

RECHTSGUTACHTEN

zur Verfassungsmäßigkeit
der Mindestbesteuerung nach den §§ 10d Abs. 2 EStG; 10a GewStG
in der ab 1. Januar 2004 geltenden Fassung

im Auftrag

des Hauptverbandes der Deutschen Bauindustrie e.V.
zusammen mit
dem Bundesverband der Deutschen Industrie e.V.,
dem WSM Wirtschaftsverband Stahl- und Metallverarbeitung e.V.,
dem Bundesverband der Deutschen Luft- und Raumfahrtindustrie e.V.,
der Wirtschaftsvereinigung Metalle,
dem Verband der Automobilindustrie e.V.,
dem Verband für Schiffbau und Meerestechnik e.V.,
sowie dem Bundesverband Deutscher Leasing-Unternehmen e.V.

erstattet von

PROF. DR. JUR. JOACHIM LANG

Direktor des
Instituts für Steuerrecht
der Universität zu Köln

unter Mitarbeit von
Rechtsanwalt Dr. Joachim Englisch

November 2004

Inhaltsverzeichnis

A. Problemstellung.....	3
B. Die Regelung der Mindestbesteuerung in Deutschland	6
I. Ursprüngliche Version	6
II. Neukonzeption 2004.....	7
C. Rechtliche Würdigung der ab 2004 geltenden Mindestbesteuerung.....	10
I. Leistungsfähigkeitsprinzip	10
1. Objektives Nettoprinzip	11
a) Inhaltliche Konkretisierung.....	11
b) Zeitliche Dimension.....	16
2. Subjektives Nettoprinzip	32
3. Das Nettoprinzip im Gewerbesteuerrecht	34
II. Halbteilungsgrundsatz	38
1. Herleitung und Stand der Diskussion.....	38
2. Implikationen für die Mindestbesteuerung	39
III. Rechtsformneutralität der Besteuerung.....	43
IV. Vertrauensschutz.....	45
D. Von der Mindestbesteuerung besonders betroffene Branchen.....	61
I. Schädliche Auswirkungen in zyklischen Branchen.....	61
II. Schädliche Auswirkungen bei langfristiger Fertigung	64
III. Schädliche Auswirkungen bei Projektgesellschaften.....	66
IV. Schädliche Auswirkungen bei Arbeitsgemeinschaften.....	68
V. Schädliche Auswirkungen bei Leasing-Objektgesellschaften.....	70
VI. Schädliche Auswirkungen in Branchen mit hoher Kapitalintensität	73
VII. Schädliche Auswirkungen auf Existenzgründungen	73
VIII. Schädliche Auswirkungen in Sanierungsfällen.....	75
E. Ergebnis	77

A. Problemstellung

Gesetzgeber und Bundesfinanzhof verstehen unter Mindestbesteuerung eine *zeitliche Streckung* der Verlustverrechnung: In einem Steuerabschnitt dürfen Verluste nur in einem begrenzten Umfang verrechnet werden, so dass ein Teil der positiven Einkünfte zu besteuern ist, auch wenn die Summe der Einkünfte eines Steuerabschnitts negativ ist. Der nicht verrechenbare Teil der Verluste soll auf andere Steuerabschnitte übertragen werden, weshalb die *vollständige Berücksichtigung der Verluste in der Gesamtheit der Perioden* gewährleistet sei. Diese wesentliche Bedingung der Mindestbesteuerung nach deutschem Verständnis ist sowohl in den Gesetzesbegründungen beteuert als auch zur Entscheidungsgrundlage der bisherigen höchstrichterlichen Judikatur gemacht worden.

So behauptet die Begründung zum StEntlG 1999/2000/2002¹: „Im Ergebnis werden die Unternehmen mit demselben Gesamtgewinn besteuert wie bisher. Die im Gesetzentwurf vorgesehene Objektivierung der Gewinnermittlung folgt dem Prinzip, dass Gewinne und Verluste steuerlich erst dann berücksichtigt werden, wenn sie realisiert worden sind. Es findet daher nur eine zeitliche Verschiebung der Besteuerung statt.“² Der Beschluss des Bundesverfassungsgerichts 2 BvR 181/91 vom 30. 9. 1998³, wonach die Verluste von Verfassungen wegen nicht gänzlich unberücksichtigt bleiben dürften, sei beachtet worden⁴.

Diese Sichtweise liegt unverändert auch der aktuellen Mindestbesteuerung in der zum 1. Januar 2004 in Kraft getretenen Fassung der §§ 10d Abs. 2 EStG, 10a GewStG zugrunde. Zwar ist nunmehr die Beschränkung der innerperiodischen Verlustverrechnung entfallen. Der Verlustvortrag wird aber weiter und sogar in verschärfter Form beschnitten; ein Paradigmenwechsel ist daher nicht eingeleitet worden. Die Begründung zum so genannten „Korb-II-Gesetz“⁵ bekräftigt stattdessen erneut, dass durch die

¹ Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. 3. 1999, BGBl. I S. 402; BStBl. I 1999, 304.

² Entwurf der Fraktionen der SPD und BÜNDNIS 90 / DIE GRÜNEN zum StEntlG 1999/2000/2002, BT-Drs. 14/23 v. 9.11.1998, S. 127.

³ BVerfGE 99, 88 (95).

⁴ Entwurf der Fraktionen (Fn. 2), S. 167.

⁵ Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22.12.2003, BGBl. I S. 2840.

Mindestbesteuerung „der Verlustabzug lediglich zeitlich gestreckt“ werde; es gingen „aber keine Verluste endgültig verloren“⁶.

Der Bundesfinanzhof stützte seinen Beschluss XI B 151/00 vom 9. 5. 2001 zur Vorgänger-Regelung der aktuellen Mindestbesteuerung auf folgende Erwägung: „Der Gesetzgeber respektiert in § 2 Abs. 3 EStG das objektive Nettoprinzip, indem er die grundsätzliche Abziehbarkeit der entstandenen Verluste nicht in Frage stellt. Er schränkt das Prinzip allerdings dadurch ein, dass er den sofortigen Ausgleich von positiven und negativen Einkünften verschiedener Einkunftsarten (vertikaler Verlustausgleich) von einer bestimmten Höhe an nicht mehr zulässt; der überschießende Anteil an negativen Einkünften wird auf andere Veranlagungszeiträume rück- bzw. vorgetragen. Die Beschränkung des vertikalen Verlustausgleichs verhindert nicht den Abzug erwerbssichernden Aufwandes und verstößt nicht gegen das allgemeine Leistungsfähigkeitsprinzip. Dieses Prinzip verlangt nicht, dass jedwede Verluste sofort zu verrechnen sind. Es genügt vielmehr, dass die Verluste überhaupt, sei es auch in einem anderen Veranlagungszeitraum, steuerlich berücksichtigt werden.“⁷ Der Beschluss XI B 76/02 vom 6. 3. 2003 geht ebenfalls im Anschluss an das Bundesverfassungsgericht⁸ davon aus, dass die Verlustverrechnung „lediglich zeitlich gestreckt“⁹ werde. Zudem sei die Regelung der Mindestbesteuerung nicht zu beanstanden, da Grundrechte ihre Wirkung grundsätzlich Perioden übergreifend entfalten würden; daher sei das Periodizitätsprinzip „nur einfachgesetzlicher Natur“¹⁰.

Das Verständnis, durch die Regelung der Mindestbesteuerung werde die Verlustverrechnung lediglich zeitlich gestreckt und das Nettoprinzip nicht berührt, beruht auf unrichtigen Grundannahmen. Durch die Regelung der Mindestbesteuerung wird nicht nur die Verrechnung von wirtschaftlich noch nicht realisierten Verlusten beschränkt. Die Begründung zum StEntlG 1999/2000/2002, die Mindestbesteuerung solle die Geltendmachung wirtschaftlich nicht entstandener, u.a. durch Sonderabschreibungen be-

⁶ Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung des StVErgAbG, BT-Drs. 15/1518, S. 13.

⁷ BStBl. II 2001, 552 (554), mit Hinweis auf BVerfG v. 30. 9. 1998 (Fn. 3).

⁸ BVerfG v. 30.9.1998 (Fn. 3).

⁹ BStBl. II 2003, 523 (524).

¹⁰ BStBl. II 2003, 523 (524) mit Hinweis auf S. Altfelder, DB 2001, 350; K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Aufl., Köln 2000, S. 503.

wirkter Verluste beschränken¹¹, ist verfehlt. Die Regelung der Mindestbesteuerung erfasst nämlich jede Art von Verlusten, also auch die Realverluste. Die von der Begründung angesprochenen, die wirkliche Leistungsfähigkeit verschleiernden „unechten“ Verluste werden weitgehend bereits durch § 2b EStG ausgeschieden.

Somit sind von der Mindestbesteuerung die ganz überwiegend vorkommenden operativen Realverluste, welche die *aktuelle Leistungsfähigkeit* mindern, betroffen. Dementsprechend wird das Nettoprinzip durch die *aktuellen Steuerfolgen* der Mindestbesteuerung beeinträchtigt. Der damit verbundene Liquiditätsentzug droht insbesondere die freiheitsrechtliche Komponente des Nettoprinzips zu verletzen. Dies wird besonders deutlich, wenn die Mindestbesteuerung auf das Existenzminimum zugreift. In diesem Fall äußerte auch der Bundesfinanzhof Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung¹².

Schließlich wird die Verwirklichung des Nettoprinzips *endgültig abgeschnitten*, wenn der Steuerpflichtige verstirbt oder ein Körperschaftsteuerpflichtiges bzw. gewerbsteuerpflichtiges Unternehmen liquidiert wird. Derselbe Effekt tritt bei Unternehmen ein, die von vornherein nur für eine begrenzte Zeit gegründet werden, wie z.B. Projekt- und Objektgesellschaften und Arbeitsgemeinschaften. Diese besonders gravierende Verletzung des Nettoprinzips wird bei der natürlichen Person durch die Fortführung des Verlustabzuges beim Erben wohl abgemildert¹³. Bei den Körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen und den gewerbsteuerpflichtigen Personengesellschaften besteht diese Möglichkeit nicht. Die Rechtslage wird bei den Kapitalgesellschaften durch die Regelung des § 8 Abs. 4 KStG sogar noch verschärft. Letztlich kann es damit in vielen Fällen zu einer Scheingewinnbesteuerung kommen. Insofern ist es unzutreffend, die

¹¹ Entwurf der Fraktionen (Fn. 2), S. 167. Vgl. auch Vorstand der SPD (Hrsg.), Arbeit, Innovation und Gerechtigkeit, SPD-Wahlprogramm für die Bundestagswahl 1998, Bonn 1998, S. 23.

¹² BFH v. 6.3.2003 (Fn. 9).

¹³ Zur divergierenden Rechtsprechung des BFH zur Verlustabzugsberechtigung des Erben vgl. die Anfrage des Elften Senats v. 10.4.2003 – XI R 54/99, BFH/NV 2003, 1364 einerseits und die Antworten des Ersten Senats v. 22.10.2003 – I ER -S- 1/03, BFH/NV 2004, 268 sowie des Achten Senats v. 14.10.2003 – VIII ER -S- 2/03, BFH/NV 2004, 331 andererseits. Siehe auch J. Lang in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., Köln 2002, § 9 Rz. 63 m.w.N.

Mindestbesteuerung beschwichtigend mit einer bloßen Streckung der Verlustverrechnung gleichzusetzen¹⁴.

In diesem Rechtsgutachten wird die Mindestbesteuerung nach den §§ 10d Abs. 2 EStG; 10a GewStG in der ab 1. Januar 2004 geltenden Fassung verfassungsrechtlich gewürdigt und es werden die Folgen der Mindestbesteuerung für besonders betroffene Unternehmen herausgestellt.

B. Die Regelung der Mindestbesteuerung in Deutschland

I. Ursprüngliche Version

Die Regelung der Mindestbesteuerung wurde durch das StEntlG 1999/2000/2002 sowohl mit einer Beschränkung des Verlustausgleichs (§ 2 Abs. 3 EStG) als auch des Verlustabzugs (§ 10d Abs. 1 S. 2-4, Abs. 2 S. 3-4, Abs. 3 EStG) eingeführt. Im Kern handelte es sich um eine einkünftespezifische Mindestbesteuerung, die auch auf den überperiodischen Verlustabzug erstreckt wurde. Außerdem erfuhr der Verlustrücktrag zeitliche und betragsmäßige Einschränkungen. Diese Neuregelungen sahen sich von Anfang an heftiger Kritik ausgesetzt¹⁵. Dabei wurden vor allem die Verletzung des objektiven Nettoprinzips und des das Existenzminimum schützenden subjektiven Nettoprinzips beanstandet. Kritisiert wurde ferner der durch § 2 Abs. 3 EStG bewirkte erhebliche Schedulensteureffekt. In mehreren Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes konstatierten verschiedene Finanzgerichte¹⁶ die Verfassungswidrigkeit der Mindestbesteuerung. Dieser Auffassung schloss sich der Bundesfinanzhof aus den eingangs (A.) zitierten Gründen zunächst nicht an, äußerte dann jedoch ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung für diejenigen Fälle, in

¹⁴ Dies ist insbesondere S. Altfelder, DB 2001, 350 (354) entgegenzuhalten; vgl. dazu auch die Beispiele in Kapitel D dieses Gutachtens.

¹⁵ Vgl. etwa S.F. Seeger in: Schmidt, EStG, 22. Aufl., § 2 Rz. 78; T. Stapperfend, DStJG 24 (2001), S. 329 (363 ff.); L. Hergarten, DStR 2001, 1876 ff.; J. Lang (Fn 13), § 9 Rz. 66 f., m.w.N.

¹⁶ Niedersächs. FG v. 13.6.2003 – 13 V 131/03, EFG 2003, 1316; FG Düsseldorf v. 4.3.2002 – 3 V 5245/01, EFG 2002, 921; FG Berlin v. 4.3.2002 – 6 B 6333/01, EFG 2002, 597; Hess. FG v. 4.12.2001 – 11 V 3177/01, EFG 2002, 776; FG Münster v. 7.9.2000 – 4 V 1612, 1617/00, EFG 2000, 1253; a.A. BFH v. 9.5.2001 – XI B 151/00, BStBl. II 2001, 552.

denen dem Steuerpflichtigen von seinem im Veranlagungszeitraum Erworbenen nicht einmal das Existenzminimum verblieb¹⁷.

II. Neukonzeption 2004

Mit dem so genannten „Korb-II-Gesetz“¹⁸ ließ der Gesetzgeber zwar den innerperiodischen Verlustausgleich wieder uneingeschränkt zu. Hingegen wurde die Beschränkung des überperiodischen Verlustabzuges nach den §§ 10d Abs. 2 EStG; 10a GewStG im Grundsatz beibehalten und in ihren Folgen insbesondere für unternehmerische Einkünfte erheblich verschärft. Die einkünftespezifische Mindestbesteuerung beim Verlustvortrag wurde durch eine globale, horizontale wie vertikale Mindestbesteuerung ersetzt. Damit sind die verfassungsrechtlichen Einwände aus der Verletzung des objektiven und subjektiven Nettoprinzips nicht ausgeräumt worden. Diese Einwände bekräftigte eine Resolution der Finanzrichter auf dem Deutschen Finanzgerichtstag am 1. 3. 2004¹⁹.

Im Einzelnen gestaltet sich die Mindestbesteuerung neuen Typs wie folgt: Verluste, die weder im Veranlagungszeitraum ihrer Entstehung noch im Wege des Verlustrücktrags ausgeglichen werden können, sind vom Veranlagungszeitraum 2004 an im Rahmen des Verlustvortrags nur noch begrenzt verrechnungsfähig: Nach § 10d Abs. 2 S. 1 EStG n.F. können sie nur noch bis zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 1 Mio. Euro unbeschränkt abgezogen werden, und zwar vor Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen. Darüber hinausgehende negative Einkünfte aus früheren Veranlagungszeiträumen sind nur noch zu 60 % des 1 Mio. Euro übersteigenden Gesamtbetrages der Einkünfte ausgleichsfähig. Bei zusammenveranlagten Ehegatten verdoppeln sich die entsprechenden Beträge. Im Ergebnis werden nunmehr 40 % des positiven Gesamtbetrags der laufenden Einkünfte eines Veranlagungszeitraums unabhängig von etwaigen Verlusten in früheren Perioden der Besteuerung unterworfen, soweit sie die als Mittelstandskomponente gedachte Schwelle von 1 Mio. Euro bei Le-

¹⁷ So der Leitsatz des Beschlusses v. 6.3.2003 (Fn. 9).

¹⁸ Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung (Fn. 5)

¹⁹ Vgl. Pressemitteilung des Deutschen Finanzgerichtstag e.V. Auch der Richter am BFH M. Wendt geht davon aus, dass die aktuelle Mindestbesteuerung wegen möglicher *definitiver* Übermaßbesteuerung verfassungswidrig ist, vgl. sein Referat auf der 28. Jahrestagung der DStJG (2004), noch nicht veröffentlicht.

digen bzw. 2 Mio. Euro bei Verheirateten überschreiten. Da diese Art der Mindestbesteuerung nicht mehr nur den einkünfteübergreifenden Verlustausgleich einschränkt, betrifft sie erstmals auch unternehmerische Einkünfte aus ein und demselben Gewerbebetrieb und über § 8 Abs. 1 u. 2 KStG auch Einkünfte von Kapitalgesellschaften²⁰.

Wörtlich lautet die Neufassung des § 10d Abs. 2 EStG:

„Nicht ausgeglichene negative Einkünfte, die nicht nach Absatz 1 abgezogen worden sind, sind in den folgenden Veranlagungszeiträumen bis zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 1 Million Euro unbeschränkt, darüber hinaus zu 60 vom Hundert des 1 Million Euro übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen (Verlustvortrag). Bei Ehegatten, die nach §§ 26, 26b zusammenveranlagt werden, tritt an die Stelle des Betrags von 1 Million Euro ein Betrag von 2 Millionen Euro. Der Abzug ist nur insoweit zulässig, als die Verluste nicht nach Absatz 1 abgezogen worden sind und in den vorangegangenen Veranlagungszeiträumen nicht nach Satz 1 und 2 abgezogen werden konnten.“

Die Neuerungen im Bereich der Einkommensteuer sind für die Gewerbesteuer durch das GewSt-Änderungsgesetz 2003²¹ fortgeführt worden: Erstmals in der Geschichte der Gewerbesteuer ist eine Form der Mindestbesteuerung in § 10a GewStG eingeführt worden. Zuvor enthielt das GewStG seit Inkrafttreten des Grundgesetzes einen betragsmäßig und seit 1990 auch zeitlich unbegrenzten Verlustvortrag. Dieser blieb auch von den Änderungen durch das StEntlG 1999/2000/2002 unbeeinflusst, was insofern konsequent war, als dass er lediglich den überperiodischen Verlustausgleich innerhalb der gewerblichen Einkünfte betraf. Von 2004 an gilt aber auch für die Gewerbesteuer in Anlehnung an die einkommensteuerliche Neuregelung, dass Verluste aus vorangegangenen Erhebungszeiträumen nur noch bis zum Betrag von 1 Mio. Euro zur Gänze mit laufenden Gewinnen verrechnet werden können. Darüber hinaus greift eine Beschränkung auf 60 % des maßgeblichen Gewerbeertrages. Letztlich werden damit auch

²⁰ Vgl. dazu N. Herzig in: Lehner, Verluste im nationalen und Internationalen Steuerrecht, München 2004, S. 37; H. Dörfler / S. Käfferlein, FR 2004, 869 (870).

²¹ Gesetz zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes und anderer Gesetze, v. 23.12.2003, BGBl. I 2003, S. 2922.

für Zwecke der Gewerbesteuer 40 % des laufenden Gewerbeertrages unabhängig von Verlusten aus früheren Perioden der Besteuerung unterworfen.

Im Einzelnen sehen die einschlägigen Sätze 1 und 2 des neu gefassten § 10a GewStG folgende Regelung vor:

„Der maßgebende Gewerbeertrag wird bis zu einem Betrag in Höhe von 1 Million Euro um die Fehlbeträge gekürzt, die sich bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume nach den Vorschriften der §§ 7 bis 10 ergeben haben, soweit die Fehlbeträge nicht bei der Ermittlung des Gewerbeertrages für die vorangegangenen Erhebungszeiträume berücksichtigt worden sind. Der 1 Million Euro übersteigende maßgebende Gewerbeertrag ist bis zu 60 vom Hundert um nach Satz 1 nicht berücksichtigte Fehlbeträge der vorangegangenen Erhebungszeiträume zu kürzen.“

C. Rechtliche Würdigung der ab 2004 geltenden Mindestbesteuerung

Die von 2004 an geltende globale Mindestbesteuerung bedeutet gegenüber der vorangegangenen Version einer nur einkünfteübergreifend wirkenden, die jeweilige Einkünfteschedule jedoch unberührt lassenden Mindestbesteuerung eine grundlegende Änderung. Darüber hinaus wirkt sie sich nun mehr im Rahmen des Verlustvortrags aus, während der Fokus der Kritik an der Vorgängerregelung auf dem innerperiodischen Verlustausgleich lag. Infolgedessen können die bisher zur alten Mindestbesteuerung vorgetragenen Bedenken nicht unbesehen auf die von 2004 an geltende Fassung der §§ 10d Abs. 2 EStG, 10a GewStG übertragen werden. Vielmehr bedarf es einer eingehenden Neubewertung dieser Vorschriften, die nur in Teilen an die zuvor geäußerte Kritik anknüpfen kann.

I. Leistungsfähigkeitsprinzip

Nach wie vor ist als Maßstab für die verfassungsrechtliche Beurteilung steuerrechtlicher Bestimmungen zuvörderst das Leistungsfähigkeitsprinzip heranzuziehen. Gerechte Besteuerung setzt notwendig gleichmäßige Besteuerung voraus²². Die Austeilung steuerlicher Lasten hat sich darum vor allem an Art. 3 Abs. 1 GG zu orientieren²³. Dabei bedarf der Gleichheitssatz auch und gerade im Steuerrecht der bereichsspezifischen Ausfüllung durch ein materielles Gerechtigkeitsprinzip²⁴. Als eine solche allgemein anerkannte Gerechtigkeitswertung konnte sich weltweit das Prinzip der Besteuerung nach Maßgabe der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durchsetzen²⁵. Insbesondere hält es auch das Bundesverfassungsgericht inzwischen für ein grundsätzliches Gebot der Steuergerechtigkeit, die Besteuerung umfassend an der wirtschaftlichen Leistungs-

²² BVerfG v. 17.1.1957 - 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (70); J. Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1988, S. 115 mit weiteren Rechtsprechungsnachweisen; ders (Fn 13), § 4 Rz. 70; K. Tipke (Fn 10), S. 284 m.w.N.; S. Senn, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen: unter besonderer Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips, S. 105; A. Klein, Steuermoral und Steuerrecht, Frankfurt a.M. 1997, S. 102; K. Engisch, Auf der Suche nach Gerechtigkeit, München 1971, S. 170; H.-W. Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts, Band I: Allgemeiner Teil, München 1991, S. 43.

²³ H.-J. Pezzer, DStJG 20 (1997), S. 5 (6); M. Jachmann, DStJG 23 (2000), S. 9 (11).

²⁴ F. Klein, Gleichheitssatz und Steuerrecht, Köln 1996, S. 20.

²⁵ J. Lang (Fn. 13), § 4 Rz. 83; K. Tipke (Fn.10), S. 482 u. 485 f. m.w.N.; D. Birk, StuW 2000, 328 (329); R. Seer, StuW 1996, 323 (327); P. Kirchhof in: Isensee/Kirchhof, HdbStR IV, Heidelberg 1990, § 88 Rz 114 m.w.N.; R.W. Walz, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, Hamburg 1980, S. 155 ff.

fähigkeit auszurichten²⁶. Über seine ursprüngliche Herleitung aus dem Gleichheitssatz hinaus weist das Leistungsfähigkeitsprinzip außerdem eine freiheitsrechtliche Komponente auf: Steuerliche Leistungsfähigkeit ist nicht nur relativ zu verstehen; sie kann darüber hinaus nur innerhalb bestimmter, insbesondere durch die Art. 12 Abs. 1 und 14 Abs. 1 GG gezogener *absoluter* Grenzen angenommen werden²⁷. Gleichheit und Freiheit ergänzen einander im Leistungsfähigkeitsprinzip, auch wenn hier im Einzelnen manches strittig ist.

1. Objektives Nettoprinzip

Im Hinblick auf die Verlustverrechnung kommt vor allem dem im Leistungsfähigkeitsprinzip angelegten objektiven Nettoprinzip eine konkretisierende und maßstabsbildende Funktion zu.

Das objektive Nettoprinzip ist schon früh als steuerpolitische Klugheitsregel erkannt worden²⁸ und gründet auf einer jahrhundertealten ideengeschichtlichen Entwicklung²⁹. Unter der Geltung des Grundgesetzes ist es aber darüber hinaus als eine verfassungsrechtlich vorgegebene Ausprägung des Leistungsfähigkeitsprinzips im Bereich des Ertragsteuerrechts anzusehen³⁰:

a) Inhaltliche Konkretisierung

Seinem sachlichen Gewährleistungsgehalt nach gebietet das objektive Nettoprinzip die einkommen- bzw. körperschaftsteuerliche Erfassung nur der erwirtschafteten *Rein-*

²⁶ Vgl. für die direkten Steuern BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (135); BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (268 f.); BVerfG v. 22.2.1984 – 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214 (223) m.w.N.; für die indirekten Steuern BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 1748/99 und 1 BvR 905/00, noch nicht veröffentl., unter C.II.4.a); v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (124).

²⁷ Vgl. P. Kirchhof, *StuW* 1985, 319 (323); dens., *Besteuerung im Verfassungsstaat*, Tübingen 2000, S. 21. Demgegenüber sieht D. Birk zwar Raum für die Freiheitsrechte nur dort, wo es um steuerliche Gestaltung geht, nicht berührt hingegen würden sie durch die steuerliche Lastenausteilung als solche. Da jedoch auch unbeabsichtigte Gestaltungswirkungen maßgeblich und diese letztlich bei einer übermäßig hohen steuerlichen Belastung regelmäßig auch zu erwarten seien, gelangt auch Birk im Ergebnis zu einem absoluten Belastungsschutz, vgl. dens., *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, Köln 1983, S. 180 - 223. Ähnlich, obschon mit anderem dogmatischen Ansatz J. Englisch, *StuW* 2003, 237 (245 ff.).

²⁸ Hierzu K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, Band II, 2. Aufl., Köln 2003, S. 764.

²⁹ Vgl. dazu die historischen Nachweise in *KÖSDI* 2004, 14125.

³⁰ Vgl. K. Tipke (Fn 28), S. 763 m.w.N.; J. Lang (Fn. 13), § 9 Rz 14; H. Weber-Grellet, *Steuern im modernen Verfassungsstaat*, Köln 2001, S. 176; D. Birk, *StuW* 2000, 328 (331); J. Schulze-Osterloh, *DStJG* 23 (2000), S. 67 (69); W. Schön, *StuW* 1995, 366 (368 f.); J.M. Mössner, *DStJG* 17 (1994), S. 231 (238); J. Isensee, *Sitzungsbericht N zum 57. Deutschen Juristentag*, Mainz 1988, S. 46.

vermögenszuwächse nach Abzug der durch die Einkünfteerzielung veranlassten Erwerbsaufwendungen. Denn die Wahl des Indikators Einkommen bzw. Ertrag basiert auf der Überlegung, dass es für die steuerliche Leistungsfähigkeit auf die Fähigkeit, aus neu erwirtschafteten Vermögenszugängen Steuern zu zahlen, ankommen soll. Diese Fähigkeit besteht bei wertender Betrachtung aber nur insoweit, als nicht wiederum durch die ertragbringende Tätigkeit der Abgang von Vermögenswerten veranlasst wurde. Die für derartige Zwecke aufgewendeten Mittel stehen zu keinem Zeitpunkt für die Steuerzahlung zur Verfügung, da ja überhaupt erst im Zusammenhang mit ihnen leistungsfähigkeitserhöhende Umstände eintreten. Sie vermindern also notwendig die Fähigkeit, aus den erwirtschafteten Erträgen Steuern zu entrichten, und müssen darum abzugsfähig sein³¹.

