

BFH: Mindestbesteuerung – Zweifel an Verfassungsmäßigkeit in bestimmten Fällen

Sachverhalt

Die GmbH hatte zum 31.12.2006 einen Verlustvortrag iHv € 35 Mio, der Gesamtbetrag der Einkünfte betrug in 2007 € 4,3 Mio. Aufgrund der Anwendung der Mindestbesteuerung wurde der Verlustabzug teilweise versagt. Im Jahr 2008 fand ein schädlicher Gesellschafterwechsel gem. § 8c KStG bzw. eine Verschmelzung gem. § 12 Abs. 3 UmwStG statt, der zum Untergang des verbleibenden Verlustvortrags führte. Die Gesamtrechtsnachfolgerin der GmbH beantragte die Aussetzung der Vollziehung (AdV) der für 2007 festgesetzten Körperschaftsteuer. Das Finanzgericht hat die Vollziehung des Steuerbescheids wegen ernstlicher Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Festsetzung ausgesetzt. Das Finanzamt beantragte, den AdV-Beschluss des Finanzgerichts aufzuheben.

Entscheidung

Die Vollziehung wurde ausgesetzt, da erhebliche Bedenken bestehen, die Mindestbesteuerung anzuwenden, wenn eine Verlustverrechnung in späteren Veranlagungszeiträumen aus rechtlichen Gründen ausgeschlossen ist. Gemäß § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG (Mindestbesteuerung) können seit 2004 Verlustvorträge nur noch bis zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 1 Mio. € unbeschränkt abgezogen werden. Darüber hinausgehende negative Einkünfte aus früheren Veranlagungszeiträumen sind nur noch um 60% des 1 Mio. € übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte ausgleichsfähig. Die verbleibenden Verluste können erst in den Folgejahren abgezogen werden. Mit der Einführung der Mindestbesteuerung sollte die einkommensteuerliche Verlustverrechnung erleichtert und das Steueraufkommen verstetigt werden. In der Gesetzesbegründung heißt es u.a. "Durch diese Regelung wird der Verlustabzug lediglich zeitlich gestreckt, es gehen aber keine Verluste endgültig verloren".

Nach Ansicht des BVerfG ist ein uneingeschränkter Verlustvortrag verfassungsrechtlich nicht garantiert. Die Beschränkung des Verlustvortrags auf bestimmte Einkunftsarten oder die Beschränkung des Verlustvortrags auf bestimmte Betriebsverluste waren verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Ferner bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen eine Beschränkung des Verlustabzugs auf einen einjährigen Verlustrücktrag und einen fünfjährigen Verlustvortrag.

Der BFH sieht grundsätzlich insoweit keine Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit einer Verlustausgleichsbeschränkung, als der Verlustausgleich nicht versagt, sondern lediglich zeitlich gestreckt wird. Es genügt, wenn die Verluste überhaupt, sei es auch in einem anderen Veranlagungszeitraum, steuerlich berücksichtigt werden. Mit der Billigung einer Beschränkung des Verlustvortrags durch die zeitliche Streckung des Vortrags über mehrere Veranlagungszeiträume sei nicht zugleich darüber entschieden, dass negative Einkünfte aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen in einem solchen System nicht mehr vorgetragen werden können (BFH-Beschluss vom 29.04.2005, XI B 127/04, BStBl II 2005, S. 609). Die sog. Mindeststeuer (§ 2 Abs. 3 EStG 2002) berühre lt. BFH den Schutzbereich des Art. 3 Abs. 1 GG, es sei aber nicht zu verkennen, dass die Begrenzung des vertikalen Verlustausgleichs trotz der Streckung der Verlustverrechnung zu nennenswerten Belastungsunterschieden führen könne. Auch bestehe naturgemäß keine Gewissheit, die Verluste in Zukunft verrechnen zu können (BFH-Beschluss vom 06.09.2006, XI R 26/04, BStBl II 2007, S. 167).

In der Literatur wird die sog. Mindestbesteuerung teilweise für verfassungskonform gehalten. Andere Literaturstimmen nehmen einen Verfassungsverstoß der sog. Mindestbesteuerung nur in den Fällen an, in denen ein Verlust nicht nur zeitlich gestreckt, sondern endgültig ausgeschlossen wird. Solche Definitiveffekte können im Unternehmensbereich insbesondere auftreten bei der Liquidation körperschaftsteuerpflichtiger Unternehmen, soweit es sich um zeitlich begrenzt bestehende Projektgesellschaften handelt, aber auch etwa bei bestimmten

Unternehmensgegenständen (z.B. bei langfristiger Fertigung) und in Sanierungsfällen.

