

An das Bundesverfassungsgericht  
Zweiter Senat  
Frau Vizepräsidentin Prof. Dr. König  
Postfach 1771  
76006 Karlsruhe

Düsseldorf, 25.02.2021

685

Institut der Wirtschaftsprüfer  
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus  
Tersteegenstraße 14  
40474 Düsseldorf  
Postfach 32 05 80  
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:  
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:  
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:  
[www.idw.de](http://www.idw.de)

E-MAIL:  
[info@idw.de](mailto:info@idw.de)

BANKVERBINDUNG:  
Deutsche Bank AG Düsseldorf  
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00  
BIC: DEUTDE33XXX  
UST-ID Nummer: DE119353203

## Stellungnahme

zu Aktenzeichen 2 BvL 19/14, Verfahren zur verfassungsrechtlichen Prüfung,

ob § 8 Absatz 1 des Körperschaftsteuergesetzes 2002 in Verbindung mit § 10d Absatz 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes 2002 in der Fassung des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22. Dezember 2003 (BGBl 12003 Seite 2840, BStBl 12004 Seite 14) und ob § 10a Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes 2002 in der Fassung des Gesetzes zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes und anderer Gesetze vom 23. Dezember 2003 (BGBl 12003 Seite 2922, BStBl 12004 Seite 20) gegen Art. 3 Absatz 1 des Grundgesetzes verstoßen

(BFH, Aussetzungs- und Vorlagebeschluss vom 26.02.2014, I R 59/12)

Sehr geehrte Frau Professor König,

wir danken Ihnen für die Gelegenheit, im o.g. Normenkontrollverfahren Stellung nehmen zu dürfen.

Die Mindestbesteuerung verstößt beim Auftreten von Definitiveffekten gegen das objektive Netto- und das Abschnittsbesteuerungsprinzip und damit gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs.1 GG. Entgegen der Ausführungen des BFH sollten auch weitere Fälle, die sog. Definitiveffekte auslösen, nicht von der Mindestbesteuerung erfasst werden. Neben den Fällen der „unfreiwilligen“ Einstellung der unternehmerischen Tätigkeit (durch Insolvenz, Tod des Inhabers o.ä.) sollten auch Fälle der periodenübergreifenden Geschäftstätigkeit und Fälle

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:  
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,  
WP StB, Sprecher des Vorstands;  
Dr. Daniela Kelm, RA LL.M.;  
Melanie Sack, WP StB

**Seite 2/20** zum Schreiben vom 25.02.2021 an das Bundesverfassungsgericht

der überwiegend außersteuerlich motivierten, freiwilligen Beendigung der Steuerpflicht, die eine vollständige Verlustverrechnung faktisch ausschließen, nicht unter den Anwendungsbereich der Mindestbesteuerung fallen.

Für die Regelungen des § 10a GewStG können im Anschluss an die Ausführungen des BFH im Vorlagebeschluss keine abweichenden Beurteilungsmaßstäbe für die Mindestbesteuerung gelten.

Im Folgenden legen wir zuerst unser Verständnis der verfassungsrechtlichen Grundsätze im Spannungsfeld zwischen dem objektiven Nettoprinzip und dem Abschnittsbesteuerungsprinzip dar. Anhand dieser Grundsätze beurteilen wir dann die Mindestbesteuerung bei sog. Definitiveffekten, die Möglichkeit der verfassungskonformen Auslegung des § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG und die Auswirkungen auf die Gewerbesteuer. Abschließend haben wir unsere Ergebnisse kurz zusammengefasst.

## **1. Zusammenfassung und Einordnung des Vorlagebeschlusses des BFH in die bisherige Rechtsprechung**

### **1.1. Zusammenfassung des Vorlagebeschlusses**

Im Streitfall hatte eine Kapitalgesellschaft (im Folgenden: B-GmbH oder Klägerin) wegen langwieriger Rechtsstreitigkeiten eine bilanzierte Geldforderung aus einem bestehenden Kooperationsvertrag zum Bilanzstichtag 2004 in voller Höhe abgeschrieben, wodurch ihr ein Verlust entstand. Zwei Jahre später kam es zu einer gegenläufigen Wertaufholung der Forderung, sodass die Abschreibung in voller Höhe ertragswirksam rückgängig gemacht wurde. Über das Vermögen der B-GmbH war zwischenzeitlich, im Juli 2005, das Insolvenzverfahren eröffnet worden. Das Finanzamt hat im Jahr 2008 für die ersten drei Jahre des Abwicklungszeitraums (d.h. für die Erhebungszeiträume 2006 bis 2008) die Körperschaftsteuerveranlagung durchgeführt. Die vollständige Verrechnung des aus der Abschreibung entstandenen Verlusts im Wege des Verlustabzugs mit dem durch die Wertaufstockung entstandenen Gewinn scheiterte im Gewinnjahr 2006 an den in der Veranlagung zutreffend angewendeten Regelungen der Mindestbesteuerung. Es wurden durch das Finanzamt die für die B-GmbH festgesetzten Verluste daher in 2006 (und wegen der Insolvenz auch in der Folgezeit) teilweise nicht berücksichtigt. Wegen § 10a GewStG wurden die Gewerbesteuer-Messbescheide für 2006 bis 2008 entsprechend festgesetzt.

Der I. Senat des BFH hat in seinem Vorlagebeschluss den durch die finale Nichtberücksichtigung der Verluste eingetretenen Definitiveffekt der Mindestbe-

**Seite 3/20** zum Schreiben vom 25.02.2021 an das Bundesverfassungsgericht

steuerung als einen gleichheitswidrigen Eingriff in den Kernbereich des ertragsteuerrechtlichen Nettoprinzips angesehen. Er hat seine bisherige Rechtsprechung zur Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung<sup>1</sup> im Wesentlichen bestätigt und konkretisierend ausgeführt, dass die in der Vergangenheit angenommene Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung für die Ertragsteuern nur für den "Normalfall" einer zeitlichen Streckung gelte. Von einer Verfassungsmäßigkeit sei jedoch dann nicht auszugehen, wenn der vom Gesetzgeber beabsichtigte, lediglich zeitliche Aufschiebung der Verlustverrechnung in einen endgültigen Ausschluss der Verlustverrechnung hineinwachse und damit ein sog. Definitiveneffekt eintritt.

Anders als in seinem AdV-Beschluss vom 26.8.2010 (I B 49/10) hält der I. Senat nun eine verfassungskonforme Auslegung nicht mehr für zulässig.

## **1.2. Beschluss des BVerfG**

Das BVerfG hat sich auch bereits mit der Mindestbesteuerung befasst, und zwar zu der Frage, ob die in § 10a GewStG geregelte Mindestbesteuerung des Gewerbeertrags in Fällen des endgültigen Verlustuntergangs eine Billigkeitsmaßnahme gebiete. Die Beschwerdeführerin hatte insbesondere die Verletzung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und des objektiven Nettoprinzips gerügt. Sie machte geltend, dass die Versagung der Billigkeitsmaßnahme Art. 3 Abs. 1 GG verletze, soweit durch die Mindestbesteuerung nach § 10a Satz 2 GewStG tatsächlich realisierte Verluste nach Beendigung des Projekts und ihrer Liquidation endgültig ungenutzt untergingen. Die Verfassungsbeschwerde wurde mit Beschluss vom 28.02.2017<sup>2</sup> nicht zur Entscheidung angenommen. Das Bundesverfassungsgericht hat die Ablehnung damit begründet, dass der Beschwerde weder grundsätzliche verfassungsrechtliche Bedeutung zukomme noch ihre Annahme zur Wahrung der Grundrechte der Beschwerdeführerin angezeigt sei (§ 93a Abs. 2 BVerfGG). Eine Verletzung der Grundrechte der Beschwerdeführerin aus Art. 3 Abs. 1 GG durch die Versagung einer Billigkeitsmaßnahme sei, so das BVerfG, nicht erkennbar.

