

1. Einleitung

Im internationalen Vergleich ist die Bundesrepublik Deutschland als ein Hochsteuerland anzusehen. Durch den progressiv verlaufenden Tarif des deutschen Einkommensteuersystems, der in hohen Spitzensteuersätzen mündet, haben die Bezieher hoher Einkünfte auch eine erhebliche Steuerlast zu tragen. Andererseits ist es im deutschen Steuersystem zur Regel geworden, vom Staat gewünschte Investitionen durch zahlreiche Ausnahmeregelungen und Steuervergünstigungen besonders zu fördern. Diese Vergünstigungen wurden und werden von den Steuerpflichtigen umfangreich in Anspruch genommen. Zu nennen sind hier in jüngerer Vergangenheit vor allem die hohen Sonderabschreibungsmöglichkeiten durch das Fördergebietsgesetz. Sie führen zu hohen buchmäßigen Verlusten, welche den Steuerpflichtigen aber nicht wirtschaftlich treffen. In Verbindung mit dem unbeschränkten Verlustausgleich mit anderen Einkunftsarten kann so die Steuerbemessungsgrundlage eines Steuerpflichtigen in erheblichem Umfang verringert werden. Das ermöglicht es den Beziehern höherer Einkommen einen Großteil ihrer Einkünfte, teilweise sogar ihre gesamten Einkünfte, der Besteuerung, vor allem in den höheren Progressionsstufen, zu entziehen. Dieser Umstand führte bereits bei der Regierung Kohl in den Jahren 1997/98 zu umfangreichen Reformvorschlägen, die aber am Widerstand der Opposition scheiterten. Mit dem Wechsel der Regierung ist die SPD als regierende Partei angetreten, um durch eine große Steuerreform das deutsche Steuerrecht zu vereinfachen und mehr Steuergerechtigkeit zu erreichen. Mit dem StEntlG 1999/2000/2002 wurde am 03.1999 die gesetzliche Grundlage dazu beschlossen. Einen der zentralen Punkte des StEntlG stellt die neu eingeführte sogenannte Mindestbesteuerung gem. §2 Abs. 3 EStG n. F. dar. Gegenstand dieser Arbeit ist die Darstellung der Systematik des §2 Abs. 3 EStG n. F., seine Wechselwirkung mit anderen steuerlichen Vorschriften und ob dadurch die oben aufgeführten Ziele erreicht werden können.

2. Das Mindestbesteuerungskonzept - Einordnung in die Systematik

Das vorrangige Ziel des Mindestbesteuerungskonzeptes stellt die Schaffung einer Mindestbemessungsgrundlage zur Besteuerung, zumindest eines Teils, hoher positiver

-

Einkünfte, auch bei übersteigenden negativen Einkünften dar. Das Mindestbesteuerungskonzept sah in der Fassung des Gesetzentwurfes zum StEntlG vom 09.11.1998 noch eine Trennung zwischen aktiven und passiven Einkunftsarten vor. Der *horizontale* Ausgleich innerhalb jeder Einkunftsart sollte weiterhin unbeschränkt möglich sein, ebenso wie der Abzug von negativen Einkünften aus aktiver Tätigkeit. Negative passive Einkünfte sollten dagegen nur in Höhe von 100.000.- DM und 50% der darüber hinausgehenden positiven Einkünfte aus aktiver Tätigkeit verrechnet werden können. Bereits dieses Konzept war massiver Kritik ausgesetzt, vor allem, weil es auch Kapitalgesellschaften und gewerblich geprägte Personengesellschaften umfaßte, was die Gewinnermittlung wesentlich schwieriger gestaltet hätte. In der weiteren Gesetzesentwicklung wurde dieser Vorschlag als zu kompliziert und ungerecht angesehen, da Bezieher aktiver Einkünfte der Mindestbesteuerung unterlagen, aber Bezieher ausschließlich passiver Einkünfte, also zum Beispiel aus privater Vermögensverwaltung, nicht von der Mindestbesteuerung betroffen waren. In der am 24.03.1999 mit dem StEntlG verabschiedeten Fassung des §2 Abs. 3 EStG setzt das Mindestbesteuerungskonzept gesetzessystematisch bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte an, was eine Beschränkung des sogenannten *vertikalen* Verlustausgleiches bedeutet. Darunter ist die Beschränkung des Verlustausgleiches zwischen den 7 verschiedenen Einkunftsarten zu verstehen. Damit hat diese Vorschrift nur für natürliche Personen, die Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten beziehen, und für ausländische Kapitalgesellschaften, falls sie aufgrund der isolierenden Betrachtungsweise des §49 EStG Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten beziehen, Bedeutung. Mit dem ebenfalls neu gestalteten §10d EStG wird der Verlustvortrag und vor allem der Verlustrücktrag auf andere Veranlagungszeiträume eingeschränkt. Daß diese Regelung auch nach Meinung des Gesetzgebers einer effizienten Mindestbesteuerung nicht in dem gewünschten Umfang gerecht wird, zeigt zum Beispiel der neu eingeführte §2b EStG, der die Verrechnung negativer Einkünfte aus der Beteiligung an einer Verlustzuweisungsgesellschaft einschränkt.

-

3. Innerperiodischer Verlustausgleich gemäß § 2 Abs. 3 EStG

3.1. Horizontaler Verlustausgleich

Zur Ermittlung der Summe der Einkünfte sind zunächst im Zuge des *horizontalen* Verlustausgleiches die Summen der Einkünfte aus jeder Einkunftsart getrennt zu ermitteln. Dabei sind die Salden von positiven und negativen Einkünften innerhalb jeder Einkunftsart zu verrechnen, falls die Verrechnung der negativen Einkünfte nicht durch die §§ 2a, 2b, 15 Abs. 4, 15a, 17 Abs. 2, 22 Nr. 3, 23 Abs. 3 EStG eingeschränkt wird. Innerhalb einer Einkunftsart sind positive und negative Einkünfte im Zuge des horizontalen Verlustausgleiches also uneingeschränkt ausgleichsfähig.

