

§ 4 Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts

A. System des Steuerrechts

Literatur: C.-W. Canaris, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz entwickelt am Beispiel des deutschen Privatrechts, Berlin 1969; K. Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft^[6], Berlin u. a. 1991, Kap. 6 (Begriffs- und Systembildung in der Jurisprudenz), 437 ff.; K. Tipke, Steuerrecht – Chaos, Konglomerat oder System?, StuW 1971, 2; ders., StRO I, 61 ff.; P. Kirchhof, Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung, StuW 1996, 3; ders., Die Widerspruchsfreiheit im Steuerrecht als Verfassungspflicht, StuW 2000, 316.

1. Problemstellung: Rechtsstaatliche Systemhaftigkeit oder Chaos der Besteuerung?

Das Stakkato der Steueränderungsgesetzgebung verleiht der das Forscherleben von K. Tipke beherrschenden Frage „Steuerrecht – Chaos, Konglomerat oder System?“¹ brennende Aktualität. Das Steuerrecht wird nicht als Materie des Rechts gehandhabt, sondern zum Vehikel von parteipolitischen Positionen² und Gruppeninteressen gemacht, die in der pluralistischen Demokratie das Gemeinwohl verdrängen³. Die **unübersehbare Vielzahl der verschiedensten** parteilich geltend gemachten **gesellschaftlichen Interessen** determinieren das sog. *Steuerchaos*, eine Unordnung der Besteuerung, in der unbestimmt und unbestimmbare wie das Wetter ist, welche Interessen welcher gesellschaftlichen Gruppe wann und mit welcher Intensität auf die Änderung welchen Steuergesetzes einwirken⁴. Die Folgen sind nicht nur Steuerunrecht, sondern auch erhebliche Steuerunsicherheit. Die institutionelle Unsicherheit der Besteuerung erzeugt Planungsunsicherheit und vermittelt dem Steuerzahler das Gefühl, Besteuerung lasse sich beliebig manipulieren. Der Bürger empfindet den Steuerstaat nicht als Rechtsstaat, sondern als unersättlichen Leviathan. Folglich sieht er sich legitimiert, skrupellos nach mehr oder weniger legalen Steuertips und Steuertricks zu fahnden. Unseriöse Steuer-Ratgeber erzielen Millionenauflagen. Der Betrug des Staates, die Steuerhinterziehung, gilt als Kavaliersdelikt.

Es müsste eigentlich im allseitigen Interesse liegen, daß Besteuerung als Recht mit den Eigenschaften von **gerechter Ordnung und Sicherheit** verstanden und gestaltet wird. Das liegt nicht nur im rechtlichen, sondern auch im ökonomisch-ordnungspolitischen Interesse an der Effizienz einer Wirtschaftsordnung. Für die Agenten und Vertreter des Staates (Steuerpolitiker, Finanzbeamte, Finanzrichter) erhebt sich die Forderung, daß der Rechtsstaat dort sein Handeln rechtfertigt, wo er dem Bürger alltäglich begegnet und ihm dabei etwas wegnimmt. Für das Steuerrechtsbewußtsein der Bürger ist unabdingbar, daß ihnen der Rechtsstaat die Überzeugung vermittelt, sie müßten die Steuern der anderen nicht mitbezahlen.

1 So der programmatische Titel der Abhandlung (StuW 1971, 2) zu Beginn der StuW-Herausgebertätigkeit.

2 Dazu S. F. Franke, Steuerpolitik in der Demokratie, Das Beispiel der Bundesrepublik Deutschland, Berlin 1993; M. Findling, Die Politische Ökonomie der Steuerreform, Eine Untersuchung der politischen Grenzen von Steuerreform unter besonderer Berücksichtigung der Steuerreform 1990, Aachen 1995.

3 Dazu grundl. H. H. v. Arnim, Gemeinwohl und Gruppeninteressen, Die Durchsetzungsschwäche allgemeiner Interessen in der pluralistischen Demokratie, Ein Beitrag zu verfassungsrechtlichen Grundfragen der Wirtschaftsordnung, Frankfurt 1977.

4 Dazu näher J. Lang, FR 1993, 661, 664 f. (Steuerchaos als Produkt des Interessenpluralismus); ders., Stbg. 1994, 10; A. Raupach, Wege aus dem Chaos, in: FS für F. Klein, Köln 1994, 309; W. Schäuble, Steuerpolitik als gesetzgeberische Aufgabe, in: FS für F. Klein, Köln 1994, 241; H. Helsper, Die Chaotisierung der Steuerrechtsordnung als Folge eines verfehlten Zusammenspiels von politischer Führung und juristischer Expertenkompetenz, BB 1995, 17; aus beratender Sicht: C. T. Jebens, BB 1995, 1057 (zur Planungsunsicherheit); L. Fischer, Steuerchaos und betriebliche Standortwahl – unter Berücksichtigung der steuerlichen Fördermaßnahmen für die neuen Bundesländer, in: FS für A. Heigl, Berlin 1995, 171; H. Helsper, Die Chaotisierung der Steuerrechtsordnung und die Verantwortung der Führungskräfte, BB 1996, 2326.

- 3 Die Systemlehre von *K. Tipke*⁵, auf der dieses Buch basiert, stellt an das Steuerrecht die Anforderungen von **Gerechtigkeit und Rechtssicherheit**, die ganz allgemein das Wesen des „richtigen“ Rechts ausmachen. Der Weg von einer Unordnung des Steuerrechts zu einer rechtsstaatlichen Ordnung des Steuerrechts, zur rechtsstaatlichen Systemhaftigkeit der Besteuerung, ist kein Sonder- oder gar Königsweg des Steuerrechts. Das Steuerrecht hat die Ordnung zu leisten, die ebenso den anderen Rechtsgebieten abverlangt wird. Deshalb kann auch im Steuerrecht auf die allgemeinen Systemlehren namentlich von *C.-W. Canaris* und *K. Larenz* zurückgegriffen werden⁶.
- 4 Das vielzitierte Steuerchaos kennzeichnet einen **historischen Entwicklungsstand** des Steuerrechts, das trotz biblischen Alters des Steuerwesens ein junges, durch Rechtstradition noch wenig gefestigtes Rechtsgebiet ist. Da es im Zentrum der Sozialgestaltung durch den Gesetzgeber steht, findet es kaum die Ruhe, sich zu stabilisieren. Im übrigen entfaltete sich die *juristisch systematisierende* Erkenntnis des besonderen Steuerschuldrechts (s. § 2 Rz. 27), des Rechts der einzelnen Steuerarten und Steuerzugriffsformen, die Beschäftigung mit den einzelnen Rechtsprinzipien des besonderen Steuerschuldrechts erst in den siebziger Jahren⁷; auf dementsprechend jungen juristischen Forschungsergebnissen ist die Rechtfertigungslehre von *K. Tipke* zu den einzelnen Steuerarten⁸ aufgebaut. Mithin ergibt sich das Steuerchaos nicht zwingend aus der pluralistischen Demokratie; es folgt vielmehr aus einer rechtlichen Rückständigkeit, die früher oder später jeder rechtsstaatlich verfaßte Steuerstaat zu überwinden hat.

