gelmäßig nicht von einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis der Bewertung im vereinfachten Ertragswertverfahren ausgegangen werden. Allerdings kann dann auch im umgekehrten Fall – der spätere Verkaufspreis ist niedriger – nicht ohne Weiteres auf eine unzutreffende Bewertung geschlossen werden.

Es sind jedoch stets die gesamten Umstände des konkreten Einzelfalls zu beachten: Sind z. B. keine wertbeeinflussenden Veränderungen in dem Zeitraum bis zur Veräußerung eingetreten, können sich insbesondere bei einer noch größeren Wertdifferenz als im Beispielfall auch Anhaltspunkte für ein offensichtlich unzutreffendes Ergebnis ergeben. Konsequenz: Es wäre eine Bewertung nach dem (normalen) Ertragswertverfahren oder einem anderen anerkannten Verfahren vorzunehmen. Die Beweislast für den höheren Wert hat in diesem von der Systematik abweichenden Falle jedoch nicht mehr die Finanzverwaltung.

Sachverhalt 2

Wie Sachverhalt 1, jedoch wird das Unternehmen für 0,5 Mio. Euro verkauft.

Stellungnahme: Es wird verwiesen auf die Tz. III.3 c). Hier ist durch ein anderes Verfahren der Nachweis des niedrigeren Werts zu führen. Dieser kann nicht höher sein, als der tatsächliche stichtagsnahe Verkaufspreis (vgl. auch Tz. III.2).

Sachverhalt 3

Erben des verstorbenen Vaters V sind je zur Hälfte sein Sohn S und seine Tochter T. Zum Nachlassvermögen gehören eine GmbH-Beteiligung sowie festverzinsliche Wertpapiere (Wert: 10 Mio. Euro). S erhält im Rahmen der Erbauseinandersetzung die GmbH-Beteiligung und T die Wertpapiere. Die Bewertung im vereinfachten Ertragswertverfahren nach §§ 199–203 BewG ergibt einen Wert der GmbH-Beteiligung von 6 Mio. Euro.

Stellungnahme: Da man von der Gleichwertigkeit der GmbH-Beteiligung und der Wertpapiere ausgehen kann, wäre ein Wertansatz von 10 Mio. Euro für die GmbH-Beteiligung anzunehmen. Die Bewertung im vereinfachten Ertragswertverfahren führt zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis. Konsequenz: Es wäre eine Bewertung nach dem (normalen) Ertragswertverfahren oder einem anderen anerkannten Verfahren vorzunehmen.

V. Abschlusswertung

Es ist eine Verkennung der Realität, wenn man davon ausgeht, das vereinfachte Verfahren sei nicht zeitaufwändig. Man denke z. B. an die Korrektur aufgrund einer überhöhten Abschreibung.

Im Übrigen dürfte das vereinfachte Ertragswertverfahren in der Praxis wegen den Überbewertungen aufgrund des geringen Risikozuschlags in vielen Fällen nicht zur Anwendung kommen. Darüber hinaus kann auch der Ansatz des durchschnittlichen Jahresertrags der letzten drei Jahre anstelle der zukünftigen Ertragserwartungen zu unangemessen Ergebnissen führen (z. B. bei schlechter konjunkturelle Lage; auslaufendem Patent; hohen Investitionskosten; oder wenn der Erbe nicht in der Lage ist, den verstorbenen Unternehmer adäquat zu ersetzen). Es führt insb. bei Freiberuflern[96] zu Überbewertungen.

Folglich sind in vielen Fällen Gutachten zum Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts erforderlich! Dies ist ein neues Betätigungsfeld für Steuerberater!

In der Praxis sind darüber hinaus alle bestehenden Gesellschaftsverträge im Hinblick auf die Abfindungsklauseln zu überprüfen. Sollte dort auf das Verfahren nach dem BewG oder auf das Stuttgarter Verfahren ohne Ergänzung um die jeweiligen VStR oder ErbStR (z. B. ErbStR 2003) abgestellt sein, sind die Verträge dringend anzupassen.

