



Im Namen des Volkes

**In dem Verfahren
zur verfassungsrechtlichen Prüfung,**

ob § 2 Abs. 3 Sätze 2 bis 8, § 10d Abs. 1 Sätze 2 bis 4, Abs. 2 Sätze 2 bis 4, Satz 5 Halbsatz 2, soweit auf Sätze 2 bis 4 verweisend, und Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 wegen Verletzung des Grundsatzes der Normenklarheit (Art. 20 Abs. 3, Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes) verfassungswidrig sind,

- Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs vom 6. September 2006 - XI R 26/04 -

hat das Bundesverfassungsgericht - Zweiter Senat - unter Mitwirkung der Richterinnen und Richter

Präsident Voßkuhle,
Broß,
Osterloh,
Di Fabio,
Mellinghoff,
Lübbe- Wolff,
Gerhardt,
Landau

am 12. Oktober 2010 beschlossen:

Die Vorlage ist unzulässig.

Gründe:

A.

Das Normenkontrollverfahren betrifft die Frage, ob § 2 Abs. 3, § 10d des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/ 2000/2002 - EStG - mit dem Grundgesetz, insbesondere mit den verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Normenklarheit und dem aus Art. 3 Abs. 1 GG folgenden Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit vereinbar waren, soweit durch sie die einkunftsartenübergreifende Verlustverrechnung eingeschränkt wurde.

1

I.

1. Nach § 2 Abs. 1 EStG unterliegen der Einkommensteuer nur solche Einkünfte, die sich einer der dort aufgeführten sieben Einkunftsarten zuordnen lassen. Für die Besteuerung war nach § 2 Abs. 3 EStG in der bis zum 31. Dezember 1998 geltenden Fassung die „Summe der Einkünfte“ maßgeblich, das heißt, positive und negative Ergebnisse unterschiedlicher Einkunftsarten waren zu saldieren (periodeninterner Verlustausgleich). 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). Nach § 10d Abs. 1 EStG a.F. hatte der Verlustrücktrag in die beiden vorangegangenen Veranlagungszeiträume Vorrang, wobei ein gegebenenfalls bereits ergangener Steuerbescheid entsprechend geändert wurde. Im Übrigen waren offene Verluste nach § 10d Abs. 2 EStG a.F. in künftige Veranlagungszeiträume vorzutragen, bis sie vollständig ausgeglichen waren.

2

2. Die Regelung über den periodeninternen Verlustausgleich geht zurück auf § 7 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes vom 10. August 1925 (RGBl I S. 189). Danach war das Einkommen durch „Zusammenrechnung und Ausgleich der bei der gesonderten Ermittlung gewonnenen Ergebnisse“ zu berechnen, wenn bei einem Steuerpflichtigen „mehrere Einkommensarten zusammentreffen oder er Einkünfte derselben Art aus mehreren Betrieben hat“. Sachlich gleichbedeutend definierte § 2 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes vom 16. Oktober 1934 (RGBl I S. 1005) als Einkommen den „Gesamtbetrag der Einkünfte“ nach „Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben“. Durch das Einkommensteuerreformgesetz vom 5. August 1974 (BGBl I S. 1769) wurde hierfür der Begriff der „Summe der Einkünfte“ in § 2 Abs. 3 EStG eingeführt.

3

Der periodenübergreifende Verlustausgleich wurde hingegen in allgemeiner, für alle Einkunftsarten geltenden Form erst durch das Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes vom 20. April 1976 (BGBl I S. 1054) eingeführt, wobei die Verluste zunächst vorrangig in den vorangegangenen Veranlagungszeitraum zurück- und im Übrigen vorzutragen waren. Allerdings galt eine Fünf-Jahres-Grenze, so dass danach noch offene Verluste nicht mehr ausgeglichen werden konnten. Diese Grenze entfiel erst mit dem Steuerreformgesetz 1990 vom 25. Juli 1988 (BGBl I S. 1093), durch das zugleich der Verlustrücktrag auf zwei Veranlagungszeiträume ausgedehnt wurde. Vor der Änderung durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 wurde § 10d EStG zuletzt durch das Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen zur Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland im Europäischen Binnenmarkt (Standortsicherungsgesetz) vom 13. September 1993 (BGBl I S. 1569) neu gefasst und um die Möglichkeit erweitert, auf Antrag des Steuerpflichtigen zugunsten des Verlustvortrags von einem Rücktrag offener Verluste abzusehen.

4

3. In den neunziger Jahren war ein erheblicher Rückgang des Aufkommens aus veranlagter Einkommensteuer von 41,5 Milliarden DM im Jahr 1992 auf 11,6 Milliarden DM im Jahr 1996 und 5,8 Milliarden DM im Jahr 1997 zu verzeichnen, während das

5

Lohnsteueraufkommen im gleichen Zeitraum nahezu unverändert blieb (247,3 Milliarden DM im Jahr 1992 und 248,7 Milliarden DM im Jahr 1997). Dies wurde insbesondere auf die Inanspruchnahme steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten durch gutverdienende Steuerpflichtige zurückgeführt. Hierzu habe unter anderem das Fördergebietsgesetz beigetragen, das hohe Sonderabschreibungen für Investitionen in den neuen Ländern ermöglicht habe. Auch Schifffahrtsbeteiligungen oder Beteiligungen an sonstigen Verlustzuweisungsgesellschaften würden für steuermindernde Investitionen genutzt (vgl. Rechnungshof Baden-Württemberg <Hrsg.>, Die effektive Steuerbelastung von Beziehern hoher Einkünfte, in: Denkschrift 1997 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Landes Baden-Württemberg, S. 27 ff.).

Um dem Rückgang von Steuereinnahmen entgegenzuwirken, sollte nach dem Entwurf des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 zwischen Einkünften aus aktiver und Einkünften aus passiver Tätigkeit anhand eines Katalogs in § 2 Abs. 1a EStG-E unterschieden werden. Negative Einkünfte aus passiver Tätigkeit sollten nach § 2 Abs. 3 EStG-E nur noch eingeschränkt mit positiven Einkünften aus aktiver Tätigkeit verrechenbar sein, wobei die Regelungsstruktur weitgehend bereits der später geänderten, Gesetz gewordenen Fassung entsprach (vgl. BTDrucks 14/23, S. 3 f.). In der Entwurfsbegründung heißt es dazu, bei den Einkünften aus aktiver Tätigkeit werde ein besonderer, persönlicher Einsatz des Steuerpflichtigen zur Einkunfts-erzielung unterstellt. Demgegenüber würden die Einkünfte aus passiver Tätigkeit nicht in erster Linie durch den persönlichen Einsatz des Steuerpflichtigen erzielt, sondern es handle sich entweder um Einkünfte aus der Nutzung von Vermögen oder um Versorgungseinkünfte. Die Begrenzung der Verlustverrechnung bei passiven Einkünften sei geboten, um zu verhindern, dass aktive Einkünfte der Besteuerung insbesondere durch sogenannte Abschreibungsmodelle entzogen würden, bei denen die Verluste nicht wirtschaftlich, sondern nur durch Abschreibungen erzielt würden. Dadurch solle eine Mindestbesteuerung aktiver Einkünfte sichergestellt werden (vgl. BT-Drucks 14/23, S. 166 f.).

4. Die Unterscheidung zwischen aktiven und passiven Einkünften stieß unter anderem wegen der damit verbundenen Abgrenzungsschwierigkeiten und Umgehungsmöglichkeiten auf Kritik und wurde in der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses durch eine allgemeine Begrenzung der Verrechnung von Verlusten zwischen den Einkunftsarten ersetzt (vgl. BTDrucks 14/443, S. 15 f.). Die einschlägigen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I S. 402) lauteten:

§ 2	8
Umfang der Besteuerung, Begriffsbestimmungen	9
(1) Der Einkommensteuer unterliegen	10
1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft,	11

2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb,	12
3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit,	13
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit,	14
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen,	15
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung,	16
7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 22,	17
die der Steuerpflichtige während seiner unbeschränkten Einkommensteuerpflicht oder als inländische Einkünfte während seiner beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielt. Zu welcher Einkunftsart die Einkünfte im einzelnen Fall gehören, bestimmt sich nach den §§ 13 bis 24.	18
(2) (...)	19
(3) Die Summe der Einkünfte, vermindert um den Altersentlastungsbetrag und den Abzug nach § 13 Abs. 3, ist der Gesamtbetrag der Einkünfte. Bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte sind zunächst jeweils die Summen der Einkünfte aus jeder Einkunftsart, dann die Summe der positiven Einkünfte zu ermitteln. Die 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. Die Minderung ist in dem Verhältnis vorzunehmen, in dem die positiven Summen der Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten zur Summe der positiven Einkünfte stehen. Übersteigt 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. Bei 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. Können 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	20

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. Die Sätze 4 und 5 gelten entsprechend.

