
Datum: 15.09.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 1268/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:0915.7K1268.03.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- 1
- 2 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG verfassungsgemäß ist und demzufolge Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften des Klägers im Streitjahr 2000 zu Recht nur mit positiven Einkünften derselben Einkunftsart verrechnet wurden.
- 3 Im Streitjahr 2000 erzielte der Kläger Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von DM (Veräußerungspreis von WertpapierenDM ./.. Anschaffungskosten DM). Darüber hinaus erzielte der Kläger Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von DM und Beteiligungseinkünfte in Höhe von DM, Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von ./.. DM und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von DM.
- 4 Mit Einkommensteuerbescheid für 2000 vom 13. September 2002 wurde der Kläger entsprechend den Angaben in seiner Einkommensteuererklärung veranlagt. Das zu versteuernde Einkommen des Klägers betrug 169.615 DM. Den geltend gemachten Verlust aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von DM verrechnete der Beklagte dabei nicht mit den positiven Einkünften, sondern trug einen Verlustanteil von 109.731 DM in den Veranlagungszeitraum 1999 zurück und verrechnete ihn mit positiven Einkünften derselben Einkunftsart. Den verbleibenden Verlustvortrag für die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften stellte der Beklagte nach § 10 d Abs. 4 EStG auf DM fest und erließ am 13. September 2002 einen entsprechenden Bescheid zum 31. Dezember 2000 über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Einkommensteuer.

Gegen den Einkommensteuerbescheid und den Verlustfeststellungsbescheid legte der Kläger fristgerecht (2. Oktober 2002) Einspruch ein, da § 23 Abs. 3 Satz 8 verfassungswidrig sei. Mit Einspruchsentscheidung vom 11. Februar 2003 wurden die Einsprüche als unbegründet zurückgewiesen. 5

Daraufhin erhob der Kläger fristgerecht Klage (am 6. März 2003). 6

Der Kläger trägt vor, dass es sich bei dem Verlust aus privaten Veräußerungsgeschäften um einen real erlittenen Verlust aus der Veräußerung von Wertpapieren handele, der zu einer echten Vermögenseinbuße geführt habe. In Anwendung des § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG sei jedoch eine Verrechnung des Verlustes aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von DM mit den in 2000 erwirtschafteten positiven Einkünften in Höhe von DM aus den Einkunftsarten selbständige Tätigkeit, Kapitalvermögen und Vermietung und Verpachtung nicht erfolgt. 7

Bei saldierender Betrachtung aller Einkunftsarten habe er, der Kläger, im Jahr 2000 negative Einkünfte in Höhe von DM erzielt. Selbst nach Berücksichtigung des erfolgten Verlustrücktrags in das Jahr 1999 verblieben negative Einkünfte in Höhe von insgesamt DM. Dennoch sei auf der Basis der positiven Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit, Kapitalvermögen und Vermietung und Verpachtung eine Einkommensteuer in Höhe von 65.928 DM festgesetzt worden. 8

Zwar entspreche die fehlende Verrechnung der negativen Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe eines Teilbetrages in Höhe von DM mit positiven Einkünften der übrigen Einkunftsarten der Regelung des § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG, jedoch sei diese Vorschrift fassungswidrig und dürfe deshalb nicht zur Anwendung gelangen. 9

Das in § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG normierte Verbot des vertikalen Verlustausgleichs führe dazu, dass bei Vorliegen positiver Einkünfte aus den vertikal verrechenbaren Einkunftsarten und gleichzeitigem Vorliegen negativer Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften die positiven Einkünfte in durch die erlittenen Verluste nicht geminderter voller Höhe in das für die Besteuerung maßgebliche zu versteuernde Einkommen eingingen. Im Streitfall verfüge er, der Kläger, wirtschaftlich gesehen über ein weit geringeres Gesamteinkommen, als es der Besteuerung zu Grunde gelegt worden sei. 10

Dadurch komme es zu einer Ungleichbehandlung mit anderen Steuerpflichtigen, die wirtschaftlich gesehen zwar über ein gleich hohes (oder gleich niedriges) Gesamteinkommen verfügten, dieses jedoch in vertikal ausgleichsfähigen Einkunftsarten erzielt hätten. 11