Im Übrigen wird sich die Frage stellen, ob der Gesetzgeber Rechtsnormen erlassen darf, deren Anwendung zu einer Überbesteuerung führt und deswegen der Stpfl. zur Auftragserteilung von Gutachten gezwungen wird, dessen Kosten er zu tragen hat und die Finanzverwaltung im Bestreitensfalle kein tatsächliches Kostenrisiko hat. Wie wahr wird doch ein Zitat des ersten Bundespräsidenten Theodor Heuss: „Es muss der Staat vor dem Bürger, aber auch der Bürger vor dem Staat geschützt werden!"

// Autor

Prof. Bernd Neufang, StB, ist seit 1976 wissenschaftlicher Leiter der Neufang GmbH Akademie für Deutsche Steuerberater, Calw. Seniorpartner von Neufang & Partner Steuerberater, Rechtsanwälte, Calw. Früher Dekan des Fachbereichs I Steuern und Prüfungswesen und später Rektor der Fachhochschule Calw (2002 bis 2007). Verfasser und Herausgeber zahlreicher Publikationen zum Steuerrecht.

96 *Knief* (Fn. 22).

Dr. Michael Oltmanns, RA/StB

Endgültiger Verlust von Verlusten bei der Kirchensteuer? – Verfassungskonforme Auslegung von § 51a Abs. 2 EStG*

Nach § 51a Abs. 2 S. 2 EStG können für Zwecke der Kirchensteuer festgestellte Verluste aus Vorjahren nicht mit den einkommensteuerfreien, aber kirchensteuerpflichtigen Teilen der Halbeinkünfte (Teileinkünfte) verrechnet werden. Das stößt – entgegen der Auffassung des BVerwG und des FG Baden-Württemberg – auf verfassungsrechtliche Bedenken im Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz. Der Autor fordert eine verfassungskonforme Auslegung der Vorschrift, die gebiete, die einkommensteuerfreien, aber kirchensteuerrelevanten Verlustanteile der Halbeinkünfte (Teileinkünfte), soweit sie nicht mit anderen positiven Einkünften

* Herrn Univ.-Prof. *Dr. Heinz Kußmaul*, Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität des Saarlandes, sei herzlich gedankt für seine wertvollen Anregungen.

aus demselben VZ verrechnet werden können, – amtlich oder nachrichtlich – festzustellen und zur Verrechnung mit späteren einkommensteuerfreien, aber kirchensteuerrelevanten positiven Halbeinkünften (Teileinkünften) zuzulassen.

I. Einleitung

Die Kirchensteuer knüpft bekanntlich an die Einkommensteuer an. Als mit der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage von Dividenden und Veräußerungsgewinnen halbiert wurde, liefen die Kirchen Sturm. Denn während bei der Einkommensteuer die hälftige Freistellung der Dividenden Ausgleich für den Wegfall der Körperschaftsteueranrechnung sein sollte, wirkte dieser Ausgleichsmechanismus bei der Kirchensteuer nicht: Kirchensteuerpflichtig ist allein der Dividendenbezieher, nicht die Kapitalgesellschaft. Eine Halbierung der Bemessungsgrundlage beim Dividendenbezieher hätte folglich zu einer Halbierung der Kirchensteuer aus dieser Einkunftsart geführt.

Deshalb reagierte der Gesetzgeber und schuf § 51a Abs. 2 S. 2 EStG. Danach wird zur Bemessung der Kirchensteuer das zu versteuernde Einkommen um den einkommensteuerfreien Teil der Halbeinkünfte (ab VZ 2009 Teileinkünfte, § 3 Nr. 40 EStG) erhöht oder – wenn dieser negativ ist – vermindert. Grundsätzlich erscheint die Gesetz gewordene Lösung als folgerichtig. In bestimmten Konstellationen führt sie jedoch zu überraschenden Ergebnissen und wurde deshalb von Anfang an heftig kritisiert.[1] Im Zentrum der Kritik steht die mangelnde Nutzbarkeit von Verlustvorträgen unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten (Art. 3 GG).

