

## **Beschluss** vom 20. Oktober 2010, I R 62/08

### **Beitrittsaufforderung an das BMF: Beschränkung des Verlustabzugs bei stiller Gesellschaft - Abgrenzung zwischen "echter" und "unechter" Rückwirkung - Vertrauensschutz**

BFH I. Senat

EStG § 15 Abs 4 S 6, EStG § 15 Abs 4 S 7, EStG § 20 Abs 1 Nr 4 S 2, EStG § 6 Abs 1 Nr 2 S 2, GG Art 3 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, FGO § 122 Abs 2 S 3

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 08. Juni 2008, Az: 6 K 406/04

### **Leitsätze**

Das BMF wird aufgefordert, dem Revisionsverfahren beizutreten und zu folgenden Fragen Stellung zu nehmen:

1. Schließt § 15 Abs. 4 Satz 6 und 7 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG 2002 i.d.F. des StVergAbG den Abzug eines Verlustes aus, der darauf beruht, dass eine Kapitalgesellschaft eine stille Beteiligung am Unternehmen einer anderen Kapitalgesellschaft in ihrer Bilanz gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG 2002 mit dem niedrigeren Teilwert bewertet?
2. Ist es mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar, dass § 15 Abs. 4 Satz 6 und 7 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG 2002 i.d.F. des StVergAbG einen Abzug von Verlusten nur für die Beteiligung einer Kapitalgesellschaft ausschließen?
3. Ist es mit den Regeln zum verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz vereinbar, § 15 Abs. 4 Satz 6 und 7 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG 2002 i.d.F. des StVergAbG auf Verluste anzuwenden, die auf einer im Februar 2002 vereinbarten stillen Beteiligung beruhen und im Veranlagungszeitraum 2003 entstanden sind?

### **Tatbestand**

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob bei der Besteuerung der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) für das Streitjahr Verluste aus einer stillen Beteiligung steuermindernd zu berücksichtigen sind.
- 2 Die Klägerin ist eine GmbH mit einem zum 30. Juni endenden Wirtschaftsjahr. Sie gründete im Februar 2002 zusammen mit einer weiteren Person (B) eine Aktiengesellschaft, die X-AG, an deren Grundkapital sie selbst und B zu je 50 % beteiligt waren. Zweck der X-AG war nach dem Vortrag der Klägerin die Vermarktung von Produkten der Klägerin im amerikanischen und asiatischen Raum, wofür B auf Grund seines beruflichen Werdegangs eine besondere Kompetenz besaß.
- 3 Ebenfalls im Februar 2002 beteiligte sich die Klägerin mit einer Einlage von 300.000 € als stille Gesellschafterin am Unternehmen der X-AG. Sie sollte am Gewinn der X-AG mit 30 % teilnehmen, wobei ihre Gewinnbeteiligung auf 50 % der Einlage begrenzt war. Am Verlust der X-AG nahm sie in vollem Umfang, jedoch auf die Einlage beschränkt, teil. Die Einlage wurde in der Folge auf Anforderung in Teilbeträgen eingezahlt.
- 4 Die X-AG, die ebenfalls ein abweichendes Wirtschaftsjahr hatte, erzielte in ihrem zum 30. Juni 2002 endenden Wirtschaftsjahr einen Verlust. Daraus resultierte für die Klägerin ein Verlustanteil in Höhe von 95.000 €. Im Folgejahr --so die Feststellung des Finanzgerichts (FG)-- leistete die Klägerin ihren Angaben zufolge weitere Einlagen in Höhe von 195.500 €, die sie wegen erneuter Verluste der X-AG auf Null abschrieb. Im Jahr 2004 hat sie ihren Anteil an der X-AG veräußert und auf ihre Rechte als stille Gesellschafterin verzichtet.
- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ für das Streitjahr (2003) einen Körperschaftsteuerbescheid und einen Gewerbesteuermessbescheid, in denen er einen Verlust der Klägerin aus der stillen Beteiligung nicht berücksichtigte. Die gegen diese Bescheide gerichtete Klage hat das FG abgewiesen (FG Baden-Württemberg, Urteil vom 9. Juni 2008 6 K 406/04, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2009, 404).

