

Urteil vom 16. September 2014, VIII R 1/12

Nach Abschluss eines mehrere Jahre dauernden Auftrags zugeflossenes Erfolgshonorar eines Rechtsanwalts nicht tarifbegünstigt - Bindung des BFH an die Auslegung einer tatsächlichen Verständigung durch das FG - entgeltlich erworbener Praxiswert - Verfassungsmäßigkeit des § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002

BFH VIII. Senat

EStG § 34 Abs 1, EStG § 2 Abs 3, EStG § 34 Abs 2 Nr 4, FGO § 118 Abs 2, BGB § 133, BGB § 157, EStG § 5 Abs 2, EStG § 7, AO § 88

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 21. Juni 2011, Az: 2 K 1510/05

Tatbestand

- 1** I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war im Streitjahr 2002 ebenso wie in den Jahren vor 1998 als selbständiger Rechtsanwalt in einer Einzelpraxis tätig. In den Jahren von 1998 bis 2001 erzielte er seine Einkünfte als Rechtsanwalt als Mitgesellschafter einer GbR zusammen mit einer Anwältin, an die er die Hälfte seiner Praxis im Jahre 1998 veräußert hatte und deren Anteil er im Jahre 2001 zurückerwarb.
- 2** Die GbR erzielte in den Jahren von 1998 bis 2001 folgende (zu je 50 % auf den Kläger entfallende) Gewinne:

Jahr	Gewinn
1998	... €
1999	... €
2000	... €
2001	... €

- 4** In den Folgejahren erzielte der Kläger im Rahmen seiner Einzelpraxis aus seiner anwaltlichen Tätigkeit folgende Gewinne:

Jahr	Gewinn
2002 (Streitjahr)	559.209 €
2003	... €
2004	... €
2005	... €
2006	... €
2007	... €
2008	... €

- 6** Der im Streitjahr 2002 erzielte Gewinn umfasste ein Erfolgshonorar des Klägers aus einem 1990 übernommenen

Mandat zur Durchsetzung vermögensrechtlicher Entschädigungsansprüche. Das Honorar war an dem Wert des betroffenen Vermögens orientiert und betrug 561.787,07 €. Im selben Jahr erzielte der Kläger negative Einkünfte aus seinem Geschäftshaus, über das das zuständige Amtsgericht am 22. Februar 2002 die Zwangsverwaltung anordnete und das durch Beschluss des Gerichts vom 22. Oktober 2008 einem Dritterwerber zugeschlagen wurde.

