

Steuerrecht in der Verteidigung

Dr. Sebastian Korts, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Handels & Gesellschaftsrecht, Steuerstrafverteidiger, Master of Business Administration, Master of International Taxation

Vorwort

Wir streiten gerne mit dem Finanzamt. Der Steuerstreit und die zugehörige Strafverteidigung macht insbesondere dann Spaß, wenn grundsätzliche Überlegungen zur Anrechenbarkeit einer Ausgabe zur Debatte stehen. Die Finanzverwaltung beruft sich zur Negierung der Abzugsfähigkeit einer Ausgabe auf gesetzliche Regelungen, oder, wenn das nicht hilft, auf BMF-Schreiben; zur Not wird der Einwand der Missbräuchlichkeit der Nutzung der gesetzlichen Regelungen aufgerufen.¹ Ist dieser Streit beendet und die Abzugsfähigkeit der Ausgabe bejaht, so wird diese Abzugsfähigkeit gelegentlich wieder in Frage gestellt, weil es sich ja um (angesammelte) Verluste handelt. Diese ursprünglich akzeptierten Verluste sollen dann doch nicht mehr geltend gemacht werden dürfen.

Die Richtigkeit dieser Argumentation der Finanzverwaltung ist oft nicht einfach zu beantworten. Steuerrechtlich gibt es eine Vielzahl von Argumenten und Argumentationsebenen, die nachfolgend in einem groben Überblick dargestellt werden.

Gefährlich wird es für einen Mandanten, wenn die Steuerverwaltung in einem Sachverhalt nicht nur die falsche steuerrechtliche Verhaltensweise sieht, sondern auch die strafrechtlich zu beurteilende Verhaltensweise erkennen will. Dann ist die Auseinandersetzung sowohl steuerrechtlich vor den Finanzgerichten als auch vor den Strafgerichten zu führen.

I. Die Grundüberlegung – Leistungsfähigkeit

Steuerrecht ist eigentlich eine sehr einfache Angelegenheit. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist ein Fundamentalprinzip der Besteuerung und als solches Ausfluss des allgemeinen Gleichheitssatzes des Art. 3 Grundgesetz im Steuerrecht.² Jeder soll nach Maßgabe seiner individuellen ökonomischen Leistungsfähigkeit zur Finanzierung staatlicher Leistungen beitragen. Dem Leistungsfähigkeitsprinzip folgend richtet sich die Höhe der Steuer nach der Frage, wie viel der einzelne Steuerpflichtige in der Lage ist, zur Staatsfinanzierung beizutragen. Unterschieden wird dabei zwischen horizontaler und vertikaler Steuergerechtigkeit. Daher wird ein progressiver Steuertarif angewandt, der eben besagt, dass bei gleicher Leistungsfähigkeit gleich gezahlt werden muss und bei höherer Leistungsfähigkeit eben mehr. Die dogmatische Begründung des Progressionstarifs dem Grund nach und in der Abstufung ist dogmatisch nicht unumstritten, soll aber hier nicht hinterfragt werden.

Hier soll auch nicht hinterfragt werden, ob nur das Einkommen als Anknüpfungspunkt der Besteuerung richtig ist, denn im Wesentlichen baut das deutsche Steuerrecht darauf auf. Dass mit der Umsatzsteuer (auch Versicherungsteuer und vieler kommunaler Abgaben) ein Element des Konsums, also der Ausgaben, besteuert wird, soll hier auch nicht als Störfaktor hinterfragt werden. (Es wird eben nicht nur das Rein und das Raus von Geld besteuert sondern das Halten von Geld auch!)

Soweit also Einigkeit herrscht, dass das Einkommen die Grundlage sein soll, bleibt weiterhin die Frage offen, wie sich das Einkommen definieren soll. Für natürliche Personen wird in der Regel zwischen dem objektiven Nettoprinzip und dem subjektiven Nettoprinzip unterschieden.³ Das objektive Nettoprinzip verlangt, dass nur das Erwerbseinkommen, also die Erwerbseinnahmen gekürzt um die Erwerbsausgaben, besteuert wird; es liegt also eine Gewinnbesteuerung statt Einnahmenbesteuerung vor. Das subjektive Nettoprinzip verlangt darüber hinaus die Abzugsfähigkeit privater Ausgaben, die für die Lebensführung unentbehrlich sind. Worte wie Grundfreibetrag, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen bestimmen diese Diskussion. – Die Frage der Besteuerung der eigenen Alterssicherung ist bei der Phase der Ansparung in der Diskussion, ebenso ob die Auszahlung

der Alterssicherung richtig versteuert wird. Es wird als ungerecht empfunden, dass Berufe mit einer sehr langen Ausbildungsdauer und sodann einem hohen Einkommen durch die jährliche Besteuerung betrachtet auf die ganze Lebenszeit höher besteuert werden, als die konstante Auszahlung der gleichen Summe über den gesamten Lebenszeitraum verteilt.

Diese gesamten Diskussionen sollen hier einfach ausgeblendet bleiben. Hier geht es einfach nur um die Frage, wie sich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit als Anknüpfungspunkt der Steuern in der tatsächlichen Praxis bezogen auf das Jahr als Anknüpfungszeitraum beurteilt darstellt.

Die aktuelle steuerliche Situation wird nicht immer als harmonisch oder folgerichtig empfunden. Dazu kann auf Beispiele der verschiedenen Steuerarten verwiesen werden.

1. Steuern ohne Zufluss und ohne Ertrag – Außensteuergesetz

Der Nutzer des deutschen Steuersystems empfindet möglicherweise ein extrem hohes Störgefühl, wenn ihm ein Steuerbescheid präsentiert wird, bei dem weder ein Geldfluss an ihn, den Steuerzahler, entstanden ist, noch ein irgendwie gearteter Anspruch entstanden ist. Die seit dem ATAD-Umsetzungsgesetz neu strukturierte Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG knüpft – vereinfacht – an die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht bzw. an bestimmte Übertragungs-/Entstrickungstatbestände an und behandelt den Wegzug (auch innerhalb EU/EWR) in ihrer Grundkonzeption weiterhin als Realisation stiller Reserven „wie bei einem Verkauf“.⁴ Die Entlastung erfolgt nicht mehr über eine unbefristete Stundung im EU/EWR-Fall, sondern – typisierend – über ein Ratenzahlungsmodell (regelmäßig: sieben gleiche Jahresraten, regelmäßig gegen Sicherheitsleistung; flankiert von Mitwirkungs- und Meldepflichten sowie Fälligkeits-Tatbeständen).⁵

Ob diese Ausgestaltung europarechtlich geboten ist (ATAD) oder ob einzelne Teile (etwa in Konstellationen ohne Liquiditätszufluss) verfassungsrechtlich angreifbar sind, kann hier zunächst dahinstehen; es liegt jedenfalls ein Besteuerungsvorgang vor, den der Bürger zunächst sicher nicht mit dem Gedanken der Leistungsfähigkeit verknüpfen kann.⁶