(...)

21

§ 10d

22

Verlustabzug

23

(1) Negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden, sind bis zu einem Betrag von 2 Millionen Deutsche Mark vom Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen (Verlustrücktrag). Die negativen Einkünfte sind zunächst jeweils von den positiven Einkünften derselben Einkunftsart abzuziehen, die nach der Anwendung des § 2 Abs. 3 verbleiben. Soweit in diesem Veranlagungszeitraum durch einen Ausgleich nach § 2 Abs. 3 Satz 3 oder einen Abzug nach Absatz 2 Satz 3 die dort genannten Beträge nicht ausgeschöpft sind, mindern die nach der Anwendung des Satzes 2 verbleibenden negativen Einkünfte die positiven Einkünfte aus anderen Einkunftsarten bis zu einem Betrag von 100 000 Deutsche Mark, darüber hinaus bis zur Hälfte des 100 000 Deutsche Mark übersteigenden Teils der Summe der positiven Einkünfte aus anderen Einkunftsarten. Bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b zusammen veranlagt werden, gilt § 2 Abs. 3 Satz 6 bis 8 sinngemäß, soweit in diesem Veranlagungszeitraum durch einen Ausgleich nach § 2 Abs. 3 Satz 6 und 7 oder einen Abzug nach Absatz 2 Satz 4 die dort genannten Beträge nicht ausgeschöpft sind. Ist für den unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum bereits ein Steuerbescheid erlassen worden, so ist er insoweit zu ändern, als der Verlustrücktrag zu gewähren oder zu berichtigen ist. Das gilt auch dann, wenn der Steuerbescheid unanfechtbar geworden ist; die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem die negativen Einkünfte nicht ausgeglichen werden. Auf Antrag des Steuerpflichtigen ist ganz oder teilweise von der Anwendung des Satzes 1 abzusehen. Im Antrag ist die Höhe des Verlustrücktrags anzugeben.

24

(2) Nicht ausgeglichene negative Einkünfte, die nicht nach Absatz 1 abgezogen worden sind, sind in den folgenden Veranlagungszeiträumen vom Gesamtbetrag der Einkünfte vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen (Verlustvortrag). In jedem folgenden Veranlagungszeitraum sind die negativen Einkünfte zunächst jeweils von den positiven Einkünften derselben Einkunftsart abzuziehen, die nach der Anwendung des § 2 Abs. 3 verbleiben. Soweit in diesem Veranlagungszeitraum durch einen Ausgleich nach § 2 Abs. 3 die dort genannten Beträge nicht ausgeschöpft sind, mindern die nach der Anwendung des Satzes 2 verbleibenden negativen Einkünfte die positiven

25

Einkünfte aus anderen Einkunftsarten bis zu einem Betrag von 100 000 Deutsche Mark, darüber hinaus bis zur Hälfte des 100 000 Deutsche Mark übersteigenden Teils der Summe der positiven Einkünfte aus anderen Einkunftsarten. Bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b zusammen veranlagt werden, gilt § 2 Abs. 3 Satz 6 bis 8 sinngemäß, soweit in diesem Veranlagungszeitraum durch einen Ausgleich nach § 2 Abs. 3 Satz 6 und 7 die dort genannten Beträge nicht ausgeschöpft sind. Der Abzug ist nur insoweit zulässig, als die Verluste nicht nach Absatz 1 abgezogen worden sind und in den vorangegangenen Veranlagungszeiträumen nicht nach den Sätzen 1 bis 4 abgezogen werden können.

(3) Für die Anwendung von Absatz 1 Satz 1 und 3 sowie Absatz 2 Satz 3 gilt § 2 Abs. 3 Satz 4 und 5 sinngemäß. 26

(4) Der am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibende Verlustvortrag ist getrennt nach Einkunftsarten gesondert festzustellen. Verbleibender Verlustvortrag sind die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte, vermindert um die nach Absatz 1 abgezogenen und die nach Absatz 2 abziehbaren Beträge und vermehrt um den auf den Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellten verbleibenden Verlustvortrag. Zuständig für die Feststellung ist das für die Besteuerung zuständige Finanzamt. Feststellungsbescheide sind zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit sich die nach Satz 2 zu berücksichtigenden Beträge ändern und deshalb der entsprechende Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern ist. Satz 4 ist entsprechend anzuwenden, wenn der Erlass, die Aufhebung oder die Änderung des Steuerbescheids mangels steuerlicher Auswirkungen unterbleibt. 27

5. Die Regelungen über die Mindestbesteuerung in § 2 Abs. 3, § 10d EStG wurden mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2004 durch das Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22. Dezember 2003 (BGBl I S. 2840) wieder gestrichen. In Bezug auf den Verlustvortrag blieb es allerdings bei einer modifizierten Form der Mindestbesteuerung, denn dieser wurde in § 10d Abs. 2 EStG auf 60 % des Verlustes begrenzt, soweit die vorzutragenden Verluste 1 Million Euro (bei zusammen veranlagten Ehegatten: 2 Millionen Euro) übersteigen. 28

In der Gesetzesbegründung heißt es, die Einschränkung der Verlustverrechnung in § 2 Abs. 3, § 10d EStG habe an Bedeutung verloren, weil Verlustquellen durch Lenkungs Vorschriften, insbesondere durch Auslaufen des Fördergebietsgesetzes, erheblich vermindert worden seien. Auch habe sich die Beschränkung des Verlustausgleichs in der Praxis als schwer handhabbar erwiesen. Ihr Wegfall diene daher der Vereinfachung der Verlustverrechnung (vgl. BTDrucks 15/1518, S. 13). Der Bundesrechnungshof führte dazu im Jahr 2004 rückblickend aus, die Prüfung von insgesamt 174 Steuerfällen habe ergeben, dass gutverdienende Steuerpflichtige ihre Steuerlast trotz Mindestbesteuerung weiterhin erheblich, teilweise auch vollständig hätten mindern können. Anstelle der erwarteten Mehreinnahmen habe die Neuregelung Minder- 29

einnahmen verursacht. Außerdem habe die Finanzverwaltung das Regelwerk nur mit Hilfe von Datenverarbeitungsprogrammen anzuwenden vermocht. Die Umsetzung des Rechenwerks sei mit einem erheblichen Verwaltungsaufwand verbunden gewesen. Im Ergebnis seien von der Mindestbesteuerung bundesweit jedoch nur 5.000 Steuerpflichtige betroffen gewesen. Daher habe der Bundesrechnungshof dem Bundesministerium der Finanzen, das dieser Anregung gefolgt sei, empfohlen, auf die Regelungen zur Mindestbesteuerung zu verzichten (vgl. Bundesrechnungshof, Bemerkungen 2004 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes, BTDrucks 15/4200, S. 178 f.).

II.

1. Die Kläger des Ausgangsverfahrens, zusammen veranlagte Eheleute, erzielten im Streitjahr 1999 ausweislich des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides positive Einkünfte in Höhe von insgesamt 1.699.659 DM. Davon entfielen auf den Kläger 1.368.052 DM aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG), 26.520 DM aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG), 95.338 DM aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) und 89.195 DM aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG). Die Klägerin erzielte im selben Zeitraum positive Einkünfte in Höhe von 110.994 DM aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) und in Höhe von 9.560 DM aus Kapitalvermögen. Dem standen Verluste des Klägers aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) in Höhe von 2.056.493 DM gegenüber. Diese hatte der Kläger als Gesellschafter einer GbR erzielt, die ein Gebäude errichtet hatte, in dem unter anderem ein Altenheim betrieben wurde. Im Einzelnen ergab sich der Verlust aus Einnahmen in Höhe von 646.261 DM, denen Schuldzinsen in Höhe von 1.522.456 DM und eine Absetzung für Abnutzung nach § 7 Abs. 5 EStG in Höhe von 1.231.600 DM gegenüberstanden.

In Anwendung von § 2 Abs. 3 EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 erkannte das Finanzamt die Verluste für das Streitjahr 1999 nur in Höhe von insgesamt 949.829 DM als abzugsfähig an und gelangte aufgrund dessen zu einer Einkommensteuer in Höhe von 337.448 DM. Der zuletzt während des Revisionsverfahrens ergangene Änderungsbescheid geht für beide Ehegatten von positiven Einkünften in Höhe von insgesamt 1.796.405 DM und negativen Einkünften in Höhe von insgesamt 1.282.120 DM aus, davon ausgleichsfähig 998.203 DM. Die sich daraus ergebende Einkommensteuer wurde auf 364.073 DM festgesetzt.