- 7 In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr bezifferte der Kläger die Einkünfte aus seiner selbständigen Arbeit als Rechtsanwalt auf der Grundlage der eingereichten Gewinn- und Verlustrechnung mit 559.209 € sowie negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung hinsichtlich des unter Zwangsverwaltung stehenden Geschäftshauses in Höhe von 564.010 €.
- 8 Mit Bescheid vom 4. Februar 2004 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Einkommensteuer für 2002 auf 111.594 € fest, da wegen der Regelung in § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 (StEntlG 1999/2000/2002) die Verluste aus den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nur eingeschränkt mit den positiven Einkünften aus selbständiger Tätigkeit und aus Kapitalvermögen zu verrechnen seien. Dementsprechend stellte das FA den verbleibenden Verlustvortrag zum 31. Dezember 2002 gemäß § 10d EStG auf 0 € fest.
- 9 Auf die dagegen erhobenen Einsprüche stellte das FA mit Einspruchsentscheidung vom 28. Juli 2005 im geänderten Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember 2002 den verbleibenden Verlustvortrag für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 761 € sowie für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung --unter Ansatz von Sonderabschreibungen in Höhe von 1.445.786 €-- in Höhe von 1.212.073 € fest.
- 10 Im Übrigen wies es die Einsprüche als unbegründet zurück.
- 11 Auf die dagegen erhobene Klage berücksichtigte das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 1555 veröffentlichten Urteil vom 22. Juni 2011 2 K 1510/05 weitere --auf das Streitjahr 2002 entfallende-- Aufwendungen des Klägers in Höhe von 49.344 € für den (Rück-)Erwerb des hälftigen Sozietätsanteils sowie echte Verluste in Höhe von 87.950 € aus Vermietung und Verpachtung seines unter Zwangsverwaltung gestellten Geschäftshauses.
- 12 Nach der Beweisaufnahme des FG habe im Zeitraum von 1998 bis 2001 eine Anwaltssozietät zwischen dem Kläger und einer Anwältin bestanden, deren Anteil er durch Übernahme und Tilgung von Darlehensverbindlichkeiten mit einem Aufwand von 197.375,03 € erworben habe. Im Streitjahr 2002 resultiere hieraus eine Betriebsausgabe aus der Abschreibung des Praxiswerts in Höhe von 49.344 €.
- 13 Der Verlust des Klägers aus Vermietung und Verpachtung des unter Zwangsverwaltung gestellten Geschäftshauses sei in Höhe von 87.950 € (als Saldo aus Erhaltungsaufwendungen, Absetzung für Abnutzung --AfA-- und Mieteinnahmen) ungeachtet der Regelung in § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 zu berücksichtigen. Denn die Vorschrift beschränke nach der jüngeren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) den Verlustausgleich zwischen den positiven Einkünften des Klägers aus selbständiger Tätigkeit sowie Kapitalmögen einerseits und den Verlusten aus Vermietung und Verpachtung andererseits nur für sogenannte "unechte" Verluste, nicht aber für Verluste aus der Inanspruchnahme der in § 7 EStG gesetzlich vorgesehenen (regulären oder erhöhten) AfA oder Substanzverringerung.
- 14 Im Übrigen wies das FG die Klage als unbegründet ab.
- 15 Dass der Kläger ein Erfolgshonorar für eine mehrjährige Tätigkeit erhalten habe, reiche für die Annahme außerordentlicher Einkünfte i.S. des § 34 EStG nicht aus. Bei einem Freiberufler sei eine Entlohnung für eine mehrjährige Tätigkeit nicht ungewöhnlich, sondern berufstypisch. Die Geltendmachung von Restitutionsansprüchen sei auch keine von der übrigen Tätigkeit eines Rechtsanwalts zu unterscheidende Sondertätigkeit. Insbesondere führe nicht allein die Vereinbarung eines Erfolgshonorars zur Annahme einer Sondertätigkeit.
- 16 Die Anwendung des § 34 EStG könne der Kläger auch nicht wegen einer insoweit geltend gemachten tatsächlichen Verständigung --anlässlich von zwei Besprechungen mit dem FA im Jahre 2004-- verlangen. Eine solche Verständigung könne nur hinsichtlich tatsächlicher Feststellungen (wie hier die Dauer der Anwaltstätigkeit sowie die Vereinbarung und die Zahlung des Erfolgshonorars), nicht aber hinsichtlich streitiger Rechtsfragen (wie hier die Qualifizierung als Sondertätigkeit) Bindungswirkung haben.
- 17 Die Anwendung der Vorschrift komme des Weiteren nicht in Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben in

Betracht, selbst wenn das FA unzulässigerweise eine entsprechende Zusage gemacht haben sollte. Dadurch könne das gesetzte Recht nach der Rechtsprechung nur verdrängt werden, wenn das Vertrauen des Steuerpflichtigen in ein bestimmtes Verhalten der Verwaltung nach allgemeinem Rechtsgefühl in besonders gelagerten Fällen in einem so hohen Maß schutzwürdig sei, dass demgegenüber die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zurücktreten müssten. Daran fehle es im Streitfall schon deshalb, weil der zu besteuerte Sachverhalt bereits vor der behaupteten Verständigung abgeschlossen gewesen sei.

