



Bund der Steuerzahler Deutschland e.V.

10117 Berlin, Reinhardtstraße 52, ☎ 030 / 25 93 96 0

Stellungnahme zum Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs vom 26. Februar 2014 – I R 59/12; Stellungnahme zum Bundesverfassungsgericht – 2 BvL 19/14

Mit Beschluss vom 26.02.2014 hat der Bundesfinanzhof (BFH) dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) die Frage vorgelegt, ob die Mindestbesteuerung (§ 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG sowie § 10a Satz 2 GewStG) gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der BFH die Mindestbesteuerung nicht insgesamt für verfassungswidrig hält. Denn das Leistungsfähigkeitsprinzip als Ausprägung des Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) erfordere zwar, dass ein Ausgleich zwischen den erwirtschafteten besteuerebaren Einnahmen und den zur Erzielung dieser Einnahmen aufgewendeten Ausgaben erfolge (objektives Nettoprinzip), allerdings sei es nicht schädlich, wenn ein Verlustausgleich nicht sofort, sondern erst zu einem späteren Zeitpunkt zeitlich gestreckt eintrete. Es genüge, wenn Verluste überhaupt steuerlich berücksichtigt werden. In diese Richtung hatte sich der BFH schon mehrfach geäußert¹. Andererseits hatte der BFH bereits festgestellt, dass es einen verfassungsrechtlich garantierten Kernbereich der Gewährleistung des Verlustausgleichs gibt.² Offen war hingegen die Frage, ob dieser Kernbereich verletzt ist, wenn aufgrund der Mindestbesteuerung Verlustvorträge festgestellt werden, die endgültig nicht mehr verrechnet werden können. Diese Frage greift der 1. BFH-Senat in dem hier gegenständlichen Vorlagebeschluss auf und sieht einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG, wenn ein sog. Definitiveffekt eintritt, d. h. wenn es zu einer vollständigen Beseitigung der Abzugsmöglichkeiten oder zu einem Ausschluss des Verlustausgleichs kommt.³ Die Vorschrift verstoße in den Fällen gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, wenn Verluste nicht nur zeitlich gestreckt werden, sondern gänzlich untergehen.

Die Problematik der Mindestbesteuerung ist umfangreich in der Rechtsprechung und der Fachliteratur erörtert worden. Dabei ist die Spanne der Auffassungen weit: Während ein Teil der Fachliteratur die Mindestbesteuerung für verfassungskonform hält, streiten andere dies an und halten die „Deckelung“ des Abzugsbetrags bereits als solche für verfassungswidrig. Weitere Literaturstimmen nehmen einen Verfassungsverstoß der Mindestbesteuerung nur in Fällen an, in denen der Verlust bei der Ermittlung des Einkommens endgültig ausgeschlossen wird.⁴ Der BFH hat sich in seinem Vorlagebeschluss dieser vermittelnden Lösung angeschlossen und da-

¹ Vgl. BFH – I R 9/11, Rdnr. 19 m. w. N.

² BFH – I B 49/10.

³ Vorlagebeschluss des BFH – I R 59/12, Rdnr. 15.

⁴ Mit umfangreichen Nachweisen und Anmerk. *Hallerbach* in FR 2014, 1033 (1036).

mit die Mindestbesteuerung, soweit ein Definitiveffekt eintritt, zur Überprüfung beim Bundesverfassungsgericht angemeldet.

Wir können uns den Ausführungen des vorlegenden Senats anschließen, halten darüber hinaus die Mindestgewinnbesteuerung aber grundsätzlich für kritikwürdig. Dort wo der Staat verlangt, Gewinne zu versteuern, müssen auch Verluste gleichermaßen berücksichtigt werden. Zur Vermeidung von Wiederholungen und in Anbetracht der umfangreichen Literatur zu diesem Thema möchten wir unsere Ausführungen auf wenige Aspekte beschränken.

