

Inhaltsübersicht

	Seite
Vorwort	VII
Inhaltsverzeichnis.....	XI
Abkürzungsverzeichnis.....	XXIII
 Einleitung.....	1
 1. Teil: Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht <i>de lege lata</i>	5
A. Grundlagen.....	5
I. Verlust.....	5
II. Verlustverrechnung.....	14
III. Verlustverrechnungsbeschränkung.....	15
B. Verlustverrechnung bei Inlandssachverhalten.....	18
I. Intraperiodische Verlustverrechnung	18
II. Interperiodische Verlustverrechnung	55
III. Intersubjektive Verlustverrechnung.....	80
C. Verlustverrechnung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten.....	93
I. Auslandsverluste von Steuerinländern	93
II. Inlandsverluste von Steuerausländern	105
 2. Teil: Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Verlustverrechnung	109
A. Allgemeiner verfassungsrechtlicher Rahmen.....	110
I. Einkommensteuer	110
II. Körperschaftsteuer	169
III. Gewerbesteuer	173
B. Konkretisierung der verfassungsrechtlichen Vorgaben.....	176

IX

I.	Intraperiodische Verlustverrechnung	176
II.	Interperiodische Verlustverrechnung	229
III.	Intersubjektive Verlustverrechnung.....	283
IV.	Zusammenfassung der verfassungsrechtlichen Vorgaben für die Verlustverrechnung	313
3. Teil: Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht <i>de lege ferenda</i>.....		317
A.	Anpassungsbedarf an die verfassungsrechtlichen Vorgaben	317
I.	Verlustverrechnung bei Inlandssachverhalten.....	318
II.	Verlustverrechnung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten.....	388
B.	Vorgaben für ein ökonomisch rationales Verlustverrechnungssystem.....	400
I.	Das Kriterium der Entscheidungsneutralität.....	401
II.	Entscheidungsneutrale Ausgestaltung der Verlustverrechnung	405
III.	Zusammenfassung	419
C.	Vorschlag für die Ausgestaltung der Verlustverrechnung	420
I.	Intraperiodische Verlustverrechnung	420
II.	Interperiodische Verlustverrechnung	423
III.	Intersubjektive Verlustverrechnung.....	426
IV.	Grenzüberschreitende Verlustverrechnung	426
Zusammenfassung der Ergebnisse		429
Literaturverzeichnis		433
Stichwortverzeichnis		459

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Vorwort	VII
Inhaltsübersicht	IX
Abkürzungsverzeichnis	XXIII
Einleitung	1
1. Teil: Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht <i>de lege lata</i>	5
A. Grundlagen	5
I. Verlust.....	5
1. Verlust als Saldogröße.....	5
2. Steuerliche Verluste	7
3. Die Problematik der sog. „unechten“ Verluste	8
a) Definition von „unechten“ Verlusten	9
b) Ursachen für „unechte“ Verluste	10
aa) Sonderabschreibungen auf Immobilien.....	10
bb) Prinzipien der Gewinnermittlung	11
c) Kein Steuerausfall, sondern nur Steuerstundung.....	12
d) Verlustzuweisungsgesellschaften als Katalysator	13
II. Verlustverrechnung.....	14
III. Verlustverrechnungsbeschränkung.....	15
1. Spezielle Verlustverrechnungsbeschränkungen	16
2. Allgemeine Verlustverrechnungsbeschränkungen.....	16
B. Verlustverrechnung bei Inlandssachverhalten	18
I. Intraperiodische Verlustverrechnung	18
1. Einkommensteuer	18
a) Spezielle Verlustverrechnungsbeschränkungen	20
aa) Beschränkung der Verlustverrechnung auf eine Einkunftsquelle	20
(1) Verluste aus stillen Gesellschaften, Unterbeteiligungen oder sonstigen Innengesellschaften an Kapitalgesellschaften	20
(a) Tatbestand	20
(b) Hintergrund	21
(2) Verluste bei beschränkter Haftung.....	22

