer ist, alle Steuerzahler gleichmäßig zur Einkommensteuer heranzuziehen. Der Grundsatz der Belastungsgleichheit ist das oberste systemtragende Prinzip der Einkommensteuer, ja sogar des gesamten Steuerrechts⁶.

Lastengleichheit bzw. Lastengerechtigkeit lässt sich aber nicht schon dadurch erreichen, dass jeder exakt die gleiche Summe an Steuern zahlte⁷, denn dann bliebe die Fähigkeit des Einzelnen Steuern zu zahlen unberücksichtigt⁸. Der Arme würde bei einem solchen, so genannten Kopfsteuerprinzip nicht weniger

⁵ Vgl. schon Arndt/ Schumacher, AÖR 118 (1993), S. 513 (514).

⁶ Birk, Steuerrecht, RN 47.

⁷ P. Kirchhof, IFSt- Schrift Nr. 362, S. 14 (26).

⁸ Birk, in H/H/Sp § 4 AO RN 445.

zahlen als der Einkommensmillionär. Auch das Existenzminimum bliebe unberücksichtigt⁹. Selbst ohne sich die Auswirkungen eines Kopfsteuerprinzips im Einzelnen näher anzuschauen erkennt man, dass ein solches Besteuerungsprinzip eine gerechte, verhältnismäßige Lastenverteilung nicht erreichen kann. Der entscheidende Nachteil dieses Prinzips liegt nämlich darin, dass auch derjenige Steuern zahlen müsste, der es tatsächlich nicht kann. Damit lässt sich ein solches Kopfsteuerprinzip zugleich auch vor dem Hintergrund des Sozialstaatsprinzips nicht rechtfertigen¹⁰. Ebenso lässt sich eine gerechte Lastenverteilung nicht durch eine verhältnismäßige Besteuerung im Sinne eines Äquivalenzprinzips, was insoweit neben dem Kopfsteuerprinzip die einzige Alternative zum Leistungsfähigkeitsprinzip darstellt¹¹, erreichen. Hiernach müsste jeder Bürger aus seinem Einkommen soviel Steuern zahlen, wie nötig wäre, um das vom Staat Erhaltene abzugelten¹² oder um die Kosten abzudecken, die dem Staat durch ihn entstanden sind¹³. Dieses Besteuerungsprinzip nimmt keine Rücksicht auf das Existenzminimum und läuft damit zugleich dem Sozialstaatsprinzip entgegen¹⁴, denn auch hier müsste derjenige Steuern zahlen, der es tatsächlich nicht kann. Zudem stößt es auf enorme praktische Schwierigkeiten, die darin begründet sind, dass sich wertmäßig nicht ermitteln lässt, was jeder Einzelne vom Staat erhält oder welche Kosten er verursacht hat. Denn welchen Wert haben z. B. die Polizei, Feuerwehr, Bundeswehr, oder Beamte für den Einzelnen?

Für die Bemessung einer gleichmäßigen und gerechten Steuerlast ist demnach ein Maßstab erforderlich, der in der Lage ist, die wirtschaftlichen Verhältnisse des Einzelnen und das Existenzminimum angemessen zu berücksichtigen. Eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit fragt danach, was der Einzelne für den Staat leisten kann, denn die individuelle Steuerbelastung ist nach der Fähigkeit zu bemessen, Steuerleistung aus dem Einkommen im Verhältnis zum Einkommen erbringen zu können¹⁵. Jeder leistet nach seinen

⁹ Tipke, Besteuerung von Einkommen, S. 16.

¹⁰ Lüdemann, S. 259.

¹¹ Tipke, Besteuerung von Einkommen, S. 16.

¹² So genannte Nutzenäquivalenz; vgl. Tipke, FS für Kriele, S. 947 (950).

¹³ Kostenäquivalenz; vgl. Tipke, a.a.O..

¹⁴ Lüdemann, S. 259.

¹⁵ Tipke, StRO I, S. 479; Kruse, StuW 1990, 322 (326); P.Kirchhof, VVDStRL 39 (1981), 213 (226); ders., StuW 1984, 297 (304), ders., StuW 1985, 319 (325); Birk, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 167; Söhn, FinArch Bd. 46 (1988) S. 161.

wirtschaftlichen Möglichkeiten einen im Vergleich zu allen anderen Steuerpflichtigen verhältnismäßig gleich hohen Steuerbetrag. Das Leistungsfähigkeitsprinzip berücksichtigt das Existenzminimum in der Weise, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erst dort beginnt, wo das Existenzminimum aufhört. Damit ist gewährleistet, dass derjenige, der tatsächlich keine Steuern leisten kann, auch keine Steuern zahlen muss. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist ethisches Axiom¹⁶. Da auch ein sachgerechteres Prinzip als das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht ersichtlich ist, besteht heute weltweit¹⁷ schon fast ein consensus omnium für das Leistungsfähigkeitsprinzip¹⁸. Gegenstand der Einkommensteuer ist das Einkommen¹⁹. Mit dem Einkommen knüpft sie an das individuell Erworbene an. Das Einkommensteuerrecht orientiert sich durch die Besteuerung des Einkommens also prinzipiell an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Einzelnen²⁰. Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird damit zutreffend als das systemtragende Prinzip²¹ oder Fundamentalprinzip²² der Einkommensteuer bezeichnet.

2. Nettoprinzip

¹⁶ P. Kirchhof, *StuW* 1985, 319 (322).

¹⁷ Tipke, *StRO* I, S. 482 mit zahlreichen weiteren Nachweisen zum internationalen Konsens über das Leistungsfähigkeitsprinzip; vgl. auch: Lang, *Besteuerung von Einkommen*, S. 129.

¹⁸ Flume, *StbJb.* 1973/74, 53 (63); Tipke, *StRO* I, S. 482 m.w.N.; ders., *Steuergerechtigkeit*, S. 65; Bühr, S. 3; Birk, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, S. 259; ders., *StuW* 1983, 293; Stern, *Staatsrecht der BRD*, II, S. 1109; Vogel, *DStZ* A 1975, 409 (410); ders. *StuW* 1984, 197; ders. *DStJG* Bd. 12 (1988), 141; Papier, in: Benda/Maihofer/Vogel, *HdbdVerfR*, S. 849 RN 108; Papier, *KritV* 1987, 140 (149); Friauf, *StuW* 1985, 308 (313); P. Kirchhof, *StuW* 1985, 319 (323); Lüdemann, S. 259; Loritz, *StuW* 1986, 9 (14); Wendt, *BB* 1987, 1257 (1259); Wendt *DÖV* 1988, 710 (713); Schneider, *JZ* 1987, 696 (701); Jakob, *BB* 1988, 887 (889); v. Arnim, *Staatslehre der BRD*, 1984, S. 153; Franz, *StuW* 1988, 17 (19); Söhn, *FinArch* Bd. 46 (1988), 154 (155); Eggesiecker/ Eisenach/ Schürner, *FR* 1982, 484 (486); aus neuerer Zeit: Birk/Kulosa, *FR* 1999, 433 (438); Raupach/Böckstiegel, *FR* 1999, 617 (620); a.A. nur: Kruse, in: Tipke/Kruse, *AO* § 3 RN 43, der aber das Leistungsfähigkeitsprinzip ebenfalls als Differenzierungskriterium bei Art. 3 Abs. 1 GG ansieht (s.o.); Arndt, *NVwZ* 1988, 787 (791).

¹⁹ *BVerfG* vom 23.11.1976, 1 BvR 150/75, *BVerfGE* 43, 108 (119).

²⁰ Dies sieht auch der Gesetzgeber so: *BT- Drucks.* 12/4487, S.52.

²¹ Tipke, *StuW* 1988, 262 (270); Lang, *StuW* 1989, 201 (208); P. Kirchhof, *StuW* 1985, 319 (324); P. Kirchhof in: *HdbdStR* IV, S. 138 RN 114.

²² Raupach/Böckstiegel, *FR* 1999, 617 (620); Lüdemann, S. 259/260; Lang in: Tipke/Lang, § 1 RN 17; Huster, *Rechte und Ziele*, S. 358, Offerhaus, *DStZ* 2000, 9 (10).

Aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip alleine lässt sich indes nicht ableiten, wie konkret die Leistungsfähigkeit des Einzelnen zu ermitteln ist, denn wie bereits das BVerfG festgestellt hat, erweist sich das Leistungsfähigkeitsprinzip „als vieldeutig“, wenn aus ihm konkrete Schlüsse gezogen werden sollen²³. Es entspricht der Natur eines obersten Gerechtigkeitsgrundsatzes, dass er durch weitere Prinzipien konkretisiert werden muss²⁴. Das Leistungsfähigkeitsprinzip bedarf somit weiterer Prinzipien, die klarstellen, wie die Leistungsfähigkeit einer Person konkret festgestellt werden kann. Es müssen so viele weitere Rechtsgrundsätze, Unterprinzipien und modifizierende Prinzipien vorhanden sein, dass sich jeder Fall rechtssystematisch folgerichtig lösen lässt²⁵.

Es liegt es auf der Hand, dass nicht nur Vermögenszugänge die Leistungsfähigkeit einer Person ausmachen, sondern dass grundsätzlich auch Vermögensabgänge zu berücksichtigen sind, weil sie die Leistungsfähigkeit schmälern. Die objektive wirtschaftliche Leistungsfähigkeit kann folglich nur dann zutreffend festgestellt werden, wenn eine Saldierung von positiven und negativen Faktoren vorgenommen wird. Positive Faktoren sind z.B. Erträge, Einnahmen und Betriebseinnahmen, negative Faktoren sind z.B. Aufwendungen, Betriebsausgaben und Werbungskosten²⁶. Das hinter dieser Saldierung stehende, systemtragende Prinzip bezeichnet man als objektives Nettoprinzip²⁷. Es folgt unmittelbar aus dem insoweit übergeordneten Leistungsfähigkeitsprinzip²⁸ und stellt damit gleichsam dessen erste Konkretisierungsebene dar²⁹. Der Einkommensteuer unterliegen damit nicht allein die Vermögenszugänge, sondern vielmehr der Saldo aus Vermögenszugängen und Vermögensabgängen. Weitere Vorschriften, insbesondere § 4 Abs. 4 EStG und § 9 Abs. 1 S. 1 EStG, knüpfen an das objektive Nettoprinzip an und konkretisieren es, indem sie Betriebsausgaben und Werbungskosten als „durch den Betrieb veranlasst“ oder „zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen“ definieren. Der Einkommensteuer unterliegt nach dem objektiven Nettoprinzip das

²³ BVerfG vom 23.11.1976, 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108 (120).

²⁴ Lang, StuW 1981, 223 (226).

²⁵ Lang a.a.O..

²⁶ Zur Terminologie: Tipke, StuW 1980, 1.

²⁷ Lang in: Tipke/ Lang, § 9 RN 60; Jäschke in: Lademann, § 2 RN 248.

²⁸ Tipke, StuW 1974, 84 (85).

²⁹ Reiff, DStZ 1998, 858 (858).

Roheinkommen vermindert durch die erwerbssichernden und existenzsichernden Aufwendungen, mithin nur die sogenannten Reineinkünfte³⁰.

3. Synthetisches System

Die für die Besteuerung vorausgesetzte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wird nach näherer Maßgabe des durch § 2 EStG vorgegebenen Grundschemas quantifiziert. Mit der Bildung der „Summe der Einkünfte“ nach § 2 Abs. 3 EStG trifft das EStG eine grundsätzliche Entscheidung gegen eine nach Einkunftsarten differenzierende sogenannte Schemensteuer. Ein analytisches oder Schemensystem zerlegt nämlich, anders als ein synthetisches System, die Einkommensteuer in einzelne Gliedsteuern (Schedulen), die materiell und veranlagungstechnisch für sich behandelt werden³¹. Dabei können die einzelnen Einkünfte nach Art ihrer Einkunftsquellen sogar jeweils mit einem besonderen Einkommensteuertarif belastet werden. Ein reines Schemensystem schließt damit eine Zusammenrechnung der einzelnen Einkommensarten und vor allem eine Verlustverrechnung zwischen den einzelnen Einkommensarten von vornherein aus. Ein rein synthetisches System geht demgegenüber von einem einheitlichen Einkünftebegriff und einem darauf anzuwendenden einheitlichen Einkommensteuertarif aus. Soll also trotz verschiedener Einkunftsarten, wie sie § 2 EStG kennt, die Einkommensteuer synthetisch sein, so ist eine Verrechnung der Salden aus den einzelnen Einkunftsarten zwingend, weil die einzelnen Einkunftsarten grundsätzlich einheitlich zu behandeln sind. Das Einkommensteuerrecht normiert mit der Bildung der Summe der Einkünfte schon seit dem EStG von 1925 eine solche Verrechnung der einzelnen Einkunftsarten und unterwirft diese Summe einem einheitlichen Einkommensteuertarif. Damit liegt der Einkommensteuer prinzipiell ein synthetisches System zu Grunde³². Der synthetische Einkommensbegriff des EStG ist einer der wesentlichen Grundsätze des deutschen Einkommensteuerrechts³³. Jedoch sind die einzelnen, zunächst nur der Illustration des Einkommensbegriffes dienenden Einkunftsarten im Laufe der

³⁰ Birk in H/H/Sp: § 4 AO, RN 471.

³¹ Tipke, StRO II, S. 593.

³² Lang, StbJb 1993/1994, 9 (17); Falthauer in: Festschrift für Wolfgang Ritter, S. 511 (512).

³³ Wendt in: H/H/R, Anm. 5 zu § 32c EStG.

Zeit immer mehr einer unterschiedlichen Behandlung zugeführt worden. Vor allem der Einkünftedualismus³⁴, die damit zusammenhängende unterschiedliche Ermittlung der Einkünfte³⁵ und die verschiedenen Frei- und Pauschbeträge³⁶ haben dazu beigetragen³⁷. Damit hat sich der Gesetzgeber mehr und mehr vom synthetischen Einkommensteuerprinzip entfernt und sich der (als rückständig und veraltet geltenden³⁸) Schedulesbesteuerung angenähert. Vielleicht steht die deutsche Einkommensteuer wegen dieser Sonderregelungen mittlerweile einem Schedulesystem sogar näher, als einem synthetischen System³⁹. Solange aber im Grundsatz noch eine Verrechnung der einzelnen Einkunftsarten zur „Summe der Einkünfte“ erfolgt und das ermittelte „zu versteuernde Einkommen“ einem einheitlichen Steuertarif unterworfen wird, ist die Einkommensteuer trotz ihrer scheduleshaften Züge synthetisch.

4. Welteinkommensprinzip

Nach dem so genannten Welteinkommensprinzip unterliegen der Einkommensteuer bei unbeschränkter Steuerpflicht⁴⁰ die Einkünfte, die weltweit erzielt werden. Das Welteinkommensprinzip wird allerdings nicht direkt aus § 1 Abs. 1 EStG, sondern erst in Zusammenschau der „unbeschränkten“ Steuerpflicht mit weiteren Vorschriften des EStG, wie z.B. §§ 2, 2a, 32b oder 34c EStG ersichtlich⁴¹. Aus dem Zusammenspiel der Normen wird deutlich, dass § 1 Abs. 1 EStG mit der Bezeichnung „unbeschränkte“ Steuerpflicht sämtliche in- und ausländischen Einkünfte meint, die der Steuerpflichtige durch ihm zurechenbare Tatbestandsverwirklichung erzielt⁴². Dies bedeutet in Verbindung mit dem Nettoprinzip naturgemäß, dass hiernach grundsätzlich auch ein Ausgleich aller positiven und negativen Einkünfte ohne Rücksicht auf die Staatsgrenzen

³⁴ Zum Einkünftedualismus ausführlich: Tipke in: FS für Heinz Paulick, S. 391ff.

³⁵ Ermittlung des Gewinns nach §§ 4 – 7g EStG oder des Überschusses nach §§ 8 – 9a EStG.

³⁶ Z.B. Arbeitnehmerpauschbetrag nach § 9a Nr. 1 EStG und der Sparer-Freibetrag nach § 20 Abs. 4 S. 1 EStG.

³⁷ Tipke, StRO II, S. 594.

³⁸ Kanzler, FR 1999, 363 (365) m.w.N..

³⁹ So z.B.: Lang, Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 219.

⁴⁰ Vgl. § 1 und 1a EStG.

⁴¹ Mössner, Besteuerung von Einkommen, S. 254.

⁴² Stapperfend in H/H/R, Anm. 88 zu § 1 EStG; Mössner a.a.O..

gewährleistet ist⁴³. Der Welteinkommensgrundsatz ist unmittelbare Folge des Leistungsfähigkeitsprinzips⁴⁴, denn für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ist es unerheblich, ob jemand z.B. Mieteinkünfte aus einem Objekt in Frankreich oder aus einem Objekt in Deutschland erzielt.

II. Der Begriff des Verlustes

1. Allgemeines

Rein sprachlich sind Verluste im Einkommensteuerrecht bisher immer vernachlässigt worden⁴⁵. So wird auch heute in § 2 Abs. 2 EStG nur von „Gewinn“ und „Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten“ als Einkünfte gesprochen. Diese Begriffe, die der allgemeine Sprachgebrauch nur mit positiven Ergebnissen verbindet, gebraucht das Einkommensteuergesetz aber teilweise auch dann, wenn die vorgesehenen Berechnungen zu negativen Ergebnissen führen können. So wird z.B. in § 4 Absatz 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes der Unterschiedsbetrag (nicht wie in § 13 EStG 1925 der Überschuss) zwischen dem Betriebsvermögen am Schlusse des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schlusse des vorangegangenen Wirtschaftsjahres als Gewinn bezeichnet.

Hieraus, aus der Vorschrift über den Verlustabzug nach § 10d EStG und nicht zuletzt auch aus den Vorschriften über die Verlustausgleichsbeschränkungen ergibt sich aber, dass grundsätzlich auch „Verlust“ und „Unterschuss“, also rechnerisch jeweils negative Einkünfte, als Einkünfte zu berücksichtigen sind. Dies entspricht auch dem Willen des Gesetzgebers⁴⁶, obwohl er bis heute keine klarstellende Änderung des § 2 Abs. 2 EStG vorgenommen hat. Hieraus folgt, dass nach § 2 Abs. 2 EStG nur Reineinkünfte der Einkommensteuer unterliegen.

⁴³ Friauf, StuW 1985, 308 (313).

⁴⁴ Vogel, BB 1983, 180 (182); Bopp in H/H/R, Anm. 4 zu § 2a EStG.

⁴⁵ Lang in: Tipke/ Lang, § 9 RN 60.

⁴⁶ Vgl. aml. Begr. zum EStRG 1974, FN 50, S. 238 (rechte Spalte):“ Die Summe der Einkünfte umfasst sowohl die Addition von positiven Ergebnissen der einzelnen Einkunftsquellen als auch das Ergebnis des innerhalb einer Einkunftsart oder zwischen verschiedenen Einkunftsarten vorzunehmenden Verlustausgleichs. Positive wie negative Einkünfte sind also wie bisher auszugleichen“.

Hierdurch wird, wenn auch nicht ausdrücklich, zugleich das bereits oben erörterte Nettoprinzip rechtlich positiviert. Auch zeigt sich hier wieder, dass das Einkommensteuergesetz sich an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit orientiert.

Obschon die Begriffe „Gewinn“ und „Verlust“ den Wesensgehalt der positiven und negativen Nettoeinkünfte am aussagekräftigsten vermitteln, sind sie im Einkommensteuerrecht an sich nur den sogenannten Gewinneinkünften vorbehalten, während für die sogenannten Überschusseinkünfte die Begriffe „Überschuss“ und „Unterschuss“ verwendet werden.

Wenn im folgenden von „Gewinn“ oder „Verlust“ gesprochen wird, so sind damit aus Vereinfachungsgründen positive bzw. negative Einkünfte, sowohl aus Gewinn- als auch aus Überschusseinkunftsarten, gemeint.

2. Echte Verluste - künstliche Verluste

Gesetzlich normierte Verlustausgleichsbeschränkungen schließen manche Verluste vom Ausgleich mit positiven Einkünften aus, andere dagegen nicht. In den Augen des Gesetzgebers gibt es damit offensichtlich „gute“ und „böse“ Verluste. Vor dem Hintergrund des Leistungsfähigkeitsprinzips stellt sich aber die Frage, ob es tatsächlich unterschiedliche Verluste geben kann, denn Verluste sind an sich lediglich eine „neutrale Rechnungsgröße“⁴⁷ auf dem Weg zur Ermittlung einer der Leistungsfähigkeit entsprechenden Bemessungsgrundlage. Vor dem Hintergrund des Leistungsfähigkeitsprinzips können Verluste nur dann eine unterschiedliche Qualität haben, wenn sie die Leistungsfähigkeit auf unterschiedliche Art oder in unterschiedlicher Weise berühren. Demnach lassen sich „echte“ von „künstlichen“ Verlusten unterscheiden. Verluste, welche die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit desjenigen, dem sie zuzurechnen sind rechnerisch und tatsächlich gemindert haben, bezeichnet man als „echte“ Verluste. Handelt es sich dagegen um Verluste, welche die wirtschaftliche

⁴⁷ Arndt/ Schumacher, AöR 118 (1993), 513 (520).

Leistungsfähigkeit zwar rechnerisch gemindert haben, diese aber tatsächlich unberührt lassen, so kann man diese als „künstliche“ Verluste bezeichnen⁴⁸.

Sofern Verlustausgleichsbeschränkungen allein solche Verluste vom Ausgleich mit positiven Einkünften ausschließen, die wirtschaftlich nicht zu einer Verminderung der Leistungsfähigkeit führen oder geführt haben (künstliche Verluste), dienen sie dem Prinzip einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und integrieren sich vollständig in das Einkommensteuersystem. Der Ausschluss von „echten“ Verlusten steht dem Leistungsfähigkeitsprinzip indes diametral entgegen und ist daher systemwidrig.

Problematisch an dieser theoretisch simplen Abgrenzung von „echten“ und „künstlichen“ Verlusten ist, dass sich nicht ohne weiteres feststellen lässt, welche Verluste die Leistungsfähigkeit gemindert haben oder mindern und welche Verluste die Leistungsfähigkeit dagegen unberührt lassen. So resultieren Verluste zumeist auf mehreren kumulativ wirkenden Abzugsposten, die jeder für sich mehr oder weniger leistungsfähigkeitsrelevant oder sogar leistungsfähigkeitsirrelevant sein können. Dass jeder einzelne Abzugsposten die Leistungsfähigkeit ganz unterschiedlich stark beeinflussen kann, lässt sich sehr anschaulich an der linearen Absetzung für Abnutzung⁴⁹ für Wirtschaftsgüter darstellen. Unvoreingenommen würde man doch zu der Aussage gelangen, die Abschreibung von Wirtschaftsgütern tangiert die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht, denn erstens steht der Abschreibung zeitgleich kein tatsächlicher Abfluss von Geld gegenüber und zweitens verbleibt das Abschreibungsobjekt (mit tatsächlichem Restwert⁵⁰) oftmals auch nach der vollständigen Abschreibung im Vermögen des Eigentümers. Diese Betrachtungsweise trifft indes nicht zu. Unabhängig davon, ob man nun mit der Aufwandsverteilungsthese annimmt, die AfA verteile die in den Anschaffungskosten oder Herstellungskosten liegenden Betriebsausgaben oder

⁴⁸ Es finden sich auch die Bezeichnungen „Buchverluste“ oder „unechte Verluste“. Beide Formulierungen sind m. E. nicht treffend, denn einerseits ergeben sich auch Verluste, die leistungsfähigkeitsmindernd wirken aus der Buchführung, sind damit ebenso Buchverluste und andererseits sind künstlich hervorgerufene Verluste eben in der Regel wie „echte“ Verluste auch bemessungsgrundlagenmindernd.

⁴⁹ Im folgenden: AfA.

⁵⁰ Davon zeugen die so genannten stillen Reserven; zum Begriff der stillen Reserven vgl.: Lang, in Tipke/ Lang, § 9 RN 410.

Werbungskosten auf die voraussichtliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts⁵¹, oder ob man mit der Wertverzehrthese annimmt, die AfA erfasse den aufgrund mehrjähriger Nutzung eines Wirtschaftsguts erfolgenden Wertverzehr als Aufwand⁵², erfasst die AfA auf mehrere Jahre verteilend eine zu irgendeinem Zeitpunkt tatsächlich vorliegende Minderung der Leistungsfähigkeit⁵³. Die Leistungsfähigkeit ist wegen des natürlichen, auf Alterung und Verschleiß beruhenden Abnutzungsprozesses des Abschreibungsobjektes gemindert, denn den für ein Abschreibungsobjekt zunächst ausgegebenen Geldmitteln steht nach Ablauf einer gewissen Zeit kein adäquater Gegenwert in Form des Abschreibungsobjektes mehr gegenüber. Auch in überhöhten Sonderabschreibungen, die vorwiegend von Verlustzuweisungsgesellschaften genutzt werden, ist diese Abnutzung des Wirtschaftsguts enthalten, so dass auch bei Sonderabschreibungen jedenfalls zum Teil eine verminderte Leistungsfähigkeit zum Ausdruck kommt⁵⁴. Der Unterschied zwischen normaler AfA und einer Sonderabschreibung ist, dass im letzteren Fall in den ersten Jahren der Nutzungsdauer ein höherer Betrag abgeschrieben werden kann. Es liegt auf der Hand, dass sich die jeweiligen Abzugsbeträge nicht mit der tatsächlichen Leistungsfähigkeitsminderung für diesen Zeitraum decken. Dabei sind die auf Sonderabschreibungen beruhenden Abzugsbeträge weniger leistungsfähigkeitsrelevant als die Beträge, die auf der „normalen“ AfA beruhen. Es lässt sich bei der Vielfalt der Abschreibungsgüter und deren höchst unterschiedlicher Abnutzungsdauer aber nicht feststellen, inwieweit sich eine vorgenommene Abschreibung tatsächlich mit einer Minderung der Leistungsfähigkeit deckt. Darüber hinaus lassen sich aus einem entstandenen Verlust leistungsfähigkeitsirrelevante oder nur geringfügig leistungsfähigkeitsrelevante Abzugsposten nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand herauskristallisieren. Dies zeigt, dass es zwar theoretisch durchaus möglich ist, eine exakte Trennung von „echten“ und „künstlichen“ Verlusten

⁵¹ Dreseck, in: Schmidt, § 7 RN 2.

⁵² BFH vom 7.12.1967, Gr.S. 1/67, BFHE 91, 93 (96); Knobbe-Keuk, DB 1985, 144 (146); Costede StuW 1986, 44 (45/46).

⁵³ FG Münster, Beschluss vom 15.11.2000, 4 V 1612/00, DStRE 2001, 281 (281).

⁵⁴ Brandis, FR 1983, 371 (374, Fußnote 37); a.A. aber: Probst, StVj 1991, 331 (336), der schon die degressive AfA nach § 7 Abs. 5 EStG als fiktiv und leistungsfähigkeitsirrelevant bezeichnet.

vorzunehmen, dass die praktische Durchführung aber kaum lösbar Probleme aufwirft⁵⁵.

III. Verlustverrechnung

1. Intratemporaler Verlustausgleich

Nach der Systematik des Einkommensteuerrechts sind Verluste wesentlich bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen. Dabei können Verluste auf dem Weg zur Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte auf unterschiedlichen Ebenen entstehen⁵⁶ und mit anderen Einkünften verrechnet werden. Die kleinste Grundlage für die Besteuerung ist die einzelne Einkunftsart. Innerhalb einer Einkunftsart können Einkünfte durch verschiedene steuerbare Tätigkeiten erzielt werden. Für jede einzelne dieser steuerbaren Tätigkeiten ist nach dem objektiven Nettoprinzip ein Saldo aus den vorerwähnten positiven und negativen Faktoren zu bilden. Diese steuerlich relevante Einkunftsquelle ist damit zugleich die kleinste wirtschaftliche Einheit innerhalb einer Einkunftsart⁵⁷. Entsteht auf diese Weise für eine oder mehrere dieser steuerbaren Tätigkeiten ein Verlust, so kann dieser grundsätzlich mit positiven Salden aus anderen steuerbaren Tätigkeiten innerhalb derselben Einkunftsart ausgeglichen werden. Dieser Ausgleich wird allgemein als horizontaler Verlustausgleich bezeichnet⁵⁸ und ergibt sich unmittelbar aus der Systematik des Einkommensteuerrechts, denn Einkünfte aus gleichartigen steuerbaren Tätigkeiten sind unter eine Einkunftsart zusammenzufassen. Bleibt nach dieser Verrechnung ein negatives Ergebnis für die ganze Einkunftsart bestehen, so erfolgt grundsätzlich eine weitere Saldierung mit den Salden aus anderen vorhandenen Einkunftsarten. Damit ist der horizontale Verlustausgleich zwingend vor der weiteren Verlustverrechnung vorzunehmen⁵⁹. Diese weitere, einkunftsartenübergreifende Verlustverrechnung bezeichnet man als vertikalen Verlustausgleich⁶⁰. Dies entspricht dem

⁵⁵ Altfelder, DB 2001, 350 (354).

⁵⁶ Hierzu: Wollseiffen, S. 20ff..

⁵⁷ Wollseiffen, S. 21.

⁵⁸ Lang in: Tipke/ Lang, § 9 RN 61; Broudré, NWB Fach 3, 11015 (11018); Ritzer, Mindestbesteuerung, S. 6 m.w.N.; Hüsing, DB 2000, 1149 (1149).

⁵⁹ Wollseiffen, S. 27.

⁶⁰ Lang a.a.O.; Ritzer, a.a.O. S. 7; Broudré, a.a.O. S. 11019.

Leistungsfähigkeitsprinzip und dem System der synthetischen Einkommensteuer, wonach alle steuerbaren Einkünfte unter Ausgleich positiver und negativer Einkünfte zusammengefasst werden und auf das Gesamteinkommen ein einheitlicher Tarif angewendet wird⁶¹. Weder der horizontale noch der vertikale Verlustausgleich unterlagen bis zum Veranlagungszeitraum 1998 einer generellen Beschränkung. Der Verlustausgleich ist keine Steuervergünstigung, sondern ein Akt zutreffender Leistungsfähigkeitsbemessung und damit Ausdruck materieller Gerechtigkeit⁶².

Alle diese Salden werden grundsätzlich für einen bestimmten Besteuerungszeitraum, dem Veranlagungszeitraum, ermittelt. Nur die Saldierung positiver und negativer Einkünfte innerhalb eines Veranlagungszeitraums wird als Verlustausgleich bezeichnet⁶³, während man bei einer intertemporalen Saldierung von Verlustabzug spricht⁶⁴.

2. Intertemporaler Verlustabzug

Aus den §§ 2 Abs. 7, 25 und 36 Abs. 1 EStG ergibt sich, dass die Einkommensteuer als Jahressteuer periodenbezogen ist. Das Prinzip der Abschnittsbesteuerung birgt im Hinblick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip Ungerechtigkeiten⁶⁵. Diese resultieren daraus, dass Einkünfte eben nicht periodengerecht, sondern kontinuierlich und zum Teil mit starken Schwankungen zwischen den einzelnen vom Einkommensteuerrecht vorgegebenen Perioden entstehen⁶⁶, sich die steuerliche Leistungsfähigkeit dagegen im Idealfall an dem Lebenseinkommen bemisst⁶⁷. Mit § 10d EStG hat der Gesetzgeber auf diese Ungerechtigkeiten reagiert⁶⁸, indem er den Abzug von Verlusten in anderen Veranlagungszeiträumen als dem der Entstehung des Verlustes unter weiteren Voraussetzungen zulässt. Damit trägt § 10d EStG dem Leistungsfähigkeitsprinzip

⁶¹ Tipke, StRO II, S. 593.

⁶² Offerhaus, DStZ 2000, 9 (10).

⁶³ Lang in: Tipke/ Lang, § 9 RN 61; Woring, NWB Fach3 S. 10717 (10717); Offerhaus, DStZ 2000, 9 (10).

⁶⁴ Ritzer, Mindestbesteuerung, S. 7; Woring a.a.O..

⁶⁵ Lüdemann, S. 62.

⁶⁶ Erwähnt sei hier das Beispiel eines Fußballprofis, der in jungen Jahren Einkünfte in Millionenhöhe erzielt und später von Erspartem lebt.

⁶⁷ Lang in: Tipke Lang, § 9 RN 44; Lang, Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 187.

⁶⁸ Wollseiffen, S. 48.

Rechnung⁶⁹. Der Verlustabzug lässt sich als „interperiodisch erweitertes Nettoprinzip“ begreifen⁷⁰. Auf den intertemporalen Verlustabzug soll aber an dieser Stelle nicht weiter eingegangen werden, da § 10d EStG nicht Gegenstand dieser Untersuchung ist.

B. Beschränkungen des Verlustausgleichs

Der hier allein interessierende Verlustausgleich unterliegt im Einkommensteuerrecht zahlreichen Beschränkungen. Zum Teil sind diese Beschränkungen logische Folge der Gesetzssystematik, d.h. sie ergeben sich bei konsequenter Anwendung des Einkommensteuergesetzes ohne dass es einer weiteren (klarstellenden) Regelung bedarf. Ansonsten ergeben sie sich aufgrund ausdrücklicher Regelungen.

I. Verlustausgleichsbeschränkungen aus der Systematik des Einkommensteuergesetzes

Aus systematischen Gründen ergibt sich ein Verlustausgleichsverbot für Verluste aus Einkünften, die nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind, weil es sich um nicht steuerbare Einkünfte handelt. In diesem Falle verwirklichen die Einkünfte nämlich keinen Einkünftetatbestand im Sinne des § 2 Abs. 1 EStG und werden von der Belastungsentscheidung des Gesetzgebers nicht umfasst. Werden bestimmte Einkünfte, z.B. aus Unterhaltszahlungen oder aus Veräußerung von Privatvermögen⁷¹, daher nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen und wirken sich aus diesen Quellen erzielte positive Einkünfte nicht steuererhöhend aus, so ist es nur konsequent, wenn hieraus erzielte Verluste als „negative Einkünfte“ ebenfalls nicht steuerwirksam werden. Ähnlich verhält es sich mit Ausgaben, die mit steuerfreien Einnahmen im Zusammenhang stehen, wengleich hier § 3c EStG ein ausdrückliches Abzugsverbot normiert.

In diesen Bereich fällt auch das von der Rechtsprechung entwickelte Rechtsinstitut der Liebhaberei⁷². Hiermit wird eine Betätigung bezeichnet, die nicht Ausdruck eines wirtschaftlichen, auf die Erzielung von Erträgen gerichteten

⁶⁹ Jäschke in: Lademann, § 2 RN 281; Schwendy, INF 1998, 737 (737).

⁷⁰ Lang, Entwurf eines Steuergesetzbuches, RN 556

⁷¹ Lang in. Tipke/ Lang, § 9 RN 66.

Verhaltens des Steuerpflichtigen ist, sondern vielmehr Konsumzwecken dient und von vornherein nicht zu positiven Einkünften führen soll. In der Regel handelt es sich hier um Sachverhalte, in denen Steuerpflichtige versuchen, ihre Hobby- und Freizeitbeschäftigungen steuerlich wirksam zu machen, um so durch die geminderte Steuerlast diese Betätigungen mitfinanzieren zu können. Die Gewinn- und Überschusserzielungsabsicht als Ausdruck des Erwerbswillens ist aber ein bei allen Einkunftsarten stillschweigend vorauszusetzendes Element des § 2 Abs. 1 EStG⁷³. Somit gehören Einkünfte aus Betätigungen der Liebhaberei, die keine marktbezogene Erwerbsgrundlage darstellen sollen, nicht zu den einzelnen Einkunftsarten, so dass weder positive noch negative Einkünfte aus diesen Betätigungen steuerlich zu berücksichtigen sind. In der Regel werden aus Tätigkeiten, die als Liebhaberei zu qualifizieren sind aber lediglich Verluste entstehen. Damit ergibt sich auch aus dem Rechtsinstitut der Liebhaberei ein systemgerechtes Verlustausgleichsverbot.

II. Gesetzlich normierte Verlustausgleichsbeschränkungen

1. Wirkungsweise der Verlustausgleichsbeschränkungen

An zahlreichen Stellen des EStG hat der Gesetzgeber die entsprechend den oben aufgeführten Prinzipien grundsätzlich gegebenen und auch geforderten Verlustausgleichsmöglichkeiten ausdrücklich eingeschränkt⁷⁴. Dabei ist vor allem der vertikale Verlustausgleich, also der Ausgleich von Verlusten zwischen den einzelnen Einkunftsarten, betroffen. Zum Teil werden die Ausgleichsmöglichkeiten aber noch weiter reduziert indem auch der horizontale Verlustausgleich ausgeschlossen wird.

Allen gesetzlichen Verlustausgleichsbeschränkungen ist gemein, dass sie sich nicht ohne weiteres in das System der Verlustnutzung des EStG einfügen, sondern vielmehr diesem zunächst grundsätzlich entgegenstehen. Jede Einschränkung des horizontalen Verlustausgleichs stellt sich als eine

⁷² Hierzu ausführlich: Bayer, Die Liebhaberei im Steuerrecht, S. 28ff.; zur Liebhaberei auch: Lang, StuW 1981, 223ff.

⁷³ St. Rechtspr. seit: RFH vom 14.3.1929, VI A 1473/28, RStBl. 1929, 329 (329); BFH vom 25.6.1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (766); BFH vom 14.12.1976, VIII R 99/72, BStBl. II 1977, 305 (306); BFH vom 21.3.1985, IV R 25/82, BStBl. II 1985, 399 (400); auch z.B.: Seeger in: Schmidt, § 2 RN 18; Tipke, FR 1983, 580 (581); Bayer, Die Liebhaberei im Steuerrecht, S. 12.

Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips dar, weil damit die Verrechnung von positiven und negativen Faktoren auf der Ebene einer Einkunftsart beschränkt wird. Beschränkungen des vertikalen Verlustausgleichs widersprechen dazu dem Prinzip der synthetischen Steuer, weil jede Beschränkung der Verrechnung zwischen den Einkunftsarten zu einer Sonderbehandlung der einzelnen Einkunftsarten führt. Die Wertung des Gesetzgebers, dass alle Wertzuflüsse (und damit ja auch Wertabflüsse) qualitativ und quantitativ gleichwertig sind, wird durch ein Verbot des vertikalen Verlustausgleichs untergraben. Da die Verlustverrechnung ein notwendiger Schritt auf dem Weg zur Ermittlung einer die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ausdrückenden Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer ist, verstoßen Verlustausgleichsbeschränkungen prima facie auch gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip.

2. Anknüpfungspunkte von Verlustausgleichsbeschränkungen

Die gesetzlichen Anknüpfungspunkte sind bei den einzelnen Verlustausgleichsbeschränkungen unterschiedlich, lassen sich anhand des Anknüpfungspunktes aber grob systematisch untergliedern. So gibt es allgemeine Verlustausgleichsbeschränkungen, die grundsätzlich in jeder Einkunftsart von Bedeutung sein können. Hierzu zählen die neu eingeführte Mindestbesteuerung und das neu eingeführte Verbot des Verlustausgleichs von Verlusten aus Verlustzuweisungsgesellschaften⁷⁵. Auf der anderen Seite gibt es Verlustausgleichsbeschränkungen, die an bestimmte Einkunftsquellen anknüpfen, wie z.B. die Beschränkung des Verlustausgleichs von Verlusten aus gewerblicher Tierzucht und gewerblicher Tierhaltung nach § 15 Abs. 4 S. 1 und 2 EStG. Schließlich gibt es noch die Beschränkung des Verlustausgleichs von Verlusten bei beschränkter Haftung nach § 15a EStG. Hier knüpft die Vorschrift zwar grundsätzlich ebenfalls an eine bestimmte Einkunftsquelle an, durch zahlreiche Verweise in anderen Normen, beansprucht sie aber Geltung auch für andere Einkunftsarten⁷⁶.

⁷⁴ Vgl. §§ 2 Abs. 3, 2a, 2b, 15 Abs. 4, 15a (13 Abs. 5, 18 Abs. 4, 20 Abs. 1 Nr. 4, 21 Abs. 1 S. 2), 17 Abs. 2 S. 4, 22 Nr. 3, 23 Abs. 3 S. 8 EStG.

⁷⁵ Auch wenn § 2b EStG an Tatbestandsmerkmale wie „Betriebskonzept“ und „Betriebsführung“ anknüpft, gilt er prinzipiell für alle Einkunftsarten. Dies ergibt sich schon aus seiner systematischen Stellung hinter § 2 EStG. Vgl. von Beckerath in: Kirchhof/ Söhn, § 2b Anm. A13.

⁷⁶ Hierzu im Einzelnen: Helmreich, S. 229ff..

3. Zwecksetzung von Verlustausgleichsbeschränkungen

Nach der primär verfolgten Zwecksetzung lassen sich Verlustausgleichsbeschränkungen ebenfalls systematisch einordnen. Es lassen sich im Steuerrecht allgemein Fiskalzwecknormen, Lenkungswecknormen und Vereinfachungswecknormen unterscheiden⁷⁷. Diese Differenzierung lässt sich ohne weiteres auch auf Verlustausgleichsbeschränkungen übertragen. Normen, deren Hauptzweck die Erzielung von Einnahmen ist, werden als Fiskalzwecknormen bezeichnet⁷⁸. Die mit der staatlichen Steuerlast auferlegten Belastungswirkungen sind dabei nach einem bestimmten Gerechtigkeitsmaßstab auf alle Staatsbürger zu verteilen. Deshalb findet sich zum Teil auch die Bezeichnung dieser Normen als Lastenausteilungsnormen⁷⁹. Unvoreingenommen könnte man glauben, sämtliche Verlustausgleichsbeschränkungen seien Fiskalzwecknormen, denn jedes Verlustausgleichsverbot führt zwangsläufig zu einem höheren Steueraufkommen. Doch kann es dem Gesetzgeber auch primär auf die Erzielung bestimmter Gestaltungswirkungen ankommen. Im Vordergrund steht dann die Durchsetzung vornehmlich finanzpolitischer, volkswirtschaftlicher, sozialpolitischer, wirtschaftspolitischer oder verkehrspolitischer Ziele. Die Erzielung eines höheren Steueraufkommens ist dann lediglich Nebenzweck. In diesem Fall bezeichnet man die zugrundeliegenden Normen als Lenkungswecknormen⁸⁰ oder Sozialwecknormen⁸¹. Sie zielen darauf ab, den Steuerpflichtigen durch steuerliche Anreize in seinem Verhalten zu beeinflussen⁸². Entweder werden bestimmte Verhaltensweisen des Bürgers mit steuerlichen Vergünstigungen⁸³ honoriert, oder es werden unerwünschte Verhaltensweisen mit zusätzlichen steuerlichen Belastungen⁸⁴ sanktioniert. Der Steuerpflichtige hat dabei grundsätzlich die Wahl, ob er sich in dem vom Gesetzgeber gewünschten Sinne verhält, oder ob er im anderen Fall die höhere

⁷⁷ Schuppert, FS für Zeidler I, S.691 (705); Lang, in: Tipke/Lang § 4 RN 19; Loritz, StuW 1986, 9 (13).

⁷⁸ Birk, Steuerrecht, RN 168.

⁷⁹ Vogel, StuW 1977, 97 (99); im folgenden wird von der Bezeichnung als Fiskalzwecknorm ausgegangen.

⁸⁰ Schuppert, FS für Zeidler I, S. 691 (708); Birk, Steuerrecht, RN 169.

⁸¹ Tipke, StRO I, S. 77; Lang, in: Tipke/Lang § 4 RN 21; Bühr, S. 16; Tipke, StRO II, S. 713.

⁸² Birk, Steuerrecht, RN 169.

⁸³ Z.B.: Sonderabschreibungen.

⁸⁴ Z.B.: Verlustausgleichsverbote.

steuerliche Belastung⁸⁵ in Kauf nimmt⁸⁶. Mit Lenkungszwecknormen stellt der Gesetzgeber also in der Regel bewusst eine Abweichung von der Besteuerungsgleichheit her, weil gerade in der unterschiedlichen Steuerbelastung das Lenkungsmittel liegt⁸⁷.

Vereinfachungszwecknormen sind schließlich Normen, die nach dem Willen des Gesetzgebers aus technisch-ökonomischen Gründen die Steuerrechtsanwendung erleichtern sollen⁸⁸. Vereinfachungszwecknormen vergrößern also den Anwendungsbereich, so dass nicht alle Besonderheiten des Einzelfalles berücksichtigt werden.

Fraglich ist, nach welchen Kriterien die Zweckbestimmung einer Norm festgelegt werden kann. Der Gesetzgeber bringt zur Begründung gern „buntes Allerlei, führt gern allerhand Gründe an“⁸⁹. Nach der Intention des Gesetzgebers sollen Normen oftmals Fiskalzwecke und (zugleich) Lenkungszwecke erfüllen. Auch berichten die Parlamentsmaterialien „häufig Widersprüchliches von Regierung und Opposition“⁹⁰. Daher besteht ein breiter Konsens, dass nicht der historische Wille des Gesetzgebers, sondern vielmehr die objektive Wirkung über die Zuordnung entscheidet⁹¹. Objektiv wird man, zumindest bei den hier interessierenden Verlustausgleichsbeschränkungen, in der Regel zu dem Ergebnis gelangen können, eine Norm sei fiskalisch motiviert, weil mit ihr Steuermehreinnahmen erzielt werden. Aber auch Lenkungszwecke wird man gerade Verlustausgleichsbeschränkungen oft nicht absprechen können⁹², so dass auch objektiv mehrere Zwecke in Betracht kommen können. *Kirchhof* hat zutreffend festgestellt, dass letztlich jede Steuer objektiv zugleich lenkt und der Finanzierung von Staatsaufgaben dient, so dass erst dann von einer Lenkungszwecknorm gesprochen werden kann, wenn sich die finale Ausrichtung

⁸⁵ Diese ergibt sich entweder aus der Versagung von steuerlichen Vergünstigungen oder direkt aus der Auferlegung steuerlicher Lasten (z.B. Verlustausgleichsverbote).

⁸⁶ P. Kirchhof, DStJG 21 (1998), S. 9 (24/25); ders., StuW 1984, 297 (308).

⁸⁷ Vgl. insoweit die Ausführungen auf Seite 12.

⁸⁸ Lang, in: Tipke/Lang, § 4 RN 23.

⁸⁹ Tipke, StuW 1993, 8 (11).

⁹⁰ P. Kirchhof, DVBl. 2000, 1166 (1167).

⁹¹ BVerfG vom 4.2.1958, 2 BvL 31,33/56, BVerfGE 7, 244 (252); BVerfG vom 12.10.1978, 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343 (353); BVerfG vom 11.10.1977, 1 BvR 343/73 ... 428/75, BVerfGE 47, 1 (21); BVerfG vom 10.12.1980, 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, 274 (304); BVerfG vom 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (147); Selmer/Brodersen, DVBl. 2000, 1153 (1154); F. Kirchhof, DVBl. 2000, 1166 (1167).

⁹² Vgl. z.B. das Verlustausgleichsverbot für Verluste aus gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung (dazu unten mehr).

auf den Lenkungseffekt in der objektiven Wirkung niederschlägt⁹³. Hiernach liegt erst dann eine Lenkungsnorm vor, wenn sie eine regelmäßig steuernde Wirkung hat, wenn sie also typischerweise das Verhalten steuern.

Jede Vorschrift muss sich unabhängig, ob sie als Fiskalzwecknorm, als Lenkungszweck- oder als Vereinfachungszwecknorm ausgestaltet ist, rechtfertigen lassen. Der Prüfungsmaßstab ist aber nicht immer genau identisch, sondern hängt von der Zweckrichtung der Vorschrift ab. Im folgenden sollen daher zunächst die Prüfungskriterien im Einzelnen erörtert werden.

Zweiter Teil : Prüfungsmaßstab für Verlustausgleichsbeschränkungen

Anders als noch die Weimarer Verfassung, die in Art. 134 WRV die Besteuerung nach dem Prinzip der Leistungsfähigkeit festschrieb, enthält das Grundgesetz keine speziellen Vorschriften⁹⁴ zu materiellen Grundwertungen des Steuerrechts⁹⁵. Die für das Steuerrecht entscheidenden Grundwertungen müssen daher insbesondere aus den Grundrechten⁹⁶ und den Strukturprinzipien der Verfassung abgeleitet werden⁹⁷. Als Teil der Gesamtrechtsordnung muss das Einkommensteuerrecht zudem mit den Grundwertungen der Rechtsordnung insgesamt übereinstimmen⁹⁸. Was hiernach für das Einkommensteuerrecht im ganzen gilt, entfaltet naturgemäß auch Wirkung für jede einzelne Norm des Einkommensteuergesetzes und damit auch für Verlustausgleichsbeschränkungen.

Als Bundesgesetz ist das Einkommensteuergesetz, da es im Rang unter den GG steht, an den übergeordneten Vorschriften der Verfassung zu messen⁹⁹. Als

⁹³ P. Kirchhof, DVBl. 2000, 1166 (1167).

⁹⁴ Das Überbelastungsverbot des Art. 106 Abs. 3 S. 4 GG ist nur scheinbar eine Ausnahme, denn es ist eine nicht justiziable Rahmenvorgabe für die politische Kompromissentscheidung über die Verteilung des Umsatzsteueraufkommens, die einen Ausgabenwettlauf zwischen Bund und Ländern verhindern soll. Vgl. T.Maunz, in Maunz/Dürig Art. 106 GG RN 60; P. Kirchhof, StW 1985,319 (322); Brockmeyer, in Schmidt-Bleibtreu/Klein, Art. 106 RN 14b; Oechsle, S. 25 Fußnote 32.

⁹⁵ P.Kirchhof, StW 1985,319 (322).

⁹⁶ Oechsle, S. 25.

⁹⁷ Lang, in: Tipke/Lang, § 3 RN 7.

⁹⁸ Birk, Steuerrecht, RN 62.

⁹⁹ Birk, in: H/H/Sp, § 4 AO, RN 395; Take, BB 1999, 1790 (1791).

Prüfungsmaßstab kommen dabei vornehmlich die Grundrechte in Betracht. Diese lassen sich in Freiheits- und Gleichheitsgrundrechte unterteilen. Je nach Zwecksetzung der zu überprüfenden Norm ist der Prüfungsmaßstab anders.

A. Freiheitsgrundrechte

I. Verlustausgleichsbeschränkungen als Fiskalzwecknormen

Bei der Überprüfung von Verlustausgleichsbeschränkungen deren Hauptzweck die Erzielung von Einnahmen ist (Fiskalzwecknormen) ergeben sich besondere Schwierigkeiten, wenn eine Verletzung von Freiheitsgrundrechten in Betracht kommt. Die freiheitsrechtlichen Verbürgungen der Art. 2 Abs. 1, 12 Abs. 1 und - nach umstrittener Auffassung - auch Art. 14 GG können zwar grundsätzlich als Prüfungsmaßstab für Fiskalzwecknormen in Betracht gezogen werden, weil Steuergesetze die allgemeine Handlungsfreiheit gerade in ihren Ausprägungen als persönliche Entfaltung im vermögensrechtlichen und beruflichen Bereich einschränken¹⁰⁰. Jedoch dienen Fiskalzwecknormen - wie bereits erörtert - dazu, den zur Erfüllung seiner Aufgaben erforderlichen Finanzbedarf des Staates zu decken. Diese Zielsetzung verhindert eine zweckmäßige Überprüfung anhand des Verhältnismäßigkeitsprinzips¹⁰¹, denn die Erhebung von Steuern ist immer geeignet und auch erforderlich den Finanzbedarf des Staates zu decken¹⁰². Auch lässt sich nie eindeutig feststellen, dass „andere weniger einschneidende Mittel zur Verfügung stehen“¹⁰³, um den legitimen öffentlichen Zweck (Beschaffung der Finanzmittel) zu erreichen¹⁰⁴. Zudem sind Steuereinnahmen wegen des Gesamtdeckungsprinzips¹⁰⁵ nicht an bestimmte Ausgaben des Staates gekoppelt, so dass der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz auch aus strukturellen Gründen scheitert¹⁰⁶. Hiergegen wird zum Teil eingewendet, dass die

¹⁰⁰ BVerfG vom 25.9.1992, 2 BvL 5,8,14/91, BVerfGE 87, 153 (169); Uhländer, StB 1999, 91 (92).

¹⁰¹ BVerfG vom 22.3.1983, 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 343 (367); Bühr, S. 16; Jakob BB 1988, 887 (893); Stang, S. 76; Schuppert, FS für Zeidler, S. 691 (701); Huster, Rechte und Ziele, S. 357; allgemein: Kim, Verhältnismäßigkeitsprinzip, S. 13ff..

¹⁰² P. Kirchhof, NJW 1987, 3217 (3219).

¹⁰³ BVerfG vom 19.3.1975, 1 BvL 20 - 24/73, BVerfGE 39, 210 (231).

¹⁰⁴ Birk, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 189.

¹⁰⁵ Brockmeyer, in: Schmidt-Bleibtreu/ Klein, GG, Art. 110 RN 15.

¹⁰⁶ Heun, DÖV 1989, 1053 (1058) m.w.N.; ders., in: Dreier, GG Art. 3 RN 65.

Verhältnismäßigkeitsprüfung neben der Geeignetheit und Angemessenheit auch noch die Angemessenheit oder Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne beinhaltet¹⁰⁷ und dass dieser Aspekt nicht unterschlagen werden dürfe¹⁰⁸. Dieser Einwand ist zwar grundsätzlich berechtigt, denn die Angemessenheit ist immer ein wesentlicher Prüfungsaspekt des Verhältnismäßigkeitsprinzips. Aber auch die Angemessenheitsprüfung bei der Überprüfung von Fiskalzwecknormen kann nur in Ausnahmefällen zur Verfassungswidrigkeit führen. So z.B. in Fällen konfiskatorischer Wirkung von Steuern¹⁰⁹, weil in diesen Fällen das gewählte Mittel erdrosselnde Wirkung hätte und damit nicht mehr in einem angemessenen Verhältnis zu dem angestrebten Zweck stehen würde. Das aus dem Rechtsstaatsprinzip folgende Übermaßverbot¹¹⁰ wäre dann nicht beachtet. Für den Normalfall, und damit für die weitaus meisten Fiskalzwecknormen, ist die Verhältnismäßigkeitsprüfung indes nicht zweckmäßig. Dementsprechend können aus den Freiheitsgrundrechten nur bedingt verfassungsrechtliche Vorgaben für die Überprüfung von Fiskalzwecknormen abgeleitet werden¹¹¹.

II. Als Lenkungswecknormen ausgestaltete Verlustausgleichsbeschränkungen

Dadurch, dass der Gesetzgeber mit Lenkungswecknormen bestimmte außerfiskalische Zwecke und Ziele erreichen möchte, können diese grundsätzlich mit den zusätzlichen Belastungen ins Verhältnis gesetzt und abgewogen werden. Damit können Lenkungswecknormen ohne weiteres an den Freiheitsgrundrechten gemessen werden¹¹². Dabei ist jeweils dasjenige Grundrecht einschlägig, dessen Schutzbereich durch die Einflussnahme auf die Entscheidungsfreiheit des Steuerpflichtigen berührt wird¹¹³. In der Praxis spielen die Art. 14, 12 und 2 GG hierbei die größte Rolle¹¹⁴.

¹⁰⁷ Näher hierzu: Kim, Verhältnismäßigkeitsprinzip, S. 20ff..

¹⁰⁸ Söhn, FinArch Bd. 46, S. 154 (167).

¹⁰⁹ BVerfG vom 14.5.1968, 2 BvR 544/63, BVerfGE 23, 288 (315); BVerfG vom 22.3.1983, 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 343 (368).

¹¹⁰ BVerfG vom 5.3.1968, 1 BvR 579/67, BVerfGE 23, 133 (137); Stern, Staatsrecht Bd. I, S. 861.

¹¹¹ Uhländer, STB 1999, 91 (93); Stang, S. 76; Huster, Rechte und Ziele, S. 357.

¹¹² Stang, S. 97; Schuppert, FS für Zeidler, S. 691 (706); Vogel, BayVBl. 1980, 523 (525); Osterloh, in: Sachs, GG, Art. 3 RN 141.

¹¹³ Schuppert, FS für Zeidler, S. 691 (708).

¹¹⁴ P. Kirchhof DVBl. 2000, 1166 (1170).

Die Begrenzung des Steuergesetzgebers durch Freiheitsrechte hat, abgesehen von der Rechtsprechung zum so genannten Halbteilungsgrundsatz¹¹⁵, insgesamt aber bislang nur eine eher untergeordnete Bedeutung erlangt¹¹⁶. Nach neuester Rechtsprechung des BFH gilt der so genannte Halbteilungsgrundsatz indes nicht für die Einkommensteuer¹¹⁷.

B. Gleichheitssatz

Für die materielle Prüfung von Fiskalzwecknormen stellt der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG den entscheidenden Prüfungsmaßstab dar¹¹⁸. Aber auch Lenkungswecknormen müssen sich regelmäßig an Art. 3 Abs. 1 GG messen lassen. Damit wird der allgemeine Gleichheitssatz zum wichtigsten verfassungsrechtlichen Prüfungskriterium von steuerrechtlichen Normen und damit zugleich auch von Verlustausgleichsbeschränkungen. Aus diesem Grund beschäftigte der allgemeine Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG in der Vergangenheit auch am häufigsten die Gerichte¹¹⁹. Wegen dieser besonderen Relevanz, die der Gleichheitssatz gerade auch bei Verlustausgleichsbeschränkungen entfaltet, soll nun im folgenden zunächst der Prüfungsmaßstab des Art. 3 Abs. 1 GG im Einzelnen erörtert werden.

I. Bindung des Gesetzgebers - Rechtsetzungsgleichheit

Nach dem Wortlaut des Art. 3 Abs. 1 GG sind alle Menschen „vor“ dem Gesetz gleich. Dies ist nicht gleichbedeutend mit einer Gleichheit des Gesetzes, so dass der Gesetzgeber dem Wortlaut nach nicht an den allgemeinen Gleichheitssatz gebunden zu sein scheint.

Jedoch ist der Wortlaut des Art. 3 Abs. 1 GG entsprechend der europäischen Verfassungstradition gewählt worden¹²⁰. Es war also nicht das Anliegen des

¹¹⁵ Vgl. hierzu: BVerfG vom 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121.

¹¹⁶ Arndt, Grundzüge des allg. Steuerrechts, S. 65.

¹¹⁷ BFH vom 11.8.1999, XI R 77/97, BB 1999, 2385; hierzu kritisch: Lang, NJW 2000, 457

¹¹⁸ Heun, in: Dreier, Art. 3 GG, RN 65; Birk/Kulosa, FR 1999, 433 (438); Rodi, NJW 1991, 2865 (2865); Huster, Rechte und Ziele, S. 358; Stang, S. 62; Arndt, Grundzüge Steuerrecht, S. 65.

¹¹⁹ Arndt, Grundzüge des allg. Steuerrechts, S. 65.

¹²⁰ Gusy, JuS 1982, 30 (33); Koenig, JuS 1995, 313 (313).

Gesetzgebers, mit dieser Wortwahl die eigene Bindung auszuschließen. Vielmehr ergibt sich aus der in Art. 1 Abs. 3 GG und Art. 20 Abs. 3 GG enthaltenen allgemeinen Bindung des Gesetzgebers an die Grundrechte, dass auch der Gesetzgeber an den Gleichheitssatz gebunden ist¹²¹. Man spricht insoweit von der Rechtsetzungsgleichheit¹²².

II. Das Vorliegen von Ungleichbehandlungen

Die Anwendung des Gleichheitssatzes verlangt den Vergleich von Lebenssachverhalten die einander nie in allen, sondern stets nur in einzelnen Merkmalen gleichen¹²³. Um feststellen zu können, ob der Gesetzgeber zwei Lebenssachverhalte in zulässiger Weise gleich oder ungleich behandelt hat, muss man die wesentlichen Merkmale der beiden Sachverhalte auswählen. Allein diese Merkmale werden dann miteinander verglichen. Sind die als „wesentlich“ ausgewählten Merkmale gleich, so sind die beiden Lebenssachverhalte grundsätzlich auch dann gleich zu behandeln, wenn sie sich in anderen Merkmalen unterscheiden. Sind hingegen die als wesentlich ausgewählten Merkmale ungleich, dürfen die Sachverhalte grundsätzlich nicht gleich geregelt werden, auch wenn die sonstigen Merkmale gleich sind¹²⁴. Es müssen demnach diejenigen Merkmale abstrahiert werden, die als so wesentlich zu betrachten sind, dass sie für den Vergleich herangezogen werden müssen. Die Einordnung als wesentliches oder unwesentliches Merkmal entscheidet also über eine Gleich- oder Ungleichbehandlung. Damit liegt ein Hauptproblem bei der praktischen Anwendung des Art. 3 Abs. 1 GG darin festzustellen, welche Merkmale der beiden Lebenssachverhalte „wesentlich“ sind, um sie dann miteinander vergleichen zu können. Was „wesentlich“ ist, kann dabei nur im Hinblick auf einen Bezugspunkt für den Vergleich festgestellt werden¹²⁵, denn Gleichheit ist

¹²¹ BVerfG vom 23.10.1951, 2 BvG 1/51, BVerfGE 1, 14 (52); Gubelt, in: v. Münch/ Künig, Art. 3 RN 8; Arndt, NVwZ 1988, 787 (787); ders., Grundzüge Steuerrecht, S. 66; Maunz/Zippelius, Deutsches Staatsrecht, S. 215; Richter/Schuppert, Casebook Verfassungsrecht, Art 3, S. 128; Hesse, Grundzüge des Verfassungsrechts, § 12 RN 431; Maaß, NVwZ 1988, 14 (14).

¹²² Arndt, NVwZ 1988, 787 (787); ders., Grundzüge Steuerrecht, S. 66; Birk, StuW 1989, 212 (213); ders. HHSp, AO, § 4 RN 435; Bühr, S. 17; Koenig, JuS 1995, 313 (313); Kruse in Tipke/Kruse, § 3 AO, RN 52.

¹²³ BVerfG vom 12.3.1996, 1 BvR 609, 692/90, BVerfGE 94, 241 (260).

¹²⁴ Arndt, Grundzüge des allg. Steuerrechts, S. 66.

¹²⁵ Schnädter, DStZ 1984, 352 (353).

immer nur die Abstraktion von gegebener Ungleichheit unter einem bestimmten Gesichtspunkt¹²⁶. Daher geht es im Kern um die Frage, welches der zutreffende Bezugspunkt für einen Vergleich, was also das so genannte tertium comparationis ist¹²⁷.

Darüber, welche Personen oder Personengruppen in gleicher oder in ungleicher Lage, welche Sachverhalte gleich oder ungleich sind, ist eine logisch zwingende Aussage grundsätzlich nicht möglich. Daher kann die Frage, welches Merkmal als wesentlich oder unwesentlich einzustufen ist, nur durch eine Wertung ermittelt werden. Je nach Anwendungsbereich des Gleichheitssatzes muss die Wertung anders erfolgen, sind also die Gerechtigkeitsmaßstäbe anders. So leuchtet sofort ein, dass die Gerechtigkeitsmaßstäbe bei belastendem staatlichen Handeln anders sein müssen als bei begünstigendem staatlichen Handeln. So ist zum Beispiel bei der Verteilung von Sozialleistungen die Bedürftigkeit der entscheidende Vergleichsmaßstab¹²⁸. Bei der Strafzumessung im Strafrecht spielt dies naturgemäß keine Rolle. Hier ist vielmehr die Schuld des Täters für die Bemessung der Strafe entscheidender Maßstab. Dies macht deutlich, dass die Gerechtigkeitsmaßstäbe stets bereichsspezifisch oder kontextspezifisch sind. Dementsprechend wendet auch das BVerfG den Gleichheitssatz in ständiger Rechtsprechung bereichsspezifisch an¹²⁹.

Wie bereits erörtert, ist Gegenstand der Einkommensteuer das Einkommen, mit dem es sich an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Einzelnen orientiert. Wegen dieser vom Gesetz selbst statuierten Sachgesetzlichkeit bietet sich das Leistungsfähigkeitsprinzip als Vergleichsmaßstab geradezu an. So hat auch das BVerfG die Belastungsgleichheit, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und die Angemessenheit der Besteuerung als bereichsspezifische Ausprägungen des Gleichheitssatzes¹³⁰ stets an dem Prinzip der Besteuerung nach der

¹²⁶ Radbruch, Rechtsphilosophie, S. 170; Kruse, StuW 1990, 322 (330); Lüdemann, S. 242.

¹²⁷ Schoch, DVBl. 1988, 863 (873).

¹²⁸ Tipke, Steuergerechtigkeit, S. 55.

¹²⁹ BVerfG vom 8.4.1987, 2 BvR 909, 934, .../82 und 14/84, BVerfGE 75, 108 (157); BVerfG vom 27.6.1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (268).

¹³⁰ Siehe oben S. 16.

wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemessen¹³¹. Als Maßstab für die Anwendung des Gleichheitssatzes¹³² ist das Leistungsfähigkeitsprinzip zugleich untrennbar mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verbunden. Dies bedeutet indes nicht, wie einige Autoren formulieren, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip nun etwa selbst Verfassungsrang hätte¹³³. Als Bezugspunkt des Vergleichens könnte das Leistungsfähigkeitsprinzip vom Gesetzgeber bei Vorhandensein entsprechender Alternativen theoretisch durch einen anderen Vergleichsmaßstab ausgetauscht werden¹³⁴. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist also grundsätzlich nicht durch die Verfassung selbst unwiderruflich festgelegt. Mangels entsprechender Alternativen und dem daraus resultierenden consensus omnium für das Leistungsfähigkeitsprinzip erhält das Leistungsfähigkeitsprinzip aber verfassungsrechtliche Wirkkraft¹³⁵. Es ist damit so stark in den Art. 3 GG eingebettet, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip wie ein Verfassungsgebot wirkt.

Ein festgestellter Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip ist zugleich ein Verstoß gegen die vom Gesetz selbst statuierte Sachgesetzlichkeit. Dies indiziert eine Ungleichbehandlung wesentlich gleicher Sachverhalte und lässt die Vermutung für einen Gleichheitsverstoß im Sinne des Art. 3 Abs. 1 GG entstehen¹³⁶. Auch Verstöße gegen das objektive Nettoprinzip und Verstöße gegen das Prinzip der synthetischen Einkommensteuer sind jeweils Abweichungen von der Sachgesetzlichkeit, die das Gesetz selbst, nämlich in § 2 Abs. 3 EStG, statuiert. Auch hier besteht daher prinzipiell immer der Verdacht einer Verletzung des Gleichbehandlungsgebots des Art. 3 Abs. 1 GG¹³⁷. Die grundlegende Gestaltung des Einkommensteuersystems als leistungsfähigkeitsorientiert, und davon abgeleitet die grundlegenden

¹³¹ BVerfG vom 17.1.1957, 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (67); BVerfG vom 24.6.1958, 2 BvF 1 /57, BVerfGE 8, 51 (68); BVerfG vom 14.4.1959, 1 BvL 23,34/57, BVerfGE 9, 237 (243); BVerfG vom 24.1.1962, 1 BvL 32/57, BVerfGE 13, 290 (297); BVerfG vom 22.5.1963, 1 BvR78/56, BVerfGE 16, 147 (184); BVerfG vom 24.6.1969, 2 BvR 446/64, BVerfGE 26, 228 (245); BVerfG vom 9.2.1972, 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (339); BVerfG vom 2.10.1973, 1 BvR 345/73, BVerfGE 36, 66 (72); BVerfG vom 8.6.1977, 1 BvR 265/75, BVerfGE 45, 104 (137); BVerfG vom 11.10.1977, 1 BvR 343/73 ... 428/75, BVerfGE 47, 1, (24); BVerfG vom 3.11.1982, 1 BvR 620/78 ... 363/80, BVerfGE 61, 319 (344).