Ein nach unterschiedlichen Einkunftsarten aufgeteiltes Einkommensteuerrecht dürfe im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG und das Leistungsfähigkeitsprinzip nur dann unterschiedliche Rechtsfolgen im Hinblick auf die Einkunftsarten auslösen, wenn dies in typisierender und generalisierender Weise auf der Grundlage fachlicher Rechtfertigungsgründe erfolge (BFH, Ur. v. 24.02.1999, BFH/NV 1999, 1012). Im Streitfall sei kein sachlicher rechtfertigender Grund für die Ungleichbehandlung durch § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG erkennbar. 12

Insbesondere sei in der gesetzgeberischen Zielsetzung kein Differenzierungsgrund zu sehen. So sei ursprünglich mit § 23 EStG bis zum 1. Januar 1999 der Zweck verfolgt worden, die sogenannten "Spekulationsgeschäfte" einzudämmen. Diese Zielsetzung sei jedoch vom Gesetzgeber zum 1. Januar 1999 aufgegeben worden, so dass sie nicht mehr als Rechtfertigungsgrund in Betracht komme. 13

Aber auch Differenzierungsgründe anderer Verlustausgleichsbeschränkungen des EStG könnten nicht auf § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG übertragen werden. Der Ausgleichsbeschränkung in § 2 a EStG liege beispielsweise die gesetzgeberische Zielsetzung zu Grunde, einer Fehlentwicklung im Bereich der Verlustzuweisungen entgegen zu wirken. Eine vergleichbare Zielsetzung habe der Gesetzgeber durch § 15 Abs. 4 EStG angestrebt. § 17 Abs. 4 EStG in der Fassung bis 1999 hingegen habe missbräuchliche Gestaltungen verhindern sollen, nach denen der Steuerpflichtige kurzfristig den Umfang seiner Beteiligung erhöht habe, um angesichts eines drohenden Veräußerungsverlustes die Verrechenbarkeit zu verlängern. Im Anwendungsbereich von § 23 EStG seien missbräuchliche Gestaltungen jedoch regelmäßig nicht denkbar, da Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften reale Verluste und damit echte Vermögenseinbußen darstellten. Ebenso wenig solle § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG Fehlentwicklungen entgegen wirken. Der ursprünglich von § 23 EStG verfolgte Zweck, nämlich Eindämmung der Spekulation auf Kosten der Allgemeinheit, werde nicht mehr verfolgt.

Auch der Sinn und Zweck der Ausgleichsbeschränkung des § 15 a EStG (Berücksichtigung nur der tatsächlich getragenen Verluste) lasse sich nicht auf § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG übertragen. § 15 a EStG solle sicher stellen, dass Verlustanteile der Kommanditisten nur dann steuerlich berücksichtigt würden, wenn sie von diesen tatsächlich wirtschaftlich getragen würden (BT-Drucks. 8/3648 v. 08.02.1980). Der Vorschrift liege ferner die Überlegung zu Grunde, dass die Berücksichtigung von Verlusten erst in dem Veranlagungszeitraum erfolgen solle, in den sich der Verlust beim Verlustträger tatsächlich auswirke (BFH, Urt. v. 16.05.1987, BFH/NV 1987, 640). Ein Rechtfertigungsgrund für § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG lasse sich hieraus nicht ableiten. Die Verluste nach § 23 EStG wirkten sich unmittelbar und in voller Höhe im Veranlagungszeitraum der Entstehung aus. 15

Ein sachlicher Differenzierungsgrund für die Ungleichbehandlung könne auch nicht in der besonderen Ausgestaltung von § 23 EStG erblickt werden, nach der nur private Veräußerungsgeschäfte innerhalb der in der Vorschrift genannten Fristen besteuert würden. Die Ausdehnung der Veräußerungsfristen habe zu einer erheblichen Annäherung und in vielen Bereichen sogar zu Überschneidungen mit Gewinnen aus Veräußerungsgeschäften im Rahmen der Gewinneinkunftsarten nach § 2 Abs. 3 Nr. 1-3 EStG geführt. Hier wie dort werde derselbe wirtschaftliche und rechtliche Vorgang, nämlich die Veräußerung z.B. eines Grundstücks oder Wertpapiers, steuerlich erfasst. 16

Die Beschränkung des Verlustausgleichs bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften lasse sich schließlich auch nicht mit der Begründung rechtfertigen, aus derartigen Veräußerungsgeschäften würde typischerweise kein Überschuss erzielt. Diese Begründung greife bereits deshalb nicht, weil es unzutreffend sei, dass private Veräußerungsgeschäfte typischerweise zu keinem Überschuss führten. 17