2. Steuern auf einem bereits versteuerten Gewinn – Doppelbesteuerungsabkommen

Bei im Ausland versteuerten Einkünften findet, soweit nicht mit dem Ausland eine Freistellung vereinbart wurde, jedenfalls eine nochmalige Versteuerung des im Ausland erwirtschafteten Gewinnes im Inland statt. Richtig ist zwar, dass die ausländische Steuer angerechnet wird, aber die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen nach der Wertung des anderen ausländischen Staates wird ergänzend nach einer deutschen Wertung vorgenommen. Ob man dieses als eine Verletzung der horizontalen Leistungsfähigkeit in dem anderen Staat beurteilt, mag der Leser entscheiden.⁷

3. Steuern ohne Gewinn und ohne Liquidität – Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz

Steuerbescheide können ergehen gegenüber „Beschenkten“, auch wenn diese die Schenkung weder wollten noch sich im Nachhinein dagegen wehren können; § 3 Abs. 1 Nr. 2; § 7 Abs. 3 ErbStG.⁸ Verschiebungen im Bestand der Gesellschaft, die auf Rechtshandlungen anderer Gesellschafter beruhen, führen zu einem Steuerbescheid. Dieser beschenkte Gesellschafter hatte keinen realen liquiden Zufluss, der Steuerbescheid führt aber zu einem realen Abfluss aus dem Privatvermögen.⁹

4. Innerdeutsche zweimalige Steuer – Doppelbelastung aus zwei Steuergesetzen

Es bestehen Varianten der Vermögensübertragung, bei denen das Finanzamt einen Vorgang sowohl der Einkommensteuer als auch der Erbschaft- und Schenkungsteuer unterwirft. Die Einkommensteuer soll den entgeltlichen Leistungszuwachs erfassen, während die andere Steuerart die unentgeltliche Erhöhung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfassen soll. Denktechnisch wird bei dem identischen Anknüpfungstatbestand also gleichzeitig entgeltliche wie auch unentgeltliche Elemente unterstellt. Es findet dabei keine Deckelung auf die maximale Höhe der höheren Steuerart statt. Vielleicht ist dieses mit dem Grundgedanken der

Leistungsfähigkeit zu vereinbaren, gedeckelt jedoch allenfalls nach verfassungsrechtlichen Zumutbarkeitsüberlegungen; der früher vielzitierte „Halbteilungsgrundsatz“ ist jedenfalls kein allgemeiner, starrer Verfassungsmaßstab der Besteuerung.¹⁰

5. Verlust der Verluste bei der Erbschaft – Einkommensteuerrecht

Verluste sind ein wertvolles Wirtschaftsgut. Gerade das Element der sofortigen Nichtabziehbarkeit führte dazu, dass Verluste, soweit sie (nur zur Verwendung) vorgetragen werden müssen, für den Inhaber dieser Verluste wertvoll sind. Vererbt nun dieser Inhaber der Verluste seine Einkommensquelle auf die Erben, so müsste man aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten den Gedanken unterstützen, dass bereits realisierte Verluste, die aus steuerlichen Gründen vorgetragen werden müssen, den Erben zugute kommen sollten (vgl. Fußstapfentheorie). Mit Beschluss vom 17.12.2007 (GrS 2/04) hat sich der Große Senat des BFH sich endgültig gegen die Vererblichkeit eines Verlustabzugs nach § 10d EStG ausgesprochen.¹¹ Ob es nun gerecht ist, dass die wirtschaftlich anzuerkennenden Verluste insgesamt verloren sind, mag der Leser entscheiden; die steuerliche Allgemeinheit hat jedenfalls nicht leistungsmäßig dazu beigetragen, dass die Erben zukünftig eben ein höheres Steuerniveau haben. Hätte der Erblasser länger gelebt, hätte dieser ja seine Verluste aufbrauchen können.

II. Leistungsfähigkeit in einem Tarif als Element einer Einbeziehung in das Einkommensteuerrecht

Ein steuerlicher Gesetzgeber ist grundsätzlich frei in seiner Überlegung, ob er für verschiedene Einkunftsarten verschiedene Steuern oder Steuertarife festsetzt oder eben unterschiedliche Steuern erhebt. § 2 EStG erzählt uns etwas über die sieben Einkunftsarten und unterwirft bei drei dieser Einkunftsarten den Gewinn und bei den anderen den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten der Besteuerung, § 4 EStG erzählt uns etwas von dem Gewinnbegriff im Allgemeinen. Nun soll in diesem Überblick kein kleinteiliges und tief differenziertes Steuerrecht besprochen werden. Dazu ist die Materie insgesamt zu kompliziert

und nicht geeignet. Der Fokus dieser nachfolgenden Überlegungen zielt einfach nur darauf ab, mögliche Systembrüche einer als gerecht empfundenen Systematik der Besteuerung aufzugreifen und einer Diskussion oder persönlichen Bewertung zu stellen.

Schon immer war es das Konzept des Steuergesetzgebers, dass die sieben Einkunftsarten des § 2 EStG zur „Summe der Einkünfte“ addiert wurden, davon wurden der Altersentlastungsbetrag u.a. abgezogen, so dass der „Gesamtbetrag der Einkünfte“ entstand. Von diesem wurden sodann die Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen abgezogen, so dass der Restbetrag das „Einkommen“ darstellt. Dieses wurde sodann um Freibeträge und andere abzuziehende Beträge gemindert, danach lag das „zu versteuernde Einkommen“ vor. Dieses Grundprinzip ist geblieben.

Seit 2009 wurden jedoch die Einkünfte aus Kapitalvermögen einer veränderten (geringeren) Steuer von 25 % als lineare Besteuerung unterworfen (Schedulenbildung oder Schedulensteuer). Grundlage dieser Besteuerung war, dass der Gesetzgeber durch die Einführung des niedrigen linearen Steuersatzes einer allgemeinen Kapitalflucht entgegenwirken wollte (besser 25 % auf Etwas, als 50 % auf Nichts).¹²

Mit der Ausnahme dieser speziellen Besteuerung bleibt festzuhalten, dass der Gesetzgeber einen einzigen allgemeinen progressiven Tarif geltend für alle Einkunftsarten beibehalten hat. (Den Sondertarif der Pauschalierung bei Minijobs nach § 40a Abs. 2 EStG wollen wir hier ignorieren.)¹³

1. Horizontaler und vertikaler Verlustausgleich/Verrechnung im gleichen Tarif (die sechs anderen Einkunftsarten)

In dieser gesetzlichen Verrechnung des Erfolges der verschiedenen Einkunftsarten ist es möglich, die in einer Einkunftsart entstandenen Verluste durch Verrechnung in der anderen Einkunftsart zu gebrauchen. Der Spitenverdiener (Spitzensteuersatz nach § 32a Abs. 1 EStG) hatte negative Einkünfte aus seinen Immobilien (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 2 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 21 EStG) und hat somit seine Steuerlast enorm senken können; sog. vertikaler Verlustausgleich. Als horizontaler Verlustausgleich wird demgegenüber die Verrechnung innerhalb derselben Einkunftsart verstanden (und hierzu

gehören auch Rück- und Vortrag als periodische „Erstreckung“ der Verlustberücksichtigung).¹⁴

