

CHRISTIAN THIEMANN

# Verluste im Steuerrecht

*Jus Publicum*

289

---

**Mohr Siebeck**

# JUS PUBLICUM

Beiträge zum Öffentlichen Recht

Band 289





Christian Thiemann

# Verluste im Steuerrecht

Verfassungs- und unionsrechtliche Bedingungen  
legislativer Gestaltung

Mohr Siebeck

*Christian Thiemann*, geboren 1979; 1999–2004 Studium der Rechtswissenschaften in Passau und Münster; 2004 Erste Staatsprüfung; 2005–2007 Wissenschaftlicher Referent am Freiherr-vom-Stein-Institut Münster; 2007–2009 Referendariat und wissenschaftliche Hilfskraft am Institut für öffentliches Wirtschaftsrecht der Universität Münster; 2008 Promotion; 2009 Zweite Staatsprüfung; 2009–2011 Wissenschaftlicher Mitarbeiter des Bundesverfassungsgerichts; 2011–2017 Akademischer Rat und Akademischer Oberrat am Lehrstuhl für Staats- und Verwaltungsrecht, insbesondere Finanz- und Steuerrecht der Universität Passau; 2016 Habilitation; seit Mai 2017 Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, Europarecht, Finanz- und Steuerrecht der Universität Mainz.

Gedruckt mit Unterstützung des Förderungs- und Beihilfefonds Wissenschaft der VG WORT.

ISBN 978-3-16-154964-9 / eISBN 978-3-16-154966-3

DOI 10.1628/978-3-16-154966-3

ISSN 0941-0503 / eISSN 2568-8480 (Jus Publicum)

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische Daten sind über <http://dnb.dnb.de> abrufbar.

© 2020 Mohr Siebeck Tübingen. [www.mohrsiebeck.com](http://www.mohrsiebeck.com)

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für die Verbreitung, Vervielfältigung, Übersetzung und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das Buch wurde von Computersatz Staiger in Rottenburg/N. aus der Stempel-Garamond gesetzt, von Gulde Druck in Tübingen auf alterungsbeständiges Werkdruckpapier gedruckt und von der Buchbinderei Spinner in Ottersweier gebunden.

Printed in Germany.

## Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2015/16 von der Juristischen Fakultät der Universität Passau als Habilitationsschrift angenommen. Die nachfolgenden Entwicklungen konnten für die Veröffentlichung bis November 2019 berücksichtigt werden.

Die Untersuchung ist während meiner Zeit als Assistent am Lehrstuhl für Staats- und Verwaltungsrecht, insbesondere Finanz- und Steuerrecht der Universität Passau entstanden. Mein akademischer Lehrer, Herr Professor Dr. *Rainer Wernsmann*, hat meinen Werdegang in idealer Weise begleitet und die Entstehung der Arbeit in jeder Hinsicht, nicht zuletzt durch die großzügige und umfassende Gewährung von Freiräumen, gefördert. Hierfür wie auch für die Erstellung des Erstgutachtens möchte ich mich zuallererst und besonders herzlich bedanken. Ein besseres Umfeld für meine fachliche und persönliche Entwicklung hätte ich mir nicht wünschen können. An die Zeit an seinem Lehrstuhl denke ich sehr gerne zurück.

Wertvolle Impulse habe ich außerdem in meiner Zeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter des Bundesverfassungsgerichts erhalten, die für mich ebenfalls fachlich wie persönlich sehr bereichernd war. Zu meiner großen Freude hat Frau Richterin des Bundesverfassungsgerichts a. D. Professor Dr. *Lerke Osterloh* die Zweitbegutachtung übernommen. Nicht nur, aber auch dafür bin ich ihr sehr dankbar.

Von unschätzbarem Wert war der Rückhalt meiner Familie und meiner Freunde. Die vielfältige Unterstützung, die ich erfahren durfte, hat vieles erst ermöglicht und zum Gelingen wesentlich beigetragen. Dafür möchte ich mich auch an dieser Stelle ausdrücklich bedanken.

Dank gebührt schließlich dem Förderungsfonds Wissenschaft der VG Wort, der das Erscheinen mit einem großzügigen Druckkostenzuschuss unterstützt hat.

Mainz, im Mai 2020

Christian Thiemann



# Inhaltsübersicht

Vorwort .....	V
Inhaltsverzeichnis .....	XI
Abkürzungsverzeichnis .....	XXI
§ 1 Einleitung .....	1
§ 2 Die Strukturelemente der Verlustentstehung und Verlustverrechnung .....	9
I. Die Einkunftsquelle als zentraler Bezugspunkt des Verlustbegriffs .....	9
II. Die Einkunftserzielungsabsicht als Voraussetzung der Verlustentstehung .....	21
III. Die zeitliche, territoriale und personale Perspektive der Verlustverrechnung .....	33
§ 3 Systemdenken als steuerverfassungsrechtlicher Diskussionsrahmen .....	41
I. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Leitbegriff des steuerverfassungsrechtlichen Diskurses .....	42
II. Das objektive Nettoprinzip .....	62
III. Potentiale und Risiken prinzipienorientierter Perspektiven ...	78
§ 4 Der allgemeine Gleichheitssatz als Prüfungsmaßstab der Steuergesetze .....	91
I. Strukturelemente der Gleichheit .....	93
II. Der Begriff der Ungleichbehandlung .....	101
III. Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen im Steuerrecht ...	128
IV. Das Folgerichtigkeitsgebot als steuerrechtsspezifische Ausprägung des allgemeinen Gleichheitssatzes .....	192

§ 5	Der quellenübergreifende Verlustausgleich .....	211
	I. Verklammerung mehrerer Einkunftsquellen durch die Person .....	211
	II. Die Grundsatzentscheidung für oder gegen einen quellenübergreifenden Verlustausgleich .....	216
	III. Rechtfertigung spezieller Verlustverrechnungs- beschränkungen .....	242
§ 6	Der periodenübergreifende Verlustausgleich .....	305
	I. Der periodenübergreifende Ausgleich als Grundproblem des Ertragsteuerrechts .....	305
	II. Rechtsentwicklung im Bereich des periodenübergreifenden Ausgleichs .....	307
	III. Ökonomische Implikationen eines periodenübergreifenden Ausgleichs .....	311
	IV. Zur verfassungsrechtlichen Beurteilung einer negativen Einkommensteuer und eines Verlustrücktrags .....	313
	V. Gleichheitsgrundrechtlich gebotene Reichweite eines Verlustvortrags .....	318
	VI. Begrenzung des Verlustvortrags durch das Subjektsteuer- und das Objektsteuerprinzip .....	348
§ 7	Der grenzüberschreitende Verlustausgleich .....	371
	I. Das Welteinkommensprinzip .....	371
	II. Die Differenzierung zwischen in- und ausländischen Verlusten im Rahmen des nationalen Steuerrechts .....	375
	III. Verfassungsrechtliche Zulässigkeit einer Differenzierung zwischen in- und ausländischen Verlusten .....	388
	IV. Unionsrechtliche Zulässigkeit einer Differenzierung zwischen in- und ausländischen Verlusten .....	399
	V. Nichtberücksichtigung ausländischer Verluste im Fall der Besteuerung nach dem Territorialitätsprinzip .....	431
§ 8	Einwirkungen der Freiheitsgrundrechte auf die Ausgestaltung der Verlustverrechnung .....	445
	I. Das freiheitsgrundrechtliche Verhältnismäßigkeitsgebot .....	446
	II. Einwirkungen der Eigentumsgarantie auf die Ausgestaltung des Steuerzugriffs .....	453

§ 9	Der Schutz des Existenzminimums und die Ausgestaltung der Verlustverrechnung .....	477
	I. Identifizierung des Schutzes des Existenzminimums mit einem subjektiven Nettoprinzip .....	478
	II. Wechselwirkungen zwischen dem subjektiven und dem objektiven Nettoprinzip .....	483
§ 10	Einwirkungen der finanzverfassungsrechtlichen Steuerbegriffe auf den Steuerzugriff .....	499
	I. Zuweisung von Gestaltungshoheiten als originäre Funktion der Kompetenzbegriffe .....	501
	II. Materielle Gehalte der finanzverfassungsrechtlichen Kompetenzbegriffe? .....	505
	III. Konkretisierung des kompetenziellen Gehalts der finanz- verfassungsrechtlichen Steuerbegriffe .....	522
§ 11	Zusammenfassung .....	535
	Literaturverzeichnis .....	551
	Sachregister .....	577



# Inhaltsverzeichnis

Vorwort .....	V
Inhaltsübersicht .....	VII
Abkürzungsverzeichnis .....	XXI
§ 1 Einleitung .....	1
§ 2 Die Strukturelemente der Verlustentstehung und Verlustverrechnung .....	9
I. Die Einkunftsquelle als zentraler Bezugspunkt des Verlustbegriffs .....	9
1. Die fundamentale Bedeutung der Kategorie der Einkunftsquelle .....	10
a) Der Einkommensbegriff nach der Reinvermögenszugangs- und der Quellentheorie .....	10
b) Der Einkommensbegriff nach der Markteinkommenstheorie ....	14
2. Die Einkunftsquelle als Bezugspunkt der Einkünfte- ermittlung .....	16
3. Der einkommensteuerrechtliche Verlustbegriff .....	18
II. Die Einkunftserzielungsabsicht als Voraussetzung der Verlustentstehung .....	21
1. Gestalt und Funktion des Kriteriums .....	21
2. Dogmatische Begründung .....	24
a) Erfordernis eines Erzielens von Einkünften .....	24
b) Verweis auf den Fiskalzweck der Einkommenbesteuerung .....	25
c) Notwendigkeit einer Unterscheidung von Einkommenserzielung und Einkommensverwendung .....	28
3. Folgewirkungen für verlustbezogene Steuergestaltungs- modelle .....	30
III. Die zeitliche, territoriale und personale Perspektive der Verlustverrechnung .....	33