- 6 Mit ihrer vom FG zugelassenen Revision rügt die Klägerin eine Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt sinngemäß, das Urteil des FG aufzuheben und die angefochtenen Bescheide dahin zu ändern, dass die Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuermessbetrag 2003 auf 0 € festgesetzt werden.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

### II.

- 8 Die Entscheidung über die Revision wird von der Beantwortung entweder einzelner oder mehrerer der im Leitsatz dieses Beschlusses benannten Fragen abhängen. Diese Fragen stellen sich vor folgendem Hintergrund:
- 9 1. Nach den Feststellungen des FG hat sich die Klägerin als stille Gesellschafterin am Unternehmen der X-AG beteiligt. Ob die stille Beteiligung "typisch" oder "atypisch" ausgestaltet war, ob also die Klägerin im Rahmen jener Beteiligung als Mitunternehmerin i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) anzusehen ist oder nicht, hat das FG nicht festgestellt. Die Klägerin hat aber im Revisionsverfahren vorgetragen, dass die stille Beteiligung eine "typische" gewesen sei. Zudem hat das FA die Versagung des Verlustabzugs auf § 15 Abs. 4 Satz 6 und 7 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG 2002 i.d.F. des Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz) vom 16. Mai 2003 (BGBl I 2003, 660, BStBl I 2003, 321) --EStG 2002-- gestützt. Daher geht der Senat vom Vorliegen einer "typischen" stillen Beteiligung aus.
- 10 2. Das FG hat ferner festgestellt, dass die Klägerin bis zur Höhe der von ihr zu leistenden Einlage von 300.000 € am Verlust der X-AG beteiligt war und dass sie ihre Einlage "auf Anforderung in Teilbeträgen eingezahlt" hat. Ferner hat es festgestellt, dass die Klägerin bis zum Abschluss des zum 30. Juni 2002 endenden Wirtschaftsjahres entsprechende Zahlungen in Höhe von 95.000 € geleistet und dass das FA bei ihrer Veranlagung für 2002 diese Zahlungen als gewinnmindernd berücksichtigt hat. Es hat schließlich den Vortrag der Klägerin, sie habe "im Folgejahr" auf Grund ihrer Einlageverpflichtung (weitere) 195.500 € an die X-AG zahlen und diesen Betrag wegen der Verluste der X-AG abschreiben müssen, als wahr unterstellt. Ob sich der Ausdruck "im Folgejahr" auf das nachfolgende Wirtschaftsjahr (2002/03) oder auf das Kalenderjahr 2003 bezieht, ist dem angefochtenen Urteil nicht zu entnehmen; ebenso haben sich weder die Klägerin noch das FG zur Höhe der Verluste der X-AG sowie dazu geäußert, ob die Verluste der X-AG dazu geführt haben, dass der Wert der stillen Beteiligung am Bilanzstichtag 30. Juni 2003 "voraussichtlich dauernd" (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 EStG 2002) gemindert war. Das FG hat alle diese Punkte erkennbar in der Annahme für unerheblich gehalten, dass die vom FA angeführte Verlustabzugsbeschränkung im Streitfall jedenfalls durchgreife.

### III.

- 11 Der Senat hält diese Annahme des FG gegenwärtig für nicht gesichert. Er hat zum einen Zweifel daran, ob erstens die in § 15 Abs. 4 Satz 6 und 7 und in § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG 2002 getroffenen Regelungen als solche (dazu nachfolgend 2.) und zweitens deren Anwendung auf den Streitfall (dazu nachfolgend 3.) mit dem Grundgesetz (GG) vereinbar sind. Zum anderen hält er es für denkbar, dass unabhängig von der verfassungsrechtlichen Beurteilung jener Normen die Revision im Streitfall schon deshalb Erfolg haben muss, weil die Klägerin ihre stille Beteiligung in der Bilanz zum 30. Juni 2003 mit einem niedrigeren Teilwert ansetzen muss und ein darauf beruhender Verlust von § 15 Abs. 4 Satz 6 und 7 und § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG 2002 unter Umständen nicht erfasst wird (dazu nachfolgend 1.). Er hält es für zweckmäßig, dass vor einer Entscheidung über die Revision das Bundesministerium der Finanzen (BMF) zu den insoweit zu erwägenden Punkten Stellung nimmt.
- 12 1. Nach § 15 Abs. 4 Satz 6 und 7 EStG 2002 sind u.a. Verluste aus stillen Gesellschaften, bei denen der Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft und als Mitunternehmer anzusehen ist, unter den Voraussetzungen des § 10d EStG nur mit Gewinnen verrechenbar, die der Gesellschafter in dem unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus derselben Innengesellschaft bezieht. Dasselbe gilt sinngemäß für Verluste, die eine nicht als Mitunternehmerin anzusehende Kapitalgesellschaft aus einer stillen Gesellschaft erzielt (§ 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG 2002). Die genannten Regelungen schließen in ihrem Anwendungsbereich einen sofortigen Verlustabzug aus. Ob sie im Streitfall einschlägig sind, ist indessen derzeit offen.