Der Kläger beruft sich des weiteren auf die Beschlüsse des BFH vom 6. März 2003 (XI B 76/02 und XI B 7/02, DB 2003, 1149, 1151). Hiernach bestünden ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung nach § 2 Abs. 3 Sätze 2 ff. EStG insoweit, als echte - mit dem Entzug von Liquidität verbundene - negative Einkünfte einstweilen unberücksichtigt blieben, die höher als die positiven Einkünfte aus anderen Einkunftsarten seien, so dass dem Steuerpflichtigen nicht einmal das Existenzminimum steuerfrei bleibe. Er, der Kläger, habe im Streitfall echte negative Einkünfte erzielt, die in Anwendung von § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG unberücksichtigt blieben und die die positiven Einkünfte überstiegen, so dass ihm, dem Kläger, nicht einmal das Existenzminimum unbesteuert verbleibe. So seien ihm selbst unter Berücksichtigung des erfolgten Verlustrücktrags in das Jahr 1999 negative 18

Einkünfte in Höhe von DM verblieben. Aus diesem negativen Betrag müsse er, der Kläger, nicht nur seinen Lebensunterhalt bestreiten, sondern zudem die Einkommensteuer in Höhe von 65.928 DM zahlen. Ihm, dem Kläger, verblieben nach Saldierung der Einkunftsarten nicht nur keine Mittel für den Lebensunterhalt. Er habe zum Bestreiten seiner Aufwendungen für den Lebensunterhalt und die Steuernachzahlung ein Privatdarlehn in Höhe von EUR aufgenommen. Die spätere Verlustberücksichtigung nach § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG trage den verfassungsrechtlichen Bedenken nicht ausreichend Rechnung.

Hinzu komme, dass die Besteuerung im Streitfall auf Grund ihrer Erdrösselungswirkung einen Verstoß gegen Artikel 14 GG darstelle. Denn die festgesetzte Einkommensteuer könne - selbst unter außer Acht Lassung der erwerbs- und existenzsichernden Aufwendungen - nicht aus dem Erworbenen entrichtet werden. 19

Soweit sich der Beklagte auf den Beschluss des BFH vom 15. Dezember 2000 (VIII B 128/99, BStBl 2001 II, 411) berufe, sei dem entgegenzuhalten, dass sich der BFH in diesem Beschluss nicht zu § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG geäußert habe. Der BFH habe in dem Beschluss allerdings beanstandet, dass § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG a.F. "nicht einmal" einen überperiodischen Verlustabzug innerhalb derselben Einkunftsart zulasse. Da die frühere Fassung der Vorschrift einen überperiodischen Verlustausgleich innerhalb derselben Einkunftsart nicht zugelassen habe, habe sich der BFH mit der vorliegend entscheidungserheblichen Frage nicht auseinander setzen müssen. 20

Auch die bisher zu § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG a.F. ergangene finanzgerichtliche Rechtsprechung sei durch das Tätigwerden des Gesetzgebers überholt und biete keine Anhaltspunkte für den Streitfall. 21

Der vom Gesetzgeber auf Grund der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts geregelte überperiodische Verlustausgleich habe zwar zu einer Abmilderung der ursprünglichen verfassungswidrigen Ungleichbehandlung geführt. Die Ungleichbehandlung sei aber dadurch nicht beseitigt worden (vgl. im Zusammenhang mit § 22 Nr. 3 Satz 3 EStG Raupach/Böckstiegel, FR 1999, 617, 625). Aufgrund des Verlustverrechnungsverbots bestehe auch weiterhin eine Ungleichbehandlung und sei ein sachlicher Rechtfertigungsgrund für diese Ungleichbehandlung nicht gegeben. Es sei nicht erkennbar, dass die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts von einem Veranlagungszeitraum übergreifenden Existenzminimum ausgehe. 22

