

# Urteil vom 09. März 2011, IX R 57/05

Inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 9.3.2011 IX R 56/05 - Auslegung des § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des StEntLG 1999/2000/2002

BFH IX. Senat

EStG § 2 Abs 3

vorgehend FG Düsseldorf, 21. November 2005, Az: 3 K 7241/01 E

## Leitsätze

NV: Unter den Begriff der "negativen Summen" in § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des StEntLG 1999/2000/2002 fallen keine Verluste, die tatsächlich wirtschaftlich erzielt werden (sog. "echte" Verluste).

## Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute; sie wurden im Streitjahr 1999 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.
- 2 Der Kläger erzielte im Streitjahr negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ./ 152.800 DM, negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von ./ 1.067.259 DM sowie positive Einkünfte aus selbstständiger Arbeit in Höhe von 2.071.632 DM und aus Kapitalvermögen in Höhe von 15.689 DM; die Klägerin erzielte positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 5.226 DM. Der Verlust des Klägers aus Vermietung und Verpachtung resultiert überwiegend aus der Geltendmachung von Schuldzinsen, in einem geringen Umfang aber auch aus der Geltendmachung von Sonderabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz. Der Verlust aus Gewerbebetrieb resultiert aus Beteiligungen an Leasinggesellschaften. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ermittelte die Einkünfte der Kläger unter Anwendung des § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 (StEntLG 1999/2000/2002).
- 3 Im Einspruchs- und Klageverfahren machten die Kläger erfolglos geltend, § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des StEntLG 1999/2000/2002 sei verfassungswidrig. Dieses Begehren verfolgten sie mit der vorliegenden Revision weiter.
- 4 Die Kläger beantragen sinngemäß,  
den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr in Gestalt des Änderungsbescheides vom 18. Juni 2007 mit der Maßgabe zu ändern, dass die bisher als nicht ausgleichsfähig behandelten Einkünfte zum Verlustausgleich zugelassen werden.
- 5 Das FA beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.
- 6 Es vertritt die Auffassung, § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des StEntLG 1999/2000/2002 sei von Verfassungs wegen nicht zu beanstanden.
- 7 Der Bundesfinanzhof hat das Revisionsverfahren durch Beschluss vom 29. Januar 2007 XI R 63/05 bis zum Ergehen einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) in dem Vorlageverfahren 2 BvL 59/06 ausgesetzt. Nach Abschluss dieses Verfahrens (s. BVerfG-Beschluss vom 12. Oktober 2010 2 BvL 59/06, BFH/NV 2010, 2387) hat der Senat das Revisionsverfahren mit Beschluss vom 27. Januar 2011 IX R 57/05 wieder aufgenommen.