¹³² Lang, StuW 1985, 10 (12); Lang, StuW 1990, 331 (347); Sieker, FR 1988, 453 (460).

¹³³ Sieker, FR 1988, 453 (460); P.Kirchhof, StuW 1985, 319 (324).

¹³⁴ Kruse, StuW 1990, 322 (327); a.A. aber Wendt, DÖV 1988, 710 (712).

¹³⁵ Lang, Die Bemessungsgrundlage der ESt, S. 124; HHR/ Ruppe, Einf. ESt Anm. 543.

¹³⁶ Wendt, DÖV 1988, 710 (714).

¹³⁷ Beranek, INF 1999, 65 (65).

Entscheidungen des Gesetzgebers für die Verwirklichung eines Nettoprinzips und die Ausgestaltung der Einkommensteuer als synthetisch, berühren das Gleichheitsgrundrecht nicht, weil diese Grundentscheidungen alle Bürger gleich behandeln. Systemabweichungen in diesem Bereich betreffen dagegen immer nur einzelne Fälle und indizieren damit allesamt Ungleichbehandlungen wesentlich gleicher Sachverhalte.

Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG enthält aber lediglich ein so genanntes relatives und kein absolutes Differenzierungsverbot. Daraus folgt, dass mit der Gleichbehandlung ungleicher, bzw. mit der Ungleichbehandlung gleicher Sachverhalte ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG und damit ein Gleichheitsverstoß nicht schon absolut und damit unwiderlegbar feststeht. Vielmehr kann jede Ungleichbehandlung an sich gleicher Sachverhalte grundsätzlich gerechtfertigt werden¹³⁸. Damit ist zugleich die Frage aufgeworfen, unter welchen Umständen die Ungleichbehandlung an sich gleicher Sachverhalte gerechtfertigt werden kann.

III. Die Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen

1. Die Rechtsprechung des BVerfG

Was die Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen im Sinne des Art. 3 Abs. 1 GG anbelangt, so ist die Rechtsprechung des BVerfG von entscheidender Bedeutung. Diese Rechtsprechung zum allgemeinen Gleichheitssatz hat in den letzten zwanzig Jahren eine vielschichtige, aber „keinesfalls eindeutige Entwicklung“¹³⁹ genommen.

Bis zum Jahre 1980 wurde eine Verletzung des Gleichheitssatzes ganz allgemein nur an dem so genannten Willkürverbot gemessen. Dieses ging auf den, dem erkennenden 2. Senat des BVerfG bis zum Ende seiner Amtszeit am 8.12.1971 angehörenden¹⁴⁰, *Gerhard Leibholz* zurück, der schon 1925, also lange vor der

¹³⁸ Rüfner, in: BK, Art. 3 Abs. 1, RN 6.

¹³⁹ FG Niedersachsen vom 24.6.1998, IV 317/91,FR 1998, 1041.

¹⁴⁰ Vgl. die Mitteilung in BVerfGE 32, 391.

Verkündung des Grundgesetzes und dessen Art. 3 Abs. 1 GG, die Gleichheit vor dem Gesetz wie folgt definierte¹⁴¹: „Die Gleichheit aller Deutschen vor dem Gesetz (kann) definiert werden als die nach dem jeweiligen Rechtsbewusstsein nicht willkürliche Handhabung des an die Adresse von Rechtssubjekten gerichteten Rechtes durch den Gesetzgeber und die Vollziehung (Justiz und Verwaltung).“ Hieran anknüpfend hat das BVerfG zunächst in ständiger Rechtsprechung¹⁴² ausgeführt, dass der Gleichheitssatz verbiete, wesentlich Gleiches willkürlich ungleich und wesentlich Ungleiches willkürlich gleich zu behandeln¹⁴³. Dabei sei von einem willkürlichen Verhalten erst dann auszugehen, wenn für die Differenzierung (oder Gleichsetzung) „ein vernünftiger, aus der Natur der Sache sich ergebender oder sonst wie sachlich einleuchtender Grund sich nicht finden lässt“¹⁴⁴. In keinem Fall prüfte das BVerfG, ob der Gesetzgeber die zweckmäßigste oder gerechteste Lösung gefunden¹⁴⁵, sondern nur, ob er die verfassungsrechtlich äußersten Grenzen seiner Gestaltungsfreiheit überschritten hat¹⁴⁶. Dies eröffnete dem Gesetzgeber einen erheblichen Gestaltungsspielraum, denn bereits jeder sachliche oder sonst einleuchtende Grund war in der Lage, eine festgestellte Ungleichbehandlung zu rechtfertigen¹⁴⁷.

Aus diesem beträchtlichen gesetzgeberischen Gestaltungsspielraum resultiert jedoch gerade für die Steuergesetzgebung, die in weitem Maße durch Lobbyismus¹⁴⁸ und politische Kompromissbildung geprägt ist¹⁴⁹, ein

¹⁴¹ Leibholz, Die Gleichheit vor dem Gesetz, S. 87.

¹⁴² Zuerst: BVerfG vom 23.10.1951, 2 BvG 1/51, BVerfGE 1, 14 (16).

¹⁴³ BVerfG vom 23.10.1951, 2 BvG 1/51, BVerfGE 1, 14 (16); BVerfG vom 9.8.1978, 2 BvR 831/76, BVerfGE 49, 148 (165).

¹⁴⁴ BVerfG vom 6.10.1983, 2 BvL 22/80, BVerfGE 65, 141 (148); BVerfG vom 10.2.1987, 1 BvL 18/81 u. 20/82, BVerfGE 74, 182 (200); BVerfG vom 30.9.1987, 2 BvR 933/82, BVerfGE 76, 256 (329); vgl. auch: Hesse, Grundzüge des Verfassungsrechts, § 12 RN 438.

¹⁴⁵ BVerfG vom 28.11.1984, 1 BvR 1157/82, BVerfGE 68, 287 (301); BVerfG vom 6.12.1983, 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (354).

¹⁴⁶ BVerfG vom 16.10.1979, 1 BvL 51/79, BVerfGE 52, 277 (280/281); BVerfG vom 10.1.1984, 1 BvL 5/83, BVerfGE 66, 84 (95); BVerfG vom 29.11.1989, BVerfGE 81, 108 (118); BVerfG vom 19.2.1991, 1 BvR 1231/85, BVerfGE 83, 395 (401); BVerfG vom 8.10.1991, 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348 (359); Uhländer StB 1999, 91 (93).

¹⁴⁷ BVerfG vom 23.10.1951, 2 BvG 1/51, BVerfGE 1, 14 (16/ Leitsatz 18); BVerfG vom 17.12.1953, 1 BvR 147, BVerfGE 3, 58 (136).

¹⁴⁸ Über das Wirken der Lobby vgl.: Tipke, StuW 1990, 308 (310).

¹⁴⁹ Tipke, StuW 1990, 308 ff; ders., StRO I, S. 334; ders., StRO III, S. 1453ff.; Altfelder, DB 2001, 350 (351); Vogel, in: DStJG 12 (1989), S. 123 (131); ders., NJW 1996, 1257 (1259) beklagt, dass die Steuergesetzgebung in einem erbärmlichen Zustand und seit langem nicht viel mehr als eine Abfolge von ad-hoc-Maßnahmen, welche von akuten Problemen, Finanznot und leider nur zu oft vom Blick auf den leichten Stimmenfang bestimmt sei; Lang, StuW 1999, 1 Editorial bezeichnet z.B. das Steuerentlastungsgesetz

entscheidender Nachteil: Steuergesetze werden nur dann an Art. 3 Abs. 1 GG scheitern, wenn der Gesetzgeber die äußerste Grenze überschritten hat, wenn also für eine getroffene Differenzierung sachlich einleuchtende Gründe schlechterdings nicht mehr erkennbar sind¹⁵⁰. Damit ist zugleich eine Erklärung dafür gefunden, dass die weitaus meisten¹⁵¹ der auf Art. 3 Abs. 1 GG gestützten Verfassungsbeschwerden in der Vergangenheit erfolglos waren¹⁵². Im Zuge dieser Rechtsprechung hat der Gesetzgeber über Jahre hinweg, gegen den stetigen Widerstand der Steuerrechtswissenschaft¹⁵³, Steuernormen erlassen, die dem Ideal einer gerechten Steuer in keiner Weise mehr gerecht werden¹⁵⁴.

Erst in den letzten Jahren, konkret seit nunmehr zwei Dezennien, ist das Bundesverfassungsgericht, wie *Roman Herzog* formuliert, „dabei, das so entstandene Gleichheitsdefizit vorsichtig auszugleichen“¹⁵⁵. Die Rechtsprechung beider Senate geht dabei jedoch unterschiedliche Wege¹⁵⁶.

a. Erster Senat des BVerfG

In seiner Leitentscheidung vom 7.10.1980 hat der erste Senat den Gleichheitssatz dann als verletzt angesehen, „wenn eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten ungleich behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die Ungleichbehandlung rechtfertigen könnten“¹⁵⁷. Dieser

1999/2000/2002 als ein Gesetz zur Einlösung von Wahlversprechen; so auch Kruhl BB 1999, 180 (184).

¹⁵⁰ BVerfG vom 17.5.1983, 2 BvR 731/80, BVerfGE 64, 158 (168); BVerfG vom 6.12.1983, 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (354); BVerfG vom 6.10.1983, 2 BvL 22/80, BVerfGE 65, 141 (148); Pieroth/Schlink, RN 444; Zuck, MDR 1986, 723 (724).

¹⁵¹ Zu quantitativen Auswertungen von BVerfG-Entscheidungen im Bezug auf die Erfolgsquote hinsichtlich Art. 3 Abs. 1 GG vgl. Maaß, NVwZ 1988, 14 (15).

¹⁵² Friauf, in: DStJG 12 (1989), S. 3 (27); Kruse, StuW 1990, 322 (324); Frieiges, DStZ 1989, 34 (36).

¹⁵³ Vgl. Littmann, StbJb. 1960/61, 125 (128); Vogel, BB 1983, 180 (181); ders., DStJG 12 (1989), S. 123 (127) m.w.N. in Fußnote 20; ders., StuW 1980, 206; Tipke, StuW 1990, 308 (320/321); Meßmer, BB 1981 Beilage 1/1981, 1 (11) m.w.N..

¹⁵⁴ Rodi, NJW 1991, 2865 (2865) spricht z.B. von dem offenen Geheimnis, dass das geltende Steuerrecht die Forderung nach Steuergerechtigkeit nur unvollkommen verwirklicht.

¹⁵⁵ Herzog, StbJb 1985/86, 27 (34).

¹⁵⁶ Hesse, in FS für Lerche, S. 123.

¹⁵⁷ So genannte „neue Formel“: BVerfG vom 7.10.1980, 1 BvL 50/89/79, 1 BvR 240/79, BVerfGE 55, 72, 88; F. Kirchhof, Grundriß des Abgabenrechts, RN 43; Herzog, a.a.O. S. 34; Frieiges, DStZ 1989, 34 (35).

Beschluss legt erkennbar das entscheidende Gewicht darauf, dass nach Art. 3 Abs. 1 GG „alle Menschen“ vor dem Gesetz gleich sind. Damit taucht in dieser Rechtsprechung der ältere Gedanke der persönlichen Rechtsgleichheit wieder auf, der bereits in der Weimarer Zeit entwickelt worden war¹⁵⁸. Hiernach ist die persönliche Rechtsgleichheit von der sachlichen Rechtsgleichheit zu unterscheiden¹⁵⁹. Für jede Art der Gleichheit können Ungleichbehandlungen unterschiedlich gerechtfertigt werden. Damit ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen¹⁶⁰.

In Fällen der persönlichen Rechtsgleichheit ist der gesetzgeberische Gestaltungsspielraum am geringsten. Der Gesetzgeber unterliegt in diesen Fällen regelmäßig einer strengen Bindung¹⁶¹. Hier genügt nicht bereits jeder sachliche Grund für eine Ungleichbehandlung. Vielmehr sind die zwischen den einzelnen Personen bestehenden Unterschiede in eine Relation zu der Ungleichbehandlung zu setzen. Erst wenn die Art und das Gewicht der bestehenden Unterschiede in einem angemessenen Verhältnis zu der Ungleichbehandlung stehen, kann diese gerechtfertigt werden¹⁶². Damit hat der erste Senat mit der so genannten „neuen Formel“¹⁶³ das Willkürverbot um Elemente des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes erweitert¹⁶⁴. Dies führt grundsätzlich zu einer Verschärfung der verfassungsrechtlichen Kontrollmaßstäbe¹⁶⁵.

Die engere Bindung ist allerdings nicht allein auf personenbezogene Differenzierungen beschränkt. Sie gilt auch, wenn eine Ungleichbehandlung von Sachverhalten nur mittelbar eine Ungleichbehandlung von Personengruppen bewirkt¹⁶⁶ oder wenn sich die Ungleichbehandlung von Personen oder Sachverhalten auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten nachteilig

¹⁵⁸ Nawiasky, VVDStRL 3 (1927), S. 25 (33); E. von Hippel, AöR NF 10 (1926), S. 124 (139/143).

¹⁵⁹ BVerfG vom 26.4.1988, 1 BvL 84/86, BVerfGE 78, 104 (121).

¹⁶⁰ BVerfG vom 8.4.1997, 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267 (316).

¹⁶¹ BVerfG vom 8.4.1997, 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267 (316); BVerfG vom 15.7.1998, 1 BvR 1554/89, 963, 964/94, BVerfGE 98, 365 (389).

¹⁶² BVerfG vom 8.4.1997, 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267 (316).

¹⁶³ Wendt, NVwZ 1988, 778 (779); Tipke, StRO I, S. 296; Rodi, NJW 1991, 2865 (2865).

¹⁶⁴ Hesse, Grundzüge des Verfassungsrechts, RN 439; Osterloh, in: Sachs, GG, Art. 3 RN 14; Birk, in: HHSp, AO, § 4 RN 441.

¹⁶⁵ Sondervotum Katzenstein, in BVerfGE 74, 28 (30); Rodi, NJW 1991, 2865 (2865); Birk, in: HHSp, AO, § 4 RN 440.

¹⁶⁶ BVerfG vom 8.4.1997, 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267 (316).

auswirken kann¹⁶⁷. In Fällen der sachlichen Rechtsgleichheit genügt für die Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen bereits, wenn die Ungleichbehandlung nicht willkürlich ist¹⁶⁸. Mit anderen Worten kann in diesen Fällen wie bisher bereits jeder sachlich einleuchtende Grund die Ungleichbehandlung rechtfertigen. Dementsprechend hat das BVerfG in der o.a. Leitentscheidung, dort ging es konkret um eine sachliche Gleichbehandlung, im Ergebnis letztlich doch wieder nach der Willkürformel geurteilt¹⁶⁹.

Doch selbst im Bereich der Ungleichbehandlung von Sachverhalten kann eine strengere Bindung in Betracht kommen, wenn die Betroffenen nicht in der Lage sind, durch ihr Verhalten die Verwirklichung der Merkmale zu beeinflussen, nach denen unterschieden wird¹⁷⁰, wenn sie also der Ungleichbehandlung durch ihr Verhalten nicht entrinnen können.

Doch prüft der erste Senat des Bundesverfassungsgerichts nicht stringent nach dieser und nicht immer sauber im Sinne dieser neuen Formel¹⁷¹. So hat er die neue Formel einerseits auch in Fällen der sachlichen Gleichheit angewendet¹⁷² und andererseits hat er in Fällen persönlicher Gleichheit zum Teil auf Aspekte der Willkürformel zurückgegriffen, indem er das Vorhandensein „hinreichender“ oder „ausreichender“ sachlicher Gründe ohne eine Abwägung für eine Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen bereits ausreichen ließ¹⁷³.

b. Zweiter Senat des BVerfG

Der zweite Senat des BVerfG hat die so genannte „neue Formel“ des ersten Senats dem Wortlaut nach zwar teilweise verwendet, jedoch hat er sie nicht rezipiert. Dies zeigt sich daran, dass er in Fällen der Ungleichbehandlung von Personen diese Formel später nicht mehr herangezogen, sondern vielmehr grundsätzlich eine Ungleichbehandlung von Sachverhalten angenommen und im

¹⁶⁷ BVerfG vom 16.3.1982, 1 BvR 938/81, BVerfGE 60, 123 (134); BVerfG vom 30.5.1990, 1 BvL 2/83, 9,10/84, 3/85, 11-13/89, 4/90 und 1 BvR 764/86, BVerfGE 82, 126 (146).

¹⁶⁸ BVerfG vom 26.1.1993, 1 BvL 38,40,43/92, BVerfGE 88, 87 (97).

¹⁶⁹ BVerfG vom 7.10.1980, 1 BvL 50,89/79 und 1 BvR 240/79, BVerfGE 55, 72 (89); vgl. auch Hesse, FS für Lerche, S. 124.

¹⁷⁰ BVerfG vom 8.4.1997, 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267 (316).

¹⁷¹ Frieges, DSStZ 1989, 34 (35).

¹⁷² Z.B. BVerfG vom 15.6.1983, 1 BvR 1025/79, BVerfGE 64, 229 (239).

¹⁷³ BVerfG vom 31.5.1988, 1 BvL 22/85, BVerfGE 78, 232 (247/248); BVerfG vom 9.11.1988, 1 BvL 22/84, 71/86, 9/87, BVerfGE 79, 87 (98).

Ergebnis wieder nach der bisherigen Willkürformel geurteilt hat¹⁷⁴. Dabei hat er jedoch immer stärker die Sachbereichsbezogenheit von Gleichheitsüberprüfungen betont. Es komme entscheidend auf die Eigenart des zu regelnden Sachbereichs an, so dass gesetzliche Differenzierungen mit Blick auf speziell diesen Bereich sachlich gerechtfertigt werden müssen. Damit ist zugleich verdeutlicht, dass sich je nach betroffenem Sachbereich in einem Fall stärkere oder weniger starke Anforderungen des Gleichheitssatzes ergeben können¹⁷⁵.

Erst in neuerer Zeit hat sich auch der zweite Senat des BVerfG wieder stärker an der neuen Formel des ersten Senats orientiert. So hat er z. B. in seinem Urteil vom 10.4.1997¹⁷⁶ hervorgehoben: „Der Gleichheitssatz ist um so strikter, je mehr eine Regelung den Einzelnen als Person betrifft, und um so offener für gesetzgeberische Gestaltungen, je mehr allgemeine, für rechtliche Gestaltungen zugängliche Lebensverhältnisse geregelt werden“¹⁷⁷. Dies entspricht im wesentlichen der Abstufung der Kontrolldichte des ersten Senats, wo letztlich auch nur noch Fälle der sachlichen Ungleichheit nach der Willkürformel abgeurteilt werden, in denen der Steuerpflichtige durch sein Verhalten noch Einfluss nehmen kann, wo also mit den Worten des zweiten Senats für rechtliche Gestaltungen zugängliche Lebensverhältnisse geregelt werden.

Im Ergebnis reicht heute die Prüfungsdichte beider Senate entsprechend der Rechtsprechungspraxis ausländischer Verfassungsgerichte, insbesondere der des US Supreme Court¹⁷⁸, vom bisherigen Willkürverbot bis hin zu einer strengen Kontrolle nach Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten¹⁷⁹. Es ist indes in der Rechtsprechung beider Senate noch keine einheitliche Linie zu der Frage zu erkennen, in welchen Fällen eine intensivere Kontrolle und in welchen Fällen eine erleichterte Kontrolle anhand der bisherigen Willkürformel durchzuführen

¹⁷⁴ BVerfG vom 8.6.1988, 2 BvL 9/85 und 3/86, BVerfGE 78, 249 (278/287); BVerfG vom 6.12.1988, 2 BvL 18/84, BVerfGE 79, 223 (236); BVerfG vom 1.6.1989, 2 BvR 239/88 und 2 BvR 1205 u.a./87, BVerfGE 80, 109 (118); BVerfG vom 13.11.1990, 2 BvF 3/88, BVerfGE 83, 89 (107/108).

¹⁷⁵ Hesse, FS für Lerche, S. 125.

¹⁷⁶ 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1.

¹⁷⁷ BVerfG vom 10.4.1997 a.a.O. S. 6.

¹⁷⁸ Kommers, in: Der Gleichheitssatz im modernen Verfassungsstaat, S. 31 (46); Hesse, AöR 109 (1984), S. 174 (198); Hesse, FS für Lerche, S. 127; Maaß, NVwZ 1988, 14 (17).

¹⁷⁹ So ausdrücklich BVerfG vom 26.1.1993, 1 BvL 38,40,43/92, BVerfGE 88, 87 (96).

ist¹⁸⁰, wenn sich auch der zweite Senat in dieser Frage nunmehr dem ersten Senat anzunähern scheint.

2. Entwicklungstendenzen in der Literatur zum Gleichheitssatz

Die vom BVerfG über Jahrzehnte angewendete Willkürformel ist kontrovers diskutiert worden. Dabei wurde die Interpretation des Gleichheitssatzes als Willkürverbot zunächst als zu weitgehende Einschränkung des Gesetzgebers kritisiert¹⁸¹. Später wechselte die Kritik in die exakt entgegengesetzte Richtung und es wurde eher eine Verschärfung und Präzisierung der Gleichheitskontrolle gefordert¹⁸². Die leerformelhafte Ungenauigkeit des Willkürverbots stelle keinen geeigneten Prüfungsmaßstab dar¹⁸³. Eine Gleichheitsprüfung werde in Wahrheit nicht mehr vorgenommen¹⁸⁴, denn das Merkmal der „Willkür“ wirke lediglich negativ ausgrenzend wie ein „negatives Tatbestandsmerkmal“¹⁸⁵. Vor allem aber in dem hier interessierenden Bereich des Steuerrechts ließen die überwiegend schlechten Erfahrungen mit dem Gerechtigkeitsgehalt der gesetzgeberischen Lösungen es als unbefriedigend erscheinen, dass der Gleichheitssatz als Willkürverbot verstanden nur bei Überschreiten der äußersten Grenze die Feststellung eines Gleichheitsverstoßes zulässt¹⁸⁶. Vor diesem Hintergrund ist, allerdings mit Abweichungen im Detail, auch in der Literatur vor allem die Einbindung des Verhältnismäßigkeitsprinzips in den Gleichheitssatz, quasi als „dogmatischer Brückenschlag“¹⁸⁷ zu der stringenten verfassungsgerichtlichen Kontrolle im Bereich der Freiheitsgrundrechte¹⁸⁸, gefordert worden¹⁸⁹. So soll im wesentlichen danach gefragt werden, ob eine Ungleichbehandlung mit Blick auf

¹⁸⁰ Hesse, FS für Lerche, S. 127; Mohl/Brand, KStZ 1998, 181 (183).

¹⁸¹ Z.B.: W. Apelt, JZ 1951, 353 (358); E. Eyermann, FS zum 25 jähr. Bestehen des Bay. VGH, S. 45 (46).

¹⁸² Huster, JZ 1994, 541 (542); Zuck, MDR 1986, 723 (724).

¹⁸³ Böckenförde, Gleichheitssatz, S. 48; Schoch, DVBl 1988, 863 (875); Gubelt, in: v. Münch/ Kunig, Art 3 RN 13; Balke, FR 1984, 459 (459) kritisiert, dass der Gleichheitssatz zur Leerformel degradiert werde, wenn Willkür nur in evidenten Sachwidrigkeiten gesehen werde.

¹⁸⁴ Schoch, DVBl 1988, 863 (875); Gubelt, in: v. Münch/ Kunig, Art. 3 RN 13.

¹⁸⁵ Kunig, Das Rechtsstaatsprinzip, S. 337.

¹⁸⁶ Huster, JZ 1994, 541 (542); Papier, in: Benda/ Maihofer/ Vogel, S. 849 RN 108.

¹⁸⁷ Osterloh, in: Sachs, GG, Art. 3 RN 12.

¹⁸⁸ Herzog, in: Maunz/ Dürig, GG, Art. 3 Anh. RN 6 spricht insoweit von einer Diskrepanz zwischen Freiheits- und Gleichheitsjudikatur des BVerfG; vgl. auch: Osterloh, in: Sachs, GG, Art. 3 RN 12.

¹⁸⁹ Vgl. die umfassenden Nachweise bei: Maaß, NVwZ 1988, 14 (20).

ihr Ziel geeignet, erforderlich und verhältnismäßig im engeren Sinne ist¹⁹⁰, oder ob Differenzierungskriterium und Differenzierungsziel in einem angemessenen Verhältnis zueinander stehen¹⁹¹. Dementsprechend ist die neue Formel des ersten Senats des BVerfG, die überwiegend als Verschärfung der verfassungsgerichtlichen Kontrolle angesehen wird¹⁹², auch auf breite Zustimmung im Schrifttum gestoßen¹⁹³. Nur selten wurde sie kritisiert¹⁹⁴.

3. Zusammenfassende Auswertung der Rechtsprechung und des Schrifttums zum allgemeinen Gleichheitssatz und Folgerungen für Verlustausgleichsverbote

Für den Rechtfertigungsmaßstab im Rahmen der strengeren Prüfung werden im allgemeinen unterschiedliche Formeln gebraucht: Einmal müssen Art und Gewicht der bestehenden Unterschiede in einem angemessenen Verhältnis zu der Ungleichbehandlung stehen, und ein anders Mal muss die prinzipdurchbrechende Norm zu dem mit ihr verfolgten Zweck erforderlich, geeignet und verhältnismäßig im engeren Sinne sein.

Offensichtlich sind hier unterschiedliche Gründe für die Ungleichbehandlung angesprochen. Einmal erfolgt die Differenzierung wegen bestehender Unterschiede der zu beurteilenden Sachverhalte, so dass allein die festgestellten Unterschiede die Ungleichbehandlung rechtfertigen müssen. Im letzten Fall dagegen erfolgt die Differenzierung wegen außerhalb des Vergleichsmaßstabs liegender Gründe. Es wird bewusst von der nach dem Gleichheitssatz gebotenen gerechten Lastenverteilung wegen außerhalb des Gleichheitssatzes liegender, außerfiskalischer Gründe abgewichen¹⁹⁵. Mit anderen Worten kann die

¹⁹⁰ Wendt, NVwZ 1988, 778 (781ff); Tipke, StuW 1990, 308 (317); ders., FR 1989, 186 (191); v. Arnim, Staatslehre der BRD, 1984, S. 158; Pieroth/Schlink, RN 501; Zippelius, VVDStRL 47(1989), 7 (23).

¹⁹¹ Gubelt, in: v. Münch/Kunig, Art. 3 RN 22; Schoch, DVBl. 1988, 863 (874); Richter/Schuppert, Casebook Verfassungsrecht, s. 130; Stein, in: Alternativkommentar zum GG, Art. 3 RN 48; Gusy, NJW 1988, 2505 (2507).

¹⁹² Sondervotum Katzenstein, in BVerfGE 74, 28 (30); a.A. nur Neumann, DVBl 1997, 92 (95); Kruse, StuW 1990, 322 (325 Fußnote 50).

¹⁹³ Statt aller: Herzog, in: Maunz/ Dürig, Art. 3 Anh. RN 10, der in allen Fällen nun mit der neuen Formel operieren will; Zuck, MDR 1986, 723 (724) bezeichnet den Durchbruch zur neuen Formel als „kopernikanische Wende“.

¹⁹⁴ Sondervotum Katzenstein, in BVerfGE 74, 28 (30); Neumann, DVBl 1997, 92 (95).

¹⁹⁵ Loritz, StuW 1986, 9 (13).

Rechtfertigung der Ungleichbehandlungen schon vom Ansatz des Gesetzgebers her nicht mehr aus den relevanten Unterschieden im Bezug auf den Vergleichsmaßstab erfolgen. Vielmehr liegt ein Rechtsgüterkonflikt zwischen der an sich gebotenen Gleichbehandlung und den gesamtgesellschaftlichen Nutzen- oder Zweckmäßigkeitserwägungen des Gesetzgebers vor. Dieser Rechtsgüterkonflikt lässt sich allein im Wege der Abwägung zwischen der Art und Schwere der Ungleichbehandlung und dem verfolgten Ziel im Sinne einer Verhältnismäßigkeitsprüfung, die für den Bereich der Freiheitsgrundrechte entwickelt wurde und auf Rechtsgüterkonflikte angelegt ist¹⁹⁶, lösen¹⁹⁷. Dabei ist grundsätzlich zu fragen, ob die ungleichbehandelnde Norm zu dem mit ihr verfolgten Zweck erforderlich, geeignet und verhältnismäßig im engeren Sinne ist. Die Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne betrifft dann die Frage, ob die Umsetzung des außerfiskalischen Zwecks im Hinblick auf die Ungleichbehandlung angemessen ist.

Auch die hier interessierenden Verlustausgleichsbeschränkungen können grundsätzlich Differenzierungen aus unterschiedlichen Gründen vornehmen.

a. Fiskalisch motivierte Verlustausgleichsbeschränkungen

Soll die Differenzierung allein aufgrund bestehender Unterschiede erfolgen, so müsste die Regelung im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips allein „künstliche“ Verluste vom Ausgleich ausnehmen, um von einer angemessenen und damit gerechtfertigten Ungleichbehandlung sprechen zu können. Entspricht die Differenzierung schon nicht dem Vergleichsmaßstab, so erübrigt sich die Frage, ob sie darüber hinaus geeignet und erforderlich ist, um dem Maßstab zu entsprechen¹⁹⁸. Hier ist eine Überprüfung anhand des Verhältnismäßigkeitsprinzips weder möglich noch sinnvoll.

Konkret bedeutet dies, dass Verlustausgleichsbeschränkungen die fiskalisch motiviert sind nur dann zulässig sind, wenn sie dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechen. Nur dann stehen nämlich Art und Gewicht der bestehenden

¹⁹⁶ Huster, Rechte und Ziele, S. 164.

¹⁹⁷ Lüdemann, S. 253.

¹⁹⁸ Lüdemann, S. 252.

Unterschiede in einem angemessenen Verhältnis zu der Ungleichbehandlung. Das der alleinige Ausschluss „künstlicher“ Verluste fachlich wie politisch kaum zu bewältigen und zudem die administrative Umsetzung schier unmöglich ist, wurde bereits dargelegt¹⁹⁹.

b. Außerfiskalisch motivierte Verlustausgleichsbeschränkungen

Andererseits dienen gerade Verlustausgleichsbeschränkungen zumeist nicht der Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips, sondern verfolgen eben andere, außerfiskalische Zwecke, wie etwa der Wirtschaftslenkung oder der Verwaltungsvereinfachung²⁰⁰.

(A) Typisierende Verlustausgleichsbeschränkungen

Das BVerfG lässt eine „vergrößernde, die Abwicklung von Masseverfahren erleichternde Typisierung“²⁰¹ grundsätzlich zu²⁰², auch wenn sie wegen der Vernachlässigung der einzelfallspezifischen Besonderheiten stets Ungleichbehandlungen hervorrufen, denn Gesetze und speziell Steuergesetze, die zu Masseverfahren in der Finanzverwaltung führen, sind auf typisierende Regelungen angewiesen um praktikabel zu sein²⁰³. Für Fälle in denen Verlustausgleichsbeschränkungen der Vereinfachung dienen sollen, ist daher zunächst zu prüfen, ob für die Typisierung ein Bedürfnis besteht²⁰⁴, sie muss zur Vereinfachung geeignet und darf schließlich nicht unverhältnismäßig sein²⁰⁵, d.h. die Vorteile der Typisierung und Praktikabilität müssen in einem angemessenen Verhältnis zu der durch sie bewirkten individuellen Abgabengerechtigkeit

¹⁹⁹ Vgl. auch Altfelder, DB 2001, 350 (354).

²⁰⁰ Zu den einzelnen mit Verlustausgleichsbeschränkungen verfolgten Zwecken und Zielen vgl. die Ausführungen im dritten Teil.

²⁰¹ BVerfG vom 25.9.1992, 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, 153 (172).

²⁰² BVerfG vom 24.1.1962, 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331 (341); BVerfG vom 20.12.1966, 1 BvR 320/57 und 70/63, BVerfGE 21, 12 (27); BVerfG vom 8.2.1983, 1 BvL 28/79, BVerfGE 63, 119 (128); BVerfG vom 6.12.1983, 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (354); BVerfG vom 6.11.1985, 1 BvL 47/83, BVerfGE 71, 146 (157); BVerfG vom 8.4.1987, 2 BvR 909 .../82 u.a., BVerfGE 75, 108 (162); BVerfG vom 25.9.1992, 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, 153 (172).

²⁰³ Birk, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 226.

²⁰⁴ BVerfG vom 6.11.1985, 1 BvL 47/83, BVerfGE 71, 146 (157).

²⁰⁵ BVerfG vom 6.12.1983, 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (354/355); Birk, in: HHSp, AO, § 4 RN 493.

stehen²⁰⁶. Diese Angemessenheit ist fraglich, wenn z.B. ganze Gruppen von Steuerpflichtigen wesentlich stärker belastet werden als andere²⁰⁷, so dass schließlich die typisierende, vom Leistungsfähigkeitsprinzip abweichende Gestaltung nur „unbedeutende“ und „seltene“ Fälle betreffen darf²⁰⁸.

(B) Lenkende Verlustausgleichsbeschränkungen

Das BVerfG hat die Trennung zwischen Fiskalzweck- und Lenkungs zwecknormen bisher nicht in seine Rechtsprechung aufgenommen²⁰⁹, obschon es in ständiger Rechtsprechung bestätigt, dass der Gesetzgeber durch Steuergesetze wirtschaftspolitische Lenkung vornehmen darf²¹⁰. In ständiger Rechtsprechung hat das BVerfG ausgeführt, dass der Gesetzgeber sich von finanzpolitischen, volkswirtschaftlichen, sozialpolitischen oder anderen sachlichen Erwägungen leiten lassen dürfe²¹¹. Während aber zunächst eine Abwägung zwischen der Verfolgung dieser Zwecke und den dabei in Kauf genommenen Ungleichbehandlungen nicht stattgefunden hat²¹², hat das BVerfG in einem neueren Urteil für steuerliche Verschonungstatbestände herausgestellt, dass diese im Hinblick auf den Gleichheitssatz trotz ungleichmäßiger Belastung dann gerechtfertigt sind, „wenn der Gesetzgeber dadurch das wirtschaftliche oder sonstige Verhalten des Steuerpflichtigen *aus Gründen des Gemeinwohls*²¹³ fördern oder lenken will“ und „eine erkennbare Entscheidung des Gesetzgebers ...

²⁰⁶ BVerfG vom 6.12.1983 a.a.O.; BVerfG vom 20.12.1966, 1 BvR 320/57 und 70/63, BVerfGE 21, 12 (27); F. Kirchhof, Grundriß des Abgabenrechts, RN 45; Arndt, Grundzüge des allg. Steuerrechts, S. 71; ders., NVwZ 1988, 787 (789).

²⁰⁷ Arndt, NVwZ 1988, 787 (789).

²⁰⁸ BVerfG vom 15.1.1969, 1 BvR 723/65, BVerfGE 25, 101 (109); BVerfG vom 8.2.1983, 1 BvL 28/79, BVerfGE 63, 119 (128); vgl. auch BVerfG vom 17.10.1984, 1 BvL 18/82 u.a., BVerfGE 68, 155 (163); Wendt, DÖV 1988, 710 (720), Birk, in: HHSp, AO, § 4 RN 493.

²⁰⁹ Tipke, FR 1989, 186 (187).

²¹⁰ BVerfG vom 22.5.1963, 1 BvR 78/56, BVerfGE 16, 147 (161); BVerfG vom 10.12.1980, 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, 274 (299); BVerfG vom 6.11.1984, 2 BvL 19,20/83, 2 BvR 363,491/83, BVerfGE 67, 256 (282); vgl. auch BFH vom 17.10.1990, I R 182/87, BStBl II 1991, S. 136 (139).

²¹¹ BVerfG vom 30.10.1961, 1 BvR 833/59, BVerfGE 13, 181 (203); BVerfG vom 12.10.1978, 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343 (360); BVerfG vom 13.3.1979, 2 BvR 72/76, BVerfGE 50, 386 (392); BVerfG vom 6.12.1983, 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (354); BVerfG vom 10.2.1987, 1 BvL 18/81 und 20/82, BVerfGE 74, 182 (200); BVerfG vom 29.11.1989, BVerfGE 81, 108 (117).

²¹² Angedeutet wird diese Abwägung allerdings in BVerfG vom 22.5.1963, 1 BvR 78/56, BVerfGE 16, 147 (162); vgl. hierzu auch: Rübner, in: BK Art. 3 Abs. 1 GG RN 209.

²¹³ Hervorhebung durch den Verfasser.

mit dem Instrument der Steuer auch andere als bloße Ertragswirkungen erzielen zu wollen“ vorliegt. Der Lenkungszweck müsse darüber hinaus „mit hinreichender Bestimmtheit tatbestandlich vorgezeichnet und gleichheitsgerecht ausgestaltet sein“²¹⁴. Dies bestätigt die hier herausgearbeitete Tendenz des BVerfG, dass aus Lenkungszwecknormen resultierende Ungleichbehandlungen nicht mehr ohne weiteres durch einen irgendwie sachlich einleuchtenden Grund im Sinne der Willkürformel gerechtfertigt werden können, sondern dass vielmehr strengere Maßstäbe Platz greifen. Dieses Urteil zeigt zugleich, dass schon vor der eigentlichen Abwägung zwischen der Bedeutung des Lenkungszwecks und der Schwere des Verstoßes gegen die Leistungsfähigkeit gewisse Anforderungen aufgestellt werden, die es zu erfüllen gilt. Für Normen zur Beschränkung des Verlustausgleichs, die gerade keinen Verschonungstatbestand, sondern vielmehr eine zusätzliche Belastung darstellen, kann in Bezug auf den Prüfungsmaßstab nichts anderes gelten²¹⁵.

Fraglich ist aber, wie streng der Maßstab für die Rechtfertigung tatsächlich sein muss. Oder anders ausgedrückt: Welches Gewicht muss der Lenkungszweck haben, um die Ungleichbehandlung noch rechtfertigen zu können?

Der Rechtfertigungsmaßstab wird in diesem Zusammenhang entscheidend durch die systemtragenden Prinzipien des Einkommensteuerrechts und den hierin zum Ausdruck kommenden Grundwertungen beeinflusst.

(I) Verstöße gegen das Nettoprinzip

Die Beeinträchtigung des horizontalen Verlustausgleichs stellt sich immer als Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips dar²¹⁶. Das BVerfG hat hinsichtlich etwaiger Verstöße gegen das Nettoprinzip festgestellt, dass dies mit Blick auf Art. 3 Abs. 1 GG bei Vorliegen „gewichtiger“ Gründe selbst dann möglich sei, wenn, was das BVerfG ausdrücklich offen gelassen hat, das Nettoprinzip verfassungsrechtlich vorgeschrieben wäre²¹⁷. Wenn hiernach nur „gewichtige“

²¹⁴ BVerfG vom 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (148).

²¹⁵ Vgl. P. Kirchhof, Stbg. 1997, 193 (196), der eben diese und z.T. noch weiter gehende Anforderungen auch an belastende Lenkungsnormen stellt.

²¹⁶ Vgl. oben: „Wirkungsweise von Verlustausgleichsbeschränkungen“.

²¹⁷ BVerfG vom 23.1.1990, 1 BvL 4-7/87, BVerfGE 81, 228 (237).

Gründe eine Durchbrechung rechtfertigen können, so können eben nicht alle sachlichen oder sonst einleuchtenden Gründe im Sinne der früheren Willkürrechtsprechung rechtfertigend wirken. Dies zeigt zugleich, dass nach Ansicht des BVerfG bei Verstößen gegen das objektive Nettoprinzip eine verschärfte Kontrolle im Sinne der neuen Formel und damit eine Überprüfung auch anhand von Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten vorzunehmen ist. Es muss somit im Einzelnen überprüft werden, ob Art und Gewicht der bestehenden Unterschiede in einem angemessenen Verhältnis zu der Ungleichbehandlung stehen²¹⁸.

Im Schrifttum ist hinsichtlich des objektiven Nettoprinzips schon auf dem Deutschen Juristentag im Jahre 1988 mit der herrschenden Meinung in der Literatur beschlossen worden, dass das Nettoprinzip als identitätskonstituierendes Merkmal der Einkommensbesteuerung nicht zur Disposition des Gesetzgebers stehe²¹⁹. Auch diese Aussage lässt deutlich erkennen, dass Verstöße gegen dieses Prinzip im Hinblick auf Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes jedenfalls nicht bereits durch jeden sachlichen oder sonst einleuchtenden Grund im Sinne der Willkürformel gerechtfertigt werden können. Vielmehr müssen besondere Gründe die Prinzipdurchbrechung erforderlich machen²²⁰. So fordert *Tipke* z.B. allgemein bei der Durchbrechung von Prinzipien, dass ein anderes sachgerechtes Prinzip vorhanden ist und dass zudem die prinzipdurchbrechende Norm zu dem mit ihr verfolgten Zweck erforderlich, geeignet und verhältnismäßig im engeren Sinne sein muss²²¹. *Klein* verlangt, dass „das Gewicht der für die Abweichung sprechenden Gründe der Intensität der getroffenen Ausnahmeregelung entspricht“²²². *Raupach/ Böckstiegel* lassen in diesem Zusammenhang nur eine „hinreichende gemeinwohlbezogene Rechtfertigung“ ausreichen²²³. Selbst *Arndt* als Kritiker des Leistungsfähigkeitsprinzips spricht bei Durchbrechungen des Nettoprinzips immerhin noch von der Notwendigkeit „besonderer sachlicher Gründe“²²⁴ für die

²¹⁸ BVerfG vom 8.4.1997, 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267 (316).

²¹⁹ Sitzungsbericht N, München 1988, 214.

²²⁰ P. Kirchhof, *StuW* 1985, 319 (321); Papier, *KritV* 1987, 140 (154) spricht sogar von zwingenden Gründen.

²²¹ *Tipke*, *StRO* I, S. 329.

²²² *Klein*, *DStZ* 1995, 630 (631).

²²³ *Raupach/Böckstiegel*, *FR* 1999, 617 (620); so auch *Jachmann*, *StuW* 1998, 193 (201), die „sachliche Gründe des Gemeinwohls“ für erforderlich hält.

²²⁴ *Arndt/Jenzen*, *DStR* 1998, 1818 (1820).

Rechtfertigung und nimmt zugleich eine Prüfung anhand des Verhältnismäßigkeitsprinzips vor²²⁵.

Ungeachtet feiner Nuancen im Detail kann daher als Ergebnis festgehalten werden, dass Verlustausgleichsbeschränkungen, die das objektive Nettoprinzip durchbrechen, einer besonderen Rechtfertigung bedürfen. An die Rechtfertigung sind dabei besonders hohe Anforderungen zu stellen.

(II) Verstöße gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip

Kruse als einer der wenigen Gegner des Leistungsfähigkeitsprinzips meint, Differenzierungen im Bereich des Gleichheitssatzes können durch fiskalische und außerfiskalische Gründe gleichermaßen gerechtfertigt werden. Werde im Einzelfall ein außerfiskalischer Zweck angestrebt und sei deshalb die Erzielung von Einnahmen nur Nebenzweck, so wäre nicht einmal erforderlich, dass die eingesetzten Mittel geeignet seien, den angestrebten Zweck zu erreichen; sie dürften nur „nicht schlechthin ungeeignet“ sein²²⁶. Die Frage, ob haushaltmäßige, finanzpolitische, volkswirtschaftliche usw. Gründe dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vorgingen, entscheide allein der Gesetzgeber²²⁷. Folgte man der Auffassung *Kruses*, dass allein der Gesetzgeber über den Vorrang des Leistungsfähigkeitsprinzips oder den Vorrang des Lenkungszweckes entscheide, so würde man sich einem gesetzgeberischen Dezisionismus ohne Not unterwerfen. Gerichtliche Kontrolle wäre auf ein Maß reduziert, dass die in Art. 19 Abs. 4 GG garantierte Rechtsschutzgarantie in Frage gestellt wäre. Darüber hinaus würde das Leistungsfähigkeitsprinzip zu einer leeren Worthülse verkommen, wenn es durch jedweden Lenkungszweck, nach Belieben des Gesetzgebers zur Disposition stünde. Selbst ein Mindestmaß an steuerlicher Gerechtigkeit könnte nicht garantiert werden, wenn der Maßstab für die Beurteilung der Lastengleichheit hinter allen denkbaren sonstigen Zweckverfolgungen zurückstehen müsste. Der Gleichheitssatz liefe im

²²⁵ Arndt/Jenzen, DStR 1998, 1818 (1822).

²²⁶ Kruse, StuW 1990, 322 (325).

²²⁷ Kruse, a.a.O. S. 327.

Steuerrecht insoweit leer. Dies wäre nicht zuletzt auch im Hinblick auf Art. 1 Abs. 3 GG ein untragbares Ergebnis²²⁸. Daher darf die Steuergerechtigkeit im Sinne einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht vollständig durch Differenzierungen, die der Verfolgung anderer Zwecke dienen, überspielt werden. Vielmehr muss dem Leistungsfähigkeitsprinzip ein gewisser „Schwellenwert“ beigemessen werden²²⁹. Das Prinzip der Gleichheit der Lastenzuteilung ist nämlich das umfassende steuerliche Gerechtigkeitsgebot, weil der Bürger, wie es das BVerfG formuliert hat, den Steuerzugriff in seine Vermögens- und Rechtssphäre nur deshalb hinnehmen muss, weil jeder Mitbürger entsprechend seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eine verhältnismäßig gleiche Steuerlast zu tragen hat. Wenn dieser Eingriff in die Vermögens- und Rechtssphäre seine Rechtfertigung aber „auch und gerade aus der Gleichheit der Lastenzuteilung“ gewinnt²³⁰ und wenn deshalb die steuerbegründenden Normen dem Prinzip einer möglichst gleichmäßigen Belastung aller Steuerpflichtigen „besonders sorgfältig Rechnung tragen müssen“²³¹, dann müssen steuerbegründende Normen im Hinblick auf die Gleichheit der Lastenzuteilung auch strengen Verhältnismäßigkeitsanforderungen genügen. Jeder Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip, welches ja Maßstab für die gerechte Lastenverteilung ist, hat dementsprechend auch diesen hohen Anforderungen zu genügen.

Arndt, zwar auch ein Gegner des Leistungsfähigkeitsprinzips, plädiert für eine Überprüfung anhand des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes sofern neben der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit noch andere Zwecke verfolgt werden²³². Beide „Verfassungsgüter“ (!)²³³ müsse der Gesetzgeber in ein „rechtes Verhältnis“ zueinander setzen²³⁴.

²²⁸ Huster, Rechte und Ziele, S. 373 m.w.N..

²²⁹ Huster, Rechte und Ziele, S. 372.

²³⁰ BVerfG vom 27.6.1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE (268); BVerfG vom 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (134).

²³¹ BVerfG vom 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (134).

²³² Arndt, ZRP 1996, 176 (181); so offenbar auch Tipke, FS für Kriele, S. 947 (957), der bei Lenkungsnormen die fehlende Verhältnismäßigkeitsprüfung des BVerfG moniert; ders., StRO I, S. 332; ders. StRO III, S: 1062; Huster JZ 1994, 541 (549); Neumann, DVBl 1997, 92 (95).

²³³ Hier widerspricht Arndt sich als Gegner des Leistungsfähigkeitsprinzips selbst, indem er das Leistungsfähigkeitsprinzip als Verfassungsgut bezeichnet.

²³⁴ Arndt, ZRP 1996, 176 (181).

Nach *Raupach/ Böckstiegel* bedarf die Ungleichbehandlung „einer besonderen Rechtfertigung aus dem angestrebten Lenkungszweck“ und die Lenkungsnorm müsse zudem ihren Zweck auch erreichen können²³⁵.

Friauf meint, dass mit der Lenkungssteuer verbundene Vermögensopfer lasse sich nur „in den Fällen rechtfertigen, in denen die Lenkungsmaßnahme durch zwingende Belange der Allgemeinheit gefordert wird und dem Gesetzgeber kein anderes geeigneteres Lenkungsmittel zur Verfügung steht“²³⁶.

Nach *Vogel* muss, in Anlehnung an *Birk*²³⁷, der durch die Lenkungsvorschrift bewirkte Vermögensentzug im Verhältnis zu allen anderen Steuerpflichtigen, die nicht in gleicher Weise belastet sind, „durch den Verfassungsrang des Lenkungszwecks“ gerechtfertigt werden²³⁸. Letztlich muss auch hiernach die Bedeutung des Lenkungszwecks und die Schwere des Verstoßes gegen die Leistungsfähigkeit gegeneinander abgewogen werden²³⁹. *Tipke* verlangt, dass „die große Mehrheit, wenn infolge der Lenkung nicht alle mehr oder weniger besser dastehen (direkt oder indirekt), besser dastehen muss, als sie ohne die Durchbrechung dagestanden hätte“²⁴⁰.

Am weitesten geht *Wendt*, wonach eine steuergesetzliche Differenzierung, die gemessen am Maßstab der wirtschaftlichen und finanziellen Leistungsfähigkeit nicht zu erklären sei, nicht ebenso gut mit Hilfe der Kriterien des „in wirtschaftlicher, gesellschaftlicher oder sozialer Hinsicht Erwünschten oder Unerwünschten, Förderungswürdigen oder Nichtförderungswürdigen“ gerechtfertigt werden könne²⁴¹.

Von der Auffassung *Kruses* einmal abgesehen ist allen Ansichten gemeinsam, dass Verstöße gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht schon durch jedweden Lenkungszweck gerechtfertigt werden können. Also nicht allein das Vorliegen eines außerfiskalischen Zweckes rechtfertigt die aus der Lenkungsnorm

²³⁵ Raupach/ Böckstiegel, FR 1999, 617 (620).

²³⁶ Friauf, in: DStJG 12 (1989), S. 3 (12); auch Papier, KritV 1987, 140 (154) fordert zwingende Gründe.

²³⁷ Birk, Steuerrecht, RN 171; ders., StuW 1983, 293 (299); ders., Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 267.

²³⁸ Vogel, in: HdbdStR IV, § 87 RN 86; wohl auch: Schoch DVBl. 1988, 863 (882); Mohl/ Brandt, KStZ 1998, 181 (185).

²³⁹ Birk, in: H/H/Sp § 4 AO Rn 504; ders., Steuerrecht, RN 171; Lang, in: Tipke/ Lang § 4 RN 125.

²⁴⁰ Tipke, Besteuerung von Einkommen, S. 22.

²⁴¹ Wendt, NVwZ 1988, 778 (783).

resultierenden Ungleichbehandlungen. Vielmehr unterliegen die jeweiligen verfolgten Lenkungs Zwecke einer strengen Überprüfung. Dabei sind der Lenkungs Zweck und die aus der Lenkungsnorm resultierende Ungleichbehandlung gegeneinander abzuwägen. Diese Abwägung zwischen Lenkungs Zweck und Ungleichbehandlung kann mithilfe des Verhältnismäßigkeitsprinzips vorgenommen werden, denn gerade bei Lenkungs Zwecknormen findet sich immer ein Interessenkonflikt²⁴², auf dessen Lösung das Verhältnismäßigkeitsprinzip seiner Struktur nach zugeschnitten ist²⁴³.

Differenzen sind jedoch da erkennbar, wo es im Bereich der Abwägung konkret um die Gewichtung des Lenkungs Zweckes auf der einen Seite und der Gewichtung des Leistungsfähigkeitsprinzips auf der anderen Seite geht. Hier wird von dem Erfordernis einer besonderen Rechtfertigung aus dem Lenkungs Zweck²⁴⁴ bis zu einem absoluten Vorrang des Leistungsfähigkeitsprinzips²⁴⁵ alles vertreten. Dass ein absoluter Vorrang jedes Lenkungs Zweckes nicht sachgerecht ist, wurde bereits dargestellt. Aber auch die andere Extremposition, dem Leistungsfähigkeitsprinzip absoluten Vorrang vor allen anderen Zweck- und Zielsetzungen zu gewähren, kann nicht überzeugen. In letzter Konsequenz würde dies bedeuten, dass sämtliche Lenkungs Zwecknormen des Steuerrechts schon bei der geringsten Abweichung vom Leistungsfähigkeitsprinzip als verfassungswidrig einzustufen wären. Steuerliche Lenkungsnormen durchbrechen in der Regel im vollen Bewusstsein des Gesetzgebers das Besteuerungsprinzip nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Der Gesetzgeber ruft Ungleichbehandlungen im Hinblick auf die steuerliche Lastenverteilung gezielt hervor, denn gerade aus dieser Ungleichbehandlung resultiert der Lenkungserfolg. Der Steuerpflichtige kann nämlich entweder die höhere Steuerlast tragen, er kann sich aber andererseits auch dem Lenkungs Zweck unterwerfen, um der Steuerlast zu entgehen. In dem natürlichen Bestreben, die eigene Steuerbelastung möglichst gering zu halten, wird ein großer Teil der Steuerpflichtigen dabei sein Verhalten im Sinne des

²⁴² Zwischen gleichmäßiger Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit einerseits und der Lenkungs Zweckverfolgung andererseits.

²⁴³ Vgl. oben: Seite 33.

²⁴⁴ Raupach/ Böckstiegel, FR 1999, 617 (620).

²⁴⁵ Wendt, NVwZ 1988, 778 (783).

Lenkungszwecks ausrichten um die erhöhte Steuerbelastung zu vermeiden²⁴⁶. Könnten Verstöße gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip aber nicht aus anderen Zweckerwägungen gerechtfertigt werden, hätte dies mithin eine unübersehbare Fülle von verfassungswidrigen Normen zur Folge. Das gesamte Steuersystem stünde damit vor dem Kollaps. Aus der Struktur des Gleichheitssatzes folgt zudem, dass Ungleichbehandlungen grundsätzlich einer Rechtfertigung offen stehen. Da das Leistungsfähigkeitsprinzip als Konkretisierungsmaßstab des Gleichheitssatzes herangezogen wird und somit seine verfassungsrechtliche Verankerung im allgemeinen Gleichheitssatz findet, müssen auch Verstöße gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip grundsätzlich zu rechtfertigen sein²⁴⁷. Ein absoluter Vorrang des Leistungsfähigkeitsprinzips vor allen außerfiskalischen Zielsetzungen würde den Anwendungsbereich des allgemeinen Gleichheitssatzes damit überspannen. Die Struktur des Gleichheitssatzes würde aufgegeben. Damit gilt das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht absolut, sondern kann grundsätzlich auch verdrängt werden²⁴⁸.

Wegen der Fülle unterschiedlicher Zwecksetzungen und Ziele, die der Gesetzgeber mit Lenkungsnormen, vor allem aber auch mit den einzelnen Vorschriften zur Beschränkung des Verlustausgleichs, verfolgen kann und will, kann an dieser Stelle keine allgemein gültige Aussage für alle Fallkonstellationen getroffen werden. Ob eine Maßnahme angemessen ist, und wie die widerstreitenden Positionen zu gewichten sind, kann immer nur für den konkreten Einzelfall ermittelt werden.

(III) Verstöße gegen den Grundsatz der synthetischen Einkommensteuer

Durch Verlustausgleichsbeschränkungen, die den horizontalen oder den vertikalen Verlustausgleich von Verlusten aus einer bestimmten Einkunftsart

²⁴⁶ So zeigen sich nach einem Artikel im Handelsblatt vom 25./26.2.2000 schon erste erhebliche Auswirkungen nach der Einführung des § 2b EStG. In diesem Artikel beklagt eine Gruppe von Anbietern solcher Verlustzuweisungsgesellschaften, dass bereits in 1999 statt ursprünglich 42.Mrd DM nur 23.Mrd DM durch deutsche Fonds investiert worden sei, bei deutschen Werften läge keine einzige Bestellung von Fondsgesellschaften vor und sie könnten in 2000 keine einzige Wohnung neu errichten, wogegen es 1999 noch 20.000 gewesen sein sollen.

²⁴⁷ So auch schon Schulze-Osterloh, JbFSt 1984/85, 267 (299).

²⁴⁸ Tipke, Besteuerung von Einkommen, S. 21.

begrenzen, entfernt sich das Einkommensteuerrecht von einem synthetischen System, weil es die betroffenen Einkunftsarten einer Sonderbehandlung unterzieht. Damit durchbrechen diese Verlustausgleichsbeschränkungen die in der Umschreibung der Einkunftsquellen durch § 2 Abs. 1 EStG und der Summenbildung nach § 2 Abs. 3 S. 1 EStG als Ausgangsgröße für das zu versteuernde Einkommen liegende Wertung des Gesetzgebers, dass grundsätzlich alle Wertzuflüsse qualitativ und quantitativ gleichwertig sind und nach gleichen Maßstäben zu belasten sind²⁴⁹. Diese vom Gesetzgeber getroffene grundlegende Sachgesetzlichkeit der synthetischen Einkommensteuer und damit der Gleichbehandlung der Einkunftsarten darf nur bei Vorliegen „besonderer sachlicher Gründe“ durchbrochen werden²⁵⁰. Das BVerfG hat in seinem Beschluss vom 30.9.1998²⁵¹ ausgeführt, die Einkommensteuer erfasse diejenigen Einkünfte, die der Steuerpflichtige „aus einer bestimmten Erwerbsgrundlage erzielt“ (§ 2 Abs. 1 EStG). Das Einkommensteuergesetz belaste die in den §§ 2, 13ff. EStG näher bestimmten Einkunftsarten grundsätzlich gleich. Soweit mehrere Einkunftsarten unterschieden und daran auch unterschiedliche Rechtsfolgen geknüpft würden, müssten diese ihre Rechtfertigung in „besonderen sachlichen Gründen“ finden. Auch diese Aussage lässt deutlich erkennen, dass Verstöße gegen dieses Prinzip jedenfalls nicht bereits durch jeden sachlichen oder sonst einleuchtenden Grund im Sinne der Willkürformel gerechtfertigt werden können, sondern dass auch hier strenge Anforderungen an die Prüfung gestellt werden müssen.

(IV) Zusammenfassung und Zwischenergebnis

Verlustausgleichsbeschränkungen rufen neben Ungleichbehandlungen immer zugleich auch Verstöße gegen Grundprinzipien des Einkommensteuerrechts hervor. Die vom Gesetz selbst statuierten Sachgesetzlichkeiten dürfen wegen des verfassungsrechtlichen Gebotes der Folgerichtigkeit nur durchbrochen werden,

²⁴⁹ P. Kirchhof in Kirchhof/ Söhn, EStG, § 2 RN A 672ff.; Tipke, StRO II, S. 593ff.; Stoll, Verluste und Verlustquellen im Steuerrecht, 1989, S. 136 ff..

²⁵⁰ BFH vom 24.2.1999, X R 171/96, BStBl. 1999 II, 450

²⁵¹ 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 = FR 1998, 1028.

wenn besondere Gründe dies rechtfertigen²⁵². Mit den Worten des BVerfG hat der Gesetzgeber „die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen“²⁵³. Zu den selbstgesetzten Maßstäben, an die sich der Gesetzgeber zur Wahrung der Belastungsgleichheit zu halten hat, gehören im Bereich der Einkommensteuer vor allem die in § 2 EStG festgelegten Grundzüge der Entstehung und Bemessung der Steuerschuld: D.h. neben der Festlegung des Belastungsgrundes, der Ausgestaltung der Einkünfteerzielungstatbestände (§ 38 der Abgabenordnung - AO 1977 -) in § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 7 EStG auch die Fixierung der Einzelheiten für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage in § 2 Abs. 2 bis 7 EStG²⁵⁴. Es gelten demnach in allen Fällen von Verlustausgleichsbeschränkungen, die gerade eine Durchbrechung dieser Maßstäbe darstellen, erhöhte Begründungsanforderungen, die über eine Willkürprüfung im Sinne der alten Formel deutlich hinausgehen.

Fraglich bleibt aber, wann konkret Gründe von solcher Art und solchem Gewicht vorliegen, dass sie die durch Verlustausgleichsbeschränkungen hervorgerufenen Differenzierung zu rechtfertigen vermögen. Daher sind nun zunächst die einzelnen Verlustausgleichsbeschränkungen auf ihre Verfassungsmäßigkeit und insbesondere ihre Vereinbarkeit mit dem allgemeinen Gleichheitssatz zu untersuchen. Dabei ist, wie die vorstehenden Ausführungen deutlich gemacht haben, für die Rechtfertigung von auftretenden Ungleichbehandlungen der jeweilige Zweck, der mit dem Verlustausgleichsverbot verfolgt werden soll, von besonderer Bedeutung.

Dritter Teil: Überprüfung der einzelnen Vorschriften zur Beschränkung des Verlustausgleichs

A. Vorschriften zur allgemeinen Beschränkung des Verlustausgleichs

²⁵² Osterloh, Art. 3 RN 98ff, Vogel, DStJG Bd. 12 S. 123 (126/138); BFH vom 24.2.1999, X R 171/96, BStBl. 1999 II, S. 450.

²⁵³ BVerfG vom 27.6.1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (271).

²⁵⁴ BVerfG vom 30.9.1998, 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (96ff); BFH vom 10.11.1999, X R 60/95, BStBl. II 2000, 131 (138).

I. Die Mindestbesteuerung

1. Entstehungsgeschichte und gesetzgeberischer Zweck des § 2 Abs. 3 EStG

§ 2 Abs. 3 EStG ist im Zuge des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 in erheblichem Umfang abgeändert worden. Während bisher die Summe der Einkünfte, vermindert um den Altersentlastungsbetrag und den Abzug nach § 13 Abs. 3 EStG den Gesamtbetrag der Einkünfte darstellte, wird nunmehr durch § 2 Abs. 3 EStG eine Mindestbesteuerung sichergestellt. Diese Mindestbesteuerung beruht im wesentlichen darauf, dass Verluste nicht mehr wie bisher in unbegrenzter Höhe ausgeglichen werden dürfen, sondern dass in jedem Fall die Summe der positiven Einkünfte, soweit sie im Rahmen einer Einzelveranlagung die Grenze von 100.000 DM²⁵⁵ übersteigt, mit 50% des übersteigenden Betrages der Besteuerung unterliegt.

Was der Gesetzgeber mit dieser Regelung genau bezwecken wollte, welches also die Motive für die Einführung des Mindestbesteuerungskonzepts waren, lässt sich der Einzelbegründung zum Gesetz nicht eindeutig entnehmen. Hier heißt es lapidar: „Die Änderung des Absatz 3 ergibt sich infolge des Wegfalls der Differenzierung zwischen aktiven und passiven Einkünften“. Danach folgen nur noch technische Ausführungen zur Mindestbesteuerung²⁵⁶. Verfolgt man jedoch den Gang der Gesetzgebung und die Wahlkampfaussagen der Koalitionsparteien, so lässt dies auf die gesetzgeberische Intention für die Mindestbesteuerung schließen. Insbesondere im Wahlkampf der SPD findet sich die Forderung nach einer „Mindestbesteuerung für mehr Steuergerechtigkeit“²⁵⁷. Mit diesem neuen Besteuerungskonzept sollte verhindert werden, dass „gut verdienende Abschreibungskünstler sich ... wie bisher völlig der Einkommensbesteuerung

²⁵⁵ Im Rahmen einer Zusammenveranlagung von Ehegatten: 200.000 DM.

²⁵⁶ Vgl. die Einzelbegründung in BT- Drucks. 14/443 S. 19.

²⁵⁷ So das Wahlkampfprogramm der SPD 1998.

entziehen können²⁵⁸. Entsprechend dem Ziel „Abschreibungskünstler“ zu treffen, sah der ursprüngliche Gesetzesentwurf der Koalitionsfraktionen SPD und BÜNDNIS 90/ DIE GRÜNEN zunächst ein anderes Mindestbesteuerungskonzept vor, das zwischen Einkünften aus aktiver und passiver Tätigkeit unterscheiden wollte. Im weiteren Gesetzgebungsverfahren wurde diese Trennung jedoch wieder aufgegeben. Grund dafür war zum einen die bereits heftige Kritik an dieser Trennung zwischen aktiver und passiver Einkünfte²⁵⁹ und zum anderen die Tatsache, dass sich diese Unterscheidung als zu kompliziert und inkonsequent erwies²⁶⁰. Die Zielsetzung, auch „Abschreibungskünstler“ wenigstens in einem Mindestmaß der Besteuerung zu unterwerfen, klingt auch an, wenn es in der späteren Gesetzesbegründung heißt: „Die Koalitionsfraktionen halten diese Regelung für notwendig, um ein Mindestmaß der Besteuerung bei hohen positiven Einkünften aus einzelnen Einkunftsarten sicherzustellen“²⁶¹. Deshalb kann entgegen der Auffassung von *Raupach/ Böckstiegel* nicht angenommen werden, dass nach dem Willen des Gesetzgebers die neu eingefügte Regelung des § 2b EStG²⁶² den Zweck der Bekämpfung von Abschreibungsgesellschaften allein übernommen hat und der Gesetzgeber daher einer Erklärung für den Sinn der Mindestbesteuerung schuldig bleibt²⁶³. Vielmehr soll auch die Mindestbesteuerung nach dem Willen des Gesetzgebers der Eindämmung von Abschreibungsgesellschaften und der extensiven Abschreibungspraxis einiger gut situerter Steuerpflichtiger dienen.

Wie die Verortung dieser Gesetzesänderung in dem Katalog der Finanzierungsmaßnahmen zeigt²⁶⁴, soll die Mindestbesteuerung zu steuerlichen Mehreinnahmen führen. Auch dies ist dementsprechend ein mit der Mindestbesteuerung verfolgtes Ziel. *Herzig/ Briesemeister* sehen hierin sogar den letztlich tragenden Grund für die Implementierung der Mindeststeuer²⁶⁵.

²⁵⁸ So das so genannte Peters-Papier von Dr. Albert Peters, dem damaligen Referenten der Arbeitsgruppe Finanzen der SPD-Fraktion (Zitiert bei: *Raupach/Böckstiegel*, FR 1999, 487 (488)).

²⁵⁹ Steuerfachausschuß des IDW, WPg 1999, 26 (28); *Herzig/Briesemeister*, DB 1999, 299 (303); *Dehne/Rosenberg/Zitzelsberger*, DB 1999, 114ff; *Schneider*, DB 1999, 105ff..