II. Stand der Rechtsprechung

Auch die Gerichte wurden in den letzten Jahren verschiedentlich mit der Frage der Verfassungswidrigkeit der mangelnden Verrechenbarkeit von Verlustvorträgen mit dem einkommensteuerfreien, aber kirchensteuerpflichtigen Teil der Halbeinkünfte (Teileinkünfte) konfrontiert. Bisher hat sich die Rechtsprechung für die Verfassungsmäßigkeit der umstrittenen Norm ausgesprochen.

Das Bundesverwaltungsgericht argumentiert wie folgt[2]: „Zum einen wird der genannte Zweck [der Vermeidung des Verwaltungsaufwands einer vollständigen Schattenveranlagung] durch den Ausschluss der Verrechnungsmöglichkeit erreicht… Zum anderen wird der Kirchensteuerpflichtige durch den Ausschluss der Verrechnungsmöglichkeit in zumutbarer … Weise belastet. Denn der Verlustvortrag geht den Steuerpflichtigen nicht verloren.[3] Durch die Verrechnung des Verlustvortrags nur mit der einkommensteuerpflichtigen Hälfte der Einkünfte nach § 3 Nr. 40 EStG reduziert der Verlustvortrag über einen längeren Zeitraum die auf diese Hälfte entfallende Kirchensteuer… Eine verfassungswidrige Belastung der Kl. würde sich erst ergeben, wenn der Verlustausgleich für andere Veranlagungszeiträume gänzlich ausgeschlossen wäre.[4] Das ist nicht der Fall."

Ähnlich urteilt das FG Baden-Württemberg[5]: „Besteht aus früheren VZ noch ein Verlustvortrag, der bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nur teilweise zum Ausgleich positiver Einkünfte benötigt wird, wird zwar die ESt auf 0 festgesetzt. Da die in § 51a Abs. 2 S. 2 EStG geregelte Halbhinzurechnung erst beim zvE ansetzt, kann sich jedoch für die KiSt eine positive Bemessungsgrundlage ergeben, obwohl dies bei Ausschöpfung des vollen – nach § 10d Abs. 3 EStG gesondert festgestellten – Verlustverrechnungspotentials nicht der Fall wäre. Die darin liegende Belastung mit KiSt geht über das hinaus, was eine Neutralisierung des Halbeinkünfteverfahrens erfordert. Sie stellt indessen keine definitive Belastung dar. Der durch die kirchensteuerrechtliche Nichtberücksichtigung des Restverlustabzugs entstehende Nachteil wird nämlich dadurch kompensiert, dass der verbleibende Verlustabzug in den nachfolgenden Besteuerungsperioden das zvE und damit auch die KiSt mindert; die KiSt-Minderung geht mithin nicht endgültig verloren."

Beide Entscheidungen erscheinen auf den ersten Blick überzeugend: Wenn der Verlustvortrag für den einkommensteuerfreien Teil der Halbeinkünfte nicht verbraucht wird, kann er später für einkommensteuerpflichtige Einkommensteile verwendet werden und mindert zu diesem Zeitpunkt dann auch die Kirchensteuer.

III. Endgültiger Verlust kirchensteuerrelevanter Verluste

Beide Entscheidungen berücksichtigen jedoch nicht, dass mit dieser Rechtsauffassung kirchensteuerrelevante Verluste sehr wohl endgültig verloren gehen können.

Dies sei verdeutlicht an folgendem Beispiel (alle Zahlen auf Basis des bis 2008 gültigen Halbeinkünfteverfahrens, ohne Berücksichtigung von Freibeträgen u. Ä.):

Der Steuerpflichtige S hat im VZ 01 einen Veräußerungsverlust (§ 17 EStG) i. H. v. 500000 Euro und positive Einkünfte aus den übrigen Einkunftsarten i. H. v. 200000 Euro. Im VZ 02 hat S ausschließlich einen Veräußerungsgewinn (§ 17 EStG) von 500000 Euro.