(a) Tatbestand	22
(b) Hintergrund	27
(3) Verluste im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen	28
(a) Tatbestand	28
(b) Hintergrund	31
bb) Beschränkung der Verlustverrechnung auf eine Einkunftsunterart	32
(1) Verluste aus gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung	32
(2) Verluste aus Termingeschäften im Betriebsvermögen	33
(a) Tatbestand	33
(b) Hintergrund	33
(3) Vermögensverluste bei Kapitalgesellschafts- anteilen im Privatvermögen	34
(a) Tatbestand	34
(b) Hintergrund	38
(4) Verluste aus gelegentlicher Leistung	42
(5) Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften	43
cc) Beschränkung der Verlustverrechnung auf eine Schedule	44
(1) Tatbestand	44
(2) Hintergrund	45
dd) Ausschluss positiver Einkünfte vom Verlustausgleich, § 34a Abs. 8 EStG	46
b) Allgemeine Verlustverrechnungsbeschränkungen	48
aa) Tatbestand	48
bb) Hintergrund	49
c) Konkurrenzen	50
2. Körperschaftsteuer	51
a) Unbeachtlichkeit von Veräußerungsverlusten nach § 8b Abs. 3 S. 3 KStG	51
b) Verlustausgleich bei Körperschaften gemäß § 8c KStG	52
3. Gewerbesteuer	53
II. Interperiodische Verlustverrechnung	55
1. Einkommensteuer	55
a) Verlustrücktrag, § 10d Abs. 1 EStG	56
b) Verlustvortrag mit Mindestbesteuerung, § 10d Abs. 2 EStG	56

c) Spezielle Tatbestände der interperiodischen Verlustverrechnung.....	58
2. Körperschaftsteuer.....	60
a) Überblick über den Tatbestand von § 8c KStG	61
aa) Schädlicher Beteiligungserwerb.....	61
(1) Erwerber.....	61
(2) Übertragungsgegenstand.....	62
(3) Übertragungsvorgang.....	63
(4) Mittelbar oder unmittelbar	64
(5) Innerhalb von 5 Jahren.....	65
bb) Rechtsfolgen eines schädlichen Anteilserwerbs.....	67
cc) Einschränkung des Anwendungsbereichs von § 8c KStG	69
(1) Konzernklausel	69
(2) Sanierungsklausel	71
(3) Kein Verlustuntergang in Höhe der stillen Reserven	73
b) Hintergrund von § 8c KStG	74
3. Gewerbesteuer	78
a) Unternehmensidentität	79
b) Unternehmeridentität	79
III. Intersubjektive Verlustverrechnung.....	80
1. Intersubjektive Verlustverrechnung ohne Rechtsnachfolge.....	80
a) Zusammenveranlagung von Ehegatten	81
b) Körperschaftsteuerliche Organschaft.....	83
aa) Personale Voraussetzungen	83
bb) Sachliche Voraussetzungen	84
cc) Rechtsfolgen der Organschaft	85
c) Gewerbesteuerliche Organschaft	86
2. Intersubjektive Verlustverrechnung bei Rechtsnachfolge.....	87
a) Gesamtrechtsnachfolge	87
aa) Gesamtrechtsnachfolge nach einer natürlichen Person	87
bb) Gesamtrechtsnachfolge nach einer Kapitalgesellschaft	89
b) Einzelrechtsnachfolge	92
C. Verlustverrechnung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten..	93
I. Auslandsverluste von Steuerinländern	93
1. Intraperiodische Verlustverrechnung	94

