Urteil vom 09. März 2011, IX R 56/05

Auslegung des § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 - Abgrenzung zwischen sog. "echten" Verlusten und sog. "unechten" Verlusten - Absetzungen für Abnutzung - Verfassungsmäßigkeit der sog. Mindestbesteuerung

BFH IX. Senat

EStG § 2 Abs 3, GG Art 3 Abs 1, EStG § 7

vorgehend FG Berlin, 11. September 2005, Az: 8 K 6331/01

Leitsätze

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

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger), zusammen veranlagte Eheleute, gründeten im Jahr 1997 unter gleichzeitiger Beendigung ihrer nichtselbständigen Arbeitsverhältnisse eine GmbH & Co. KG (im Folgenden: KG). Sie sind deren alleinige Kommanditisten und alleinige Gesellschafter und Geschäftsführer der Komplementär-GmbH. Die Kläger erzielten aus der KG, deren Geschäftszweck die Entwicklung von Software ist, Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG).

2 Die KG erwirtschaftete in der Anlaufphase seit Gründung nur hohe Verluste, die die Kläger ganz überwiegend durch Eigenmittel finanzierten; ihre Einlagen betrugen zum 31. Dezember 1997 470.000 DM, zum 31. Dezember 1998 627.604 DM und zum 31. Dezember 1999 725.456 DM. Im Bescheid vom 20. März 2001 über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen der KG für den Veranlagungszeitraum 1999 wurde festgestellt, dass von dem Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 701.135 DM lediglich ein Teilbetrag in Höhe von 564.308 DM sofort ausgleichsfähig war, während der Differenzbetrag nach § 15a Abs. 1 EStG nur mit späteren Gewinnen verrechnet werden durfte. Der Kläger erzielte im Streitjahr 1999 darüber hinaus positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 522.584 DM, die Klägerin negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 6.676 DM.

3 Im geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr 1999 vom 14. Mai 2001 ließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) von dem einheitlich und gesondert festgestellten Gewerbeverlust in Höhe von 564.308 DM (Kläger: 282.679 DM, Klägerin: 281.629 DM) lediglich einen nach § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/ 2002 (StEntlG 1999/2000/2002) ermittelten Teilbetrag in Höhe von 364.630 DM zum (vertikalen) Verlustausgleich der insgesamt positiven Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 515.908 DM (Kläger: 522.584 DM; Klägerin: ./. 6.676 DM) bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte zu. Auf diese Weise errechnete das FA einen Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von 157.954 DM und setzte die Einkommensteuer bei einem zu versteuernden Einkommen von 137.023 DM auf 34.872 DM fest.

4 Die hiergegen nach erfolglosem Einspruch gerichtete Klage blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) vertrat die Auffassung, die von dem FA vorgenommene Berechnung der Einkommensteuer für das Streitjahr entspreche dem Wortlaut der von Verfassungs wegen nicht zu beanstandenden Regelung in § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002.

5 Mit ihrer Revision verfolgen die Kläger ihr Begehren nach einem vollumfänglichen Ausgleich der gesondert festgestellten negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit den positiven Einkünften aus Vermietung und Verpachtung weiter. Die geltend gemachten Verluste resultierten aus betrieblichen Investitionen für ein neu gegründetes Unternehmen; es habe sich nicht um ein sog. "Steuersparmodell" gehandelt. Durch die teilweise

Nichtberücksichtigung der gewerblichen Verluste verbleibe den Klägern im Streitjahr nicht einmal das Existenzminimum. § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 verletze daher die verfassungsrechtlich geschützten Rechte der Kläger.

6 Die Kläger beantragen,

das angefochtene Urteil des FG vom 12. September 2005 aufzuheben und den angefochtenen Einkommensteueränderungsbescheid für das Streitjahr vom 14. Mai 2001 dahin zu ändern, dass die Einkommensteuer auf 0 € festgesetzt wird.

7 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen. § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 sei von Verfassungs wegen nicht zu beanstanden.

8 Der Bundesfinanzhof (BFH) hat das Revisionsverfahren durch Beschluss vom 31. Januar 2007 XI R 54/05 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 56/05 wieder aufgenommen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 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.