Beispiel: Unternehmer U erzielt im Veranlagungszeitraum 1999 Einkünfte aus einem Einzelbetrieb in Höhe von 800.000.- DM. Des weiteren erzielt er aus einer Beteiligung an einer Kommanditgesellschaft, welche keine Verlustzuweisungsgesellschaft im Sinne des §2b EStG darstellt, negative Einkünfte in Höhe von -750.000.- DM. U bezieht demzufolge Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß §15 EStG in Höhe von 50.000 DM.

3.2. Vertikaler Verlustausgleich

Der seit 1925 im deutschen Einkommensteuergesetz als Saldierung von positiven und negativen Einkünften verankerte *vertikale* Verlustausgleich zwischen den Einkunftsarten wurde wesentlich geändert. Für den vertikalen Verlustausgleich ist zunächst die Summe der positiven Einkünfte und die Summe der negativen Einkünfte zu ermitteln. Wenn die Summe der positiven Einkünfte den Betrag von 100.000.- DM übersteigt, greift die Mindestbesteuerung. Danach sind die die Summe von 100.000.- DM übersteigenden positiven Einkünfte nur bis zu 50% durch negative Einkünfte aus anderen Einkunftsarten zu mindern. Die Minderung hat in dem Verhältnis zu erfolgen, in dem die positiven Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten zur Summe der Einkünfte stehen. Das maximale Ausgleichsvolumen ergibt sich also aus der Summe der positiven Einkünfte bis zum Betrag von 100.000.- DM zuzüglich 50% der diesen Betrag übersteigenden positiven Einkünfte. Übersteigt die Summe der negativen Einkünfte dieses maximale Ausgleichsvolumen, so sind die verbleibenden negativen Einkünfte in

-

dem Verhältnis auf die einzelnen Einkunftsarten aufzuteilen, in dem sie zur Summe der negativen Einkünfte stehen. Diese Summen gehen dann in den Verlustabzug gem. §10d EStG ein. Die genaue Kenntnis der Einkünfte summen ist für den Verlustausgleich zwischen Ehegatten erforderlich, welcher noch gesondert behandelt wird.

Der vertikale Verlustausgleich läßt sich zu folgendem Schema zusammenfassen:

- (1) Ermittlung der Summe der positiven Einkünfte und der Summe der negativen Einkünfte.
- (2) Ermittlung der Verhältnisse der positiven Einkünfte jeder Einkunftsart zur Summe der positiven Einkünfte und der negativen Einkünfte jeder Einkunftsart zur Summe der negativen Einkünfte.
- (3) Minderung der positiven Einkünfte durch die Summen der negativen Einkünfte aus anderen Einkunftsarten
 - bis zum Betrag von 100.000.- DM unbegrenzt
 - bei Überschreiten, nur bis maximal 50% der den Betrag von 100.000.- DM übersteigenden positiven Einkünfte.
- (4) Verhältnismäßige Aufteilung der negativen Einkünfte auf die positiven Einkünfte gemäß den in Schritt 2 ermittelten Verhältnisse und Ermittlung der verbleibenden positiven und negativen Einkünfte.

Beispiel für den vertikalen Verlustausgleich:

<i>Annahme: Horizontaler Verlustausgleich bereits durchgeführt.</i>	<i>Verhältnis</i>
<i>Summe positiver Einkünfte</i>	<i>+ 500.000.- DM</i>
<i>Summe negativer Einkünfte</i>	<i>- 700.000.- DM</i>
<i>Einkünfte aus § 18 EStG</i>	<i>+ 300.000.- DM</i> <i>3/5</i>
<i>Einkünfte aus § 20 EStG</i>	<i>+ 200.000.- DM</i> <i>2/5</i>
<i>Einkünfte aus §15 EStG</i>	<i>- 500.000.- DM</i> <i>5/7</i>
<i>Einkünfte aus §21 EStG</i>	<i>- 200.000.- DM</i> <i>2/7</i>
<i>Maximales Verlustausgleichsvolumen : 100.000 + 0,5 x (500.000 – 100.000) =</i>	<i>300.000.- DM</i>
<i>Summe der Einkünfte</i>	<i>+ 200.000.- DM</i>
<i>davon</i>	<i>+ 120.000.- DM aus § 18 EStG</i> <i>3/5</i>
	<i>+ 80.000.- DM aus § 20 EStG</i> <i>2/5</i>
<i>verbleibender Verlust</i>	<i>- 200.000.- DM</i>
<i>davon</i>	<i>- 142.857.- DM aus § 15 EStG</i> <i>5/7</i>
	<i>- 57.143.- DM aus § 21 EStG</i> <i>2/7</i>

-

In der bisherigen Verlustverrechnung war der vertikale Verlustausgleich bis zum vollständigen Abbau der positiven Einkünfte durchzuführen. Bei Vorliegen von negativen Einkünften, welche die positiven Einkünfte überstiegen, gingen im Entstehungsjahr des Verlustes bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens alle nach dem Gesamtbetrag der Einkünfte zum Abzug kommenden Beträge, wie z. B. Sonderausgaben und auch der Grundfreibetrag verloren. Durch das Mindestbesteuerungskonzept, welches ja eine Mindestbesteuerungsgrundlage sicherstellen soll, stellt sich dieser Sachverhalt anders dar. Erzielt ein Steuerpflichtiger ausreichend hohe positive Einkünfte, um der Mindestbesteuerung zu unterliegen, steht die positive „Summe der Einkünfte“ i. S. des §2 Abs. 3 EStG für den Abzug von Sonderausgaben und anderer abzugsfähiger Beträge noch zur Verfügung.