Diese grundsätzliche Systematik ist für den Steuerpflichtigen nicht frei gestaltbar. Bestimmte Regelungen sind zu beachten. Grundsätzlich gilt § 10d EStG. Vereinfacht bedeutet das – nach aktueller Rechtslage –:

- Negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden, sind **bis zu 1 Mio. EUR** (2 Mio. EUR bei Zusammenveranlagung) **in den unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum** zurückzutragen; soweit dort nicht möglich, sind sie **in den zweiten vorangegangenen Veranlagungszeitraum** zurückzutragen (zweijähriger Verlustrücktrag).¹⁵
(Beachte: In den Corona-Jahren waren Höhe und teilweise auch Zeitraum zeitweise erheblich erweitert; diese Sonderregime sind ausgelaufen bzw. in den „Normalmodus“ überführt worden.)¹⁶
- Nicht ausgeglichene negative Einkünfte, die nicht nach Absatz 1 abgezogen worden sind, sind in den folgenden Veranlagungszeiträumen bis zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 1 Mio. EUR (2 Mio. EUR bei Zusammenveranlagung) unbeschränkt, darüber hinaus **bis zu 70 %** des 1 Mio. EUR übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte abzuziehen (Mindestbesteuerung; aktuell verbessert – nach derzeitiger Gesetzeslage – für die Jahre 2024 bis 2027).¹⁷

Wie die Mindestbesteuerung mit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in Übereinstimmung zu bringen ist, kann der Leser für sich entscheiden. Das Argument der Verstetigung der öffentlichen Einnahmen ist jedenfalls kein Argument, welches den Steuerzahler leistungsfähiger macht. Dogmatisch ist allerdings festzuhalten, dass das BVerfG die Mindestgewinnbesteuerung (im Körperschaft- und Gewerbesteuerkontext) mit Beschluss vom 23.07.2025 (2 BvL 19/14) verfassungsrechtlich bestätigt hat; damit ist die verfassungsrechtliche Diskussion jedenfalls neu zu justieren.¹⁸

Schon hier ist festzuhalten, dass der Gesetzgeber die Verlustverrechnung von negativen Einkünften aus Kapitalvermögen mit positiven Einkünften der sechs anderen Einkunftsarten gemessen an § 20 Abs. 6 Satz 1 EStG (jedenfalls systematisch) eingeschränkt hat.¹⁹

2. Besonderheiten bei den Kapitaleinkünften – der andere Tarif (für die Person)

Kapitaleinkünfte, also die des § 2 Abs. 1 Nr. 5 EStG, werden in § 20 EStG genauer beschrieben. Die Norm ist umfangreich und nicht mehr lesbar, sie kann nur durch ergänzende Erläuterungen verstanden werden. Systemimmanent ist die Steuerbarkeit des Vermögens unter Abkehr der traditionellen quellentheoretischen Trennung von der Vermögens- und der Ertragsebene. Es wird vielmehr die umfassende steuerliche Erfassung aller Wertzuwächse im Privatvermögen verfolgt.

Die Verwaltung tendiert dazu, alle Wertzuwächse zu erkennen, ist aber bei der Frage der Beurteilung von Substanzverlusten zurückhaltend; hier hilft oft nur der Gang bis vor den Bundesfinanzhof, der VIII. Senat verfolgt insoweit eine Linie der umfassenden Erfassung.

Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen einem gesonderten Steuertarif (Sondertarif), nämlich gemäß § 32d Abs. 1 Satz 1 EStG einem Tarif in Höhe von 25 %. (Die Veranlagung zum Normaltarif nach § 32a Abs. 1 EStG wird in diesem Beitrag nicht angesprochen.)²⁰ Das aktuelle BMF-Anwendungsschreiben „Einzelfragen zur Abgeltungsteuer“ wurde mit Schreiben vom 14.05.2025 neu gefasst und konsolidiert zahlreiche Rechtsentwicklungen (u.a. Erhöhung Sparer-Pauschbetrag, Aufhebung spezieller Verlustverrechnungsbeschränkungen für Termingeschäfte/Forderungsausfälle, Zurechnungsfragen).²¹

A. Ausschüttungsbesteuerung als ein Grundfall der Einkünfte nach § 20 EStG; das Kapitalertragsteuerabzugsverfahren

Eine ausschüttende Kapitalgesellschaft hat von der Bruttodividende in der Erhebungsform der Kapitalertragsteuer die Steuer an der Quelle einzubehalten und abzuführen. Sie entfaltet hierbei Abgeltungswirkung nach § 43 Abs. 5 Satz 1 EStG. Abgeschnitten wird hierbei die Möglichkeit des Abzugs der eigenen Werbungskosten (bis auf den Sparer-Pauschbetrag nach § 20 Abs. 9 EStG; seit 2023: 1.000 EUR bzw. 2.000 EUR bei Zusammenveranlagung); ob

dieses bereits als Abkehr von dem Prinzip der Leistungsfähigkeit gesehen werden muss, mag der Leser entscheiden.²²

Bei einem qualifizierten Gesellschafter (unternehmerische Beteiligung) kann dieser stattdessen die Besteuerung im Teileinkünfteverfahren wählen (Optionsmöglichkeit). Die Voraussetzung dieser Qualifizierung ist, dass er entweder mit einer Mindestbeteiligung von 25 % an der GmbH beteiligt ist oder mit einer Mindestbeteiligung von 1 % beteiligt und beruflich für die GmbH tätig ist (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG).²³ Beim Teileinkünfteverfahren hat dieser Gesellschafter nur 60 % der Gewinnausschüttung zu versteuern. Bei einem üblichen Steuersatz von 42 % ergibt sich hier eine Steuerbelastung von 25,2 %. Das ist vergleichbar der vorgeschilderten Abgeltungsbesteuerung. Liegt der persönliche Steuersatz jedoch unter etwa 42 %, kann sich dieses Verfahren der Besteuerung nach dem Teileinkünfteverfahren lohnen. Sinnvoll ist diese Versteuerung, wenn der Gesellschafter Aufwendungen – wie eine Finanzierung seiner Beteiligung – hat. Dann kann er immerhin 60 % dieser Ausgaben gegenrechnen. Den Verlust der Abzugsmöglichkeiten von weiteren 40 % (seiner Finanzierungskosten) ist dann wohl kein Verstoß gegen die Leistungsfähigkeit?