²⁶⁰ Hierzu: *Raupach/Böckstiegel*, FR 1999, 487 (488/489).

²⁶¹ BT-Drucks. 14/443 S.16 li. Sp. oben.

²⁶² Dazu später.

²⁶³ *Raupach/Böckstiegel*, FR 1999, 487 (489).

²⁶⁴ Z.B. in: BT-Drucks. 14/466, S. 9.

²⁶⁵ *Herzig/ Briesemeister*, DStR 1999, 1377 (1377).

2. Wirkungsweise und Technik der Mindestbesteuerung

Wie bereits angedeutet, hat der Gesetzgeber, auch wenn er den Grundgedanken der Verlustverrechnung (horizontaler und vertikaler Verlustausgleich und Verlustabzug nach § 10d EStG) grundsätzlich beibehält²⁶⁶, mit der Mindestbesteuerung das bisherige Verlustverrechnungskonzept des § 2 Abs. 3 EStG verlassen und ein neues System der Verlustverrechnung geschaffen²⁶⁷.

Dieses neue System stellt sicher, dass im Rahmen einer Einzelveranlagung die erzielten positiven Einkünfte in jedem Veranlagungszeitraum, soweit sie in der Summe 100.000 DM übersteigen, zu mindestens 50 % des 100.000 DM übersteigenden Betrages versteuert werden²⁶⁸. Im Rahmen einer Zusammenveranlagung von Ehegatten wird gewährleistet, dass die Summe der positiven Einkünfte beider Ehegatten, soweit sie 200.000 DM überschreitet, immer zu mindestens 50 % versteuert wird. Damit legt das Mindestbesteuerungskonzept weder einen Mindeststeuerbetrag oder einen Mindeststeuersatz fest²⁶⁹ noch wird eine Mindestbemessungsgrundlage erreicht, denn die Summe der Einkünfte lässt sich nach wie vor durch horizontalen Verlustausgleich auf null bringen²⁷⁰. Durch die Mindestbesteuerung wird lediglich in einschlägigen Fällen eine Mindestsumme der Einkünfte sichergestellt²⁷¹, aus der sich eine erhöhte Bemessungsgrundlage ableitet²⁷². Das Mindestbesteuerungskonzept ergibt sich aus den Sätzen 2 bis 8 des § 2 Abs. 3 EStG²⁷³. Sofern der Steuerpflichtige in dem Veranlagungsjahr keine negativen Einkünfte erzielt hat, haben diese Sätze keinerlei Bedeutung²⁷⁴.

²⁶⁶ P. Kirchhof in: Kirchhof, EStG § 2 RN 83; Geserich, DStR 2000, 845 (847).

²⁶⁷ Geserich, DStR 2000, 845 (845).

²⁶⁸ Hallerbach in: H/H/R, § 2 Anm. R 30.

²⁶⁹ So aber erste Stellungnahmen von Politikern vor der Einführung der Mindestbesteuerung, vgl. Raupach/ Böckstiegel, FR 1999, 487 (488).

²⁷⁰ Altfelder, FR 2000, 18 (40).

²⁷¹ P. Kirchhof in: Kirchhof, EStG § 2 RN 88.

²⁷² Ritzer, Mindestbesteuerung, S. 8 m.w.N..

²⁷³ Es ergibt sich nicht, wie Böckstiegel/ Betz, FR 2000, 793 (793) meinen, auch aus der weiteren Komponente des § 2b EStG, selbst wenn § 2b EStG nach Ansicht des Gesetzgebers die Mindestbesteuerung flankieren sollte (dazu später).

²⁷⁴ Kirchof a.a.O. RN 84.

Innerhalb der jeweiligen Einkunftsart ist die Verlustverrechnung nicht eingeschränkt worden²⁷⁵. Der so genannte horizontale Verlustausgleich ist daher nach wie vor grundsätzlich unbeschränkt möglich, so dass von der Mindestbesteuerung ausschließlich Steuersubjekte betroffen sind, die Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten erzielen²⁷⁶. Der vertikale Verlustausgleich, also die Verlustverrechnung zwischen den einzelnen Einkunftsarten, ist demgegenüber erheblich beschränkt worden. Die neue Grundidee des § 2 Abs. 3 EStG ist damit offenbar. Der Verlustausgleich innerhalb der Einkunftsarten soll nach wie vor unbeschränkt, der Verlustausgleich zwischen den Einkunftsarten dagegen nur noch auf einen variablen Höchstbetrag beschränkt erfolgen²⁷⁷.

Aus dieser unterschiedlichen Behandlung des horizontalen und des vertikalen Verlustausgleichs folgt, dass der mitunter schwierigen Abgrenzung²⁷⁸ der einzelnen Einkunftsarten heute eine erheblich größere Bedeutung beizumessen ist, als dies bisher notwendig war²⁷⁹.

Vor allem im Zusammenhang mit dem ebenfalls im Rahmen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 abgeänderten § 10d EStG hat sich der vertikale Verlustausgleich im Rahmen der Mindestbesteuerung erheblich verkompliziert²⁸⁰. Nunmehr sind nämlich Verlustausgleich und Verlustabzug getrennt nach Einkunftsarten durchzuführen und damit die Summe und der Gesamtbetrag der Einkünfte nach Einkunftsarten getrennt zu ermitteln²⁸¹. Bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte ergibt sich dann ein weiteres Folgeproblem: Weil nach der Neuregelung jetzt auch innerhalb des Gesamtbetrages der Einkünfte der jeweilige Einzelbetrag einer Einkunftsart vorhanden sein muss, stellt sich die Frage, ob und wie der

²⁷⁵ Plewka/ Söffing, NJW 1999, 2004 (2007); Ritzer/ Stangl, INF 1999, 358 (358); Krausel, DStZ 1999, 401 (402); Seifert, StuB 1999, 355 (355); Bauer/ Eggers, StuB 1999, 397 (397).

²⁷⁶ Ritzer, Mindestbesteuerung, S. 9.

²⁷⁷ Böckstiegel/ Betz, FR 2000, 793 (795); Rautenberg/ Korezkij, SteuerStud 1999, 486 (486).

²⁷⁸ vgl. hierzu: Nickel, S. 23 ff.

²⁷⁹ Paus, StW 1999, 81 (82), Ritzer, Mindestbesteuerung, S. 9.

²⁸⁰ Nach Recherchen des Bundes der Steuerzahler NRW war die Finanzverwaltung bis einschließlich März 2000 nicht in der Lage, ein entsprechendes Computerprogramm zur Berechnung zu entwickeln, so dass Einkommensteuererklärungen in denen Verluste ausgewiesen sind und eine Verlustverrechnung zum Tragen kommt, nicht bearbeitet werden konnten. Nach Auskunft des Finanzministeriums sei es den Finanzbeamten nämlich nicht zuzumuten, die Steuererklärung manuell zu berechnen, da aufgrund der Kompliziertheit des maßgeblichen Paragraphen die Finanzbeamten überfordert seien. Vgl. Steuermagazin des BdSt NRW 3/2000, S. 10.

²⁸¹ Geserich, DStR 2000, 845 (845).

Altersentlastungsbetrag²⁸² getrennt nach Einkunftsarten in Abzug gebracht wird²⁸³. Für den Freibetrag nach § 13 Abs. 3 EStG stellt sich das Problem m.E. nicht, weil sich hier der Abzug von den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft aus dem Wortlaut des § 13 Abs. 3 S. 1 EStG ergibt²⁸⁴.

Um die Technik der Verlustverrechnung nachvollziehen zu können, soll nun zunächst die – im Vergleich zu einer Zusammenveranlagung von Ehegatten noch relativ einfache – Technik der Verlustverrechnung im Rahmen einer Einzelveranlagung erläutert werden.

a. Mindestbesteuerung im Rahmen einer Einzelveranlagung

Bei einer Einzelveranlagung richtet sich der Verlustausgleich nach den Sätzen 2 bis 5 des § 2 Abs. 3 EStG. S. 2 gewährt, wie bisher, den horizontalen Verlustausgleich uneingeschränkt. Nach S. 3 wird der vertikale Verlustausgleich beschränkt und die Mindest-Ist-Besteuerung durch eine Mindestsumme der Einkünfte sichergestellt²⁸⁵. S. 4 gliedert die Summe der Einkünfte nach Einkunftsarten und S. 5 gliedert schließlich die nicht ausgeglichenen Verluste ebenfalls nach Einkunftsarten. Insgesamt ist der Verlustausgleich hiernach zukünftig prinzipiell in drei (wesentlichen) Schritten vorzunehmen²⁸⁶. Zunächst können entstandene Verluste unbegrenzt mit positiven Einkünften aus derselben Einkunftsart verrechnet werden. Bereits bei diesem Schritt ist aber bereits zu berücksichtigen, dass bestimmte Verluste aufgrund anderer Ausgleichsbeschränkungen, namentlich §§ 2a, 2b, 15 Abs. 4, 15a, 22 Nr. 3 S. 3 und 4, 23 Abs. 3 S. 8 und 9 EStG, nicht horizontal ausgeglichen werden dürfen²⁸⁷. In einem zweiten Schritt werden die nach dem horizontalen Verlustausgleich noch nicht ausgeglichenen Verluste vertikal mit anderen positiven Einkünften verrechnet. Diese vertikale Verlustverrechnung gestattet das Gesetz aber nur noch bis zu einer festen „Bagatellgrenze“²⁸⁸ in Höhe von 100.000

²⁸² § 24a EStG.

²⁸³ Hierzu ausführlich: Geserich a.a.O..

²⁸⁴ A.A. diesbezüglich: Geserich, DStR 2000, 845 (848).

²⁸⁵ P. Kirchhof in: Kirchhof, EStG § 2 RN 88.

²⁸⁶ Vgl. Paus, StW 1999, 81 (82).

²⁸⁷ Böckstiegel/ Betz, FR 2000, 793 (797); Altfelder, FR 2000, 18 (19).

²⁸⁸ Raupach/ Böckstiegel, FR 1999, 487 (487).

DM. Sind hiernach noch weitere positive Einkünfte und zudem weitere negative Einkünfte vorhanden²⁸⁹, so können nun in einem dritten Schritt die verbleibenden negativen Einkünfte nur noch bis zur Hälfte der die Grenze von 100.000 DM übersteigenden Summe der positiven Einkünfte verrechnet werden. Die andere Hälfte der diese Beträge überschreitenden positiven Einkünfte unterliegt damit automatisch der Besteuerung. Hieran wird zunächst deutlich, dass für die Berechnung der maximal zulässigen Höhe des Verlustausgleichs allein die Einkünfte zu berücksichtigen sind, deren Saldo nach erfolgtem horizontalen Verlustausgleich positiv ist²⁹⁰.

Jetzt wäre diese Art der Verlustverrechnung, wie sie hier stark vereinfacht skizziert wurde, nicht wesentlich komplizierter als bisher, gäbe es nicht zugleich die Regelungen des Verlustabzuges. § 10d Abs. 1 S. 2 EStG bestimmt insoweit, dass die negativen Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte nicht ausgeglichen worden sind, interperiodisch zunächst jeweils von den positiven Einkünften „derselben“ Einkunftsart abzuziehen sind, die nach der Anwendung des § 2 Abs. 3 EStG verbleiben. Ferner bestimmt § 10d Abs. 4 S. 1 EStG, dass der am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibende Verlustvortrag getrennt nach Einkunftsarten gesondert festzustellen ist.

Hieraus folgt ohne weiteres, dass am Ende eines jeden Veranlagungszeitraums nicht nur die Summe der Einkünfte oder der Gesamtbetrag der Einkünfte, sondern vielmehr für jede einzelne Einkunftsart der nach erfolgter Verlustverrechnung verbleibende Betrag feststehen muss²⁹¹. Weil aber eine vertikale Verlustverrechnung nicht mehr unbeschränkt, sondern durch die Mindestbesteuerung nur noch beschränkt zulässig ist, ist es erforderlich geworden, für jede einzelne vorhandene Einkunftsart zu berechnen inwieweit sie durch die Verrechnung mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten eine Minderung erfahren hat. Zu diesem Zweck schreiben § 2 Abs. 3 S. 4 und 5 EStG vor, dass die Minderung in dem Verhältnis vorzunehmen ist, in dem die positiven Summen der Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten zur Summe der positiven

²⁸⁹ Diese Fälle dürften, wie *Altfelder* feststellt, nur wirtschaftlich, nicht aber numerisch von Gewicht sein, so dass gemessen an dem Masseverfahren der Einkommensbesteuerung dies nur auf verhältnismäßig wenige Fälle zutreffen dürfte; *Altfelder*, FR 2000, 18 (20).

²⁹⁰ *Bauer/Eggers*, StuB 1999, 397 (397).

²⁹¹ *Kossow*, StuB 1999, 573 (581).

Einkünfte stehen, und – wenn die Summe der negativen Einkünfte höher als der maximal ausgleichsfähige Betrag ist – in dem Verhältnis vorzunehmen ist, in dem die negativen Summen der Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten im Verhältnis zu der Summe der negativen Einkünfte steht. Diese Verhältnisrechnungen ordnet das Gesetz unabhängig davon an, ob im Einzelfall tatsächlich ein Verlustvortrag oder Verlustrücktrag in Betracht kommt. Deshalb ist es m.E. nicht zulässig, diese Verhältnisrechnung nur in den Fällen vorzunehmen, soweit dies rechnerisch erforderlich ist²⁹². Dafür spricht noch ein weiteres: Wegen der Möglichkeit des Verlustrücktrages nach § 10d EStG können Fälle auftreten, in denen nach der Gegenauffassung zunächst für das Jahr X keine Verhältnisrechnung erforderlich ist, aber dann wegen des Rücktrags von Verlusten aus dem Jahr (X + 1) nachträglich notwendig wird. Es steht also im Zeitpunkt der Berechnung noch nicht abschließend fest, ob die Verhältnisrechnung erforderlich ist oder nicht.

Um die sich aus dieser Verhältnisrechnung ergebenden Verkomplizierungen zu verdeutlichen, soll der Verlustausgleich für folgendes Beispiel einmal exemplarisch durchgeführt werden²⁹³:

Ein Steuerpflichtiger soll Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung haben. Er hat 2 Vermietungsobjekte, von denen er mit einem einen Gewinn in Höhe von 200.000 DM, und mit dem anderen einen Verlust in Höhe von 150.000 DM erzielt hat. Dazu hat er positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 200.000 DM, aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 50.000 DM und einen Verlust aus selbständiger Arbeit in Höhe von ./ 250.000 DM.

In einem ersten Schritt ist der horizontale Verlustausgleich vorzunehmen. Dabei sind in dem gewählten Beispiel die Einkünfte aus den beiden Vermietungsobjekten zu saldieren. Es ergeben sich somit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von insgesamt 50.000 DM.

²⁹² Schneider, SteuerStud 1999, 393 (394); a.A. aber: Altfelder, FR 2000, 18 (20).

²⁹³ Weitere Beispielsrechnungen finden sich bei: Ritzer/ Stangl, DStR 1999, 886 ff.; Schneider, SteuerStud 1999, 393 (394ff); Hallerbach in: H/H/R, § 2 Anm. R 32ff.; Broudré, NWB Fach 3, S. 11015 (11021ff.); Zenthöfer/ Schulze zur Wiesche, S. 37 ff..

Nachdem die Summen der Einkünfte aus jeder Einkunftsart feststehen, ist gem. § 2 Abs. 3 S. 2 EStG die Summe der positiven Einkünfte zu ermitteln. Vorliegend beträgt die Summe der positiven Einkünfte 300.000 DM.

Als nächstes folgt der vertikale Verlustausgleich. Dieser ist bis zu dem Bagatellbetrag in Höhe von 100.000 DM unbeschränkt zulässig. Hier betragen die auszugleichenden Verluste indes 250.000 DM. Die 100.000 DM übersteigenden Verluste können nur bis zur Hälfte der 100.000 DM übersteigenden Summe der positiven Einkünfte ausgeglichen werden. Gem. § 2 Abs. 3 S. 4 EStG ist die Minderung der positiven Einkünfte in dem Verhältnis vorzunehmen, in dem die positiven Summen der Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten zur Summe der positiven Einkünfte stehen. Hier ergeben sich folgende Verhältniswerte zur Summe der positiven Einkünfte:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung :	1/6	(50.000/300.000)
Einkünfte aus Gewerbebetrieb:		4/6
	(200.000/300.000)	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	1/6	(
		50.000/300.000)

Gesamtausgleichsfähig ist ein Betrag in Höhe von $100.000 \text{ DM}^{294} + ((300.000 - 100.000)^{295} : 2)$, also insgesamt 200.000 DM. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sowie die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mindern sich verhältnismäßig um $1/6$ von 200.000 DM, also 33.333,33 DM. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um $4/6$ von 200.000 DM, mithin 133.333,34 DM.

Es verbleiben:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung :	16.666,67
Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	
	66.666,66
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	16.666,67
Einkünfte aus selbständiger Arbeit:	./ 50.000

²⁹⁴ Vorwegausgleichsbetrag.

²⁹⁵ 100.000 DM übersteigende Summe der positiven Einkünfte.

Die nicht ausgeglichenen Verluste in Höhe von 50.000 DM gehen in den Verlustabzug nach § 10d EStG ein und insgesamt 100.000 DM müssen versteuert werden.

b. Mindestbesteuerung im Rahmen einer Zusammenveranlagung von Ehegatten

Ungleich schwieriger wird der Ausgleich von Verlusten, wenn Ehegatten gem. § 26, 26b EStG zusammen veranlagt werden.

In § 2 Abs. 3 S. 6 bis 8 EStG ist das System der Verlustzurechnung zwischen zusammenveranlagten Ehegatten geregelt. Es soll hierdurch sichergestellt werden, dass zusammenveranlagte Ehegatten untereinander ihre Verluste horizontal ausgleichen können und für den vertikalen Verlustausgleich nach S. 3 ein Betrag von 200.000 DM statt nur 100.000 DM zur Verfügung steht²⁹⁶. Diese Sätze sind jedoch so lang geraten, dass sie „ohne Mühe eine Kurzgeschichte hätten enthalten können“²⁹⁷ und wohl deshalb auch zu Recht als „Meisterwerke gesetzgeberischer Verschleierungskunst“ bezeichnet wurden²⁹⁸. Die Methode der Verlustzurechnung zwischen Ehegatten erschließt sich daher erst nach längerem Studium.

Die Ehegatten sind im Rahmen der Mindestbesteuerung zunächst getrennt zu behandeln²⁹⁹, d.h. der horizontale und der eingeschränkte vertikale Verlustausgleich sind entsprechend dem obigen Beispiel einer Einzelveranlagung zunächst für jeden Ehegatten isoliert durchzuführen³⁰⁰. Den Ehegatten soll aber unabhängig von der individuellen Einkünftekonstellation im Ergebnis ein unbeschränktes Vorwegausgleichspotential in Höhe von 200.000 DM und darüber hinaus ein weiteres Verlustausgleichspotential in Höhe der Hälfte des den

²⁹⁶ Bt.- Drucks. 14/443, S. 20; P. Kirchhof in Kirchhof, EStG § 2 RN 92.

²⁹⁷ Bauer/ Eggers, StuB 1999, 397 (398).

²⁹⁸ Altfelder, FR 2000, 18, 22.

²⁹⁹ Ritzer/ Stangl, INF 1999, 358 (360); Kraeusel, DStZ 1999, 401 (405); Stuhmann, NJW 1999, 1657 (1663).

³⁰⁰ Paus, StW, 1999, 81 (83); Herzig/ Briesemeister, FR 1999, 1377 (1379); Kossow, StuB 1999, 573 (581); Altfelder, FR 2000, 18 (22).

Betrag von 200.000 DM übersteigenden Teils der zusammengefassten Summe der positiven Einkünfte beider Ehegatten zustehen³⁰¹.

Zu diesem Zweck greifen die Sätze 6 und 7 des § 2 Abs. 3 EStG verschiedene Einkünftekonstellationen auf, die zwischen Ehegatten auftreten können. Das eigentliche Verrechnungssystem zwischen Ehegatten ist dabei maximal dreistufig angelegt:

1. Stufe:

Nach erfolgtem, für jeden einzelnen Ehegatten isoliert vorzunehmenden, horizontalen und vertikalen Verlustausgleich sind nach § 2 Abs. 3 S. 6, 1. HS EStG noch nicht ausgeglichene negative Einkünfte des einen Ehegatten dem anderen Ehegatten zuzurechnen, soweit sie bei diesem nach den S. 2-5 des § 2 Abs. 3 EStG ausgeglichen werden können.

Wegen des Verweises auf den S. 2 sind verbliebene negative Einkünfte daher zunächst horizontal auszugleichen³⁰². Dieser horizontale Verlustausgleich hat dabei keinen Einfluss mehr auf den bereits erfolgten isolierten vertikalen Verlustausgleich. Er verändert insbesondere nicht die ursprüngliche Summe der positiven Einkünfte des einen Ehegatten, weil dann der Verlustausgleich nur noch iterativ erfolgen könnte³⁰³. Dies würde die Praktikabilität des Verlustausgleichs vollständig aufheben.

Für die Frage, ob darüber hinaus verbliebene negative Einkünfte des einen Ehegatten auch vertikal bei dem anderen Ehegatten ausgeglichen werden können, ist zu prüfen, ob einer der Ehegatten das ihm durch § 2 Abs. 3 S. 2 bis 5 EStG begrenzte Verlustausgleichspotential noch nicht ausgeschöpft hat³⁰⁴. Anderenfalls, wenn beide Ehegatten ihr Verlustausgleichspotential bereits vollständig ausgeschöpft haben, bleibt kein Raum für einen vertikalen

³⁰¹ Raupach/ Böckstiegel, FR 1999, 487 (492).

³⁰² Vgl. hierzu insbesondere Hallerbach, DStR 1999, 1925 (1926); Ritzer/ Stangl, INF 1999, 358 (362); a.A. offensichtlich: Raupach/ Böckstiegel, FR 1999, 487 (496, re. Sp.).

³⁰³ Hierzu: Bauer/ Eggers, StuB 1999, 397 (399); Hallerbach, DStR 1999, 1293 (1296).

³⁰⁴ Dies kann namentlich dann der Fall sein, wenn er weniger als 100.000 DM positive Einkünfte hat, oder weil er Verluste hat, deren Betrag niedriger als 100.000 DM zuzüglich der Hälfte seiner 100.000 DM übersteigenden Summe der positiven Einkünfte ist.

Verlustausgleich zwischen den Ehegatten. Die durch horizontalen Verlustausgleich ausgeglichenen Verluste haben dabei auf das Verlustausgleichspotential nach S. 3 keinen Einfluss, denn der horizontale Verlustausgleich sollte gerade nicht eingeschränkt werden³⁰⁵.

Hat ein Ehegatte sein Verlustausgleichspotential also noch nicht vollständig nutzen können, und hat der andere Ehegatte es dagegen schon ausgeschöpft, so lässt § 2 Abs. 3 S. 6, 1. HS EStG eine Übertragung der noch nicht ausgeglichenen Verluste auf den anderen Ehegatten³⁰⁶ bis zur Höhe des diesem verbliebenem Verlustausgleichspotentials zu.

2. Stufe:

Unterschreitet die auf der ersten Stufe vorgenommene Verlustübertragung³⁰⁷ den Betrag von 100.000 DM, so können gem. § 2 Abs. 3 S. 6, 2. HS EStG etwa verbliebene positive Einkünfte des übertragenden Ehegatten zusätzlich um den Unterschiedsbetrag³⁰⁸ gemindert werden. Mit anderen Worten gehen die Verluste wieder an den ursprünglichen Ehegatten zurück. Dort mindern sie über die Grenze des § 2 Abs. 3 S. 3 EStG hinaus weitere positive Einkünfte. Diese zweite Stufe der Verlustübertragung ist aber nur soweit möglich, als die Grenze von 200.000 DM zuzüglich der Hälfte des den Betrag von 200.000 DM übersteigenden Teils der zusammengefassten Summe der positiven Einkünfte beider Ehegatten nicht überschritten wird³⁰⁹.

3. Stufe:

Schließlich muss geprüft werden, ob die eigene Verlustnutzung durch den Ehegatten, der den Verlust erzielt hat, bei der getrennten Betrachtung nach § 2 Abs. 3 S. 3 EStG 100.000 DM unterschritten hat. Für diesen Fall können weitere positive Einkünfte des anderen Ehegatten zusätzlich um den Unterschiedsbetrag gemindert werden. Auch hier gilt indes die absolute Ausgleichsgrenze in Höhe

³⁰⁵ BT-Drucks. 14/23 S. 146 (Begr. zu Art 1 Abs.1 b); Hallerbach, DStR 1999, 1293 (1294).

³⁰⁶ Übertragungsempfänger.

³⁰⁷ Mit dieser Verlustübertragung ist sowohl der horizontale als auch der vertikale Ausgleich nach S. 6, 1. HS gemeint.

³⁰⁸ 100.000 DM abzüglich der übertragenen Verluste.

³⁰⁹ Diese Grenze kann als absolute Ausgleichsgrenze bezeichnet werden, weil der so errechnete Betrag die maximale Höhe des Verlustausgleiches darstellt. Ritzer/ Stangl, INF 1999, 358 (361), bezeichnen sie als „Soweit-Grenze“.

von 200.000 DM zuzüglich der Hälfte des den Betrag von 200.000 DM übersteigenden Teils der zusammengefassten Summe der positiven Einkünfte beider Ehegatten.

Zu den Verrechnungsmöglichkeiten nach § 2 Abs. 3 S. 6 2. HS und § 2 Abs. 3 S.7 EStG³¹⁰ ist noch anzumerken, dass diese Möglichkeiten sich in der Regel gegenseitig ausschließen. Dies ergibt sich aus folgenden Überlegungen:

Die Anwendung des Satzes 6 2. HS setzt voraus, dass ein Ehegatte positive Einkünfte größer als 100.000 DM hatte und nach seinem isoliert vorgenommenen Verlustausgleich der Mindestbesteuerung unterlegen hat. Ansonsten können bei ihm neben weiteren positiven Einkünften keine Verluste verblieben sein, die er gegebenenfalls auf den anderen Ehegatten übertragen könnte. Damit ist bei diesem Ehegatten immer ein Verlustausgleich größer als 100.000 DM erfolgt. Zugleich scheidet dieser Ehegatte damit immer aus dem Anwendungsbereich des S. 7 aus. § 2 Abs. 3 S. 7 setzt nämlich voraus, dass gerade weniger als 100.000 DM ausgeglichen wurden.

Der andere Ehegatte aus dem Anwendungsbereich des S. 6 2. HS darf, damit der 2. HS Anwendung findet, nur weniger als 100.000 DM verbliebene positive Einkünfte³¹¹ oder ein verbliebenes Ausgleichspotential kleiner als 100.000 DM haben. Wenn positive Einkünfte verblieben sind, dann fehlt es ihm regelmäßig an weiteren negativen Einkünften, so dass auf ihn dann ebenfalls S. 7 nicht mehr anwendbar sein kann. Nur wenn seine positiven Einkünfte den Wert „null“ haben, kann er noch negative Einkünfte haben, die eine Anwendung des S. 7 voraussetzt. Damit bei ihm nach S. 3 zugleich weniger als 100.000 DM ausgeglichen werden konnten, muss er von vornherein weniger als 100.000 DM positive Einkünfte gehabt haben. Schließlich dürfen ihm nach dem isoliert vorgenommenen Verlustausgleich seiner eigenen Einkünfte keine positiven Einkünfte mehr verblieben sein, denn wenn bei ihm weitere negative Einkünfte des anderen Ehegatten nach S. 6 2. HS ausgeglichen werden könnten, so hätte er auch weitere eigene Verluste ausgleichen können. In diesem Fall fehlte es ihm

³¹⁰ Also die Verrechnungsstufen 2 und 3.

³¹¹ Für Ritzer/ Stangl, INF 1999, 358 (361), sind dies die Fälle, die diese Regelung ansprechen soll.

ebenfalls an weiteren negativen Einkünften, die eine Anwendung des S. 7 aber voraussetzt.

Mit anderen Worten kann nur dann, wenn die Summe der positiven Einkünfte eines Ehegatten von vornherein kleiner als 100.000 DM ist und nach dem isoliert vorgenommenem Verlustausgleich den Wert „null“ hat, und der andere Ehegatte zudem einen erheblichen „Verlustüberschuss“ hat, § 2 Abs. 3 S. 6 2. HS EStG neben dem S. 7 dieser Vorschrift anwendbar sein.

Auch die Verlustverrechnung zwischen Ehegatten soll zur weiteren Verdeutlichung noch einmal anhand eines Beispiels dargestellt werden³¹²:

Ehemann	Ehefrau	
Einkünfte aus:	§ 19: 200.000	§ 19: 50.000
	§ 15: -130.000	§ 21: -350.000
	§ 21: 150.000	

Getrennter Verlustausgleich nach § 2 Abs. 3 S. 2-5 EStG:

Summe der pos. Einkünfte:	350.000	50.000
Verhältnis:	4/7 (§ 19)	1/1 (§ 19)
	3/7 (§ 21)	
Ausgleichsvolumen:	225.000 ³¹³	50.000
Summe der pos. Einkünfte ³¹⁴		
nach isoliertem Ausgleich:	220.000	0
Verhältnis:	125.714 (§ 19)	
	94.286 (§ 21)	
Verbleibender Verlust:	0	-300.000 (aus § 21)

³¹² Weitere Beispielsrechnungen finden sich bei: Schneider, SteuerStud 1999, 393 (394ff); Broudré, NWB Fach 3, S. 11015 (11025ff.); Zenthöfer/ Schulze zur Wiesche, S. 41ff..

³¹³ $100.000 + \frac{1}{2} \times (350.000 - 100.000)$.

³¹⁴ SdpE.

Verbleibendes Aus-

gleichsvolumen nach S.3: 95.000 0

1. Stufe des Ehegattenausgleichs nach § 2 Abs. 3 S. 6 1. HS in Verbindung mit § 2 Abs. 3 S. 2 1. HS EStG

Zunächst ist horizontal auszugleichen:

SdpE nach hori-

zontalem Ausgleich:	125.714 (§ 19)	0
Verbleibender Verlust:	0	-205.714 (aus § 21)
Verbleibendes		
Ausgleichsvolumen:	95.000 ³¹⁵	0

Vertikaler Ausgleich:

SdpE nach vertikalem

Ausgleich:	30.714 (§ 19)	0
Verbleibender Verlust:	0	-110.714 (aus § 21)
Verbleibendes		
Ausgleichsvolumen:	0	0

2. Stufe des Ehegattenausgleichs nach § 2 Abs. 3 S. 6 2. HS

Nicht möglich, da bei dem EM mehr als 100.000 DM durch Zurechnung der negativen Einkünfte der EF ausgeglichen wurden.

3. Stufe des Ehegattenausgleichs nach § 2 Abs. 3 S. 7 EStG

Unterschiedsbetrag :	50.000
Weitere Minderung an sich:	30.714

Absolute Ausgleichsgrenze:	300.000 ³¹⁶
----------------------------	------------------------

³¹⁵ Das Ausgleichsvolumen wird durch den horizontalen Verlustausgleich nicht berührt, da auch zwischen Ehegatten unbeschränkt horizontal ausgeglichen werden kann. Vgl. hierzu Hallerbach, DStR 1999, 1925 (1926).

Abzüglich bisher insgesamt ausgeglichener Beträge: 275.000

Maximal restlicher Ausgleichsbetrag daher: 25.000

SdpE nach vollständigem Verlustausgleich: 5.714 (§ 19 des Ehemannes)

Verbleibender Verlust: -85.714 (der Ehefrau aus § 21)

3. Systematische Auswirkungen der Mindestbesteuerung

In systematischer Hinsicht werden durch das Mindestbesteuerungskonzept mehrere Probleme aufgeworfen.

Zunächst führt die Mindestbesteuerung zu einer undifferenzierten Einschränkung des objektiven Nettoprinzips³¹⁷. Es werden echte wie künstliche Verluste gleichsam betroffen³¹⁸. Daraus folgt, dass Steuerpflichtige in bestimmten Fällen einen Teil ihrer positiv erwirtschafteten Einkünfte versteuern müssen, obschon sie steuerlich in keiner Weise leistungsfähig sind. Der Auffassung, dass hohe Einkünfte in einer Einkunftsart tatsächlich vorhandene Leistungsfähigkeit signalisieren und dass hinzutretende Verluste in der Regel fiktiv oder zumindest gewollt sind³¹⁹, kann man so nicht folgen. Es ist nämlich ohne weiteres möglich, dass ein Steuerpflichtiger trotz hoher Einkünfte in einer Einkunftsart echte Verluste innerhalb einer anderen Einkunftsart erzielt und damit insgesamt nicht leistungsfähig ist. Die Leistungsfähigkeit einer Person besteht nämlich unabhängig von der Frage, aus welcher Einkunftsart sie Einkünfte bezieht und ist am Gesamteinkommen zu messen. Die Leistungsfähigkeit fehlt selbst dann objektiv, wenn die Verluste in einer anderen Einkunftsart bewusst oder gewollt entstanden sind. Auch wird man nicht behaupten können, dass Verluste ab einer gewissen Höhe typischerweise künstlich sind. Dies ist schon alleine durch die Tatsache widerlegt, dass gerade bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb oftmals hohe Anfangsverluste entstehen.

³¹⁶ 200.000 + (400.000-200.000)/2 .

³¹⁷ Hallerbach in: H/H/R, Anm. R 9 zu § 2.

³¹⁸ Ritzer, Mindestbesteuerung, S. 3.

³¹⁹ Altfelder, DB 2001, 350 (353).

Damit haben Steuerpflichtige durch die Mindestbesteuerung unter Umständen einen Steuerbetrag zu entrichten, wenngleich ihnen hierzu auch keine Mittel zur Verfügung stehen. Ihnen bleibt damit nichts anderes übrig, als in die Substanz ihrer Erwerbstätigkeit einzugreifen, um die Steuerlast leisten zu können. Dieser Effekt ist umso größer, desto höher die abzugsbeschränkten Verluste tatsächlich sind³²⁰. Mit diesen Substanzbesteuerungseffekten entfernt sich die Einkommensteuer von ihrem ertragssteuerlichen Charakter³²¹. Vielmehr nimmt sie nunmehr Züge einer Sollertragssteuer an, die nur an die potentielle und nicht die tatsächliche Ertragskraft anknüpft.

In anderen Fällen, vor allem in Fällen, in denen die positiven Einkünfte annähernd gleich hoch sind und nur in einzelnen Jahren negative Einkünfte auftreten, führt das Mindestbesteuerungskonzept wegen der zwangsweisen Verteilung der Verluste auf mehrere Jahre sogar zu Vorteilen³²². Verbleibende positive Einkünfte sind in den Jahren, in denen die Mindestbesteuerung greift, noch mit Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen zu mindern. Bei Berücksichtigung aller Verluste gingen diese Beträge dagegen ungenutzt verloren. Zudem ergeben sich wegen der intertemporalen Verlustabzugsmöglichkeit nach § 10d EStG erhebliche Progressionsvorteile. Dadurch, dass auch der Verlustabzug nur nach Maßgabe der Mindestbesteuerung erfolgen darf, wirken sich die Verluste immer nur im Spitzenbereich aus. Damit werden die Einkommensspitzen folgender Jahre gemindert und insgesamt ein niedrigerer Tarifbereich für alle Jahre erreicht. Die so erreichten unberechtigten Progressionsvorteile, sind im Hinblick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip problematisch, weil Steuerpflichtige, die ihre (gleich hohen) Verluste horizontal ausgleichen konnten auf diese Weise benachteiligt sind.

Die Mindestbesteuerung ist zudem ein weiterer Schritt in Richtung Schedulesbesteuerung³²³. Dies folgt vor allem aus dem Umstand, dass der

³²⁰ Vgl. hierzu die Grafik in Anlage 1 zu dieser Arbeit.

³²¹ BT-Drucks. 7/3667, S. 6.

³²² Vgl. hierzu die Beispielsrechnungen bei Brandenburg, StbJb 1999/2000, 275, der in seinem Beispiel innerhalb von 4 Veranlagungszeiträumen einen Vorteil von 38.589 DM errechnet, und Ritzer, Mindestbesteuerung, S. 22/23, der 43.950 DM Vorteil für 6 Veranlagungszeiträume ausweist.

³²³ Herzig/ Briesemeister, DStR 1999, 1377 (1382).

horizontale Verlustausgleich im Gegensatz zum vertikalen Verlustausgleich nach wie vor unbeschränkt möglich bleibt und der Abgrenzung der Einkunftsarten damit erheblichere Bedeutung als bisher zukommt³²⁴. Vor allem Einkunftsarten, wie z.B. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, in denen typischerweise keine Verluste anfallen, werden durch die jetzt begrenzte vertikale Verlustausgleichsmöglichkeit indirekt benachteiligt. Eine Abkehr von der synthetischen Einkommensteuer und damit eine neue Belastungsentscheidung geht damit indes nicht einher³²⁵. Dies folgt aus folgender Überlegung: Die Beschränkung des vertikalen Verlustausgleichs trifft nach der Mindestbesteuerung alle Einkunftsarten in gleicher Weise, so dass die Mindestbesteuerung die Gleichwertigkeit der Einkunftsarten nicht tangiert³²⁶. Auch ist nach wie vor eine Summe der Einkünfte zu bilden. Damit werden auch vom Steuersatz her alle Einkunftsarten einheitlich behandelt.

Weitere systematische Veränderungen fordert die Mindestbesteuerung bei zusammenveranlagten Ehegatten. § 2 Abs. 3 S. 6-8 EStG steht nämlich in Widerspruch zu § 26b EStG, wonach „die Einkünfte, die die Ehegatten erzielt haben, zusammengerechnet (und) den Ehegatten gemeinsam zugerechnet“ werden. Bisher gestattete der, insoweit durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 nicht abgeänderte, § 26b EStG einen unbeschränkten interpersonellen Verlustausgleich³²⁷. Die Einschränkung des § 26b EStG, „soweit nichts anderes vorgeschrieben ist“, bezieht sich lediglich auf die Behandlung der Ehegatten als gemeinsamer Steuerpflichtiger nach erfolgter Verrechnung der Einkünfte, so dass sich hieraus nicht automatisch der Vorrang des § 2 Abs. 3 S. 6-8 EStG ableiten lässt. Dennoch wird man insoweit der Verlustzurechnung zwischen Ehegatten im Rahmen der Mindestbesteuerung als speziellere Regelung gegenüber § 26b EStG den Vorrang einräumen müssen. Der erste Halbsatz des § 26b EStG hat seine Bedeutung damit aber fast vollständig verloren. *Herzig/*

³²⁴ Vgl. insoweit das Beispiel bei Offerhaus, DStZ 2000, 9 (11/12); zur bisherigen Relevanz der Abgrenzung vgl.: Tipke, StRO II, S. 594.

³²⁵ Geserich, DStR 2000, 845 (847).

³²⁶ Altfelder DB 2001, 350 (352).

³²⁷ BFH vom 23.8.1977, VII R 120/74, BStBl. II 1978, 8; BFH vom 4.9.1969, IV R 288/66, BStBl. II 1969, 726 (727).

Briesemeister werten dies als ein „Anzeichen für den Abschied vom Splittingverfahren“³²⁸.

4. Verfassungsrechtliche Würdigung der Mindestbesteuerung

a. Rückwirkungsverbot

§ 2 Abs. 3 EStG ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 1999 anzuwenden. Nach der Rechtsprechung des BVerfG liegt im Einkommensteuerrecht erst dann eine grundsätzlich unzulässige echte Rückwirkung vor, wenn die Norm erst nach Ablauf des Veranlagungszeitraums verkündet wird, für den es die Rechtsfolgen ändert³²⁹. Da § 2 Abs. 3 EStG aber bereits am 30.3.1999 verkündet wurde, kann sich aus § 2 Abs. 3 EStG allenfalls eine unechte Rückwirkung ergeben³³⁰. Verfassungsrechtlich unzulässig ist die unechte Rückwirkung ausnahmsweise dann, wenn der im rechtsstaatlichen Prinzip der Rechtssicherheit wurzelnde Vertrauensschutz des Bürgers verletzt wird. Dieser ist namentlich dann verletzt, wenn das Gesetz einen entwertenden Eingriff vornimmt, mit dem der Betroffene nicht zu rechnen brauchte, den er also bei seinen Dispositionen nicht berücksichtigen konnte³³¹. Genau in dieser Hinsicht ergeben sich Bedenken im Hinblick auf die Vorschrift des § 2 Abs. 3 EStG³³².

Der Staat hat in zahlreichen Vorschriften zum Zwecke der Lenkung steuerliche Anreize für den Steuerpflichtigen geschaffen. Exemplarisch herausgegriffen seien die Abschreibungsregeln nach dem Fördergebietsgesetz. Diese besonderen Abschreibungsmöglichkeiten haben den Steuerpflichtigen veranlasst, in den neuen Bundesländern in Immobilien zu investieren. Der Steuerpflichtige hat im Vertrauen darauf, dass sich für ihn durch die hohen Abschreibungen langfristig Steuerminderungen ergeben, diese Investitionen getätigt. § 2 Abs. 3 EStG nimmt ihm jetzt diese Steuerminderungen, ohne dass der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Investition mit einer solchen Mindestbesteuerung rechnen konnte. Damit war es zugleich unmöglich, die nachteiligen Auswirkungen der Mindestbesteuerung bei der Disposition über die Investitionen zu berücksichtigen. Das in die erhöhten

³²⁸ Herzig/ Briesemeister, DStR 1999, 1377 (1380).

³²⁹ BVerfG vom 14.5.1986, 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 (242); vgl. auch: Birk, Steuerrecht, RN 147; Papier, Stbg 1999, 49 (57).

³³⁰ Altfelder, DB 2001, 350 (355).

³³¹ BVerfG vom 13.5.1986 a.a.O..

³³² FG Münster, Beschluss vom 15.11.2000, 4 V 1612/00, DStRE 2001, 281 (282).

Abschreibungen auf Dauer gesetzte Vertrauen des Steuerpflichtigen ist daher grundsätzlich schutzwürdig³³³.

Nimmt § 2 Abs. 3 EStG also diese auf Dauer ausgerichteten und sich jährlich wiederholenden Steuerminderungen, so entwertet er damit zugleich die Position des Steuerpflichtigen. Dies ist indes nur dann verfassungsrechtlich zu beanstanden, wenn eine Abwägung zwischen dem Ausmaß des durch die Gesetzesänderung verursachten Vertrauensschadens und der Bedeutung des gesetzgeberischen Anliegens für das gemeine Wohl³³⁴, zugunsten des Vertrauensschutzes ausfällt.

Zum Teil wird behauptet, die Beschränkung des Verlustausgleichs war aus zwingenden Gründen des gemeinen Wohls geboten, um im Einkommensteuerrecht Belastungsgleichheit herzustellen und um einen weiteren Rückgang des Aufkommens an veranlagter Einkommensteuer entgegenzuwirken. Die Beschränkung des Verlustausgleichs sei eine hierfür geeignete Maßnahme, die sich in einem maßvollen Rahmen halte³³⁵. Abgesehen davon, dass mit der Mindestbesteuerung gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstoßen wird³³⁶ und hierdurch eine Belastungsgleichheit gerade verhindert wird, ist eine Beschränkung des Verlustausgleichs auch grundsätzlich nicht geeignet, Belastungsgleichheit herzustellen, denn der Verlustausgleich ist nicht etwa eine Steuersubvention, sondern ein Akt zutreffender Leistungsfähigkeitsbemessung und damit Ausdruck materieller Gerechtigkeit³³⁷. Allein die Verhinderung eines weiteren Rückgangs an Einkommensteueraufkommen kann aber im Rahmen der gebotenen Abwägung nicht zu einer Entwertung der schutzwürdigen Vertrauensposition führen, weil auch eine Beschränkung des Verlustausgleichs mit einer entsprechenden schonenden Übergangsregelung den gleichen Effekt zu erzielen vermocht hätte. Mithin verstößt § 2 Abs. 3 EStG gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot.

b. Gleichheitssatz

³³³ Kirchhof, StuW 2000, 221 (223); a.A. aber Altfelder, DB 2001, 350 (355).

³³⁴ Vgl. BVerfG vom 15.5.1995, 2 BvL 19/91, 2 BvR 1206, 1584/91 und 2601/93, BVerfGE 92, 277 (325/344).

³³⁵ BFH vom 9.5.2001, X B 151/00, n.n. veröffentlicht.

³³⁶ Vgl. dazu die Ausführungen oben: „Systematische Auswirkungen der Mindestbesteuerung“.

³³⁷ Offerhaus, DStZ 2000, 9 (10).

(A) Ungleichbehandlung

Wie bereits ausgeführt, hat das BVerfG aus Art. 3 Abs. 1 GG den Grundsatz der Besteuerungsgleichheit abgeleitet. Diese Besteuerungsgleichheit ist in erster Linie daran zu messen, ob die Steuerpflichtigen gemäß ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit steuerlich erfasst und veranlagt werden.

Wenn nun, wie mit der Neuregelung des § 2 Abs. 3 EStG, ab einem bestimmten Betrag ein Ausgleich sämtlicher Verluste für das betreffende Jahr ausgeschlossen wird³³⁸, so muss der Betroffene Steuern aufgrund einer Bemessungsgrundlage zahlen, die seine Leistungsfähigkeit nicht mehr korrekt widerspiegelt. Für das betreffende Jahr ist dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit damit nicht Rechnung getragen worden³³⁹. Damit verstößt § 2 Abs. 3 EStG gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip in seiner Ausprägung durch das objektive Nettoprinzip³⁴⁰. Soweit teilweise mit dem Argument, die Mindestbesteuerung führe nicht zu einer Aberkennung von Verlusten, sondern nur zu einer zeitlichen Verlagerung, ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip abgelehnt wird³⁴¹, ist dem nicht zu folgen. Davon abgesehen, dass es nur unter der Voraussetzung, dass in späteren Jahren genügend positive Einkünfte erzielt werden, zu einer lediglich zeitlichen Verschiebung der Verlustnutzung kommt³⁴², hat sich der Gesetzgeber für das Jahresteuernprinzip entschieden³⁴³. Das Jährlichkeitsprinzip ist nicht nur eine formale Veranlagungsregel, sondern ein materiell konstituierendes Merkmal der Einkommensteuer³⁴⁴. In konsequenter Umsetzung dieses Prinzips muss die Leistungsfähigkeit auch zunächst jahresbezogen ermittelt werden³⁴⁵. Die abschnittsweise Einkommensbesteuerung verteilt die individuelle Steuerlast zeitgerecht und konkretisiert die Belastungsgleichheit in

³³⁸ Herzig/ Briesemeister, DStR 1999, 1377 (1382) gehen sogar davon aus, dass mit der Mindestbesteuerung sogar in erster Linie echte Verluste getroffen werden.

³³⁹ Vgl. dazu die Ausführungen oben: „Systematische Auswirkungen der Mindestbesteuerung“.

³⁴⁰ So auch: FG Münster, Beschl. vom 7.9.2000, 4 V 1612/00 und 4 V 1617/00, DStRE 2000, 1121 (1122).

³⁴¹ Altfelder, DB 2001, 350 (353).

³⁴² Dazu später.

³⁴³ Vgl. §§ 2 Abs. 7, 25 und 36 Abs. 1 EStG.

³⁴⁴ Kirchhof, StuW 2000, 221 (225).

³⁴⁵ So auch FG Münster, Beschl. vom 7.9.2000, 4 V 1612/00 und 4 V 1617/00, DStRE 2000, 1121 (1122).

der Gegenwart³⁴⁶. Es genügt daher gerade nicht, dass Verluste überhaupt, sei es auch in einem anderen Veranlagungszeitraum, steuerlich berücksichtigt werden³⁴⁷, wenn diese spätere Berücksichtigung von mehr oder weniger zufälligen Begebenheiten abhängig ist. Dieser Ausspruch kann allenfalls dann zutreffend sein, wenn eine spätere Berücksichtigung garantiert wird. Dies ist bei § 2 Abs. 3 EStG aber gerade nicht der Fall.

Zur Verdeutlichung der hiermit entstehenden Ungleichbehandlungen soll das folgende, einfache Beispiel dienen:

Steuerpflichtiger	Einkünfte aus § 15 EStG	Einkünfte aus § 21 EStG	zu versteuern	objektive Leistungsfähigkeit
A	200.000 ./ 500.000	0	0	./ 300.000
B	200.000	./ 500.000	50.000	./ 300.000
C	150.000	./ 100.000	50.000	50.000

Diese Vergleichspaare zeigen, dass mit der Neuregelung des § 2 Abs. 3 EStG innerhalb eines Veranlagungszeitraums die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit außer Acht gelassen, und damit eine Ungleichbehandlung erfolgt, denn der Steuerpflichtige B ist mit 300.000 DM Gesamtverlust aus allen Einkunftsarten exakt so leistungsfähig wie der Steuerpflichtige A. Er muss jedoch im Gegensatz zu A 50.000 DM versteuern. Der einzige Unterschied zwischen A und B liegt darin, dass A den Verlust in Höhe von 500.000 DM in einer Einkunftsart erzielt hat, aus der er noch weitere positive Einkünfte hatte. B dagegen hatte den Verlust in einer Einkunftsart und in einer anderen Einkunftsart positive Einkünfte. Im Vergleich zu C muss B ebenfalls 50.000 DM versteuern, obschon er im Gegensatz zu C nicht entsprechend leistungsfähig ist. Ob der Gesetzgeber wegen dieser Ungleichbehandlung verpflichtet war, echte Verluste aus dem

³⁴⁶ Kirchhof, StuW 2000, 221 (225).

³⁴⁷ So aber BFH vom 9.5.2001, XI B 151/00, zur Zeit der Drucklegung n.n. veröffentlicht.

Anwendungsbereich der Mindestbesteuerung herauszunehmen, hat der BFH³⁴⁸ ausdrücklich offen gelassen.

Weitere Ungleichbehandlungen ergeben sich daraus, dass der horizontale Verlustausgleich nach wie vor unbeschränkt zulässig bleibt. Dies benachteiligt alle Steuerpflichtigen, die neben negativen Einkünften auch Einkünfte aus solchen Einkunftsarten haben, in denen regelmäßig keine negativen Einkünfte erzielt werden, weil es an besonderen Abschreibungsmöglichkeiten fehlt³⁴⁹. Im Ergebnis werden damit bestimmte Einkunftsarten diskriminiert³⁵⁰.

Fraglich ist, ob diese Ungleichbehandlungen gerechtfertigt werden können.

(B) Rechtfertigung der Ungleichbehandlungen

(I) Rechtfertigung wegen bestehender Unterschiede

§ 2 Abs. 3 EStG unterscheidet nicht die Art der entstandenen Verluste, sondern nimmt sämtliche Verluste ab einer gewissen Höhe vom Verlustausgleich aus. Die vom Ausgleich ausgenommenen Verluste unterscheiden sich daher nicht von den weiterhin ausgleichsfähigen Verlusten. Lediglich die weiteren Umstände³⁵¹ führen zu einer Differenzierung. Wenn somit aber keine (wesentlichen) Unterschiede bestehen, ist eine Ungleichbehandlung nach dem allgemeinen Gleichheitssatz nicht geboten. Daher kann auch eine Rechtfertigung der vorgenommenen Ungleichbehandlungen zunächst aus dem Gleichheitssatz selbst nicht entnommen werden.

³⁴⁸ Vom 9.5.2001, X B 151/00, n.n. veröffentlicht.

³⁴⁹ Z.B. Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit.

³⁵⁰ Raupach/ Böckstiegel, FR 1999, 617 (620).

³⁵¹ Z.B. Höhe der positiven Einkünfte; vorhandene positive Einkünfte in derselben Einkunftsart; Höhe der Verluste.

Fraglich ist, ob das Mindestbesteuerungskonzept als eine typisierende Regelung aufgefasst werden kann, mit Hilfe dessen der Gesetzgeber grob typisierend künstliche Verluste vom Ausgleich ausgeschlossen hat³⁵².

Das BVerfG lässt die „vergrößernde, die Abwicklung von Masseverfahren erleichternde Typisierung“³⁵³ unter bestimmten Voraussetzungen grundsätzlich zu³⁵⁴. So muss für die Typisierung zunächst ein Bedürfnis bestehen³⁵⁵. Ein Bedürfnis für die Typisierung ist hier ohne weiteres anzunehmen, da sich „echte“ von „künstlichen“ Verlusten praktisch nicht trennen lassen³⁵⁶. Auch lassen sich missbräuchlich und nur zum Zwecke der Steuerersparnis herbeigeführte Verluste aus Abschreibungsmodellen, auf deren Bekämpfung es dem Gesetzgeber ersichtlich ankommt, nicht ohne weiteres von „echten“ Verlusten aus solchen Abschreibungsmodellen abgrenzen. Doch die typisierende Regelung muss als weitere Voraussetzung auch geeignet sein, durch die Anwendung der pauschalen Maßstäbe eine praktikablere Handhabung als die Verwendung der an sich geforderten individuellen Wirklichkeitsmaßstäbe zu erreichen³⁵⁷. Mit anderen Worten müsste der pauschale Maßstab der Mindestbesteuerung praktikabler sein, als eine Ausgrenzung von künstlichen Verlusten. Auch dies wird man ohne weiteres annehmen können, denn mit der Mindestbesteuerung werden quasi alle Verluste ab einer bestimmten Höhe „über einen Kamm geschoren“. Weitere Differenzierungen erfolgen dagegen nicht. Die Ausgrenzung von künstlichen Verlusten machte dagegen ein kompliziertes Regelwerk sowie aufwendige Prüfungen und Berechnungen erforderlich. Doch auch wenn die bisher erforderlichen Voraussetzungen ohne weiteres vorliegen, kann die Mindestbesteuerung nicht als typisierende Regel gerechtfertigt werden, denn durch die typisierende, vom Leistungsfähigkeitsprinzip abweichende Gestaltung

³⁵² So wohl Altfelder, DB 2001, 350 (353), der grundsätzlich davon ausgeht, dass hohe Einkünfte in einer Einkunftsart tatsächlich vorhandene Leistungsfähigkeit signalisieren und dass hinzutretende Verluste in der Regel fiktiv oder gewollt sind.

³⁵³ BVerfG vom 25.9.1992, 2 BvL 5,8,14/91, BVerfGE 87, 153 (172).

³⁵⁴ BVerfG vom 20.12.1966, 1 BvR 320/57 und 70/63, BVerfGE 21, 12 (27); BVerfG vom 8.2.1983, 1 BvL 28/79, BVerfGE 63, 119 (128); BVerfG vom 6.12.1983, 2 BvR 1275/79, 65, 325 (354); BVerfG vom 6.11.1985, 1 BvL 47/83, BVerfGE 71, 146 (157); BVerfG vom 8.4.1987, 2 BvR 909 ... 142/84, BVerfGE 75, 108 (162); BVerfG vom 29.5.1990, 1 BvL 20...4/86, BVerfGE 82, 60 (91); BVerfG vom 9.4.1992, 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264 (317); BVerfG vom 25.9.1992, 2 BvL 5,8,14/91, BVerfGE 87, 153 (172).

³⁵⁵ BVerfG vom 6.11.1985, 1 BvL 47/83, BVerfGE 71, 146 (157).

³⁵⁶ Siehe dazu oben: „Echte Verluste – künstliche Verluste“.

³⁵⁷ BVerfG vom 6.12.1983, 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (354/355)

dürfen schließlich nur „unbedeutende“ und „seltene“ Fälle betroffen werden³⁵⁸. Alle Fälle, in denen hohe Verluste aufgetreten sind, sind aber grundsätzlich bedeutend, weil diese Verluste, ganz gleich wie man sie steuerlich behandelt³⁵⁹, die Bemessungsgrundlage ganz erheblich beeinflussen. So werden nach dem Finanzbericht 2000 für das Jahr 1999 alleine aus der Einführung der Mindestbesteuerung und dem Verlustausgleichsverbot für Verlustzuweisungsgesellschaften ca. 960 Mio. DM Steuermehreinnahmen erwartet³⁶⁰. Zudem werden nicht nur seltene Fälle betroffen³⁶¹.

Darüber hinaus kann auch von vornherein nicht angenommen werden, dass Verluste ab einer gewissen Höhe typischerweise auf leistungsfähigkeitsirrelevanten Minderungen beruhen³⁶². Daher erweist sich das Mittel der Typisierung augenscheinlich als völlig ungeeignet, die gewünschte Erfassung typischerweise künstlicher Verluste zu erreichen.

Nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG können alleine Fiskalzweckerwägungen keine Ungleichbehandlung rechtfertigen³⁶³. Selbst der größte Finanzbedarf des Staates kann also kein verfassungswidriges Gesetz rechtfertigen. Wenn der Gesetzgeber also mit der Mindestbesteuerung lediglich die Einnahmen erhöhen wollte³⁶⁴, rechtfertigt dies nicht die aus § 2 Abs. 3 EStG folgenden Ungleichbehandlungen.

Es bleibt daher nur eine Rechtfertigungsmöglichkeit wegen externer Zwecke.

³⁵⁸ BVerfG vom 15.1.1969, 1 BvR 723/65, BVerfGE 25, 101 (109); BVerfG vom 8.2.1983, 1 BvL 28/79, BVerfGE 63, 119 (128); vgl. auch BVerfG vom 17.10.1984, 1 BvL 18/82 u.a., BVerfGE 68, 155 (163); Wendt, DÖV 1988, 710 (720), Birk, in: HHSp, AO, § 4 RN 493.

³⁵⁹ Im Falle der Anerkennung mindern sie die Bemessungsgrundlage ganz erheblich oder es kommt zu erheblichen Verlustrück- oder Verlustvorträgen die dann die Bemessungsgrundlage anderer Veranlagungszeiträume mindern, im Falle der Nichtanerkennung bleibt es bei der hohen Bemessungsgrundlage oder Verlustrück- oder Verlustvorträge bleiben aus.

³⁶⁰ Vgl. Finanzbericht 2000 vom 9.8.1999, Hrsg. vom BMF, Tabelle 14, S. 285.

³⁶¹ So waren z.B. in 1992 insgesamt 1.922.533 Fälle mit Verlust veranlagt (Quelle: Statistisches Jahrbuch 1997, S. 544/545).

³⁶² Vgl. dazu die Ausführungen oben: „Systematische Auswirkungen der Mindestbesteuerung“:

³⁶³ BVerfG vom 17.1.1957, 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (80); BVerfG vom 1.6.1965, 2 BvR 616/63, BVerfGE 19, 76 (84); so auch: Arndt/Jenzen, DStR 1998, 1818 (1822); Birk StuW 1989, 212 (216).

³⁶⁴ So wohl: Herzig/ Briesemeister, DStR 1999, 1377 (1377).

(II) **Rechtfertigung aus außerfiskalischen Zwecksetzungen**

(1) **Mindestbesteuerung als Lenkungs Zwecknorm?**

Nach der Regierungsbegründung für das ursprünglich geplante Mindestbesteuerungskonzept³⁶⁵ sollten mit § 2 Abs. 3 EStG vermögensverwaltende und gewerblich geprägte Abschreibungsmodelle beschränkt und verhindert werden³⁶⁶. Ungeachtet dessen, dass dieser Zweck nun möglicherweise bereits durch die ebenfalls neue Vorschrift des § 2b EStG allein erreicht wird³⁶⁷ und deshalb nach Ansicht vieler Stimmen in der Literatur der wahre Zweck des § 2 Abs. 3 EStG nicht mehr bestimmbar sei³⁶⁸, kann die Verminderung und Beseitigung dieser „Modelle“ durch ein Verlustausgleichsverbot dann gerechtfertigt sein, wenn die in derartigen Modellen entstandenen Verluste auf betriebswirtschaftlich und/oder volkswirtschaftlich unsinnigen Aufwendungen beruhen und den Steuerpflichtigen anreizen, sich übermäßig zu verschulden³⁶⁹.

Wie bereits herausgearbeitet wurde, muss die zur Verfolgung externer Zwecke eingefügte steuerrechtliche Norm sich am Verhältnismäßigkeitsgrundsatz messen lassen. Aber bereits auf der ersten Stufe, nämlich der Frage, ob die Maßnahme geeignet ist das mit ihr verfolgte Ziel zu erreichen, unterliegt die Mindestbesteuerung Bedenken. Nach der insoweit großzügigen Rechtsprechung des BVerfG ist eine Maßnahme immer schon dann geeignet, wenn mit Hilfe dieser Maßnahme „der Erfolg gefördert werden kann“³⁷⁰. Fraglich ist danach, ob § 2 Abs. 3 EStG die Verhinderung von vermögensverwaltenden oder gewerblich geprägten Abschreibungsgesellschaften und Verlustzuweisungsgesellschaften zumindest fördern kann.

³⁶⁵ Also inklusive der Trennung zwischen aktiven und passiven Einkünften.

³⁶⁶ BT-Drucks. 14/23, S. 167.

³⁶⁷ Hallerbach in: H/H/R Anm. R7 zu § 2 EStG.

³⁶⁸ Hallerbach a.a.O..

³⁶⁹ Lang, in: Tipke/ Lang, § 9 RN 67.

³⁷⁰ BVerfG vom 19.3.1975, 1 BvL 20 - 24/73, BVerfGE 39, 210 (230).

In diesem Zusammenhang ist zunächst bedeutsam, dass § 2 Abs. 3 EStG lediglich den vertikalen Verlustausgleich beschränkt³⁷¹, so dass Verluste aus den unerwünschten Abschreibungsmodellen weiterhin unbeschränkt zum Ausgleich gelangen, wenn und soweit zugleich positive Einkünfte aus derselben Einkunftsart vorhanden sind. Dies eröffnet einen gewissen Gestaltungsspielraum³⁷². Gerade kapitalstarke Bürger werden Verluste durch entsprechende Streuung des Kapitals in der Regel so steuern können, dass die Mindestbesteuerung weitgehend leer läuft und für sie daher kaum Bedeutung erlangt. Weiter ist zu bedenken, dass sich die Zuordnung von Einkünften zu der einen oder anderen Einkunftsart in gewissen Grenzen vom Steuerpflichtigen beeinflussen lässt. So können zum Beispiel bestimmte Verlustquellen als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden³⁷³. Diese Wahl bleibt dem Steuerpflichtigen überlassen, so dass er hierüber die Zuordnung dieser Verlustquelle zu einer bestimmten Einkunftsart steuern kann. Ein weiteres Beispiel für Gestaltungsmöglichkeiten ergibt sich aus § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG. Hiernach werden die aus einer mit Gewinnerzielungsabsicht unternommenen Tätigkeit erzielten ursprünglich nichtgewerblichen Einkünfte einer OHG, einer KG oder einer anderen Personengesellschaft in gewerbliche Einkünfte umgewandelt, wenn die Gesellschaft zumindest teilweise gewerblich tätig ist, wobei nach neuerer Rechtsprechung des BFH der gewerbliche Anteil am Gesamtumsatz nicht „von ganz untergeordneter Bedeutung“ sein darf³⁷⁴. Voraussetzung für die Anwendung dieser Vorschrift ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zwar weiter, dass die verschiedenen Tätigkeiten nicht bereits in verschiedenen Personengesellschaften ausgeübt worden sind³⁷⁵ und ferner, dass es sich um trennbare Tätigkeiten handelt, die nicht derartig miteinander verflochten sind, dass sie sich gegenseitig unlösbar bedingen (solche Tätigkeiten sind einheitlich zu beurteilen)³⁷⁶. Doch verbleiben dem Steuerpflichtigen auch hier noch genügend Möglichkeiten, auf die Zuordnung

³⁷¹ Birk/Kulosa, FR 1999, 433 (438); Korn/Strahl, KÖSDI 1999, 11965 (11974); Günkel/Fenzl, DStR 1999, 649 (657).

³⁷² Ritzer, Mindestbesteuerung, S. 10.

³⁷³ Raupach/ Böckstiegel, FR 1999, 617 (620); Herzig/ Briesemeister, DStR 1999, 1377 (1382).

³⁷⁴ BFH vom 11.8.1999, XI R 12/98, DStR 1999, 1688 (1689).

³⁷⁵ BFH, vom 25.6.1996, VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202 (203).

³⁷⁶ BFH, vom 24.4.1997, IV R 60/95, BStBl. II 1997, 567 (568).

von Verlusten zu einer bestimmten Einkunftsart Einfluss zu nehmen. Diese Beispiele zeigen gleichzeitig, dass vorwiegend Gewerbetreibende die Möglichkeit der Zuordnungssteuerung haben³⁷⁷. Mit diesen aufgezeigten und weiteren Möglichkeiten³⁷⁸ können Verluste in die Einkunftsarten verlagert werden, in denen weitere positive Einkünfte entstanden sind. Verluste werden so in den horizontalen Verlustausgleich gedrängt und die Mindestbesteuerung in gewissem Umfang umgangen³⁷⁹. Auch dies ermöglicht den vermögensverwaltenden oder gewerblich geprägten Abschreibungsgesellschaften und Verlustzuweisungsgesellschaften der Mindestbesteuerung zu entgehen³⁸⁰. Weiterer erheblicher Gestaltungsspielraum eröffnet sich Ehegatten durch Verlagerung von Einkunftsquellen von einem auf den anderen Ehegatten, weil so durch die Übertragung der verlustbringenden Einkunftsquelle auf den Ehegatten der zunächst vorgeschriebene horizontale Verlustausgleich vermieden wird und sich so das Potenzial für den vertikalen Ausgleich erhöht³⁸¹.

Schließlich werden mit der Mindestbesteuerung nicht ausschließlich künstliche Verluste, sondern augenscheinlich auch zu einem ganz erheblichen Anteil³⁸² echte Verluste vom vertikalen Verlustausgleich ausgeschlossen³⁸³, denn § 2 Abs. 3 EStG schließt allgemein sämtliche Verluste ab einer gewissen Höhe vom Verlustausgleich aus. Es wird demgemäss eine „undifferenzierte Beschränkung der Verrechnung von positiven und negativen Salden“³⁸⁴ vorgenommen, die vermögensverwaltende oder gewerblich geprägte Abschreibungsgesellschaften und Verlustzuweisungsgesellschaften von vornherein nicht zielgenau treffen kann. Die Mindestbesteuerung trifft alle Steuerpflichtigen mit entsprechend hohen Verlusten in gleicher Weise. Auswirkungen auf die unerwünschten

³⁷⁷ Raupach/ Böckstiegel, FR 1999, 617 (620), sehen gerade in diesem Umstand eine weitere (nicht zu rechtfertigende) Ungleichbehandlung.

³⁷⁸ Jäschke in: Lademann, § 2 RN 306.

³⁷⁹ Herzig/ Briesemeister DStR 1999, 1377 (1382); Birk/Kulosa, FR 1999, 433 (439) rechnen damit, dass Steuerpflichtige zunehmend Verluste in den Einkunftsarten anfallen lassen werden, in denen sie Verrechnungsmöglichkeiten mit entsprechenden positiven Einkünften haben.

