Urteil vom 22. September 2016, IV R 2/13

Verlustausgleichsbeschränkung nach § 2b EStG 1999 verfassungsgemäß - Zeitlicher und sachlicher Anwendungsbereich der Regelung

ECLI:DE:BFH:2016:U.220916.IVR2.13.0

BFH IV. Senat

GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, EStG § 2b, EStG § 52 Abs 4 S 2, EStG § 52 Abs 4 S 4

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 21. November 2012, Az: 5 K 1281/08

Leitsätze

Die Verlustausgleichsbeschränkung von negativen Einkünften aus der Beteiligung an einer Gesellschaft gemäß § 2b EStG 1999 ist in den Fällen mit dem Grundgesetz vereinbar, in denen den Anlegern auf Grund einer im Werbe- bzw. Verkaufsprospekt ausgewiesenen fiktiven gesellschafterbezogenen Steuerberechnung in Aussicht gestellt worden ist, dass sie bereits im ersten Jahr der Beteiligung auf Grund einer Verlustzuweisung einen Steuervorteil mindestens in Höhe des eingesetzten Kapitals erhalten .

Tenor

Die Revisionen des Revisionsklägers zu 1. und der Revisionsklägerin zu 2. gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 22. November 2012 5 K 1281/08 werden als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben der Revisionskläger zu 1. und die Revisionsklägerin zu 2. jeweils zur Hälfte zu tragen. Außergerichtliche Kosten der Beigeladenen zu 1. bis 51. werden nicht erstattet.

Tatbestand

A. Die Klägerin und Revisionsklägerin zu 2. (Klägerin) wurde als Fondgesellschaft zu dem Zweck gegründet, Windkraftanlagen (WKA) in der Gemeinde A zu betreiben. Der zu den Akten des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) gereichte Gesellschaftsvertrag datiert auf den 3. Februar 1999. Gründungsgesellschafter waren danach die Vertriebs KG und B. Auf Grund einer außerordentlichen Gesellschafterversammlung, deren Protokoll auf den 19. August 1999 datiert, wurde die AG als Gesellschafterin aufgenommen und zur alleinigen Geschäftsführerin und Vertreterin der Klägerin bestellt. Die AG wurde am 15. Dezember 1999 gegründet und in das Handelsregister des Amtsgerichts eingetragen. Zum 1. Februar 2001 wurde die Klägerin, was bereits in dem Gründungsvertrag so vorgesehen war, in eine KG umgewandelt. Im Jahr 2003 änderte sie den Namen der Firma, wie er nunmehr aus dem Rubrum ersichtlich ist.

2 Durch Vermittlung der X-Wirtschaftsberatungsdienst GmbH beteiligten sich auf der Grundlage des von der Vertriebs AG erstellten Exposés in der Zeit vom 1. Dezember 1999 bis Ende des Jahres 1999 (Streitjahr) 48 Gesellschafter mit Einlagen in Höhe von insgesamt 3.000.000 DM an der Klägerin. Das Exposé enthielt eine gesellschafterbezogene Modellrechnung. Danach wurde für einen fiktiven Anleger mit einer im Beitrittsjahr 1999 geleisteten Einlage von 100.000 DM nebst Agio von 5.000 DM noch für dieses Jahr unter Berücksichtigung eines "Bruttosteuersatzes" von 50 % eine Verlustzuweisung in Aussicht gestellt, die zu einer Steuererstattung in Höhe von 107.570 DM führen sollte.

3 Mit unterschiedlichen Schreiben vom 29. Januar 1999 sowie 19. und 25. Februar 1999 beantragte die Vertriebs KG bei der zuständigen Baugenehmigungsbehörde die Genehmigung zur Errichtung von sechs WKA auf verschiedenen Grundstücken der Ortsgemeinde A. Da die Gemeinde ihr Einvernehmen gemäß § 36 des Baugesetzbuchs bzgl. einzelner Grundstücke nicht erteilte, nahm die Vertriebs KG Umplanungen bzgl. einzelner Standorte vor und

reduzierte die Anzahl der WKA auf fünf. Entsprechend diesem modifizierten Bauantrag erteilte die Kreisverwaltung der Vertriebs KG mit Bescheid vom 30. Juni 1999 die Baugenehmigung.

4 Nach den zu den Verwaltungsakten gereichten Unterlagen schloss die Klägerin mit der Vertriebs AG einen Generalunternehmervertrag (GU-Vertrag) über die Errichtung von fünf WKA ab. Der Vertrag trägt das Datum 8. Februar 1999. Daneben wurden namens der Klägerin im Streitjahr eine Vielzahl weiterer Verträge geschlossen, so u.a. betreffend die Steuerberatung, die Rechtsberatung, die Vermittlung von Fremdkapital, den Abschluss von fondsgebundenen Lebensversicherungen, die Eigenkapitalbeschaffung, die Exposéprüfung und die Stromeinspeisung mit dem örtlichen Energieversorger.

5 Im Dezember 1999 wurden die fünf WKA fertiggestellt und es erfolgten die ersten Stromeinspeisungen in das Stromnetz des Energieversorgers.

6 Das ursprünglich zuständige Finanzamt stellte für das Streitjahr den von der Klägerin ermittelten Verlust aus Gewerbebetrieb zunächst erklärungsgemäß fest.

7 Mit geändertem Gewinnfeststellungsbescheid vom 10. Dezember 2004 stellte das zwischenzeitlich zuständige FA unter Bezugnahme auf einen Bericht der Steuerfahndung laufende Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 0 DM fest. Zudem enthält der Bescheid die Feststellung, dass in den festgestellten Einkünften negative Einkünfte aus der Beteiligung an Verlustzuweisungsgesellschaften und ähnlichen Beteiligungen i.S. des § 2b des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der im Streitjahr gültigen Fassung des Steuerentlastungsgesetzes (StEntlG) 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) --EStG 1999-- in Höhe von ... DM nicht enthalten sind.