a)	Verlustverrechnung im Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode	94
aa)	Tatbestand des § 2a EStG.....	95
bb)	Hintergrund des § 2a EStG.....	98
b)	Verlustverrechnung im Anwendungsbereich der Freistellungsmethode	98
2.	Interperiodische Verlustverrechnung	102
3.	Intersubjektive Verlustverrechnung	103
a)	Zusammenveranlagung von Ehegatten.....	103
b)	Organschaft.....	104
II.	Inlandsverluste von Steuerausländern	105
1.	Intraperiodisch.....	106
2.	Interperiodisch.....	107
3.	Intersubjektiv.....	108
a)	Zusammenveranlagung von Ehegatten.....	108
b)	Organschaft.....	108
2. Teil: Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Verlustverrechnung	109	
A. Allgemeiner verfassungsrechtlicher Rahmen	110	
I. Einkommensteuer	110	
1. Gleichheitsrechtliche Vorgaben	111	
a) Ungleichbehandlung	111	
aa) Das Leistungsfähigkeitsprinzip	112	
(1) Die Diskussion um den „Verfassungsrang“ des Leistungsfähigkeitsprinzips	113	
(2) Konkretisierungsbedürftigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips	114	
bb) Das Gebot der Folgerichtigkeit	116	
cc) Das objektive Nettoprinzip.....	119	
(1) Die Diskussion um den „Verfassungsrang“ des objektiven Nettoprinzips.....	120	
(2) Gleichheitsrechtliche Relevanz eines einfachgesetzlichen Nettoprinzips	121	
(3) Ersetzbarkeit des objektiven Nettoprinzips	123	
(4) Konkretisierungsbedürftigkeit des objektiven Nettoprinzips.....	127	
dd) Die gleichheitsrechtliche Dimension der Steuerfreiheit des Existenzminimums	129	
b) Rechtfertigung	134	

aa)	Bereichsspezifische Rechtfertigungsanforderungen im Ertragsteuerrecht	135
bb)	Mögliche „besondere“ sachliche Gründe	137
	(1) Fiskalzweck.....	137
	(2) Lenkungsziele	139
	(3) Typisierung	140
	(4) Missbrauchsvermeidung	141
cc)	Keine freiheitsrechtliche Verhältnismäßigkeitsprüfung.....	143
2.	Freiheitsrechtliche Vorgaben	147
a)	Eigentumsgarantie	147
	aa) Schutzbereich und Eingriff.....	148
	(1) Traditionelle Dogmatik.....	148
	(2) Die Entscheidung des 2. Senats des BVerfG vom 18.01.2006	149
bb)	Rechtfertigung	151
	(1) Belastungsgrundentscheidung.....	152
	(2) Durchbrechungen der Belastungsgrundentscheidung	156
	(a) Differenzierung zwischen Steuervergünstigungen und Steuerverschärfungen.....	158
	(b) Freiheitsrechtliche Dimension des objektiven Nettoprinzips.....	162
b)	Freiheitsrechtliche Dimension der Steuerfreiheit des Existenzminimums	165
c)	Allgemeine Handlungsfreiheit, Art. 2 Abs. 1 GG	167
3.	Zusammenfassung	169
II.	Körperschaftsteuer	169
III.	Gewerbesteuer	173
B.	Konkretisierung der verfassungsrechtlichen Vorgaben	176
I.	Intraperiodische Verlustverrechnung	176
1.	Gleichheitsrechtliche Vorgaben für die intraperiodische Verlustverrechnung	176
a)	Rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlung	177
	aa) Vorgaben des objektiven Nettoprinzips für die intraperiodische Verlustverrechnung	177
	(1) Verlustverrechnungsbeschränkung auf die Einkunftsquelle	178
	(2) Verlustverrechnungsbeschränkung auf eine Einkunfts(unter)art	184

