

Vortragsbericht zum Thema „Mindestbesteuerung“

- Referent: Prof. Dr. Eckhoff, Universität Regensburg -

Am 01.03.2006 referierte Prof. Dr. Rolf *Eckhoff* (Lehrstuhl für Öffentliches Recht, insbesondere Finanz- und Steuerrecht, Universität Regensburg) vor dem Westfälischen Steuerkreis e.V. über das Thema „Mindestbesteuerung“. Unter diesem Begriff werden in erster Linie unterschiedliche Konzepte zur Begrenzung der steuermindernden Auswirkungen von *Verlusten* zusammengefasst. Die in vielen Steuerrechtsordnungen vorhandenen Mindestbesteuerungsmodelle beruhen auf dem Grundgedanken, dass der Steuerpflichtige positive Einkünfte aus einer Einkunftsquelle in einer gesetzlich festgelegten Mindesthöhe versteuern soll, bevor er Verluste (negative Einkünfte) gegenrechnen kann, die aus anderen Quellen oder aus anderen Veranlagungszeiträumen stammen. Dieses eher „steuertechnische“ Ziel der Mindestbesteuerung ist regelmäßig weiteren Zielsetzungen untergeordnet, nämlich zum einen der Herstellung von *Steuergerechtigkeit* im Verhältnis der Bürger untereinander und zum anderen *Fiskalzwecken*: Für den auf Einnahmen aus Steuermitteln angewiesenen Staat geht es im Wesentlichen um die Sicherung des Steueraufkommens sowie die Steuer- und Finanzplanung.

Die Mindestbesteuerung ist in Deutschland gerade angesichts steigender Staatsverschuldung immer wieder ein Thema in der steuerpolitischen Diskussion. Ihre praktische Relevanz verdeutlichte der Referent anhand eines Zahlenbeispiels aus dem Jahr 1998. Danach beliefen sich die körperschaftsteuerlichen Verlustvorräte auf etwa 285 Mrd. DM, die der Einkommensteuer auf mehr als 160 Mrd. DM. Hätte dieses Verlustpotenzial uneingeschränkt mit positiven Einkünften verrechnet werden können, hätte dies enorme – schon haushaltspolitisch nicht tragbare – Einnahmeausfälle in den öffentlichen Haushalten verursacht. Doch zeigte der Referent auf, dass Mindestbesteuerungskonzepte in Deutschland nicht uneingeschränkt verwirklicht werden können, sondern vielmehr engen verfassungsrechtlichen Bindungen unterliegen. Als besonders problematisch erwies sich dabei, dass die Verluste, die der Steuergesetzgeber auf der einen Seite durch lenkungspolitisch motivierte Steuersubventionen „künstlich“ geschaffen hat, auf der anderen Seite durch Mindestbesteuerungsmodelle „unschädlich“ gemacht werden sollen.

A. Modelle der Mindestbesteuerung

Zu Beginn gab der Referent einen Überblick über die verschiedenen Modelle der Mindestbesteuerung. Dabei verwies er u. a. auf ein Konzept, das zwischen berücksichtigungsfähigen *echten*, aus aktiver wirtschaftlicher Betätigung stammenden Verlusten auf der einen und *unechten* (nicht zu berücksichtigenden) Verlusten (z. B. Buchverluste oder solche aus passiver Tätigkeit) auf der anderen Seite unterscheidet. Den Schwerpunkt legte *Eckhoff* im Laufe des Vortrags jedoch nicht auf dieses Modell, das der deutsche Steuergesetzgeber letztlich nicht eingeführt habe. Vielmehr wandte er sich vor allem dem zunächst in den Niederlanden etablierten *Schedulensystem* zu. Danach würden Einkünfte und (d.h. auch: Verluste) in den einzelnen Einkunftsarten, im Extremfall innerhalb der einzelnen Einkunftsquelle isoliert und dürften mit Verlusten aus anderen Quellen oder zumindest aus anderen Einkunftsarten nicht verrechnet werden. In Deutschland sei dieses Konzept in § 2 Abs. 3 EStG in der von 1999 bis 2003 geltenden Fassung verankert gewesen. Zum anderen erörterte der Referent die Einschränkung des Verlustabzugs durch *zeitliche Streckung* und/oder *betragsmäßige* „Kappung“. Nach diesem Konzept dürften Verluste nur mit den im gleichen Veranlagungszeitraum angefallenen Gewinnen verrechnet, darüber hinaus aber entweder nicht, nur zeitlich begrenzt oder aber zeitlich gestreckt vor- und/oder zurückgetragen werden. Diesem Modell sei der deutsche Steuergesetzgeber im Rahmen des überperiodischen Verlustabzugs nach dem derzeit geltenden § 10d EStG gefolgt.