2. Die dagegen erhobene Klage führte zum Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs vom 6. September 2006 - XI R 26/04 - (BStBl II 2007, S. 167 ff. = BFHE 214, 430 ff.). Dieser hält die Regelungen über die Mindestbesteuerung aufgrund ihrer komplexen Struktur für nicht mehr vereinbar mit den verfassungsrechtlichen Anforderungen, die an die Klarheit von Rechtsnormen zu stellen seien.

a) Eine Rechtsnorm müsse von Verfassungs wegen so klar sein, dass sie für Verwaltung und Gerichte (nach-)vollziehbar und ihre Anwendung für den Betroffenen vorhersehbar sei.

aa) Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts müsse eine Norm so bestimmt und klar sein, dass der Betroffene die Rechtslage erkennen und sein Verhalten danach ausrichten könne. Speziell im Bereich des Steuerrechts müsse der Steuerpflichtige in der Lage sein, die auf ihn entfallende Steuerlast vorauszuberechnen. Außerdem dienten die Anforderungen an Bestimmtheit und Klarheit dazu, das Verhalten der Verwaltung nach Inhalt, Zweck und Ausmaß zu begrenzen, und die Gerichte in die Lage zu versetzen, dies zu kontrollieren. Zwar verstoße etwa die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nicht schon wegen deren Auslegungsbedürftigkeit gegen das rechtsstaatliche Bestimmtheitserfordernis. Das entbinde den Gesetzgeber aber nicht davon, Normen so zu fassen, dass sie verständlich, redaktionell genau und nicht fehleranfällig seien. Dabei sei der Anspruch des Betroffenen an die Informationsfunktion einer Norm umso größer, je mehr Begriffe zur Beschreibung der Regelung nötig seien, je komplexer diese seien und je mehr Verknüpfungen zwischen diesen bestünden. Zwar sei zu berücksichtigen, dass Normen, die auf komplexe Sachverhaltsgestaltungen der Steuerpflichtigen reagierten, regelmäßig eine vergleichbar komplexe Gesetzesantwort verlangten. Die Gesetz gewordene Fassung der Mindestbesteuerung sei jedoch, anders als der ursprüngliche Entwurf, nicht spezifisch auf die Abwehr von Abschreibungsmodellen gerichtet, sondern stelle eine allgemeine Reaktion auf den vorangegangenen Rückgang der Einkommensteuer dar.

bb) In Bezug auf die Mindestbesteuerung seien aufgrund der Schwere des Eingriffs die Anforderungen an Klarheit, Verständlichkeit, Praktikabilität und Justiziabilität erhöht. Die Begrenzung des vertikalen Verlustausgleichs könne trotz Streckung der Verlustverrechnung nicht nur bei einer kleinen Zahl von Steuerpflichtigen mit gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit zu nennenswerten Belastungsunterschieden führen. Da der Ausgleich von Verlusten zwischen Einkünften derselben Einkunftsart nach wie vor unbegrenzt zulässig sei, seien ferner Bezieher gleichartiger Einkünfte bessergestellt als Steuerpflichtige mit Einkünften aus verschiedenen Einkunftsarten, obgleich die systematische Zuordnung zu verschiedenen Einkunftsarten nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts grundsätzlich noch keine steuerliche Schlechterstellung rechtfertige. Die begrenzte Verlustverrechnung berühre zudem Art. 14 GG, denn die Mindestbesteuerung könne im Einzelfall erdrosselnd oder unverhältnismäßig sein, insbesondere wenn tatsächlich keine Einkünfte blieben, wegen der Nichtberücksichtigung von Verlusten aber gleichwohl eine Einkommensteuer festgesetzt werde. In dieser Konstellation sei auch der aus Art. 1 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 20 Abs. 1 GG abzuleitende Schutz des Existenzminimums berührt, weil Einkommensteuer zu entrichten sei, obwohl das reale Einkommen jedenfalls dann das Existenzminimum unterschreite, wenn es sich um echte Verluste handle.

Außerdem erschwere die Unsicherheit in der Beurteilung der Mindestbesteuerungsregeln unmittelbar die Betätigung der Freiheitsgrundrechte, denn bei jeder Investition mit vorhersehbaren Verlustphasen seien die Verlustverrechnungsmöglichkeiten integraler Bestandteil wirtschaftlichen Kalkulierens. Begünstigt sei letztlich jene kleine

Zahl von Steuerpflichtigen, die eine Spitzenberatung zur Quantifizierung und Vermeidung der stets individuellen Folgen der Mindestbesteuerung in Anspruch nehmen könnten. § 2 Abs. 3, § 10d EStG hätten in Verbindung mit § 370 AO zudem strafrechtliche Relevanz, so dass die strengen Bestimmtheitsanforderungen des Art. 103 Abs. 2 GG maßgeblich seien. Habe nach der bis zum Jahr 1998 geltenden Rechtslage die Erklärung tatsächlich erzielter negativer oder positiver Einkünfte gleich welcher Einkunftsart mangels Steuerverkürzung nicht den Tatbestand einer Steuerhinterziehung erfüllen können, komme nunmehr der Erklärung, welcher Einkunftsart diese zuzuordnen seien, gegebenenfalls erhebliche steuerrelevante Bedeutung zu.

cc) Es genüge nicht, dass sich der Regelungsgehalt einer Norm allenfalls Experten erschließe. Diese im Schrifttum vertretene Auffassung stehe mit der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nicht in Einklang. Ebenso wie sich der Steuerpflichtige persönlich durch unrichtige oder unvollständige Angaben strafbar mache, müsse er grundsätzlich selbst in der Lage sein, die Rechtmäßigkeit eines Steuerbescheides zu beurteilen. Auch Rechtsanwendungsgleichheit und Sozialstaatsprinzip stünden der Annahme entgegen, es reiche aus, wenn eine Norm für den Fachmann unter Aufbietung aller juristischen Interpretationsmöglichkeiten irgendwie verständlich sei. Zwar sei möglicherweise eine Ausnahme zu machen, wenn die Norm Adressaten betreffe, die typischerweise steuerlich beraten seien. Davon sei aber in Bezug auf die Mindestbesteuerung nicht auszugehen, weil diese allein nach der Höhe der Einkünfte, nicht aber nach dem betroffenen Personenkreis differenziere. Im Übrigen seien die Regelungen ohnehin auch für den Fachmann nicht mehr hinreichend verständlich. Zwar gehöre es zu den Pflichten eines steuerlichen Beraters, sich die notwendigen Rechtskenntnisse zu verschaffen. Die wissenschaftliche Aufarbeitung, teilweise Verwerfung und Rekonstruktion des Wortlauts einer Norm - wie sie im Fall von § 2 Abs. 3, § 10d EStG notwendig seien - müsse dieser aber nicht leisten.

37

b) Davon ausgehend entsprächen die Regelungen über die Mindestbesteuerung nicht den Anforderungen, die das Grundgesetz an die Klarheit von Rechtsnormen stelle.