Soweit der Beklagte einwende, Steuerpflichtige mit hohen Einkünften verfügten über Liquidität und könnten den notwendigen Lebensunterhalt aufgrund ihrer Zahlungsfähigkeit bestreiten, führe dies im Streitfall nicht weiter. Es sei nicht erkennbar, welche Bedeutung dieser Einwand für den Streitfall haben solle. So sei unter Zugrundelegung des Beschlusses des BFH vom 6. März 2003 das Existenzminimum gerade nicht gewahrt, wenn der Saldo der Einkünfte des Steuerpflichtigen in einem Veranlagungszeitraum unterhalb des Grundfreibetrages liege und dennoch eine Besteuerung erfolge. Dies gelte nach der Rechtsprechung des BFH auch dann, wenn jemand aus zumindest einer Einkunftsquelle hohe Einkünfte erziele. 23

Der Kläger beantragt, 24

unter Berücksichtigung von Verlusten i.H.v. DM die Einkommensteuer für 2000 auf 05DM herabzusetzen;

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 26

Der Beklagte beantragt,	27
die Klage abzuweisen;	28
im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.	29
Der Beklagte trägt vor, dass die streitgegenständlichen Bescheide der Gesetzeslage entsprächen und nicht zu beanstanden seien. Die geltend gemachten verfassungsrechtlichen Bedenken würden nicht durchgreifen, da die spätere Verlustberücksichtigung durch § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG gesichert sei (Schmidt, EStG, § 23, Rn. 97).	30
Entgegen der Auffassung des Klägers unterscheide sich der Tatbestand des § 23 EStG erheblich von den zum Vergleich herangezogenen Gewinneinkünften. Der historische und aktuelle Gesetzgeber wolle Vermögensgewinne und Vermögensverluste im privaten Bereich gerade nicht umfassend besteuern.	31
Wenn der historische und aktuelle Gesetzgeber Vermögensveränderungen im betrieblichen und privaten Bereich nicht gleichstellen wolle, dann sei gerade dies der sachliche Grund für eine unterschiedliche Behandlung der Einkünfte. Denn trotz Ähnlichkeit der Rechtsgeschäfte entscheide sich der Gesetzgeber, die Ergebnisse im privaten Bereich nur in sehr eingeschränktem Umfang, festgelegt durch die Veräußerungsfristen, zu erfassen. Er halte es zwar einerseits für ungerecht, generell jegliche Vermögensgewinne und Vermögensverluste, die unstreitig die Leistungsfähigkeit des einzelnen beeinflussten, unberührt zu lassen. Andererseits betrachte er jedoch die Einkünfte des § 23 EStG weiterhin nur als das Ergebnis gelegentlicher Rechtsgeschäfte, die daher nicht das regelmäßige Einkommen ausmachen und daher auch nicht dazu bestimmt sein sollten, das - aus anderen Quellen - regelmäßig zur Verfügung stehende Einkommen zu mindern.	32
Ob mögliche Missbräuche und Fehlentwicklungen bei der Entscheidung des Gesetzgebers eine Rolle gespielt hätten, sei zumindest den Gesetzesmaterialien nicht zu entnehmen. Allerdings seien - entgegen der Darstellung des Klägers - gerade im Bereich der Wertpapierveräußerungen Missbräuche durchaus erkennbar, zumal gerade in einschlägigen Zeitungsartikeln zum Jahresende die Realisierung von Buchverlusten (z. B. durch Verkauf und kurzfristigen Rückkauf oder durch Verkauf im Bekanntenkreis) als Möglichkeit zur Steuerersparnis angeregt werde.	33
Der BFH sehe in seinem Beschluss vom 25. Dezember 2000 keinen Anlass, rechtliche Zweifel an dem Verlustausgleichsverbot des § 23 EStG schon allein deshalb zu bejahen, weil diese Verluste nicht am allgemeinen Verlustausgleich mit anderen Einkünften teilnehmen würden. Zweifel habe er nur wegen des bis 1998 geltenden Verbots eines periodenübergreifenden Verlustabzugs geäußert, der jedoch im Streitfall zu gewähren sei.	34
Drei Finanzgerichte (FG des Saarlandes, Urt. v. 07.12.1999, 1 K 41/98; FG München, Urt. v. 29.10.1999, 8 K 3914/96; FG Thüringen, Urt. v. 13.12.2000, III 1121/00) hätten darüber hinaus in ihren Entscheidungen zur Hauptsache keinen Verfassungsverstoß darin erkennen können, dass Verluste aus § 23 EStG bis 1998 nur mit der selben Einkunftsart und in dem selben Jahr ausgleichsfähig seien. Diese von Gerichten bereits als verfassungsgemäß beurteilte Rechtslage sei mit der Einführung des periodenübergreifenden Verlustabzugs innerhalb des § 23 EStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 (§ 23 Abs. 3 Satz 9 EStG) noch zu Gunsten des Klägers verbessert worden, wobei die vom BFH geäußerten Zweifel im Sinne des Klägers umgesetzt worden seien.	35