§ 3	Systemdenken als steuerverfassungsrechtlicher Diskussionsrahmen .....	41
	I. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Leitbegriff des steuerverfassungsrechtlichen Diskurses .....	42
	1. Die These von der Alleingerechtigkeit .....	43
	2. „Verankerung“ im allgemeinen Gleichheitssatz .....	46
	3. Sozialstaatliche Begründungen .....	48
	a) Sozialstaatliche Pflicht zur Berücksichtigung der Leistungs- fähigkeit .....	49
	b) Verweis auf den Schutz des Existenzminimums .....	50
	4. Freiheitsgrundrechtliche Begründungen .....	52
	a) Ableitungen aus der Eigentumsgarantie .....	53
	b) Ableitungen aus dem Verhältnismäßigkeitsgebot .....	55
	5. Verbindungslinien zur Finanzverfassung des Grundgesetzes .....	56
	a) Finanzverfassungsrechtliches Verbot der Überbelastung .....	56
	b) Verweis auf den Katalog der Steuerarten in Art. 106 GG .....	57
	c) Verweis auf das Steuerstaatsprinzip .....	59
	II. Das objektive Nettoprinzip .....	62
	1. Geltung als einfachrechtliche Grundentscheidung .....	62
	2. Verfassungsrechtliche Gebotenheit eines objektiven Nettoprinzips .....	67
	a) Verweis auf das Leistungsfähigkeitsprinzip .....	68
	b) Ableitung aus dem allgemeinen Gleichheitssatz .....	71
	c) Freiheitsgrundrechtliche Begründung .....	72
	d) Ableitung aus der Finanzverfassung .....	74
	III. Potentiale und Risiken prinzipienorientierter Perspektiven ...	78
	1. Attraktivität prinzipienorientierter Perspektiven .....	79
	2. Gefahren eines prinzipienorientierten Ansatzes .....	83
	3. Methodische Folgerungen .....	87
§ 4	Der allgemeine Gleichheitssatz als Prüfungsmaßstab der Steuergesetze .....	91
	I. Strukturelemente der Gleichheit .....	93
	1. Der Begriff der Gleichheit als zentraler Bezugspunkt .....	94
	2. Die „Inhaltsleere“ des Gleichheitsbegriffs .....	98
	II. Der Begriff der Ungleichbehandlung .....	101
	1. Die Unklarheit der herkömmlichen Formeln .....	102
	2. Der deskriptive Begriff der Gleichheit .....	104

a)	Elimination von auf Gleichbehandlung gerichteten Wertungen .	104
b)	Erfordernis einer rechtsfolgenspezifischen Perspektive . . . . .	107
3.	Der normative Begriff der Gleichheit . . . . .	110
a)	Gleichheit als gleichmäßige Behandlung . . . . .	111
b)	Die Präferenz für einen normativen Gleichheitsbegriff im steuerrechtswissenschaftlichen Diskurs . . . . .	113
4.	Deskriptive und normative Gleichheit als komplementäre Kategorien . . . . .	115
a)	Theoretische Vorzüge eines Konzepts normativer Gleichheit . . .	115
b)	Analytische Notwendigkeit eines deskriptiven Begriffs der Gleichheit . . . . .	120
5.	Zu den gleichheitsgrundrechtlichen Prämissen der Diskussion des Verluststeuerrechts . . . . .	126
III.	Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen im Steuerrecht . . .	128
1.	Das Spektrum der Rechtfertigungsanforderungen . . . . .	129
a)	Die klassische Willkürformel: Gleichheitsverstoß als Abwesenheit jeder Gerechtigkeit . . . . .	130
b)	Die sog. neue Formel: Erfordernis einer hinreichenden Gewichtigkeit des Differenzierungsgrundes . . . . .	134
c)	Gleichheitsgrundrechtliche Verhältnismäßigkeitsprüfung? . . . . .	137
2.	Anforderungen an die Ausgestaltung eines Prinzips gleichheitsgerechter Lastenverteilung . . . . .	141
a)	Fehlende Eigenrationalität des Steuerzugriffs . . . . .	141
b)	Zusammenwirken mit anderen Verfassungsaussagen . . . . .	146
c)	Gleichheitsgrundrechtlich autonome Schranken . . . . .	150
3.	Anforderungen bei Abweichungen von einer gleichheits- gerechten Lastenverteilung . . . . .	154
a)	Erfordernis „besonderer rechtfertigender Gründe“ . . . . .	155
aa)	Materielles Eigengewicht der Wahrung selbst definierter Prinzipien einer Verteilungsgerechtigkeit . . . . .	156
bb)	Strukturierung des Abwägungsvorgangs . . . . .	160
b)	Abweichung mit dem Ziel der Lenkung . . . . .	162
aa)	Auswahl der Lenkungszwecke durch den Gesetzgeber . . . . .	162
bb)	Sonstige gleichheitsgrundrechtliche Grenzen steuerlicher Lenkung . . . . .	167
c)	Befugnis zu typisierender Differenzierung . . . . .	170
aa)	Typisierung als besonderer Fall der Gesetzesallgemeinheit . .	170
bb)	Grenzen einer typisierenden Tatbestandsbildung . . . . .	174
d)	Bekämpfung missbräuchlicher Steuergestaltungen . . . . .	177
aa)	Abgrenzung zum Differenzierungsgrund der Verhaltenslenkung . . . . .	178
bb)	Befugnis zur Definition des Missbrauchsfalls . . . . .	180

4. Unterscheidung von Ausgestaltungen und Durchbrechungen der Regelungen einer Verteilungsgerechtigkeit .	184
a) Nachrangigkeit der speziellen Anforderungen an Durchbrechungen von Belastungsgrundscheidungen . . . . .	185
b) Bindung an die vom Gesetzgeber verfolgten Zwecke? . . . . .	186
c) Notwendigkeit einer objektiven Prüfung . . . . .	190
IV. Das Folgerichtigkeitsgebot als steuerrechtsspezifische Ausprägung des allgemeinen Gleichheitssatzes . . . . .	192
1. Vielschichtigkeit der Kontexte des Folgerichtigkeitsgebots .	194
2. Notwendigkeit einer konkret gleichheitsgrundrechtlichen Perspektive . . . . .	200
a) Gleichheitsgrundrechtlicher Gehalt des Folgerichtigkeitsgebots . . . . .	202
b) Das Problem der Unterscheidung von Grundsatz und Ausnahme . . . . .	206
§ 5 Der quellenübergreifende Verlustausgleich . . . . .	211
I. Verklammerung mehrerer Einkunftsquellen durch die Person . . . . .	211
II. Die Grundsatzentscheidung für oder gegen einen quellenübergreifenden Verlustausgleich . . . . .	216
1. Der quellenübergreifende Ausgleich als traditionelles Regelungsmodell des deutschen Einkommensteuerrechts . .	217
2. Ausschluss oder generalisierende Beschränkung des quellenübergreifenden Ausgleichs . . . . .	220
a) Konzeptionelle Gegenentwürfe . . . . .	220
b) Steuersystematische Vorzüge . . . . .	221
c) Typisierende Erfassung sog. unechter Verluste? . . . . .	223
3. Gleichheitsgrundrechtliche Gebotenheit eines quellenübergreifenden Verlustausgleichs . . . . .	228
a) Verweis auf das Leistungsfähigkeitsprinzip . . . . .	228
b) Verweis auf den personalen Bezug der Einkommenbesteuerung	231
c) Bildung eines vertretbaren Steuerlastverteilungsmaßstabs . . . . .	233
4. Generalisierende Einschränkungen des quellenübergreifenden Verlustausgleichs . . . . .	236
a) Einkunftsquellenbezogene Konzepte einer Mindestbesteuerung . . . . .	236
b) Einkunftsartenbezogene Beschränkungen des Verlustausgleichs . . . . .	238

III. Rechtfertigung spezieller Verlustverrechnungs- beschränkungen .....	242
1. Formale Struktur spezieller Verrechnungs- beschränkungen .....	243
2. Bekämpfung von Steuergestaltungsmodellen .....	245
a) Charakteristika verlustbezogener Steuergestaltungsmodelle . . . .	245
b) Rechtfertigung von Beschränkungen durch das Ziel einer Missbrauchsbekämpfung .....	249
c) Generalisierende Fassung des Missbrauchsfalls .....	253
d) Organisationsformbezogene Fassung des Missbrauchsfalls . . . .	255
3. Beschränkung zur Bewältigung von Prognoserisiken .....	257
a) Bewältigung von Zweifelslagen als zulässiges Regelungsanliegen .....	258
b) Das Beispiel der Verrechnungsbeschränkung für Verluste aus sonstiger Leistung .....	261
aa) Die Kategorie der „Einkünfte aus sonstigen Leistungen“ . . .	261
bb) Begrenzung der Steuerbarkeit auf positive Ergebnisse im Bereich einzelner Austauschvorgänge? .....	262
cc) Verringerung von Prognoserisiken in Bezug auf die Totalgewinnerwartung .....	264
4. Rechtfertigung unter Gesichtspunkten einer adäquaten Risikoverteilung .....	267
a) Geltung eines verfassungsrechtlichen Grundsatzes der Risikosymmetrie? .....	268
b) Das Beispiel der Verrechnungsbeschränkungen für private Veräußerungsverluste .....	271
aa) Rechtsentwicklung im Bereich der Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte .....	271
bb) Beschränkung der Verlustverrechnung als Antwort auf tatbestandliche Ineffizienzen? .....	275
cc) Surrogation des Merkmals der Einkunftserzielungsabsicht .	279
5. Rechtfertigung unter dem Gesichtspunkt einer Verhaltenslenkung .....	286
a) Notwendigkeit einer Abgrenzung der Lenkung zu anderen Differenzierungsgründen .....	286
b) Das Beispiel der Verrechnungsbeschränkung für bestimmte Auslandsverluste .....	288
6. Verlustverrechnungsbeschränkungen als Element einer Scheduling des Steuerrechts .....	294
a) Sonderbesteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen .....	294
b) Korrespondierende Beschränkung der Verlustverrechnung . . . .	298
aa) Ausschluss der Verrechnung von Einkünften über die Grenzen der Schedule hinweg .....	298