Dazu folgende Beispiele:

Annahmen: Es stehen Verluste in ausreichender Höhe zur Verfügung, Einzelveranlagung

1. Leerlaufen der Mindestbesteuerung

Summe der positiven Einkünfte	126.134.- DM
100.000.- voller Verlustausgleich	./. 100.000.- DM
$0,5 \times (126.134 - 100.000)$./. 13.067.- DM
Summe	<u>13.067.- DM</u>

Entspricht Grundfreibetrag (Grundtabelle VZ 1999) und damit Einkommensteuer von 0 DM

2. Leerlaufen der Mindestbesteuerung bei Sonderausgaben

Summe der positiven Einkünfte	136.134.- DM
100.000.- voller Ausgleich	./. 100.000.- DM
$0,5 \times (136.134 - 100.000)$./. 18.067.- DM
Sonderausgaben	./. 5.000.- DM
Summe	<u>13.067.- DM</u> = Grundfreibetrag

Wie aus den obigen Beispielen ersichtlich wird, bewirkt der Abzug von abzugsfähigen Beträgen von der „Summe der Einkünfte“ eine Freistellung der positiven Einkünfte von der Mindestbesteuerung in doppelter Höhe des abgezogenen Betrages. Durch die Einschränkung der Verlustverrechnung wird eine zeitliche Verteilung der Verluste über teilweise mehrere Veranlagungszeiträume bewirkt. Dadurch können sich Konstellationen ergeben, in denen Einkommen durch die Berücksichtigung nur eines Teils der Verluste über mehrere Jahre einer niedrigeren Progressionsstufe unterliegen.

-

(4).3. Innerperiodischer Verlustausgleich zwischen Ehegatten

(4).3.1 Bisherige Rechtslage

Nach der bisherigen Rechtslage sind die Einkünfte von Ehegatten, die die Zusammenveranlagung gewählt haben, wegen des Grundsatzes der Individualbesteuerung vorerst getrennt zu ermitteln. Gem. §26 Abs.1 S. 1 i. V. m. §26 b EStG sind dann die Einkünfte von zusammenveranlagenden Ehegatten zusammenzurechnen. Wann dies zu erfolgen hat, gibt das Gesetz nicht genau vor. Die herrschende Meinung geht jedoch davon aus, daß die Zusammenfassung der Einkünfte frühestens bei der Bildung der Summe der Einkünfte erfolgt. Der BFH bestimmt in seiner Rechtsprechung, daß die zusammenveranlagten Ehegatten zum „Abzug von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen“ eine Einheit bilden. Nach der bisherigen Rechtslage waren die Einkünfte der Ehegatten also frühestens bei der Bildung der Summe der Einkünfte und spätestens bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte (vor Sonderausgabenabzug) zusammenzufassen. Der Verlustausgleich zwischen den Eheleuten war umfassend möglich und erfolgte auf der Ebene der Zusammenfassung der Einkünfte. Hatte ein Ehegatte bestimmte verrechnungsbeschränkte Verluste (*z. B. Verluste aus gewerblicher Tierzucht gem. §15 Abs. 4 EStG*) zu tragen, konnten diese in Ausnahmefällen mit positiven Einkünften der selben Einkunftsart des anderen Ehegatten ausgeglichen werden, wenn sie sonst nicht berücksichtigt werden konnten.

(4).3.2 Horizontaler Verlustausgleich zwischen Ehegatten

Als besonders schwierig erweist sich die Frage, ob nach dem StEntlG der horizontale Verlustausgleich zwischen zusammenveranlagten Ehegatten noch möglich ist. Der Gesetzestext enthält hierzu keinen eindeutigen Wortlaut. Auch in den EStR für den VZ 1999 hat der Gesetzgeber keine Verwaltungsanweisungen zur diesbezüglichen Handhabung des §2 EStG erlassen. In der Vorschlagsfassung der Einkommensteuer-Hinweise für den VZ 1999 wird allerdings von der Zulässigkeit des horizontalen

-

Verlustausgleiches zwischen Ehegatten ausgegangen. Im Schrifttum findet derzeit eine rege Diskussion zum Thema statt.

Die Befürworter halten den horizontalen Verlustausgleich zwischen zusammenveranlagten Ehegatten weiter für möglich. Dieses Ergebnis soll im folgenden diskutiert werden. Aus der Gesetzesbegründung ergibt sich kein Hinweis dahingehend, daß das System der Zusammenveranlagung von Ehegatten geändert werden sollte. Klar dargestellt wurde hingegen das Ziel der Einschränkung des vertikalen Verlustausgleiches, wobei den Ehegatten mindestens ein Verlustausgleichspotential in Höhe von 200.000.- DM zur Verfügung gestellt wird. In §2 Abs. 3 Satz 6 Halbsatz 1 EStG wird bestimmt, daß die nach §2 Abs. 3 Sätze 2 bis 5 EStG nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte des einen Ehegatten, auf den anderen zu übertragen sind, wenn dieser sie nach §2 Abs. 3 Sätze 2 bis 5 ausgleichen kann. Satz 2 des §2 Abs. 3 EStG regelt den horizontalen Verlustausgleich, der bei Einzelveranlagung weiterhin uneingeschränkt zulässig ist. Aus dieser Konstellation kann die Zulässigkeit des horizontalen Verlustausgleiches zwischen Ehegatten geschlossen werden.