Neben solchen Sachgerechtigkeitserwägungen lässt sich diese Wertung auch auf die Freiheitsrechte des Grundgesetzes stützen: Die Einkommensbesteuerung schmälert das Vermögen des Steuerpflichtigen, und sie nimmt erheblichen Einfluss auf den Einsatz von Arbeitskraft und Eigentum. Damit greift sie sowohl in die Eigentums- und Berufsfreiheit als auch – möglicherweise subsidiär – in die allgemeine Handlungsfreiheit ein, wobei an dieser Stelle nicht entschieden werden muss, inwieweit die jeweiligen Grundrechte im Verhältnis zueinander betroffen sind. Es besteht in Schrifttum und Rechtsprechung Einigkeit darüber, dass jedenfalls erdrosselnde, existenzgefährdende Steuerwirkungen am Maßstab des Art. 12 Abs. 1 und des Art. 14 Abs. 1 GG unverhältnismäßig und damit nicht zu rechtfertigen sind³². Dies ist auch ohne weiteres einleuchtend, wenn man das öffentliche Interesse an der Befriedigung des staatlichen Mittelbedarfs dem durch diese Grundrechte geschützten Interesse am Erhalt der jeweiligen Erwerbsquelle gegenüberstellt. Denn der staatliche Mittelbedarf erschöpft sich nicht im einmaligen Zugriff auf das Einkommen, sondern ist auf wiederholte Befriedigung aus einer gleich bleibenden Einnahmequelle angewiesen³³. Eine auf die Befriedigung

³¹ H. Karrenbrock, DB 2004, 559 (560); H. Söhn, DSStJG 3 (1980), S. 13 (18).

³² BVerfG v. 8. 4. 1997 – 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267 (300); BVerfG v. 22. 6. 1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (137 f.); BFH v. 11. 8. 1999 – XI R 77/97, DB 1999, 2291 (2292); J. Englisch, StuW 2003, 237 (245 f.); J. Wieland, DSStJG 24, S. 29 (38 f.); J. Lang, NJW 2000, 457 (459); M. Jachmann, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, 1996, S. 56 f.; H.-J. Papier, DVBl. 1980, 787 (791).

³³ P. Kirchhof in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 2 Rz. A 10; ähnlich M. Lehner in: Lehner (Hrsg.), Verluste im nationalen und Internationalen Steuerrecht, S. 1 (7).

des staatlichen Fiskalbedarfs hin angelegte Steuer, die dem Steuerpflichtigen die kontinuierliche Fortführung der Erwerbstätigkeit als wirtschaftlich unsinnig erscheinen lassen muss und darum zum Erliegen der Einkunftsquelle führt, untergräbt ihre eigenen Grundlagen. Sie ist damit gemessen an ihrer Zielsetzung schon kein geeignetes Instrument, jedenfalls angesichts ihres allenfalls kurzfristigen fiskalischen Effekts unangemessen im Hinblick auf die erhebliche Grundrechtsbeeinträchtigung beim Steuerpflichtigen³⁴. Um der horizontalen Steuergerechtigkeit willen kann der freiheitsrechtlich gebotene Abzug erwerbssichernder Aufwendungen aber nicht auf diejenigen Steuerpflichtigen beschränkt bleiben, bei denen seine Versagung erdrosselnde Wirkung hätte. Vielmehr muss er allen der Einkommensteuer unterworfenen Erwerbstätigen eingeräumt werden, um der gleichheitsrechtlichen Dimension des Leistungsfähigkeitsprinzips genüge zu tun³⁵.

Der gleichheitsrechtlichen Effektivierung bedarf im Übrigen nicht, wer den Abzug jeglicher Erwerbsaufwendung von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage schon aufgrund ihres erwerbssichernden Charakters für freiheitsrechtlich geboten hält³⁶. Eine solche Ansicht läuft allerdings auf eine problematische Gleichsetzung der Funktion solcher Aufwendungen mit den Belastungswirkungen ihrer fehlenden steuerlichen Berücksichtigung hinaus: Liegen die Einnahmen bzw. Erträge aus der Einkunftsquelle nur hinreichend über den Erwerbsaufwendungen und ist auch der anwendbare Steuersatz entsprechend maßvoll, so ist eine Gefährdung der Einkommensquelle durch deren unvollständige oder fehlende Abziehbarkeit keineswegs zwin-

³⁴ Ähnlich A. Schmehl, Allgemeine Verlustverrechnungsbeschränkungen mit Mindestbesteuerungseffekt – ein tragfähiges Konzept für das Einkommensteuerrecht?, Gießen 2004, S. 6: „... ohne Berücksichtigung einer Nettoperspektive läge es schon von der Systematik des Steuertatbestandes her nahe, dass er in vielen Fällen unverhältnismäßige Ergebnisse erbringen wird.“ Weniger überzeugend erscheint es demgegenüber, dieses Ergebnis schon aus dem Schutz des selbst verdienten Vermögens über die allgemeine Handlungsfreiheit ableiten zu wollen [so aber U. Palm, DStR 2002, 152 (154)]. Da hier nur die Entscheidungsfreiheit des Steuerpflichtigen im vermögensrechtlichen Bereich, nicht aber der vorgeschaltete Erwerbsvorgang als solcher angesprochen ist, lässt sich die erforderliche Abwägung zwischen Erhalt der Erwerbsquelle und staatlichem Fiskalinteresse im Rahmen des Art. 2 Abs. 1 GG nicht implementieren.

³⁵ Zu dieser Zusammenschau von gleichheitsrechtlichen und freiheitsrechtlichen Implikationen des Erwerbsbezugs von Aufwendungen vgl. auch M. Jachmann, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, Stuttgart u.a. 2003, S. 104.

³⁶ So M. Lehner (Fn. 33), S. 7.

gend³⁷. Der Schluss vom Schutz des Erwerbseinkommens in dem Umfang, als es für die Sicherung der Einkommensquelle erforderlich ist, auf die Notwendigkeit des vollständigen Abzugs erwerbssichernder Aufwendungen überzeugt in seiner Generalität darum nicht. Es würde vielmehr in vielen Fällen lediglich der Steuersatz auf eine vergleichsweise überhöhte Bemessungsgrundlage angewendet; hierin jedoch liegt primär ein gleichheitsrechtliches Problem.

Über Art. 19 Abs. 3 GG können sich auch inländische Personenvereinigungen, insbesondere teil- oder vollrechtsfähige Gesellschaften, auf den allgemeinen Gleichheitssatz und die Art. 12 und 14 GG berufen³⁸. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist darum grundsätzlich auch bei ihrer Besteuerung zu beachten; dies schon deshalb, weil Art. 3 Abs. 1 GG zwingend nach einem sachgerechten Vergleichsmaßstab für die Besteuerung der juristischen Personen untereinander verlangt. Wer sich auf Basis eines verengten, meist rein opfertheoretischen Verständnisses steuerlicher Leistungsfähigkeit seiner Übertragung auf die Besteuerung als intransparent behandelte Gesellschaften verschließt³⁹, müsste also einen anderen Maßstab benennen – ein solcher ist aber jedenfalls bei den Gewinnsteuern nicht ersichtlich. Allerdings muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit juristischer Personen mangels privater Konsumsphäre objektiv verstanden werden⁴⁰. Ist dieser Schritt jedoch einmal vollzogen, müssen dessen Ausprägungen, namentlich das objektive Nettoprinzip, nach denselben Grundsätzen Anwendung finden wie bei natürlichen Personen. Die obigen Ausführungen gelten darum im Be-

³⁷ Auf eine mögliche, deutlich im Vorfeld angesiedelten Beeinträchtigung des so genannten Halbteilungsgrundsatzes, wie ihn der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts der Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG entnommen hat, wird an späterer Stelle noch einzugehen sein.

³⁸ Vgl. BVerfG v. 20. 7. 1954 – 1 BvR 459/52 u.a., BVerfGE 4, 7 (12); H. Dreier in: Dreier, Grundgesetz Kommentar, 2. Aufl., 2004, Art. 19 III Rz. 36 u. 44 ff.; P.M. Huber in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Bonner Grundgesetz, 4. Aufl. 1999, Art. 19 Abs. 3, Rz. 334; M. Jachmann, DStJG 25, S. 195 (200); dies., DStJG 23, S. 9 (17 f.).

³⁹ So z.B. M. Reich, Die wirtschaftliche Doppelbelastung der Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilseigner, Zürich 2000, S. 32 u. 34; W. Flume, StbJb 1973/74, 53 (67 ff.); Gutachten der Steuerreformkommission 1971, BMF Schriftenreihe Heft 17; S. 306; H.G. Ruppe, Die steuerliche Doppelbelastung der Körperschaftsgewinne, Wien 1967; ähnlich A. Graß, Unternehmensformneutrale Besteuerung, 1992, S. 54 f.

⁴⁰ Zur objektiven Leistungsfähigkeit von vermögensrechtsfähigen juristischen Personen vgl. K. Tipke (Fn 28), S. 1173 m.w.N.; J. Hennrichs, StuW 2002, 201 (205); M. Jachmann, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 18; dies., DStJG 23, S. 17 ff.; J. Lang in: FS Schneider, 1995, S. 399 (416); ders., DStJG 24, S. 49 (59 f.); J. Hey, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, Köln 1997, S. 254; H.-J. Pezzer in: FS Tipke, Köln 1995, S. 419 (424 f.); J. Englisch, Dividendenbesteuerung in Deutschland und Spanien, Diss. Köln 2004, S. 110 ff.

reich der Körperschaftsteuer als Gewinnsteuer der zivilrechtlich mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestatteten Personen entsprechend.

Unbeschadet der vorangegangenen Überlegungen handelt es sich beim objektiven Nettoprinzip schließlich um ein „identitätskonstituierendes Merkmal der Einkommensteuer“⁴¹, das einfach-rechtlich in § 2 Abs. 2 EStG verankert ist⁴² und über § 8 Abs. 1 KStG auch auf die Körperschaftsteuer ausstrahlt. Der Gesetzgeber hat damit verdeutlicht, dass Einkünfte grundsätzlich als Nettogrößen zu verstehen sind und dass er von der Notwendigkeit ausgeht, erwerbssichernden Aufwand zum Abzug zuzulassen. An dieser wohlbegründeten Grundentscheidung muss er sich selbst dann festhalten lassen, wenn man das objektive Nettoprinzip nicht schon eo ipso als notwendige Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips ansehen wollte. Denn der allgemeine Gleichheitssatz verbürgt nicht nur Sachgerechtigkeit, sondern auch Systemgerechtigkeit der Besteuerung: Die einmal getroffene Belastungsentscheidung muss folgerichtig umgesetzt und durchgehalten werden, selbst wenn sie als solche zunächst im Ermessen des Gesetzgebers gestanden haben sollte⁴³. Das Bundesverfassungsgericht lässt diesen Gesichtspunkt in der Formulierung aufscheinen, der Gesetzgeber habe „die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen.“⁴⁴ Darüber hinaus trägt das Gebot wertungsmäßiger Konsequenz auch optimal dem in Art. 20 Abs. 3 GG verankerten Grundsatz der Rechtssicherheit Rechnung⁴⁵. Infolgedessen bedürfen Einschränkungen des objektiven Nettoprinzips stets einer besonderen Rechtfertigung.

Diese Sichtweise hat sich inzwischen auch das Bundesverfassungsgericht zu Eigen gemacht⁴⁶. Allerdings hatte es eine Verpflichtung zur konsequenten Umsetzung des

⁴¹ J. Isensee, Sitzungsbericht N zum 57. Deutschen Juristentag, Mainz 1988, S. 46; ebenso M. Jachmann (Fn. 35), S. 104.

⁴² M. Lehner (Fn 33), S. 2.

⁴³ L. Osterloh in: Sachs, GG, 3. Aufl., München 2003, Art. 3 Rz. 98; K. Tipke (Fn 10), S. 327; J. Lang (Fn 13), § 4 Rz 83; M. Jachmann, StuW 1998, 193 (198 f.) m.w.N.; P. Kirchhof, StuW 1985, 319 (321); ders., StuW 1984, 297 (301 f.); D. Birk (Fn 27), S. 159 f.

⁴⁴ BVerfG v. 6.3.2002 - 2 BvL 17/99, HFR 2002, 331 (336) m.w.N.; BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (95) m.w.N.

⁴⁵ C.-W. Canaris, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz, 2. Aufl. 1983, S. 17 f.

⁴⁶ Vgl. BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 u.a., BVerfGE 107, 27 (48); v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BStBl. II 2000, 162 (166); v. 11.11.1998 - 2 BvL 10/95, BStBl. II 1999, 502 (505). Vgl. auch BVerfG v. 23.1.1990 – 1 BvL 4, 5, 6, 7/87, BVerfGE 81, 228 (237), das zwar den verfassungsrechtlich zwingenden Charakter des

objektiven Nettoprinzips in den siebziger Jahren des vergangenen Jahrhunderts noch negiert⁴⁷: Das Bundesverfassungsgericht wies damals auf eine „Reihe von Spezialnormen“ hin, welche die allgemeinen Vorschriften über den Werbungskosten- und Betriebsausgabenabzug ergänzen und modifizieren würden. Dem Einkommensteuerrecht lasse sich angesichts dessen das Nettoprinzip nicht als allgemein statuierte Sachgesetzlichkeit entnehmen. Von dieser Haltung ist das Bundesverfassungsgericht mittlerweile jedoch zu Recht abgerückt. In der Tat war die damals aufgestellte These, zwischen den Grundsatznormen der §§ 4 Abs. 4 und 9 Abs. 1 EStG einerseits und den zitierten Durchbrechungen des Nettoprinzips bestünde kein Regel-Ausnahme-Verhältnis, nicht haltbar: Der Gesetzgeber hat das Nettoprinzip an zentraler Stelle, nicht zuletzt auch noch in § 2 Abs. 2 EStG, als einen allgemeinen Leitgedanken der Ertragsbesteuerung festgeschrieben, und die Abweichungen hätten eher Anlass zur Überprüfung als zur Annahme fundamentaler Prinzipienlosigkeit gegeben⁴⁸.

Dem objektiven Nettoprinzip ist die Möglichkeit immanent, dass infolge eines Betriebsausgaben- oder Werbungskostenüberschusses negative Einkünfte bzw. Verluste entstehen können⁴⁹. Solche Verluste müssen in einem System synthetischer Besteuerung grundsätzlich die steuerliche Bemessungsgrundlage insgesamt mindern⁵⁰. Können diese Verluste innerhalb derselben Besteuerungsperiode nicht vollständig mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten verrechnet werden, so stellt sich die Frage nach ihrer Berücksichtigung in anderen Besteuerungsabschnitten. Damit ist die zeitliche Dimension des objektiven Nettoprinzips angesprochen.

b) Zeitliche Dimension

Infolge seiner Rückkoppelung an das Leistungsfähigkeitsprinzip lässt sich diese zeitliche Dimension nicht losgelöst von dem allgemeinen Verständnis leistungsfähigkeitsgerechter Besteuerung in der Zeit bestimmen. Es kommt insofern entscheidend auf die

objektiven Nettoprinzips offen ließ, aber gleichwohl eine sachliche Rechtfertigung für Abweichungen verlangte.

⁴⁷ BVerfG v. 7.11.1972 - 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 103 (115).

⁴⁸ K. Tipke (Fn 10), S. 764.

⁴⁹ G. Reiff, DStZ 1998, 858 (859).

⁵⁰ J. Lang (Fn 13), § 9 Rz. 60 f.; N. Herzig (Fn 20), S. 38; J. Schuch in: Lehner, Verluste im nationalen und Internationalen Steuerrecht, München 2004, S. 63 (64).

Frage an, welche Bedeutung dem in den §§ 25 Abs. 1 EStG, 7 Abs. 3 S. 1 KStG, 14 S. 2 GewStG aufscheinenden Prinzip der Abschnittsbesteuerung beizumessen ist⁵¹: Sieht man es als ein bloß technisches, mit dem Grundsatz leistungsfähigkeitsgerechter Besteuerung im Widerstreit stehendes Prinzip an, so wird man für den periodenübergreifenden Verlustabzug andere Schlussfolgerungen zu ziehen haben als bei einer Würdigung als dem Leistungsfähigkeitsprinzip immanenter Grundsatz gerechter Besteuerung.

(1) Nach überwiegender Ansicht im Schrifttum kommt dem Abschnittsprinzip nur der Charakter eines technischen Prinzips zu. Als idealer Indikator einkommensteuerlicher Leistungsfähigkeit wird demgegenüber das Lebenseinkommen angesehen⁵². Dementsprechend müsste die Ermittlung von Gewinn oder Überschuss auf die gesamte Erwerbstätigkeit unbeeinflusst von zeitlichen Zäsuren ausgerichtet sein⁵³. Dieser Sichtweise hat sich in den letzten Jahren insbesondere auch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs angeschlossen⁵⁴. Ihre Vertreter können sich schließlich auch auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur periodenübergreifenden Verrechnung von Verlusten berufen. In seiner Entscheidung aus dem Jahr 1991 konstatierte das Gericht ein „Spannungsverhältnis“ zwischen dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung und dem Grundsatz des „abschnittsübergreifenden Nettoprinzips als Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips“⁵⁵. Es hat damit zugleich seine frühere Rechtspre-

⁵¹ Deutlich R.S. Werz, *Verlustverrechnungsbeschränkungen im Lichte der Verfassung*, Aachen 2003, S. 128.

⁵² M. Jachmann (Fn 35), S. 145; J. Lang (Fn 13), § 9 Rz. 44 m.w.N.; N. Herzig (Fn 20), S. 38; K. Tipke (Fn 28), S. 756 m.w.N.; F. Verführt, *Verlustrückstellungenverbote im Einkommensteuerrecht*, Köln 2002, S. 13; C. Ritzer, *Die Mindestbesteuerung nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002*, Neuwied 2000, S. 19; S. Grotherr, BB 1998, 2337 (2341); R. v. Groll in: Crezelius u.a. (Hrsg.), *Freundesgabe für Franz Josef Haas*, Herne/Berlin 1996, S. 149 (156); W. Kruse, *Lehrbuch des Steuerrechts*, 1991, S. 115; G. Ruppe in: Herrmann/Heuer/Raupach, *EStG/KStG*, Einf. ESt, Rz. 33; O. Strnad, *Zur Vererbung des Verlustabzugs*, 1998, S. 34 ff.; wohl auch H. Weber-Grellet (Fn 30), S. 278.

⁵³ R. v. Groll in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, *EStG/KStG*, § 10d Rz. A 70.

⁵⁴ BFH v. 31. 3. 2004 – X R 25/03, BFH/NV 2004, 1212 (1213 f.); BFH v. 6. 3. 2003 (Fn 9); BFH/NV 2002, 1551; BFH v. 11. 2. 1998 – I R 81/97, BStBl. II 1998, 485 (486); noch offen gelassen von BFH v. 31. 7. 1990 – I R 62/86, BStBl. II 1990, 1083 (1085). Anders möglicherweise BFH v. 24. 10. 2001 – X R 153/97, BStBl. II 2002, 75 (76 f.).

⁵⁵ BVerfG v. 2. 7. 1991 – 1 BvR 1600/89, HFR 1992, 423 (424); zustimmend: P. Kirchhof in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 2 (05/02), Rz. D 252; H. – P. Schmieszek in: Bordewin/Brandt, *EStG*, § 10d (05/00), Rz. 141.

chung revidiert, wonach das Abschnittsprinzip ohne weiteres einen Ausschluss des Verlustausgleichs rechtfertigt⁵⁶.

Ausgehend von einem lebenszeitlichen Verständnis leistungsfähigkeitsgerechter Besteuerung ist demnach unter materiellen Gerechtigkeitsaspekten ein zeitlich unbegrenzter und auch betragsmäßig unbegrenzter Verlustvortrag zu fordern. Er entspricht dem Ideal einer abschnittsübergreifenden Nettobesteuerung und trägt damit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vollumfänglich Rechnung⁵⁷. Dabei ist in zeitlicher Hinsicht eine sofortige Verlustverrechnung in den der Verlustperiode unmittelbar nachfolgenden Besteuerungszeiträumen geboten. Der Verlust muss erst durch nachfolgende Gewinne vollständig ausgeglichen worden sein, bevor die Besteuerung von neuem Platz greifen kann⁵⁸. Denn bei abschnittsübergreifender Betrachtung vermitteln die späteren Gewinne bis zur Kompensation sämtlicher zuvor aufgelaufener Verluste noch keine besteuerswürdige Leistungsfähigkeit. Dies ist erst dann der Fall, wenn der überperiodische Saldo aus Erwerbsaufwendungen und Erwerbseinnahmen wieder positiv wird, das heißt auch überperiodisch ein Überschuss bzw. Gewinn erwirtschaftet wird.

Allerdings meint der Elfte Senat des Bundesfinanzhofs in seinem Beschluss vom 9. 5. 2001, aus einer lebenszeitlichen Perspektive heraus sei schon unter Leistungsfähigkeitsaspekten eine sofortige Verlustverrechnung verzichtbar. Gerade weil die Grundrechte und namentlich der allgemeine Gleichheitssatz ihre Wirkung Veranlagungszeitraum übergreifend entfalten, genüge es, wenn steuerliche Verluste „überhaupt“ irgendwann berücksichtigt würden⁵⁹. Dieser Beschluss verkennt nicht nur aus den eingangs (A.) zitierten Gründen die Verletzung des Nettoprinzips. Der Bundesfinanzhof wird auch nicht der von ihm gerade als maßgeblich zitierten lebenszeitlichen Dimension des Leistungsfähigkeitsprinzips gerecht⁶⁰. Aus einer überperiodischen Perspektive heraus muss die Besteuerung von positiven Periodenergebnissen, die durch frühere

⁵⁶ BVerfG v. 8. 3. 1978 – 1 BvR 117/78, HFR 1978, 293 f.; zustimmend noch J. Brandt in: Lademann, EStG, § 10d (09/96), Rz. 4 u. 351.

⁵⁷ So die Resolution der Finanzrichter (Fn. 19); M. Jachmann (Fn 35), S. 146.

⁵⁸ E. Aufermann, Einkommensteuerbilanz und Verlust-Kompensation, Köln 1959, S. 75; ähnlich M. Orth, Interperiodische Verlust-Kompensation im Gewerbesteuerrecht, Frankfurt a.M. 1980, S. 115.

⁵⁹ BFH v. 9. 5. 2001 – XI B 151/00, BStBl. II 2001, 552 (554); v. 6. 3. 2003 – XI B 7/02, BStBl. II 2003, 516 (517); v. 6. 3. 2003 – XI B 76/02, BStBl. II 2003, 523 (524).

⁶⁰ Kritisch auch B. Holdorf, BB 2001, 2085 (2086 f.).

Verluste kompensiert werden, notwendig zu einer im Vergleich zum gleichmäßig verteilten Einkünftebezug übermäßigen Besteuerung führen. Gerade bei periodenübergreifender Betrachtung ist es nicht hinnehmbar, dass die steuerliche Gesamtbelastung von der schwankenden oder aber gleichmäßigen Einkommenserzielung abhängen soll.

In bestimmten Fallkonstellationen⁶¹ kann die Besteuerung positiver Periodenergebnisse ohne Rücksicht auf zuvor aufgelaufene Verluste sogar eine Besteuerung der Vermögenssubstanz nach sich ziehen⁶². Eine solche Substanzbesteuerung ist jedoch mit dem in § 2 EStG klar erkennbaren gesetzlichen Belastungsgrund der Einkommensteuer nicht vereinbar. Die Einkommensteuer zeichnet sich vielmehr dadurch aus, dass sie aus den Ist-Erträgen der eingesetzten Arbeitskraft bzw. des eingesetzten Vermögens entrichtet werden kann. Eine Substanzbesteuerung hingegen ist Charakteristikum einer am Sollertrag orientierten Vermögensteuer. Selbst wenn man diese in gewissen Grenzen für verfassungskonform erachten mag, so würde sie sich doch innerhalb der Einkommensbesteuerung als systemwidriger Fremdkörper darstellen und dem Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung der einkommensteuerlichen Belastungsentscheidung widersprechen.

Derartige Verletzungen des Gleichheitssatzes können auch nicht durch den Verweis auf die lebenszeitliche Dimension der Bestimmung ertragsteuerlicher Leistungsfähigkeit überspielt werden. Dem stehen mehrere wesentliche Gesichtspunkte entgegen: Zunächst ist die Lebenszeit jedenfalls der natürlichen Person als Einkommensteuersubjekt endlich, und sie ist ungewiss. Es besteht darum keine Gewähr dafür, dass der Steuerpflichtige die vom Elften Senat in Bezug genommenen „anderen Veranlagungszeiträume“ überhaupt erleben wird. Eine Streckung oder gar Verschiebung der Verlustverrechnung in spätere Besteuerungsperioden, verbunden mit der Besteuerung zwischenzeitlich erwirtschafteter Einkünfte, schlägt bei einem Ableben vor vollständiger Verlustkompensation endgültig in eine Übermaß- oder sogar Substanzbesteuerung um. Zwar ist ein etwaiger Verlustvortrag nach der derzeit noch aufrechterhaltenen, aber

⁶¹ Siehe dazu vor allem die Beispiele unten D.

⁶² R. v. Groll in: Lehner (Hrsg.), Verluste im nationalen und Internationalen Steuerrecht, München 2004, S. 23 (34); N. Herzig / T. Wagner, DStR 2003, 225 (233); S. Grotherr, BB 1998, 2392 (2395); M. Orth (Fn. 58), S. 115; ähnlich J.M. Mössner, DStJG 17, S. 231 (245: Sollertragsbesteuerung); O.M. Bühr, Verlustverrechnungsbeschränkungen im Einkommensteuerrecht, 1993, S. 11 m.w.N.

erneut ins Wanken geratenen höchstrichterlichen Rechtsprechung grundsätzlich vererbbar⁶³. Das entbindet aber nicht von der verfassungsrechtlichen Pflicht, primär und zuvörderst beim Steuerpflichtigen selbst individuelle Besteuerungsgerechtigkeit herzustellen⁶⁴. Träger des Grundrechts des Art. 3 Abs. 1 GG ist das Individuum, denn das Gebot der Gleichbehandlung aller Menschen vor dem Gesetz ist unmittelbare Ausprägung der jedem Einzelnen kraft seines individuellen Menschseins zukommenden Menschenwürde⁶⁵. Eine leistungsfähigkeits- und gleichheitssatzwidrige Übermaß- bzw. Substanzbesteuerung beim Einkommensbezieher kann darum nicht personenübergreifend durch Einbeziehung der Besteuerung seiner Rechtsnachfolger ausgeglichen werden. Vielmehr muss eine an der lebenszeitlichen Leistungsfähigkeit orientierte Besteuerung sicherstellen, dass schon beim Steuerpflichtigen selbst keine solchen Besteuerungseffekte eintreten. Da sich seine Lebensspanne aber nicht vorhersagen lässt, und ihm auch eine nachträgliche Berichtigung etwa in Form der postmortalen Erstattung überzahlter Steuern selbst nicht mehr zugute kommt, kann dies nur durch die sofortige Verlustverrechnung gewährleistet werden. Anderenfalls besteht die Gefahr, dass zwischenzeitlich periodische „Scheingewinne“ besteuert werden, ohne dass diese Substanzbesteuerung durch die Verschonung späterer Gewinne wieder ausgeglichen würde.

Die vorstehenden Erwägungen lassen sich im Grundsatz auch auf die teil- oder vollrechtsfähigen Gesellschaften des Zivilrechts übertragen. Zwar besteht für deren juristische Lebensdauer keine „natürliche“, schon aus ihrer Konstitution als solcher herrührende Begrenzung. Insbesondere die körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften sind auf eine zeitlich unbegrenzte Dauer hin angelegt, sofern die Satzung nichts anderes bestimmt, vgl. §§ 60 Abs. 1 Nr. 1 GmbHG, 262 Abs. 1 Nr. 1 AktG. Häufig wird sich aber bereits aus dem Gesellschaftszweck die begrenzte Dauer der Gesellschaft ergeben. Prominentestes Beispiel hierfür sind Projektentwicklungsgesellschaften, die von vornherein nur zur Durchführung eines bestimmten Projekts gegründet

⁶³ Vgl. dazu die Nachweise in Fn. 13.

⁶⁴ Vgl. R.W. Könemann, Der Grundsatz der Individualbesteuerung im Einkommensteuerrecht, Frankfurt a.M. 2001, S. 30 u. 34.

⁶⁵ K. Stern, Staatsrecht Bd. III/1, München 1998, S. 36 f.

und nach dessen Abschluss wieder abgewickelt werden⁶⁶. Im Übrigen wird die Gesellschaft auch dann aufgelöst, wenn den Gesellschaftern ihre Liquidation aus anderen Gründen opportun erscheint oder wenn das Insolvenzverfahren über ihr Vermögen eröffnet bzw. ein entsprechender Antrag mangels Masse abgelehnt wird.