2. Das äußere System⁹

- 5 Das äußere System betrifft die Art der formalen Stoffanordnung, die technische Gliederung und Ordnung des Stoffes, die möglichst übersichtlich sein soll. Elemente des äußeren Systems sind die Ordnungsbegriffe des Gesetzes¹⁰, der Gesetzesaufbau und die Stellung des einzelnen Rechtssatzes in der Gliederung des Gesetzes. Mit diesen Elementen operiert die sog. **systematische Methode der Gesetzesauslegung** (s. § 5 Rz. 58). Die Rechtserkenntnis aus dem äußeren System hängt von dem juristischen Reifegrad des anzuwendenden Gesetzes ab. Je präziser Begriffe und Gliederung eines Gesetzeswerks auf der Grundlage ausgefeilter juristischer Dogmatik die vom Gesetzgeber gewollten Rechtsfolgen verdeutlichen und die rationale Fortentwicklung des Rechts und der Rechtsdogmatik gestatten, desto eher werden Juristen geneigt und in der Lage sein, mit dem äußeren System zu argumentieren¹¹.
- 6 Die juristische Qualität der Steuergesetze leidet besonders unter der Chaotisierung des Steuerrechts durch eine an tagespolitischen Zielen orientierte Steueränderungsgesetzgebung. Mitunter bekommen die Steuergesetze die Qualität von Wegwerfgesetzen. Dadurch erweisen sich Argumente aus dem äußeren System der Steuergesetze häufig als untauglich, so daß für die Gewinnung akzeptabler Rechtsfolgen zwangsläufig andere Methoden eingesetzt werden müssen.
- 7 Entsprechend dem verschiedenen Entwicklungsstand des Steuerrechts verwirklichen die Steuergesetze das äußere System in **unterschiedlicher Qualität**. Das äußere System der Abgabenordnung ist trotz der oben (§ 2 Rz. 12) aufgezeigten Mängel im großen und ganzen

5 Umfassend ausgebreitet in dem dreibändigen Werk „Die Steuerrechtsordnung“ (StRO, s. § 1 Fn. 1).

6 *C.-W. Canaris*, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz entwickelt am Beispiel des deutschen Privatrechts, Berlin 1969; *K. Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft^[6], Berlin u. a. 1991, 437 ff.

7 Dazu *K. Tipke*, StRO I^[1], 46 ff.

8 *K. Tipke*, StRO II.

9 Dazu *P. Heck*, Begriffsbildung und Interessenjurisprudenz, Tübingen 1932, 52 ff., 142 ff.; *C.-W. Canaris* (Fn. 6), 19; *K. Larenz* (Fn. 6), 437 ff.; *K. Tipke*, StRO I, 61 ff.

10 I. S. v. *P. Heck* (Fn. 9), 52 ff. Vgl. auch *K. Larenz* (Fn. 6): Das äußere oder „abstrakt-begriffliche“ System.

11 Die Vorliebe für Argumente aus dem äußeren System ist besonders bei Juristen zu bemerken, die auf Gebieten des klassischen, im BGB geregelten Zivilrechts tätig sind. *K. Larenz* (Fn. 6), 439: „Auch heute noch vermögen sich nur wenige Juristen, auch wenn sie Anhänger einer ‚Wertungsjurisprudenz‘ sind, der Faszination durch das abstrakt-begriffliche System zu entziehen . . .“.

ausgereift. Stellenweise schlimm ist die Qualität der Steuergesetze, die die einzelnen Steuerarten regeln. Z. B. läßt der Aufbau des EStG den Funktionszusammenhang von Vorschriften nicht erkennen. So sind z. B. die privaten Abzüge i. S. d. § 2 IV, V EStG (s. § 9 Rz. 700 ff.) an verschiedenen Stellen geregelt. Grundlegende Merkmale einkommensteuerbarer Einkünfte wie die Markteinkommensqualität (s. § 9 Rz. 52) sind im EStG nur partiell, in § 15 II EStG positiviert.

Das äußere System des Steuerrechts fände seinen idealen Ausdruck in einem Steuergesetzbuch¹². Es ist geeignet, das innere, inhaltliche System optimal in eine formale und sprachliche Ordnungsstruktur umzusetzen. Es gewährleistet eine in sich stimmige Terminologie und macht die Besteuerung juristisch transparent. Es verschafft nämlich dem Steuerzahler einen Überblick über die Gesamtheit seiner Belastung. Schließlich trägt es dazu bei, das Steuerrecht materiell zu stabilisieren. Die Zeit ist reif für eine Kodifikation des Steuerrechts. Auf der einen Seite hat der desolate Zustand der Steuergesetze in den letzten Jahrzehnten dazu herausgefordert, bedeutende Fortschritte in der Rechtskenntnis der Besteuerung zu erzielen, die für die Formulierung des Steuergesetzbuchs nutzbar gemacht werden können. Auf der anderen Seite erweckt der Zustand der Unordnung ein entsprechendes Ordnungsbedürfnis. Das Steuerchaos bildet einen typischen Entstehungsgrund für die Kodifikation: Alle großen Kodifikationen des Rechts hatten einen Zustand gesteigerter Unordnung des geltenden Rechts zu überwinden, dienten der Rechtsbereinigung, -vereinheitlichung und -vereinfachung, der Corpus juris civilis Justinians I., der Code civil Napoleons und das BGB, das die Verschiedenheit der deutschen Land- und Provinzrechte ablöste.

Das Ziel konsequenter Umsetzung eines inneren und sachgesetzlichen Systems in ein äußeres System verfolgt mein für die Beratung mittel- und osteuropäischer Länder verfaßter **Entwurf eines Steuergesetzbuchs** von 1993 (s. Fn. 12). Dieser Entwurf benötigt für das Kernsteuerrecht (Abgabenordnung, Einkommensteuer, Unternehmensteuer, Umsatzsteuer, Verbrauchsteuern auf Mineralöle, Alkohol und Tabak, Grund-/Grunderwerbsteuer) nur 428 Paragraphen, z. B. für die Einkommensteuer nur 37 Paragraphen (Karlsruher Entwurf [Fn. 12]: 21 Paragraphen) mit einem Textumfang von etwa zehn Prozent des geltenden deutschen EStG. Der Kodifikationsrahmen des Gesetzbuchs weist zwar 1700 Paragraphen aus; dies ist darauf zurückzuführen, daß Hauptabschnitte mit runden Paragraphenzahlen beginnen und auch aus Gründen der Ergänzbareit Zahlenräume frei gelassen worden sind.

3. Das inhaltliche oder innere System¹³

Nach dem Verständnis der herrschenden Wertungsjurisprudenz¹⁴ beruhen die Regeln einer Rechtsordnung auf bestimmten **Wertungen**, nach denen die Rechtsgemeinschaft ihre Verhältnisse ordnet. Diese Wertungen bilden das inhaltliche oder innere System einer Rechtsordnung. Ein inneres System kommt grundsätzlich nur dann zustande, wenn die verschiedenen Wertungen aufeinander abgestimmt sind und in den Regeln der Rechtsordnung folgerichtig vollzogen werden¹⁵. Die normative Folgerichtigkeit des inneren Systems begründet auch die **Widerspruchsfreiheit** der Rechtsordnung¹⁶.

Sodann entwickelt sich ein **gerechtes**, von der **Rechtsgemeinschaft allgemein akzeptiertes** Rechtssystem nur auf der Grundlage sachgerechter Wertungen, das sind Wertungen, die zum einen den *rechtsethischen Konsens* der Rechtsgemeinschaft zum Ausdruck bringen und zum

12 S. J. Lang, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF-Schriftenreihe, Heft 49, Bonn 1993; K. Tipke, Gedanken zu einem Steuergesetzbuch, Zugleich zum Steuergesetzbuch-Entwurf von Joachim Lang, StuW 2000, 309, sowie das Projekt „Bundessteuergesetzbuch“ von P. Kirchhof. Vorläufer: P. Kirchhof u. a., Karlsruher Entwurf zur Reform des EStG, Heidelberg 2001.