bb) Ausnahmebereich der sog. Günstigerprüfung .....	299
cc) Korrespondenzverhältnis von Sondertarif und Ausschluss des Verlustausgleichs .....	301
7. Zusammenfassende Bewertung .....	302
§ 6 Der periodenübergreifende Verlustausgleich .....	305
I. Der periodenübergreifende Ausgleich als Grundproblem des Ertragsteuerrechts .....	305
II. Rechtsentwicklung im Bereich des periodenübergreifenden Ausgleichs .....	307
III. Ökonomische Implikationen eines periodenübergreifenden Ausgleichs .....	311
IV. Zur verfassungsrechtlichen Beurteilung einer negativen Einkommensteuer und eines Verlustrücktrags .....	313
1. Kein Verfassungsgebot einer negativen Einkommensteuer .	314
2. Kein Verfassungsgebot eines Verlustrücktrags .....	315
V. Gleichheitsgrundrechtlich gebotene Reichweite eines Verlustvortrags .....	318
1. Gebotenheit eines überperiodischen Ausgleichs- mechanismus .....	318
2. Wechselwirkungen zwischen quellenübergreifendem und periodenübergreifendem Ausgleich .....	320
3. Varianten einer Ausgestaltung des Verlustvortrags .....	322
a) Zur verfassungsrechtlichen Einordnung des Konflikts von Periodizität und Totalität der Besteuerung .....	322
b) Zeitliche Begrenzung des Verlustvortrags .....	330
c) Streckung des Verlustvortrags durch betragsmäßige Begrenzung .....	333
aa) Effekte einer betragsmäßigen Begrenzung des Verlustvortrags .....	333
bb) Verluststreckung als akzeptables Steuerlastverteilungs- prinzip? .....	336
cc) Die Problematik sog. Definitiveffekte .....	342
VI. Begrenzung des Verlustvortrags durch das Subjektsteuer- und das Objektsteuerprinzip .....	348
1. Identität des Verlustträgers als Grundvoraussetzung einer Verrechnung von Verlusten .....	349
2. Der Untergang von Verlusten im Fall des Todes der natürlichen Person .....	352
3. Legislative Konturierung des Subjektsteuerprinzips im Bereich der Besteuerung der Körperschaften .....	355

a) Steuersubjektivität der Körperschaften zwischen Trennungsprinzip und Zweckbezogenheit .....	355
b) Das Beispiel des sog. Mantelkaufs .....	357
aa) Fassung des Mantelkaufproblems unter dem Gesichtspunkt einer Missbrauchsbekämpfung .....	358
bb) Verlustbezogene Gestaltbarkeit des Subjektsteuer- und des Trennungsprinzips .....	363
 § 7 Der grenzüberschreitende Verlustausgleich .....	371
I. Das Welteinkommensprinzip .....	371
II. Die Differenzierung zwischen in- und ausländischen Verlusten im Rahmen des nationalen Steuerrechts .....	375
1. Auswirkungen einer Freistellung ausländischer Einkünfte auf die Berücksichtigung von Verlusten .....	375
a) Freistellungsmethode als Regelfall deutscher Abkommenspolitik .....	376
b) Symmetrische Nichtberücksichtigung von Verlusten als Folge der Freistellung .....	379
aa) Disparate Interessenlage der Vertragsstaaten .....	380
bb) Das Ziel einer im internationalen Maßstab zutreffenden Besteuerung .....	382
cc) Die sog. Symmetriethese als Rechtsbestand des innerstaatlichen Rechts .....	384
2. Differenzierungen zwischen in- und ausländischen Verlusten im Rahmen des Konzernsteuerrechts .....	386
III. Verfassungsrechtliche Zulässigkeit einer Differenzierung zwischen in- und ausländischen Verlusten .....	388
1. Die Frage der Methodenwahl: eine Verfassungsfrage? .....	388
2. Zulässigkeit einer Besteuerung nach dem Quellenprinzip ..	390
a) Auffangzuständigkeit für die Verlustberücksichtigung als Folge eines Welteinkommensprinzips? .....	391
b) Folgerichtigkeitsbindung an ein einfachrechtliches Welteinkommensprinzip? .....	394
3. Territoriale Differenzierung im Bereich des Konzernsteuerrechts .....	398
IV. Unionsrechtliche Zulässigkeit einer Differenzierung zwischen in- und ausländischen Verlusten .....	399
1. Ungleichbehandlung in- und ausländischer Verluste als Beschränkung der Grundfreiheiten .....	400
2. Der Rechtfertigungsgrund der Kohärenz .....	402
3. Verarbeitung des Kohärenzarguments durch den EuGH ...	405

a) Das Finalitätskonzept des EuGH .....	405
b) Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis .....	407
c) Verhinderung einer doppelten Verlustberücksichtigung und Vermeidung einer Steuerfluchtgefahr .....	410
d) Verhältnis der Rechtfertigungsgründe .....	411
4. Die Unklarheit des Finalitätskriteriums .....	413
a) Finalität als Ergebnis von Beschränkungen der Verlust- verrechnung im Quellenstaat .....	413
b) Finalität als Ergebnis einer Einstellung der Geschäftstätigkeit im Quellenstaat .....	419
5. Verlustberücksichtigung und Aufteilung der Besteuerungsbefugnis .....	423
a) Angemessenheit einer Aufteilung der Besteuerungs- zuständigkeit nach dem Territorialitätsprinzip .....	423
b) Wertungsgleichklang mit der Judikatur zur Doppelbesteuerung	425
c) Aufteilung der Besteuerungszuständigkeit und „Vergleichbarkeit der Situation“ .....	428
V. Nichtberücksichtigung ausländischer Verluste im Fall der Besteuerung nach dem Territorialitätsprinzip .....	431
1. Verlustberücksichtigung und beschränkte Steuerpflicht ....	431
a) Das Territorialitätsprinzip als Legitimationsgrundlage der beschränkten Steuerpflicht .....	431
b) Primärzuständigkeit des Ansässigkeitsstaats für die Berück- sichtigung der steuerlichen Verhältnisse .....	434
c) Geltung der Schumacker-Doktrin für den Bereich der Verlust- berücksichtigung? .....	438
2. Verlustberücksichtigung und Gewerbesteuer .....	442
§ 8 Einwirkungen der Freiheitsgrundrechte auf die Ausgestaltung der Verlustverrechnung .....	445
I. Das freiheitsgrundrechtliche Verhältnismäßigkeitsgebot .....	446
1. Der Befund vom Leerlaufen des Verhältnismäßig- keitsgebots .....	447
2. Das Verbot erdrosselnder Besteuerung .....	449
II. Einwirkungen der Eigentumsgarantie auf die Ausgestaltung des Steuerzugriffs .....	453
1. Eigentumsgrundrechtliche Kontrollpotentiale .....	456
a) Herleitung eines Verfassungsrangs der Markteinkommens- theorie aus der Eigentumsgarantie .....	457
b) Konturierungen mithilfe der Kategorien der Privatnützigkeit und der Sozialpflichtigkeit .....	459

2. Plausibilität einer Aktivierung des Eigentumsgrundrechts als Schranke der Besteuerung .....	461
a) Objektbezogenheit des Eigentumsschutzes .....	462
b) Verweis auf den Sinn und Zweck der Eigentumsgarantie .....	463
3. Konkrete Begründbarkeit der These vom Eigentums- grundrecht als Schranke des Steuerzugriffs .....	467
a) Belastung von Eigentum durch die Pflicht zur Steuerzahlung ...	467
b) Anknüpfung an das Innehaben oder die Nutzung von Eigentum durch die Besteuerung .....	472
4. Zusammenfassende Bewertung .....	475
§ 9 Der Schutz des Existenzminimums und die Ausgestaltung der Verlustverrechnung .....	477
I. Identifizierung des Schutzes des Existenzminimums mit einem subjektiven Nettoprinzip .....	478
II. Wechselwirkungen zwischen dem subjektiven und dem objektiven Nettoprinzip .....	483
1. Argumentativer Ausgangspunkt der Wechsel- wirkungsthese .....	484
2. Folgerungen für die Abzugsfähigkeit erwerbsbezogenen Aufwandes .....	485
a) Eigenrationalitäten der verschiedenen Einkommensbegriffe ...	486
b) Vereinbarkeit einzelner Abzugsbeschränkungen mit dem Schutz des Existenzminimums .....	488
3. Folgerungen für die Ausgestaltung der Verlustverrechnung	491
a) Ansätze für einen auf den Schutz des Existenzminimums abgestimmten Einkommensbegriff .....	491
b) Ausstrahlungswirkungen auf die Ausgestaltung der Verlustverrechnung .....	495
§ 10 Einwirkungen der finanzverfassungsrechtlichen Steuerbegriffe auf den Steuerzugriff .....	499
I. Zuweisung von Gestaltungshoheiten als originäre Funktion der Kompetenzbegriffe .....	501
II. Materielle Gehalte der finanzverfassungsrechtlichen Kompetenzbegriffe? .....	505
1. Materiellrechtliche Akzeptabilität der in der Finanz- verfassung genannten Steuern .....	505
2. Herleitung materiellrechtlicher Grenzen einer Gestaltung aus den finanzverfassungsrechtlichen Kompetenzbegriffen .	513

a) Das Beispiel der nichtsteuerlichen Abgaben . . . . .	513
b) Die Frage nach dem Bestehen eines sog. Steuererfindungsrechts . . . . .	515
c) Materiell begrenzende Wirkung im Binnenbereich der in Art. 106 GG genannten Steuern und Steuerarten? . . . . .	519
III. Konkretisierung des kompetenziellen Gehalts der finanz- verfassungsrechtlichen Steuerbegriffe . . . . .	522
1. Die sog. Lehre von den Steuertypen . . . . .	522
2. Kerngehalte des finanzverfassungsrechtlichen Einkommen- steuerbegriffs . . . . .	528
a) Gestaltungsoffenheit des kompetenziellen Einkommens- begriffs . . . . .	528
b) Existenz eines finanzverfassungsrechtlichen „Abstandsgebots“ insbesondere zur Gewerbesteuer? . . . . .	530
c) Wechselwirkungen mit dem sog. Folgerichtigkeitsgebot . . . . .	532
 § 11 Zusammenfassung . . . . .	 535
 Literaturverzeichnis . . . . .	 551
 Sachregister . . . . .	 577

## Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
a.F.	alte Fassung
AktG	Aktiengesetz
allg.	allgemein
Anm.	Anmerkung / Anmerkungen
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
BB	Betriebs-Berater ( <i>Zeitschrift</i> )
Bd.	Band
bes.	besonders
Beschl.	Beschluss
BGBL	Bundesgesetzblatt
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des BFH
BFH/NV	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs ( <i>Zeitschrift</i> )
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksachen
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb ( <i>Zeitschrift</i> )
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
dens.	denselben
ders.	derselbe
d.h.	das heißt
dies.	dieselbe
Diss.	Dissertation
DJT	Deutscher Juristentag
DStJG	Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. ( <i>Tagungsbände</i> )
DStR	Deutsches Steuerrecht ( <i>Zeitschrift</i> )
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung ( <i>Zeitschrift</i> )
DVBbl.	Deutsches Verwaltungsblatt ( <i>Zeitschrift</i> )

ebd.	ebenda
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte ( <i>Zeitschrift</i> )
EStG	Einkommensteuergesetz
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht ( <i>Zeitschrift</i> )
f. / ff.	folgende
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn.	Fußnote / Fußnoten
FR	Finanz-Rundschau ( <i>Zeitschrift</i> )
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbHR	GmbH-Rundschau ( <i>Zeitschrift</i> )
GrS	Großer Senat
Habil.	Habilitationsschrift
Halbs.	Halbsatz
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber / Herausgeberin
insb.	insbesondere
IStr	Internationales Steuerrecht ( <i>Zeitschrift</i> )
i.V.m.	in Verbindung mit
JöR	Jahrbuch des öffentlichen Rechts der Gegenwart
JZ	Juristenzeitung ( <i>Zeitschrift</i> )
KG	Kommanditgesellschaft
KStG	Körperschaftsteuergesetz
lit.	littera, litterae (Buchstabe, Buchstaben)
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift ( <i>Zeitschrift</i> )
Nr. / Nrn.	Nummer / Nummern
NvWZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht ( <i>Zeitschrift</i> )
OECD-MA	OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung
PrGS	Gesetz-Sammlung für die Königlichen Preussischen Staaten
RFH	Reichsfinanzhof
RGBl.	Reichsgesetzblatt

Rn.	Randnummer
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl.	Reichssteuerblatt
S.	Seite / Seiten
s.	siehe
Slg.	Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes (der Europäischen Union) und des Gerichts Erster Instanz
sog.	sogenannte / sogenannter / sogenanntes
st.	ständig(e)
StuW	Steuer und Wirtschaft ( <i>Zeitschrift</i> )
Tz.	Textziffer
u.	und
u.a.	und andere / unter anderem
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung ( <i>Zeitschrift</i> )
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
Urt.	Urteil
v.	vom
vgl.	vergleiche
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtler ( <i>Tagungsbände</i> )
z.B.	zum Beispiel
ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern
ZG	Zeitschrift für Gesetzgebung ( <i>Zeitschrift</i> )
Ziff.	Ziffer
zugl.	zugleich



## § 1 Einleitung

Die Frage nach der Berücksichtigung von Verlusten im Rahmen der Besteuerung steht nicht nur im Zentrum des Ertragsteuerrechts, sondern sie betrifft auch in exemplarischer Weise die allgemeinere Frage nach den Regeln einer steuerlichen Verteilungsgerechtigkeit und ihrer Vor- und Überformung durch das höherrangige Recht. Mit dem steuerrechtlichen Verlustbegriff steht im Ausgangspunkt ein einfacher Tatbestand, nämlich eine negative Differenz aus Aufwendungen und Erträgen, die sich im Zusammenhang mit einer bestimmten wirtschaftlichen Betätigung innerhalb eines bestimmten Zeitabschnitts ergibt. Da der steuerrechtliche Verlustbegriff und die Regeln einer Verlustverrechnung normative Konstrukte sind, hängt es von der Ausgestaltung des Steuerrechts ab, in welchen Kontexten solche Verluste entstehen und in welchen Zusammenhängen sie wirksam werden können. Dabei geht es, wenn auch unter umgekehrtem Vorzeichen, um die angemessene Zuteilung steuerlicher Lasten, deren Verminderung oder Erhöhung die Berücksichtigung oder Nichtberücksichtigung eines Verlustes zur Folge hat. Aus einer übergeordneten Perspektive steht hierbei auch der Gesichtspunkt einer angemessenen Risikoverteilung in Rede, also die Frage, welche Verluste sich der Staat im Rahmen der Besteuerung entgegenhalten lassen sollte oder auch muss und welche Verlustrisiken er dem Steuerpflichtigen überbürden darf.

Auf diesem Feld werden in weitem Umfang divergierende Erwägungen einer Zweckmäßigkeit oder auch einer Gerechtigkeit wirksam. Fiskalischen Motiven einer Auskömmlichkeit der Staatsfinanzierung entspricht es, die Regeln einer Verlustverrechnung restriktiver auszugestalten, ein Vorgehen, für das sich gerade in neuerer Zeit einige Beispiele finden lassen.<sup>1</sup> Keiner großen Begründung

---

<sup>1</sup> Siehe etwa die Einführung der sog. Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG durch Art. 1 Nr. 3 des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz v. 22.12.2003, BGBl. I 2003, S. 2840 (2840). Die Gesetzesbegründung bezieht sich dafür auf das Regelungsziel einer „Verstetigung der Staatseinnahmen“ (BT-Drucks. 15/1518, S. 13). Zu der sehr kontroversen Diskussion, die diese Regelung ausgelöst hat, siehe etwa den Vorlagebeschluss des BFH v. 26.2.2014, I R 59/12, BStBl. II 2014, 1016 ff. (2 BvL 19/14); *M. Desens*, Der Verlust von Verlustvorträgen nach der Mindestbesteuerung, FR 2011, 745 ff.; *K.-D. Drüen*, Verfassungsrechtliche Positionen zur Mindestbesteuerung, FR 2013, 393 ff.; *B. Heuermann*, System und Prinzipienfragen zum Verlustabzug, FR 2012, 435 ff. Als weiteres Beispiel ist die Einschränkung des körperschaftsteuerlichen Verlustvortrags durch § 8c KStG zu nennen, eingeführt durch

bedarf auch die Feststellung, dass der Steuerpflichtige ein Interesse an möglichst weitgreifenden Verrechnungsmöglichkeiten hat. Dem Verlust korrespondiert in diesem Fall ein Steuersparpotential, das sich aktualisiert, wenn anderweitige positive Einkünfte vorhanden sind, denen gegenüber er in Ansatz gebracht werden kann.<sup>2</sup>

Es wäre allerdings verkürzend, die Interessenlage auf einen solchen Antagonismus zu reduzieren. Berührt sind ebenso ökonomische Belange. Auf der Hand liegt, dass umfassendere Regeln einer Verlustberücksichtigung investitionsbegünstigend wirken, weil sich das effektive Risiko verringert, wenn der Verlust mit anderweitigen positiven Einkünften steuermindernd verrechnet werden kann. Unter Gesichtspunkten einer Entscheidungsneutralität, also einer die individuellen Entscheidungen hinsichtlich der Allokation von Kapital möglichst wenig verzerrenden Ausgestaltung des Steuerrechts, wird ebenfalls ein umfassendes Regime der Verlustverrechnung gefordert. Mithilfe dessen könne, so die Überlegung, zumindest eine Annäherung an das zur Gewährleistung einer Entscheidungsneutralität theoretisch zu verwirklichende Ideal einer Negativsteuer auf Verluste erreicht werden.<sup>3</sup> Diese Perspektiven treffen sich im Prinzip einer Steuerstaatlichkeit, also dem grundgesetzlichen Modell einer Staatsfinanzierung durch Steuern, das auf dem Gedanken einer Partizipation des Staates am Erfolg privaten Wirtschaftens beruht. Die Gewährleistung angemessener Rahmenbedingungen eines Wirtschaftens wird dabei vom Steuerstaatsprinzip vorausgesetzt, denn aus seiner Sicht ist die Staatsfinanzierung auf ein solches Wirtschaften angewiesen.<sup>4</sup>

---

Art. 2 Nr. 7 Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, S. 1912 (1928). Zur fortdauernden Diskussion nach der zwischenzeitlichen Anpassung der Norm und der Einführung des sog. fortführungsgebundenen Verlustvortrags (§ 8d KStG) siehe etwa den Vorlagebeschluss des FG Hamburg v. 29.8.2017, 2 K 245/17, EFG 2017, 1906 ff. (2 BvL 19/17); J. Hey, in: K. Tipke/J. Lang, Steuerrecht, 232018, § 11 Rn. 58 ff.; E. Röder, Weiterentwicklung der Regelungen zur Verhinderung von Mantelkaufgestaltungen nach der Entscheidung des BVerfG zu § 8c KStG, FR 2018, 52 ff.

<sup>2</sup> Von einer „Metamorphose“ des Verlustes spricht mit Blick auf diesen Zusammenhang R. Eckhoff, Verluste im Einkommensteuerrecht, DStJG 28 (2005), S. 11 (12 f.). Die These, wegen des in ihm verkörperten wirtschaftlichen Werts sei ein Verlust als solcher auch eigentumsgrundrechtlich geschützt (in diese Richtung C. Kaeser, Die steuerliche und bilanzielle Behandlung von Verlusten im Konzern, in: M. Lehner [Hrsg.], Verluste im nationalen und Internationalen Steuerrecht, 2004, S. 115 [129]), geht allerdings zu weit, weil der steuerrechtliche Verlust nicht ein selbständiges vermögenswertes Recht ist, sondern nur eine Rechengröße zur „richtigen“ Verteilung steuerlicher Lasten (in diesem Sinn auch H. Kube, Die intertemporale Verlustverrechnung, DStR 2011, 1829 [1833]).

<sup>3</sup> Für diese Überlegung siehe D. Schneider, Investition, Finanzierung und Besteuerung, 71992, S. 211 ff., 266 ff.; E. Röder, Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht, 2010, S. 400 ff.

