

Urteil vom 11. Juni 2026, VI R 29/24

Verlustrückstellungsbeschränkung für Verluste aus gewerblicher Tierzucht/Tierhaltung in § 15 Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG verfassungsgemäß

ECLI:DE:BFH:2026:U.110626.VIR29.24.0

BFH VI. Senat

EStG § 15 Abs 1, EStG § 15 Abs 4 S 1, EStG § 15 Abs 4 S 2, EStG § 10d, GG Art 3 Abs 1, GG Art 14 Abs 1, EStG VZ 2020

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 23. Oktober 2024, Az: 4 K 15/24

Leitsätze

1. Die Verlustrückstellungsbeschränkung für Verluste aus gewerblicher Tierzucht/Tierhaltung in § 15 Abs. 4 Satz 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes ist verfassungsgemäß.
2. Dies gilt auch, wenn infolge der zeitlichen Streckung des Verlustvortrags Verluste nicht vollständig ausgeglichen werden können und in späteren Veranlagungszeiträumen verfallen ("Definitiveffekt").

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 23.10.2024 - 4 K 15/24 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Von der umfänglichen Veröffentlichung des Tatbestands wird aus Gründen des Steuergeheimnisses abgesehen.
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die für das Streitjahr (2020) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt wurden.
- 3 Der Kläger war Kommanditist der ... KG (KG). Gegenstand des Unternehmens der KG war --infolge der Überschreitung der Grenzen des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG)-- eine gewerbliche Tierzucht/Tierhaltung.

[...]
- 4 Weder die KG noch der Kläger züchteten oder hielten im Streitjahr Tiere. Zudem sieht sich der Kläger aus persönlichen Gründen nicht in der Lage, zukünftig selbst gewerbliche Tierzucht/Tierhaltung zu betreiben.
- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) setzte die Einkommensteuer für das Streitjahr auf ... € fest. Die darin enthaltenen Besteuerungsgrundlagen stehen zwischen den Beteiligten nicht in Streit. Aufgrund der Mitteilung des Betriebsstättenfinanzamts, wonach der Kläger im Streitjahr aus der KG einen Verlust aus gewerblicher Tierzucht/Tierhaltung in Höhe von ... € erzielt habe, stellte das FA zudem für den Kläger einen verbleibenden Verlustvortrag aus gewerblicher Tierzucht/Tierhaltung in Höhe von ... € fest.
- 6 Die gegen beide Bescheide gerichtete Klage, die darauf zielt, die Verluste des Klägers aus gewerblicher Tierzucht/Tierhaltung im Streitjahr mit (anderen) positiven Einkünften der Kläger auszugleichen, wies das Finanzgericht (FG) ab.