10 1. 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 anerkennenswerte Verlustquellen einzuschränken, beabsichtigte der Gesetzgeber, eine "quellenbezogene Mindestbesteuerung" zu schaffen (s. den Entwurf des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 --EStG-E--, BTDrucks 14/23); hierzu sollte zwischen Einkünften aus aktiver und Einkünften aus passiver Tätigkeit unterschieden werden (§ 2 Abs. 1a EStG-E).

13 aa) Zu den Einkünften aus aktiver Tätigkeit zählten nach § 2 Abs. 1a Satz 1 Nr. 1 bis 5 EStG-E neben Einkünften aus selbständiger Arbeit, Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (mit Ausnahme der Versorgungsbezüge i.S. des § 19 Abs. 2 Satz 2 EStG) und sonstigen Einkünften i.S. des § 22 Nr. 4 (mit Ausnahme der Übergangsgelder, Überbrückungsgelder, Sterbegelder, Versorgungsabfindungen und der Versorgungsbezüge) u.a. "Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb, der ausschließlich oder fast ausschließlich die Herstellung oder Lieferung von Waren, die Gewinnung von Bodenschätzen sowie die Bewirkung gewerblicher Leistungen zum Gegenstand hat, soweit diese nicht in der Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern einschließlich der Überlassung von Rechten, Plänen, Mustern, Verfahren, Erfahrungen und Kenntnissen bestehen". Zu den Einkünften aus passiver Tätigkeit i.S. des § 2 Abs. 1a Satz 2 Nr. 1 bis 5 EStG-E zählten Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die nicht unter § 2 Abs. 1a Satz 1 Nr. 2 EStG-E fielen, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i.S. des § 19 Abs. 2 Satz 2 EStG, Einkünfte aus Kapitalvermögen, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie sonstige Einkünfte i.S. des § 22 Nr. 1 bis 3 EStG sowie Übergangsgelder, Überbrückungsgelder, Sterbegelder, Versorgungsabfindungen und Versorgungsbezüge i.S. des § 22 Nr. 4 EStG.

14 bb) Negative Einkünfte aus aktiver Tätigkeit sollten nach § 2 Abs. 3 Satz 3 EStG-E unbegrenzt mit positiven Einkünften aus passiver Tätigkeit verrechenbar sein; demgegenüber sollten negative Einkünfte aus passiver Tätigkeit nach § 2 Abs. 3 Satz 4 EStG-E nur noch eingeschränkt mit positiven Einkünften aus aktiver Tätigkeit verrechenbar sein, wobei die Regelungsstruktur der Entwurfsfassung hinsichtlich der geplanten Verlustausgleichsbeschränkungen (vgl. BTDrucks 14/23, 3 f.) bereits weitgehend der später geänderten, Gesetz gewordenen Fassung entsprach (so auch BVerfG-Beschluss in BFH/NV 2010, 2387).

15 cc) In der Gesetzesbegründung wurde hierzu ausgeführt, dass die Unterscheidung zwischen aktiven und passiven Einkünften erforderlich sei, um die Begrenzung der Verlustverrechnung bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte nach Abs. 3 durchzuführen (BTDrucks 14/23, 166). Die Bestimmungen seien notwendig, um zu verhindern, dass aktive Einkünfte der Besteuerung insbesondere durch sogenannte Abschreibungsmodelle entzogen werden, bei denen die Verluste nicht wirtschaftlich, sondern nur durch Abschreibungen erzielt werden. Die Begrenzung der Verlustverrechnung ziele sowohl auf vermögensverwaltende als auch auf gewerblich geprägte Abschreibungsmodelle. Sie entspreche insoweit auch der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und erfülle die Vorgaben des BVerfG zur Verlustverrechnung (BTDrucks 14/23, 167).