<sup>4</sup> Vgl. bereits J. Isensee, Steuerstaat als Staatsform, in: R. Stödter/W. Thieme (Hrsg.), Festschrift für H. P. Ipsen zum 70. Geburtstag, 1977, S. 409 (418 f.). Diesem Zusammenhang entnimmt M. Lehner, Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Verlustberücksichtigung, in: ders.

Eine verbindliche Entscheidung über das Verhältnis dieser Grundlinien einer Verteilungs-, einer Investitions- und einer Fiskalgerechtigkeit trifft der Gesetzgeber, der dabei innerhalb der Horizonte steuerrechtlicher Prinzipien gestaltend tätig wird. Eine hervorragende Bedeutung kommt in diesem Zusammenhang dem Prinzip einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu, das eine speziellere Ausprägung im Prinzip einer Berücksichtigung des erwerbsbezogenen Aufwands im Rahmen der Besteuerung gefunden hat (sog. objektives Nettoprinzip).<sup>5</sup> Diesem Grundgedanken ist auch der Bereich der Verlustberücksichtigung zuzuordnen, denn insofern geht es ebenfalls um die Berücksichtigung eines erwerbsbezogenen Aufwands, der mangels gegenläufiger Erträge zunächst nicht steuerwirksam werden konnte und deshalb in Form eines Verlustes gespeichert ist.

Die Ausgestaltung des Verluststeuerrechts weist einen unmittelbaren Bezug zu diesen Makroprinzipien von Besteuerung auf, weil die Existenz eines Verlustes bei einem unbefangenen Verständnis auf eine Minderung von Leistungsfähigkeit hinzuweisen scheint.<sup>6</sup> Daran wird die Folgerung geknüpft, der Gesetzgeber sei von Verfassungen wegen grundsätzlich verpflichtet, das Steuerrecht so einzurichten, dass Verluste möglichst umfassend berücksichtigt werden.<sup>7</sup> Andere wollen die Antwort auf die Frage, ob eine rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlung vorliegt, anhand einer Ermittlung der „Vorgaben des objektiven Nettoprinzips“ bestimmen,<sup>8</sup> und nehmen damit ebenfalls eine prinzipienorientierte Perspektive ein. Weitere Prinzipien einer Gestaltung kommen ins

---

(Hrsg.), *Verluste im nationalen und Internationalen Steuerrecht*, 2004, S. 1 (10 f.), dass ein möglichst umfassendes System einer Verlustverrechnung dem Steuerstaatsprinzip am meisten entspreche.

<sup>5</sup> Für die Kennzeichnung des objektiven Nettoprinzips als „Subprinzip“ des Leistungsfähigkeitsprinzips etwa *D. Birk*, *Leistungsfähigkeitsprinzip*, in: H. Kube u.a. (Hrsg.), *Festschrift für P. Kirchhof zum 70. Geburtstag*, Bd. 2, 2013, § 147 Rn. 15; *J. Hey*, in: K. Tipke/J. Lang, *Steuerrecht*, 23:2018, § 3 Rn. 14 u. 41; *C. Seiler*, *Prinzipien der Einkünfteermittlung – Objektives Nettoprinzip*, *DStJG* 34 (2011), S. 61 (62); *R. Wernsmann*, *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*, 2005, S. 315.

<sup>6</sup> So etwa *M. Wendt*, *Prinzipien der Verlustberücksichtigung*, *DStJG* 28 (2005), S. 41 (42): Wer einen Verlust erzielt, sei „weniger leistungsfähig“ als derjenige, der keinen Verlust tragen müsse.

<sup>7</sup> So zum quellen- und zum periodenübergreifenden Verlustausgleich *K. Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. II, 22003, S. 759 ff., 780 ff.; *J. Hey*, in: K. Tipke/J. Lang, *Steuerrecht*, 23:2018, § 8 Rn. 61 f.: Dieser sei ein „Akt richtiger Leistungsfähigkeitsbemessung nach dem objektiven Nettoprinzip“. Für die Annahme, dass die Nichtberücksichtigung von Verlusten stets eine rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlung darstelle, siehe auch *J. M. Mössner*, *Beschränkung des Verlustausgleichs und Verlustabzugs*, *DStJG* 17 (1994), S. 231 (233 ff., 238); *M. Heintzen*, *Die unterschiedliche Behandlung von Gewinnen und Verlusten*, *DStJG* 28 (2005), S. 163 (173); *R. S. Werz*, *Verlustverrechnungsbeschränkungen im Lichte der Verfassung*, 2003, S. 133 ff.; *C. Mönikes*, *Die Verlustverrechnungsbeschränkungen des Einkommensteuergesetzes im Lichte der Verfassung*, 2006, S. 15 f., 44.

<sup>8</sup> So *E. Röder*, *Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht*, 2010, S. 177 f.

Spiel, wenn etwa aus einem Lebenseinkommensprinzip die Gebotenheit eines zeitlich unbegrenzten Verlustvortrags hergeleitet wird,<sup>9</sup> wenn sich aus einem Subjektsteuerprinzip die Gebotenheit eines quellenübergreifenden Verlustausgleichs ergeben soll,<sup>10</sup> wenn ein Trennungsprinzip einem normativen Rückgriff auf die Ebene der Gesellschafter bei der Ausgestaltung der Verlustverrechnung im Bereich der Besteuerung der Körperschaften entgegenstehen soll,<sup>11</sup> oder wenn aus einem Welteinkommensprinzip eine Auffangzuständigkeit der Bundesrepublik Deutschland für die Berücksichtigung ausländischer Verluste hergeleitet wird, auch wenn die betreffende Einkunftsquelle im Rahmen eines Doppelbesteuerungsabkommens von der Besteuerung im Inland freigestellt wurde<sup>12</sup>.

Der verfassungsrechtliche Stellenwert derartiger Argumentationen ist allerdings alles andere als klar. Handelt es sich bei den in Bezug genommenen Prinzipien nur um regulative Leitideen oder um Prinzipien, die einen Verfassungsrang beanspruchen können? Oder können diese Prinzipien einen Verfassungsrang gerade deshalb beanspruchen, weil es sich um regulative Leitideen handelt und ein Gebot folgerichtiger Normgebung gilt, das solche Leitideen unter dem Gesichtspunkt einer Selbstbindung des Gesetzgebers mit verfassungsrechtlicher Wirkung versieht?<sup>13</sup> Diese Grundfragen sind selbstverständlich nicht neu. Im Gegenteil gehört die Kritik an einem prinzipienbezogenen Denken zur ständigen Begleitmusik der Diskussion um die richtige Ausrichtung einer steuerverfassungsrechtlichen Dogmatik. In neuerer Zeit hat die Debatte allerdings erheblich an Fahrt aufgenommen und wird die Notwendigkeit und Akzeptabilität einer Konstitutionalisierung des Steuerrechts, also einer Vor- und Überformung dieses Rechtsgebiets durch Vorgaben des Verfassungsrechts, vermehrt thema-

<sup>9</sup> Vgl. *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, <sup>2</sup>2003, S. 754 ff.; *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, S. 187; *dens.*, Prinzipien und System der Besteuerung von Einkommen, DStJG 24 (2001), S. 49 (63 ff.); *J. Hey*, in: *K. Tipke/J. Lang*, Steuerrecht, <sup>23</sup>2018, § 8 Rn. 44.

<sup>10</sup> Vgl. *E. Röder*, Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht, 2010, S. 178 ff.; *H. Kube*, Die intertemporale Verlustverrechnung, DStR 2011, 1781 (1786).

<sup>11</sup> Vgl. FG Hamburg, Beschl. v. 29.8.2017, 2 K 245/17, EFG 2017, 1906, Rn. 82 ff.; *J. Thiel*, Die Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften, in: *W. Spindler u.a.* (Hrsg.), Festschrift für *H. Schaumburg* zum 65. Geburtstag, 2009, S. 515 (532 f.); *K.-D. Drüen*, Das Unternehmenssteuerrecht unter verfassungsgerichtlicher Kontrolle, Ubg 2009, 23 (28 f.); *J. Hey*, in: *K. Tipke/J. Lang*, Steuerrecht, <sup>23</sup>2018, § 11 Rn. 59. Zu einer möglichen differenzierenden Perspektive siehe BVerfG, Beschl. v. 29.3.2017, 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, Rn. 109 ff., 141.

<sup>12</sup> Vgl. *M. Lehner*, Das Territorialitätsprinzip im Licht des Europarechts, in: *R. Gocke u.a.* (Hrsg.), Festschrift für *F. Wassermeyer* zum 65. Geburtstag, 2005, S. 251 (259 f.); *H. Schaumburg*, in: *ders.* (Hrsg.), Internationales Steuerrecht, <sup>4</sup>2017, Rn. 6.89.