- 18 Über den berücksichtigungsfähigen Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 87.950 € hinaus könne ein höherer Verlust nach § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 nicht mit den positiven Einkünften des Klägers aus seiner freiberuflichen Tätigkeit im Streitjahr ausgeglichen werden. Denn dieser höhere Verlust beruhe auf Sonderabschreibungen wie nach § 4 des Fördergebietsgesetzes, die nach der Rechtsprechung als sogenannte unechte Verluste zu betrachten und nach § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 zu behandeln sei. Dies gelte unabhängig von der im Streitjahr angeordneten Zwangsverwaltung.
- 19 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts und des Verfahrensrechts.
- 20 Für das Streitjahr 2002 sei keine Einkommensteuer festzusetzen, weil der Kläger in diesem Streitjahr mit seinen Gewinnen aus freiberuflicher Tätigkeit verrechenbare Werbungskostenüberschüsse aus der Vermietung seines unter Zwangsverwaltung gestellten Geschäftshauses erzielt habe. Diese negativen Einkünfte fielen als echte Verluste bei normzweckorientierter und verfassungskonformer Auslegung nicht unter § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 und seien deshalb uneingeschränkt ausgleichsfähig. Im Übrigen sei die Norm verfassungswidrig.
- 21 Der im Streitjahr erzielte Gewinn aus selbständiger Arbeit (559.209 €) sei um den Aufwand aus der Rückabwicklung der Teilpraxisveräußerung in Höhe von 306.775,13 € zu mindern.
- 22 Zu Unrecht habe das FA die Tarifbegünstigung nach § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 4 EStG auf seine Einnahmen aus mehrjähriger Tätigkeit in Gestalt seines Sonderhonorars von 561.787,07 € nicht angewandt. Die insoweit erzielte Einnahme für eine zwölfjährige Tätigkeit --mit einem nur einmalig gezahlten Auslagenvorschuss von 1.000 DM-- sei schon deshalb außerordentlich, weil in den Jahren zwischen 1998 und 2008 jährlich nur ein Gewinn zwischen 4.300 € (im Jahre 1998) und 148.000 € (im Jahre 2005) erzielt worden sei.
- 23 Entscheidend für die Anwendbarkeit des § 34 EStG sei allein die Tatsache, dass es sich um außerordentliche Einkünfte des Steuerpflichtigen handele, die auf einer mehrjährigen Tätigkeit beruhten und dass durch die Honorarvereinbarung eine Sondertätigkeit vorliege, die erst nach mehrjähriger Tätigkeit habe vergütet werden sollen.
- 24 Schließlich habe es das FG verfahrensfehlerhaft unterlassen, durch die benannten Zeugen Beweis über eine tatsächliche Verständigung zwischen den Beteiligten zum Vorliegen außergewöhnlicher Einkünfte aus einer mehrjährigen (Sonder-)Tätigkeit zu erheben.
- 25 Der Kläger beantragt, den Einkommensteuerbescheid für 2002 vom 4. Februar 2004 zuletzt geändert am 3. März 2011, und den Bescheid über den verbleibenden Verlustvortrag zum 31. Dezember 2002 vom 4. Februar 2004, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28. Juli 2005 dahingehend zu ändern, dass die Einkommensteuer auf 0 € und der vortragsfähige Verlust für die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit auf 290.223 € festgesetzt werden.
- 26 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 27 II. Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 28 Zu Recht hat das FG die Anwendbarkeit der Tarifiermäßigung für außerordentliche Einkünfte nach § 34 EStG auf das streitige Erfolgshonorar des Klägers verneint. Des Weiteren hat es den Gewinn des Klägers aus selbständiger Arbeit auf der Grundlage seiner tatsächlichen Feststellungen sowie dessen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zutreffend ermittelt und dementsprechend rechtsfehlerfrei den verbleibenden Verlustabzug auf den 31. Dezember 2002 festgestellt.
- 29 1. Die Voraussetzungen für die Annahme außerordentlicher Einkünfte i.S. des § 34 EStG liegen nicht vor.