Systematisch unpassend, denn es geht nicht um die Ausschüttung einer Kapitalgesellschaft, aber notwendig hier zu erwähnen, ist die Einordnung der Besteuerung der Zinsen aus einer Schwarmfinanzierung – Crowdlending –, sie unterliegt dem Kapitalertragsteuerabzugsverfahren. Seit dem 01.01.2021 stellt § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a EStG sicher, dass die Steuer auf Zinserträge aus Crowdlending bei Auszahlung an den Anleger einbehalten wird. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. c) Satz 1 EStG unterwirft alle Zinserträge, die über eine Internetdienstleistungsplattform i. S. v. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. c) Satz 2 EStG erworben wurden, der Kapitalertragsteuer. § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 2a EStG qualifiziert die Internetdienstleistungsplattform, die die Kapitalerträge an den Gläubiger auszahlt, als auszahlende Stelle i. S. v. § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG und verpflichtet diese zum Einbehalt. Die Crowdlending-Plattform oder deren Intermediär, der regelmäßig die Zahlung der Kapitalerträge abwickelt, ist zum Kapitalertragsteuerabzug verpflichtet. Die Crowdlending-Plattform gibt die Kapitalertragsteuererklärung (§ 45a Abs. 1 Satz 1 EStG) ab und übermittelt dem Anleger die notwendige Bescheinigung. Mit dieser Regelung besteht eine Parallelie zum Crowdinvesting, im Rahmen dessen der Schuldner der Kapitalerträge je nach Ausgestaltung gem. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder 3, § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet ist.²⁴

B. Besteuerung außerhalb der vorgeschilderten Ausschüttungsbesteuerung

Erträge, die der Versteuerung gemäß § 20 EStG unterliegen, sind komplex geregelt und können hier nicht alle gezeigt werden. Aufmerksamkeit verdienen hier sicherlich die großen Komplexe der Besteuerung von Erträgen aus Versicherungen, von so genannten Vollrisikopapieren, von Termingeschäften, und insbesondere von Krypto-Token oder Currency Token (Bitcoin und andere virtuelle Währungen) mit den Erträgen aus dem Lending und dem Staking. Verschiedene Gestaltungen des Spin-Off sind einzubeziehen. Gewinnrücklagen der Kapitalgesellschaft werden bei der Verschmelzung auf eine Personengesellschaft steuerpflichtig.

Gemäß § 20 Abs. 2 EStG werden die Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalanlagen gemäß § 20 Abs. 1 EStG besteuert und damit werden (eigentlich) nach den allgemeinen Grundsätzen die Veräußerungsverluste berücksichtigt. Als Veräußerung wird die entgeltliche Übertragung des Eigentums (wirtschaftliches Eigentum reicht aus) an eine dritte Person verstanden. Die Höhe der Gegenleistung ist im Regelfall dabei ohne Relevanz. Im Einzelnen sind auch diese umstritten und so mögen die nachfolgenden Sätze lediglich Beispiele darstellen.

Wertlos gewordene Aktien können für einen symbolischen Kaufpreis veräußert werden und sind damit zu beachtende Verluste. Devisentermingeschäfte gehören schon ausdrücklich gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3a EStG zu den Gewinnen und damit auch die entsprechenden Verluste, Differenzierungen ergeben sich dadurch, dass entweder von Seiten der Parteien lediglich ein Differenzausgleich erfolgen soll oder ein tatsächliches Gegengeschäft erfüllt werden soll. Vorgenannte Norm erfasst weiterhin den automatischen Verfall eines Termingeschäftes aufgrund des Erreichens einer so genannten Knock-out-Schwelle (Knock-out Zertifikat).

Ein komplexer Sachverhalt ist der Verlust einer Forderung eines Gesellschafters gegenüber seiner Gesellschaft. Dieses kann aufgrund einer Insolvenz oder aus Finanzierungshilfen erfolgen. Durch das Jahressteuergesetz 2019 ist als Reaktion auf die geänderte

Rechtsprechung des BFH zur Berücksichtigung von Gesellschafterdarlehen und Gesellschafterbürgschaften die Neuregelung des § 17 Abs. 2a EStG eingefügt worden. Damit ist geregelt, dass entsprechende Verluste der Beteiligten ggf. zu nachträglichen Anschaffungskosten auf eine Beteiligung i. S. d. § 17 EStG führen. Fraglich ist weiterhin, ob ggf. in Anbetracht der Rechtsprechungsänderung des BFH für den nicht im Rahmen des § 17 EStG berücksichtigten Teil der verlustigen Darlehensforderung eine Berücksichtigung im Rahmen der Einkünfte aus § 20 EStG erfolgen kann. Die (frühere) „offene Flanke“ der Bewertung nachträglicher Anschaffungskosten ist zwischenzeitlich durch den BFH weiter konturiert worden: Die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zur Bewertung eigenkapitalersetzender Finanzierungshilfen (insbesondere stehen gelassener Darlehen) gelten nach Einführung des § 17 Abs. 2a EStG hinsichtlich der Bewertung fort; § 17 Abs. 2a enthält selbst keine Bewertungsnorm.²⁵

Besondere Aufmerksamkeit verdient die Frage der Negierung von Verlusten im Rahmen der Anwendung des § 42 AO. Das FG München (FG München, 29.09.2020 – 5 K 2870/19, EFG 2021, 111) hatte über eine vom Finanzamt als modellhaft eingestufte Konstellation zu entscheiden: Der Kläger erwarb zwei Wandelschuldverschreibungen in Form von gegenläufigen Indexanleihen, so dass naturgemäß eine Anleihe gewinnbringend und die andere verlustbringend war.

Die verlustbringende Anleihe veräußerte der Kläger an eine GmbH, an der er zu 100 % beteiligt war (vgl. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG). Nach seiner Auffassung sollte gem. § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG die tarifliche Besteuerung Anwendung finden. So sollte gem. § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 EStG die Verlustverrechnungsbeschränkung des § 20 Abs. 6 EStG ausgeschlossen und ein unbeschränkter Verlustausgleich mit anderen Einkünften aller Einkunftsarten möglich sein. Der erzielte Veräußerungsgewinn sollte sich in Höhe des progressiven Einkommensteuertarifs auswirken.

Die gewinnbringende Anleihe wandelte der Kläger in Xetra-Gold. Nach seinen Erklärungen sei dies eine der Abgeltungsteuer unterliegende Veräußerung gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2 Halbs. 1 i. V. m. § 32d Abs. 1 EStG. Die Wandlung der Anleihe in Xetra-Gold sollte seiner Meinung nach gem. § 20 Abs. 4a Satz 3 EStG steuerneutral möglich sein. Das Xetra-Gold veräußerte er nach Ablauf eines Jahres, so dass insoweit ein nicht steuerbarer Vorgang nach § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 vorlag.

Das Finanzamt wollte § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG teleologisch reduzieren bzw. § 42 AO anwenden, so dass eine Verlustverrechnung nur im Rahmen des § 20 Abs. 6 EStG (also nur eine Verrechnung mit anderen Kapitaleinkünften) möglich gewesen wäre. Jedenfalls sei der Gesamtvorgang ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten.