13 Grundl. für das Steuerrecht K. Tipke, dessen Lebenswerk auf die Erforschung des inneren steuerrechtlichen Systems angelegt ist (s. J. Lang, StuW 2001, 78, 80 ff.). S. zuletzt K. Tipke, StRO I, 67 ff. (Das inhaltliche, materiale oder innere System als Prinzipienhierarchie). Die Systemlehre von K. Tipke basiert auf der Wertungsjurisprudenz von K. Larenz (Fn. 6), 474 ff., und der Systemlehre von C.-W. Canaris (Fn. 6), 40 ff. (dazu J. Lang, StuW 2001, 80 f.).

14 Umfassend dazu K. Larenz (Fn. 6).

15 Grundl. C.-W. Canaris (Fn. 6), 40 ff.

16 Dazu P. Kirchhof, Die Widerspruchsfreiheit im Steuerrecht als Verfassungspflicht, StuW 2000, 316; H. Sodan, Das Prinzip der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung, JZ 1999, 864.

anderen der *Sachlogik* des Regelungsgegenstandes gerecht werden, daher sachbezogen oder sachangemessen sind¹⁷. Bei dem ökonomischen Regelungsgegenstand der Besteuerung ist die **ökonomische Rationalität** ein bedeutender Faktor der Sachgerechtigkeit. Das Steuerchaos zeigt, daß ökonomisch unvernünftige Besteuerungsformen meist auch ungerechte sind (s. Rz. 99 ff.). Demnach sollten sich juristische Wertungen den z. T. „wertfrei“ (s. § 1 Rz. 45, 46) gewonnenen Erkenntnissen der ökonomischen Wissenschaften nicht verschließen, vielmehr ökonomische Wirkungsmechanismen und natürliche Verhaltensweisen des homo oeconomicus einkalkulieren. Darum hat die interdisziplinäre Kooperation der Steuerwissenschaften (s. § 1 Rz. 42) für die Erkenntnis ökonomischer Rationalität des Steuerrechts so eminente Bedeutung.

3.1 Prinzipien als Träger des inhaltlichen oder inneren Systems

- 11 a) Das inhaltliche oder innere System der Rechtsordnung wird getragen von den Prinzipien als **ordnungstiftende Grundwertungen**; sie sind richtungsgebende Maßstäbe, die durch den rechtsethischen Konsens rechtliche Entscheidungen zu rechtfertigen vermögen¹⁸. Derartige **Rechtsprinzipien** oder Rechtsgrundsätze, auch bezeichnet als (allgemeine) Rechtsgedanken oder Ausprägungen der Rechtsidee bedürfen durchweg der *Konkretisierung*; sie bestimmen *keine Rechtsfolgen*; dadurch unterscheiden sie sich von den **Einzelwertungen** und Rechtssätzen (**Normen, Regeln**)¹⁹. Die Einzelwertung liegt dem Rechtssatz zugrunde, der die Rechtsfolge anordnet.
- 12 Während Regeln oder Normen die ihnen zugrundeliegenden Einzelwertungen entweder erfüllen oder nicht erfüllen, anwendbar oder nicht anwendbar sind, gebieten Rechtsprinzipien als Richtwerte die optimale Verwirklichung des ihnen immanenten rechtsethischen Konsenses; demnach sind sie **Optimierungsgebote**. Jedoch sind Rechtsprinzipien auch dadurch charakterisiert, daß sie in unterschiedlichen Graden erfüllt werden können²⁰, weil die Ordnung des Rechts nicht prinzipienmonistisch, sondern *-pluralistisch* zusammengefügt ist. Deshalb können die verschiedenen Rechtsprinzipien in einer Regel zusammenwirken, sich ergänzen oder einander widersprechen²¹. Rechtsprinzipien haben entweder einen *konstruktiven* Inhalt (z. B. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit) oder einen *prohibitiven* Inhalt (z. B. verfassungsrechtliche Schranken der Besteuerung); dabei wirken häufig konstruktive und prohibitive Prinzipien zusammen (z. B. Verbot einer übermäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit).
- 13 Rechtsprinzipien haben unterschiedlichen Rang und unterschiedliche Wirkkraft. Das inhaltliche oder innere System der Steuerrechtsordnung wird durch folgende **Hierarchie von Prinzipien** bestimmt:
 - aa) **Systemtragende Prinzipien des Steuerrechts** sind Rechtsprinzipien, die das steuerrechtliche System *im Ganzen* tragen. Es handelt sich um Prinzipien, die der Rechtsstaat verbürgt, um die Prinzipien **formaler und materialer Rechtsstaatlichkeit**²². Diese Prinzipien sind zunächst

17 Grundl. für das Steuerrecht K. Tipke, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis. Vom politischen Schlagwort zum Rechtsbegriff und zur praktischen Anwendung, Köln 1981, sowie vertiefend ders., StRO I, 273 ff.

18 K. Larenz, Richtiges Recht, Grundzüge einer Rechtsethik, München 1979, 23 ff.; ders. (Fn. 6), 474.

19 Dazu ausf. R. Alexy, Theorie des Grundrechts, Frankfurt 1986, 71 ff. (Regeln und Prinzipien); J. Esser, Grundsatz und Norm in der richterlichen Fortbildung des Privatrechts^[3], Tübingen 1974, 39 ff., 141 ff. K. Larenz (Fn. 6), 474 ff.; F. Reimer, Verfassungsprinzipien, Ein Normtyp im Grundgesetz, Berlin 2001.

20 So die Unterscheidung von R. Alexy (Fn. 19), 75 f., der allg. zugestimmt wird (s. K. Larenz (Fn. 6), 475, m. w. N.).

21 Dazu grundl. C.-W. Canaris (Fn. 6), 112 ff.

22 Grundl. K. Tipke, StRO I, 105 ff. (grundrechtlich-rechtsstaatliche Prinzipien des Steuerrechts), 256 ff. (Gerechtigkeit durch systemtragende Prinzipien). S. auch J. Lang, Über das Ethische der Steuertheorie von Klaus Tipke, in: FS für K. Tipke, Köln 1995, 12 ff.; S. Schloßmacher, Die systemtragenden Prinzipien des französischen und belgischen Steuerrechts im Vergleich mit den systemtragenden Prinzipien des deutschen Steuerrechts, Diss. Köln 1991.

die verfassungsrechtlichen Prinzipien, das sind im Grundgesetz normierte Prinzipien wie der Gleichheitsgrundsatz, das Legalitätsprinzip, das prohibitive Übermaßverbot oder das konstruktive sozialstaatliche Prinzip der sozial gerechten Besteuerung. Die verfassungsrechtlichen Prinzipien werden sodann **steuerspezifisch konkretisiert** durch das **Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit**. Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird in erster Linie als Vergleichsmaßstab des Gleichheitssatzes entfaltet und wird deshalb im Zusammenhang mit dem Gleichheitssatz abgehandelt (Rz. 81 ff.). Es wirkt aber auch mit anderen verfassungsrechtlichen Prinzipien zusammen, etwa mit dem Übermaßverbot (s. Rz. 209 ff.), dem Verbot der Benachteiligung von Ehe und Familie (s. Rz. 240 ff.) und dem Sozialstaatsprinzip (s. Rz. 194 f.). Wenngleich das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht ausdrücklich in der Verfassung normiert ist (s. § 3 Rz. 7), so erhält es verfassungsrechtliche Verbindlichkeit und Wirkkraft durch die Anwendung des Gleichheitssatzes und anderer steuerrelevanter Verfassungsnormen. Im Ergebnis ist also festzustellen, daß systemtragende Prinzipien des Steuerrechts **verfassungskräftige Prinzipien** sind. Sie sind demnach aus der **Wertordnung des Grundgesetzes** abgeleitet; diese Wertordnung prägt die Ordnung des Steuerrechts als öffentliches Recht.

