Urteil vom 20. April 2011, I R 97/10

Bindung des Einbringenden an bei aufnehmender Kapitalgesellschaft angesetzten Wert - Halbeinkünfteverfahren gilt auch bei Verlusten - Vereinbarkeit des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG mit dem GG

BFH I. Senat

EStG § 3 Nr 40, EStG § 3c Abs 2, EStG § 17, UmwStG § 20 Abs 2 S 1, UmwStG § 20 Abs 4 S 1, GG Art 3 Abs 1, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, UmwStG § 20 Abs 2 S 6

vorgehend FG München, 22. Juni 2010, Az: 1 K 2271/07

Leitsätze

1. Bei Einbringung von Gesellschaftsanteilen an einer Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Anteilen an der aufnehmenden Kapitalgesellschaft entspricht der vom Einbringenden erzielte Veräußerungspreis grundsätzlich dem Wert, den die aufnehmende Kapitalgesellschaft für die eingebrachten Anteile angesetzt hat (Bestätigung des Senatsbeschlusses vom 19. Dezember 2007 I R 111/05, BFHE 220, 152, BStBl II 2008, 536) .

2. Wird der von der Kapitalgesellschaft angesetzte Wert im Rahmen der Besteuerung jener Kapitalgesellschaft korrigiert, so ändert sich dadurch zugleich der beim Einbringenden zu berücksichtigende Veräußerungspreis (Bestätigung des BMF-Schreibens vom 25. März 1998, BStBl I 1998, 268) .

3. Wird im Rahmen einer von § 17 EStG 2002 erfassten Veräußerung ein Verlust erzielt, so ist dieser Verlust gemäß § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 nur zur Hälfte abziehbar .

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten über die Höhe eines Verlustes aus der Veräußerung von Aktien.

2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die für das Streitjahr (2002) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Der Kläger war jedenfalls seit 1998 Aktionär der A-AG und der B-AG. Seine Beteiligung an der B-AG belief sich auf 9,99 % des Grundkapitals; dazu zählten 1 998 Stück Inhaberaktien im Nennbetrag von jeweils 5 DM bei einem Grundkapital von 100.000 DM. Die dafür angefallenen Anschaffungskosten betrugen 10.789 DM. Die A-AG war schon am 31. Dezember 1998 buchmäßig überschuldet und hat im Jahr 2003 die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen beantragt.

3 Im Dezember 1998 beschloss die Gesellschafterversammlung der B-AG, deren Grundkapital von 100.000 DM auf 200.000 DM zu erhöhen. Die Kapitalerhöhung sollte gegen Sacheinlagen erfolgen, die durch Einbringung von Aktien der A-AG geleistet werden sollten. In dem Beschluss heißt es, die Einbringung solle zum Teilwert gemäß § 20 des Umwandlungssteuergesetzes in dessen seinerzeit geltenden Fassung (UmwStG 1995) erfolgen, wobei der Teilwert mit 170 Mio. DM für alle Aktien beziffert wurde. An der beschlossenen Kapitalerhöhung nahmen alle Aktionäre der B-AG teil; der Kläger erhielt auf diese Weise weitere 1 998 Aktien der B-AG, womit er weiterhin 9,99 % von deren Grundkapital hielt. Im Januar 2001 hat der Kläger "0,5 % der Aktien" an der B-AG an einen Dritten veräußert. Am 21. Dezember 2002 veräußerte er die übrigen B-Aktien für 37.998 €.

4 In der Anlage zur Einkommensteuererklärung für das Streitjahr ermittelten die Kläger einen im Streitjahr zu berücksichtigenden Verlust aus der Veräußerung der B-Aktien in Höhe von 8.215.914 €. Bei der Berechnung dieses Verlustes waren die Anschaffungskosten der B-Aktien mit 16.993.789 DM angesetzt, wovon 10.789 DM auf die Anschaffung der ersten Aktien und 16.983.000 DM auf die Einbringung der A-Aktien entfielen. Ferner waren die Kläger davon ausgegangen, dass der Kläger im Januar 2001 "0,5 % der Aktien" für 75.000 DM veräußert hatte; die auf diese Aktien entfallenden Anschaffungskosten hatten sie mit 434.874 € angegeben, was 5 % der erklärten

gesamten Anschaffungskosten der B-Aktien entspricht. Schließlich ging die Berechnung davon aus, dass am 21. Dezember 2002 "die restlichen 3.796 B-Aktien" für 37.998 DM veräußert worden seien. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ am 27. Januar 2004 (geänderte) Steuerbescheide, in denen er unter Hinweis auf § 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) den geltend gemachten Verlust nur zur Hälfte --also in Höhe von 4.107.957 €-- berücksichtigte. Er setzte die Einkommensteuer auf 12.596 € fest und erließ außerdem Bescheide zur Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs.

