

Die Mindestbesteuerung  
nach dem Steuerentlastungsgesetz  
1999/2000/2002

von

Dr. Claus J. Ritzer

Juristische Gesamtbibliothek  
Technische Universität Darmstadt

B 59 880

Luchterhand

# Inhaltsverzeichnis

<b>1 Einführung</b> . . . . .	1
1.1 Anlass, Zielsetzung und Gang der Untersuchung . . . . .	1
1.2 Grundlagen der Verlustsaldierung . . . . .	6
1.3 Systematik und Anwendungsbereich der Mindestbesteuerung. . .	8
1.3.1 Überblick . . . . .	8
1.3.2 Gestaltung der Verlustsaldierung durch Pooling von Einkünften in einer Einkunftsart. . . . .	10
1.4 Verlustsaldierung unter dem Aspekt der Steuergerechtigkeit . . .	14
1.4.1 Notwendigkeit von Steuergerechtigkeit . . . . .	14
1.4.2 Leistungsfähigkeitsprinzip als Fundamentalprinzip zur Verwirklichung von Steuergerechtigkeit. . . . .	15
1.5 Wirtschaftliche Bedeutung der Mindestbesteuerung. . . . .	19
1.5.1 Überblick . . . . .	19
1.5.2 Modellbetrachtung. . . . .	21
1.5.3 Ergebnis . . . . .	23
<b>2 Verlustausgleich gemäß § 2 Abs. 3 EStG.</b> . . . . .	25
2.1 Verlustausgleich bei nicht zusammenveranlagten Steuerpflichtigen . . . . .	25
2.1.1 Horizontaler Verlustausgleich gemäß § 2 Abs. 3 Satz 2 EStG . . . . .	25
2.1.2 Vertikaler Verlustausgleich gemäß § 2 Abs. 3 Satz 3 bis 5 EStG . . . . .	28
2.1.2.1 Vertikaler Verlustausgleich bei einer positiven und einer negativen Einkunftsart . . . . .	28
2.1.2.2 Vertikaler Verlustausgleich mit Verhältnis- rechnungen innerhalb der positiven bzw. negativen Einkunftsarten gemäß § 2 Abs. 3 Satz 4 und 5 EStG . . . . .	31
2.1.2.2.1 Methodik der Verhältnisrechnungen . . . . .	31
2.1.2.2.2 Zweck der Verhältnisrechnungen. . . . .	33
2.2 Verlustausgleich bei zusammenveranlagten Ehegatten. . . . .	35
2.2.1 Grundsatz der Personenidentität bei der Verlustsaldierung. 35	
2.2.1.1 Inhalt des Grundsatzes der Personenidentität bei der Verlustsaldierung . . . . .	35