<sup>13</sup> Vgl. z.B. BVerfG, Urt. v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210 (230 ff.); BVerfG, Beschl. v. 6.7.2010, 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 (277 ff.); BVerfG, Beschl. v. 29.3.2017, 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, Rn. 104; BVerfG, Urt. v. 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, Rn. 105.

tisiert.<sup>14</sup> Sichtbar werden dabei auch Bruchlinien zwischen einer spezifisch steuerverfassungsrechtlichen und einer allgemein staatsrechtlichen Dogmatik, wenn in Bezug auf steuerverfassungsrechtliche Vorgaben von einem „Sonderverfassungsrecht“ die Rede ist,<sup>15</sup> Konzepte wie das nicht nur, aber vor allem im Steuerrecht wirksam werdende Gebot einer folgerichtigen Normgebung unter kritischer Beobachtung stehen<sup>16</sup> oder danach gefragt wird, inwiefern es sinnvoll und akzeptabel ist, dem Grundgesetz Anforderungen an eine „Rationalität“ von Gesetzgebung entnehmen zu wollen.<sup>17</sup>

Bereits diese wenigen, skizzenhaften Striche machen deutlich, dass der Bereich der steuerlichen Verlustverrechnung aus ganz unterschiedlichen Gründen von weitergehendem Interesse ist. Angesprochen sind nicht nur fundamentale Fragen des Ertragsteuerrechts, sondern zugleich handelt es sich um ein ideales Referenzgebiet für die Erprobung steuerverfassungsrechtlicher Konzepte, bei dessen Vermessung diejenigen Pfade einer Konstitutionalisierung des Steuerrechts konkret sichtbar werden, über die im Abstrakten so intensiv diskutiert

---

<sup>14</sup> Etwa *M. Droege*, Wie viel Verfassung braucht der Steuerstaat?, *StuW* 2011, 105 ff.; *ders.*, Der Beitrag des Steuerrechts und der Fortschritt der Verfassung, *JöR* 64 (2016), S. 539 ff.; *J. Hey*, Steuerrecht und Staatsrecht im Dialog: Nimmt das Steuerrecht in der Judikatur des BVerfG eine Sonderrolle ein?, *StuW* 2015, 3 ff.; *P. Kirchhof*, Das Steuerrecht als Verfassungsproblem, *JöR* 64 (2016), S. 553 ff.; *O. Lepsius*, Anmerkung zu BVerfG, Urt. v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07 u.a. (Entfernungspauschale), *JZ* 2009, 260 ff.; *ders.*, Die maßstabsetzende Gewalt, in: *M. Jestaedt u.a.*, Das entgrenzte Gericht, 2011, S. 159 (247 ff.); *ders.*, Zur Neubegründung des Rückwirkungsverbots aus der Gewaltenteilung, *JZ* 2014, 488 (495 f.); *A. Musil*, Die Sicht der Steuerrechtswissenschaft auf das Verfassungsrecht, in: *W. Schön/E. Röder* (Hrsg.), Zukunftsfragen des Steuerrechts II, 2014, S. 129 ff.; *ders.*, Steuerrecht und Verfassungsrecht, *JöR* 64 (2016), S. 443 ff.; *W. Schön*, Grundrechtsschutz gegen den demokratischen Steuerstaat, *JöR* 64 (2016), S. 515 ff.; *C. Seiler*, Konstitutionalisierung und Gegenbewegungen im Steuerrecht, *VVDStRL* 75 (2016), S. 333 ff.; *K. Tipke*, Mehr oder weniger Entscheidungsspielraum für den Steuergesetzgeber?, *JZ* 2009, 533 ff.; *ders.*, Mehr oder weniger Gestaltungsfreiheit für den Steuergesetzgeber?, *StuW* 2014, 273 ff.; *C. Waldhoff*, 60 Jahre Grundgesetz – aus der Sicht des Steuerrechts, *JöR* 59 (2011), S. 119 (138 ff.).

<sup>15</sup> Vgl. *U. Kischel*, Gleichheitssatz und Steuerrecht – Gefahren eines dogmatischen Sonderwegs, in: *R. Mellinghoff/U. Palm* (Hrsg.), Gleichheit im Verfassungsstaat, 2008, S. 175 ff.; *O. Lepsius*, Die maßstabsetzende Gewalt, in: *M. Jestaedt u.a.*, Das entgrenzte Gericht, 2011, S. 159 (250). Speziell bezogen auf Ableitungen aus oder im Zusammenhang mit dem objektiven Nettoprinzip auch *M. Heintzen*, Die unterschiedliche Behandlung von Gewinnen und Verlusten, *DStJG* 28 (2005), S. 163 (174): Manches sei „Wunschdenken von steuerrechtlichen Spezialisten“, das der „verfassungsrechtliche Generalist“ nicht verstehe.

<sup>16</sup> Etwa *O. Lepsius*, Anmerkung zum Urt. des BVerfG v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07 u.a. (Entfernungspauschale), *JZ* 2009, 260 ff.; *ders.*, Die maßstabsetzende Gewalt, in: *M. Jestaedt u.a.*, Das entgrenzte Gericht, 2011, S. 159 (247 ff.); *H. Tappe*, Festlegende Gleichheit – folgerichtige Gesetzgebung als Verfassungsgebot?, *JZ* 2016, 27 ff.

<sup>17</sup> Etwa *P. Dann*, Verfassungsgerichtliche Kontrolle gesetzgeberischer Rationalität, *Der Staat* 49 (2010), S. 630 ff.; *M. Cornils*, Rationalitätsanforderungen an die parlamentarische Rechtsetzung im demokratischen Staat, *DVBl.* 2011, 1053 ff.; *B. Grzeszick*, Rationalitätsanforderungen an die parlamentarische Rechtsetzung im demokratischen Rechtsstaat, *VVDStRL* 71 (2012), S. 49 ff.; *A. Steinbach*, Rationale Gesetzgebung, 2017.

wird. Darüber eine Anschauung zu gewinnen ist schon deshalb von Wert, weil über die Akzeptabilität oder Korrekturbedürftigkeit von Grundströmungen nur begrenzt abstrakt diskutiert werden kann. Die Antworten müssen letztlich im Konkreten gegeben werden und sich dort bewähren.

Ein zusätzlicher Reiz entsteht aus der Einbeziehung der unionsrechtlichen Perspektive. Im Gegensatz zur verfassungsrechtlichen Perspektive spielt diese nur in einem Teilbereich eine Rolle, nämlich wenn es um die Berücksichtigung von Auslandsverlusten geht. Hier existiert mit der Finalitätsjudikatur des EuGH ein etabliertes Konzept,<sup>18</sup> dessen Tragfähigkeit allerdings zunehmend fraglich geworden ist. Eine übergreifende Dogmatik ist angesichts der verschiedenen Rationalitäten des Verfassungsrechts und des Unionsrechts zwar nicht unbedingt zu erwarten. Es ist aber gleichwohl von Interesse zu beobachten, wie dieselbe Struktur, das Prinzip einer territorialitätsbezogenen Besteuerung, aus verschiedenen Blickwinkeln, nämlich dem verfassungsrechtlichen Blickwinkel einer Angemessenheit der Lastenausteilung und dem unionsrechtlichen Blickwinkel einer Integrationseffizienz, zu bewerten ist.

Die Einbeziehung der unionsrechtlichen Perspektive ist auch deshalb angezeigt, weil die Problematik der grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung zumeist gerade aus dieser Sicht thematisiert wird. Seinen Grund dürfte dies darin haben, dass dieser Perspektive praktisch die größere Relevanz zukommt, weil mit dem EuGH ein Akteur auf den Plan tritt, der dem Gesichtspunkt einer Effektivierung des dem Unionsrecht zugrundeliegenden Integrationsgedankens traditionell eine große Bedeutung beimisst und deshalb mit Blick auf diese Zielstellung zu einer durchaus extensiven Bestimmung seiner Gehalte neigt. Mittlerweile zeigt sich allerdings, dass die Finalitätsjudikatur an die Grenzen ihrer Leistungsfähigkeit stößt und sich mit dem Prinzip eines Transfers „finaler“ Auslandsverluste ein eigentlich einfacher, auf das Konzept einer Marktintegration zurückzuführender Gedanke als weitaus komplexer erweist als man zunächst annehmen könnte. Dies zumindest dürfte der unionsrechtliche Ansatz mit steuerverfassungsrechtlichen Konzepten gemein haben, denn wenn es heißt, dass nur derjenige besteuert werden darf, der leistungsfähig ist, dann dürfte dem in dieser Allgemeinheit niemand widersprechen. Was dies aber im Konkreten bedeuten soll, gerade auf dem Feld der steuerlichen Verlustberücksichtigung, ist alles andere als geklärt.

Die Untersuchung hat zum Ziel, auf die konkreten Fragen, die sich im Zusammenhang mit der Ausgestaltung der steuerlichen Verlustberücksichtigung stellen, konkrete Antworten zu geben. Sie möchte dabei nicht rechtspolitische Bewertungen abgeben oder Vorschläge unterbreiten, sondern fragt nach Be-

---

<sup>18</sup> Vgl. EuGH, Urt. v. 13.12.2005, C-446/03 (Marks & Spencer), Slg. 2005, I-10837, Rn. 27 ff.; EuGH, Urt. v. 15.5.2008, C-414/06 (Lidl Belgium), Slg. 2008, I-3601, Rn. 14 ff. Erneut bekräftigt durch EuGH, Urt. v. 12.6.2018, C-650/16 (Bevola), Rn. 55 ff.; EuGH, Urt. v. 19.6.2019, C-608/17 (Holmen), Rn. 18 f.

dingungen einer Gestaltung. Sie tut dies vor dem Hintergrund grundsätzlicher Überlegungen zur Reichweite gesetzgeberischer Gestaltungsspielräume im Bereich des Steuerrechts. Vor allem mit Blick auf die Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes, der nach wie vor den Hauptprüfungsmaßstab bei der Kontrolle steuerrechtlicher Normen bildet,<sup>19</sup> wird dabei der Anschluss an die allgemeine staatsrechtliche Diskussion gesucht. Weichenstellende Bedeutung hat außerdem die Überlegung, dass eine sinnvolle Konkretisierungsperspektive für die Ermittlung von Rahmenbedingungen einer Gestaltung des Steuerrechts nicht darin bestehen kann, einzelne verfassungsrechtliche Gehalte zu einem Makroprinzip zu amalgamieren, dem sodann wiederum Antworten auf Fragen entnommen werden sollen, die auf einer weitaus niedrigeren Abstraktionsebene anzusiedeln sind. Die rechtlichen Determinanten werden deshalb gesondert in den Blick genommen.<sup>20</sup>

Zu Beginn steht eine präzisierende Erfassung des steuerlichen Verlustbegriffs und seiner Strukturelemente. In diesem Rahmen erfolgt auch ein erster systematisierender Ausblick auf diejenigen Themenfelder und Zusammenhänge, in denen Fragen einer steuerlichen Verlustberücksichtigung eine Rolle spielen (§ 2). Der folgende Abschnitt nimmt die diskussionsleitende Perspektive näher in den Blick, die durch das Leistungsfähigkeitsprinzip und das objektive Nettoprinzip vorgezeichnet wird. Er dient der Präzisierung des methodischen Ansatzes (§ 3). Sodann werden die fundamentalen gleichheitsgrundrechtlichen Prämissen der Untersuchung offengelegt (§ 4). Hier liegt der Schwerpunkt darauf, bestimmte steuerrechtsspezifische Vorverständnisse zunächst beiseite zu lassen und verstärkt die allgemeine staatsrechtliche Diskussion aufzugreifen, dies allerdings immer mit Blick auf diejenigen Fragen, die sich insbesondere im Zusammenhang mit der Beurteilung steuerrechtlicher Normen stellen. Auf dieser Grundlage werden die Einzelfragen herausgearbeitet und beantwortet, die sich auf den Themenfeldern der quellenübergreifenden, der periodenübergreifenden und der grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung stellen (§§ 5–7). Es wird untersucht, in welcher Weise der Gleichheitssatz den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers in diesen Bereichen verengt. Für den grenzüberschreitenden Verlustausgleich tritt die unionsrechtliche Perspektive hinzu, die spe-

---

<sup>19</sup> Für diesen Befund etwa auch *K. Vogel/C. Waldhoff*, in: W. Kahl u.a. (Hrsg.), Bonner Kommentar zum Grundgesetz, vor Art. 104a–115 Rn. 500 (Dezember 1997); *R. Wernsmann*, in: W. Hübschmann/E. Hepp/A. Spitaler, Kommentar zur Abgaben- und zur Finanzgerichtsordnung, § 4 AO Rn. 411 (November 2014).