8 Während des Einspruchsverfahrens erließ das FA einen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid, in dem es negative Einkünfte aus der Beteiligung an Verlustzuweisungsgesellschaften und ähnlichen Beteiligungen i.S. des § 2b EStG 1999 in geringerem Umfang feststellte. Der Einspruch wurde sodann mit Einspruchsentscheidung vom 22. Februar 2008 als unbegründet zurückgewiesen.

9 Während des anhängigen Klageverfahrens vor dem Finanzgericht (FG) verurteilte das Landgericht (LG) den Beigeladenen und Revisionskläger zu 1. (Revisionskläger zu 1.) u.a. im Zusammenhang mit den zuvor geschilderten Vorgängen mit Urteil vom 23. Juli 2009 wegen Kapitalanlagebetrugs und Steuerhinterziehung zu einer Freiheitsstrafe. Das LG gelangte zu der Überzeugung, der GU-Vertrag sei nach dem --für die Anwendbarkeit des § 2b EStG 1999 maßgebenden-- Stichtag 5. März 1999, nämlich frühestens Ende November 1999 abgeschlossen worden. Auch bei vier weiteren Windparks seien die GU-Verträge zurückdatiert worden. Das LG ging davon aus, der Revisionskläger zu 1. sei faktischer Geschäftsführer bzw. Vorstand der D-Firmen und (u.a.) auch für die Rückdatierung des GU-Vertrages verantwortlich gewesen. Die Revision wies der Bundesgerichtshof mit Beschluss vom ... 2010 als unbegründet zurück.

10 Unter dem 13. November 2012 erließ das FA einen weiteren geänderten Gewinnfeststellungsbescheid, in dem die negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb (wie zuvor) in Höhe von ... DM festgestellt wurden. Zudem enthielt der Gewinnfeststellungsbescheid die weitere Feststellung, dass es sich bei der Gesellschaft/Gemeinschaft um eine Verlustzuweisungsgesellschaft oder ein ähnliches Modell i.S. des § 2b EStG 1999 handelt.

11 Das FG wies die Klage als unbegründet ab. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, § 2b EStG 1999 sei auf den Streitfall anzuwenden. Die Beteiligung an der Klägerin falle nicht unter die Übergangsregelung des § 52 Abs. 4 EStG 1999, da die Klägerin nicht vor dem 5. März 1999 errichtet worden sei. Anschaffung wie Herstellung eines Wirtschaftsgutes setzten einen rechtlich existenten Vertragspartner voraus. Sowohl der Gesellschaftsvertrag als auch der GU-Vertrag seien auf den 3. Februar 1999 bzw. 8. Februar 1999 rückdatiert worden.

12 Die Beteiligung an der Klägerin falle auch in den Anwendungsbereich des § 2b EStG 1999. Die Beigeladenen hätten sich auf Grund eines vorgefertigten Konzeptes, dem Exposé, unstreitig an einer Gesellschaft --hier der Klägerin-- beteiligt. Das FA sei auf Grund seiner Berechnung zu Recht zu dem Ergebnis gelangt, dass die Rendite auf das einzusetzende Kapital nach Steuern das 5,34-fache der Rendite vor Steuern betrage und daher entsprechend dem ersten Regelbeispiel in § 2b Satz 3 EStG 1999 die Erzielung eines steuerlichen Vorteils im Vordergrund gestanden habe.

13 Ebenso hätten die Voraussetzungen des zweiten Regelbeispiels in § 2b Satz 3 EStG 1999 vorgelegen. Nach der Lebenserfahrung stehe fest, dass Verlustzuweisungsgesellschaften meist verdeckt, die von ihnen beauftragten

Vermarktungsunternehmen aber generell und ganz offen mit den zu erwartenden Steuerminderungen werben würden, solche Steuerersparnisse mithin das zentrale Argument bei der Vermarktung darstellten. Da gegenteilige Annahmen nicht der Lebenswirklichkeit entsprächen, bestehe demgemäß eine von der Gesellschaft zu widerlegende Vermutung, dass solche Steuerminderungen in Aussicht gestellt worden seien. Im Streitfall sei diese Vermutung nicht widerlegt worden.

14 § 2b EStG 1999 sei auch verfassungsgemäß. Es liege kein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) vor. Auch werde das Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht verletzt. § 2b EStG 1999 verstoße ebenfalls nicht gegen das dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) zu entnehmende Konsequenzgebot. Schließlich verstoße die Regelung auch nicht gegen das Bestimmtheitsgebot.

15 Gegen die Vorentscheidung, die dem Revisionskläger zu 1. am 22. Dezember 2012 zugestellt worden ist, hat dieser fristgerecht Revision eingelegt. Die Revisionsbegründungsschrift ging jedoch verbunden mit einem Antrag auf Wiedereinsetzung nach Ablauf der Revisionsbegründungsfrist am 26. März 2013 beim Bundesfinanzhof (BFH) ein. Zur Begründung der Wiedereinsetzung führt der Revisionskläger zu 1. im Wesentlichen aus, dass die Begründungsfrist auf Grund eines Versehens des für die Fristenkontrolle zuständigen Mitarbeiters der Prozessbevollmächtigten versäumt worden sei. Dieser habe in dem Fristkalender den Ablauf der Frist zur Revisionsbegründung auf den 27. März 2013 notiert. Dieser Fristeintrag sei durch ein Schreiben der Geschäftsstelle des BFH irrtümlich veranlasst worden, in dem ausgeführt worden sei, dass die Frist zur Begründung bis zum 27. März 2013 verlängert worden sei. Dass sich die Fristverlängerung nur auf die Revisionsbegründungsfrist der von der Klägerin eingelegten Revision bezogen habe, sei dem Schreiben nicht zu entnehmen gewesen.