- 13** a) Im Schrifttum wird uneinheitlich beurteilt, ob eine im Betriebsvermögen gehaltene (typische) stille Beteiligung in der Bilanz des stillen Teilhabers als Forderung (so z.B. Groh, Der Betrieb --DB-- 2004, 668; Blümich/Buciek, § 5 EStG Rz 740 "Stille Beteiligung", m.w.N.) oder als Beteiligung auszuweisen ist (differenzierend z.B. H. Richter in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG und KStG, § 6 EStG Rz 830; Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 2. Aufl., § 271 Rz 8; noch anders Blaurock, Handbuch Stille Gesellschaft, 7. Aufl., Rz 13.157). Unabhängig davon ist darüber hinaus streitig, ob Verluste aus einer stillen Beteiligung nur unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG 2002 (so z.B. Blümich/Buciek, § 5 EStG Rz 740 "Stille Beteiligung") oder auch bei Fehlen einer "voraussichtlich dauernden Wertminderung" im Sinne dieser Vorschrift (so z.B. Groh, DB 2004, 668; Kessler/Reitsam, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2003, 269, 271; Kempf/Balgar in Lüdicke/Kempf/Brink, Verluste im Steuerrecht, S. 90, m.w.N.) abziehbar sind. Offen ist ferner, ob ein entstandener Verlust "phasengleich" (so z.B. Blümich/Buciek, § 5 EStG Rz 740 "Stille Beteiligung", m.w.N.) oder --ebenso wie ein Gewinnanteil aus einer im Privatvermögen gehaltenen stillen Beteiligung (dazu Bundesfinanzhof, Urteil vom 23. Juli 2002 VIII R 36/01, BFHE 199, 477, 481, BStBl II 2002, 858, 860)-- erst im Anschluss an die Aufstellung der Bilanz des Beteiligungsunternehmens (so z.B. Kessler/Reitsam, DStR 2003, 315, 316) zu berücksichtigen ist (differenzierend H. Richter in Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O., § 6 EStG Rz 830; offen Kirchhof/Crezelius, EStG, 9. Aufl., § 5 Rz 158 "Stille Beteiligung"). Im Streitfall müssen diese Fragen --zumindest derzeit-- nicht näher untersucht werden. Jedenfalls ist von der Möglichkeit auszugehen, dass unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG 2002 der die stille Beteiligung verkörpernde Bilanzposten mit einem niedrigeren Teilwert anzusetzen ist ("Teilwertabschreibung") und dass sich daraus aus steuerrechtlicher Sicht ein Verlust ergibt. Eine solche Situation könnte im Streitfall vorliegen, da nach den Feststellungen des FG die Klägerin im Jahr 2004 ihre stille Beteiligung an der X-AG entschädigungslos aufgegeben hat.
- 14** b) Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob eine von der Klägerin vorzunehmende und bei der Besteuerung für das Streitjahr zu berücksichtigende "Teilwertabschreibung" zu einem im Streitjahr abziehbaren Verlust führen könnte oder ob auch in diesem Fall der Verlustabzug an § 15 Abs. 4 Satz 6 und 7 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG 2002 scheitern müsste. Insoweit könnte u.a. zu berücksichtigen sein, dass nach Ansicht der Finanzverwaltung § 15 Abs. 4 Satz 6 bis 8 EStG --die Nachfolgeregelung zu dem im Streitfall maßgeblichen § 15 Abs. 4 Satz 6 und 7 EStG 2002-- nur den laufenden Verlust aus