Voraussetzung dafür ist, daß beide Ehegatten ihre Einkünfte getrennt ermittelt haben, das heißt, jeweils den horizontalen und vertikalen Verlustausgleich durchgeführt haben. Hat jetzt noch ein Ehegatte nicht ausgeglichene negative Einkünfte und verfügt der andere über positive Einkünfte in der selben Einkunftsart, kann der horizontale Verlustausgleich zwischen den Ehegatten durchgeführt werden.

Beispiel:

Annahmen: getrennte Einkünfteermittlung mit durchgeführtem horizontalem und vertikalem Verlustausgleich, Zusammenveranlagung

Ehemann:

Einkünfte aus §15 EStG 300.000.- DM

Einkünfte aus § 21 EStG - 300.000.- DM

Ehefrau

Einkünfte aus §15 EStG - 200.000.- DM

Einkünfte aus § 21 EStG 100.000.- DM

Durchführung des gegenseitigen horizontalen Verlustausgleiches, danach verfügt der Ehemann über Einkünfte aus §15 EStG i. H. v. 100.000.- DM und abzugsfähigen Verlusten aus § 21 i. H. v. - 200.000.- DM. Die Einkünfte der Ehefrau betragen 0.- DM.

-

Für die Zulässigkeit des horizontalen Verlustausgleiches spricht weiterhin die Gesetzesbegründung zu §2 b EStG, welcher Einkünfte aus Verlustzuweisungsgesellschaften erfaßt. Für diesen verrechnungsbeschränkten Spezialfall soll der Verlustausgleich zwischen Ehegatten möglich sein. Der Gesetzgeber folgt damit der Systematik des BFH, der den Ausgleich von ebenfalls verrechnungsbeschränkten negativen Einkünften aus gewerblicher Tierzucht (§15 Abs. 4 EStG) des einen Ehegatten mit positiven Einkünften derselben Einkunftsart des anderen Ehegatten gestattet. Auch der Beschluß des BVerfG, welcher einen völligen Ausschluß der Verlustverrechnung bei laufenden Einkünfte aus der Vermietung beweglicher Gegenstände nach §22 Nr. 3 EStG als Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot (Art. 3 Abs. 1 GG) wertet, deutet auf den Willen der Rechtsprechung zur Möglichkeit der – zumindest beschränkten - Verlustverrechnung hin. Des weiteren sieht die vorläufige Fassung der Einkommensteuer- Hinweise, als Anweisung an die Verwaltung, die Anwendung des horizontalen Verlustausgleichs vor. Die Kritiker zweifeln meist die Zulässigkeit des horizontalen Verlustausgleichs an. Dabei führen sie vor allem die Unklarheit darüber an, ab wann die Einkünfte der Ehegatten zusammenzufassen sind. Denn ob nach der abgeschlossenen getrennten Einkünfteermittlung ein horizontaler Verlustausgleich über §2 Abs.3 Satz 6 noch möglich ist, ist ihrer Ansicht nach fraglich. Auch der hohe Grad der Abstraktion der Sätze 6 und 7 des §2 Abs. 3 EStG mit ihrer uneinheitlichen Formulierungsweise läßt viele Interpretationsmöglichkeiten zu. Andere Autoren lassen die Frage der Zulässigkeit gänzlich offen. Meines Erachtens sprechen die Auslegungen im Schrifttum, die Gesetzesbegründung, die bisherige Rechtsprechung und nicht zuletzt die vorläufige Fassung der EStH für die Zulässigkeit des horizontalen Verlustausgleiches zwischen zusammenveranlagten Ehegatten.

(4).3.3 Vertikaler Verlustausgleich zwischen Ehegatten

Nach erfolgter individueller Verlustverrechnung übertragen die Sätze 6 und 7 des §2 Abs. 3 EStG das Modell der Verlustverrechnung auf zusammenveranlagte Ehegatten.

-

Dabei sollen diese beiden Sätze sicherstellen, daß den Ehegatten mindestens ein Verlustausgleichspotential von 200.000.- DM zur Verfügung steht. Aufgrund der Kompliziertheit dieser Vorschrift, werden die beiden Sätze im folgenden getrennt betrachtet.

In §2 Abs. 3 Satz 6 Halbsatz 1 wird der Fall geregelt, daß ein Ehegatte (1) über nicht mehr selbst verrechenbare negative Einkünfte verfügt. Der andere Ehegatte (2) dagegen hat sein Verlustausgleichspotential nicht ausgeschöpft, weil er keine negativen Einkünfte erzielt hat, oder diese innerhalb seiner individuellen Verlustverrechnung vollständig ausgleichbar waren. Gemäß Satz 6 sind die negativen Einkünfte des Ehegatten (1) nun auf den anderen (2) bis zur vollständigen Nutzung seines Verlustausgleichspotentials übertragbar.

Im ersten Schritt ist die Möglichkeit eines horizontalen Verlustausgleiches zwischen den Ehegatten zu prüfen, wie bereits ausführlich dargestellt. Ist ein horizontaler Verlustausgleich möglich, werden dadurch auch die positiven Einkünfte des Verlustempfängers gemindert. Dadurch ergibt sich ein neues Verlustausgleichspotential, welches sich aus 100.000.- DM zuzüglich 50% des übersteigenden Betrags abzüglich des durch den eigenen vertikalen Verlustausgleich bereits in Anspruch genommenen Betrags.