bb)	Ausschluss der intraperiodischen Verlustverrechnung im Rahmen einer Schedulenbesteuerung	188
cc)	Gleichheitsrechtliche Relevanz sog. „unechter“ Verluste.....	195
dd)	Gleichheitsrechtliche Dimension der Steuerfreiheit des Existenzminimums	197
ee)	Keine gleichheitsrechtliche Notwendigkeit einer Steuererstattung	199
b)	Gleichheitsrechtliche Rechtfertigung	200
aa)	Spezielle Verlustverrechnungsbeschränkungen	201
(1)	Vorliegen eines „besonderen sachlichen Grundes“	201
(2)	Grenzen der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers	202
(a)	Mindestmaß an zweckgerechter Ausgestaltung des Tatbestandes	203
(b)	Grenzen der Typisierungsbefugnis	204
bb)	Allgemeine Verlustausgleichsbeschränkungen	205
(1)	Keine Rechtfertigung durch Lenkungs- bzw. Typisierungszwecke.....	205
(2)	Keine Rechtfertigung durch die Notwendigkeit der Haushaltskonsolidierung.....	206
cc)	Rechtfertigung von Verlustverrechnungsbeschränkungen im Rahmen eines Schedulensteuerkonzepts	210
c)	Zusammenfassung: Gleichheitsrechtliche Vorgaben für die intraperiodische Verlustverrechnung	211
2.	Freiheitsrechtliche Vorgaben für die intraperiodische Verlustverrechnung	212
a)	Eigentumsgarantie	212
aa)	Schutzbereichseröffnung und Eingriff	213
bb)	Rechtfertigung	214
(1)	Spezielle Verlustverrechnungsbeschränkungen ...	215
(2)	Allgemeine Verlustverrechnungsbeschränkungen.....	217
(3)	Verlustverrechnungsbeschränkung im Rahmen eines Schedulensteuerkonzepts.....	218
b)	Steuerfreiheit des Existenzminimums, Art. 1 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 GG	220
aa)	Erwerbssichernder Aufwand und Steuerfreiheit des Existenzminimums.....	220

bb)	Einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage und Existenzminimum.....	222
cc)	Keine Relativierung des Gebots der Steuerfreiheit des Existenzminimums.....	225
dd)	Konsequenzen für die intraperiodische Verlustverrechnung	228
3.	Zusammenfassung: Verfassungsrechtliche Vorgaben für die intraperiodische Verlustverrechnung	229
II.	Interperiodische Verlustverrechnung	229
1.	Gleichheitsrechtliche Vorgaben für die interperiodische Verlustverrechnung	229
a)	Ungleichbehandlung	230
aa)	Die zeitliche Dimension des Gebots der Belastungsgleichheit.....	230
(1)	Die zeitliche Dimension des objektiven Nettoprinzips.....	230
(a)	Das Periodeneinkommen als Leistungsfähigkeitsindikator.....	236
(b)	Das Totaleinkommen als Leistungsfähigkeitsindikator.....	240
(c)	Verhältnis von Gleichbehandlung in der Zeit und Gleichbelastung des Totaleinkommens	244
(2)	Die zeitliche Dimension des Gebots der Steuerfreiheit des Existenzminimums	248
(3)	Zusammenfassung: Die zeitliche Dimension des Gebots der Belastungsgleichheit	253
bb)	Vorgaben für die Verlustverrechnung	254
(1)	Intraperiodische Verlustverrechnung.....	254
(2)	Interperiodische Verlustverrechnung.....	258
(a)	Zeitliche Beschränkung der interperiodischen Verlustverrechnung	258
(b)	Betragsmäßige Beschränkung der inter- periodischen Verlustverrechnung	260
(c)	Beschränkung der interperiodischen Verlustverrechnung auf besondere Verlustverrechnungskreise.....	262
b)	Rechtfertigung	263
aa)	Rechtssicherheit.....	264
(1)	Verlustvortrag	265
(2)	Verlustrücktrag	267
bb)	Typisierung.....	268