Das BVerfG hat zur Begründung u.a. Folgendes (Rn. 11f) ausgeführt:

*„Die Frage, ob im Einzelfall von der Möglichkeit, den Gesetzesvollzug im Wege von Billigkeitsmaßnahmen zu suspendieren, in einem der Wirkkraft der Grundrechte (insbesondere aus Art. 2 Abs. 1 GG und Art. 3 Abs. 1 GG) ausreichend*

<sup>1</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 22.08.2012, I R 9/11, BStBl. II 2013, Seite 512.

<sup>2</sup> Vgl. BVerfG-Beschluss vom 28.02.2017, 1 BvR 1103/15, Entscheidung abrufbar unter: [http://www.bverfg.de/e/rk20170228\\_1bvr110315.html](http://www.bverfg.de/e/rk20170228_1bvr110315.html)

Seite 4/20 zum Schreiben vom 25.02.2021 an das Bundesverfassungsgericht

*Rechnung tragenden Maße Gebrauch gemacht worden ist, ist der verfassungsgerichtlichen Prüfung nicht schlechthin entzogen (vgl. BVerfGE 48, 102 <114>). Eine Billigkeitsmaßnahme kann geboten sein, wenn ein Gesetz, das in seinen generalisierenden Wirkungen verfassungsgemäß ist, bei der Steuerfestsetzung im Einzelfall zu Grundrechtsverstößen führt. Mit Billigkeitsmaßnahmen darf jedoch nicht die Geltung des ganzen Gesetzes unterlaufen werden. Müssten notwendige Billigkeitsmaßnahmen ein derartiges Ausmaß erreichen, dass sie die allgemeine Geltung des Gesetzes aufheben, wäre das Gesetz als solches verfassungswidrig (vgl. BVerfGE 48, 102 <116>). [...] Billigkeitsmaßnahmen dürfen nicht die einem gesetzlichen Steuertatbestand innewohnende Wertung des Gesetzgebers generell durchbrechen oder korrigieren, sondern nur einem ungewollten Überhang des gesetzlichen Steuertatbestandes abhelfen (vgl. BVerfGE 48, 102 <116>; 99, 246 <267>; 99, 268 <272>; 99, 273 <279>). Typische, den gesetzgeberischen Vorstellungen von einer gesetzlichen Regelung entsprechende Folgen vermögen keine sachliche Unbilligkeit zu begründen (vgl. Beschluss der 1. Kammer des Ersten Senats vom 3. September 2009 - 1 BvR 2539/07 -, NVwZ 2010, S. 902 <904>). Härten, die dem Besteuerungszweck entsprechen und die der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung eines Tatbestandes bewusst in Kauf genommen hat, können einen Billigkeitserlass nicht rechtfertigen, sondern sind gegebenenfalls durch Korrektur des Gesetzes zu beheben (vgl. Beschluss der 3. Kammer des Zweiten Senats vom 13. Dezember 1994 - 2 BvR 89/91 -, NVwZ 1995, S. 989 <990>).“*

Außerdem sei das Bundesverwaltungsgericht (BVG) in der Vorinstanz unter Bezugnahme auf die Gesetzesbegründung<sup>3</sup> der Auffassung, dass das primäre Ziel der Änderung des § 10a GewStG durch den Gesetzgeber eine zeitliche Versteigerung der Gewerbesteuererinnahmen gewesen sei. Das BVG sei daher der Auffassung, dass es der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des Tatbestandes bewusst in Kauf genommen habe, dass insbesondere bei Projektgesellschaften Verluste endgültig untergingen und damit eine Definitivbesteuerung eintrete. An diese Auslegung des einfachen Rechts müsse sich das BVerfG insoweit halten, als nicht erkennbar sei, dass dieses „auf die Gesetzesmaterialien und auch auf die einschlägige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs gestützte Verständnis der Regelung über die Verlustabzugsbeschränkung in § 10a Sätze 1 und 2 GewStG unhaltbar wäre“.

### **1.3. Einordnung in die bisherige Rechtsprechung des BFH/Darstellung der divergierenden Auffassung des I. und IV. Senats**

---

<sup>3</sup> Vgl. BT-Drucks. 15/1517, Seiten 7, 12, 19.

**Seite 5/20** zum Schreiben vom 25.02.2021 an das Bundesverfassungsgericht

Die Rechtsprechung des BFH zur Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung ist nicht einheitlich.

Nach dem I. Senat verstößt die Mindestbesteuerung in „ihrer Grundkonzeption“, d.h. der zeitlichen Streckung des Verlustvortrags, nicht gegen Verfassungsrecht, sofern es nicht zum endgültigen Untergang der Verluste aufgrund des Eintretens eines Definitiveffekts kommt. Nach der Rechtsprechung des IV. Senats soll selbst das Eintreten von Definitiveffekten im Rahmen des § 10a GewStG wegen des Charakters der Gewerbesteuer nicht zur Verfassungswidrigkeit der Mindestbesteuerung führen. Der I. Senat hat in seinem Vorlagebeschluss der Rechtauffassung des IV. Senats widersprochen und weder objektsteuerbezogene Besonderheiten für die Gewerbeverlustverrechnung nach § 10a GewStG noch abweichende verfassungsrechtliche Maßstäbe zwischen der Gewerbe- und der Einkommen- und/oder der Körperschaftsteuer verneint. Außerdem hat er die Möglichkeit der Kompensation individueller Härten aufgrund des Eintritts von Definitiveffekten über den Erlass von Billigkeitsmaßnahmen für unzulässig erachtet.

Im Einzelnen wurden die Entscheidungen wie folgt begründet:

#### *Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung in ihrer Grundkonzeption*

Mit Urteil vom 22.08.2012<sup>4</sup> hatte der BFH entschieden, dass die sog. Mindestbesteuerung gemäß § 10d Abs. 2 EStG "in ihrer Grundkonzeption" nicht verfassungswidrig ist. Gegen das Urteil ist ebenfalls eine Verfassungsbeschwerde vor dem BVerfG anhängig. Das Periodizitätsprinzip des § 2 Abs. 7 Satz 1 und § 2 Abs. 2 EStG 2002 (bzw. des § 7 Abs. 3 Satz 1, Abs. 2 KStG 2002, § 14 S. 2 GewStG 2002) beschränkt das Nettoprinzip nicht: Ein Abzug von Erwerbsaufwendungen sei auch dann zuzulassen, wenn die Erwerbsaufwendungen nicht im Veranlagungs- oder Erhebungszeitraum des Zugangs der Erwerbseinnahmen anfielen<sup>5</sup>. Dies komme einfachgesetzlich in Regelungen zum sogenannten periodenübergreifenden Verlustausgleich zum Ausdruck (§ 10 d EStG 2002, § 10 a GewStG 2002).