der Beteiligung, nicht aber den Verlust der Beteiligung selbst erfasst (BMF-Schreiben vom 19. November 2008, BStBl I 2008, 970, Rz 3; ebenso z.B. Kirchhof/Reiß, a.a.O., § 15 Rz 428). Das erstreckt sich nach der genannten Verwaltungsanweisung auf einen bei der Veräußerung der Beteiligung entstehenden Verlust, könnte aber ebenso für den Fall der Teilwertabschreibung gelten (z.B. Intemann/Nacke, DStR 2004, 1149, 1153; Kempf/Balgar in Lüdicke/Kempf/Brink, a.a.O., S. 89 f.; a.A. wohl Kirchhof/Reiß, a.a.O., § 15 Rz 428). Folgt man dem, so würde der Abzug eines im Streitjahr entstandenen, der Höhe nach noch festzustellenden "Abschreibungsverlustes" der Klägerin durch § 15 Abs. 4 Satz 6 und 7 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG 2002 nicht gehindert.
- 15** c) Allerdings dürfte es schwerlich den Vorstellungen des Gesetzgebers entsprechen, einerseits einen Verlust im Zusammenhang mit einer stillen Beteiligung nur nach Maßgabe des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG 2002 zu berücksichtigen und andererseits einen solchen Verlust von der Abzugsbeschränkung des § 15 Abs. 4 Satz 6 und 7 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG 2002 auszunehmen. Denn dann liefe die gesetzliche Abzugsbeschränkung weitgehend leer. Ein dem Rechnung tragendes Verständnis könnte zwar auf den ersten Blick dahin gehen, dass eine im Betriebsvermögen gehaltene stille Beteiligung in der Bilanz --entweder als Forderung oder als Beteiligung-- auszuweisen und unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG 2002 mit dem niedrigeren Teilwert anzusetzen, auch bei Fehlen jener Voraussetzungen aber ein Beteiligungsverlust grundsätzlich --entweder "phasengleich" oder zeitlich versetzt-- zu berücksichtigen ist; auf dieser Basis könnte angenommen werden, dass die Regelung in § 15 Abs. 4 Satz 6 und 7 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG 2002 nur die letztgenannte Verlustberücksichtigung erfasst, den Ansatz eines "Abschreibungsverlustes" hingegen nicht hindert. Doch würde sich dann die Frage ergeben, welche Rechtsfolge eintritt, wenn ein zunächst nur verrechenbarer (§ 15 Abs. 4 Satz 6 und 7 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG 2002) Verlust in einem nachfolgenden Veranlagungszeitraum "voraussichtlich dauernd" (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG 2002) wird: Insbesondere sieht das Gesetz eine "Umpolung" von Verlusten "aus der Beteiligung" in Verluste "an der Beteiligung" nicht vor. Daher könnte eine widerspruchsfreie Gesamtkonzeption möglicherweise nur dahin gehen, dass Verluste aus einer "Teilwertabschreibung" uneingeschränkt dem Abzugsverbot unterfallen, was aber mit einer abweichenden Behandlung von Veräußerungsverlusten kaum vereinbar wäre.
- 16** d) Angesichts der möglicherweise abweichenden --und für die Unternehmen günstigeren-- Verwaltungsanweisung hält der Senat es indessen für sachgerecht, das BMF an dem Prozess der Entscheidung über die genannte Frage zu