- 30** a) Nach § 34 Abs. 1 Satz 1 EStG ist die auf außerordentliche Einkünfte entfallende Einkommensteuer nach besonderen Regeln zu berechnen. Als außerordentliche Einkünfte kommen nach § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten in Betracht.
- 31** Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH (zuletzt mit Urteil vom 30. Januar 2013 III R 84/11, BFHE 240, 156, m.w.N.) reicht es für die Annahme außerordentlicher und deshalb tarifbegünstigter Einkünfte nicht aus, dass ein freiberuflich tätiger Steuerpflichtiger für eine mehrjährige Tätigkeit ein berufsübliches Honorar erhält.
- 32** Vielmehr setzt die Anwendung der Vorschrift auf einen solchen Ertrag aus mehrjähriger Tätigkeit voraus, dass der Steuerpflichtige sich während mehrerer Jahre ausschließlich einer bestimmten Sache gewidmet und die Vergütung dafür in einem einzigen Veranlagungszeitraum erhalten hat oder dass eine sich über mehrere Jahre erstreckende Sondertätigkeit, die von der übrigen Tätigkeit des Steuerpflichtigen ausreichend abgrenzbar ist und nicht zum regelmäßigen Gewinnbetrieb gehört, in einem einzigen Veranlagungszeitraum entlohnt wird (BFH-Urteil vom 14. Dezember 2006 IV R 57/05, BFHE 216, 247, BStBl II 2007, 180, m.w.N.). Ebenso kommt die Vorschrift zur Anwendung, wenn eine einmalige Sonderzahlung für langjährige Dienste aufgrund einer arbeitnehmerähnlichen Stellung geleistet wird (BFH-Urteil vom 7. Juli 2004 XI R 44/03, BFHE 208, 110, BStBl II 2005, 276). Darüber hinaus hat der BFH außerordentliche Einkünfte auch für den Fall bejaht, dass dem Steuerpflichtigen eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit aufgrund einer vorausgegangenen rechtlichen Auseinandersetzung zusammengeballt zufließt (BFH-Urteil in BFHE 216, 247, BStBl II 2007, 180).
- 33** b) Nach diesen Grundsätzen handelt es sich bei den Vergütungen, die der Kläger im Zusammenhang mit der Durchsetzung vermögensrechtlicher Entschädigungsansprüche erhalten hat, nicht um außerordentliche Einkünfte.
- 34** Für die Annahme einer abgrenzbaren Sondertätigkeit fehlt im Streitfall jeglicher Anhaltspunkt. Der Kläger hat sich --ausweislich der Gewinnermittlungen für seine anwaltliche Tätigkeit in den Vorjahren-- auch nicht während mehrerer Jahre ausschließlich dieser bestimmten Sache gewidmet. Vielmehr hat er einen für den Beruf des Rechtsanwalts typischen Auftrag ausgeführt und nach Mandatsende abgerechnet (vgl. BFH-Urteil vom 17. Februar 1993 I R 119/91, BFH/NV 1993, 593, sowie zu einem mehrere Jahre betriebenen Erbschaftsstreit BFH-Urteil in BFHE 240, 156). Damit ist die Abwicklung des Mandats zur Durchsetzung vermögensrechtlicher Ansprüche von der üblichen Tätigkeit des Klägers nicht abgrenzbar (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 10. Mai 1961 IV 275/59 U, BFHE 73, 730, BStBl III 1961, 532; vom 22. Mai 1975 IV R 33/72, BFHE 116, 136, BStBl II 1975, 765; in BFH/NV 1993, 593).