cc)	Erfordernisse einer geordneten Finanz- und Haushaltsplanung	269
(1)	Verlustvortrag	270
(2)	Verlustrücktrag	272
dd)	Verstetigung des Steueraufkommens	273
c)	Zusammenfassung: Gleichheitsrechtliche Vorgaben für die interperiodische Verlustverrechnung	276
2.	Freiheitsrechtliche Vorgaben für die interperiodische Verlustverrechnung	277
a)	Eigentumsgarantie	277
aa)	Schutzbereichseröffnung und Eingriff	277
bb)	Rechtfertigung	277
(1)	Legitimer Zweck	277
(2)	Geeignetheit	278
(a)	Rechtssicherheit und Typisierung.....	278
(b)	Erfordernisse einer geordneten Finanz- und Haushaltsplanung	278
(3)	Erforderlichkeit	279
(a)	Rechtssicherheit und Typisierung.....	279
(b)	Erfordernisse einer geordneten Finanz- und Haushaltsplanung	280
(4)	Angemessenheit	280
b)	Steuerfreiheit des Existenzminimums	281
3.	Zusammenfassung: Verfassungsrechtliche Vorgaben für die interperiodische Verlustverrechnung	282
III.	Intersubjektive Verlustverrechnung.....	283
1.	Gleichheitsrechtliche Vorgaben	283
a)	Der Bezugspunkt des Gleichbehandlungsgebots	284
b)	Einkommensteuerliche Verluste	284
aa)	Intersubjektive Verlustverrechnung ohne Rechtsnachfolge.....	285
bb)	Intersubjektive Verlustverrechnung bei Rechtsnachfolge.....	285
(1)	Gesamtrechtsnachfolge	285
(a)	Perspektive des Erblassers	286
(b)	Perspektive des/der Erben.....	290
(2)	Einzelrechtsnachfolge	295
c)	Körperschaftsteuerliche Verluste.....	295
aa)	Perspektive der Kapitalgesellschaft.....	296
bb)	Perspektive der Anteilseigner.....	297
cc)	Verlustverrechnung im Konzern	302

(1) Verlustverrechnung im faktischen Konzern	302
(2) Verlustverrechnung im Vertragskonzern.....	302
d) Gewerbesteuerliche Verluste	304
2. Freiheitsrechtliche Vorgaben	306
a) „Verlustvortrag“ als Eigentum i.S.v. Art. 14 GG?	306
b) Freiheitsrechtliche Dimension der Rechtsformneutralität..	310
c) Schutz von Ehe und Familie, Art. 6 Abs. 1 GG	311
3. Zusammenfassung: Verfassungsrechtliche Vorgaben für die intersubjektive Verlustverrechnung.....	313
IV. Zusammenfassung der verfassungsrechtlichen Vorgaben für die Verlustverrechnung	313
 3. Teil: Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht <i>de lege ferenda</i>.....	
317	
 A. Anpassungsbedarf an die verfassungsrechtlichen Vorgaben	
317	
I. Verlustverrechnung bei Inlandssachverhalten.....	318
1. Intraperiodische Verlustverrechnung	318
a) Einkommensteuer	318
aa) Spezielle Verlustverrechnungsbeschränkungen	318
(1) Verluste aus stillen Gesellschaften, Unterbeteiligungen oder sonstigen Innengesellschaften an Kapitalgesellschaften	319
(a) Gleichheitsrechtliche Würdigung	320
(b) Freiheitsrechtliche Würdigung.....	322
(2) Verluste bei beschränkter Haftung.....	323
(a) Nichtberücksichtigung des negativen Kapitalkontos	323
(b) Ausschluss der Verlustberücksichtigung bei Haftungserweiterung und nachträglicher Einlage.	326
(3) Beschränkung der Verlustverrechnung bei Steuerstundungsmodellen	329
(a) Gleichheitsrechtliche Würdigung	329
(b) Freiheitsrechtliche Würdigung.....	332
(4) Verluste aus gewerblicher Tierhaltung	334
(5) Vermögensverluste bei Kapitalgesellschafts- anteilen im Privatvermögen	335
(a) § 17 Abs. 2 S. 6 EStG	335
(b) § 20 Abs. 6 S. 5 EStG	336
(6) Verluste im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen.....	339