Diese Fallgruppe ist inzwischen höchstrichterlich fortentwickelt: Der BFH hat mit Urteil vom 08.05.2024 (VIII R 28/20) u.a. zur Anwendung des § 20 Abs. 4a Satz 3 EStG bei der Einlösung bestimmter Reverse Convertible Bonds unter Andienung von Xetra-Gold-Schuldverschreibungen Stellung genommen und (jedenfalls für Zwecke dieser Norm) die Wertpapiereigenschaft der Xetra-Gold-Schuldverschreibungen bejaht.²⁶ Damit ist die Schnittstelle „Umtausch/Wandlung – Steuerneutralität – Folgeverkauf“ nicht mehr allein durch instanzgerichtliche Wertungen geprägt, sondern durch eine BFH-Leitentscheidung.

In die gleiche Richtung geht das FG Münster in seiner Entscheidung vom 29.09.2020 – 6 K 1176/17E (EURO-STOXX-Zertifikate). Soweit ein Steuerpflichtiger Finanzinstrumente mit sog. Hebelwirkung erwerbe, könne er sowohl auf steigende als auch auf fallende Kurse setzen. Veräußere er in einem Jahr EURO-STOXX-Zertifikate mit Gewinn und verrechne er diesen Gewinn mit Altverlusten, während er im Folgejahr Verluste aus der Veräußerung anderer EURO-STOXX-Zertifikate eines anderen Emittenten erziele, sei eine solche Gestaltung nicht rechtsmissbräuchlich im Sinne des § 42 AO. Denn es stehe im Belieben eines Steuerpflichtigen, ob, wann und mit welchem Risiko er von ihm gehaltene Wertpapiere ankaufe, verkaufe und danach wiederkaufe und verkaufe. Auch in der zeitlich zusammenhängenden Anschaffung und Veräußerung von EURO-STOXX 1 und EURO-STOXX 2 Zertifikaten zur steuerlichen Ausnutzung etwaiger Altverluste i. S. d. § 23 EStG a. F. liege kein Missbrauch. Mit dieser Entscheidung ist dann auch deutlich, dass wirtschaftliches Handeln unter Kenntnis des Steuerrechts kein missbräuchliches Verhalten darstellt.²⁷

C. Verrechnung der Verluste in der Schedulenbesteuerung der Kapitaleinkünfte

Wie bereits gezeigt, werden Verluste der Kapitaleinkünfte nach § 20 Abs. 6 Satz 1 EStG nicht mehr mit positiven Einkünften der anderen sechs Einkunftsarten zur Verrechnung zugelassen. Diese Verluste dürfen auch nicht nach § 10d EStG abgezogen werden (§ 20 Abs. 6 Satz 1 EStG). Eine Rücktrag ist – anders als im „Normalregime“ des § 10d EStG – im System des § 20 Abs. 6 EStG nicht eröffnet; es verbleibt beim Vortrag innerhalb der Einkunftsart.²⁸

Um eine mögliche Verlustverrechnung bereits auf der Ebene des Kapitalertragsteuerabzugs zu gewährleisten, haben die Kreditinstitute Verlustverrechnungstöpfe (vgl. § 43a Abs. 3 EStG) zu führen. Denn die Verlustverrechnung auf der Ebene des Kapitalertragsteuerabzugs hat Vorrang vor der Verrechnung im Veranlagungsverfahren. Diese kann im Rahmen der Veranlagung nicht mehr rückgängig gemacht werden.²⁹

Ergänzend ist zu berichten, dass Verluste aus Aktiengeschäften nur mit Gewinnen aus Aktiengeschäften, jedoch nicht mit anderen positiven Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden dürfen (§ 20 Abs. 6 Satz 4 EStG).³⁰ Damit wird eine Sonderregelung innerhalb dieser Schedulenbesteuerung geschaffen (Schedule in der Schedule). Auch hierfür gilt im System des § 20 Abs. 6 EStG der Ausschluss eines Rücktrags. Diese Regelung greift nur für Verluste aus der Veräußerung von Aktien; sie ist nach dem Gesetzeswortlaut nicht ohne weiteres auf alle „aktienähnlichen“ Instrumente übertragbar, sondern im Einzelfall auslegungsbedürftig.

In diesem Bereich wurde lange und intensiv über weitere Verlustverrechnungsbeschränkungen diskutiert: Insbesondere die (zwischenzeitlich eingeführten) besonderen Verlustverrechnungsbeschränkungen für Termingeschäfte und Forderungsausfälle (§ 20 Abs. 6 Sätze 5 und 6 EStG a.F.) sind durch das Jahressteuergesetz 2024 rückwirkend aufgehoben worden.³¹ Das BMF hat diese Rechtsentwicklung im aktualisierten Anwendungsschreiben zur Abgeltungsteuer vom 14.05.2025 nachgezogen.³²

Nicht unmittelbar in diesen hier vorgetragenen Komplex der Verlustverrechnungsvorschriften passt die Frage der Beurteilung eines Gestaltungsmisbrauchs durch Ausnutzung von § 32d

Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG (in diesem Text nicht weiter behandelt) beim Bondstripping. Die Frage ist aber wegen der Überlegungen zu der Anwendbarkeit des § 42 AO relevant. Hierzu hatte das Finanzgericht Düsseldorf entschieden, dass die ursprünglichen Anschaffungskosten einer Bundesanleihe im Falle des Bondstrippings auch bei im Privatvermögen gehaltenen Anleihen im Verhältnis der jeweiligen Marktwerte auf den Anleihemantel und die Zinsscheine aufzuteilen sind. Selbst wenn man davon ausgehe, dass die ursprünglichen Anschaffungskosten der Anleihen mangels Substanzabspaltung weiterhin in vollem Umfang auf die Anleihemantel entfielen, läge unter dieser Prämisse ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten i. S. v. § 42 AO vor. § 42 Abs. 2 AO werde nicht durch § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG verdrängt. Der Erwerb der stripbaren Bundesanleihen, die Trennung in Anleihemantel und Zinsscheine, die anschließende separate Veräußerung der Anleihemantel an die vom Kläger beherrschte GmbH und der Zinsscheine an die Bank sowie die Weiterveräußerung der Anleihemantel durch die GmbH – dies alles in einem Zeitraum von nur 16 bzw. 15 Tagen und unter Inkaufnahme von Verlusten – habe keinen eigenen wirtschaftlichen Zweck gehabt. Bezuweckt sei gewesen, durch die Zuordnung der vollen Anschaffungskosten zum Anleihemantel hohe dem allgemeinen Steuertarif unterliegende und voll verrechenbare Verluste zu generieren, denen entsprechend hohe positive Einkünfte gegenüberstehen, die lediglich dem Abgeltungssteuersatz unterliegen. Jedenfalls stelle die Zwischenschaltung der vom Kläger beherrschten GmbH in die Veräußerung der Anleihemantel einen Gestaltungsmisbrauch dar. Die GmbH sollte die Anleihemantel von vornherein nicht behalten, sondern umgehend weiterveräußern.