Die sogenannte Mindestbesteuerung beschränke die Wirkung des periodenübergreifenden Verlustausgleichs damit (lediglich zulässig) „der Höhe nach“. Die Begründung zum Regierungsentwurf des § 10 d Abs. 2 EStG 2002 n. F. (BT-Drucks. 15/1518, S. 13) weise darauf hin, dass durch die sogenannte Mindestbesteuerung „keine Verluste endgültig verloren“ gingen, seine eigentlichen

---

<sup>4</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 22.08.2012, I R 9/11, BStBl. II 2013, Seite 512; Verfassungsbeschwerde beim BVerfG unter 2 BvR 2998/12 anhängig.

<sup>5</sup> Vgl. BVerfG-Beschluss vom 22.07.1991, 1 BvR 313/88, NJW 1992, Seite 168.

**Seite 6/20** zum Schreiben vom 25.02.2021 an das Bundesverfassungsgericht

Beweggründe für die Regelungsänderung offenbare der Gesetzgeber dann aber darin, dass „der Grund für die Beschränkung [...] in dem gewaltigen Verlustvortragspotenzial der Unternehmen zu sehen [sei], das diese vor sich herschöben. Um das Steueraufkommen für die öffentlichen Haushalte kalkulierbar zu machen, sei es geboten, den Verlustvortrag zu strecken. Nur so sei auf Dauer eine Verstetigung der Staatseinnahmen gewährleistet“. Dem Regierungsentwurf zu § 10d Abs. 2 EStG 2002 n. F. (ebenso zu § 10a GewStG 2002 n. F.: BT-Drucks. 15/1517, S. 19) sei damit, so das Gericht, eine ausschließlich fiskalischen Interessen geschuldete Begründung beigelegt worden.

#### *Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung bei Definitiveffekten*

In dem AdV-Beschluss vom 26.08.2010 verweist der I. Senat auf sein Urteil vom 11.02.1998<sup>6</sup>. In dieser Entscheidung wurde hervorgehoben,

„dass die Abzugsfähigkeit von Verlusten nicht in ihrem Kernbereich betroffen und gänzlich ausgeschlossen sein dürfe“.

Diesem Maßstab werde dann nicht genügt, wenn ein sog. Definitiveffekt eintrete. Er hat in diesem Verfahren (noch) die Auffassung vertreten, dass die Vorschrift des § 10d Abs.2 Satz 1 EStG 2002 n. F. einer verfassungskonformen Auslegung zugänglich sei.

In Insolvenz- und sonstigen Liquidationsfällen hält der I. Senat des BFH<sup>7</sup> die Anwendung des § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 n. F. für zulässig, wenn die Abwicklung der Kapitalgesellschaft noch nicht abgeschlossen ist, da insoweit im weiteren Verlauf des Verfahrens noch die Möglichkeit einer Unternehmensfortführung bestehe. Die begonnene Abwicklung werde in diesem Falle nicht abgeschlossen, sodass zukünftiger Verlustausgleich in den nachfolgenden Veranlagungszeiträumen in Aussicht stehe.

#### *Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung bei Definitiveffekten unter Einfluss von Billigkeitsmaßnahmen*

Der IV. Senat des BFH hat mit Urteil vom 20.09.2012 die Verfassungsmäßigkeit des § 10a GewStG auch bei Definitiveffekten bejaht<sup>8</sup>. Die Mindestbesteuerung führe nur in wenigen Fällen zu einer Definitivbelastung, sodass in diesen Fällen Billigkeitsmaßnahmen zur Anwendung kommen könnten. Der Erlass von Steuerbeträgen aus Billigkeit sei dann möglich, soweit – beispielsweise durch eine verfassungskonforme Reduktion des Gesetzeswortlauts – eine Steuerfestsetzung

<sup>6</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 11.02.1998, I R 81/97, BStBl. II 1998, Seite 485.

<sup>7</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 23.01.2013, I R 35/12, BStBl. II 2013, Seite 508.

<sup>8</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 20.09.2012, IV R 36/10, BStBl. II 2013, Seite 498 und IV R 29/10, BStBl. II 2013, Seite 505.

**Seite 7/20** zum Schreiben vom 25.02.2021 an das Bundesverfassungsgericht

ohne die Beschränkungen der Mindestbesteuerung zugunsten der Steuerpflichtigen in „Härtefällen“ nicht möglich sein sollte. Diese Möglichkeit der Gewährung von Billigkeitsmaßnahmen in besonderen Einzelfällen flankiere die Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers zu generellen Regelungen, die sich im Einzelfall „überschießend“ (d. h. ungewollt) nachteilig für den Stpfl. auswirken könne.

Der IV. Senat hat entschieden, dass für Zwecke der Gewerbesteuerfestsetzung eine Definitivbelastung keinen Steuererlass wegen sachlicher Unbilligkeit rechtfertige, wenn die Definitivbelastung dadurch verursacht sei, dass einem beschränkten Verlustabzug keine weiteren positiven Gewerbeerträge folgten oder ein positiver Gewerbeertrag, zumeist strukturell, nur im letzten Jahr der werbenden Tätigkeit entstehe. Die erste Fallgruppe komme wirtschaftlich einem Verlustrücktrag, der jedoch im Gewerbesteuergesetz bewusst nicht vorgesehen sei, gleich und die zweite Fallgruppe würde zu einer Ungleichbehandlung mit solchen Unternehmen führen, in denen es trotz gleichförmiger Ergebnisentwicklung zu einer Definitivbelastung komme.

Der IV. Senat lehnt Billigkeitsmaßnahmen ebenfalls ab, wenn Steuerpflichtige durch ihr eigenes Verhalten dazu beitragen, dass ein positiver Gewerbeertrag entsteht. Im Streitfall hatte die Gläubigerin zur Durchführung einer geordneten Liquidation und zur Vermeidung von Insolvenz auf Betreiben der Schuldnerin (Steuerpflichtige) auf ihre (ohnehin wegen Mittellosigkeit wertlosen) Forderungen verzichtet. Auf diesem Verzicht beruhte der positive Gewerbeertrag.

Mit Beschluss vom 11.07.2018<sup>9</sup> hat der I. Senat entschieden, dass auch in Fällen der Mindestbesteuerung gemäß §§ 8 Abs. 1 KStG in Verbindung mit 10d Abs. 2 Satz 1 EStG Billigkeitsmaßnahmen im Einzelfall zulässig sein können. Aus dem BVerfG-Beschluss vom 28.02.2017 folge, dass eine Billigkeitsmaßnahme dann geboten sein könne, wenn ein Gesetz bei der Steuerfestsetzung im Einzelfall zu Grundrechtsverstößen führe. Ein Forderungsverzicht der Gesellschafter sei jedoch kein solcher Einzelfall, der ein Absehen von der Mindestbesteuerung wegen sachlicher Unbilligkeit erlaube.

---

<sup>9</sup> Vgl. BFH-Beschluss vom 11.07.2018, XI R 33/16, BStBl. II 2019, 258.

Seite 8/20 zum Schreiben vom 25.02.2021 an das Bundesverfassungsgericht

#### **1.4. Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf (6 K 454/15 K)**

Einen ganz anderen Weg schlägt das Finanzgericht Düsseldorf ein, das mit Urteil vom 18.09.2018<sup>10</sup> entschieden hat, dass der Anwendungsbereich für die sogenannte Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG nicht eröffnet ist, wenn diese aufgrund des Abschlusses der Liquidation einer insolventen Kapitalgesellschaft zu einem endgültigen Wegfall der Verlustnutzungsmöglichkeit führt.