Lösung:

Im VZ 01 sind von dem Veräußerungsverlust 50 % (also 250000 Euro) einkommensteuerlich unbeachtlich (§ 3 Nr. 40c), § 3c Abs. 2 EStG). Die übrigen 250000 Euro werden mit den positiven Einkünften i. H. v. 200000 Euro verrechnet, sodass der Gesamtbetrag der Einkünfte negativ ist und ein Verlust von 50000 Euro verbleibt, der zurück- oder vorgetragen werden kann. Die Kirchensteuer beträgt ebenfalls 0 Euro, da der einkommensteuerfreie Teil der Halbeinkünfte negativ ist.

Im VZ 02 sind von dem Veräußerungsgewinn 50 % (also 250000 Euro) einkommensteuerlich unbeachtlich (§ 3 Nr. 40 c) EStG). Von den übrigen 250000 Euro können 50000 Euro mit dem Verlust aus VZ 01 verrechnet werden, sodass die Summe der Einkünfte 200000 Euro beträgt. Bemessungsgrundlage der Kirchensteuer sind sowohl diese 200000 Euro als auch der einkommensteuerfreie Teil der Halbeinkünfte i. H. v. 250000 Euro, also insgesamt 450000 Euro (vgl. Tabelle auf S. 2016).

Somit wird zwar der Verlust von 50000 Euro aus VZ 01 in VZ 02 genutzt, und zwar mit einkommensteuerlicher und kirchensteuerlicher Wirkung. Der nur kirchensteuerliche Verlust von 250000 Euro

1 Vgl. *Hofmann*, DB 2005, 2157; *Schulz*, BB 2001, 1019.
2 BVerwG, 20.8.2008 – 9 C 9.07, DVBl. 2008, 1506.
3 Vgl. zur Verfassungswidrigkeit des Ausschlusses der Verlustverrechnung BVerfG, 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, BB 1998, 2294.
4 BFH, 27.1.2006 – VIII B 179/05, BFH/NV 2006, 1150.
5 FG Baden-Württemberg, 22.7.2008 – 3 K 148/05, EFG 2008, 1908.

		Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer	Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer
Veranlagungszeitraum 01	Einkünfte nach § 17 EStG	– 250 000 Euro	– 500 000 Euro
	Einkünfte aus den übrigen Einkunftsarten	+ 200 000 Euro	+ 200 000 Euro
	Bemessungsgrundlage insgesamt	0 Euro	0 Euro
	Verlustvortrag nach 02	– 50 000 Euro	– 50 000 Euro
Veranlagungszeitraum 02	Einkünfte nach § 17 EStG	+ 250 000 Euro	+ 500 000 Euro
	Einkünfte aus den übrigen Einkunftsarten	0 Euro	0 Euro
	Verlustverrechnung aus 01	– 50 000 Euro	– 50 000 Euro
	Bemessungsgrundlage insgesamt	+ 200 000 Euro	+ 450 000 Euro

aus VZ 01 wird jedoch nicht gesondert festgestellt und geht endgültig verloren.

IV. Verfassungskonforme Auslegung von § 51a Abs. 2 EStG

Der nur kirchensteuerrelevante Verlustanteil von Halbeinkünften findet nach dem Gesetz (§ 51a Abs. 2 S. 2, § 3c Abs. 2 EStG) nur insoweit Berücksichtigung, als er positive Einkünfte desselben VZ kompensieren kann. Soweit dieser Verlustanteil über die positiven Einkünfte desselben VZ hinausgeht („überschießender kirchensteuerrelevanter Verlust"), bleibt er dagegen endgültig unberücksichtigt.

Dies steht im Widerspruch zum Postulat des Bundesverfassungsgerichtes, dass Verluste über mehrere Veranlagungszeiträume hinweg mit Gewinnen verrechenbar sein müssen, um dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu genügen.