bb) **Verfassungskräftige Subprinzipien:** Die systemtragenden Prinzipien des Steuerrechts werden durch steuerrechtliche Subprinzipien konkretisiert, die nur für *einzelne Normgruppen* des Steuerrechts gelten. Auch sie haben (mit eingeschränkter Intensität) verfassungsrechtliche Wirkkraft, weil sie Wertungen der Verfassung konkretisieren (Beispiele zur Einkommensteuer: Universalitätsprinzip, Totalitätsprinzip, Prinzip der Individualbesteuerung, objektives/subjektives Nettoprinzip). 14

cc) **Einfachgesetzliche Prinzipien** schließlich detaillieren das inhaltliche oder innere System des Steuerrechts, ohne daß dies so verfassungsrechtlich geboten wäre. Keine verfassungsrechtliche Verbindlichkeit genießen z. B. das Markteinkommensprinzip (verfassungsrechtlich zulässig wäre auch eine Einkommensteuer auf den gesamten Reinvermögenszugang einschließlich Schenkungen und Erbschaften), das Nominalwertprinzip (dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspräche besser ein Realwertprinzip) oder Bilanzierungsprinzipien. Einfachgesetzliche Prinzipien haben vor allem Bedeutung für die rechtsdogmatisch folgerichtige Weiterentwicklung von Teilgebieten des Steuerrechts. 15

Die **Konkretisierungsbedürftigkeit** der Rechtsprinzipien hängt von ihrer Stellung in der Prinzipienhierarchie ab. Hochrangige Prinzipien wie das Leistungsfähigkeitsprinzip sind ihrem Rang entsprechend abstrakt und daher vieldeutig. Für die rechtsethische Überzeugungskraft, für die Transparenz und Planbarkeit des Steuerrechts kommt es darauf an, auf welche Weise der Konkretisierungsspielraum ausgefüllt wird, ob die Schritte der Konkretisierung auf den verschiedenen Stufen der Prinzipienhierarchie folgerichtig, systemkonsequent vollzogen, Systembrüche in Gestalt unbegründeter Prinzipverletzungen vermieden werden. 16

b) Nach der **Art der Prinzipienqualität** lassen sich unterscheiden: 17

aa) **Normierte** und **normkonzipierende** (normsinnkonzipierende, normsinnkonstituierende, normdirigierende, norminspirierende) **Prinzipien**.

- Normierte Prinzipien sind unmittelbar in einem Rechtssatz niedergelegt. Sie finden sich vor allem im Grundgesetz (z. B. Sozialstaatsprinzip, Gleichheitssatz [besser: Gleichheitsgrundsatz], Rechtssicherheitsprinzip), in allgemeinen Gesetzen, im allgemeinen Teil eines Gesetzes.
- Bloß normkonzipierende Prinzipien liegen den gesetzlichen Regelungen als sinnstiftende Wertung, Regel, Motivation, Leitidee oder Zweckgedanke zugrunde (ohne normiert, positiviert zu sein). Das Gesetz selbst nennt die normkonzipierenden Prinzipien nicht ausdrücklich, es ist aber Inkarnation oder Ausfluß solcher Prinzipien. Die normkonzipierenden Prinzipien sind nicht selbst Normen, sie wirken durch die Normen, werden durch diese – das Prinzip konkretisierend – in das Normative umgesetzt (Beispiele: Rechtsstaatsprinzip, Prinzip der Rechtssicherheit, Leistungsfähigkeitsprinzip, Markteinkommensprinzip, Nettoprinzip, Grundsatz von Treu und Glauben, Bilanzierungsprinzipien).

- 18 bb) **Wertende und technische Prinzipien**, oder mit anderen Worten: Prinzipien der Gerechtigkeit (z. B. Leistungsfähigkeitsprinzip) und Prinzipien der Zweckmäßigkeit. Die Vereinfachungsvorschriften etwa sind durch Zweckmäßigkeit motiviert; sie entsprechen dem Prinzip der Verwaltungsrationalität und -praktikabilität (s. Rz. 23, 130 ff.). Vereinfachungsvorschriften können allerdings auch die Gleichmäßigkeit der Besteuerung positiv beeinflussen; Vorschriften, die wegen ihrer Kompliziertheit praktisch nicht richtig angewendet werden, beeinträchtigen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Prinzipien bloßer Zweckmäßigkeit sind auch das Stichtagsprinzip und das Jahresabschnitts- oder Annuitätsprinzip.

Technische Prinzipien haben nicht die gleiche Wertigkeit wie das (ethische) Leistungsfähigkeitsprinzip (s. Rz. 130). Der Gesetzgeber muß insoweit gleichmäßig zurückstecken, wie die totale Durchführung des Leistungsfähigkeitsprinzips verwaltungstechnisch unmöglich oder mit unverhältnismäßigem Verwaltungsaufwand verbunden wäre.

3.2 Die steuergesetzlichen Normgruppen im System

Literatur: K. Vogel, Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, StuW 1977, 97; D. Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983, 67 ff., 153 ff., 194 ff., 232 ff.; Mc Daniel/Surrey, International Aspects of Tax Expenditures: A Comparative Study, Deventer/Frankfurt u. a. 1985; H. G. Ruppe, HHR, Einf. ESt Anm. 52–57, 65–69 (Febr. 1990); K. Tipke, StRO I, 73 ff.

3.2.1 Drei Normgruppen

- 19 Bei der Aufdeckung der den Steuergesetzen zugrunde liegenden (normkonzipierenden) Prinzipien ist zunächst zu berücksichtigen, daß die in den Steuergesetzen enthaltenen Normen verschieden grundmotiviert, Ausfluß verschiedener Prinzipien sind. Das System ist also nicht monistisch, sondern pluralistisch oder multifunktional.

Zu unterscheiden sind Fiskalzwecknormen, Sozialzwecknormen und Vereinfachungszwecknormen. Mit *einem* Steuergesetz oder *einer* Norm kann allerdings auch ein Doppel- oder Mehrfachzweck verfolgt werden.

a) Fiskalzwecknormen

- 20 Die meisten Normen der Steuergesetze sind Fiskalzwecknormen (Finanz- oder Ertragszwecknormen, fiskalische oder fiskalisch motivierte Normen). Sie dienen dazu, den notwendigen Finanzbedarf der öffentlichen Haushalte zu decken (Primärfunktion). Sie treffen konkrete Steuerwürdigkeitsentscheidungen nach Kriterien austeilender (besser: zuteilender) Gerechtigkeit, wobei selbstredend die Grundrechte zu berücksichtigen sind. Die Fiskalzwecknormen orientieren sich überwiegend am Leistungsfähigkeitsprinzip oder sollten dies tun (s. Rz. 81 ff.). Auch Fiskalzwecknormen haben wirtschaftliche und soziale Auswirkungen (Nebenwirkungen); aber sie verfolgen primär keinen solchen Zweck. Die wirtschaftlichen und sozialen Auswirkungen von Fiskalzwecknormen sind Folge, nicht Zweck dieser Normen. So haben z. B. die Fiskalzwecknormen des Einkommen- und Umsatzsteuerrechts *nicht* den Zweck, die wirtschaftliche Tätigkeit, die Investition, das Sparen, das Konsumieren zu behindern.

