



BUNDESRECHTSANWALTSKAMMER

Stellungnahme Nr. 27 März 2021

Verfahren zur verfassungsrechtlichen Prüfung, ob § 8 Abs. 1 KStG 2002 i.V.m. § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz v. 22.12.2003 (BGBl I 2003, S. 2840, BStBl I 2004, S. 14) und ob § 10a Satz 2 GewStG 2002 i.d.F. des Gesetzes zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes und anderer Gesetze v. 23.12.2003 (BGBl 2003 S. 2922, BStBl I 2004, S. 20) gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen – Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des BFH v. 26.02.2014 – I R 59/12 (AZ des BVerfG: 2 BvL 19/14)

Mitglieder des Verfassungsrechtsausschusses

RA Prof. Dr. Christian Kirchberg, Vorsitzender
RA Dr. Christian-Dietrich Bracher
RA Prof. Dr. Dr. Karsten Fehn (Berichtersteller)
RA Dr. Markus Groß
RAuN Prof. Dr. Wolfgang Kuhla
RA Prof. Dr. Christofer Lenz
RA Dr. Michael Moeskes
RA Dr. iur. h.c. Gerhard Strate
RA Prof. Dr. Michael Uechtritz
RAin Dr. jur. Katharina Wild

RA Michael Then, Schatzmeister Bundesrechtsanwaltskammer
RA Frank Johnigk, Bundesrechtsanwaltskammer

Bundesrechtsanwaltskammer

The German Federal Bar
Barreau Fédéral Allemand
www.brak.de

Büro Berlin – Hans Litten Haus

Littenstraße 9 Tel. +49.30.28 49 39 - 0
10179 Berlin Fax +49.30.28 49 39 - 11
Deutschland Mail zentrale@brak.de

Büro Brüssel

Avenue des Nerviens 85/9 Tel. +32.2.743 86 46
1040 Brüssel Fax +32.2.743 86 56
Belgien Mail brak.bxl@brak.eu

Die Bundesrechtsanwaltskammer ist die Dachorganisation der anwaltlichen Selbstverwaltung. Sie vertritt die Interessen der 28 Rechtsanwaltskammern und damit der gesamten Anwaltschaft der Bundesrepublik Deutschland mit etwa 166.000 Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälten gegenüber Behörden, Gerichten und Organisationen – auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene.

Stellungnahme

I. Fragestellung

Der Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des BFH,¹ beinhaltet folgende Frage:

„Verstoßen

1. § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG

2. § 10a Satz 2 GewStG

in den im Aussetzungs- und Vorlagebeschluss genannten Fassungen gegen Art. 3 Abs. 1 GG?“

II. Einleitung

Der vorliegende Senat ist davon überzeugt, dass die genannten Regelungen Art. 3 Abs. 1 GG widersprechen, soweit sie durch den Ausschluss eines Verlustausgleichs den Kernbereich einer Nettoertragsbesteuerung verletzen.²

Zwar verstoße die Mindestbesteuerung in ihrer Grundkonzeption einer zeitlichen Streckung des Verlustvortrags ungeachtet dadurch ausgelöster Zins- und Liquiditätsnachteile nicht gegen Verfassungsrecht.³ Denn es komme vorrangig auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts an.⁴ § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG und § 10a Satz 2 GewStG würden dem Maßstab, dass die Abzugsfähigkeit von Verlusten nicht in ihrem Kernbereich betroffen und gänzlich ausgeschlossen sein darf, gerecht, wenn nicht ein sog. Definitiveffekt eintrete.⁵

Der Streitfall sei dadurch gekennzeichnet, dass eine Besteuerung von per Saldo nicht erzielten Gewinnen erfolge. Bei der Auflösung von Kapitalgesellschaften träten bilanzsteuerrechtliche Umkehreffekte häufig auf und hätten weder einen entsprechenden Liquiditätszufluss noch einen Zuwachs an besterungswürdiger Leistungsfähigkeit zur Folge.⁶

¹ Beschluss vom 26.02.2014 – I R 59/12, BFHE 246, 27 (Az. des BVerfG: 2 BvL 19/14).