16 Im Übrigen rügt der Revisionskläger zu 1. die Verletzung von Bundesrecht. Das FG habe § 52 Abs. 4 EStG 1999 unzutreffend ausgelegt und das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 2b EStG 1999 sowie dessen Verfassungsgemäßheit zu Unrecht bejaht.

17 Der Revisionskläger zu 1. beantragt,
1. Wiedereinsetzung in die Revisionsbegründungsfrist zu gewähren,
2. die Vorentscheidung aufzuheben und den Bescheid für 1999 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 13. November 2012 hinsichtlich der Feststellung aufzuheben, dass es sich bei der Gesellschaft/Gemeinschaft um eine Verlustzuweisungsgesellschaft oder ein ähnliches Modell i.S. des § 2b EStG 1999 handelt,
hilfsweise, das Verfahren auszusetzen und dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) vorzulegen.

18 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin ebenfalls die Verletzung von Bundesrecht und beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und den Bescheid für 1999 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 13. November 2012 hinsichtlich der Feststellung aufzuheben, dass es sich bei der Gesellschaft/Gemeinschaft um eine Verlustzuweisungsgesellschaft oder ein ähnliches Modell i.S. des § 2b EStG 1999 handelt,
hilfsweise, das Verfahren auszusetzen und dem BVerfG vorzulegen.

19 Das FA beantragt,
die Revisionen zurückzuweisen.

20 Zur Begründung nimmt es im wesentlichen Bezug auf die Ausführungen in der Vorentscheidung.

Entscheidungsgründe

B. Die Revision des Revisionsklägers zu 1. ist zulässig (I.). Sie ist aber ebenso wie die Revision der Klägerin unbegründet. Beide Revisionen waren daher als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--; II.).

22 I. Die Revision des Revisionsklägers zu 1. ist zulässig. Zwar ist die Revisionsbegründungsschrift erst am 26. März 2013 und damit nach Ablauf der Begründungsfrist (28. Februar 2013) beim BFH eingegangen. Dem Revisionskläger zu 1. wird aber auf seinen gemäß § 56 Abs. 2 Satz 1 FGO fristgerecht gestellten Antrag für die Versäumung der Revisionsbegründungsfrist (§ 120 Abs. 2 FGO) Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt. Der Revisionskläger zu 1. hat ausreichend glaubhaft gemacht, dass er und ebenso seine Prozessbevollmächtigte ohne Verschulden verhindert waren, die gesetzliche Frist einzuhalten.

23 II. Die Revisionen des Revisionsklägers zu 1. und der Klägerin sind unbegründet. Das FG hat zu Recht den zeitlichen

(dazu unter 1.) und sachlichen (dazu unter 2.) Anwendungsbereich des § 2b EStG 1999 bejaht. Der Senat hat auch keine entscheidungserheblichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Norm, so dass eine Vorlage an das BVerfG nicht in Betracht kommt (dazu unter 3.).

24 1. § 2b EStG 1999 ist im Streitfall anzuwenden.

25 a) Gemäß § 52 Abs. 4 Satz 1 EStG 1999 ist § 2b EStG 1999 für negative Einkünfte aus einer Einkunftsquelle i.S. des § 2b 1999 anzuwenden, die der Steuerpflichtige nach dem 4. März 1999 rechtswirksam erworben oder begründet hat. Nach Satz 2 der Regelung ist § 2b EStG 1999 für negative Einkünfte i.S. des § 2b EStG 1999 aus einer Beteiligung an einer Gesellschaft oder Gemeinschaft nicht anzuwenden, wenn die Gesellschaft oder Gemeinschaft in den Fällen der Herstellung vor dem 5. März 1999 mit der Herstellung des Wirtschaftsguts der Einkunftserzielung begonnen hat, in den Fällen der Anschaffung das Wirtschaftsgut der Einkunftserzielung auf Grund eines vor dem 5. März 1999 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts angeschafft hat oder anschafft und der Steuerpflichtige der Gesellschaft oder Gemeinschaft vor dem 1. Januar 2001 beigetreten ist oder beitritt. Als Beginn der Herstellung gilt bei Wirtschaftsgütern, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag gestellt wird (§ 52 Abs. 4 Satz 4 Halbsatz 1 EStG 1999).

26 b) Da der Revisionskläger 1. und die übrigen Beigeladenen ihre Beteiligung an der Klägerin nach den insoweit unstreitigen Feststellungen des FG erst im Dezember 1999 erworben haben und die Klägerin nach den Feststellungen des FG auch erst nach dem 4. März 1999 errichtet worden ist, findet § 2b EStG 1999 im Streitfall gemäß § 52 Abs. 4 Satz 1 EStG 1999 Anwendung.

27 Nach den Feststellungen des FG ist die Klägerin nicht vor dem 5. März 1999 errichtet worden. Diese Würdigung beruht nicht auf einem Verstoß des FG gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze, weshalb der erkennende Senat an die Tatsachen- und Beweiswürdigung des FG gebunden ist (§ 118 Abs. 2 FGO).

28 aa) Nach § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO entscheidet das Gericht nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung. Die Vorschrift verpflichtet das FG, den Inhalt der ihm vorliegenden Akten vollständig und einwandfrei zu berücksichtigen. Seine Sachentscheidung hat es dabei unter Einbeziehung und Gewichtung aller festgestellten tatsächlichen Verhältnisse im Rahmen einer Gesamtwürdigung zu treffen. Die Beweiswürdigung des FG ist grundsätzlich nicht angreifbar und für das Revisionsgericht nach § 118 Abs. 2 FGO bindend und nur insoweit revisibel, als Verstöße gegen die Verfahrensordnung, gegen Denkgesetze oder gegen allgemeine Erfahrungssätze vorliegen (BFH-Urteil vom 6. Februar 2014 IV R 59/10, BFHE 244, 385, BStBl II 2014, 465, m.w.N.).