<sup>20</sup> Klare Präferenz für diese Perspektive im Zusammenhang mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip auch bei *K. Vogel/C. Waldhoff*, in: W. Kahl u.a. (Hrsg.), Bonner Kommentar zum Grundgesetz, vor Art. 104a–115 Rn. 523 (Dezember 1997). Ausdrücklich für ein verselbständigttes Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit aber etwa *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2000, S. 481 ff. Siehe auch *dens.*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 2012, S. 1254, mit der Kennzeichnung einer Rückführung des Leistungsfähigkeitsprinzips auf verschiedene verfassungsrechtliche Wurzeln als „störend“.

ziell dieses Thema betrifft und deshalb in seinem Kontext abgehandelt wird. Gesondert in den Blick genommen werden, dem Ansatz der Untersuchung entsprechend, diejenigen Einwirkungen, die von den Freiheitsgrundrechten, dem subjektiven Nettoprinzip und den finanzverfassungsrechtlichen Steuerbegriffen auf die Ausgestaltung des Steuerrechts und dort des Bereichs der Verlustberücksichtigung ausgehen (§§ 8–10). Abschließend werden die wesentlichen Gedankengänge und Inhalte der Untersuchung zusammengefasst (§ 11).

## § 2 Die Strukturelemente der Verlustentstehung und Verlustverrechnung

Im steuerrechtlichen Sinn bezeichnet der Begriff „Verlust“ eine negative Differenz aus Aufwand und Ertrag, die sich in mehreren Zusammenhängen bilden kann. Im Zentrum steht dabei die Kategorie der Einkunftsquelle, verstanden als eine nach einfachem Recht steuerbare wirtschaftliche Betätigung, durch die Aufwand und Ertrag gegenstandsbezogen verknüpft werden. Hinzu tritt die zeitliche Dimension, weil der Verlust unter dem Vorzeichen einer periodischen Besteuerung ein auch zeitbezogener Begriff ist, sich nämlich auf eine negative Differenz aus Aufwand und Ertrag innerhalb eines bestimmten Zeitraums bezieht. Bei der Einkommen- und der Körperschaftsteuer spielt außerdem die personale Dimension von Besteuerung eine zentrale Rolle. Mit ihr verbindet sich vor allem die Frage nach einer quellenübergreifenden Verrechnung derjenigen Verluste, die derselben Person zuzuordnen sind. Der territoriale Aspekt kennzeichnet schließlich die vierte Dimension der Verlustverrechnung, also die nicht nur, aber doch im Schwerpunkt aus der Perspektive des Unionsrechts diskutierte Frage, inwieweit das nationale Recht Differenzierungen zwischen in- und ausländischen Verlusten vornehmen darf. Diese Blickwinkel bilden den Bezugsrahmen der Untersuchung. Ihrer Präzisierung gilt der folgende Abschnitt.

### I. Die Einkunftsquelle als zentraler Bezugspunkt des Verlustbegriffs

Der Gesetzgeber, der den Ertrag besteuern will, steht vor der Schwierigkeit zu bestimmen, was zum steuerpflichtigen Ertrag gehören soll. Es bedarf einer Festlegung, was alles und was nicht zum steuerbaren Einkommen im Sinne des Einkommensteuerrechts und des Körperschaftsteuerrechts zählt.<sup>1</sup> Darüber,

---

<sup>1</sup> Wenn hier sprachlich vereinfachend vom „steuerbaren Einkommen“ die Rede ist, ist damit die Bemessungsgrundlage gemeint. Damit soll nicht verkannt werden, dass das Gesetz variierte Begriffe verwendet: Bemessungsgrundlage der Einkommen- und der Körperschaftsteuer ist das „zu versteuernde Einkommen“ (§ 2 Abs. 5 Satz 1 EStG, § 7 Abs. 1 KStG). Das „Einkommen“ ist lediglich ein Zwischenschritt bei dessen Ermittlung (§ 2 Abs. 4 EStG, § 7 Abs. 2 KStG). Das Gewerbesteuergesetz bezeichnet den „Gewerbeertrag“ als die „Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer“ (§ 6 GewStG). Es knüpft in diesem Zusammenhang

welche Bestandteile aus einer steuerrechtstheoretischen Sicht zum Einkommen zählen sollten, existiert eine Vielzahl von Vorstellungen.<sup>2</sup> Betrachtet man die in der steuerrechtswissenschaftlichen Diskussion gängigsten Ansätze, zeigt sich allerdings, dass jeder dieser Ansätze zumindest dann, wenn es um seine praktische Realisierung geht, auf die Kategorie der Einkunftsquelle zurückkommen muss, die sich damit als Fundamentalkategorie des Ertragsteuerrechts erweist. Auf ihr fußt auch die Einkommensdefinition des EStG. Zugleich ist die Einkunftsquelle damit die kleinste Einheit, innerhalb derer ein Verlust im steuerrechtlichen Sinn entstehen kann.

### *1. Die fundamentale Bedeutung der Kategorie der Einkunftsquelle*

Im Ausgangspunkt lässt sich eine beliebige Vielzahl von Anknüpfungspunkten der Besteuerung denken. Sinnhaft ist eine Besteuerung, wenn sie auf die Generierung eines Ertrages gerichtet ist, allerdings nur dort, wo eine Fähigkeit zur Steuerzahlung besteht. Diese Fähigkeit kann sich auf verschiedene Weise ausdrücken: im Bestand von Mitteln, im Hinzuerwerb von Mitteln und, wenn auch nur indirekt und weniger treffgenau, in der Verwendung von Mitteln.<sup>3</sup>

#### *a) Der Einkommensbegriff nach der Reinvermögenszugangs- und der Quellentheorie*

Die Ertragsteuern, insbesondere die Einkommensteuer, wollen den Hinzuerwerb erfassen. Dabei erweist sich, wie die frühen Kontroversen um die theoretische Abgrenzung des Einkommensbegriffs zeigen, insbesondere die Unterscheidung des Hinzuerwerbs vom bereits bestehenden Vermögen als neuralgischer Punkt. Naheliegender ist es, auf den Vergleich zweier Vermögenslagen abzustellen und als Einkommen dasjenige anzusehen, was innerhalb der Besteuerungsperiode zum Vermögen hinzuerworben wurde. Dieser Gedanke, der in der steuerrechtswissenschaftlichen Diskussion als Reinvermögenszugangstheorie bezeichnet wird,<sup>4</sup> wurde bereits frühzeitig von *F. v. Hermann*<sup>5</sup>

---

zwar an den Gewinn im einkommen- und im körperschaftsteuerlichen Sinn an, sieht aber spezielle auf eine objektivierende Erfassung der „Ertragskraft“ des Gewerbetriebs bezogene Modifikationen vor (§§ 7 ff. GewStG).

<sup>2</sup> Siehe nur *P. Kirchhof*, in: ders./H. Söhn/R. Mellinshoff, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, § 2 Rn. A 285 ff. (April 1992).

<sup>3</sup> Statt aller *J. Hey*, in: K. Tipke/J. Lang, Steuerrecht, <sup>23</sup>2018, § 3 Rn. 55 ff.; *R. Wernsmann*, in: W. Hübschmann/E. Hepp/W. Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung und zur Finanzgerichtsordnung, § 3 AO Rn. 369 ff. (März 2016).

<sup>4</sup> Siehe nur *J. Hey*, in: K. Tipke/J. Lang, Steuerrecht, <sup>23</sup>2018, § 7 Rn. 30.

