

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

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.	Gewerbsteuer.....	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 Nettoprinzip	120
(2)	Gleichheitsrechtliche Relevanz eines einfachgesetzlichen Nettoprinzip	121
(3)	Ersetzbarkeit des objektiven Nettoprinzip	123
(4)	Konkretisierungsbedürftigkeit des objektiven Nettoprinzip	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 Verhältnismäßigkeits- prüfung	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 Belastungsgrund- entscheidung	156
(a)	Differenzierung zwischen Steuervergünstig- ungen 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.	Gewerbsteuer	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 *de lege ferenda*..... 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 Innungesellschaften 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

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