- 35** § 34 EStG dient im Übrigen nicht dazu, die nachteiligen Folgen temporal schwankender Einkünfte generell auszugleichen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 240, 156 unter Bezugnahme auf das Urteil des Reichsfinanzhofs vom 19. Februar 1936 VI A 71/36, RStBl 1936, 651). Dass im Streitfall die mit dem Mandat zur Durchsetzung vermögensrechtlicher Ansprüche verbundene Honorareinnahme im Vergleich zu den übrigen Einnahmen des Klägers betragsmäßig weit herausragte und zur "schwankenden" Einnahmesituation geführt hat, ist im Wesentlichen Folge des in der Akquisition und Bearbeitung eines Großmandats zu erblickenden unternehmerischen Erfolgs. Die sich aus dem Vergleich zu anderen Mandaten ergebende relative "Größe" eines Einzelmandats kann für sich genommen nicht zur Annahme "außerordentlicher" Einkünfte und zur Anwendung der Tarifiermäßigung führen, auch wenn --wie hier-- Vorschusszahlungen im nennenswerten Umfang nicht vereinnahmt werden konnten (BFH-Urteil in BFHE 240, 156).
- 36** c) Zu Recht hat das FG auch einen Anspruch des Klägers auf Anwendung der Tarifiermäßigung nach den Grundsätzen von Treu und Glauben aufgrund einer entsprechenden Verständigung zwischen den Beteiligten oder aufgrund einer entsprechenden Zusage des FA verneint.
- 37** aa) Zum einen ist der Senat an die tatsächliche Würdigung der behaupteten Einigung zwischen den Beteiligten gebunden, dass diese Einigung nur die Mehrjährigkeit der Tätigkeit des Klägers sowie die Vereinbarung eines Erfolgshonorars für die gesamte Tätigkeit betroffen habe. Denn die Auslegung einer tatsächlichen Verständigung obliegt dem FG als Tatsacheninstanz. Sofern die Auslegung des FG den Grundsätzen der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt, ist sie für den BFH nach § 118 Abs. 2 FGO bindend (vgl. BFH-Beschlüsse vom 8. April 2010 V B 20/08, BFH/NV 2010, 1616; vom 11. Juli 2012 X B 136/11, BFH/NV 2012, 1815; vom 20. Februar 2014 XI B 85/13, BFH/NV 2014, 828).
- 38** Zum anderen ist nach ständiger Rechtsprechung eine tatsächliche Verständigung über Rechtsfragen --wie hier über eine Anwendbarkeit des § 34 EStG auf die Einmalvergütung für eine mehrjährige Anwaltstätigkeit-- ausgeschlossen (BFH-Urteil vom 31. März 2004 I R 71/03, BFHE 206, 42, BStBl II 2004, 742, unter II.11.b).