² BFH, Beschluss vom 26.02.2014 – I R 59/12, Rn. 8 (juris).

³ BFH, Beschluss vom 26.02.2014 – I R 59/12, Rn. 16 (juris).

⁴ Vgl. BFH, Beschluss vom 26.02.2014 – I R 59/12, Rn. 18 (juris).

⁵ Vgl. BFH, Beschluss vom 26.02.2014 – I R 59/12, Rn. 27, 30 (juris).

⁶ Vgl. BFH, Beschluss vom 26.02.2014 – I R 59/12, Rn. 31 (juris) unter Hinweis auf Farle/Schmitt, DB 2013, 1746, 1747 f.

Typisierungs- oder Vereinfacherfordernisse auf der Tatbestandsseite rechtfertigten es nicht, eine Differenzierung nach Verlustursachen bzw. Zusammenhängen mit der Gewinnentstehung auf der Rechtsfolgenseite vollständig zu unterlassen.⁷ §§ 163, 227 AO könnten die daraus resultierende Verfassungswidrigkeit der § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG und § 10a Satz 2 GewStG nicht beseitigen.⁸

Auch sei deren verfassungskonforme Auslegung nicht möglich.⁹ Grenze der verfassungskonformen Auslegung sei der Wortlaut des Gesetzes und der Wille des Gesetzgebers.¹⁰

Ein Definitiveffekt allein sei keine ausreichende Rechtfertigung für eine Einschränkung auf Rechtsfolgenseite.¹¹

So komme die Ablehnung einer schützenswerten Definitivsituation durch Veranlassung des endgültigen Wegfalls der gestreckten Verlustvorträge vom Steuerpflichtigen selbst in Betracht. Dann realisiere sich nur das steuerrechtliche Risiko einer Grenze der Verlustnutzung, ebenso wie im Falle des Versterbens einer steuerpflichtigen natürlichen Person keine Vererbung des Verlustvortrags eintrete. Auch verhielten sich die für verfassungswidrig erachteten Normen nicht dazu, in welchem Veranlagungs- oder Erhebungszeitraum der infolge des Definitiveffekts nicht mehr vortragsfähige Verlust anzusetzen sei.¹²

III. Verfassungsrechtliche Bewertung

1. Verfassungsrechtlicher Maßstab

Art. 3 Abs. 1 GG gebietet es, im Wesentlichen gleiche Sachverhalte rechtlich gleich und Ungleiches seiner Eigenart entsprechend verschieden zu behandeln.¹³

Differenzierungen müssen sachlich gerechtfertigt sein, dürfen also nicht auf sachfremden Erwägungen,¹⁴ sondern müssen auf vernünftigen Erwägungen beruhen, so dass Willkür insbesondere dann in Frage kommt, wenn sich keine vernünftigen Erwägungen heranziehen lassen, die sich aus der Natur der Sache ergeben oder sonst wie einleuchtend oder sachlich vertretbar sind.¹⁵

Dabei hat das BVerfG die Kontrolldichte unter dem Gesichtspunkt der Verhältnismäßigkeit kontinuierlich ausgebaut. Art. 3 Abs. 1 GG ist danach dann verletzt, wenn eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten ungleich behandelt wird, obwohl zwischen den Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und von solchem Gewicht bestehen, dass sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen.¹⁶

⁷ BFH, Beschluss vom 26.02.2014 – I R 59/12, Rn. 32 (juris).

⁸ Vgl. BFH, Beschluss vom 26.02.2014 – I R 59/12, Rn. 36 (juris).

⁹ BFH, Beschluss vom 26.02.2014 – I R 59/12, Rn. 39, 41 unter Hinweis auf die widerstreitenden Ansichten in der Literatur (juris).

¹⁰ BFH, Beschluss vom 26.02.2014 – I R 59/12, Rn. 40 (juris).

¹¹ BFH, Beschluss vom 26.02.2014 – I R 59/12, Rn. 42 (juris).