29 bb) Derartige Verstöße gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze liegen bezogen auf die vom FG im Streitfall vorgenommene Tatsachen- und Beweiswürdigung nicht vor. Anders als die Klägerin meint, konnte das FG, ausgehend von seiner unter den festgestellten Umständen des Streitfalls möglichen Tatsachenwürdigung, dass der Gesellschaftsvertrag auf den 3. Februar 1999 zurückdatiert worden ist, ohne Verstoß gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze davon ausgehen, dass die Klägerin zum maßgeblichen Stichtag noch nicht bestanden hat. Anhaltspunkte dafür, dass die Gründungsgesellschafter der Klägerin bereits im Vorfeld des Vertragsabschlusses und vor dem maßgeblichen Stichtag (5. März 1999) als Innengesellschaft in gemeinschaftlicher Verbundenheit tätig waren, hat das FG weder festgestellt, noch sind solche aus den Akten ersichtlich. Insoweit bedarf es auch keiner Erörterung, ob einer derartigen Innengesellschaft im Hinblick auf den Anwendungsbereich des § 52 Abs. 4 EStG 1999 überhaupt eine steuerliche Relevanz zukommen könnte.

30 c) Zu Recht geht das FG auch davon aus, dass die Voraussetzungen des § 52 Abs. 4 Sätze 2 und 4 EStG 1999 nicht vorliegen. Die Klägerin hat vor dem 5. März 1999 das Wirtschaftsgut der Einkunftserzielung, hier die fünf WKA, weder durch Abschluss eines rechtswirksamen Vertrags angeschafft noch mit deren Herstellung begonnen. Denn sowohl die Anschaffung als auch die Herstellung des Wirtschaftsguts müssen gemäß § 52 Abs. 4 Satz 2 EStG 1999 durch die Gesellschaft oder Gemeinschaft, deren Beteiligungseinkünfte dem Anwendungsbereich des § 2b EStG 1999 unterliegen, vorgenommen worden sein. War die Gesellschaft oder Gemeinschaft, hier die Klägerin, zu dem maßgeblichen Stichtag überhaupt noch nicht existent, konnte sie das Wirtschaftsgut der Einkunftserzielung, hier die fünf WKA, zu diesem Zeitpunkt weder angeschafft noch mit deren Herstellung begonnen haben. Zudem war nach den Feststellungen des FG der auf den 8. Februar 1999 datierte GU-Vertrag ebenfalls rückdatiert und deutlich nach dem maßgeblichen Stichtag (5. März 1999) abgeschlossen worden. Auch diese Feststellungen sind für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend, da ein Verstoß gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze weder ordnungsgemäß gerügt noch anderweitig erkennbar ist. Schließlich ist zwischen den Beteiligten auch nicht streitig,

dass der Bauantrag nicht von der Klägerin, sondern von der Vertriebs KG im eigenen Namen gestellt und dieser auch die Baugenehmigung erteilt worden ist.

31 Anders als die Klägerin meint, kann § 52 Abs. 4 Satz 4 EStG 1999 auch nicht normspezifisch dahin ausgelegt werden, dass stets auf den Zeitpunkt der Stellung des Bauantrags abzustellen ist, wenn das Modellkonzept die Herstellung eines baugenehmigungspflichtigen Wirtschaftsguts vorsieht, unabhängig davon, ob die Herstellung durch die Gesellschaft oder einen Dritten erfolgen soll. Satz 4 ist einer solch isolierten Auslegung nicht zugänglich. Die Regelung knüpft nach dem eindeutigen Gesetzeskontext an die Tatbestandsmerkmale "Beginn der Herstellung durch die Gesellschaft" in § 52 Abs. 4 Satz 2 EStG 1999 an und enthält lediglich für das unbestimmte Tatbestandsmerkmal "Beginn der Herstellung" eine Legaldefinition.

32 d) Ausgehend von den Ausführungen unter B.II.1.c kann der Senat im Streitfall daher dahinstehen lassen, ob der GU-Vertrag als Kaufvertrag oder als Werkvertrag auszulegen ist (vgl. zu den Abgrenzungskriterien: BFH-Urteil vom 19. Februar 2009 IV R 10/06, BFHE 224, 321, BStBl II 2009, 533).

33 2. Das FG hat im Ergebnis zu Recht den Tatbestand des § 2b EStG 1999 als erfüllt angesehen.

34 a) Gemäß § 2b Satz 1 EStG 1999 dürfen negative Einkünfte auf Grund von Beteiligungen an Gesellschaften oder Gemeinschaften oder ähnlichen Modellen nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden, wenn bei dem Erwerb oder der Begründung der Einkunftsquelle die Erzielung eines steuerlichen Vorteils im Vordergrund steht. Die Erzielung eines steuerlichen Vorteils steht insbesondere dann im Vordergrund, wenn nach dem Betriebskonzept der Gesellschaft oder Gemeinschaft oder des ähnlichen Modells die Rendite auf das einzusetzende Kapital nach Steuern mehr als das Doppelte dieser Rendite vor Steuern beträgt und ihre Betriebsführung überwiegend auf diesem Umstand beruht, oder wenn Kapitalanlegern Steuerminderungen durch Verlustzuweisungen in Aussicht gestellt werden (§ 2b Satz 3 EStG 1999).