Beispiel:

Annahmen: Berechnung nach Schema aus Entwurf zu den EStH, Vernachlässigung der prozentualen Aufteilung, da jeweils 100 %

Ehemann:

Einkünfte aus §15 EStG 500.000.- DM
Einkünfte aus § 21 EStG - 10.000.- DM

*Nach Verlustausgleich verbleiben Einkünfte aus §15EStG in Höhe von 490.000.- DM. Das verbleibende Verlustausgleichspotential beträgt $(100.000.- + 0.5 * 400.000.-) = 300.000.-$ abzüglich 10.000.- für Verlustausgleich ausgeschöpft, also 290.000.- DM.*

Ehefrau:

Einkünfte aus §15 EStG - 200.000.- DM
Einkünfte aus § 21 EStG - 290.000.- DM

*Durchführung des horizontalen Verlustausgleiches mit Ehemann, bei diesem verbleiben dann Einkünfte aus § 15 EStG in Höhe von $490.000 - 200.000 = 290.000.-$ DM. Sein Verlustausgleichspotential ergibt sich wie folgt: $100.000.- + 0.5 * 190.000 = 195.000.-$ abzüglich 10.000.- bereits durch vertikalen Verlustausgleich in Anspruch genommenes Ausgleichsvolumen, verbleiben also **185.000.- DM**. Jetzt können 185.000.- DM Verlust aus §21 EStG der Ehefrau im Zuge des vertikalen Ehegattenverlustausgleiches auf den Ehemann übertragen werden. Im Ergebnis verbleiben beim*

-

*Ehemann Einkünfte aus §15 EStG in Höhe von $(290.000 - 185.000) = 105.000.- DM$. Bei der Ehefrau verbleibt ein **abzugsfähiger Verlust** in Höhe von $(- 290.000 + 185.000) = - 105.000.- DM$ aus §21 EStG. Hallerbach geht in ihren Ausführungen davon aus, daß das bei Durchführung des individuellen Verlustausgleich verbrauchte Ausgleichsvolumen beim späteren vertikalen Ehegattenverlustausgleich zuerst von dem Mindestausgleichsvolumen von 100.000.- DM, dem sogenannten Bagatellbetrag, abzuziehen ist. Dieser Sachverhalt spielt nur eine Rolle, wenn ein horizontaler Ausgleich zwischen den Ehegatten stattgefunden hat, der die verbleibenden positiven Einkünfte des Verlustempfängers mindert.*

Beispiel: Anknüpfend an das vorhergehende Beispiel, berechnet sich nach der von Hallerbach vertretenen Variante das verbleibende Ausgleichsvolumen des Ehemanns nach erfolgtem horizontalem Verlustausgleich zwischen den Ehegatten wie folgt:

Verbliebene positive Einkünfte aus §15 EStG 290.000.- DM

*Nun kürzt Hallerbach den Bagatellbetrag um das bereits in Anspruch genommene vertikale Ausgleichsvolumen von 10.000.- DM. Vom Bagatellbetrag verbleiben also 90.000.- DM. Das Ausgleichsvolumen ergibt sich jetzt noch zuzüglich $0,5 * \text{der den gekürzten Bagatellbetrag übersteigenden positiven Einkünfte}$.*

*$(100.000 - 10.000) + ((290.000 - 90.000) * 0,5) = 190.000.- DM$ Ausgleichsvolumen.*

Diese Lösung wäre für den Steuerpflichtigen günstiger, ist aber meines Erachtens nicht anwendbar. Der Gesetzgeber hat mit dem Betrag von 100.000.- DM eine untere Grenze für das Verlustausgleichspotential definiert. Im Gesetzestext wird aber immer auf die positiven Einkünfte bis 100.000.- DM zuzüglich der Hälfte des übersteigenden Betrages Bezug genommen und damit auf das gesamte Ausgleichspotential abgestellt. Es bleibt abzuwarten, wie dieser Sachverhalt in Zukunft gewertet werden wird.