Das Finanzgericht hat damit erstmals – durch teleologische Reduktion des Anwendungsbereichs auf das nach Auffassung des Gerichts verfassungsrechtlich gebotene Maß – eine Verlustverrechnung über die gesamte Dauer des steuerlichen Abwicklungszeitraums und damit des Insolvenzverfahrens zugelassen.

## **2. Verfassungsrechtliche Prüfung**

Die sogenannte Mindestbesteuerung nach §§ 8 Abs. 1 KStG in Verbindung mit 10d Abs. 2 Satz 1 EStG ist verfassungswidrig, soweit sie eine Definitivbesteuerung auslöst, da sie ohne sachliche Rechtfertigung verfassungsrechtliche Grundsätze des Art. 3 Abs. 1 GG verletzt.

Wir schließen uns den Ausführungen des BFH in seinem Vorlagebeschluss im Wesentlichen an und begründen unsere Auffassung darüber hinaus wie folgt:

### **2.1. Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und des (objektiven) Nettoprinzips**

Die Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG, der über § 8 Abs. 1 KStG auch für Körperschaften gilt, muss sich am Maßstab des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 3 Abs. 1 GG) und des daraus folgenden (objektiven) Nettoprinzips messen lassen.

Das einfachrechtliche Einkommensteuerrecht kennzeichnet vor allem das objektive Nettoprinzip. Danach gehört zum Wesen der Einkommensteuer die grundsätzliche Abziehbarkeit erwerbsbezogenen Aufwands. Das objektive Nettoprinzip entfaltet daher vor allem Bedeutung im Zusammenhang mit den Anforderungen an eine hinreichende Folgerichtigkeit der näheren Ausgestaltung der gesetzgeberischen Grundentscheidungen. So ist beispielsweise der steuerliche Zugriff des Gesetzgebers nach Maßgabe des objektiven Nettoprinzips als Ausgangstatbestand der Einkommensteuer zu beschränken<sup>11</sup>. Nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG könne der Gesetzgeber das objektive Nettoprinzip

<sup>10</sup> Vgl. FG-Düsseldorf -Urteil vom 18.09.2018, 6 K 454/15 K, DStRE 2019, Seite 671; Revision beim BFH unter I R 36/18 anhängig.

<sup>11</sup> Vgl. BVerfG-Beschluss vom 11.11.1998, 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, Seite 280.

**Seite 9/20** zum Schreiben vom 25.02.2021 an das Bundesverfassungsgericht

– beim Vorliegen gewichtiger sachlicher Gründe (bspw. von zulässigen Lenkungszielen) – durchbrechen und sich generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen bedienen<sup>12</sup>.

Für Zwecke der Einkommensbesteuerung ist in einem ersten Schritt stets die objektive Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen zu ermitteln. In § 2 Abs. 2 EStG ist die einfachgesetzlich kodifizierte Grundentscheidung des Gesetzgebers enthalten, dass nur Nettogrößen besteuert werden sollen. Die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ergibt sich daher grundsätzlich aus der Gegenüberstellung der erwerbsbezogenen Einnahmen und Aufwendungen. Da es dem Gesetzgeber jedoch erlaubt ist, außerfiskalische Lenkungsziele zu verfolgen, um nicht erwünschtes Verhalten zu verhindern, kann er zur Ermittlung der Leistungsfähigkeit beispielsweise erwerbsbezogenen Aufwand typisierend erfassen und Aufwand vom Abzug temporär oder (bei atypisch hohem oder bspw. teilweise privat veranlasstem Aufwand) gänzlich ausschließen.

Das objektive Nettoprinzip betrifft daher auch die Verlustverrechnung. Es wirkt nach der Auffassung des BFH<sup>13</sup> in diesem Zusammenhang veranlagungszeitraumübergreifend. Die bei der Ermittlung der Einkünfte gem. § 2 Abs. 3 EStG in einem Veranlagungszeitraum nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte sind entsprechend der einfachgesetzlichen Regelung des § 10d EStG auf Antrag in den vorherigen oder in nachfolgende Veranlagungszeiträume zurück- und/oder vorzutragen.

Bei der Ausgestaltung der interperiodischen Verlustverrechnung verfügt der Gesetzgeber über Gestaltungsspielräume. Es scheint daher allgemein anerkannt zu sein, dass aus dem Gleichheitssatz und dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht gefolgert werden könne, dass lediglich ein sofortiger und unbegrenzter Verlustrücktrag verfassungsgemäß oder ein zeitlich gestreckter Verlustvortrag verfassungswidrig wäre<sup>14</sup>.

Als gleichheitswidrig hat das BVerfG in seinem – zu § 22 Nr. 3 EStG ergangenen – Beschluss vom 30.09.1998<sup>15</sup> den „völligen Ausschluss der Verlustverrechnung“ beurteilt. Das Verfahren betraf die Frage, ob § 22 Nr. 3 EStG den Aus-

---

<sup>12</sup> Vgl. BVerfG-Beschluss vom 23.01.1990, 1 BvL 4-7/87, BVerfGE 81, Seite 228 und Wernsmann: Einkommensteuer und objektives Nettoprinzip; Beihefter zu DStR 34 2009, 101.

<sup>13</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 18.10.2006, IX R 28/05, BStBl. II 2007, Seite 259, Rn. 26.

<sup>14</sup> Vgl. BFH-Beschluss vom 09.05.2001, XI B 151/00, BStBl. II 2001, Seite 552; BFH-Beschluss vom 06.03.2003, XI B 7/02, BStBl. II 2003, Seite 516 und BFH-Urteil vom 06.03.2003, XI B 76/02, BStBl. II 2003, Seite 523.

<sup>15</sup> Vgl. BVerfG-Beschluss vom 30.09.1998, 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, Seite 88.

**Seite 10/20** zum Schreiben vom 25.02.2021 an das Bundesverfassungsgericht

gleich und Abzug von Verlusten bei den sonstigen Einkünften aus der Vermietung von beweglichen Sachen ausschließen darf. In diesem Beschluss hat das BVerfG bestätigt, dass der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstands und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Gestaltungsraum habe. Er müsse allerdings die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umsetzen<sup>16</sup>.

In seiner zu § 8c Satz 1 KStG ergangenen Entscheidung vom 29.03.2017<sup>17</sup> hat das BVerfG zuletzt die folgenden, verfassungsrechtlichen Kriterien für eine gleichheitsgerechte Besteuerung herausgearbeitet:

- Art. 3 GG gebietet, die Besteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten.
- Steuerpflichtige müssen bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch besteuert werden.
- Abweichungen hiervon bedürfen der Rechtfertigung, also eines besonderen sachlichen Grunds.
- Der rein fiskalische Zweck staatlicher Einnahmenerhöhung ist kein rechtfertigender sachlicher Grund.
- Der Gesetzgeber darf typisierende, pauschalierende Regelungen treffen, sie müssen sich allerdings am Regelfall orientieren.
- Weil nicht Streitgegenstand, konnte das BVerfG offenlassen, ob und ggf. in welchem Umfang der Gleichheitssatz generell die Möglichkeit eines veranlagungszeitraumübergreifenden Verlustabzugs (Rücktrag und Vortrag) erfordert.