2.2.1.2	Materielle Bedeutung des Grundsatzes der Personenidentität bei der Verlustsaldierung . . . .	36
2.2.2	Übertragung von Verlusten auf den anderen Ehegatten gemäß § 2 Abs. 3 Satz 6 1. HS EStG . . . . .	39
2.2.2.1	Grundgedanke des § 2 Abs. 3 Satz 6 1. HS EStG .	39
2.2.2.2	Zulässigkeit des horizontalen Verlustausgleichs zwischen Ehegatten gemäß § 2 Abs. 3 Satz 6 1. HS i. V. m. Satz 2 EStG. . . . .	39
2.2.2.3	Grundsätzliche Vorgehensweise beim vertikalen Verlustausgleich zwischen Ehegatten gemäß § 2 Abs: 3 Satz 6 1. HS i. V. m. Satz 3 EStG . . . . .	41
2.2.2.4	Auswirkung eines horizontalen Verlustausgleichs zwischen den Ehegatten gemäß § 2 Abs. 3 Satz 6 1. HS i. V. m. Satz 2 EStG auf den vertikalen Verlustausgleich beim einzelnen Steuerpflichtigen	43
2.2.2.4.1	Problematik . . . . .	43
2.2.2.4.2	Systematische Lösung . . . . .	45
2.2.2.4.2.1	Ermittlung des quantitativ »richtigen« Volumens bei personenspezifischem vertikalen Ausgleich nach horizontalem Verlustausgleich zwischen Ehegatten . . . . .	45
2.2.2.4.2.2	Überprüfung der Zurechnung der verbleibenden negativen Einkünfte auf die beiden Ehegatten unter steuersystematischen Gesichtspunkten . . .	54
2.2.2.4.3	Gestaltungsmöglichkeit aufgrund der fehlenden Korrektur des vertikalen Ausgleichs beim einzel- nen Steuerpflichtigen nach horizontalem Ausgleich zwischen den Ehegatten durch die Finanzverwaltung . . . . .	57
2.2.2.4.3.1	Überblick . . . . .	57
2.2.2.4.3.2	Erhöhung des vertikalen Ausgleichspotentials durch Verteilung von positiven und negativen Einkünften derselben Einkunftsart auf die Ehegatten . . . . .	58
2.2.2.4.3.3	Vernichtung von horizontalem Ausgleichspoten- tial durch vertikal ausgleichsfähige Einkünfte . . .	60
2.2.2.4.4	Zusammenfassung . . . . .	65
2.2.2.5	Auswirkung des horizontalen Verlustausgleichs zwischen den Ehegatten gemäß § 2 Abs. 3 Satz 6 1. HS i. V. m. Satz 2 EStG auf den vertikalen	

	Verlustrausgleich zwischen den Ehegatten gemäß § 2 Abs. 3 Satz 6 1. HS i. V. m. Satz 3 EStG . . . . .	66
2.2.2.6	Verhältnisrechnungen nach horizontalem Ausgleich zwischen den Ehegatten gemäß § 2 Abs. 3 Satz 6 1. HS i. V. m. Satz 2 EStG . . . . .	68
2.2.3	Übertragung von nicht genutztem Vorwegausgleichspotential auf den anderen Ehegatten gemäß § 2 Abs. 3 Satz 6 2. HS EStG . . . . .	69
2.2.3.1	Anwendung von § 2 Abs. 3 Satz 6 2. HS EStG ohne horizontalen Verlustrausgleich zwischen den Ehegatten gemäß § 2 Abs. 3 Satz 6 1. HS i. V. m. Satz 2 EStG . . . . .	69
2.2.3.1.1	Überblick . . . . .	69
2.2.3.1.2	»Unterschiedsbetrag« in § 2 Abs. 3 Satz 6 2. HS EStG . . . . .	73
2.2.3.1.3	Höchstbetrag von 100.000 DM in § 2 Abs. 3 Satz 6 2. HS EStG . . . . .	74
2.2.3.1.4	»Soweit«-Grenze in § 2 Abs. 3 Satz 6 2. HS EStG . . . . .	75
2.2.3.2	Anwendung von § 2 Abs. 3 Satz 6 2. HS EStG nach horizontalem ehегattenübergreifenden Verlustrausgleich gemäß § 2 Abs. 3 Satz 6 1. HS i. V. m. Satz 2 EStG . . . . .	76
2.2.3.2.1	Problemstellung . . . . .	76
2.2.3.2.2	»Unterschiedsbetrag« in § 2 Abs. 3 Satz 6 2. HS EStG . . . . .	78
2.2.3.2.3	»Soweit«-Grenze in § 2 Abs. 3 Satz 6 2. HS EStG . . . . .	79
2.2.3.2.4	Verhältnisrechnung nach horizontalem ehегattenübergreifenden Verlustrausgleich . . . . .	79
2.2.4	Verlustrausgleich im Rahmen des eigenen Vorwegausgleichspotentials mit positiven Einkünften des anderen Ehegatten gemäß § 2 Abs. 3 Satz 7 EStG . . . . .	79
2.3	Zusammenfassung . . . . .	82
<b>3</b>	<b>Verlustabzug gemäß § 10 d EStG . . . . .</b>	<b>85</b>
3.1	Verlustabzug bis VZ 1998 . . . . .	85
3.2	Verlustabzug in der Systematik des Mindestbesteuerungskonzeptes des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 . . . . .	86
3.3	Verlustvortrag gemäß § 10 d Abs. 2 und 3 EStG . . . . .	86
3.3.1	Überblick . . . . .	86
3.3.2	Horizontaler Verlustvortrag gemäß § 10 d Abs. 2 Satz 2 EStG . . . . .	90