38

aa) § 2 Abs. 3, § 10d EStG seien sprachlich unverständlich, widersprüchlich, irreführend, unsystematisch aufgebaut und damit in höchstem Maße fehleranfällig. Die sprachliche Unverständlichkeit sei evident. Allein in § 2 Abs. 3 Sätze 2 ff. EStG kumulierten sämtliche Merkmale einer dem Gebot der Klarheit widersprechenden Norm: Eine gehäufte Verwendung sprachlich kaum abgrenzbarer unbestimmter Rechtsbegriffe, eine umfangreiche Textlänge, ein unübersichtlicher Gesetzesaufbau, ein unklarer Satzbau, eine Häufung und Stufung von Regel-Ausnahme-Techniken, Mehrfachverweisungen und widersprüchliche Rechtsfolgenanordnungen. Die Komplexität dieser Vorschriften könne sich zudem noch durch die zusätzliche absolute Begrenzung des Verlustrücktrags in § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG, durch § 2b EStG a.F. in Verbindung mit § 2 Abs. 3 EStG und andere Verlustverrechnungsbeschränkungen in Verbindung mit § 10d EStG (§ 2a, § 15 Abs. 4, § 15a, § 22 Nr. 3 Sätze 3 und 4, § 23 Abs. 3 Sätze 6 und 7 EStG) erhöhen. Anschaulich belegt werde der Mangel an

39

Normenklarheit durch Zahl und Umfang der von der Finanzverwaltung im Amtlichen Einkommensteuer-Handbuch 1999 erarbeiteten, allerdings ohne Erklärung dargestellten Berechnungsbeispiele, die zudem keineswegs vollständig seien. Auch in der Praxis habe sich die Mindeststeuerregelung trotz des Einsatzes elektronischer Datenverarbeitung als sehr kompliziert und schwer handhabbar erwiesen, was einer der Gründe für ihre Aufhebung ab dem Veranlagungszeitraum 2004 gewesen sei.

bb) § 2 Abs. 3 EStG verwende sprachlich ungenaue bzw. unzutreffende, selbst vom Fachmann kaum noch zu differenzierende Begriffe bzw. Wortkombinationen für unterschiedliche Berechnungsgrößen, so: „Summe der Einkünfte“, „die Summen der Einkünfte aus jeder Einkunftsart“, „Summe der positiven Einkünfte“, „negative Summen der Einkünfte aus anderen Einkunftsarten“, „negativen Summen der Einkünfte“, „Summe der negativen Einkünfte“, „positiven Summen der Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten“, „zusammengefassten Summe der positiven Einkünfte“. Dabei träfen einige dieser Formulierungen nicht den Wortsinn, so „negative Summen der Einkünfte aus anderen Einkunftsarten“ oder „negativen Summen der Einkünfte“ statt „Summe der negativen Einkünfte“. Teil und Ganzes verschwommen, so bei „Summe der Einkünfte“ und „Summen der Einkünfte“. Hinzu komme, dass bereits der Kernbegriff der „Einkünfte“ keineswegs eindeutig sei. Er könne in entscheidungsrelevanter Weise als Ergebnis einer Einkunftsquelle oder als Summe oder Saldo der Ergebnisse einer Einkunftsart verstanden werden. Diese Unschärfe wirke sich schon auf verständlich erscheinende Begriffe wie „Summe der positiven Einkünfte“ steuerwirksam aus. Soweit das Einkommensteuergesetz an anderer Stelle einzelne dieser Begriffe verwende (§ 24a, § 39a Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe b EStG), hätten sie einen anderen Sinngehalt.

40

cc) Der Gesetzesaufbau sei unvollständig, unübersichtlich und unsystematisch. Inhaltlich sei die Regelung unvollständig. Es fehle bereits eine Anleitung, welche der vielfältig zu ermittelnden Größen den letztlich maßgeblichen „Gesamtbetrag der Einkünfte“ im Sinne des § 2 Abs. 3 Satz 1 EStG ergebe. In Anlehnung an die herkömmliche Ermittlung sei der Gesamtbetrag der Einkünfte als Saldo der positiven Einkünfte abzüglich des ausgleichsfähigen Verlustes zu verstehen. Da § 2 Abs. 3 Satz 4 EStG eine Minderung bei jeder positiven Einkunftsart vorschreibe, könne der Gesamtbetrag aber auch - höchst fehleranfällig - als Summe dieser verhältnismäßig geminderter positiven Einkünfte verstanden werden. Dieser Regelung liege letztlich ein Fehler in der gewählten Gesetzssystematik zugrunde: Die Sätze 4 und 5 beträfen nicht die Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte, wie es nach dem Gesetzesaufbau zu erwarten sei, sondern den rechtssystematisch erst nach Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte anschließenden Verlustabzug. Soweit sie den erst ab § 2 Abs. 3 Satz 6 ff. EStG geregelten Ehegattenausgleich beträfen, seien sie rechtssystematisch ebenfalls verfrüht.

41

Auch die Anknüpfung des Satzes 4 an Satz 3 sei unverständlich; nach Satz 3 sei die Summe der positiven Einkünfte zu mindern, Satz 4 schreibe hingegen eine verhältnismäßige Minderung bei den einzelnen Einkunftsarten vor. Satz 4 regle zudem mit

42

einer äußerst schwerfälligen Methode die Ermittlung der für einen Verlustvortrag oder Verlustrücktrag verbleibenden negativen Einkünfte der verschiedenen Einkunftsarten. Abgesehen von dieser durch die fehlende Gesetzssystematik verstärkten Verwirrung, sei Satz 5 unvollständig. Zum einen fehle eine Satz 2 vergleichbare und daher gebotene Anordnung, die Summe der negativen Einkünfte zu berechnen, zum anderen eine Regelung für den Fall, dass die Summe der negativen Einkünfte mangels positiver Einkünfte nicht ausgeglichen werden könne. Auch erschließe sich der Sinn der Berechnungen nach den Sätzen 4 und 5 nur schwer, denn entgegen ihrer zwingend erscheinenden Anordnung könnten sie gänzlich überflüssig sein (z.B. für den Verlustausgleich einzeln Veranlagter; für § 10d EStG bei positiven und negativen Einkünften von jeweils unter 100.000 DM oder positiven und negativen Einkünften in jeweils nur einer Einkunftsart; Satz 4 bei voll ausgeglichenen positiven Einkünften von weniger als 100.000 DM; Satz 5 bei voll ausgeglichenen negativen Einkünften von unter 100.000 DM). Nur wenn positive und negative Einkünfte über 100.000 DM vorlägen, ergäben die beiden Verhältnisrechnungen letztlich Sinn.

dd) Ab § 2 Abs. 3 Satz 6 EStG bediene sich die Vorschrift einer unübersichtlichen Verweisungstechnik. Die Sätze 6 und 7 erschlossen sich - wie im Schrifttum zutreffend bemerkt worden sei - aufgrund der vielfältigen Verweisungen auf mehrgliedrige Sätze, der verschiedenartigen Verfahren zur Verlustberücksichtigung und der unterschiedlichen sprachlichen Ausgestaltung („Zurechnung“ von negativen Einkünften; „Ausgleich“ von negativen Einkünften; „Minderung ... durch negative Einkünfte“) selbst dem ausgewiesenen Fachmann „erst nach stundenlangen Überlegungen in Umrissen“. Die Sätze 6 und 7 bedienten sich zudem einer das Gesetzesverständnis erschwerenden Selbstbezüglichkeit: Satz 6 verweise - in Halbsatz 6 - auf Satz 6 und Satz 7 verweise - in Halbsatz 3 - auf Satz 7.

43

Zur Ermittlung der Auswirkungen eines horizontalen Verlustausgleichs zwischen den Ehegatten auf das vertikale Ausgleichsvolumen stünden aufgrund der gesetzlichen Verweisungstechnik zwei sich denkgesetzlich ausschließende sprachliche Alternativen zur Verfügung. Die Formulierung in Satz 6 Halbsatz 2 („sind nicht nach den Sätzen 2 bis 5 ausgeglichene negative Einkünfte des einen Ehegatten dem anderen Ehegatten zuzurechnen“) spreche dafür, dass bei dem „einen“ Ehegatten die Sätze 2 bis 5 abschließend durchlaufen würden, bevor eine Übertragung der Verluste des anderen Ehegatten stattfinde. Der Wortlaut des Satzes 6 Halbsatz 3 hingegen („soweit sie bei diesem nach den Sätzen 2 bis 5 ausgeglichen werden können“) spreche für eine originäre Berücksichtigung des horizontalen Ausgleichs beim jeweils anderen Ehegatten im ersten Durchgang.