beteiligen. Insbesondere wäre dessen Äußerung dazu hilfreich, ob der Ansatz eines niedrigeren Teilwerts für die Beteiligung zu einem trotz § 15 Abs. 4 Satz 6 und 7 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG 2002 abziehbaren Verlust führt und wie eine solche Handhabung in die Systematik der Berücksichtigung von Verlusten aus einer stillen Gesellschaft eingebunden werden kann.

- 17** 2. Sofern der Senat zu dem Ergebnis kommen sollte, dass der in Rede stehende Verlust der Klägerin von der gesetzlichen Abzugsbeschränkung erfasst wird, wird sich die Frage nach deren verfassungsrechtlicher Beurteilung stellen. Diese steht deshalb in Rede, weil sich die Abzugsbeschränkung erstens nur auf die Beteiligung von Kapitalgesellschaften und zweitens nur auf Beteiligungen im Rahmen einer Innengesellschaft erstreckt. Sowohl die stille Beteiligung einer natürlichen Person oder einer Personengesellschaft an dem Unternehmen einer Kapitalgesellschaft als auch von Kapitalgesellschaften eingegangene Außengesellschaften werden nicht einbezogen. Diese Differenzierung wird im Schrifttum als "systematisch nicht nachvollziehbar" (Rödter/Schumacher, DStR 2003, 805, 811) und als gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) verstoßend erachtet (Kanzler in Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O., § 15 EStG Rz 1507; Kirchhof/Reiß, a.a.O., § 15 Rz 432). Nach Ansicht des Senats sprechen gewichtige Gesichtspunkte dafür, dass diese Beurteilung richtig ist.
- 18** a) Die gesetzliche Regelung behandelt Kapitalgesellschaften einerseits und andere Steuerrechtssubjekte andererseits sowie Innengesellschaften einerseits und Außengesellschaften andererseits ungleich. Sie benachteiligt im Rahmen einer Innengesellschaft beteiligte Kapitalgesellschaften gegenüber anderen Rechtssubjekten, indem sie ihnen anders als jenen --unter ansonsten vergleichbaren Umständen-- einen Verlustabzug verwehrt. Die nicht abziehbaren Verluste können zwar in Folgejahren nach Maßgabe des § 10d EStG mit Gewinnen aus derselben Beteiligung verrechnet werden, wobei das Gesetz allerdings keine Regelung dazu trifft, ob auch bei einem endgültigen Ausbleiben solcher Gewinne ein Verlustabzug ausgeschlossen ist. Unabhängig von dieser Sonderfrage ist aber schon aus Liquiditätsgründen der Verweis auf eine spätere Verrechnungsmöglichkeit für die Unternehmen nachteiliger als die Gewährung des sofortigen Verlustabzugs.
- 19** b) Es fragt sich, ob diese Benachteiligung durch beachtliche Gründe gerechtfertigt ist. Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat zwar in seiner älteren Rechtsprechung ausgeführt, dass aus verfassungsrechtlicher Sicht eine Anknüpfung der Besteuerung an die Rechtsform grundsätzlich unbedenklich sei und dass aus der Sicht des Art. 3 Abs. 1 GG speziell "Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften grundsätzlich ungleich" seien (BVerfG-Urteil vom 24. Januar 1962 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331, 339). In Übereinstimmung damit heißt es in einer späteren Entscheidung, es bestehe "kein allgemeines Verfassungsgebot der Rechtsformneutralität in dem Sinne", dass Ausschüttungen einer Kapitalgesellschaft beim Anteilseigner in derselben Weise zu besteuern seien wie Entnahmen bei Personengesellschaften (BVerfG-Beschluss vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99, DStR 2006, 1316, 1322). Andere Regeln gälten nur im Umsatzsteuerrecht (BVerfG-Beschluss in DStR 2006, 1316, 1323); ertragsteuerrechtlich biete z.B. die Abschirmwirkung einer Kapitalgesellschaft insoweit einen hinreichenden sachlichen Grund für eine Differenzierung. Diese Rechtsprechung kann aber schwerlich dahin verstanden werden, dass eine steuerrechtliche Benachteiligung von Kapitalgesellschaften gegenüber anderen Unternehmen stets verfassungsrechtlich unbedenklich sei. Vielmehr ist jeweils unter dem Blickwinkel des Art. 3 Abs. 1 GG zu prüfen, ob es insoweit einen hinreichenden sachlichen Grund gibt, unternehmerische Tätigkeiten unterschiedlich zu besteuern (BVerfG-Beschluss in DStR 2006, 1316, 1323).
- 20** c) Ob die Beschränkung des Verlustabzugsverbots auf Kapitalgesellschaften von einem solchen sachlichen Grund getragen ist, hält der Senat für fraglich.
- 21** aa) Ausweislich der Gesetzesmaterialien war die Einführung des Verlustabzugsverbots von dem Bestreben getragen, im Zusammenhang mit der Abschaffung der Mehrmutterorganschaft Ausweichgestaltungen zu verhindern (Gesetzentwurf der Bundesregierung, BTDrucks 15/119, S. 38). Der Gesetzentwurf ging davon aus, dass "die mit sog. Mehrmutterorganschaften verfolgten Ziele ... faktisch auch durch Innengesellschaften ... erreicht werden" könnten, und sah zur Vermeidung einer solchen "Umgehungsmöglichkeit" eine generelle --also nicht nur für Kapitalgesellschaften geltende-- Beschränkung des Verlustabzugs nach Art des § 15 Abs. 4 Satz 6 und 7 und des § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG 2002 vor. Die Eingrenzung des Verlustabzugsverbots auf Beteiligungen von Kapitalgesellschaften ist sodann durch den Vermittlungsausschuss initiiert worden (BTDrucks 15/841). In der Folgezeit wurde die daraufhin in Kraft getretene Regelung durch das Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz (sog. "Korb II-Gesetz") vom 22. Dezember 2003 (BGBl I 2003, 2840, BStBl II 2004, 14) erneut geändert, wobei aber die Beschränkung auf die von Kapitalgesellschaften gehaltenen Beteiligungen im Grundsatz bestehen geblieben ist. Diese Beschränkung

ist weder im Gesetzgebungsverfahren zum Steuervergünstigungsabbaugesetz noch in demjenigen zum "Korb II-Gesetz" erläutert worden.