35 § 2b EStG 1999 ist durch das StEntlG 1999/2000/2002 geschaffen worden und sollte zur Verminderung unerwünschter Steuersparmodelle beitragen, indem der Ausgleich der Verluste aus der Beteiligung an Verlustzuweisungsgesellschaften und ähnlichen Modellen begrenzt wird (vgl. Begründung des vom Finanzausschuss des Deutschen Bundestags vorgeschlagenen Gesetzestexts, BTDrucks 14/443, S. 16). Kennzeichnend für die Verlustzuweisungsgesellschaften und die ähnlichen Modelle sei, dass die Erzielung steuerlicher Vorteile im Vordergrund stehe. Dabei wurde vorausgesetzt, dass im Verkaufsprospekt enthaltene schlichte Hinweise auf die Möglichkeit der Entstehung eines Verlustes für sich genommen unschädlich seien, wenn die Aussage nicht werbemäßig hervorgehoben werde und der Initiator des Modells damit lediglich seiner Aufklärungspflicht dem Anleger gegenüber nachkomme. Die Einschränkung der Verlustverrechnung sei geboten, denn es sei nicht vertretbar, dass Steuerpflichtige mit hohen Einkünften ihre steuerpflichtigen Einkünfte mit Hilfe von Beteiligungen an Verlustzuweisungsgesellschaften stark reduzieren, auf Null bringen, oder sogar Verlustrückträge/Verlustvorträge erzielen könnten. Die Maßnahme sei auch ordnungspolitisch erforderlich, da private Investitionsentscheidungen sich zur Vermeidung von Fehlallokationen an wirtschaftlichen Gewinnerwartungen und nicht an steuerlichen Kriterien ausrichten müssten.

36 b) Zu Recht geht das FG davon aus, dass der Anwendungsbereich des § 2b EStG 1999 nur dann eröffnet ist, wenn die Klägerin und die an ihr beteiligten Gesellschafter Gewinnerzielungsabsicht haben (s. dazu auch BTDrucks 14/443, S. 20). Das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht steht zwischen den Beteiligten zu Recht nicht in Streit. Der Senat sieht insoweit von weiteren Ausführungen ab.

37 c) Ausgehend von dem Wortlaut unterliegt dem Anwendungsbereich des § 2b Satz 1 EStG 1999 nicht jede Beteiligung an einer Gesellschaft oder Gemeinschaft. Hinzukommen muss vielmehr, dass die Beteiligung auf einem modellhaften Betriebskonzept der Gesellschaft oder Gemeinschaft beruht, nach dem die Erzielung eines steuerlichen Vorteils im Vordergrund steht. Dies folgt zunächst aus der Verwendung des Tatbestandsmerkmals "oder ähnlichen Modellen". Letzteres Tatbestandsmerkmal ist als Auffangtatbestand zu verstehen und lässt deshalb nur den Rückschluss zu, dass auch die anderen Tatbestandsalternativen, die Beteiligung an Gesellschaften oder Gemeinschaften, an die Modellhaftigkeit anknüpfen (Tiedtke/Striegel, Finanz-Rundschau --FR-- 2003, 433 ff). Auf dieses Erfordernis lässt sich auch aus § 2b Satz 3 EStG 1999 schließen. In den dort aufgeführten und nicht abschließenden Regelbeispielen, die als alternative Legaldefinition des Tatbestandsmerkmals "Im Vordergrund stehen der Erzielung eines steuerlichen Vorteils" ausgestaltet sind, ist von einem Betriebskonzept und dem Inaussichtstellen von Verlustzuweisungen die Rede. Beide Formulierungen lassen hinreichend deutlich erkennen, dass dem Gesetz, wie auch in der Gesetzesbegründung niedergelegt (BTDrucks 14/443, S. 20), nur diejenigen Beteiligungen unterfallen, die auf einem den Anlegern unterbreiteten, bereits vorgefertigten, modellhaften

Betriebskonzept beruhen. Ein solches modellhaftes Betriebskonzept ist jedenfalls dann zu bejahen, wenn den Anlegern ein feststehendes Betriebskonzept in der Regel anhand eines Verkaufsprospekts unterbreitet wird, auf dessen Inhalt sie keinerlei Einfluss haben. Charakteristisch ist insoweit die Passivität des Investors bei der Entwicklung der Geschäftsidee und der Vertragsgestaltung (so auch Tiedtke/Striegel, FR 2002, 701; zu der insoweit vergleichbaren Nachfolgeregelung in § 15b EStG: BFH-Urteil in BFHE 244, 385, BStBl II 2014, 465).

38 Im Streitfall ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass sich die Beigeladenen auf der Grundlage des von der Vertriebs AG erstellten Exposés vom 1. Dezember 1999, dem ein feststehendes Betriebskonzept zu Grunde lag, an der Klägerin beteiligt haben. Dies ist zwischen den Beteiligten zu Recht nicht streitig. Der Senat sieht insoweit von weiteren Ausführungen ab.

39 d) Im Ergebnis zu Recht ist das FG auch davon ausgegangen, dass für die Gesellschafter bei dem Erwerb der Beteiligung die Erzielung eines steuerlichen Vorteils im Vordergrund stand.

40 aa) Unter einem Steuervorteil ist jede Minderung der Einkommensteuerbelastung einschließlich etwaiger Steuerstundungseffekte auf der Ebene der an der Verlustzuweisungsgesellschaft beteiligten Gesellschafter zu verstehen (ebenso Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 22. August 2001 IV A 5 -S 2118b-40/01, BStBl I 2001, 588, Rz 14).

41 bb) Wann die Erzielung eines steuerlichen Vorteils im Vordergrund steht, wird in § 2b Satz 3 EStG 1999 mit zwei Beispielen i.S. einer alternativen Legaldefinition bestimmt. Durch die Verwendung des Wortes "insbesondere" wird klargestellt, dass es sich um Regelbeispiele handelt, die das Tatbestandsmerkmal nicht abschließend beschreiben, so dass unter den Tatbestand weitere Fallgestaltungen subsumiert werden können. Diese müssen nach Art und Umfang mit den Regelbeispielen vergleichbar sein.