16 Auch die späteren parlamentarischen Debatten konzentrierten sich schlagwortartig auf "Steuersparmodelle", die dazu dienen, "zu Lasten der Allgemeinheit Vermögen aufzubauen" (so der Bundesminister der Finanzen Oskar Lafontaine, Plenarprotokoll 14/25, Stenographischer Bericht, 25. Sitzung vom 4. März 1999, S. 1899), auf "Leute,... die sich arm rechnen können" (Abg. Christine Scheel, Plenarprotokoll 14/25, S. 1912), auf "Missbrauch" durch "Abschreibungsmöglichkeiten" und "Steuerminderungstatbestände" (Abg. Christine Scheel, Plenarprotokoll 14/25, S. 1914) und auf "Fehlallokationen" durch die frühere Bundesregierung, die zur "Zerrüttung und Verwüstung des deutschen Steuerrechts" durch "Abschreibungskünstler" geführt hätten (Abg. Jörg-Otto Spiller, Plenarprotokoll 14/25, S. 1933).

17 c) Durch die dritte Beschlussempfehlung des Finanzausschusses (BTDrucks 14/442) wurde die Unterscheidung zwischen aktiven und passiven Einkünften fallen gelassen. Stattdessen wurde eine Regelung in § 2b EStG (betreffend negative Einkünfte aus der Beteiligung an Verlustzuweisungsgesellschaften und ähnlichen Modellen) sowie eine geänderte Regelung in § 2 Abs. 3 EStG in das Gesetzgebungsverfahren eingeführt. Die Beschlussempfehlung enthält keine weitergehende Begründung für die Abkehr von der Unterscheidung zwischen aktiven und passiven Einkünften. In der Einführung zur Beschlussempfehlung (BTDrucks 14/442, 2) wird lediglich darauf hingewiesen, dass abweichend vom Gesetzentwurf vorgeschlagen werde, anstelle der Begrenzung der Verrechenbarkeit von Verlusten aus passiver Tätigkeit eine Begrenzung der Verlustverrechnung zwischen allen Einkunftsarten und einen Ausschluss der Verlustverrechnung bei Verlustzuweisungsgesellschaften einzuführen. Einen Hinweis auf eine Änderung in den Intentionen des Gesetzgebers enthält die Begründung der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses nicht. Eine solche Änderung lässt sich auch der späteren Dokumentation des Gesetzgebungsverfahrens (vgl. etwa BTDrucks 14/2121, zu den Intentionen betreffend die Neuregelung in § 2b EStG) nicht entnehmen.

18 Im Fachschrifttum wird in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass die mit § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/ 2000/2002 verbundene Mindestbesteuerung aus einer Kombination zweier Modelle, einem in Nordrhein-Westfalen entwickelten Modell zur Begrenzung der Verluste aus sog. Verlustzuweisungsgesellschaften und einem von Hamburg vorgeschlagenen Modell, das den vertikalen Verlustausgleich und -abzug generell einschränkte, entstanden sei (Hallerbach in Herrmann/Heuer/ Raupach --HHR--, § 2 EStG Rz R 7; Stapperfend, Verluste im Einkommensteuerrecht, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft --DStJG-- 24, 329, 333; Ritzer, Die Mindestbesteuerung nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, 2000, S. 2 f.). Dieser --mögliche-- Aspekt in der Entstehungsgeschichte der Vorschrift vermag indes ebenfalls nicht zu belegen, dass sich die Intentionen des Gesetzgebers im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens geändert hätten.

19 2. Die im Streitfall einschlägige Bestimmung des § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999 S. 402) hat folgenden Wortlaut:

"(3) 1Die Summe der Einkünfte, vermindert um den Altersentlastungsbetrag und den Abzug nach § 13 Abs. 3, ist der Gesamtbetrag der Einkünfte. 2Bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte sind zunächst jeweils die Summen der Einkünfte aus jeder Einkunftsart, dann die Summe der positiven Einkünfte zu ermitteln. 3Die Summe der positiven Einkünfte ist, soweit sie den Betrag von 100.000 Deutsche Mark übersteigt, durch negative Summen der Einkünfte aus anderen Einkunftsarten nur bis zur Hälfte zu mindern. 4Die Minderung ist in dem Verhältnis vorzunehmen, in dem die positiven Summen der Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten zur Summe der positiven Einkünfte