Eine verfassungswidrige Fiskalzwecknorm kann nicht als Sozialzwecknorm (s. b) aufrechterhalten werden; dies schon deshalb nicht, weil Lenkung oder Intervention immer etwas Bezwecktes, Finales ist.

b) Sozialzwecknormen

- 21 Die Steuergesetze sind nicht unerheblich durchsetzt mit Sozialzwecknormen (i. w. S.)²³. Das sind lenkende (regulative, dirigistische, interventionistische, instrumentalistische) Normen, die sozialpolitisch (insb. wohlstandskorrigierend oder redistributiv), wirtschaftspolitisch, kulturpo-

²³ „Sozial“ meint hier nicht bloß die Unterstützung einkommensloser oder einkommensschwacher Gruppen, sondern soviel wie: zum Nutzen der Allgemeinheit oder der Gesellschaft, im öffentlichen Interesse, das Zusammenleben der Bürger fördernd.

zuführen (s. Rz. 300 ff.). Die im Prinzip noch für den Betriebsvermögensvergleich nach § 5 I 1 EStG maßgeblichen (s. Rz. 307 ff.) handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (s. Rz. 311 ff.) sorgen dafür, daß die Ergebnisse des Wirtschaftens *periodengerecht* zugeordnet werden. Die einzelnen Perioden stehen nicht separat da. Durch Bilanz-, Bewertungs- und Unternehmenskontinuität ist für Anschluß gesorgt (s. Rz. 315). Zahlungsstrom-Schwankungen und Härten des Periodizitätsprinzips werden ausgeglichen.

2.5 Verluste

Literatur: J. Schulze-Osterloh, Gute Verluste – Böse Verluste, Ausschluß und Beschränkung des Verlustausgleichs und -abzugs, JbFSt. 1984/85, 267; M. Kröner, Verrechnungsbeschränkte Verluste im Ertragsteuerrecht, Wiesbaden 1986; H.-O. Buchheister, Ist die steuerliche Berücksichtigung von Verlusten ein notwendiger Bestandteil des Einkommensteuerrechts?, DStZ 1997, 556; J. Saathoff, Steueroase Deutschland?, Verlustberücksichtigung und Besteuerung von Vermögenszuwächsen im internationalen Vergleich, FR 1998, 917; G. F. Wollseiffen, Steuerplanung bei Verlusten, Köln 1998; Herzig/Briesemeister, Systematische und grundsätzliche Anmerkungen zur Einschränkung der steuerlichen Verlustnutzung, DStR 1999, 1377; Roser/ Tesch, Verlustnutzung im internationalen Vergleich, IStR 1999, 385; W. Haarmann, Die Einschränkung der Berücksichtigung von Verlusten im Einkommensteuerrecht, Stbg. 2001, 145; T. Stapperfend, Verluste im Einkommensteuerrecht, DStJG 24 (2001), 329. Weitere Literatur: Fn. 34 ff. (Verlustrücktrag); Fn. 43 (StEntlG 1999/2000/2002), Fn. 45 (§ 2 b EStG), Fn. 46 (Mindestbesteuerung), Fn. 51 (Verfassungsrecht).

2.5.1 Verlustrücktrag und Verlustabzug (Verlustrücktrag/-vortrag)

a) Nach dem objektiven Nettoprinzip haben Verluste die Bemessungsgrundlage zu mindern. Verluste sind Bilanzverluste, Überschüsse der Betriebsausgaben über die Betriebseinnahmen (vgl. § 4 III 1 EStG) und Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen (vgl. § 2 II 2 EStG). Der Verlustbegriff ist in der Terminologie des EStG unzulänglich eingebettet. Allgemein definiert sind Verluste negative Einkünfte, nämlich Überschüsse der Erwerbsaufwendungen über die Erwerbsbezüge. 60

b) In der „Summe der Einkünfte“ (§ 2 I–III EStG) sind zunächst positive und negative Einkünfte zu saldieren. Die Saldierung der negativen mit den positiven Einkünften **innerhalb der Steuerperiode** des Kalenderjahrs (s. Rz. 44 ff.) heißt **Verlustrücktrag**. Zu unterscheiden sind **horizontaler Verlustrücktrag** (Verrechnung von negativen und positiven Einkünften *innerhalb einer Einkunftsart*) und **vertikaler Verlustrücktrag** (Verrechnung von negativen und positiven Einkünften aus *verschiedenen Einkunftsarten*). Der Verlustrücktrag ist *keine Steuervergünstigung*, sondern ein *Akt richtiger Leistungsfähigkeitsbemessung nach dem objektiven Nettoprinzip*! Wird der Verlustrücktrag *eingeschränkt*, so muß die Durchbrechung des Nettoprinzipis überzeugend gerechtfertigt werden (s. Rz. 67). 61

c) Gleiches gilt für den **Verlustabzug**³⁴, der die nach dem Nettoprinzip gebotene Verlustverrechnung **überperiodisch** fortführt, und zwar zunächst durch **Verlustrücktrag**, indem negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (§ 2 III 1 EStG) nicht ausgeglichen werden können (*Vorrang des Verlustrücktrags vor dem Verlustabzug!*), in dem *unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum* abzuziehen sind (§ 10d I 1 EStG). Soweit negative Einkünfte weder durch Verlustrücktrag noch durch Verlustrücktrag verrechnet wurden, sind sie durch **Verlustvortrag** zeitlich *unbegrenzt* in den *folgenden Veranlagungszeiträumen* vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen. Verbesserungen des Verlustabzugs wurden in der Vergangenheit wiederholt wirtschafts- und konjunkturpolitisch begründet³⁵. Indessen 62

34 Dazu R. v. Groll, § 10d EStG im System des Einkommensteuerrechts, in: FS für F. J. Haas, Herne/Berlin 1996, 149; ders., KS, EStG, § 10d (1995); M. Strahl, Verlustrücktrag im Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuerrecht, KÖSDI 1997, 11357; S. Grotherr, Steht der Verlustvor- und -rücktrag steuerpolitisch zur Disposition?, BB 1998, 2337 ff., 2392 ff., H.-J. Krebs, Einschränkungen des Verlustabzugs – eine fragwürdige Verbesserung der Unternehmenssteuerreform, in: FS für A. J. Rädler, München 1999, 403.

35 Zur subventionell begründeten Einführung des Verlustrücktrags durch Gesetz v. 20. 4. 1976 (BGBl. I 1976, 1054): BT-Drucks. 7/3667, 6; W. Schick (Fn. 7), 8 ff. StRefG 1990 hob die zeitliche Beschränkung

stellt der Verlustabzug *keine Wirtschaftssubventionen* dar. Die Regelung überperiodischer Verlustverrechnung ist ebenso wie die des Verlustausgleichs **Fiskalzwecknorm**, die der Gesetzgeber nicht beliebig verändern kann: Das technische Prinzip der Periodizität (s. Rz. 44 ff.) wird durch den überperiodischen Verlustabzug eingeschränkt, um die Verwirklichung des objektiven Nettoprinzipis nicht abzuschneiden³⁶.

- 63 aa) **Verlustabzugsberechtigung:** Der Verlustabzug steht grds. nur demjenigen Stpfl. zu, der den Verlust erlitten hat (*Grundsatz der Personenidentität*)³⁷. Daher ist ein Verlustabzug rechtsgeschäftlich nicht disponibel und übertragbar. Indessen kann der Erbe Verluste des Erblassers abziehen, soweit sie beim Erblasser steuerlich nicht verrechnet werden können und soweit der Erbe *wirtschaftlich belastet* ist³⁸. Dies widerspricht dem Grundsatz der Individualbesteuerung³⁹, läßt sich jedoch im Hinblick auf die bereits (Rz. 23) angesprochene Erfassung von Einkünften beim Rechtsnachfolger rechtfertigen⁴⁰.
- 64 bb) **Durchführung des Verlustabzuges:** Die negativen Einkünfte sind nach dem Gesamtbetrag der Einkünfte und „vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen“ (§ 10d I 1, II 1 EStG) abzuziehen (s. Rz. 105)⁴¹. Der grds. zuerst nach § 10d I EStG durchzuführende *Verlustrücktrag* ist auf den Betrag von 511 500 Euro begrenzt. Der Stpfl. hat ein *Wahlrecht* zwischen Verlustrücktrag und -vortrag, indem er nach § 10d I 7, 8 EStG auf die Anwendung des § 10d EStG ganz oder teilweise verzichten kann. In dem Antrag ist die Höhe des Verlustrücktrags anzugeben⁴². Das Rücktragswahlrecht kann bis zum Eintritt der Festsetzungs-/Feststellungsverjährung betroffener Bescheide ausgeübt bzw. ganz oder teilweise widerrufen werden, da das Gesetz keine Selbstbindung vorsieht und § 10 IV 4 EStG Betragsänderungen zuläßt. Nach der Ausübung des Verlustrücktrages sind bereits erlassene, auch bestandskräftige Steuerbescheide zu ändern (§ 10d I 5, 6 EStG). Der nach Verlustausgleich und Verlustrücktrag Platz greifende *Verlustvortrag* ist *frühestmöglich* auszuschöpfen (§ 10d II 1 EStG) und der am Schluß eines VZ verbleibende Verlustvortrag ist getrennt nach Einkunftsarten gesondert festzustellen (§ 10d IV 1 EStG).