44

In den Sätzen 6 und 7 bediene sich das Gesetz zudem ständiger Regel-Ausnahme-Techniken. Davon ausgehend, dass der Verlustausgleich für jeden Ehegatten zunächst gesondert zu ermitteln sei, regle Satz 6 eine Ausnahme hiervon, wobei er sich anschließend erneuter Regel-Ausnahme-Techniken bediene. Ab Satz 6 setzten praktisch ständige „Pendelbewegungen“ zwischen den Einkünften von zusammen veranlagten Ehegatten ein, sei es gleicher oder unterschiedlicher Art. Jeweils neue

45

Obergrenzen für die Ermittlung des vertikalen Verlustausgleichspotentials entstünden, deren Berechnung sich wiederum nicht aus dem Gesetz mit der in Anbetracht der Komplexität zu erwartenden Klarheit ergebe. Zur Diskussion stünden folgende Berechnungsformeln: verbliebener „Bagatellbetrag“ + 1/2 (Summe der positiven Einkünfte ./ verbliebener „Bagatellbetrag“) oder „Bagatellbetrag“ + 1/2 (Summe der positiven Einkünfte ./ eigener vertikaler Verlustausgleich). Den einfacheren Weg, bei zusammen veranlagten Ehegatten den „Bagatellbetrag“ zu verdoppeln und darüber hinaus die Hälfte der Summe der diesen Betrag übersteigenden positiven gemeinsamen Einkünfte durch Verluste vertikal auszugleichen, beschreibe § 2 Abs. 3 Sätze 6 ff. EStG nicht. Die Komplexität der gesetzlichen Regelung bei Ehegatten habe dem ursprünglichen Gesetzesplan entsprochen, die steuerentlastenden Auswirkungen des Ehegattensplittings zu verringern. Offensichtlich sei nach Aufgabe dieser Absicht - wohl aus zeitlichen Gründen - eine sachgerechte Umformulierung unterlassen worden. Im Übrigen bleibe auch der in § 2 Abs. 3 Satz 7 EStG bezeichnete „Unterschiedsbetrag“ mangels deutlicher Angabe der Ausgangsgrößen inhaltlich vage.

ee) § 2 Abs. 3 Sätze 2 ff. EStG sei zudem in ein Umfeld von rechtssystematischen Brüchen eingebettet, was den intellektuellen Zugang zusätzlich erschwere. System- und Folgewidrigkeit seien die schlechtesten Voraussetzungen für das Normverständnis. Die Mindeststeuerregelung enthalte Ansätze einer Schedulensteuer, mithin eine Abkehr von dem dem Einkommensteuerrecht zugrundeliegenden Prinzip einer synthetischen Steuer. Es fehle zudem an einer Abstimmung des § 2 Abs. 3 EStG mit der gesetzlichen Regelung der Zusammenveranlagung (§ 26b EStG). Danach würden „die Einkünfte, die die Ehegatten erzielt haben“ zusammengerechnet. „Erzielt“ würden auch negative Einkünfte, die aber nach § 2 Abs. 3 EStG letztlich nur begrenzt ausgeglichen würden. Auch bildeten Eheleute nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung eine Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft, was die unbeschränkte Saldierung der Ehegatteneinkünfte nahelege. Dem wiederum widerspreche § 2 Abs. 3 Satz 6 Halbsatz 3 EStG.

46

ff) Mit zunehmender Verweisungsdistanz werde die Gesetzesformulierung ungenauer. Es fehle an sprachlicher und rechtssystematischer Abstimmung. So seien zum Beispiel nach § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG die negativen Einkünfte einerseits „vom Gesamtbetrag der Einkünfte“ abzuziehen, nach Satz 2 andererseits (zunächst) „von den positiven Einkünften derselben Einkunftsart“ (ähnlich § 10d Abs. 2 Sätze 1 und 2 EStG). Auf der Ebene des Gesamtbetrags der Einkünfte, das heißt nach Abzug des Altersentlastungsbetrags und des Betrags nach § 13 Abs. 3 EStG (§ 2 Abs. 3 Satz 1 EStG), gebe es nach der Systematik der Einkommensermittlung die maßgeblichen einzelnen Einkunftsarten aber nicht mehr. Die Verweisung in § 10d Abs. 2 Satz 3 EStG auf § 2 Abs. 3 EStG sei insgesamt verwirrend. Danach minderten die nach Anwendung des § 10d Abs. 2 Satz 2 EStG verbleibenden negativen Einkünfte die positiven Einkünfte aus anderen Einkunftsarten bis zu einem Betrag von 100.000 DM, darüber hinaus bis zur Hälfte des 100.000 DM übersteigenden Teils der Summe der positiven Einkünfte aus anderen Einkunftsarten, soweit in diesem Veranlagungszeit-

47

raum durch einen Ausgleich nach § 2 Abs. 3 EStG die dort genannten Beträge nicht ausgeschöpft seien. Unklar bleibe zum Beispiel, ob eine eigene Abzugsgrenze entstehe oder in welcher Reihenfolge der Verlustabzug vorzunehmen sei (Verlustrücktrag vor Verlustvortrag oder umgekehrt; horizontaler Verlustabzug insgesamt vor vertikalem Verlustausgleich oder insgesamt erst Verlustvortrag). Die Autoren, die sich diese Frage stellten, seien sich zwar nicht im Ergebnis, aber darin einig, dass das Gesetz auch hierzu keine klare Antwort gebe.

Im Übrigen steigerten sich die zu § 2 Abs. 3 EStG beschriebenen Verständnisschwierigkeiten innerhalb des Verlustabzugs zunehmend. Spätestens hier werde die Gesamtregelung auch für den einzeln veranlagten Steuerpflichtigen gleichermaßen undurchschaubar wie bei den Ehegatten im Zusammenhang mit dem Verlustausgleich. Dies gelte insbesondere aufgrund der gebotenen Anpassung des vertikalen Ausgleichsvolumens in den häufig anzutreffenden Fällen, in denen eine Einkunftsquelle im Wechsel positive und negative Einkünfte abwerfe. Ständig schlossen sich gleichzeitig neue Verhältnisrechnungen nach § 10d Abs. 3 EStG für jede Einkunftsart an. Die Schwierigkeit einer Überprüfung der Rechtmäßigkeit des Verlustabzugs und der Feststellungsbescheide nach § 10d Abs. 3 EStG werde erhöht durch die Notwendigkeit, Verluste aus unterschiedlichen Einkunftsarten gegebenenfalls über Jahre und unter ständiger Neuberechnung des Verhältnisses nach § 10d Abs. 3 EStG auszuweisen.

48

3. Inwieweit neben dem Gebot der Normenklarheit andere Bestimmungen des Grundgesetzes verletzt seien, könne offen bleiben. Der Verstoß könne aus rechtsstaatlichen Gründen auch weder durch Außerachtlassung des misslungenen Wortlauts noch durch Rekonstruktion des gemeinten Gesamtrechnenwerks bereinigt werden. Weder der Steuerpflichtige als Normadressat noch die Exekutive oder die Rechtsprechung könnten von Verfassungs wegen Tatbestand und/oder Rechtsfolge einer Norm grundlegend „rekonstruieren“. Dies sei allein Aufgabe der Legislative. Anderenfalls liefe das an den Gesetzgeber gerichtete Gebot der Normenklarheit ins Leere, denn eine Idee lasse sich hinter jedem unklaren Gesetz erkennen.

49

III.

Zur Vorlage haben sich das Bundesministerium der Finanzen namens der Bundesregierung und, neben dem vorliegenden XI. Senat des Bundesfinanzhofs, der IX. Senat des Bundesfinanzhofs geäußert.

50

1. Das Bundesministerium der Finanzen hält § 2 Abs. 3, § 10d EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 für verfassungsgemäß.

51

a) Die im Einzelnen durchzuführenden Rechenschritte ließen sich § 2 Abs. 3, § 10d EStG, wie im Schrifttum aufgezeigt worden sei, zumindest im Wege der Auslegung mit hinreichender Deutlichkeit entnehmen. Das genüge, denn Bestimmtheit und Klarheit seien nicht im Sinne größtmöglicher Verständlichkeit und Genauigkeit zu verstehen. Zudem habe die Finanzverwaltung im Einkommensteuerhandbuch auch für

52

kompliziertere Sachverhalte ausführliche Berechnungsbeispiele geliefert. Soweit der Bundesfinanzhof einzelne Begriffe als sprachlich unklar bezeichne, könne dies allenfalls auf den Begriff der „negativen Summen der Einkünfte“ zutreffen, dessen Bedeutung - Summe der negativen Einkünfte aus allen Einkunftsarten - sich ohne weiteres aus dem Kontext ergebe. Der Einwand, die Regelung über die verhältnismäßige Aufteilung des Resteinkommens auf die Einkunftsarten in § 2 Abs. 3 Satz 4 und 5 EStG sei systematisch falsch platziert und deshalb verwirrend, treffe ebenfalls nicht zu. Die Aufteilung sei im Hinblick auf den anschließenden periodenübergreifenden Verlustausgleich rechensystematisch zwingend. Schließlich sei auch die Kritik an der Anknüpfung des periodenübergreifenden Verlustausgleichs an den Begriff des „Gesamtbetrags der Einkünfte“ zurückzuweisen. Um das Mindestbesteuerungskonzept nicht leerlaufen zu lassen, müsse bei der Ermittlung des nach § 10d EStG noch nutzbaren Verlustvolumens berücksichtigt werden, inwieweit im Rahmen des § 2 Abs. 3 EStG schon eine Verlustverrechnung stattgefunden habe.

