

## BFH: Mindestbesteuerung nicht verfassungswidrig

Die sog. Mindestbesteuerung (§ 10d Abs. 2 EStG 2002 n.F.) verstößt nach Ansicht des BFH in ihrer Grundkonzeption einer zeitlichen Streckung des Verlustvortrags nicht gegen Verfassungsrecht. Ob dies in Definitivsituationen, d.h. bei einem endgültigen Ausschluss der Verlustnutzungsmöglichkeit, anders zu würdigen ist, konnte im Streitfall offen bleiben.

### Sachverhalt

Die Klägerin, eine GmbH mit mehreren Tausend Gesellschaftern, betreibt den Erwerb und die Verwaltung von Vermögensanlagen jeder Art. Von den dabei erzielten Erträgen sind 2/3 zu 95 % steuerfrei, die steuerpflichtigen Erträge werden durch betriebliche Aufwendungen in ungefähr derselben Höhe kompensiert. Die Klägerin schließt aus ihrer Betriebsart darauf, dass sie nicht auf unbegrenzte Zeit bestehen bleibe. Sie werde voraussichtlich bis zum Jahre 2020 aktiv und dann bis spätestens im Jahre 2025 nach der Liquidation aufgelöst sein. Das beklagte Finanzamt berücksichtigte bei der Veranlagung des Streitjahres 2004 einen zum 31.12.2003 festgestellten Verlustvortrag (rund 36 Mio. Euro) sowie einen vortragsfähigen Gewerbeverlust (rund 38 Mio. Euro) nur teilweise einkommens- bzw. gewerbeertragsmindernd (§ 8 Abs. 1 KStG 2002 i.V.m. § 10d Abs. 2 S. 1 EStG 2002 n.F. bzw. § 10a S. 2 GewStG 2002 n.F., sog. Mindestbesteuerung). Die Klage, mit der die Klägerin geltend machte, dass sie bei unveränderter Geschäftspolitik bis zu ihrer Liquidation nicht in der Lage sein werde, die erheblichen Verlustvorträge zu nutzen, blieb erfolglos.

### Entscheidung

Das FG hat zu Recht entschieden, dass bei der Einkommensermittlung bzw. der Gewerbeertragsermittlung des Streitjahres ein zum 31.12.2003 festgestellter Verlustvortrag und vortragsfähiger Gewerbeverlust nach Maßgabe der sog. Mindestbesteuerung nur teilweise einkommens- und gewerbeertragsmindernd zu berücksichtigen ist.

Die sog. Mindestbesteuerung (§ 10d Abs. 2 EStG 2002) verstößt in ihrer Grundkonzeption nicht gegen Verfassungsrecht. Ein Abzug von Erwerbsaufwendungen ist auch dann zuzulassen, wenn die Erwerbsaufwendungen nicht im Veranlagungs- oder Erhebungszeitraum des Zugangs der Erwerbseinnahmen anfallen (BVerfG-Beschlüsse vom 22.07.1991 und vom 30.09.1998). Dies kommt in Regelungen zum sog. periodenübergreifenden Verlustausgleich zum Ausdruck (§ 10d EStG 2002, § 10a GewStG 2002). Die Möglichkeit des periodenübergreifenden Verlustausgleichs begründet aber nicht ihrerseits eine Bedingung der (Ertrags-)Besteuerung in der Weise, dass jene erst dann gerechtfertigt ist, wenn das Steuersubjekt gemessen an der Gesamtdauer seines einkommensbezogenen Tätigwerdens bzw. seiner wirtschaftlichen Existenz tatsächlich einen Zuwachs wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit erzielt. Das BVerfG hat sich bereits mehrfach - wenn auch noch nicht mit Blick auf § 10d Abs. 2 EStG 2002 n.F. - zu Einschränkungen des periodenübergreifenden Verlustausgleichs bzw. der Verlustverrechnung geäußert. Danach ist ein uneingeschränkter Verlustvortrag verfassungsrechtlich nicht garantiert.

Nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. z. B. BFH-Urteil vom 01.07.2009, BFH-Beschluss vom 26.08.2010) bestehen im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG grundsätzlich insoweit keine Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit einer Verlustausgleichsbeschränkung, als der Verlustausgleich nicht versagt, sondern lediglich zeitlich gestreckt wird. Der BFH hat hervorgehoben (Urteil vom 11.02.1998), dass die Abzugsfähigkeit von Verlusten nicht in ihrem Kernbereich betroffen und gänzlich ausgeschlossen sein darf (BFH-Urteil vom 05.06.2002; BFH-Beschluss vom 26.08.2010). Er hält daran fest. Diesem Maßstab wird § 10d Abs. 2 EStG 2002 n.F. jedenfalls dann gerecht, wenn nicht ein sog. Definitiveffekt eintritt. Die Grenze zum notwendigen Kernbereich einer Verlustverrechnung könnte dann überschritten sein, wenn der sog. Mindestbesteuerung im Einzelfall ("konkret") die Wirkung zukommt, den Verlustabzug gänzlich auszuschließen (BFH-Beschluss vom 26.08.2010). Diese Frage kann allerdings im Streitfall offenbleiben. Denn eine sog. Definitivsituation (als endgültiger Ausschluss der Verlustnutzungsmöglichkeit) liegt im Streitfall nicht vor.