³⁸⁰ Ob sich hieraus die Verfassungswidrigkeit der Mindestbesteuerung ableiten lässt, hat der BFH in seinem Beschluss vom 9.5.2001, XI B 151/00 ausdrücklich offen gelassen.

³⁸¹ Hierzu näher: Altfelder, FR 2000, 18 (23); Hallerbach in: H/H/R, § 2 Anm. R 37; Jäschke in: Lademann, § 2 RN 309.

³⁸² Hallerbach in: H/H/R, § 2 Anm. R 8.

³⁸³ Raupach/Böckstiegel, FR 1999, 487 (487); Herzig/ Briesemeister, DStR 1999, 1377 (1382); Birk/Kulosa, FR 1999, 433 (439); P. Kirchhof in: Kirchhof, EStG § 2 RN 83.

³⁸⁴ Herzig/ Briesemeister, DStR 1999, 1377 (1377).

Abschreibungsgesellschaften sind dabei rein zufälliger Natur. Daher ist die Regelung der Mindestbesteuerung nicht geeignet, das mit ihr verfolgte Ziel zu erreichen.

Wegen dieser fehlenden Geeignetheit, mit der Mindestbesteuerung vermögensverwaltende und gewerblich geprägte Abschreibungsmodelle zu beschränken oder zu verhindern, sind die aus der Mindestbesteuerung resultierenden Ungleichbehandlungen nicht verhältnismäßig und können im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG nicht gerechtfertigt werden. Damit kann auch zugleich die Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips mit diesem Lenkungsziel nicht gerechtfertigt werden.

(2) Mindestbesteuerung als Vereinfachungszwecknorm?

Vergleicht man die bisherige Regelung des § 2 Abs. 3 EStG mit der Neuregelung, so stellt man fest, dass die ursprüngliche Version mit gerade einmal 18 Wörtern nur ca. ein Zwanzigstel so groß war wie die Neuregelung mit insgesamt mehr als 350 Wörtern. Dies spricht schon prima facie nicht für eine Vereinfachung³⁸⁵. In ersten Stellungnahmen zur Mindestbesteuerung finden sich zudem zahlreiche Hinweise, dass sich das Mindestbesteuerungskonzept erst nach längerem Studium erschließt, „sehr schwer zu verstehen“³⁸⁶ ist und dem Ziel der Steuervereinfachung „eklatant zuwider“ läuft³⁸⁷. Auch wenn von den Koalitionsparteien während des Gesetzgebungsverfahrens immer wieder betont wurde, dass das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 der Steuervereinfachung diene³⁸⁸, kann § 2 Abs. 3 EStG daher nicht als Vereinfachungszwecknorm begriffen werden.

Mithin lässt sich der in § 2 Abs. 3 EStG beinhaltetete Gleichheitsverstoß auch nicht unter diesem Gesichtspunkt rechtfertigen.

³⁸⁵ Günkel/Fenzl, DStR 1999, 647 (659); Uhländer StB 1999, 91 (103); Kruhl, BB 1999, 1085 (1094); Clausen, in: Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, S. 17.

³⁸⁶ Seer/Schneider, BB 1999, 872 (Fußnote 4); Raupach/ Böckstiegel, FR 1999, 617 (621) sprechen in diesem Zusammenhang von der „erheblichen Mühe, den Gesetzestext überhaupt annähernd zu begreifen“.

³⁸⁷ Raupach/Böckstiegel, FR 1999, 487 (489).

³⁸⁸ BT-Drucks. 14/23 S. 1.

(3) Zwischenergebnis

Es lässt sich auch kein anderer Grund für die Einführung des Mindestbesteuerungskonzepts ermitteln, so dass mangels ausreichender Rechtfertigung der mit der Neuregelung einhergehenden Ungleichbehandlungen ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG vorliegt.

c. Freiheitsrechte

Wie bereits festgestellt wurde, kann mit § 2 Abs. 3 EStG nicht der gewünschte Lenkungszweck erreicht werden. Sei es, weil Steuerpflichtige durch Gestaltung der Zuordnung von Einkünften zu einer bestimmten Einkunftsart in gewissem Umfang der Mindestbesteuerung entgehen können, oder sei es, weil nicht nur die unerwünschten Verluste aus Abschreibungsmodellen, sondern schlichtweg alle Verluste ab einer gewissen Höhe vom Ausgleich ausgeschlossen werden³⁸⁹.

Daher kann eine spezifische Überprüfung der Lenkungswirkung anhand der Freiheitsrechte nicht vorgenommen werden.

Die Freiheitsrechte könnten indes aus einem anderen Blickwinkel tangiert sein. Nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG dürfen Steuern keine konfiskatorische (erdrosselnde) Wirkung haben³⁹⁰. Wenn die steuerliche Geldleistungspflicht die Vermögensverhältnisse des Pflichtigen grundlegend beeinträchtigen, damit also konfiskatorisch wirken, kommt eine Verletzung des Art. 14 GG in Betracht³⁹¹.

Mit der Mindestbesteuerung können aber nun Fälle auftreten, in denen die Steuerlast konfiskatorische Wirkung entfaltet³⁹². Wie das oben erörterte

³⁸⁹ Vgl. auch Birk/Kulosa, FR 1999, 433 (438/439).

³⁹⁰ BVerfG vom 25.9.1992, 2 BvL 5,8,14/91, BVerfGE 87, 153 (169); BVerfG vom 22.3.1983, 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 343 (368); vgl. auch: F. Kirchhof, Grundriß des Abgabenrechts, RN 48.

³⁹¹ BVerfG vom 24.7.1962, 2 BvF 4,5/61 und 1,2/62, BVerfGE 14, 197 (241).

³⁹² Hiervon geht auch der BFH in seinem Beschluss vom 9.5.2001, XI B 151/00 aus, der ausdrücklich offen lässt, ob sich hieraus die Verfassungswidrigkeit ableiten lässt.

Beispiel³⁹³ zeigt, müssen Steuerpflichtige, obschon sie steuerlich überhaupt nicht leistungsfähig sind, einen Teil ihrer positiv erwirtschafteten Einkünfte versteuern³⁹⁴. Mit anderen Worten haben sie einen Steuerbetrag zu entrichten, wengleich ihnen hierzu keine Mittel zur Verfügung stehen. Ihnen bleibt damit nichts anderes übrig als in die Substanz ihrer Erwerbstätigkeit einzugreifen, um die Steuerlast leisten zu können.

Mithin verringert sich auch die Substanz ihres Vermögens, so dass die steuerliche Geldleistungspflicht die Vermögensverhältnisse des Pflichtigen „grundlegend beeinträchtigt“³⁹⁵ und damit konfiskatorische Wirkung hat. Dieser Wirkungseffekt ist um so größer, je höher die abzugsbeschränkten Verluste tatsächlich sind³⁹⁶.

Allerdings darf man bei dieser Betrachtung nicht die Vorschrift des § 10 d EStG außer Acht lassen. Nach § 10d EStG können nicht ausgeglichene Verluste durch Verlustrücktrag oder Verlustvortrag in anderen Veranlagungszeiträumen zum Ausgleich gebracht werden, wobei allerdings auch hier die Mindestbesteuerungsgrenzen nach Maßgabe des § 2 Abs. 3 EStG n.F. zu beachten sind. Daraus folgern *Herzig/ Briesemeister*, dass unter der Voraussetzung der Erzielung ausreichender positiver Einkünfte in der Zukunft so zumindest aus der Perspektive des Gesamteinkommens eines Steuerpflichtigen eine mögliche Substanzbesteuerung durch den zeitlich unbeschränkten Verlustvortrag wieder rückgängig gemacht werde³⁹⁷. *Altfelder* meint sogar, dass § 2 Abs. 3 und 10d EStG nur über das „wann“ nicht aber über das „ob“ der Verlustberücksichtigung entscheiden³⁹⁸.

Dem kann indes so nicht gefolgt werden. Zunächst kann § 10d EStG nur insoweit einen veranlagungszeitraumübergreifenden Ausgleich schaffen, als tatsächlich genügend positive Einkünfte in späteren Jahren erzielt werden. Fallen nicht genügend positive Einkünfte in späteren Jahren an, so gehen die Verluste

³⁹³ Siehe Seite 62.

³⁹⁴ Vgl. auch das Beispiel bei Graf/ Obermeier, S, 206.

³⁹⁵ BVerfG vom 24.7.1962, 2 BvF 4,5/61 und 1,2/62, BVerfGE 14, 197 (241).

³⁹⁶ Vgl. hierzu die Grafik in Anlage 1 zu dieser Arbeit.

³⁹⁷ Herzig/ Briesemeister, DStR 1999, 1377 (1383); so auch: Jäschke in: Lademann, § 2 RN 286, der davon ausgeht, dass durch § 2 Abs. 3 EStG nur Verluste in die Zukunft verlagert, aber nicht ausgeschlossen werden.

³⁹⁸ Altfelder, DB 2001, 350 (353).

endgültig verloren. Damit verschiebt der Gesetzgeber das Risiko eines endgültigen Verlustverrechnungsausfalles einseitig zu Lasten des Steuerpflichtigen³⁹⁹. Da aber niemals alle von der Mindestbesteuerung betroffenen Steuerpflichtigen in den Folgejahren genügend positive Einkünfte erzielen werden, kann § 10d EStG den konfiskatorischen Charakter des § 2 Abs. 3 EStG höchstens für einen Teil der Betroffenen abmildern. Diese veranlagungszeitraumübergreifende Berücksichtigung der Verluste wirkt aber auch in den Fällen mit ausreichend positiven Einkünften in den Folgejahren nur dann tatsächlich abmildernd, wenn und soweit Verluste nicht stellvertretend für Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und sonstige Abzugsbeträge Berücksichtigung finden. Ab dem Veranlagungszeitraum 1999 erfolgt der Verlustabzug nämlich anders als bisher⁴⁰⁰ unmittelbar vom Gesamtbetrag der Einkünfte. Damit wirken sich Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und sonstige Abzugsbeträge nicht mehr bemessungsgrundlagenmindernd aus, sofern Verluste aus früheren Veranlagungszeiträumen bis zur Höhe des Grundfreibetrages⁴⁰¹ abgezogen wurden. Da der Steuerpflichtige diese Beträge ohne Verlustabzug aber bemessungsgrundlagenmindernd hätte berücksichtigen können, hat sich seine steuerliche Situation durch den Verlustabzug nicht verbessert. Im Gegenteil: Seine steuerliche Situation hat sich sogar noch verschlechtert, weil die abzugsfähigen Verluste früherer Veranlagungszeiträume durch den Abzug (nutzlos) verloren gegangen sind.

Darüber hinaus kann auch die Vorschrift des § 10 d EStG nichts an der Tatsache ändern, dass für manche Veranlagungszeiträume Steuern zu entrichten sind, obwohl in diesen Veranlagungszeiträumen kein disponibles Einkommen vorhanden ist, denn durch den Verlustrücktrag oder Verlustvortrag wird nur die Steuerlast für andere Veranlagungszeiträume beeinflusst.

Im Ergebnis kann damit auch § 10d EStG den konfiskatorischen Charakter der Mindestbesteuerung weder für den betreffenden Veranlagungszeitraum, noch veranlagungszeitraumübergreifend beseitigen. Veranlagungszeitraumübergreifend wird die konfiskatorische Wirkung lediglich zum Teil abgemildert.

³⁹⁹ FG Münster, Beschluss vom 15.11.2000, 4 V 1612/00, DStRE 2001, 281 (282).

⁴⁰⁰ Vgl. zu der alten Regelung R 115 Abs. 2 EStR 1996 idF. vom 28.2.1997 .

⁴⁰¹ Und darüber hinaus bis auf Null.

Hiernach ist § 2 Abs. 3 EStG im Sinne der Rechtsprechung des BVerfG zu erdrosselnden Steuern⁴⁰² auch mit Art. 14 GG nicht zu vereinbaren.

d. Zwischenergebnis

Das in § 2 Abs. 3 EStG normierte Mindestbesteuerungskonzept ist wegen des Verstoßes gegen das aus dem Rechtsstaatsprinzip abgeleitete Rückwirkungsverbot und wegen der Verstöße gegen Art. 3 Abs. 1 GG und Art. 14 GG als verfassungswidrig einzustufen.

II. Beschränkung des Verlustausgleichs bei negativen Einkünften aus Verlustzuweisungsgesellschaften

1. Entstehungsgeschichte und gesetzgeberischer Zweck des § 2b EStG

§ 2b EStG ist im Wege des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 in das EStG eingefügt worden. Anders als das Mindestbesteuerungskonzept nach § 2 Abs. 3 EStG ist § 2b EStG erst im Rahmen der 2. Lesung im Bundestag und damit gleichsam „in letzter Minute“ eingefügt worden. Eine vergleichbare Regelung war dem EStG bisher fremd. Mit dieser Vorschrift soll ausweislich der Einzelbegründung zum Steuerentlastungsgesetz die Mindestbesteuerung flankiert und es sollen längerfristig unerwünschte „Steuersparmodelle“ vermindert werden⁴⁰³.

2. Systematische Betrachtung des § 2b EStG

a. Funktionsweise des § 2b EStG

⁴⁰² BVerfG vom 25.9.1992, 2 BvL 5,8,14/91, BVerfGE 87, 153 (169); BVerfG vom 22.3.1983, 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 343 (368).

⁴⁰³ BT-Drucks. 14/443 S. 20.

Nach § 2b EStG dürfen Verluste aus Beteiligungen an Gesellschaften, Gemeinschaften oder „ähnlichen Modellen“ nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden, wenn bei dem Erwerb oder der Begründung der Einkunftsquelle die Erzielung eines steuerlichen Vorteils im Vordergrund steht. Das Verbot des Ausgleichs mit anderen Einkünften bedeutet, dass sowohl der horizontale als auch der vertikale Verlustausgleich ausgeschlossen wird⁴⁰⁴. Ein Verlustausgleich darf lediglich noch mit positiven Einkünften „aus solchen Einkunftsquellen“, also positiven Einkünften aus Beteiligungen an Gesellschaften, Gemeinschaften oder „ähnlichen Modellen“ bei denen die Erzielung eines steuerlichen Vorteils im Vordergrund steht, vorgenommen werden. Wegen der Besonderheit, dass negative Einkünfte aus § 2b-Gebilden⁴⁰⁵ in nahezu⁴⁰⁶ sämtlichen Einkunftsarten entstehen können, kommt nach § 2b S. 4, 1. HS EStG auch ein vertikaler Verlustausgleich für ansonsten vom Ausgleich ausgeschlossene Verluste in Betracht⁴⁰⁷. Dabei ist dieser Ausgleich nur „nach Maßgabe des § 2 Abs. 3 EStG“ vorzunehmen. Die auf diesem Wege nicht ausgleichsfähigen Verluste darf der Steuerpflichtige schließlich nach Maßgabe des § 10d EStG mit positiven Einkünften „aus solchen Einkunftsquellen“ in anderen Veranlagungszeiträumen zum Ausgleich bringen. Damit schafft § 2b EStG einen eigenen zusätzlichen Verrechnungskreis⁴⁰⁸, der bei näherer Betrachtung Probleme aufwirft. Von der Verrechnungsreihenfolge her sind in Anlehnung an die Rechtsprechung des BFH, wonach eine Verrechnung von Verlusten immer dann in der für den Steuerpflichtigen günstigsten Weise vorzunehmen ist, wenn das Gesetz keine spezielle Verrechnungsreihenfolge anordnet⁴⁰⁹, zunächst die Verluste nach § 2b EStG zu verrechnen. § 2b S. 4 EStG ordnet nämlich an, dass negative Einkünfte aus Beteiligungen an Gesellschaften oder ähnlichen Modellen im Sinne des § 2b S. 1 EStG zumindest „nach Maßgabe des § 2 Abs. 3“ mit positiven Einkünften in demselben Veranlagungszeitraum aus

⁴⁰⁴ Von Beckerath in: Kirchhof/ Söhn, § 2b Anm. A11.

⁴⁰⁵ Also Beteiligungen an Gesellschaften Gemeinschaften oder ähnlichen Modellen i.S.d. § 2b EStG; zu dieser Begriffsbildung vgl. Söffing, DB 2000, 2340 (2340).

⁴⁰⁶ Denklogisch ausgenommen sind m.E. nur Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, weil hier keine „Beteiligung“ an dem § 2b-Gebilde auftreten kann; vgl. auch Broudré, NWB Fach 3 S. 11015 (11073); a.A. aber Söffing, DB 2000, 2340 (2341), der alle sieben Einkunftsarten für denkbar hält.

⁴⁰⁷ Broudré a.a.O. S. 11073.

⁴⁰⁸ Böckstiegel/ Betz, FR 2000, 793 (798).

⁴⁰⁹ Z.B. BFH vom 23.8.1977, VIII R 120/74, BStBl. 1978 II, S. 8.

solchen Einkunftsquellen verrechnet werden dürfen. Damit besteht die einzige Möglichkeit, anteilige Verluste aus Verlustzuweisungsgesellschaften auszugleichen in dem Ausgleich mit positiven Einkünften aus eben solchen Einkunftsquellen. Folglich ist es für den Steuerpflichtigen am günstigsten, wenn er zunächst diese Verluste mit entsprechenden positiven Einkünften aus Verlustzuweisungsgesellschaften zum Ausgleich bringt, bevor diese positiven Einkünfte durch Verrechnung mit anderen Verlusten „verbraucht“ sind. Dies lässt sich aber auch einfach aus der Systematik der Verlustverrechnung erkennen, denn § 2b EStG nimmt bereits auf der Ebene des horizontalen Verlustausgleichs negative Einkünfte im Sinne des § 2b EStG aus der Ermittlung der Einkünfte aus dieser Einkunftsart aus, so dass für sie die Einschränkungen der Mindestbesteuerung, die ja erst den vertikalen Verlustausgleich beschränkt, nicht mehr greifen können⁴¹⁰.

Bei der Durchführung dieses Ausgleichs innerhalb des Verrechnungskreises des § 2b EStG stellt sich aber unmittelbar die weitere Frage, wie dann der Verweis auf § 2 Abs. 3 EStG zu verstehen ist. Prinzipiell bieten sich zwei Lösungsmöglichkeiten an⁴¹¹. Entweder ist § 2 Abs. 3 EStG isoliert für den Verrechnungskreis der dem § 2b EStG unterfallenden Einkünfte anzuwenden⁴¹², oder § 2 Abs. 3 EStG stellt eine globale Verrechnungsgrenze von Verlusten dar, die insgesamt nicht überschritten werden darf⁴¹³. Der Wortlaut des § 2b S. 4 EStG legt zunächst die erste Alternative nahe. Doch bei näherer Betrachtung zeigt sich, dass nur dann, wenn man der zweiten Alternative folgt, das gesetzgeberische Ziel, Verlustzuweisungsgesellschaften zu beschränken, nicht beeinträchtigt wird. Aus diesem Grund führt die entscheidende objektiv-teleologische Auslegung des Verweises auf § 2 Abs. 3 EStG dazu, dass § 2 Abs. 3 EStG eine globale Grenze für den Verlustausgleich eines Jahres darstellt und darstellen muss.

Zur Verdeutlichung soll folgendes Beispiel dienen:

⁴¹⁰ Von Beckerath in: Kirchhof/ Söhn, § 2b Anm. A20.

⁴¹¹ Ritzer, Mindestbesteuerung, S. 194.

⁴¹² So: Raupach/ Böckstiegel, FR 1999, 557 (568), Broudré, NBW Fach 3 S. 11015 (11073); wohl auch: Hallerbach in: H/H/R Anm. R 35 zu § 2b EStG.

⁴¹³ In diesem Sinne: Herzig/ Briesemeister, DB 1999, 1470 (1471); von Beckerath in: Kirchhof, EStG § 2b RN 92.

1. Schritt: Ausgleich der negativen Einkünfte im Sinne des § 2b:

Ausgleichsfähig max.: $100.000 + \frac{1}{2} X (600.000 - 100.000) =$
350.000

Verbleibende Einkünfte: § 15 (§2b) : 0
§ 21 (§2b) : ./ 100.000

2. Schritt: Ausgleich der übrigen Einkünfte:

weiterhin Ausgleichsfähig: $350.000 - 200.000 = 150.000$

Verbleibende Einkünfte: § 15 (insgesamt) : 250.000

§ 18 : ./ 150.000

§ 21 (§2b): ./ 100.000

Dies hätte einen ausgeglichenen Verlust in Höhe von nur insgesamt 350.000 DM zur Folge, so dass 250.000 DM der Besteuerung unterliegen würden.

Dies zeigt, dass in dem hier gewählten Beispiel bei Anwendung der ersten Alternative insgesamt 75.000 DM mehr Verluste ausgeglichen werden können. Folgte man also der Ansicht, die den Verweis in § 2b S. 4 EStG auf § 2 Abs. 3 EStG so versteht, dass zwei selbständige Verrechnungskreise entstehen, so könnten die Folgen der Mindestbesteuerung dadurch abgemildert oder sogar vollständig umgangen werden, dass durch steuerliche Gestaltung sowohl Verluste als auch Gewinne aus solchen Beteiligungen erzielt werden, die unter § 2b EStG fallen. Damit würde die Entstehung von Verlustzuweisungsgesellschaften aber zugleich wieder gefördert⁴¹⁶, so dass allein die zweite Alternative, in § 2 Abs. 3 eine globale Verlustverrechnungsgrenze zu sehen, dem gesetzgeberischen Zweck nicht zuwiderläuft.

Verbleiben nach dieser Verrechnung innerhalb des § 2b-Verrechnungskreises negative Einkünfte, so können diese stets nur innerhalb dieses Verrechnungskreises rück- und vorgetragen werden⁴¹⁷. Verbleiben danach positive Einkünfte, so fallen sie aus dem Verrechnungskreis des § 2b EStG heraus und finden Eingang in die allgemeine Ermittlung der Summe der Einkünfte nach § 2 Abs. 3 EStG. Auch dies bringt erhebliche Probleme mit sich, denn wegen der Möglichkeit negative Einkünfte innerhalb des § 2b-Verrechnungskreises interperiodisch ausgleichen zu können, muss die allgemeine

⁴¹⁶ Herzig/ Briesemeister, DB 1999, 1470 (1471).

⁴¹⁷ Böckstiegel/ Betz, FR 2000, 793 (798).

Berechnung der Summe der Einkünfte nach § 2 Abs. 3 EStG immer dann wieder aufgerollt und neu berechnet werden, wenn durch Rücktrag von Verlusten aus Verlustzuweisungsgesellschaften im Sinne des § 2b EStG nachträglich positive Einkünfte aus Verlustzuweisungsgesellschaften durch Ausgleich innerhalb des § 2b-Verrechnungskreises entfallen und so die Summe der positiven Einkünfte nach § 2 Abs. 3 EStG vermindern⁴¹⁸.

Bei zusammenveranlagten Ehegatten ist entsprechend der Rechtsprechung zu § 15 Abs. 4 EStG⁴¹⁹ auch eine Verrechnung der Verluste des einen Ehegatten mit Gewinnen oder Überschüssen des anderen Ehegatten aus § 2b-Gebilden nach Maßgabe des § 2 Abs. 3 und ggf. § 10d EStG möglich⁴²⁰.

Dies zeigt insgesamt, dass sich § 2b EStG nicht systematisch in eine Gesamtaussage des EStG einfügt, sondern sich vielmehr als eine unabgestimmte unsystematische Detailregelung darstellt⁴²¹. § 2b EStG wird deshalb zum Teil als „achte Einkunftsart“ bezeichnet⁴²².

b. Verhältnis des § 2b EStG zum Rechtsinstitut der Liebhaberei

Ist die Tätigkeit des Steuerpflichtigen von vorne herein nicht auf die Erzielung von positiven Einkünften gerichtet, liegt die Betätigung nach dem Rechtsinstitut der Liebhaberei insgesamt im nichtsteuerrelevanten Bereich, so dass dort entstehende Verluste nicht ausgleichsfähig sind. Die Einkünfteerzielungsabsicht ist von ihrem systematischen Ansatz vorrangig vor § 2b EStG zu prüfen⁴²³, denn dieser setzt eine Zurechnung von negativen „Einkünften“ voraus. Deshalb ist es nicht zulässig, die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht nur auf eine

⁴¹⁸ Böckstiegel/ Betz a.a.O. S. 798.

⁴¹⁹ Verlustausgleichsbeschränkung für Verluste aus gewerblicher Tierzucht; siehe weiter unten).

⁴²⁰ Kaligin, Wpg. 1999, 455 (456).

⁴²¹ So im Ergebnis auch: von Beckerath in: Kirchhof/ Söhn, § 2b Anm. A 121.

⁴²² Heller, S. 171.

⁴²³ Allg. Auffassung, z.B.: Von Beckerath in: Kirchhof, EStG § 2b RN 2; Ronig, DB 2000, 1480 (1480); Keisinger, INF 2000, 522 (522); Kaminski, BB 2000, 1605 (1606); Kaligin, Wpg. 1999, 455 (456); Zenthöfer/ Schulze zur Wiesche, S. 45; Jäschke in: Lademann, § 2 RN 201; Heller, S. 169; hiervon geht auch der Gesetzgeber aus: vgl. BT-Drucks. 14/443, S. 46.

„rechnerische Prognose“ zu reduzieren⁴²⁴. Wegen der Rechtsprechung des BFH, wonach gerade bei Verlustzuweisungsgesellschaften zunächst zu vermuten ist, dass es an einer Gewinnerzielungsabsicht fehle⁴²⁵, könnte man denken, dass entweder für § 2b EStG kein Anwendungsbereich mehr übrig bleibt, oder dass der Anscheinsbeweis für fehlende Gewinnerzielungsabsicht für Verlustzuweisungsgesellschaften im Sinne des § 2b EStG nicht gilt⁴²⁶. Beides ist indes nicht zutreffend. Der Gesetzgeber wollte mit der Einführung des § 2b EStG an der bisherigen Behandlung der Verlustzuweisungsgesellschaften nichts ändern⁴²⁷. Der Anwendungsbereich des § 2b EStG erstreckt sich wegen der vorrangigen Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht daher nur auf Fälle, in denen der Steuerpflichtige die Absicht, positive Einkünfte zu erzielen, dartun kann⁴²⁸. Dies wird vor allem bei Steuersparmodellen neueren Typs vorliegen, die nach der Liebhaberechtsprechung des BFH entstanden sind und neben Steuervorteilen auch andere wirtschaftliche Vorteile in Aussicht stellen. Letztere sind aber, obschon sie sich auch als Verlustzuweisungsgesellschaften darstellen, mit der Art Verlustzuweisungsgesellschaften nicht zu vergleichen, für die der BFH die Vermutungsregelung aufgestellt hat⁴²⁹. § 2b EStG ergänzt letztlich die Liebhaberechtsprechung, indem nun die steuerliche Verlustnutzung auch dann ausgeschlossen wird, wenn ein Gewinn zwar auch erstrebt wird, „die Erzielung eines steuerlichen Vorteils *aber*⁴³⁰ im Vordergrund steht“.

3. Verfassungsmäßigkeit des Verlustausgleichsverbots für Verluste aus Verlustzuweisungsgesellschaften

a. Rechtsstaatliche Anforderungen an Gesetze

(A) Bestimmtheitsgrundsatz

⁴²⁴ So aber: Horlemann, BB 2001, 650, (652).

⁴²⁵ BFH vom 21.8.1990, VIII R 25/86, BFHE 163, 524; BFH vom 10.9.1991, VIII R 39/86, BFHE 165, 406.

⁴²⁶ In diesem Sinne Kohlhaas, FR 1999, 504 (511).

⁴²⁷ Keisinger, INF 2000, 522 (524).

⁴²⁸ Keisinger, a.a.O., S.524; Söffing, DB 2000, 2340 (2340).

⁴²⁹ Seeger in: Schmidt, § 2b RN 5; hierzu näher: Kohlhaas, FR 1999, 504.

⁴³⁰ Durch Verfasser hinzugefügt.

Nach dem so genannten Bestimmtheitsgebot, welches aus dem Rechtsstaatsprinzip abgeleitet wird⁴³¹, müssen Normen „nach Inhalt, Gegenstand Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt“ sein, d.h. im Steuerrecht muss die Steuerlast messbar und für den Steuerpflichtigen „in gewissem Umfang“ voraussehbar und berechenbar sein⁴³². Dies ist nach der Rechtsprechung des BVerfG bereits dann der Fall, wenn der Gesetzgeber nur die wesentlichen Bestimmungen mit hinreichender Genauigkeit trifft, so dass die Verwaltungsbehörden und Gerichte „auftauchende Zweifelsfragen mit Hilfe der anerkannten Auslegungsmethoden zu beantworten“ in der Lage sind⁴³³.

Gerade in dieser Hinsicht ist der neu eingefügte § 2b EStG jedoch bedenklich⁴³⁴.

Zunächst fällt auf, dass die Norm eine Fülle von unbestimmten Begriffen enthält, die eher wirtschaftlich als rechtlich zu verstehen sind⁴³⁵. So ist z.B. der Renditebegriff ein wirtschaftlicher Begriff. Nun ist dies für sich betrachtet noch nicht sachungerecht, denn das Steuerrecht benutzt auch an anderen Stellen spezielle, wirtschaftliche Begriffe, wie z. B. „Einkommen“, „Gewinn“, „Betriebsausgaben“ oder „Überschuss“. Dies muss es sogar, um für steuerwürdig erachtete wirtschaftliche Vorgänge im Rechtsbegriff abstrahierend abzubilden⁴³⁶. Die Verwendung von unbestimmten, wirtschaftlich zu interpretierenden Begriffen alleine führt daher noch nicht zu einer verfassungsrechtlich bedenklichen Unbestimmtheit der Norm.

Fraglich ist aber, ob der Gesetzgeber zumindest die wesentlichen Bestimmungen mit hinreichender Genauigkeit getroffen hat. Dies ist nur dann der Fall, wenn sich bestimmte Verluste mit genügender Schärfe der Vorschrift des § 2b EStG zuordnen lassen. Wie bereits dargestellt, dürfen nach § 2b EStG negative

⁴³¹ BVerfG vom 14.3.1967, 1 BvR 334/61, BVerfGE 21, 209 (215); Arndt, Grundzüge des allgemeinen Steuerrechts, S. 82; Birk, Steuerrecht, RN 145.

⁴³² BVerfG vom 10.10.1961, 2 BvL 1/59, BVerfGE 13, 153 (160).

⁴³³ BVerfG vom 14.3.1967, 1 BvR 334/61, BVerfGE 21, 209 (215).

⁴³⁴ Birk/Kulosa, FR 1999, 433 (435); Kolhaas, FR 1999, 504 (511); Paus, StW 1999, 81 (86); Heller, S. 171; a.A. Brandenburg, StbJb 1999/2000, 267 (283).

⁴³⁵ Seer/ Schneider, BB 1999, 872 (878).

⁴³⁶ P. Kirchhof, NJW 1987, 3217 (3220).

Einkünfte, die ein Steuerpflichtiger „aufgrund von Beteiligungen an Gesellschaften, Gemeinschaften oder ähnlichen Modellen“ erzielt hat, nicht ausgeglichen oder abgezogen werden, „wenn bei dem Erwerb oder der Begründung der Einkunftsquelle die Erzielung eines steuerlichen Vorteils im Vordergrund steht“. Damit enthält § 2b EStG drei Tatbestandsmerkmale, von denen nur das Merkmal „negative Einkünfte“ problemlos erscheint, weil hiermit ersichtlich negative Einkünfte aus § 2b EStG unterfallenden Einkunftsquellen eines jeden Veranlagungszeitraums zu verstehen sind⁴³⁷.

Problematisch wird es schon, wenn nach § 2b EStG zu prüfen ist, ob die negativen Einkünfte „auf Grund von Beteiligungen an „Gesellschaften oder Gemeinschaften oder ähnlichen Modellen“ entstanden sind.

(I) Ähnliche Modelle

Es kann nicht mit hinreichender Sicherheit festgestellt werden, was unter gesellschafts- oder gemeinschafts- „ähnlichen Modellen“ zu verstehen ist⁴³⁸. Zum Teil wird davon ausgegangen, dass dieses Merkmal keine gemeinsame Aktivität mehrerer Personen erfordert und demnach auch negative Einkünfte eines Einzelinvestors unter § 2b EStG fallen können⁴³⁹. Dies würde dem Wortlaut der Vorschrift aber entgegenstehen⁴⁴⁰, denn hiernach werden Gesellschaften, Gemeinschaften und ähnliche Modelle durch „oder“ verbunden⁴⁴¹. Danach beziehen sich alle drei Wörter auf negative Einkünfte „aus Beteiligungen“. Eine Beteiligung kann aber denklogisch nur dann vorliegen, wenn mehrere Personen im weitesten Sinne gemeinsame Aktivitäten entwickeln. Auch wenn die Ansicht, dass unter den Begriff des ähnlichen Modells primär Investitionen von Einzelanlegern fallen, nach vertretener Auffassung durch die Begründung des Finanzausschusses⁴⁴² gedeckt sei⁴⁴³, ist dieser Ansicht nicht zu folgen. Dies folgt schon daraus, dass nach der Rechtsprechung des BFH⁴⁴⁴ die Motive und

⁴³⁷ Soffing, DB 2000, 2340 (2340).

⁴³⁸ Paus, StW 1999, 81 (86).

⁴³⁹ Keisinger, INF 2000, 522 (524); Seeger in: Schmidt, § 2b RN 12; wohl auch: BMF, BStBl. 2000 I, S. 1148ff. TZ 11.

⁴⁴⁰ Stuhmann in: Blümich, § 2b RN 35; Söffing, DB 2000, 2340 (2342).

⁴⁴¹ Kohlhaas, FR 2000, 922 (924).

⁴⁴² BT-Drucks. 14/443.

⁴⁴³ Meyer-Scharenberg/ Fleischmann, DStR 2000, 1373 (1375).

⁴⁴⁴ BFH vom 14.5.1991, VIII R 31/81, BStBl. 1992 II, S. 167 (172) m.w.N. auf die Rechtsprechung des BVerfG.

Vorstellungen der Mitglieder der gesetzgebenden Körperschaften bei der Auslegung von Gesetzen nur dann zu berücksichtigen sind, wenn sie im Gesetz selbst einen hinreichend bestimmten Ausdruck gefunden haben. Dann bleibt aber fraglich, was sich überhaupt unter den Begriff „ähnliche Modelle“ subsumieren lässt, denn mit den Begriffen Gesellschaft oder Gemeinschaft, die im Sinne der §§ 705 BGB und § 741 BGB zu verstehen sind⁴⁴⁵, sind an sich alle Beteiligungen abgedeckt⁴⁴⁶. Die einzig denkbare vom Wortlaut der Vorschrift gedeckte Auslegung ist also die, dass mit „ähnlichen Modellen“ der Oberbegriff zu modellhaften Beteiligungen an Gesellschaften oder Gemeinschaften gemeint ist⁴⁴⁷ und hierdurch die Notwendigkeit der Modellhaftigkeit der Beteiligung unterstrichen werden soll⁴⁴⁸. Aber selbst bei dieser Auslegung lässt das Gesetz offen, wann eine Beteiligung modellhaft sein soll. Nach Ansicht des BMF müssen neben einer (einfachen) Beteiligung an einer Gesellschaft oder Gemeinschaft noch „besondere Umstände“ hinzutreten um von einer modellhaften Gestaltung auszugehen⁴⁴⁹. Es lässt jedoch offen, was genau als „besondere Umstände“ anzusehen ist, so dass auch dies letztlich nicht weiter hilft⁴⁵⁰. Nach Ansicht des BMF ist das Wesen einer modellhaften Gestaltung durch im wesentlichen zwei Merkmale gekennzeichnet: Es muss ein vorgefertigtes Konzept vorhanden sein und es müssen im wesentlichen gleichgerichtete Leistungsbeziehungen vorliegen⁴⁵¹. Diese Merkmale sind jedoch so allgemein gehalten, dass fast immer von einer modellhaften Beteiligung ausgegangen werden kann, denn jedem wirtschaftlichen Handeln liegt vernünftigerweise ein bestimmtes Konzept zugrunde⁴⁵² und im wesentlichen identische und gleichgerichtete Leistungsbeziehungen finden sich ebenfalls in nahezu jeder Gesellschaft⁴⁵³ und Gemeinschaft⁴⁵⁴.

⁴⁴⁵ Söffing, DB 2000, 2340 (2341).

⁴⁴⁶ Hierunter fallen die Personengesellschaften und sämtliche Bruchteilsgemeinschaften, nicht aber Kapitalgesellschaften; vgl.: Paus, StW 1999, 81 (86); von Beckerath in: Kirchhof/ Söhn, § 2b Anm. B10, B11 u. B19; Söffing a.a.O. S. 2341.

⁴⁴⁷ Von Beckerath in: Kirchhof/ Söhn, § 2b Anm. B15; Kaminski, BB 2000, 1605 (1606); a.A. aber Söffing, DB 2000, 2340 (2341), der auch diese Auslegung als vom Wortlaut nicht gedeckt ansieht und folgerichtig zu dem Ergebnis gelangt, dass den Worten „Beteiligungen an ähnlichen Modellen“ daher keine Bedeutung zukommt.

⁴⁴⁸ Gestützt wird diese These auch durch die Gesetzesbegründung, wonach nur modellhafte Beteiligungen Dritter unter § 2b EStG fallen sollen; vgl BT-Drucks. 14/443, S. 20.

⁴⁴⁹ BMF, BStBl. 2000 I, S. 1148, TZ 6.

⁴⁵⁰ Keisinger, INF 2000, 522 (524).

⁴⁵¹ BMF a.a.O. TZ 17.

⁴⁵² Kaminski, BB 2000,1605 (1607).

⁴⁵³ Ronig, DB 2000, 1480 (1485).

⁴⁵⁴ Keisinger, a.a.O., S. 524.

(II) Im Vordergrund Stehen der Erzielung eines steuerlichen Vorteils

Entscheidend für die Zuordnung von Verlusten zu § 2b EStG ist nach dem insoweit dritten Tatbestandsmerkmal dieser Norm, ob die Erzielung eines steuerlichen Vorteils „im Vordergrund steht“. Wann genau dies der Fall ist, kann nicht allgemein, sondern nur wertend für jeden Einzelfall entschieden werden. Um diese Wertung zu ermöglichen und um nicht die Wertung in das Belieben der Verwaltung oder des Richters zu stellen, hat der Gesetzgeber zwei Beispiele aufgeführt, in denen die Erzielung eines steuerlichen Vorteils nach seiner Ansicht im Vordergrund steht⁴⁵⁵. Dass es sich hierbei nur um zwei exemplarische Beispiele handelt, folgt gesetzestechnisch aus der Formulierung „insbesondere“⁴⁵⁶. Diese Regelbeispiele stellen zugleich eine unwiderlegbare Vermutung dafür auf, dass in diesen Fällen die Erzielung eines steuerlichen Vorteils im Vordergrund steht⁴⁵⁷. Eine Prüfung des § 2b EStG sollte daher immer zunächst von einer Prüfung der Regelbeispiele ausgehen⁴⁵⁸.

(1) Renditeberechnung als erstes Regelbeispiel

Zum einen soll dies „insbesondere“ dann der Fall sein, wenn „nach dem Betriebskonzept“ der Gesellschaft, Gemeinschaft oder ähnlichen Modells „die Rendite auf das einzusetzende Kapital nach Steuern mehr als das doppelte dieser Rendite vor Steuern beträgt und ihre Betriebsführung überwiegend auf diesem Umstand beruht“. Schon dieses erste Beispiel ist aber selbst so unbestimmt, dass sogar mit erheblichem Auslegungsaufwand keine exakte Subsumtion unter dieses Beispiel möglich ist. Dies kann anhand der folgenden Problemfelder verdeutlicht werden:

⁴⁵⁵ Seer/ Schneider, a.a.O. S. 873, und Marx/ Löffler, DStR 1999, 1957 (1957) halten diese Beispiele für die einzig möglichen Fälle, in denen die Erzielung eines steuerlichen Vorteils im Vordergrund steht. Demgegenüber geht das BMF in seinem Anwendungsschreiben zu § 2b EStG, BStBl. 2000 I, S. 1148, TZ 28, zutreffend davon aus, dass auch in anderen Fällen die Erzielung eines steuerlichen Vorteils im Vordergrund stehen kann.

⁴⁵⁶ Zacher, DStR 1999, 1838 (1842).

⁴⁵⁷ BMF a.a.O., TZ 27.

⁴⁵⁸ Insoweit ist Kaminski, BB 2000, 1605 (1606) nicht zu folgen, der aus dem Wortlaut der Norm eine umgekehrte Prüfungsreihenfolge ableiten will.

(a) Art der Berechnung

Die Rendite kann betriebswirtschaftlich auf verschiedene Arten ermittelt werden⁴⁵⁹. Z. B. gibt es alleine im Rahmen von geschlossenen Immobilienfonds vier verschiedene Ermittlungsmethoden⁴⁶⁰. Alle diese Methoden kommen zu unterschiedlichen Renditeergebnissen⁴⁶¹. Dem Gesetz und der Gesetzesbegründung lässt sich aber nicht entnehmen, wie die Rendite konkret berechnet werden soll⁴⁶². Das BMF hat sich in seinem Erläuterungsschreiben zu § 2b EStG vom 5.7.2000⁴⁶³ auf die interne Zinsfuß-Methode festgelegt. Hiernach ist der Zinssatz zu ermitteln, mit dem sich der Saldo aus Ein- und Auszahlungen auf das eingesetzte Eigenkapital während der Modelllaufzeit jeweils vor und nach Steuern verzinst hat. Ist die Differenz zwischen den Zinssätzen größer als das Doppelte des Zinssatzes für die Vorsteuerrendite, so greift § 2b EStG nach der Verwaltungsauffassung ein. Die Wahl dieser Ermittlungsmethode lässt sich aber nicht zwingend aus dem Gesetz ableiten. Denkbar wäre nach dem Gesetz ebenso gut die Wahl jeder anderen Ermittlungsmethode⁴⁶⁴ oder aber sogar für die Ermittlung allein auf das jeweilige Betriebskonzept abzustellen⁴⁶⁵, so dass letztlich für jedes Modell eine andere Methode Anwendung finden könnte. Damit ist das BMF durch die Festlegung der Methode des internen Zinsfußes rechtsgestaltend tätig geworden⁴⁶⁶. Ungeachtet der Kritik⁴⁶⁷, die sich das BMF wegen der Wahl der Zinsfuß-Methode gefallen lassen muss, ist für die verfassungsrechtlich notwendige Bestimmtheit des § 2b EStG diese Verwaltungsanweisung nicht heranzuziehen. Eine Verwaltungsanweisung kann eine rechtstaatswidrige Unbestimmtheit nicht beheben⁴⁶⁸. Aus

⁴⁵⁹ Raupach/ Böckstiegel, FR 1999, 557 (565); Paus StW 1999, 81 (87); von Beckerath in: Kirchhof/ Söhn, § 2b Anm. B44; Handzik in: Littmann/Bitz/Meinke, § 2b RN 116.

⁴⁶⁰ „Interne Zinsfuß“ - Methode (IRR-Methode), „Multiple Investment Sinking Fund“ - Methode (MISF-Methode), „Vollständige Finanzplan“ – Rendite und „Kapitalwert“ – Methode.

⁴⁶¹ Vgl. das Berechnungsbeispiel bei Raupach/ Böckstiegel, a.a.O.. In diesem Beispiel beträgt die Abweichung zwischen der so genannten IRR-Methode und der vollständige-Finanzplan-Methode 29,76 %.

⁴⁶² Paus, StW 1999, 81 (87).

⁴⁶³ IV A 5 – S 2118b – 111/00, BStBl. 2000 I, S. 1148 (1150)

⁴⁶⁴ Handzik in: Littmann/Bitz/Meinke, § 2b RN 120.

⁴⁶⁵ Von Beckerath in: Kirchhof, EStG § 2b RN 44.

⁴⁶⁶ Von Beckerath in: Kirchhof/ Söhn, § 2b EStG Anm. A83.

⁴⁶⁷ Seeger in: Schmidt, § 2b RN 17 m.w.N..

⁴⁶⁸ Böckstiegel/ Betz, FR 2000, 793 (794); Haarmann, Stbg. 2001, 145 (150).

kompetenzrechtlichen Gründen darf es nämlich nicht so sein, dass die Verwaltung im Wege der Rechtsgestaltung aus einer zunächst unbestimmten Norm eine bestimmte macht, weil dann die Gesetzgebung letztlich in den Händen der Exekutive läge und damit der verfassungsrechtliche Grundsatz der Gewaltenteilung durchbrochen wäre.

Aber selbst bei Festlegung auf eine bestimmte Methode der Renditeberechnung bleibt nach dem Gesetz völlig offen, welche einzelnen Faktoren der Berechnung zu Grunde zu legen sind. Z.B. welcher Steuersatz kommt zur Anwendung und wie sind ggf. anteiliger Solidaritätszuschlag und anteilige Kirchensteuer zu berücksichtigen? Das BMF⁴⁶⁹ geht ohne irgendeinen gesetzlichen Anhaltspunkt und damit unter Verstoß gegen den Gewaltenteilungsgrundsatz⁴⁷⁰ davon aus, dass der jeweilige Spitzensteuersatz zuzüglich Solidaritätszuschlag aber ohne Kirchensteuer der Berechnung zu Grunde zu legen ist. In diesem Zusammenhang ist auch auf einen Widerspruch in der Gesetzesbegründung zu § 2b EStG hinzuweisen. Dort heißt es: „Auf die individuellen Verhältnisse beim Anleger, z.B. dessen Grenzsteuersatz oder Fremdkapitalquote, kommt es dabei nicht an, maßgeblich ist das jeweilige Betriebskonzept“⁴⁷¹. Gerade die jeweilige Fremdkapitalquote ist aber mit entscheidend für das Ergebnis des Renditevergleichs. Je höher die Finanzierungszinsen sind, desto höher wird auch die Rendite nach Steuern, weil Finanzierungszinsen eine Minderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage bewirken und damit zu einer Steuerersparnis führen. Daher muss es für den Renditevergleich, im Gegensatz zum Gesetzeswortlaut und dessen Begründung, auf die individuellen Verhältnisse beim Anleger und insbesondere auch auf dessen Fremdkapitalquote ankommen⁴⁷². Pauschale Äußerungen, wie z.B. dass sich das Betriebskonzept im Regelfall aus dem Prospekt oder aus sonstigen Unterlagen, die dem Anleger für seine Investitionsentscheidung vom Modellinitiator zur Verfügung gestellt werden, ergebe⁴⁷³, sind in diesem Zusammenhang wenig hilfreich. Für die

⁴⁶⁹ BMF, BStBl. 2000 I, S. 1148, TZ 37.

⁴⁷⁰ Söffing, DB 2000, 2340 (2344).

⁴⁷¹ BT-Drucks. 14/442, S. 20.

⁴⁷² Raupach/ Böckstiegel, FR 1999, 557 (565); Zacher, DStR 1999, 1838 (1843).

⁴⁷³ Vgl. BMF vom 5.7.2000, Erläuterungsschreiben zu § 2b EStG, BStBl. 2000 I, 1148, TZ 30.

Tatsache, dass es entgegen dem Gesetzeswortlaut⁴⁷⁴ auf die Verhältnisse beim Anleger ankommt, spricht noch ein weiteres: Käme es allein auf das Betriebskonzept und die dortigen Verhältnisse an, so eröffnete dies einen erheblichen Gestaltungsspielraum. Das § 2b-Gebilde könnte z.B. mit 100% Eigenkapital aufgelegt werden, so dass nach dem Betriebskonzept keine Verluste planmäßig anfallen. Wenn dann die Anleger ihre Kapitalanlage zu 100% fremd finanzierten, könnten sie auf ihrer Ebene Schuldzinsen, Disagio als Sonderwerbungskosten/ Sonderbetriebsausgaben geltend machen. Damit würden sie insgesamt wieder Verluste erzielen und so dem § 2b EStG formal entrinnen⁴⁷⁵.

(b) Zeitraum für die Berechnung

Es findet sich auch keine gesetzliche Regelung, für welchen Zeitraum der Renditevergleich durchzuführen ist⁴⁷⁶. Naheliegender wäre es, in Anlehnung an die BFH-Rechtsprechung zur Liebhaberei⁴⁷⁷ insoweit auf die Gesamtzeit der Beteiligung abzustellen⁴⁷⁸, denn erst bei dessen Beendigung lässt sich sicher feststellen, ob die Beteiligung rentabel war. Dies wäre indes mit erheblichen praktischen Schwierigkeiten verbunden, weil zu Beginn regelmäßig noch nicht feststeht wie lange eine Beteiligung gehalten wird oder wie sich die Rendite tatsächlich entwickelt. Durch das Jahressteuerprinzip muss aber schon zu Beginn einer Beteiligung über die Abziehbarkeit bzw. Nichtabziehbarkeit von Verlusten aus Beteiligungen entschieden werden. Auf den Gesamtzeitraum abstellen hieße also den Finanzbehörden entweder einen erheblichen Prognosespielraum hinsichtlich der Renditeberechnung einzuräumen oder aber, zum Teil über Jahre hinweg, hinsichtlich der Beteiligungseinkünfte vorläufige Veranlagungen zu produzieren. Beides steht aber in krassem Gegensatz zu dem Bedürfnis nach

⁴⁷⁴ Begriffe „Betriebskonzept“ und „Betriebsführung“.

⁴⁷⁵ Kaligin, Wpg. 1999, 455 (459).

⁴⁷⁶ Birk/Kulosa, FR 1999, 433 (435); Raupach/ Böckstiegel, a.a.O.; Handzik in: Littmann/Bitz/Meincke, § 2b RN 126.

⁴⁷⁷ BFH vom 15.11.1984, IV R 139/81, BFHE 142, 464; BFH vom 28.8.1987, III R 273/83, BFHE 151, 42; BFH vom 11.4.1990, I R 22/88, BFH NV 1990, 768.

⁴⁷⁸ So im Ergebnis: von Beckerath in: Kirchhof, EStG § 2b RN 46; Seer/ Schneider, BB 1999, 872 (874).

eindeutigen und für den Steuerpflichtigen vorhersehbaren Entscheidungen über die Berücksichtigung von Verlusten.

Ein Renditevergleich allein über ein Jahr, zum Beispiel das Erstjahr, ließe dagegen diese Probleme nicht entstehen. Ein solcher Vergleich ist aber nicht sinnvoll⁴⁷⁹. Gerade in den ersten Beteiligungsjahren werden sich nämlich in der Regel Verluste ergeben⁴⁸⁰, die erst in späteren Jahren kompensiert werden. Daher werden Beteiligungen an Verlustzuweisungsgesellschaften, wenn überhaupt, erst nach einigen Jahren rentabel.

Das BMF will sich hinsichtlich des Betrachtungszeitraums an die jeweiligen „Betriebskonzepte“ der Verlustzuweisungsgesellschaften halten⁴⁸¹. Sofern im Betriebskonzept unterschiedliche Prognosespielräume dargestellt bzw. verschiedene Optionen für die Dauer der Beteiligung angeboten werden, soll der jeweils kürzeste Zeitraum zugrunde gelegt werden⁴⁸². Abgesehen davon, dass dies ein erhebliches Potential für missbräuchliche Gestaltung bietet, weil so jede Verlustzuweisungsgesellschaft selbst in der Hand hat, über welchen Zeitraum der für sie problematische Renditevergleich durchzuführen ist, lässt sich auch so jedenfalls nicht „anhand des Gesetzes“ ablesen, wie lang der Zeitraum ist. Erst die individuellen Verhältnisse des Einzelfalles führen nämlich hiernach zu einer Bestimmung des Zeitraumes, so dass dieser schließlich auch nicht einheitlich, sondern individuell unterschiedlich lang ist.

Praktikabel und sinnvoll ist demnach nur ein Renditevergleich, der sich über einen längeren, bereits im voraus festgelegten einheitlichen Zeitraum erstreckt. Wie lang dieser Zeitraum zu bemessen ist, lässt das Gesetz offen. Er muss aber so lang sein, dass typische Anfangsverluste kompensiert werden können, und so kurz bemessen sein, dass dem Steuerpflichtigen die Ungewissheit über die endgültige Entscheidung hinsichtlich der Abziehbarkeit seiner Beteiligungsverluste noch zugemutet werden kann. M. E. müsste der Renditevergleich daher einen Zeitraum von mindestens 5 und höchstens 10 Jahren umfassen.

⁴⁷⁹ Birk/ Kulosa, a.a.O..

⁴⁸⁰ Raupach/ Böckstiegel a.a.O..

⁴⁸¹ BMF, BStBl. 2000 I, 1148, TZ 34.

⁴⁸² BMF a.a.O..

(c) Betriebsführung

Schließlich lässt sich nicht ermitteln, wann konkret die „Betriebsführung überwiegend auf diesem Umstand“ beruhen soll⁴⁸³. Das BMF meint, die Betriebsführung beruhe dann auf dem Betriebskonzept der doppelten Nachsteuerrendite, wenn dieses Betriebskonzept tatsächlich zu einem „wesentlichen Teil“ umgesetzt werde⁴⁸⁴. Wollte man dieser Auffassung folgen, so bliebe fraglich, wann konkret das Betriebskonzept zu einem „wesentlichen Teil“ umgesetzt ist. Mit dem Ausspruch, dass hiervon im Regelfall (ohne nähere Prüfung also) ausgegangen werden könne⁴⁸⁵, macht das BMF es sich zu einfach, denn mit dieser Auslegung wäre dieses zusätzliche Merkmal praktisch wertlos⁴⁸⁶. Das BMF ersetzt letztlich eine schwammige Formulierung einfach durch eine andere ohne dabei einen wirklichen Beitrag zur Aufklärung geleistet zu haben. Davon abgesehen vermag eine Auslegung der gesetzlichen Vorschrift durch das BMF die Gerichte bei der Gesetzesauslegung ohnehin nicht zu binden. Auch kann, wie bereits erörtert, durch ein Anwendungsschreiben des BMF die Unbestimmtheit einer Norm nicht behoben werden⁴⁸⁷, weil die Norm aus sich heraus bestimmt genug sein muss.

Die Renditeentwicklung nach Steuern ist allein abhängig von den persönlichen Verhältnissen des jeweiligen Beteiligten⁴⁸⁸. Diese können aber so unterschiedlich sein, dass die „Betriebsführung“ schon aus tatsächlichen Gründen nicht auf dem Umstand beruhen kann, dass die Rendite nach Steuern (für jeden Beteiligten) mehr als doppelt so hoch ist, als die Rendite vor Steuern. Es bleibt daher völlig offen, wie dieses Merkmal, welches kumulativ neben dem Ergebnis der doppelten Nachsteuerrendite vorliegen muss, zu bestimmen ist. Allenfalls denkbar wäre es, dass die Betriebsführung darauf beruhte, für die Anleger ganz allgemein eine möglichst hohe Nachsteuerrendite und eine möglichst niedrige Rendite vor

⁴⁸³ Paus, StW 1999, 81 (87); Handzik in: Littmann/Bitz/Meincke, § 2b RN 141.

⁴⁸⁴ BMF, BStBl. 2000 I, S. 1148, TZ 41.

⁴⁸⁵ BMF, BStBl. 2000 I, S. 1148, TZ 41.

⁴⁸⁶ Handzik in: Littmann/Bitz/Meincke, § 2b RN 143; Kaminski, BB 2000, 1605 (1608).

⁴⁸⁷ Böckstiegel/ Betz, FR 2000, 793 (794).

⁴⁸⁸ Erwähnt seien nur der Steuersatz und die Fremdkapitalquote als wesentlichste Eckdaten einer Renditeberechnung.

Steuern zu erreichen. Dies widerspricht indes dem insoweit eindeutigen Wortlaut, der ein streng mathematisches Ergebnis⁴⁸⁹ aus dem Renditevergleich verlangt.

(d) Zwischenergebnis

Zusammenfassend kann damit festgehalten werden, dass sich dem ersten gesetzgeberischen Beispiel kaum jemals ein Fall eindeutig zuordnen lässt, denn dem scheinbar streng mathematisch durchzuführenden Renditevergleich liegen so viele unbekannte Faktoren zugrunde, dass er nicht durchführbar ist.

(2) In Aussicht stellen von Steuererminderungen als zweites Regelbeispiel

Aber auch das zweite Beispiel ist nur auf den ersten Blick subsumtionsfähig. So soll die Erzielung eines steuerlichen Vorteils auch dann im Vordergrund stehen, wenn „Kapitalanlegern Steuererminderungen durch Verlustzuweisungen in Aussicht gestellt werden“. Ohne weiteres hinreichend bestimmt wäre es, wenn man durch Auslegung der Norm zu dem Ergebnis gelangen könnte, dass bereits jedwedes Ansprechen der Verlusterzielungsmöglichkeit und die damit verbundene Steuerersparnis in Prospekten ein „Anbieten“ i.S.d. § 2b EStG darstellte. Eine solche Auslegung machte die Rechtsordnung aber in sich widersprüchlich. Jeder Initiator einer Beteiligungsgesellschaft hat nämlich eine Reihe von Aufklärungspflichten zu beachten, wenn er einer Prospekthaftung nach den Grundsätzen des BGH entgehen will⁴⁹⁰. Zu diesen Aufklärungspflichten gehört zumindest auch die Information über das voraussichtliche Entstehen von Verlusten⁴⁹¹. Würde aber bereits dieser Hinweis die Rechtsfolge des § 2b EStG auslösen, so blieben dem Initiator einer Beteiligungsgesellschaft lediglich zwei Handlungsalternativen:

1: Er würde die Möglichkeit der Verlustentstehung verschweigen und sich dem Prospekthaftungsrisiko aussetzen oder

⁴⁸⁹ von Beckerath in: Kirchhof/ Söhn, § 2b Anm. B67.

⁴⁹⁰ Seer/Schneider, BB 1999, 872 (876); dies hat auch der Gesetzgeber erkannt, vgl. BT-Drucks. 14/443 S. 20.

⁴⁹¹ Hierzu näher: von Beckerath in: Kirchhof/ Söhn, § 2b EStG Anm. B43.

2: Er würde auf die Möglichkeit der Verlustentstehung hinweisen, könnte dann wegen des hierdurch einschlägigen § 2b EStG aber von vornherein nicht mehr auf Anleger hoffen, weil gerade die steuerliche Nutzarmachung von Verlusten zumeist die Attraktivität der Anlage ausmacht.

Mit dieser Wirkung käme der Vorschrift des § 2b EStG zugleich eine objektiv berufsregelnde Tendenz zu, so dass bei dieser Auslegung des Merkmals „in Aussicht stellen“ möglicherweise eine Verletzung des Art. 12 GG in Betracht zu ziehen wäre. Es ist daher nicht anzunehmen, dass bereits jedweder Hinweis auf die Möglichkeit der Verlustentstehung und der daraus resultierenden Steuervergünstigung die Rechtsfolge des § 2b EStG auslösen soll⁴⁹². Fraglich bleibt aber dann, wo konkret die Grenze zwischen dem In Aussicht Stellen nach § 2b EStG und der Erfüllung der Aufklärungspflicht nach der Prospekthaftung zu finden ist⁴⁹³. Nach Auffassung der Verwaltung ist nur dann von einem In Aussicht Stellen von Steuerminderungen durch Verlustzuweisungen auszugehen, wenn „über die aus Gründen der Prospekthaftung bestehende Aufklärungspflicht hinaus auf die mögliche Steuerminderung infolge der anlagebedingten Verluste besonders hingewiesen wird“⁴⁹⁴. Dabei soll die bloße Nennung der Steuerwirkungen und der Nachsteuerrendite kein besonderer Hinweis sein. Abgesehen davon, dass diese Auslegung durch das BMF so schwammig ist, dass dies in Wirklichkeit zu keiner trennscharfen Abgrenzung führen kann, enthalten weder das Gesetz noch die dazugehörige Gesetzesbegründung Anhaltspunkte oder Richtlinien zu dieser Frage. Jede Grenzziehung durch die Verwaltung oder den Richter ist damit rein willkürlich.

Interessant an diesem Beispiel ist, dass es dann, wenn eine solche exakte Grenzziehung zwischen dem unschädlichen Hinweis und dem schädlichen Werben mit Verlusten möglich wäre, weitgehend leer liefe⁴⁹⁵. Nur steuerlich Unberatene würden dann noch diese Grenze überschreiten. Dass Initiatoren von Verlustzuweisungsgesellschaften steuerlich nicht beraten sind, mag vielleicht im

⁴⁹² Dies ergibt sich auch aus der Gesetzesbegründung, BT-Drucks. 14/443 S. 16.

⁴⁹³ Seer/Schneider, BB 1999, 872 (877).

⁴⁹⁴ BMF, BStBl. 2000 I, 1148, TZ 43.

⁴⁹⁵ Raupach/ Böckstiegel, FR 1999, 557 (566); von Beckerath in: Kirchhof/ Söhn, § 2b EStG Anm. A70; Söffing, DB 2000, 2340 (2344).

Einzelfall einmal vorkommen, die Wahrscheinlichkeit hierfür dürfte aber gegen Null tendieren.

(3) Zwischenergebnis

Damit ist jedes dieser beiden im Gesetz genannten Beispiele selbst so unbestimmt, dass sich kein Fall eindeutig einem dieser Beispiele zuordnen lässt. Zugleich lässt sich hieraus kein einigermaßen zuverlässiger Wertungsmaßstab für die Frage ableiten, wann die Erzielung eines steuerlichen Vorteils sonst, also außerhalb der Regelbeispiele, als im Vordergrund stehend zu betrachten ist.

Zudem ist fraglich, was überhaupt ein „steuerlicher Vorteil“ im Sinne dieser Vorschrift sein soll. Nach Auffassung des BMF⁴⁹⁶ ist hierunter jegliche Minderung der Ertragssteuerbelastung einschließlich Steuerstundungseffekte auf der Ebene der an einem Verlustzuweisungsmodell Beteiligten zu verstehen. Dies ist so weit gefasst, dass jeglicher Abzugsposten, der den Gewinn oder Überschuss aus einem § 2b-Gebilde mindert, dies schon erfüllen lässt⁴⁹⁷, so dass es nur noch auf das „Im Vordergrund Stehen“ ankommt. Das Problem hieran ist aber, dass das „Im Vordergrund Stehen“ ein rein subjektives Element ist, welches sich bei dieser Weite des Begriffes „steuerlicher Vorteil“ niemals an objektiven Kriterien trennscharf ableiten lässt. Die Ansicht des BMF in diesem Zusammenhang⁴⁹⁸, die sich auf die Benennung eines Beispiels beschränkt in welchem „davon auszugehen“ sei, dass die Erzielung eines steuerlichen Vorteils im Vordergrund stehe, bekräftigt dies.

Wegen dieser Fülle von unbestimmten Begriffen ist mithin nicht zweifelsfrei zu bestimmen, wann § 2b EStG einschlägig ist, und in welchen Grenzfällen der Verlustausgleich und Verlustabzug doch noch möglich bleibt. Es drängt sich die Vermutung auf, dass der Gesetzgeber schon möglichen zukünftigen Entwicklungen vorgreifen und von vornherein ausschließen wollte, indem er eine Regelung entworfen hat, unter die sich mit etwas gutem Willen jeder erdenkbare gemeinschaftlich erzielte Verlust subsumieren lässt. Damit stellt sich § 2b EStG

⁴⁹⁶ A.a.O. TZ 14.

⁴⁹⁷ Söffing, DB 2000, 2340 (2344).

⁴⁹⁸ BMF, BStBl. 2000 I, S. 1148, TZ 14.

als „offensichtlich präventive Maßnahme im Hinblick auf die enorme Kreativität der sog. Steuersparbranche“ dar⁴⁹⁹.

Von diesem Standpunkt aus wird zugleich ein weiterer Zweck dieser Regelung offenkundig: Mit § 2b EStG ist eine Abschreckungswirkung bezweckt, die jedwede Form der Verlustzurechnung nachhaltig verhindern soll⁵⁰⁰. Allein wegen der Gefahr, dass zugerechnete Verluste unter dieses Abzugsverbot fallen könnten, werden viele potentielle Anleger auf Investitionen in diesem Bereich verzichten⁵⁰¹. Ob die Vorschrift überhaupt anwendbar ist, ist für diesen Effekt unerheblich, denn allein die mit dieser Norm verbundene Rechtsunsicherheit wird das Anlegerverhalten tiefgreifend beeinflussen⁵⁰².

Selbst mit der einschränkenden Rechtsprechung des BVerfG, wonach es ausreicht, wenn der Gesetzgeber zumindest die wesentlichen Bestimmungen mit so hinreichender Genauigkeit trifft, dass die Verwaltungsbehörden und Gerichte „auftauchende Zweifelsfragen mit Hilfe der anerkannten Auslegungsmethoden zu beantworten“ in der Lage sind⁵⁰³, erfüllt § 2b EStG damit aber ersichtlich nicht die Anforderungen des aus dem Rechtsstaatsprinzip abgeleiteten Bestimmtheitsgebots⁵⁰⁴. Wenn *Stuhrmann* hier mit seinem Hinweis auf das Anwendungsschreiben des BMF vom 5.7.2000 zu einem anderen Ergebnis gelangt⁵⁰⁵, so verkennt er, dass auch das BMF, wie gezeigt, ohne eine gesetzliche Stütze sich willkürlich für die eine oder andere Auslegung entscheidet und damit rechtsgestaltend tätig wird. Die Norm ist daher gerade nicht einer praktischen Anwendung zugänglich.

Wie aber die Erfahrung mit unbestimmten steuerlichen Normen lehrt⁵⁰⁶, setzen die Gerichte alles daran, diesen Vorschriften durch immer weitergehende und

⁴⁹⁹ Kaligin, Wpg. 1999, 455 (457).

⁵⁰⁰ So auch: Seeger in Schmidt, § 2b RN 1; Raupach/ Böckstiegel, FR 1999, 617 (624); Butzer, BB 1999, 2061 (2062); Kaminski, BB 2000, 1605 (1609).

⁵⁰¹ Von Beckerath in: Kirchof/ Sohn, § 2b EStG Anm. A101.

⁵⁰² Seer/ Schneider, BB 1999, 872 (878); dies wird auch durch einen Artikel im Handelsblatt vom 25./26.2.2000 bestätigt, in dem eine Gruppe von Anbietern beklagt, bereits in 1999 seien statt 42.Mrd DM nur 23.Mrd DM durch deutsche Fonds investiert worden, bei deutschen Werften läge keine einzige Bestellung von Fondsgesellschaften vor und sie könnten in 2000 keine einzige Wohnung neu errichten, wogegen es 1999 noch 20.000 gewesen sein sollen.

⁵⁰³ BVerfG vom 14.3.1967, 1 BvR 334/61, BVerfGE 21, 209 (215).

⁵⁰⁴ Seer/ Schneider, BB 1999, 872 (873); Korn/ Strahl, KÖSDI 1999, 11965 (11976); Graf/Obermeier, S. 207 n.w.N..