## Entscheidungsgründe

II. Die Revision ist bearündet: sie führt zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Zurückverweisung der

- 8 Sache an das Finanzgericht (FG) zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Unrecht zu der Auffassung gelangt, dass das FA die Summe der Einkünfte zutreffend nach der maßgeblichen gesetzlichen Regelung in § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 ermittelt hat.
- 9 1. Die Vorentscheidung ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. Sie hat über den Einkommensteuerbescheid vom 16. März 2005 entschieden. Während des Revisionsverfahrens ist unter dem 18. Juni 2007 ein geänderter Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr ergangen. Damit liegt dem FG-Urteil ein nicht mehr wirksamer Bescheid zugrunde, mit der Folge, dass auch das FG-Urteil keinen Bestand haben kann.
- 10 2. Nach § 2 Abs. 1 EStG unterliegen der Einkommensteuer die Einkünfte aus den in dieser Vorschrift genannten sieben Einkunftsarten.
- 11 a) Für die Besteuerung war nach § 2 Abs. 3 Satz 1 EStG in der bis zum 31. Dezember 1998 geltenden Fassung (a.F.) die "Summe der Einkünfte" maßgeblich, und das heißt, positive und negative Ergebnisse unterschiedlicher Einkunftsarten waren im Rahmen eines periodeninternen (horizontalen und vertikalen) Verlustausgleichs zu saldieren. Soweit die negativen Einkünfte die positiven Einkünfte im jeweiligen Veranlagungszeitraum überstiegen, wurden die übrigen Verluste nach § 10d EStG a.F. in anderen Veranlagungszeiträumen zum Abzug gebracht (periodenübergreifender Verlustausgleich).
- 12 b) Um dem Rückgang von Steuereinnahmen entgegenzuwirken und steuerpolitisch nicht aner kennenswerte Verlustquellen einzuschränken, beabsichtigte der Gesetzgeber, eine "quellenbezogene Mindestbesteuerung" zu schaffen. § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 sieht in Satz 3 der Vorschrift vor, dass die Summe der positiven Einkünfte, soweit sie den Betrag von 100.000 Deutsche Mark übersteigt, durch "negative Summen der Einkünfte" aus anderen Einkunftsarten nur bis zur Hälfte zu mindern ist. Der Senat legt den Begriff der "negativen Summen" der Einkünfte dahin aus, dass hierunter grundsätzlich nur solche (negativen) Einkünfte fallen, die, wie der Gesetzgeber in seiner Gesetzesbegründung ausgeführt hat, nicht wirtschaftlich erzielt werden (sog. "unechte" Verluste). Demgegenüber fallen Verluste, die tatsächlich wirtschaftlich erzielt werden (sog. "echte" Verluste), im Gegensatz zu "unechten" Verlusten überhaupt nicht in den Anwendungsbereich der Regelungen in § 2 Abs. 3 Sätze 2 bis 8 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 (ebenso Weber-Grellet, Die Steuerberatung 2004, 31, 39); sie sind unbeschadet der Frage, aus welcher Einkunftsart sie stammen, bei der Bildung der Summe der Einkünfte nach § 2 Abs. 3 Satz 1 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 stets und in vollem Umfang horizontal und vertikal auszugleichen.
- 13 c) Der Begriff der "unechten" Verluste, welche dem Grunde nach entsprechend den Regelungen in § 2 Abs. 3 Sätze 2 bis 8 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 nur eingeschränkt mit positiven Einkünften im Veranlagungszeitraum auszugleichen sind, ist nicht einkunftsartbezogen, sondern wirtschaftlich zu verstehen. Zu den "unechten" Verlusten zählen negative Einkünfte jedenfalls insoweit, als sie auf die Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen zurückzuführen sind. Demgegenüber führt die Inanspruchnahme der in § 7 EStG gesetzlich vorgesehenen (regulären oder erhöhten) Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung (AfA) nicht zu einem lediglich buchmäßigen und damit nicht wirtschaftlich erzielten "unechten" Verlust. Der Senat verweist zur weiteren Begründung auf sein Urteil vom 9. März 2011 IX R 56/05, BFHE 233, 152.
- 14 Diese Differenzierung zwischen Sonderabschreibungen und den in § 7 EStG gesetzlich vorgesehenen AfA begegnet nach Auffassung des Senats keinen verfassungsrechtlichen Bedenken, da weder die dem Steuerpflichtigen mit der Sonderabschreibung angebotene Subvention noch deren Verrechenbarkeit dem Grunde nach eingeschränkt, sondern lediglich ihre steuerliche Auswirkung in einen anderen Veranlagungszeitraum verlagert wird.
- 15 3. Das FG ist auf der Grundlage des seinerzeitigen Meinungsstandes zur Auslegung des § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 zu einem unzutreffenden Auslegungsergebnis gelangt und hat den Klägern zu Unrecht den von ihnen begehrten vollständigen Ausgleich der negativen Einkünfte im Streitjahr verwehrt. Die Vorentscheidung ist daher aufzuheben.
- 16 Die Sache ist nicht spruchreif. Denn den Feststellungen des FG ist nicht zu entnehmen, inwieweit es sich bei den Verlusten des Klägers aus Vermietung und Verpachtung um tatsächlich wirtschaftlich erzielte --und damit "echte"-- Verluste oder um "unechte" Verluste handelt. Soweit die geltend gemachten negativen Einkünfte auf Sonderabschreibungen beruhen, sind diese anteiligen negativen Einkünfte nach § 2 Abs. 3 Sätze 2 bis 8 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/ 2000/2002 nur eingeschränkt mit anderen Einkünften vertikal auszugleichen. Das FG wird daher im zweiten Rechtszug ermitteln, in welcher Höhe der Kläger Sonderabschreibungen in Anspruch genommen

hat; (nur) diese fallen unter die Regelung des § 2 Abs. 3 Sätze 2 bis 8 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/ 2002. Im Übrigen sind die Einkünfte des Klägers --auch diejenigen aus Vermietung und Verpachtung-- bei der Bildung der Summe der Einkünfte nach § 2 Abs. 3 Satz 1 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 in vollem Umfang horizontal und vertikal auszugleichen.

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