42 Nach dem ersten Regelbeispiel steht die Erzielung eines steuerlichen Vorteils im Vordergrund, wenn nach dem Betriebskonzept der Gesellschaft oder Gemeinschaft oder des ähnlichen Modells die Rendite auf das einzusetzende Kapital nach Steuern mehr als das Doppelte dieser Rendite vor Steuern beträgt und ihre Betriebsführung überwiegend auf diesem Umstand beruht. Der Senat kann an dieser Stelle dahinstehen lassen, wie genau eine Renditeberechnung durchzuführen wäre. Dem Regelbeispiel ist nämlich die Vorstellung des Gesetzgebers zu entnehmen, dass das Investment nur deshalb getätigt worden ist, weil es dem Anleger in erster Linie unter Berücksichtigung der durch die Verlustzuweisungen verdoppelten Rendite lukrativ erscheint. Dabei stellt das Gesetz ausschließlich auf das dem Anleger unterbreitete modellhafte Betriebskonzept ab, das zwar die entsprechende Renditeberechnung beinhalten muss, ohne diese aber in besonderer Weise zu bewerben. Die besondere Werbung mit einem Steuervorteil ist vielmehr Gegenstand des zweiten Regelbeispiels, wonach die Erzielung eines steuerlichen Vorteils im Vordergrund steht, wenn Kapitalanlegern Steuerminderungen durch Verlustzuweisungen in Aussicht gestellt werden. Nach diesem Regelbeispiel bedarf es einer besonders hervorgehobenen Bewerbung eben dieser Verlustzuweisungen in den jeweiligen Werbe- und Vertriebsunterlagen. Beiden Regelbeispielen ist gemein, dass aus objektiven Umständen, zum einen die objektive Renditeerwartung und zum anderen die besondere Werbung mit Verlustzuweisungen, darauf rückgeschlossen wird, dass die Investition auf steuerlichen Motiven beruht und nicht aus anderen wirtschaftlichen Erwägungen getätigt worden ist.

43 Ausgehend von diesem Normverständnis bejaht der Senat den Tatbestand des § 2b Satz 1 EStG 1999 jedenfalls auch dann, wenn das modellhafte Betriebskonzept, welches Grundlage der Beteiligung war, so gestaltet ist, dass dem Anleger bereits im Jahr der Beteiligung eine Verlustzuweisung in Aussicht gestellt wird, die unter Berücksichtigung der im Werbe- bzw. Verkaufsprospekt ausgewiesenen fiktiven gesellschafterbezogenen Steuerberechnung dazu führt, dass das eingesetzte Kapital vollständig im Wege des Steuervorteils wieder an den Anleger ausgekehrt wird (so auch im Ergebnis BMF-Schreiben in BStBl I 2001, 588, Rz 14). Abzustellen ist insoweit auf den fiktiven Anleger, wie er der Modellrechnung zu Grunde liegt. Dies ist regelmäßig ein Steuerpflichtiger, bei dem der Höchststeuersatz zur Anwendung gelangt. Bei einem derart ausgestalteten Betriebskonzept wird das Investmentrisiko vollständig durch die Steuervorteile abgefangen, so dass auch in diesem Fall die Annahme gerechtfertigt ist, das Investment sei in erster Linie durch die Erzielung der Steuervorteile bedingt gewesen. Der Tatbestand des § 2b Satz 1 EStG 1999 ist daher in diesem Fall --losgelöst von den Voraussetzungen der beiden Regelbeispiele in § 2b Satz 3 EStG 1999-- auch dann erfüllt, wenn die dargestellte steuerliche Auswirkung ohne besondere werbewirksame Hervorhebung den Verkaufsunterlagen entnommen werden kann.

44 cc) Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. Nach den Feststellungen des FG enthielt das den Beigeladenen unterbreitete Exposé eine gesellschafterbezogene Modellrechnung. Danach wird für den fiktiven Anleger, der im Beitrittsjahr 1999 eine Einlage von 100.000 DM nebst Agio von 5.000 DM leistet, noch für dieses Jahr unter

Berücksichtigung eines "Bruttosteuersatzes" von 50 % eine Verlustzuweisung in Aussicht gestellt, die zu einer Steuererstattung in Höhe von 107.570 DM führen soll.

45 dd) Im Streitfall kam es daher nicht darauf an, ob für die Berechnung des Steuervorteils unabhängig von der Modellrechnung im Betriebskonzept stets der aktuelle Höchstsatz der Einkommensteuer zuzüglich des Solidaritätszuschlags anzusetzen ist. Auch bedarf es keiner Ausführungen dazu, ob der Tatbestand der Regelbeispiele gemäß § 2b Satz 3 EStG 1999 daneben auch noch erfüllt ist.

46 3. Der Senat ist mit dem FG der Auffassung, dass § 2b EStG 1999, soweit er im Streitfall zur Anwendung gelangt, nicht verfassungswidrig ist.

47 a) Anders als der Revisionskläger zu 1. und die Klägerin meinen, verstößt § 2b EStG 1999 nicht deshalb gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG, weil danach Investoren, die sich einer Gruppe im Rahmen eines Modells anschließen, gegenüber einem Einzelinvestor, der ein identisches Projekt verwirklicht, benachteiligt würden.