- 22** bb) Im Schrifttum wird die vom Gesetzgeber getroffene Regelung u.a. deshalb kritisiert, weil die Mehrmutterorganschaft einerseits und die stille Gesellschaft andererseits im Hinblick auf die Möglichkeit der Verlustverrechnung nicht "gleichwertig" seien (Groh, DB 2004, 668, 672; Intemann/Nacke, DStR 2004, 1149, 1152) und das Streben zur Vermeidung von Umgestaltungsmöglichkeiten mithin auf einer "Fehlvorstellung" beruhe (Kirchhof/Reiß, a.a.O., § 15 Rz 428). Zudem hätte die Abzugsbeschränkung auf Missbrauchsfälle beschränkt werden müssen (so z.B. Kessler/Reitsam, DStR 2003, 315, 318). Auch diesen Fragen muss im Streitfall nicht weiter nachgegangen werden. Jedenfalls besteht die vom Gesetzgeber als bekämpfungswert angesehene Gefahr nicht nur bei Kapitalgesellschaften, sondern im Grundsatz ebenso bei natürlichen Personen und bei Personengesellschaften, da diese ebenso wie Kapitalgesellschaften Organträger sein können (§ 14 Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes). Deshalb sah denn auch der ursprüngliche Gesetzentwurf die Abzugsbeschränkung unabhängig von der Rechtsform des Beteiligten vor. Die im Vermittlungsverfahren gefundene Beschränkung kann zudem schwerlich mit der "Abschirmwirkung" oder mit anderen Besonderheiten der Besteuerung von Kapitalgesellschaften gerechtfertigt werden; namentlich die Abschirmwirkung dürfte in diesem Zusammenhang keine Rolle spielen. Als Differenzierungsgrund könnte zwar in Betracht gezogen werden, dass seinerzeit Mehrmutterorganschaften nur in Konstellationen beobachtet worden waren, in denen die Organträger Kapitalgesellschaften waren; dazu gibt es aber weder rechtstatsächliche Erkenntnisse noch Äußerungen von an der Gesetzgebung Beteiligten.
- 23** Letzteres gilt auch dann, wenn man zusätzlich die weitere Entwicklung der maßgeblichen Vorschriften betrachtet. Die Bundesregierung hat zwar in ihrer Protokollerklärung zur Vermittlungsempfehlung zum Einkommensteuergesetz 2002 bekundet, es müsse "im Lichte der Erfahrung" überprüft werden, "ob natürliche Personen und Personengesellschaften in die Regelung ... einbezogen werden müssen"; in der Folge wurde sodann im "Korb II-Gesetz" die noch heute geltende Fassung des § 15 Abs. 4 Satz 6 bis 8 EStG geschaffen, nach der --unabhängig von der Stufe der Beteiligung-- nur natürliche Personen einen Verlustabzug geltend machen können. Auch in diesem Gesetzgebungsverfahren ist aber das Abzugsverbot auf Kapitalgesellschaften beschränkt geblieben und diese Beschränkung nicht erläutert worden; vielmehr wird in der Gesetzesbegründung lediglich darauf hingewiesen, dass die zuvor getroffene Regelung "durch die Zwischenschaltung einer Personengesellschaft leicht umgangen werden" könne und dass das verhindert werden solle (BTDrucks 15/1518, S. 13 f.). Im Ergebnis ist daher auch unter diesem Blickwinkel ein Grund für die Benachteiligung von Kapitalgesellschaften gegenüber anderen Rechtssubjekten nicht erkennbar. Das könnte die Annahme eines Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG nahelegen.
- 24** cc) Zudem liegt eine weitere Ungleichbehandlung darin, dass die Klägerin anders besteuert wird als ein Unternehmen, das unter ansonsten vergleichbaren Umständen und Bedingungen eine Außengesellschaft (z.B. GbR) eingegangen ist. Ein solches Unternehmen könnte, da sich § 15 Abs. 4 Satz 6 EStG 2002 nur auf Innengesellschaften bezieht, einen von ihm zu tragenden Verlust nach den allgemeinen Regeln steuermindernd geltend machen. Das wird einer an einer Innengesellschaft beteiligten Kapitalgesellschaft verwehrt, wofür ein sachlicher Grund ebenfalls weder im Gesetzgebungsverfahren benannt worden noch anderweit ohne weiteres erkennbar ist.
- 25** d) Es erscheint sachgerecht, dass das BMF zu den damit angesprochenen Fragen ebenfalls Stellung nimmt. Es hat das Gesetzgebungsverfahren begleitet und kann deshalb möglicherweise Hinweise auf den Hintergrund der vom Gesetzgeber vorgenommenen Differenzierungen geben.
- 26** 3. Sofern der Senat die im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG zu überprüfenden Unterscheidungen für verfassungsrechtlich unbedenklich hält, wird sich schließlich die Frage stellen, ob es mit den Regeln zum verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz vereinbar ist, dass § 15 Abs. 4 Satz 6 und 7 und § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG 2002 ohne Übergangsregelung in Kraft getreten sind und ob die Regelung deshalb für das Streitjahr gegen verfassungsrechtliche Grundsätze des Vertrauensschutzes verstößt. Die insoweit einschlägige Vorschrift besagt, dass das Einkommensteuergesetz 2002 erstmals für den Veranlagungszeitraum 2003 anzuwenden ist (§ 52 Abs. 1 Satz 1 EStG 2002) und somit die Einschränkungen des Verlustabzugs für das Streitjahr gelten. Das könnte im Hinblick auf den Streitfall deshalb bedenklich sein, weil die in Rede stehende stille Beteiligung im Februar 2002 abgeschlossen worden ist und die Klägerin möglicherweise darauf vertrauen durfte, dass die seinerzeit bestehende Rechtslage zumindest im Folgejahr --also im Streitjahr-- fortgelten würde. Der Senat hat aus diesem Grund die Vollziehung von der Klägerin gegenüber ergangenen Vorauszahlungsbescheiden ohne Sicherheitsleistung ausgesetzt (Senatsbeschluss vom 3. Februar 2005 I B 208/04, BFHE 209, 204, BStBl II 2005, 351) und verweist zur