Soweit der Kläger vortrage, es läge ein Verstoß gegen Artikel 14 GG vor, sei dem entgegenzuhalten, dass eine Besteuerung nur dann gegen Artikel 14 GG verstoße, wenn die Zahlungspflicht den Betroffenen übermäßig belaste und seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtige. Dies könne erst dann angenommen werden, wenn das wirtschaftliche Bestehen, also die Fortsetzung der Erwerbstätigkeit, durch die Festsetzung der steuerlichen Zahlungspflicht ernsthaft gefährdet sei (BVerfG, Beschl. v. 22.07.1991, 1 BvR 313/88). Dies habe der Kläger jedoch weder behauptet noch bewiesen.

Die Argumente des Klägers zur Mindestbesteuerung würden auf gerichtlichen Entscheidungen basieren, die zur Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes und damit lediglich auf Grund der dort gebotenen summarischen Prüfung ergangen sein. Ob die Erhebung von Einkommensteuer stets nur zulässig sei, wenn die positiven Einkünfte die negativen überwiegen würden und stets nur ein Veranlagungszeitraum betrachtet werden dürfe, sei daher erheblich zweifelhaft. So würden Stimmen in der Literatur auch darauf hinweisen, dass die Tendenzen der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts gerade hin zu einer Veranlagungszeitraum übergreifenden Betrachtung gehe (Birk/Kulosa FR 1999, 433, 439). Steuerpflichtige mit hohen Einkünften würden über Liquidität verfügen und könnten den notwendigen Lebensunterhalt auf Grund ihrer Zahlungsfähigkeit bestreiten. Beziehe jemand daher aus zumindest einer Einkunftsquelle hohe Einkünfte, sei sein Existenzminimum auch dann gewahrt, wenn der Saldo seiner Einkünfte in einem Veranlagungszeitraum unterhalb des Grundfreibetrages liege. Entscheidend sei, dass das individuelle Nettoprinzip über eine verlängerte Periode gewahrt bleibe. 37

Entscheidungsgründe 38

Die Klage ist unbegründet. 39

Der Beklagte hat zu Recht den im Streitjahr 2000 geltend gemachten Verlust aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von DM nicht mit den anderen positiven Einkünften im Streitjahr verrechnet, sondern den Verlust i.H.v. 109.731 DM in den Veranlagungszeitraum 1999 zurückgetragen den verbleibenden Verlustvortrag für die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 10 d Abs. 4 EStG auf DM festgestellt. Dies entspricht der gesetzlichen Regelung des § 23 Abs. 3 Sätze 8 und 9 EStG, die verfassungsrechtlich - entgegen der Auffassung des Klägers - nicht zu beanstanden ist. Einer Vorlage gemäß Art. 100 GG an das Bundesverfassungsgericht bedarf es daher nicht. 40

- I. Gemäß § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG dürfen Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S.d. § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 EStG nur bis zur Höhe des Gewinns, den der Steuerpflichtige im gleichen Kalenderjahr aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielt hat, ausgeglichen werden; sie dürfen nicht nach § 10 d EStG abgezogen werden. Die Verluste mindern jedoch gemäß § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG nach Maßgabe des § 10 d EStG die Einkünfte, die der Steuerpflichtige in dem unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 Abs. 1 EStG erzielt hat oder erzielt. Der streitgegenständliche Einkommensteuerbescheid 2000 sowie der Verlustfeststellungsbescheid zum 31.12.2000 stehen im Einklang mit dieser Regelung. Der Kläger erzielte im Streitjahr 2000 einen Verlust aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von DM. Dieser ist - entsprechend § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG - nicht im Streitjahr 2000 zu berücksichtigen. Vielmehr ist er nach § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG mit dem Gewinn aus privaten Veräußerungsgeschäften des Vorjahres 1999 i.H.v. 109.731 DM zu verrechnen. Der verbleibende Verlustvortrag für die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften ist 41

sodann nach § 10 d Abs. 4 EStG zutreffend auf DM festzustellen.