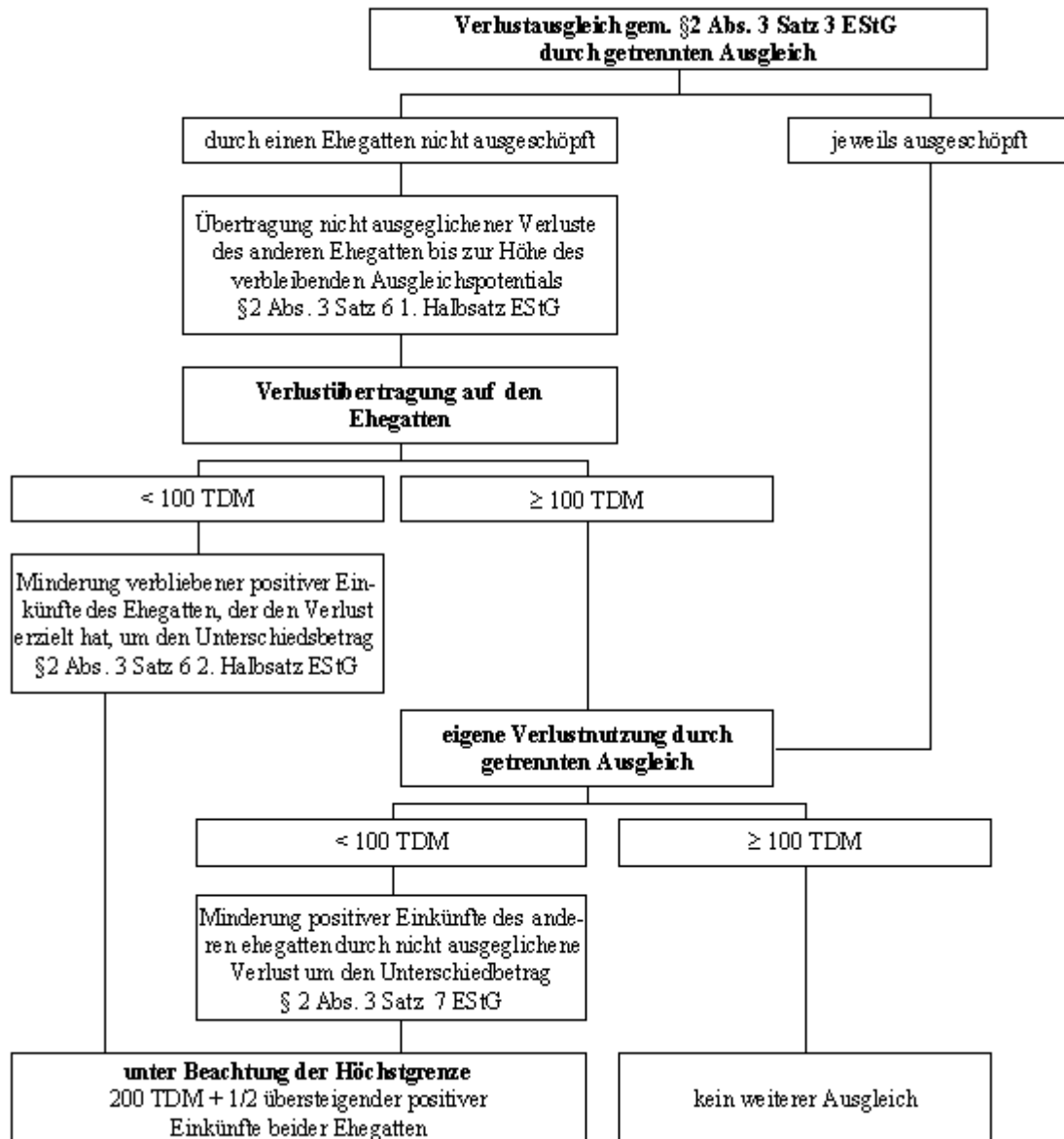
Nach Prüfung und gegebenenfalls Durchführung des horizontalen Verlustausgleichs und der damit einhergehenden Ermittlung des neuen Ausgleichspotentials, können die verbliebenen Verluste des Ehegatten (1) gem. §2 Abs. 3 Satz 6 Halbsatz 1 bis zur Höhe des noch vorhandenen Ausgleichspotentials auf den Ehegatten (2) übertragen werden.

Unterschreitet die Verlustübertragung des Ehegatten (1) auf den anderen Ehegatten (2) den Betrag von 100.000.- DM, sind die verbliebenen positiven Einkünfte des Ehegatten (1) gem. §2 Abs. 3 Satz 6 Halbsatz 2 zusätzlich um den Unterschiedsbetrag zu mindern. In §2 Abs. 3 Satz 7 EStG wird der Fall geregelt, in dem bei dem Ehegatten der den Verlust erzielt hat, die positiven Einkünfte 100.000.- DM unterschreiten. Er kann damit

-

seine Verluste nur in Höhe der positiven Einkünfte ausgleichen. Im Zuge des Ehegattenverlustausgleiches kann der andere Ehegatte seine noch verbliebenen positiven Einkünfte, falls sie nach den vorhergehenden Stufen noch nicht ausgeglichen sind, um den Unterschiedsbetrag bis zu 100.000.- DM mindern.

Bei allen vorangegangenen Ausgleichsstufen wird der vertikal zwischen Ehegatten ausgleichbare Verlust auf 200.000.- DM zuzüglich 50% des übersteigenden Betrages der zusammengefaßten positiven Einkünfte der Ehegatten begrenzt. Zum Abschluß sind die Verhältnisse der Einkünfte an den jeweiligen Einkunftsarten bei beiden Ehegatten getrennt zu ermitteln. Eine verständliche Darstellung dieses, nicht einfach zu beschreibenden, Sachverhaltes ist mit folgendem Schema gelungen.

Prüfungsschema beim vertikalen Ehegattenausgleich

-

4. Interperiodischer Verlustabzug gemäß §10 d EStG

4.1. Die Neuregelung des Verlustabzugs

Auch der Verlustabzug gem. §10 d EStG hat durch das StEntlG massive Einschränkungen erfahren. So wird der Verlustrücktrag auf vorherige Veranlagungszeiträume ab dem Veranlagungszeitraum 1999 auf 1 Jahr begrenzt und der rücktragbare Betrag auf 2 Mio. DM, ab dem Veranlagungszeitraum 2001 auf 1 Mio. DM, reduziert. Der unbeschränkte Verlustvortrag innerhalb einer Einkunftsart ist weiterhin möglich.

Die Begrenzung des Verlustrücktrages gilt für den Steuerpflichtigen, der die negativen Einkünfte erzielt hat. Dabei gilt die betragsmäßige Begrenzung für alle Einkunftsarten zusammen und nicht pro Einkunftsart. Zu beachten ist hierbei, daß darunter auch verrechnungsbeschränkte Einkünfte, wie zum Beispiel Einkünfte aus §2b oder §15 Abs. 4 EStG fallen, insofern diese Vorschriften für den Verlustabzug auf §10d EStG verweisen. Die interperiodische Verlustverrechnung zwischen verschiedenen Einkunftsarten kann nur erfolgen, falls nach erfolgtem innerperiodischen Verlustausgleich gem. §2 Abs. 3 EStG noch ein positives Verlustausgleichspotential zur Verfügung steht. Ist dieses bereits durch die innerperiodische Verlustverrechnung vollständig ausgeschöpft, kann kein vertikaler Verlustabzug vorgenommen werden, die Verluste müssen weiter vorgetragen werden.