¹² BFH, Beschluss vom 26.02.2014 – I R 59/12, a.a.O.

¹³ Ständige Rechtsprechung seit BVerfGE 3, 58 (135)

¹⁴ So schon BVerfGE 4, 1 (7).

¹⁵ So bereits BVerfGE 5, 22 (24).

¹⁶ Grundlegend: BVerfGE 55, 72 (88).

Je intensiver die Auswirkungen auf eine bestimmte Personengruppe sind, desto strenger sind die Anforderungen an die Verhältnismäßigkeit.

Der allgemeine Gleichheitssatz bindet den Gesetzgeber an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit. Danach muss die Besteuerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit folgen. Zur Steuergerechtigkeit gehört auch, dass alle, die die gleiche Besteuerungsgrundlage erfüllen, auch steuerlich gleich belastet werden (Gleichmäßigkeit der Besteuerung).¹⁷

Die Vorlagefrage erfordert damit die Beantwortung der Frage, ob ein Definitiveffekt eine ausreichende Rechtfertigung für

1. seine vollständige Außerachtlassung auf Rechtsfolgenseite, ggf.
2. eine ausreichende Rechtfertigung für eine verfassungskonforme Auslegung der Rechtsfolgenseite bietet.¹⁸

Entgegen der Ansicht des BFH¹⁹ ist das FG Düsseldorf der Meinung, eine verfassungskonforme Auslegung des § 10d Abs. 2 EStG in der Situation von Definitiveffekten sei zulässig, da sich aus der Gesetzesbegründung ergebe, dass durch die Mindestbesteuerung „keine Verluste endgültig verloren“ gehen sollten und Gesetzeszweck nur sei, das Steueraufkommen für die öffentlichen Haushalte kalkulierbarer zu machen und eine Verstetigung der Staatseinnahmen zu gewährleisten.²⁰

Daher sei der Tatbestand des § 10 d Abs. 2 Satz 1 EStG um ein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal zu ergänzen, dass die Mindestbesteuerung nur eingreife, soweit sie keine definitive Besteuerung auslöse.²¹

2. Verlustabzug und Mindestbesteuerung

Der Verlustabzug ermöglicht eine Verrechnung erlittener Verluste mit positiven Einkünften entweder innerhalb eines Veranlagungszeitraums oder als überperiodischer Verlustrück- bzw. -vortrag. Eine Begrenzung der Verrechnung von Verlusten aus zurückliegenden Steuerjahren durch Verlagerung in zukünftige Steuerjahre tritt durch die Mindestbesteuerung ein. Diese sorgt dafür, dass Einkünfte, die Höchstbeträge übersteigen, jedenfalls zu 40 % zu besteuern sind. Dies ergibt sich aus den streitgegenständlichen Vorschriften.

Aus der Anwendung dieser Normen können sich aber sog. Definitiveffekte ergeben, nämlich die endgültige Nichtberücksichtigung von Verlusten. Diese kann eintreten durch

1. den Tod der steuerpflichtigen natürlichen Person
2. die Insolvenz einer Kapitalgesellschaft'
3. Umwandlungsfälle i.S.d. Umwandlungssteuergesetzes.

¹⁷ Vgl. BVerfGE 84, 239 (268 ff.); Kischel, in: Epping/Hillgruber, Beck'scher Online-Kommentar zum Grundgesetz, Stand: 15.11.2020, Art. 3, Rn. 147; ferner zum Begriff insgesamt: Lang, StuW 2016, 101 ff.; Eckhoff, StuW 2016, 207 ff.

¹⁸ So FG Düsseldorf, Urteil vom 18.09.2018 – 6 K 454/15 K (Revision beim BFH: I R 36/18) (juris).

¹⁹ Beschluss vom 26.02.2014 – I R 59/12 (Az. des BVerfG: 2 BvL 19/14) (juris).

²⁰ BT-Drucks. 15/1518, S. 13.