- 7 Mit der Revision, die sich nur noch gegen den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr richtet, rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 8 Sie beantragen,
das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 23.10.2024 - 4 K 15/24 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2020 vom 13.01.2023 dahin zu ändern, dass die Einkommensteuer unter Berücksichtigung von Verlusten aus gewerblicher Tierzucht/Tierhaltung auf 0 € herabgesetzt wird.
- 9 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Verluste des Klägers aus gewerblicher Tierzucht/Tierhaltung im Streitjahr nicht mit (anderen) positiven Einkünften der Kläger ausgeglichen werden können.
- 11 1. Nach § 15 Abs. 4 Satz 1 EStG dürfen Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden; sie dürfen auch nicht nach § 10d EStG abgezogen werden. Die Verluste mindern jedoch nach Maßgabe des § 10d EStG die Gewinne, die der Steuerpflichtige in dem unmittelbar vorangegangenen und in den folgenden Wirtschaftsjahren aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung erzielt hat oder erzielt; § 10d Abs. 4 EStG gilt entsprechend (§ 15 Abs. 4 Satz 2 EStG).
- 12 a) Über die Frage der Ausgleichsfähigkeit der Verluste ist, wovon die Beteiligten auch übereinstimmend ausgehen, bei der Einkommensteuerveranlagung der Kläger und nicht im Verfahren der gesonderten und einheitlichen Feststellung der KG zu entscheiden (vgl. Senatsurteil vom 04.11.2021 - VI R 26/19, Rz 11, sowie Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28.04.2016 - IV R 20/13, BFHE 253, 260, BStBl II 2016, 739, Rz 8, jeweils m.w.N.).
- 13 b) Der von den Klägern im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung begehrte Verlustausgleich kommt (einfachrechtlich) nicht in Betracht. Denn die Kläger haben nach den den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) im Streitjahr keine ausgleichsfähigen (positiven) Einkünfte (Gewinne) aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung erzielt, sondern lediglich Einkünfte, die nicht mit den streitigen Verlusten ausgleichsfähig sind.
- 14 2. Eine Auslegung des § 15 Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG gegen den Wortlaut dahin, dass die gesondert festgestellten Verluste aus gewerblicher Tierzucht/Tierhaltung vorliegend auch mit anderen Einkünften ausgeglichen werden können, ist --wie das FG zutreffend entschieden hat-- ebenfalls ausgeschlossen.
- 15 a) Die Auslegung eines Gesetzes gegen den Wortlaut ist nur ausnahmsweise möglich, wenn die wortgetreue Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führt, das vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt sein kann (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 17.06.2010 - VI R 50/09, BFHE 230, 150, BStBl II 2011, 43, Rz 16, m.w.N., und BFH-Urteil vom 16.07.2025 - I R 20/22, BStBl II 2026, 178, Rz 23, sowie BFH-Beschluss vom 17.07.2024 - I R 12/20, BFHE 284, 177, Rz 41, m.w.N.).
- 16 b) Davon kann vorliegend keine Rede sein. Wortlaut und Zweck von § 15 Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG stimmen überein.
- 17 Denn die mit der Einschränkung des Verlustausgleichs einhergehende Benachteiligung der gewerblichen Tierzucht oder gewerblichen Tierhaltung soll die traditionelle, mit der Bodenwirtschaft verbundene, landwirtschaftliche Tierzucht und Tierhaltung, bei der regelmäßig Verluste mangels hoher außerlandwirtschaftlicher Einkünfte nicht verrechnet werden können, vor dem Wettbewerb einer industriell betriebenen Tierproduktion schützen (ständige Rechtsprechung, BFH-Urteile vom 05.02.1981 - IV R 163/77, BFHE 132, 456, BStBl II 1981, 359; vom 12.08.1982 - IV R 69/79, BFHE 136, 470, BStBl II 1983, 36; vom 04.10.1984 - IV R 195/83, BFHE 142, 272, BStBl II 1985, 133; vom 14.09.1989 - IV R 88/88, BFHE 158, 353, BStBl II 1990, 152; vom 01.02.1990 - IV R 45/89, BFHE 159, 475, BStBl II 1991, 625, und Senatsurteil vom 04.11.2021 - VI R 26/19, Rz 17). Folglich zielt die in § 15 Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG angeordnete Beschränkung des Verlustabzugs auf Fallgestaltungen wie die vorliegende ab.