des Verlustvortrages auf, „um die Liquidität kleiner und mittlerer Unternehmen nach Verlustjahren zu verbessern (BT-Drucks. 11/2536, 78). Ausf. M. Orth, HHR, EStG, 10d (1983), Anm. 11; R. v. Groll, KS (Fn. 34), Rnrrn. A 142 ff.

36 So insb. K. Tipke, StRO II (1993), 669 ff.; R. v. Groll, KS (Fn. 34), Rn. A 11; J. Lang (Fn. 2), 188 ff.; ders., DStJG 24 (2001), 63 ff., dort gegen W. Schick u. P. Kirchhof (Fn. 7). Zur „Prämisse der vollständigen Verlustkompensation“: K.-D. Drißen (Fn. 7), 74 ff. § 8 des Karlsruher Entwurfs (Fn. 5) beschränkt den Verlustabzug auf einen fünfjährigen Verlustvortrag; dies entspricht dem Verständnis des Periodizitätsprinzips von P. Kirchhof (Fn. 7).

37 BFH BStBl. 1987, 308; 1987, 310; 1992, 432, 433; R 115 VII EStR. Ausf. zur Verlustabzugsberechtigung R. v. Groll, KS (Fn. 34), Rnrrn. B 105 ff.

38 So st. Rspr. des BFH, zuletzt BFH/NV 2001, 1327 (dazu F. J. Marx, DB 2001, 2364), nachdem BFH (Fn. 39) die Änderung der Rspr. erwogen hatte.

39 Grds. gegen die bisherige Rspr. BFH BStBl. 2000, 622; C. Trzaskalik, StuW 1979, 97; M. Orth, HHR (Fn. 35), Anm. 118 ff.; H. G. Ruppe, DStJG 10 (1987), 45, 94 ff.; O. Strnad, FR 1998, 935; Raupach/Schenking, HHR, EStG, § 2 (1990), Anm. 553 (Erbe); R. v. Groll, KS (Fn. 34), Rnrrn. B 195 ff.; O. Strnad, Zur Vererbung des Verlustabzuges (§ 10d EStG 1997), Hamburg 1998; ders., FR 1998, 935.

40 Der BFH (Fn. 38) stützt sich auf die Regelung der Gesamtrechtsnachfolge in § 45 I AO. Dazu m. w. N. BFH BStBl. 1999, 653, 655; R. v. Groll, KS (Fn. 34), Rnrrn. B 190.

41 § 10d EStG i.d.F. bis 1998 nominierte den Verlustabzug „wie Sonderausgaben“. Diese Zuordnung negierte den Charakter einer *Einkünfteregelung*. Nunmehr fehlt die Verankerung in § 2 EStG (D. Halberbach, HHR, EStG, § 10d, R 7). Auch ist § 10d EStG weiterhin im Abschnitt „Sonderausgaben“ fehlplatziert. Systematisch gehört der Verlustabzug in den Gesamtbetrag der Einkünfte. Daher sollte der Gesamtbetrag der Einkünfte in § 2 III 1 EStG wie folgt legaldefiniert werden: „Die Summe der Einkünfte, vermindert um den Altersentlastung, den Abzug nach § 13 Abs. 3 und den Verlustabzug, ist der Gesamtbetrag der Einkünfte“. S. J. Lang (Fn. 5), § 105 I.

42 Abweichend vom Wortlaut des § 10d I 7, 8 EStG läßt R 115 V 3 EStR die Beschränkung des Verlustrücktrages auf negative Einkünfte einzelner Einkunftsarten zu. Dazu Korn/Kaminski, EStG, § 10d Rz. 58.

2.5.2 Beschränkungen des Verlustrausgleichs und Verlustabzugs

a) Durch das StEntlG 1999/2000/2002 sind die Möglichkeiten des Verlustrausgleichs und Verlustabzugs erheblich eingeschränkt worden⁴³. Nunmehr sind folgende Beschränkungen zu unterscheiden:

- Verluste sind nicht zu berücksichtigen, wenn sie **außerhalb des steuerbaren Einkünftebereichs** angefallen sind, z. B. Liebhabereiverluste, Verluste aus der Veräußerung von Privatvermögen (s. Rz. 121), oder wenn sie mit **steuerfreien Einnahmen** in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (§ 3c I EStG).
- Sodann wird die Verlustverrechnung durch **spezielle Vorschriften zu einzelnen Einkünften** beschränkt, bevor diese in der „Summe der Einkünfte“ (§ 2 III EStG) saldiert werden: Abzugsverbote für Erwerbsaufwendungen (§§ 4 V; 12 Nr. 1 S. 2 EStG), Steuerbilanznormen wie z. B. Passivierungsverbote für Rückstellungen (s. Rz. 348 ff.), Beschränkungen der Verlustverrechnung bei Auslandseinkünften (§ 2a EStG)⁴⁴, gewerblicher Tierzucht u. Tierhaltung (§ 15 IV 1 EStG), Termingeschäften (§ 15 IV 3–5 EStG), Verlusten eines Kommandisten (zu § 15a EStG s. Rz. 521), Einkünften aus sonstigen Leistungen (§ 22 Nr. 3 S. 3 EStG, s. Rz. 591), privaten Veräußerungsgeschäften (§ 23 III 7, 8 EStG, s. Rz. 595 f.) und bei beschränkt Stpfl. (§ 50 I 2, II EStG). Verluste aus **Verlustzuweisungsmodellen** (Verlustzuweisungsgesellschaften/-gemeinschaften u. ähnlichen Modellen) dürfen nach § 2b EStG nicht mit anderen Einkünften verrechnet werden, wenn die *Erzielung eines steuerlichen Vorteils im Vordergrund steht*⁴⁵.
- Soweit die Verlustverrechnung durch die vorgenannten Vorschriften zu einzelnen Einkünften nicht beschränkt wird, greift bei der Saldierung der Einkünfte in der „Summe der Einkünfte“ die neue sog. **Mindestbesteuerung** Platz. § 2 III EStG schränkt den *Verlustrausgleich* ein und § 10d I 2–4, II 3, 4, III EStG führt die Mindestbesteuerung *überperiodisch* durch Beschränkungen des **Verlustabzuges** fort.

b) Die **Mindestbesteuerung**⁴⁶ beschränkt nur die Verlustverrechnung zwischen den Einkunftsarten und *nicht* den *horizontalen* Verlustrausgleich/-abzug *innerhalb einer Einkunftsart*. Daher

43 Umfassend zu den Verlustregelungen des StEntlG 1999/2000/2002 D. Hallerbach, HHR, EStG, Anm. R zu §§ 2; 2b; 10d (Mai 1999); Raupach/Böckstiegel, FR 1999, 487 ff., 557 ff., 617 ff. Im weiteren Risthaus/Plenker, DB 1999, 605; G. Günsenheimer, SteuerStud Beil. 2/2000, sowie zu § 2b EStG (Fn. 45) zur Mindestbesteuerung (Fn. 46).

