Urteil vom 09. März 2011, IX R 67/06

Inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 09.03.2011 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, EStG § 2 Abs 3

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 31. Mai 2006, Az: 3 K 2331/01

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 positive Einkünfte aus selbstständiger Arbeit (593.789 DM), aus Kapitalvermögen (13.280 DM), aus Vermietung und Verpachtung (bebaute Grundstücke und Bauherrengemeinschaften: 164.259 DM) sowie negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Grundstücksgemeinschaften: ./. 739.363 DM). Die Klägerin erzielte positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb (255.064 DM), aus Kapitalvermögen (5.860 DM), aus Vermietung und Verpachtung (bebaute Grundstücke und Bauherrengemeinschaften: 33.272 DM) sowie negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Grundstücksgemeinschaften: ./. 142.747 DM).

3 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) und setzte im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 3. November 2000, geändert durch Bescheid vom 9. April 2001, eine Einkommensteuer in Höhe von 70.448 DM fest. Ferner setzte es mit Bescheid vom 3. November 2000 den verbleibenden Verlustvortrag zum 31. Dezember 1999 für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf 183.854 DM fest.

4 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 verfolgen sie mit der vorliegenden Revision weiter.

Die Kläger beantragen,

das angefochtene Urteil des Finanzgerichts (FG) aufzuheben und

- den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 3. November 2000 i.d.F. des Einkommensteueränderungsbescheides vom 9. April 2001, beide in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14. August 2001, mit der Maßgabe zu ändern, dass die bisher nicht ausgleichsfähigen Einkünfte vollständig zum Verlustausgleich zugelassen werden;
- den Bescheid vom 3. November 2000 über die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zum 31. Dezember 1999 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14. August 2001 mit der Maßgabe zu ändern, dass die bisher nicht ausgleichsfähigen

Einkünfte vollständig zum Verlustausgleich zugelassen werden.

6 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen. 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 6. Februar 2007 XI R 35/06 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 67/06 wieder aufgenommen.

Entscheidungsgründe

8 II. 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.

9 1. Nach § 2 Abs. 1 EStG unterliegen der Einkommensteuer die Einkünfte aus den in dieser Vorschrift genannten sieben Einkunftsarten.

10 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).

11 b) Um dem Rückgang von Steuereinnahmen entgegenzuwirken und steuerpolitisch nicht anerkennenswerte 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 DM 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.

12 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 nicht zu einem lediglich buchmäßigen und damit nicht wirtschaftlich erzielten "unechten" Verlust. Der Senat verweist zur weiteren Begründung auf sein zur amtlichen Veröffentlichung bestimmtes Urteil vom 09.03.2011 in der Sache IX R 56/05.

13 2. 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.

14 Die Vorentscheidung ist aufzuheben und der Klage stattzugeben. Denn nach den gemäß § 118 Abs. 2 FGO für den

Senat bindenden Feststellungen des FG sind die Verluste der Kläger aus Vermietung und Verpachtung im Wesentlichen auf Herstellungs- bzw. Erhaltungsaufwand zurückzuführen. Hierbei handelt es sich um tatsächlich wirtschaftlich erzielte --und damit "echte"-- Verluste; sie sind vollständig mit positiven Einkünften der Kläger im Streitjahr auszugleichen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de