- 18 Angesichts dessen ist weder ersichtlich, dass eine wortlautgetreue Auslegung der streitigen Verlustausgleichsbeschränkung dem Gesetzeszweck zuwiderläuft, noch dass die Rechtsfolgenanordnung in § 15 Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG auf einem gesetzgeberischen Irrtum beruht. Die von den Klägern begehrte "Umqualifizierung" der streitigen Verluste in unbeschränkt ausgleichsfähige Verluste kommt wegen des eindeutigen Gesetzesbefehls daher nicht in Betracht.
- 19 3. Eine solche "Umqualifizierung" ist entgegen der Auffassung der Kläger auch verfassungsrechtlich nicht geboten. Ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--) liegt nicht vor.
- 20 a) Zwar bewirkt die Verlustausgleichsbeschränkung in § 15 Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG eine Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen, die Verluste aus gewerblicher Tierzucht/Tierhaltung erzielen und diese nur mit gleichartigen positiven Einkünften ausgleichen können, gegenüber Steuerpflichtigen, die allgemein gewerbliche/betriebliche Verluste erzielen und diese mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgleichen können. Eine Beschränkung des Verlustausgleichs auf bestimmte Einkunftsarten ist jedoch verfassungsrechtlich im Grundsatz nicht zu beanstanden (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 08.03.1978 - 1 BvR 117/78, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1978, 293). Die damit einhergehende Ungleichbehandlung im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG ist lediglich anhand des Willkürverbots zu überprüfen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 23.07.2025 - 2 BvL 19/14, Rz 93 ff.) und erweist sich auch vorliegend als verfassungsrechtlich gerechtfertigt.
- 21 b) Tragender Sachgrund für die unterschiedliche Behandlung von beschränkt ausgleichsfähigen Verlusten aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung ist --wie ausgeführt-- der Schutz der traditionellen, mit der Bodenwirtschaft verbundenen, landwirtschaftlichen Tierzucht und Tierhaltung, bei der regelmäßig Verluste mangels hoher außerlandwirtschaftlicher Einkünfte nicht verrechnet werden können, vor dem Wettbewerb einer industriell betriebenen Tierproduktion.
- 22 aa) Der mit der Verlustausgleichsbeschränkung einhergehende Lenkungszweck ist gleichheitsgerecht und verhältnismäßig ausgestaltet; auch sind § 15 Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG zur Erreichung des verfolgten Zwecks geeignet, erforderlich und angemessen (zu dem dahingehenden Erfordernis, s. BVerfG-Beschluss vom 23.07.2025 - 2 BvL 19/14, Rz 82).
- 23 bb) Der Einwand der Kläger, die streitige Verlustausgleichsbeschränkung drohe aufgrund des Strukturwandels in der Lebensmittelproduktion den Lenkungszweck zu verfehlen, verfährt nicht. Denn eine Lenkung mit Hilfe des Steuerrechts nimmt in Kauf, dass das Lenkungsziel nicht in jedem Fall erreicht wird; sie ist ein Instrument zur Annäherung an ein Ziel (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss vom 07.11.2006 - 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, unter C.I.2.b, m.w.N., und BFH-Urteil vom 01.07.2020 - XI R 20/18, BFHE 269, 525, BStBl II 2021, 296, Rz 40).
- 24 Dem Gesetzgeber wird dabei ein weiterer Gestaltungsspielraum eingeräumt. Eine Regelung ist erst dann nicht mehr geeignet, wenn sie die Erreichung des Gesetzeszwecks in keiner Weise fördern kann oder sich sogar gegenläufig auswirkt (BVerfG-Urteil vom 18.07.2018 - 1 BvR 1675/16, 1 BvR 745/17, 1 BvR 981/17, BVerfGE 149, 222, Rz 72, und BVerfG-Beschluss vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17, BVerfGE 158, 282, Rz 131). Davon kann hier keine Rede sein. Jedenfalls ist es für die grundsätzliche Geeignetheit der Maßnahme (hier der Beschränkung des vertikalen Verlustausgleichs), durch die intendierte Lenkungswirkung (Schutz der traditionellen bäuerlichen Landwirtschaft) systemische Risiken zu minimieren, unerheblich, ob die Lenkungswirkung eingetreten ist (vgl. BFH-Urteil vom 01.07.2020 - XI R 20/18, BFHE 269, 525, BStBl II 2021, 296, Rz 40).
- 25 4. Die von den Klägern begehrte "Ausgleichsfähigkeit der Verluste" ist auch im Hinblick auf die behauptete Definitivbelastung, wonach die Nutzung der bisher angefallenen Verluste aus gewerblicher Tierzucht/Tierhaltung endgültig nicht mehr möglich sei, von Verfassung wegen nicht geboten.
- 26 a) Zum einen vermag der Senat schon keine Definitivbelastung in der Person des Klägers zu erkennen.
- 27 aa) Auf die behauptete Vollbeendigung der KG im Streitjahr kann insoweit nicht abgestellt werden. Denn eine solche liegt nicht vor, da nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) das Betriebsstättenfinanzamt für die KG mit gesonderter und einheitlicher Feststellung für das Folgejahr 2021 einen laufenden Gesamthandsgewinn aus gewerblicher Tierzucht/Tierhaltung festgestellt und dem Kläger als Mitunternehmer in Höhe von ... € zugerechnet hat.
- 28 Für die Frage der Definitivbelastung kommt es zudem nicht auf die KG, sondern auf den Kläger an. Denn die Einkommensteuer als Personensteuer erfasst die im Einkommen zu Tage tretende Leistungsfähigkeit der

natürlichen Person, welche nach § 2 Abs. 1 EStG das Zurechnungssubjekt der von ihr erzielten (positiven wie negativen) Einkünfte ist (s. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17.12.2007 - GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, unter D.III.1.).

- 29 bb) Aber auch beim Kläger ist aufgrund der Verlustausgleichsbeschränkung im Streitjahr keine Definitivbelastung eingetreten. Vielmehr hat er nach § 15 Abs. 4 Satz 1 i.V.m. Satz 2 und § 10d Abs. 1 und Abs. 2 EStG die (im Folgejahr auch genutzte) Möglichkeit, auf ihn entfallende Verluste im Sinne des § 15 Abs. 4 Satz 1 EStG zu Lebzeiten mit von ihm als Einzelunternehmer oder aus einer Beteiligung erzielten positiven Einkünften aus gewerblicher Tierzucht/Tierhaltung in späteren Veranlagungszeiträumen auszugleichen.