⁵⁰⁵ Stuhrmann in: Blümich, § 2b RN 36.

⁵⁰⁶ Vgl. z.B. § 15a EStG, der in der Literatur ebenfalls wegen seiner Unbestimmtheit für verfassungswidrig gehalten wurde, aber durch jahrzehntelange Rechtsprechung immer

verfeinernde Judikatur letztlich zu einer Bestimmtheit zu verhelfen, die ihnen selbst nicht zu entnehmen ist, nur um das Verdikt der Verfassungswidrigkeit zu vermeiden⁵⁰⁷. So ist bisher noch keine steuerrechtliche Norm allein wegen ihrer Unbestimmtheit aufgehoben worden⁵⁰⁸. § 2b EStG ist aber insgesamt so unbestimmt geraten, dass sich die Frage aufdrängt, ob der Gesetzgeber mit dieser Norm den guten Willen der Gerichte, Gesetze so weit als möglich vor der Verfassungswidrigkeit zu bewahren, nicht doch zu sehr ausgereizt und damit bildlich gesprochen „den Bogen überspannt“ hat.

Möglicherweise bedarf es aber nicht des Rückgriffs auf den Bestimmtheitsgrundsatz, um § 2b EStG verfassungsrechtlich scheitern zu lassen.

(B) Rückwirkungsverbot

Hinsichtlich der zeitlichen Anwendung von § 2b EStG bestimmt § 52 Abs. 4 EStG, dass § 2b EStG auf alle Beteiligungen anzuwenden ist, die der Steuerpflichtige nach dem 4.3.1999, dem Tag der zweiten und dritten Lesung des Gesetzesentwurfs im Bundestag, rechtswirksam erworben oder begründet hat. § 2b EStG erhält damit Rückwirkung auf diesen Tag. Der Steuerpflichtige wird bereits ab diesem Zeitpunkt nicht mehr als schutzwürdig angesehen, obschon die Norm erst am 30.3.1999 verkündet wurde. Nach der Rechtsprechung des BVerfG liegt im Einkommensteuerrecht erst dann eine grundsätzlich unzulässige echte Rückwirkung vor, wenn die Norm erst nach Ablauf des Veranlagungszeitraums verkündet wird, für den es die Rechtsfolgen ändert⁵⁰⁹. Da die Norm erst für den Veranlagungszeitraum 1999 Rechtsfolgen anordnet, kann sich wegen der fehlenden Übergangsregelung für die Zeit vom 5.3.1999 bis zum 30.3.1999 allenfalls eine unechte Rückwirkung ergeben, welche nach allgemeiner Auffassung grundsätzlich zulässig ist⁵¹⁰. Ausnahmsweise kann diese Art der Rückwirkung unzulässig sein, wenn durch die Tatbestände, die den Eintritt ihrer Rechtsfolgen von Gegebenheiten vor der Zeit ihrer Verkündung abhängig

genauer ausgelegt und so schließlich doch noch bestimmt genug wurde. (vgl. hierzu im einzelnen die Ausführungen bei § 15a EStG weiter unten).

⁵⁰⁷ Ähnliche Bedenken in Bezug auf § 2b EStG hegen auch: von Beckerath in: Kirchhof/Söhn, § 2b Anm. A62; Offerhaus, DStZ 2000, 9 (12).

⁵⁰⁸ Birk/ Kulosa, FR 1999, 433 (436); Butzer, BB 1999, 2061 (2062); Offerhaus, DStZ 2000, 9 (12).

⁵⁰⁹ BVerfG vom 14.5.1986, 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 (242); vgl. auch: Birk, Steuerrecht, RN 147; Papier, Stbg 1999, 49 (57).

machen, Grundrechte verletzt werden. Für das Einkommensteuerrecht kommen je nach Art der betroffenen Einkünfte und der Wege, auf denen sie erzielt worden sind, namentlich Art. 12 Abs. 1, 14 Abs. 1 und 2 sowie Art. 2 Abs. 1 GG als betroffene Rechte in Betracht⁵¹¹.

Verfassungsrechtlich unzulässig wird die unechte Rückwirkung aber auch, wenn der im rechtsstaatlichen Prinzip der Rechtssicherheit wurzelnde Vertrauensschutz des Bürgers verletzt wird. Dieser ist namentlich dann verletzt, wenn das Gesetz einen entwertenden Eingriff vornimmt, mit dem der Betroffene nicht zu rechnen brauchte, den er also bei seinen Dispositionen nicht berücksichtigen konnte⁵¹².

Mit der Beschlussfassung des § 2b EStG im Bundestag am 4.3.1999 konnte der Bürger nicht mehr auf die alte Regelung vertrauen, weil bereits zu diesem Zeitpunkt die Änderung der alten Rechtslage sicher feststand. Ab diesem Zeitpunkt musste er also diese steuerlichen Änderungen bei seinen finanziellen Dispositionen berücksichtigen. Wenn nun durch § 52 Abs. 4 EStG die Wirkungen des § 2b EStG erst für negative Einkünfte anzuwenden ist, die aufgrund von Anordnungen, die nach dem 4.3.1999 erfolgt sind, entstanden sind, so unterliegt § 2b EStG keinen Bedenken hinsichtlich des Rückwirkungsverbots.

(C) Verbot der Widersprüchlichkeit

Zwei neueren Entscheidungen des BVerfG lässt sich entnehmen, dass das Verbot der Widersprüchlichkeit aus dem Rechtsstaatsprinzip abzuleiten und grundsätzlich zu beachten ist⁵¹³. Zwar betrafen diese Entscheidungen lediglich Kompetenzfragen zwischen dem Bund und den Ländern, jedoch können wegen der Ableitung dieses Verbots aus dem Rechtsstaatsprinzip⁵¹⁴ hieraus allgemeine Schlussfolgerungen auch für das gesamte Bundesrecht⁵¹⁵, insbesondere aber für das Einkommensteuerrecht⁵¹⁶, abgeleitet werden. Hiernach darf der Gesetzgeber keine Regelungen treffen, die entweder in sich widersprüchlich sind oder im

⁵¹⁰ Vgl. z.B.: BVerfG vom 13.5.1986, 1 BvR 99/85, 461/85, NJW 1986, 2561 (2563).

⁵¹¹ BVerfG vom 3.12.1997, 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 (79) m.w.N..

⁵¹² BVerfG vom 13.5.1986 a.a.O..

⁵¹³ BVerfG vom 7.5.1998, 2 BvR 1991/95 und 2004/95, BVerfGE 98, 106 (119); BVerfG vom 7.5.1998, 2 BvR 1876/91, BVerfGE 98, 83 (97); vgl. auch P. Kirchhof, Stbg 1998, 385 (388).

⁵¹⁴ P. Kirchhof, StbJb 1999/2000, 17 (22).

⁵¹⁵ P. Kirchhof, Stbg 1998, 385 (388); ders., StbJb 1999/2000, 17 (22); Birk/Kulosa, FR 1999, 433 (436); Raupach/ Böckstiegel, FR 1999, 617 (624).

⁵¹⁶ Arndt/Jenzen DStR 1998, 1818 (1821).

Zusammenspiel mit anderen Regelungen die Rechtsordnung widersprüchlich machen⁵¹⁷.

Betrachtet man die im EStG zahlreichen Sonderabschreibungstatbestände⁵¹⁸, so lässt sich hieraus für den Steuerpflichtigen die Handlungsanweisung ablesen, er solle nach Möglichkeit sein Handeln so ausrichten, dass er von der Steuervergünstigung Gebrauch machen kann. Gerade Abschreibungsgesellschaften oder Verlustzuweisungsgesellschaften machen sich diese Sonderabschreibungstatbestände verstärkt zu Nutze. § 2b EStG hingegen verbietet unter den bereits erörterten Voraussetzungen den Ausgleich von Verlusten aus solchen Verlustzuweisungsgesellschaften. Damit nimmt er den durch die Sonderabschreibungstatbestände gegebenen wirtschaftlichen Anreiz, der dazu führen soll, dass sich Steuerpflichtige entsprechend der Lenkungsnorm verhalten. Im Ergebnis steht § 2b EStG den Sonderabschreibungstatbeständen somit diametral entgegen⁵¹⁹. Folglich enthält das Verlustausgleichsverbot die zu den Sonderabschreibungstatbeständen genau entgegengesetzte Handlungsanweisung an den Steuerpflichtigen.

Ob § 2b EStG damit unter dem Aspekt einer widerspruchsfreien Rechtsordnung gegen das Rechtsstaatsprinzip verstößt⁵²⁰, ist aber fraglich. Es lässt sich nämlich argumentieren, dass der Gesetzgeber mit den Sonderabschreibungstatbeständen im Gemeinwohl liegende Zwecke verfolgt, auf die er weder verzichten möchte, noch ohne weiteres verzichten kann. Demgegenüber sollen mit der Norm des § 2b EStG zwar Verluste ausgeschlossen werden, die in der Regel, wenn auch nicht ausschließlich, auf den Sonderabschreibungstatbeständen beruhen. Dieser Ausschluss erfolgt aber nicht, weil der Verlust auf Sonderabschreibungen beruht, sondern weil eine in den Augen des Gesetzgebers missbräuchliche Ausnutzung dieser Sonderabschreibungstatbestände und damit volkswirtschaftlich unerwünschte Fehlinvestitionen verhindert oder zumindest eingeschränkt werden

⁵¹⁷ BVerfG vom 7.5.1998, 2 BvR 1991/95, BVerfGE 98, 106 (119); BVerfG vom 7.5.1998, 2 BvR 1876/91, BVerfGE 98, 83 (97).

⁵¹⁸ Exemplarisch seien hier nur die §§ 7c, 7d, 7h, 7i und 7k EStG genannt. Darüber hinaus finden sich auch in zahlreichen anderen Gesetzen Sonderabschreibungstatbestände, z.B. in § 4 FördG.

⁵¹⁹ Raupach/ Böckstiegel, FR 1999, 557 (562).

⁵²⁰ So: Arndt/ Jenzen DStR 1998, 1818 (1821).

sollen. § 2b ist daher an weitere Tatbestandsmerkmale objektiver⁵²¹ und subjektiver⁵²² Art geknüpft. Damit erfassen die Sonderabschreibungstatbestände weit mehr Adressaten, als das Verlustausgleichsverbot. Das Verlustausgleichsverbot soll nämlich nur diejenigen Steuerpflichtigen treffen, die in einer nicht gewollten Intensität Sonderabschreibungstatbestände für sich zum Zwecke der Steuerersparnis nutzbar machen wollen und damit wirtschaftliche Fehlinvestitionen provozieren. Wegen dieser unterschiedlichen Adressaten und der unterschiedlichen Zwecke, die mit § 2b EStG einerseits und den Sonderabschreibungstatbeständen andererseits verfolgt werden, erweist sich die Vorschrift des § 2b EStG nur auf den ersten Blick als zu den Sonderabschreibungstatbeständen widersprüchlich⁵²³. Diese scheinbare Widersprüchlichkeit zwischen den Normen muss aber hingenommen werden. Sie kann jedenfalls aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht beanstandet werden⁵²⁴.

b. Gleichheitssatz

(A) Materielle Ungleichbehandlung

Allein wegen des Ausschlusses des Verlustausgleiches weicht § 2b EStG vom Nettoprinzip ab. § 2b EStG differenziert nicht danach, ob ein zur Entstehung gelangter Verlust echt oder künstlich ist, denn für die Anwendung des § 2b EStG ist völlig unerheblich, auf welchen Ursachen die negativen Einkünfte beruhen⁵²⁵. Vielmehr knüpft die Regelung an die Herkunft des Verlustes aus einem § 2b-Gebilde an. Wann konkret der Verlust aus einem solchen Gebilde resultiert und vor allem in welchen Fällen bei Erwerb dieser Verlustquelle die Erzielung eines steuerlichen Vorteils im Vordergrund steht, wird ungeachtet der oben dargestellten Unbestimmtheit vom Gesetz nur beispielhaft erläutert. Betrachtet man zum Beispiel das Merkmal des in Aussicht stellen von Steuererminderungen durch Verlustzuweisungen, so wird klar, dass die vom Gesetz gewählten

⁵²¹ Z.B.: „Beteiligung an Gesellschaften Gemeinschaften oder ähnlichen Modellen“.

⁵²² „Wenn die Erzielung eines steuerlichen Vorteils im Vordergrund steht“.

⁵²³ Im Ergebnis auch: Brandenburg, StBjB 1999/2000, 267 (285).

⁵²⁴ So wohl auch von Beckerath in: Kirchhof, EStG § 2b RN 14.

⁵²⁵ Kaminski, BB 2000, 1605 (1605).

Differenzierungen dem Leistungsfähigkeitsprinzip zuwiderlaufen⁵²⁶. Ob die Gesellschaft oder das Modell mit Verlustzuweisungen geworben haben, hat für die Qualität des Verlustes nämlich nicht die geringste Bedeutung⁵²⁷.

Gleiches gilt für das weitere gesetzliche Beispiel des Renditevergleiches. Die Frage, ob die Rendite auf das einzusetzende Kapital nach Steuern mehr als das doppelte dieser Rendite vor Steuern beträgt, ist für die Qualifikation eines entstandenen Verlustes als Leistungsfähigkeitsmindernd oder Leistungsfähigkeitsirrelevant unerheblich.

Echte Verluste lassen sich von künstlichen Verlusten nicht dadurch unterscheiden, dass man überprüft, ob mit Verlusten geworben wurde oder ob sich die Vorsteuerrendite in einem bestimmten Verhältnis zur Nachsteuerrendite verhält. Verluste werden dementsprechend auch dann durch § 2b EStG von der Verrechnung mit anderen Einkünften ausgenommen, wenn es sich um echte Verluste handelt. Damit liegt zumindest für den Ausschluss dieser Verluste neben dem Verstoß gegen das Nettoprinzip auch ein Verstoß gegen das übergeordnete Leistungsfähigkeitsprinzip vor. Der Auffassung, dass § 2b EStG nicht gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstoße, weil der Steuerpflichtige durch eine zulässige Steuergestaltung seine Leistungsfähigkeit bewusst gemindert habe⁵²⁸, kann nicht gefolgt werden. Unter dem Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeit sind nämlich auch diejenigen in ihrer Leistungsfähigkeit gemindert, die bewusst Ausgaben getätigt haben. Und wenn der Gesetzgeber das Steuerrecht zur Lenkung missbraucht, dann muss er es auch hinnehmen, wenn durch Ausnutzung dieser Lenkungsnormen Verluste entstehen. Es können diese Verluste dann nicht mit dem Argument vom Ausgleich ausgenommen werden, diese Verluste seien unter dem Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeit das Ergebnis unerwünschter Steuergestaltung.

Wie bereits dargelegt, indizieren beide Verstöße zugleich eine rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlung im Sinne des Art. 3 Abs. 1 GG.

⁵²⁶ Raupach/ Böckstiegel, FR 1999, 617 (625).

⁵²⁷ Haarmann, Stbg. 2001, 145 (150).

⁵²⁸ Offerhaus, DStZ 2000, 9 (11).

Zudem wird von § 2b EStG nur die kollektive Ausnutzung von Steuervergünstigungen erfasst. Die Inanspruchnahme von Abschreibungen und Sonderabschreibungen, die Ausnutzung von Bewertungsfreiheiten etc. werden vom Gesetzgeber nach der hier vertretenen Auffassung dagegen nicht missbilligt, wenn nur eine Einzelperson davon Gebrauch macht⁵²⁹. Daher liegt eine Ungleichbehandlung auch darin, dass trotz gleicher Verlustlage die gemeinschaftlichen Verluste benachteiligt werden.

Schließlich werden von § 2b EStG auch diejenigen untereinander ungleich behandelt, die Einkünfte aus § 2b-Gebilden beziehen. Findet sich nämlich eine solche Einnahme- oder besser Verlustquelle innerhalb eines Betriebsvermögens, so wird diese nicht von § 2b EStG erfasst⁵³⁰. In diesem Fall wird der Verlust nämlich schon vor dem horizontalen Verlustausgleich⁵³¹ bei der Ermittlung der Einkünfte aus einer einzigen Einkunftsquelle verrechnet und berücksichtigt. Die Einkünfte aus dieser Quelle selbst sind aber nicht solche aus einem § 2b-Gebilde, sondern „normale“ Einkünfte z.B. aus Gewerbebetrieb.

(B) Rechtfertigung der materiellen Ungleichbehandlungen

(I) Bestehende Unterschiede

Wie bereits dargelegt, differenziert das Verlustausgleichsverbot für Verluste aus Verlustzuweisungsgesellschaften nach Kriterien, die dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht entsprechen. Die Folge ist, dass nicht alle Verluste, die von § 2b EStG erfasst werden, auch tatsächlich bloß rechnerisches Produkt ohne wirtschaftliche Konsequenz sind. Vielmehr können von § 2b EStG ohne weiteres in erheblichem Umfang auch echte Verluste betroffen sein. Andererseits ist dieses Verlustausgleichsverbot auch nicht in der Lage, alle künstlichen Verluste

⁵²⁹ Vgl. die Ausführungen oben zu „Ähnliche Modelle“; auch: Kaminski, BB 2000, 1605 (1606); Kaligin, Wpg. 1999, 455 (456); Zenthöfer/ Schulze zur Wiesche, S. 45; a.A. aber: Keisinger, INF 2000, 522 (524); Seeger in: Schmidt, § 2b RN 12; BMF, BStBl. 2000 I, S. 1148, TZ 11.

⁵³⁰ Söffing, DB 2000, 2340 (2346).

⁵³¹ Dies ist der früheste Ansatzpunkt des § 2b EStG.

zu erfassen. Insbesondere können auch Verluste von Einzelpersonen ohne weiteres auf Sonderabschreibungen und Bewertungsfreiheiten beruhen und damit, wie entsprechende Verluste aus Verlustzuweisungsgesellschaften, in gleicher Weise und in gleichem Umfang leistungsfähigkeitsirrelevant sein. Qualitativ unterscheiden sich die von § 2b EStG erfassten Verluste also nicht wesentlich von anderen Verlusten, so dass sich vor dem Hintergrund des Leistungsfähigkeitsprinzips als Vergleichsmaßstab keine Rechtfertigung der entstehenden Ungleichbehandlungen ableiten lässt.

Fraglich ist aber, ob mit dieser Vorschrift im Rahmen einer zulässigen Typisierung künstliche Verluste ausgeschlossen werden⁵³².

Dies würde zunächst voraussetzen, dass für diese Art der Typisierung ein Bedürfnis besteht. Wegen der bereits dargestellten praktischen Schwierigkeiten, die mit einer exakten Trennung von echten und künstlichen Verlusten verbunden sind, kann von einem Bedürfnis für die Typisierung ohne weiteres ausgegangen werden. Als weitere Voraussetzung müssen die durch die Typisierung hervorgerufenen Ungleichbehandlungen in einem angemessenen Verhältnis zu den mit der Typisierung bezweckten Vorteilen stehen. Der Zweck einer typisierenden Regel liegt neben dem mit der Regelung an sich verfolgten Zweck⁵³³ immer zugleich auch darin, das steuerliche Verfahren praktikabler zu machen. Daher muss die vorgenommene Typisierung zunächst geeignet sein, durch die Anwendung der pauschalen Maßstäbe eine praktikablere Handhabung als die Verwendung der an sich geforderten individuellen Wirklichkeitsmaßstäbe zu erreichen⁵³⁴. Wollte man jeden einzelnen Verlust daraufhin untersuchen, ob er künstlich ist, erforderte dies einen enormen Verwaltungsaufwand. Zudem ließen sich auch dann nicht fehlerfrei und immer eindeutig künstliche Verluste feststellen. An sich wäre eine diese schwierige und praktisch kaum durchführbare Überprüfung vergrößernde Regelung daher immer geeignet, das Ziel der Verfahrenserleichterung wenigstens zu fördern. Da die bloße Förderung eines

⁵³² Bejahend wohl: Brandenburg, StbJb 1999/2000, 267 (291).

⁵³³ Hier ist dies der Ausschluss von künstlichen Verlusten aus Verlustzuweisungsgesellschaften.

⁵³⁴ BVerfG vom 6.12.1983, 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (354/355).

verfolgten Zieles regelmäßig ausreicht, um die Geeignetheit einer Maßnahme festzustellen⁵³⁵, wäre folglich auch die hier in Rede stehende Norm zur Verfahrenserleichterung geeignet. Gerade bei § 2b EStG ist aber durchaus fraglich ob man tatsächlich von einer Förderung der Verfahrenserleichterung sprechen kann. Die Vorschrift führt wegen seiner Unbestimmtheit zu bisher noch nicht da gewesenen Anwendungsproblemen. Ob diese Anwendungsprobleme geringfügiger sind, als eine exakte Trennung von echten und künstlichen Verlusten soll an dieser Stelle nicht erörtert werden, denn selbst wenn man den Praktikabilitätsnutzen dieser Vorschrift nicht in Abrede stellen wollte, wäre damit die Verfassungsmäßigkeit noch nicht festgestellt. Vielmehr dürfen die durch die vorgenommene Typisierung hervorgerufenen Ungleichbehandlungen auch nicht unangemessen sein. Unangemessen sind die verursachten Ungleichbehandlungen nach der Rechtsprechung des BVerfG regelmäßig dann, wenn nicht nur wenige und unbedeutende Fälle wegen der Typisierung ungleich behandelt werden⁵³⁶. Wie bereits dargestellt erfasst § 2b EStG nicht die Verluste von Einzelpersonen, die, wie regelmäßig die Verluste von Verlustzuweisungsgesellschaften, auf Sonderabschreibungstatbeständen oder Bewertungsfreiheiten beruhen. Auch von diesen Einzelpersonen geltend gemachte Verluste können dabei ein erhebliches Ausmaß annehmen, so dass die nicht erfassten Fälle nicht als unbedeutend betrachtet werden können. Zudem werden auch Einzelpersonen nicht nur in seltenen Ausnahmefällen, sondern soweit als möglich von den Sonderabschreibungen und Bewertungsfreiheiten Gebrauch machen. Daher wird man auch nicht behaupten können, dass nur seltene Fälle aufgrund der Typisierung ungleich behandelt werden. Mithin stehen die durch die Typisierung hervorgerufenen Ungleichbehandlungen jedenfalls in keinem angemessenen Verhältnis zu den mit der Typisierung erreichten Vorteilen.

⁵³⁵ BVerfG vom 19.3.1975, 1 BvL 20 -24/73, BVerfGE 39, 210 (230).

⁵³⁶ BVerfG vom 15.1.1969, 1 BvR 723/65, BVerfGE 25, 101 (109); BVerfG vom 8.2.1983, 1 BvL 28/79, BVerfGE 63, 119 (128); vgl. auch BVerfG vom 17.10.1984, 1 BvL 18/82 u.a., BVerfGE 68, 155 (163); vgl. auch: Wendt, DÖV 1988, 710 (720), Birk, in: HHSp, AO, § 4 RN 493.

Die festgestellten Ungleichbehandlungen lassen sich daher auch nicht im Rahmen einer zulässigen Typisierung mit dem Argument der Verfolgung des Leistungsfähigkeitsprinzips rechtfertigen⁵³⁷.

(II) Differenzierung wegen außerfiskalischer Zwecke

(1) Beschränkung von Verlustzuweisungsgesellschaften

Der Gesetzgeber hat aber indes auch von Anfang an deutlich werden lassen, dass es ihm vor allem auf die Verminderung und Beseitigung politisch „unerwünschter Steuersparmodelle“ ankommt⁵³⁸. Der Gesetzgeber möchte verhindern, dass durch „Steuersparmodelle“ der Volkswirtschaft schadende wirtschaftliche Fehlinvestitionen provoziert werden⁵³⁹. Initiatoren von Verlustzuweisungsmodellen locken regelmäßig mit einem auffallenden Steuerspareffekt, der stets in der Anfangsphase entsteht. Dies darf indes nicht darüber hinwegtäuschen, dass in den Folgeperioden zumeist gegenläufige Effekte auftreten, welche die entstandenen Steuerersparnisse und Liquiditätsvorteile zumindest teilweise kompensieren. Abgesehen von den Fällen, in denen Veräußerungsgewinne ermäßigt besteuert werden⁵⁴⁰ oder steuerfrei bleiben, führt die Verlustzuweisung nicht zu einer endgültigen Steuerentlastung, sondern lediglich zu einem vorübergehenden Steuer- und Liquiditätsvorteil⁵⁴¹, die oftmals außer Verhältnis zu den Zinsbelastungen und den weiteren Auslagen der Anleger, wie z.B. Provisionen, Steuerberatungskosten und Gebühren für die Leistungen der Initiatoren, stehen. Wer sich als Kapitalanleger also ohne eine umfassende Risiko- und Rentabilitätsanalyse von der Werbung mit (Anfangs-) Steuerersparnissen blenden lässt, und seine Investitionsentscheidung allein von diesen Steuervorteilen abhängig macht, der handelt irrational und schadet sich letztlich selbst. Damit sind Verlustzuweisungsmodelle eigentlich nur für diejenigen rentabel, die solche Modelle mittels geschickter Werbung zu

⁵³⁷ A.A. wohl Brandenburg, StbJb 1999/2000, 267 (291).

⁵³⁸ BT-Drucks. 14/443, S. 20.

⁵³⁹ Von Beckerath in: Kirchhof/ Söhn, § 2b Anm. A60.

⁵⁴⁰ Die Gewährung des halben durchschnittlichen Steuersatzes auf außerordentliche Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG a.F. ist im Wege des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 ebenfalls gestrichen worden.

⁵⁴¹ Raupach/ Böckstiegel, FR 1999, 557 (560).

verkaufen wissen. Um der Entstehung dieser „Steuersparmodelle“ entgegenzuwirken, hat der Gesetzgeber § 2b EStG eingefügt. Der Versuch des Gesetzgebers, Steuersparmodellen mit künstlich aufgeblähten Verlustzuweisungen durch gesetzliche Maßnahmen den Reiz zu nehmen, liegt im Interesse all derjenigen, deren wirtschaftliche und steuerrechtliche Unerfahrenheit durch solche vermeintlichen aber werbewirksamen Steuersparanreize ausgenutzt wird. Es wird damit zugleich verhindert, dass diese Personen geschädigt oder gar ruiniert werden. Im Ergebnis liegt die Verhinderung von Steuersparmodellen durch eine Lenkungsmaßnahme damit auch im Interesse des Gemeinwohls, sie kann daher grundsätzlich auch Ungleichbehandlungen rechtfertigen.

Da es aber außerfiskalische Gründe sind, die Ungleichbehandlungen hervorrufen, ist die Maßnahme auch unter Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten zu analysieren⁵⁴².

Demnach ist zunächst fraglich, ob § 2b EStG geeignet ist, Verlustzuweisungsmodelle zu verhindern. Im Ergebnis werden Verluste aus Verlustzuweisungsgesellschaften und ähnlichen Modellen nicht mehr in den horizontalen und vertikalen Verlustausgleich einbezogen. Damit ist genau der Effekt zerstört, der von den Initiatoren dieser Modelle so werbewirksam angepriesen wird. In diesem Zusammenhang wird auch wieder die tatbestandliche Unbestimmtheit der Vorschrift relevant. Wegen seiner Unbestimmtheit lassen sich, je nach dem Willen desjenigen, der die Tatbestandsmerkmale subsumiert, unendlich viele oder nur sehr wenige Verlustzuweisungsmodelle von diesem Verlustausgleichsverbot erreichen. Dies birgt die Gefahr, dass nahezu jeder, der zugewiesene Verluste hat, diese nicht verrechnen kann. Insgesamt wird daher mit dem Verlustausgleichsverbot für Verluste aus Verlustzuweisungsgesellschaften und ähnlichen Modellen eine außerordentliche Abschreckungswirkung erzielt. Alles in allem ist § 2b EStG daher ohne weiteres geeignet, die Entstehung von

⁵⁴² Dies unterlässt von Beckerath in: Kirchhof/ Söhn, § 2b Anm. A60, der zur Rechtfertigung der Ungleichbehandlungen allein auf das Ziel verweist und dies zur Rechtfertigung genügen lässt.

neuen Verlustzuweisungsgesellschaften und Steuersparmodellen zu verhindern, selbst wenn auch diese Vorschrift wieder Raum für Gestaltungen lässt⁵⁴³.

Problematisch ist indes die Frage, ob es auch erforderlich war, zugewiesene Verluste aus Gesellschaften und Modellen im Sinne des § 2b EStG vom Verlustausgleich auszuschließen. Das Verlustausgleichsverbot kuriert lediglich an den Symptomen, es ändert aber nichts an der Ursache. Jedes kurieren an Symptomen ist zwangsläufig nicht so zielgenau wie eine Maßnahme, die das Problem gleichsam an der Wurzel bekämpft. Aus diesem Grunde wird die Erforderlichkeit des § 2b EStG auch teilweise in Frage gestellt⁵⁴⁴.

Es wäre zumindest weniger einschneidend, weil zielgenauer, und dazu besser geeignet gewesen, die Lenkungsnormen einzuschränken oder aufzuheben, die die erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen gewähren und damit die hohen Verlustzuweisungen wesentlich verursachen⁵⁴⁵. Isoliert betrachtet war damit die Einführung des Verlustausgleichsverbots zur Verhinderung von Steuersparmodellen nicht erforderlich.

Doch ganz so einfach kann man indes nicht argumentieren. So bliebe nämlich außer Betracht, dass der Gesetzgeber mit allen diesen erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen selbst jeweils wieder zulässige Lenkungszwecke verfolgt. Würde er nun diese Lenkungsnormen einschränken oder gar aufheben, müsste er zugleich auch die hiermit verfolgten Lenkungszwecke wieder aufgeben. Dies entspricht aber offensichtlich nicht dem Willen des Gesetzgebers, denn er möchte mit § 2b EStG nur dort gegensteuern, wo Sonderabschreibungen sehr intensiv und nur zum Zwecke der Steuerersparnis ausgenutzt und den Beteiligten zugewiesen werden. An der grundsätzlich gewollten Lenkungswirkung der Sonderabschreibungstatbestände ändert sich hierdurch nichts. Auch kann man nicht sagen, dass durch die abschreckende Wirkung des § 2b EStG nun der mit den Sonderabschreibungstatbeständen jeweils gewollte Lenkungszweck ohnehin nicht mehr zu erreichen ist, denn die Abschreckungswirkung kann sich naturgemäß nur auf Verlustzuweisungsmodelle beziehen, nicht aber auf die

⁵⁴³ Z.B. das Halten einer Beteiligung an einem § 2b-Gebilde innerhalb eines Betriebsvermögens (s.o.).

⁵⁴⁴ Birk/ Kulosa, FR 1999, 433 (440).

⁵⁴⁵ Vgl. hierzu: Raupach/ Böckstiegel, a.a.O. S. 558.

Ausnutzung von Sonderabschreibungen durch Einzelpersonen. Nimmt man also die mit den erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen verfolgten Lenkungszwecke mit in Betracht, so ist offensichtlich, dass eine Einschränkung der zu Verlustzuweisungen führenden Lenkungsnormen nicht ebenso geeignet ist, wie das Verlustausgleichsverbot, um letztlich alle vom Gesetzgeber verfolgten Lenkungsziele zu verwirklichen.

Auch unter dem Gesichtspunkt der Erforderlichkeit ist § 2b EStG daher nicht zu beanstanden.

Schließlich muss die Maßnahme auch angemessen sein. Angemessen ist sie nur dann, wenn die Art und Schwere der durch die Maßnahme hervorgerufenen Ungleichbehandlungen mit dem verfolgten Ziel in einem „recht gewichteten und wohl abgewogenem Verhältnis zueinander stehen“⁵⁴⁶.

Zunächst sind die Ungleichbehandlungen zu betrachten, die daraus resultieren, dass von § 2b EStG nur die kollektive Ausnutzung von Steuervergünstigungen erfasst wird. Die Inanspruchnahme von Abschreibungen und Sonderabschreibungen, die Ausnutzung von Bewertungsfreiheiten etc. werden vom Gesetzgeber nicht missbilligt, wenn nur eine Einzelperson davon Gebrauch macht. *Paus* bemängelt gerade, dass für diese Ungleichbehandlung kein sachlicher Grund ersichtlich sei⁵⁴⁷. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass in diesen Fällen die wirtschaftliche und steuerrechtliche Unerfahrenheit der Anleger zwangsläufig nicht durch Initiatoren von Verlustzuweisungsmodellen ausgenutzt werden kann, ist es nur konsequent, wenn diese Verluste weiterhin ausgleichsfähig bleiben. Es bedarf hier keiner Einschränkung aus Gemeinwohlaspekten. Im Gegenteil: Wenn das Verlustausgleichsverbot nur damit begründet werden kann, dass potentielle Anleger vor den fadenscheinigen Investitionsangeboten dubioser Verlustzuweisungsmodelle geschützt werden, so ließe sich die Einbeziehung von gleichartigen Verlusten einer Einzelperson gerade nicht rechtfertigen. Diesbezüglich sind die hervorgerufenen Ungleichbehandlungen also auch angemessen.

⁵⁴⁶ Pieroth/ Schlink, RN 289.

⁵⁴⁷ Paus, StW 1999, 81 (88).

Besonders schwerwiegend sind die Ungleichbehandlungen aber in den Fällen, in denen echte Verluste wegen § 2b EStG nicht ausgeglichen werden dürfen. In diesen Fällen greift die Regelung, ähnlich der Mindestbesteuerung, unter Umständen an die Substanz des Erworbenen. Steuerzahlungen müssen dann aus dem gespeicherten Vermögen geleistet werden und nicht aus hinzuerworbenen Einkünften.

Soweit echte Verluste betroffen werden, wird es sich im Regelfall aber gerade nicht um die Art von Verlustzuweisungen handeln, die unter Ausnutzung der wirtschaftlichen und steuerrechtlichen Unerfahrenheit mancher Anleger durch vermeintliche aber werbewirksame Steuersparanreize entstehen. Gerade diese Steuersparmodelle, deren Bekämpfung im Interesse des Gemeinwohls liegt, funktionieren nämlich nur, wenn künstliche Verluste entstehen. Nur wer künstliche Verluste zugerechnet bekommt, kann tatsächlich von der Steuerersparnis profitieren. Werden nur echte Verluste zugewiesen, sind die tatsächlichen Ausgaben immer höher als die Steuerersparnis, die wegen des Steuersatzes immer nur einen Bruchteil des zugewiesenen Verlustes ausmacht.

Soweit also echte Verluste betroffen werden, sind die Ungleichbehandlungen nicht angemessen, weil sie von dem Gesetzeszweck nicht erreicht werden.

(2) Vereinfachungszwecke

Das Steuerentlastungsgesetz sollte zugleich aber auch der Steuervereinfachung dienen⁵⁴⁸. Zum Teil wird angenommen, die Einführung des § 2b EStG habe zu einer Steuerrechtsvereinfachung geführt, weil jetzt „die kaum durchführbare Unterscheidung zwischen Verlustzuweisungsgesellschaften, die keine Einkünfteerzielungsabsicht haben und Verlustzuweisungsmodellen, die Einkunftsquellen sind, nicht versucht werden“ müsse⁵⁴⁹. Abgesehen davon, dass aus systematischen Gründen die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht vorrangig ist⁵⁵⁰ und auch im Bericht des Finanzausschusses ausdrücklich an der

⁵⁴⁸ BT-Drucks. 14/23, S. 1.

⁵⁴⁹ Seeger, in: Schmidt, § 2b RN 6.

⁵⁵⁰ Siehe oben. So im Ergebnis auch: Paus, StW 1999, 81 (88); Kohlhaas, FR 1999, 504 (511); Seer/ Schneider, BB 1999, 872 (872); Raupach/ Böckstiegel, FR 1999, 617 (625).

Notwendigkeit der vorhergehenden Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht festgehalten wird⁵⁵¹, führt § 2b EStG aber schon alleine wegen seiner Unbestimmtheit nicht zu einer Steuerrechtsvereinfachung. Eine Norm, unter die sich selbst mit größten Anstrengungen kein einziger Fall einwandfrei subsumieren lässt, kann nicht ernsthaft als Vereinfachungsvorschrift begriffen werden.

Weil § 2b EStG somit schon nicht geeignet ist, eine Steuerrechtsvereinfachung herbeizuführen, können die hieraus entstehenden Ungleichbehandlungen von vornherein nicht unter dem Aspekt der Vereinfachung gerechtfertigt werden.

Mithin können die aus dem Verlustausgleichsverbot des § 2b EStG resultierenden Ungleichbehandlungen insgesamt nicht gerechtfertigt werden. Insbesondere Verlustzuweisungsgesellschaften, die echte Verluste erzielt und zugewiesen haben, werden zu Unrecht erfasst. Dies lässt sich vor dem Hintergrund des Gleichheitssatzes nicht rechtfertigen.

(C) Tatsächliche Ungleichbehandlung

Nach der neueren Rechtsprechung des BVerfG verlangt der Gleichheitssatz im Steuerrecht, dass die Steuerpflichtigen rechtlich und auch tatsächlich gleichmäßig belastet werden müssen⁵⁵². Daraus folgt, dass das materielle Steuergesetz in ein normatives Umfeld eingebettet sein muss, welches die Gleichheit der Belastung auch hinsichtlich des tatsächlichen Erfolges prinzipiell gewährleistet⁵⁵³. Auch mit Blick auf die tatsächlich gleichmäßige Belastung ist § 2b EStG bedenklich.

§ 2b EStG führt wegen seiner tatbestandlichen Unbestimmtheit zu erheblichen Anwendungsschwierigkeiten. Er knüpft zudem tatbestandlich nur an das Merkmal der „Beteiligung an Verlustzuweisungsgesellschaften und ähnlichen Modellen“ an. Diese Beteiligung kann sowohl bei den Gewinneinkunftsarten als auch bei den Überschusseinkunftsarten gleichermaßen auftreten. Damit kann § 2b EStG für Verluste aus jeder der einzelnen Einkunftsarten zur Anwendung

⁵⁵¹ BT-Drucks. 14/443, S. 46.

⁵⁵² BVerfG vom 27.6.1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (268); so auch z.B.: Klein, DStZ 1995, 630.

⁵⁵³ Klein a.a.O. S. 630.

gelangen. Soweit für Verluste aus bestimmten Einkunftsquellen schon ein Verlustausgleichsverbot besteht, kann es damit zu einer Konkurrenz mit § 2b EStG kommen. Aber auch mit dem Verlustausgleichsverbot für bestimmte ausländische Verluste und der Begrenzung des Verlustausgleichs bei beschränkter Haftung, die jeweils einkunftsartenunabhängig sind, kann es zu tatbestandlichen Überschneidungen kommen. Dies wirft besondere Probleme bei der Umsetzung der Verlustausgleichsbeschränkungen auf, weil die einzelnen Normen zur Beschränkung des Verlustausgleichs nicht alle auf gleiche Weise⁵⁵⁴, sondern höchst unterschiedlich den intraperiodischen Verlustausgleich und darüber hinaus noch auf unterschiedliche Art und Weise den interperiodischen Verlustabzug einschränken. Allein aus diesen Anwendungskonkurrenzen entstehen besondere Fehlerquellen bei der Anwendung der Normen, die im Ergebnis die tatsächliche Besteuerungsgleichheit nicht mehr gewährleistet erscheinen lassen. Es wird jedenfalls für Steuerpflichtige mit zahlreichen verschiedenartigen Verlusten zu einer Art „Lotteriespiel“, ob die Bemessungsgrundlage zutreffend ermittelt wird, weil der Bearbeiter aus der Finanzverwaltung das Normengefüge nicht mehr überblicken kann. Dem kann auch nicht entgegengehalten werden, dass die Steuerpflichtigen durch die Einlegung eines Einspruchs einen tatsächlich aufgetretenen Fehler korrigieren lassen können, denn zum einen wird ein großer Teil der Steuerpflichtigen sich nur bei Abweichungen zu eigenen Ungunsten gegen den Steuerbescheid wehren und zum anderen wird man nicht annehmen können, dass der Steuerbürger heute ohne fachkundige Beratung noch in der Lage ist, die Gesetzeslage auch nur annähernd zu durchblicken, wenn die Verlustverrechnung nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 selbst von Fachleuten „kaum nachzuvollziehen“⁵⁵⁵ ist. Letzteres führt dazu, dass aufgetretene Fehler oftmals von vornherein nicht erkannt werden.

Das Ausmaß der Fehlerquellen und die Undurchsichtigkeit des Normengefüges zur Beschränkung des Verlustausgleichs soll hier zur Verdeutlichung

⁵⁵⁴ Dann wäre nach der hier vertretenen Auffassung letztlich unerheblich, nach welcher Vorschrift die Beschränkung vorgenommen würde.

⁵⁵⁵ Broudré, NWB Fach 3 S. 11015 (11091).

exemplarisch anhand des Konkurrenzverhältnisses zu § 15a EStG erläutert werden.

Mit dem speziellen Verlustausgleichsverbot des § 15a EStG für beschränkt haftende Gesellschafter kommt es immer dann zur Anwendungskonkurrenz mit § 2b EStG, wenn beschränkt haftende Gesellschafter einer Gesellschaft, die unter § 2b EStG fällt, durch Verlustzurechnung ein negatives Kapitalkonto erhalten. In diesen Fällen sind tatbestandlich beide Verlustausgleichs- und Verlustabzugsbeschränkungen einschlägig. § 15a EStG schließt eine Verlustverrechnung in dem betreffenden Veranlagungszeitraum vollständig aus, und lässt einen interperiodischen Ausgleich nur mit Einkünften aus dieser konkreten Einkunftsquelle (also aus derselben Beteiligung) zu. § 2b EStG lässt demgegenüber nach Maßgabe des § 2 Abs. 3 EStG einen Verlustausgleich mit positiven Einkünften aus anderen Beteiligungen, die ebenfalls unter § 2b EStG zu subsumieren sind und nach Maßgabe des § 10d EStG einen interperiodischen Ausgleich mit eben diesen Einkünften zu. § 2b EStG bildet gleichsam einen Pool von Einkünften, die untereinander noch verrechenbar bleiben. Weil § 15a EStG seiner Rechtsfolge nach enger ist, geht er der Anwendung des § 2b EStG grundsätzlich vor⁵⁵⁶, oder besser ausgedrückt: kommt seine Rechtsfolge im Ergebnis zum tragen. Wenn *Raupach/ Böckstiegel* in diesem Zusammenhang ausführen, § 15a EStG sei weiter als § 2b EStG, weil sie sich grundsätzlich auf alle Kommanditisten und andere Gesellschafter mit Haftungsbeschränkungen beziehe, während § 2b EStG nur solche treffe, bei denen bei dem Erwerb oder der Begründung der Einkunftsquelle die Erzielung eines steuerlichen Vorteils im Vordergrund stehe⁵⁵⁷, so ist dies zwar richtig, hat aber für das hier zu lösende Problem der Anwendungskonkurrenz keine Relevanz, denn in diesen von § 15a EStG zusätzlich erfassten Fällen kommt § 2b EStG ja gerade schon tatbestandlich nicht zur Anwendung, so dass in diesen Fällen nicht mehr von einer Anwendungskonkurrenz gesprochen werden kann. Damit ist das Konkurrenzverhältnis zwischen diesen beiden Vorschriften an sich unproblematisch.

⁵⁵⁶ Herzig/ Briesemeister, DB 1999, 1470 (1473); so i.E. auch: Seer/ Schneider, BB 1999, 872 (873), die das Ergebnis aber unzutreffend mit dem Argument der Verrechnungsreihenfolge begründen (zur Kritik hieran: Raupach/ Böckstiegel, FR 1999, 557 (571 Fußnote 44) und Herzig/ Briesemeister, DB 1999, 1470 (1473 Fußnote 26)).

⁵⁵⁷ Raupach/ Böckstiegel, FR 1999, 557 (571).

Problematisch und kompliziert wird das Verhältnis zwischen diesen beiden Normen aber dann, wenn das Vorzeichen des Kapitalkontos im Verlauf der Jahre wechselt. Dann ist § 15a EStG nur in den Jahren mit negativem Kapitalkonto vorrangig, weil er tatbestandsmäßig nur dann zur Anwendung gelangt. In den Jahren mit positivem Kapitalkonto gilt der insoweit dahinterstehende und nach wie vor tatbestandlich einschlägige § 2b EStG. Wechselt häufig das Vorzeichen des Kapitalkontos, so müssen Verluste im ständigen Wechsel nun einmal dem Verrechnungskreis des § 2b EStG zugerechnet werden und einmal sind sie nur nach Maßgabe des § 15a EStG verrechenbar⁵⁵⁸. Dies wirft erhebliche verwaltungstechnische Probleme auf und birgt damit zugleich das Risiko, dass die Jahressteuer wegen unzulässiger Anwendung der einen oder der anderen Norm nicht zutreffend ermittelt wird. Dazu kommt, und vor allem dies beinhaltet weitere Fehlerquellen bei der Einkunftsermittlung, dass sowohl § 2b EStG als auch § 15a Abs. 2 EStG einen interperiodischen Ausgleich in gewissen Grenzen zulassen. So sind Verluste, die nach § 15a Abs. 1 EStG nicht ausgeglichen wurden gem. § 15a Abs. 2 EStG mit zukünftigen Gewinnen aus dieser Beteiligung auszugleichen. Aufgrund der Vorrangigkeit des § 15a EStG sind bis zum vollständigen Ausgleich der von § 15a EStG erfassten Verluste auch positive Einkünfte aus dieser Beteiligung daher nicht dem Verrechnungskreis des § 2b EStG zuzuordnen. Verluste aus (anderen) Verlustzuweisungsgesellschaften im Sinne des § 2b EStG dürfen also nicht von diesen positiven Einkünften abgezogen werden, obschon § 2b S. 4 an sich ebenfalls einschlägig ist und genau diesen Abzug zulässt.

Ähnlich schwierig wird es in Fällen einer Konkurrenz mit § 2a EStG. In Fällen, in denen Steuerpflichtige an einer Verlustzuweisungsgesellschaft im Sinne des § 2b EStG beteiligt sind, die negative Einkünfte im Sinne des § 2a EStG erzielt, sind für diese zugerechneten Verluste sowohl § 2a EStG als auch § 2b EStG tatbestandlich einschlägig. Gerade dieses Konkurrenzverhältnis bereitet schon hinsichtlich der Frage, welche Norm die engere Rechtsfolge anordnet, Schwierigkeiten. Da beide Vorschriften den Ausgleich mit den unterschiedlichsten anderen positiven Einkünften zulassen, hängt das Ergebnis

⁵⁵⁸

Näher hierzu Herzig/ Briesemeister, DB 1999, 1470 (1473/1474).

dieser Frage entscheidend von der weiteren Einkünftsituation des jeweiligen Betroffenen ab und kann nicht pauschal beantwortet werden. Hat z.B. ein Steuerpflichtiger neben negativen Einkünften, die sowohl dem Ausgleichsverbot des § 2a EStG als auch dem des § 2b EStG unterfallen, noch positive Einkünfte aus einer inländische Einkünfte erzielenden Verlustzuweisungsgesellschaft im Sinne des § 2b EStG, so zieht § 2a EStG die engeren Verrechnungsgrenzen. Für diesen Fall ließe § 2b S. 4 EStG den Ausgleich und Abzug nach Maßgabe des § 2 Abs. 3 oder § 10d EStG nämlich zu, wohingegen § 2a EStG den Ausgleich verböte, weil die positiven Einkünfte nicht derselben Art aus demselben Staat sind. Hat ein Steuerpflichtiger neben den oben genannten negativen Einkünften indes positive Einkünfte „derselben Art aus demselben Staat“, die aber nicht aus einer Verlustzuweisungsgesellschaft im Sinne des § 2b EStG erzielt sind, so ließe hier § 2a Abs. 1 S. 1 EStG den Ausgleich mit diesen positiven Einkünften zu, während § 2b EStG ihn nunmehr verbieten würde. Für diesen Fall wäre also § 2b EStG die engere Vorschrift. Dies macht deutlich, dass die Finanzverwaltung stets für jeden einzelnen zu beurteilenden Fall neben der Überprüfung, ob hinsichtlich eines bestimmten Verlustes ein Verlustausgleichs- oder Verlustabzugsverbot tatbestandlich einschlägig ist, auch überprüfen muss, welches Verbot für den konkreten Fall unter Beachtung der gesamten Einkünftsituation des Betroffenen restriktiver ist. Die restriktivere Norm greift schließlich durch. Vor allem aber kann auch erst nach dieser Gesamtschau beurteilt werden, ob ein geltend gemachter Verlust tatsächlich, wie es bestimmte Normen zur Beschränkung des Verlustausgleichs vorsehen, mit ganz bestimmten anderen positiven Einkünften verrechnet werden darf. Obschon nach einer der tatbestandlich einschlägigen Normen ein bestimmter Ausgleich oder Abzug ausdrücklich zugelassen ist, darf er wegen der Vorrangigkeit einer anderen ebenfalls einschlägigen Norm dennoch nicht vorgenommen werden. Es liegt auf der Hand, dass auch dies besondere Fehlerquellen auf dem Weg zur Ermittlung der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage eröffnet, die eine tatsächliche Gleichbehandlung nicht mehr gewährleisten.

Je mehr verschiedene Einkunftsquellen ein Steuerpflichtiger hat und um so mehr Verlustausgleichsbeschränkungen zum Tragen kommen können, um so größer ist

somit die Wahrscheinlichkeit, dass die Verlustverrechnung im Ergebnis fehlerhaft durchgeführt wird.

Gründe, die diese Verkomplizierung des Einkommensteuerrechts rechtfertigen könnten sind nicht ersichtlich, so dass auch unter dem Aspekt der tatsächlichen Besteuerungsgleichheit von einer Verfassungswidrigkeit des § 2b EStG auszugehen ist. Insoweit stimme ich *Rautenberg/ Koretzkij* zu, dass die Regelungen zur Verlustausgleichsbeschränkung gerade wegen dieser Überkompliziertheit letztlich doch ein Beitrag zur Steuervereinfachung darstellen könnten: Sie könnten nämlich jetzt die letzte Stufe der Komplizierung sein, nach der es (veranlasst durch das BVerfG) zu einer Rückbesinnung auf einfache, praktikable Regelungen kommt⁵⁵⁹.

c. Zwischenergebnis

Das Verlustausgleichsverbot für Verluste aus Verlustzuweisungsgesellschaften nach § 2b EStG verstößt damit gegen den Bestimmtheitsgrundsatz und gegen den allgemeinen Gleichheitssatz. Aus diesen Gründen ist es als verfassungswidrig einzustufen.

B. Beschränkungen des Verlustausgleichs bei beschränkter Haftung

I. Entstehungsgeschichte, gesetzgeberischer Zweck und Systematik des § 15a EStG

Die Vorschrift des § 15a EStG 1980 ist im Rahmen des Artikelgesetzes vom 20.8.1980⁵⁶⁰ in das EStG eingefügt worden und trat am 29.8.1980 in Kraft. Nach zahlreichen Modifikationen⁵⁶¹ stellt sich § 15a EStG heute wie folgt dar:

§ 15a Abs. 1 bestimmt, dass Verlustanteile von Kommanditisten grundsätzlich nur bis zur Höhe des Haftungsbetrages mit anderen positiven Einkünften

⁵⁵⁹ Rautenberg/ Koretzkij, *SteuerStud* 1999, 486 (488).

⁵⁶⁰ BGBl. 1980, 1545.

⁵⁶¹ Hierzu im einzelnen: v. Beckerath, in: *Kirchhof/ Söhn § 15a RN A 189 bis A 193*; *Stuhrmann*, in: *Blümich, § 15 a RN 4*.

verrechnet werden können. Diesen Betrag übersteigende Verlustanteile dürfen weder verrechnet, noch nach § 10 d EStG abgezogen werden. § 15a Abs. 2 eröffnet jedoch eine eigenständige interperiodische Ausgleichsregelung, wonach die nach Abs. 1 nicht verrechenbaren Verlustanteile mit Gewinnen späterer Jahre, die ebenfalls aus der Beteiligung des Kommanditisten fließen, verrechnet werden dürfen⁵⁶².

In § 15a Abs. 3 EStG sind die Rechtsfolgen geregelt, die eintreten, wenn Einlage oder Haftungsbetrag des Kommanditisten nach erfolgtem Verlustausgleich verringert werden. Nach § 15a Abs. 4 ist der verrechenbare Verlust gesondert festzustellen. Abs. 5 schließlich sieht die sinngemäße Anwendung des § 15a EStG auf Unternehmer mit der eines Kommanditisten ähnlichen Haftung vor und führt beispielhaft einige Fallgruppen auf.

Der Ausgangspunkt für den § 15a EStG⁵⁶³ ist schon im Jahre 1964 anzusiedeln, in dem der BFH das negative Kapitalkonto von Kommanditisten prinzipiell steuerlich anerkannte⁵⁶⁴. Der Zwang, künftige Gewinne zur Deckung früherer Verluste zu verwenden, sei Teil des Unternehmerrisikos. Daher sei auch die Verlusthaftung mit künftigen Gewinnanteilen, auf die sich der rechtliche Gehalt des negativen Kapitalkontos des Kommanditisten beschränke, Ausdruck eines Unternehmerrisikos des Kommanditisten⁵⁶⁵. Diese Rechtsprechung hat es ermöglicht, Verluste steuerlich wirksam zu machen, ohne dass eine entsprechende Verminderung der Leistungsfähigkeit eingetreten war, denn Verlustanteile eines beschränkt haftenden Gesellschafters, die über den Haftungsbetrag hinausgehen, belasten diesen im Jahr der Entstehung im Regelfalle weder rechtlich noch wirtschaftlich⁵⁶⁶. Schon im Jahre 1971 entwickelte daher die Steuerreformkommission, nachdem sie sich mit der Frage auseinandergesetzt hatte, ob die o.a. Rechtsprechung des BFH zwingend sei und durch welche gesetzgeberischen Maßnahmen den unerwünschten Ergebnissen entgegengewirkt werden könne⁵⁶⁷, einen ersten Entwurf des § 15a. Dieser

⁵⁶² So genannter verrechenbarer Verlust; vgl. Stuhmann, in: Blümich § 15a RN 105.

⁵⁶³ Und im Prinzip auch aller anderen Verlustausgleichsverbote, die eine Beschränkung und Verhinderung von Verlustzuweisungsgesellschaften zum Ziel haben.

⁵⁶⁴ BFH vom 13.03.1964, VI 343/61 S, BStBl. 1964 III, S. 359ff..

⁵⁶⁵ BFH GrS, vom 10.11.1980, GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164 (168).

⁵⁶⁶ BR-Drucks. 511/79 Einzelbegründung S. 16; hierzu im einzelnen weiter unten.

⁵⁶⁷ Gutachten der Steuerreformkommission 1971, V Gewinnerm. RN 333.

Entwurf sah vor, Verluste, soweit sie den Kapitalanteil und eine darüber hinausgehende Haftung des Kommanditisten übersteigen, alleine dem persönlich haftenden Gesellschafter zuzurechnen⁵⁶⁸. Er wurde aber nicht Gesetz, so dass erst im Jahre 1980 die auf Antrag des Landes Hessen gefasste „Entschließung des Bundesrates zum steuerlichen Ausschluss des negativen Kapitalkontos bei Mitunternehmern, die nur beschränkt haften“⁵⁶⁹ zur Einführung des § 15a EStG führte. Hierin heißt es: „Der Bundesrat fordert die Bundesregierung auf:

1. Baldmöglichst einen Gesetzesentwurf vorzulegen, durch den die steuerliche Anerkennung eines negativen Kapitalkontos bei Mitunternehmern von Personengesellschaften, die nur beschränkt haften grundsätzlich ausgeschlossen wird. Ziel einer solchen Regelung ist es, die Tätigkeit sog. Verlustzuweisungsgesellschaften einzuschränken, deren Unternehmenszweck überwiegend darin besteht, bestimmten Steuerpflichtigen hohe Verluste zuzuweisen, mit denen Steuern gespart werden“⁵⁷⁰.

Auch der Bericht des federführenden Finanzausschusses zum § 15a EStG nennt die Abschreibungsbranche als Adressat der Norm: „Die Regierungsvorlage hat sich die Lösung von vier Problemen zum Ziel gesetzt:

1: Insbesondere im letzten Jahrzehnt wurden Konstruktionen entwickelt, die Gestaltungsmöglichkeiten des Steuerrechts in der Weise ausnützen, dass bei relativ geringem Kapitaleinsatz und hoher Fremdfinanzierung Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten möglichst weitgehend vorverlagert werden mit der Folge, dass über hohe, den Kapitaleinsatz übersteigende Verlustzuweisungen der ersten Jahre Steuern in einem Umfang erspart werden, der den Kapitaleinsatz weitgehend ausgleicht oder sogar übersteigt“⁵⁷¹.

Der Einführung des § 15a EStG lässt sich also auf zwei Zielsetzungen des Gesetzgebers zurückführen:

Zum einen wollte der Gesetzgeber mit dieser Regelung dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Geltung verschaffen⁵⁷².

Zum anderen lässt sich den amtlichen Drucksachen entnehmen, dass der

⁵⁶⁸ Gutachten der Steuerreformkommission 1971, V Gewinnerm. RN 340.

⁵⁶⁹ Vgl. BR-Drucks. 694/76.

⁵⁷⁰ BR-Drucks. 694/76.

⁵⁷¹ BT-Drucks. 8/4157, 1.

⁵⁷² So ausdrücklich in: BR-Drucks. 511/79, S. 16.

Gesetzgeber auch die Betätigungsmöglichkeiten von so genannten Verlustzuweisungsgesellschaften einschränken wollte⁵⁷³.

II. Verfassungsrechtliche Überprüfung des § 15a EStG

Mit der materiellen Verfassungsmäßigkeit des § 15a EStG hat sich der BFH nun bereits mehrfach befasst⁵⁷⁴. Dabei hat er zunächst aufgrund summarischer Überprüfung festgestellt, dass „Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit des § 15a EStG ... insbesondere unter den Gesichtspunkten des Übermaßverbots, des Gleichheitssatzes sowie des Rechtsstaatsprinzips in Betracht kommen (können)“⁵⁷⁵. In allen Entscheidungen aber befand der BFH die Norm für verfassungsgemäß. Ganz anders dagegen die Stellungnahmen in der Literatur, die § 15a für verfassungswidrig halten⁵⁷⁶.

1. Rechtsstaatsprinzip

a. Bestimmtheitsgrundsatz

Unter dem Gesichtspunkt der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung ist § 15a EStG in mehrfacher Hinsicht als bedenklich eingestuft worden.

Nach der Rechtsprechung des BVerfG erfordert das Rechtsstaatsprinzip, dass „die Norm, die eine Steuerpflicht begründet, nach Inhalt, Gegenstand, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt und begrenzt ist, so dass die Steuerlast messbar und in gewissem Umfang für den Steuerbürger voraussehbar und berechenbar wird“⁵⁷⁷. Die Grenze zwischen der auch im Steuerrecht grundsätzlich zulässigen

⁵⁷³ BR-Drucks. 694/76; BR-Drucks. 511/79, S. 16; BT-Drucks. 8/3648 S. 16.

⁵⁷⁴ BFH vom 19.5.1987, VIII B 104/85, BStBl 1988 II, S. 5; BFH vom 17.12.1992, IX R 7/91, BStBl. 1994 II, S. 492; BFH vom 9.5.1996, IV R 75/93, BStBl 1996 II, S. 474 (476).

⁵⁷⁵ BFH vom 19.5.1987, VIII B 104/85, BStBl 1988 II, S. 5 (8).

⁵⁷⁶ Vor allem Knobbe-Keuk StuW 1981, 97 (104); Sieker, FR 1988, 453 (467); Lüdemann, S. 295/296.

⁵⁷⁷ BVerfG vom 10.10.1961, 2 BvL 1/59, BVerfGE 13, 153 (160); ähnlich: BVerfG vom 14.12.1965, 1 BvR 571/ 60, BVerfGE 19, 253 (267).

Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe⁵⁷⁸ und der verfassungsrechtlich zu beanstandenden Unbestimmtheit liegt dort, wo „der Steuertatbestand vom Richter neu geschaffen oder ausgeweitet wird“⁵⁷⁹. Damit werden im Schrifttum vor allem überkomplizierte, unklare Rechtsnormen für verfassungsrechtlich bedenklich gehalten⁵⁸⁰.

Mit einer Länge von heute insgesamt über 650 Wörtern in 5 Absätzen ist § 15a EStG zunächst extrem unübersichtlich und lang gestaltet. Zudem finden sich in dieser Vorschrift im Einzelnen sehr kompliziert ausgestaltete Regelungen (z.B. die Regelung des persönlichen Anwendungsbereiches in Abs. 5). Dies alleine weckt also schon den Verdacht der tatbestandlichen Unbestimmtheit.

Fraglich ist aber, ob sich der Verdacht der tatbestandlichen Unbestimmtheit bei näherer Überprüfung der Norm bestätigt.

Vor allem als die Norm gerade erst eingefügt worden war, bestanden erhebliche Unsicherheiten über die Auslegung bestimmter Formulierungen in § 15a. So war z.B. zweifelhaft, ob Begriffe wie „Kapitalkonto des Kommanditisten“ oder „Entnahmen“ handelsrechtlich oder steuerrechtlich zu verstehen sind⁵⁸¹. Vor allem aber die Frage, ob und wie ein gegebenenfalls vorhandenes Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters im Zusammenhang mit dem negativen Kapitalkonto zu berücksichtigen sei, wurde zum Kernpunkt der Diskussion⁵⁸², denn die Regierungsbegründung führte diesbezüglich aus: „Das Kapitalkonto des Kommanditisten umfasst außer seiner Einlage in das Gesellschaftsvermögen auch diejenigen Wirtschaftsgüter, die als so genanntes Sonderbetriebsvermögen in den steuerlichen Betriebsvermögensvergleich der Gesellschaft einzubeziehen sind, einschließlich etwaiger Darlehen, die der

⁵⁷⁸ BVerfG vom 10.10.1961, 2 BvL 1/59, BVerfGE 13, 153 (161); BVerfG vom 19.4.1978, 2 BvL 2/75, BVerfGE 48, 210 (222).

⁵⁷⁹ BVerfG vom 24.1.1962, 1 BvR 232/60, BVerfGE 13, 318 (328).

⁵⁸⁰ Von Beckerath, in: Kirchhof/ Söhn, § 15a EStG RN A 331; Schulze-Osterloh, in: H/ H/ R § 15 a S. E 44; Littmann, StbJb 1960/61, S. 129; Burchardi, StuW 1981, 304 (321).

⁵⁸¹ Schulze-Osterloh, in: H/ H/ R, § 15a S. E 45; Wassermeyer, DB 1985, 2634 (2635); Meßmer, BB 1981 Beilage 1/1981, 1 (13).

⁵⁸² Von Beckerath, in: Kirchhof/ Söhn, § 15a RN B 120; Koch, DStR 1984, 543 (543); Wassermeyer, DB 1985, 2634 (2635); Knobbe-Keuk, NJW 1980, 2557 (2559).

Kommanditist der Gesellschaft gewährt⁵⁸³. Hiernach war der Wille des Gesetzgebers offenbar darauf gerichtet, das Sonderbetriebsvermögen in das Verlustverrechnungspotential einzubeziehen. Weil aber die Positionen des Sonderbetriebsvermögens erfolgsneutral sind und den Gesellschafter wirtschaftlich weder belasten noch besser stellen, passte dieser gesetzgeberische Wille nicht zu dem erklärten Ziel, mit § 15a EStG eine Regelung zur Verwirklichung der Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip zu treffen. Eine Übereinstimmung zwischen einem so verstandenen negativen Kapitalkonto und dem tatsächlichen Haftungsumfang des Gesellschafters wäre zudem rein zufällig⁵⁸⁴. Daher vertrat die herrschende Meinung im Schrifttum schon früh die Auffassung, dass das Sonderbetriebsvermögen nicht einzubeziehen sei⁵⁸⁵. Dementsprechend hat später auch der BFH entschieden, dass das negative Kapitalkonto, das sich aus der Steuerbilanz der KG ergebende Kapitalkonto einschließlich seiner Ergänzungsbilanz, jedoch ohne eine Sonderbilanz ist⁵⁸⁶.

Im Laufe der Jahre hat sich also die in diesem Punkt zunächst bestehende Unsicherheit in der wissenschaftlichen Diskussion so weit aufklären lassen, dass diesbezüglich heute nicht von einer Unbestimmtheit, sondern lediglich von einer insoweit unschädlichen Auslegungsbedürftigkeit gesprochen werden kann.

Auch weitere Zweifelsfragen wie z.B. die Frage, wann konkret eine „Vermögensminderung ... nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich ist“⁵⁸⁷, oder wann konkret die Haftung anderer Unternehmer „der eines Kommanditisten vergleichbar ist“⁵⁸⁸ sind im Laufe der Zeit durch den BFH entschieden und somit zugleich aufgehellt worden. So ist nach Ansicht des BFH eine Vermögensminderung nach Art und Weise des Geschäftsbetriebes nur

⁵⁸³ Vgl. BR-Drucks. 511/79 S. 16.

⁵⁸⁴ Knobbe-Keuk, NJW 1980, 2557 (2560) mit anschaulichen Beispielen hierzu.

⁵⁸⁵ Groh, DB 1990, 13 ff; Woerner, JbFSt 1982/83, S. 251; Wassermeyer, DB 1985, 2634 (2634); Bitz, in: Littmann/ Bitz/ Hellwig, § 15 a RN 19a; Mittelsteiner, DStR 1985, 749; Koch, DStR 1984, 543 (544); Knobbe-Keuk, StuW 1981, 97 (100); v. Beckerath, in: Kirchhof/ Sohn, § 15 a RN B 120; Lempenau, StuW 1981, 235 (240); Knobbe-Keuk, NJW 1980, 2557 (2560); Jagdfeld/ Kurth/ Schelnberger, FR 1980, 53 (58); a.A. nur: Clausen, JbFSt 1982/83, 237 (240).

⁵⁸⁶ BFH vom 14.05.1991, VIII R 31/88, BStBl 1992 II, S. 167 (169); dem hat sich dann auch das BMF entgegen früherer Auffassung angeschlossen : BMF vom 2.02.1992, BStBl 1992 I, S. 123 (124).

⁵⁸⁷ Wassermeyer, DB 1985, 2634 (2637); Dopfer, DB 1982, 1027; Messmer, BB Beilage /1981 S. 14; Knobbe-Keuk, StuW 1981, 97 (102); Schulze-Osterloh, FR 1981, 450 (450); Jagdfeld/ Kurth/ Schelnberger, FR 1980, 53 (61).

⁵⁸⁸ Schulze-Osterloh, in: H/ H/ R § 15a RS. E 45.

dann unwahrscheinlich, „wenn die finanzielle Ausstattung der KG und deren gegenwärtige sowie zu erwartende Liquidität im Verhältnis zu dem vertraglich festgelegten Gesellschaftszweck und dessen Umfang so außergewöhnlich günstig ist, dass die finanzielle Inanspruchnahme des zu beurteilenden Kommanditisten nicht zu erwarten ist“⁵⁸⁹.