B. Gründe für steuerlich relevante Verluste

Im Folgenden widmete sich *Eckhoff* den *Ursachen* für steuerlich relevante Verluste. Der Referent nannte u. a. *wirtschaftliche* Gründe, vor allem wirtschaftliche Verlustsituationen, die auf die gegenwärtig schon seit langem anhaltende Konjunkturkrise zurückgehen und sich deshalb oft auch steuerlich als Verlustsituation darstellten. Weiter verwies der Referent auf die *Folgen der Wiedervereinigung*. Hierzu zählten der Wegbruch der bisherigen Absatzmärkte Ostdeutschlands oder auch fragwürdige Möglichkeiten für Sonderabschreibungen für Vermietungs- und Gewerbeimmobilien, die bei wirtschaftlicher Betrachtung zu Fehlinvestitionen geführt hätten. Besondere Aufmerksamkeit widmete *Eckhoff* den Verlusten aus *Vermietung und Verpachtung* (§ 21 EStG). Im jährlichen Steueraufkommen überstiegen die Verluste den positiven Ertrag um teilweise mehr als das Doppelte. Der Grund hierfür liege u.a. darin, dass auf der einen Seite Wertsteigerungen des zur Vermietung

eingesetzten Stammvermögens außerhalb der Grenzen der §§ 23 und 15 EStG dem staatlichen Steuerzugriff verschlossen blieben, während es die §§ 7 ff. EStG auf der anderen Seite zuließen, die Substanz des Mietobjektes über Absetzung für Abnutzung steuerlich abzuschreiben. Ferner verwies *Eckhoff* auf die *Sonderabschreibungen* nach den §§ 7b – 7k EStG sowie auf das *Fördergebietsgesetz*. Hier würden wirtschaftlich nicht eingetretene Verluste in steuerlicher Hinsicht als abzugsfähige Verluste gewertet („fiktive“ Verluste). Diese hätten ein erhebliches Verlustvolumen bewirkt und zu nicht bedarfsgerechten Investitionen mit der Folge leerstehender Objekte geführt.

C. Verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Mindestbesteuerung in Deutschland

Den Kern des Vortrags bildete die Frage der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit der Mindestbesteuerung. Nach Ansicht von *Eckhoff* unterliegt der Staat dem *Fairnessgebot*, wenn er sich einerseits zur Finanzierung der öffentlichen Haushalte am privaten Gewinn beteiligen, andererseits sich von den Verlusten des Steuerpflichtigen abkoppeln will. In Wirklichkeit nicht vorhandene, *fiktive* Einkünfte dürften nicht besteuert werden. Im Verfassungsrecht gelte insoweit als Ausprägung des Leistungsfähigkeitsprinzips das *objektive Nettoprinzip*, das die in der Literatur herrschende Meinung – anders als das BVerfG – als im Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG zwingend verankert und schon deshalb als mit Verfassungsrang ausgestattet betrachte. Hingegen könne der Gesetzgeber nach der Rspr. des BVerfG zum objektiven Nettoprinzip dieses beim Vorliegen gewichtiger Gründe durchbrechen und sich dabei generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen bedienen. Zum verfassungsrechtlichen Maßstab werde das objektive Nettoprinzip danach erst im Zusammenspiel mit dem im Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verankerten *Gebot der Folgerichtigkeit*: Ausnahmen von diesem Grundprinzip bedürften danach eines besonderen sachlichen Grundes. Den vorstehend skizzierten verfassungsrechtlichen Maßstab wandte *Eckhoff* im Folgenden auf die in Deutschland Gesetz gewordenen und teilweise auch heute noch geltenden Regelungen zur Gewährleistung einer Mindestbesteuerung an. Insoweit habe der Gesetzgeber auf die *Schedulenkündigung*, zunächst kombiniert mit dem Modell der zeitlichen Streckung des Verlustvortrags zurückgegriffen (Rechtslage von 1999 bis 2003). Ab 2004 habe der Gesetzgeber sich dann nur noch für eine zeitliche Streckung des Verlustvortrags entschieden (§ 10d EStG).