stehen. 5Übersteigt die Summe der negativen Einkünfte den nach Satz 3 ausgleichsfähigen Betrag, sind die negativen Summen der Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten in dem Verhältnis zu berücksichtigen, in dem sie zur Summe der negativen Einkünfte stehen. 6Bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b zusammen veranlagt werden, sind nicht nach den Sätzen 2 bis 5 ausgeglichene negative Einkünfte des einen Ehegatten dem anderen Ehegatten zuzurechnen, soweit sie bei diesem nach den Sätzen 2 bis 5 ausgeglichen werden können; können negative Einkünfte des einen Ehegatten bei dem anderen Ehegatten zu weniger als 100.000 Deutsche Mark ausgeglichen werden, sind die positiven Einkünfte des einen Ehegatten über die Sätze 2 bis 5 hinaus um den Unterschiedsbetrag bis zu einem Höchstbetrag von 100.000 Deutsche Mark durch die noch nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte dieses Ehegatten zu mindern, soweit der Betrag der Minderungen bei beiden Ehegatten nach den Sätzen 3 bis 6 den Betrag von 200.000 Deutsche Mark zuzüglich der Hälfte des den Betrag von 200.000 Deutsche Mark übersteigenden Teils der zusammengefaßten Summe der positiven Einkünfte beider Ehegatten nicht übersteigt. 7Können negative Einkünfte des einen Ehegatten bei ihm nach Satz 3 zu weniger als 100.000 Deutsche Mark ausgeglichen werden, sind die positiven Einkünfte des anderen Ehegatten über die Sätze 2 bis 6 hinaus um den Unterschiedsbetrag bis zu einem Höchstbetrag von 100.000 Deutsche Mark durch die noch nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte des einen Ehegatten zu mindern, soweit der Betrag der Minderungen bei beiden Ehegatten nach den Sätzen 3 bis 7 den Betrag von 200.000 Deutsche Mark zuzüglich der Hälfte des den Betrag von 200.000 Deutsche Mark übersteigenden Teils der zusammengefaßten Summe der positiven Einkünfte beider Ehegatten nicht übersteigt. 8Die Sätze 4 und 5 gelten entsprechend."

20 3. Die Neuregelung des § 2 Abs. 3 EStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 hat in der Fachwelt massive Kritik (zu systematischen Bedenken s. Kirchhof in Kirchhof, EStG, 1. Aufl., § 2 Rz 82, 129: "rechtsstaatlich misslungen"; HHR/ Hallerbach, § 2 EStG Rz R 8, m.w.N.; Stapperfend, a.a.O., DStJG 24, 329, 352 ff. m.w.N.; zu verfassungsrechtlichen Bedenken s. BFH-Beschluss vom 6. März 2003 XI B 76/02, BFHE 202, 147, BStBl II 2003, 523; HHR/Hallerbach, § 2 EStG Rz R 9, m.w.N.; Stapperfend, a.a.O., DStJG 24, 358 ff., m.w.N.; Birk/ Kulosa, Finanz-Rundschau --FR-- 1999, 433; s. auch BRDrucks 475/4/99, S. 3; zurückhaltender Palm, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2002, 152), zum Teil sogar Häme hervorgebracht (s. etwa Altfelder, Der Betrieb --DB-- 2001, 350, 355, der annimmt, dass die "sprachlichen Fehlleistungen des Gesetzgebers ... auch als Rücksichtslosigkeit gegenüber den Adressaten empfunden werden können"). Überdies wurde darauf hingewiesen, dass die Vorschrift eine weder von der Verwaltung noch von der Wissenschaft gelöste --und wohl im Ergebnis auch nicht lösbare-- Komplexität aufweise, da nahezu jeder Lösungsvorschlag in der Literatur zu einem anderen Ergebnis komme und die Finanzverwaltung --immerhin schon im Spätherbst 1999-- weder einen Anwendungserlass veröffentlicht habe noch in der Lage sei, Probeberechnungen durch die verwaltungseigene Datenverarbeitung zu ermöglichen (Eisgruber, Strukturelle Änderungen der Einkommensteuer, in: Eisgruber/Staiger --Hrsg.--, Das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, 7, 11).