5 Mit Schreiben vom 28. Januar 2005 und vom 15. Februar 2006 teilte das FA X dem FA mit, dass der Einbringungswert der Aktien der A-AG sich entgegen der ursprünglichen Bilanzierung durch die B-AG nicht auf 170 Mio. DM, sondern auf 30 Mio. DM belaufen habe. Die die B-AG betreffenden Steuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2002 --erst in diesen Veranlagungszeiträumen habe sich der Unterschied im Einbringungswert ausgewirkt-- seien zunächst dahin geändert worden, dass nur ein Einbringungswert von 5 Mio. € berücksichtigt worden sei; in einem daraufhin geführten Einspruchsverfahren sei eine tatsächliche Verständigung dahin erzielt worden, dass der Wert von 30 Mio. DM zutreffend sei. Dementsprechende Steuerbescheide gegenüber der B-AG seien bestandskräftig geworden.

6 Das FA erließ daraufhin geänderte Steuerbescheide für das Streitjahr, in denen es von einem Veräußerungsverlust in Höhe von 532.493 € ausging. Diese Bescheide wurden im weiteren Verlauf wiederholt geändert; in den letzten Änderungsbescheiden sind im Hinblick auf die im Streitjahr veräußerten Aktien ein Veräußerungspreis von 37.998 € und Anschaffungskosten in Höhe von 1.460.965 € sowie das Halbeinkünfteverfahren berücksichtigt. Die genannten Anschaffungskosten ermitteln sich mit (10.789 DM + 2.997.000 DM = 3.007.789 DM =) 1.537.858 € abzüglich der Kosten für die in 2001 veräußerten Aktien in Höhe von 76.893 € (= 5 % vom 1.537.858 €). Auf dieser Basis wurden die Einkommensteuer unverändert auf 12.596 € festgesetzt und der verbleibende Verlustabzug hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf 489.471 € festgestellt. Die deshalb erhobene Klage hatte keinen Erfolg; sie wurde vom Finanzgericht (FG) München durch Urteil vom 23. Juni 2010 1 K 2271/07, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2011, 95, als unbegründet abgewiesen.

7 Mit ihrer Revision rügen die Kläger eine Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragen, den Bescheid über die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs auf den 31. Dezember 2002 vom 5. Juni 2007 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung aufzuheben.

8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist unbegründet. Sie ist deshalb gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

10 1. Das angefochtene Urteil betrifft sowohl den das Streitjahr betreffenden Einkommensteuerbescheid als auch die zum Ende des Streitjahres vorgenommene Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs. Die Kläger haben es nach dem eindeutigen Inhalt der Revisionsschrift aber nur in dem zuletzt genannten Punkt angefochten. Die Revision bezieht sich mithin nur auf den Verlustfeststellungsbescheid.

11 2. Das FG hat diesen Bescheid ohne Rechtsfehler bestätigt. Das gilt sowohl im Hinblick auf die Höhe des vom Kläger erlittenen Verlustes aus der Veräußerung der B-Aktien als auch insoweit, als dieser Verlust dort nur mit der Hälfte seines Betrags berücksichtigt worden ist.

12 a) Der Kläger hat nach den Feststellungen des FG, die nicht mit zulässigen und begründeten Revisionsrügen angegriffen worden und deshalb für den Senat bindend sind (§ 118 Abs. 2 FGO), im Streitjahr Aktien der B-AG veräußert. Der bei dieser Veräußerung erzielte Gewinn oder Verlust zählt gemäß § 17 EStG 2002 zu den Einkünften des Klägers aus Gewerbebetrieb. Das ist zwischen den Beteiligten nicht streitig und bedarf daher keiner Erörterung.

13 b) Der im Streitjahr vom Kläger erzielte Veräußerungserlös beläuft sich nach den ebenfalls nicht angegriffenen Feststellungen des FG auf 37.998 €. Diesem Erlös sind bei der Ermittlung des Veräußerungsergebnisses zum einen die dem Kläger ursprünglich entstandenen Anschaffungskosten für B-Aktien gegenüberzustellen, soweit sie auf die im Streitjahr veräußerten Aktien entfallen. Zum anderen sind diejenigen Anschaffungskosten, die für den Kläger bei der Einbringung von Aktien der A-AG entstanden sind, ebenfalls anteilig zu berücksichtigen.