Gerade im letztgenannten Fall können sich die Substanzsteuereffekte durch nicht zeitgerechte Verlustkompensation und endlicher Lebensdauer wechselseitig verstärken. Denn nach § 18 InsO kann schon die drohende Zahlungsunfähigkeit einen Eröffnungsgrund für das Insolvenzverfahren bilden. Der voraussichtliche Mangel liquider Mittel zur Begleichung fälliger Zahlungen kann durch die bereits eingetretene oder nur drohende Besteuerung von Periodenüberschüssen, die tatsächlich durch vorangegangene Verluste aufgezehrt werden, hervorgerufen oder zumindest mit verursacht werden: Dem Unternehmen wird Liquidität entzogen, obwohl die Liquiditätslage infolge der vorherigen Verlustjahre meist ohnehin schon angespannt ist. Gerade in Zeiten zurückhaltender Kreditvergabe vor allem gegenüber dem Mittelstand kann das die Insolvenz an sich lebensfähiger Unternehmen herbeiführen. Durch die dann notwendige Auflösung der Gesellschaft wiederum schlägt die Scheinertragsbesteuerung auch endgültig in eine Übermaß- oder sogar Substanzbesteuerung um. Eine solche Entwicklung droht vor allem bei Unternehmensgründungen mit Anlaufverlusten oder Sanierungsfällen⁶⁷. Doch auch von diesen Fällen abgesehen kann die Mindestbesteuerung selbst bei langer Lebensdauer eines Unternehmens eine leistungsfähigkeitswidrige Überbesteuerung bewirken. Dies gilt insbesondere dann, wenn die jeweilige Geschäftsbranche durch die regelmäßige Abfolge von Gewinn- und Verlustperioden gekennzeichnet ist, wie das vor allem in zyklischen Branchen oder solchen mit langer Fertigungsdauer der Fall sein kann⁶⁸.

Abgesehen von den sonst drohenden, existenzgefährdenden Substanzsteuereffekten ist eine zeitnahe Verlustverrechnung aber auch unter dem Aspekt der Vergleichbarkeit in der Zeit geboten. Das Recht ist nicht statisch, sondern entwickelt sich dynamisch, so

⁶⁶ Dazu näher unter D.III.

⁶⁷ Vgl. zur besonderen Sensibilität dieser Konstellationen gegenüber jeglicher Form der Streckung überperiodischer Verlustverrechnung N. Herzig / T. Wagner, DStR 2003, 226 ff.

⁶⁸ Vgl. dazu die Beispiele in Teil D dieses Gutachtens sowie bei N. Herzig / T. Wagner, DStR 2003, 225 (227 i. V.m. 233); ebenso A. Schmehl (Fn 34), S. 20.

dass dem Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG immer auch eine zeitliche Dimension innewohnt⁶⁹. Das Steuerrecht ist infolge seiner noch jungen Entwicklung durch die Rechtswissenschaft und seiner Nähe zu gesellschaftspolitischen Vorstellungen in besonderem Maße der permanenten Änderung durch den Gesetzgeber ausgesetzt. Eine gleichheitsgerechte Belastung des lebenszeitlich erzielten Einkommens verschließt sich nicht gegenüber dieser Erkenntnis. Vielmehr verlangt auch der lebenszeitliche Ansatz, die steuerliche Bemessungsgrundlage so zeitnah wie möglich auf das um gegenwärtige wie frühere Verluste geminderte, disponible Einkommen hin auszurichten, um eine Gleichbehandlung mit anderen Steuerpflichtigen am Maßstab des jeweils geltenden Rechts zu erreichen. Von einer strikt periodisch ausgerichteten Gerechtigkeitswertung unterscheidet sich dieser Ansatz mithin nur durch ein überperiodisches Verständnis des disponiblen Einkommens bzw. Ertrags. Insofern ist eine lebenszeitlich orientierte Besteuerung von Einkommen oder Ertrag auch nicht ohne weiteres mit einer lebensendlichen Besteuerung gleichzusetzen.

Wenn der Elfte Senat die Verrechnung von steuerlichen Verlusten zu irgendeinem beliebigen und unter Umständen weit in die Zukunft verschobenen Zeitpunkt für zulässig erachtet, übersieht er, dass auch die steuerlichen Wirkungen eines erlittenen Verlustes einem zeitlichen Wandel unterworfen sind. Das gilt insbesondere im Hinblick auf etwaige Änderungen des maßgeblichen Steuersatzes, der den absoluten „Verrechnungswert“ eines Verlustes entscheidend mitbestimmt. Darüber hinaus wirken aber eine Vielzahl weiterer Änderungen auf einen Verlustvortrag ein, etwa solche in der Steuerbarkeit potentiell verrechnungsfähiger Einnahmen des Steuerpflichtigen. Als Beispiel möge die Systemumstellung im Körperschaftsteuerrecht dienen: Mit der Einführung des Freistellungsverfahrens nach § 8b Abs. 1 u. 2 KStG an Stelle des bisherigen Anrechnungsverfahrens entfiel die Möglichkeit, vorgetragene Verluste mit Dividenden oder Veräußerungsgewinnen zu verrechnen. Tendenziell wird die gleichmäßige Besteuerung in der Zeit zweier aus überperiodischer Sicht gleichermaßen leistungsfähiger Steuerpflichtiger, von denen jedoch einer zunächst Verluste und sodann diese kompensierende Gewinne erzielt hat, umso stärker in Mitleidenschaft gezogen, je weiter

⁶⁹ Vgl. P. Kirchhof, in: HdBStR V, 2. Aufl., Heidelberg 2000, § 124 Rz. 138 ff.

die Verrechenbarkeit der Verluste hinausgeschoben wird. Deshalb kann vom Standpunkt materieller Gerechtigkeitswertungen aus nur die vollständige Verrechnung von Verlusten zum frühest möglichen Zeitpunkt befriedigen.

Ebenso wenig zu überzeugen vermag der Verweis des Elften Senats des Bundesfinanzhofs auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu § 22 Nr. 3 S. 3 EStG a.F. In seiner Entscheidung vom 30. September 1998 hat das Bundesverfassungsgericht lediglich festgestellt, dass der völlige Ausschluss der Verlustverrechnung bei Einkünften einer bestimmten Einkunftsart gegen das Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG verstößt⁷⁰. Daraus kann aber nicht im Umkehrschluss abgeleitet werden, dass es dem Bundesverfassungsgericht genüge, wenn Verluste überhaupt verrechenbar seien. Die Entscheidung argumentiert aus dem Grundsatz der Folgerichtigkeit heraus und gründet sich dabei auf die Entscheidung des Gesetzgebers für ein synthetisches Einkommensteuerrecht. Zur verfassungsrechtlichen Notwendigkeit der Verlustverrechnung schon aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip heraus nimmt sie dabei ebenso wenig Stellung wie zu dessen zeitlichen Implikationen⁷¹. Davon abgesehen ist es auch methodisch nicht korrekt, aus der Unzulässigkeit einer extremen Variante der Verlustverrechnungsbeschränkung die Zulässigkeit aller weniger weitgehenden Beschränkungen zu folgern.

Schließlich lässt sich die Vereinbarkeit einer Streckung der Verlustverrechnung mit einem überperiodisch verstandenen Leistungsfähigkeitsprinzip auch nicht aus den im gegenwärtigen EStG noch existierenden speziellen Verrechnungsbeschränkungen herleiten. Es geht schon nicht an, diese Vorschriften (namentlich die §§ 2a, 2b, 15 Abs. 4, 15a, 22 Nr. 3 S. 3, 23 Abs. 3 S. 8 u. 9 EStG) gleichsam durch die Bank als Ausprägung des Leistungsfähigkeitsprinzips zu begreifen. Sie stellen vielmehr überwiegend als Missbrauchsbekämpfungsnormen konzipierte Durchbrechungen dieses Grundsatzes dar. Darüber hinaus sperren diese Vorschriften lediglich die betroffenen Verluste in ihrer jeweiligen Einkünfteschedule ein, sehen insoweit dann aber keine betragsmäßigen oder zeitlichen Restriktionen für eine Verrechnung mehr vor. Auch deshalb kön-

⁷⁰ BVerfG v. 30. 9. 1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (95).

⁷¹ Ebenso B. Holdorf, BB 2001, 2085 (2088).

nen sie nicht gegen das Gebot zeitnaher Verlustverrechnung angeführt werden. Eine scheinbare Ausnahme bildet insoweit lediglich § 15a EStG. Dessen betragsmäßige Begrenzung soll aber lediglich den Umstand widerspiegeln, dass der Gesellschafter darüber hinausgehende Verluste der Gesellschaft wirtschaftlich nicht getragen hat. Diese besondere Zwecksetzung verbietet es, aus der Vorschrift Rückschlüsse auf die leistungsfähigkeitsgerechte Behandlung von Verlusten im Allgemeinen zu ziehen, die der Steuerpflichtige unmittelbar selbst erlitten hat.

Eine betragsmäßige Beschränkung des Verlustvortrages, wie sie die nunmehr geltende Mindestbesteuerung im Rahmen des § 10d EStG vorsieht, steht nach alledem im Widerspruch zu einem abschnittsübergreifend verstandenen Nettoprinzip⁷². Wie das Bundesverfassungsgericht in der vorerwähnten Formel vom Spannungsverhältnis zwischen Netto- und Abschnittsprinzip verdeutlicht, müsste dieser Verstoß durch die Berücksichtigung durch die durch das Periodizitätsprinzip wirkenden, gegenläufigen formellen Besteuerungsprinzipien wieder aufgewogen werden. Dies sind im Wesentlichen der Grundsatz der Praktikabilität der Besteuerung einerseits⁷³ und das rechtsstaatlich begründbare Gebot der Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen andererseits⁷⁴. Das Bundesverfassungsgericht hat hierzu ausgeführt, der Grundsatz der Abschnittsbesteuerung schaffe Überschaubarkeit und Klarheit bezüglich des Sachverhalts und der anzuwendenden steuerlichen Vorschriften. Er diene damit der Rechtssicherheit des Steuerpflichtigen und gewährleiste zugleich die Handlungsfähigkeit der Finanzverwaltung⁷⁵. Das Annuitätsprinzip darf darum den Blick auf die überperiodischen Belastungswirkungen der Steuer insoweit versperren, als dies eine zur Auflösung der Kollision zwischen diesen Grundsätzen und der materiellen Gerechtigkeitswertung des Leistungsfähigkeitsprinzips geeignete, notwendige und angemessene gesetzgeberische Entscheidung darstellt. Dort, wo die Abschnittsbesteuerung zu unverhältnismäßigen Beschränkungen der lebenszeitlich orientierten Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit führen würde, muss sie hingegen durchbrochen werden. Das gilt insbesondere auch für die

⁷² Ebenso G. Reiff, DStZ 1998, 858 (860) zu den vergleichbaren Plänen der früheren Bundesregierung.

⁷³ Dazu B. Holdorf, BB 2001, 2085 (2088); S. Grotherr, BB 1998, 2337 (2341).

⁷⁴ Vgl. insofern J. Lang (Fn. 22), S. 189; G. Reiff, DStZ 1998, 858 (859). Skeptisch M. Wendt in seinem Referat auf der 28. Jahrestagung der DStJG (2004), noch nicht veröffentl.

⁷⁵ BVerfG v. 22. 7. 1991 – 1 BvR 313/88, HFR 1992, 423 (424).

einzelnen Konkretisierungen des Leistungsfähigkeitsprinzips, namentlich das objektive Nettoprinzip.

Die neue Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG lässt sich weder unter dem Gesichtspunkt der Praktikabilität noch unter demjenigen der Rechtssicherheit rechtfertigen. Sie erweist sich schon als nicht geeignet zur Förderung dieser Ziele. Denn sie ist auf eine zeitlich unbefristete Streckung der vorgetragenen Verluste gerichtet und führt damit gerade zu einem Verlust an Überschaubarkeit und Planbarkeit, sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung. Es lässt sich auch nicht argumentieren, die Neuregelung bedeute gegenüber der Mindestbesteuerung nach § 2 Abs. 3 EStG a.F. eine wesentliche Vereinfachung⁷⁶. Vergleichsmaßstab für einen Gewinn an Praktikabilität ist nicht die vorangegangene – und unter dem Gesichtspunkt der Administrierbarkeit ersichtlich verfehlte – Vorgängerversion der Mindestbesteuerung, sondern eine optimal leistungsfähigkeitsgerechte Verlustverrechnung ohne zeitliche und betragsmäßige Beschränkungen. Deshalb greift auch der Einwand nicht durch, die bloße Streckung der Verlustverrechnung sei weniger gravierend als der vor 1985 praktizierte und vom Bundesverfassungsgericht gutgeheißene Verlustvortrag, der zwar die vollumfängliche Verrechnung, aber dafür eine zeitliche Kappung nach 5 Jahren vorgesehen habe⁷⁷. Zum einen trifft diese Aussage in ihrer Generalität nicht zu, wie sich insbesondere am Beispiel in ihrer Existenz zeitlich befristeter Projektgesellschaften⁷⁸ demonstrieren lässt: Ihnen wäre mit einer betragsmäßig uneingeschränkten, obschon zeitlich limitierten Regelung erheblich besser gedient als mit der von 2004 an geltenden Mindestbesteuerung. Zum anderen und vor allem verkennt eine solche Argumentation, dass sich für eine zeitliche Limitierung immerhin noch Aspekte der Rechtssicherheit und Praktikabilität ins Feld führen lassen und vom Bundesverfassungsgericht auch akzeptiert wurden. Demgegenüber hat eine zeitliche Streckung von Verlusten, wie sie mit der neuen Mindestbesteuerung einhergeht, genau den gegenteiligen Effekt und kann darum nicht unter Berufung auf die Entscheidung aus dem Jahre 1991 gerechtfertigt werden.

⁷⁶ So G. Müller-Gatermann, Wpg. 2004, 467 (468).

⁷⁷ G. Müller-Gatermann, Wpg. 2004, 467 (468).

⁷⁸ Siehe unten D.III.

Da es schon an der Eignung der Neuregelung zur Gewährleistung von Praktikabilität und Rechtssicherheit fehlt, kann im Übrigen dahinstehen, ob dem objektiven Nettoprinzip nicht ohnehin eine höhere Gewichtung in der Abwägung zukommen müsste als dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung. Dafür ließe sich immerhin anführen, dass die Periodizität der Besteuerung aus der Perspektive einer lebenszeitlich konzipierten Leistungsfähigkeit nicht dieselbe Wertigkeit aufweist wie das Nettoprinzip als Ausprägung des ethisch fundierten Leistungsfähigkeitsprinzips⁷⁹.

Davon abgesehen lässt sich die Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG offensichtlich auch nicht als bereichsspezifische Missbrauchsbekämpfung rechtfertigen. Allerdings hat das Bundesverfassungsgericht die Eindämmung missbräuchlicher Entwicklungen im Steuerrecht prinzipiell als Rechtfertigungsgrund für typisierende Einschränkungen zu Lasten größerer Einzelfallgerechtigkeit akzeptiert⁸⁰. Es hat aber zugleich betont, dass solche Regelungen unter einem strengen Verhältnismäßigkeitsvorbehalt stehen. Sie sind nur insoweit erforderlich und angemessen, als sie sich auf typische, missbrauchsträchtige Konstellationen beschränken. Greifen sie hingegen so weit aus, dass nicht nur ausnahmsweise auch Fallgestaltungen erfasst werden, in denen ein Missbrauch nicht zu befürchten ist, so verletzen sie das Gebot der Besteuerungsgleichheit in unverhältnismäßiger Weise. Denn die Missbrauchsbekämpfung soll letztlich eine Besteuerung nach der tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sicherstellen⁸¹. Sie darf darum nicht dazu führen, dass infolge überschießender Regelungen nachhaltig und in einer Vielzahl von Fällen vom Leistungsfähigkeitsprinzip abgewichen wird. Die Neufassung des § 10d Abs. 2 EStG mag zwar in Einzelfällen dazu führen, dass Verlustzuweisungsmodelle oder die vermeintlich systemwidrige Übertragung von Verlusten im Wege des Mantelkaufs an Attraktivität verlieren⁸². Mit den §§ 2b EStG, 8 Abs. 4 KStG existieren jedoch bereits speziellere, genauer auf diese Konstellationen zugeschnittene Regelungen. Die dadurch nicht erfassten und dennoch als

⁷⁹ J. Lang (Fn 13), § 4 Rz. 18 u. 130; i.E. ebenso G. Reiff, DStZ 1998, 858 (859). Tendenziell a.A. wohl BVerfG v. 22. 7. 1991 (Fn. 75), 424.

⁸⁰ BVerfG v. 10. 6. 1963 – 1 BvR 345/61, BVerfGE 16, 203 (210); v. 24. 1. 1962 – 1 BvL 32/57, BVerfGE 13, 290 (316); v. 24. 1. 1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331 (334 f.); vgl. auch BVerfG v. 6. 11. 1985 – 1 BvL 47/83, BVerfGE 71, 146 (157).

⁸¹ K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band III, 1993, S. 1332; H.W. Kruse / K.D. Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 42 AO (02/02), Rz. 15.

⁸² So G. Müller-Gatermann, Wpg. 2004, 467 (468).

missbräuchlich einzustufenden Fälle dürften zahlenmäßig keine große Bedeutung haben und sollten den Gesetzgeber, falls überhaupt, allenfalls zu Nachjustierungen der Spezialtatbestände Anlass geben. Durch die Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG wird hingegen eine Vielzahl von Fallgestaltungen „mit erschlagen“, in denen die Verluste eine reale und nicht zum Zwecke der Steuerersparnis herbeigeführte Belastung des Steuerpflichtigen bedeuten. Unter Missbrauchsgesichtspunkten wäre die Neufassung des § 10d Abs. 2 EStG somit wenn nicht schon ungeeignet, so doch zumindest in ihrer Breitenwirkung nicht erforderlich und unangemessen.

Tatsächlich soll die Mindestbesteuerung neuen Typs durch zeitliche Streckung des Verlustvortrags denn auch letztlich allein „haushaltspolitischen“, d.h. fiskalischen Zielsetzungen dienen. Die Gesetzesbegründung ist hier von entlarvender Offenheit: „Der Grund für die Beschränkungen ist in dem gewaltigen Verlustvortragspotenzial der Unternehmen zu sehen, das diese vor sich herschieben. Um das Steueraufkommen für die öffentlichen Haushalte kalkulierbar zu machen, ist es geboten, den Verlustvortrag zu strecken. Nur so ist auf Dauer eine Verstetigung der Staatseinnahmen gewährleistet.“⁸³ Indes lässt sich mit rein fiskalischen Zielen eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips in Gestalt einer Einschränkung der Verlustverrechnung nicht rechtfertigen⁸⁴. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist gerade darauf angelegt, die mit dem staatlichen Finanzbedarf einhergehenden Lasten gleichmäßig nach der jeweiligen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auf die der Hoheitsgewalt des Staates unterworfenen Rechtssubjekte aufzuteilen. Auch in Zeiten budgetärer Engpässe muss der staatliche Finanzbedarf nach diesem Grundsatz gedeckt werden, er darf nicht durch punktuelle, gleichheitswidrige Überbelastungen einzelner Steuerpflichtiger befriedigt werden⁸⁵. Das Bundesverfassungsgericht hat hierzu in aller Deutlichkeit festgestellt: „Die Dringlichkeit einer Haushaltssanierung kommt als Rechtfertigung nicht in Betracht. Der Finanzbedarf des Staates ist nicht geeignet, eine verfassungswidrige Steuer zu rechtfertigen. Auch wenn der Staat auf Einsparungsmaßnahmen angewiesen ist, muss er auf die

⁸³ Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung des StVErgAbG, BT-Drs. 15/1518, S. 13.

⁸⁴ A. Raupach in: Lehner (Hrsg.), Verluste im nationalen und Internationalen Steuerrecht, München 2004, S. 53 (61).

⁸⁵ Vgl. dazu K. Tipke (Fn. 10), S. 329.

gerechte Verteilung der Lasten achten.“⁸⁶ Im Übrigen besteht insbesondere bei Subventionen und Sozialleistungen noch erhebliches Einsparpotential für Bundes- und Länderhaushalte. Wer ihre Ausschöpfung für „ökonomisch unvernünftig“ hält⁸⁷, darf die Folgen dieser Politik nicht einzelnen, durch Verluste ohnehin schon wirtschaftlich geschwächten Steuerpflichtigen zumuten.

(2) Eine grundlegend andere Beurteilung des überperiodischen Verlustabzugs ergibt sich scheinbar, wenn man aus dem Erfordernis der Besteuerungsgleichheit in der Zeit einen materiell-rechtlichen Gehalt des Periodizitätsprinzips folgert. Dieser Sichtweise steht insbesondere die Münchener Schule um *Moris Lehner* und *Paul Kirchhof* nahe⁸⁸. Sie setzt bei der Überlegung an, dass der Steuerpflichtige nur zeitgebunden über finanzielle Leistungsfähigkeit verfüge, verwende er seinen Vermögenszuwachs doch nur zur gegenwärtigen Bedarfsdeckung⁸⁹. Deshalb könne die steuerpflichtige Leistungsfähigkeit nur nach der jeweils gegenwärtigen Situation des Steuerpflichtigen bemessen werden⁹⁰. Im Übrigen wohnt dieser Ansicht auch ein stark äquivalenztheoretisches Element der Rechtfertigung des einkommensteuerlichen Belastungsgrundes inne: Der Steuerpflichtige erziele Einkommen nicht nur durch den Einsatz eigener Arbeitskraft und eigenen Kapitals, sondern ebenso durch die gegenwärtige Nutzung des von der Rechtsgemeinschaft organisierten und geförderten Marktes sowie der staatlich bereitgestellten Infrastruktur und Rechtsordnung. Dementsprechend müsse der Einkommensteuerpflichtige auch mit seinem gegenwärtigen steuerpflichtigen Einkommen zur

⁸⁶ BVerfG v. 29. 5. 1990 – 1 BvL 20/86 u.a., BVerfGE 82, 60 (89).

⁸⁷ Exemplarisch, aber keineswegs ein Einzelfall sind hier etwa die Äußerungen des Vizevorsitzenden der SPD-Bundestagsfraktion, Joachim Poß, im Zuge der jüngsten Haushaltsberatungen, vgl. Handelsblatt v. 11. 5. 2004.

⁸⁸ Vgl. P. Kirchhof, *Einkommensteuer Gesetzbuch*, Heidelberg 2003, S. 177; dens. in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 2 Rz. A 136 u. A 362; M. Lehner (Fn 33), S. 15; A. Liesenfeld, DStR 2002, 1833 (1836); W. Schick, *Der Verlustvortrag*, München 1976, S. 14 f. Zustimmend auch A. Schmehl (Fn 34), S. 20; C. Trzaskalik in: FS Tipke, Köln 1995, S. 321 (331, Fn. 58). Eine Sonderstellung nimmt insoweit K.-D. Drüen ein, der dem Periodizitätsprinzip materielle wie technische Attribute zuschreibt, die Unterscheidung aber letztlich für entbehrlich hält, vgl. die Dissertation: *Periodengewinn und Totalgewinn*, Berlin 1999, S. 128 ff. Widersprüchlich schließlich R. Eckhoff in seinem Referat auf der 28. Jahrestagung der DStJG (2004), noch nicht veröffentl., wonach Einkommen periodisch zu verstehen sei, eine Begrenzung überperiodischer Verlustverrechnung aber gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstoße.

⁸⁹ P. Kirchhof in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 2 Rz. A 136; ders., *StuW* 1985, 319 (329); M. Lehner, *JZ* 2002, 772 (773 f.).

⁹⁰ A. Liesenfeld, DStR 2002, 1833 (1836).

Deckung des gegenwärtigen staatlichen Finanzbedarfs beitragen⁹¹. Lediglich die konkrete Festlegung der Besteuerungsperiode soll nach dieser Auffassung in einem gewissen Belieben des Gesetzgebers liegen⁹².

Es liegt in der Konsequenz dieses Ansatzes, dass sie die Berechtigung eines Veranlagungszeitraum übergreifenden Nettoprinzips unter gleichheitsrechtlichen Aspekten grundsätzlich in Frage stellt⁹³. Dennoch verschließt sich keiner ihrer Vertreter gegenüber der verfassungsrechtlichen Notwendigkeit oder doch zumindest Zulässigkeit eines überperiodischen Verlustabzugs:

So hat *Paul Kirchhof* in jüngster Zeit seine Haltung zur überperiodischen Verlustverrechnung nicht unerheblich modifiziert: So vertritt er nunmehr, dass sich eine wirtschaftliche Verbundenheit von Aufwendungen und Erträgen derselben Einkunftsquelle auch in späteren Veranlagungszeiträumen fortsetze. Denn das Annuitätsprinzip habe rein technischen Charakter, wohingegen das materielle Periodizitätsprinzip auf den jeweiligen „Periodenabschnitt des Wirtschaftens“ abstelle⁹⁴ – eine Überlegung übrigens, die dem Konzept einer synthetischen Einkommensteuer klar zuwiderläuft. Dieser wiederum könne von höchst unterschiedlicher Länge sein und gehe mitunter über das Kalenderjahr hinaus. Demnach müsse eine vollständige Verlustverrechnung durch einen jahresübergreifenden (obschon nicht periodenübergreifenden) Verlustvortrag innerhalb derselben Erwerbsgrundlage gewährleistet sein⁹⁵. In zeitlicher Hinsicht sei für diesen Verlustvortrag die größtmögliche „sinnvolle“ Periode zu wählen. Da diese von der konkreten Erwerbsquelle abhängig und keiner Typisierung zugänglich sei, müsse der entsprechende Verlustvortrag praktisch ohne zeitliche Begrenzung gewährt werden⁹⁶. Hingegen bleibt es für die vertikale Verlustverrechnung bei der Beschränkung

⁹¹ P. Kirchhof in: *Steuern im Verfassungsstaat. Symposium zu Ehren von Klaus Vogel*, München 1996, S. 27 (37 f.); ders. (Fn 27), S. 41; ders. in: *Kirchhof/Neumann* (Hrsg.), *Freiheit, Gleichheit, Effizienz*, Bad Homburg 2001, S. 13 (19).

⁹² P. Kirchhof in: *Kirchhof, EStG Kompaktcommentar*, 4. Aufl. 2004, § 2 Rz. 18; ähnlich W. Schick (Fn 88), S. 15 f.

⁹³ Vgl. P. Kirchhof / Geserich in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG*, § 2 Rz. D 252.

⁹⁴ P. Kirchhof (Fn 88), S. 177.

⁹⁵ P. Kirchhof (Fn 88), S. 177. Ähnlich möglicherweise K.-D. Drüen (Fn 88), S. 101 f.: Willkürliche Belastungsergebnisse als Folge des Abschnittsprinzips seien dadurch zu vermeiden, dass „ein *sachlicher* Zusammenhang zwischen interperiodischen Vorgängen nicht willkürlich durch die Besteuerungszeiträume zertrennt wird. Hierzu gehört ein periodenübergreifender Verlustabzug.“ [Hervorhebung durch die Verf.]

⁹⁶ P. Kirchhof (Fn 88), S. 179.

auf den Besteuerungsabschnitt der Verlustentstehung. Denn die Ergebnisse verschiedener Einkunftsquellen seien nur über die Person des Steuerpflichtigen verknüpft, und diese Verknüpfung verliere sich mit Ablauf der Besteuerungsperiode⁹⁷.

Noch weitergehend schließt *Moris Lehner* unter freiheitsrechtlicher Anreicherung des Leistungsfähigkeitsprinzips, auf die an anderer Stelle noch näher einzugehen sein wird, auf die verfassungsrechtliche Gebotenheit eines betragsmäßig wie zeitlich unbegrenzten Verlustvortrags bei so genannten „echten“ Verlusten: Danach schütze Art. 14 GG positive Einkünfte vor steuerlicher Belastung, soweit diese unverzichtbar sind, um derartige Verluste wieder auszugleichen. Dieser freiheitsrechtliche Schutz dürfe nicht durch typisierte zeitliche Begrenzungen beschränkt werden⁹⁸. *W. Schick* wiederum hielt einen überperiodischen Verlustabzug als Durchbrechung des Abschnittsprinzips nur dann für zulässig, wenn der Vor- oder Rücktrag einen überschaubaren Zeitraum nicht überschritt⁹⁹.

Das Verständnis des Periodizitätsprinzips als eines materiellen, ja sogar verfassungskräftigen Prinzips sieht sich mit guten Gründen erheblichen Bedenken im Fachschrifttum ausgesetzt. So lässt sich die laufende Finanzierung der Staatsausgaben natürlich auch in einem System lebenszeitlich angelegter Einkommensbesteuerung verwirklichen¹⁰⁰. Die Annahmen einer bloß gegenwartsbezogenen Einkommensleistungsfähigkeit wiederum basiert auf einer ungerechtfertigten Gleichsetzung von Einkommen und Liquidität; insbesondere investiv verwendetes Einkommen bleibt im Vermögen des Pflichtigen dauerhaft gespeichert und wird auch nicht zur Deckung des gegenwärtigen Lebensbedarfs aufgezehrt¹⁰¹. Das äquivalenztheoretische Begründungsmodell einer Einkommensteuer schließlich erscheint schon in seiner Verkürzung auf das Bezugspaar Marktteilnahme und Marktbereitstellung zu eng, vor allem im Hinblick auf die

⁹⁷ P. Kirchhof (Fn 88), S. 177 f.

⁹⁸ M. Lehner (Fn 33), S. 16. Ursprünglich gl. A. war P. Kirchhof, Gutachten F zum 57. DJT, München 1988, F 77. Ähnlich M. Wendt in seinem Referat auf der 28. Jahrestagung der DStJG (2004), noch nicht veröffentl., sowie W. Schön, Diskussionsbeitrag ebenda.