[...]

- 30 b) Aber auch wenn angefallene Verluste infolge der beschränkten Ausgleichsfähigkeit nicht vollständig ausgeglichen werden können und gegebenenfalls in späteren Veranlagungszeiträumen verfallen ("Definitiveffekt"), ist eine "Umqualifizierung" der Verluste in unbeschränkt ausgleichsfähige Verluste verfassungsrechtlich nicht geboten.
- 31 aa) Denn § 15 Abs. 4 Satz 1 i.V.m. Satz 2 EStG und § 10d Abs. 1 und Abs. 2 EStG eröffnen nach ihrer Grundkonzeption dem Steuerpflichtigen einen, wenn auch sachlich (vertikal) beschränkten, so doch zeitlich unbeschränkten (periodenübergreifenden) Verlustausgleich, ohne hierbei sachwidrig zu unterscheiden. Der Umstand, dass ein vollständiger einkommens- beziehungsweise ertragswirksamer Ausgleich vorgetragener Verluste im Einzelfall ausscheidet, ist nicht unmittelbar in den vorstehenden Regelungen angelegt, sondern ergibt sich erst mittelbar aus dem Grundsatz der Individualbesteuerung. Die persönliche Steuerpflicht erstreckt sich auf die Lebenszeit einer Person; sie endet mit ihrem Tod. In diesem Fall ist die Veranlagung auf das bis zum Tod erzielte Einkommen zu beschränken; bis dahin nicht aufgezehrte Verlustvorräte verfallen (s. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17.12.2007 - GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, unter D.III.1.).
- 32 Verfassungsrechtlichen Bedenken begegnet das nicht (vgl. BVerfG-Beschluss vom 23.07.2025 - 2 BvL 19/14, Rz 99). Zumal der Verfall von Verlustvorräten dem Einfluss des Steuerpflichtigen nicht entzogen ist, sondern sich letztlich als Folge seiner erwerbswirtschaftlichen Betätigung und dem damit einhergehenden allgemeinen Geschäftsrisiko darstellt.
- 33 bb) Die dagegen erhobenen Einwendungen der Kläger verfangen ebenfalls nicht. Sie verkennen, dass durch Art. 3 Abs. 1 GG kein "Kernbereich" einer Nettoertragsbesteuerung im Sinne eines absoluten Mindestmaßes der Abzugsfähigkeit von Verlusten gewährleistet ist. Dem allgemeinen Gleichheitssatz beziehungsweise dem gleichheitsrechtlich fundierten Leistungsfähigkeitsprinzip lässt sich ein absolutes Mindestmaß an Verlustverrechnung nicht entnehmen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 23.07.2025 - 2 BvL 19/14, Rz 115 ff.). Auch stellt das in Verlustvorräten verkörperte und bei Eintritt eines "Definitiveffekts" nicht vollständig nutzbare "Abzugspotenzial" als solches keine vermögenswerte Rechtsposition im Sinne des Art. 14 Abs. 1 GG dar (BVerfG-Beschluss vom 23.07.2025 - 2 BvL 19/14, Rz 106, m.w.N.).
- 34 cc) Schließlich läuft die Anwendung der Verlustausgleichsbeschränkung des § 15 Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG dem subjektiven Nettoprinzip nicht zuwider. Da eine vollständige Nutzbarkeit von Verlusten von Verfassung wegen nicht geboten ist (BVerfG-Beschluss vom 23.07.2025 - 2 BvL 19/14, Rz 115), lässt sich (auch) aus dem subjektiven Nettoprinzip kein Anspruch auf die Realisierung (vertikal) nur beschränkt ausgleichsfähiger Verluste ableiten, selbst wenn dem Steuerpflichtigen von seinem im Veranlagungszeitraum Erworbenen nicht einmal das steuerliche Existenzminimum verbleiben sollte.
- 35 5. Eine Vorlage an das BVerfG gemäß Art. 100 Abs. 1 GG wegen einer etwaigen Verfassungswidrigkeit der Verlustausgleichsbeschränkung betreffend Verluste aus gewerblicher Tierhaltung/Tierzucht scheidet damit ebenfalls aus.
- 36 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de