Vermeidung von Wiederholungen zunächst auf die dazu getroffene Entscheidung. Die zwischenzeitliche Rechtsprechung des BVerfG hat nach seiner Einschätzung keine abschließende Klärung der im Streitfall auftretenden Problematik gebracht.

- 27** a) Allerdings hat das BVerfG die in seiner früheren Rechtsprechung getroffene Unterscheidung zwischen "echter" und "unechter" Rückwirkung inzwischen bestätigt (BVerfG-Beschlüsse vom 7. Juli 2010 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, DStR 2010, 1727; 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, DStR 2010, 1733; 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, DStR 2010, 1736). Danach liegt eine "unechte" Rückwirkung ("tatbestandliche Rückanknüpfung") vor, wenn eine steuerbegründende oder steuererhöhende Bestimmung während eines Veranlagungszeitraums mit der Maßgabe in Kraft tritt, dass sie mit Wirkung zu Beginn jenes Veranlagungszeitraums gelten soll; eine solche Maßnahme ist aus verfassungsrechtlicher Sicht unter weniger strengen Voraussetzungen zulässig als die Anordnung, dass eine solche Bestimmung für einen Veranlagungszeitraum gelten soll, der im Zeitpunkt der Verkündung des Gesetzes bereits abgeschlossen war ("echte" Rückwirkung; "Rückbewirkung von Rechtsfolgen"). Die im Streitfall maßgeblichen Vorschriften sind im Mai 2003 verkündet worden und gelten erstmals für den Veranlagungszeitraum 2003; sie entfalten daher, soweit es um den Zeitraum vom Beginn des Jahres 2003 bis zu ihrer Verkündung geht, eine "unechte" Rückwirkung.
- 28** b) Das BVerfG hat indessen die Zulässigkeit einer "unechten Rückwirkung" belastender steuerlicher Regelungen eingeschränkt: Eine solche sei daraufhin zu überprüfen, ob sie ein schutzwürdiges Vertrauen des Steuerpflichtigen enttäuscht und ob diese Enttäuschung nach den Grundsätzen der Verhältnismäßigkeit zumutbar ist. Der Normadressat müsse eine Enttäuschung seines Vertrauens in die alte Rechtslage nur hinnehmen, soweit dies auf Grund besonderer, gerade die Rückanknüpfung rechtfertigender öffentlicher Interessen unter Wahrung der Verhältnismäßigkeit gerechtfertigt sei (BVerfG-Beschlüsse in DStR 2010, 1727, Tz. 61; in DStR 2010, 1733, Tz. 49; in DStR 2010, 1736, Tz. 70). Letzteres hat das BVerfG für einen Fall verneint, in dem ein Arbeitnehmer im Jahr 1998 mit seinem bisherigen Arbeitgeber eine Abfindung für den Verlust seines Arbeitsplatzes vereinbart hatte, bevor der Entwurf des Steuerentlastungsgesetzes (StEntlG) 1999/2000/2002 in den Bundestag eingebracht worden war, und diese Abfindung im Jahr 1999 erhalten hat: In dieser Situation habe der Arbeitnehmer darauf vertrauen können, dass die Abfindung nach Maßgabe des § 34 Abs. 1 EStG in dessen im Veranlagungszeitraum 1998 geltender Fassung dem halben Steuersatz unterworfen werde, weshalb eine (höhere) Besteuerung auf der Basis des § 34 Abs. 1 i.d.F. des --am 31. März 1999 verkündeten und erstmals zum Veranlagungszeitraum 1999 anzuwendenden-- StEntlG 1999/2000/2002 aus verfassungsrechtlichen Gründen unzulässig sei. Anderes könne gelten, wenn die maßgebliche Vereinbarung erst getroffen worden sei, nachdem der die Neuregelung enthaltene Gesetzentwurf in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht worden sei; dann bestehe ein verminderter Vertrauensschutz (BVerfG-Beschluss in DStR 2010, 1736, Tz. 88). Der Senat geht davon aus, dass er sich dieser Rechtsprechung anschließen wird.