14 c) Nach § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1995 darf, wenn Anteile an einer Kapitalgesellschaft in eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft eingebracht werden und die übernehmende Gesellschaft dadurch die Mehrheit der Stimmrechte an der Gesellschaft erlangt, die übernehmende Kapitalgesellschaft die eingebrachten Anteile mit dem Buchwert oder einem höheren Wert ansetzen. Die Obergrenze bildet der Teilwert der eingebrachten Wirtschaftsgüter (§ 20 Abs. 2 Satz 6 UmwStG 1995). Der Wert, mit dem die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen ansetzt, gilt für den Einbringenden als Veräußerungspreis und zugleich als Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile (§ 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995). Die genannten Regelungen greifen auch dann ein, wenn mehrere Personen Anteile einbringen, die in ihrer Gesamtheit der aufnehmenden Gesellschaft die Mehrheit der Stimmrechte an der anderen Gesellschaft verschaffen (ebenso Bundesministerium der Finanzen --BMF--, Schreiben vom 25. März 1998, BStBl I 1998, 268, Tz. 20.15). Ein solcher Sachverhalt liegt im Streitfall vor.

15 d) Nach den Feststellungen des FG hat die B-AG die vom Kläger eingebrachten Anteile an der A-AG mit dem Teilwert angesetzt und diesen Teilwert mit 16.983.000 DM ermittelt. Bei der Berechnung dieses Wertes ist sie davon ausgegangen, dass die Teilwerte der im Jahr 1998 einbrachten A-Aktien sich im Einbringungszeitpunkt auf insgesamt 170 Mio. DM belaufen haben. Später hat sie sich jedoch mit dem für ihre Besteuerung zuständigen FA X dahin verständigt, dass die Summe der Teilwerte zu jenem Zeitpunkt nur 30 Mio. DM betragen habe; auf dieser Basis sind gegenüber der B-AG Steuerbescheide erlassen worden, die in der Folge bestandskräftig geworden sind. Bei Ansatz dieses Einbringungswertes beläuft sich der Teilwert der vom Kläger eingebrachten A-Aktien auf 2.997.000 DM. Dieser Wert ist für die Berechnung des vom Kläger erzielten Veräußerungsergebnisses maßgeblich.

16 aa) Die in § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995 angeordnete Anbindung der Besteuerung des Einbringenden an die von der aufnehmenden Gesellschaft angesetzten Werte bewirkt, dass eine spätere Änderung der Höhe jener Werte ebenfalls auf die Besteuerung des Einbringenden durchschlägt. Das gilt nicht nur dann, wenn die aufnehmende Gesellschaft in der Folge ihre Handelsbilanz oder ihre Steuerbilanz ändert. Vielmehr genügt dafür, dass jener Gesellschaft gegenüber ein Steuerbescheid ergeht, der --bei Beibehaltung der angesetzten Wertentscheidung dem Grunde nach, also der Entscheidung über den Ansatz des Teil-, des Buch- oder eines Zwischenwertes (vgl. auch Senatsurteil vom 19. Oktober 2005 I R 34/04, BFH/NV 2006, 1099)-- auf dem Ansatz anderer als der ursprünglich von ihr angesetzten Werte beruht (ebenso BMF-Schreiben in BStBl I 1998, 268, Tz. 20.34 und 20.36; FG Köln, Urteil vom 11. Dezember 2008 15 K 4963/01, EFG 2009, 448; wohl auch Widmann in Widmann/ Mayer, Umwandlungsrecht, § 20 UmwStG Rz 659).