Folglich zwingt die verfassungskonforme Auslegung von § 51a Abs. 2 EStG, eine Verrechnung des überschießenden kirchensteuerrelevanten Verlusts mit nur kirchensteuerrelevanten positiven Einkünften der Folgejahre zuzulassen. Dies verwässert zwar die Intention des Gesetzgebers, den Verwaltungsaufwand einer vollständigen Schattenveranlagung zur Neutralisierung des Halbeinkünfteverfahrens zu vermeiden.[6] Der verfassungsmäßige Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und die hieraus abgeleitete Notwendigkeit einer Verlustverrechnungsmöglichkeit über mehrere Veranlagungszeiträume hinweg sind jedoch gegenüber dem Ziel der Verwaltungsvereinfachung als höherrangiges Rechtsgut einzustufen. Auf eine Feststellung des überschießenden kirchensteuerrelevanten Verlustes (amtlich oder nur nachrichtlich) kann deshalb nicht verzichtet werden.

Im obigen Beispiel müsste dieser überschießende kirchensteuerrelevante Verlust im VZ 01 i. H. v. 250 000 Euro also mit den nur kirchensteuerrelevanten positiven Halbeinkünften im VZ 02 i. H. v. 250 000 Euro verrechnet werden können. Kirchensteuerlich ergäben sich somit am Ende der beiden VZe ein Totalveräußerungsgewinn von 0 Euro und positive Einkünfte aus anderen Einkunftsquellen von 200 000 Euro, was genau der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen entspricht.

V. Zusammenfassung

Für Zwecke der Kirchensteuer können festgestellte Verluste aus Vorjahren nicht mit den einkommensteuerfreien, aber kirchensteuerpflichtigen Teilen der Halbeinkünfte (Teileinkünfte) verrechnet werden. Das BVerwG und das FG Baden-Württemberg sehen hierin keinen Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Art. 3 GG), weil die festgestellten Verluste in späteren VZen mit positiven Einkünften verrechnet werden können und zu diesem Zeitpunkt dann auch die Kirchensteuerbemessungsgrundlage reduzieren.

Würde man dieser Argumentation folgen, so blieben die einkommensteuerfreien, aber kirchensteuerrelevanten Verlustanteile der Halbeinkünfte (Teileinkünfte) unberücksichtigt, soweit sie nicht mit anderen positiven Einkünften aus demselben VZ verrechnet werden können. Diese überschießenden, nur kirchensteuerrelevanten Verluste gingen endgültig verloren. Dies ist mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Art. 3 GG) unvereinbar, der verlangt, dass Verluste über mehrere VZe hinweg mit Gewinnen verrechenbar sein müssen.

Die verfassungskonforme Auslegung von § 51a Abs. 2 EStG gebietet deshalb, die einkommensteuerfreien, aber kirchensteuerrelevanten Verlustanteile der Halbeinkünfte (Teileinkünfte), soweit sie nicht mit anderen positiven Einkünften aus demselben VZ verrechnet werden können, – amtlich oder nachrichtlich – festzustellen und zur Verrechnung mit späteren einkommensteuerfreien, aber kirchensteuerrelevanten positiven Halbeinkünften (Teileinkünften) zuzulassen.

Gespannt kann man auf den Ausgang des Verfahrens beim BFH[7] warten, in dem über die Revision gegen den Gerichtsbescheid des FG Baden-Württemberg vom 22.7.2008 entschieden wird.

// Autor

Dr. Michael Oltmanns, LL.M., ist Rechtsanwalt, Steuerberater und Partner von Menold Bezler Rechtsanwälte, Stuttgart. Seine Tätigkeitsschwerpunkte liegen in den Bereichen Aktienrecht, Steuerrecht sowie Unternehmenstransaktionen.

6 BT-Drs. 14/4546 vom 8.11.2000.
7 Az. I R 76/08.