I. Die Bestimmung des § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG unterliegt nach Auffassung des Senats
keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. 42

1. Insbesondere verletzt die Vorschrift nicht den Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG. 43

a. Art. 3 Abs. 1 GG verlangt die Gleichbehandlung aller Menschen vor dem Gesetz und
verbietet jede Benachteiligung oder Bevorzugung wegen persönlichkeitsbedingter
Eigenheiten. Für den Sachbereich des Steuerrechts folgt daraus die Gestaltungsgleichheit.
Hiernach hat der Gesetzgeber nach Regelung des Ausgangstatbestandes die einmal
getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit
umzusetzen (BVerfG, Beschl. v. 22.06.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121). 44

Grundsätzlich genügt das Einkommensteuerrecht dem Gebot der Gleichbehandlung der
Einkunftsarten insoweit, als es für alle Einkunftsarten den Ausgleich und Abzug von Verlusten
vorsieht (BVerfG, Beschl. v. 30.09.1998, 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88). § 2 Abs. 2 EStG
sichert die Gleichbehandlung der sieben Einkunftsarten, soweit dort für alle Einkunftsarten
das Prinzip begründet ist, den Erwerbseinnahmen die Erwerbsaufwendungen
gegenüberzustellen und zum Abzug zuzulassen. Der Gesetzgeber erfasst sämtliche
Einkunftsarten nach dem Nettoprinzip, das die durch Erwerbstätigkeit bedingten
Aufwendungen zum Abzug zulässt, weil sie das disponible, für die Einkommensbesteuerung
verfügbare Einkommen mindern (BVerfG, Beschl. v. 30.09.1998, a.a.O.). Das
Einkommensteuergesetz verdeutlicht dieses Prinzip insoweit, als es einen Abzug von
Erwerbsaufwendungen auch zulässt, wenn die Erwerbsaufwendungen nicht im
Veranlagungszeitraum des Zugangs der Erwerbseinnahmen anfallen (BVerfG, Beschl. v.
30.09.1998, a.a.O.). 45

Soweit das Einkommensteuerrecht indes mehrere Einkunftsarten unterscheidet und daran
auch unterschiedliche Rechtsfolgen knüpft, müssen diese ihre Rechtfertigung in besonderen
sachlichen Gründen finden. Allein die systematische Unterscheidung durch den Gesetzgeber
kann die Ungleichbehandlung in den Rechtsfolgen nicht rechtfertigen (BVerfG, Beschl. v.
30.09.1998, 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88). 46

a. Nach diesem Maßstab verstößt die Verlustbeschränkung bei den Einkünften aus privaten
Veräußerungsgeschäften durch § 23 Abs. 3 Satz 8 und 9 EStG nicht gegen das
Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG. Zwar führt die Verlustbeschränkung des § 23
Abs. 3 Satz 8 und 9 EStG zu einer Ungleichbehandlung der Einkünfte aus privaten
Veräußerungsgeschäften im Verhältnis zu den anderen Einkunftsarten, bei denen der
vertikale Verlustausgleich nicht ausgeschlossen ist. Nach Auffassung des Senats ist diese
Ungleichbehandlung jedoch sachlich gerechtfertigt. 47

a. Der Differenzierungsgrund ist auf die besondere Ausgestaltung der Einkünfte aus
privaten Veräußerungsgeschäften zurückzuführen, weil § 23 Abs. 1 i.V.m. § 22 Nr. 2
EStG nicht sämtliche Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften der Besteuerung
unterwirft, sondern lediglich solche, die innerhalb bestimmter Fristen erfolgen. Der
Steuerpflichtige kann deshalb die Realisierung von steuerpflichtigen privaten
Veräußerungsgewinnen vermeiden, indem er sie über die Jahresfrist des § 23 Abs. 1 EStG
hinausschiebt. Diese Möglichkeit besteht bei den anderen Einkunftsarten nicht. Infolgedessen
soll er jedoch zugleich nicht auch die Möglichkeit haben, die Verluste innerhalb der Jahresfrist
zu realisieren und im gleichen Jahr mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten 48

auszugleichen. Die Situation ist wegen der Jahresfrist, die so oder so ausgenutzt werden kann, eine besondere (vgl. hierzu Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 783 Fn. 522). Dies verdeutlicht die Überlegung, dass ohne die Verlustausgleichsbeschränkung Aktionäre die Möglichkeit hätten, Verluste innerhalb der gesetzlichen Fristen zu realisieren und uneingeschränkt zu verrechnen; die Realisierung von Gewinnen könnten sie aber hinausschieben, bis die Frist abgelaufen ist und die Besteuerbarkeit der Gewinne endet (s.a. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl., S. 735). Diese Imparität würde nur entfallen, wenn die Erfassung privater Veräußerungseinkünfte gar nicht an Fristen gebunden wäre (Tipke, a.a.O., S. 735). Solange die Fristen jedoch bestehen, besteht die Imparität fort. Insofern ist eine besondere Behandlung der Verluste gerechtfertigt. Die Verlängerung der Fristen durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 hat daran auch nichts geändert.