## **2.2. Beurteilung der Mindestbesteuerung nach diesen Maßstäben**

Die seit 2004 in ihrer jetzigen Form geltende Mindestbesteuerung sollte nach dem Willen des Gesetzgebers durch die zeitliche Streckung des Verlustabzugs der „Verstetigung der Staatseinnahmen“ dienen, indem die Mindestbesteuerung dazu führt, dass – trotz bestehender Verluste – zwingend 40 % der Einkünfte des Vortragsjahrs der Besteuerung unterworfen werden.

Die Regelung des § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG wurde vor allem vor dem Hintergrund des „gewaltigen Verlustvortragspotentials der Unternehmen“ eingeführt und sollte durch die Begrenzung der Verlustverrechnung den Verlusttransfer auf

---

<sup>16</sup> Vgl. BVerfG, stRspr, BVerfG-Beschluss vom 22.06.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, Seite 121 (Seite 136).

<sup>17</sup> Vgl. BVerfG-Beschluss vom 29.03.2017, 2 BvL 6/11, BGBl. I 2017, Seite 1289.

**Seite 11/20** zum Schreiben vom 25.02.2021 an das Bundesverfassungsgericht

andere Perioden beschränken. Der Gesetzgeber hat in der Gesetzesbegründung zur Neuregelung des § 10d EStG auch ausgeführt, dass durch die Anwendung des § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG keine Verluste endgültig verloren gehen sollten<sup>18</sup>.

Die Regelungen des beschränkten Verlustabzugs in § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG gelten über § 8 Abs. 1 KStG auch für die Körperschaftsteuer. Im Gewerbesteuerrecht ist mit Rücksicht auf die Planungssicherheit der Gemeinden keine Regelung zum Verlustrücktrag enthalten, jedoch wird durch § 10a Sätze 1 und 2 GewStG auch für Zwecke der Gewerbebesteuerung der zeitlich unbegrenzte Verlustvortrag auf 60 %, soweit der Verlustvortrag 1 bzw. 2 Mio. Euro im Abzugsjahr übersteigt, begrenzt.

Zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung werden im Wesentlichen drei Positionen<sup>19</sup> vertreten, auf die der BFH in seinem Vorlagebeschluss verwiesen hat:

- Die Mindestbesteuerung sei generell verfassungsgemäß.
- Die Mindestbesteuerung sei generell verfassungswidrig.
- Die Mindestbesteuerung sei nur bei Verluststreckung, nicht aber beim Eintritt von Definitiveffekten, verfassungsgemäß.

### **2.2.1. Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung („in ihrer Grundkonzeption“)**

#### **2.2.1.1. Generelle Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung**

Die Vertreter der ersten Position sehen die Mindestbesteuerung als generell verfassungskonform an. Zur Begründung wird ausgeführt, dass das objektive Nettoprinzip bereits keinen Verfassungsgrundsatz darstelle und dieses im Übrigen durch die intendierte zeitliche Streckung der Verluste auch nicht tangiert werde. Schließlich sei durch die Streckung lediglich der Zeitpunkt der Erfassung betroffen. Der Gesetzgeber habe insoweit einen erheblichen Gestaltungsspielraum und dürfe Typisierungen nutzen, sodass potenzielle Definitiveffekte entweder als Folge des Subjektsteuerprinzips oder als Folge zulässiger gesetzlicher Typisierung hinzunehmen seien<sup>20</sup>. Bei Definitiveffekten werde im Ergebnis durch

---

<sup>18</sup> Vgl. Gesetzesentwurf, Fn. 2, BT-Drucks. 15/1518, 13.

<sup>19</sup> Vgl. Drüen, Verfassungsrechtliche Positionen zur Mindestbesteuerung; FR 2013, Seite 393.

<sup>20</sup> Vgl. Drüen, Verfassungsrechtliche Positionen zur Mindestbesteuerung; FR 2013, Seite 393.

**Seite 12/20** zum Schreiben vom 25.02.2021 an das Bundesverfassungsgericht

die Beachtung des Periodizitätsprinzips eine gesetzgeberische Grundentscheidung zur Steuerbelastung umgesetzt, sodass insoweit ein (zulässiger) Prinzipienausgleich zwischen Totalität und Periodizität erfolge.

### **2.2.1.2. Generelle Verfassungswidrigkeit der Mindestbesteuerung**

Die Vertreter der zweiten Position, die von der generellen Verfassungswidrigkeit der Mindestbesteuerung ausgehen, halten sowohl die allgemeinen als auch die zeitlichen oder betragsmäßigen intraperiodischen Verlustverrechnungsbeschränkungen für unzulässig.

Zur Begründung wird angeführt, dass allgemeine Verrechnungsbeschränkungen wie die Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG verfassungsrechtlich nicht rechtfertigungsfähig seien, wenn sie ausschließlich aus fiskalischen Gründen eingeführt würden. Allein die Intention des Gesetzgebers, Steuermehreinnahmen zu generieren oder Steuermindereinnahmen zu verhindern, sei zur Rechtfertigung der Durchbrechung des Nettoprinzips ungeeignet. Erwirtschaftete Verluste müssten dem Steuerpflichtigen uneingeschränkt zur Verrechnung zur Verfügung stehen. Lediglich die Begrenzung des Verlustrücktrags könne aus Gründen der Vorhersehbarkeit der Haushaltsführung und der Praktikabilität gerechtfertigt werden. Sachlich rechtfertigungsbedürftig seien daher nicht nur der Untergang von Verlustvorträgen, sondern auch die bloße Streckung der Verlustverrechnung.

Es fehle dem Gesetzgeber bereits bei der Streckung der Verlustverrechnung an einem legitimen Regelungsinteresse, sodass das – im Übrigen erst auf der Ebene der Verhältnismäßigkeitsprüfung zu berücksichtigende – vorgetragene Argument des weniger schwerwiegenden Eingriffs der zeitlichen Streckung gegenüber dem Verlustuntergang gar nicht erst zum Tragen komme.

Es könne insoweit auch nicht mit dem Vorliegen eines Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers, innerhalb dessen dieser zum Ausgleich des Abschnitts- und des Nettoprinzips berechtigt wäre, argumentiert werden. Das Nettoprinzip sei als vorrangig zu beurteilen. Es müsse zu jeder Zeit berücksichtigt werden und damit auch in jedem Veranlagungszeitraum erfüllt sein. Solange ausschließlich Gewinne (vollständig) im Zeitpunkt ihrer Entstehung versteuert würden, führe dies zu einer sachlich nicht gerechtfertigten, da wertungsinkonsistenten, Asymmetrie. Auch das Prinzip der „gegenwartsnahen Besteuerung“ könne nicht herangezogen werden, um einseitig ausschließlich Gewinne der Besteuerung zeitnah zu unterwerfen.

Seite 13/20 zum Schreiben vom 25.02.2021 an das Bundesverfassungsgericht

### 2.2.1.3. Anmerkung

Zur Frage, ob die Mindestbesteuerung generell verfassungsmäßig ist, ist unter dem Aktenzeichen 2 BvR 2998/12 ein weiteres Verfahren anhängig. Wir beschränken unsere Stellungnahme auf den Gegenstand dieses Normenkontrollverfahrens, nämlich die Frage, ob die Mindestbesteuerung verfassungswidrig ist, insoweit als Definitiveffekte eintreten.