²¹ FG Düsseldorf, Urteil vom 18.09.2018 – 6 K 454/15 K, Rn. 64 (Revision anhängig: BFH – I R 36/18) unter Hinweis auf FG Düsseldorf, Urteil vom 12.03.2012 – 6 K 2199/09 K, EFG 2012, 1387; Fischer, FR 2007, 281, 285.

Das BVerfG entschied darüber hinaus mit²² dass die Regelung im damaligen § 8c Abs. 1 S. 1 KStG verfassungswidrig war, soweit bei der unmittelbaren Übertragung innerhalb von 5 Jahren von mehr als 25 % des gezeichneten Kapitals an einer Kapitalgesellschaft an einen Erwerber (schädlicher Beteiligungserwerb) die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste) nicht mehr abziehbar waren. Die Regelung sei für alle Fälle seit 01.01.2008 mit dem allgemeinen Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG nicht vereinbar gewesen.

Das FG Hamburg legte dem BVerfG mit Beschluss vom 29.08.2017 – 2 K 245/17, EFG 2017, 1906 (Az. des BVerfG: 2 BvL 19/17) die Frage vor, ob § 8c Satz 2 KStG in der Fassung des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 vom 14.08.2007,²³ mit Art. 3 Abs. 1 GG insoweit vereinbar sei, als bei der unmittelbaren Übertragung innerhalb von 5 Jahren von mehr als 50 % des gezeichneten Kapitals an einer Körperschaft an einen Erwerber die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste vollständig nicht mehr abziehbar seien.

3. Verfassungswidrigkeit der § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG, § 10a Satz 2 GewStG

Die vorstehend zitierten Entscheidungen zum schädlichen Beteiligungserwerb legen bereits eine Verfassungswidrigkeit der vollständigen Außerachtlassung der Definitiveffekte nahe, sind hier doch Missbrauchsaspekte bei der Frage nach einer sachlichen Rechtfertigung zu berücksichtigen.

Ein Billigkeitserlass erscheint in der Tat nicht zulässig, weil darin eine strukturelle Gesetzeskorrektur läge.²⁴ Er könnte nämlich eine nicht nach sachlichen Gesichtspunkten differenzierende steuerliche Regelung schon nach denklolgischen Kriterien nicht vor ihrer Verfassungswidrigkeit bewahren. Denn die Frage der Billigkeit stellt sich erst auf zweiter Ebene, nachdem der Steueranspruch des Staates bejaht worden ist. Wenn dessen Entstehen aber verfassungswidrig ist, kann diese durch eine Billigkeitsentscheidung nicht mehr aufgehoben werden.

Der undifferenzierte Ausschluss der Abzugsfähigkeit von Verlusten durch Definitiveffekte verletzt das Leistungsfähigkeitsprinzip, da er eine leistungsfähigkeitswidrige Substanzbesteuerung ermöglicht,²⁵ ohne auch nur im Ansatz Verhältnismäßigkeitserwägungen zu eröffnen. Zwar steht der verfassungsmäßig im Rechtsstaatsprinzip der Art. 1 Abs. 3, Art. 20 Abs. 3 GG verankerte Grundsatz der Verhältnismäßigkeit über jeder einfachgesetzlichen Norm und diese ist in dessen Lichte auszulegen. Auch sind typisierende Regelungen verfassungsrechtlich grundsätzlich zulässig. Diese dürfen jedoch nicht so weit reichen, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip verletzt wird. Jedenfalls in dem Moment, in dem der Besteuerung per Saldo keine Gewinne mehr gegenüberstehen,²⁶ ist dies aber der Fall. Zugleich wird dann der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verletzt. Denn es ist offenkundig unverhältnismäßig, einen Sachverhalt der Besteuerung zu unterwerfen, in dem letzterer per Saldo keine Gewinne mehr gegenüberstehen, ohne dass das Steuerrechtssubjekt diese Situation selbst verursacht hätte oder sie ihm zuzurechnen wäre.

²² Beschluss vom 29.03.2017 – 2 BvL 6/11, LS 1 und 2, BVerfGE 145, 106-170.