- 39 bb) Für die Bindung an eine dahingehende Zusage würde ebenfalls erforderlich sein, dass der Steuerpflichtige auf die Erklärung der Behörde vertraut und in diesem Vertrauen Dispositionen getroffen hat (BFH-Beschluss vom 26. Februar 2003 V B 116/02, BFH/NV 2003, 883; BFH-Urteil in BFHE 206, 42, BStBl II 2004, 742). Daran fehlt es im Streitfall schon deshalb, weil die Sachverhaltsgestaltung (Mandatsübernahme gegen einmaliges Erfolgshonorar) sowie dessen Abwicklung bereits vor den Gesprächen des Klägers mit dem FA im Jahre 2004 abgeschlossen war.
- 40 2. Die Höhe des Gewinns aus der freiberuflichen Tätigkeit des Klägers hat das FG auf der Grundlage seiner (vom Kläger nicht angegriffenen und damit für den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden) tatsächlichen Feststellungen --auch zum Bestehen einer Sozietät in den Jahren 1998 bis 2001-- zu Recht unter Minderung des vom Kläger erklärten Gewinns von 559.209 € um die AfA aus dem Erwerb des Praxiswerts angesetzt.
- 41 Nach den bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG hat der Kläger im Streitjahr (nur) 197.375,03 € aufgewandt, um den Anteil der Mitgesellschafterin an der Anwaltssozietät zu erwerben. Dieser Aufwand bestand in der Übernahme und Tilgung der Darlehen, die die Mitgesellschafterin zur Finanzierung ihrer Beteiligung an der Sozietät aufgenommen hatte. Die Würdigung des FG, der Kläger habe lediglich den Praxisanteil als immaterielles Wirtschaftsgut i.S. des § 4 Abs. 3 Satz 3 EStG erworben, nicht aber andere Wirtschaftsgüter, ist aus Rechtsgründen als denkgesetzlich mögliche und mit allgemeinen Erfahrungssätzen vereinbare Würdigung nicht zu beanstanden. Der im Streitfall entgeltlich erworbene Praxiswert ist nach der BFH-Rechtsprechung ein immaterielles, abnutzbares Wirtschaftsgut (BFH-Urteil vom 9. August 2011 VIII R 13/08, BFHE 234, 286, BStBl II 2011, 875) und nach § 5 Abs. 2 EStG mit den Anschaffungskosten unter Berücksichtigung von AfA anzusetzen (BFH-Beschluss vom 29. April 2011 VIII B 42/10, BFH/NV 2011, 1345; die dagegen eingelegte Verfassungsbeschwerde wurde vom Bundesverfassungsgericht durch Beschluss vom 10. Juni 2013 2 BvR 1243/11 nicht zur Entscheidung angenommen). Als Zeitraum, in dem sich der erworbene Praxiswert im Streitfall abgenutzt ("verflüchtigt") hat, kann --wie das FG ohne Rechtsfehler unter Bezugnahme auf das BFH-Urteil vom 24. Februar 1994 IV R 33/93 (BFHE 174, 230, BStBl II 1994, 590) angenommen hat-- ein Mittelwert von vier Jahren angesetzt werden, sodass für das Streitjahr 2002 49.344 € (1/4 des Gesamtaufwandes von 197.375,03 €) zu berücksichtigen sind und sich die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit damit auf 544.633 € belaufen.
- 42 3. Schließlich geben die Einwendungen des Klägers gegen die Anwendung des § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 durch das FG keine Veranlassung, das angefochtene Urteil aufzuheben.
- 43 a) Entgegen der Auffassung des Klägers ist die Vorschrift verfassungsgemäß.
- 44 Der Senat nimmt insoweit zur Vermeidung von Wiederholungen Bezug auf das BFH-Urteil vom 9. März 2011 IX R 56/05 (BFHE 233, 152, BStBl II 2011, 649, m.w.N.; zustimmend auch BFH-Urteil vom 26. April 2012 IV R 23/09, BFH/NV 2012, 1413). Danach ist die Vorschrift verfassungskonform, weil ihr das Gesetzesziel einer verfassungskonformen Mindestbesteuerung durch Auslegung des Merkmals "negative Einkünfte" als auf "unechte Verluste" (aus der Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen) bezogenes Tatbestandsmerkmal hinreichend sicher zu entnehmen ist und damit sog. "echte Verluste" wie die AfA nach § 7 EStG aus dem Anwendungsbereich der Vorschrift herausfallen.
- 45 b) Auf dieser Grundlage hat das FG zu Recht nur den Abzug der "echten Verluste" i.S. dieser Rechtsprechung von der Anwendung des § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 als ausgenommen angesehen.
- 46 Zu Unrecht macht der Kläger geltend, schon wegen der im Streitjahr angeordneten Zwangsverwaltung über sein Geschäftshaus seien darüber hinaus alle geltend gemachten --und damit auch die sog. "unechten"-- Verluste uneingeschränkt im Rahmen des Verlustausgleichs ohne Beschränkung durch § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 zu berücksichtigen. Denn die Zwangsverwaltung hat entgegen der Ansicht des Klägers nichts daran geändert, dass er selbst als Träger der Rechte aus den Miet- und Pachtverträgen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt hat, selbst wenn die Zahlungen seinen Gläubigern aufgrund der Zwangsverwaltung überwiesen wurden (BFH-Urteil vom 11. März 2003 IX R 65-67/01, BFH/NV 2003, 778).
- 47 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.