⁹⁹ W. Schick (Fn 88), S. 16.

¹⁰⁰ J. Lang, DStJG 24, S. 49 (64).

¹⁰¹ Vgl. C. Dorenkamp, Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, 2004, S. 124; J. Lang, DStJG 24, S. 49 (65); O. Zugmaier in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 2 EStG (07/01), Rz. 901; F.W. Wagner, StuW 1992, 2 (9).

geltende Welteinkommensbesteuerung bei Ansässigen¹⁰². Darüber hinaus lässt sich aus ihm keine klare Vorgabe hinsichtlich des Zeitpunkts entnehmen, zu dem der Steuerpflichtige die empfangenen staatlichen Leistungen „abzugelten“ hätte. Dass ein in einem umfassenden Sinne als materielles Gerechtigkeitsprinzip verstandenes Periodizitätsprinzip tatsächlich zu höchst ungerechten Ergebnissen führen kann, gestehen denn auch seine Apologeten unausgesprochen ein, wenn sie um Erklärungen für die auch von ihnen für notwendig gehaltene überperiodische Verlustberücksichtigung ringen. Indessen braucht die Kritik an dieser Stelle nicht vertieft werden, und ebenso wenig kommt es auf eine nähere Auseinandersetzung mit den einzelnen Schlussfolgerungen zur Zulässigkeit eines Verlustvortrags an. Denn letztlich kann die Neuregelung der Mindestbesteuerung in § 10d Abs. 2 EStG auch vor keiner derjenigen Meinungen bestehen, die sich auf ein materielles Verständnis des Abschnittsprinzips gründen:

Tritt man mit *Paul Kirchhof* für die Zulässigkeit und Notwendigkeit unbeschränkter Verrechnung nur innerhalb derselben Erwerbsgrundlage ein, so würde dem die neue Mindestbesteuerung gleich in zweifacher Hinsicht nicht genügen: Erstens erlaubt sie nicht nur den horizontalen Verlustvortrag innerhalb einer Einkunftsart, sondern ist auch prinzipiell für einen überperiodischen Ausgleich zwischen Verlusten aus verschiedenen Erwerbsquellen offen. Dies könnte aus der Sicht einer einkünftenspezifischen Vergleichbarkeit in der Zeit allenfalls noch als wirtschaftspolitische Lenkungsmaßnahme Bestand vor einer Prüfung am Maßstab des Gleichheitssatzes haben. Keinesfalls zu rechtfertigen wäre dann aber zweitens die erhebliche Einschränkung des Verlustvortrags auch innerhalb derselben „Erwerbsgrundlage“. Verluste aus einer bestimmten, einheitlich über mehrere Jahre ausgeübten Erwerbstätigkeit können künftig ebenfalls nur noch beschränkt mit späteren Gewinnen verrechnet werden. Dies verstößt klar gegen das Gebot leistungsfähigkeitsgerechter Besteuerung in der Zeit im Sinne materieller Periodizität, d.h. innerhalb der jeweiligen erwerbswirtschaftlich angemessenen Wirtschaftsperiode.

Erst recht gilt dies, wenn man wie *Moris Lehner* im Wege der freiheitsrechtlichen Auf-
ladung des Leistungsfähigkeitsprinzips auch auf Basis eines materiell verstandenen

¹⁰² Kritisch J. Beil, Der Belastungsgrund des steuerstaatlichen Synallagmas, Frankfurt a.M. 2001, S. 101 f.

Periodizitätsprinzips zu derselben Forderung nach unbegrenzter überperiodischer Verlustverrechnung gelangt wie bei einem lebenszeitlich orientierten Verständnis einkommensteuerlicher Leistungsfähigkeit. Hier muss die Einschränkung des Verlustvortrags durch § 10d Abs. 2 EStG n.F. zumindest als unverhältnismäßiger Eingriff in die Eigentumsgarantie erscheinen, worauf noch näher einzugehen sein wird.

(3) Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass die Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG n.F. einen klaren und nicht zu rechtfertigenden Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip bedeutet. Sie birgt die Gefahr einer leistungsfähigkeitswidrigen Substanzbesteuerung in sich, die sich insbesondere im Bereich der Unternehmensbesteuerung realisieren kann: Unternehmensneugründungen mit Anlaufverlusten, Projektgesellschaften, sanierungsbedürftige Unternehmen und Unternehmen in zyklischen Branchen oder Branchen mit langfristiger Fertigung können in einem Ausmaß überbesteuert werden, das zur Insolvenz bzw. zur Nichtdurchführung oder internationalen Verlagerungen bestimmter Investitionen führen dürfte.

2. Subjektives Nettoprinzip

Darüber hinaus droht durch die Mindestbesteuerung neuen Typs auch eine Verletzung des subjektiven Nettoprinzips bei natürlichen Personen.

Nach dem subjektiven bzw. privaten Nettoprinzip begründet der für zwangsläufige, existenzsichernde persönliche Aufwendungen erforderliche und demnach für die Steuerzahlung nicht verfügbare Teil des Markteinkommens keine steuerliche Leistungsfähigkeit. Tatbestandstechnisch ist er darum aus der Bemessungsgrundlage wieder auszuschneiden¹⁰³. Dem subjektiven Nettoprinzip geht es also darum, für die Steuerzahlung indisponible Vermögenszuwächse von Besteuerung freizuhalten, damit sie der Steuerpflichtige ungeschmälert zur Deckung der existentiellen Bedürfnisse seiner selbst und gegebenenfalls seiner Familie verwenden kann¹⁰⁴.

¹⁰³ Vgl. J. Lang (Fn 13), § 4 Rz 113.

¹⁰⁴ Ähnlich M. Strahl, KÖSDI 2003, 13833 (13834). Es wäre daher an sich zutreffender, von einem subjektiven Verschonungsprinzip zu sprechen. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist hier sprachlich nicht ganz eindeutig: Mitunter ist die Rede davon, es sei das „nicht disponible Einkommen von der Besteuerung auszunehmen“ bzw. „außer Betracht zu lassen“, in anderen Entscheidungen hingegen wird judiziert, durch unvermeidbare Aufwendungen werde die Leistungsfähigkeit „gemindert“. Vgl. BVerfG v. 29.5.1990 -

Die verfassungsrechtliche Wirkkraft des subjektiven Nettoprinzips ist unter Steuerjuristen inzwischen allgemein anerkannt¹⁰⁵. Auch das Bundesverfassungsgericht bekennt sich zur Notwendigkeit, zwangsläufige persönliche Aufwendungen steuerlich zu berücksichtigen¹⁰⁶. Die Achtung der Würde des Einzelnen als in Art. 1 Abs. 1 GG verankertes, oberstes Verfassungsgebot verlangt, dem Steuerpflichtigen mindestens so viel an Einkommen zu belassen, wie dieser benötigt, um aus eigener Kraft die wirtschaftlichen Grundvoraussetzungen eines menschenwürdigen Daseins zu schaffen¹⁰⁷. In der Rechtsprechung des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts ist der Schutz des Existenzminimums zeitweilig auch aus den Freiheitsrechten der Art. 12 Abs. 1 und Art. 14 Abs. 1 GG hergeleitet worden: Danach müsse dem Steuerpflichtigen ein Kernbestand des Erfolges eigener Betätigung erhalten bleiben, woraus die steuerliche Freistellung des Erworbenen jedenfalls im Ausmaß des für die Bestreitung des Existenzminimums benötigten Betrages zu folgern sei¹⁰⁸. Unter Berücksichtigung des Art. 6 Abs. 1 GG ist außerdem zu fordern, dass auch zwangsläufige Unterhaltszahlungen gegenüber bedürftigen Familienmitgliedern steuerlich verschont bleiben, jedenfalls in Höhe des abzudeckenden Existenzminimums¹⁰⁹. Die Höhe der jeweiligen Steuerfreistellung hat sich im Hinblick auf das Sozialstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 1 GG am sozialhilferechtlich definierten Existenzminimum zu orientieren¹¹⁰. Es wäre wertungswidersprüchlich, zugleich steuerliche Leistungsfähigkeit und sozialrechtliche

1 BvL 20/86 u.a., BVerfGE 82, 60 (87); BVerfG v. 10.11.1998 - 2 BvR 1057/91 u.a., BVerfGE 99, 216 (233).

¹⁰⁵ Vgl. v.a. den Beschluss des 57. Deutschen Juristentages: „Der Einkommensteuer unterliegt nur der Teil des Erwerbseinkommens, der für den Steuerpflichtigen disponibel ist. Die unvermeidbaren Aufwendungen für die eigene Existenzsicherung und den Unterhalt der Familienangehörigen müssen deshalb von der Besteuerung freigestellt sein.“ (57. Deutscher Juristentag, Mainz 1988, Sitzungsbericht N, S. 214); Aus dem Schrifttum statt aller: J. Lang (Fn 22), S. 191 ff.; D. Birk in: FS Kruse, S. 339 (340); M. Lehner; Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, Tübingen 1993, S. 307 ff.

¹⁰⁶ BVerfG v. 3.11.1982 - 1 BvR 620/78 u.a., BVerfGE 61, 319 (344); BVerfG v. 22.2.1984 - 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214 (223).

¹⁰⁷ BVerfG v. 29.5.1990 - 1 BvL 20/86 u.a., BVerfGE 82, 60 (85); BVerfG v. 10.11.1998 - 2 BvR 1057/91 u.a., BVerfGE 99, 216 (233); K. Vogel in: FS BVerfG, Bd. II, S. 527 (532).

¹⁰⁸ BVerfG v. 25. 9. 1992 - 2 BvL 5, 5, 14/91, BVerfGE 87, 154 (169); im Ansatz ähnlich M. Lehner (Fn 105), S. 380 ff. (insbes. S. 406 f.).

¹⁰⁹ BVerfGE 107, 27 (49); BVerfGE 99, 246 (259 f.); BVerfGE 99, 216 (233); BVerfGE 87, 153 (169); BVerfGE 82, 60 (85 f.). Weitergehend etwa J. Lang (Fn 13), § 9 Rz. 74; K. Tipke (Fn 10), S. 810; und der 57. Deutsche Juristentag, Sitzungsbericht N, München 1988, S. 215: Die steuerliche Leistungsfähigkeit mindert sich im Umfang der zivilrechtlich zwangsläufigen Unterhaltsleistungen.

¹¹⁰ BVerfG v. 29.5.1990 - 1 BvL 20/86 u.a., BVerfGE 82, 60 (94); BVerfG v. 25.9.1992 - 2 BvL 5/91 u.a., BVerfGE 87, 153 (171); J. Lang (Fn 22), S. 194 ff.; W. Lingemann, Familienbesteuerung, S. 108 ff.; H.-J. Pezzer in: FS Zeidler, Berlin 1987, S. 757 (770).

Bedürftigkeit anzunehmen; und es würde dem Subsidiaritätsprinzip widersprechen, die Hilfsbedürftigkeit des Einkommensbeziehers erst durch die Besteuerung herbeizuführen¹¹¹.

Wird ein fiktives, tatsächlich jedoch nicht oder nicht in dieser Höhe erzieltetes Einkommen besteuert, so besteht grundsätzlich die Gefahr eines verfassungswidrigen Eingriffs in das steuerlich freizustellende Existenzminimum. Denn die Mittel zu dessen Bestreitung müssen dem Steuerpflichtigen tatsächlich verbleiben; es genügt nicht, dass sie durch steuerliche Vorschriften etwa zur Nichtberücksichtigung vom Steuerpflichtigen zu tragender Verluste lediglich fingiert werden¹¹². Genau diese Vorgaben werden von der aktuellen Mindestbesteuerung schon strukturell verfehlt. Ausgehend von einem überperiodischen Verständnis steuerlicher Leistungsfähigkeit führt sie stets zur Besteuerung eines bloß fiktiven, tatsächlich jedoch nicht vorhandenen Einkommens: Insoweit die positiven Einkünfte den Sockelbetrag von 1 Mio. Euro bzw. 2 Mio. Euro bei Zusammenveranlagung überschreiten, werden sie zu 40 % der Besteuerung unterworfen, auch wenn sie durch Verluste aus früheren Veranlagungszeiträumen teilweise oder sogar vollständig aufgezehrt werden.

3. Das Nettoprinzip im Gewerbesteuerrecht

Nicht von gleicher Evidenz wie im Rahmen der eindeutig als Gewinnsteuer konzipierten Körperschaftsteuer ist die Geltung des objektiven Nettoprinzips bei der Gewerbesteuer. Die vorangegangenen Überlegungen speziell zum objektiven Nettoprinzip können darum nicht ohne weiteres auf die Mindestbesteuerung nach § 10a GewStG in der ab dem 1. Januar 2004 geltenden Fassung übertragen werden. Es bedarf hier vielmehr zunächst einer Befassung mit der vorgelagerten Frage, ob die Gewerbesteuer am Leistungsfähigkeitsprinzip oder entsprechend ihrer ursprünglichen Konzeption am Äquivalenzprinzip orientiert ist. Dabei soll im Folgenden nicht die Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer überhaupt im Vordergrund stehen, wiewohl diesbezüglich zu Recht

¹¹¹ Grundlegend zum Subsidiaritätsprinzip J. Isensee in: Isensee/Kirchhof, HdbStR III, 2. Aufl., 1996, § 57 Rz. 165 ff.; aus freiheitsrechtlicher Warte M. Lehner (Fn 33), S. 398 ff.; ähnlich K. Tipke (Fn 10), S. 793 ff. Dies übersieht A. Schmehl (Fn 34), S. 16.

¹¹² K. Vogel in: FS Friauf, Heidelberg 1996, S. 825 (830 f.); FG Münster v. 7. 9. 2000 – 4 V 1612/00 u.a., EFG 2000, 1253 (1255).

ganz erhebliche Zweifel in Rechtsprechung und Literatur geäußert werden¹¹³. Für die Zwecke der Zulässigkeit der neuen Mindestbesteuerungsregelung genügt eine Analyse der gewerbsteuerlichen Binnenstruktur, ohne dass es auf etwaige Sonderbelastungseffekte im Vergleich zu anderen Erwerbstätigkeiten ankäme.

a) Nach inzwischen vorherrschender Ansicht muss sich auch die gewerbsteuerliche Bemessungsgrundlage umfassend am objektiven Leistungsfähigkeitsprinzip messen lassen¹¹⁴. Dafür lässt sich vor allem anführen, dass inzwischen sowohl die Lohnsumme als auch das Gewerbekapital als Bemessungsgrundlage entfallen sind. Die verbliebene Besteuerungsgröße des Gewerbeertrags ist selbst bei typisierender Betrachtung kein adäquater Ausdruck einer etwaigen Gegenleistungsbeziehung zwischen der Steuer und den vom Gewerbebetrieb verursachten gemeindlichen oder überregionalen Lasten mehr¹¹⁵. Der Gewerbeertrag definiert sich nach § 7 GewStG im Wesentlichen über den Gewinn; diese Größe ist aber gerade in Verlustjahren kein geeigneter Indikator für die Inanspruchnahme von Leistungen bzw. die Kostenverursachung durch den Betrieb¹¹⁶. Dies gilt umso mehr, als sich die Gewerbebesteuer einerseits durch die Einfügung großzügiger Freibeträge inzwischen zu einer Sonderbelastung nur für mittlere und große Betriebe entwickelt hat¹¹⁷ und sie andererseits von ihrem Aufkommen her die Kosten der Gemeinden für die den Gewerbebetrieben zugute kommenden Leistungen klar übersteigt¹¹⁸. Außerdem profitieren von gemeindlichen Infrastrukturleistungen nicht nur die Betriebe, sondern alle Gemeindegewohner¹¹⁹. Schließlich werden solche Leistungen in erheblichem Maße bereits durch den Betrieben auferlegte Vorzugslasten abge-

¹¹³ Vgl. dazu die hervorragend begründeten Vorlagebeschlüsse des Niedersächsischen FG v. 21. 4. 2004 – 4 K 317/91, n.v.; v. 23. 7. 1997 IV 317/91, EFG 1997, 1456 ff.; v. 24. 6. 1998 – IV 317/91, EFG 1998, 1428 ff.; K. Tipke (Fn 81), S. 1162; J. Hey, StuW 2002, 314 (316) m.w.N.

¹¹⁴ K. Tipke (Fn 81), S. 1149; H. Montag in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 12 Rz. 1; M. Jachmann, Gewerbebesteuerreform, Stuttgart 2003, S. 23 f.; dies., DStJG 25, S. 195 (206); J. Hey, StuW 2002, 314 (319); J. Lang, StuW 1990, 107 (124 f.); ders., Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF Schriftenreihe Heft 66, Bonn 1999, Anhang 1, S. 57 f.; D. Gosch, DStZ 1998, 327 (329); R. Wendt, BB 1987, 1257 (1260);

¹¹⁵ M. Jachmann, DStJG 25, S. 195 (211); R. Wendt, BB 1987, 1257 (1263).

¹¹⁶ So zu Recht T. Keß, FR 2000, 695 (699).

¹¹⁷ H. Montag (Fn 114), § 12 Rz. 1; J. Hey, StuW 2002, 314 (316); D. Gosch, DStZ 1998, 327 (328); R. Wendt, BB 1987, 1257 (1265).

¹¹⁸ Vgl. die Angaben bei M. Jachmann, DStJG 25, S. 195 (211); R. Wendt, BB 1987, 1257 (1263).

¹¹⁹ FG Niedersachsen v. 24. 6. 1998 – IV 317/91, FR 1998, 1041 (1048); J. Hey, StuW 2002, 314 (316); T. Keß, FR 2000, 695 (699); R. Wendt, BB 1987, 1257 (1262); K. Tipke, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, 1981, S. 110 f. Dieser Argumentation wird allerdings dadurch etwas abgeschwächt, dass alle Einwohner über die – ggf. auf die Mieter umgelegte – Grundsteuer zur Finanzierung der Infrastruktur herangezogen werden.

golten¹²⁰. Das Äquivalenzprinzip dürfte damit allenfalls noch als pauschale Rechtfertigung für die Erhebung einer kommunalen, wirtschaftskraftbezogenen Steuer taugen¹²¹. Auch zeigt die Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG, dass es sich nach den Vorstellungen des Gesetzgebers um eine direkte Steuer handelt, die zur einkommensteuerlichen Belastung hinzutritt und in ihren Wirkungen mit dieser abzustimmen ist¹²². Es kann für die Beurteilung, auf welcher Basis diese Steuer zu bemessen ist, dann aber kein anderer Maßstab zur Anwendung kommen als der dort geltende. Nach alledem wird man es als zutreffend erachten müssen, das Leistungsfähigkeitsprinzip vollumfänglich als Vergleichsmaßstab für eine gerechte Gewerbesteuerbelastung zu effektuieren.

Daraus folgt die Notwendigkeit, dem objektiven Nettoprinzip auch im Gewerbesteuerrecht umfassend Rechnung zu tragen¹²³. Bei lebenszeitlicher Sicht ergibt sich so unter anderem die Konsequenz, einen überperiodischen Verlustabzug unter Gerechtigkeitsaspekten grundsätzlich unbegrenzt zuzulassen¹²⁴. Die Apologeten eines materiell verstandenen Abschnittsprinzips müssen letztlich zu demselben Ergebnis kommen, wenn auch auf Basis des in dem Steuerobjekt Gewerbebetrieb zum Ausdruck kommenden Gebrauchmachens von Eigentümer- und Berufsfreiheit¹²⁵.

b) Die Zahl derjenigen, die sich *de lege lata* für eine Ausrichtung der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage an äquivalenztheoretischen Gesichtspunkten aussprechen, nimmt im Hinblick auf die vorstehend geschilderten Kritikpunkte kontinuierlich ab. Insbesondere das Bundesverfassungsgericht und auch der Bundesfinanzhof haben in jüngerer Zeit zu Recht erhebliche Skepsis an einem solchen Verständnis des Besteuerungsobjekts geäußert¹²⁶. Gleichwohl wird vor allem in der älteren Kommentarlitera-

¹²⁰ K. Tipke (Fn. 81), S. 1148; T. Keß, FR 2000, 695 (699); R. Wendt, BB 1987, 1257 (1262).

¹²¹ BVerfG v. 25. 10. 1977 – 1 BvR 15/75, BVerfGE 46, 224 (236 f.); J. Lang (Fn 114), S. 56 f.; ders., StuW 1990, 107 (124).

¹²² Vgl. J. Hey, StuW 2002, 314 (316).

¹²³ Vgl. J. Lang, StuW 1990, 107 (124 f.); dens. (Fn 114), S. 124.

¹²⁴ Vgl. D. von Twickel in: Blümich, EStG, § 10a (08/03), Rz. 20.

¹²⁵ Vgl. BFH v. 31. 7. 1990 – I R 62/86, BStBl. II 1990, 1083 (1085) sowie die Ausführungen oben unter a).

¹²⁶ BVerfG v. 25. 10. 1977 - 1 BvR 15/75, BVerfGE 46, 224; zustimmend G. Güroff in: Glanegger/Güroff, GewStG, 5. Aufl. 2002, § 1 Rz. 11; F. Hofmeister in: Blümich, EStG, § 1 GewStG (01/98), Rz. 9. Vgl. außerdem BFH v. 18. 9. 2003 – X R 2/00, FR 2004, 82 (83).

tur¹²⁷ gelegentlich noch eine Äquivalenztheoretische Interpretation vertreten. Aus einer solchen Perspektive heraus ist die Gewerbesteuer Entgelt für kommunale Leistungen insbesondere infrastruktureller Natur. Entsprechend soll die Gemeinde berechtigt sein, am Ertrag des Betriebes zu partizipieren, wobei die Anhänger des Äquivalenzgedankens den Ertragsbegriff tendenziell im Sinne einer umfassenden Wertschöpfung verstehen¹²⁸: Denn Steuerobjekt sei der Betrieb als solcher, und die Gewerbesteuer solle idealtypisch dessen Ertragskraft gerade vor der Aufteilung auf die einzelnen Nutznießer, nämlich Kapitalgeber, Vermieter bzw. Verpächter, Arbeitnehmer und Unternehmer erfassen¹²⁹. Demgegenüber scheide der reine Unternehmergeinn als geeignete Messgröße für die Besteuerung aus¹³⁰.

Mit dieser Vorstellung ist der umfassende Abzug sämtlicher durch das unternehmerische *Gewinnstreben* veranlassten Aufwendungen entsprechend einem individualisierten Konzept objektiver Leistungsfähigkeit nicht vereinbar. Ausdruck dieser antiquierten Sichtweise ist denn auch die These, die Gewerbesteuer müsse sich nach der „sachlich-generischen“ Leistungsfähigkeit des Betriebes bemessen, die auf dem betrieblichen Rohertrag basiere und Abzüge lediglich für die Kosten der Erhaltung der Betriebssubstanz und Waren- sowie externen Dienstleistungseinsatz erlaube¹³¹. Es sei darum sachgerecht, Gewerbesteuer auch in Verlustjahren entrichten zu müssen, solange die Steuer aus dem so verstandenen Reinertrag des Betriebes entrichtet werden könne¹³².

Doch auch auf dieser verfehlten, angesichts des Entwicklungsstandes der Einkommensbesteuerung nicht mehr zeitgemäßen Basis ließe sich die aktuelle Mindestbesteuerung nicht rechtfertigen: Denn auch im Rahmen dieser spezifisch äquivalenztheoretisch definierten Leistungsfähigkeit muss ein entsprechend eingeschränktes Nettoprin-

¹²⁷ Vgl. S. Woring in: Meyer-Scharenberg/Popp/Woring, GewSt-Kommentar, 2. Aufl. 1996, § 1 Rz. 1 (aber skeptisch Rz. 11); H.-W. Stäuber in: Lenski/Steinberg, GewStG, § 1 (Stand: 10/84); vgl. auch C. Flämig, DStJG 12, S. 33 (39), der allerdings eine am Maßstab der Äquivalenz gemessen verfassungswidrige Höhe der Steuerbelastung konstatiert (S. 57). Aus jüngerer Zeit noch H. Zitzelsberger, Grundlagen der Gewerbesteuer, Köln 1990.

¹²⁸ H. Zitzelsberger (Fn 127), S. 152 f.

¹²⁹ H. Zitzelsberger (Fn 127), S. 142 f.

¹³⁰ H. Zitzelsberger (Fn 127), S. 163.

¹³¹ Ausführlich H. Zitzelsberger (Fn 127), S. 116 m.w.N. u. S. 163; vgl. auch W.R. Walz, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, Hamburg 1980, S. 164 f.

¹³² H. Zitzelsberger (Fn 127), S. 209.

zip abschnittsübergreifend Anwendung finden¹³³. Zwar müssten Betriebsausgaben in geringerem Umfang zugelassen werden als bei voller Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips; sein überperiodischer Charakter würde dadurch jedoch nicht angetastet¹³⁴. Dementsprechend wäre im Grundsatz ein betragsmäßig unbeschränkter Verlustvortrag im Gewerbesteuerrecht auch auf äquivalenztheoretischer Basis als sachgerecht anzusehen.

c) Man gelangt darum in jedem Fall wie für das Körperschaftsteuerrecht zur prinzipiellen Notwendigkeit einer überperiodischen Verlustberücksichtigung, die freilich wieder mit dem Abschnittsprinzip kollidiert. Aus den schon oben unter a) erörterten Gründen ist auch bei der Mindestbesteuerung nach § 10a GewStG n.F., die sich eng an die einkommensteuerlichen Vorgaben anlehnt, die Zurückstellung der Prinzipien materieller Steuergerechtigkeit durch eine betragsmäßige Begrenzung des Verlustvortrags unverhältnismäßig.

II. Halbteilungsgrundsatz

1. Herleitung und Stand der Diskussion

Wie bereits dargelegt wurde, entnehmen Rechtsprechung und Schrifttum den Freiheitsrechten der Art. 12 Abs. 1 und 14 Abs. 1 GG ein Verbot konfiskatorischer bzw. erdrosselnder Besteuerung. Dessen gleichheitsrechtliche Entfaltung sichert das Nettoprinzip mit Breitenwirkung für alle Steuerpflichtigen neben seiner Ableitung aus allgemeinen Gerechtigkeitserwägungen zusätzlich ab. Infolge ihrer weitreichenden, potentiell substanzsteuerartigen Effekte verstößt die neue Form überperiodischer Mindestbesteuerung klar gegen diese allgemein anerkannten Grundanforderungen an eine freiheitsrechtlich verträgliche Besteuerung.

Der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts hat in seinem Vermögensteuerbeschluss aus dem Jahre 1995 speziell der Eigentumsgarantie eine noch deutlich darüber hinaus reichende Beschränkung des staatlichen Besteuerungszugriffs entnommen. Da-

¹³³ D.E. Meyer-Scharenberg in: Meyer-Scharenberg/Popp/Woring, GewSt-Kommentar, 2. Aufl. 1996, § 10a Rz. 2; H.-W. Stäuber (Fn 127), § 10a (Stand: 10/94), Rz. 13 u. 15.

¹³⁴ H.-W. Stäuber (Fn 127), § 10a (Stand: 10/94), Rz. 15; implizit auch BVerfG v. 1. 6. 1978 – 1 BvR 364/78, HFR 1978, 340.

nach könne dem Art. 14 GG als absolute Belastungsobergrenze der so genannte Halbteilungsgrundsatz entnommen werden. Wörtlich formulierte der Zweite Senat: „Nach Art. 14 Abs. 2 GG dient der Eigentumsgebrauch zugleich dem privaten Nutzen und dem Wohl der Allgemeinheit... Die Vermögensteuer darf deshalb zu den übrigen Steuern auf den Ertrag nur hinzutreten, soweit die steuerliche Gesamtbelastung des Sollertrages bei typisierender Betrachtung... in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibt...“¹³⁵. In der Entscheidung selbst werden diese Erwägungen ausdrücklich den „tragenden Gründen“ zugerechnet, die nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts von der Bindungswirkung des § 31 Abs. 1 BVerfGG mit umfasst sind¹³⁶. Träfe die Einordnung durch das Bundesverfassungsgericht zu, wären alle Gerichte und Behörden in der Anwendung der Steuergesetze an den Halbteilungsgrundsatz gebunden. Doch selbst wenn man dies verneinen wollte, könnte der Halbteilungsgrundsatz die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers hinsichtlich der Einführung einer Mindestbesteuerung zusätzlich begrenzen, wenn er jedenfalls plausibel aus der Verfassung abgeleitet werden könnte.

2. Implikationen für die Mindestbesteuerung

Da letzteres im Schrifttum ebenso wie eine mögliche Bindungswirkung des Urteils durchaus diskutiert wird¹³⁷, muss die Mindestbesteuerungsregelung der §§ 10d Abs. 2 EStG, 10a GewStG gleichwohl auf ihre Vereinbarkeit mit einem möglichen Halbteilungsgrundsatz geprüft werden. Eine entscheidende Rolle spielt in diesem Kontext die Bestimmung der Bezugsgröße zulässiger Gesamtbelastung bei Ertragsteuern¹³⁸:

¹³⁵ BVerfG v. 22. 6. 1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (138).