21 4. § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 bedarf der Auslegung; denn der Wortlaut der Norm transportiert für sich genommen keinen eindeutigen Sinn.

22 a) § 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 DM übersteigt, durch "negative Summen der Einkünfte" aus anderen Einkunftsarten nur bis zur Hälfte zu mindern ist. Der Begriff der "negativen Summen der Einkünfte" wird in der Fachliteratur einhellig als nicht eindeutig und mithin als auslegungsbedürftig angesehen; er wurde überwiegend mit der "Summe der negativen Einkünfte" gleichgesetzt (vgl. z.B. HHR/ Hallerbach, § 2 EStG Rz R 31, m.w.N.; Stapperfend, a.a.O., DStJG 24, 353 f., m.w.N.; Raupach/Böckstiegel, FR 1999, 487, 492; Altfelder, FR 2000, 18, 20). Eine dahin gehende Auslegung ist dem Wortlaut der Norm allein jedoch nicht zu entnehmen. Insbesondere wird schon nicht deutlich, ob mit den "negativen Summen" das negative Ergebnis nach der Zusammenfassung aller Einkünfte gemeint sein soll (dann müsste von der "Summe", nicht von den "Summen" die Rede sein), oder ob der Begriff das negative Ergebnis nach der Zusammenfassung lediglich der negativen Einkünfte meint (dann müsste indes von der "Summe der negativen Einkünfte" die Rede sein) oder ob das negative Ergebnis mehrerer negativer Einkunftsquellen einer Einkunftsart gemeint ist --dann müsste von der "negativen Summe der (negativen) Einkünfte verschiedener Einkunftsquellen einer Einkunftsart" die Rede sein--. Unbeschadet der Frage, ob eine der genannten Auslegungsvarianten bei der Deutung des Wortlauts des § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 den Vorzug genießen könnte, widersprächen sie doch der Grundsystematik des Verhältnisses zwischen § 2 Abs. 2 und § 2 Abs. 3 EStG. Auch wenn der Gesetzgeber im Rahmen seiner Gestaltungsfreiheit eine solche grundlegende Änderung in der Systematik des § 2 EStG vornehmen könnte, müsste eine solche doch hinreichend klar aus dem Wortlaut einer Neuregelung zu entnehmen sein.

23 Vor diesem Hintergrund ist § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 --ausgehend von seinem (nicht

eindeutigen) Wortlaut und unter Berücksichtigung des Normzwecks, der allgemeinen und anerkannten verfassungsrechtlichen Grenzen des Besteuerungseingriffs sowie der gesetzgeberischen Vorgaben zur Rechtsfolgenbestimmung-- auszulegen (vgl. Jachmann, Die Fiktion im öffentlichen Recht, 1998, S. 665, m.w.N.; HHR/Ruppe, Einf. ESt Rz 643). Denn im Rahmen der Norminterpretation muss jedenfalls davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber weder unsinnige noch unbillige Lösungen treffen und im Übrigen --wie in der Gesetzesbegründung (BTDrucks 14/23, 166) ausdrücklich betont-- die Vorgaben der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung zur Verlustberücksichtigung respektieren wollte.

24 b) Nach Auffassung des Senats ist der § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 maßgeblich bestimmende Begriff der "negativen Summen der Einkünfte" --entgegen der überwiegenden Meinung in der Literatur (vgl. HHR/Hallerbach, § 2 EStG Rz R 31, m.w.N.; Stapperfend, a.a.O., DStJG 24, 354, m.w.N.; Raupach/Böckstiegel, FR 1999, 487, 492; Altfelder, FR 2000, 18, 20)-- nicht mit der "Summe der negativen Einkünfte" gleichzusetzen. Eine dahin gehende Auslegung missachtet den eindeutig weiter gefassten Gesetzestext ebenso wie die Gesetzesbegründung, die verhindern wollte, dass Einkünfte der Besteuerung insbesondere durch sogenannte Abschreibungsmodelle entzogen werden, bei denen die Verluste nicht wirtschaftlich, sondern nur durch Abschreibungen erzielt werden (BTDrucks 14/23, 166).