Dass es sich insgesamt um ein komplexes Rechensystem handele, sei auf die Komplexität des Regelungsvorhabens zurückzuführen. Die im Verlauf des Rechengangs mehrfach vorzunehmende Aufgliederung des jeweils verbleibenden Resteinkommens auf die einzelnen Einkunftsarten sowie die mehrfache Neuberechnung des vertikalen Ausgleichspotentials seien erforderlich, damit das Prinzip der Mindestbesteuerung auch im Rahmen des ehedemübergreifenden Verlustausgleichs und des periodenübergreifenden Verlustausgleichs gewahrt bleibe und nicht durch den unbegrenzten horizontalen Verlustausgleich unterlaufen werde. Anders habe sich das zugrundeliegende Regelungskonzept nicht realisieren lassen. Das dadurch bedingte Maß an Komplexität sei hinzunehmen, denn nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts hingen die Anforderungen, die an die Bestimmtheit einer Norm zu stellen seien, insbesondere von der Eigenart des Regelungsgegenstandes und deren Zweck ab.

53

Schließlich betreffe die Einschränkung des Verlustausgleichs nicht den normalen Steuerpflichtigen, sondern nur Steuerpflichtige mit positiven und negativen Einkünften von jeweils mehr als 100.000 DM in verschiedenen Einkunftsarten. Dabei handle es sich um eine kleine, abgrenzbare und in der Regel gut beratene Gruppe. Im Streitfall werde dies durch die Tatsache belegt, dass die Kläger die Kompliziertheit der Regelung nicht gerügt hätten. Seien von gesetzlichen Vorschriften aber von vornherein nur gut beratene Steuerpflichtige betroffen, stelle auch der Bestimmtheits- und Klarheitsgrundsatz geringere Anforderungen.

54

b) Die Einschränkung der Verlustverrechnung sei mit dem verfassungsrechtlichen Gebot einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit vereinbar. Es sei nicht zu beanstanden, wenn der Gesetzgeber die Parameter für die Ermittlung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit typisierend bestimme und - im Interesse der Gleichheit der Lastenzuteilung - ab einer bestimmten Höhe positiver Einkünfte von einer gesteigerten Leistungsfähigkeit ausgehe. Wie der vorlegende XI. Senat des Bundesfinanzhofs in mehreren Aussetzungsverfahren zutreffend festgestellt habe, werde das objektive

55

Nettoprinzip nicht durchbrochen, weil die Verlustverrechnung durch § 2 Abs. 3, § 10d EStG nur gestreckt werde. Jedenfalls aber sei eine etwaige Durchbrechung gerechtfertigt. Der Gesetzgeber habe innerhalb seines Beurteilungsfreiraums davon ausgehen dürfen, dass die Verluste bei einer § 2 Abs. 3, § 10d EStG entsprechenden Einkünftestruktur typischerweise gezielt zur Minderung der Steuerlast geschaffen worden seien. Insoweit sei auch zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts bei komplexen Sachverhalten im ersten Zugriff auch zu gröberen Typisierungen berechtigt sei, um Erfahrungen zu sammeln, wenn weitere Verfeinerungen die Gefahr mangelnder Wirksamkeit mit sich brächten und er die Regelung einer späteren Überprüfung unterziehe. Das sei der Fall gewesen, denn angesichts des deutlichen Rückgangs der Einkommensteuer habe der Gesetzgeber rasch und wirksam handeln müssen; andererseits habe er die Regelungen über die Mindestbesteuerung aber wieder aufgehoben, als deutlich geworden sei, dass sie weder mehr Steuergerechtigkeit bewirkt noch zu den erwarteten Mehreinnahmen geführt hätten.

c) Dem verfassungsrechtlichen Gebot, das Existenzminimum steuerfrei zu stellen, trage bereits der einkommensteuerrechtliche Grundfreibetrag hinreichend Rechnung. Gehe es um gezielt herbeigeführte Verluste, bestehe kein Anspruch auf weitergehende Freistellung von der Besteuerung. Die Verluste seien das Ergebnis freier, planvoller Disposition. Insoweit sei das Handeln des Steuerpflichtigen steuerunerheblich, weil es von vornherein nicht auf die Erzielung von Einkünften, sondern ausschließlich auf die Generierung von Verlusten gerichtet sei.

56

2. Der IX. Senat des Bundesfinanzhofs schließt sich dem Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des XI. Senats des Bundesfinanzhofs ausdrücklich an. Ergänzend sei darauf hinzuweisen, dass das rechtsstaatliche Gebot der Normenbestimmtheit auch im Parlamentsvorbehalt wurzele. Die darin zum Ausdruck gekommene Regelungsverantwortung des parlamentarischen Gesetzgebers erlange gerade im eingriffintensiven Steuerrecht in Gestalt des Grundsatzes der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung zentrale Bedeutung. Eine Anwendung der vom XI. Senat des Bundesfinanzhofs vorgelegten Regelung sei ohne Heranziehung der hierzu ergangenen, erläuternden Verwaltungsanweisungen nicht möglich. Gerade diese Vervollständigung des normativen Regelungsgehalts des Steuergesetzes durch die Exekutive verletze jedoch den im Grundsatz der Gewaltenteilung angelegten Parlamentsvorbehalt.

57

B.

Die Vorlage ist unzulässig. Die Darlegungen des Bundesfinanzhofs zum Regelungsgehalt des § 2 Abs. 3 und des § 10d EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 genügen nicht den Anforderungen, die an die Begründung einer Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG zu stellen sind.

58

I.

Ein Gericht kann die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts über die Verfassungsmäßigkeit einer gesetzlichen Vorschrift nach Art. 100 Abs. 1 GG nur einholen, wenn es zuvor sowohl die Entscheidungserheblichkeit der Vorschrift als auch ihre Verfassungsmäßigkeit sorgfältig geprüft hat. Dem Begründungserfordernis des § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG genügt ein Vorlagebeschluss nur, wenn die Ausführungen des Gerichts erkennen lassen, dass es eine solche Prüfung vorgenommen hat (vgl. BVerfGE 86, 71 <76 f.>; 105, 48 <56>). Die für die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit maßgeblichen Erwägungen müssen umfassend dargelegt werden. Das setzt insbesondere voraus, dass sich das Gericht mit der zur Prüfung gestellten Norm im Einzelnen auseinandersetzt, die in Rechtsprechung und Literatur entwickelten Auffassungen berücksichtigt und auf unterschiedliche Auslegungsmöglichkeiten eingeht (vgl. BVerfGE 68, 311 <316>; 78, 165 <171 f.>; 92, 277 <312>; 105, 48 <56>; 124, 251 <260 f.>). Die verschiedenen Auffassungen zu den denkbaren Auslegungsmöglichkeiten des einfachen Rechts sind mit Blick auf den zur Entscheidung stehenden Sachverhalt darzulegen, zu erörtern und verfassungsrechtlich zu würdigen (vgl. BVerfGE 80, 96 <100>; 124, 251 <264>). Geht es dabei um die Anforderungen an hinreichende Bestimmtheit und Klarheit der Norm, so hat das vorliegende Gericht insbesondere auch zu begründen, inwiefern eine Entscheidung für eine der dargelegten Auslegungsmöglichkeiten den Rahmen der Aufgabe der Rechtsanwendungsorgane, Zweifelsfragen zu klären (vgl. BVerfGE 31, 255 <264>) und Auslegungsprobleme mit den herkömmlichen Mitteln juristischer Methode zu bewältigen (vgl. BVerfGE 83, 130 <145>), sprengen würde.

59

II.

Dem wird der Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs nicht gerecht. Der einfachrechtliche Gehalt des § 2 Abs. 3 und des § 10d EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 und die entsprechenden Erörterungen im Schrifttum werden nicht hinreichend aufbereitet, obwohl erst auf einer solchen Grundlage die Problematik der Normenklarheit sachgerecht beurteilt werden kann, da es - jedenfalls im Ausgangspunkt - auch auf die Auslegungsfähigkeit dieser Regelungen ankommt.

60

1. Vergleichsweise ausführlich befasst sich der Vorlagebeschluss mit den Regelungen zur Einschränkung des individuellen Verlustausgleichs in § 2 Abs. 3 Sätze 2 bis 5 EStG, ohne aber aufzuzeigen, dass schon diese Sätze für sich gesehen besondere Verständnisschwierigkeiten bereiten (vgl. für die insoweit relativ einfache Verständlichkeit der Norm Altfelder, FR 2000, S. 18 <19 ff.>; Stapperfend, DStJG 24 <2001>, S. 329 <333 f.>; Bundesministerium der Finanzen <Hrsg.>, Amtliches Einkommensteuer-Handbuch 1999, H 3, Beispiel 1 und 2 <S. 9 ff.>).