¹³⁶ BVerfG v. 12.10.1951 – 1 BvR 41/51, BVerfGE 1, 13 (37); BVerfG v. 29.11.1961 – IV ZR 115/61, BVerfGE 19, 377 (391 f.); BVerfG v. 10.6.1975 – 2 BvR 1018/74, BVerfGE 40, 88 (93 f.); H. Bethge in: Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, Stand 09/03, Band 1, § 31 Rz. 96.

¹³⁷ Vgl. J. Lang (Fn 13), § 4 Rz. 223; ders. in: FS Vogel, Heidelberg 2000, S. 181 ff.; M. Jachmann (Fn 40), S. 48 ff.; R. Seer, DStJG 23, S. 87 (106); ders., FR 1999, 1280 (1286); H. Butzer, StuW 1999, 227 (241); ders., Freiheitsrechtliche Grenzen der Steuer- und Sozialabgabenlast, Berlin 1999, S. 82; P. Kirchhof, StJB 1994/95, 5 (8); ders., Stbg 1996, 1 (2); W. Leisner, NJW 1995, 2591 (2594); O. Depenheuer in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Bonner Grundgesetz, 4. Aufl. 1999, Art. 14 Rz. 389

¹³⁸ Demgegenüber kann die schwierige Entscheidung, welche Steuern neben den direkten Steuern auf den Ertrag möglicherweise noch in den Belastungsvergleich einzubeziehen wären, ob dieser gar auf Sozialabgaben zu erstrecken wäre, hier dahingestellt bleiben. Siehe dazu näher J. Lang (Fn 13), § 4 Rz. 223; H. Butzer (Fn 137), S. 88 ff.; R. Seer, FR 1999, 1280 (1286 ff.); G. Rose, StuW 1999, 12 (17 f.); H.-W. Arndt, BB-Beilage 7/1996, S. 6 f.

Kommt es auf den Brutto- bzw. Rohertrag an, oder sind der Nettoertrag bzw. das Einkommen als Nettogröße maßgeblich?

a) Prominentester Vertreter einer auf Bruttogrößen bezogenen Anwendung des Halbteilungsgrundsatzes ist dessen Schöpfer selbst. *Paul Kirchhof*, der als Berichterstatter die Rechtsprechungswende des Zweiten Senats maßgeblich beeinflusst hat, ordnet den Abzug erwerbssichernder Aufwendungen der privatnützig verwendeten Hälfte des erzielten Eigentumszuwachses zu¹³⁹. Die hälftige Teilung definiere nicht eine Obergrenze des Steuersatzes bei 50 %, sondern beziehe sich im Tatbestand auf den Zufluss von Erwerbseinnahmen vor ihrer Minderung zu Einkünften und Einkommen.

Folgte man dieser Auffassung, so könnte jegliche Form von Mindestbesteuerung als solche den Halbteilungsgrundsatz nicht tangieren: Diese negiert nämlich nur die steuerliche Berücksichtigung von Erwerbsaufwendungen, die sich zu einem steuerlichen Verlust verdichtet haben. Solche Aufwendungen wären aber als private Verwendung des Bruttoertrags einzustufen und müssten darum bei der Ermittlung der Ausgangsgröße für die Anwendung des Halbteilungsgebotes ohnehin nicht mit einbezogen werden. Die Mindestbesteuerung hätte nur mittelbare Auswirkungen insoweit, als dass die kumulierten Ertragsteuersätze infolge der Annäherung der steuerlichen Bemessungsgrundlage an den Rohertrag tatsächlich 50 % nicht mehr wesentlich überschreiten dürften. Davon kann aber für 2004 und die Folgejahre im Hinblick auf Einkommenssteuer, Körperschaftssteuer und Gewerbesteuer sowie gegebenenfalls den Solidaritätszuschlag¹⁴⁰ für den Regelfall ausgegangen werden. Indirekte, auf Überwälzung angelegte Steuern wiederum müssten, sofern sie überhaupt in den Belastungsvergleich aufzunehmen wären, beim Steuerträger in Ansatz gebracht werden, so dass sich jedenfalls für das besonders bedeutsame Gebiet der Unternehmensbesteuerung nichts anderes ergäbe.

b) Die vorstehende Ansicht führt damit zu dem paradoxen Ergebnis, dass der Halbteilungsgrundsatz mögliche Substanzsteuereffekte einer Mindestbesteuerung nicht ver-

¹³⁹ P. Kirchhof, *Der sanfte Verlust der Freiheit*, München 2004, S. 34; ders. in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 2 Rz. A 158; ders. (Fn 27), S. 58.

¹⁴⁰ Dessen Einbeziehung wegen des möglichen Ausnahmecharakters strittig ist, vgl. die Nachweise bei R. Seer, DStJG 23, S. 87 (110).

hindern könnte, wohingegen das vergleichsweise minimalistische Konfiskationsverbot dies sehr wohl zu leisten vermag. Bedenkt man, dass der Halbteilungsgrundsatz nach dem Verständnis von *Paul Kirchhof* gerade der zahlenmäßigen Konkretisierung eines weit verstandenen, freiheitswahrenden Konzepts des Verbots erdrosselnder Besteuerung dienen soll¹⁴¹, kann die Ausrichtung auf Bruttogrößen nicht überzeugen. Sie führt in Abhängigkeit von dem durch die konkrete Berufstätigkeit veranlassten Erwerbssaufwand zu völlig willkürlichen Ergebnissen¹⁴², nimmt dem Gesetzgeber jegliche Orientierungsmöglichkeit und lässt sich allein mit einer verfehlten Fixierung auf die Ableitung des Halbteilungsgrundsatzes aus dem Wortlaut des Art. 14 Abs. 2 S. 2 GG erklären: Nur wer meint, das Postulat hälftiger Teilung rechtfertige sich daraus, dass der Eigentumsgebrauch „zugleich“ dem Allgemeinwohl dienen soll und letzteres für Erwerbssaufwendungen nicht annimmt, kann zu solchen Resultaten gelangen¹⁴³.

Richtiger erscheint es, die Erwerbssaufwendungen von vornherein als dem steuerlichen Zugriff entzogen anzusehen, weil sie in ihrer erwerbssichernden Funktion überhaupt erst ein Besteuerungssubstrat schaffen, das zwischen dem Fiskus und dem Eigentümer aufgeteilt werden kann. Auch dürfen gleichheitsrechtliche Vorgaben in der Entfaltung freiheitsrechtlich gezogener Besteuerungsgrenzen nicht ignoriert werden: Eine Halbteilung am Maßstab des Bruttoertrages würde bei Beziehern gleich hoher Einkommen für diejenigen mit niedrigen Erwerbssausgaben zu einer deutlich früheren Deckelung der zulässigen Steuerbelastung führen als bei Erwerbssstätigen mit hohen Werbungskosten oder Betriebsausgaben. Dies ist mit einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, die sich im Einkommensteuerrecht eindeutig an Nettogrößen zu orientieren hat, nicht zu vereinbaren¹⁴⁴. In Anbetracht der vorstehenden Erwägungen plädiert das ganz herrschende Schrifttum, soweit es dem Halbteilungsgrundsatz folgt oder zumindest nicht rundheraus ablehnt, denn auch für eine Orientierung an Nettogrößen¹⁴⁵.

¹⁴¹ Vgl. P. Kirchhof (Fn 139), S. 33.

¹⁴² R. Seer, FR 1999, 1280 (1290); ähnlich bereits K. Tipke, GmbHR 1996, 8 (13).

¹⁴³ So hellstichtig K. Tipke (Fn 10), S. 455 Fn. 163.

¹⁴⁴ Pointiert hierzu H.-W. Arndt, BB-Beilage 7/1996, S. 4 f.

¹⁴⁵ K. Tipke (Fn 10), S. 457; ders., GmbHR 1996, 8 (13); U. Palm, DStR 2002, 152 (155); G. Rose, StuW 1999, 12 (15); R. Seer, FR 1999, 1280 (1289 f.); S. Grotherr, BB 1998, 2392 (2396); M. Fleischmann, DB 1998, 1484 (1486); M. Jachmann, StuW 1996, 97 (105); H.-W. Arndt, BB-Beilage 7/1996, S. 3 u. 6; wohl auch H. Feldmann, StuW 1998, 114 (118).

Auf Basis dieser Erkenntnisse wird man nicht umhinkommen, der neuen Mindestbesteuerung potentielle Verstöße gegen den Halbteilungsgrundsatz in erheblichem Ausmaß zu attestieren. Werden Verluste aus vorangegangenen Veranlagungszeiträumen nur begrenzt zum Abzug zugelassen, so kommt es aus lebenszeitlicher Sicht zu einer steuerlichen Negation erwerbssichernden Aufwands. Der Fiskus greift unter Anwendung des regulären Steuersatzes auf ein künstlich aufgeblähtes Steuersubstrat zu, das tatsächlich in diesem Umfang gar nicht zur Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand zur Verfügung steht. Durch diese Verfälschung der steuerlichen Bemessungsgrundlage können sich effektive Steuerbelastungen des tatsächlichen, bei Anwendung des Halbteilungsgrundsatz zugrunde zu legenden Netto-Einkommens bzw. Netto-Ertrags von weit über 50 % ergeben. Ohnehin führt jede Art von Mindestbesteuerung für den Fall, dass die laufenden Gewinne durch zeitlich vorgelagerte Verluste überkompensiert werden, aus überperiodischer Warte zu einer Substanzbesteuerung von über 100 %, und reicht selbst unterhalb dieser Schwelle häufig an eine konfiskatorische Belastung heran. Der Halbteilungsgrundsatz verlagert diese anerkannten Besteuerungsgrenzen gleichsam nur noch weiter nach vorne, so dass angesichts der ohnehin durch die Mindestbesteuerung drohenden erdrosselnden Effekte erst recht eine Verletzung des Halbteilungsgrundsatzes in Betracht kommt, und zwar keineswegs nur in Ausnahmefällen¹⁴⁶.

Nichts anderes ergibt sich im Übrigen dann, wenn man mit der oben schon erwähnten Mindermeinung einen materiell-rechtlichen Charakter des Abschnittsprinzips annähme: Hier sollen nach Ansicht ihrer Vertreter dann freiheitsrechtliche Überlegungen eine abschnittsübergreifende Berücksichtigung von Verlusten jedenfalls im Grundsatz gebieten. Wenn dies aber schon auf Grundlage einer die Substanz der Erwerbsquelle wahren Dogmatik vertreten wird, muss eine solche freiheitsrechtliche Argumentation durch den Halbteilungsgrundsatz noch weitergehend gestützt werden.

¹⁴⁶ So auch S. Grotherr, BB 1998, 2392 (2396). Im Einzelnen ist dies abhängig von dem konkret anzuwendenden Durchschnittssteuersatz s , der Höhe des laufenden Gewinns x und derjenigen des Verlustvortrags y . Der Halbteilungsgrundsatz ist durch die Mindestbesteuerung verletzt, wenn gilt: $s \cdot [x - (0,6 \cdot (y - 1.000.000)) - 1.000.000] > 0,5 \cdot (x - y)$

III. Rechtsformneutralität der Besteuerung

An einer Mindestbesteuerung des nunmehr gesetzlich vorgesehenen Typs sind verfassungsrechtlich fundierte Bedenken schließlich auch noch unter dem Aspekt mangelnder Rechtsformneutralität geäußert worden. Während der Sockelbetrag, innerhalb dessen eine vollständige Verlustverrechnung möglich ist, bei Kapitalgesellschaften nur einmal zur Anwendung gelangen könne, würde er sich bei Personengeschaftern infolge des Transparenzprinzips entsprechend der Anzahl der Gesellschafter vervielfältigen¹⁴⁷. Allerdings vermag diese Kritik nur die Mindestbesteuerung nach dem EStG bzw. KStG in Frage zu stellen, da der gewerbsteuerlich in § 10a GewStG vorgesehene Sockelbetrag entsprechend dem Besteuerungsgegenstand einheitlich gesellschaftsbezogen gewährt wird.

Die gleichheitsrechtliche Würdigung der mangelnden Rechtsformneutralität des Sockelbetrags muss von dessen gesetzlich intendierter Entlastungsfunktion ausgehen. Eine rechtsformneutrale Besteuerung ist im Hinblick auf den allgemeinen Gleichheitssatz kein Selbstzweck, sondern wird nur insoweit gefordert, als zwischen den Rechtsformen im Hinblick auf den relevanten Vergleichsmaßstab keine wesentlichen Unterschiede bestehen¹⁴⁸. Insofern muss zwischen Fiskalzwecknormen und steuerlichen Lenkungs- bzw. Sozialzwecknormen unterschieden werden¹⁴⁹: Bei ersteren kommt es jedenfalls im Bereich des Ertragsteuerrechts entscheidend darauf an, ob die zivilrechtlichen Unterschiede zwischen den Rechtsformen auch auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit als Maßstab steuerlicher Lastenausteilung durchschlagen¹⁵⁰. Gerade im Hinblick auf die Verlustbehandlung muss hier eine rechtsformabhängige Besteuerung nicht von vornherein ausscheiden, weil die Gesellschafter von Personen- und Kapitalgesellschaften für Verluste in unterschiedlichem Ausmaß haften können¹⁵¹. Teilweise wird die Vergleichbarkeit der verschiedenen Rechtsformen unter Leistungsfähigkeits-

¹⁴⁷ S. Grotherr, BB 1998, 2392 (2397).

¹⁴⁸ J. Lang (Fn 13), § 8 Rz. 82; H. Montag (Fn 114), § 17 Rz. 2; J. Hey, DStJG 24, S. 155 (167 f.); J. Englisch, DStZ 1997, 778. Vgl. auch BVerfG v. 10. 11. 1999 – 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151 (155 f.).

¹⁴⁹ Vgl. J. Hey, DStJG 24, S. 155 (175).

¹⁵⁰ M. Jachmann, DStJG 23, S. 9 (41 f.).

¹⁵¹ Vgl. J. Lang (Fn 13), § 8 Rz. 82; M. Jachmann, DStJG 23, S. 9 (36).

aspekten auch grundsätzlich in Frage gestellt¹⁵², was in dieser Generalität freilich kaum überzeugt. Bei Lenkungsnormen hingegen ist eine Differenzierung nach der Rechtsform – nur – dann gleichheitsgerecht, wenn die Verwirklichung des Lenkungszwecks dies als sachgerecht erscheinen lässt.

Der Sockelbetrag ist vom Gesetzgeber ausdrücklich als „Mittelstandskomponente“ in § 10d Abs. 2 EStG eingefügt worden¹⁵³. Es handelt sich damit um einen Verschonungstatbestand, der durch wirtschaftspolitische Gründe motiviert ist. Der Sockelbetrag soll gerade nicht dazu dienen, zumindest in einem Übergangsbereich eine leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung zu gewährleisten, was eine Differenzierung nach der Person des wirtschaftlich durch den Verlust Belasteten erlaubt hätte. Ein solcher Fiskalzweckcharakter kann dieser Teilregelung schon deshalb nicht zukommen, weil sie eine Ausnahme innerhalb des allgemeinen Tatbestands der Mindestbesteuerung konstituiert, den der Gesetzgeber offensichtlich als die fiskalisch eigentlich angemessene Regelung angesehen hat. Vielmehr soll durch die Begrenzung der Mindestbesteuerung auf einen 1 Mio. Euro überschreitenden Gesamtbetrag der Einkünfte verhindert werden, dass auch kleinere Unternehmen von den nachteiligen Folgen der Mindestbesteuerung betroffen und in ihrer wirtschaftlichen Wettbewerbs- und Überlebensfähigkeit beeinträchtigt werden. Ihrem Zweck nach zielt diese Lenkungsvorschrift dabei auf eine Entlastung des mittelständischen Unternehmens, nicht hingegen des Unternehmers ab. Es soll die Liquiditätslage des kleinen und mittleren Betriebs durch eine zunächst noch unbeschränkte Verlustverrechnung verbessert werden, um dessen Fortbestand zu sichern. Im Lichte dieser Zielsetzung kann es aber keinen Unterschied machen, ob der Unternehmensträger als juristisch verselbständigte Kapitalgesellschaft oder aber als Personengesellschaft organisiert ist, bzw. ob die unternehmerische Tätigkeit von einer einzelnen Person oder aber gemeinschaftlich über einen Personenzusammenschluss ausgeübt wird.

¹⁵² Vgl. D. Birk, *StuW* 2000, 328 (333); J. Pelka, *StuW* 2000, 389 (396); skeptisch auch W. Schön, *StbJb* 1998/99, 57 (64).

¹⁵³ Vgl. die Begründung zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung des StVErgAbG, BT-Drs. 15/1518, S. 13; die Beschlussempfehlung nebst Bericht des Finanzausschusses, BT-Drs. 15/1684, S. 7.

Die rechtsträgerabhängige Gewährung voller Verlustverrechnung innerhalb eines bestimmten Sockelbetrages ist darum im Bereich der Unternehmensbesteuerung verfehlt. Sie bewirkt eine Rechtsformabhängigkeit der Besteuerung, die in Anbetracht der mit der Regelung verfolgten lenkungspolitischen Zielsetzung eine gleichheitssatzwidrige Benachteiligung der Kapitalgesellschaften herbeiführt, ohne dass es hierfür auf eine grundsätzliche Diskussion des Gebotes rechtsformneutraler Besteuerung unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten ankäme. Zugleich verstößt die Regelung damit gegen die verfassungsrechtliche Vorgabe, steuerliche Vergünstigungstatbestände sachgerecht auszugestalten, um ihre Zweckerreichung zu gewährleisten¹⁵⁴.

Da die Differenzierung dem Lenkungszweck des Sockelbeitrages entgegenläuft, ist sie im Übrigen auch vor der freiheitsrechtlichen Absicherung des Postulates der Rechtsformneutralität¹⁵⁵ nicht haltbar.

IV. Vertrauensschutz

Die Neuregelung der Mindestbesteuerung betrifft anders als die vorangegangene Variante auch Einkünfte aus derselben Einkunftsart. Sie wirkt sich damit erstmals auch auf Kapitalgesellschaften aus, die gemäß § 8 Abs. 2 KStG stets nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen. Darüber hinaus trifft sie erstmalig auch Personenunternehmen mit im Zeitablauf schwankenden Gewinnen bzw. Überschüssen innerhalb derselben Einkunftsart. Im Gewerbebesteuerrecht schließlich stellt sie ein völliges Novum dar, da der Verlustvortrag hier bisher zu keinem Zeitpunkt der Höhe nach begrenzt war. Die Mindestbesteuerung erstreckt sich damit auch auf Verluste, die auf wirtschaftlichen Dispositionen aus einer Zeit vor ihrem Inkrafttreten beruhen. Eine Übergangsregelung sieht das Gesetz insoweit nicht vor. Damit stellt sich die Frage, ob der abrupte Übergang zur Mindestbesteuerung insoweit als Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Verbot rückwirkender Gesetze zu qualifizieren ist.

¹⁵⁴ Siehe dazu BVerfG v. 6. 3. 2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (113 f.); BVerfG v. 22. 6. 1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (148); BVerfG v. 11. 11. 1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (296).

¹⁵⁵ Vgl. dazu S. Sieker, DStJG 25, S. 145 (155); P. Kirchhof, StuW 2002, 3 (11); J. Hey, DStJG 24, S. 155 (171 f.); M. Jachmann, (Fn 40), S. 62; dies., DStJG 23, S. 9 (41 f.); W. Schön, Stbg 2000, 1 (6); J. Pelka, StuW 2000, 389 (392 f.). Skeptisch dagegen in 1991 noch A. Graß, Unternehmensformneutrale Besteuerung, Berlin 1992, S. 59 ff.

1. Das Bundesverfassungsgericht hat in Jahrzehnten gefestigter Rechtsprechung eine Rückwirkungsdogmatik entwickelt, die sich im Kern nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes differenziert: Der Erste Senat unterscheidet unter Heranziehung des Rechtsstaatsprinzips seit jeher zwischen echter Rückwirkung und unechter Rückwirkung von Gesetzen. Dabei geht der Senat grundsätzlich davon aus, dass bei einem Inkrafttreten vor Verkündung nachträglich in abgeschlossene Sachverhalte „eingegriffen“ wird und somit echte Rückwirkung vorliege. Demgegenüber sei bei einem Inkrafttreten mit oder nach Verkündung lediglich eine unechte Rückwirkung anzunehmen. Die Neuregelung wirke dann auf gegenwärtig noch nicht abgeschlossene Sachverhalte und Rechtsbeziehungen für die Zukunft ein¹⁵⁶. Zur Abgrenzung von den Fällen ohne jeglichen Vergangenheitsbezug wird darüber hinaus häufig verlangt, dass dadurch eine bereits erworbene Rechtsposition nachträglich entwertet werden müsse¹⁵⁷. Eine echte Rückwirkung im vorgenannten Sinne soll grundsätzlich unzulässig sein, wenn nicht ausnahmsweise die damit verfolgten Gemeinwohlinteressen das Vertrauen der Betroffenen in die Geltung der geänderten Rechtslage überwiegt¹⁵⁸. Umgekehrt soll eine unechte Rückwirkung im Allgemeinen erlaubt sein, wenn nicht ausnahmsweise das Vertrauen des Bürgers überwiegt bzw. eine Übergangsregelung erfordert¹⁵⁹.

Der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts spricht seit einer Entscheidung aus dem Jahre 1986 nicht mehr von Rückwirkung, sondern differenziert zwischen der Rückbewirkung von Rechtsfolgen und der tatbestandlichen Rückanknüpfung. Erstere sei dann anzunehmen, wenn der Gesetzgeber den zeitlichen Anwendungsbereich der fraglichen Norm gesondert regelt, um eine Rechtsfolge schon vor dem Zeitpunkt ihrer Verkündung eintreten zu lassen. Demgegenüber betreffe die tatbestandliche Rückan-

¹⁵⁶ BVerfG v. 17. 10. 1968 – 2 BvE 4/67, BVerfGE 24, 260 (266); v. 23. 3. 1971 – 1 BvL 25/61 und 3/62, BVerfGE 30, 336 (386); v. 28. 11. 1984 – 1 BvR 1157/82, BVerfGE 68, 287 (306); BVerfGE 101, 239 (263 f.); BVerfGE 103, 392 (403). Anfangs ebenso der Zweite Senat, vgl. BVerfG v. 31. 5. 1960 – 2 BvL 4/59, BVerfGE 11, 139 (145 f.).

¹⁵⁷ BVerfG v. 9. 3. 1971, BVerfGE 30, 250 (267); BVerfG v. 22. 1. 1975, BVerfGE 39, 128 (143 f.); BVerfG v. 10. 5. 1983, BVerfGE 64, 87 (104); BVerfG v. 15. 10. 1996, BVerfGE 95, 64 (86).

¹⁵⁸ Grundlegend zunächst der Zweite Senat, vgl. BVerfG v. 19. 12. 1961 – 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261 (271 f.); übernommen vom Ersten Senat, vgl. BVerfG v. 16. 10. 1968 – 1 BvL 7/62, BVerfGE 24, 220 (229); BVerfG v. 25. 5. 1993 – 1 BvR 1509/91 u.a., BVerfGE 88, 384 (403); BVerfG v. 15. 10. 1996 – 1 BvL 44, 48/92, BVerfGE 95, 64 (86 f.); BVerfG v. 24. 5. 2001 – 1 BvL 4/96, BVerfGE 103, 392 (404).

¹⁵⁹ BVerfG v. 11. 10. 1962 – 1 BvL 22/57, BVerfGE 14, 288 (299 f.); BVerfG v. 28. 11. 1984 – 1 BvR 1157/82, BVerfGE 68, 287 (307).

knüpfung lediglich den sachlichen Anwendungsbereich einer Norm, die in ihren Rechtsfolgen auch Sachverhalte aus der Zeit vor ihrer Verkündung erfasst¹⁶⁰. Außerdem wird die tatbestandliche Rückanknüpfung vorrangig an etwa beeinträchtigten Grundrechtspositionen gemessen und dementsprechend in die Prüfung einer Grundrechtsverletzung integriert¹⁶¹. Für das Einkommensteuerrecht sollen 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 Betracht kommen¹⁶². Trotz abweichender Terminologie und Dogmatik führt diese Rechtsprechung in aller Regel zu gleichen Ergebnissen wie diejenige des Ersten Senats¹⁶³, insbesondere gilt auch hier dasselbe Regel-Ausnahme-Verhältnis im Hinblick auf die verfassungsrechtliche Zulässigkeit. So hat denn auch der Zweite Senat in jüngeren Entscheidungen beide Konzepte nebeneinander verwendet¹⁶⁴, und auch den Ausnahmekatalog aus der Rückwirkungsrechtsprechung nahtlos in seine sprachliche Neuausrichtung integriert¹⁶⁵. Umgekehrt prüft der Erste Senat eine unechte Rückwirkung häufig ebenfalls am Maßstab der Grundrechte, mitunter ohne die verfassungsrechtliche Rückwirkungsproblematik ausdrücklich als solche zu benennen¹⁶⁶.

Für den Bereich des Steuerrechts grenzt das Bundesverfassungsgericht echte und unechte Rückwirkung formal-technisch anhand der Entstehung des Steueranspruchs ab. Ausgehend von § 38 AO hat dies für periodische Steuern zur Folge, dass der maßgebliche Sachverhalt erst mit Ablauf des Veranlagungszeitraums als abgeschlossen gilt. Änderungen, die nicht weiter als bis zum Beginn der bei Gesetzesverkündung noch laufenden Besteuerungsperiode zurückreichen, sollen den Regeln der unechten Rück-

¹⁶⁰ BVerfG v. 14. 5. 1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 (241 ff.); BVerfG v. 20. 1. 1988 – 2 BvL 23/82, BVerfGE 77, 370 (377); BVerfG v. 13. 11. 1990 – 2 BvF 3/88, BVerfGE 83, 89 (110); BVerfG v. 15. 5. 1995 – 2 BvL 19/91 u.a., BVerfGE 92, 277 (325); BVerfG v. 5. 2. 2002, 2 BvR 305, 348/93, BVerfGE 105, 17 (37 f.).

¹⁶¹ BVerfG v. 14. 5. 1986, BVerfGE 72, 200 (242 f.); BVerfG v. 8. 6. 1988, BVerfGE 78, 249 (283 f.).

¹⁶² BVerfG v. 14. 5. 1986 (Fn 202), 242 f., 253 f.; BVerfG v. 3. 12. 1997 – 2 BvR 88/97, BVerfGE 97, 67 (79).

¹⁶³ So auch J. Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Köln 2002, S. 207 f.; T. Stapperfend, DStJG 24, S. 329 (359); K. Tipke (Fn 10), S. 150; C. Brüning, NJW 1998, 1525 (1526); H. Maurer in: HdBStR III, 2. Aufl., Heidelberg 1996, § 60 Rz. 15; B. Pieroth, JZ 1990, 279 (281).

¹⁶⁴ Vgl. BVerfG v. 3. 12. 1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 (78 f.); v. 5. 2. 2002 – 2 BvR 305, 348/93, BVerfGE 105, 17 (36 f.); dazu P. Kirchhof, StuW 2000, 221 (222).

¹⁶⁵ Vgl. BVerfG v. 14. 5. 1986 (Fn 160), 258 ff.; dazu J. Hey (Fn 163), S. 208.

¹⁶⁶ Vgl. die Nachweise bei J. Hey (Fn 163), S. 226 f.

wirkung bzw. der tatbestandlichen Rückanknüpfung unterfallen¹⁶⁷. Die Mindestbesteuerung neuen Typs ist durch das am 22. Dezember 2003 verkündete, so genannte Korb II-Gesetz in das Einkommen- und Gewerbesteuerrecht eingefügt worden. Nach den maßgeblichen Übergangsvorschriften der §§ 52 Abs. 25 S. 3 EStG, 36 Abs. 1 GewStG sind die relevanten Vorschriften der §§ 10d Abs. 2 EStG, 10a GewStG in ihrer neuen Fassung ab dem Veranlagungs- bzw. Erhebungszeitraum 2004 anzuwenden. Sie beziehen sich damit auf Steueransprüche, die erst nach der Gesetzesverkündung entstehen werden. Somit handelt es sich nach der Dogmatik des Bundesverfassungsgerichts um einen Fall unechter Rückwirkung oder tatbestandlicher Rückanknüpfung.