Zum Sachverhalt

Der Kläger ist Insolvenzverwalter der 1992 gegründeten B-GmbH. Alleiniger Unternehmensgegenstand der B war die städtebauliche Entwicklung eines Gebietes einschließlich dem An- und Verkauf von bebauten und unbebauten Grundstücken sowie deren Entwicklung und Erschließung. Zum 31.12.2004 hatte die B eine Teilwertabschreibung in Höhe von rund 44,2 Millionen Euro auf eine Forderung vornehmen müssen. In Folge einer Wertaufholung musste die Teilwertabschreibung zwei Jahre später rückgängig gemacht werden, wodurch sich zum 31.12.2006 ein Jahresüberschuss von rund 74,7 Millionen Euro ergab. Aufgrund der Mindestbesteuerung nach § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 10 Abs. 2 EStG konnte der Zuschreibungsgewinn nur zu einem Teil mit Verlustvorträgen verrechnet werden. Die Gesellschaft befand sich bereits vorher in einem Insolvenzverfahren, welches einige Jahre später durch Schlussverteilung beendet wurde. Sie hatte aufgrund der Mindestbesteuerung keine Gelegenheit, ihre durch die Abschreibung entstandenen Verlustvorträge vollständig aufzubreuchen. Der Fall erreichte nach erfolgloser Klage vor dem Finanzgericht Berlin-Brandenburg⁵ den BFH.

Zur Rechtsfrage

Die Vorlage ist aus unserer Sicht zulässig und begründet. Dabei sollte die Vorlage zum Anlass genommen werden, die Mindestbesteuerung prinzipiell einer verfassungsrechtlichen Prüfung zu unterziehen.

Der Streitfall ist durch die Besonderheit gekennzeichnet, dass der Verlust aus einer stichtagsbezogenen Teilwertabschreibung (2004) und der Ertrag aus der zeitlich nachfolgenden Zuschreibung eben dieser Forderung (2006) folgt. Insoweit beruhen Aufwand und Ertrag hier auf demselben Rechtsgrund. Wegen der unterschiedlichen Zeitpunkte lösen Teilwertabschreibung und Wertaufholung im Zusammenhang mit der Mindestbesteuerung eine Steuerschuld aus, die es bei rein wirtschaftlicher Betrachtung nicht gibt. Ungeachtet der besonderen Sachverhaltskonstellation ergibt sich der Effekt der Definitivbelastung jedoch häufig bei sog. Objektgesellschaften, d. h. Gesellschaften, die ein Projekt entwickeln und dann liquidiert werden. Hier stellt sich dann prinzipiell die Frage, ob ein per Saldo nicht erzielter Gewinn besteuert werden darf. Insoweit benötigt die Praxis – über die besondere Sachverhaltskonstellation hinaus – eine grundlegende Klärung der Rechtsfrage.

⁵ FG Berlin-Brandenburg – 12 K 12179/09.

Die Verlustverrechnung steht aufgrund des objektiven Nettoprinzips nicht im Belieben des Gesetzgebers, dabei ist nach gefestigter Rechtsprechung zwar eine zeitliche Streckung möglich, aber nur soweit diese so bemessen ist, dass der Verlust typischerweise zum Ansatz gebracht werden kann.

Nach § 10d Abs. 2 EStG ist der Verlustabzug bis zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 1 Mio. Euro (Sockelbetrag) unbeschränkt und darüber hinaus zu 60 Prozent des den Sockelbetrag übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte vorzunehmen. Dadurch wird in den Vortragsjahren erreicht, dass trotz des Abzugs oberhalb des Sockelbetrages 40 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte verbleiben und der Besteuerung unterworfen werden können (Mindestbesteuerung). Konzeptionell soll damit das Interesse des Steuerpflichtigen auf vollständige Verlustverrechnung und das Interesse des Fiskus auf eine Verstetigung der Staatseinnahmen⁶ gewährleistet werden. Kritisch ist dies, wenn sich eine Definitivbelastung ergibt, weil die vorgetragenen Verluste endgültig nicht mehr zum Abzug gebracht werden können. Also ein Verlustvortrag zwar formal möglich ist, tatsächlich aber regelmäßig nicht erreicht wird.