3.3.3	Vertikaler Verlustvortrag gemäß § 10 d Abs. 2 Satz 3 EStG . .	90
3.3.3.1	»Soweit«-Grenze des § 10 d Abs. 2 Satz 3 EStG . .	90
3.3.3.2	Eigene Beschränkung des § 10 d Abs. 2 Satz 3 EStG – die »100.000-Plus«-Grenze des vertikalen Verlustvortrags . . . . .	91
3.3.3.3	»Lokale« oder »globale« Auslegung der »soweit«-Grenze . . . . .	94
3.3.3.4	Verhältnisrechnung . . . . .	97
3.3.4	Verlustvortrag bei zusammenveranlagten Ehegatten . . . . .	98
3.4	Verlustrücktrag gemäß § 10 d Abs. 1 und 3 EStG . . . . .	100
3.4.1	Überblick . . . . .	100
3.4.2	Horizontaler Verlustrücktrag gemäß § 10 d Abs. 1 Satz 2 EStG . . . . .	103
3.4.2.1	Allgemeines . . . . .	103
3.4.2.2	Reihenfolge der Verlustsaldierung bei Zusammenfallen von vertikalem Vortrag und horizontalem Rücktrag im Abzugsjahr . . . . .	103
3.4.3	Vertikaler Verlustrücktrag gemäß § 10 d Abs. 1 Satz 3 EStG .	107
3.4.3.1	»Soweit«-Grenze des § 10 d Abs. 1 Satz 3 EStG . .	107
3.4.3.2	Eigene Beschränkung des § 10 d Abs. 1 Satz 3 EStG – die »100.000-Plus«-Grenze des vertikalen Verlustrücktrags . . . . .	110
3.4.3.3	Verhältnisrechnung . . . . .	111
3.4.4	Verlustrücktrag bei zusammenveranlagten Ehegatten . . . . .	111
3.4.5	Neue Aspekte bei der Ermittlung des optimalen Verlustrücktrags . . . . .	111
3.4.5.1	Überblick . . . . .	111
3.4.5.2	Liquiditätseffekt . . . . .	112
3.4.5.3	Zinseffekt . . . . .	113
3.4.5.4	Progressions- und Tarifeffekt . . . . .	114
3.4.5.5	Freibetrags- und Steuerabzugseffekt . . . . .	115
3.4.5.6	Zusatzeffekt bei Erbfolge . . . . .	115
3.4.5.7	Antragsrecht gemäß § 10 d Abs. 1 Satz 7 und 8 EStG und Verhältnisrechnung gemäß § 2 Abs. 3 Satz 4 und 5 EStG . . . . .	118
3.4.5.8	Zusammenfassung . . . . .	119
3.4.6	Problem und Lösungsansätze des Verlustrücktrags aus dem VZ 1999 in den VZ 1998 . . . . .	120
3.4.6.1	Problemstellung . . . . .	120
3.4.6.2	Lösungsansatz 1: Keine Mindestbesteuerung im VZ 1998. . . . .	121