17 Denn die Regelung in § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995 dient letztlich dazu, die Besteuerung der aufnehmenden Gesellschaft und die Besteuerung des Einbringenden miteinander zu harmonisieren. Dieses Ziel würde nur unvollkommen erreicht, wenn die Ermittlung der Anschaffungskosten und des Veräußerungserlöses des Einbringenden zwar an die ursprüngliche Bilanzierung durch die aufnehmende Gesellschaft gebunden, von der weiteren bei jener Gesellschaft eintretenden Entwicklung aber abgekoppelt wäre. Ebenso könnte die vom Gesetz angestrebte Harmonisierung beider Besteuerungsebenen allzu leicht verfehlt werden, wenn eine vom FA gegenüber der aufnehmenden Gesellschaft vorgenommene Korrektur des Teilwertes sich nur im Fall einer nachfolgenden Bilanzänderung auf die Besteuerung des Einbringenden auswirken würde; es ist nämlich nicht erkennbar, dass das FA das aufnehmende Unternehmen im Falle eines gesetzeswidrigen Bilanzansatzes zu einer solchen Bilanzänderung zwingen könnte. Deshalb muss schon der Erlass eines Steuer- oder Feststellungsbescheids gegenüber der aufnehmenden Gesellschaft jedenfalls dann, wenn dieser Bescheid unanfechtbar wird, zur Verbindlichkeit der ihm zu Grunde liegenden Werte für die Besteuerung des Einbringenden führen. Soweit sich aus dem Senatsbeschluss vom 19. Dezember 2007 I R 111/05 (BFHE 220, 152, BStBl II 2008, 536) ein abweichendes Verständnis ableiten lassen sollte, hält der Senat daran nicht fest.

18 bb) Im Streitfall sind hiernach die Teilwerte der A-Aktien im Einbringungszeitpunkt mit den bei der Besteuerung der B-AG angesetzten Werten zu berücksichtigen. Dem steht nicht entgegen, dass die Verständigung zwischen der B-AG und dem FA X und die ihr entsprechenden Steuerbescheide sich nicht auf das Jahr der Einbringung (1998), sondern auf spätere Jahre (2000 bis 2002) beziehen. Denn den Feststellungen des FG ist zum einen zu entnehmen, dass sich eine Änderung der Wertansätze erstmals für das Jahr 2000 auf die Besteuerung der B-AG auswirken konnte, für das Einbringungsjahr also keine unter diesem Gesichtspunkt geänderten Steuerbescheide erlassen werden konnten. Zum anderen hat das FG den Vorgang dahin gewürdigt, dass die für die Jahre ab 2000 ergangenen Bescheide erkennbar auf der Annahme beruhten, die in der Verständigung festgelegten Wertansätze spiegelten die im Zeitpunkt der Einbringung bestehenden Teilwerte wider. Diese Würdigung verstößt nicht gegen Denkgesetze oder gegen allgemeine Erfahrungssätze und ist deshalb revisionsrechtlich bindend. Jedenfalls unter diesen Gegebenheiten hindert der Umstand, dass es unmittelbar im Hinblick auf das Einbringungsjahr nicht zu einer

geänderten Besteuerung gegenüber der B-AG gekommen ist, die vom FG angenommene Bindung des Klägers an die Handhabung bei der B-AG nicht.

19 cc) Der Senat hat bisher offengelassen, ob der bei der aufnehmenden Gesellschaft angesetzte Wert auch dann für die Besteuerung des Einbringenden verbindlich ist, wenn er den tatsächlichen Teilwert offenkundig übersteigt und in diesem Sinne als willkürlich erscheint (Senatsbeschluss in BFHE 220, 152, 158, BStBl II 2008, 536, 539). Dieser Punkt muss im Streitfall erneut nicht vertieft werden. Denn den Feststellungen im angefochtenen Urteil sind keine Anhaltspunkte dafür zu entnehmen, dass hier ein solcher Sachverhalt vorliegen könnte. Gegen eine dahingehende Annahme spricht vor allem, dass die bestandskräftigen Steuerbescheide gegenüber der B-AG auf einer tatsächlichen Verständigung beruhen, die unter Mitwirkung der B-AG getroffen worden ist. Die von den Klägern vorgetragene Erwägung, dass die B-AG sich aus sachfremden Erwägungen heraus auf jene Verständigung eingelassen haben könnte, ist spekulativ und kann die vom FG vorgenommene Würdigung nicht erschüttern.

20 e) Schließlich kann die Revision nicht mit ihrem Vortrag durchdringen, dass der Kläger gemäß § 360 der Abgabenordnung zu dem von der B-AG geführten Einspruchsverfahren hätte hinzugezogen werden müssen. Denn selbst wenn eine solche Hinzuziehung notwendig gewesen wäre, könnte ihr Fehlen allenfalls dazu führen, dass der Kläger nicht aus verfahrensrechtlichen Gründen an die bei der B-AG erfolgte Sachbehandlung gebunden ist. Eine solche Bindung ergibt sich im Streitfall aber unabhängig von einer Hinzuziehung schon aus dem materiellen Recht, weshalb die Frage der Hinzuziehung insoweit im Streitfall unerheblich ist. Jedenfalls durfte das FG den Streitfall entscheiden, ohne die A-AG ihrerseits zum Klageverfahren beigeladen zu haben, da bei Streitigkeiten um den Teilwert eingebrachter Wirtschaftsgüter eine Beiladung des aufnehmenden Unternehmens zu einem vom Einbringenden geführten Klageverfahren nicht notwendig ist (Senatsbeschluss in BFHE 220, 152, BStBl II 2008, 536).