Wir erlauben uns jedoch bereits an dieser Stelle den Hinweis, dass dem Vortrag, dass Typisierungsüberlegungen des Gesetzgebers die Mindestbesteuerung zumindest dann rechtfertigen können, wenn nur wenige Steuerpflichtige betroffen seien, nach unserer Auffassung nicht gefolgt werden kann. Zum einen könnte allein der Umstand, dass lediglich eine kleine Anzahl durch die Mindestbesteuerung betroffener Steuerpflichtigen von einem definitiven Verlustuntergang betroffen sind, keinesfalls eine Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips und damit den Verstoß gegen verfassungsrechtliche Grundsätze rechtfertigen. Zum anderen dürften die wirtschaftlichen Auswirkungen der Corona-Pandemie eindeutig aufzeigen, dass die Annahme, dass lediglich eine kleine Anzahl an Steuerpflichtigen betroffen ist, überholt sein. Durch die teils existenzbedrohende Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage der Steuerpflichtigen dürften die Fälle, in denen die Mindestbesteuerung greift, erheblich angestiegen sein.

### 2.2.2. Mindestbesteuerung bei Vorliegen von Definitiveffekten

Der differenzierenden dritten Position, nach der die zeitliche Streckung der Verlustkompensation verfassungsgemäß sei, hat sich der BFH u.a. in seinem Urteil vom 22.08.2012 angeschlossen.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip werde zumindest dann gewahrt, wenn der Steuerpflichtige im Jahr des Entstehens der Verluste seiner Leistungsfähigkeit entsprechend besteuert werde und über eine „Lebenszeitbetrachtung“ entstandene Verluste vollständig verrechnet würden. Die temporäre Streckung sei hingegen – wohl auch durch die Zielsetzung des Gesetzgebers zur Verstetigung der Steuereinnahmen – zumindest aber über die Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers grundsätzlich rechtfertigungsfähig. Lediglich der endgültige „Verlust von Verlustvorträgen“ unterliege insoweit einer erhöhten Rechtfertigung. Der BFH nimmt eine Verletzung des Kernbereichs einer Ausgleichsfähigkeit von Verlusten jedoch nur an,

*„wenn – wie im Streitfall – auf der Grundlage eines inneren Sachzusammenhangs bzw. einer Ursachenidentität zwischen Verlust und Gewinn der sog. Min-*

**Seite 14/20** zum Schreiben vom 25.02.2021 an das Bundesverfassungsgericht

*destbesteuerung im Einzelfall („konkret“) die Wirkung zukommt, den Verlustabzug gänzlich auszuschließen [...] und eine leistungsfähigkeitswidrige Substanzbesteuerung auszulösen.“*

*„Der Streitfall ist dadurch gekennzeichnet, dass der [...] Verlust aus der stichtagsbezogenen [...] Teilwertabschreibung einer Forderung herrührt, und der Ertrag aus der zeitlich nachfolgenden [...] Teilwertzuschreibung eben dieser Forderung folgt. Insoweit beruhen Aufwand und Ertrag auf demselben Rechtsgrund [...]. Der Ertrag erscheint dabei nur als zeitverschobener actus contrarius zum Aufwand.“*

Weiter führt der BFH einengend aus, dass allein der Umstand, dass ein „Definitiv-effekt“ eintrete, keine ausreichende Berechtigung für eine Einschränkung der Rechtsfolge darstelle. So könnte es in Fällen, in denen der endgültige Wegfall der gestreckten Verlustvorträge vom Steuerpflichtigen (anders als im Streitfall, einem Insolvenzfall) durch eigenen Willensentschluss veranlasst ist (z.B. bei Kapitalgesellschaften in Liquidationsfällen), in Betracht kommen, eine „schützenswerte“ Definitivsituation abzulehnen“. In seinem Urteil vom 22.08.2012 (Rn. 26) hatte es der I. Senat noch offengelassen, ob sog. „gewillkürte Maßnahmen“ Anlass zu einer Ausnahme von der sog. Mindestbesteuerung geben können. Auch dies muss geklärt werden.

### **2.2.3. Rechtliche Würdigung**

§ 10d Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 in der Fassung des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22.12.2003 hält einer verfassungsrechtlichen Überprüfung nicht stand, soweit Definitiveffekte eintreten. Durch den Ausschluss eines Verlustausgleichs wird der Kernbereich einer Nettoertragsbesteuerung insoweit verletzt, als ein sog. Definitiveffekt eintritt, d.h. wenn es zu einer vollständigen Beseitigung der Abzugsmöglichkeit oder zu einem Ausschluss des Verlustausgleichs kommt.

Wir schließen uns insoweit der Argumentation des BFH zur Verfassungswidrigkeit der Mindestbesteuerung bei Vorliegen von Definitiveffekten im Wesentlichen an. Die vom BFH vorgenommenen Einschränkungen (1. Kausalität von Verlust und Gewinn und 2. keine willentliche Beendigung der subjektiven Steuerpflicht) sind aus unserer Sicht jedoch nicht sachgerecht.

#### *Notwendigkeit der Kausalität von Verlust und Gewinn*

Die vorgenommene Einschränkung des BFH ist weder praktikabel noch ausreichend klar formuliert. Offenbar hält der BFH eine Definitivbelastung durch die Mindestbesteuerung nur für verfassungswidrig, wenn die Definitiveffekte aus

**Seite 15/20** zum Schreiben vom 25.02.2021 an das Bundesverfassungsgericht

buchhalterischen Umkehreffekten herrühren oder Periodenverlust und Periodengewinn betragsmäßig identisch sein. Diese Einschränkung würde die gesetzgeberische Intention, dass durch die Mindestbesteuerung keine Verluste verloren gehen sollen, nicht umsetzen. Im Übrigen hatte der Gesetzgeber eine derartige Einschränkung der (zu vermeidenden) Definitiveffekte nicht vorgesehen. Die Vorgabe des BFH dürfte in der Praxis regelmäßig nicht für sämtliche Geschäftsvorfälle eines Verlustjahrs und sämtliche Geschäftsvorfälle eines nachfolgenden Gewinnjahrs vorliegen. Im Übrigen läge eine betragsmäßige Identität selbst im Streitfall nicht vor. So ist der Verlust aus dem Geschäftsvorfall der Teilwertabschreibung nicht identisch mit dem saldierten Ergebnis aus allen Geschäftsvorfällen (hier: Verlust) des Veranlagungsjahrs 2004, auch entspricht der aus der Teilwertzuschreibung resultierende Gewinn nicht dem saldierten Ergebnis aus allen Geschäftsvorfällen des Abwicklungszeitraums 2005 bis 2008. Nach unserer Auffassung ist die Mindestbesteuerung auch bei Eintreten von Definitiveffekten, bei denen kein „innerer Sachzusammenhang“ bzw. keine Ursachenidentität zwischen Periodenverlust und Periodengewinn vorliegt, verfassungswidrig.