61

a) Soweit der Bundesfinanzhof in diesem Zusammenhang in Anknüpfung an das Schrifttum Bedenken gegen einzelne Begriffe formuliert (vgl. BStBl II 2007, S. 167 <173> = BFHE 214, 430 <443 f.>), können diese zwar durchaus Anlass zur Kritik ge-

62

ben. Es handelt sich aber um lediglich stilistische Mängel, die nicht ohne weiteres zur Unklarheit über den Inhalt dieser Begriffe führen. So wird in der zitierten Literatur zur Verständlichkeit der Norm als naheliegendes Auslegungsergebnis eine Abfolge klarer Rechtsfolgenanordnungen präsentiert: Nach § 2 Abs. 3 Satz 2 EStG sind in einem ersten Schritt die „Summen der Einkünfte aus jeder Einkunftsart“ zu bilden, woraus zugleich folgt, dass der Ausgleich zwischen den Ergebnissen von Einkunftsquellen derselben Einkunftsart („horizontaler Verlustausgleich“) nicht beschränkt ist. Eingeschränkt ist nur der Ausgleich zwischen den Einkunftsarten („vertikaler Verlustausgleich“). Den Kerngedanken des Mindestbesteuerungsprinzips formuliert § 2 Abs. 3 Satz 3 EStG. Danach soll die nach Durchführung des horizontalen Verlustausgleichs verbleibende „Summe der positiven Einkünfte“ jedenfalls zur Hälfte der Besteuerung unterliegen, soweit sie 100.000 DM übersteigt. Umgekehrt ausgedrückt ist das einkunftsartenübergreifende (vertikale) „Verlustverrechnungspotential“ auf 100.000 DM plus die Hälfte des darüber liegenden Betrags beschränkt. Die nach Durchführung des horizontalen Ausgleichs verbleibenden Verluste - in der Terminologie des § 2 Abs. 3 Satz 3 EStG die „negative Summe der Einkünfte aus anderen Einkunftsarten“ - können deshalb nur in diesem Umfang zur Verrechnung gebracht werden. Dem Vorlagebeschluss fehlt eine plausible Begründung dazu, inwiefern dieses Normverständnis jenseits der Grenzen methodischer Auslegung des Gesetzes anzusiedeln ist.

b) § 2 Abs. 3 Sätze 4 und 5 EStG können zwar ebenfalls im Hinblick auf ihre Formulierung bemängelt werden (vgl. BFH BStBl II 2007, S. 167 <173 f.> = BFHE 214, 430 <443 ff.>). Auch insoweit lässt sich der Regelungsgehalt aber nach Stellungnahmen im Schrifttum ohne größere Schwierigkeiten ermitteln. Danach folgt aus der gesetzlichen Systematik ohne weiteres, dass der individuelle Verlustausgleich nach § 2 Abs. 3 Sätze 2 bis 5 EStG und der ehedemübergreifende Verlustausgleich nach § 2 Abs. 3 Sätze 6 bis 8 EStG zwei aufeinanderfolgende, in sich geschlossene Blöcke bilden, so dass der ehedemübergreifende horizontale Ausgleich erst durchzuführen ist, nachdem bei jedem Ehegatten für sich ein individueller horizontaler und vertikaler Ausgleich vorgenommen wurde (vgl. BTDrucks 14/443, S. 20; Altfelder, a.a.O., S. 22; Hallerbach, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Steuerreform 1999/2000/2002, § 2 EStG Anm. R 37, S. 34, 36 f. <April 2001>; Stapperfend, DStJG 24 <2001>, S. 329 <336>; Bundesministerium der Finanzen, a.a.O., Beispiel 3 <S. 11 ff.>). Da sowohl im Rahmen des ehedemübergreifenden Verlustausgleichs nach § 2 Abs. 3 Sätze 6 bis 8 EStG als auch im Rahmen des periodenübergreifenden Verlustausgleichs nach § 10d EStG erneut nach Einkunftsarten unterschieden wird, müssen die nach Durchführung des vertikalen Ausgleichs übriggebliebenen positiven und negativen Einkünfte auf die einzelnen Einkunftsarten verteilt werden. § 2 Abs. 3 Satz 4 EStG zielt darauf, dass das Verhältnis der für die einzelnen Einkunftsarten mit positivem Ergebnis errechneten Summen zur Gesamtsumme der positiven Einkünfte durch den vertikalen Ausgleich nach § 2 Abs. 3 Satz 3 EStG nicht verändert wird und sieht eine darauf gerichtete Verhältnisrechnung vor. Entsprechendes gilt nach § 2 Abs. 3 Satz 5 EStG für das Verhältnis der Summen bei den Einkunftsarten mit negativem Ergebnis zur

63

Gesamtsumme der negativen Einkünfte. Hieraus folgt zugleich, dass dieser Rechenschritt verzichtbar ist, wenn nach Durchführung des vertikalen Ausgleichs kein positives und kein negatives Einkommen geblieben ist, das verteilt werden könnte, oder wenn es auf eine Verteilung nicht ankommt, weil sich das positive beziehungsweise negative Einkommen nach Durchführung des horizontalen Ausgleichs ohnehin nur auf eine Einkunftsart konzentriert (vgl. Altfelder, a.a.O., S. 20 f.; Kirchhof/Geserich, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 2 Rn. D 52 f. <Mai 2002>; Stapperfend, a.a.O., S. 334; Bundesministerium der Finanzen, a.a.O., Beispiel 1 <S. 9 f.; Zeile 27 ff.>, Beispiel 2 <S. 10 f., Zeile 23 ff.>).

2. Klarheitsprobleme werfen in erster Linie die Vorschriften über den ehgattenübergreifenden Verlustausgleich in § 2 Abs. 3 Sätze 6 bis 8 EStG sowie - im Anschluss - die Verweisungen auf diese Vorschriften in § 10d EStG auf. Probleme der Komplexität dieser Vorschriften beschreibt der Vorlagebeschluss jedoch im Wesentlichen nur allgemein auf einer abstrakten Ebene (vgl. BStBl II 2007, S. 167 <174 f.> = BFHE 214, 430 <446 ff.>). Dem Gebot einer umfassenden Auseinandersetzung mit der vorgelegten Norm genügt er damit nicht. Obwohl auch diese Vorschriften - wie die Erörterungen im Schrifttum zeigen - einer systematischen Aufbereitung zugänglich sind, fehlt es im Vorlagebeschluss an einem Versuch, deren Regelungsgehalt konkret zu erschließen. Diejenigen Stimmen, die die Normen für insgesamt auslegungsfähig und daher verfassungsgemäß halten und insofern auch konkrete, in sich schlüssig zu nennende Vorschläge unterbreitet haben, bleiben unberücksichtigt (eingehende systematische Analyse insb. bei Altfelder, a.a.O., S. 18 ff.; im Ergebnis übereinstimmend Bundesministerium der Finanzen, a.a.O., Beispiel 1-7 <S. 9 ff.>; mit Abweichungen in Einzelheiten auch Stapperfend, a.a.O., S. 329 ff.; für Verfassungsmäßigkeit Altfelder, DB 2001, S. 350 <355>).

a) Insbesondere fehlt eine nähere Auseinandersetzung mit dem rechtlichen Gehalt des Verweises in § 2 Abs. 3 Satz 6 Halbsatz 1 EStG („soweit sie bei diesem nach den Sätzen 2 bis 5 ausgeglichen werden können“) vor allem im Hinblick auf die Frage, wie sich der ehgattenübergreifende horizontale Ausgleich entsprechend Satz 2 auf den ehgattenübergreifenden vertikalen Ausgleich entsprechend Satz 3 auswirkt (hierzu übereinstimmend Altfelder, a.a.O., S. 24 f.; Stapperfend, a.a.O., S. 338 f.; Bundesministerium der Finanzen, a.a.O., Beispiel 3 <S. 11 ff., Zeile 51 ff.>; alternative Konzeptionen bei Hallerbach, a.a.O., § 2 EStG Anm. R 37, S. 37 ff., 40 f. <April 2001>; Kirchhof/Geserich, a.a.O., § 2 Rn. D 125 ff.). Die Vorlage beschränkt sich darauf, zwei der im Schrifttum vertretenen Auffassungen in ihrem Ergebnis wiederzugeben, ohne auf die Problematik und die möglichen Auslegungen näher einzugehen (vgl. BStBl II 2007, S. 167 <174> = BFHE 214, 430 <446>, unter Verweis auf Stapperfend, a.a.O., S. 338 f.). In diesem Punkt bedarf es jedoch einer näheren Auseinandersetzung mit dem systematischen Verhältnis des horizontalen (einkunftsarteninternen) zum vertikalen (einkunftsartenübergreifenden) Verlustausgleich, das dadurch gekennzeichnet ist, dass der horizontale Verlustausgleich zwar unbegrenzt zulässig ist (§ 2 Abs. 3 Satz 2 EStG), aber das vertikale Ausgleichspotential indirekt mindert, weil