I. „Schedulenkündigung“ des § 2 Abs. 3 EStG a. F.

Das *Schedulenkündigung*, wie es in den Jahren von 1999 bis 2003 in § 2 Abs. 3 EStG verankert gewesen sei, ist nach Ansicht *Eckhoffs* verfassungswidrig. Die überaus komplizierte Regelung habe die Verlustverrechnung zwischen allen Einkunftsarten eingeschränkt. Dies habe die Verlustabzugsregelung des § 10d EStG auch über den Veranlagungszeitraum der Verlustentstehung hinweg aufrechterhalten. Die Verfassungswidrigkeit der damaligen „Schedulenkündigung“ stütze *Eckhoff* zum einen auf einen Verstoß gegen das *subjektive Nettoprinzip* verstoßen habe. Denn der Staat habe unter dem Stichwort der „Mindestbesteuerung“ auf ein fiktives Einkommen zugegriffen, das in vielen Fällen nur scheinbar, nicht aber tatsächlich oberhalb der Grenze des sozialrechtlichen *Existenzminimums* gelegen habe. Zum anderen wandte *Eckhoff* gegen die damalige Rechtslage ein, dass die aus der Mindestbesteuerung resultierende Einschränkung des objektiven Nettoprinzips nach dem dargelegten verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstab nicht gerechtfertigt sei. Denn der Gesetzgeber verhalte sich widersprüchlich (also nicht folgerichtig), wenn er auf der einen Seite in speziellen Lenkungsmaßnahmen Verluste anbiete, die er aber auf der anderen Seite durch eine allgemeine Mindestbesteuerung wieder zurücknehme.

II. Zeitliche Streckung des Verlustvortrages nach § 10d EStG

Schließlich ging der Referent auf die seit 2004 geltende Regelung zur zeitlichen Streckung des Verlustvortrages nach § 10d EStG ein, die er im Ergebnis ebenfalls für verfassungswidrig hielt. *Eckhoff* erörterte zunächst die Frage, nach welchem verfassungsrechtlichen Maßstab diese Regelung zu beurteilen sei. In der Literatur werde dies im Wesentlichen in Abhängigkeit zu den beiden unterschiedlichen Grundkonzepten zum Einkommensbegriff als einer *Zeitraum bezogenen* Stromgröße beurteilt. Dabei gehe es um die Frage, welches der „richtige“ Zeitraum zur Erfassung von Einkommen (d. h. auch: Verlusten) sei. Nach Ansicht von *Tipke* und *Lang* sei die dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechende Bemessungsgrundlage nicht das Einkommen eines Jahres, sondern das des ganzen Lebens (Totaleinkommen). Das *Periodizitätsprinzip* sei ein nur technisches, praktischen Bedürfnissen entspringendes Prinzip. Dieser Ansicht stehe die Meinung *Paul Kirchhofs* gegenüber, für den das Jahressteuerprinzip nicht nur eine Technik der Steuererhebung, sondern ein materielles Rechtsprinzip sei: Die abschnittsweise Einkommensbesteuerung verteile die individuelle Steuerlast zeitgerecht und verstetige das staatliche Aufkommen aus der Einkommensteuer.

Auf den Theorienstreit soll es nach Auffassung von *Eckhoff* im Hinblick auf die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit des § 10d EStG indessen nicht ankommen, weil beide Prinzipien gleichwertig nebeneinander stünden. Maßgeblich sei daher eine *Abwägung durch den Gesetzgeber* zwischen dem in § 2 Abs. 7 EStG verankerten Periodizitätsprinzip einerseits und dem Grundsatz des „abschnittsübergreifenden objektiven Nettoprinzips“ als Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips – niedergelegt u. a. in § 10d EStG - andererseits. *Eckhoff* sprach sich damit in der Sache zwar für einen Ermessens- und Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers aus, welchen dieser mit der Regelung des § 10d EStG ausgefüllt habe. Allerdings verstoße die Streckung des Verlustvortrags gegen das objektive Nettoprinzip, für das sich der Gesetzgeber entschieden habe, indem er jedenfalls im Grundsatz den Verlustvortrag anerkannt habe. Allein fiskalische Gründe könnten die Durchbrechung dieses Prinzips nicht rechtfertigen. Dies gelte umso mehr, als die zeitliche Streckung des Verlustvortrages in vielen, nicht nur in unbedeutenden Einzelfällen zu einem definitiven Untergang des Verlustvortrages führe, etwa dann, wenn das Steuersubjekt vor vollständiger Verlustverrechnung seine (ökonomische) Existenz einbüßt.

Zum Schluss ging *Eckhoff* ergänzend auf die gleichfalls in § 10d EStG niedergelegte Regelung des *Verlustrücktrags* ein, den er – anders als den uneingeschränkten Verlustvortrag – nicht für verfassungsrechtlich geboten hielt. Aus dem Periodizitätsprinzip folge, dass die Leistungsfähigkeit des vergangenen Jahres durch die Verluste des laufenden nicht tangiert werde. Wenn der Gesetzgeber dennoch eine Neufestsetzung der Steuer für den vergangenen Veranlagungszeitraum zulasse, so gewähre er in der aktuellen Verlustsituation eine vorzeitige Steuererstattung.

(Zusammenfassung von Gunnar W. Glaser, Institut für Steuerrecht, Münster)