<sup>5</sup> *F. v. Hermann*, Staatswirtschaftliche Untersuchungen über Vermögen, Wirtschaft, Einkommen und Verbrauch, <sup>21</sup>1870, S. 582 f., mit der Definition des Einkommens als „Summe der

## Sachregister

- Abgeltungsteuer 295 ff.  
Abschreibung 222, 225 ff., 246 f., 319, 351, 486, 493 ff.  
Äquivalenzprinzip 60 ff.  
AfA 494 f.  
Allgemeiner Gleichheitssatz s. *Gleichheitssatz*  
Anknüpfung (Eigentumsgarantie) 472 ff.  
Anrechnungsmethode 290, 376, 378, 390, 396
- Beiträge s. *Nichtsteuerliche Abgaben*  
Beschränkte Steuerpflicht 371, 375, 424, 431 ff.  
Besteuerungsbefugnis (Aufteilung) 407 ff., 423 ff.
- Definitiveffekt 334 f., 342 ff.  
Doppelbesteuerung  
– Internationales Steuerrecht 375, 393, 425 ff.  
– Körperschaften 212 f., 356 f., 364  
Doppelbesteuerungsabkommen 289 f., 374, 375 ff., 380, 393, 425, 492  
Duale Einkommensteuer 294 f.  
Durchschnittsbesteuerung 307 f.
- Ehegattenbesteuerung 350  
Ehegattensplitting 139  
Eigentumsgarantie 53 f., 72 f., 450 f., 453 ff.  
Eingriffsmodell s. *Gleichheitssatz*  
Einkünfte aus Kapitalvermögen 294 ff.  
Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften 271 ff.  
Einkünfte aus sonstiger Leistung 261 ff.  
Einkunftserzielungsabsicht 21 ff., 222 f., 248 f., 257 ff., 264 ff., 279 ff.  
Einkunftsquelle 9 ff., 16 f.
- Entscheidungsneutralität 2, 27, 213, 311 ff., 376  
Erbschaftsteuer 168 f.  
Erdrosselnde Besteuerung 55, 72, 449 ff.  
Erwerbssphäre 28  
Existenzminimum 50 ff., 70, 73 f., 121, 220, 434, 440, 468, 477 ff.
- Finaler Verlust s. *Verlust*  
Finanzverfassung 56 ff., 74 ff., 499 ff.  
Fiskalzwecksteuer 27  
Fördergebietsgesetz 228, 246  
Folgerichtigkeitsgebot s. *Gleichheitssatz*  
Freistellungsmethode 289, 375 ff., 389, 395, 430, 492
- Gebühren s. *Nichtsteuerliche Abgaben*  
Gestaltungsmisbrauch s. *Misbrauchsbekämpfung*  
Gewerbesteuer 65 ff., 214 ff., 316 f., 333, 349, 364 f., 442 ff., 530 f.  
Gleichheitssatz 46 ff., 71 f., 91 ff.  
– Deskriptive Gleichheit 104 ff., 120 ff.  
– Eingriffsmodell 115 ff., 186 ff.  
– Folgerichtigkeitsgebot 192 ff., 393 ff., 532 ff.  
– Gleichheitsbegriff 94 ff.  
– Gleichheitsgerechte Lastenverteilung 141 ff.  
– Neue Formel 134 ff.  
– Normative Gleichheit 110 ff.  
– Offenheit 98 ff., 150 ff.  
– Rechtfertigung 128 ff.  
– Tertium Comparationis 94 f., 98 ff., 113 f., 145  
– Ungleichbehandlung 101 ff.  
– Verhältnismäßigkeit 115 ff., 134 ff., 137 ff., 159, 161, 163, 168, 185, 186, 266

- Willkürverbot 130 ff.
- Grundfreibetrag 454, 483, 492
- Günstigerprüfung 299 ff.
  
- Halbteilungsgrundsatz 54, 456 f., 475
  
- Indisponibles Einkommen 69 ff., 479 ff.
- Inneres Gesetzgebungsverfahren 166 f., 177, 188
  
- Jubiläumsrückstellungen 204
  
- Kapitalertragsteuer 274, 295
- Kapitalexportneutralität 376
- Kapitalimportneutralität 377
- Kohärenz (Rechtfertigungsgrund) 402 ff.
- Kommanditist 256 f., 302
- Kopfsteuer 120 ff.
  
- Lebenseinkommensprinzip 318, 322 ff., 353 f.
- Leistungsfähigkeitsprinzip
  - Beschränkte Steuerpflicht 434
  - Unionsrecht 430
  - Verfassungsprinzip 42 ff., 68 ff., 78 ff., 126 ff., 141 ff., 150 ff., 205 f., 212 f., 372, 391 ff., 481 f., 511
  - Verlustberücksichtigung 126 ff., 230, 233 ff., 256, 322 ff.
- Lenkung (Rechtfertigungsgrund) 155, 157, 162 ff., 178 ff., 286 ff.
  - Abgrenzung 178 ff., 286 ff.
  - Gesetzgeberische Entscheidung 164 ff.
  - Lenkungszwecke 162 ff., 167 f.
  - Verhältnismäßigkeit 167 ff.
  - Verlustverrechnungsbeschränkungen 165 f., 286 ff.
- Lenkungssteuer 27
- Liebhabelei 23, 264
  
- Mantelkauf 183 f., 357 ff.
- Markteinkommenstheorie 14 ff., 24, 25, 53 f., 72 f., 263 f., 270 f., 431 f., 457 ff.
- Mindestbesteuerung
  - Quellenübergreifender Verlustausgleich *s. dort*
  - Verlustvortrag *s. dort*
  
- Missbrauchsbekämpfung
  - Rechtfertigungsgrund 177 ff.
  - Verlustverrechnungsbeschränkungen 249 ff., 288 ff.
  
- Negative Einkünfte 19 f.
- Negativsteuer 311, 314 f.
- Neue Formel *s. Gleichheitssatz*
- Nichtsteuerliche Abgaben 60 f., 166, 191, 513 ff., 520
- Non-Affektationsprinzip 60, 449
  
- Objektives Nettoprinzip
  - Einfachrechtliches Prinzip 18 f., 62 ff.
  - Subjektives Nettoprinzip (Verhältnis) 483 ff.
  - Verfassungsprinzip 67 ff., 78 ff., 320, 322, 452, 528 ff.
  - Verlustberücksichtigung 126 ff., 336, 337, 341, 454, 458 ff., 461
- Objektsteuerprinzip 348 ff., 364 f.
- Organschaft 350, 386 ff., 398 f.
  
- Periodenübergreifender Verlustausgleich 305 ff.
  - Verlustrücktrag *s. dort*
  - Verlustvortrag *s. dort*
- Periodizitätsprinzip 326 ff.
- Prinzipien (im Steuerrecht) 78 ff.
- Private Veräußerungsgeschäfte 267 f., 271 ff.
- Privatsphäre 28
- Progressionsvorbehalt 247, 289, 396, 492 f.
- Progressiver Tarif 31, 109, 239, 294, 307, 323, 480 f.
- Proportionaler Tarif 107, 108, 294
  
- Quellenprinzip 372 ff., 377, 379, 381 f., 390 ff.
- Quellentheorie 12 ff.
- Quellenübergreifender Verlustausgleich 211 ff.
  - Gebotenheit 216 ff., 228 ff., 452 f., 458, 460 f., 497 f., 528 ff., 532 ff.
  - Mindestbesteuerung 220 f., 236 ff., 496
  - Periodenübergreifender Ausgleich (Verhältnis) 320 ff.

- Rechtsentwicklung 217 ff.
- Verlustverrechnungsbeschränkungen  
s. *dort*
- Reinvermögenszugangstheorie 10 f., 13
- Risikosymmetrie 268 ff.
- Schedulare Besteuerung 238 ff., 294 ff.
- Sonderabschreibung 32, 225 ff., 493
- Sozialstaatsprinzip 49 f., 68 f., 121 f., 125 f.,  
148, 477, 484
- Steuererfindungsrecht 120, 500, 510,  
515 ff., 531
- Steuerstaatsprinzip 2, 50, 59 ff., 74 ff., 465,  
513 ff.
- Steuerstundungsmodell 30 ff., 222 f.,  
245 ff., 248, 256, 276, 287, 496
- Steuertypen 522 ff., 530 ff.
- Strukturelles Vollzugsdefizit 277 f., 296
- Subjektives Nettoprinzip 19, 73 f., 478 ff.
- Subjektsteuerprinzip 211 ff., 231 ff.,  
348 ff., 352 ff., 355 ff., 363 ff.
- Symmetriethese 378, 379 ff.
- Systemdenken (im Steuerrecht) 41 ff., 78 ff.
- Tarif 31, 103, 107 ff., 239, 274, 290, 294 f.,  
297 ff., 301 ff., 307, 396, 480 f., 483, 492
- Territorialitätsprinzip 391 f., 423 ff.,  
429 ff., 431 ff.
- Tertium Comparationis s. *Gleichheitssatz*
- Totalgewinn 21, 30 ff.
- Totalitätsprinzip 322 ff., 337, 352 ff.
- Trennungsprinzip 4, 355 ff., 363 ff.
- Typisierung 118, 120, 155 ff., 170 ff., 182 f.,  
205, 209, 223, 227, 256, 278, 291 f., 328,  
345, 490
  - Allgemeinheit (des Gesetzes) 170 ff.
  - Grenzen 174 ff.
  - Missbrauchsbekämpfung (Verhältnis)  
182 f.
- Typusbegriff s. *Steuertypen*
- Umwandlungssteuerrecht 310, 351 f.
- Unbeschränkte Steuerpflicht 371, 432,  
433, 438
- Unechter Verlust s. *Verlust*
- Ungleichbehandlung s. *Gleichheitssatz*
- Unternehmensidentität 348, 349, 365
- Unternehmeridentität 348, 365
- Vererblichkeit (Verluste) 352 ff.
- Verhältnismäßigkeit
  - Besteuerung 55 f., 446 ff., 470
  - Ungleichbehandlung s. *Gleichheitssatz*
  - Unionsrecht 409
- Verlust
  - Begriff 18 ff., 33
  - Finaler Verlust 388, 400, 405 ff., 413 ff.,  
425, 429 f.
  - Streckung (Verluste) 336 ff.
  - Unechter Verlust 223 ff., 493 ff.
  - Vererblichkeit s. *dort*
- Verlustabzug s. *Periodenübergreifender  
Verlustausgleich*
- Verlustausgleich s. *Quellenübergreifender  
Verlustausgleich*
- Verlustrücktrag 315 ff., 335, 354
- Verlustverrechnungsbeschränkungen  
242 ff., 491 f., 496
  - Auslandsverluste 288 ff.
  - Kapitalvermögen 274 f., 284 f., 294 ff.
  - Private Veräußerungsgeschäfte 271 ff.
  - Sonstige Leistungen 261 ff.
  - Steuerstundungsmodelle 245 ff., 253 ff.
- Verlustvortrag
  - Begrenzung (zeitlich) 308 f., 310, 330 ff.,  
453, 458 f., 461
  - Entscheidungsneutralität 311 ff.
  - Gebotenheit 318 ff., 453, 491
  - Mindestbesteuerung 191 f., 309 f.,  
333 ff.
  - Rechtsentwicklung 307 ff.
- Vermögensschutz (Eigentumsgarantie)  
467 ff.
- Welteinkommensprinzip 371 ff., 375,  
378 ff., 390 ff.
- Willkürverbot s. *Gleichheitssatz*
- Zwecksteuer 60