64

65

er sich auf die Summe der positiven Einkünfte als dessen Berechnungsbasis auswirkt (§ 2 Abs. 3 Satz 3 EStG). Verallgemeinert man diesen Gedanken, müssen alle horizontalen Ausgleichsschritte bei der Summe der positiven Einkünfte berücksichtigt werden, so dass sich immer dann, wenn im Laufe des Rechengangs ein horizontaler Ausgleichsschritt hinzukommt, eine geänderte Summe der positiven Einkünfte ergibt, die eine Neuberechnung des für den vertikalen Ausgleich zur Verfügung stehenden Potentials erforderlich macht. Diese für ein mögliches Verständnis des Gesamtrechenwegs wesentliche systematische Weichenstellung bleibt im Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs unerörtert.

b) Zu § 2 Abs. 3 Satz 6 Halbsatz 2 und § 2 Abs. 3 Satz 7 EStG fehlt ebenfalls eine ins Einzelne gehende systematische Aufbereitung. So unterbleibt ein Auslegungsversuch unter Berücksichtigung der Gesetzesbegründung, nach der diese Regelungen sicherstellen sollen, dass die Ehegatten das gemeinsame Mindestausgleichspotential von 200.000 DM möglichst ausschöpfen, soweit dies nicht schon aufgrund der vorangegangenen Rechenschritte geschehen ist (vgl. BTDrucks 14/443, S. 20). Das kann nur der Fall sein, wenn das individuelle Mindestausgleichspotential von 100.000 DM eines der Ehegatten weder im Rahmen des individuellen Verlustausgleichs nach § 2 Abs. 3 Satz 3 EStG noch im Rahmen des Verlusttransfers nach § 2 Abs. 3 Satz 6 Halbsatz 1 EStG ausgeschöpft werden konnte. Die Möglichkeit eines Redaktionsversehens und einer berichtigenden Auslegung im Zusammenhang der gesetzlichen Formulierungen jeweils zu dem „einen“ und zu dem „anderen“ Ehegatten (für die Annahme eines Redaktionsversehens und berichtigende Auslegung Altfelder, a.a.O., S. 28; Bundesministerium der Finanzen, a.a.O., Beispiel 5 <S. 15 ff., Zeile 47 ff.>; für ein Festhalten am Wortlaut hingegen Hallerbach, a.a.O., § 2 EStG Anm. R 38, S. 42 f.; Stapperfend, a.a.O., S. 342) wird nicht untersucht. Der Vorlagebeschluss geht auf die Normstrukturen nicht ein, sondern belässt es dabei, die Komplexität der Sätze 6 und 7 im Allgemeinen zu umschreiben (vgl. BStBl II 2007, S. 167 <174 f.> = BFHE 214, 430 <446>).

66

c) Das gilt auch für die Ausführungen zu § 10d EStG (vgl. BStBl II 2007, S. 167 <175> = BFHE 214, 430 <447 f.>), der die Grundstrukturen des § 2 Abs. 3 EStG im Rahmen des periodenübergreifenden Verlustausgleichs sinngemäß fortführt. Insofern fehlt es ebenfalls an der gebotenen und möglichen systematischen Aufarbeitung des einfachrechtlichen Regelungsgehalts: Vorrangig sind die aus den vorangegangenen Veranlagungszeiträumen offenen Verluste nach § 10d Abs. 2 EStG zur Verrechnung zu bringen. Insofern gelten nach § 10d Abs. 2 Sätze 2 bis 4 EStG dieselben Regeln wie im Rahmen des periodeninternen Verlustausgleichs. Danach ist zunächst ein individueller periodenübergreifender Verlusttransfer durchzuführen, der innerhalb derselben Einkunftsart unbeschränkt möglich (Satz 2), einkunftsartenübergreifend aber an die bekannte Höchstgrenze gebunden ist. Diese ist unter Berücksichtigung sämtlicher zwischenzeitlicher horizontaler Minderungsschritte neu zu bestimmen und als ausgeschöpft anzusehen, soweit bereits vertikale Minderungen vorgenommen wurden (Satz 3). Es schließt sich ein ehегattenübergreifender Verlustvortrag nach

67

den Grundsätzen des § 2 Abs. 3 Sätze 6 bis 8 EStG an (Satz 4). Diese Schritte wiederholen sich erneut, soweit das Verrechnungspotential auch dadurch noch nicht ausgeschöpft ist und ein Rücktrag von Verlusten aus nachfolgenden Veranlagungszeiträumen in Betracht kommt (§ 10d Abs. 1 Sätze 2 bis 4 EStG).

d) Insgesamt ergibt sich als ein mögliches, in der Fachliteratur entwickeltes, Auslegungsergebnis, mit dem sich der Vorlagebeschluss nicht hinreichend auseinandersetzt, ein System, das auf der mehrfachen Abfolge gleicher Rechenschritte beruht. Periodeninterner Verlustausgleich, Verlustvortrag und Verlustrücktrag bilden in sich geschlossene, aufeinanderfolgende Blöcke, innerhalb derer jeweils zunächst ein individueller Verlustausgleich durchzuführen ist, dem sich ein ehегattenübergreifender Verlustausgleich anschließt. Für diese Untereinheiten gelten wiederum stets dieselben Regeln. Während der Verlustausgleich innerhalb derselben Einkunftsart nicht beschränkt ist, ist der vertikale Ausgleich - dem konzeptionellen Ansatz der Mindestbesteuerung entsprechend - nur im Rahmen eines definierten Ausgleichspotentials zulässig. Dieses muss vor jedem vertikalen Abzugsschritt unter Berücksichtigung der zwischenzeitlich hinzugekommenen horizontalen Abzüge, die auf die „Summe der positiven Einkünfte“ als die maßgebliche Berechnungsgrundlage einwirken, und des bereits verbrauchten vertikalen Potentials neu bestimmt werden (vgl. Altfelder, a.a.O., S. 31 ff.).

68

3. Der Vorlagebeschluss geht auf die vor allem im Zusammenhang mit § 2 Abs. 3 Sätze 6 bis 8 EStG und § 10d EStG bestehenden Auslegungsprobleme und die - im Wege der Auslegung durchaus zu ermittelnde - rechensystematische Grundstruktur nicht in der gebotenen Weise ein, obwohl erst auf dieser Grundlage eine sachgerechte Prüfung der Klarheitsproblematik möglich ist. Es werden lediglich einzelne Auslegungsprobleme insbesondere im Zusammenhang mit dem individuellen Verlustausgleich nach § 2 Abs. 3 Sätze 2 bis 5 EStG herausgegriffen, wobei diese zum Teil zumindest für sich gesehen besondere Klarheitsprobleme nicht aufwerfen. Zwar bezeichnet der Vorlagebeschluss mit der unübersichtlichen Verweisungstechnik und der Vielzahl der durchzuführenden Rechenschritte (vgl. BStBl II 2007, S. 167 <173 ff.> = BFHE 214, 430 <443 ff.>) weitere Gesichtspunkte, die im Hinblick auf die Problematik der Normenklarheit von Bedeutung sein können. Die systematische Aufbereitung des einfachen Rechts in Auseinandersetzung mit den im Schrifttum vertretenen Auslegungen wird dadurch aber nicht ersetzt.

69

C.

Diese Entscheidung ist mit 7:1 Stimmen ergangen.

70

Voßkuhle	Broß	Osterloh
Di Fabio	Mellinghoff	Lübbe-Wolff
Gerhardt		Landau

**Bundesverfassungsgericht, Beschluss des Zweiten Senats vom 12. Oktober 2010 -
2 BvL 59/06**

Zitiervorschlag BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 12. Oktober 2010 -
2 BvL 59/06 - Rn. (1 - 70), [http://www.bverfg.de/e/
ls20101012_2bvl005906.html](http://www.bverfg.de/e/ls20101012_2bvl005906.html)

ECLI ECLI:DE:BVerfG:2010:ls20101012.2bvl005906