Diese Problematik ergibt sich insbesondere – wie hier im Fall – bei sog. Objektgesellschaften. Diese können in der Regel keine anderen Einkunftsquellen erschließen, um Verluste auszugleichen. Außerdem ist ihre Tätigkeit meist zeitlich beschränkt, bis das satzungsgemäß gesteckte Ziel, z. B. die Entwicklung eines Gebietes, erreicht ist. Die zeitliche Streckung über viele Jahre ist diesen Gesellschaften naturgemäß versagt. Gewichtige Gründe, die das Abweichen von der Nettobesteuerung in diesen Fällen gestatten, liegen aus unserer Sicht nicht vor. Die rein fiskalische Begründung des Gesetzgebers, das Haushaltsaufkommen zu sichern, rechtfertigt keinen Eingriff in den Kernbereich der Leistungsfähigkeit.⁷ Insbesondere vor dem Hintergrund, dass der Gesetzgeber mit den Sockelbeträgen recht willkürlich agiert. So wurde durch das Vermittlungsverfahren zum ProtErklG („Korb II Gesetz“) der Sockelbetrag ab dem Jahr 2004 von 100.000 Euro auf 1 Mio. Euro angehoben und der Prozentsatz für den Restbetrag von 50 auf 60 Prozent erhöht.⁸ Damit wollte der Gesetzgeber pauschal die im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens vorgebrachten Bedenken einer in bestimmten Fällen drohenden Substanzbesteuerung begegnen. Noch flexibler geht der Gesetzgeber mit der Regelung des Verlustrücktrags (§ 10d Abs. 1 EStG) um, der 2020⁹ im Zuge der Corona-Gesetzgebung auf 5 Mio. Euro bzw. 10 Mio. Euro (Zusammenveranlagung) erhöht wurde und 2021¹⁰ erneut zeitlich befristet auf 10 bzw. 20 Mio. Euro aufgestockt werden soll. Erkennbar folgt der Gesetzgeber damit in § 10d EStG keinen systematischen Regeln, sondern einer Gesetzgebung nach politischer Lage.

Auch die vielfach angesprochene Missbrauchsvermeidung¹¹, die mit der Regelung erreicht werden soll, führt aus unserer Sicht nicht dazu, die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips zu rechtfertigen. Denn ein Verlust als solcher ist kein Ausdruck einer missbräuchlichen Gestaltung.

⁶ Vgl. Gesetzesbegründung, BT-Drs. 15/1518, S. 13.

⁷ So auch *Hallerbach* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10d EStG, Rdnr. 13.

⁸ Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuerergünstigungsabbaugesetz, BGBl. I 2003, S. 2840.

⁹ 2. Corona-Steuerhilfegesetz vom 29. Juni 2020, BGBl. I 2020, S. 1512.

¹⁰ 3. Corona-Steuerhilfegesetz, 19/26544.

¹¹ Vgl. BT-Drs. 17/4653, S. 2, zu Frage 1b).

Die Geltendmachung von Verlusten kann erst dann missbräuchlich sein, wenn ein Steuerpflichtiger wirtschaftlich nicht belastet ist, einen Verlust nicht trägt oder Verluste mehrfach nutzt. Aus rein haushalterischen Gründen ist ein Ausschluss der Verlustverrechnung dagegen nicht zulässig. Es handelt sich per se um einen untauglichen Rechtfertigungsgrund.¹²

Dies betrifft insbesondere Sachverhalte – wie den hier vorliegenden Fall – bei denen Verluste endgültig untergehen, aber auch prinzipiell die Streckung der Verlustverrechnung über viele Jahre. Wenn ein Gewinn unmittelbar im Entstehungsjahr besteuert werden muss, dann ist es folgerichtig, dass auch ein Verlust zeitnah in voller Höhe verrechnet werden kann. Die Mindestbesteuerung verschiebt die Verrechnungsmöglichkeiten hingegen einseitig zu Lasten der Steuerpflichtigen und privilegiert die fiskalische Zielsetzung. Ein solches Vorgehen kann aus unserer Sicht keine dauerhafte Verluststreckung oder gar nicht Verlustfortfall rechtfertigen. Daher müssen Verluste in voller Höhe zeitnah steuerlich berücksichtigt werden.

Soweit das Bundesverfassungsgericht die Mindestbesteuerung prinzipiell für verfassungskonform hält, ist aber zumindest die hier streitige Konstellation des endgültigen Verlustausfalls nicht mit dem Gleichheitssatz vereinbar. Zumal der Gesetzgeber den Definitiveffekt bei diesen Sachverhalten durch Ausnahmeregeln praxistauglich hätte begegnen können. So könnte z. B. eine unbeschränkte Verlustverrechnung bei Liquidation, Veräußerung oder Aufgabe gestattet werden.

*Bund der Steuerzahler Deutschland e.V.
24. Februar 2021*

¹² Hey, Stuw 2011, 131 (140) m. w. N.