Die Abzugsfähigkeit von Verlusten dürfe nicht in ihrem Kernbereich betroffen und gänzlich ausgeschlossen sein (BFH-Urteil vom 11.02.1998, I R 81/97, BStBl II 1998, S. 485). Diesem Maßstab wird § 10d Abs. 2 EStG 2002 n.F. im Rahmen einer summarischen Prüfung der Sach- und Rechtslage dann nicht gerecht, wenn ein sog. Definitiveffekt eintritt. Die Grundkonzeption der zeitlichen Streckung des Verlustvortrages dürfte den verfassungsrechtlichen Anforderungen entsprechen. Dass die zeitliche Streckung das Risiko für den einkommenswirksamen Abzug des Verlustes erhöht, da "naturgemäß keine Gewissheit besteht, die Verluste in Zukunft verrechnen zu können", dürfte auch innerhalb der gesetzgeberischen Typisierungsbefugnis liegen. Wenn aber auf der Grundlage eines inneren Sachzusammenhangs bzw. einer Ursachenidentität der sog. Mindestbesteuerung ("konkret") die Wirkung zukommt, den Verlustabzug gänzlich auszuschließen, könnte diese Grenze überschritten sein.

Für den Fall, dass ein rechtlicher Grund zum endgültigen Ausschluss der Verlustnutzungsmöglichkeit führt, ist dabei die Prüfung nicht isoliert auf § 10d Abs. 2 EStG 2002 n.F. zu beziehen, vielmehr kann diese Wirkung auch auf einer im konkreten Streitfall verwirklichten Verbindung mit anderen Rechtsvorschriften beruhen. Man wird - jedenfalls nach summarischer Prüfung - es nicht als entscheidungserheblich ansehen müssen, dass eine solche Rechtsfolge auf dem eigenständigen Willen des Steuerpflichtigen beruht (im Streitfall: Umstrukturierung); man wird allerdings Regelungen auszuschließen haben, die der Missbrauchsvermeidung dienen. Letzteres ist bei der im Streitfall einschlägigen Regelung des § 8c Abs. 1 KStG 2002 n.F. allerdings nicht ohne weiteres anzunehmen (jedenfalls vor der für schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2009 vollzogenen Einfügung der Sätze 6 und 7 durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22.12.2009 und abweichend von der Vorgängerregelung des § 8 Abs. 4 KStG 2002 a.F.). Insoweit geht es um die Möglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung des § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 n.F. im Streitjahr, die aufgrund der im Folgejahr eintretenden Rechtsfolge der "Verlustvernichtung" erforderlich wird. Es ist nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der sog. Mindestbesteuerung deren überschießende Wirkung in einer Vielzahl von Fallsituationen (z.B. bei einer nachfolgenden Anteilsübertragung) bewusst in Kauf genommen hat. Es bestehen erhebliche Bedenken, da der Gesetzgeber bei der Neufassung des § 10d Abs. 2 EStG keine Sonderregelung für die Fälle getroffen hat, in denen ein Verlustvortrag wegen der Mindestbesteuerung endgültig verfällt.

Betroffene Norm

§ 10d Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 n.F.

§ 8c Abs. 1 KStG 2002 n.F.

Streitjahr 2007

Vorinstanz

[Finanzgericht Nürnberg](#), Beschluss vom 17.03.2010, siehe Zusammenfassung in den [Deloitte Tax-News](#)

Anmerkungen

Mit Beschluss vom 26.02.2014, I R 59/12 (siehe [Deloitte Tax-News](#)) hat der BFH dem BVerfG die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung bei Eintritt eines sog. Definitiveffekts vorgelegt. Für den Fall, dass der Verlustausgleich nicht versagt, sondern lediglich zeitlich gestreckt wird, geht der BFH weiterhin (vgl. BFH-Urteil vom 22.08.2012, I R 9/11, siehe [Deloitte Tax-News](#)) von der (grundsätzlichen) Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung aus.

Fundstelle

BFH, Beschluss vom 26.08.2010, [I B 49/10](#)

Weitere Fundstellen

BFH, Beschluss vom 26.02.2014, I R 59/12, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 22.08.2012, I R 9/11, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Beschluss vom 29.04.2005, XI B 127/04, BStBl II 2005, S. 609

BFH, Beschluss vom 06.09.2006, XI R 26/04, BStBl II 2007, S. 167

BFH, Urteil vom 11.02.1998, I R 81/97, BStBl II 1998, S. 485

[Englische Zusammenfassung](#)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.