2. Bei der Beurteilung, ob und inwieweit ein schutzwürdiges Vertrauen des Bürgers in diesen Fällen das Änderungsinteresse des Gesetzgebers überwiegt oder zumindest eine Übergangsregelung erfordert, hat das Bundesverfassungsgericht bis vor kurzem nahezu prohibitiv wirkende Maßstäbe angelegt: Nur ausnahmsweise könne dies angenommen werden, wenn die betroffenen Rechtspositionen von hohem Rang und die Intensität ihrer nachträglichen Entwertung besonders hoch sei. Außerdem müsse der betroffene (Grund-)Rechtsträger berechtigter Weise auf den Fortbestand der bisherigen Rechtslage vertraut haben dürfen¹⁶⁸. Tatsächlich hat das Bundesverfassungsgericht speziell im Steuerrecht noch keine einzige unecht rückwirkende Gesetzesänderung als verfassungswidrig beanstandet¹⁶⁹. In jüngerer Zeit räumt es jedoch dem Gedanken des Dispositionsschutzes verstärkt Bedeutung ein. Zwar hält es daran fest, dass die allgemeine Erwartung des Bürgers, das geltende Recht werde unverändert fortbestehen, verfassungsrechtlich nicht geschützt sei¹⁷⁰; dies soll insbesondere auch im Bereich des Steuerrechts gelten¹⁷¹. Das Bundesverfassungsgericht ignoriert aber nicht länger, dass steuerrechtliche Rahmenbedingungen bereits im Zeitpunkt der – regelmäßig irreversib-

¹⁶⁷ BVerfG v. 19. 12. 1961 – 2 BvR 1/60, BVerfGE 13, 274 (277 f.); BVerfG v. 19. 12. 1961 – 2 BvR 2/60, BVerfGE 13, 279 (283); BVerfG v. 7. 7. 1964 – 2 BvL 22, 23/63, BVerfGE 18, 135 (142 f.); BVerfG v. 10. 3. 1971 – 2 BvL 3/68, BVerfGE 30, 272 (285); BVerfG v. 23. 3. 1971 – 2 BvL 17/69, BVerfGE 30, 392 (401 ff.); BVerfG v. 14. 5. 1986 (Fn 202), 252 f.

¹⁶⁸ BVerfG v. 15. 10. 1996 – 1 BvL 44, 48/92, BVerfGE 95, 64 (91 f.); M. Sachs in: Sachs, GG, 3. Aufl. 2003, Art. 20 Rz. 137.

¹⁶⁹ Vgl. J. Hey (Fn 163), S. 218.

¹⁷⁰ BVerfG v. 31. 10. 1984 – 1 BvR 35/82 u.a., BVerfGE 68, 193 (222); BVerfG v. 17. 7. 1974 – 1 BvR 51/69 u.a., BVerfGE 38, 61 (83).

¹⁷¹ BVerfG v. 5. 2. 2002 (Fn 164), 40.

len – wirtschaftlichen Disposition an eine Vertrauensgrundlage bilden können, auf die der Steuerpflichtige sein steuerlich geregeltes Verhalten hin ausrichtet¹⁷². In zwei kürzlich ergangenen Entscheidungen hat es darum bei bereits abgeschlossenen Dispositionen, die erkennbar mit Blick auf das geltende Steuerrecht vorgenommen wurden, ein stärkeres Bedürfnis nach Vertrauensschutz anerkannt¹⁷³. Hier sollen nur zwingende Gründe des Allgemeinwohls eine Rückwirkung rechtfertigen, an die freilich geringere Anforderungen als im Falle echter Rückwirkung gestellt werden¹⁷⁴. Letztlich appliziert das Gericht in diesen Fällen eine ergebnisoffene Abwägung und lässt damit ein Abgehen von dem strikten Regel-Ausnahme-Verhältnis bei unechter Rückwirkung erkennen¹⁷⁵.

Allerdings bezogen sich die entsprechenden Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts nur auf Steuervergünstigungen bzw. Verschonungssubventionen. Sie können aber auf alle diejenigen Fallgestaltungen, in denen steuerliche Rahmenbedingungen erkennbar in die Entscheidung des Steuerpflichtigen mit eingeflossen sind, übertragen werden¹⁷⁶. Insofern ist es konsequent, dass der Bundesfinanzhof den verstärkten Dispositionsschutz durch das Bundesverfassungsgericht inzwischen auch auf echte Fiskalzwecknormen erstreckt hat¹⁷⁷. Denn der vom Steuerpflichtigen erstrebte wirtschaftliche Vorteil muss nicht notwendig in der Inanspruchnahme einer steuerlichen Subvention bestehen, sondern kann auch in der Vermeidung einer zusätzlichen steuerlichen Belastung liegen¹⁷⁸. Im Übrigen ist eine exakte Unterscheidung zwischen Lenkungs- und Fiskalzwecknormen im Einzelfall häufig nicht eindeutig handhabbar; von den möglichen Zufälligkeiten und Beliebigkeiten einer entsprechenden Zuordnung sollte

¹⁷² Vgl. auch H. Weber-Grellet, FR 2004, 361; J. Brandt, NWB (2004) Fach 3, 12845 (12846).

¹⁷³ Vgl. BVerfG v. 3. 12. 1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 (80 ff.); BVerfG v. 5. 2. 2002 (Fn 164), 40 ff.; vgl. auch BVerfG v. 11. 11. 1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (299); BVerfG v. 3. 7. 2001 – 1 BvR 382/01, DB 2001, 1650. In der Entscheidung vom 5. 2. 2002 verdeutlicht das Bundesverfassungsgericht, dass es sich um eine Verschärfung der Anforderungen im Rahmen der tatbestänlichen Rückanknüpfung, nicht hingegen um eine Ausweitung des Konzepts der Rückbewirkung von Rechtsfolgen handelt; zu weitgehend darum J. Hey (Fn 163), S. 217; B. Holdorf, BB 2001, 2085 (2090).

¹⁷⁴ Kritisch T. Stapperfend, FR 1998, 383 (384); W. Spindler, DStR 1998, 953 (958); A. Leisner, StuW 1998, 254 (263 f.).

¹⁷⁵ Vgl. BVerfG v. 5. 2. 2002 (Fn 164), 44; J. Lang (Fn 13), § 4 Rz. 178.

¹⁷⁶ P. Kirchhof, StuW 2000, 221 (226).

¹⁷⁷ BFH v. 16. 12. 2003 – IX R 46/02, BFH/NV 2004, 412 (418).

¹⁷⁸ J. Brandt, NWB (2004) Fach 3, 12845 (12846).

der Schutz berechtigten Vertrauens aber nicht abhängen¹⁷⁹. Daher kann es entscheidend nur darauf ankommen, ob die nachträglich geänderte Steuernorm geeignet war, eine – schutzwürdige – wirtschaftliche Disposition zu veranlassen, die ohne diese Regelung so nicht vorgenommen worden wäre¹⁸⁰. Im Zweifel wird dabei anzunehmen sein, dass auch Fiskalzwecknormen jedenfalls bei über den Rahmen von Alltagsgeschäften hinausgehenden Vorgängen insbesondere im Unternehmenssektor erheblichen Einfluss auf die Gestaltung ökonomischer Sachverhalte nehmen¹⁸¹. Ob die Schutzwürdigkeit des Disponierenden ausnahmsweise entfällt, wenn er leistungsfähigkeitswidrige, erkennbar ungerechte Besteuerungslücken im System der Fiskalzwecknormen ausgenutzt hat¹⁸², kann hier dahinstehen: Der bisherige, betragsmäßig nicht begrenzte Verlustvortrag beinhaltete nach einhelliger Auffassung eine unter Leistungsfähigkeitsaspekten mindestens gut vertretbare, wenn nicht zwingend gebotene steuerliche Regelung. Insgesamt nähert sich die Rechtsprechung in begrüßenswerter Weise einer einheitlichen, dispositionsbezogenen Rückwirkungsdogmatik an, der maßgeblich auf den Zeitpunkt des wirtschaftlichen und verbindlichen Abschlusses der wirtschaftlichen Disposition des Steuerpflichtigen abstellt¹⁸³. Dass dieser Schritt noch nicht in letzter Konsequenz vollzogen wird, mag dem Wunsch nach einem Erhalt der strengen

¹⁷⁹ So in aller wünschenswerten Deutlichkeit auch BFH v. 16. 12. 2003 (Fn 177), 412; ebenso J. Hey (Fn 163), S. 309 ff.; L. Osterloh, DStJG 24, S. 383 (404); K. Offerhaus, DB 2001, 556 (559); A. Schmehl, Die Verlängerung der Spekulationsfristen in § 23 EStG und der Wandel der Rückwirkungsdogmatik, Berlin 2001, S. 21; M. Jachmann, JA 2000, 152 (153); R. Wernsmann, JuS 2000, 39 (41); H.-W. Arndt / A. Schumacher, NJW 1998, 1538 (1539); vgl. auch B. Pieroth, Rückwirkung und Übergangsrecht, Berlin 1981, S. 354. Skeptisch auch R. Mellinghoff, Rückwirkung von Steuergesetzen, DWS-Schriftenreihe Nr. 1, Berlin 2002, S. 12. A.A. ist A. Leisner, Kontinuität als Verfassungsprinzip, Tübingen 2002, S. 574 ff.

¹⁸⁰ BFH v. 16. 12. 2003 (Fn 177), 418; R. Mellinghoff, FR 2000, 627 (628); ähnlich J. Hey (Fn 163), S. 306 ff.; S. Muckel, Kriterien des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes bei Gesetzesänderungen, Berlin 1989, S. 102.

¹⁸¹ Vgl. F. Kirchhof, StuW 2002, 185 (197).

¹⁸² So K. Tipke (Fn 10), S. 164; ähnlich P. Kirchhof, DStR 1989, 263 (268). Einschränkend auch R. Mellinghoff (Fn 179), S. 16; S. Muckel, JA 1994, 13 (15). A.A. J. Hey (Fn 163), S. 298 ff. K. Tipke erkennt außerdem bei leistungsfähigkeitsgerechten Fiskalzwecknormen kein Änderungsinteresse des Staates und will dem Steuerpflichtigen deshalb regelmäßig nur bei Lenkungsnormen Vertrauensschutz zubilligen, vgl. S. 167 f.; ähnlich Siegel in: Rückwirkung von Steuergesetzen, DWS-Schriftenreihe Nr. 1, Berlin 2002, Diskussionsbeitrag S. 41. Unseres Erachtens darf nicht außer Acht gelassen werden, dass dem Gesetzgeber auch innerhalb der Vorgaben an eine leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung ein steuerpolitischer Gestaltungsspielraum zukommt, der ein Änderungsinteresse begründen kann, und davon abgesehen auch leistungsfähigkeitswidrige Änderungen denkbar sind, die eben nicht nur ein Gleichheitsproblem bilden, sondern auch den verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz tangieren.

¹⁸³ Vgl. zu dieser Forderung S.F. Seeger in: Schmidt, EStG, 23. Aufl. 2004, § 2 Rz. 42; J. Hey (Fn 163), S. 245 ff.; J. Lang (Fn 13), § 4 Rz. 178; ders., Wpg. 1998, 168 ff.; F. Kirchhof, StuW 2002, 185 (197); P. Kirchhof, StuW 2000, 221 (229); H. Schaumburg, DB 2000, 1884; K. Tipke (Fn 10), S. 156 f.; M. Schwenke, FR 1997, 45 (48 f.).

Zulässigkeitskriterien für echte Rückwirkung bzw. Rückbewirkung von Rechtsfolgen unabhängig von etwaigen Dispositionen geschuldet sein¹⁸⁴. Indessen spricht dies nicht gegen einen dispositionsbezogenen Rückwirkungsbegriff, sondern nur für dessen Ergänzung um ein allgemeines Rückbewirkungsverbot unter den rechtsstaatlichen Gesichtspunkten der Rechtssicherheit und des Rechtsfriedens.

Zu eng ist damit der Ansatz gewählt, die Steuerrechtslage bei verlustbegründenden Dispositionen nicht als besondere Vertrauensgrundlage gelten zu lassen, wenn diese nicht auf die Inanspruchnahme steuerlicher Vergünstigungen abzielten. Es ist realitätsfremd anzunehmen, dass solche Dispositionen sich zumindest bei „echten“, wirtschaftlich zu tragenden Verlusten nicht an der steuerlichen Rechtslage ausrichten würden¹⁸⁵. Zwar mag hier der Gesetzgeber nicht wie bei Steuervergünstigungen intentional, d.h. mit Lenkungswillen bestimmte Investitions- oder Tätigkeitsanreize setzen. Allein die schiere Fülle von Beraterliteratur und die Zahl der in Deutschland tätigen steuerlichen Berater beweisen aber, dass so gut wie keine unternehmerische Entscheidung von einiger Bedeutung ohne Blick aufs Steuerrecht getroffen wird. Für risikobehaftete, potentiell verlustbringende Dispositionen wird dies sogar in besonderem Maße gelten. Insbesondere dann, wenn nach der Art der zu realisierenden Geschäfte ein Ertragsverlauf dergestalt zu erwarten ist, dass eine anfängliche Verlustphase erst spät von einer Gewinnphase abgelöst wird, ist ein zeitlich wie der Höhe nach unbegrenzter steuerlicher Verlustvortrag eine essentielle Entscheidungsgrundlage. Paradebeispiel hierfür sind die Projektgesellschaften¹⁸⁶, die speziell zur Durchführung eines einzigen, langfristigen und großvolumigen Geschäfts gegründet und nach dessen Abwicklung wieder liquidiert werden sollen. Rechnen sie erst gegen Ende der Projektdauer mit Überschüssen, so würde bei einer eingeschränkten Verlustverrechnung die gesamte Kalkulation in Schieflage geraten und die Gesellschaft häufig insgesamt defizitär abschließen, ungeachtet eines Gesamtgewinns vor Steuern. Doch auch in den übrigen Fällen, in denen mit schwankender Ergebnislage zu rechnen ist, wird die Möglichkeit des Verlustvor-

¹⁸⁴ So ausdrücklich BFH v. 16. 12. 2003 (Fn 177), 417. Vgl. in diesem Zusammenhang auch R. Mellinghoff (Fn 179), S. 34; J. Hey (Fn 163), S. 217.

¹⁸⁵ So aber T. Stapperfend, DStJG 24, S. 329 (362); im Ergebnis ähnlich B. Holdorf (Fn 214), 2090 f.

¹⁸⁶ Siehe dazu unten D. III.

trags in den Planungen berücksichtigt. Auf die höchst zweifelhafte Unterscheidung zwischen „echten“ und „unechten“ Verlusten kommt es dabei nicht an.

Bei der erforderlichen Abwägung zwischen dem Bestandsinteresse der von der Mindestbesteuerung nachteilig betroffenen Steuerpflichtigen und dem am Gemeinwohl zu orientierenden Änderungsinteresse des Gesetzgebers müssen folgende Aspekte besonders berücksichtigt werden: Auf der einen Seite ist das Vertrauen der Steuerpflichtigen, insbesondere der betroffenen Unternehmen, in allen relevanten Fallgestaltungen in hohem Maße schutzwürdig. Die verlustbegründenden Dispositionen, insbesondere investive Maßnahmen, erweisen sich durchweg als Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten. Dabei werden besonders die Berufsausübungsfreiheit des Art. 12 GG und die Eigentumsfreiheit des Art. 14 Abs. 1 GG, jedenfalls aber subsidiär die durch Art. 2 Abs. 1 GG verbürgte Freiheit wirtschaftlicher Betätigung in Betracht zu ziehen sein. Bei der Wahrnehmung ihrer mit Verfassungsrang ausgestatteten Dispositionsgrundlagen durften die Steuerpflichtigen in besonderer Weise auf einen Fortbestand der bis zum 31. 12. 2003 geltenden Rechtslage vertrauen, die jedenfalls innerhalb einzelner Einkunftsarten bzw. der Gewerbesteuer eine volle, periodenübergreifende Verlustverrechnung ermöglichte. Denn zum einen erlaubte die Vorgängerregelung der §§ 10d Abs. 2, 10a GewStG während der gesamten Geltungsdauer des Grundgesetzes eine betragsmäßig unbegrenzte Verlustverrechnung in der jeweiligen Periode des Verlustvortrages. Ist eine gesetzliche Regelung seit Jahrzehnten maßgeblich, ist das Vertrauen darauf, dass sie jedenfalls nicht ohne Übergangsvorschriften entfällt oder maßgeblich geändert wird, besonders fest begründet¹⁸⁷. Zum anderen handelt es sich beim Verlustvortrag nach allgemeiner Ansicht um eine Abschnitt übergreifende Ausprägung des objektiven Nettoprinzips, das zu den systemtragenden Prinzipien des Einkommensteuerrechts zählt. Derartige Grundsätze sind es aber, die dem Steuerpflichtigen in der stark im Fluss befindlichen Steuergesetzgebung noch einen gewissen Halt zu vermitteln und die Kontinuität des Rechts zu gewährleisten vermögen. Sie haben damit eine ähnlich stabilisierende Wirkung wie Verfassungsrechtssätze; der Steuerpflichtige darf erwarten, dass von ihnen nicht abrupt und übergangslos abgewichen wird. Des-

¹⁸⁷ Vgl. dazu BVerfG v. 12. 2. 1986, 1 BvL 39/83, BVerfGE 72, 9 (24); BFH v. 16. 12. 2003 (Fn 177), 419.

halb ist das Vertrauen in den Bestand der solche Prinzipien konkretisierenden Grundvorschriften, die zum systematischen Kern der geregelten Materie gehören, besonders schutzwürdig¹⁸⁸. Ob dies bei kompletten Systemänderungen anders zu beurteilen sein könnte¹⁸⁹, muss hier nicht entschieden werden; denn der Gesetzgeber hält ersichtlich weiter am objektiven Nettoprinzip fest, und zwar grundsätzlich auch in seiner überperiodischen Ausprägung des Verlustabzugs.

Dagegen lässt sich auch nicht anführen, dass ein in jeder Hinsicht unbegrenzter Verlustvortrag nur über einen kürzeren Zeitraum im Gesetz verwirklicht war, nämlich im Einkommensteuerrecht von 1985 bis 1999 und im Gewerbesteuerrecht seit 1990. Denn die jeweiligen Einschränkungen waren ihrer Art nach von denjenigen der Mindestbesteuerung neuen Typs so verschieden, dass sie das Vertrauen in die Weitergeltung einer in jeder Folgeperiode betragsmäßig unbegrenzten Verlustverrechnung jedenfalls im Bereich unternehmerischer Betätigung nicht zu erschüttern vermochten. So entfaltete die bis 1985 bzw. 1990 geltende zeitliche Beschränkung des Verlustvortrags eine ganz andere Wirkung als die nunmehrige Begrenzung periodischer Verrechnung. Sie erlaubte in zyklischen Branchen, bei Projekten mit ansteigendem Ergebnisverlauf, bei Unternehmensgründungen und bei sonstigen Dispositionen, welche die Phase der Gewinnrealisierung erst nach einigen Verlustjahren erreichen, einen raschen, vollständigen und liquiditätsschonenden Verlustausgleich, sofern nur ausreichend Gewinne zur Verfügung standen. Demgegenüber mussten sich Unternehmen und andere Steuerpflichtige nicht darauf einrichten, möglichst kontinuierlich Gewinne zu erwirtschaften, um nicht in eine dauernde „Verlustfalle“ zu geraten, die bei der Mindestbesteuerung nach §§ 10d Abs. 2 EStG n.F., 10a GewStG n.F. droht. Davon abgesehen bestand seit 19 bzw. 14 Jahren eben auch keine - zeitliche - Begrenzung mehr; auch dies ist bereits ein Zeitraum, der in seiner Kontinuität ein erhebliches Vertrauen begründen konnte. Die Einschränkung des Verlustvortrags durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 wiederum war ein bloßer Reflex der Mindestbesteuerung innerhalb der einzelnen Einkünfteschedulen, die durch § 2 Abs. 3 EStG a.F. angestrebt wurde.

¹⁸⁸ BFH v. 16. 12. 2003 (Fn 177), 420; J. Hey (Fn 163), S. 295; J. Lang, Wpg. 1998, 163 (174); K.H. Friauf, StuW 1985, 308 (318); G. Felix, BB 1988, 1500 (1502); vgl. auch W. Schön, BB 1997, 1333 (1337).

¹⁸⁹ So BFH v. 16. 12. 2003 (Fn 177), 420; vgl. auch BFH v. 10. 7. 2002 – XI B 68/02, BStBl. II 2003, 341.

Sie berührte weder den Unternehmenssektor noch andere Dispositionen, die innerhalb einer Einkunftsart zu absehbaren Gewinnschwankungen führen würden. Nach der Gesetzesbegründung sollten diese Form der Mindestbesteuerung zudem nur die „übermäßige“ Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen eindämmen. Sie gab darum den Steuerpflichtigen keinen Anlass zu Überlegungen, dass auch die im Zuge regulären unternehmerischen Engagements aufgelaufenen Verluste demnächst nicht mehr uneingeschränkt verrechenbar sein könnten; eben darauf aber zielt die Neuregelung aus rein fiskalischen Gründen ab.

Tatsächlich ist die Einführung einer Mindestbesteuerung in Gestalt einer prozentualen Begrenzung des überperiodischen Verlustabzugs im unmittelbaren mehrfach gescheitert. Zunächst hatte die alte, in 1998 abgelöste Bundesregierung mit einem entsprechenden, sehr kurzfristig in die parlamentarischen Beratungen eingebrachten Gegenfinanzierungsvorschlag¹⁹⁰ Schiffbruch erlitten. Das Steuerreformgesetz 1998 ist vom Bundesrat abgelehnt worden, mögen hierfür auch andere Gründe ausschlaggebend gewesen sein. Einen erneuten Anlauf unternahm dann die rot-grüne Regierungskoalition in ihrem Entwurf des so genannten Steuervergünstigungsabbaugesetzes¹⁹¹. Er stieß sowohl bei den Oppositionsparteien im Bundestag¹⁹² als auch im unionsdominierten Bundesrat¹⁹³ auf eine kategorische Ablehnung und wurde schließlich im Vermittlungsverfahren ersatzlos aus dem Gesetzentwurf entfernt¹⁹⁴. Letztlich waren diese Gesetzgebungsverfahren geeignet den Eindruck zu verstärken, dass mit einer Änderung der

¹⁹⁰ Vgl. die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses zum Steuerreformgesetz 1998, BT-Drs. 13/8020, S. 8.

¹⁹¹ Siehe dazu oben unter A.I.2.

¹⁹² Vgl. den Bericht des Finanzausschusses, BT-Drs. 15/481, S. 7. Die einhellige Ablehnung bei CDU/CSU und FDP ist umso bemerkenswerter, als dass sie selbst einige Jahre zuvor einen ähnlichen Vorschlag unterbreitet hatten.

¹⁹³ Vgl. die BR-Drs. 120/1/03, S. 2 f.

¹⁹⁴ Die Bundesregierung stellte im Protokoll zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz zwar eine Änderung des Systems der Verlustverrechnung in Aussicht, indem sie erklärte: „Die Vorschrift des § 2 Abs. 3 EStG hat sich in der Praxis als sehr kompliziert erwiesen. Gleichzeitig ist aber festzustellen, dass eine Beschränkung des Verlustabzugs zur Stabilisierung des Steueraufkommens erforderlich ist. Es sollen daher Regelungen geprüft werden, die stärker zur Vereinfachung und Verstetigung des Steueraufkommens beitragen.“ Ein solcher Prüfvorbehalt war aber ersichtlich zu vage, um die konkret umgesetzte aktuelle Mindestbesteuerung daraus auch nur errahnen zu können.

Rechtsslage insoweit nicht zu rechnen war. Mindestens wird man die gescheiterten Gesetzentwürfe unter Vertrauensschutzaspekten als neutral einzustufen haben¹⁹⁵.

Selbst als die Regierung ihren Vorschlag im Entwurf des so genannten „Korb II-Gesetzes“ im Jahre 2003 erneut lancierte, war dessen Umsetzung zunächst nicht absehbar. So hatte zunächst der Bundesrat am 16.09.2003 die vorgeschlagene Mindestbesteuerung neuen Typs abgelehnt¹⁹⁶. Selbst wenn man mit dem Bundesverfassungsgericht der Ansicht zuneigen wollte, mit einer Neuregelung sei vom Gesetzesbeschluss an zu rechnen¹⁹⁷, so wäre angesichts der politischen Kräfteverhältnisse das Vertrauen auf den Fortbestand der bisherigen Rechtsslage durch die ablehnende Haltung des Bundesrates wieder hergestellt worden¹⁹⁸. Im Übrigen sprachen sich auch die CDU/CSU-Fraktion sowie die Fraktion der FDP im Bundestag in den Finanzausschussberatungen vom 14. 10. 2003 ausdrücklich für einen zeitlich wie betragsmäßig unbegrenzten Verlustvortrag aus¹⁹⁹. Selbst die nachfolgende Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Bundesrates vom 24. 10. 2003, in dem ein Abrücken von einer prinzipiellen Ablehnung erstmals angedeutet wurde²⁰⁰, war noch viel zu vage, als dass mit einer Neuregelung der jetzt geltenden Form bereits sicher zu rechnen gewesen wäre. Frühestens mit der entsprechenden Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses vom 16. 12. 2003²⁰¹ konnte schutzwürdiges Vertrauen entfallen.

Hinzu kommt schließlich, dass die nachträgliche Enttäuschung des berechtigten und besonders schutzwürdigen Vertrauens auf einen Fortbestand der die volle Verlustver-

¹⁹⁵ Vgl. BVerfG v. 14. 11. 1961 – 2 BvL 15/59, BVerfGE 13, 206 (208 u. 213); BFH v. 16. 12. 2003 (Fn 177), 420.

¹⁹⁶ Vgl. BR-Drs. 560/1/03, S. 2.

¹⁹⁷ Vgl. BVerfG v. 29. 10. 1969 – 1 BvL 19/69, BVerfGE 27, 167 (173 f.); BVerfG v. 13. 5. 1986 – 1 BvR 99/85 u.a., BVerfGE 72, 175 (200); BVerfG v. 15. 10. 1996 – 1 BvL 44, 48/92, BVerfGE 95, 64 (87 f.). Dagegen überzeugend etwa Sondervotum Rupp-v. Brünneck, BVerfGE 32, 129 (138); R. Mellinghoff (Fn 179), S. 18; J. Hey, BB 1998, 1444 (1449 f.); H. Maurer, HdbStR III, 2. Aufl., Heidelberg 1996, § 60 Rz. 33 f. Eine kritische Distanzierung lässt auch BVerfG v. 8. 2. 1977 – 1 BvF 1/76 u.a., BVerfGE 43, 291 (392) erkennen.

¹⁹⁸ Aus BVerfG v. 29. 10. 1969 – 1 BvL 19/69, BVerfGE 27, 167 (173 f.) lässt sich nichts Gegenteiliges herleiten. Zwar hat das Bundesverfassungsgericht dort der Anrufung des Vermittlungsausschusses durch den Bundesrat keine vertrauensbildende Wirkung zuerkannt; der Bundesrat hatte hier aber auch nicht die fragliche Regelung als solche explizit abgelehnt, sondern gegen das Gesetz aus allgemeinen finanzpolitischen Erwägungen heraus opponiert.

¹⁹⁹ Vgl. den Bericht des Finanzausschusses, BT-Drs. 15/1684, S. 7.

²⁰⁰ Vgl. die BR-Drs. 735/1/03, S. 1: „Die vorgesehene Mindestbesteuerung ist *in diesem Umfang* wirtschaftspolitisch und steuersystematisch nicht zu vertreten...“; Hervorhebung durch d. Verfasser.

²⁰¹ Vgl. BT-Drs. 15/2243, S. 2. Kritisch auch im Hinblick auf derartige Beschlüsse etwa J. Hey, BB 1998, 1444 (1450).

rechnung ermöglichenden Rechtslage auch besonders intensiv wirken kann: Denn in einer Vielzahl von Fällen steht nicht lediglich eine „Streckung“ der Verlustverrechnung²⁰² und damit ein „bloßer“ Zinsnachteil²⁰³ im Raum. Vielmehr drohen durch den Liquiditätsentzug gerade im Zeitpunkt der Überwindung einer Krise häufig existentielle Gefährdungen. Denn schon die drohende Zahlungsunfähigkeit kann die Insolvenzanmeldung des Betriebs erzwingen. Unternehmen, deren geschäfts- oder branchentypische Investitionen oder sonstige Dispositionen einen periodisch schwankenden Ergebnisverlauf mit sich bringen, können in eine Spirale sich kontinuierlich kumulierender und letztlich nie voll ausgleichsfähiger Verlustvorträge geraten, die eine Beendigung der Geschäftstätigkeit nahe legt und damit zur endgültigen Über- oder gar Substanzbesteuerung des wirtschaftlichen Ergebnisses führt. Insofern solche Dispositionen vor der Gesetzesänderung vorgenommen wurden, wird die Betätigung wirtschaftlicher Freiheiten durch den Steuerpflichtigen nachträglich in erheblichem Ausmaß entwertet.