25 Der Begriff der "negativen Summen" wird an keiner anderen Stelle im Einkommensteuergesetz in einem vergleichbaren Kontext verwendet; insbesondere kann der Begriff nicht in der gleichen Weise wie in § 39a Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b EStG verstanden werden (ebenso HHR/Hallerbach, § 2 EStG Rz R 31; Stapperfend, a.a.O., DStJG 24, 353). Entgegen einer vielfach in der Literatur geäußerten Auffassung ist auch nicht davon auszugehen, dass der Begriff der "negativen Summen" lediglich auf ein Redaktionsversehen des Gesetzgebers zurückzuführen ist (so HHR/Hallerbach, § 2 EStG Rz R 31; Altfelder, FR 2000, 18, 20). Denn der Gesetzgeber hat bei der Neuformulierung des § 2 Abs. 3 EStG im Zuge der Ausschussberatungen den Begriff der "Summe der negativen Einkünfte" durchaus gesehen und ihn stets begrifflich einwandfrei verwendet (s. beispielhaft BTDrucks 14/443); demgegenüber kommt der Begriff der "negativen Summen" dort an keiner Stelle vor. So werden in der Einzelbegründung zum dritten Bericht des Finanzausschusses den "positiven Salden der einzelnen Einkunftsarten (Summe der positiven Einkünfte)" die "negativen Salden der einzelnen Einkunftsarten (Summe der negativen Einkünfte)" gegenübergestellt (s. BTDrucks 14/443, 19). Verwendet der Gesetzgeber dann aber gleichwohl in der endgültigen Gesetzesformulierung den bisher nicht näher konkretisierten und im Gesetzgebungsverfahren bis dahin nicht verwendeten Begriff der "negativen Summen", kann nicht angenommen werden, er habe dies nicht wissentlich oder nicht willentlich getan. Vielmehr muss davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber mit Blick auf die von ihm selbst bereits in der Gesetzesbegründung dargelegten verfassungsrechtlichen Grenzen einer Verlustverrechnungsbeschränkung diese --sicher unglückliche-- Formulierung gewählt hat, um dem Gesetzesziel, eine verfassungskonforme Mindestbesteuerung zur Abwehr jener Abschreibungsmodelle, bei denen Verluste nicht wirtschaftlich, sondern nur durch Abschreibungen erzielt werden, zu schaffen; ein Redaktionsversehen des Gesetzgebers kann folglich ausgeschlossen werden. Allenfalls könnte man davon ausgehen, dass der Gesetzgeber mit dem Begriff der "negativen Summen der Einkünfte" die "negativen Summen der negativen Einkünfte" gemeint haben könnte, d.h. dass der Gesetzgeber einmal --und zwar bei den "Einkünften", nicht aber bei den "Summen"-- das Adjektiv "negativ" vergessen haben könnte. Ein dahin gehender, nach Auffassung des Senats noch zulässiger Schluss kann aber nicht dazu führen, im Gegenzug den Begriff der "negativen Summen" einengend --und damit den Anwendungsbereich des § 2 Abs. 3 EStG erweiternd-- zu verstehen. Denn wollte man diesen Begriff lediglich als Umschreibung für eine negative Zahl verstehen, würde dies nicht nur zu einer Negierung des Gesetzeszwecks, sondern auch im Einzelfall zu sinnwidrigen Ergebnissen führen, welche der Gesetzgeber aber nicht gewollt haben kann.

26 c) Vor diesem Hintergrund legt der Senat 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 --Stbg-- 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.

27 d) Ausgehend von diesem Befund ist der Begriff der "unechten" Verluste, welche --entsprechend den Regelungen in § 2 Abs. 3 Sätze 2 bis 8 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002-- dem Grunde nach nur eingeschränkt mit positiven Einkünften desselben Veranlagungszeitraums auszugleichen sind, nicht einkunftsartbezogen,

sondern wirtschaftlich zu verstehen. Denn der Umstand, dass der Gesetzgeber mit der geplanten Regelung in § 2 Abs. 1a EStG-E eine Segmentierung in aktive und passive Einkünfte vornehmen wollte und insoweit den Verlustausgleich stärker --nämlich einkunftsartbezogen-- einschränken wollte, als dies nach der durch den Senat vorgenommenen Auslegung der Fall wäre, darf an dieser Stelle bei der Auslegung des § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 schon deshalb nicht berücksichtigt werden, weil die Unterscheidung in aktive und passive Einkünfte nach § 2 Abs. 1a EStG-E nicht Gesetz geworden ist.