(7) Verluste aus Termingeschäften im Betriebsvermögen	341
(8) Verluste aus gelegentlicher Leistung	343
(9) Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften	344
bb) Allgemeine Verlustverrechnungsbeschränkungen	345
cc) Sicherung der Steuerfreiheit des Existenzminimums.	348
b) Körperschaftsteuer	352
c) Gewerbesteuer	353
d) Zusammenfassung: Notwendige Anpassung der intraperiodischen Verlustverrechnung an die verfassungsrechtlichen Vorgaben	353
2. Interperiodische Verlustverrechnung	354
a) Einkommensteuer	354
aa) Allgemeine Beschränkungen der interperiodischen Verlustverrechnung	354
(1) Verlustvortrag	355
(2) Verlustrücktrag	358
bb) Spezielle Beschränkungen der interperiodischen Verlustverrechnung	360
(1) Verluste aus stillen Gesellschaften, Unterbeteiligungen oder sonstigen Innengesellschaften an Kapitalgesellschaften	362
(2) Verluste bei beschränkter Haftung.....	363
(3) Beschränkung der Verlustverrechnung bei Steuerstundungsmodellen	364
(4) Verluste aus gewerblicher Tierhaltung und Tierzucht	366
(5) Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften....	367
(6) Sonstige spezielle Verlustverrechnungs- beschränkungen.....	368
b) Körperschaftsteuer	368
aa) Verfassungsrechtliche Würdigung von § 8c KStG	369
(1) Durchbrechung der Belastungsgleichheit	369
(2) Verfassungsrechtliche Rechtfertigung	372
(a) Ambivalenz des Gesetzeszwecks.....	372
(b) Keine Rechtfertigung durch die Zielsetzung der Missbrauchsvermeidung	373
(c) Keine Rechtfertigung durch die Zielsetzung der Rechts- bzw. Verwaltungsvereinfachung	374
(d) Keine Positivierung des Kriteriums der „wirtschaftlichen Identität“	374

	(3) Zwischenergebnis	375
bb)	Die „Mantelkaufproblematik“ <i>de lege ferenda</i>	376
	(1) Wirtschaftliche Identität als Voraussetzung für den Verlustabzug?	376
	(2) Mantelkaufregelung als spezieller Missbrauchstatbestand	379
	(3) Ergebnis	383
c)	Gewerbesteuer	384
	aa) Verlustvortrag	384
	(1) Mindestbesteuerung	384
	(2) Wegfall der Unternehmensidentität	385
	bb) Verlustrücktrag	386
d)	Zusammenfassung: Notwendige Anpassung der interperiodischen Verlustverrechnung an die verfassungsrechtlichen Vorgaben	386
3.	Intersubjektive Verlustverrechnung	387
II.	Verlustverrechnung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten.....	388
1.	Auslandsverluste von Steuerinländern	388
	a) Einkommen- und Körperschaftsteuer	388
	aa) Verlustverrechnungsbeschränkung für negative Einkünfte mit Auslandsbezug, § 2a EStG	390
	bb) Nichtberücksichtigung von Auslandsverlusten bei DBA mit Freistellungsmethode	393
	b) Gewerbesteuer	398
2.	Inlandsverluste von Steuerausländern	398
3.	Zusammenfassung: Notwendige Anpassung der grenz- überschreitenden Verlustverrechnung an die verfassungs- rechtlichen Vorgaben	399
B.	Vorgaben für ein ökonomisch rationales Verlustverrechnungssystem.....	400
I.	Das Kriterium der Entscheidungsneutralität.....	401
II.	Entscheidungsneutrale Ausgestaltung der Verlustverrechnung	405
1.	Anforderungen an eine entscheidungsneutrale Verlustbehandlung.....	406
2.	Schlussfolgerungen für die Ausgestaltung der Verlustverrechnung	408
	a) Intraperiodische Verlustverrechnung.....	408
	b) Interperiodische Verlustverrechnung.....	410
	aa) Verlustrücktrag	410
	bb) Verlustvortrag	411

Inhaltsverzeichnis

3. Intersubjektive Verlustverrechnung	414
4. Grenzüberschreitende Verlustverrechnung	418
III. Zusammenfassung	419
 C. Vorschlag für die Ausgestaltung der Verlustverrechnung.....	420
I. Intraperiodische Verlustverrechnung	420
II. Interperiodische Verlustverrechnung	423
1. Verlustvortrag.....	424
2. Verlustrücktrag.....	425
III. Intersubjektive Verlustverrechnung.....	426
IV. Grenzüberschreitende Verlustverrechnung	426
 Zusammenfassung der Ergebnisse	429
 Literaturverzeichnis	433
Stichwortverzeichnis.....	459