Die Verwendung von flüssigen, auslegungsfähigen und auslegungsbedürftigen Begriffen, die nicht allgemeingültig umschrieben werden können, ist nach Auffassung des BVerfG aber grundsätzlich zulässig⁵⁹⁰, selbst wenn hierdurch zunächst Zweifelsfragen entstehen können. Zudem genügt es auch im Steuerrecht, wo die Verwendung von auslegungsbedürftigen Fachbegriffen zur generell-abstrakten Erfassung des Tatbestandes in besonderem Maße notwendig ist, wenn der Gesetzgeber lediglich die wesentlichen Bestimmungen mit hinreichender Bestimmtheit regelt, ohne selbst jede einzelne Frage zu entscheiden⁵⁹¹. Daher ist es auch im Steuerrecht Sache der Verwaltung und der Gerichte, zunächst bestehende Zweifelsfragen mit Hilfe der anerkannten Auslegungsmethoden⁵⁹² zu beantworten⁵⁹³.

Wegen der in Bezug auf § 15a EStG bereits erfolgten Auslegung durch Literatur und Rechtsprechung sind die steuerlichen Auswirkungen des §15a EStG jedenfalls heute im Einzelfall für den Steuerbürger in gewissem Maße voraussehbar und berechenbar, so dass § 15a EStG den Ansprüchen an die Bestimmtheit zumindest aus heutiger Sicht genügt⁵⁹⁴. Der BFH hat dagegen „eine sinnvolle Auslegung der Vorschrift ... ohne Erweiterung des Steuertatbestandes durch Richterspruch“ schon von Anfang an für möglich befunden⁵⁹⁵.

⁵⁸⁹ BFH vom 14.5.1991, VIII R 111/86, BStBl 1992 II, S. 164 (166); auch dieser Auslegung ist das BMF gefolgt: BMF vom 2.02.1992, BStBl. 1992 I, S. 123 (124).

⁵⁹⁰ BVerfG vom 30.11.1955, 1 BvL 120/53, BVerfGE 4, 352 (358); BVerfG vom 22.6.1960, 2 BvR 125/60, BVerfGE 11, 234 (237); BVerfG vom 7.7.1971, 1 BvR 775/66, BVerfGE 31, 255 (264).

⁵⁹¹ BVerfG vom 14.3.1967, 1 BvR 334/61, BVerfGE 21, 209 (215); Lüdemann, S. 231.

⁵⁹² Namentlich die grammatische, systematische, historische und teleologische Auslegung; vgl. hierzu: BVerfG vom 17.5.1960, 2 BvL 11/59, 11/60, BVerfGE 11, 126 (130).

⁵⁹³ BVerfG vom 14.3.1967, 1 BvR 334/61, BVerfGE 21, 209 (215); BFH vom 9.5.1996, IV R 75/93, BStBl 1996 II, S. 474 (474).

⁵⁹⁴ Zuletzt: BFH vom 9.5.1996, IV R 75/93, BStBl 1996 II, S. 474 (476) m.w.N.; vgl. auch: v. Beckerath, in: Kirchhof/ Söhn, § 15 a RN 333; Hellwig, DStR 1984, 287 (290); Lüdemann, S. 236, 237 und 240.

⁵⁹⁵ BFH vom 19.5.1987, VIII B 104/85, BStBl II 1988, S. 5 (9) der allerdings nur summarisch geprüft hat; a.A. Knobbe-Keuk, StuW 1981, 97 (104).

Zieht man noch kurz die Vorschriften in den Blick, welche auf § 15a EStG verweisen⁵⁹⁶, so bleibt unklar, worin genau der Unterschied zwischen einer „sinngemäßen“ Anwendung bei Einkünften des typischen stillen Gesellschafters⁵⁹⁷ und Vermietungs- und Verpachtungseinkünften⁵⁹⁸, und der „entsprechenden“ Anwendung bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft⁵⁹⁹ und Einkünften aus selbständiger Tätigkeit⁶⁰⁰ liegen soll⁶⁰¹.

Diese geringfügige Ungewissheit kann indes nicht die Verfassungswidrigkeit wegen Verstoßes gegen den aus dem Rechtsstaatsprinzip abgeleiteten Bestimmtheitsgrundsatz nach sich ziehen. Zu beachten ist hierbei nämlich zum einen, dass sich die sinngemäße Anwendung auf Überschusseinkunftsarten bezieht, während die entsprechende Anwendung Gewinneinkünfte betrifft. Insoweit hat der Gesetzgeber durch seine Wortwahl wohl dem in dem Einkünftedualismus liegenden Unterschied zwischen Gewinneinkünften und Überschusseinkünften Rechnung tragen wollen.

Zum anderen kann z.B. bei beschränkt haftenden Gesellschaftern einer Personengesellschaft mit Vermietungseinkünften anhand der tatsächlich geleisteten Vermögenseinlage, vermindert um die bisher ausgeglichenen oder abgezogenen Anteile an negativen Einkünften, eine Art „negatives Kapitalkonto“ fiktiv berechnet werden, so dass sich auch insoweit durch Auslegung eine hinreichend bestimmte Lösung entwickeln lässt⁶⁰².

Nimmt man diesbezüglich abschließend noch in Betracht, dass Gesetze nach Auffassung des BVerfG ohnehin nur in Extremfällen wegen Verstoßes gegen rechtsstaatliche Grundsätze nichtig sein können⁶⁰³, so wird man § 15a EStG und

⁵⁹⁶ Vgl. §§ 13 Abs. 5 EStG, 18 Abs. 4 EStG, 20 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG und 21 Abs. 1 S. 2 EStG.

⁵⁹⁷ Vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG.

⁵⁹⁸ Vgl. § 21 Abs. 1 S. 2 EStG.

⁵⁹⁹ Vgl. § 13 Abs. 5 EStG.

⁶⁰⁰ Vgl. § 18 Abs. 4 EStG.

⁶⁰¹ So auch: v. Beckerath, in: Kirchhof/ Söhn, § 15a RN A 332 und A 506; Schulze-Osterloh in H/ H/ R, § 15a, RN 91, S. E 45.

⁶⁰² Lüdemann, S. 239/240.

⁶⁰³ BVerfG vom 23.10.1951, 2 BvG 1/51, BVerfGE 1, 14 (45); BVerfG vom 24.7.1963, 1 BvR 425,786,787/58, BVerfGE 17, 68 (82); BVerfG vom 12.2.1969, 1 BvR 687/62, BVerfGE 25, 216 (227).

die auf ihn verweisenden Normen insgesamt nicht wegen seiner auslegungsbedürftigen Formulierungen für verfassungswidrig halten können⁶⁰⁴.

b. Übermaßverbot

Wie die historische Entwicklung des § 15a EStG und die Diskussionen im Vorfeld der Regelung belegen, scheint es, als hätte der Gesetzgeber in erster Linie eine Regelung zur Eindämmung von Verlustzuweisungsgesellschaften schaffen wollen⁶⁰⁵.

Wenn § 15a EStG aber keine generelle Regelung der Behandlung des negativen Kapitalkontos beschränkt haftender Gesellschafter zum Inhalt hat, und § 15a EStG weiter nicht nur Verlustzuweisungsgesellschaften betrifft⁶⁰⁶, sondern auch in nicht unerheblichem Maße Auswirkungen auf andere Kommanditgesellschaften hat⁶⁰⁷, könnte ein Verstoß gegen das aus Art. 20 Abs. 3 GG folgende⁶⁰⁸ Übermaßverbot vorliegen⁶⁰⁹.

Zu bedenken ist hier aber, dass die Gesetzesbegründung ausdrücklich von einer generellen Regelung für alle beschränkt haftenden Gesellschafter spricht⁶¹⁰.

Damit hat der Gesetzgeber zumindest im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens den Willen entwickelt, eine generelle Regelung zu schaffen. Dass ursprünglich vielleicht das Thema der Verlustzuweisungsgesellschaften Anstoß für die Einführung einer Vorschrift wie § 15a war, und dass nach wie vor „auch“ die Betätigungsmöglichkeiten von so genannten Verlustzuweisungsgesellschaften einschränken soll⁶¹¹, ist in diesem Zusammenhang unschädlich⁶¹². Unter dem

⁶⁰⁴ Im Ergebnis auch Bühr, S. 136.

⁶⁰⁵ Ob dies tatsächlich der Fall war, ist in Rechtsprechung und im Schrifttum bis heute umstritten: dagegen z.B.: BFH vom 9.5.1996, IV R 75/93, BStBl 1996 II, S. 474 (474); Lüdemann, S. 297; Thiel, DB 1979, 664 (665); dafür z.B.: Bitz, in Littmann/ Bitz/ Hellwig, § 15a RN 5; zweifelnd: v.Beckerath, in: Kirchhof/ Söhn, § 15a RN A 224 ; Schulze-Osterloh, in: H/ H/ R, § 15a, S. E 44, der aber eher zu dem Zweck der Bekämpfung von Verlustzuweisungsgesellschaften tendiert.

⁶⁰⁶ Vgl. BFH vom 9.5.1996, IV R 75/93, BStBl 1996 II, S. 474 (474).

⁶⁰⁷ Dies heute um so mehr, als es heute kaum noch Verlustzuweisungsgesellschaften gibt, die unter die Regelung des § 15a EStG fallen; vgl. Bitz, in Littmann/ Bitz/ Hellwig, § 15a RN 6 mit dem Ergebnis einer Umfrage unter Steuerberatern, wonach lediglich 12,3 % deren § 15a-Fälle tatsächlich Verlustzuweisungsgesellschaften zum Gegenstand hatten.

⁶⁰⁸ Dazu z.B.: BFH vom 17.12.1992, IX R 7/91, BStBl 1994 II, 492 (494).

⁶⁰⁹ So z.B.: Schulze-Osterloh, in H/ H/ R, § 15a S. E 43; Bitz, in Littmann/ Bitz/ Hellwig, § 15a RN 6.

⁶¹⁰ Vgl. die Einzelbegründung zu § 15a EStG in BT-Drucks. 8/3648 S. 15 und 16.

⁶¹¹ BT-Drucks. a.a.O..

⁶¹² BFH vom 9.5.1996, IV R 75/93, BStBl 1996 II, S. 474 (474).

Gesichtspunkt des Übermaßverbots kann die Verfassungswidrigkeit daher ebenfalls nicht abgeleitet werden.

2. Gleichheitssatz

a. Ungleichbehandlung wegen Verstoßes gegen das objektive Nettoprinzip?

Durch die Grundregelung des § 15a EStG werden die Verlustanteile des Kommanditisten insoweit von dem Ausgleich und Abzug mit anderen positiven Einkünften ausgenommen, als sie zu einem negativen Kapitalkonto desselben führen⁶¹³. In dieser Beschränkung des Verlustausgleichs liegt auf den ersten Blick ein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip, weil ein Verlust nicht ausgeglichen werden darf. Dies würde eine rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlung indizieren. Doch ist das Nettoprinzip aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip abgeleitet, so dass nach dem Nettoprinzip Verluste nur dann von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden müssen, wenn sie sich als Aufwendungen, als Belastungen des Steuerpflichtigen darstellen.

Wenn die durch § 15a EStG ausgeschlossenen Verluste den Steuerpflichtigen tatsächlich wirtschaftlich nicht belasten und dieses Verlustausgleichsverbot damit dem Leistungsfähigkeitsprinzip dient⁶¹⁴, liegt also weder ein Verstoß gegen das Nettoprinzip, noch ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip vor. Dann würde die Einkommensbesteuerung mit dieser Norm dem allem vorangehenden Gerechtigkeitsprinzip der verhältnismäßigen Belastungsgleichheit weiter angenähert. Eine rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlung wäre nicht indiziert. Es stellt sich jedoch die Frage, ob § 15a EStG tatsächlich konsequent dem Besteuerungsprinzip nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit folgt, oder ob die Norm entgegen dem gesetzgeberischen Ziel dem Leistungsfähigkeitsprinzip sogar entgegenwirkt. Wegen der Komplexität des § 15a EStG kann diese Frage jedoch nicht pauschal beantwortet werden.

⁶¹³ Helmreich, S. 10.

⁶¹⁴ So die Gesetzesbegründung in BT-Drucks. 8/3648 S. 16.

Ausgehend von der Grundkonzeption ist daher zu prüfen, ob und wie die nähere Ausgestaltung der Norm mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip harmoniert.

In seinem Ausgangsfall und damit nach der Grundkonzeption des § 15a EStG, beschränkt dieser den Ausgleich von Verlusten die zu einem negativen Kapitalkonto des Kommanditisten einer Kommanditgesellschaft führen. In der Grundkonstellation knüpft § 15a EStG für die Differenzierung also zunächst an das negative Kapitalkonto des Kommanditisten an. Wie bereits erörtert, ist unter dem Begriff Kapitalkonto dasjenige zu verstehen, welches sich aus der Steuerbilanz der Gesellschaft zuzüglich etwaiger Ergänzungsbilanzen des Gesellschafters ergibt, wobei das Kapitalkonto die Höhe der vom Gesellschafter in das Gesellschaftsvermögen erbrachten Einlage widerspiegelt. Für Verluste haftet der beschränkt haftende Gesellschafter zunächst nur mit dieser Einlage, denn zur Entstehung gelangte (anteilige) Verluste werden mit eben dieser Einlage auf dem Kapitalkonto verrechnet. Insoweit die Verrechnung erfolgt, verliert die Einlage damit an Substanz; der Gesellschafter „verliert“ seine Einlage. Gleichzeitig mindert sich aber damit auch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Gesellschafters. Wenn aber nun im Zuge der Verrechnung eines anteilig auf den Gesellschafter anfallenden Verlustes mit der Einlage das Kapitalkonto negativ wird, die entstandenen Verluste also höher als die geleistete Einlage waren, so liegt hinsichtlich dieser übersteigenden Verluste im Zeitpunkt der Entstehung des Verlustes zunächst keine wirtschaftliche Belastung des Gesellschafters vor, weil sich sein Vermögen nur noch rechnerisch, nicht aber tatsächlich vermindert hat und gem. § 169 Abs. 2 HGB insoweit auch keine Rückzahlungspflicht bezüglich bereits bezogener Gewinnausschüttungen besteht. Deshalb geht auch die Annahme *Vogels* fehl, dass der negative Kapitalanteil des Kommanditisten eine Wertminderung des Kommanditanteils ausdrücke und nach der Logik des Einkommensteuerrechts dieser Wertminderung Rechnung zu tragen sei⁶¹⁵. Die wirtschaftliche Belastung folgt in diesen Fällen erst zu einem späteren Zeitpunkt. Solange der Kapitalanteil des Kommanditisten negativ ist, kann der Kommanditist gem. § 169 Abs. 1 S. 2 HGB die Auszahlung künftiger Gewinnanteile nicht fordern. Wenn wieder Gewinne entstehen, werden diese

⁶¹⁵ Vogel, Stuw 1980, 206 (210).

demnach ebenfalls mit dem negativen Kapitalkonto saldiert. Dadurch kann der Kommanditist über diese Gewinne nicht verfügen, obschon sie ihm zugerechnet werden und er sie auch versteuern muss⁶¹⁶. Das negative Kapitalkonto eines Kommanditisten führt demnach zu einer „Verlusthaftung mit künftigen Gewinnanteilen“⁶¹⁷.

Wenn teilweise geltend gemacht wird, Verluste, die einem Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto zugewiesen werden, mindern stets unmittelbar dessen wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, wenn und soweit der die Haftsumme übersteigende Verlust durch stille Reserven gedeckt sei⁶¹⁸, so ist dies nicht zutreffend. Zwar sind diese stillen Reserven irgendwann einmal aufzulösen oder lösen sich von selbst auf und führen dadurch zu einem Gewinn der KG und damit zu Gewinnanteilen des Kommanditisten, die dieser zur Auffüllung seines negativen Kapitalkontos zu verwenden hat. Auch würde der Kommanditist im Falle des Ausscheidens oder der Auflösung der Gesellschaft an vorhandenen stillen Reserven nur insoweit partizipieren, als noch ein Gewinn nach der Verrechnung mit dem negativen Kapitalkonto verbliebe.

Für alle diese Fälle ist jedoch zu beachten, dass erst zu einem späteren Zeitpunkt als die Entstehung des Verlustes wirtschaftliche Auswirkungen auftreten. Allein das von Anfang an bestehende Unternehmerrisiko, künftige Gewinne zur Deckung früherer Verluste verwenden zu müssen⁶¹⁹, führt indes nicht zu einer Verminderung der Leistungsfähigkeit.

Wenn § 15a Abs. 1 S. 1 und Abs. 2 EStG also diejenigen Verluste, die zu einem negativen Kapitalkonto führen, erst dann steuerlich berücksichtigt, wenn in späteren Zeiten wieder Gewinne angefallen sind, so ist dies, wie *Lüdemann* treffend formuliert hat: „Besteuerung nach individueller wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit par excellence“⁶²⁰.

b. Ungleichbehandlung durch die Ausnahmeregelung in § 15a Abs. 1 S. 2 EStG

⁶¹⁶ Uelner, FR 1987, 603 (605).

⁶¹⁷ BFH GrS, vom 10.11.1980, GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164 (168).

⁶¹⁸ Pyszka, BB 1997, 2153 (2154).

⁶¹⁹ BFH GrS, vom 10.11.1980, a.a.O..

⁶²⁰ Lüdemann, S. 279; auch Vogel, in FS für Friauf, S. 825 (829) ist der Auffassung, dass § 15a EStG dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht widerspricht.

Doch damit hat der Gesetzgeber es aber (leider) nicht bewenden lassen. Vielmehr hat er eine Ausnahmeregelung hierzu getroffen, soweit der Kommanditist nach § 171 Abs. 1 HGB im Außenverhältnis haftet⁶²¹. Hiernach kann der Kommanditist nur dann für Gesellschaftsverbindlichkeiten haftbar gemacht werden, sofern und soweit er die in das Handelsregister eingetragene Haftsumme noch nicht in das Gesellschaftsvermögen eingebracht hat. Die Ausnahme sieht nun für diesen Fall einen so genannten erweiterten Verlustausgleich bzw. Verlustabzug vor, d.h. soweit der Kommanditist nach § 171 Abs. 1 HGB haftet, kann er auch Verluste zum Ausgleich bringen, die zu einem negativen Kapitalkonto führen.

Das Problem dieser Ausnahmeregelung liegt im Hinblick auf die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips darin, dass Haftung zwar das Risiko der Inanspruchnahme aus derselben bedeutet, dass aber dieses Haftungsrisiko allein die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht berührt, denn durch das Risiko einer Inanspruchnahme allein liegt noch keine tatsächliche Werteinbuße vor.

Zwar hat der Gesetzgeber die Ausnahmeregelung in § 15a Abs. 1 S. 3 EStG auch zugleich dahingehend eingeschränkt, dass sie nur dann anzuwenden ist, „wenn derjenige, dem der Anteil zuzurechnen ist, im Handelsregister eingetragen ist, das Bestehen der Haftung nachgewiesen wird und eine Vermögensminderung auf Grund der Haftung nicht durch Vertrag ausgeschlossen oder nach Art und Weise des Geschäftsbetriebes unwahrscheinlich ist“, diese Einschränkung führt indes nur in ganz außergewöhnlichen und damit seltenen Fällen zum Ausschluss des § 15a Abs. 1 S.2 EStG.

Hauptmerkmal ist die bestehende Unwahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme, denn alle anderen Ausschlussgründe des § 15a Abs. 1 S. 3 EStG haben eher formalen Charakter und sind ohne weiteres durch den Kommanditisten selbst zu beeinflussen.

Nach Ansicht des BFH ist eine Vermögensminderung nach Art und Weise des Geschäftsbetriebes aber nur dann unwahrscheinlich, wenn die finanzielle Ausstattung der KG und deren gegenwärtige sowie zu erwartende Liquidität im

⁶²¹ Hierzu ausführlich: Helmreich, S. 79 ff.

Verhältnis zu dem vertraglich festgelegten Gesellschaftszweck und dessen Umfang so außergewöhnlich günstig ist, dass die finanzielle Inanspruchnahme des zu beurteilenden Kommanditisten nicht zu erwarten ist⁶²². Damit verbleibt es insgesamt für die meisten Fälle beim erweiterten Verlustausgleich bzw. Verlustabzug nach § 15a Abs. 1 S. 2 EStG.

Im Ergebnis setzt der Gesetzgeber also allein das Risiko einer Inanspruchnahme einer tatsächlichen Werteinbuße gleich und weicht damit für alle diese Fälle wieder vom Leistungsfähigkeitsprinzip ab.

Zugleich entsteht hinsichtlich dieses Ausnahmetatbestandes wegen des Verstoßes gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip wieder das Indiz einer gleichheitswidrigen Ungleichbehandlung.

Diesbezüglich lassen sich aber auch konkrete Ungleichbehandlungen aufzeigen.

Als Vergleichsgruppe zu den unter § 15a Abs. 1 S. 2 EStG fallenden Kommanditisten kommen solche in Betracht, für die § 15a Abs. 1 S. 2 EStG keine Relevanz entwickelt und damit trotz gleicher Leistungsfähigkeit den erweiterten Verlustausgleich bzw. Verlustabzug nicht in Anspruch nehmen können. Hierbei ist, vor allem bei Kommanditisten die aus anderen Gründen⁶²³ im Außenverhältnis für Gesellschaftsverbindlichkeiten haften und bei Kommanditisten die nur im Innenverhältnis⁶²⁴ zur Zahlung auf Gesellschaftsverbindlichkeiten verpflichtet sind, eine nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlung mit den Händen zu greifen.

In der weiteren Ausgestaltung des § 15a EStG finden sich zudem noch weitere rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlungen.

⁶²² BFH vom 14.5.1991, VIII R 111/86, BStBl 1992 II, S. 164 (166); auch dieser Auslegung ist das BMF gefolgt: BMF vom 2.02.1992, BStBl. 1992 I, S. 123 (124).

⁶²³ Z.B. aufgrund übernommener Bürgschaft oder in den Fällen des § 172 Abs. 2 HGB.

⁶²⁴ Z.B. aufgrund einer vereinbarten Nachschusspflicht, oder aufgrund einer betragsmäßig über dem im Handelsregister eingetragenen Haftenlagebetrag vereinbarten Pflichteinlage (dazu: Meßmer, BB 1981 Beilage 1/1981, 1 (13)).

So ergibt sich für *Sieker*⁶²⁵ die verfassungsrechtliche Problematik daraus, dass § 15a für den Fall der Erhöhung des Kapitalkontos durch Einlagenleistungen keine Umwandlung bisher nur verrechenbarer Verluste in ausgleichs- bzw. abzugsfähige Verluste vorsieht⁶²⁶, und sich deshalb an der steuerlichen Behandlung der dem Kommanditisten bereits in früheren Wirtschaftsjahren zugerechneter Verluste nichts ändert. Ebenso sieht das Gesetz bei der Haftungserhöhung keine Umwandlung von verrechenbaren Verlusten in ausgleichsfähige oder abzugsfähige Verluste vor⁶²⁷. Nach BFH ist für diesen Fall der Einlagenerhöhung § 15a Abs. 3 EStG auch nicht entsprechend anwendbar⁶²⁸, der demgegenüber für den umgekehrten Fall der Einlagenminderung oder Haftungsminderung eine Nachversteuerung als Gewinn vorsieht.

Es liegt also einerseits eine Ungleichbehandlung zu den Kommanditisten vor, die noch innerhalb des Wirtschaftsjahres, in dem der Verlust entsteht eine Einlagenerhöhung vornehmen (hier erhöht sich dementsprechend noch das Verlustausgleichspotential⁶²⁹) und andererseits setzt sich der Gesetzgeber mit der Regelung des Abs. 3 der Kritik aus, er habe sich gleichsam nur die Rosinen herausgepickt, indem er nur den Fall der Einlagenminderung oder Haftungsminderung zu Gunsten des Fiskus gewinnwirksam regelte.

c. **Rechtfertigung der einzelnen Ungleichbehandlungen**

Wie bereits gezeigt, stehen die Differenzierungen, soweit sie zu den oben aufgeführten Ungleichbehandlungen führen, im Gegensatz zu dem Besteuerungsprinzip nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Damit kommt eine Rechtfertigung der Ungleichbehandlung wegen bestehender wesentlicher Unterschiede zwischen den einzelnen Verlusten nicht in Betracht⁶³⁰. Die Rechtfertigung kann also nur mit außerfiskalischen Zwecksetzungen

⁶²⁵ Sieker, FR 1988, 453 (454).

⁶²⁶ Bericht des Finanzausschusses vom 10.06.1980, BT-Drucks. 8/4157, S. 3; BFH vom 14.12.1995, IV R 106/94, BFHE 179, 368 (374); Biergans DStR 1981, 3 (11); Schmidt, in: Schmidt, § 15a RN 180; Lüdemann, S. 285; Bitz, in: Littmann/ Bitz/ Hellwig, § 15a RN 21; Pyszka, BB 1997, 2153 (2154).

⁶²⁷ Biergans, ESt, S. 1245.

⁶²⁸ BFH vom 14.12.1995, IV R 106/94, BFHE 179, 368 (374); BFH vom 11.11.1997, VIII R 39/94 (NV), BFH NV 1998, 1078 (1079); BFH vom 5.12.1996, IV R 2/95, BFH NV 1997, 350.

⁶²⁹ Hierzu: Helmreich, S. 96.

⁶³⁰ Lüdemann, S. 281.

gerechtfertigt werden. Dabei ist jede einzelne Art der Ungleichbehandlung gesondert zu untersuchen.

(A) Nichtberücksichtigung anderer Außenhaftungstatbestände

Der Begründung des Gesetzesentwurfs lässt sich hinsichtlich der Nichtberücksichtigung von anderen Außenhaftungstatbeständen entnehmen, dass der Gesetzgeber andere Außenhaftungstatbestände als die des § 171 Abs. 1 HGB aus Gründen der Missbrauchsverhütung und Steuervereinfachung außer acht gelassen hat⁶³¹.

Besonders deutlich wird dies auch schon in dem Bericht des Finanzausschusses vom 10.06.1980⁶³² in dem es heißt: „ Im übrigen hielt der Ausschuss an der Konzeption fest, nur das Haftungskapital zu berücksichtigen, das der Eintragung im Handelsregister entspricht und tatsächlich geleistet oder mit dessen Inanspruchnahme ernstlich zu rechnen ist. Abgelehnt wurde danach insbesondere die Berücksichtigung von bisher nicht in Anspruch genommenen Bürgschaften oder anderen Sicherungen, die ein Gesellschafter für von der Gesellschaft aufgenommene Darlehen gibt, als erweitertes Verlustzuweisungspotential. Neben geminderten Kontrollmöglichkeiten war hierfür die Befürchtung entscheidend, dass ein Abgehen vom klaren Prinzip des gesellschaftsrechtlichen Haftungsrahmens neue unerwünschte Gestaltungsmöglichkeiten eröffnen würde“⁶³³.

(I) Missbrauchsverhütung

Fraglich ist also zunächst, ob das Außerachtlassen anderer Außenhaftungstatbestände geeignet ist, Missbrauchsbestrebungen zu verhindern. Nach der Rechtsprechung des BVerfG reicht zur Annahme der Geeignetheit bereits aus, wenn mit Hilfe des eingesetzten Mittels, der Erfolg zumindest gefördert werden kann⁶³⁴.

⁶³¹ BT-Drucks. 8/3648, S. 17.

⁶³² BT-Drucks. 8/ 4157.

⁶³³ Bericht des Finanzausschusses a.a.O. S. 2.

⁶³⁴ BVerfG vom 19.3.1975, 1 BvL 20 -24/73, BVerfGE 39, 210 (230); BVerfG vom 20.6.1984, 1 BvR 1494/78, BVerfGE 67, 157 (173).

Wenn man bedenkt, dass schon das in der Regierungsbegründung aufgezeigte Beispiel der Bürgschaft deutlich macht, wie leicht Missbrauch alleine im Falle der Einbeziehung dieses Außenhaftungstatbestandes möglich wäre, so lässt sich ohne weiteres die Geeignetheit bejahen. Der Ausschluss anderer Außenhaftungstatbestände reduziert die Missbrauchsmöglichkeiten naturgemäß schon deshalb erheblich, weil weniger Ausnahmetatbestände vorhanden sind unter die man durch geschickte Gestaltung gelangen kann.

Auf der nächsten Stufe der Verhältnismäßigkeitsüberprüfung muss auch die Erforderlichkeit der Maßnahme gegeben sein. Die Erforderlichkeit einer Maßnahme ist nur dann gegeben, wenn es kein weniger einschneidendes und damit milderes Mittel gibt, das mit der gleichen Wirksamkeit den gewünschten Erfolg herbeiführen kann⁶³⁵.

Wenn man sich die Regelung des § 15a Abs. 1 S. 3 EStG vor Augen führt, so stellt man fest, dass die Anwendung des § 15a Abs. 1 S. 2 EStG von weiteren Voraussetzungen abhängig ist. Damit werden in Bezug auf den Außenhaftungstatbestand nach § 171 Abs. 1 HGB Missbrauchsmöglichkeiten durch weitere, meist formale, Voraussetzungen weitgehend ausgeschlossen. Da auch hinsichtlich anderer Außenhaftungstatbestände eine Überprüfung weiterer Voraussetzungen grundsätzlich möglich ist⁶³⁶ hätte hierin eine weniger einschneidende Möglichkeit der Missbrauchsverhütung gelegen.

Nun kann dem allerdings entgegengehalten werden, dass die hier aufgezeigte andere, weniger einschneidende Lösungsmöglichkeit nicht ebenso geeignet ist wie die vom Gesetzgeber gewählte, denn selbst die strengste Überprüfung zahlreicher Voraussetzungen kann nicht jedweden Missbrauch verhindern.

Man kann die Argumentation indes auch von der anderen Seite aus führen. Der Gesetzgeber hätte die hier in Rede stehende Ungleichbehandlung auch ohne weiteres dadurch verhindern können, dass er auch hinsichtlich des § 171 Abs. 1 HGB keine Ausnahme von § 15a Abs. 1 S. 1 EStG zugelassen hätte. Gleichzeitig

⁶³⁵ BVerfG vom 20.6.1984, 1 BvR 1494/78, BVerfGE 67, 157 (176); BVerfG vom 31.10.1984, 1 BvR 35, 356, 794/82, BVerfGE 68, 193 (219); Jarass, in: Jarass/ Pieroth, Art. 20 RN 85 m.w.N..

⁶³⁶ So können auch hier Nachweise der tatsächlichen Haftung etc. verlangt werden.

hätte diese Lösung die Missbrauchsmöglichkeiten noch weitergehend eingeschränkt, denn dann wären auch die Missbrauchsmöglichkeiten die sich noch aus dem jetzigen § 15a Abs. 1 S. 2 EStG ergeben nicht mehr möglich gewesen.

Unter dem Aspekt der Erforderlichkeit ist das Argument der Missbrauchsverhütung damit schon äußerst bedenklich.

Betrachtet man schließlich die Stufe der Angemessenheit, so steht ein schwerer Gleichheitsverstoß⁶³⁷, der insgesamt viele Steuerpflichtige betrifft⁶³⁸, einem gesetzgeberischen Ziel gegenüber, dem nach Auffassung des BVerfG zumindest dann nicht der Vorrang einzuräumen ist, wenn nicht sicher festgestellt werden kann, ob in den von der Vorschrift erfassten Fällen der Missbrauch besonders typisch ist⁶³⁹. Dass alle anderen Außenhaftungstatbestände typischerweise zu Missbrauch führen ließe sich zwar behaupten, empirische Erfahrungssätze dieser Art gibt es indes nicht. Es lässt sich auch praktisch nicht feststellen, ob typischerweise alle anderen Außenhaftungstatbestände missbräuchlich ausgenutzt würden, so dass dem Missbrauchsargument vorliegend nur ein äußerst geringes Gewicht beizumessen ist.

Damit ist der Ausschluss anderer Außenhaftungstatbestände jedenfalls (auch) unverhältnismäßig im engeren Sinne, so dass im Ergebnis aus dem Aspekt der Missbrauchsbekämpfung keine Rechtfertigung dieser Ungleichbehandlung abzuleiten ist.

(II) Steuervereinfachung

⁶³⁷ Bei wirtschaftlich absolut identischen Sachverhalten kann einmal ein Verlust ausgeglichen werden und einmal nicht, dabei können bei hoher Außenhaftung enorme Differenzen entstehen. Eine Abmilderung folgt freilich daraus, dass spätestens im Zeitpunkt der Liquidation der Gesellschaft ein als verrechenbarer Verlust als ausgleichs- und abzugsfähiger Verlust zu berücksichtigen ist und dass dadurch den Gesellschafter rechtlich und tatsächlich belastende Verlustanteile zumindest nicht endgültig von ihrer steuerlichen Berücksichtigung ausgeschlossen werden (so auch: BFH vom 7.10.1997, VIII R 22/94 (NV), BFH NV 1998, 823 (825)).

⁶³⁸ Vgl. Lüdemann, S. 283 mit zahlreichen Beispielen.

⁶³⁹ BVerfG vom 18.11.1986, 1 BvL 29... 36/83, BVerfGE 74, 9 (27).

Wie in der Regierungsbegründung anhand der Bürgschaft zutreffend dargelegt wird, hätte die Einbeziehung anderer Außenhaftungstatbestände weitere Regelungen im Sinne des § 15a Abs. 1 S. 3 EStG und auch entsprechend § 15a Abs. 3 EStG erforderlich gemacht. Diese hätte die ohnehin schon als zu komplex und zu kompliziert empfundene Regelung⁶⁴⁰ noch weiter verkompliziert. Damit war die Außerachtlassung anderer Außenhaftungstatbestände durchaus geeignet eine Steuervereinfachung zu erreichen.

Aber auch hier scheitert die weitere Prüfung schon an dem Merkmal der Erforderlichkeit. Insoweit darf nämlich hier nicht außer acht bleiben, dass der Gesetzgeber die hier in Rede stehende Ungleichbehandlung genauso gut dadurch hätte verhindern können, dass er auch hinsichtlich des § 171 Abs. 1 HGB keine Ausnahme von § 15a Abs. 1 S. 1 EStG zugelassen hätte. Dies wäre zudem noch weitaus mehr zur Steuervereinfachung geeignet gewesen, zumal nicht recht einleuchtet, warum der Gesetzgeber die Ausnahme des § 15a Abs. 1 S. 2 EStG überhaupt angefügt hat.

Damit können Vereinfachungsaspekte die Ungleichbehandlung ebenso nicht rechtfertigen.

Mithin lassen sich die aus der Außerachtlassung der weiteren Außenhaftungstatbestände resultierenden Ungleichbehandlungen insgesamt nicht rechtfertigen, so dass sich schon hieraus die Verfassungswidrigkeit nach Art. 3 Abs. 1 GG ergibt.

(B) Nichtberücksichtigung von Innenhaftungstatbeständen

Aus dem dokumentierten Gesetzgebungsverfahren lässt sich nicht ableiten, aus welchen Gründen Innenhaftungstatbestände unberücksichtigt blieben und überdies schweigt auch die Regierungsbegründung zu Innenhaftungstatbeständen. Dies lässt darauf schließen, dass der Gesetzgeber die für das Innenverhältnis gebotenen Konsequenzen aus der Anerkennung des Außenhaftungstatbestandes nach § 171 Abs. 1 HGB nicht gesehen hat. Allein aus der Tatsache, dass Innenhaftungstatbestände nicht berücksichtigt wurden, den Schluss zu ziehen, der

⁶⁴⁰ Von Beckerath, in: Kirchhof/ Söhn, § 15a RN A 505.

im Gesetz objektivierte Wille des Gesetzgebers sei die Vermeidung einer erheblichen Komplizierung der Vorschrift⁶⁴¹, geht aber zu weit. Es lässt sich dem Gesetz objektiv nicht entnehmen, dass der Gesetzgeber vereinfachen wollte. Andernfalls wäre jede Norm, die für einen bestimmten Teilbereich keine Regelung trifft, obschon auch für diesen Bereich eine Regelung erwartet wird, eine Vereinfachungsnorm. Folglich hat der Gesetzgeber mit der Nichtberücksichtigung der Innenhaftungstatbestände keine außerfiskalischen Zwecke verfolgt, welche die dadurch hervorgerufene Ungleichbehandlung zu rechtfertigen vermögen⁶⁴².

Mithin führt auch diese Ungleichbehandlung zur Verfassungswidrigkeit der Norm, es sei denn, die Norm kann insoweit verfassungskonform ausgelegt werden. Doch dies erscheint vorliegend allein schon deshalb nicht möglich, weil der Gesetzgeber bewusst darauf verzichtet hat, Haftungsrisiken, die sich zum Beispiel aus Bürgschaften ergeben, ausgleichserhöhend zu berücksichtigen⁶⁴³, so dass § 15a EStG wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz verfassungswidrig ist.

(C) Die unterschiedliche Berücksichtigung von Einlage- und Haftungsminderung gegenüber der Einlage- und Haftungserhöhung

Zur Problematik der Einlageerhöhung führt der federführende Finanzausschuss des Deutschen Bundestags aus:⁶⁴⁴

Ein Abstellen auf die künftige Höhe des Haftungsbetrages „würde bei beschränkt haftenden Unternehmern wieder die Möglichkeit eröffnen, die durch das Gesetz verschlossen werden soll, nämlich Verluste, die über den Haftungsbetrag am Bilanzstichtag hinausgehen und die den Steuerpflichtigen im Jahr der Entstehung des Verlusts im Regelfall weder rechtlich noch wirtschaftlich belasten,

⁶⁴¹ So offenbar BFH vom 7.10.1997, VIII R 22/94 (NV), BFH NV 1998, 823 (825), der auch hier auf die Sachgründe der Vermeidung von Manipulationsmöglichkeiten und einer erheblichen Komplizierung der Vorschrift zurückgreift.

⁶⁴² A.A. aber BFH vom 7.10.1997, VIII R 22/94 (NV), BFH NV 1998, 823 (825), der auch hier auf die Sachgründe der Vermeidung von Manipulationsmöglichkeiten und einer erheblichen Komplizierung der Vorschrift zurückgreift.

⁶⁴³ BT-Drucks. 8/4157, S. 2; BFH vom 14.12.1995, IV R 106/94, BFHE 179, 368 (376).

⁶⁴⁴ BT-Drucks. 8/4157, S. 3.

steuermindernd geltend zu machen. Die gesetzliche Regelung würde dann – auch unter dem Gesichtspunkt von Manipulationsmöglichkeiten – weitgehend wirkungslos. (...) Dagegen spricht auch die unvermeidbare Kompliziertheit einer solchen Regelung.“

Zusammengefasst wollte der Gesetzgeber also auch hiermit Missbrauch und eine übermäßige Kompliziertheit der Norm vermeiden. Dies, so das Urteil des BFH vom 14.12.1995⁶⁴⁵, reiche für die Rechtfertigung der Ungleichbehandlung aus⁶⁴⁶. Der Gesetzgeber sei aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht gehalten, Einlagenerhöhungen späterer Wirtschaftsjahre nicht nur auf das Ausgleichsvolumen für Verluste des Einlagejahres und künftige Verluste, sondern auch für Verluste früherer Wirtschaftsjahre vor der Einlagenerhöhung wirksam werden zu lassen.

Die Argumentation des BFH kann aber schon deshalb nicht überzeugen, weil der BFH hier von einer falschen Grundannahme ausgegangen ist, denn er hat ausgeführt, dass eine gesetzliche Regelung erst dann gegen den Gleichheitssatz verstoße, wenn sie unter keinem sachlichen Gesichtspunkt zu rechtfertigen sei⁶⁴⁷. Damit hat der BFH nicht die neuere Rechtsprechung des BVerfG sowie die Auffassung in der Literatur rezipiert, wonach, wie bereits oben ausgearbeitet wurde, bei Verstößen gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip heute eine strenge Kontrolle vorzunehmen ist. Je nach dem, ob die Ungleichbehandlung auf internen oder externen Zwecken beruht, ist entweder eine Überprüfung der Art durchzuführen, dass die bestehenden Unterschiede nach Art und Gewicht die Ungleichbehandlung tragen können oder es ist eine strenge Kontrolle anhand des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes durchzuführen. Jedenfalls aber reicht eine Kontrolle wie sie der BFH in seinem o.a. Urteil vorgenommen hat, indem er bereits jeden sachlichen Grund für die Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung ausreichen ließ, bei weitem nicht aus.

⁶⁴⁵ IV R 106/94, BFHE 179, 368 (378); auch: BFH vom 11.11.1997, VIII R 39/94 (NV), BFH NV 1998, 1078 (1080).

⁶⁴⁶ Noch einmal bestätigt: BFH vom 5.12.1996, IV R 2/95, BFH NV 1997, 350.

⁶⁴⁷ BFH vom 14.12.1995, IV R 106/94, BFHE 179, 368 (378); BFH vom 11.11.1997, VIII R 39/94 (NV) BFH NV 1998, 1078 (1080).

Bezogen auf die hier zu prüfende Ungleichbehandlung kommt ausweislich der Gesetzesbegründung wieder nur eine Ungleichbehandlung aufgrund externer Zwecke (nämlich Missbrauchsverhütung und Steuervereinfachung) in Betracht, so dass sich der verfolgte Zweck am Verhältnismäßigkeitsgrundsatz messen lassen muss.

Den entsprechenden Einlagen- und Haftungserhöhungstatbestand nicht zu regeln ist sicherlich geeignet, und zudem auch erforderlich, um eine Verfahrenserleichterung zu erreichen, wenngleich es auch „suspekt“ erscheint, wenn der Gesetzgeber das Argument, eine weitere Komplizierung des Gesetzes vermeiden zu wollen, gerade dann ins Feld führt, wenn diese Regelung den Interessen des Steuerpflichtigen dienen würde⁶⁴⁸.

Bei der Angemessenheitsüberprüfung ist zu berücksichtigen, dass nicht bereits jede auch geringfügige Verfahrenserleichterung alle Arten von Ungleichbehandlungen rechtfertigen können. So ist hier zunächst zu fragen, inwieweit sich das Verfahren denn tatsächlich vereinfacht hat oder anders gefragt: inwieweit hätte die entsprechende Regelung des Einlagen- und Haftungserhöhungstatbestandes zu einer Verkomplizierung geführt.

Ganz so einfach, wie es *Lüdemann* sieht, kann man es allerdings nicht machen. Er meint, man könne den geregelten Fall der Einlagenminderung und Haftungsminderung einfach um den Hinweis erweitern, für den Fall der Einlagenerhöhung und Haftungserhöhung gelte er sinngemäß⁶⁴⁹.

Dies ist schon deshalb nicht möglich, weil im Falle der Einlagen- und Haftungsminderung schlicht eine Nachversteuerung als Gewinn eintritt, für den umgekehrten Fall aber eine komplizierte Regelung der Umwandlung bloß verrechenbarer Verluste in nun ausgleichsfähige Verluste notwendig wäre.

Damit hat die Entscheidung des Gesetzgebers, den Fall der Einlagen- und Haftungserhöhung nicht zu regeln, zu einer relativ großen Vereinfachung geführt.

Andererseits ist die Art und Schwere der Ungleichbehandlung zu betrachten. Dabei ist zu beachten, dass jede Leistung des Gesellschafters auf die Einlage

⁶⁴⁸ Lempenau, *StuW* 1981, 235 (244).

⁶⁴⁹ Lüdemann, S. 286.

jedenfalls für den laufenden und für alle zukünftigen Veranlagungszeiträume wirksam wird. Lediglich eine zurückwirkende Wirksamkeit wird ausgeschlossen. Was im Hinblick auf eine Gleichbehandlung fehlt ist also lediglich eine rückwirkende Regelung. Zieht man nun noch in Betracht, dass ein Gesellschafter bereits im Laufe eines Wirtschaftsjahres absehen kann, ob ein Gewinn oder Verlust und in welcher Höhe diese voraussichtlich zu erwarten sind, so kann der Kommanditist regelmäßig noch Dispositionen in Form der Einlagenerhöhung treffen um sich die volle Verlustausgleichsmöglichkeit zu erhalten⁶⁵⁰.

Zudem ist spätestens im Zeitpunkt der Liquidation der Gesellschaft ein als verrechenbarer Verlust als ausgleichs- und abzugsfähiger Verlust zu berücksichtigen. Dadurch werden den Gesellschafter rechtlich und tatsächlich belastende Verlustanteile zumindest nicht endgültig von ihrer steuerlichen Berücksichtigung ausgeschlossen⁶⁵¹.

Damit ist die Ungleichbehandlung insgesamt nicht besonders schwerwiegend.

Eine Abwägung führt daher zu dem Ergebnis, dass dem Vereinfachungsinteresse hier der Vorrang vor dem Interesse an einer an sich gebotenen Gleichbehandlung einzuräumen ist.

Alles in allem ist diese Ungleichbehandlung daher aus Gründen der Vereinfachung zu rechtfertigen. Im Ergebnis kann daher dem Judikat des BFH in seinem Urteil vom 14.12.1995⁶⁵² zur Verfassungsmäßigkeit dieser Regelung gefolgt werden, wenngleich seine Argumentation nicht überzeugt.

e. Zwischenergebnis

§ 15a EStG ist wegen der oben festgestellten nicht zu rechtfertigenden Ungleichbehandlungen hinsichtlich der Nichtberücksichtigung anderer Außen- und Innenhaftungstatbestände insgesamt als verfassungswidrig einzustufen.

⁶⁵⁰ So auch schon der Finanzausschuß in BT-Drucks. 8/4157, S. 3.

⁶⁵¹ BFH vom 7.10.1997, VIII R 22/94 (NV), BFH NV 1998, 823 (825).

⁶⁵² IV R 106/94, BFHE 179, 368 (378); auch: BFH vom 11.11.1997, VIII R 39/94 (NV), BFH NV 1998, 1078 (1080).

C. Beschränkung des Verlustausgleichs für bestimmte Einkunftsquellen

I. Beschränkung des Ausgleichs bestimmter ausländischer Verluste

1. Entstehungsgeschichte und gesetzgeberischer Zweck des § 2 a EStG

§ 2a Abs. 1 und 2 EStG ist im Rahmen des Haushaltsbegleitgesetzes 1983 vom 23.12.1983⁶⁵³ in das EStG eingefügt worden.

Hiernach durften negative Einkünfte u.a. aus einer in einem ausländischen Staat belegenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebsstätte, aus einer in einem ausländischen Staat belegenen gewerblichen Betriebsstätte⁶⁵⁴ und aus der Vermietung oder der Verpachtung von in einem ausländischen Staat belegenen unbeweglichen Vermögen oder Sachinbegriffen mit positiven inländischen Einkünften weder horizontal noch vertikal ausgeglichen werden. Auch der Verlustabzug nach § 10 d EStG wurde ausgeschlossen und durch eine andere interperiodische Verrechnungsmöglichkeit ersetzt, wonach zunächst in den folgenden sieben Veranlagungszeiträumen ein Ausgleich nur mit positiven ausländischen Einkünften der jeweils selben Art aus demselben Staat erfolgen durfte. Durch das StÄndG 1992 vom 25.2.1992⁶⁵⁵ wurde die Verlustausgleichsbeschränkung auf Gewinnminderungen durch Teilwertabschreibungen und vergleichbare Vorgänge⁶⁵⁶ und auf die Vermietung und Verpachtung von Schiffen jeder Art⁶⁵⁷ erstreckt. Die zeitliche Begrenzung des Verlustvortrages auf nur 7 Jahre entfiel im Zuge dieser Änderungen und das Feststellungserfordernis nach § 2a Abs. 1 S. 5 EStG wurde eingefügt.

Hintergrund der Regelung waren wirtschaftspolitische Gründe⁶⁵⁸. So sollten mit § 2a EStG, wenn dies auch in der Gesetzesbegründung erst an zweiter Stelle

⁶⁵³ BGBl. 1983, 1857.

⁶⁵⁴ Sofern nicht die Produktivitätsklausel des § 2a Abs. 2 EStG greift.

⁶⁵⁵ BGBl I 1992, 297.

⁶⁵⁶ Vgl. Abs. 1 Nr. 3, 4, 6c und 7.

⁶⁵⁷ Vgl. Abs. 1 Nr. 6b.

⁶⁵⁸ Heinicke, in: Schmidt, § 2a RN 1.

genannt ist⁶⁵⁹, die Ausnutzung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten durch Verlustzuweisungsgesellschaften unterbunden werden⁶⁶⁰. Es sollte verhindert werden, dass volkswirtschaftlich nicht sinnvolle Verwendungszwecke durch Investitionen im Ausland zu Lasten des inländischen Steueraufkommens verfolgt werden⁶⁶¹. Beispielhaft wurde in diesem Zusammenhang der Erwerb von Häusern oder Wohnungen, Beteiligungen an Touristikvorhaben, der Erwerb von Plantagen oder Tierfarmen in Staaten, mit denen keine Doppelbesteuerungsabkommen bestanden, wie z.B.: die Bahamas, die Bermudas, Monaco oder Costa Rica, erwähnt⁶⁶².

Diesem Zweck dienten auch die Erweiterungen durch das StÄndG 1992⁶⁶³.

Die ursprünglich in § 2a Abs. 3 und 4 aus Gründen des Investitionsanreizes normierten Erweiterungen der Verlustabzugsmöglichkeiten für bestimmte, eigentlich durch Doppelbesteuerungsabkommen steuerbefreite, ausländische Verluste sind im Rahmen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 wieder aufgehoben worden.

2. Systematik und Technik des § 2a EStG

Insgesamt stellt § 2a EStG mit der Beschränkung sowohl des horizontalen als auch des vertikalen Verlustausgleichs - neben dem bereits erörterten § 2b EStG - die stärkste Form der Verlustausgleichsbeschränkung dar⁶⁶⁴. Da ein Ausgleich der Verluste nur „mit positiven Einkünften der jeweils selben Art aus demselben Staat“ erfolgen darf, ist es erforderlich, Einkünfte aus solchen Einkunftsquellen gesondert vor allen anderen Einkünften „abzurechnen“. Diese Einkünfte müssen also gesondert nach der Einkunftsart und zusätzlich gesondert nach dem Herkunftsstaat festgestellt werden⁶⁶⁵, was einen erheblichen Arbeitsaufwand erfordert.

⁶⁵⁹ BT-Drucks. 9/2074, S. 62.

⁶⁶⁰ Zu dieser Einschätzung vgl.: Wendt, NVwZ 1988, 778 (784); Bühr, S. 182; Friauf, StuW 1985, 308 (316).

⁶⁶¹ BT-Drucks. 9/2074, S. 62.

⁶⁶² BT-Drucks. 9/2074, S. 62.

⁶⁶³ Wied, in: Blümich § 2a RN 3.

⁶⁶⁴ Bühr, S. 185.

⁶⁶⁵ Rautenberg/ Koretzkij, SteuerStud 1999, 486 (487).

3. Verfassungsmäßigkeit der Ausgleichsbeschränkung von bestimmten Auslandsverlusten

a. Rückwirkungsverbot

§ 2a EStG wurde am 20.12.1982 verkündet⁶⁶⁶. Nach § 52 Abs. 1 EStG gilt § 2 a EStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 1983. Damit erfasst die Norm grundsätzlich nur zukünftige, nach ihrem Inkrafttreten entstehende Verluste⁶⁶⁷. Unabhängig davon, ob man dies als unechte Rückwirkung⁶⁶⁸ oder mit dem zweiten Senat des BVerfG als tatbestandliche Rückanknüpfung⁶⁶⁹ bezeichnet, verstößt dies grundsätzlich nicht gegen das aus Art. 20 Abs. 3 GG abgeleitete Rückwirkungsverbot⁶⁷⁰.

Ein anderes Ergebnis käme nur dann in Betracht, wenn die Regelung in einen Vertrauenstatbestand eingriffe und die Bedeutung des gesetzgeberischen Anliegens für die Allgemeinheit das Interesse des Einzelnen am Fortbestand des bisherigen Zustandes nicht übersteigen würde⁶⁷¹. Ein Eingriff in einen solchen Vertrauenstatbestand wird teilweise angenommen, weil der Gesetzgeber hier in den Welteinkommensgrundsatz als tragenden Grundsatz des Einkommensteuerrechts „mit kaum überzeugenden Argumenten“ eingegriffen habe⁶⁷². Wenn man der Auffassung folgt, dass das Welteinkommensprinzip einen solchen besonderen Vertrauenstatbestand darstellt, so ist das Allgemeininteresse an einem sofortigen Abbau der Möglichkeit unbeschränkter Verlustverrechnung aus unproduktiven Vermögensanlagen im Ausland zur Verhinderung volkswirtschaftlich nicht sinnvoller, das inländische Steueraufkommen belastender, Verwendungszwecke⁶⁷³ mit dem Einzelinteresse an einem

⁶⁶⁶ BGBl 1982 I, S. 1857.

⁶⁶⁷ BFH vom 17.10.1990, I R 182/87, BStBl. 1991, 136 (140).

⁶⁶⁸ BFH vom 26.3.1991, IX R 162/85, BStBl. II, S. 704 (710); Rädler, FR 1983, 337 (340).

⁶⁶⁹ Zu dieser Begriffsbildung vgl.: BVerfG vom 14.5.1986, 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 (242); BVerfG vom 30.9.1987, 2 BvR 933/82, BVerfGE 76, 256 (346).

⁶⁷⁰ BFH vom 26.3.1991, IX R 162/85, BStBl. II, S. 704 (710); BFH vom 17.10.1990, I R 182/87, BStBl. 1991, 136 (140); Mössner, in: Kirchhof/ Söhn, § 2a RN A 58.

⁶⁷¹ St. Rspr.: BVerfG vom 9.6.1975, 1 BvR 2261, 2268/ 73 BVerfGE 40, 65 (75) m.w.N..

⁶⁷² Bopp, in H/ H/ R, § 2a RN 5; Friauf, StuW 1985, 308 (318).

⁶⁷³ Vgl. BT-Drucks. 9/2140, S. 62.

(übergangsweisen) Fortbestand der bisher geltenden Rechtslage abzuwägen⁶⁷⁴. Dabei ist zu bedenken, dass ein (übergangsweises) Festhalten an der bisherigen Regelung zum einen weiterhin die unter ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Steuerbefreiung fallenden Steuerpflichtigen benachteiligt hätte, weil sie auch nach der bisherigen Rechtslage ihre im Ausland erzielten Verluste nicht ausgleichen konnten, und zum anderen hätte dies missbräuchliche Gestaltungen begünstigt. Eine Übergangsregelung hätte wegen der damit verbundenen Ankündigung einer negativen Regelung nämlich in größerem Umfang Gegenreaktionen der Gestalt ausgelöst, dass Investoren ihren Aufwand in der Übergangszeit erhöht oder an sich erst später geplante Investitionen vorgezogen hätten, um noch in den Genuss des vollen Ausgleichs zu kommen⁶⁷⁵. Damit wäre zugleich eine weitere erhebliche Belastung des inländischen Steueraufkommens verbunden gewesen. Dies führt im Ergebnis dazu, dass ein erhebliches Allgemeininteresse an einem sofortigen Abbau der Möglichkeit unbeschränkter Verlustverrechnung aus unproduktiven Vermögensanlagen im Ausland bestand. Auf der anderen Seite kann davon ausgegangen werden, dass durch § 2a EStG in der Regel nur Steuerzahler erreicht werden, für die eine fehlende Übergangsregelung in der Regel nicht zu unbilligen Härten führen wird. Insoweit ist nämlich zu bedenken, dass das ins Ausland fließende zu Verlusten führende Kapital oftmals bewusst in Verlustmodelle wie z.B. die erfolglose Suche nach Erdöl oder Erzen investiert wird. Damit ist es regelmäßig Risikokapital, auf das der Investor nicht angewiesen und dessen Verlust regelmäßig schon einkalkuliert ist. Dieser Kapitalverlust soll zu Lasten des inländischen Steueraufkommens durch den Verlustausgleich mit anderen positiven Einkünften und der dadurch resultierenden niedrigeren Steuerlast kompensiert werden. Mit anderen Worten soll die Allgemeinheit an Kapitalverlusten beteiligt werden, die von vornherein kalkuliert und für den Investor nicht wirklich schmerzlich oder gar existenzbedrohend sind⁶⁷⁶. Demnach kommt dem Einzelinteresse an einem (übergangsweisen) Fortbestand der bisher geltenden Rechtslage kein großes Gewicht zu.

⁶⁷⁴ BFH vom 26.3.1991, IX R 162/85, BStBl. II S. 704 (711).

⁶⁷⁵ BFH vom 26.3.1991 a.a.O..

⁶⁷⁶ Buchheister geht in diesem Zusammenhang noch weiter, indem er die These aufstellt, dass freiwillig geleistete Ausgaben die zu Verlusten führen, die Leistungsfähigkeit nicht schmälern. Vgl. Buchheister, DStZ 1997, 556 (557).

Aus alledem folgt, dass vorliegend die Einzelinteressen selbst dann zurückstehen müssten, wenn das Welteinkommensprinzip einen besonderen Vertrauensschutztatbestand darstellen würde⁶⁷⁷.

Allein bei Steuerpflichtigen mit abweichendem Wirtschaftsjahr kann die Norm wegen der Fiktion des § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG zu einer grundsätzlich unzulässigen echten Rückwirkung führen⁶⁷⁸, denn hier können Verluste schon vor Inkrafttreten des § 2a EStG in 1982 entstanden sein, die aber als Verluste aus 1983 gelten, weil das abweichende Wirtschaftsjahr erst in 1983 endet⁶⁷⁹. Diesbezüglich hat der Gesetzgeber jedoch, im Gegensatz zu der vergleichbaren früheren Regelung des § 5 AIG⁶⁸⁰, keine Übergangsregelung geschaffen⁶⁸¹. Der Gesetzgeber hat die Frage der echten Rückwirkung erkennbar nicht bedacht und es sind auch keine Gründe erkennbar, die für eine zu § 5 AIG abweichende Regelung sprechen könnten, so dass hier eine verdeckte Gesetzeslücke vorliegt⁶⁸². Um die Verfassungswidrigkeit wegen Verstoßes gegen das Rückwirkungsverbot zu verhindern, kann die Vorschrift daher zu Gunsten des Steuerpflichtigen analog der Übergangsregelung des § 8 Abs. 3 AIG verfassungskonform ausgelegt werden⁶⁸³.

Damit verstößt § 2a EStG nicht gegen das aus dem Rechtsstaatsprinzip abgeleitete Rückwirkungsverbot⁶⁸⁴.

b. Gleichheitssatz

(A) Ungleichbehandlung

⁶⁷⁷ A.A. aber: Friauf, StuW 1985, 308 (318).

⁶⁷⁸ Mössner, in: Kirchhof/ Söhn, § 2a RN A 58; Bopp, in: H/ H/ R, § 2a RN 5; Rädler, FR 1983, 337 (340).

⁶⁷⁹ Beispiel: Bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr vom 1. Februar bis zum 31. Januar, bei dem ein Verlust in der ersten Wirtschaftsjahrhälfte 1982 entstanden wäre, könnte § 2a EStG Wirkung entfalten, weil der Verlust entsprechend § 4a Abs. 2 Nr. 2 als Verlust des Jahres 1983 gälte.

⁶⁸⁰ Horlemann, DStZ 1983, 342 (343); Mössner, in: Kirchhof/ Söhn § 2a RN A 58.

⁶⁸¹ Bopp, in: H/ H/ R, § 2a RN 5; Heinicke, in: Schmidt, § 2a RN 2.

⁶⁸² Mössner, in: Kirchhof/ Söhn, § 2a RN A 58.

⁶⁸³ Portner, in: Lademann, § 2a RN 9; Horlemann, DStZ 1983, 342 (343); Mössner, in: Kirchhof/ Söhn, § 2a RN A 58.

⁶⁸⁴ BFH vom 26.3.1991, IX R 162/85, BStBl. II S. 704 (710); BFH vom 17.10.1990, I R 182/87, BStBl. 1991, 136 (140); Mössner, in: Kirchhof/ Söhn, § 2a RN A 58; Manke, DStZ 1984, 235 (241); Wied, in: Blümich, § 2a RN 7.

Ungleichbehandlungen aufgrund von § 2a EStG lassen sich auf unterschiedliche Weise nachweisen.

Zunächst muss festgehalten werden, dass mit § 2a EStG auch diejenigen Verluste betroffen werden, die das Ergebnis gewöhnlicher Geschäftstätigkeit sind⁶⁸⁵, denn § 2a EStG versucht keine Unterscheidung zwischen echten und künstlichen Verlusten vorzunehmen, sondern knüpft alleine an die ausländische Herkunft der Verluste an. § 2a EStG verstößt damit gegen das eingangs dargestellte Welteinkommensprinzip⁶⁸⁶, wonach im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht auch im Ausland erzielte negative Einkünfte Berücksichtigung finden müssen⁶⁸⁷. Hierbei verstößt § 2a EStG, anders als Doppelbesteuerungsabkommen, die positive und negative Einkünfte aus bestimmten ausländischen Tätigkeiten und Quellen von der deutschen Besteuerung freistellen, einseitig zu Lasten des Steuerpflichtigen gegen das Welteinkommensprinzip. Weiter liegt ein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip⁶⁸⁸ und schließlich auch gegen das insoweit übergeordnete Leistungsfähigkeitsprinzip⁶⁸⁹ vor, weil mit § 2a EStG leistungsfähigkeitsrelevante Verluste keine Berücksichtigung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage finden. Dies gilt heute insbesondere auch deshalb, weil die ursprüngliche Regelung des § 2a Abs. 3 EStG im Rahmen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 aufgehoben wurde. Danach konnten bisher Verluste zumindest dann geltend gemacht werden, wenn und solange eine Geltendmachung im Ausland nicht oder erst zu einem späteren Zeitpunkt möglich war. Durch den Wegfall dieser (Rück-) Ausnahme besteuert der Fiskus Gewinne, die tatsächlich nicht vorliegen⁶⁹⁰. Diese Verstöße indizieren zugleich einen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz.

⁶⁸⁵ Hellwig, in: Littmann/ Bitz/ Hellwig, § 2a EStG RN 3; nach Vogel, in FS für Friauf, S. 825 (829) werden sogar überwiegend Fälle tatsächlich geminderter Leistungsfähigkeit betroffen.

⁶⁸⁶ Friauf, StuW 1985, 308 (313); Bopp, in: H/ H/ R, § 2a RN 5; Wied, in: Blümich, § 2a Rn 2; Fleischmann, DStR 1983, 191 (194).

⁶⁸⁷ Schaumburg, RN 5.81.

⁶⁸⁸ Schaumburg, RN 5.83.

⁶⁸⁹ Eggesiecker/ Eisenach/ Schürner, FR 1982, 484 (486); Schulze-Osterloh, JbFSt 1984/85, 267 (299); Bopp, in: H/ H/ R, § 2a RN 5.

⁶⁹⁰ So auch: Haarmann, Stbg. 2001, 145 (150).

Es lassen sich aber auch ohne weiteres Ungleichbehandlungen anhand konkreter Vergleichspaare feststellen. So werden Steuerpflichtige mit bestimmten, im Ausland erzielten Verlusten gegenüber Steuerpflichtigen mit Inlandsverlusten benachteiligt⁶⁹¹. Wegen der Möglichkeit des Verlustausgleichs mit positiven Einkünften der selben Art aus demselben Staat, werden darüber hinaus auch Steuerpflichtige mit z.B. zwei in verschiedenen ausländischen Staaten belegenen Mietobjekten, von denen eines positive und eines negative Einkünfte abwirft, gegenüber Steuerpflichtigen mit zwei entsprechenden ausländischen Mietobjekten in nur einem Staat benachteiligt.

(B) Rechtfertigung der Ungleichbehandlungen

Der Gesetzgeber hat schon ausweislich der Gesetzesbegründung mit der Norm Lenkungs Zwecke verfolgt⁶⁹². Im Vordergrund stand damit nicht die Herstellung einer Lastengleichheit im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips, sondern die Verwirklichung außerfiskalischer Ziele und Zwecke.

Zudem wird danach differenziert, ob ein Verlust im Ausland oder Inland erzielt wurde, ob er unter die in § 2a Abs. 1 genannten Gruppen fällt oder nicht oder ob noch weitere positive Einkünfte derselben Art aus demselben Staat vorliegen oder nicht. Alle diese Differenzierungskriterien sind hinsichtlich des Vergleichsmaßstabs Leistungsfähigkeitsprinzip nicht geboten, ja sie lassen sich diesbezüglich nicht einmal rechtfertigen, weil es eben für die Leistungsfähigkeit irrelevant ist, wo ein Verlust erzielt wurde, oder aus welcher Einkunftsquelle er stammt.

Daher kommt eine Rechtfertigung wegen bestehender wesentlicher Unterschiede zwischen den zu vergleichenden Personengruppen nicht in Betracht.

Vielmehr kann eine Rechtfertigung nur aus außerfiskalischen Zwecksetzungen erfolgen.

⁶⁹¹ Sauren, FR 1987, 46 (47).

⁶⁹² BT-Drucks. 9/2074, S. 62; deshalb stuft auch der BFH, in seinem Urteil vom 17.10.90, I R 182/87, BStBl. II 1991, 136 (140), die Norm, in ihrem Schwerpunkt als Lenkungsnorm ein.

(I) Beschränkung von Verlustzuweisungsmodellen

Das mit der Norm verfolgte außerfiskalische Ziel, im Ausland ohne erkennbaren volkswirtschaftlichen Nutzen für das Inland getätigte Investitionen zu benachteiligen und damit vor allem Verlustzuweisungsmodelle zu treffen, unterliegt aber als Rechtfertigungsansatz gleich mehreren Bedenken, wengleich das verfolgte Ziel selbst verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist⁶⁹³.

Zwar hat der Gesetzgeber ausweislich der Gesetzesbegründung⁶⁹⁴ „erkennbar“ Lenkungs Zwecke verfolgt, jedoch muss nach der Rechtsprechung des BVerfG dieser Lenkungs Zweck auch „mit hinreichender Bestimmtheit tatbestandlich vorgezeichnet“ sein⁶⁹⁵.

Tatbestandlich knüpft § 2a EStG nicht an „Verlustzuweisungsmodelle“ oder „Investitionen ohne erkennbaren Nutzen für die Volkswirtschaft“ an, sondern es werden vielmehr pauschal sämtliche in § 2a EStG genannten Auslandsverluste vom Verlustausgleich ausgeschlossen, „ohne Rücksicht darauf, ob die im Einzelfall betroffene Investition tatsächlich zu denjenigen gehört, gegen die sich die Motivation des Gesetzesentwurfs richtet“⁶⁹⁶. Damit werden auch diejenigen Verluste betroffen, die das Ergebnis gewöhnlicher Geschäftstätigkeit, also echte Verluste, und daher gerade nicht das Ergebnis trickreicher Verlustzuweisungen sind⁶⁹⁷. Aus diesem Grunde ist der Lenkungs Zweck schon nicht hinreichend tatbestandlich vorgezeichnet⁶⁹⁸.