21 f) Ebenso ist die Annahme des FG, dass der beim Kläger eingetretene Veräußerungsverlust nur nach Maßgabe des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 berücksichtigt werden kann, nicht zu beanstanden.

22 aa) Nach § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG 2002 ist u.a. die Hälfte des Veräußerungspreises i.S. des § 17 Abs. 2 EStG 2002 steuerfrei. Ergänzend dazu bestimmt § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG 2002, dass Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte nur zur Hälfte abgezogen werden dürfen, wenn sie mit den in § 3 Nr. 40 EStG 2002 zu Grunde liegenden Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen; Entsprechendes gilt, wenn bei der Ermittlung der Einkünfte der Wert des Betriebsvermögens oder des Anteils am Betriebsvermögen oder die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der an deren Stelle zu berücksichtigende Wert mindernd zu berücksichtigen sind. Die letztgenannte Regelung greift im Streitfall ein, da der vom Kläger für die B-Aktien vereinnahmte Veräußerungspreis § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG 2002 unterliegt und die bei der Ermittlung des Veräußerungsergebnisses zu berücksichtigenden Anschaffungskosten der B-Aktien wirtschaftlich mit diesem Veräußerungspreis zusammenhängen.

23 bb) Der Senat folgt nicht der Ansicht der Kläger, dass § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 den Abzug von Betriebsausgaben und den ihnen gleichgestellten Beträgen nur insoweit beschränke, als diese Beträge die ihnen gegenüberstehenden Einnahmen i.S. des § 3 Nr. 40 EStG 2002 nicht überstiegen. Für eine solche Eingrenzung des Anwendungsbereichs der Vorschrift bietet deren Wortlaut keinen Anhaltspunkt (ebenso Naujok, Betriebs-Berater --BB-- 2009, 2128, 2129; Gosch in Kirchhof, EStG, 10. Aufl., § 17 Rz 106a; a.A. Hoffmann, GmbH-Rundschau 2010, 544). Insbesondere heißt es dort nicht, dass die Berücksichtigung von Aufwandsposten eingeschränkt sei, "soweit" dem § 3 Nr. 40 EStG 2002 unterliegende Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen anfallen; hätte der Gesetzgeber eine Regelung des von den Klägern befürworteten Inhalts treffen wollen, so hätte er dies unschwer durch eine solche oder ähnliche Formulierung zum Ausdruck bringen können. Stattdessen hat er auf den "wirtschaftlichen Zusammenhang" zwischen Aufwands- und Ertragspositionen abgestellt, der zudem --anders als der in § 3c Abs. 1 EStG 2002 genannte-- nicht einmal ein "unmittelbarer" sein muss. Ein solcher Zusammenhang besteht auch dann, wenn der Aufwand den Ertrag übersteigt.

24 Diese Beurteilung entspricht zudem dem Grundgedanken des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG 2002, der darin liegt, die steuerliche Berücksichtigung positiver (Einnahmen) und negativer Positionen (z.B. Anschaffungskosten) in dem dort geregelten Bereich nach einem einheitlichen Prinzip zu begrenzen (ebenso von Beckerath in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 3c Rz C 22). Sie wird zudem durch den Blick darauf bestätigt, dass eine Begrenzung des Anwendungsbereichs des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 auf die durch Einnahmen abgedeckten Aufwendungen nur dann in praktikabler Weise umgesetzt werden könnte, wenn lediglich die bis zum