44 Dazu K. Vogel, Verbot des Verlustrausgleichs für bestimmte ausländische Verluste, BB 1983, 180; K. Manke, Angeklagt: § 2a EStG, DStZ 1984, 235; S. Wilk, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung von Auslandsverlusten, Berlin 2000.

45 § 2b EStG wurde durch das StEntlG 1999/2000/2002 eingeführt und ist auf nach dem 4. 3. 1999 erworbene oder begründete Verlustzuweisungsmodelle anzuwenden (§ 52 IV 1 EStG). Bei Investitionsbeginn vor dem 5. 3. 1999 ist § 2b EStG nicht anzuwenden (§ 52 IV 2–5 EStG). Zu § 2b EStG BMF BStBl. I 2000, 1148; 2000, 1563 (Berechnungsmodul); 2001, 558; D. Hallerbach (Fn. 43); T. Kaligin, WPg 1999, 455; Marx/Löffler, DStR 1999, 1957; Raupach/Böckstiegel (Fn. 43), 557 ff.; Seer/Schneider, BB 1999, 872; K.-F. Kohlhaas, FR 1999, 504; ders., Stbg. 2000, 249; ders., DStR 2001, 1137; H. Schubmann, StBp. 2000, 193; T. Durchlaub, in: FS für H. W. Kruse, Köln 2001, 521; Meinhövel/Roeder, StuB 2001, 1066; Medienfonds: BMF BStBl. I 2001, 175; Lüdicke/Pannen, DStR 2000, 2109 (Gewinnerzielungsabsicht, Mitunternehmerisiko); Graf/Rosner, INF 2001, 454; Zacher/Müller, DStR 2001, 1185; Renten-/Lebensversicherungen: H.-G. Horlemann, FR 2000, 1314; ders., BB 2001, 650; J. Jung, INF 2000, 559. Übergangsregelung (§ 52 IV EStG): H. Butzer, BB 1999, 2061; Raupach/Böckstiegel, FR 1999, 562 f.; Seer/Schneider, BB 1999, 877 f.

46 Dazu K. Schwendy, INF 1998, 737; Bauer/Eggers, StuB 1999, 397; A. Beranek, INF 1999, 96; Dehne/Rosenberg/Zitzelsberger, DB 1999, 114 (Einführung aktiver und passiver Einkünfte); D. Hallerbach (Fn. 43), §§ 2; 10d; Herzig/Briesemeister, DB 1999, 299; dies., DB 1999, 1470; dies., DStR 1999, 1377; B. H. Kossow, StuB 1999, 573; H.-J. Krebs (Fn. 43); Raupach/Böckstiegel (Fn. 43), 487 ff.; Rautenberg/Korezkij, SteuerStud 1999, 486; Risthaus/Plenker (Fn. 43); Ritzer/Stangl, INF 1999, 358 ff., 393 ff.; dies., DStR 1999, 1; dies., DStR 1999, 886; J. Schneider, SteuerStud 1999, 393; S. Altfelder, FR 2000, 18; Böckstiegel/Betz, FR 2000, 793; B. Brandenburg, StbJb. 1999/00, 267; S. Geserich, DStR 2000, 845; G. Günsenheimer (Fn. 43); S. Hüsing, DB 2000, 1149; C. J. Ritzer, Die Mindestbesteuerung nach dem StEntlG 1999/2000/2002, Neuwied 2000; K. Sommer, SteuerStud 2000, 227 (Fallstudie); M. Wosnitza,

sind zunächst die Summen der Einkünfte aus *jeder Einkunftsart* zu ermitteln (§ 2 III 2, 1. Hs. EStG). Für diese Summen werden der horizontale Verlustausgleich und der nach Einkunftsarten abgegrenzte Verlustabzug *ohne Limitierung* durchgeführt. Die Mindestbesteuerung setzt bei der Saldierung der nach § 2 III 2, 2. Hs. EStG zu ermittelnden *Summe der positiven Einkünfte* (= Summe positiver Salden der einzelnen Einkunftsarten) mit den „negativen Summen der Einkünfte aus anderen Einkunftsarten“ (§ 2 III 3 EStG) ein. Das Gesetz bringt sprachlich ungenau zum Ausdruck, daß die Dogmatik der Mindestbesteuerung die „Summe der positiven Einkünfte“ einer *Summe der negativen Einkünfte* (= Summe negativer Salden der einzelnen Einkunftsarten) gegenüberstellt⁴⁷ und dann in ein die *Verlustverrechnung beschränkendes Verhältnis* zueinandersetzt. In diesem Verhältnis ist die Summe der negativen Einkünfte ab dem Betrag von 51 500 Euro (§ 2 III 3 EStG) nur *bis zur Hälfte* mit der Summe der positiven Einkünfte zu verrechnen. Danach ist die Summe der Einkünfte i.S.d. § 2 I 1 EStG nach folgendem Grundschemata zu ermitteln:

Beispiel: Alleinstehender mit einer Summe der positiven Einkünfte von 100 000 Euro u. einer Summe der negativen Einkünfte von 100 000 Euro (s. Rz. 42: keine objektive Leistungsfähigkeit!)

Summe der positiven Einkünfte:		100 000 Euro
ausgleichsfähige Summe der negativen Einkünfte:		100 000 Euro
Verlustausgleichsgrundbetrag	51 500 Euro	
Mindestbesteuerung:		
Summe der positiven Einkünfte:	100 000 Euro	
Verlustausgleichsgrundbetrag	<u>./ 51 500 Euro</u>	
Mindestbesteuerungsgrundbetrag	48 500 Euro	
Kürzung um die Hälfte	<u>./ 24 250 Euro</u>	
	24 250 Euro	
Verlustausgleichshöchstbetrag	75 750 Euro	75 750 Euro
Summe der Einkünfte		24 250 Euro

Der Verlustausgleichsgrundbetrag verkompliziert die Mindestbesteuerung bereits erheblich. Der Gesetzgeber hatte die Wahl zwischen der Skylla einer Mindestbesteuerung für alle Stpfl. und der Charybdis einer wesentlich verkomplizierten Mindestbesteuerung für die „Besserverdienenden“ (Summe der positiven Einkünfte mehr als 51 500 Euro). Die zweite Hauptursache der Kompliziertheit ist die Regelung für **Ehegatten** (§ 2 III 6–8 EStG) infolge *Übertragung von Verlusten auf den Ehepartner*⁴⁸. Dies verletzt den Grundsatz der Individualbesteuerung (s. Rz. 22). Wesentlich einfacher würde die Mindestbesteuerung ausfallen, wenn die objektive Leistungsfähigkeit eines jeden Ehegatten einschließlich Verlustabzug getrennt ermittelt und dann die um den Verlustabzug verminderten Gesamtbeträge der Einkünfte zusammengerechnet werden würden (zu § 26b EStG s. Rz. 757). Die geltende Regelung überschreitet nicht nur für den Lernenden das Maß des Zumutbaren; ihre Unverständlichkeit begründet auch die verfassungswidrige Unbestimmtheit des Gesetzes⁴⁹.