3.4.6.3	Lösungsansatz 2: Ermittlung des Potentials für den Verlustrücktrag in den VZ 1998 auf der Grundlage der positiven Einkünfte im VZ 1998 ohne Abschmelzen des Potentials durch Verlustausgleich und Verlustvortrag. . . . .	122
3.4.6.4	Lösungsansatz 3: Alleinige Anwendung der »100.000-Plus«-Grenze für den Rücktrag in den VZ 1998. . . . .	123
3.4.6.5	Lösungsansatz 4: Vollständige Schattenveranlagung für VZ 1998. . . . .	124
3.4.6.6	Ergebnis . . . . .	132
3.5	Gestaltung der Verlustsaldierung durch interperiodische Einkünfteverlagerung. . . . .	132
3.6	Änderung der Abzugsposition gegenüber der Rechtslage bis 31. 12. 1998 . . . . .	138
3.6.1	Abzugsposition bis 31. 12. 1998 . . . . .	138
3.6.2	Neuregelung . . . . .	140
3.6.3	Abzugsposition von Altverlusten. . . . .	141
3.6.4	Zwischenbilanz . . . . .	142
3.6.5	Altersentlastungsbetrag und Freibetrag für Land- und Forstwirte . . . . .	143
3.6.6	Paralleler Vortrag von Alt- und Neuverlusten . . . . .	145
3.6.7	Zusammentreffen eines Verlustrücktrags mit einem Verlustvortrag gemäß § 10 d EStG a. F. . . . .	147
3.6.8	Ergebnis . . . . .	147
3.7	Zusammenfassung . . . . .	148
<b>4</b>	<b>Ausgewählte Interdependenzprobleme zwischen den §§ 2 Abs. 3, 10 d EStG und anderen Vorschriften . . . . .</b>	<b>151</b>
4.1	Überblick. . . . .	151
4.2	Mindestbesteuerung und außerordentliche Einkünfte im Sinne von § 34 EStG . . . . .	151
4.2.1	Verluste und außerordentliche Einkünfte bis 31. 12. 1998. . . . .	151
4.2.2	Inhalt des § 34 EStG nach der Neufassung durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 . . . . .	152
4.2.3	Problematik. . . . .	153
4.2.4	Auffassung der Finanzverwaltung . . . . .	154
4.2.5	Argumente gegen die Auffassung der Finanzverwaltung. . . . .	157
4.2.5.1	Literaturstimmen. . . . .	157
4.2.5.2	Wortlaut der Vorschrift. . . . .	157

4.2.5.3	Auffassung der Finanzverwaltung im Widerspruch zum Zweck des § 34 EStG . . . . .	160
4.2.5.4	Wegfall des Anwendungsbereichs von § 34 Abs. 1 Satz 3 EStG als Folge der Auffassung der Finanzverwaltung . . . . .	160
4.2.5.5	Grenzen der Anwendbarkeit der Rechtsprechung zu § 15 Abs. 4 EStG . . . . .	163
4.2.5.6	Verstoß gegen den Grundsatz der Ehegattenbesteuerung . . . . .	164
4.2.6	Gegenmaßnahmen . . . . .	166
4.2.7	Alternative Vorgehensweisen . . . . .	167
4.2.8	Bewertung und wirtschaftliche Auswirkung von Verlusten bei Vorliegen außerordentlicher Einkünfte bei nicht zusammenveranlagten Ehegatten . . . . .	169
4.2.8.1	Bewertung und wirtschaftliche Auswirkung von Verlusten bei nachrangiger Saldierung von Verlusten mit außerordentlichen Einkünften . . .	169
4.2.8.2	Bewertung und wirtschaftliche Auswirkung von Verlusten bei vorrangiger Saldierung von Verlusten mit außerordentlichen Einkünften . . . . .	177
4.2.8.3	Bewertung und wirtschaftliche Auswirkung von Verlusten bei Aufteilung der Verluste im Verhältnis von laufenden und außerordentlichen Einkünften gemäß § 2 Abs. 3 Satz 4 EStG . . . . .	178
4.2.9	Folgen der Zusammenveranlagung von Ehegatten bei Vorliegen außerordentlicher Einkünfte . . . . .	179
4.3	Wahl der optimalen Veranlagungsart für Ehegatten gemäß § 26 EStG . . . . .	180
4.3.1	Überblick . . . . .	180
4.3.2	Veranlagungswahlrecht und Freibetrags- und Progressionseffekte . . . . .	181
4.3.3	Veranlagungswahlrecht und Mindestbesteuerung . . . . .	183
4.3.4	Veranlagungswahlrecht und Tarifvorschriften . . . . .	183
4.3.5	Zusammenfassung . . . . .	185
4.4	Das Verhältnis spezieller Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkungen zu § 2 Abs. 3 EStG und § 10 d EStG . . . . .	185
4.4.1	Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkungen, deren Saldierungskreis innerhalb einer Einkunftsart liegt . . . . .	185
4.4.1.1	Vorschriften, die eine Minderung positiver Einkünfte derselben Gruppe nach Maßgabe des § 10 d EStG zulassen . . . . .	185