Dagegen lässt sich auch nicht einwenden, die Betroffenen könnten durch eine geschickte, nachträgliche Gestaltung des besteuertwürdigen Geschehens diese gravierenden Folgen vermeiden. Eine solche, verwaltungsseitig gelegentlich vorgetragene Argumentation verkennt bereits, dass Fiskalzwecknormen, und als solche sind die §§ 10d Abs. 2 EStG, 10a GewStG zu beurteilen, nicht zu Gestaltungen anreizen sollen. Zwar wird der Steuerpflichtige nicht selten um eine steuermindernde Konzeption seiner wirtschaftlichen und geschäftlichen Verhältnisse bemüht sein. Aufgabe einer an der Leistungsfähigkeit und damit an der Gleichheit der Lastenzuteilung orientierten Steuerrechtsordnung ist es aber, derartige Ausweichhandlungen durch möglichst systemgerechte Regelungen zu unterbinden bzw. unattraktiv zu machen. Dies gebietet auch die Nähe des im Gleichheitssatz angelegten Leistungsfähigkeitsprinzips zu den steuerlichen Neutralitätspostulaten²⁰⁴. Eine Regelung, die belastungsminimierende Steuergestaltung der Steuerpflichtigen zum erwünschten Regelfall erheben muss, um verfassungsrechtlich bestehen zu können, würde ihren eigenen Rechtsfolgenbefehl

²⁰² So der Entwurf der Bundesregierung zum „Korb II-Gesetz“, BR-Drs. 560/03, S. 14.

²⁰³ So der Elfte Senat des BFH in seinem Beschluss v. 9. 5. 2001 (Fn 16), 556, zur Mindestbesteuerung nach § 2 Abs. 3 EStG a.F.

²⁰⁴ Dazu näher J. Vogt, Neutralität und Leistungsfähigkeit, Frankfurt a.M. 2003, S. 75 ff.; F.W. Wagner, StuW 1992, 2 (4 f.).

relativieren, ihren Belastungsauftrag verfehlen und das mit ihr vorgeblich verfolgte Ziel der gleichmäßigen Austeilung der Steuerlasten preisgeben²⁰⁵. Schon aus diesem Grund könnte sie nicht als ein angemessener Eingriff in die betroffenen Freiheitsrechte der Steuerpflichtigen, die grundsätzlich ein Anrecht auf steuerlich unbeeinflusste Wahrnehmung ihrer wirtschaftlichen Dispositionsfreiheit haben, gerechtfertigt werden. Davon abgesehen ist ein Ausweichen in alternative, ursprünglich nicht geplante Gestaltungen zur Abmilderung der Auswirkungen der neuen Mindestbesteuerungsregelung in den meisten Fällen gar nicht möglich. Ein Unternehmer oder sonstiger Steuerpflichtiger, der einmal die Grundentscheidung getroffen hat, in einer Branche oder einem Projekt mit zyklischen bzw. alternierenden Ergebnisverläufen tätig zu werden, hat im Nachhinein kaum Alternativen, die Ergebnisverläufe im Rahmen seiner Geschäftstätigkeit zu glätten. Die sequentielle Abwicklung weiterer Geschäfte derselben Art würde regelmäßig nur noch tiefer in eine Spirale von sich anhäufenden und nie vollständig auszugleichenden Verlustvorträgen führen²⁰⁶. Eine parallele, aber zeitlich versetzte Verfolgung mehrerer Projekte, um möglichst in jeder Periode schon einen innerperiodischen Verlustausgleich zu realisieren, wird üblicherweise Finanzkraft und gegebenenfalls betriebliche Kapazität des Steuerpflichtigen überfordern. Dort, wo die Verlustperioden konjunkturell oder durch Anlaufinvestitionen bedingt sind, kann ohnehin nicht mehr nachträglich gegengesteuert werden. Können die Folgen einer Rechtsänderung vielfach nicht ausgeglichen werden, so kann die vereinzelte Möglichkeit des Ausweichens den allgemeinen Vertrauensschutz nicht abschwächen²⁰⁷.

Im Gegensatz zu den gewichtigen Vertrauensschutzaspekten bei den betroffenen Steuerpflichtigen war das berechtigte Interesse des Gesetzgebers an einer übergangslosen Neuregelung als denkbar gering einzustufen. Dabei soll hier im Rahmen der Abwägung nicht einmal berücksichtigt werden, dass an der raschen Schaffung einer verfassungswidrigen Rechtslage ohnehin kein berechtigtes Interesse bestehen kann. Selbst wenn man von den klaren Verstößen gegen das objektive und subjektive Nettoprinzip durch die Mindestbesteuerung neuen Typs absieht, hätte der Gesetzgeber jedenfalls

²⁰⁵ Vgl. dazu auch J. Englisch (Fn 40), S. 379.

²⁰⁶ Siehe dazu unten D.I.

²⁰⁷ BVerfG v. 26. 6. 1979 – 1 BvL 10/78, BVerfGE 51, 356 (364 f.); BFH v. 16. 12. 2003 (Fn 177), 420.

Übergangsregelungen schaffen müssen, um den Steuerpflichtigen die Abwicklung ihrer bereits eingegangenen, verlustbegründenden Engagements über einen angemessenen Zeitraum zu ermöglichen. Denn für die Einführung der neuen Mindestbesteuerung streitet allenfalls die Erzielung staatlicher Mehreinnahmen; auch vom Gesetzgeber selbst wird keine andere Absicht angeführt. Die bloße Absicht, staatliche Mehreinkünfte zu erzielen, ist aber für sich genommen noch kein den Vertrauensschutz überwindendes Gemeinwohlinteresse²⁰⁸. Denn grundsätzlich kann und muss sich der Staat die benötigten Steuermittel mindestens für eine Übergangszeit dort beschaffen, wo kein Bestandsschutzinteresse besteht²⁰⁹.

Etwas anderes soll nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nur für den Ausgleich unerwarteter Mindereinnahmen oder finanzieller Lasten in Sondersituationen gelten²¹⁰. Der Richter am BVerfG *R. Mellinghoff* hat angedeutet, dass zu solchen Ausnahmesituationen auch eine Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts im Sinne von Art. 115 GG rechnen könnte²¹¹. Tatsächlich hat der Bundesfinanzminister für 2003 bereits im zweiten Jahr in Folge eine solche Störung festgestellt²¹². Es erscheint aber aus verschiedenen Gründen höchst fraglich, ob dies im Hinblick auf die neugefassten §§ 10d Abs. 2 EStG, 10a GewStG eine Zurückstellung gewichtiger Bestandsinteressen der betroffenen Steuerpflichtigen zu rechtfertigen vermochte. Zum einen greift die neue Mindestbesteuerung erst ab dem 1. Januar 2004 und ist damit gar nicht geeignet, eine haushaltspolitische Schieflage in den Jahren 2002 und 2003 abzuwenden. Für 2004 und die nachfolgenden Jahre wiederum sollten die Erfahrungen der Vergangenheit Lehre genug sein, eine grundlegende Reform auf der Einnahmen-, vor allem auf der Ausgabenseite des Haushalts anzugehen. Eine etwa schon bei Verabschiedung des „Korb II-Gesetzes“ auch für 2004 zu befürchtende Finanzknappheit konnte jedenfalls nicht mit *unerwarteten* Mindereinnahmen begründet

²⁰⁸ BVerfG v. 5. 2. 2002 (Fn 164), 45; BFH v. 16. 12. 2003 (Fn 177), 420; K. Tipke (Fn 10), S. 167; B. Holdorf (Fn 214), 2091; K. H. Friauf, StbJb 1986/87, 279 (289); P. Kirchhof, DStR 1979, 263 (278). Tendenziell anderer Ansicht war wohl der Elfte Senat des BFH in seiner Entscheidung v. 9. 5. 2001 (Fn 16), 555; auch er stellte aber nicht allein auf die Erhöhung des Steueraufkommens, sondern darüber hinaus auf die Wiederherstellung steuerlicher Belastungsgleichheit ab.

²⁰⁹ Vgl. K. Tipke (Fn 10), S. 167.

²¹⁰ BVerfG v. 5. 2. 2002 (Fn 164), 45.

²¹¹ R. Mellinghoff (Fn 179), S. 16 f.

²¹² Vgl. den Monatsbericht 11/2003 des BMF, S. 58.

werden. Auch eine „Sondersituation“, wie sie im unmittelbaren Nachgang der deutschen Wiedervereinigung bestanden haben mag, lässt sich für die Gegenwart nicht konstatieren²¹³. Es ist vielmehr allgemein bekannt, nicht zuletzt durch die stetigen Mahnungen des Sachverständigenrates, dass Deutschland ein über Jahrzehnte aufgebautes, hausgemachtes Strukturproblem vor allem im Sozial- und Arbeitsrecht hat; hier sehen die Agenda 2010 der gegenwärtigen Bundesregierung wie auch die Alternativkonzepte der Opposition zu Recht Reformbedarf. Eine etwaige Untätigkeit der verantwortlichen Verfassungsorgane darf hier nicht zu Lasten Einzelner gehen, die mit Blick auf die bisherige Rechtslage disponiert haben, sondern muss alle Steuerbürger gleichermaßen treffen. Da sich aber nur diejenigen auf die veränderte Rechtslage einstellen können, die noch nicht disponiert haben, wäre insofern eine Übergangsregelung für Altfälle zwingend erforderlich gewesen. Auch das Bundesverfassungsgericht hat für derartige Konstellationen jedenfalls die Notwendigkeit einer behutsamen, nicht Einzelne übermäßig belastenden Neugestaltung der Verhältnisse betont²¹⁴.

Diese Erwägungen leiten schließlich auch zu einer grundsätzlichen Kritik der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung, mindestens aber der Berufung auf eine Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts über. Besteht ein erhöhter Finanzbedarf, so muss dieser zunächst durch Maßnahmen gedeckt werden, die gleichermaßen haushaltswirksam wie volkswirtschaftlich vertretbar sind, ohne jedoch grundrechtlich geschützte Einzelinteressen derart zu beeinträchtigen wie dies bei einer rückwirkenden Rechtsänderung der Fall ist. Zwar wird man dem Gesetzgeber hier eine gewisse Einschätzungsprärogative einzuräumen haben. Solange jedoch in erheblichem Umfange Steuerprivilegien und Subventionen gewährt werden, auf welche die Begünstigten keinen Anspruch haben und die – vertrauenswährend – abgeschmolzen werden könnten, erscheint die nachträgliche Entwertung freiheitsrechtlich geschützter und ökonomisch sinnhafter Dispositionen als alternative Finanzierungsquelle unerträglich²¹⁵.

²¹³ So für die jüngere haushaltspolitische Vergangenheit auch BFH v. 16. 12. 2003 (Fn 177), 420.

²¹⁴ BVerfG v. 9. 6. 1975 – 1 BvR 2261, 2268/73, BVerfGE 40, 65 (80).

²¹⁵ Vgl. dazu auch H.-J. Pezzer in: Rückwirkung von Steuergesetzen, DWS-Schriftenreihe Nr. 1, Berlin 2002, Diskussionsbeitrag S. 41; J. Hey, BB 2002, 2312 (2314), die zu Recht einen „Dispositionsschutz nach Kasenslage“ moniert.

Nach alledem ergibt die Abwägung der berechtigten Bestandsinteressen betroffener Unternehmer und sonstiger Steuerpflichtiger mit dem vorgeblich gemeinwohlorientierten Änderungsinteresse des Gesetzgebers ein klares Überwiegen zugunsten des Vertrauensschutzes. Die Mindestbesteuerung durfte als leistungsfähigkeitswidriger, rein fiskalistischer Notbehelf schon aus Gleichheitsgründen nicht eingeführt werden; erst recht durften diejenigen Steuerpflichtigen, die im Vertrauen auf den bisher vorgesehenen unbegrenzten Verlustvortrag disponiert hatten, nicht ohne Übergangsregelung in ihren Anwendungsbereich mit einbezogen werden.

D. Von der Mindestbesteuerung besonders betroffene Branchen

Die Mindestbesteuerung führt bei allen von ihr betroffenen Steuerpflichtigen zu nicht unerheblichen Zinsnachteilen. Besonders im Unternehmenssektor sind aber eine Vielzahl von Konstellationen anzutreffen, in denen sich ihre Wirkung nicht darauf beschränkt. Vielmehr kann sie hier oftmals in eine definitive Übermaß- oder sogar Substanzbesteuerung umschlagen und wegen des durch sie bewirkten Liquiditätsentzugs existenzgefährdend wirken.

I. Schädliche Auswirkungen in zyklischen Branchen

Einen über „bloße“ Zinsnachteile hinausgehenden Effekt entfaltet die Mindestbesteuerung zunächst in Branchen mit zyklischen Ergebnisverläufen²¹⁶. Dazu zählen insbesondere der Schiffsbau sowie Unternehmen aus der Bauwirtschaft und den Bereichen Technologie und Anlagenbau²¹⁷. Auftragslage und am Markt durchsetzbare Preise unterliegen hier starken Schwankungen. Es kann darum die Situation eintreten, dass über mehrere Jahre kein hinreichender Umsatz erzielt wird oder aber nicht kostendeckend gearbeitet wird, um eine kontinuierliche Auslastung des Betriebes zu gewährleisten. Gerade im Schiffbau reduziert bei wenigen Großaufträgen im Jahr die Hereinnahme von nicht kostendeckenden Aufträgen das gesamte Jahresergebnis massiv. Für Unternehmen in zyklischen Branchen ist ein überperiodischer Verlustausgleich von essentieller Bedeutung²¹⁸. Sind die Zyklen so stark ausgeprägt, dass die auf die Verlustphasen folgenden Gewinnphasen nicht erheblich intensiver ausfallen als jene, kommt es bei einer Mindestbesteuerung nicht nur zu einer temporären, sondern zu einer definitiven Mehrbelastung. Das Verhältnis zwischen Gewinnen und Verlusten, ab dem die Mindestbesteuerung in eine endgültige Übermaßbesteuerung umschlägt, hängt im Einzelnen von dem Volumen der schwankenden Ergebnisse ab. Je höher es über dem So-

²¹⁶ A. Raupach in: Arbeitsbuch 55. Steuerrechtliche Jahresarbeitsstagung der AG der Fachanwälte für Steuerrecht e.V., 2004, S. 324 (330); H. Dörfler / S. Käfferlein, FR 2004, 869; C. Kaeser in: Lehner (Hrsg.), Verluste im nationalen und Internationalen Steuerrecht, München 2004, S. 115 (126); S. Grotherr, BB 1998, 2337 (2343 f.); O.M. Bühr (Fn 62), S. 11;

²¹⁷ Vgl. dazu S. Grotherr, BB 1998, 2337 (2344).

²¹⁸ Nicht ohne Grund hat der Gesetzgeber die Einführung des Verlustrücktrags Mitte der 70er Jahre ausdrücklich auch mit dessen antizyklischer Wirkung gerechtfertigt, vgl. BT-Drs. 7/4705, S. 3 f.

ckelbetrag von 1 Mio. Euro liegt, desto eher nähert es sich dem Faktor 1,6 an, entsprechend einer überperiodischen Verlustverrechnung von nur 60 % des Periodengewinns. Fallen die Gewinne relativ niedriger aus, kommt es zu Definitiv- und gegebenenfalls sogar zu Substanzbesteuerungseffekten. Bei sonst gleichen Verhältnissen kumulieren diese Effekte von Zyklus zu Zyklus bis zum Ende der Unternehmenstätigkeit²¹⁹.

Durch diese Art von Übermaßbesteuerung verschlechtert sich die Rentabilität der risikobehafteten Sachinvestitionen in diesen Branchen gegenüber risikolosen Finanzinvestitionen nach Steuern in gravierender Weise²²⁰. Der damit einhergehende Liquiditätsentzug erschwert auch die Bedienung aufgenommenen Kredite, die in den meist kapitalintensiv arbeitenden Unternehmen aus dem Technologie- und Anlagenbausektor üblich sind. Verschlechterte Kreditkonditionen und ein dadurch ausgelöster noch höherer Liquiditätsbedarf sind die absehbare Folge. Da sich die betreffenden Branchen zudem typischerweise einem hohen internationalen Wettbewerbsdruck ausgesetzt sehen, kann selbst eine unterhalb der Substanzbesteuerung liegende Mehrbesteuerung eine existentielle Gefährdung mit sich bringen. Die logische Konsequenz wird die Auslagerung der Produktion, möglicherweise auch – soweit möglich – die Abwanderung ganzer Unternehmen ins Ausland sein; Neuansiedlungen konjunkturrempfindlicher Unternehmen in Deutschland werden erschwert.

Beispiel 1: Ein Unternehmen (GmbH) aus einer Branche mit zyklischen Ergebnissen weist aus der Vergangenheit einen Verlustvortrag von noch 10 Mio. Euro auf. Es erzielt in den nachfolgenden Perioden 1 bis 14 stark schwankende Ergebnisse, unter anderem aufgrund lang laufender Großprojekte. Der Verlustvortrag entwickelt sich über die Jahre wie folgt²²¹:

²¹⁹ Vgl. N. Herzig / T. Wagner, DStR 2003, 225 (227).

²²⁰ Ausführlich nachgewiesen bei S. Grotherr, BB 1998, 2337 (2344 ff.).

²²¹ Ein – gewerbesteuerlich ohnehin nicht vorgesehener – Verlustrücktrag nach § 10d Abs. 1 EStG wurde im Hinblick auf seine vergleichsweise geringe Größenordnung vernachlässigt.

	Ergebnis (Mio. Euro)	VV (bisher)	zu verst. Er- gebnis (bish.)	VV (neu)	zu verst. Er- gebnis (neu)
Alter VV	-10,0	-10,0	-10,0	-10,0	
Periode 1	-13,0	-23,0	0,0	-23,0	0,0
2	5,0	-18,0	0,0	-19,6	1,6
3	20,0	0,0	2,0	-7,2	7,6
4	8,0	0,0	8,0	-2,0	2,8
5	-17,0	-17,0	0,0	-19,0	0,0
6	-13,0	-30,0	0,0	-32,0	0,0
7	8,0	-22,0	0,0	-26,8	2,8
8	20,0	-2,0	0,0	-14,4	7,6
9	8,0	0,0	6,0	-9,2	2,8
10	-10,0	-10,0	0,0	-19,2	0,0
11	-15,0	-25,0	0,0	-34,2	0,0
12	5,0	-20,0	0,0	-30,8	1,6
13	20,0	0,0	0,0	-18,4	7,6
14	8,0	0,0	8,0	-13,2	2,8
Summe:	24,0		24,0		37,2

Das Beispiel verdeutlicht, dass der Betrieb trotz einer insgesamt positiven Ertragslage seine Verlustvorträge niemals abbauen kann. Vielmehr erhöht sich der Verlustvortrag jeweils zum Ende einer konjunkturellen Schwächephase; bei annähernd unveränderten Ertragsschwankungen verstärkt sich diese negative Entwicklung kontinuierlich. Besonders bemerkenswert ist, dass sich aus überperiodischer Sicht die Bemessungsgrundlage durch die Mindestbesteuerung um den Faktor 1,55 erhöht. Ausgehend von einem Steuerniveau um die 40 % (KSt, GewSt, Soli) ergibt sich eine effektive Steuerbelastung von 62 %, welche die Eigenkapitalbasis und die Wettbewerbsposition des Unternehmens entscheidend schwächt. Es zeigt sich zugleich, dass der Sockelbetrag der §§ 10d Abs. 2 EStG, 10a GewStG die Folgen der Mindestbesteuerung auch bei durchaus noch als mittelständisch zu bezeichnenden Betrieben zwar abzumildern vermag, aber eine Übermaßbesteuerung keinesfalls vermeidet²²².

Beispiel 2²²³: Eine der Baubranche zugehörige Gesellschaft mbH erwirtschaftet in den Perioden 01 bis 03 hohe Verluste, bedingt durch Investitionen und die lange Fertigungsdauer der bearbeiteten Bauprojekte. Von der Periode 04 an wechseln entspre-

²²² So aber G. Müller-Gattermann, Wpg. 2004, 467 (468).

²²³ Dem Beispiel liegen ein authentischer Ergebnisverlauf aus abgeschlossenen Wirtschaftsjahren bei einer real existierenden Gesellschaft zugrunde; das Zahlenmaterial wurde vom Hauptverband der Deutschen Bauindustrie e.V. in anonymisierter Form zur Verfügung gestellt.

chend der Auftragsentwicklung (Projekte unterschiedlicher Laufzeit) Wirtschaftsjahre mit hohem Gewinnausweis mit einzelnen Verlustjahren²²⁴.

	Gewinn (Mio. €)	Ges.betr. d. Eink.	Verlust- abzug	z.v.Eink. / Gew.-Ertr.	GewSt	KSt	Restl. Verlustv.
01	-0,7	-0,7		0	0	0	-0,7
02	-54,0	-54,0		0	0	0	-54,7
03	-53,3	-53,3		0	0	0	-108,0
04	25,1	23,2	14,3	8,9	1,8	2,2	-93,7
05	24,4	22,6	14,0	8,6	1,7	2,1	-79,7
06	-10,2	-10,2		0	0	0	-89,9
07	8,1	7,5	4,9	2,6	0,5	0,7	-85,0
08	27,9	25,9	15,9	10,0	2,0	2,5	-69,1
09	23,8	22,1	13,6	8,5	1,7	2,1	-55,5
10	-15,2	-15,2		0	0	0	-70,7
11	31,5	29,2	17,9	11,3	2,3	2,8	-52,8
12	15,6	14,7	9,2	5,5	1,1	1,4	-43,6
Σ	23,0				11,1	13,8	

Über die Dauer von 12 Jahren wird ein positives Gesamtergebnis vor Steuern in Höhe von 23 Mio. Euro erzielt. Durch die Mindestbesteuerung mit Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer wird das Ergebnis nach Steuern negativ.

II. Schädliche Auswirkungen bei langfristiger Fertigung

Erhebliche ökonomische Risiken für die betroffenen Unternehmen birgt die Mindestbesteuerung auch im Bereich der langfristigen Fertigung, speziell in der mittelständischen Bauindustrie, im Schiffbau sowie im Anlagenbau²²⁵. Hier können Gewinne regelmäßig erst mit der Auslieferung bzw. Abnahme des Werks an den Auftraggeber realisiert werden. Das bedingt eine relativ lange Vorfinanzierungsphase, und damit verbunden meist die Ansammlung erheblicher Verlustvorträge²²⁶. Werden die Anlagen

²²⁴ Im Folgenden wird unterstellt, dass der Gewerbeertrag jeweils dem Gesamtbetrag der Einkünfte entspricht. Der Gewerbesteuerertrag beläuft sich bei einem durchschnittlichen Hebesatz von 410 % auf nominal 20,5 %, entsprechend einer Effektivbelastung von ca. 17 %. Der Solidaritätszuschlag ist in den Berechnungen vernachlässigt worden. Die Differenz zwischen dem jährlich ausgewiesenen Gewinn und dem Gesamtbetrag der Einkünfte erklärt sich aus dem Abzug der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe der GmbH.

²²⁵ Vgl. A. Raupach (Fn 84), S. 60; H. Dörfler / S. Käfferlein, FR 2004, 869.

²²⁶ Fremdkapitalzinsen können während der Fertigungsphase nur dann als Teil der Herstellungskosten unfertiger Erzeugnisse aktiviert werden, wenn der aufwendige Nachweis nach § 255 Abs. 3 HGB geführt werden kann und das damit verbundene Wahlrecht ausgeübt wird, das gemäß EStR 33 (4) auch für die Steuerbilanz maßgeblich ist. Die Mindestbesteuerung setzt dadurch einen weiteren Anreiz zur Deformierung der Handelsbilanz, in dem es steuerliche Erwägungen an die Stelle vernünftiger kaufmännischer Beurteilung treten lässt. Für vor 2004 bereits angenommene und begonnene Fertigungsaufträge bestand darüber hinaus selbst dann,

in Serie hergestellt, wird außerdem regelmäßig für den Prototyp ein erheblich größerer Aufwand betrieben werden müssen als für die nachfolgenden Auslieferungen. Auch dies kann zu einer anfänglichen Verlustphase bei erst später Gewinnrealisierung aus dem Gesamtauftrag führen²²⁷.

Die Mindestbesteuerung nach §§ 10d Abs. 2 EStG, 10a GewStG verhindert hier eine vollständige Kompensation von Anlaufverlusten und nachfolgenden Gewinnen. Vor dem Hintergrund der im Kern nicht gestaltbaren Fertigungsbedingungen der betroffenen Branche erhält die Mindestbesteuerung hier einen willkürlichen Charakter, die einheitliche Projekte steuerlich zerschneidet. Mitunter kann die Rentabilität eines Auftrages von bloßen Zufälligkeiten abhängen; so können in der Bauwirtschaft ungünstige Witterungsverhältnisse zur Verschiebung des Abnahmejahres und damit zur Versagung der angestrebten zeitnahen Verlustverrechnung führen. All dies wirkt sich gerade bei mittelständischen Betrieben besonders nachteilig aus, weil diese schon ob der zu bewältigenden Volumina der einzelnen Transaktionen häufig nicht mehr als ein oder zwei Großaufträge gleichzeitig bearbeiten. Hier droht dann im Ergebnis eine ähnliche Entwicklung wie in konjunkturrempfindlichen Branchen.

Beispiel²²⁸: Eine Werft mit einem Jahresumsatz zwischen 100 Mio. Euro und 150 Mio. Euro und einer üblichen Auslieferung von ein bis zwei Schiffen pro Jahr leidet unter einer konjunkturellen Schwächephase. Um den Geschäftsbetrieb nicht erheblich reduzieren zu müssen, nimmt sie im Jahr 2002 einen Auftrag über eine Serie von 3 Schiffen an, die in den Jahren 2003 bis 2005 zur Auslieferung gelangen soll. Die Serie ist für die Werft eine Neuentwicklung. Das erste Schiff wird mit erheblichem Aufwand als Prototyp konstruiert, so dass mit seiner Auslieferung in 2003 ein Verlust von 10 Mio. Euro erwirtschaftet wird. Die beiden verbleibenden Schiffe können hingegen wesentlich kostengünstiger hergestellt werden und sollen in 2004 und 2005 jeweils mit 5 Mio. Euro zum Gewinn der Werft beitragen. Insgesamt erhoffte man sich in 2002 eine

wenn die engen Voraussetzungen des § 255 Abs. 3 HGB gegeben waren, keine Notwendigkeit, das Wahlrecht auch auszuüben. Die übergangslose Rückwirkung der Regelung trifft solche Unternehmen besonders hart.

²²⁷ Vgl. dazu auch A. Raupach (Fn 216), S. 330.

²²⁸ Das Beispiel basiert auf einem realen Veranlagungsfall, der vom Verband für Schiffbau und Meerestechnik e.V. in anonymisierter Form zur Verfügung gestellt wurde.

kostendeckende Auftragsabwicklung, um dann in besseren Jahren für lukrativere Geschäfte gerüstet zu sein. Diese Erwartung wird durch die Mindestbesteuerung nach §§ 10d Abs. 2 EStG, 10a GewStG zunichte gemacht:

	ohne Mindestbesteuerung (jeweils in 2004 und 2005)	Mindestbesteuerung (jeweils in 2004 und 2005)
<i>Gewerbsteuerbelastung:</i>		
Gewinn vor GewSt	5.000.000	5.000.000
voller Verlustabzug	-5.000.000	-1.000.000
verbleibender Gewinn	0	4.000.000
Verlustabzug zu 60 %	-	-2.400.000
Gewerbeertrag	0	1.600.000
GewSt (17 % eff.)	0	-272.000
<i>Körperschaftsteuerbelastung:</i>		
Gewinn vor KSt	5.000.000	5.000.000
abzüglich GewSt	0	-272.000
voller Verlustabzug	-5.000.000	-1.000.000
verbleibender Gewinn	0	3.728.000
Verlustabzug zu 60 %	-	-2.236.800
zu verst. Einkommen	0	1.491.200
KSt (25 %)	0	-372.800
Soli (5,5 % der KSt)		-20.504
<i>Gesamtbetrachtung:</i>		
Totalgewinn vor Steuern	0	0
Steuern	0	-665.304
Totalgewinn nach Steuern	0	-665.304

Die Werft erleidet trotz wirtschaftlich ausgeglichenen Ergebnisses eine Steuerbelastung von zusammengenommen 1.330.608 Euro. Der damit verbundene Liquiditätsabfluss muss aus der Substanz bestritten werden und schwächt damit die Eigenkapitalsituation der Werft in erheblichem Umfang.

III. Schädliche Auswirkungen bei Projektgesellschaften

Die vorstehend geschilderten Auswirkungen der aktuellen Mindestbesteuerung spitzen sich bei den vor allem in der Bauindustrie häufig anzutreffenden Projektentwicklungsgesellschaften nochmals deutlich zu. Solche rechtlich eigenständigen Gesellschaften sind sowohl bei projektbezogenen Kooperationen, als auch zur Abgrenzung innerhalb eines Konzerns und zwecks Vereinfachung der späteren Veräußerung weit verbreitet. Projektgesellschaften werden dabei entweder für ein langfristiges Bauprojekt oder aber für mehrere nacheinander laufende Projekte zumeist in der Rechtsform der GmbH ge-

gründet. Dabei ergibt sich die Notwendigkeit einer sequentiellen Projektabfolge insbesondere aus dem Umstand, dass vor Abschluss eines Projekts regelmäßig nicht genügend finanzielle Mittel für ein neues Projekt zur Verfügung stehen. Im Verlaufe der Projektrealisierung werden durch Finanzierungskosten und Vertriebskosten zunächst steuerliche Verlustvorträge aufgebaut. Erst im Jahr der Verwertung, d.h. bei Verkauf des fertig gestellten Projektes entsteht regelmäßig ein entsprechend hoher Periodengewinn.