Nicht ausgleichsfähige Verluste unterfallen dem **Verlustabzug** und werden dort nach dem oben dargelegten Grundschemata zunächst durch *Verlustrücktrag* (s. § 10d I 2–4, III EStG) und sodann zeitlich *unbegrenzt* durch *Verlustvortrag* (§ 10d II 3, 4, III EStG) abgezogen. Im Ergebnis schließt die Mindestbesteuerung die Verrechnung von Verlusten nicht wie § 2b EStG aus; sie verlagert lediglich die Verlustverrechnung sozusagen als Gegenmaßnahme zu Sonderabschreibungen auf spätere Perioden. Gleichwohl hat die Mindestbesteuerung wegen ihrer Beschränkung auf den vertikalen Verlustausgleich einen erheblichen *Schedulensteuereffekt* mit dem

StuB 2000, 763; I. Werner, Die Mindestbesteuerung im deutschen und US-amerikanischen Einkommensteuerrecht, Baden-Baden 2001; T. Stapperfend, DStJG 24 (2001), 331 ff.

47 Vgl. die von K. Sommer (Fn. 46), 227, zit. Formulierungshilfe des BMF (Musterbeispiel für die Nachbesetzung von Produkten hektischer Steuergesetzgebung).

48 Zum Verlustausgleich bei zusammenveranlagten Ehegatten: D. Hallerbach, DStR 1999, 1225 ff. (vertikal), 1293 ff. (horizontal); J. Schneider, SteuerStud Beil. 1/2000.

49 Dazu D. Hallerbach, HHR, EStG, § 2 Anm. R 9. Die Mindestbesteuerung ist so kompliziert geregelt, daß sie selbst mit Schaubildern nicht mehr verständlich gemacht werden kann. Vgl. pars pro toto S. Altfelder, Mindestbesteuerung – Chaos mit System?, FR 2000, 18, sowie die Fallstudie von K. Sommer (Fn. 46).

entsprechenden Gestaltungsanreiz, verlust- und gewinnbringende Einkunftsquellen in einer Einkunftsart zu vereinigen, was z. B. die steuerliche Vorteilhaftigkeit der Vermögensverwaltung gegenüber dem Gewerbebetrieb (s. Rz. 565, 571) umkehren kann. Die Mindestbesteuerung kann insgesamt vorteilhaft wirken, wenn die Verteilung des Verlustabzuges auf mehr Perioden stets die Steuerbelastung der oberen Proportionalzone (s. Rz. 742) mindert; Schwierigkeiten bereiten allerdings Tarifbegünstigungen⁵⁰.

c) Beschränkungen des Verlustrausgleichs und Verlustabzugs verletzen nicht nur als nicht gerechtfertigte Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips den **Gleichheitssatz**; sie greifen auch in das verfassungsrechtlich geschützte **Existenzminimum** ein⁵¹. Das BVerfG (Fn. 51) hat den „völligen Ausschluß der Verlustverrechnung“ in § 22 Nr. 3 S. 3 EStG⁵² als gleichheitswidrig erkannt und u.a. darauf hingewiesen, daß Einkünfte i.S.d. § 22 Nr. 3 S. 1 EStG nicht „typischerweise für unerwünschte Steuergestaltungen genutzt werden“ würden. Danach sind Verlustverrechnungsverbote für **Verlustrzuweisungsmodelle** sachlich ausreichend gerechtfertigt. Durch die Einführung des allgemeinen Verlustverrechnungsverbots in § 2b EStG ist speziellen Verlustverrechnungsbeschränkungen die Rechtfertigung entzogen. Insb. diskriminiert nunmehr § 15a EStG gleichheitswidrig die Rechtsform der KG, zumal § 15a EStG nicht nur die Verlustrzuweisungsgesellschaft, sondern auch die normale KG trifft (s. Rz. 522).

Soweit ein besonderes *einkünfte*typisches Bedürfnis nach einer Beschränkung der Verlustverrechnung nicht besteht, gilt das Prinzip der **Gleichwertigkeit von Einkunftsarten**. Da Einkünfte aus sonstigen Leistungen (§ 22 Nr. 3 EStG) nicht in hervorgehobener Weise für steuermindernde Verluste genutzt werden, ist eine Beschränkung der Verlustverrechnung überhaupt nicht gerechtfertigt, so daß § 22 Nr. 3 S. 3, 4 EStG den Gleichheitssatz verletzt. Die Anfügung des § 22 Nr. 3 S. 4 EStG (Fn. 52) kennzeichnet das für den Steuergesetzgeber typische Grenzverhalten gegenüber der Rspr. des BVerfG, die lediglich den „völligen“ Ausschluß der Verlustverrechnung untersagte. Die **Mindestbesteuerung** schließt zwar die Verlustverrechnung wegen des zeitlich unbegrenzten Verlustvortrags nicht aus. Gleichwohl sind die Vorschriften der Mindestbesteuerung (§§ 2 III 3–8; 10d I 2–4, II 3, 4, III EStG) *verfassungswidrig*, da sie sich nicht spezifisch auf Verlustnutzungseinkünfte beziehen, welche die wirkliche Leistungsfähigkeit verschleiern; sie erfassen vielmehr die leistungsfähigkeitsindizierenden Einkünfte in ihrer Gesamtheit. Dadurch verletzen sie den verfassungsrechtlichen Schutz des Existenzminimums. Zugleich verzerren sie *intertemporal* die Belastungsgleichheit zwischen gleichwertigen Einkünften, so daß die Ungleichbehandlung in keiner Weise gerechtfertigt ist⁵³. Die Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen stellt keinen ausreichenden Rechtfertigungsgrund dar, da die aus den Sonderabschreibungen resultierenden Steuerminderungen vom Steuergesetzgeber zu verantworten sind. Schließlich wird die Verwirklichung des Nettoprinzips beim Tode des Stpfl. endgültig abgeschnitten, wenn der Verlustabzug vom Erben nicht fortgeführt werden kann (s. BFH, Fn. 39).

50 Zur Vorteilhaftigkeit der Mindestbesteuerung M. Barthel, DStR 2001, 1582. Zu Tarifbegünstigungen BMF BStBl. 2001, 172; Ritzer/Stangl, DStR 2001, 735; Freyer/Schult, DStR 2001, 71; J. Röhner, BB 2000, 2234; ders., BB 2001, 1126.

51 Grundl. hierzu K. Vogel, Besteuerung fiktiver Einkünfte, in: FS für K. H. Friauf, Heidelberg 1996; FG Münster v. 7. 9. 2000, EFG 2000, 1253. Grundl. zum Gleichheitssatz BVerfG v. 30. 9. 1998, BVerfGE 99, 88. Dazu Arndt/Jenzen, DStR 1998, 1818; K. Schwendy, INF 1998, 737; S. Woring, NWB Fach 3 S. 10717 (1999).

52 Durch Art. 1 Nr. 30 b StEntlG 1999/2000/2002 ist § 22 Nr. 3 S. 4 EStG angefügt worden. Dadurch ist die Verlustverrechnung nicht mehr „völlig“ ausgeschlossen. Zur Neuregelung des § 22 Nr. 3 S. 4 EStG A. Groß, StuB 1999, 473 ff., 744 ff.

53 Überzeugend FG Münster (Fn. 51); FG Münster v. 15. 11. 2000, EFG 2001, 77 (AfA mindert Leistungsfähigkeit). A. A. BFH v. 9. 5. 2001, BStBl. 2001, 552, der u.a. die intertemporale Belastungsverzerrung erkennt (ebenso S. Altfelder, DB 2001, 350, 354: Die zeitliche Streckung der Verlustverrechnung sei „bei hohen Einkünften ... normalerweise nicht allzu einschneidend ...“). Zur verfassungswidrigen Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips ausf. T. Stapperfend, DStJG 24 (2001), 363 ff.; L. Hergarten, DStR 2001, 1876. Im weiteren: B. Holdorf, BB 2001, 2085; U. Palm, DStR 2002, 152.