²³ BGBl I 2007, 1912.

²⁴ BVerwG, Urteil vom 30.01.2015 – 9 C 10.14 (juris) im Anschluss an BFH, Beschluss vom 26.02.2014 – I R 59/12, Rn. 38 (juris).

²⁵ BFH, Beschluss vom 26.02.2014 – I R 59/12, Rn. 30 (juris).

²⁶ Vgl. BFH, Beschluss vom 26.02.2014 – I R 59/12, Rn. 31 (juris).

Diese Verletzung vermag durch eine verfassungskonforme Auslegung der streitgegenständlichen Vorschriften auch nicht aufgelöst zu werden. Der Gesetzgeber beabsichtigte, durch § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG in der streitgegenständlichen Fassung eine Verluststreckung herbeizuführen, und erkannte die Möglichkeit einer Definitivbesteuerung infolge der Mindeststeuer. Dabei begnügte sich damit, eine erhebliche Anzahl kritischer Fälle vor einer Definitivbesteuerung zu bewahren.²⁷

Dies war somit der Wille des Gesetzgebers und bildet zugleich die Grenze einer verfassungskonformen Auslegung. Diese Grenze wiederum ist willkürlich gesetzt.

Gemessen an Art. 3 Abs. 1 GG ist der Ausschluss von Definitiveffekten für eine bestimmte Anzahl an Fällen – wie hoch diese auch immer sein mag – verfassungsrechtlich nur dann gerechtfertigt, wenn für eine Differenzierung zwischen den von Definitiveffekten ausgenommenen und nicht ausgenommenen Fällen ein unter dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit sachlich einleuchtender Grund angeführt werden kann. Ein solcher Grund ist den Gesetzesmaterialien nicht zu entnehmen. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber der Auffassung war, die Verfassungsmäßigkeit der Norm wahren zu können, wenn eine erhebliche Fallzahl von einer Definitivbesteuerung verschont wird.

Eine bloße, wenngleich erhebliche Reduktion der Streitfälle stellt indes keinen gerechten Ausgleich zwischen der verfassungsrechtlich zulässigen periodischen Verluststreckung und dem Kernbereich der Verlustverrechnung her. Auch der denkbare Zweck einer Verhinderung von Missbrauch allein trägt die streitgegenständlichen, nicht differenzierenden Regelungen nicht, weil insoweit keine substantiierten Hinweise darauf ersichtlich sind, dass eine pauschale Definitivbesteuerung erforderlich ist, um Missbrauch zu verhindern.²⁸

Mithin vermögen selbst teleologische Gesichtspunkte § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG und § 10a Satz 2 GewStG nicht vor einer Erklärung ihrer Verfassungswidrigkeit zu bewahren. Vielmehr wird der Gesetzgeber nach Auffassung der Bundesrechtsanwaltskammer aufzufordern sein, die Vorschriften binnen einer noch zu bestimmenden Frist nachzubessern. Wesentliche Kriterien für eine Einschränkung der jeweiligen Rechtsfolge werden nach hiesiger Überzeugung sein,

- 1. ob der endgültige Wegfall der gestreckten Verlustvorträge vom Steuerpflichtigen selbst verursacht wird und sich dergestalt nur das steuerrechtliche Risiko einer Grenze der Verlustnutzung realisiert (Folge: Definitiveffekt verfassungsrechtlich zulässig) oder ob das Gegenteil der Fall ist (Folge: Definitiveffekt verfassungsrechtlich unzulässig) und**
- 2. in welchem Veranlagungs- oder Erhebungszeitraum der infolge des Definitiveffekts nicht mehr vortragsfähige Verlust anzusetzen ist.**

- - -

²⁷ Vgl. BFH, Beschluss vom 26.02.2014 – I R 59/12, Rn. 33 (juris).

²⁸ Vgl. BFH, Beschluss vom 26.02.2014 – I R 59/12, Rn. 33 (juris) unter Hinweis auf Hallerbach, in: Hermann/Heuer/Raupach, EStG, § 10d Rn. 13.