- a. Darüber hinaus lässt sich die Ungleichbehandlung auch unter Typisierungsaspekten rechtfertigen. Das Verlustausgleichs- und -abzugsverbot isoliert das Verlustrisiko beim Steuerpflichtigen und führt den Gedanken der einkommensteuerrechtlich unerheblichen Vermögenssphäre für den Bereich der negativen Einkünfte fort. § 23 Abs. 3 Satz 8 und 9 EStG setzt damit in typisierender Weise die aus der Rechtswirklichkeit entnommene Vermutung um, dass planmäßige Vorkehrungen bei privaten Veräußerungsgeschäften nur auf die Erzielung positiver Einkünfte gerichtet, negative Einkünfte damit typischerweise nicht steuerbare Einkünfte sind, für die ein unbeschränkter Verlustausgleich und Verlustabzug ausscheidet (vgl. hierzu im Zusammenhang mit § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG a.F. Thüringer FG, Ur. v. 13.12.2000, III 1121/00, EFG, 2001, 447). 49

1. Die Regelung des § 23 Abs. 3 Satz 8 und 9 EStG verstößt auch nicht gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip als Ausfluss des Art. 3 GG. 50

- a. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist Maßstab für die Anwendung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht; daher ist "Leistungsfähigkeitsprinzip" der verkürzte Ausdruck für "gleichmäßige Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit" (Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl., S. 500 f.). Daraus folgt, dass Steuerbemessungsgrundlagen geeignet sein müssen, für gleichmäßige Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu sorgen (Tipke, a.a.O., S. 501). 51

Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist dabei ein auf Dauer angelegtes Prinzip (Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl., S.498). Dementsprechend ist das Leistungsfähigkeitsprinzip so zu interpretieren, dass es grundsätzlich um die im Lebens Einkommen sich ausdrückende Leistungsfähigkeit geht (Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl., S. 756; ähnlich BFH, Beschl. v. 06.03.2003, XI B 7/02, BStBl II 2003, 516). 52

Das geltende Einkommensteuerrecht basiert jedoch im Gegensatz dazu auf dem Zeitabschnittsprinzip (Periodizitätsprinzip; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl., S. 754). Grundsätzlich wird das Einkommen eines Jahres der Einkommensteuerfestsetzung zugrunde gelegt (Jahresprinzip). Das Jahresabschnittsprinzip ist indes ein rein technisches Prinzip (Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl., S. 756 m.w.N.) einfachgesetzlicher Natur (BFH, Beschl. v. 06.03.2003 a.a.O.). 53

Infolgedessen sieht das Einkommensteuerrecht als Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips neben dem Verlustausgleich zwischen den verschiedenen Einkunftsarten auch den Verlustrück- und -vortrag vor (vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl., S. 780). 54

- a. Die Streitgegenständliche Regelung des § 23 Abs. 3 Satz 8 und 9 EStG trägt diesen Grundsätzen Rechnung. Zwar wird durch diese Vorschrift der Verlustausgleich und -abzug beschränkt, jedoch wird der Verlustausgleich und -abzug nicht gänzlich ausgeschlossen, denn innerhalb der Einkünfte aus § 23 EStG sind der Verlustausgleich und -abzug zulässig. Im Verhältnis zu den anderen Einkunftsarten, die keiner Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkung unterliegen, ist eine Ungleichbehandlung bezogen auf das Lebenseinkommen nur gegeben, wenn aus den privaten Veräußerungsgeschäften insgesamt ein (Total-)Verlust entsteht.