Diese (finanzgerichtliche) Sicht ist in der Zwischenzeit durch den BFH korrigiert worden: Mit Urteil vom 30.11.2022 (VIII R 15/19) hat der BFH das FG-Urteil aufgehoben und die begehrte steuerliche Behandlung (insbesondere Zuordnung der Verluste in den tariflichen Bereich) im Ergebnis zugelassen.³³ Damit ist für diese „Schnittmenge“ aus § 32d-Systematik, Verlustverrechnung und § 42 AO nochmals unterstrichen: Der Missbrauchstatbestand bleibt ultima ratio, wenn der Gesetzgeber die Rechtsfolge der Schedulenbesteuerung und ihrer Ausnahmen sichtbar in Kauf genommen hat.

Eine überaus spannende und praxisrelevante Frage bleibt die Vorlage durch den BFH (BFH, 25.03.2021 – VIII R 11/18) beim Bundesverfassungsgericht, ob die Vorschrift des § 20 Abs. 6 Satz 4 EStG (Beschränkung der Aktienverlustverrechnung) mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist. Das Verfahren ist beim BVerfG als 2 BvL 3/21 anhängig.³⁴ Die Finanzverwaltung trägt

dem derzeit regelmäßig über Vorläufigkeitsvermerke Rechnung (BMF-Schreiben vom 26.05.2025).³⁵

Das vorhergehende Finanzgericht vertrat die Auffassung, die Norm sei verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Der Gesetzgeber habe seinen Gestaltungsspielraum nicht überschritten, weil er sich bei der Regelung des Verlustverrechnungsverbots auf den Zweck der Verhinderung von spekulationsbedingten, abstrakt drohenden qualifizierten Haushaltsrisiken als rechtfertigenden Grund i. S. d. Art. 3 Abs. 1 GG habe berufen können. Dagegen wenden sich die Kläger mit ihrer Revision, die sie auf die Verletzung materiellen Rechts stützen. Sie sehen sich in ihrem Recht auf Gleichbehandlung aus Art. 3 Abs. 1 GG verletzt, weil der Gesetzgeber mit der Beschränkung der Verlustverrechnung ohne hinreichenden sachlichen Grund vom Grundsatz der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit abgewichen sei. Die Vermeidung qualifizierter Haushaltsrisiken stelle keine hinreichende Rechtfertigung für eine Benachteiligung der Veräußerungsverluste von Aktien gegenüber solchen aus anderen Kapitalanlagen wie Investmentfondsanteilen, Optionsscheinen, Zertifikaten oder Termingeschäften dar. Es sei in steuersystematischer Hinsicht nicht zu rechtfertigen, dass auch Dividenden nicht mit Veräußerungsverlusten verrechnet werden könnten.

Nach Überzeugung des vorlegenden VIII. Senats ist die Regelung verfassungswidrig. Denn die Vorschrift behandelt Steuerpflichtige bei der Bestimmung ihrer steuerpflichtigen Einkünfte ohne hinreichenden rechtfertigenden Grund unterschiedlich, je nachdem, ob sie Verluste aus der Veräußerung von Aktien oder aus anderen Kapitalanlagen erzielt haben. Dies gilt insbesondere, soweit Steuerpflichtige, die Verluste aus der Veräußerung von Aktien erzielt haben, gegenüber Steuerpflichtigen mit Verlusten aus der Veräußerung aktienbasierter Kapitalanlagen, die keine Aktien sind, schlechter gestellt werden. Im Übrigen besteht die Gefahr eines endgültigen Verlustuntergangs nicht nur bei Versterben des Steuerpflichtigen. Bereits zu Lebzeiten droht eine weitgehende Nichtverrechenbarkeit, wenn nach der Realisation eines Aktienveräußerungsverlusts keine gleichartigen Gewinne nachfolgen. Aktienveräußerungsgewinne werden im Veranlagungszeitraum, in dem sie erzielt werden, uneingeschränkt besteuert, können aber auch im Rahmen des Steuerabzugs und in der Veranlagung mit sonstigen negativen Kapitalerträgen ausgeglichen werden. So stehen Aktienveräußerungsgewinne typischerweise nicht mehr als Verlustverrechnungspotential für zukünftig entstehende Aktienveräußerungsverluste zur Verfügung. Der Gesetzgeber überschreitet seine Typisierungsbefugnis auch insoweit, als er abstrakt drohende

Haushaltsrisiken aufgrund eines Börsencrashes als Rechtfertigungsgrund für eine Verlustverrechnungsbeschränkung heranzieht, die ihre Wirkung unabhängig vom Eintritt eines Börsencrashes entfaltet.

Wichtig ist jedoch die Aktualisierung des verfahrensrechtlichen Befundes: Aus der Vorlage folgt nicht automatisch eine generelle Nichtanwendung; vielmehr wird die Norm grundsätzlich weiter angewandt, während die Frage der Verfassungsmäßigkeit verfahrensrechtlich offen gehalten wird (Vorläufigkeit/Ruhen/Aussetzung in geeigneten Fällen).³⁶ Die (Un-)Anwendbarkeit bzw. ein Wegfall von § 20 Abs. 6 Satz 4 EStG kann – falls das BVerfG die Norm kassiert – nicht ohne Weiteres durch „Ersatztatbestände“ kompensiert werden; das wäre dann Folgegesetzgebung.

III. Leistungsfähigkeit bei der Verrechnung/Nutzung von Verlusten in der Kapitalgesellschaft

Auch bei Kapitalgesellschaften gilt natürlich das Prinzip der Leistungsfähigkeit. Kapitalgesellschaften haben nicht die Problematik der Differenzierung von verschiedenen Einkunftsarten, sie haben eben ausschließlich gewerbliche Einkünfte. Kein Problem ist weiterhin, dass die Verluste einer Kapitalgesellschaft durch eine Erbschaft abhanden kommen könnten; eine Kapitalgesellschaft stirbt nicht.

1. Verlustabzug ohne Gesellschafterwechsel

Der Verlustabzug bei der Körperschaftsteuer folgt im Grundsatz dem System des § 10d EStG (über § 8 Abs. 1 KStG).³⁷ Es besteht somit sowohl die Möglichkeit des Verlustrücktrags als auch des Verlustvortrags – aktuell ebenfalls mit zweijährigem Rücktrag (betragsmäßig grundsätzlich 1 Mio. EUR; 2 Mio. EUR bei „Ehegatten-Logik“ ist im Körperschaftsteuerrecht naturgemäß nicht einschlägig) und mit Mindestbesteuerung im Vortrag.³⁸

Für den Verlustvortrag gilt – spiegelbildlich zu § 10d EStG – eine Mindeststeuer in Gestalt einer der Höhe nach begrenzten Nutzung steuerlicher Verlustvorträge. Bis zu einem

Sockelbetrag i. H. v. 1 Mio. EUR je Veranlagungszeitraum verbleibt es beim unbeschränkten Abzug. Über den Sockelbetrag hinausgehende Verluste können (aktuell verbessert) lediglich bis zu 70 % des 1 Mio. EUR übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte abgezogen werden (für die Jahre 2024 bis 2027; danach nach geltender Übergangskonzeption wieder Rückkehr zum 60%-Niveau).³⁹

Warum die Einschränkung der Verlustnutzung durch die Mindeststeuer nicht den Grundsatz der Leistungsfähigkeit verletzt, möge der aufmerksame Leser den Urteilen und der Gesetzesbegründung entnehmen. In verfassungsrechtlicher Hinsicht ist (wie bereits erwähnt) der Beschluss des BVerfG vom 23.07.2025 (2 BvL 19/14) zur Mindestgewinnbesteuerung als „neue Klammer“ zu beachten.⁴⁰

2. Verlustabzug mit Gesellschafterwechsel

Im Rahmen dieser Grundvoraussetzung war schon immer die Überlegung da, dass die Verluste einer Kapitalgesellschaft, sofern sie übertragbar waren, bei dieser ein wertvolles Wirtschaftsgut darstellten.