28 Nach Maßgabe dieser wirtschaftlichen Betrachtungsweise und vor dem Hintergrund des dargelegten gesetzgeberischen Willens zählen negative Einkünfte jedenfalls insoweit zu den "unechten" Verlusten, 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 nicht zu einem lediglich buchmäßigen und damit nicht wirtschaftlich erzielten "unechten" Verlust.

29 e) Diese Auslegung des nicht eindeutigen Wortsinns der Regelung bringt --im Gegensatz zu nahezu allen bisherigen Auslegungsversuchen durch Wissenschaft und Verwaltung-- den Normzweck zur Geltung. Ihr steht nicht entgegen, dass im Zuge der Gesetzesentstehung möglicherweise von einzelnen, am Gesetzgebungsverfahren beteiligten Organen weitergehende Regelungen erwogen wurden oder von der Finanzverwaltung eine weitergehende Regelung erwünscht gewesen wäre; denn der Gesetzgeber hat sich, wie gezeigt, unbeschadet eines im Einzelnen nicht vollständig klaren Wortlauts dennoch klar und eindeutig für eine gegenüber dem dritten Bericht des Finanzausschusses (vgl. BTDrucks 14/442, 443) einschränkende Regelung entschieden. An dieser Stelle wird überdies deutlich, dass der für den Erlass des § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 seinerzeit vehement gescholtene Gesetzgeber die Kritik, die er auf sich gezogen hat, bei verständiger Würdigung der Norm so nicht verdient hatte.

30 f) Die vom Senat gefundene Auslegung ist darüber hinaus von Verfassungs wegen geboten; der Senat verweist insoweit auf die für die Besteuerungssituation im Streitfall maßgeblichen Ausführungen im BFH-Beschluss vom 6. März 2003 XI B 76/02 (BFHE 202, 147, BStBl II 2003, 523) sowie auf die Beschlüsse vom 6. März 2003 XI B 7/02 (BFHE 202, 141, BStBl II 2003, 516), vom 25. Juni 2004 XI B 20/03 (BFH/NV 2005, 176), vom 7. Juli 2004 XI B 231/02 (BFH/NV 2005, 178) und vom 25. Februar 2005 XI B 78/02 (BFH/NV 2005, 1279); s. ergänzend ferner Schmidt/ Seeger (EStG, 23. Aufl., § 2 Rz 78: "schwerwiegender Verfassungsverstoß"), Weber-Grellet, (Stbg 2004, 31, 37 ff.), Herzig/Briesemeister (DStR 1999, 1377), Raupach/Böckstiegel (FR 1999, 617), Mohr in Lüdicke/Kempf/Brink --Hrsg.-- (Verluste im Steuerrecht, 2010, 37), zweifelnd Werner (Betriebs-Berater 2001, 659); Altfelder (DB 2001, 350).

31 5. Die Sache ist spruchreif. 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 daher den Klägern zu Unrecht den von ihnen begehrten vollständigen Ausgleich der negativen Einkünfte im Streitjahr verwehrt. Die Vorentscheidung ist daher aufzuheben und der Klage stattzugeben. Denn nach den gemäß § 118 Abs. 2 FGO für den Senat bindenden Feststellungen des FG handelt es sich bei den einheitlich und gesondert festgestellten Verlusten der Kläger aus der gewerblichen Tätigkeit der KG um tatsächlich wirtschaftlich erzielte --und damit "echte"-- Verluste. Da diese die positiven Einkünfte der Kläger im Streitjahr übersteigen und vollständig ausgeglichen werden, ist keine Einkommensteuer festzusetzen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de