Der Ansatzpunkt des Verlustabzuges ist gem. §10d Abs.1 und Abs. 2 EStG der Gesamtbetrag der Einkünfte, vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen. Dabei wird zur Anwendung des §10d EStG zwischen den Einkünften aus den einzelnen Einkunftsarten differenziert. Diese liegen aber nicht mehr vor, wenn von der Summe der Einkünfte der Altersentlastungsbetrag gem. §24a EStG und/ oder der Abzug nach §13 Abs. 3 EStG zum Abzug kommen. In diesem Fall müssen diese Beträge entsprechend dem Verhältnis an der Summe der Einkünfte auf die einzelnen Einkunftsarten verteilt werden. Dieser Berechnungsschritt

-

verkompliziert die Verlustverrechnung im Verhältnis zur Höhe der zum Abzug kommenden Beträge unnötigerweise.

Der veränderte Ansatzpunkt des Verlustabzuges unmittelbar am Gesamtbetrag der Einkünfte hat für den Steuerpflichtigen eine nachteilige Wirkung im Vergleich zur alten Regelung. Bisher konnte der Verlustabzug an der für den Steuerpflichtigen günstigsten Stelle erfolgen. Durch das Wahlrecht des Steuerpflichtigen, die Höhe des Verlustrücktrages selbst zu bestimmen, können im vorangegangenen Veranlagungszeitraum die Sonderausgaben und andere abzugsfähige Beträge berücksichtigt werden. Beim Verlustvortrag können diese Beträge aber verlorengehen, wenn der Steuerpflichtige seine positiven Einkünfte hauptsächlich in der gleichen Einkunftsart wie die vorgetragenen Verluste erzielt, die durch den horizontalen Verlustausgleich vollständig ausgeglichen werden oder die positiven Einkünfte aus anderen Einkunftsarten unter 100.000.- DM liegen und somit vollständig ausgleichbar sind. Unterliegt der Steuerpflichtige hingegen der Mindestbesteuerung, können die abzugsfähigen Beträge von dem verbleibenden Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden.

4.2. Verlustabzug bei zusammenveranlagten Ehegatten

Durch §10d Abs. 1 Satz 4 EStG wird das System des Verlustabzuges auf Ehegatten übertragen. Diese können ihre Verluste in den Grenzen des §2 Abs. 3 Sätze 6 und 7 EStG ausgleichen, es gilt das bereits Ausgeführte zum Ehegattenverlustausgleich. Der Ansatzpunkt des Verlustabzuges nach §10d EStG am Gesamtbetrag der Einkünfte führt auch bei Ehegatten zu Komplikationen. Gemäß §26b EStG sind zusammenveranlagte Ehegatten ab der Summe der Einkünfte als ein Steuerpflichtiger zu behandeln. Der Altersentlastungsbetrag ist, wenn die altersmäßigen Voraussetzungen erfüllt sind, jedem Ehegatten nach Maßgabe der von ihm bezogenen Einkünfte zu gewähren. Damit sind die Einkünfte vor dem Ehegattenverlustausgleich für den Abzug des Altersentlastungsbetrages maßgebend. Die Minderung der positiven Einkünfte erfolgt beim betreffenden Ehegatten aber nach dem Ehegattenverlustausgleich. Dann kann

-

aufgrund des bereits erfolgten Ehegattenverlustausgleiches kein Potential mehr für die Minderung vorhanden sein. Ob als Folge dieses Sachverhaltes ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte oder ein Übertrag auf den anderen Ehegatten in Betracht kommt, muß in Zukunft geklärt werden. In der Literatur wird vorgeschlagen, den systematisch verfehlten Anknüpfungspunkt des Verlustabzuges am Gesamtbetrag der Einkünfte unter Umgehung des Gesetzeswortlautes direkt an der Summe der Einkünfte anzusetzen. Hallerbach kommt gar zu dem Ergebnis, daß der Gesamtbetrag der Einkünfte nicht mehr zu bilden ist, da die Begriffsbildung leerläuft.

4.3. Spezielle Anwendungsprobleme

Treffen in einem Veranlagungszeitraum ein Verlustabzug gem. §10d EStG a. F. und gem. §10d EStG n. F. zusammen, so ist für den Abzug die für den Steuerpflichtigen günstigste Variante zu wählen. In der Regel ist zuerst der Abzug nach §10d EStG n. F. vorzunehmen, vom verbleibenden Gesamtbetrag der Einkünfte sind danach alle abzugsfähigen Beträge abzuziehen, falls noch ein positiver Betrag verbleibt, ist der Verlustabzug gem. §10d EStG a. F. vorzunehmen.

Der Verlustrücktrag in den Veranlagungszeitraum 1998 erfolgt nach den Regeln der neuen Mindestbesteuerung. Dazu sind die im Gesamtbetrag der Einkünfte enthaltenen Beträge der positiven Einkünfte zu ermitteln, besondere Verlustverrechnungsbeschränkungen sind zu beachten. Ist ein Verlustabzug gem. §10d EStG Abs. 1 in Verbindung mit §2 Abs. 3 EStG n. F. möglich, ist dieser vorzunehmen.