4.4.1.1.1	Betroffene Regelungen . . . . .	185
4.4.1.1.2	Risiken bei periodenübergreifenden Sachverhalten . . . . .	186
4.4.1.1.2.1	Problematik . . . . .	186
4.4.1.1.2.2	Handlungsempfehlungen . . . . .	191
4.4.1.1.3	Saldierung positiver und negativer Einkünfte aus den betroffenen Einkunftsgruppen zwischen Ehegatten . . . . .	191
4.4.1.2	Beschränkung der Verlustverrechnung durch § 15 a EStG . . . . .	193
4.4.2	Verlustrücktrag- und -abzugsbeschränkungen, deren Saldierungskreis die Grenzen der Einkunftsarten überschreitet . . . . .	193
4.4.2.1	Die einkunftsartenübergreifende Beschränkung des § 2 b EStG . . . . .	193
4.4.2.1.1	Inhalt des § 2 b EStG . . . . .	193
4.4.2.1.2	Verknüpfung der speziellen Beschränkung des § 2 b EStG mit der allgemeinen Beschränkung des § 2 Abs. 3 EStG . . . . .	194
4.4.2.1.2.1	Problemstellung . . . . .	194
4.4.2.1.2.2	Alternative 1: Aufteilung der Einkünfte in zwei selbstständige Saldierungskreise . . . . .	194
4.4.2.1.2.3	Alternative 2: Ineinandergreifen der Beschränkungen . . . . .	200
4.4.2.1.2.4	Probleme bei periodenübergreifenden Sachverhalten . . . . .	204
4.4.2.1.2.5	Probleme bei nach den §§ 26, 26 b EStG zusammenveranlagten Ehegatten . . . . .	205
4.4.2.2	Vertikale Verlustsaldierung innerhalb des Verrechnungskreises des § 2 a EStG . . . . .	207
4.4.3	Höchstbetrag beim Verlustrücktrag . . . . .	208
4.5	Auswirkungen der Mindestbesteuerung auf den Entlastungs- betrag gemäß § 32 c EStG . . . . .	208
4.6	Auswirkungen der Mindestbesteuerung auf die Erbschaftsteuer . . . . .	212
5	Resümee . . . . .	213
<b>Anhang 1: Absolute Steuerbelastung in Abhängigkeit von der Höhe der außerordentlichen und der laufenden Einkünfte . . . . .</b>		
		217

<b>Anhang 2:</b> Grenzsteuerbelastung von laufenden Einkünften in Abhängigkeit von der Höhe der außerordentlichen und der laufenden Einkünfte. . . . .	220
<b>Anhang 3:</b> Grenzsteuerbelastung von außerordentlichen Einkünften in Abhängigkeit von der Höhe der außerordentlichen und der laufenden Einkünfte. . . . .	223
<b>Anhang 4:</b> Maximal ausgleichs- bzw. abzugsfähiger Verlust in Abhängigkeit von laufenden und außerordentlichen Einkünften . . . . .	226
<b>Quellenverzeichnis</b> . . . . .	227
<b>Rechtsprechung</b> . . . . .	243
<b>Stichwortverzeichnis</b> . . . . .	249