In den Jahren nach der Wiedervereinigung hat es eine Vielzahl von Kapitalgesellschaften gegeben, die sich wirtschaftlich als nicht erfolgreich dargestellt haben. Diese hatten jedoch einen Verlustvortrag, sodass natürlich das Bestreben war, diesen Verlustvortrag im Wege einer Verschmelzung auf eine GmbH zu übertragen, die diesen Verlustvortrag mit ihren Gewinnen saldieren konnte (sog. Mantelkauf). Eine derartige Übertragung von Verlusten der einen Kapitalgesellschaft auf die andere hat nach einer Reihe von höchstrichterlichen Urteilen eine Vielzahl von gesetzgeberischen Maßnahmen ausgelöst. Zunächst wurde § 8 Abs. 4 KStG in verschiedenen Varianten des Gesetzes verabschiedet. Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2007 ist diese Norm durch § 8c KStG ersetzt worden. Auch diese Norm ist einer Vielzahl von Kritiken und Änderungen ausgesetzt gewesen, und diese Kritiken werden weiterhin verfolgt.

Die Aktualisierung der Normlage ist hier wesentlich: Nach der Entscheidung des BVerfG zur teilweisen Verlustvernichtung (BVerfG 29.03.2017 – 2 BvL 6/11) ist § 8c KStG in seiner aktuellen Fassung im Kern auf den „schädlichen Beteiligungserwerb“ von **mehr als 50 %**

innerhalb von fünf Jahren fokussiert; der frühere „Teiluntergang“ im Korridor 25–50 % ist gesetzesystematisch überholt.⁴¹ § 8c KStG enthält zudem – in aktueller Fassung – u.a. eine Stille-Reserven-Klausel sowie eine (wieder) ausdrücklich normierte Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a KStG).⁴²

2016 wurde diese Systematik durch § 8d KStG ergänzt: der fortführungsgebundene Verlustvortrag soll unter engen Voraussetzungen den (zu weit reichenden) Verlustuntergang nach § 8c KStG abmildern, insbesondere wenn der Geschäftsbetrieb fortgeführt wird und schädliche Ereignisse (z.B. Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs, Branchenwechsel, Organträgerschaft etc.) unterbleiben.⁴³

Ganz allgemein ist die Frage der Missbräuchlichkeit der Verlustnutzung jedoch gekoppelt mit dem (anzunehmenden?) Grundgedanken, dass diese Verluste, die ja real in einem Betriebsvermögen entstanden waren, dem Markt durch die Gesetzgebung im Steuerrecht entzogen werden dürfen. Volkswirtschaftlich betrachtet werden also alle Gewinne besteuert, aber nicht alle Verluste werden zugelassen.

Eine praxisrelevante Fortentwicklung in diesem Umfeld betrifft das Verhältnis von § 8c KStG zum Verlustrücktrag: Der BFH hat mit Urteil vom 16.07.2025 (I R 1/23) entschieden, dass ein Verlustrücktrag nach § 10d EStG auch dann möglich bleibt, wenn im selben Jahr ein schädlicher Beteiligungserwerb nach § 8c KStG erfolgt ist (unterjähriger „Change of Control“).⁴⁴ Das Urteil eröffnet (innerhalb der zeitlichen Grenzen) neue Handlungsspielräume bei Transaktionen und Umstrukturierungen.

Flankierend ist zu beachten, dass sich auch der Körperschaftsteuersatz selbst aktuell gesetzlich in Bewegung befindet: § 23 Abs. 1 KStG sieht seit dem Gesetzgebungsakt 2025 eine stufenweise Senkung des Körperschaftsteuersatzes ab 2028 (von 15 % bis 2027 auf 10 % ab 2032) vor.⁴⁵

Zusammenfassung

Die richtige steuerliche Beurteilung von Einnahmen aus Kapitalvermögen, das dürfte gezeigt sein, ist komplex und streitanfällig. Selbst gesetzliche Regelungen werden von der

Rechtsprechung kassiert oder verfassungskonform „neu eingerahmt“. Für viele Sachverhalte ist es daher selbstverständlich, dass nicht die Meinung der Finanzverwaltung, die in einem ersten Steuerbescheid zum Ausdruck kommt, unbeanstandet hingenommen werden muss.

Eine steuerliche Überprüfung ist oft lohnenswert. Schon der Blick auf die Subsumtion eines Sachverhaltes, der sich erst mit Hilfe des § 42 AO zu klären scheint, macht die unzureichenden steuerlichen Vorschriften deutlich.

Unbedingt zu streiten ist in den Sachverhalten, in denen die Finanzverwaltung den Vorwurf der Steuerhinterziehung auspackt, um ihre Meinung zur richtigen Besteuerung mit Nachdruck zu vertreten. Angesichts der hohen Differenzierung sowohl der Gesetze wie auch der hinzutretenden BMF-Schreiben vertreten wir die Auffassung, dass der Nachweis einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung in dem Bereich der Berechnung der Einkünfte aus Kapitalvermögen, soweit die notwendigen Bescheinigungen und Unterlagen vorgelegt werden, gar nicht möglich ist. Eine mögliche Fehlvorstellung eines Steuerpflichtigen über die Möglichkeit, mit einer bestimmten Verhaltensweise Verluste zu produzieren, damit diese den Gewinnen gegenübergestellt werden können, ist keine Tatsache, die bei der Abgabe der Steuererklärung der Finanzverwaltung mitgeteilt werden muss; es gibt keine Verpflichtung, Motivationen oder Vorstellungen bei der Abgabe der Steuererklärung mitzuteilen.

Fußnoten

¹ Vgl. zur Dogmatik und Praxis des § 42 AO (Gestaltungsmissbrauch) und zur Abgrenzung „zulässige Steuerplanung“/„Missbrauch“ etwa Tipke/Kruse, AO/FGO, § 42 AO; Klein, AO, § 42; außerdem die Kasuistik bei BFH und FG (Beispiele im Text).

² Zum Leistungsfähigkeitsprinzip als Ausfluss aus Art. 3 Abs. 1 GG und als Leitprinzip der Ertragsteuern vgl. grundlegend Tipke/Lang, Steuerrecht; ferner die ständige Rechtsprechung des BVerfG (Überblick bei Kommentarliteratur).

³ Zum objektiven und subjektiven Nettoprinzip vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht; sowie die Nachweise in der Kommentarliteratur (z.B. HHR/Schmidt, EStG, Vor §§ 2 ff.).