Ablauf des jeweiligen Veranlagungszeitraums angefallenen Einnahmen betrachtet würden (ebenso von Beckerath in Kirchhof/Söhn/Mellinghof, a.a.O., § 3c Rz C 22); eine solche Handhabung schließt die Vorschrift aber ausdrücklich aus. Deshalb mag es zwar richtig sein, dass § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 vor allem auf die Anpassung des Aufwandsabzugs an die Behandlung der mit dem Aufwand korrespondierenden Erträge abzielt und dass dieses Ziel die Anwendung der Norm nicht trägt, soweit die Aufwendungen die Erträge übersteigen und es im Ergebnis zu einem Verlust kommt (vgl. dazu auch Naujok, BB 2009, 2128). Dessen ungeachtet ist der Anwendungsbereich der Vorschrift --ebenso wie der des § 8b Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes (dazu z.B. Gosch, Körperschaftsteuergesetz, 2. Aufl., § 8b Rz 261)-- nicht auf Aufwendungen beschränkt, die durch tatsächlich angefallene Einnahmen i.S. des § 3 Nr. 40 EStG 2002 abgedeckt werden. Ob § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 auch dann eingreift, wenn im Zusammenhang mit der betreffenden Einkunftsquelle keinerlei (hälftig steuerfreie) Einnahmen angefallen sind (dazu Bundesfinanzhof --BFH--, Urteil vom 25. Juni 2009 IX R 42/08, BFHE 225, 445, BStBl II 2010, 220; BFH-Beschluss vom 18. März 2010 IX B 227/09, BFHE 229, 177, BStBl II 2010, 627; vgl. ferner zu § 3c EStG in der für 1996 geltenden Fassung --heute: § 3c Abs. 1 EStG-- BFH-Urteil vom 6. Juli 2005 XI R 61/04, BFHE 210, 332, BStBl II 2006, 163), muss im Streitfall nicht entschieden werden.

25 cc) Der Senat teilt auch nicht die Ansicht, dass die Anwendung des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 in der vorstehend beschriebenen Weise mit dem Grundgesetz nicht vereinbar und deshalb eine verfassungskonforme Auslegung der Vorschrift in dem von den Klägern angestrebten Sinne geboten sei (so aber wohl FG Düsseldorf, Urteil vom 10. Mai 2007 11 K 2363/05 E, EFG 2007, 1239). Die Erstreckung des Anwendungsbereichs der Norm auf Verlustfälle mag zwar von der Idee des "Halbeinkünfteverfahrens" her eine überschießende Tendenz aufweisen. Es mag sogar erwogen werden, ob § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 in Gänze systemwidrig ist, da einerseits durch die in § 3 Nr. 40 EStG 2002 angeordnete hälftige Steuerbefreiung letztlich nur die Besteuerung bei der Kapitalgesellschaft berücksichtigt wird und andererseits die durch die Beteiligung veranlassten Aufwendungen des Gesellschafters keinen entsprechenden Aufwandsabzug bei der Kapitalgesellschaft auslösen (vgl. dazu z.B. Schön, Finanz-Rundschau 2001, 381; Pezzer in Seeger --Hrsg.--, Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft Bd. 25, 2002, S. 37, 54 f.). Doch liegt es innerhalb des dem Gesetzgeber überlassenen Gestaltungsspielraums, der Besteuerung eine systematische Grundkonzeption des Inhalts zu Grunde zu legen, dass erstens eine Kapitalgesellschaft und deren Gesellschafter als voneinander zu unterscheidende Rechtssubjekte angesehen und zweitens bei der Besteuerung des Gesellschafters positive und negative Einkünfte nach einem übereinstimmenden Maßstab behandelt werden. Das ist in dem hier interessierenden Bereich geschehen: Die Begrenzung der Besteuerung beim Gesellschafter mag zwar wirtschaftlich mit der Besteuerung der Kapitalgesellschaft zusammenhängen; in der rechtlichen Ausgestaltung wird aber die Besteuerung des Gesellschafters von der Besteuerung der Gesellschaft gelöst und werden Erträge und Aufwendungen des Gesellschafters nach einem einheitlichen Prinzip --nämlich nur hälftig-- berücksichtigt. Das mag rechtspolitisch angreifbar sein, verstößt aber weder gegen das im Grundgesetz angelegte Gebot der Folgerichtigkeit (dazu Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 4. Dezember 2002 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BStBl II 2003, 534) noch gegen andere verfassungsrechtliche Grundsätze (ebenso im Ergebnis wohl Desens in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, § 3c EStG Rz 10).

26 g) Im Hinblick auf die Höhe des dem Kläger erwachsenen Verlustes haben weder das FG noch die Kläger die dem angefochtenen Bescheid zu Grunde liegende Berechnung beanstandet. Der Senat sieht deshalb keinen Grund, diesen Punkt näher zu erörtern.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de