*Ausschluss von Fällen, bei denen eine „willentliche Beendigung“ der subjektiven Steuerpflicht vorlag*

Nach unserer Auffassung ist eine zeitliche Streckung der Verlustnutzung durch die Mindestbesteuerung zumindest dann mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht mehr vereinbar, wenn die (verzögerte) Verlustnutzung faktisch ausgeschlossen ist. Entgegen der Rechtsauffassung des BFH sollten neben den Fällen der Insolvenz und der Liquidation auch solche Sachverhalte nicht von der Mindestbesteuerung erfasst werden, in denen aufgrund von (nicht ausschließlich steuerlich motivierten) Willensentscheidungen – beispielweise durch Verschmelzung, Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft oder Wegzug ins Ausland – die Beendigung einer Steuerpflicht eintritt und dadurch Definitiveffekte auftreten. Nach unserer Auffassung können nicht sämtliche von Willensentscheidungen abhängigen Sachverhalte der Beendigung der Steuerpflicht pauschal als „schädlich“ eingeordnet werden und daher als Rechtfertigung für eine Definitivbesteuerung herangezogen werden. Vielmehr sollte differenzierend darauf abgestellt werden, ob es für die Beendigung der Steuerpflicht außersteuerliche Gründe gegeben hat.

Aus denselben Gründen sollten auch die nicht missbräuchlichen Fälle einer zyklischen Gewinnentwicklung, die zum Auftreten von Definitiveffekten führen, nicht der Mindestbesteuerung unterliegen. So ist beispielsweise ein zeitlich hinausgeschobener Gewinnausweis vielfach bilanzsteuerlichen Vorgaben (u.a. des aus

**Seite 16/20** zum Schreiben vom 25.02.2021 an das Bundesverfassungsgericht

dem Vorsichtsprinzip folgenden Realisationsprinzips) geschuldet. Es können somit in der Zwischenzeit Verluste realisiert werden, die später (beispielsweise wegen des Geschäftsmodells oder Branchenbesonderheiten) nicht verrechnet werden können. Aufgrund des Realisationsprinzips, das wegen des Maßgeblichkeitsprinzips des § 5 Abs. 1 EStG auch für die Steuerbilanz gilt, darf ein Gewinn erst ausgewiesen werden, wenn er durch Umsatz (Veräußerung oder sonstigen Leistungsaustausches) verwirklicht (disponibel) ist. Unternehmen, die aufgrund ihrer Geschäftstätigkeit nach den handelsrechtlichen Bilanzierungsregeln schwankende Gewinne ausweisen müssen, sind daher besonders nachteilig betroffen. In diesen Fällen ergibt sich vielfach die Situation, dass über einen mittelfristigen Zeithorizont von fünf bis zehn Jahren kumuliert deutlich Gewinne entstehen, die Verluste der ersten Jahre jedoch aufgrund der begrenzenden Wirkung der Mindestbesteuerung nicht abgebaut werden können. Bei zyklischen Geschäftsmodellen kann dies sogar dazu führen, dass Verlustvorträge nicht vollständig abgebaut werden. In der Praxis werden daher vermehrt u.a. Unternehmen des Anlagenbaus, der Bauwirtschaft, Umsätze im Bereich der langfristigen Fertigung, oder Unternehmen mit hoher Kapitalintensität (wie bspw. forschungsintensive Branchen und Unternehmen) der Definitivbesteuerung unterworfen. Es sind aber auch Unternehmen mit kurzfristig angelegten Geschäftstätigkeiten, bspw. Bauträgergesellschaften oder Gesellschaften zur Nutzung und Verwertung einer abgegrenzten Geschäftschance bspw. aus einem Patent, zu nennen. Bereits die drohende Zahlungsunfähigkeit kann die Insolvenzanmeldung des Betriebs erzwingen. Gerade bei Unternehmen, deren geschäfts- oder branchentypische Investitionen oder sonstige Dispositionen einen periodisch schwankenden Ergebnisverlauf mit sich bringen, kann die Mindestbesteuerung zu kontinuierlich kumulierenden und final nie voll ausgleichsfähigen Verlustvorträgen führen, die letztlich eine Beendigung der Geschäftstätigkeit nahelegen. Durch die bis zur Beendigung nicht verrechenbaren Verluste tritt eine Über- oder gar Substanzbesteuerung des wirtschaftlichen Ergebnisses ein.

In vielen Fällen ist es Steuerpflichtigen im Übrigen schon gar nicht möglich, das Eintreten von Definitiveffekten zu verhindern und auf alternative, ursprünglich nicht geplante Gestaltungen zur Abmilderung der Auswirkungen der Mindestbesteuerungsregelung auszuweichen. So können Unternehmer oder sonstige Steuerpflichtige, die in einer Branche oder einem Projekt mit zyklischen oder periodenübergreifenden Ergebnisverläufen tätig sind, ihre Ergebnisverläufe im Nachhinein regelmäßig nicht glätten.

Durch die Mindestbesteuerung werden – im Ergebnis sachwidrig – eine Vielzahl von Fallgestaltungen erfasst, in denen die Verluste nicht zum Zwecke der Steuerersparnis herbeigeführt werden.

**Seite 17/20** zum Schreiben vom 25.02.2021 an das Bundesverfassungsgericht

Zusammenfassend beurteilen wir die Mindestbesteuerung, soweit Definitiveffekte eintreten, als eine nicht gerechtfertigte Negierung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 3 Abs. 1 GG) und dem daraus folgenden (objektiven) Nettoprinzip. Entgegen der Auffassung des BFH sollten jedoch nicht nur aufgrund von Insolvenz oder Liquidierung eintretende Definitiveffekte, sondern auch weitere nicht als rechtsmissbräuchlich einzuordnende Sachverhalte, nicht unter die Mindestbesteuerung fallen. Auch stellt die vom BFH vorgenommene Einschränkung der Notwendigkeit des Vorliegens einer Kausalität zwischen Periodenverlust und Periodengewinn kein taugliches Kriterium für den Ausschluss der Mindestbesteuerung dar.

### **3. Gewerbesteuer**

Nach der unter Rn. 35 dargelegten Überzeugung des I. Senats des BFH im Vorlagebeschluss ist die Mindestbesteuerung auch im Rahmen der Gewerbesteuer (§ 10a Sätze 1 und 2 GewStG i.V.m. § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG) gleichheitswidrig, soweit es zur endgültigen Nichtberücksichtigung von Verlusten (Definitiveffekt) kommt.

Dieser Auffassung ist zuzustimmen. Es können für die Gewerbesteuer, bei der die Mindestbesteuerung gleichermaßen gilt, keine anderen Beurteilungsmaßstäbe (als die unter 2. dargelegten) gelten.

### **4. Verfassungskonforme Auslegung**

Nach der ständigen Rechtsprechung des BVerfG<sup>21</sup> hat die Norm Bestand, wenn die Auslegung einfachen Rechts nach den allgemeinen Auslegungskriterien (Wortlaut, Systematik, Entstehungsgeschichte, Sinn und Zweck) neben einer verfassungswidrigen Auslegung auch eine Deutung zulässt, die mit dem Grundgesetz vereinbar ist. Sollte keine der möglichen Interpretationen mit der Verfassung vereinbar sein, wäre eine verfassungskonforme Auslegung nicht möglich und die Norm verfassungswidrig. Nach dem BVerfG findet die verfassungskonforme Auslegung ihre Grenze dort, „wo sie zu dem Wortlaut und dem klaren Willen des Gesetzgebers in Widerspruch treten würde“<sup>22</sup>. Das BVerfG hat in seinem Beschluss vom 28.02.2017 dazu ausgeführt:

---

<sup>21</sup> Vgl. grdl. BVerfG-Beschluss vom 07.05.1953, 1 BvL 104/52, BVerfGE 2, Seite 266 (Seite 282).