Diese Ungleichbehandlung ist indes sachlich wegen der besonderen Ausgestaltung der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften gerechtfertigt (s.o. Abschn. II.1.b. aa). Wie bereits dargelegt, ist die Situation wegen der Jahresfrist, die so oder so ausgenutzt werden kann, eine besondere (vgl. hierzu Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 783 Fn. 522), die der Steuerpflichtige bei Gewinnen im Verhältnis zu anderen Einkunftsarten zu seinen Gunsten nutzen kann. Umgekehrt unterliegt er infolgedessen bei den Verlusten einer Verlustausgleichsbeschränkung. Auch unter Typisierungsaspekten ist - wie in Abschnitt II.1.b. bb) dargelegt - eine Rechtfertigung gegeben. 56

- I. Soweit sich der Kläger auf den Beschluss des BFH vom 6. März 2003 (XI B 7/02, BStBl II 2003, 516) zur Mindestbesteuerung, insbesondere auf die Gewährleistung der Steuerfreiheit des Existenzminimums, beruft, vermag dies kein anderes Ergebnis zu rechtfertigen. Denn, wie zuvor dargelegt, sind die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S.d. § 23 Abs. 1 i.V.m. § 22 Nr. 2 EStG als Einkünfte anzusehen, die aufgrund ihrer Fristenbindung besonderen Regeln unterliegen. Dies hängt damit zusammen, dass private Veräußerungsgeschäfte einen besonderen Charakter aufweisen. Sie stellen nämlich eine Form der Einkommensverwendung dar. Der Erwerb und die Veräußerung von Wertpapieren sind Vorgänge auf privater Ebene. Der Erwerb von Wertpapieren erfolgt i.d.R. erst nach der Erzielung von Einkommen bzw. der Schaffung von Liquidität. Der Erwerb von Wertpapieren erfolgt sodann auf einer weiteren Ebene, der privaten Einkommensverwendung. Diese ist grundsätzlich steuerunerheblich und kann das Einkommen des Steuerpflichtigen nicht mindern. Folglich müssen auch Verluste als Folge dieser grundsätzlich privaten Vorgänge nicht unbeschränkt berücksichtigt werden, selbst wenn sie das Existenzminimum tangieren sollten. 57

- I. Die Streitgegenständliche Vorschrift verletzt schließlich auch nicht - entgegen der Auffassung des Klägers - Art. 14 GG. Denn allein die Tatsache, dass hinsichtlich der privaten Veräußerungseinkünfte der Verlustausgleich beschränkt ist, führt nicht zu einer Beeinträchtigung des Eigentums des Klägers. Soweit der Kläger vorträgt, dass sein Existenzminimum nicht gewahrt sei, wurde bereits zuvor dargelegt, dass dies gerechtfertigt ist. 58

- I. Aufgrund des beschränkt zulässigen Verlustausgleichs durch § 23 Abs. 3 Satz 8 und 9 EStG erübrigt sich die Überlegung, ob die Grundsätze des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts vom 30. September 1998 (2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88) zur Verfassungswidrigkeit des § 22 Abs. 3 Satz 3 EStG a.F. auf den Streitfall übertragbar sind. Denn § 22 Abs. 3 Satz 3 EStG a.F. ist mit § 23 Abs. 3 Satz 8 und 9 EStG schon gar nicht vergleichbar, da § 22 Abs. 3 Satz 3 EStG a.F. die Verlustverrechnung gänzlich ausschloss. 59

- I. Schließlich können auch aus dem Beschluss des BFH vom 15. Dezember 2000 (IX B 128/99, BStBl II 2001, 411) keine Schlussfolgerungen zur Verfassungswidrigkeit oder Verfassungsmäßigkeiten der Streitgegenständlichen Vorschrift gewonnen werden. Denn 60

hiernach ergeben nach Auffassung des BFH verfassungsrechtliche Bedenken jedenfalls insoweit, als § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG a.F. nicht einmal einen überperiodischen Verlustabzug innerhalb derselben Einkunftsart zulässt und die ab dem Veranlagungszeitraum 1999 erfolgte Neuregelung des Verlustausgleichs bei privaten Veräußerungsgeschäften i.S. von § 23 EStG, die dies vorsieht, ohne sachlichen Grund nicht auch auf die offenen Altfälle erstreckt worden ist. Es wäre spekulativ, hieraus abzuleiten, dass der BFH § 23 Abs. 3 Satz 8 und 9 EStG im übrigen für verfassungsgemäß hält.

- I. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache gemäß § 115 Abs. 61 2 Nr. 1 FGO zugelassen.
- I. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO..

62