⁴ § 6 AStG in aktueller Fassung.

⁵ Zur Ratenzahlung (sieben Jahresraten), Sicherheitsleistung, Fälligkeits- und Meldepflichten: § 6 Abs. 4 und 5 AStG.

⁶ Anwendungshinweise/Einordnung u.a. im BMF-Schreiben vom 15.07.2024 zur Wegzugsbesteuerung.

⁷ Zum System Freistellung/Anrechnung in DBA und zur Leistungsfähigkeitsdiskussion vgl. Wassermeyer (DBA-Kommentar) sowie OECD-MA/Kommentar (jeweils Standardnachweise).

⁸ Gesetzesverweise: § 3 Abs. 1 Nr. 2, § 7 Abs. 3 ErbStG (Schenkung von Todes wegen/Unentgeltlichkeit kraft gesellschaftsrechtlicher Vorgänge – je nach Fall).

⁹ Vgl. hierzu Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, sowie Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG (jeweils zu § 7 ErbStG und gesellschaftsrechtlichen Sonderkonstellationen).

¹⁰ Zum „Halbteilungsgrundsatz“ als kein allgemeiner Verfassungsmaßstab vgl. die Aufarbeitung in der Literatur (Tipke/Lang; Kirchhof) und die spätere Rechtsprechung/Einordnung.

¹¹ BFH, Beschluss des Großen Senats vom 17.12.2007 – GrS 2/04 (Nichtvererblichkeit des Verlustabzugs nach § 10d EStG).

¹² Grundkonzept der Abgeltungsteuer: § 32d EStG; Anwendung/Einzelfragen zusammengefasst im BMF-Schreiben vom 14.05.2025.

¹³ Zur Pauschalierung bei geringfügiger Beschäftigung: § 40a Abs. 2 EStG (Minijob).

¹⁴ Zur Systematik horizontal/vertikal, Verlustausgleich und -abzug vgl. Schmidt/Levedag, EStG, § 10d; HHR, § 10d; sowie Lehrbuchdarstellungen.

¹⁵ § 10d Abs. 1 EStG (zweijähriger Verlustrücktrag; 1 Mio./2 Mio.).

¹⁶ Überblick zu den „Corona-Sonderregimen“ (zeitweise erhöhte Beträge) vgl. hauptpraktische Darstellungen (z.B. Haufe) und Gesetzgebungsmaterialien; für den heutigen Stand maßgeblich § 10d EStG n.F.

¹⁷ § 10d Abs. 2 EStG (Sockelbetrag; darüber aktuell 70 %; Wachstumschancengesetz).

¹⁸ BVerfG, Beschluss vom 23.07.2025 – 2 BvL 19/14; Überblick u.a. bei KPMG/Haufe/NWB.

¹⁹ § 20 Abs. 6 Satz 1 EStG.

²⁰ § 32d Abs. 1 EStG (25 %); Anwendung konsolidiert im BMF-Schreiben vom 14.05.2025.

²¹ BMF-Schreiben „Einzelfragen zur Abgeltungsteuer“ vom 14.05.2025 (Neufassung).

²² Sparer-Pauschbetrag seit 2023: 1.000 EUR/2.000 EUR.

²³ § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG (TEV-Option bei unternehmerischer Beteiligung).

²⁴ Crowdlanding-Kapitalertragsteuerabzug: § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a EStG und systematische Einbindung; außerdem BMF-Anwendungsschreiben Abgeltungsteuer (konsolidiert).

²⁵ BFH (IX-Senat) zur Fortgeltung der Bewertungsgrundsätze nach Einfügung § 17 Abs. 2a EStG (Urteil im Verfahren IX R 21/21; Fundstellen/Nachweise im BFH-Volltext).

²⁶ BFH, Urteil vom 08.05.2024 – VIII R 28/20 (u.a. § 20 Abs. 4a Satz 3 EStG; Xetra-Gold als Wertpapier i.S.d. Norm).

²⁷ FG Münster, Urteil vom 29.09.2020 – 6 K 1176/17E (Gestaltung/§ 42 AO; Revision nicht zugelassen).

²⁸ § 20 Abs. 6 Sätze 1–3 EStG (Ausschluss vertikaler Verlustverrechnung/§ 10d; Verlustfeststellung).

²⁹ Verlustverrechnungstöpfen: § 43a Abs. 3 EStG; Anwendung konsolidiert im BMF-Schreiben vom 14.05.2025.

³⁰ Aktienverlustverrechnung: § 20 Abs. 6 Satz 4 EStG.

³¹ Aufhebung der besonderen Verlustverrechnungsbeschränkungen für Termingeschäfte/Forderungsausfälle (§ 20 Abs. 6 Sätze 5 und 6 EStG a.F.) durch JStG 2024, Überblick u.a. EY/Deubner.

³² BMF-Schreiben vom 14.05.2025 (Einzelfragen Abgeltungsteuer) verarbeitet diese Änderung.

³³ BFH, Urteil (Aufhebung FG Düsseldorf 1 K 2163/16 E,F) – BFH-Volltext/Entscheidungsseite.

³⁴ BFH-Vorlage und anhängiges BVerfG-Verfahren: BVerfG 2 BvL 3/21 (aus BFH VIII R 11/18).

([Bundesfinanzhof](#))

³⁵ BMF-Schreiben vom 26.05.2025 (Vorläufigkeit hinsichtlich § 20 Abs. 6 Satz 4 EStG). ([Dejure](#))

³⁶ Verfahrensrechtliche Handhabung (Vorläufigkeit/Ruhen/AdV) vgl. BMF-Schreiben und BFH-Praxis (AdV-Entscheidungen im Termingeschäftskontext als Beispiel). ([Dejure](#))

³⁷ § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d EStG (Verlustabzugssystematik) sowie § 10a GewStG (Gewerbeverlust; ohne Rücktrag).

³⁸ § 10d EStG in aktueller Fassung.

³⁹ Mindestbesteuerung 70 % (2024–2027) und Rückkehrdiskussion ab 2028: Überblick u.a. Haufe/aktuelle Praxisdarstellungen.

⁴⁰ BVerfG 2 BvL 19/14 (Mindestgewinnbesteuerung verfassungsgemäß) – Überblick u.a. KPMG/Haufe.

⁴¹ § 8c KStG in aktueller Fassung; Historie/BVerfG-Einfluss in der Normsynopse.

⁴² § 8c Abs. 1a KStG (Sanierungsklausel) und Systematik in der aktuellen Normfassung.

⁴³ § 8d KStG (fortführungsgebundener Verlustvortrag).

⁴⁴ BFH, Urteil vom 16.07.2025 – I R 1/23 (Verlustrücktrag trotz schädlichem Beteiligungserwerb); Überblick z.B. Grant Thornton.

⁴⁵ § 23 KStG n.F. (Stufentarif ab 2028 bis 10 % ab 2032); Gesetzes-/Praxisüberblick u.a. buzer/Haufe/IHK.