5. Kritik

5.1. Beschränkte Steuerpflicht

Die Mindestbesteuerung betrifft auch beschränkt Steuerpflichtige, wenn sie inländische Einkünfte aus mehreren Einkunftsarten beziehen und positive Einkünfte im Sinne des §49 EStG überhaupt für den Verlustausgleich zur Verfügung stehen. Bei Einkünften mit abgeltendem Steuerabzug ist ein Verlustausgleich ausgeschlossen. Besonders betroffen sind ausländische Vermögensverwaltungsgesellschaften. Die Gewerblichkeitsfiktion des

-

§49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f EStG qualifiziert Veräußerungsgewinne von Immobilien als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Bisher vorgetragene Verluste aus Vermietung und Verpachtung der Immobilien, im Sinne des §49 Abs. 1 Nr. 6 EStG, können nur eingeschränkt mit diesen verrechnet werden. Die als gewerblich qualifizierten Veräußerungsgewinne unterliegen also der Mindestbesteuerung, während die Verluste aus Vermietung und Verpachtung des selben Objektes nur eingeschränkt verrechnet werden können. Erzielt der Steuerpflichtige in Zukunft keine weiteren positiven Einkünfte im Sinne des § 49 EStG, gehen die vorgetragenen Verluste verloren. Die Gewerblichkeitsfiktion des §49 EStG sollte nur die Besteuerung der Veräußerungsgewinne überhaupt sicherstellen, nicht aber zu einer Einschränkung der Verlustverrechnung führen. Damit wird das eigentliche Ziel der Gewerblichkeitsfiktion, die Gleichstellung in- und ausländischer vermögensverwaltender Kapitalgesellschaften, wieder verfehlt.

5.2. Leistungsfähigkeitsaspekte

Durch das Mindestbesteuerungskonzept wird die tatsächliche wirtschaftliche Belastung des Steuerpflichtigen nur ungenügend gewürdigt. Ob die durch den Steuerpflichtigen erzielten negativen Einkünfte nun tatsächliche Verluste darstellen, oder ob es sich dabei um buchmäßige Verluste handelt, wird nicht unterschieden. Bei ausreichend hohen positiven Einkünften unterliegen diese der Besteuerung, auch wenn die erzielten negativen Einkünfte sie bei weitem übersteigen. Dem Steuerpflichtigen wird hier eine Fähigkeit zur Leistungsfähigkeit unterstellt. Daß sich die Höhe der erzielten Verluste bei buchmäßigen Verlusten in der Regel beeinflussen läßt, „echte“ Verluste aber nicht beeinflußt werden können, ist im Hinblick auf die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bedenklich. Das Bundesverfassungsgericht hat in einem Urteil festgestellt, daß das Nettoprinzip dem grundgesetzlichen Gleichbehandlungsgrundsatz entspreche, welches die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sicherstellt. Demnach sei es nicht vereinbar, wenn die Verrechnungsmöglichkeit von Verlusten, im speziellen

-

Fall ging es um sonstige Einkünfte gem. §22 Nr. 3 EStG, mit anderen Einkunftsarten nicht gestattet wird.

Besonders betroffen sind Existenzgründer, die in den ersten Jahren oft hohe Anfangsverluste verzeichnen. Erzielen sie zusätzlich Einkünfte aus anderen Einkunftsarten, unterliegen diese bei ausreichender Höhe der Mindestbesteuerung. Die Bereitschaft, in junge aber risikoreiche Unternehmenskonzepte zu investieren, wird wegen der eingeschränkten Verlustverrechnungsmöglichkeiten zurückgehen. Für bisher erfolgreiche Unternehmen kann die Beschränkung des Verlustrücktrages auf 1 Jahr und 1 Mill. DM eine erhebliche Einschränkung bedeuten, wenn bereits im vorangegangenen Veranlagungszeitraum das Verlustausgleichspotential vollständig in Anspruch genommen wurde. Dann können die Verluste nur weiter vorgetragen werden. Dieser Sachverhalt erfährt im Hinblick auf die seit der Unternehmenssteuerreform vom 29. 10. 1997 nicht mehr möglichen Bildung einer steuerlichen Rückstellung für Verluste aus schwebenden Geschäften eine weitere Verschärfung.

5.3. Anwendbarkeit

Durch die punktuellen Eingriffe des Mindestbesteuerungskonzeptes in das bestehende System der verrechnungsbeschränkenden Vorschriften, seine nur sehr schwer verständlichen und nicht ausreichend aufeinander abgestimmten Formulierungen, stellt sich die Frage ob dieses Gesetz den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichtes entspricht. Dieses hatte in dem Beschluß vom 10. 11. 1998 neben der Bestimmtheit auch Einfachheit und Klarheit der gesetzlichen Bestimmungen gefordert.

Raupach/Böckstiegel zeigen in ihrem Beitrag, „daß die Mindestbesteuerung in der Gesetz gewordenen Fassung eklatant der als Ziel des Steuerentlastungsgesetzes aufgeführten Steuervereinfachung zuwider läuft“. Das Gesetz wirft eine Vielzahl von Fragen auf, die nicht nur die Fachschriften, sondern die Gerichte beschäftigen werden.

-

6. Fazit

Der Gesetzgeber hat mit dem Mindestbesteuerungskonzept eine Regelung ins Einkommensteuergesetz installiert, die an Kompliziertheit und Unschlüssigkeiten kaum zu übertreffen ist. Alle in diesem Werk genannten Autoren haben an diesem Konzept massive Kritik geübt. Durch die Vielzahl an offenen Fragen und die Kompliziertheit ist die Anwendbarkeit dieses Konzeptes in Frage gestellt. Eine Vereinfachung hat das Steuergesetz damit nicht erfahren. Der Gewinn an Steuergerechtigkeit ist geringfügig, eine Begrenzung der eingangs erwähnten Subventionsmaßnahmen, die erst die „Abschreibungskünstler“ ganz legal ermöglichen, hätte hier ein vielfaches mehr an Steuergerechtigkeit bewirkt. Der erhöhte Verwaltungsaufwand und die Anwendungsschwierigkeiten werden bei allen an der Steuerberechnung Beteiligten zu einer Mehrbelastung führen. Anlässlich des Deutschen Steuerberater- Kongresses im Mai 1999 sprach BFH Richter Dr. Walter Dreiseck vom „Beginn einer bisher nicht gekannten Chaotisierung des Steuerrechts“.