Die Klägerin hat sich insoweit darauf berufen, dass ihr Geschäftsmodell eine Verlustnutzung ausschließe. Denn 2/3 der erzielten Erträge seien zu 95 % steuerfrei und die steuerpflichtigen Erträge würden durch betriebliche Aufwendungen in ungefähr derselben Höhe kompensiert. Insoweit werde sich bis zum Abschluss ihrer Geschäftstätigkeit (in voraussichtlich 20 Jahren) keine Möglichkeit einer Verlustverrechnung ergeben; vielmehr werde es bei der Liquidation der Gesellschaft zu einer Verlustvernichtung kommen. Der BFH folgt dieser Einschätzung nicht. Der auf einen 20-jährigen Zeitraum bzw. die Restdauer ihrer wirtschaftlichen Existenz bezogenen Prognose der Klägerin ist schon allein aus dem Grund nicht zu folgen, dass sie nicht ausreichend berücksichtigt, dass es sowohl zu Änderungen des Geschäftsfelds als auch insbesondere zu Änderungen der steuerrechtlichen Regelungslage kommen kann. Beides kann einen Einfluss auf den Umfang der Steuerfreistellung der erzielten Einnahmen haben.

#### **Betroffene Norm**

§ 8 Abs. 1 KStG 2002, § 10d Abs. 2 S. 1 EStG 2002 n.F., § 10a S. 2 GewStG 2002 n.F.  
Streitjahr 2004

#### **Anmerkungen**

##### BFH-Urteil vom 21.09.2016 zu Billigkeit bei Mindestbesteuerung aufgrund von Buchgewinnen

Mit Urteil vom 21.09.2016, [I R 65/14 NV](#) (siehe [Deloitte Tax-News](#)) hat der BFH entschieden, dass die ausgelösten Folgen der Mindestbesteuerung auch im Falle von bloßen Buchgewinnen (steuerwirksame Teilwertaufholung nach einer steuerwirksam vorgenommenen Teilwertabschreibung) keinen Grund für eine abweichende Steuerfestsetzung im Billigkeitsverfahren darstellen.

##### BFH-Beschluss vom 26.02.2014 zu Definitivsituation und Billigkeitsmaßnahmen

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 gänzlich versagt, sondern lediglich zeitlich gestreckt wird, geht der BFH – wie auch im vorliegenden Urteil – weiterhin von der (grundsätzlichen) Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung aus.

Anders als im Urteil vom 20.09.2012, [IV R 36/10](#) (siehe [Deloitte Tax-News](#)), ließ der BFH im Beschluss vom 26.02.2014 die Möglichkeit, in besonderen Härtefällen Billigkeitsmaßnahmen zu gewähren, nicht mehr ausreichen, um die Verfassungskonformität auch in Fällen eines Definitiveffekts zu bejahen.

##### BFH-Urteil vom 22.08.2012 zu Verfassungsmäßigkeit Mindestbesteuerung

Der BFH hat mit vorliegendem Urteil vom 22.08.2012 nun entschieden, dass insoweit keine Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit einer Verlustausgleichsbeschränkung bestehen, als der Verlustausgleich nicht versagt, sondern lediglich zeitlich gestreckt wird. Ob dies in Definitivsituationen anders zu würdigen ist, konnte offenbleiben, weil sich der spätere Ausschluss einer steuerlichen Ausgleichsmöglichkeit für die klagende Kapitalgesellschaft im Streitjahr nicht hinreichend sicher prognostizieren ließ. Für Sachverhalte, in denen sich eine solche Prognose treffen lässt, steht die Antwort auf die Frage nach der Verfassungswidrigkeit der Mindestbesteuerung nach wie vor aus.

##### BFH-Urteil vom 23.01.2013 zu Mindestbesteuerung in Insolvenz- und sonstigen Liquidationsfällen

Mit Urteil vom 23.01.2013 entschied der BFH, dass die Mindestbesteuerung auch in Insolvenz- und sonstigen Liquidationsfällen verfassungsgemäß ist. Ist die Abwicklung der Kapitalgesellschaft noch nicht abgeschlossen, besteht im weiteren Verlauf des Verfahrens die Möglichkeit einer Unternehmensfortführung, wodurch ein zukünftiger Verlustausgleich in den nachfolgenden Veranlagungszeiträumen in Aussicht steht.

BFH, Urteil vom 23.01.2013, [I R 35/12](#)

##### BFH-Urteil vom 20.09.2012 zu Beschränkung der Verrechnung von vortragsfähigen Gewerbeverlusten

Bezüglich der Beschränkung der Verrechnung von vortragsfähigen Gewerbeverlusten hat der BFH entschieden, dass die Einführung einer jährlichen Höchstgrenze mit Wirkung ab 2004 mit dem Grundgesetz vereinbar ist. Das gilt auch, soweit es wegen der Begrenzung zu einem endgültig nicht mehr verrechenbaren Verlust kommt. Die Mindestbesteuerung ist auch deshalb verfassungsgemäß, weil in besonderen Härtefällen Billigkeitsmaßnahmen möglich sind.

BFH, Urteil vom 20.09.2012, [IV R 36/10](#), siehe [Deloitte Tax-News](#)

Vorinstanz

Fundstelle

BFH, Urteil vom 22.08.2012, I R 9/11, BVerfG-anhängig: 2 BvR 2998/12

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 21.09.2016, I R 65/14 NV, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BVerfG, Beschluss vom 22.07.1991, 1 BvR 313/88, HFR 1992, S. 423

BVerfG, Beschluss vom 30.09.1998, 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, S. 88

BFH, Urteil vom 01.07.2009, I R 76/08, BStBl II 2010, S. 1061

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

BFH, Urteil vom 05.06.2002, I R 115/00, BFH/NV 2002, S. 1549

BFH, Beschluss vom 26.08.2010, I B 49/10, BStBl II 2011, S. 826, siehe [Deloitte Tax-News](#)

[Finanzgericht Düsseldorf](#), Urteil vom 12.03.2012, 6 K 2199/09 K, EFG 2012, S. 1387

---

[www.deloitte-tax-news.de](http://www.deloitte-tax-news.de)

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.