- 29** c) Wie die vom BVerfG entwickelten Regeln sich auf die Beurteilung des Streitfalls auswirken, hält er indessen für offen. Denn die in Rede stehende stille Beteiligung ist erstens im Veranlagungszeitraum vor der erstmaligen Geltung des Steuervergünstigungsabbaugesetzes und zweitens vor dem Zeitpunkt vereinbart worden, in dem jenes Gesetz in den Bundestag eingebracht worden ist. Nach dem Abschluss der betreffenden Vereinbarung war die Klägerin an diese gebunden; sie konnte sich nicht mehr einseitig von ihr lösen und musste insbesondere unabhängig von einer Änderung in den steuerrechtlichen Folgen am Verlust der X-AG teilnehmen. Hält man die vom BVerfG angesetzten Maßstäbe für im Streitfall einschlägig, so muss die Klägerin daher bei der Besteuerung für das Streitjahr einen verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz erhalten. Ebenso ist aber denkbar, dass sich die genannte BVerfG-Rechtsprechung nur auf Vereinbarungen bezieht, die eine Zahlung (oder einen anderen steuerlich erheblichen Vorgang) für einen bestimmten Zeitpunkt vorsehen; eine solche liegt im Streitfall insoweit nicht vor, als hier sowohl das Ob als auch das Wann einer Erfüllung von Anfang an ungewiss war und daher ohnehin Anlass zur Aufnahme von Steuerklauseln bestanden haben könnte. Unter diesem Gesichtspunkt könnte hier die Notwendigkeit eines Vertrauensschutzes zu verneinen sein. Auf dasselbe Ergebnis liefe die Überlegung hinaus, dass beim Abschluss eines Unternehmensvertrags --anders als bei der Vereinbarung einer Entschädigung für den Verlust des Arbeitsplatzes-- der Gefahr einer Änderung der steuerrechtlichen Situation generell nur durch Steuerklauseln begegnet werden kann. Bei einer solchen Betrachtung wäre im Streitfall für einen Vertrauensschutz kein Raum.
- 30** d) Sofern der Senat bei abschließender Beurteilung im Streitfall einen aus Art. 20 Abs. 3 GG abzuleitenden Vertrauensschutz für geboten halten sollte, müsste er das Verfahren aussetzen und eine Entscheidung des BVerfG einholen (Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG). Eine verfassungskonforme Auslegung der einschlägigen Anwendungsvorschrift dürfte angesichts des eindeutigen Regelungswortlauts ausscheiden. Der Senat hält es jedoch für angemessen, auch im Hinblick auf die Rückwirkungsfrage zunächst eine Äußerung des BMF einzuholen.

- 31** 4. Um das BMF in den Entscheidungsprozess einzubinden, wird dieses aufgefordert, gemäß § 122 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung dem Revisionsverfahren beizutreten und zu den genannten Fragen Stellung zu nehmen. Es wird gebeten, die Erklärung über den Beitritt und ggf. die Stellungnahme bis zum 31. März 2011 abzugeben.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)