Eine Projektentwicklungsgesellschaft, die nur ein Projekt erstellt, wird im Anschluss an das Jahr der Gewinnrealisierung aufgelöst. Können Verluste aus der Anfangsphase infolge der Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG n.F. im einzigen Gewinnentstehungsjahr nicht ausgeglichen werden, bleiben sie endgültig unberücksichtigt. Bei lebenszeitlicher Betrachtung erweist sich die Mindestbesteuerung dann als überhöhter, durch die Gesamtleistungsfähigkeit nicht gerechtfertigter Steuerzugriff. Auf Grund regelmäßig sehr niedriger Gewinnmargen wird sie nur aus der Vermögenssubstanz der Gesellschaft bzw. der an ihr beteiligten Gesellschafter entrichtet werden können und damit die Rentabilität des Projekts nach Steuern entfallen lassen oder einen etwaigen Gesamtverlust noch vergrößern.

Ist die Projektentwicklungsgesellschaft auf die Realisierung mehrerer Projekte in zeitlicher Abfolge hin angelegt, so führt die Mindestbesteuerung bei ihr zu vergleichbaren Problemen wie bei Unternehmen in zyklischen Branchen (vgl. Bsp. 1). Stets folgt auf einige Jahre der Verlufterzielung ein Jahr der Gewinnrealisierung. Durch die Mindestbesteuerung werden die Verlustvorträge auch bei insgesamt positiver Ertragslage nie vollständig ausgeglichen und kumulieren mit jedem weiteren Projekt, das nachfolgend erstellt wird. Eine volle Verrechnung tritt bis zur Auflösung der Gesellschaft – ebenso wie bei einer Gesellschaft mit nur einem Projekt – nicht ein, und es kommt damit ebenfalls zu einer Übermaßbesteuerung.

Beispiel²²⁹: Eine Projektentwicklungs GmbH erwirbt in 2000 ein unbebautes Grundstück und errichtet darauf einen Bürokomplex. Die Bauarbeiten beginnen in 2001 und

²²⁹ Dem Beispiel liegt ein authentischer Ergebnisverlauf aus abgeschlossenen Wirtschaftsjahren bei einer real existierenden Projektentwicklungsgesellschaft zugrunde; das Zahlenmaterial wurde vom Hauptverband der Deutschen Bauindustrie e.V. in anonymisierter Form zur Verfügung gestellt.

werden Mitte 2004 abgeschlossen. Während der gesamten Projektdauer entsteht ein erheblicher Finanzierungsaufwand, vom Baubeginn an außerdem Vertriebsaufwand. Dies führt zunächst zu stetig ansteigenden Verlustvorträgen für die Jahre 2000 bis 2003, insgesamt 1.700.000 Euro. In 2004 wird das Objekt mit einem Gewinn von 1.800.000 Euro an einen Investor veräußert und die GmbH alsdann liquidiert. Es ergeben sich die folgenden steuerlichen Auswirkungen für das Jahr der Gewinnrealisierung:

	ohne Mindestbesteuerung	Mindestbesteuerung
<i>Gewerbesteuerbelastung:</i>		
Gewinn vor GewSt	1.800.000	1.800.000
voller Verlustabzug	-1.700.000	-1.000.000
verbleibender Gewinn	100.000	800.000
Verlustabzug zu 60 %	-	-480.000
Gewerbeertrag	100.000	320.000
GewSt (17 % eff.)	-17.000	-54.400
<i>Körperschaftsteuerbelastung:</i>		
Gewinn vor KSt	1.800.000	1.800.000
abzüglich GewSt	-17.000	-54.400
voller Verlustabzug	-1.700.000	-1.000.000
verbleibender Gewinn	83.000	746.000
Verlustabzug zu 60 %	-	-447.600
zu verst. Einkommen	83.000	298.400
KSt (25 %)	-20.750	-74.600
Soli (5,5 % der KSt)	-1.141	-4.103
<i>Gesamtbetrachtung:</i>		
Totalgewinn vor Steuern	100.000	100.000
Steuern	-38.891	-133.103
Totalgewinn nach Steuern	61.109	-33.103

IV. Schädliche Auswirkungen bei Arbeitsgemeinschaften

Ähnlich gravierend wie bei den Projektgesellschaften gestaltet sich die Situation bei auftragsbezogenen Arbeitsgemeinschaften, wie sie vor allem in der Baubranche verbreitet sind. Dabei handelt es sich um Arbeitsgemeinschaften verschiedener branchenzugehöriger Unternehmen, häufig Großkonzerne im Verbund mit mittelständischen Spezialisten, die gemeinsam einen Großauftrag bearbeiten. Nach dessen vollständiger Realisierung wird die Arbeitsgemeinschaft üblicherweise wieder beendet. Wickelt ein solcher Zusammenschluss mehr als einen Auftrag ab, z.B. weil ein Projekt für mehrere

Auftraggeber aufgrund getrennter Verträge durchzuführen ist oder Folgeaufträge erteilt werden, unterfällt er nicht mehr der Ausnahmegesellschaft des § 2a S. 1 GewStG. Dies hat dann zur Folge, dass die Arbeitsgemeinschaft als BGB-Gesellschaft zum sachlich selbständigen Gewerbesteuersubjekt wird.

Die Arbeitsgemeinschaften zeichnen sich wie Projektgesellschaften durch den kontinuierlichen Aufbau von durch Verwaltungs- und Finanzierungskosten bedingten Verlustvorträgen in der Anfangsphase der Auftragsabwicklung aus. Bei Bauprojekten tritt eine Gewinnrealisierung regelmäßig erst mit der Abnahme des Baus nach Fertigstellung ein. Können die aufgelaufenen Verluste wegen der Mindestbesteuerung nach § 10a GewStG dann nicht voll verrechnet werden, bleibt der gewerbesteuerliche Verlustvortrag mit Auflösung der Arbeitsgemeinschaft endgültig ungenutzt. Nur körperschaftsteuerlich werden die Verlustanteile von den Gesellschaftern übernommen und können dort möglicherweise verrechnet werden. Damit wird es im Regelfall hinsichtlich der Belastung mit Gewerbesteuer zu einer definitiven Substanzbesteuerung kommen; in jedem Fall ist mit einer gemessen am Gesamterfolg der Arbeitsgemeinschaft übermäßigen, leistungsfähigkeitswidrigen Gesamtsteuerlast zu rechnen.

Beispiel²³⁰: Eine Arbeitsgemeinschaft aus drei Baukonzernen und drei mittelständischen Bauunternehmern realisiert die Erstellung eines Geschäftszentrums mit Parkhaus und Außenanlagen im Gesamtvolumen von 1 Milliarde DM. Die Entwicklung des Gewerbeertrages gestaltet sich in der Bauphase wie folgt:

	Beteiligung	Jahr 01	Jahr 02	Jahr 03	Jahr 04	Gesamtergebnis
Partner 1	51,00 %	-1.186.000	-6.413.000	-3.373.000	10.724.000	-248.000
Partner 2	23,00 %	-535.000	-2.892.000	-1.521.000	4.837.000	-111.000
Partner 3	21,00 %	-488.000	-2.641.000	-1.389.000	4.416.000	-102.000
Partner 4	1,25 %	-29.000	-157.000	-83.000	263.000	-6.000
Partner 5	2,25 %	-52.000	-283.000	-149.000	473.000	-11.000
Partner 6	1,50 %	-35.000	-189.000	-99.000	315.000	-8.000
ARGE	100 %	-2.325.000	-12.575.000	-6.614.000	21.028.000	-486.000

²³⁰ Dem Beispiel liegt ein authentischer, in der Betriebsprüfung bestätigter Ergebnisverlauf aus abgeschlossenen Wirtschaftsjahren bei einer real existierenden Arbeitsgemeinschaft zugrunde; das Zahlenmaterial wurde vom Hauptverband der Deutschen Bauindustrie e.V. in anonymisierter Form zur Verfügung gestellt.

Die Arbeitsgemeinschaft schließt mit einem Verlust von 486.000 DM ab. Nach bisheriger Rechtslage hatte sie angesichts des negativen Gesamtergebnisses keine Gewerbesteuer zu entrichten. Die neue Mindestbesteuerung führt dazu, dass im Jahr 04 nur ein Sockelbetrag von 1 Mio. Euro Verlustvortrag voll verrechnet werden kann. Der übersteigende Gewerbeertrag der Periode ist zu 40 %, d.h. mit einem Betrag von umgerechnet 3.900.000 Euro der Besteuerung zu unterwerfen. Bei einem effektiven Gewerbesteuersatz von ca. 18 % ergibt sich damit für die Arbeitsgemeinschaft trotz bestehender Verlustlage eine Gewerbesteuerlast von insgesamt 702.000 Euro. Diese müssen aus der Substanz der Gesellschafter bezahlt werden, der verbleibende gewerbesteuerliche Verlustvortrag von 4.149.000 Euro geht endgültig verloren.

V. Schädliche Auswirkungen bei Leasing-Objektgesellschaften

Im Immobilien- und Großmobilen-Leasing kommen häufig Leasing-Objektgesellschaften zum Einsatz, die als Leasing-Geber für ein einziges Leasing-Objekt fungieren und den gesamten Leistungsprozess von der Beschaffung bzw. Erstellung über die Verwaltung bis hin zur abschließenden Verwertung abwickeln. Solche Konstruktionen bieten erhebliche Vorteile vor allem im Hinblick auf ihre Refinanzierung, weil sich die Kreditprüfung dann auf die mit dem Projekt in Zusammenhang stehenden Zahlungsströme und Risiken beschränken kann. Durch diese Art der Risikostrukturierung wird oftmals die Finanzierung von Großprojekten überhaupt erst möglich. Dementsprechend haben die Leasing-Objektgesellschaften international wie auch in Deutschland in der Vergangenheit erhebliche Verbreitung gefunden. Insbesondere im Bereich von Public Private Partnership-Projekten bedient man sich regelmäßig dieses Instruments, um Großinvestitionen der öffentlichen Hand zu realisieren.

Die Ertragsentwicklung solcher Objektgesellschaften ist typischerweise durch länger anhaltende Anfangsverluste, eine erst vergleichsweise spät und verhalten einsetzende Gewinnphase und hohe Abschlussgewinne gekennzeichnet. Die Anfangsverluste lassen sich vor allem auf die einmaligen Vertragsanbahnungs- und Vertragsabschlusskosten sowie auf den bei Annuitätendarlehen degressiven Zinsverlauf zurückführen. Erst wenn der Tilgungsanteil der Raten entsprechend zugenommen hat, weist die Gesell-

schaft Periodenüberschüsse aus, die aber die vorherigen Verluste zunächst lange nicht kompensieren. Meist wird die vollständige Verlustkompensation und damit die Gewinnschwelle des Gesamtprojektes erst am Ende der Leasingdauer mit Veräußerung bzw. anderweitiger Verwertung des Leasing-Objektes erreicht.

Bislang konnten die Anlaufverluste im Wege des unbegrenzten Verlustvortrags mit den späteren Periodenüberschüssen voll verrechnet werden und insbesondere auch noch den abschließenden Veräußerungsgewinn mindern. Körperschaftsteuer fiel damit regelmäßig erst gegen Ende der Leasingdauer und auch nur auf den überperiodischen Gesamtgewinn des Projekts unter Berücksichtigung aller Anlaufverluste an. Die ab 2004 geltende Mindestbesteuerung erlaubt zwar über den Sockelbetrag von 1 Mio. Euro des öfteren noch die vollständige Verlustverrechnung mit den gegen Ende der Vertragslaufzeit einsetzenden Periodenüberschüssen. In einer Vielzahl von Fällen wird aber zumindest der abschließende Veräußerungsgewinn den Sockelbetrag deutlich übersteigen, so dass sich der verbleibende Verlustvortrag nur noch zu 60 % auswirken kann. Da die Objektgesellschaft mit der Abwicklung des Leasing-Geschäfts normalerweise liquidiert wird, verfällt der infolge der Mindestbesteuerung ungenutzte Verlustvortrag endgültig, und es kommt zu einer definitiven Übermaß- bzw. Substanzbesteuerung. Selbst bei Fortsetzung der Geschäftstätigkeit durch den Erwerb bzw. die Herstellung eines neuen Leasing-Objekts würde sich daran nichts ändern. Es würden sich im Gegenteil wegen der vorstehend geschilderten, erneut zu erwartenden Ertragsentwicklung nur weitere Verlustvorträge anhäufen.

Beispiel²³¹: Eine Objektgesellschaft in der Rechtsform der GmbH hat mit einer nordrhein-westfälischen Stadt mit Wirkung ab 1. 1. 1987 einen Leasingvertrag mit einer Laufzeit von 20 Jahren über ein Verwaltungsgebäude abgeschlossen. Der Stadt ist die Option eingeräumt worden, die Anlage zum 31.12.2006 für 6 Mio. Euro zu kaufen. Die GmbH hat das Verwaltungsgebäude zu Herstellungskosten von insgesamt 12 Mio. Euro auf einem ihr eingeräumten Erbbaurecht errichtet und sämtliche Kosten über ein Sparkassendarlehen finanziert. In der Folgezeit beschränkt sie sich auf die Vermietung

²³¹ Das Beispiel ist an einen tatsächlichen Fall angelehnt; das Zahlenmaterial wurde vom Bundesverband Deutscher Leasing-Unternehmen e.V. in anonymisierter Form zur Verfügung gestellt.

des Objektes. Die Leasingraten sind so kalkuliert, dass sie die Zinsaufwendungen und Verwaltungskosten der Gesellschaft abdecken, einen angemessenen Gewinnanteil beinhalten und außerdem die Herstellungskosten über die Laufzeit des Vertrages bis auf einen Betrag von 6 Mio. Euro amortisieren. Die sodann noch ausstehende Amortisation soll durch den Verkauf des Gebäudes an die Stadt oder einen fremden Dritten erreicht werden. Im Anschluss an diese Transaktion wird die GmbH liquidiert.

Der steuerliche Ergebnisverlauf stellt sich bei der GmbH wie folgt dar: Das Gebäude wird nach § 7 Abs. 4 EStG 1987 linear mit 4 % der Herstellungskosten pro Jahr abgeschrieben. Der Restbuchwert am Ende der Leasingdauer beträgt damit 2,4 Mio. Euro. Während der Vertragslaufzeit hat sich in Höhe der Differenz zwischen AfA und Amortisationsanteil der Leasing-Raten ein Verlustvortrag von zunächst 3,6 Mio. Euro aufgebaut, der sich durch laufende Periodenüberschüsse bis zum 31.12.2006 auf 3,4 Mio. Euro reduziert. Durch die Veräußerung des Leasing-Objektes – Voraussichtlich 6 Mio. Euro an den Leasing-Nehmer – wird angesichts des Restbuchwertes des Gebäudes von 2,4 Mio. Euro ein einmaliger Buchgewinn von 3,6 Mio. Euro entstehen. Gewerbesteuer fällt wegen der Kürzung für Grundstücksunternehmen nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG nicht an; körperschaftsteuerlich ergeben sich durch Veräußerung des Gebäudes die folgenden Auswirkungen in 2006²³²:

	ohne Mindestbesteuerung	Mindestbesteuerung
Gewinn vor KSt	3.600.000	3.600.000
voller Verlustabzug	-3.400.000	-1.000.000
verbleibender Gewinn	200.000	2.600.000
Verlustabzug zu 60 %	-	-1.560.000
zu verst. Einkommen	200.000	1.040.000
KSt (25 %)	50.000	-260.000
<i>Gesamtbetrachtung:</i>		
Totalgewinn vor Steuern	200.000	200.000
Steuern	-50.000	-260.000
Totalgewinn nach Steuern	150.000	-60.000
Verbleibender Verlustvortrag	0	-840.000

²³² Der Einfachheit halber ist der laufende Gewinn des Jahres 2006 in der nachstehenden Übersicht nicht enthalten. Er hat sich jedoch rechnerisch ausgewirkt, indem er zur Reduzierung des Verlustvortrages auf 3,4 Mio. Euro beigetragen hat.

In diesem Beispiel führt die Mindestbesteuerung zu einem „Umkippen“ der vorsteuerlichen Gewinnsituation in einen nachsteuerlichen Verlust. Die gleichheitssatzwidrige Übermaßbelastung ist offenkundig; der – ausschließlich auf die Mindeststeuer zurückzuführende – Nachsteuer-Verlust verzehrt die Substanz der Gesellschaft bis hin zur Insolvenz.

VI. Schädliche Auswirkungen in Branchen mit hoher Kapitalintensität

Unternehmen mit einer kapitalintensiven Produktion sind von dem mit der Mindestbesteuerung verbundenen Liquiditätsabfluss in Phasen wirtschaftlicher Erholung besonders stark betroffen. Speziell Betriebe aus der Luft- und Raumfahrtbranche oder dem Schiffbau müssen zum Erhalt bzw. zur Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit erhebliche Investitionen in moderne Produktionsanlagen tätigen. Diese werden meist durch Kredite finanziert, die durch spätere Überschüsse bedient werden sollen. Wenn nun diese Überschüsse trotz in der Vergangenheit eingetretener Verluste zu 40 % der Besteuerung unterliegen, müssen die Zins- und Tilgungsleistungen gerade im Anschluss an längere Verlustperioden über einen deutlich längeren Zeitraum aus der Substanz bedient werden. Dadurch wird die Wiederherstellung des gerade nach der konjunkturellen Schwächephase der letzten Jahre angegriffenen Eigenkapitals erheblich erschwert. Betroffen sind vor allem mittelständische Unternehmen, die häufig nur über eine geringe Eigenkapitaldecke verfügen. Das Insolvenzrisiko wird hierdurch erheblich vergrößert, und es fehlt an Liquidität für neue Projekte und Investitionen. Zudem führen die erschwerten Bedingungen für die Verbesserung der Eigenkapitalausstattung auch zur Verschlechterung der Kreditkonditionen nach Basel II. Die Unternehmen geraten damit in einen möglicherweise existenzbedrohenden Teufelskreis.

VII. Schädliche Auswirkungen auf Existenzgründungen

Unternehmensneugründungen, bei denen in der Startphase Anlaufverluste entstehen, stellen eine weitere Konstellation dar, die typischerweise von der Mindestbesteuerung betroffen wird. Die fatale Konsequenz der Neuregelung besteht hier vor allem darin, dass an sich rentable und wohlfahrtssteigernde Investitionen nicht getätigt werden, die

bei einem Verlustvortrag bisherigen Zuschnitts durchgeführt worden wären. Denn anders als ein bestehendes, größeres Unternehmen hat ein Start-Up nicht die Möglichkeit, die anfänglichen Investitionskosten mit Gewinnen aus dem laufenden Geschäft bzw. anderen Geschäftsfeldern zu verrechnen. Anfängliche Verluste können vielmehr nur in zeitlich nachgelagerten Gewinnphasen ausgeglichen werden. Ähnlich ist die Lage bei größeren Investitionsvorhaben multinationaler Unternehmen, deren Neuanstellungen im Allgemeinen weniger diversifiziert sind als bestehende Unternehmen²³³. Ist die damit notwendige überperiodische Verlustverrechnung durch die Mindestbesteuerung beschränkt, kommt es zu nachteiligen Zinseffekten in erheblichem Ausmaß. Dadurch kann der vor Steuern positive Barwert, d.h. der mit dem Kalkulationszinssatz des Investors diskontierte Zahlungsstrom aus einer zunächst verlustträchtigen Gründerinvestition, nach Steuern negativ werden. Da es dieser Barwert ist, der maßgeblich als Entscheidungsgrundlage für die Vorteilhaftigkeit einer Investition herangezogen wird²³⁴, hat eine solche Entwicklung die rein steuerinduzierte Abstandnahme von der betreffenden Geschäftsidee zur Folge.

Beispiel²³⁵: Geplant ist die Gründung einer Vertriebsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH. Diese soll bundesweit ein Netz aus Handelsvertretern aufbauen, um im Anschluss hochwertige Kapitalanlage- und Versicherungsprodukte zu vertreiben. Man geht davon aus, dass nach hohen Anlaufverlusten in den ersten beiden Jahren im dritten Jahr ein ausgeglichenes Ergebnis erzielt werden kann. Anschließend soll nach den Erwartungen der Investoren in einer Übergangsphase ein moderater Gewinn und so dann ein nachhaltiger Überschuss von 12 Mio. Euro pro Jahr erzielt werden. Annahmegemäß werden ein Zinssatz in Höhe von 10 % sowie ein Steuersatz von insgesamt 40 % zugrunde gelegt. Vereinfachend soll ferner unterstellt werden, dass der Mittelzufluss und –abfluss bei der GmbH mit dem handelsrechtlichen Gewinn bzw. Verlust übereinstimmt. Es ergeben sich folgende Barwertberechnungen:

Alte Rechtslage:

²³³ So auch der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung in seinem Jahresgutachten 2003/2004, BT-Drs. 15/2000, Rz. 549.

²³⁴ Vgl. K. Olfert / H.-J. Rahn, Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 7. Aufl. 2003, S. 294 ff.; N. Herzig / T. Wagner, DStR 2003, 225.

²³⁵ Die Berechnungen lehnen sich an das Beispiel bei N. Herzig / T. Wagner, DStR 2003, 225 (226), an.

	1	2	3	4	5	6-9	10	11-12	13	14 ff.
Gewinn vor St.	-40,00	-25,00	0,00	4,00	8,00	12,00	12,00	12,00	12,00	12,00
abzügl. VV	0,00	0,00	0,00	4,00	8,00	12,00	5,00	0,00	0,00	0,00
verbl. Gewinn	-40,00	-25,00	0,00	0,00	0,00	0,00	7,00	12,00	12,00	12,00
Steuern	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2,80	4,80	4,80	4,80
Cash flow	-40,00	-25,00	0,00	4,00	8,00	12,00	9,20	7,20	7,20	7,20

Barwert: 1,16

Neue Rechtslage (Mindestbesteuerung):

	1	2	3	4	5	6-9	10	11-12	13	14 ff.
Gewinn vor St.	-40,00	-25,00	0,00	4,00	8,00	12,00	12,00	12,00	12,00	12,00
abzügl. VV	0,00	0,00	0,00	2,80	5,20	7,60	7,60	3,80	0,00	0,00
Verbl. Gewinn	-40,00	-25,00	0,00	1,20	2,80	4,40	4,40	4,40	8,20	12,00
Steuern	0,00	0,00	0,00	0,48	1,12	1,76	1,76	1,76	3,28	4,80
Cash flow	-40,00	-25,00	0,00	3,52	6,88	10,24	10,24	10,24	8,72	7,20

Barwert: -0,45

Nach alter Rechtslage wäre die Unternehmensgründung erfolgt, unter Geltung der Mindestbesteuerung wird sie unterbleiben.

VIII. Schädliche Auswirkungen in Sanierungsfällen

In Sanierungsfällen wirkt die Mindestbesteuerung krisenverschärfend und kann unter ungünstigen Bedingungen sogar die Insolvenz des Unternehmens zur Folge haben²³⁶. Denn sie entzieht dem zu sanierenden Unternehmen Liquidität in der Phase unmittelbar nach Eintritt in die Gewinnzone. Ein möglicher Sanierungsgewinn durch einen Teilerlass von Schulden des Betriebes dürfte zwar von der Mindestbesteuerung nicht betroffen sein, solange die Finanzverwaltung an ihrer – wohl gesetzeswidrigen²³⁷ – Auffassung festhält, es liege diesbezüglich ein sachlicher Erlassgrund vor²³⁸. Auch hier ist freilich schon insoweit ein Fragezeichen zu setzen, als dass für den Erlass von Gewerbesteuer die Gemeinden zuständig sind, denen dies in Zeiten erheblicher Finanznot nicht leicht fallen wird. In jedem Fall aber erzwingt die Mindestbesteuerung unmittelbar nach Überwinden der Krise dann, wenn das Unternehmen erstmals wieder schwarze Zahlen schreibt, die Besteuerung der entsprechenden laufenden Gewinne. Es

²³⁶ Vgl. N. Herzig / T. Wagner, DStR 2003, 225 (226).

²³⁷ Dazu W. Heinicke in: Schmidt, EStG, 23. Aufl. 2004, § 3 ABC, Stichwort „Sanierungsgewinn“; H.-J. Kanzler, FR 2003, 480 (481).

²³⁸ Vgl. BMF-Schreiben v. 27. 3. 2003 – IV A 6 – S 2140 – 8/083, BStBl. I 2003, 240 f.

wird damit die dringend für die Bedienung verbleibender Kredite oder die weitere Konsolidierung benötigte Liquidität abgeschöpft, obwohl aus Zeiten der Krise eigentlich noch ein Verlustvortrag in ausreichender Höhe zur vollständigen Kompensation dieser ersten Gewinne zur Verfügung steht. Letztlich wird damit in vielen Fällen eine weitere Fremdkapitalaufnahme unumgänglich werden, die das gerade erst sanierte Unternehmen aber – falls überhaupt – nur unter verschlechterten Konditionen erhalten wird. Die Mindestbesteuerung erweist sich damit als schwere Bürde für an sich noch überlebensfähige, aber krisengeschwächte Betriebe und dürfte die Zahl der Insolvenzen in Deutschland weiter ansteigen lassen.

E. Ergebnis

- I. Die Mindestbesteuerung nach den §§ 10d Abs. 2 EStG und 10a GewStG in der ab 2004 geltenden Fassung verstößt durchgängig gegen das aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip abzuleitende objektive Nettoprinzip.
- II. Die Mindestbesteuerung kann bei natürlichen Personen darüber hinaus auch das ebenfalls verfassungsrechtlich verankerte subjektive Nettoprinzip verletzen, insoweit sie deren Existenzminimum mit Steuern belegt.
- III. Die Mindestbesteuerung birgt die Gefahr einer Missachtung des so genannten Halbteilungsgrundsatzes. Leitet man mit dem Zweiten Senat des Bundesverfassungsgerichts und einem Großteil des steuerrechtlichen Fachschrifttums eine solche absolute Belastungsobergrenze aus der Eigentumsgarantie ab, so ergibt sich deren potentielle Verletzung schon aus den durchgängigen Verstößen gegen das objektive Nettoprinzip. Da dieses unter anderem eine die Erwerbsgrundlage sichernde Funktion hat, besteht erst recht die Möglichkeit eines Verstoßes gegen noch weiter vorgelagerte Belastungsgrenzen.
- IV. Die übergangslose Erstreckung der Mindestbesteuerung auch auf in der Vergangenheit liegende wirtschaftliche Dispositionen der Steuerpflichtigen, die absehbare Anfangsverluste mit sich bringen, verstößt gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot.
- V. Die gleichheits- und besonders auch freiheitsrechtlich nicht hinnehmbaren Auswirkungen der Mindestbesteuerung beschränken sich in einer Vielzahl von Fällen nicht auf Zinsnachteile durch eine Streckung der Verlustverrechnung. Vielmehr können in einer Reihe typischerweise auftretender Konstellationen Übermaß- und sogar Substanzbesteuerungen bis hin zur Vernichtung der wirtschaftlichen Existenzgrundlage die Folge sein. Besonders betroffen sind insoweit zyklische Branchen und solche mit langfristigen Fertigungen. Die dort zu beobachtenden wirtschaftlich schädlichen und verfassungswidrigen Effekte treten in potenziierter Form bei den von vornherein nur für begrenzte Zeit errichteten Projekt- und Objektgesellschaften sowie gewerbesteuerpflichtigen Arbeitsgemeinschaften auf. Des Wei-

teren können Existenzgründungen und Unternehmenssanierungen durch die Mindestbesteuerung unattraktiv werden.

Neben ihren ökonomischen Gefahren²³⁹ ist die neue Mindestbesteuerung somit aus juristischer Sicht als verfassungswidrig einzustufen. Dieses Verdikt trifft sie unabhängig davon, ob die verfassungsrechtliche Prüfung eher gleichheitsrechtlich oder eher freiheitsrechtlich akzentuiert wird. Besonders hervorzuheben ist, dass sich die Verfassungswidrigkeit der Mindestbesteuerung nach den §§ 10d Abs. 2 EStG, 10a GewStG auch klar aus den einschlägigen Präjudizien des Bundesverfassungsgerichts und der finanzgerichtlichen Rechtsprechung ableiten lässt.

²³⁹ Dazu umfassend S. Grotherr, BB 1998, 2337 ff. und 2392 ff. sowie N. Herzig / T. Wagner, DStR 2003, 225 ff.