Wenn man aber dieser rein formaljuristischen Ebene keine so große Bedeutung zumisst und die Regelung nicht schon alleine aus diesem Grunde als verfassungswidrig einstufen möchte, so muss man den entstandenen Interessenkonflikt zwischen dem gesetzgeberischen Ziel und der erfolgten Ungleichbehandlung mit Hilfe des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes lösen⁶⁹⁹.

⁶⁹³ Friauf, StuW 1985, 308 (316).

⁶⁹⁴ BT-Drucks. 9/2074, S. 62.

⁶⁹⁵ BVerfG vom 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (148).

⁶⁹⁶ Friauf, StuW 1985, 308 (311).

⁶⁹⁷ Hellwig, in: Littmann/ Bitz/ Hellwig, § 2a EStG RN 3.

⁶⁹⁸ So auch: Friauf, StuW 1985, 308 (311).

⁶⁹⁹ Dies unterlässt der BFH (vom 13.5.1993, IV R 69/92, BFH NV 1994, 100 m.w.N. auf die ständige Rechtsprechungspraxis des BFH), der § 2a EStG für verfassungsgemäß hält.

Zunächst muss die getroffene Maßnahme danach geeignet sein, ohne erkennbaren volkswirtschaftlichen Nutzen getätigte Investitionen im Ausland zu beschränken. Zunächst ist zu beachten, dass die Regelung in erster Linie nur die weniger potenten Steuerzahler mit Auslandseinkünften erreichen kann. Dies liegt daran, dass § 2a EStG weiterhin den Verlustausgleich mit positiven Einkünften der jeweils selben Art aus demselben Staat uneingeschränkt zulässt. Ein Großinvestor wird daher durch entsprechende Dispositionen regelmäßig in der Lage sein, zumindest einen horizontalen Verlustausgleich mit positiven Einkünften derselben Art aus demselben Staat herbeizuführen und der Regelung des § 2a EStG somit im Rahmen legaler Steuergestaltung auszuweichen, wohingegen ein Steuerpflichtiger mit nur einer einzigen Einnahmequelle im Ausland diese Möglichkeiten von vornherein nicht hat. Ob eine „unerwünschte“ Verlustquelle getroffen wird, hängt damit entscheidend von der individuellen Einkünftekonstellation beim einzelnen Betroffenen ab. So spricht *Vogel* denn auch davon, dass „§ 2a genügend Lücken - ja: breite Tore - offen (lässt), über die sie (Verlustzuweisungsgesellschaften) auch künftig echte und künstliche ausländische Verluste im Inland steuerwirksam werden ausgleichen können“⁷⁰⁰. Aus diesen Überlegungen folgt, dass die Regelung des § 2a EStG zur zielgenauen Bekämpfung einzelner „unerwünschter“ Verlustquellen gerade nicht geeignet ist.

Es lässt sich allerdings argumentieren, dass die „politisch unerwünschten“ Verluste jedenfalls auch betroffen sind und dass volkswirtschaftlich unsinnige Investitionen in verlustbringende Auslandsgeschäfte wegen des Verlustausgleichsverbots generell in gewissem Umfang gehemmt werden. Damit wird dann tatsächlich zumindest teilweise auch die weitere Entstehung unerwünschter Verlustzuweisungsmodelle eingedämmt.

Da eine Teileignung in Form der bloßen Erfolgsförderung nach ständiger Verfassungsgerichtsrechtsprechung bereits ausreichend ist⁷⁰¹ und zudem volkswirtschaftlich unsinnige Auslandsinvestitionen wenigstens einigermaßen

⁷⁰⁰ Vogel, BB 1983, 180 (181).

⁷⁰¹ BVerfG vom 20.6.1984 a.a.O.; vgl. auch: Jarass, in: Jarass/ Piroth, Art. 20 RN 84 m.w.N..

zielgenau und messbar durch das Verlustausgleichsverbot eingeschränkt werden⁷⁰², ist § 2a EStG unter dem Gesichtspunkt der Geeignetheit demnach nicht zu beanstanden.

Weiter muss die Maßnahme auch erforderlich sein um das verfolgte Ziel zu erreichen. Die Erforderlichkeit einer Maßnahme ist nur dann gegeben, wenn es kein weniger einschneidendes und damit milderes Mittel gibt, das mit der gleichen Wirksamkeit den gewünschten Erfolg herbeiführen kann⁷⁰³. Zu beachten ist hier, dass die Anforderungen an die Erforderlichkeit und engere Verhältnismäßigkeit der Regelung um so deutlicher steigen, je geringer die Beiträge an die Geeignetheit ausfallen⁷⁰⁴.

Damit ist zunächst die Frage aufgeworfen, ob es eine andere Möglichkeit gibt, volkswirtschaftlich nicht sinnvolle Auslandsinvestitionen, die nach Ansicht des Gesetzgebers insbesondere durch Verlustzuweisungsgesellschaften getätigt werden, einzudämmen.

Fleischmann meint, „die geringfügigen Abschreibungsverluste aus ausländischen Bauherrenmodellen hätte man leichter und systemgerechter treffen können, wenn man in den drei einzigen Doppelbesteuerungsabkommen (Schweiz, Spanien, Brasilien), die für Grundvermögen ausnahmsweise die Anrechnungsmethode vorsehen, die Freistellungsmethode eingeführt hätte“. Dann wäre für diese Investitionen lediglich der negative Progressionsvorbehalt zur Anwendung gekommen, bei dem die möglichen Steuerersparnisse sehr gering seien⁷⁰⁵.

Dem ist zwar grundsätzlich zuzustimmen, allerdings lässt diese Auffassung unberücksichtigt, dass es dem Gesetzgeber vorwiegend um Auslandsinvestitionen in den Ländern ging, mit denen gerade kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht⁷⁰⁶. Die vorgeschlagene „leichtere und systemgerechtere“ Lösung hätte also für die Fälle, derentwegen die Regelung des § 2a EStG hauptsächlich eingeführt worden ist, keine Änderung beinhaltet. Wenn *Fleischmann* insoweit

⁷⁰² Vgl. zu diesem Erfordernis die Ausführungen zur Mindestbesteuerung auf Seite 69.

⁷⁰³ BVerfG vom 20.6.1984, 1 BvR 1494/78, BVerfGE 67, 157 (177); BVerfG vom 31.10.1984, 1 BvR 35, 356, 794/82, BVerfGE 68, 193 (219); Jarass, in: Jarass/ Pieroth, Art. 20 RN 85 m.w.N.; Kim, Verhältnismäßigkeitsprinzip, S. 17.

⁷⁰⁴ Raupach/ Böckstiegel, FR 1999, 617 (621, Fußnote 27).

⁷⁰⁵ Fleischmann, DStR 1983, 191 (195).

⁷⁰⁶ Vgl. BT-Drucks. 9/2074, S. 62.

die Behauptung aufstellt, diese „Investitionsabenteurer“ haben „schon aus wirtschaftlichen Gründen keinerlei Marktbedeutung“⁷⁰⁷, so ist dem schon deshalb nicht zu folgen, weil diese Behauptung nicht substantiiert mit Zahlen belegt, sondern nur in den Raum gestellt wurde. Zudem hat der Gesetzgeber insoweit einen Prognose- und Beurteilungsspielraum, so dass die Einschätzung durch den Gesetzgeber hier nicht zu beanstanden ist.

Weitere Möglichkeiten, für die inländische Volkswirtschaft keinen Nutzen bringende Auslandsinvestitionen zielgenau einzudämmen, sind nicht ersichtlich, zumal sich nicht eindeutig festlegen lässt, wann konkret eine im Ausland getätigte Investition für das Inland volkswirtschaftlich unsinnig ist.

Damit kann die Erforderlichkeit der Maßnahme, selbst wenn, wie hier, erhöhte Anforderungen an die Erforderlichkeit zu stellen sind, nicht erfolgreich bestritten werden.

Schließlich muss die Maßnahme angemessen sein. Dies macht es erforderlich, die Art und Schwere der durch die Maßnahme hervorgerufenen Ungleichbehandlungen mit dem verfolgten Ziel abzuwägen. Beides muss in einem „recht gewichtetem und wohl abgewogenem Verhältnis zueinander stehen“⁷⁰⁸. Dabei sind grundsätzlich alle Umstände mit in Betracht zu ziehen.

Wenn auch das gesetzgeberische Ziel, volkswirtschaftlich nicht sinnvolle Auslandsinvestitionen zu hemmen in seiner Abstraktheit nicht zu beanstanden ist und wegen des angestrebten volkswirtschaftlichen Nutzens im Allgemeininteresse liegt, so darf auch an dieser Stelle nicht unberücksichtigt bleiben, dass in einem komplexen Wirtschaftssystem volkswirtschaftlich sinnvolle Investitionen von volkswirtschaftlich unsinnigen Investitionen nicht ohne weiteres zu trennen sind. So sind im Hinblick auf die Exportabhängigkeit der deutschen Industrie z.B. die Kaufkraftstärkung der Exportländer volkswirtschaftlich sinnvoll⁷⁰⁹, weil damit mittelfristig mehr Güter exportiert werden können. Damit sind aber zugleich Investitionen in allen

⁷⁰⁷ Fleischmann, DStR 1983, 191 (195).

⁷⁰⁸ Pirroth/ Schlink, RN 289.

⁷⁰⁹ Bopp, in: H/ H/ R, § 2a RN 4.

Wirtschaftsbereichen dieser Länder sinnvoll, weil sie letztlich alle die Kaufkraft stärken.

Ob eine Auslandsinvestition für das Inland volkswirtschaftlich sinnvoll ist oder nicht, hängt letztlich von so vielen Faktoren ab, dass sich volkswirtschaftlich unsinnige Auslandsinvestitionen nicht annähernd tatbestandlich erfassen lassen. Damit kann das gewollte Ziel durch eine Verlustausgleichsregelung von vornherein nur in der Weise erreicht werden, dass zwangsläufig eine Vielzahl der Fälle unberechtigt erfasst werden, weil sie in Wirklichkeit für das Inland volkswirtschaftlich sinnvoll sind.

Vor diesem Hintergrund kann dem Ziel, dem Inland keinen Nutzen bringende Auslandsinvestitionen mithilfe einer Verlustausgleichsbeschränkung zu hemmen, vorliegend kein hoher Stellenwert beigemessen werden.

Auf der anderen Seite ist ein besonders starker Eingriff in den Gleichheitssatz festzustellen. Die dem Abzugsverbot unterliegenden Steuerpflichtigen werden zur Besteuerung herangezogen, obwohl sie möglicherweise wegen der im Ausland erzielten Verluste gar nicht leistungsfähig sind. Dies kann (über Jahre hinweg) eine außerordentliche Belastung von diesen Steuerpflichtigen nach sich ziehen und überdies konfiskatorischen Charakter annehmen.

Betrachtet man dazu, dass eine erhebliche Zahl der Steuerpflichtigen Investitionen auch im Ausland tätigen, so liegt auf der Hand, dass von § 2a EStG zudem zahlreiche Steuerpflichtige betroffen sind⁷¹⁰. Von diesen betroffenen Fällen ist die Mehrheit, und dies beanstandet *Schaumburg* besonders⁷¹¹, unberechtigt betroffen, weil deren Tätigkeit nicht auf Verlusterzielung ausgerichtet ist.

Alles in allem zeigt sich, dass die in § 2a EStG getroffene Regelung zur Vermeidung von Auslandsinvestitionen, die für die inländische Volkswirtschaft nutzlos sind, völlig unangemessene Ungleichbehandlungen hervorruft. Damit

⁷¹⁰ A.A. aber wohl Fleischmann DStR 1983, 191, (195), der meint, die durch § 2a beschnittenen Auslandsverluste führten nur zu ganz geringfügigen (200 Mio. DM) Steuermehreinnahmen.

⁷¹¹ Schaumburg, RN 5.89.

kann § 2a EStG nicht mit dem Zweck der Vermeidung volkswirtschaftlich nicht sinnvoller Auslandsinvestitionen gerechtfertigt werden.

(II) Typisierung

Jetzt könnte man noch die Frage stellen, ob der Gesetzgeber wenigstens grob typisierend sämtliche in § 2a EStG genannten Auslandsinvestitionen dem Ausgleichs- und Abzugsverbot unterwerfen durfte.

Steuergesetze, die zu Masseverfahren in der Finanzverwaltung führen, müssen typisierende Regelungen treffen um praktikabel zu sein⁷¹². Das BVerfG lässt daher die „vergrößernde, die Abwicklung von Masseverfahren erleichternde Typisierung“⁷¹³ grundsätzlich zu⁷¹⁴, auch wenn sie im konkreten Einzelfall Ungleichbehandlungen hervorrufen.

Jedoch muss für die Typisierung ein Bedürfnis bestehen⁷¹⁵, sie muss zur Vereinfachung geeignet und darf schließlich nicht unverhältnismäßig sein⁷¹⁶, d.h. die Vorteile der Typisierung und Praktikabilität müssen in einem angemessenen Verhältnis zu der durch sie bewirkten, individuellen Abgabengerechtigkeit stehen⁷¹⁷.

Wegen der o.a. Schwierigkeit, volkswirtschaftlich nicht sinnvolle Auslandsbetätigungen definitorisch zu erfassen, kann man sagen, dass insoweit ein Bedürfnis für die Typisierung gegeben ist. Auch ist die hier vorgenommene grobe Typisierung durchaus geeignet, das Verwaltungsverfahren zu vereinfachen,

⁷¹² Birk, Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 226.

⁷¹³ BVerfG vom 25.9.1992, 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, 153 (172).

⁷¹⁴ BVerfG vom 24.1.1962, 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331 (341); BVerfG vom 20.12.1966, 1 BvR 320/57 und 70/63, BVerfGE 21, 12 (27); BVerfG vom 8.2.1983, 1 BvL 28/79, BVerfGE 63, 119 (128); BVerfG vom 6.12.1983, 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (354); BVerfG vom 6.11.1985, 1 BvL 47/83, BVerfGE 71, 146 (157); BVerfG vom 8.4.1987, 2 BvR 909 .../82 u.a., BVerfGE 75, 108 (162); BVerfG vom 25.9.1992, 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, 153 (172).

⁷¹⁵ BVerfG vom 6.11.1985, 1 BvL 47/83, BVerfGE 71, 146 (157).

⁷¹⁶ BVerfG vom 6.12.1983, 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (354/355); Tipke, StRO I, S. 332; Birk, in: HHSp, AO, § 4 RN 493.

⁷¹⁷ BVerfG vom 6.12.1983 a.a.O.; BVerfG vom 20.12.1966, 1 BvR 320/57 und 70/63, BVerfGE 21, 12 (27); F. Kirchhof, Grundriß des Abgabenrechts, RN 45; Arndt, Grundzüge des allg. Steuerrechts, S. 71; ders., NVwZ 1988, 787 (789).

denn hierdurch muss von der Verwaltung nur noch überprüft werden, ob bestimmte Auslandsbetätigungen unter den Katalog des § 2a EStG fallen.

Die Angemessenheit ist aber fraglich, wenn z.B. ganze Gruppen von Steuerpflichtigen wesentlich stärker belastet werden als andere⁷¹⁸. Daraus folgt, dass die typisierende, vom Leistungsfähigkeitsprinzip abweichende Gestaltung grundsätzlich nur „unbedeutende“ und „seltene“ Fälle betreffen darf⁷¹⁹.

Wie gerade verdeutlicht wurde, werden von § 2a EStG aber nicht nur seltene Fälle betroffen, sondern eine Vielzahl von Fällen. Damit ist die vorgenommene Typisierung im Ergebnis unangemessen.

In diesem Zusammenhang ist zudem wieder beachtlich, dass, wie zuvor schon erörtert, selbst durch eine typisierende Regelung volkswirtschaftlich unsinnige Auslandsinvestitionen nicht einmal annähernd erfasst werden können. Nimmt man dazu weiter in Betracht, dass die Steuersparmodelle in ihrer Anzahl bei weitem nicht die „normalen“ Auslandsverluste erreichen⁷²⁰, so ist es unausweichlich, dass die Anzahl der Fälle, die von der Regelung betroffen werden, obschon sie nach dem Willen des Gesetzgebers eigentlich verschont bleiben müssten, größer ist, als die Anzahl der Fälle, für die § 2a EStG eine Regelung treffen sollte. Eine typisierende Regelung, die aber mehr „gute“ wie „böse“ trifft, kann keine rechtfertigende Kraft für Ungleichbehandlungen beanspruchen⁷²¹, weil die hervorgerufenen ungleichen Folgen so von vornherein in einem groben Missverhältnis zu den mit der Typisierung verbundenen Vorteilen stehen⁷²².

c. **Zwischenergebnis**

⁷¹⁸ Arndt, NVwZ 1988, 787 (789).

⁷¹⁹ BVerfG vom 15.1.1969, 1 BvR 723/65, BVerfGE 25, 101 (109); BVerfG vom 8.2.1983, 1 BvL 28/79, BVerfGE 63, 119 (128); vgl. auch BVerfG vom 17.10.1984, 1 BvL 18/82 u.a., BVerfGE 68, 155 (163); Wendt, DÖV 1988, 710 (720), Birk, in: HHSp, AO, § 4 RN 493.

⁷²⁰ Sauren, FR 1987, 46 (47).

⁷²¹ Schaumburg, RN 5.89.

⁷²² Sauren, FR 1987, 46 (47).

Im Ergebnis sind die aus § 2a EStG resultierenden Ungleichbehandlungen damit nicht zu rechtfertigen. Dies führt zur Verfassungswidrigkeit wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG⁷²³.

II. Beschränkung des Verlustausgleichs bei Verlusten aus Veräußerungsgeschäften

1. Veräußerungsverluste aus der Veräußerung von bestimmten Anteilen an Kapitalgesellschaften

a. § 17 EStG im System des Einkommensteuergesetzes

Rein systematisch betrachtet wäre das Verlustausgleichsverbot des § 17 Abs. 2 S.4 EStG nicht notwendig, wenn § 17 Abs. 1 S. 1 EStG nicht die Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuordnen würde. Denn erst hierdurch werden auch die Verluste aus solchen Veräußerungen gewerbliche Gewinneinkünfte. Ansonsten wären sie den Überschusseinkünften zuzuordnen, so dass aus die Veräußerung von Vermögen sich steuerlich weder positiv noch negativ auswirken würde. § 17 EStG durchbricht also das durch den so genannten Einkünftedualismus vorgegebene System der Einkunftsermittlung und führt dazu, dass Veräußerungen von Privatvermögen sich unter bestimmten Voraussetzungen steuerlich auswirken. Damit vollzieht der Gesetzgeber aber zugleich einen Schritt in Richtung synthetischer Einkommensteuer, weil er hierdurch die Behandlung dieser (Überschuss-) Einkünfte den Gewinneinkunftsarten angleicht.

Die nach dieser Durchbrechung des Einkünftedualismus in konsequenter Anwendung des Leistungsfähigkeits- und objektiven Nettoprinzips logische Folge ist, dass unter den Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 entstehenden Veräußerungsverluste nun ebenfalls steuerlich als Gewerbliche Einkünfte zu behandeln sind. Genau diese Folge hat der Gesetzgeber mit § 17 Abs. 2 S. 4 EStG aber ausdrücklich wieder ausgeschlossen. Er verhindert damit eine Umsetzung des objektiven Nettoprinzips für diese Einkünfte.

⁷²³ So auch: Friauf, StuW 1985, 308ff; Vogel, BB 1983, 180ff; Schaumburg, RN 5.89; Rädler, FR 1983, 337 (340); Sauren, FR 1987, 46 (46).

**b. Entstehungsgeschichte und gesetzgeberischer
Zweck des § 17 Abs. 2 S. 4 EStG**

Mit Art. 1 Nr. 8 des Steueränderungsgesetzes 1965 vom 14.5.1965⁷²⁴ wurde die bis dato bestehende Regelung des § 17 Abs. 5 EStG 1958, mit dem eine Verlustberücksichtigung generell ausgeschlossen wurde, aufgehoben. Erst im Zuge des Jahressteuergesetzes 1996⁷²⁵ ist § 17 Abs. 2 S. 4 EStG, und damit die Beschränkung der steuerlichen Berücksichtigung von Verlusten aus der Veräußerung bzw. der Aufgabe wesentlicher Beteiligungen, wieder eingefügt und neu geregelt worden. Danach konnten Veräußerungsverluste im Sinne des § 17 EStG ab dem Veranlagungszeitraum 1996 steuerlich nur noch berücksichtigt werden, „wenn der Veräußerer, bei unentgeltlichem Erwerb seine Rechtsvorgänger,

- a) die wesentliche Beteiligung im Rahmen der Gründung der Kapitalgesellschaft entgeltlich erworben hat oder
- b) die Anteile mehr als fünf Jahre vor der Veräußerung entgeltlich erworben hat und der Veräußerer oder im Fall des unentgeltlichen Erwerbs einer seiner Rechtsvorgänger während dieses Zeitraums wesentlich am Kapital der Gesellschaft beteiligt war.“

Dieser Neuregelung vorausgegangen war eine zunehmende und sich verfestigende Tendenz in der Rechtsprechung des BFH, wonach auch Steuergestaltungen anerkannt wurden, in denen durch Zukauf, Kapitalaufstockung oder Kapitalherabsetzung für einen bisher nicht wesentlich Beteiligten eine wesentliche Beteiligung mit der Wirkung entstand, dass vorher steuerlich nicht verhaftete Verluste in den einkommensteuerlich relevanten Bereich verlagert werden konnten⁷²⁶. Diese Art von steuerlicher Gestaltung sollte mit der sprachlich unglücklich formulierten Regelung⁷²⁷ des § 17 Abs. 2 S. 4 EStG erschwert werden. So sollte ausweislich der Gesetzesbegründung vor allem

⁷²⁴ BGBl. I 1965, 377 (379).

⁷²⁵ BGBl. I 1995, 1250 (1259).

⁷²⁶ Vgl. hierzu: BFH vom 7.7.1992, VIII R 56/88, BFH NV 1993, 25; BFH vom 16.5.1995, VIII R 33/94, BFHE 178, 197.

⁷²⁷ Herzig/ Förster, DB 1997, 594 (597).

die bisher bestehende Möglichkeit erschwert werden, dass zunächst unwesentlich beteiligte Anteilseigner „durch kurzfristigen Zukauf weniger Anteile eine im Privatvermögen entstandene Wertminderung in den steuerlichen Verlustausgleich einbeziehen“ konnten⁷²⁸. Die Norm schloss indes nicht nur diejenigen Verluste aus, die durch missbräuchliche Gestaltungen entstanden oder so in den Anwendungsbereich des § 17 EStG gelangt waren, sondern ging weit über diese Fälle hinaus⁷²⁹. Insbesondere Fälle betriebswirtschaftlicher Fehlplanungen, wenn wegen der negativen Entwicklung des Betriebes eine nicht wesentliche Beteiligung innerhalb von fünf Jahren mit Verlust wieder veräußert werden musste, wurden ebenfalls von dem Verlustausgleichsverbot betroffen⁷³⁰. Dies führte in der Literatur⁷³¹ und schließlich auch innerhalb der Finanzgerichtsbarkeit⁷³² zu heftiger Kritik und zu verfassungsrechtlichen Bedenken. Nunmehr hat der Gesetzgeber im Wege des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 dieser Kritik Rechnung getragen⁷³³ und hat auch hier nachgebessert indem er das Verlustausgleichsverbot nach eigenen Angaben sprachlich einfacher und zugleich treffsicherer gefasst hat⁷³⁴.

Zunächst ist die sprachlich komplizierte Differenzierung zwischen einer „gründungsgeborenen wesentlichen Beteiligung“⁷³⁵ und derivativ erworbenen Anteilen weggefallen⁷³⁶. Vielmehr liegt die Hauptunterscheidung heute darin, ob die zu beurteilenden Anteile entgeltlich oder unentgeltlich erworben wurden⁷³⁷. „Soweit“ Anteile innerhalb der letzten fünf Jahre unentgeltlich erworben wurden und auch der Rechtsvorgänger zur Geltendmachung eines Verlustes aus der Veräußerung dieser Anteile nicht berechtigt gewesen wäre, sind Veräußerungsverluste nach § 17 Abs. 2 S. 4 Lit. a) idF. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24.3.1999⁷³⁸ nicht zu berücksichtigen. „Soweit“

⁷²⁸ BT-Drucks. 13/ 901 S. 133.

⁷²⁹ Pyszka, DStR 1997, 309 (310); Niehus/ Wilke, StuW 1997, 35 (38); zusammenfassend: M. Wendt, FR 1999, 333 (345) m.w.N..

⁷³⁰ Paus, INF 1995, 577 (586).

⁷³¹ Niehus/ Wilke, StuW 1997, 35 (38); Paus, INF 1995, 577 (586); Pyszka, DStR 1997, 309 (314).

⁷³² Vgl. FG Münster vom 11.6.1999, 4 K 5776/98 E, FR 1999, 951 (955).

⁷³³ M. Wendt, FR 1999, 333 (346).

⁷³⁴ Vgl. die Gesetzesbegründung BT-Drucks. 14/ 265, S. 180.

⁷³⁵ Zu diesem Begriff: Felix/ Strahl, BB 1996, 1582.

⁷³⁶ Dötsch/Pung, BB 1999, 1352 (1354); Hörger, in: Littmann/ Bitz/ Hellwig, § 17 RN 79e.

⁷³⁷ Weber-Grellet, in: Schmidt, § 17 RN 197.

⁷³⁸ BGBl. I 1999, 402.

Anteile entgeltlich erworben wurden, sind aus der Veräußerung dieser Anteile entstandene Verluste nur dann nicht zu berücksichtigen, wenn sie nicht innerhalb der gesamten letzten fünf Jahre zu einer wesentlichen Beteiligung des Steuerpflichtigen gehört haben und deren Erwerb entweder nicht zur Begründung einer wesentlichen Beteiligung geführt hat oder deren Erwerb nicht nach Begründung der wesentlichen Beteiligung erfolgte.

Bemerkenswert an diesem Verlustausgleichsverbot ist zudem die Tatsache, dass § 17 Abs. 2 S. 4 EStG nunmehr als einzige Vorschrift⁷³⁹ die von ihr erfassten Verluste der steuerlichen Geltendmachung endgültig entzieht⁷⁴⁰.

c. Überprüfung anhand des allgemeinen Gleichheitssatzes

§ 17 Abs. 2 S. 4 EStG stellt, wie bereits dargestellt, eine Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips dar. In dem hierdurch begangenen Systembruch liegt grundsätzlich das Indiz einer Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes⁷⁴¹. Gerade bei § 17 Abs. 2 S. 4 EStG ist wegen des BVerfG-Urteils vom 30.9.1998 eine sehr sorgfältige Überprüfung anhand des Gleichheitssatzes notwendig. Dort hatte das BVerfG für das Verlustausgleichsverbot des § 22 Nr. 3 EStG a.F. den vollständigen und endgültigen Ausschluss der Verlustverrechnung wegen Verstoßes gegen den Gleichheitssatz für verfassungswidrig erklärt⁷⁴². Im wesentlichen hat das BVerfG sein Urteil vom 30.9.1998 darauf gestützt, dass wegen des vollständigen Verlustverrechnungsverbots in § 22 Nr. 3 EStG Fälle auftreten konnten, in denen Erwerbseinnahmen in vollem Umfang der Einkommensbesteuerung unterlagen, ohne dass die Erwerbsaufwendungen im Veranlagungszeitraum ihrer Entstehung oder in dem Veranlagungszeitraum, in

⁷³⁹ Die §§ 15 Abs. 4 S. 2, 22 Nr. 3 S. 4 und 23 Abs. 3 S. 8 EStG enthielten zwar bisher ebenso starke Restriktionen, wurden aber im Hinblick auf das BVerfG Urteil vom 30.9.1998 (2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 = DStR 1998, 1743), im Wege des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 abgemildert.

⁷⁴⁰ Dötsch/Pung, BB 1999, 1352 (1354).

⁷⁴¹ So speziell für die Durchbrechung dieses Prinzips durch § 17 Abs. 2 S. 4 EStG: Haas, in: Gedächtnisschrift für Knobbe-Keuk, 455 (458).

⁷⁴² BVerfG vom 30.9.1998, 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88.

dem die Erwerbseinnahmen erfasst werden, Berücksichtigung fänden und dass für diese Ungleichbehandlung kein rechtfertigender Grund ersichtlich sei⁷⁴³.

§ 17 Abs. 2 S. 4 EStG sieht aber ebenfalls einen vollständigen und endgültigen Verlustausschluss vor, der den Steuerpflichtigen empfindlich berührt.

Fraglich ist daher vor allem, wie sich die einzelnen, in § 17 Abs. 2 S. 4 EStG normierten Differenzierungen im Hinblick auf den Gleichheitssatz rechtfertigen lassen.

(A) Ungleichbehandlungen bei unentgeltlichem Anteilerwerb

Nach § 17 Abs. 2 S. 4 Lit. a) sind Veräußerungsverluste, soweit sie auf Anteile entfallen, die innerhalb der letzten fünf Jahre unentgeltlich erworben wurden dann nicht zu berücksichtigen, wenn auch der Rechtsvorgänger den entstandenen Verlust nicht hätte geltend machen können. Damit entsteht eine Ungleichbehandlung zu den Steuerpflichtigen, deren unentgeltlicher Erwerb im Zeitpunkt der Entstehung des Veräußerungsverlustes bereits mehr als fünf Jahre zurückliegt und zu den Steuerpflichtigen, deren Rechtsvorgänger den Verlust hätten geltend machen können.

(B) Ungleichbehandlungen bei entgeltlichem Anteilerwerb

Weiter werden Steuerpflichtige, die zuvor entgeltlich erworbene Anteile, welche nicht innerhalb der gesamten letzten fünf Jahre zu einer wesentlichen Beteiligung des Steuerpflichtigen gehört haben, mit Verlust veräußert haben, gegenüber verschiedenen Gruppen von Steuerpflichtigen benachteiligt:

- Einmal gegenüber Steuerpflichtigen, deren mit Verlust veräußerte Anteile bereits fünf Jahre oder länger zu einer wesentlichen Beteiligung dieser Pflichtigen gehört haben.
- Dann gegenüber solchen Steuerpflichtigen, die aus Anteilen Veräußerungsverluste erlitten haben, die erst in den letzten fünf Jahren zur Begründung einer wesentlichen Beteiligung erworben wurden.

⁷⁴³ BVerfG vom 30.9.1998 a.a.O. S. 97ff.

Schließlich entstehen Ungleichbehandlungen gegenüber Steuerpflichtigen, die Veräußerungsverluste aus in den letzten fünf Jahren erworbenen Anteilen erlitten haben und vor deren Erwerb schon wesentlich beteiligt waren.

Fraglich ist, wie jede einzelne dieser Ungleichbehandlungen zu rechtfertigen ist.

(C) Rechtfertigung des Abstellens auf den Rechtsvorgänger

Bei innerhalb der letzten fünf Jahre unentgeltlich erworbenen Anteilen bleibt ein entstandener Verlust dann ausgleichsfähig, wenn der Rechtsvorgänger anstelle des Steuerpflichtigen den Veräußerungsverlust hätte geltend machen können.

Ungeachtet der in diesem Ausnahmetatbestand liegenden Unbestimmtheit hinsichtlich des Zeitpunktes, in dem die fiktive Veräußerung durch den Schenker anzunehmen ist⁷⁴⁴, lässt sich diese Differenzierung aus der gesetzlichen Systematik und dem mit der Regelung verfolgten Ziel rechtfertigen.

In allen den Fällen, in denen der Schenker den entstandenen Verlust selbst hätte geltend machen können, wären die unentgeltlich übertragenen Anteile auch ohne die unentgeltliche Übertragung im Falle der Veräußerung steuerverstrickt gewesen. Die unentgeltliche Übertragung der Anteile hätte also nicht dazu führen können, dass eine im Privatvermögen entstandene Wertminderung nun steuerlich wirksam gemacht wird. Das bedeutet zugleich, dass in diesen Fällen ein Missbrauch von vornherein ausgeschlossen ist.

Da das Verlustausgleichsverbot aber nur diese Art von Missbrauch bekämpfen will, war diese Differenzierung sogar notwendig, um nicht Steuerpflichtige durch das Verlustausgleichsverbot unberechtigt zu treffen.

Damit ist diese Differenzierung nach dem Rechtsvorgänger mit Blick auf den Gleichheitssatz nicht zu beanstanden.

(D) Rechtfertigung der Ausnahmeregelungen zum entgeltlichen Erwerb

⁷⁴⁴ Hierzu näher: Paus, NWB Fach3 S. 10845 (10852); Dötsch/Pung, BB 1999, 1352 (1354/1355).

In ähnlicher Weise werden Ausnahmen zu dem Grundsatz zugelassen, dass Veräußerungsverluste aus Anteilen, die nicht innerhalb der gesamten letzten fünf Jahre vor der Veräußerung zu einer wesentlichen Beteiligung gehört haben, nicht zu berücksichtigen sind.

Beide Ausnahmen beziehen sich auf Anteile, die in den letzten fünf Jahren erworben wurden.

Wenn dieser Erwerb zur Begründung einer wesentlichen Beteiligung geführt hat sollen die entstandenen Veräußerungsverluste berücksichtigungsfähig bleiben. Diese Ausnahme betrifft einen Fall, der grundsätzlich nicht missbräuchlich sein kann. Der Missbrauch besteht regelmäßig darin, dass durch steuerliche Gestaltung systemwidrig eine im Privatvermögen realisierte Wertminderung der Anteile steuerlich wirksam gemacht werden soll. Ist jedoch in den letzten fünf Jahren (und davor) eine wesentliche Beteiligung erworben und zugleich begründet worden, so waren sämtliche Anteile von vornherein steuerverstrickt, so dass sich in der Zwischenzeit eingetretene Wertminderungen nicht mehr im Privatbereich realisiert haben.

Die weitere Ausnahme besteht darin, dass der Ausgleich des Veräußerungsverlustes auch dann weiterhin möglich bleibt, wenn die Anteile zu einem Zeitpunkt erworben wurden, in dem bereits eine wesentliche Beteiligung bestanden hat. Auch in diesem Fall sind die hinzuerworbenen Anteile wegen der bereits bestehenden wesentlichen Beteiligung bereits von deren Erwerb an steuerverstrickt, so dass auch hier der Missbrauchsfall nicht vorkommen kann.

Daher lassen sich auch die beiden Ausnahmen zu der Grundregel des § 17 Abs. 2 S. 4 Lit. b) S. 1 EStG damit rechtfertigen, dass erst durch sie Fälle nicht betroffen werden, die mit der Grundregel zu Unrecht erfasst werden.

Damit sind auch diese beiden Ausnahmen vor dem Hintergrund des Art. 3 Abs. 1 GG nicht zu beanstanden.

(E) Rechtfertigung der Differenzierung nach der Fünfjahresfrist für den Erwerb der später mit Verlust veräußerten Anteile

Unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten ist es unerheblich, ob ein mit Verlust veräußerter Anteil zuvor innerhalb der letzten fünf Jahre, oder schon eher erworben wurde. Dies gilt gleichermaßen für entgeltlich als auch für unentgeltlich erworbene Anteile. Daraus folgt, dass eine Rechtfertigung dieses Differenzierungskriteriums nicht aus bestehenden Unterschieden der zu beurteilenden Verluste, sondern vielmehr nur aus der Verfolgung externer Zwecke erfolgen kann.

Wie die Gesetzesbegründungen zu § 17 Abs. 2 S. 4 EStG⁷⁴⁵ und die vorherigen Ausführungen deutlich machen, dient dieses Verlustausgleichsverbot der Missbrauchsbekämpfung. Mit der Regelung des § 17 Abs. 2 S. 4 Lit. a) soll der Verlustabzug für den Fall verhindert werden, dass ein nicht wesentlich Beteiligter seine Verlustbeteiligung einem wesentlich Beteiligten schenkt⁷⁴⁶. Die folgende Regelung in Lit. b) soll vor allem die missbräuchliche Gestaltung der Art verhindern, dass durch kurzfristigen Zukauf nur weniger Anteile eine im Privatvermögen entstandene Wertminderung in den steuerlichen Verlustausgleich einbezogen wird.

Es ist daher zunächst fraglich, ob die Festlegung der Fünfjahresfrist geeignet ist, missbräuchliche Gestaltungen in dem o.a. Sinne zu verhindern.

Beide Missbrauchskonstellationen folgen dem Bestreben, durch steuerliche Gestaltung eine im Privatvermögen entstandene Wertminderung steuerlich geltend machen zu können. In einem „gesunden“ Unternehmen besteht regelmäßig kein Anlass für die Gesellschafter, aus einer nicht wesentlichen Beteiligung eine wesentliche zu machen, denn es besteht hier regelmäßig nicht die Gefahr, dass im Falle der Veräußerung von Anteilen ein Verlust erzielt werden könnte. Erst wenn sich die Gesellschaft bereits in der Krise befindet, werden die Beteiligten Gesellschafter daher darüber nachdenken, ob sie ihre Beteiligung auf eine wesentliche aufstocken, um dann gegebenenfalls einen bei der Veräußerung der Anteile erzielten Verlust steuerlich geltend machen zu

⁷⁴⁵ BT-Drucks. 13/ 901 S. 133 im Zusammenhang mit BT-Drucks. 14/ 265, S. 180.

⁷⁴⁶ BT-Drucks. 14/23, 179.

können. Damit ist die Missbrauchskonstellation dadurch gekennzeichnet, dass die Gesellschafter ihre Beteiligungsanteile aufstocken, obschon sich die Gesellschaft schon in der Krise befindet⁷⁴⁷.

Wie sich eine Gesellschaft entwickelt, ist um so schwerer zu prognostizieren, je weiter man in die Zukunft blicken muss. Es ist davon auszugehen, dass bei einem Zeitraum von fünf Jahren zumindest regelmäßig nicht sicher vorausgesagt werden kann, ob eine bis dato „gesunde“ Gesellschaft in eine Krise manövriert. Ob dies auch schon bei einem kürzeren Zeitraum der Fall ist oder erst ab einem länger zu überblickenden Zeitraum, kann hier dahingestellt bleiben, denn jedenfalls hat der Gesetzgeber insoweit einen Prognosespielraum, der hier nicht zu beanstanden ist.

Um aber von der o.a. missbräuchlichen Steuergestaltung profitieren zu können, müsste der Steuerpflichtige bereits fünf Jahre zuvor eine eindeutige Prognose über die Gesellschaft treffen können, um nicht unter das Ausschlussverbot des § 17 Abs. 2 S. 4 EStG zu fallen. Da dies nach den obigen Ausführungen regelmäßig aber nicht möglich ist, ist die Fünfjahresfrist durchaus geeignet, die Missbrauchsfälle zu verhindern.

Fraglich ist weiter, ob es auch erforderlich war, entweder einen unentgeltlichen Erwerb, der mehr als fünf Jahre zurückliegt oder bei entgeltlich erworbenen Anteilen eine mehr als fünfjährige wesentliche Beteiligung zu verlangen. Es war jedenfalls dann nicht erforderlich, wenn ein weniger einschneidendes Mittel den gleichen Erfolg versprochen hätte⁷⁴⁸.

In diesem Zusammenhang ist verschiedentlich darauf hingewiesen worden, dass eine rechtssystematisch korrekte Lösung darin bestanden hätte, dass für die Berechnung des Veräußerungsgewinns und Veräußerungsverlustes der gemeine Wert der Anteile in dem Zeitpunkt anzusetzen ist, in dem eine nichtwesentliche Beteiligung zu einer wesentlichen Beteiligung aufgestockt wird⁷⁴⁹. In der Tat

⁷⁴⁷ Haas, Gedächtnisschrift für Knobbe-Keuk, 455 (464).

⁷⁴⁸ BVerfG vom 20.6.1984, 1 BvR 1494/78, BVerfGE 67, 157 (177); BVerfG vom 31.10.1984, 1 BvR 35, 356, 794/82, BVerfGE 68, 193 (219); Jarass, in: Jarass/ Pieroth, Art. 20 RN 85 m.w.N..

⁷⁴⁹ Paus, NWB, Fach 3, S. 10303 (10314); ders., NWB, Fach 3, S. 10845 (10849); Weber-Grellet, in: Schmidt, § 17 RN 196; wohl auch: Haas, Gedächtnisschrift für Knobbe-Keuk, 455 (459).

wäre diese Lösung systemgerecht, denn auf diese Weise werden realisierte Veräußerungsgewinne und -verluste nur insoweit steuerlich anerkannt, wie die Gesellschaftsanteile steuerverstrickt sind. Ein im Privatvermögen realisierter Verlust könnte damit auf keinen Fall steuerlich wirksam werden. Dementsprechend würden durch diese Lösung sämtliche Missbrauchsfälle, im Gegensatz zu der gesetzlichen Regelung, absolut treffsicher unterbunden. Wenn ohnehin nur die Verluste steuerlich anerkannt werden, die sich in den Zeiten einer bestehenden wesentlichen Beteiligung realisiert haben, so macht es überhaupt keinen Sinn, über das Verschieben von Anteilen kurzfristig eine wesentliche Beteiligung zu erhalten. Darüber hinaus wäre kein einziger Fall zu unrecht betroffen.

Demgegenüber ist die gesetzliche Regelung eine typisierende Norm. Damit werden von dieser Regelung zwangsläufig auch heute noch Fälle betroffen, die tatsächlich nicht missbräuchlich waren⁷⁵⁰. Davon geht auch der Gesetzgeber aus, wenn es in der Gesetzesbegründung heißt, die Regelung werde „treffsicherer“ formuliert. Treffsicherer bedeutet im Gegensatz zu treffsicher, dass nach wie vor auch solche Fälle getroffen werden, die nicht getroffen werden sollten. Mithin kann der Auffassung nicht gefolgt werden, nach der die Neuregelung des § 17 Abs. 2 S. 4 EStG das Abzugsverbot auf die eigentlichen Missbrauchsfälle beschränke⁷⁵¹.

Folglich ist die vorgeschlagene Alternative weniger einschneidend und zudem noch besser geeignet als die vom Gesetzgeber getroffene Regelung. Wenn also nicht noch weitere Ziele bestehen, an deren Verwirklichung der Gesetzgeber ein berechtigtes Interesse hatte und die mit der Alternativlösung nicht erreichbar wären, so ist die Differenzierung nach der Fünfjahresfrist nicht erforderlich gewesen. Damit wäre § 17 Abs. 2 S. 4 Lit. a) und b) EStG wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz als verfassungswidrig einzustufen.

Es stellt sich daher die Frage, warum der Gesetzgeber von dieser Alternativmöglichkeit keinen Gebrauch gemacht hat.

⁷⁵⁰ So auch Paus, NWB Fach 3 S. 10845 (10845).

⁷⁵¹ Z.B. Weber-Grellet, in: Schmidt, § 17 RN 197 m.w.N..

Zunächst könnte man daran denken, dass fiskalische Erwägungen die Ursache hierfür waren⁷⁵². Wenn für die Berechnung des Veräußerungsgewinns und des Veräußerungsverlusts immer der gemeine Wert der Anteile in dem Zeitpunkt anzusetzen ist, in dem eine nichtwesentliche Beteiligung zu einer wesentlichen Beteiligung aufgestockt wird, dann werden logischerweise auch bei realisierten Gewinnen, anders als nach der bisherigen Regelung, auch die Wertsteigerungen nicht berücksichtigt, die zu Zeiten nichtwesentlicher Beteiligung entstanden sind. An diesen Wertsteigerungen könnte der Fiskus nicht mehr partizipieren, so dass dadurch Steuerausfälle entstehen würden.

Nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG können alleine Fiskalzweckerwägungen aber keine Ungleichbehandlung rechtfertigen⁷⁵³. Selbst wenn also fiskalische Erwägungen Ursache dafür waren, dass die hier vorgeschlagene Alternativmöglichkeit nicht bevorzugt wurde, könnten alleine diese Erwägungen ein Abweichen von der Alternativlösung nicht rechtfertigen.

Man könnte als zusätzliches Argument daran denken, dass die Alternative jeweils eine Berechnung des gemeinen Wertes im Zeitpunkt der Aufstockung oder Absenkung der wesentlichen Beteiligung notwendig macht. Dadurch könnte ein erhöhter, möglicherweise unverhältnismäßig hoher Verwaltungsaufwand begründet sein, der es erforderlich gemacht hat von der Alternative abzurücken. Doch ist in diesem Zusammenhang zu bedenken, dass die Aufstockung von Anteilen oder auch deren Absenkung in der Regel durch entgeltliche Veräußerung erfolgt. Da zudem die einzelnen Anteile jeweils den gleichen Wert haben, lässt sich aus dem Veräußerungspreis unter Fremden ohne weiteres der gemeine Wert im Zeitpunkt der Aufstockung/Absenkung ableiten. Diese Wertermittlung ist nicht aufwendiger, als die bisherige Ermittlung der ursprünglichen Anschaffungskosten.

Im Ergebnis kann daher auch dieses Argument ein Abweichen von der hier vorgeschlagenen, sogar besseren, Alternativmöglichkeit ebenfalls nicht rechtfertigen.

⁷⁵² Paus, NWB Fach 3 S. 10845 (10849).

⁷⁵³ BVerfG vom 17.1.1957, 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (80); BVerfG vom 1.6.1965, 2 BvR 616/63, BVerfGE 19, 76 (84); so auch: Arndt/Jenzen, DStR 1998, 1818 (1822); Birk StuW 1989, 212 (216).

Weitere Gründe, die für die Einführung der gesetzlichen Regelung sprechen könnten, sind weder ersichtlich, noch lassen sie sich mittelbar oder unmittelbar der Gesetzesbegründung entnehmen.

d. Zwischenergebnis

Es bleibt daher festzuhalten, dass die gesetzliche Fristenregelung zur Verhinderung der missbräuchlichen Gestaltungen nicht erforderlich war. Damit sind die aus dieser Regelung resultierenden o.a. Ungleichbehandlungen vor dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG nicht zu rechtfertigen. § 17 Abs. 2 S. 4 EStG idF. des Steuerentlastungsgesetzes vom 24.3.1999⁷⁵⁴ ist aus diesem Grund als verfassungswidrig anzusehen.

2. Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften

a. Entstehungsgeschichte und gesetzgeberischer Zweck des § 23 Abs. 3 S. 8 EStG

Der heutige § 23 Abs. 3 S. 8 EStG ist das älteste Verlustausgleichsverbot des EStG. Es trat mit der Einkommensteuernovelle am 25.3.1921⁷⁵⁵ in § 13 Nr. 8 S. 2 EStG 1921 in Kraft. Hiernach waren entstandene Verluste aus einzelnen Veräußerungsgeschäften nur noch „bis zur Höhe der Gewinne aus einzelnen Veräußerungsgeschäften“ ausgleichsfähig, die „bei Ermittlung des steuerbaren Einkommens für das betreffende Rechnungsjahr in Ansatz gebracht worden sind“⁷⁵⁶. Gesetzgeberische Intention zum Erlass dieses Verlustausgleichsverbots war die Sorge, dass Spekulanten „unter Berufung auf Spekulationsverluste Einkommen aus anderen Quellen verschwinden“ ließen⁷⁵⁷ und dass man befürchtete, dass Verluste aus Veräußerungsgeschäften „stets als Spekulationsverluste in Abzug gebracht“ würden, dass dagegen „Gewinne aus

⁷⁵⁴ BGBl. I 1999, 402.

⁷⁵⁵ RGBl. 1921 I, S. 313.

⁷⁵⁶ Vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 8 S. 2 EStG 1921, RGBl. 1921 S. 314.

⁷⁵⁷ Verhandlungen des Reichstags, I Wahlperiode 1920, Band 366, S. 1348 (1356).

Veräußerungsgeschäften niemals oder doch nur in seltenen Fällen als Spekulationsgewinne dargetan werden“ könnten⁷⁵⁸. In den nächsten größeren Einkommensteuernovellen von 1925⁷⁵⁹ und 1934⁷⁶⁰ wurde dieses Verlustverrechnungsverbot jeweils bestätigt und da es sich „bewährt“ habe⁷⁶¹ auch beibehalten. So heißt es z.B. in der Begründung zum Gesetzesentwurf des § 42 Abs. 4 des EStG 1925:⁷⁶²

„In Abs. 4 wird vorgeschrieben, dass Verluste aus Veräußerungsgeschäften im Sinne des § 42 Abs. 1, 2 ebenso behandelt werden sollen, wie Gewinne, aber nur bis zur Höhe der Veräußerungsgewinne abgezogen werden dürfen, die im gleichen Steuerabschnitt erzielt worden sind. Dies entspricht der Vorschrift des § 13 Abs. 1 Nr. 8 des bisherigen Einkommensteuergesetzes.“

Erst im Zuge des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 hat dieses Verlustausgleichsverbot eine wesentliche Änderung erfahren. Nunmehr hat der Gesetzgeber einen weiteren Satz angefügt, der sich von dem bisher strikten und generellen Verlustausschluss löst. Nach § 23 Abs. 3 S. 9 EStG können Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften jetzt nach Maßgabe des § 10d EStG im unmittelbar vorangegangenen Veranlagungsjahr oder in den nachfolgenden Veranlagungsjahren von positiven Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften abgezogen werden. Diese interperiodische Verlustausgleichsmöglichkeit hat der Gesetzgeber als weitere Reaktion auf das BVerfG-Urteil vom 30.9.1998⁷⁶³ zu § 22 Nr. 3 S. 3 EStG a.F. geschaffen⁷⁶⁴.

b. Wirkungsweise und Technik des § 23 Abs. 3 S. 8 und 9 EStG

Das Verlustausgleichsverbot des § 23 Abs. 3 S. 8 EStG erfasst sämtliche Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften unabhängig von deren Qualifikation als „echte“ oder „künstliche“ Verluste. Der Gesetzgeber versucht auch mit dieser

⁷⁵⁸ Verhandlungen des Reichstags, I Wahlperiode 1920, Band 366, S. 1380 (1381).

⁷⁵⁹ EStG vom 10.8.1925, RGBI. I 1925, S. 189.

⁷⁶⁰ EStG vom 16.10.1934, RGBI. I 1934, S. 1005.

⁷⁶¹ Begr. Zum EStG 1934, RStBl. 1935, 9 ff (44 ff).

⁷⁶² Begr. zum Entwurf des EStG 1925, RT III Wahlperiode 1924/25 Drucks. 795, S. 60.

⁷⁶³ 2 BvR 1818/91 a.a.O..

⁷⁶⁴ Vgl. schon die Begründung des Regierungsentwurfes zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 in BT-Drucks. 14/ 23 S. 180; BT-Drucks. 14/265 S. 181.

Vorschrift nicht, durch Missbrauch oder gezielte Ausnutzung steuerlicher Gesetzeslücken herbeigeführte Verluste tatbestandlich zu erfassen und so nur diese zu treffen. Vielmehr wird generell für alle aus privaten Veräußerungsgeschäften entstandenen Verluste der vertikale Verlustausgleich verboten. Dass dabei auch echte Verluste betroffen werden, wird damit stillschweigend in Kauf genommen. Dementsprechend liegt in dem Ausschluss der Verlustverrechnung durch § 23 Abs. 3 S. 8 EStG neben einem Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip zugleich ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip⁷⁶⁵.

Nach S. 9 besteht nach Maßgabe des § 10d EStG die Möglichkeit eines nur horizontalen Verlustausgleichs mit Gewinnen derselben Art⁷⁶⁶.

c. Verfassungsmäßigkeit der Beschränkung des Ausgleichs von Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften

(A) Ungleichbehandlung

Da der Verlustausgleich bei Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften nur mit positiven Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften zulässig ist, wirken sich die Verluste, die betragsmäßig diese positiven Einkünfte übersteigen nicht bemessungsgrundlagenmindernd aus. In den Fällen, in denen die Verluste echt sind, haben die Betroffenen mithin eine Steuerbelastung zu tragen, die gemessen an deren tatsächlicher Leistungsfähigkeit zu hoch ist. Konkret werden daher alle diejenigen Steuerpflichtigen mit Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften, die ihrem Betrag nach höher sind als die im gleichen Kalenderjahr angefallenen Gewinne aus eben diesen Geschäften, im Vergleich zu allen anderen, an sich gleich leistungsfähigen, Steuerpflichtigen⁷⁶⁷ ungleich behandelt. Diese Ungleichbehandlung ist mit Blick auf den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz rechtfertigungsbedürftig.

⁷⁶⁵ Bühr, S. 55.

⁷⁶⁶ Demuth/ Strunk, DStR 2001, 57 (62).

⁷⁶⁷ Deren einkommenssteuerliche Bemessungsgrundlage die tatsächliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit widerspiegelt.

(B) Rechtfertigung der Ungleichbehandlung

Wie die historische Entwicklung dieses Verlustausgleichsverbots zeigt, waren es nicht qualitative Unterschiede zwischen Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften einerseits und Verlusten aus anderen Einkunftsquellen andererseits, die den Gesetzgeber dazu veranlasst haben, erstere aus dem Verlustausgleich auszunehmen. Vielmehr war es die Befürchtung des Gesetzgebers, dass vor allem Verluste aus diesen Geschäften steuerlich genutzt, die daraus entstehenden Gewinne dagegen verschwiegen würden und nicht nachzuweisen seien⁷⁶⁸. Hinsichtlich der Befürchtung des Gesetzgebers, dass Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften in der Regel verschwiegen würden, ist zunächst festzuhalten, dass Verlustausgleichsverbote keine Regelung für Gewinne, sondern nur für Verluste treffen. Folglich kann ein Verlustverrechnungsverbot keine direkte Auswirkung auf erzielte Gewinne haben. Insbesondere kann ein Verlustverrechnungsverbot nicht dazu führen, dass Gewinne nicht mehr verschwiegen werden. Kein Steuerpflichtiger der einen erzielten Gewinn verschweigen möchte erklärt diesen letztlich doch, nur weil aus gleichen Geschäften erzielte Verluste nicht ausgeglichen werden können. Ein solcher Schluss verstieße gegen alle Gesetze der Logik. Auch wird man deshalb nicht behaupten können, dass infolge der Verlustausgleichsbeschränkung zumindest zum Teil mehr Gewinne erfasst werden können. Selbst wenn mit der h.M. für die Geeignetheit einer Maßnahme bereits ausreicht, wenn sie den gewünschten Erfolg auch nur fördern kann⁷⁶⁹, muss man hier zu dem Ergebnis gelangen, dass § 23 Abs. 3 S. 8 EStG nicht geeignet ist, das Verschweigen von Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften zu verhindern.

In den Beratungen des 11. Ausschusses findet sich die Formulierung, dass Spekulanten „unter Berufung auf Spekulationsverluste ... Einkünfte aus anderen Quellen verschwinden“ ließen⁷⁷⁰. Dahinter steckt im Zusammenhang mit dem befürchteten tatsächlichen Verschweigen positiver Einkünfte aus diesen Quellen der Gedanke, der auch in § 3c EStG aufgegriffen wird, dass der Fiskus nicht mit

⁷⁶⁸ Verhandlungen des Reichstags, I Wahlperiode 1920, Band 366, S. 1380 (1381).

⁷⁶⁹ BVerfG vom 20.6.1984, 1 BvR 1494/78, BVerfGE 67, 157 (173) m.w.N..

⁷⁷⁰ Verhandlungen des Reichstags, I Wahlperiode 1920, Band 366, S. 1348 (1356).

Aufwendungen für Einkunftsquellen „belastet“ wird, wenn er andererseits auch an den Gewinnen hieraus nicht partizipiert. Das „Verschwindenlassen“ von Einkünften aus anderen Quellen durch die Verrechnung mit Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften kann aber nur dann missbilligt werden, wenn die Spekulationsverluste nicht echt sondern vielmehr künstlich sind, denn nur dann widerspricht der Ausgleich dieses Verlustes dem Besteuerungsprinzip nach der Leistungsfähigkeit. Hiervon ausgehend lässt sich der Gedanke ableiten, dass der Gesetzgeber der Auffassung war, Verluste aus Spekulationsgeschäften⁷⁷¹ seien in der Regel künstlicher Natur und nicht das Ergebnis wirtschaftlicher Fehlaktionen. Damit sollte dieses Verlustausgleichsverbot auch Missbräuchen entgegenwirken.

Wäre es tatsächlich so, dass Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften nicht echt, sondern künstlich sind, dann ließe sich das Verlustausgleichsverbot ohne weiteres mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip rechtfertigen. In diesem Fall wären lediglich Verluste betroffen, die gerade nicht leistungsfähigkeitsrelevant sind und daher die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit tatsächlich nicht vermindert haben.

Selbst wenn man dem Steuerbürger gemeinhin nachsagt, er entwickle unablässig Steuervermeidungsstrategien und versuche alles, um der Steuerlast zu entgehen, so kann man trotzdem nicht davon ausgehen, dass alle Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften künstlich sind. Man wird nicht einmal behaupten können, die meisten Verluste seien künstlich, so dass jedenfalls nicht nur leistungsfähigkeitsirrelevante Verluste betroffen werden. Jedes Verlustausgleichsverbot ist naturgemäß gerade dazu prädestiniert, die missbräuchliche Geltendmachung von Verlusten zu verhindern. Sie ist naturgemäß ebenso geeignet, die steuerliche Nutzbarmachung von künstlichen Verlusten zu unterbinden. Weil Missbrauch auf diverse und vielfältige Arten betrieben werden kann, und künstliche Verluste durch immer neue Gestaltungen entstehen können, wäre es ein hoffnungsloses Unterfangen, jedwede denkbare Situation steuergesetzlich antizipieren zu wollen⁷⁷². Daher hat der Gesetzgeber in diesem Bereich von vornherein nur die Möglichkeit, typisierend einzugreifen. Würde die Angemessenheit aber immer bereits schon dann scheitern, wenn nur

⁷⁷¹ Heute: private Veräußerungsgeschäfte.

⁷⁷² Niehus/ Wilke, Stuw 1997, 35 (35).

einzelne Fälle unberechtigt betroffen sind, so bliebe für typisierende Normen kein Raum. Sie wären stets unverhältnismäßig. Es ist daher zu prüfen, ob der Gesetzgeber hier im Rahmen einer zulässigen Typisierung den Ausgleich von Verlusten aus privaten Termingeschäften verboten hat.

Wie bereits erörtert, sind typisierende Regelungen an gewisse weitere Voraussetzungen geknüpft, die es zu erfüllen gilt. So muss für die Typisierung zunächst ein Bedürfnis bestehen⁷⁷³, was hier schon deshalb ohne weiteres anzunehmen ist, weil der Gesetzgeber, wie gezeigt, von vornherein keine andere Möglichkeit hat als typisierend den Missbrauch zu bekämpfen oder künstliche Verluste vom Ausgleich auszunehmen. Die typisierende Regelung muss zudem zur Vereinfachung geeignet und darf schließlich nicht unverhältnismäßig sein⁷⁷⁴, d.h. die Vorteile der Typisierung und Praktikabilität müssen in einem angemessenen Verhältnis zu der durch sie bewirkten, individuellen Abgabengerechtigkeit stehen⁷⁷⁵. Es leuchtet sofort ein, dass eine typisierende Regel zur Missbrauchsbekämpfung einfacher zu handhaben ist, als eine Regelung, die den Versuch unternähme, kasuistisch jeden einzelnen denkbaren Missbrauchsfall auszuschließen. Auch dient es wesentlich zur Vereinfachung, wenn künstliche Verluste typisierend vom Verlustausgleich ausgeschlossen werden, statt sie tatbestandlich erfassen zu wollen. Dies zeigt, dass auch die Eignung zur Vereinfachung für die hier zu beurteilende Regelung nicht ernsthaft bezweifelt werden kann. Fraglich ist aber, ob die Vorteile der hier vorgenommenen Typisierung in einem angemessenen Verhältnis zu der durch sie bewirkten Abgabengerechtigkeit stehen. Eine vorgenommene Typisierung ist nach der Rechtsprechung des BVerfG dann unverhältnismäßig, wenn nicht nur seltene und unbedeutende Fälle von ihr betroffen sind, obschon sie nicht betroffen sein sollten⁷⁷⁶. Also anders als bei einer nicht typisierenden Regelung

⁷⁷³ BVerfG vom 6.11.1985, 1 BvL 47/83, BVerfGE 71, 146 (157).

⁷⁷⁴ BVerfG vom 6.12.1983, 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (354/355); Tipke, StRO I, S. 332; Birk, in: HHSp, AO, § 4 RN 493.

⁷⁷⁵ BVerfG vom 6.12.1983 a.a.O.; BVerfG vom 20.12.1966, 1 BvR 320/57 und 70/63, BVerfGE 21, 12 (27); F. Kirchhof, Grundriß des Abgabenrechts, RN 45; Arndt, NVwZ 1988, 787 (789).

⁷⁷⁶ BVerfG vom 15.1.1969, 1 BvR 723/65, BVerfGE 25, 101 (109); BVerfG vom 8.2.1983, 1 BvL 28/79, BVerfGE 63, 119 (128); vgl. auch BVerfG vom 17.10.1984, 1 BvL 18/82 u.a., BVerfGE 68, 155 (163); Wendt, DÖV 1988, 710 (720), Birk, in: HHSp, AO, § 4 RN 493.

ist es hier grundsätzlich hinzunehmen, wenn seltene und unbedeutende Fälle unberechtigt betroffen werden. Andererseits ist eine Typisierung aber immer dann unangemessen und kann damit keine Ungleichbehandlung rechtfertigen, wenn durch sie eine Mehrheit unberechtigt betroffen wird⁷⁷⁷, wenn sie also mehr „Gute“ wie „Böse“ trifft. Ob tatsächlich mehr Fälle unberechtigt von § 23 Abs. 3 S. 8 EStG erfasst werden, als Fälle derentwegen das Verlustausgleichsverbot eingeführt wurde, lässt sich nach den obigen Ausführungen zwar vermuten, mangels statistischem Materials allerdings nicht nachweisen. Es lässt sich aber auch ohne statistisches Material mit ziemlicher Sicherheit die Aussage treffen, dass jedenfalls eine nicht unbedeutende Zahl von Steuerpflichtigen tatsächlich echte Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielen, so dass das hier in Rede stehende Verlustausgleichsverbot nicht nur seltene Fälle, sondern eine Vielzahl von Fällen unberechtigt betrifft. Zudem sind diese Fälle wegen der möglicherweise konfiskatorischen Wirkung dieses Verlustausgleichsverbots jedenfalls zum Teil auch bedeutend. Wenn nämlich durch die Höhe der Verluste das für die Steuerzahlung disponible Einkommen schon vollständig aufgezehrt wurde, so bleibt dem Betroffenen nichts anderes übrig, als auf die Grundlagen seiner Erwerbstätigkeit zurückzugreifen, um die vom Fiskus geforderte Steuerlast tragen zu können. Freilich werden diese konfiskatorischen Auswirkungen heute dadurch etwas abgemildert, dass die aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielten Verluste nach Abänderung der Vorschrift im Wege des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 wenigstens periodenübergreifend nach Maßgabe des § 10d EStG von eben solchen positiven Einkünften abgezogen werden können. Jedoch hängt es stark von Zufälligkeiten ab, ob der Betroffene im vorherigen oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen positive Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielt hat oder erzielt, so dass die abmildernde Wirkung der interperiodischen Ausgleichsmöglichkeit kaum ins Gewicht fällt.

Mit der Rechtsprechung des BVerfG stehen die Vorteile der hier vorgenommenen Typisierung damit nicht in einem angemessenen Verhältnis zu der durch sie bewirkten Abgabenungerechtigkeit.

⁷⁷⁷

So auch: Schaumburg, RN 5.89.

Folglich kann eine Rechtfertigung auch nicht aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip abgeleitet werden.

Damit kommt eine Rechtfertigung dieser in dem Verlustausgleichsverbot liegender Ungleichbehandlungen nur aufgrund externer Zwecke in Betracht. Dies setzte ein außerfiskalisches Ziel des Gesetzgebers bei der Einführung dieser Vorschrift voraus. Es ist aber nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber hier lenkend auf die Steuerpflichtigen einwirken wollte.

Die Folge ist, dass sich die aus dem Verlustausgleichsverbot resultierenden Ungleichbehandlungen im Hinblick auf den allgemeinen Gleichheitssatz nicht rechtfertigen lassen⁷⁷⁸.

d. Zwischenergebnis

§ 23 Abs. 3 S. 8 EStG ist damit wegen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG als verfassungswidrig einzustufen.

3. Verluste aus betrieblichen Veräußerungsgeschäften

a. Entstehungsgeschichte und gesetzgeberischer Zweck des § 15 Abs. 4 S. 3 EStG

Das Verlustausgleichsverbot für Verluste aus Termingeschäften ist im Wege des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 erstmals in das EStG eingefügt worden. In der Begründung des Regierungsentwurfes heißt es hierzu: „Es handelt sich um eine Folgeänderung aus Nummer 27 Buchstabe a (§23 Abs. 1 Nr. 4). Durch die Erweiterung des § 15 Abs. 4 wird sichergestellt, dass Verluste aus Differenzgeschäften im betrieblichen Bereich nur mit Gewinnen aus derartigen Geschäften verrechnet werden können“⁷⁷⁹.

⁷⁷⁸ A.A. aber Schwendy, INF 1998, 737 (740), der ohne nähere Begründung meint, die Verhinderung von Spekulationsgeschäften „auf Kosten der Allgemeinheit“ alleine sei ein ausreichender Grund für die verfassungsrechtliche Rechtfertigung.

⁷⁷⁹ BT-Drucks. 14/23, S. 178.

Es sollen also Verluste aus Termingeschäften im betrieblichen Bereich mit eben solchen Verlusten im privaten Bereich hinsichtlich deren steuerlicher Abzugsfähigkeit gleichgestellt werden⁷⁸⁰.

b. Systematische Betrachtung

§ 15 Abs. 4 S. 3 EStG hängt eng zusammen mit der neuen Vorschrift des § 23 Abs. 1 Nr. 4 EStG⁷⁸¹. Einkünfte aus Termingeschäften waren bis zum Veranlagungszeitraum 1998 nur dann bei der Einkommensbesteuerung zu berücksichtigen, wenn sie innerhalb eines Betriebsvermögens durchgeführt wurden⁷⁸². Soweit diese Geschäfte also im Privatvermögen abgeschlossen wurden, unterlagen sie nicht der Einkommensbesteuerung, so dass auch dort entstandene Verluste nicht ausgleichsfähig waren. Mit der Neuregelung des § 23 Abs. 1 Nr. 4 EStG sind ab dem Veranlagungszeitraum 1999 nunmehr auch private Termingeschäfte einkommensteuerrechtlich relevant. Damit wären wegen des objektiven Nettoprinzips an sich auch die Verluste ausgleichsfähig. Dies wird von § 23 Abs. 3 S. 8 indes ausgeschlossen. Ohne die Regelung in § 15 Abs. 4 S. 3 EStG blieben die im betrieblichen Bereich entstandenen Verluste aus derartigen Geschäften aber weiterhin ausgleichsfähig, weil diese Einkünfte nach § 23 Abs. 2 S. 1 EStG dann zu den Gewinneinkunftsarten gehören, für die § 23 Abs. 3 S. 8 EStG keine Wirkung entfaltet. Für gewerbliche Einkünfte aus Termingeschäften normiert § 15 Abs. 4 S. 3 EStG jetzt in Angleichung an die Regelung bei privaten Veräußerungsgeschäften ebenfalls ein Verlustausgleichsverbot. Auch hiernach sind derartige Verluste jetzt nur mit positiven Einkünften derselben Art ausgleichsfähig und mindern in entsprechender Anwendung des § 10d EStG gleichartige positive Einkünfte anderer Veranlagungszeiträume. Dies ist als Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip zu werten.