<sup>22</sup> Vgl. BVerfG-Beschluss vom 26.04.1994, 1 BvR 1299/89, 1 BvL 6/90, BVerfGE 90, Seite 263 (Seite 275).

**Seite 18/20** zum Schreiben vom 25.02.2021 an das Bundesverfassungsgericht

*„Härten, die dem Besteuerungszweck entsprechen und die der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung eines Tatbestandes bewusst in Kauf genommen hat, [...] sind gegebenenfalls durch Korrektur des Gesetzes zu beheben“.*

Nach dem BVerfG gehört „zu den anerkannten Methoden der Gesetzesauslegung (...) auch die teleologische Reduktion“<sup>23</sup>. Eine Abweichung vom Gesetzeswortlaut durch teleologische Reduktion sei immer dann möglich, wenn diese sich „auf den Willen des Gesetzgebers stütze“<sup>24</sup>. Dies ergibt sich bereits aus dem Verfassungsgrundsatz der Bindung an das Gesetz nach Art. 20 Abs. 3 und 97 Abs. 1 GG, der eine Bindung an den vom Gesetzgeber verfolgten Normzweck und an dessen konkreten Normvorstellungen erfordert. Die teleologische Reduktion stellt dann einen Fall der (zulässigen) verfassungskonformen Korrektur dar, wenn der Inhalt der Norm im Wege abändernder Rechtsfortbildung zur Wahrung der verfassungsmäßigen Rechte korrigiert wird. Die Korrekturgrenze bildet insoweit der maßgebliche Wille des Gesetzgebers<sup>25</sup>. Erfasst die Norm „versehentlich“, ohne dass dies vom Gesetzgeber wertungsmäßig gewollt war, bestimmte Sachverhalte, die nach der Verfassung nicht erfasst werden dürfen, ist die Norm durch eine Einschränkung ihres Anwendungsbereichs zu korrigieren und so in Einklang mit der Verfassung zu bringen<sup>26</sup>.

In dem Vorlagebeschluss hat der BFH seine ursprüngliche Meinung zur verfassungskonformen Auslegung der Normen der Mindestbesteuerung revidiert. Das Gericht verneint nun, dass die Regelungen der Mindestbesteuerung verfassungskonform auslegbar seien. Der BFH schlussfolgert vielmehr, dass der „Untergang von Verlustvorträgen“ in entsprechenden Sachsituationen vom gesetzgeberischen Willen gedeckt sei. Das Gericht verneint auch die Möglichkeit, den Anwendungsbereich der Norm teleologisch zu reduzieren.

Dieser Auffassung ist das FG Düsseldorf in seinem Urteil vom 18.09.2018 entgegengetreten und hat den Anwendungsbereich der Mindestbesteuerung teleologisch reduziert. Das FG hält die Anwendung der Verlustabzugsbeschränkung

---

<sup>23</sup> Vgl. BVerfG-Beschluss vom 23.05.2016, 1 BvR 2230/15 u.a., NJW-RR 2016, Seite 1366, Rn. 50; BVerfG-Beschluss vom 26.09.2011, 2 BvR 2216/06, NJW 2012, Seite 669, Rn. 57; BVerfG-Beschluss vom 30.03.1993, 1 BvR 1045/89 u.a. NJW 1993, Seite 2861., NJW 1993, Seite 2863.

<sup>24</sup> Vgl. BVerfG-Beschluss vom 23.05.2016, a.a.O., Rn. 50; BVerfG-Beschluss vom 26.09.2011, a.a.O., Rn. 57.

<sup>25</sup> Vgl. ferner BVerfG-Beschluss vom 19.06.1973, 1 BvL 39/69 u.a., NJW 1973, Seite 1491, NJW 1973, Seite 1494; BVerfG-Urteil vom 03.04.1990, 1 BvR 1186/89, BVerfGE 82, Seite 6 (BVERFGE 82 Seite 15); BVerfG-Beschluss vom 03.06.1992, 2 BvR 1041/88 und 2 BvR 78/89, BVerfGE 86, Seite 288 (BVERFGE 86 Seite 320f.).

<sup>26</sup> Vgl. hierzu BVerfG-Beschluss vom 30.03.1993, 1 BvR 1045/89, BVerfGE 88, Seite 145 (BVERFGE 88, Seite 168).

**Seite 19/20** zum Schreiben vom 25.02.2021 an das Bundesverfassungsgericht

des § 10 d Abs. 2 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG im Rahmen einer endgültigen Abwicklungsbesteuerung für nicht sachgerecht. Das Gericht verweist wie der BFH auf die in der Begründung des Regierungsentwurfs für das Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz festgehaltene Intention des Gesetzgebers, dass „durch die so genannte Mindestbesteuerung „keine Verluste endgültig verloren“ gehen (BT-Drucks. 15/1518, 13)“. Aus dieser Formulierung in der Gesetzesbegründung schlussfolgert das FG – anders als der BFH –, dass es dem Willen des Gesetzgebers gerade nicht entspreche, dass es zu Definitiveffekten durch die Anwendung der Mindestbesteuerung komme. Es hält insoweit eine verfassungskonforme Auslegung der Norm für möglich und ergänzt den Tatbestand des § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG um ein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal. Der Anwendungsbereich der Regelung soll, so das FG, nur eröffnet sein, soweit keine definitive Besteuerung ausgelöst werde.

Nach unserer Auffassung ist die durch das FG Düsseldorf vorgenommene verfassungskonforme Korrektur der Norm zutreffend erfolgt, da sie dem eindeutig geäußerten Willen des Gesetzgebers entspricht, dass keine Verluste im Rahmen der Mindestbesteuerung verloren gehen. Nach der Rechtsprechung des BVerfG darf dieser Wille nicht übergangen werden. Da insoweit eine verfassungskonforme Anwendung der Norm möglich ist, ist dieser aufgrund des Normerhaltungsgrundsatzes der Vorzug zu geben.

## **5. Zusammenfassendes Ergebnis**

Die Mindestbesteuerung (§§ 10d Abs. 2 Satz 1 ggf. in Verbindung mit 8 Abs. 1 KStG und/ oder mit 10a Sätze 1 und 2 GewStG) verstößt beim Auftreten von Definitiveffekten nach unserer Auffassung gegen den aus Art. 3 Abs. 1 GG folgenden Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und gegen das (objektive) Nettoprinzip. Die im Vorlagebeschluss dargestellten Beschränkungen der potenziellen Verfassungswidrigkeit auf Fälle, in denen eine Kausalität von Gewinn und Verlust besteht, sowie auf „unfreiwillige Beendigungstatbestände“ halten wir für nicht sachgerecht. Es sollten vielmehr auch Fälle mit freiwilligen Beendigungstatbeständen (beispielweise die Verschmelzung, der Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft oder der Wegzug ins Ausland) von der Anwendung der Mindestbesteuerung ausgeschlossen sein. Schließlich halten wir eine verfassungskonforme Auslegung der Norm im Sinne einer teleologischen Reduktion des Anwendungsbereichs der Mindestbesteuerung für zulässig.

**Seite 20/20** zum Schreiben vom 25.02.2021 an das Bundesverfassungsgericht

Zur vertiefenden Erörterung im Rahmen einer mündlichen Verhandlung stehen wir selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Kelm

Rindermann, StB RA  
Fachleiterin Steuern und Recht