48 aa) Als Vergleichsgruppe können im Streitfall nur solche Investoren herangezogen werden, die sich ohne modellhafte Gestaltung im Rahmen einer Gesellschaft oder Gemeinschaft zwecks gemeinsamer Investition zusammenschließen. Zwar läge gegenüber dieser Vergleichsgruppe eine Ungleichbehandlung vor. Diese ist aber sachlich gerechtfertigt. Denn ausweislich der Gesetzesbegründung verfolgte der Gesetzgeber mit der Einführung des § 2b EStG 1999, anders als die Klägerin meint (s. dazu auch Elicker, FR 2002, 1041), nicht nur rein fiskalische Zwecke. Vielmehr lagen der Einführung jedenfalls auch ordnungspolitische Erwägungen zu Grunde. So sollte sichergestellt werden, dass sich private Investitionsentscheidungen an wirtschaftlichen und nicht an steuerlichen Kriterien ausrichten, um der Gefahr von Fehlallokationen vorzubeugen (BTDrucks 14/443, S. 16). Der Senat hält angesichts des dem Gesetzgeber zustehenden weiten Gestaltungsspielraums jedenfalls diese Begründung für ausreichend gewichtig und tragfähig, um die vorliegende Ungleichbehandlung sachlich zu rechtfertigen. Der Senat verkennt nicht, dass insbesondere betriebliche, wie aber auch private Investitionsentscheidungen regelmäßig auch im Hinblick auf die steuerlichen Auswirkungen getroffen werden. Es muss dem Gesetzgeber aber unbenommen bleiben, die grundsätzliche Wirkung der Steuergesetze partiell einzuschränken, wenn die Investitionsentscheidungen nicht mehr nach wirtschaftlich vernünftigen Kriterien, sondern ausschließlich getrieben von dem Streben nach einem Steuervorteil getroffen werden.

49 bb) Aber auch wenn die Vergleichsgruppen anders gebildet werden und der modellhaften Beteiligung an einer Gesellschaft oder Gemeinschaft der Einzelinvestor als Vergleichsgruppe gegenübergestellt wird, ist eine Verletzung des Gleichheitssatzes nicht zu erkennen. Der Senat geht mit dem FG davon aus, dass auch der Einzelinvestor, der in ein ähnliches Modell investiert, dem Anwendungsbereich des § 2b EStG 1999 unterfällt (ebenso BMF-Schreiben in BStBl I 2001, 588, Rz 11; Tiedtke/ Striegel, FR 2002, 701). Der Wortlaut des § 2b Satz 1 EStG 1999 steht dieser Auslegung nicht entgegen. Dieser gebietet keine einschränkende Auslegung dahin, dass das Tatbestandsmerkmal "ähnliches Modell" eine Mehrzahl von Investoren voraussetzt (so aber Elicker, FR 2002, 1041, 1042; Söffing, Der Betrieb 2000, 2340, 2342; Wotschofsky/Meßmer, Steuern und Bilanzen 2002, 1052, 1058). Es kann dahinstehen, ob sich das Tatbestandsmerkmal "Beteiligungen" nur auf "Gesellschaften und Gemeinschaften" oder auch auf "ähnliche Modelle" bezieht. Darauf käme es nur an, wenn als Beteiligung i.S. der Norm stets eine Beteiligung mit anderen zu verstehen wäre. Dies lässt sich aber weder dem Wortverständnis noch dem Sinn und Zweck der Norm entnehmen. Auch eine Alleinbeteiligung ist nach dem allgemeinen Sprachgebrauch als Beteiligung zu verstehen. Das Tatbestandsmerkmal "ähnliches Modell" ist ersichtlich als Auffangtatbestandsmerkmal ausgestaltet worden. Würde die Beteiligung an einem ähnlichen Modell als eine solche mit anderen interpretiert, würde der Anwendungsbereich dieses Tatbestandsmerkmals leerlaufen, da die modellhafte Beteiligung mit anderen regelmäßig dem Tatbestandsmerkmal "Beteiligung an einer Gesellschaft oder Gemeinschaft" unterfällt. Voraussetzung der Beteiligung an einem ähnlichen Modell ist aber, wie auch bei den anderen Beteiligungen, dass das dem Investment zu Grunde liegende Betriebskonzept von einem Dritten ausgearbeitet worden ist und der Steuerpflichtige, ohne darauf in irgendeiner Form Einfluss nehmen zu können, nur zur Erzielung eines steuerlichen Vorteils investiert.

50 b) Die in § 2b EStG 1999 angeordnete Rechtsfolge ist auch mit dem Prinzip der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit vereinbar. Auch erkennt der Senat keinen Verstoß gegen das Folgerichtigkeitsgebot.

51 aa) Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, wird hier, insbesondere im Bereich des Einkommensteuerrechts, vor allem durch

zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast an der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit. Danach muss im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedrigerer Einkommen angemessen sein muss. Bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig i.S. der Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (ständige Rechtsprechung, vgl. BVerfG-Beschluss vom 6. Juli 2010 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, Rz 36, m.w.N.; BFH-Urteile vom 20. September 2012 IV R 36/10, BFHE 238, 429, BStBl II 2013, 498, Rz 23, und vom 10. September 2015 IV R 8/13, BFHE 251, 25, BStBl II 2015, 1046, Rz 14).

52 bb) Als besondere sachliche Gründe für Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung und Konkretisierung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen hat das BVerfG in seiner bisherigen Rechtsprechung vor allem außerfiskalische Förderungs- und Lenkungszwecke sowie Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse anerkannt, nicht jedoch den rein fiskalischen Zweck staatlicher Einnahmenerhöhung (vgl. z.B. BVerfG-Urteil vom 9. Dezember 2008 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210, Rz 58 ff.; BFH-Urteile in BFHE 238, 429, BStBl II 2013, 498, Rz 24; in BFHE 251, 25, BStBl II 2015, 1046, Rz 15).