Mit dieser Verlustausgleichsbeschränkung gleicht der Gesetzgeber die Gewinneinkunftsart „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ den Überschusseinkunftsarten hinsichtlich der Verlustverrechnung an. Dies könnte

⁷⁸⁰ Vgl. auch die Ausführungen des Finanzausschusses in BT-Drucks. 14/443 S. 27.

⁷⁸¹ Deshalb wird die Vorschrift vom Gesetzgeber auch nur als Folgeänderung zu § 23 Abs. 1 Nr. 4 EStG bezeichnet, vgl. BT-Drucks. 14/23, S. 178.

⁷⁸² Grützner, StuB 1999, 961 (961).

man als Schritt zur Abmilderung des Dualismus der Einkunftsarten ansehen, doch ist der Gesetzgeber auch hier nicht konsequent, denn im Bereich der anderen Gewinneinkunftsarten „Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft“ und „Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit“ ist eine entsprechende Anwendung von § 15 Abs. 4 S. 3 EStG nicht angeordnet, so dass Verluste aus Termingeschäften der in § 23 Abs. 1 Nr. 4 EStG bezeichneten Art, die in einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen oder in einem der Ausübung einer selbständigen Tätigkeit dienendem Betriebsvermögen entstanden sind, nach wie vor keinen Ausgleichs- und Abzugsbeschränkungen unterliegen⁷⁸³.

c. Verfassungsrechtliche Würdigung

Der Gesetzgeber versucht auch mit dieser Vorschrift nicht, nur bestimmte künstliche Verluste zu erfassen, sondern es wird allein an das Vorhandensein eines betrieblichen Termingeschäftes angeknüpft.

Termingeschäfte aus dem gewöhnlichen Geschäftsbetrieb von Kreditinstituten, Finanzdienstleistungsinstituten und Finanzunternehmen im Sinne des Gesetzes über das Kreditwesen sowie Termingeschäfte, die der Absicherung von Geschäften des gewöhnlichen Geschäftsbetriebes dienen, werden insofern privilegiert als daraus entstandene Verluste auch weiterhin unbeschränkt ausgeglichen werden dürfen. Hieraus kann aber im Umkehrschluss nicht abgeleitet werden, dass sämtliche Verluste aus den von § 15 Abs. 4 S. 3 EStG erfassten Termingeschäften künstliche oder durch Missbrauch herbeigeführte Verluste sind⁷⁸⁴. Im Gegenteil werden auch diese Verluste zumeist echte betriebswirtschaftliche Verluste sein. Daher werden in der Regel echte Verluste betroffen, so dass auch ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip festzustellen ist.

Beides indiziert Ungleichbehandlungen, die im Hinblick auf den allgemeinen Gleichheitssatz rechtfertigungsbedürftig sind. Darüber hinaus werden Termingeschäfte im Bereich der Einkunftsarten „Land- und Forstwirtschaft“ und „selbständiger Tätigkeit“ in oben erörtertem Sinne privilegiert.

⁷⁸³ Grützner, a.a.O. S. 962.

⁷⁸⁴ Sorgenfrei, DStR 1999, 1928 (1934)

Anhaltspunkte für die erforderlichen Rechtfertigungsgründe lassen sich der Gesetzesvorlage nicht entnehmen. Es finden sich weder gesellschafts- oder wirtschaftspolitische, noch spezifisch steuerrechtliche Gründe für die Einführung dieses Verlustausgleichsverbots⁷⁸⁵. Wie bereits erörtert, hat der Gesetzgeber mit dieser Regelung Verluste aus betrieblichen Termingeschäften solchen aus privaten Termingeschäften gleichstellen wollen. Die hiermit erreichte partielle Gleichstellung von Gewinn- und Überschusseinkünften ist im Rahmen eines synthetischen Einkommensteuersystems konsequent und aus Sicht des Leistungsfähigkeitsprinzips an sich auch geboten.

Doch es ist kein sachlicher Grund für die Benachteiligung der gewerblichen Termingeschäfte gegenüber solchen aus Land- und Forstwirtschaft oder selbständiger Tätigkeit ersichtlich. Auch wenn in diesen Einkunftsarten in der Regel kaum Einkünfte aus Termingeschäften anfallen werden⁷⁸⁶ bleibt diese Ungleichbehandlung den gesetzlichen Regelungen immanent.

Darüber hinaus ist für die Frage der Angemessenheit der Gleichstellung mit privaten Termingeschäften entscheidend, wie das Verlustausgleichsverbot für Verluste aus privaten Termingeschäften verfassungsrechtlich zu beurteilen ist. Wäre dieses verfassungsrechtlich unbedenklich, so wäre auch die hier zu beurteilende Gleichstellungsregelung zumindest unter diesem Aspekt nicht zu beanstanden, sofern nicht durch die Umsetzung der Gleichstellung unbillige Härten entstünden. Wie aber die Erörterungen zu dem Verlustausgleichsverbot für Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften gezeigt haben, ist dieses Verlustausgleichsverbot als verfassungswidrig anzusehen, weil es übermäßig viele Betroffene zu Unrecht erfasst. Eine Gleichstellung im Unrecht kann aber niemals angemessen sein, so dass die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der indizierten Ungleichbehandlungen jedenfalls an dieser Stelle scheitert.

d. Zwischenergebnis

⁷⁸⁵ Sorgenfrei, DStR 1999, 1928 (1935)

⁷⁸⁶ Hierzu näher: Grützner, StuB 1999, 961 (963).

Es bleibt daher festzuhalten, dass auch das Verlustausgleichsverbot für Verluste aus betrieblichen Termingeschäften zu unangemessenen Ungleichbehandlungen führt und damit wie das Verlustausgleichsverbot für Verluste aus privaten Termingeschäften als verfassungswidrig einzustufen ist.

III. Beschränkung des Verlustausgleichs von Verlusten aus gewerblicher Tierzucht und gewerblicher Tierhaltung

1. Entstehungsgeschichte und gesetzgeberischer Zweck des § 15 Abs. 4 S. 1 und 2 EStG

1971 brachte die CDU/CSU Fraktion eine Gesetzesnovelle in den Bundestag ein, die zu einer weiteren Verlustausgleichsbeschränkung führte⁷⁸⁷. § 2a EStG 1971 (heute: § 15 Abs. 4 EStG) bestimmte nunmehr, dass Verluste aus gewerblicher Tierzucht und gewerblicher Tierhaltung weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb als auch mit positiven Einkünften anderer Einkunftsarten zum Ausgleich gebracht werden dürfen. Damit war sowohl der horizontale, als auch der vertikale Verlustausgleich derartiger Verluste betroffen. Durch das Einkommensteuerreformgesetz vom 5.8.1974⁷⁸⁸ ist diese Vorschrift dem § 15 EStG als Abs. 2 zugeordnet worden. Im Zuge des Steuerentlastungsgesetzes 1984⁷⁸⁹ rutschte das Ausgleichs- und Abzugsverbot in den Abs. 3 und nur zwei Jahre später durch das Steuerbereinigungsgesetz 1986⁷⁹⁰ in den Abs. 4, wo es auch heute noch zu finden ist.

Hintergrund dieser Regelung war, dass Unternehmer wegen der Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 2 EStG dazu übergegangen waren, die Tierzucht und Tierhaltung für die Betätigung von Abschreibungsgesellschaften mit Verlustzuweisungen nutzbar zu machen. Wegen dieser Betätigung der Abschreibungsgesellschaften hatte sich im Laufe der Jahre ein Wettbewerbsvorteil für gewerbliche Tierzuchtunternehmen herausgebildet,

⁷⁸⁷ BT-Drucks. VI/1934.

⁷⁸⁸ BGBl I 74, 1769.

⁷⁸⁹ BGBl I 83, 1583.

⁷⁹⁰ BGBl I 85, 2436.

der darin bestand, dass den gewerblichen Unternehmen mehr Kapital zufluss als den entsprechenden landwirtschaftlichen Betrieben, die keine Verlustzuweisungen für Kapitalanleger ermöglichten⁷⁹¹. Die Folge war, dass sich die landwirtschaftlichen Tierzucht- und Tierhaltungsbetriebe am Markt nicht mehr behaupten konnten. Dieses wirtschaftliche Ungleichgewicht wollte der Gesetzgeber mit dem Verbot des Ausgleichs von Verlusten aus gewerblichen Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben wieder ausgleichen. Mit anderen Worten sollte die Konkurrenzsituation zwischen der landwirtschaftlichen und der gewerblichen Tierzucht wieder zu Gunsten der landwirtschaftlichen Tierzucht angeglichen werden⁷⁹². Damit beruht das Ausgleichs- und Abzugsverbot für Verluste aus gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung auf wirtschaftspolitischen Erwägungen⁷⁹³.

2. Verfassungsrechtliche Würdigung

a. Ungleichbehandlung wegen Verstoßes gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip

Wie der BFH in ständiger Rechtsprechung betont, verbietet § 2a EStG 1971 (jetzt: § 15 Abs. 4 EStG) nicht nur die Verlustverrechnung aus Abschreibungen und von Abschreibungsgesellschaften, oder deren Kommanditisten, sondern jeglichen Ausgleich des Verlustes aus gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung mit Ausnahme des (auf diesen Bereich eingeschränkten) Verlustabzugs nach § 10d EStG⁷⁹⁴.

Damit werden von § 15 Abs. 4 EStG naturgemäß auch Verluste betroffen, die nicht künstlich herbeigeführt, sondern echt sind⁷⁹⁵. Mit anderen Worten werden hier (auch) Verluste von der grundsätzlich gebotenen Verlustverrechnung ausgeschlossen, die leistungsfähigkeitsrelevant sind. Demnach verstößt § 15 Abs. 4 EStG sowohl gegen das Nettoprinzip, als auch gegen das übergeordnete Leistungsfähigkeitsprinzip.

⁷⁹¹ Bühr, S. 71.

⁷⁹² BT-Drucks. VI/1934, 2; BT-Drucks. VI/2350 (neu), 6.

⁷⁹³ Stuhmann, in: Blümich, § 15 RN 651.

⁷⁹⁴ Vgl. nur: BFH vom 29.10.1987, VIII R 272/83, BFHE 151, 408 (409) m.w.N..

⁷⁹⁵ A.A. nur: FG Münster vom 30.8.1977, EFG 1978, 11.

Damit steht zugleich das Indiz eines Gleichheitsverstoßes im Raum, so dass auch hier nach einer Rechtfertigung für die Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips zu suchen ist.

b. Rechtfertigung der Ungleichbehandlungen

Ausweislich der Gesetzesbegründung waren wirtschaftspolitische Gründe für die Einführung des § 2a EStG 1971 (heute: § 15 Abs. 4 S. 1 und 2 EStG) maßgebend. Der Gesetzgeber verfolgte mit dieser Norm also keine internen, sondern vielmehr externe Zwecke.

Zwar hat der BFH das Verlustausgleichsverbot für Verluste aus gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung gerade auch im Hinblick auf eine Verletzung des Art. 3 Abs. 1 GG für verfassungsrechtlich unbedenklich gehalten⁷⁹⁶, dabei ist er aber hinsichtlich des Prüfungsmaßstabes von Grundvoraussetzungen ausgegangen, die heute nach den obigen Ausführungen nicht mehr aktuell sind.

Er hat nämlich ausgeführt, dass eine gewählte Differenzierung auf sachgerechten Erwägungen beruhen müsse und dass die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers erst dort ende, wo ein sachlicher Grund für die Gleich- oder Ungleichbehandlung fehle⁷⁹⁷. Damit hat er die Ungleichbehandlung lediglich an der Willkürformel des BVerfG gemessen. Das Dilemma an dieser Überprüfung ist aber, dass bereits jeder extern verfolgte Zweck automatisch und per definitionem einen sachlichen Grund darstellt. Damit konnte der Gesetzgeber praktisch aus jedem beliebigen externen Zweck vom Leistungsfähigkeitsprinzip abweichen, ohne dass der Gleichheitssatz verletzt sein würde. Unter diesen Voraussetzungen stellte Art. 3 Abs. 1 GG aber keine wirkliche Schranke für den Gesetzgeber dar.

Nach heute neuerer Erkenntnis und hier vertretener Auffassung müssen bei der Verfolgung externer Zwecke die Grenzen des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes beachtet werden, weil bei Verlustausgleichsbeschränkungen die zur Verfolgung externer Zwecke in das Einkommensteuergesetz eingefügt werden regelmäßig ein Interessenwiderstreit zwischen der Verwirklichung der Besteuerung nach der

⁷⁹⁶ BFH vom 29.10.1987, VIII R 272/83, BFHE 151, 408.

⁷⁹⁷ BFH vom 29.10.1987, a.a.O. S. 412.

Leistungsfähigkeit und der Verfolgung des jeweiligen externen Zweckes entsteht, dessen Auflösung nur der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu leisten vermag. Damit ist hier fraglich, ob die Einführung des Verlustausgleichsverbots für Verluste aus gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung geeignet, erforderlich und auch angemessen ist, das mit ihr verfolgte externe Ziel der Korrektur von Wettbewerbsverschiebungen zu erreichen.

Mit der Einführung des Verlustausgleichsverbots für Verluste aus gewerblichen Tierzuchtunternehmen ist die Attraktivität solcher Unternehmen für Kapitalanleger, die auf möglichst hohe Verlustzuweisungen spekuliert haben, weitgehend verloren gegangen. Daher bedarf es keinen näheren Erläuterungen, dass die Maßnahme geeignet war und ist, den aus dem enormen Kapitalzufluss bei gewerblichen Tierzuchtunternehmen resultierenden Wettbewerbsvorteil gegenüber den traditionellen land- und forstwirtschaftlichen Betrieben zu reduzieren⁷⁹⁸. Wie bereits mehrfach erörtert, ist die Erforderlichkeit einer Maßnahme dann gegeben, wenn es kein weniger einschneidendes und damit milderer Mittel gibt, das mit der gleichen Eignung den gewünschten Erfolg herbeiführen kann⁷⁹⁹. Wenn es dem Gesetzgeber ausweislich seiner Gesetzesbegründung (nur) darum ging, den entstandenen Wettbewerbsvorteil der gewerblichen Tierzuchtunternehmen zu Gunsten der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe auszugleichen, dann stellen sich Bedenken hinsichtlich der Erforderlichkeit ein. Die Wettbewerbschancen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe hätten auch ohne die steuerliche Benachteiligung von gewerblichen Tierzuchtunternehmen sogar noch wesentlich effektiver dadurch verbessert werden können, dass der Gesetzgeber gezielte Subventionen an entsprechende land- und forstwirtschaftliche Unternehmen vergeben hätte. Wenn also die vom Gesetzgeber angeführten Gründe alleine ausschlaggebend für die Einführung dieses Verlustausgleichsverbots waren, so wäre es wegen der fehlenden Erforderlichkeit schon als verfassungswidrig anzusehen.

⁷⁹⁸ So hat Freese, BB 1977, 743 (746), schon im Jahre 1977 konstatiert, dass das mit der Einführung des § 2 a EStG 1971 (heute: § 15 Abs. 4 EStG) angestrebte Ziel der Verdrängung von Abschreibungsgesellschaften in vollem Umfang erreicht sei. Vgl. auch: Grefe, DB 1980, 991 (993).

⁷⁹⁹ BVerfG vom 31.10.1984, 1 BvR 35, 356, 794/82, BVerfGE 68, 193 (219); Jarass, in: Jarass/ Pieroth, Art. 20 RN 85 m.w.N..

Es ist aber anzunehmen, dass der Gesetzgeber auch hier, wie mit den meisten anderen Verlustausgleichsbeschränkungen, zumindest sekundär Abschreibungsgesellschaften und die Verlustzuweisungsbranche treffen und eindämmen wollte. Vor diesem Hintergrund wäre die alleinige Vergabe gezielter Subventionen an land- und forstwirtschaftliche Tierzuchtbetriebe naturgemäß nicht geeignet gewesen, denn in diesem Falle hätte sich an der Attraktivität dieser gewerblichen Tierzuchtunternehmen⁸⁰⁰ nichts geändert. Fraglich ist aber, ob nicht der für die Entstehung der gewerblichen Tierzuchtabschreibungsgesellschaften zunächst ursächliche § 6 Abs. 2 EStG⁸⁰¹ hätte abgeschafft oder zumindest hinsichtlich der Bewertungsfreiheit lebender Tiere hätte eingeschränkt werden können⁸⁰². In Verbindung mit gezielten Subventionen der land- und forstwirtschaftlichen Tierzuchtbetriebe wäre der Wettbewerbsvorteil gewerblicher Tierzuchtbetriebe relativiert und zugleich die Entstehung neuer Gesellschaften bzw. das weitere Investieren in bereits bestehende Gesellschaften verhindert worden. Zudem wäre diese Lösung treffsicherer und zugleich weniger einschneidend für den Steuerpflichtigen gewesen, denn sie hätte tatsächlich nur Auswirkungen auf künstliche Verluste aus Sonderabschreibungen gehabt, wohingegen alle echten Verluste weiterhin steuerlich hätten geltend gemacht werden könnten. An sich war damit ein weniger einschneidendes Mittel vorhanden, welches zudem noch größeren Erfolg versprochen hätte, so dass die getroffene Regelung auch unter Einbeziehung des weiteren Zweckes wegen mangelnder Erforderlichkeit als verfassungswidrig einzustufen wäre.

Bevor man aber nun vorschnell tatsächlich auf die Verfassungswidrigkeit der Norm schließt muss noch erörtert werden, aus welchen Gründen der Gesetzgeber von der oben angesprochenen (an sich besseren) Lösungsmöglichkeit Abstand genommen hat. Freilich finden sich hierzu keine Ausführungen in der Gesetzesbegründung. Man kann daher hilfsweise auf die Gründe zurückgreifen, die den Gesetzgeber ursprünglich veranlasst haben, § 6 Abs. 2 EStG in das Einkommensteuergesetz einzufügen.

⁸⁰⁰ Die ja gerade nicht in dem Wettbewerbsvorteil gegenüber den entsprechenden land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, sondern vielmehr in den steuerlichen Abschreibungsmöglichkeiten begründet ist.

⁸⁰¹ Hierzu: Stuhmann, in: Blümich, § 15 RN 651; Grefe, DB 1980, 991 (993).

⁸⁰² Letzteres ist z.B. schon von Freese, BB 1977, 743 (746) gefordert worden.

Schon die Begründung zum EStG 1934⁸⁰³ nennt neben dem „Kampf gegen die Arbeitslosigkeit“ in erster Linie Vereinfachungszwecke und die Vermeidung von Auseinandersetzungen mit dem Finanzamt über die Aktivierungspflicht und Nutzungsdauer von Wirtschaftsgütern als Grund für die Einführung des § 6 Abs. 2 EStG⁸⁰⁴. Auch der BFH⁸⁰⁵ und das Schrifttum⁸⁰⁶ sieht daher den Zweck dieser Vorschrift hauptsächlich in der Vereinfachung der Buchführungs- und Bilanzierungsarbeit.

Hätte der Gesetzgeber nun § 6 Abs. 2 wieder streichen müssen, um die weitere Entstehung bestimmter Abschreibungsgesellschaften zu verhindern, so hätte er zugleich den mit § 6 Abs. 2 EStG verfolgten und auch gewollten Vereinfachungseffekt vernichtet. Es ist aber davon auszugehen, dass der Gesetzgeber nach wie vor diesen Effekt im Grundsatz beibehalten wollte, auch wenn hiermit in gewissem Maße steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten übermäßig ausgenutzt werden. Nimmt man diesen Willen des Gesetzgebers, obschon er in der Gesetzesbegründung keinen Niederschlag gefunden hat noch hinzu, so stellt man fest, dass die Streichung des § 6 Abs. 2 EStG diesem Willen entgegensteht. Damit ist das vom Gesetzgeber in § 2a EStG 1971 (heute: § 15 Abs. 4 EStG) normierte Verlustausgleichsverbot die einzige Möglichkeit gewesen, alle gesetzgeberischen Ziele und Zwecke zu verwirklichen. Folglich war die getroffene Maßnahme auch erforderlich.

Fraglich ist indes, ob die verfolgten Ziele in einem angemessenen Verhältnis zu der Art und Schwere der Ungleichbehandlungen stehen. Hierbei ist zunächst festzuhalten, dass von § 15 Abs. 4 EStG „Gute wie Böse“ getroffen werden. Sowohl Abschreibungsgesellschaften mit hauptsächlich aus Sonderabschreibungen resultierenden, überwiegend künstlichen Verlusten, als auch „normale“ gewerbliche Tierzuchtbetriebe mit echten, betriebswirtschaftlich entstandenen Verlusten werden von § 15 Abs. 4 EStG erfasst. Für alle „Guten“ liegt ein besonders schwerer Gleichheitsverstoß vor, der dazu führen kann, dass Steuern zu entrichten sind, obwohl eine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit gerade nicht gegeben ist. Es ist in diesem Zusammenhang zwar auch zu bedenken, dass

⁸⁰³ Hier wurde die Regelung des § 6 Abs. 2 EStG erstmals eingeführt.

⁸⁰⁴ RStBl. 1935, S. 38.

⁸⁰⁵ Vom 19.1.1984, IV R 224/80, BStBl. 1985 II, S. 312 (313).

⁸⁰⁶ Z.B. Kleinle, in: H/ H/ R, § 6 RN 1251.

die Ungleichbehandlung insoweit eine Abmilderung erfährt, als entstandene Verluste aus gewerblicher Tierzucht in das unmittelbar vorangegangene Wirtschaftsjahr zurückgetragen werden kann und dass diesbezüglich eine zeitlich unbeschränkte Verlustvortragmöglichkeit im Rahmen des § 10d EStG besteht. Freilich findet in diesen Jahren ebenfalls kein Ausgleich mit anderen Einkünften, sondern nur mit Einkünften aus gewerblicher Tierzucht statt. Immerhin können diese Verluste so bei wirtschaftlich langfristig gutem Geschäftsverlauf doch noch steuerlich wirksam werden, so dass die Leistungsfähigkeit dann (zumindest gemessen am Lebenseinkommen) doch zutreffend ermittelt wird, wenngleich auch eine zeitliche Verschiebung zu Ungunsten des Betroffenen eintritt. Dennoch kann dies die Schwere der Ungleichbehandlung nur unwesentlich abmildern, denn ob in späteren Jahren tatsächlich entsprechend hohe Gewinne aus gewerblicher Tierzucht eintreten die dann mit den früheren Verlusten verrechnet werden können, hängt stark von Zufälligkeiten ab⁸⁰⁷. Auf der anderen Seite steht vordergründig zum einen das Ziel den für gewerbliche Tierzuchtunternehmen entstandenen Wettbewerbsvorteil zu Gunsten der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe auszugleichen. Daneben sollen aber auch Abschreibungsgesellschaften eingedämmt und schließlich sollen die mit der Einführung der Sonderabschreibungen verbundenen positiven Effekte erhalten werden. Hinsichtlich der Wertigkeit dieser Ziele ist zunächst festzuhalten, dass es grundsätzlich nicht die Aufgabe des Steuerrechts sein kann, bestimmten Steuerpflichtigen Wettbewerbsvorteile zu verschaffen. Wenn der Gesetzgeber selbst durch bestimmte Maßnahmen (zunächst unbeabsichtigt) Wettbewerbsverschiebungen hervorgerufen hat, so kann und soll er wegen seiner grundsätzlichen Neutralitätspflicht zwar einen Ausgleich schaffen, jedoch hat er dann zunächst an den Ursachen (hier § 6 Abs. 2 EStG) anzusetzen. Dies folgt schon aus denklogischen Gründen, denn es ist immer treffsicherer und auch langfristig sinnvoller, die Ursachen zu bekämpfen, als nur an den Symptomen zu kurieren. Durch planloses kurieren an Symptomen „hechelt“ der Gesetzgeber dem Einfallsreichtum und Strategien der Steuervermeidungsbranche nur hinterher, ohne auch nur die Chance zu bekommen, einmal Oberhand zu gewinnen. Schon aus diesen Erwägungen heraus ist dem verfolgten Ziel nicht

⁸⁰⁷ Z.B. von der Marktentwicklung oder z.B. davon, ob der Steuerpflichtige den Betrieb lange genug fortführt.

allzu große Bedeutung beizumessen. Hinzu kommt, dass nur einigen wenigen landwirtschaftlichen Betrieben dieses Ausgleichs- und Abzugsverbot tatsächlich zugute kommt, auf der anderen Seite aber einer wesentlich größeren Zahl gewerblicher Tierzuchtbetriebe der Verlustausgleich verwehrt bleibt. Alles in allem stehen die mit der Vorschrift des § 15 Abs. 4 EStG verfolgten Ziele daher nicht in einem angemessenen Verhältnis zu der damit verbundenen Ungleichbehandlung.

3. Zwischenergebnis

Auch das Ausgleichsverbot für Verluste aus gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung führt zu Ungleichbehandlungen, die in keinem angemessenen Verhältnis zu dem mit der Regelung verfolgten Ziel stehen. Daher ist auch § 15 Abs. 4 S. 1 und 2 EStG wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG als verfassungswidrig einzustufen.

IV. Beschränkung des Ausgleichs von Verlusten aus sonstigen Leistungen im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG

1. Entstehungsgeschichte und gesetzgeberischer Zweck des § 22 Nr. 3 S. 3 EStG

Das Verlustausgleichsverbot des heutigen § 22 Nr. 3 S. 3 EStG wurde im Jahre 1934 parallel zu der systematischen Einordnung der „sonstigen Leistungsgewinne“ in die Einkunftsart „sonstige Einkünfte“ in das EStG eingeführt⁸⁰⁸. Hiernach durften Verluste aus diesen Einkünften bei der Ermittlung des Einkommens nicht ausgeglichen werden. Auch ein periodenübergreifender Verlustabzug im Sinne des § 10 d EStG wurde zunächst ausgeschlossen.

Die gesetzgeberischen Beweggründe zu der Einführung dieses Verlustausgleichsverbots können der Gesetzesbegründung nicht entnommen

⁸⁰⁸ Begr. Zum EStG 1934, RStBl. 1935,33 ff (44 ff).

werden, denn diese enthält allein den lapidaren Hinweis, dass das Verbot, Verluste aus Leistungseinkünften auszugleichen, neu sei⁸⁰⁹. Damit lässt sich heute nicht mehr feststellen, warum das Verbot der Verrechnung überschießender Werbungskosten 1934 in das EStG eingefügt worden ist⁸¹⁰. Für *Enno Becker* ergab sich dieses Verbot schon vorher aus dem Sinn und Zweck der Einkunftsart der sonstigen Leistungen⁸¹¹.

Erst nachdem das BVerfG diese Regelung speziell hinsichtlich des Abzugsverbotes von Verlusten aus laufenden Einkünften aus der Vermietung beweglicher Gegenstände wegen Verstoßes gegen den Gleichheitssatz für nichtig erklärt hatte⁸¹², hat der Gesetzgeber im Zuge des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 nachgebessert. Nunmehr dürfen die aus diesen Einkünften entstandenen Verluste zumindest im Rahmen des § 10 d EStG horizontal von positiven Einkünften aus Leistungen im Sinne des § 22 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 EStG abgezogen werden. Ansonsten ist das Verlustausgleichsverbot unverändert geblieben.

2. Verfassungsrechtliche Würdigung

a. Rechtslage vor 1999

Nach der ursprünglichen, nahezu 65 Jahre fast unverändert gebliebenen Regelung durften Verluste, die durch die Einnahmen übersteigende Werbungskosten entstanden waren, bei der Ermittlung des Einkommens nicht ausgeglichen werden. Sie durften darüber hinaus auch nicht im Sinne des § 10d EStG interperiodisch ausgeglichen werden.

Mit Urteil vom 30.9.1998⁸¹³ hat das BVerfG diese Beschränkung für die wiederkehrende, nicht unter § 15 oder § 21 EStG fallende Vermietung beweglicher Wirtschaftsgüter für nichtig erklärt. Allerdings hat das BVerfG die Nichtigkeit seinem Umfang nach auch nur insoweit festgestellt, als § 22 Nr. 3 S.3

⁸⁰⁹ RStBl. 1935, 33 (44).

⁸¹⁰ Vogel, in FS für Friauf, S. 825 (828).

⁸¹¹ Becker, StuW 1936, 513 (532).

⁸¹² BVerfG vom 30.9.1998, 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88.

⁸¹³ 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99,88.

EStG a.F. sich auf laufende Einkünfte aus der Vermietung beweglicher Gegenstände bezog. Dies beruht darauf, dass der Gegenstand des Verfahrens keine weitere Überprüfung zuließ⁸¹⁴.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung⁸¹⁵ soll das bisherige Verlustausgleichsverbot indes in allen noch nicht bestandkräftigen Veranlagungsverfahren als nicht existent betrachtet werden. Dies hat zur Folge, dass die Betroffenen in allen Jahren vor 1999 Verluste aus Leistungen im Jahr der Verlustentstehung mit anderen positiven Einkünften verrechnen dürfen⁸¹⁶, so dass sich die Frage der materiellen Verfassungsmäßigkeit hinsichtlich der ursprünglichen Fassung der Norm erübrigt.

b. Rechtslage ab 1999

(A) Reaktion des Gesetzgebers auf das BVerfG-Urteil vom 30.9.1998

Als Reaktion auf das Urteil des BVerfG hat der Gesetzgeber lediglich einen interperiodischen Verlustabzug zugelassen, der allerdings auf die Verrechnung mit positiven Einkünften aus denselben sonstigen Leistungen im Sinne des § 22 Nr. 3 S. 1 EStG beschränkt ist. Im übrigen wurde das Verlustausgleichsverbot nicht verändert. Es stellt sich daher die Frage, ob die im Zuge des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 erfolgte Minimalabänderung der Norm ausreichend ist, um nunmehr insgesamt von einer verfassungsmäßigen Vorschrift sprechen zu können.

Um diese Frage beantworten zu können, ist es zunächst erforderlich, die Gründe für die Entscheidung des BVerfG vom 30.9.1998 herauszuarbeiten. Wie bereits im Rahmen des Verlustausgleichsverbots für Verluste aus der Veräußerung bestimmter Anteile an Kapitalgesellschaften dargestellt, hat das BVerfG sein Urteil vom 30.9.1998 im wesentlichen darauf gestützt, dass wegen des vollständigen, auch interperiodischen Verlustverrechnungsverbots Fälle auftreten konnten, in denen Erwerbseinnahmen in vollem Umfang der

⁸¹⁴ Vgl. BVerfG vom 30.9.1998 a.a.O. S. 99.

⁸¹⁵ Vgl. Verfügung der OFD Hannover vom 22.1.1999, FR 1999, S. 326.

⁸¹⁶ Paus, StW 1999, 81 (90).

Einkommensbesteuerung unterlagen, ohne dass die Erwerbsaufwendungen im Veranlagungszeitraum ihrer Entstehung oder in dem Veranlagungszeitraum, in dem die Erwerbseinnahmen erfasst werden, Berücksichtigung fänden und für diese Ungleichbehandlung im Vergleich zu allen anderen Einkunftsarten kein rechtfertigender Grund ersichtlich sei⁸¹⁷.

Indem der Gesetzgeber nun mit der Anfügung des Satzes 4 den interperiodischen Ausgleich nach Maßgabe des § 10d EStG mit Einkünften aus derselben Einkunftsquelle zugelassen hat, hat er die Entstehung genau derjenigen Fälle, die das BVerfG beanstandet hat, unterbunden. Damit hat er zugleich der Argumentation des BVerfG den Boden entzogen. Mithin scheint der Gesetzgeber, wenn auch nur im minimalsten Rahmen, die Vorgaben des BVerfG erfüllt zu haben.

Das BVerfG hat § 22 Nr. 3 S. 3 EStG aber nur entsprechend dem Gegenstand der Verfassungsbeschwerde geprüft und auch nur insoweit für verfassungswidrig erklärt. Ungeprüft blieb, und dies musste aus verfahrenstechnischen Gründen⁸¹⁸ in dem vom BVerfG bearbeiteten Fall auch unbeachtet bleiben, ob das Verlustausgleichsverbot für Verluste aus bestimmten sonstigen Leistungen vielleicht noch aus anderen Gründen gegen den Gleichheitssatz verstößt. Darüber hinaus hat das BVerfG dem Gesetzgeber ausdrücklich aufgetragen, die allgemeinen Grundsätze der Verlustverrechnung nach § 2 Abs. 3 EStG und § 10d EStG zu überprüfen und die Regelung des § 22 Nr.3 EStG gleichheitsgerecht auf diese Grundsätze abzustimmen⁸¹⁹.

(B) Ungleichbehandlung

Unter „allgemeine Grundsätze der Verlustverrechnung“ ist vor allem das objektive Nettoprinzip zu verstehen, das auch nach Einführung der Mindestbesteuerung in § 2 Abs. 3 EStG noch prinzipiell Gültigkeit hat.

⁸¹⁷ BVerfG vom 30.9.1998, 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (97ff.).

⁸¹⁸ Vgl. Take/ Take, DStR 1998, 1746 (1747).

⁸¹⁹ BVerfG a.a.O. S. 99/100.

Insoweit ist zunächst zu beachten, dass dieses Verlustausgleichsverbot neben dem Verstoß gegen dieses objektive Nettoprinzip auch zugleich dem Leistungsfähigkeitsprinzip widerspricht, denn das Verlustausgleichsverbot knüpft tatbestandlich nicht daran an, ob es sich um echte oder künstliche Verluste handelt, so dass zwangsläufig auch echte Verluste betroffen werden. Damit werden alle von diesem Verbot erfassten Steuerpflichtigen gegenüber Steuerpflichtigen mit an sich gleicher Leistungsfähigkeit (aber niedrigerer Steuerlast) benachteiligt.

Fraglich ist, ob sich diese Ungleichbehandlung rechtfertigen lässt.

(C) **Rechtfertigung der Ungleichbehandlung**

Der Gesetzesbegründung lässt sich nicht entnehmen, welchen konkreten Zweck der Gesetzgeber mit diesem Verbot ursprünglich verfolgt hat. Da aber offensichtlich keine Differenzierung nach der Qualität der Verluste vorgenommen wird⁸²⁰, kann eine Rechtfertigung nur aus außerfiskalischen Zwecksetzungen erfolgen.

Aber auch außerfiskalische Zwecke sind nicht ohne weiteres erkennbar.

So hat schon das BVerfG in seinem o.a. Urteil festgestellt, dass nicht erkennbar sei, dass Einkünfte aus sonstigen Leistungen typischerweise für unerwünschte Steuergestaltungen genutzt werden, die in stärkerem Maße eingedämmt werden müssten als bei den übrigen Einkünften⁸²¹. Im Gegensatz zu der Auffassung von *Sauren*, der als Grund für die Regelung angibt, dass ansonsten „Einzelne unter Ausnutzung gelegentlicher Vermittlungen private Kosten zu Lasten der anderen Einkünfte verrechnen könnten“⁸²², können daher Aspekte der Missbrauchsverhütung nicht als Rechtfertigungsansatz herangezogen werden.

⁸²⁰ Das Ausgleichsverbot betrifft alle aus dieser Einkunftsquelle entstandenen Verluste gleich.

⁸²¹ BVerfG vom 30.9.1998, 2 BvR 1818/91, DStR 1998, 1743 (1745).

⁸²² *Sauren*, FR 1987, 46 (47).

Gelegentlich werden die Gründe für die Einführung des § 22 Nr. 3 S. 3 EStG in „Praktikabilitätsabwägungen“⁸²³, oder aber in Angleichung an die Regelung bei Spekulationsgeschäften in der Verhinderung von Missbräuchen bei der Erfassung steuerbarer Einkünfte⁸²⁴ gesehen.

Nach der Verfassungsgerichtsrechtsprechung muss der Lenkungszweck aber „mit hinreichender Bestimmtheit tatbestandlich vorgezeichnet“ sein⁸²⁵, um rechtfertigende Kraft für Ungleichbehandlungen zu entwickeln.

Von Praktikabilitätsabwägungen oder Missbrauchsverhütung ist in § 22 Nr. 3 S. 3 EStG indes nicht die Rede. Auch lässt sich dies dem Tatbestand selbst durch Auslegung nicht entnehmen. Schon aus diesem Grunde kann aus diesen genannten Zwecken keine Rechtfertigung für die Ungleichbehandlungen abgeleitet werden.

Darüber hinaus hat das BVerfG für die Praktikabilität erleichternde, typisierende Vorschriften herausgearbeitet, dass diese regelmäßig dann unverhältnismäßig sind, wenn durch die typisierende, vom Leistungsfähigkeitsprinzip abweichende Gestaltung nicht nur „unbedeutende“ und „seltene“ Fälle betroffen werden⁸²⁶.

Einkünfte aus Leistungen im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG werden nicht regelmäßig, wie z.B. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt, sondern eher sporadisch. Dies hat zur Folge, dass Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen nicht unwahrscheinlich sind⁸²⁷. Damit ist aber zugleich festgestellt, dass gerade nicht nur „seltene“ Fälle, sondern eine Vielzahl von Fällen durch das Verlustausgleichsverbot betroffen sind.

Das BVerfG hat zudem in Bezug auf das Argument der Missbrauchsverhütung entschieden, dass nicht erkennbar sei, dass Einkünfte aus Leistungen

⁸²³ Rädler, FR 1983, 337 (337).

⁸²⁴ Bühr, S. 65.

⁸²⁵ BVerfG vom 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (148).

⁸²⁶ BVerfG vom 15.1.1969, 1 BvR 723/65, BVerfGE 25, 101 (109); BVerfG vom 8.2.1983, 1 BvL 28/79, BVerfGE 63, 119 (128); vgl. auch BVerfG vom 17.10.1984, 1 BvL 18/82 u.a., BVerfGE 68, 155 (163); Wendt, DÖV 1988, 710 (720), Birk, in: HHSp, AO, § 4 RN 493.

⁸²⁷ Bühr, S. 67.

typischerweise für unerwünschte Steuergestaltungen genutzt werden⁸²⁸. Der weitaus größte Teil dieser Fälle wird daher den Verlust zudem ohne Missbrauch erzielt haben, so dass die Vielzahl der betroffenen Fälle auch zu Unrecht betroffen wird.

Wenn der alleinige Zweck dieses Verlustausgleichsverbots also in Praktikabilitätsabwägungen und in typisierender Missbrauchsverhütung liegt, so ist dieses Verlustausgleichsverbot nach der Rechtsprechung des BVerfG somit unverhältnismäßig. Zum einen sind nämlich nicht nur unbedeutende und seltene Fälle betroffen und zum anderen werden mit dieser groben Typisierung mehr Fälle, in denen ohne Missbrauch Verluste erzielt wurden, als Missbrauchsfälle erfasst.

Andere Gründe, die für das Verlustausgleichsverbot sprechen könnten sind ebenfalls nicht ersichtlich, so dass daher abschließend festgehalten werden kann, dass auch nach der erfolgten gesetzgeberischen Nachbesserung des § 22 Nr. 3 S. 3 EStG noch Gleichheitsverstöße festzustellen sind, die sich nicht rechtfertigen lassen.

c. Zwischenergebnis

Das Ausgleichsverbot für Verluste aus sonstigen Leistungen im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG ist damit nach wie vor wegen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG als verfassungswidrig einzustufen.

D. Die Gesamtheit des Normensystems zur Beschränkung des Verlustausgleichs

Wie die Ausführungen zu den einzelnen Vorschriften bereits offengelegt haben, verfolgt der Gesetzgeber mit fast allen Verlustausgleichs- und

⁸²⁸ BVerfG vom 30.9.1998, 2 BvR 1818/91, DStR 1998, 1743 (1745).

Verlustabzugsbeschränkungen zumindest auch das Ziel, so genannte Verlustzuweisungsgesellschaften zu beschränken.

Mit § 2b EStG hat er nun erstmals eine Vorschrift in das EStG integriert, die anders als alle bisherigen Verlustausgleichsverbote, die „bösen“ Verluste aus Verlustzuweisungsgesellschaften tatbestandlich erfassen soll⁸²⁹. Hieraus ist abzuleiten, dass § 2b EStG nach dem Willen des Gesetzgebers sämtliche unerwünschten Verluste aus so genannten Verlustzuweisungsgesellschaften treffen soll und auch tatsächlich trifft, ansonsten hätte sich der Gesetzgeber die Mühe der tatbestandlichen Erfassung solcher Verluste auch ersparen können.

Wenn § 2b EStG aber nach dem Willen des Gesetzgebers tatsächlich alle unerwünschten Verluste aus so genannten Verlustzuweisungsgesellschaften trifft, so erfasst er als logische Folge auch zugleich sämtliche Verluste aus Verlustzuweisungsgesellschaften, die durch die zahlreichen schon bisher normierten Verlustausgleichsverbote von Ausgleich ausgenommen waren. In Fortführung dieses Gedankens bleiben für die Anwendung der übrigen Verlustausgleichsbeschränkungen nur noch solche Verluste übrig, bzw. nur dort können diese Normen noch eine eigenständige Bedeutung erlangen, um derentwillen diese Beschränkungen gerade nicht eingeführt worden sind. Im Gegenteil: Die Verluste, für die alle anderen Verlustausgleichsbeschränkungen nach der Einführung des § 2b EStG noch eine eigenständige Bedeutung haben, sind gerade die „guten“ Verluste, für deren Ausgleichsbeschränkung es nach den Ausführungen im zweiten Teil gerade keine Rechtfertigung gibt.

Mit der Einführung des § 2b EStG haben damit alle anderen Verlustausgleichs- und Verlustabzugsbeschränkungen ihren Sinn verloren.

Nimmt man also die Vorschrift des § 2b EStG ernst und spricht ihr die Verfassungsmäßigkeit trotz der oben aufgezeigten Mängel und entgegen der hier vertretenen Auffassung nicht ab, so sind alle anderen Verlustausgleichsbeschränkungen, die nach dem Willen des Gesetzgebers dem Ziel der Beschränkung von Verlustzuweisungsgesellschaften dienen sollen,

⁸²⁹ Von der tatbestandlichen Unbestimmtheit und den daraus resultierenden Problemen (vgl. dazu die Ausführungen zu § 2b EStG auf den Seiten 75 ff.) soll an dieser Stelle einmal abgesehen werden.

überflüssig geworden. Sie sind spätestens damit in die Verfassungswidrigkeit „hineingewachsen“, weil sie nach dem Willen des Gesetzgebers nur noch dort eine eigenständige Bedeutung erlangen können, wo deren Anwendung aus Gleichheitsgründen nicht gerechtfertigt werden kann.

Im Ergebnis lässt sich daher auch aus dem „Nebeneinander“ des Verlustausgleichsverbots für Verluste aus so genannten Verlustzuweisungsgesellschaften zu den übrigen Normen zur Beschränkung des Verlustausgleichs die Verfassungswidrigkeit dieser übrigen Normen ableiten.

Vierter Teil: Zusammenfassung der Ergebnisse

Die Einkommensteuer ist idealiter an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen auszurichten. Dies bedeutet vor allem, dass entstandene Verluste, sofern sie die Leistungsfähigkeit auch tatsächlich gemindert haben, bei der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage im Sinne eines objektiven Nettoprinzips bemessungsgrundlagenmindernd zu berücksichtigen sind.

Das BVerfG leitet aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG die Grundsätze der Steuergerechtigkeit und der Lastengleichheit ab. Als Vergleichsmaßstab wird dabei das Leistungsfähigkeitsprinzip herangezogen. Als Maßstab für die Anwendung des Gleichheitssatzes ist das Leistungsfähigkeitsprinzip somit untrennbar mit diesem verbunden. Zwar könnte für die Beurteilung der Steuergleichheit und der Lastengleichheit theoretisch auch ein anderer Vergleichsmaßstab herangezogen werden, doch ist das Leistungsfähigkeitsprinzip ethisches Axiom. Es sind keine entsprechenden oder gar besseren Alternativen vorhanden. Das Leistungsfähigkeitsprinzip findet damit seine verfassungsmäßige Verankerung in dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.

Während die verfassungsrechtliche Überprüfung von steuerlichen Normen anhand der Freiheitsgrundrechte wegen des regelmäßig verfolgten Fiskalzwecks zumeist ins Leere greift, bildet der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1

GG den zentralen Prüfungsansatz für die verfassungsrechtliche Überprüfung von steuerrechtlichen Normen.

Verlustausgleichsbeschränkungen verstoßen immer gegen das objektive Nettoprinzip und prima facie auch gegen das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Beide Verstöße indizieren zugleich Ungleichbehandlungen, die im Hinblick auf den allgemeinen Gleichheitssatz einer Rechtfertigung bedürfen.

An diese Rechtfertigung sind hohe Anforderungen zu stellen. Nicht bereits jeder sachliche Grund im Sinne der früheren Willkürformel wirkt rechtfertigend. Vielmehr muss zunächst eine Antwort auf die Frage gefunden werden, aus welchen Gründen der Gesetzgeber vom objektiven Nettoprinzip abgewichen ist, indem er bestimmte Verluste nicht mehr oder nur noch eingeschränkt, zum Ausgleich mit positiven Einkünften zulässt. Diese Gründe sind dann mit den aus dem Verrechnungsverbot resultierenden Ungleichbehandlungen in Relation zu setzen und gegeneinander abzuwägen.

Liegen die Gründe für die Ungleichbehandlung in festgestellten Unterschieden zwischen den zu vergleichenden Sachverhalten, so müssen die Art und Schwere der bestehenden Unterschiede in einem angemessenen Verhältnis zu der Ungleichbehandlung stehen. Dies ist bei Verlustausgleichsbeschränkungen indes nur dann der Fall, wenn die Norm (ggf. im Rahmen einer nicht zu groben Typisierung) allein künstliche Verluste, also Verluste die keine leistungsfähigkeitsmindernde Wirkung haben, vom Ausgleich ausnimmt. In diesen Fällen liegt in dem Verlustausgleichsverbot neben dem Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip ausnahmsweise nicht zugleich auch ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip. Vielmehr wird erst durch den Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit hergestellt. Die Rechtfertigung der aus dem Verlustausgleichsverbot resultierenden Ungleichbehandlungen folgt daher unmittelbar aus dem Gerechtigkeitsmaßstab des Leistungsfähigkeitsprinzips.

Von seiner Grundkonzeption her ist die Beschränkung des Verlustausgleichs bei beschränkter Haftung nach § 15a EStG als einzige Norm aus dem hier untersuchten Normenkomplex auf diese Weise zu rechtfertigen. Erst die nähere Ausgestaltung des § 15a EStG, insbesondere die Ausnahmen von dem Grundkonzept, führen zu weiteren Ungleichbehandlungen, die nicht mehr im Einklang mit einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit stehen. Diese Ausnahmetatbestände lassen sich daher auch auf diese Weise nicht mehr rechtfertigen.

Liegen die Gründe für die Ungleichbehandlung dagegen in der Verfolgung externer (außerfiskalischer) Zwecke, so entsteht regelmäßig ein Interessenkonflikt zwischen der gebotenen Gleichbehandlung und dem verfolgten außerfiskalischen Ziel.

Die Lösung von Interessenkonflikten leistet grundsätzlich das Verhältnismäßigkeitsprinzip. Somit sind auch Interessenkonflikte zwischen einer an sich gebotenen Gleichbehandlung und der Verfolgung von außerfiskalischen Zielen nach dem Verhältnismäßigkeitsprinzip zu lösen. Hiernach muss die getroffene Maßnahme zunächst sowohl geeignet, als auch erforderlich sein, um das mit der Regelung verfolgte Ziel auch tatsächlich zu erreichen. Nach der Rechtsprechung des BVerfG, der hier gefolgt wird, ist eine Maßnahme immer schon dann geeignet, „wenn mit seiner Hilfe der Erfolg gefördert werden kann“⁸³⁰. Die Erforderlichkeit einer Maßnahme ist nur dann gegeben, wenn es kein weniger einschneidendes und damit milderer Mittel gibt, das mit der gleichen Wirksamkeit den gewünschten Erfolg herbeiführen kann⁸³¹.

Schließlich muss das verfolgte außerfiskalische Ziel in einem angemessenen Verhältnis zu der Ungleichbehandlung stehen. Die Angemessenheit kann dabei nur für jeden Einzelfall überprüft werden. Eine allgemeingültige Aussage, wann konkret die Abwägung zugunsten der einen oder der anderen Position ausfällt kann nicht getroffen werden.

⁸³⁰ BVerfG vom 19.3.1975, 1 BvL 20 - 24/73, BVerfGE 39, 210 (230).

⁸³¹ BVerfG vom 20.6.1984, 1 BvR 1494/78, BVerfGE 67, 157 (176); BVerfG vom 31.10.1984, 1 BvR 35, 356, 794/82, BVerfGE 68, 193 (219); Jarass, in: Jarass/ Piroth, Art. 20 RN 85 m.w.N..

Verlustausgleichsbeschränkungen, die missbräuchlich herbeigeführte Verluste oder Verluste aus Verlustzuweisungsgesellschaften typisierend vom Ausgleich mit positiven Einkünften ausschließen wollen, sind jedenfalls dann unverhältnismäßig, wenn sie nicht nur unbedeutende oder seltene Fälle zu Unrecht betreffen. Sie sind erst recht dann unverhältnismäßig, wenn sie gar die Mehrzahl der Fälle zu Unrecht treffen.

Das Einkommensteuergesetz in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24.3.1999⁸³² enthält drei Gruppen von Normen zur Beschränkung des Verlustausgleichs.

Zunächst enthält es allgemeine Verlustausgleichsbeschränkungen, die einkunftsartenunabhängig den Ausgleich beschränken. Hierzu gehören die Mindestbesteuerung und das Verlustausgleichsverbot für Verluste aus so genannten Verlustzuweisungsgesellschaften, denn hier können Verluste aus grundsätzlich allen Einkunftsarten betroffen sein, wenngleich § 2b EStG auch nur an eine bestimmte Einkunftsquelle anknüpft.

Demgegenüber stehen Verlustausgleichsbeschränkungen, die an bestimmte Einkünfte oder Einkunftsquellen anknüpfen und nur für Verluste aus diesen Quellen Beschränkungen anordnen, so dass regelmäßig nur eine Einkunftsart betroffen ist.

Zwischen diesen beiden Gruppen ist die Beschränkung des Verlustausgleichs bei beschränkter Haftung anzusiedeln, welches zwar im Grundsatz ebenfalls an eine bestimmte Quelle anknüpft, aber nicht direkt, sondern nur durch zahlreiche Verweise in anderen Vorschriften einkunftsartenübergreifend zur Anwendung gelangt.

Von dem Verlustausgleichsverbot des § 22 Nr. 3 S. 3 EStG einmal abgesehen ist allen Normen aus den drei Gruppen gemeinsam, dass der Gesetzgeber mit ihnen zumindest auch die Entstehung von Abschreibungsgesellschaften und Verlustzuweisungsgesellschaften beschränken, oder die sonstige missbräuchliche Verrechnung von Verlusten verhindern möchte. Da diese Zielsetzung außerfiskalisch motiviert ist, müssen sich letztlich alle Normen zur Beschränkung

⁸³²

BGBI. I 1999, S. 402 .

des Verlustausgleichs hinsichtlich der durch sie hervorgerufenen Ungleichbehandlungen an dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz messen lassen.

Führt man diese Überprüfung für die einzelnen Vorschriften durch, so stellt man fest, dass keine einzige Vorschrift dieser Überprüfung stand hält. Denn selbst wenn man die Geeignetheit und auch die Erforderlichkeit noch bejahen kann, scheitert das Verlustausgleichsverbot dann in der Regel an dem Erfordernis der Angemessenheit.

Weil bis auf das Grundkonzept des § 15a EStG keine einzige dieser Normen ausschließlich leistungsfähigkeitsirrelevante künstliche Verluste, sondern immer zugleich auch echte Verluste betrifft, kann jede dieser Normen im Einzelfall konfiskatorischen Charakter aufweisen. Es werden dann leistungsfähigkeitsmindernde Verluste nicht bemessungsgrundlagenmindernd berücksichtigt, so dass die in diesem Fall geforderte Steuerlast zu hoch ist. Je nach der Höhe des nicht berücksichtigten Verlustes und der übrigen Einkünfte kann es sein, dass der Betroffene den Steuerbetrag nicht mehr leisten kann, ohne erheblich in die Grundlagen seiner Erwerbsfähigkeit einzugreifen.

Damit steht auf der einen Seite der Abwägung immer eine Ungleichbehandlung die zu ganz erheblichen Nachteilen der Betroffenen führen kann und der aus diesem Grunde ein besonders hoher Stellenwert einzuräumen ist.

Auf der anderen Seite liegt die Verhinderung von Missbrauch und auch die Eingrenzung von Abschreibungsgesellschaften und Verlustzuweisungsgesellschaften grundsätzlich im Interesse der Allgemeinheit. Missbräuchlich herbeigeführte Verluste wirken sich nämlich, ebenso wie die gezielte Ausnutzung von Sonderabschreibungen und Bewertungsfreiheiten durch Verlustzuweisungs- und Abschreibungsgesellschaften, sofern sie steuerlich anerkannt werden, grundsätzlich zu Lasten des inländischen Steueraufkommens aus. Da der Staat aber immer auf eine bestimmte Höhe von Einnahmen angewiesen ist, muss die Allgemeinheit die aus diesen Umständen resultierenden Steuerauffälle kompensieren. Daher haben die mit Verlustausgleichsbeschränkungen regelmäßig verfolgten gesetzgeberischen Zwecke und Ziele an sich ebenfalls einen hohen Stellenwert.

Für die Abwägung kann also nicht alleine auf die abstrakte Wertigkeit der Abwägungspositionen abgestellt werden. Vielmehr sind die weiteren Umstände in Betracht zu ziehen. Wegen der praktischen Schwierigkeit, jede erdenkliche Form des Missbrauchs zu antizipieren oder die übermäßige Ausnutzung von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten exakt zu definieren, sind sämtliche Verlustausgleichsbeschränkungen typisierende Regelungen. Dies führt zwangsläufig dazu, dass mit jedem einzelnen Ausgleichsverbot auch Fälle zu Unrecht betroffen werden. Dies ist mit der Rechtsprechung des BVerfG⁸³³ aber nur dann hinzunehmen, wenn insgesamt nur wenige und unbedeutende Fälle zu Unrecht betroffen werden. Ist dagegen eine Vielzahl der Fälle zu unrecht betroffen oder sind diese Fälle bedeutend, so wirkt sich dies im Rahmen der Angemessenheitsprüfung regelmäßig zum Nachteil der gesetzgeberischen Ziele und Zwecke aus.

Dieser Umstand führt dazu, dass letztlich alle derzeit bestehenden Verlustausgleichsbeschränkungen an dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz scheitern. Sie sind nämlich allesamt nicht so zielgenau, dass nur wenige und unbedeutende Fälle unberechtigt betroffen werden. In der Regel⁸³⁴ wird vom Gesetzgeber nicht einmal der Versuch unternommen, den Tatbestand so zu fassen, dass in weitestem Sinne tatsächlich nur die Missbrauchsfälle erfasst werden. Vielmehr greift der Gesetzgeber regelmäßig zu einer so groben Typisierung, dass selbst ohne exakte Statistiken mit den Händen zu greifen ist, dass sogar mehr Fälle zu Unrecht erfasst werden, als Missbrauchsfälle.

Schlussbemerkung

Den vorstehenden Ausführungen folgend sind alle derzeit bestehenden Normen zur Beschränkung des Verlustausgleichs als verfassungswidrig anzusehen.

⁸³³ BVerfG vom 15.1.1969, 1 BvR 723/65, BVerfGE 25, 101 (109); BVerfG vom 8.2.1983, 1 BvL 28/79, BVerfGE 63, 119 (128); vgl. auch BVerfG vom 17.10.1984, 1 BvL 18/82 u.a., BVerfGE 68, 155 (163); vgl. auch im Schrifttum: Wendt, DÖV 1988, 710 (720), Birk, in: HHSp, AO, § 4 RN 493.

⁸³⁴ Eine Ausnahme stellt insoweit der neue § 2b EStG dar.

Dieses Ergebnis muss auf den ersten Blick überraschen, sind doch viele dieser Normen schon seit Jahren Bestandteil des Einkommensteuergesetzes. Zudem hat auch das BVerfG schon über die Verfassungsmäßigkeit einiger dieser Normen zu befinden gehabt und diese dann im Ergebnis, abgesehen von § 22 Nr. 3 EStG a.F.⁸³⁵, für unbedenklich gehalten.

Doch ist hierzu anzumerken, dass das BVerfG seinen Kurs des judicial self restraint erst in den letzten Jahren mehr und mehr verlassen hat und in die Richtung eines judicial activism manövriert. Ältere Entscheidungen, die sich mit Verlustausgleichsbeschränkungen befasst haben sind daher noch stark vom Leitgedanken des judicial self restraint bestimmt. Das BVerfG hat sich zudem in keinem einzigen Fall mit dem gesamten System der Verlustausgleichsbeschränkungen beschäftigt, sondern allenfalls punktuell geprüft.

Nimmt man die gesamte Verfassungsrechtsprechung in den Blick und beachtet man zudem, dass die Rechtsprechungstendenz des BVerfG zu Art. 3 Abs. 1 GG heute mehr und mehr Richtung judicial activism wechselt, so liegt es nahe, dass das BVerfG heute möglicherweise insgesamt zu einem anderen Ergebnis käme, hätte es Verlustausgleichsbeschränkungen nochmals zu überprüfen. Dies zeigt auch das zuletzt ergangene Urteil des BVerfG zu § 22 Nr. 3 EStG vom 30.09.1998⁸³⁶, wonach der Ausschluss der Verlustverrechnung bei Einkünften aus der Vermietung beweglicher Sachen wegen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG für verfassungswidrig erklärt worden ist. Zieht man das zu Art. 3 Abs. 1 GG ergangene Schrifttum noch mit in Betracht, so führt dies zwangsläufig zu dem hier gefundenen Ergebnis.

Auf der anderen Seite überrascht aber auch die Haltung des Gesetzgebers gegenüber den so genannten Verlustzuweisungsgesellschaften oder Abschreibungsgesellschaften. Er ist mehr und mehr darum bemüht, diesen Gesellschaften die steuerliche Wirksamkeit von Verlusten zu nehmen.

Damit setzt sich der Gesetzgeber letztlich in Widerspruch zu sich selbst.

⁸³⁵ Vgl. hierzu: BVerfG vom 30.9.1998, 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88.
⁸³⁶ 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88.

Insoweit ist nämlich zu beachten, dass Verluste aus derartigen Gesellschaften in der Regel auf Sonderabschreibungen oder Bewertungsfreiheiten beruhen⁸³⁷. Diese Sonderabschreibungen und Bewertungsfreiheiten hat der Gesetzgeber regelmäßig ermöglicht, um bestimmte Projekte oder Investitionen zu fördern. Selbst wenn durch entsprechende Steuergestaltung in bestimmten Fällen das Ergebnis eintritt, dass Steuerpflichtige mit hohem Einkommen ihre steuerpflichtigen Einkünfte mit Hilfe von Beteiligungen an Verlustzuweisungsgesellschaften stark reduzieren, auf Null bringen oder u.U. sogar Verlustrückträge/ Verlustvorträge erzielen, kann daran m.E. kein Anstoß genommen werden. Entscheidend ist doch, dass die Verluste entsprechend der gesetzlichen Vorgaben entstanden sind und auch berechnet wurden. Damit sind sie dem Grunde nach legal.

Man kann nicht ernsthaft auf der einen Seite z.B. Sonderabschreibungen ermöglichen um bestimmte Investitionen zu fördern, um dann auf der anderen Seite mit dem Argument, es werde in bestimmten Fällen zu viel davon Gebrauch gemacht, also zu viel in die entsprechenden Objekte investiert, daraus entstandene Verluste nicht zum Ausgleich zulassen. Mit den tatsächlich getätigten Investitionen werden volkswirtschaftlich sinnvolle, regelmäßig vom Gesetzgeber noch dazu als besonders förderungswürdig anerkannte Projekte tatsächlich gefördert. Wenn dann auf der anderen Seite Verluste entstehen, so muss dies hingenommen werden, selbst wenn dadurch besonders gut situierte Steuerpflichtige im Extremfall Verlustrückträge oder Verlustvorträge erlangen. Ob eine förderungswürdige Investition durch eine Vielzahl kleinerer Investitionen mehrerer Steuerpflichtiger erfolgt oder ob ein einziger Investor, dann aber mit entsprechend hohen entstehenden Verlusten, diese Investition tätigt, macht für die Förderung eines bestimmten Projektes im Ergebnis keinen Unterschied. In beiden Fällen ist das mit der Sonderabschreibung beabsichtigte Ziel der verstärkten Investition in einem bestimmten als förderungswürdig erkannten Bereich erfolgt.

⁸³⁷

Von Armansperg, Die Abschreibungsgesellschaft, S. 187.

Wenn auf diese Weise entstandene Verluste vom Ausgleich ausgenommen werden, so bedeutet dies, dass nach dem Willen des Gesetzgebers die Investitionen zwar getätigt werden sollten, der Staat aber auf der anderen Seite den dadurch erreichten Vorteil nicht durch ein Weniger an Steuereinnahmen „bezahlen“ möchte.

Der steuerpolitischen Diskussion ist es nicht dienlich, wenn versucht wird, temporäre Steuerspareffekte als Verstöße gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und ungerechtfertigte Steuervorteile für Besserverdiener anzuprangern. So heißt es z.B. in einem vom BMF herausgegebenen Heft⁸³⁸: „Wir schaffen Steuergerechtigkeit. Die Bundesregierung hat dafür gesorgt, dass endlich alle Spitzenverdiener zur Besteuerung herangezogen werden. Bisher mussten die kleinen Leute brav ihre Steuern zahlen, während viele Spitzenverdiener mit Tricks und Kniffen die vorhandenen Steuerschlupflöcher nutzen und ihre Steuerlast sogar auf null drücken konnten. Aber damit ist seit dem 1. Januar Schluss. Wir haben diese Löcher gestopft und werden die dadurch erzielten Mehreinnahmen in Milliardenhöhe gerecht einsetzen. ... Denn für diese Bundesregierung gilt: Starke Schultern müssen größere Lasten tragen als schwache.“

Nur ein am Leistungsfähigkeitsprinzip orientiertes Gesamtkonzept kann die rechtssystematisch zutreffende Lösung beinhalten. Auch in den Bereichen die vorwiegend von Verlustzuweisungsmodellen genutzt werden, muss das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisiert und zur Geltung gebracht werden, denn die Berücksichtigung tatsächlich entstandener Verluste ist keine Steuersubvention, sondern ein unerlässlicher Ausfluss des im Nettoprinzip konkretisierten Leistungsfähigkeitsprinzips. Dieses muss selbstverständlich auch dann gelten, wenn die Verluste einkommensstarken Steuerpflichtigen zugute kommen.

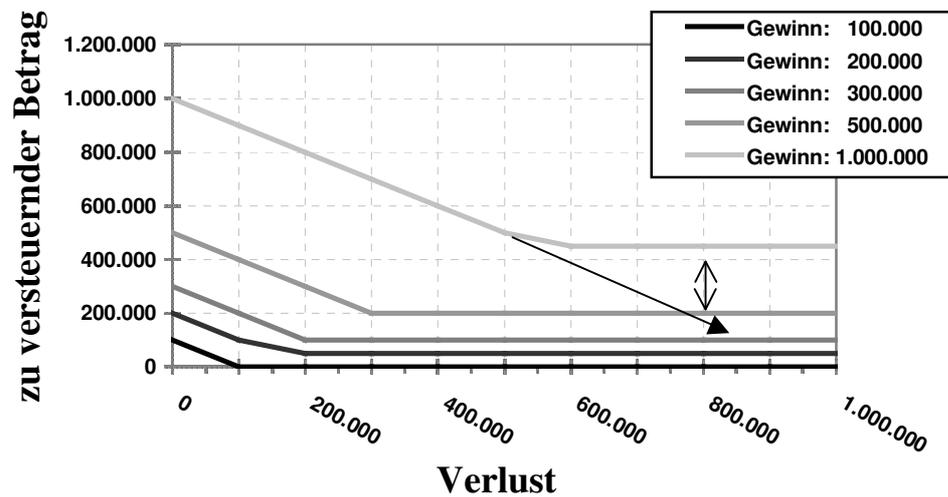
Es bleibt daher zu hoffen, dass der Gesetzgeber das System der Normen zur Beschränkung des Verlustausgleichs noch einmal grundlegend überdenkt. Hierbei könnte dann nach sorgfältiger Planung eine Verlustausgleichsregelung geschaffen werden, die möglichst zielgenau missbräuchlich herbeigeführte Verluste oder

⁸³⁸ BMF, Referat Presse und Information, „Deutschland erneuern. Ein Weg der sich für alle lohnt: Das Zukunftsprogramm der Bundesregierung.“

Verluste, die keinen Einfluss auf die Leistungsfähigkeit des Betroffenen haben, vom Ausgleich mit positiven Einkünften ausschließt.

Anlage 1:

Auswirkungen der Mindestbesteuerung



→ = objektive Leistungsfähigkeit

↔ = über die Leistungsfähigkeit hinaus zu versteuerndes Einkommen

Lebenslauf:

Name:	Frank V e r f ü r t h	
Geburtsdatum:	15. Juni 1969	
Geburtsort:	Breyell, jetzt Nettetal	
Familienstand:	verheiratet seit April 1994	
Staatsangehörigkeit:	deutsch	
Schulausbildung:	7/1975 – 8/1989	Grundschule und Gymnasium in Nettetal (Abitur)
Berufsbildung:	8/1989 – 8/1992	Fachhochschule für Finanzen in Nordkirchen (Diplom-Finanzwirt)
Berufstätigkeiten:	9/1992 – 5/1994	Finanzamt Kempen
Ersatzdienst:	6/1994 – 8/1995	Arbeiterwohlfahrt Nettetal-Kaldenkirchen
Studium:	10/1995 – 2/1999	Studium der Rechtswissenschaft an der Universität zu Köln (1. Staatsexamen)
Referendariat:	10/1999 – 9/2001	Landgericht Mönchengladbach
Aktuell:	16.11.2001 seit 11/2001 15.01.2002	2. Staatsexamen Rechtsanwalt bei Kapellmann und Partner in Mönchengladbach Disputation