53 cc) Nach den vorstehenden Maßstäben ist ein von § 2b EStG 1999 ggf. ausgehender Verstoß gegen den Gleichheitssatz nach Überzeugung des erkennenden Senats zumindest gerechtfertigt. Es ist jedenfalls nicht zu beanstanden, dass das Gesetz in generalisierender und typisierender Weise an den fiktiven Steuerpflichtigen anknüpft, auf dessen fiktiven Daten auch das modellhafte Betriebskonzept beruht. Die Anknüpfung an die individuellen Besonderheiten des einzelnen Anlegers würde, worauf das FG zutreffend hinweist, den Gesetzesvollzug massiv behindern, wenn nicht sogar unmöglich machen. Zudem konnte der Gesetzgeber typisierend davon ausgehen, dass sich nur Personen mit einem hohen Einkommen und entsprechend hohen Steuersatz an einem Modell i.S. des § 2b EStG 1999 beteiligen werden. Davon gehen ersichtlich, wie auch der Streitfall zeigt, auch die Modellinitiatoren aus. Anders ist nicht zu erklären, warum der gesellschafterbezogenen Modellrechnung ein Steuersatz nahe dem im Streitjahr gültigen Höchststeuersatz zu Grunde gelegt worden ist.

54 dd) Ebenso wenig ist die Beschränkung des Verlustausgleichs gemäß § 2b Satz 4 EStG 1999 verfassungsrechtlich zu beanstanden. Nach der inzwischen gefestigten Rechtsprechung des BFH (vgl. dazu zuletzt Urteile vom 22. August 2012 I R 9/11, BFHE 238, 419, BStBl II 2013, 512, und in BFHE 238, 429, BStBl II 2013, 498) bestehen im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG grundsätzlich insoweit keine Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit einer Verlustausgleichsbeschränkung, als der Verlustausgleich nicht versagt, sondern lediglich zeitlich gestreckt wird. Eine Verlagerung des Verlustausgleichs auf spätere Veranlagungszeiträume ist im Hinblick darauf nicht zu beanstanden, dass das Grundrecht seine Wirkung grundsätzlich veranlagungszeitraumübergreifend entfaltet (z.B. BFH-Urteil vom 28. April 2016 IV R 20/13, BFHE 253, 260, BStBl II 2016, 739, Rz 18, m.w.N.). Es genügt, wenn die Verluste überhaupt steuerlich berücksichtigt werden, sei es auch in einem anderen Veranlagungszeitraum.

55 c) § 2b EStG 1999 verstößt, soweit er im Streitfall einschlägig ist, auch nicht gegen das aus dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) abzuleitende Gebot der Normklarheit (Bestimmtheitsgebot).

56 Gesetzliche Regelungen müssen so gefasst sein, dass der Betroffene seine Normunterworfenheit und die Rechtslage so konkret erkennen kann, dass er sein Verhalten danach auszurichten vermag. Die Anforderungen an die Bestimmtheit erhöhen sich mit der Intensität, mit der auf der Grundlage der betreffenden Regelung in grundrechtlich geschützte Bereiche eingegriffen werden kann. Dies hat jedoch nicht zur Folge, dass die Norm dann überhaupt keine Auslegungsprobleme aufwerfen darf. Dem Bestimmtheitserfordernis ist vielmehr genügt, wenn diese mit herkömmlichen juristischen Methoden bewältigt werden können (BVerfG-Beschluss vom 27. November 1990 1 BvR 402/87, BVerfGE 83, 130, Rz 45). Wie unter B.II.2. dargelegt, ist § 2b EStG 1999, soweit er im Streitfall Anwendung findet, zwar auslegungsbedürftig, aber unter Heranziehung des Wortlauts und der Gesetzesbegründung jedenfalls einer Auslegung zugänglich.

57 d) Der Senat ist schließlich mit dem FG nicht der Auffassung, dass § 2b EStG 1999 dem aus dem Rechtsstaatprinzip abzuleitenden Erfordernis einer widerspruchsfreien Rechtsordnung widerspricht. Der Senat teilt nicht die Auffassung, dass § 2b EStG 1999 zu anderen Normen des EStG im Widerspruch steht (so aber Birk/Kulosa, FR 1999, 433, 436). Zutreffend ist jedoch, dass bestimmte steuerliche Lenkungs- und Subventionsnormen, wie z.B. §§ 7c, 7d, 7h, 7i, 7k EStG, § 4 des Fördergebietsgesetzes durch die Gewährung erheblicher Steuerbegünstigungen Anreize zu

einem bestimmten Investitionsverhalten geben und insoweit das Entstehen von Verlusten und ebenso von Verlustverrechnungspotential vom Gesetzgeber gewollte Folge ist. Gleichwohl dient die Steuersubvention nur als Anreiz, um eine gesellschaftspolitisch erwünschte und betriebswirtschaftlich sinnvolle und auf Gewinnerzielung ausgerichtete Investition anzuregen. Dieser Normzweck steht indes nicht im Widerspruch zu dem Normzweck des § 2b EStG 1999. Denn § 2b EStG 1999 knüpft nur an einen bestimmten Investitionstypus an, dessen Investitionsentscheidung nicht primär anhand wirtschaftlicher Erwägungen getroffen wird, sondern im Kern ausschließlich steuerlich motiviert ist. Es steht dem Gesetzgeber frei, den Anwendungsbereich bzw. die Rechtsfolgen bestimmter Subventionsnormen im Rahmen einer übergeordneten Norm für bestimmte Fallgestaltungen einzuschränken. Dass dieses Ziel aus Gründen der Gesetzessystematik besser durch entsprechende Einschränkung des Tatbestands der jeweiligen Lenkungsnorm geregelt werden könnte, führt nicht zu einem Verstoß des § 2b EStG 1999 gegen das Rechtsstaatsprinzip (anderer Ansicht Birk/Kulosa, FR 1999, 433).

58 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 und Abs. 5 Satz 1 FGO. Etwaige außergerichtliche Kosten der Beigeladenen zu 1. bis 51. sind nicht aus Billigkeitsgründen zu erstatten (§ 139 Abs. 4 FGO). Diese haben keine Sachanträge gestellt oder anderweitig das Verfahren wesentlich gefördert (z.B. BFH-Urteil vom 22. Oktober 2015 IV R 37/13, BFHE 252, 68, Rz 55).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de