

Urteil vom 01. Juli 2020, XI R 20/18

Klagebefugnis bei Feststellungsbescheid i.S. des § 14 Abs. 5 KStG; Betriebsausgabenabzugsverbot für die sog. Bankenabgabe (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 13 EStG i.V.m. § 12 Abs. 2 RStruktFG a.F.)

ECLI:DE:BFH:2020:U.010720.XIR20.18.0

BFH XI. Senat

EStG § 4 Abs 1 S 1, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 13, EStG § 5 Abs 1 S 1, KStG § 8 Abs 1 S 1, KStG § 14 Abs 5 S 1, FGO § 40 Abs 2, RStruktFG § 12 Abs 2, RStruktFV § 3 Abs 1, AEUV Art 107 Abs 1, GG Art 3 Abs 1, GG Art 12 Abs 1, GG Art 2 Abs 1

vorgehend FG Münster, 20. März 2018, Az: 9 K 3187/16 F

Leitsätze

1. Die Organgesellschaft einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft ist als Adressatin des Bescheides über die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens beschwert und (ebenfalls) klagebefugt.
2. Das die Jahresbeiträge nach § 12 Abs. 2 RStruktFG a.F. (sog. Bankenabgabe) betreffende Betriebsausgabenabzugsverbot in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 13 EStG ist --jedenfalls für Beitragsjahre bis einschließlich 2014-- verfassungsgemäß und mit Unionsrecht vereinbar.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 21.03.2018 - 9 K 3187/16 F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

A.

- 1 Streitig ist, ob das die Jahresbeiträge nach § 12 Abs. 2 des Gesetzes zur Errichtung eines Restrukturierungsfonds für Kreditinstitute (Restrukturierungsfondsgesetz --RStruktFG--) --sog. Bankenabgabe-- betreffende Betriebsausgabenabzugsverbot in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 13 des Einkommensteuergesetzes in der im Jahr 2014 (Streitjahr) geltenden Fassung (EStG) verfassungsgemäß ist.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine AG, ist infolge Verschmelzung (Stichtag 01.01.2018) Rechtsnachfolgerin der X-Bank. Zwischen der X-Bank als Organgesellschaft und der Z-Bank als Organträgerin bestand im Streitjahr eine ertragsteuerrechtliche Organschaft. Die Z-Bank ist zwischenzeitlich auf ihre Rechtsnachfolgerin, die "... " (Beigeladene) verschmolzen worden.
- 3 Am 07.08.2014 setzte die Bundesanstalt für Finanzmarktstabilisierung gegenüber der X-Bank den Jahresbeitrag nach § 12 Abs. 2 des im Rahmen des Gesetzes zur Restrukturierung und geordneten Abwicklung von Kreditinstituten, zur Errichtung eines Restrukturierungsfonds für Kreditinstitute und zur Verlängerung der Verjährungsfrist der aktienrechtlichen Organhaftung (Restrukturierungsgesetz) vom 09.12.2010 (BGBl I 2010, 1900) ergangenen RStruktFG in der hier maßgeblichen Fassung des Dritten Gesetzes zur Umsetzung eines Maßnahmenpakets zur Stabilisierung des Finanzmarktes (Drittes Finanzmarktstabilisierungsgesetz) vom 20.12.2012 (BGBl I 2012, 2777; --RStruktFG a.F.--) für die Zeit vom 01.01.2014 bis 31.12.2014 unter Berücksichtigung der Zumutbarkeitsgrenze i.S. des § 3 Abs. 1 der Verordnung über die Erhebung der Beiträge zum Restrukturierungsfonds

für Kreditinstitute (Restrukturierungsfonds-Verordnung) i.d.F. vom 26.06.2012 (RStruktFV a.F.) auf ... € fest. Dieser Bescheid wurde bestandskräftig.

- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte im Bescheid vom 11.03.2016 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) für 2014 das dem Organträger für das Streitjahr zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft gesondert und einheitlich fest. Der Feststellungsbescheid wurde sowohl der X-Bank als auch der Z-Bank bekannt gegeben. Der Jahresbeitrag nach § 12 Abs. 2 RStruktFG a.F. wurde bei der Einkommensermittlung als gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 13 EStG nicht abzugsfähiger Aufwand behandelt.
- 5 Der Einspruch der X-Bank hatte keinen Erfolg (Teil-Einspruchsentscheidung vom 09.09.2016). Über den zugleich eingelegten Einspruch der Beigeladenen hat das FA bisher nicht entschieden.
- 6 Das Finanzgericht (FG) Münster wies die Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 1350 veröffentlichten Urteil vom 21.03.2018 - 9 K 3187/16 F als unbegründet ab. Das Betriebsausgabenabzugsverbot in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 13 EStG sei verfassungsgemäß. Es verstoße weder gegen den Gleichheitssatz i.S. des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) noch gegen Art. 2 Abs. 1 GG, Art. 14 GG oder das Übermaßverbot und verletze ebenso wenig das unionsrechtliche Beihilfeverbot i.S. des Art. 107 Abs. 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV). Die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips werde durch den spezifischen Lenkungszweck, systemische Risiken im Finanzsektor zu reduzieren, in einem verfassungsrechtlich ausreichenden Maße getragen.
- 7 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung sowohl materiellen als auch formellen Rechts.
- 8 Sie macht im Wesentlichen geltend, das Abzugsverbot verstoße gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Die Durchbrechung des sog. objektiven Nettoprinzips sei nicht durch sachliche Gründe, insbesondere nicht durch außerfiskalische Lenkungsziele, gerechtfertigt. Das Abzugsverbot entfalte jedenfalls insoweit keine Lenkungswirkung, als die betroffene Bank --wie sie, die Klägerin, als Pfandbriefbank-- ihr Geschäftsmodell nicht grundlegend anpassen könne. Es verstoße gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, wenn durch die sog. Bankenabgabe nur eine minimale Lenkung bewirkt werden könne. Zudem sei eine Lenkung in den Fällen ausgeschlossen, in denen die Zumutbarkeitsgrenze i.S. des § 3 Abs. 1 RStruktFV a.F. zu einer Kappung der sog. Bankenabgabe führe.
- 9 Die Klägerin rügt ferner, das FG habe den Sachverhalt unzureichend ermittelt und es unterlassen, die entscheidungserheblichen Gesichtspunkte im Zusammenhang mit der Lenkungswirkung der sog. Bankenabgabe sachverständig aufzuklären.
- 10 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Bescheid für 2014 vom 11.03.2016 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 KStG in Gestalt der Teil-Einspruchsentscheidung vom 09.09.2016 dahingehend zu ändern, dass die Jahresbeiträge i.S. des § 12 Abs. 2 RStruktFG a.F. in Höhe von ... € als abzugsfähige Betriebsausgaben bei der Ermittlung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens berücksichtigt werden.
- 11 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 12 Das Bundesministerium der Finanzen ist gemäß § 122 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) dem Revisionsverfahren beigetreten. Einen eigenen Antrag hat es nicht gestellt.
- 13 Die Beigeladene hat im Revisionsverfahren weder eine Stellungnahme abgegeben noch Anträge gestellt.

Entscheidungsgründe

B.

- 14 Die Revision ist unbegründet und deshalb gemäß § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen.
- 15 Das FG hat die zulässige Klage zu Recht als unbegründet abgewiesen. Die Einkommensermittlung im angefochtenen Feststellungsbescheid entspricht --was auch die Klägerin nicht anders sieht-- den gesetzlichen

Vorgaben. Wie schon die Vorinstanz ist auch der erkennende Senat nicht davon überzeugt, dass die im Streitfall über § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG zur Anwendung kommende Regelung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 13 EStG, nach der die Jahresbeiträge gemäß § 12 Abs. 2 RStruktFG das steuerliche Einkommen nicht mindern dürfen, verfassungswidrig ist. Die Voraussetzungen für eine Aussetzung des Verfahrens und die Einholung einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) gemäß Art. 100 Abs. 1 GG sind daher nicht gegeben.

- 16** I. Das FG ist ohne Rechtsfehler davon ausgegangen, dass die Klage zulässig ist. Denn die Organgesellschaft einer Körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft ist als Adressatin des Bescheides nach § 14 Abs. 5 KStG beschwert i.S. des § 40 Abs. 2 FGO.
- 17** 1. Nach § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG werden das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft und damit zusammenhängende andere Besteuerungsgrundlagen gegenüber dem Organträger und der Organgesellschaft gesondert und einheitlich festgestellt. Die Feststellungen sind für die Besteuerung des Einkommens des Organträgers und der Organgesellschaft bindend (§ 14 Abs. 5 Satz 2 KStG).
- 18** 2. Zwar wirkt sich die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Regelung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 13 EStG im Ergebnis allein bei der Rechtsvorgängerin der Beigeladenen, der Organträgerin, aus. Dieser wurde das Einkommen der Klägerin für das Streitjahr zugerechnet. Es besteht jedoch --wie das FG zutreffend erkannt hat-- eine parallele Rechtsschutzbefugnis von Organgesellschaft und Organträgerin.
- 19** a) § 14 Abs. 5 Satz 2 KStG legt ausdrücklich fest, dass die Feststellungen für die Besteuerung auch der Organgesellschaft bindend sind, ohne nach dem Inhalt der Feststellungen zu differenzieren. Die Organgesellschaft ist Adressatin des Feststellungsbescheids. Sie ist infolge der Feststellungswirkung selbst durch den Feststellungsbescheid beschwert und somit berechtigt, Einspruch einzulegen (vgl. R 14.6 Abs. 6 Satz 2 der Körperschaftsteuer-Richtlinien 2015) und Klage zu erheben (vgl. Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 14 Rz 1143; Dorenkamp in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 14 KStG Rz 380; Drüen in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 2. Aufl., Rz 4.54; Müller in Mössner/Seeger/Oellerich, KStG, 4. Aufl., § 14 Rz 765; Streck/Olbing, KStG, 9. Aufl., § 14 Rz 173; Rödder/Liekenbrock in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 14 Rz 769; Brinkmann, Die steuerliche Betriebsprüfung, 2016, 189, 198; Seer in Tipke/Kruse, § 350 AO Rz 12, m.w.N.; Frotscher in Frotscher/Drüen, Kommentar zum KStG/GewStG/UmwStG, § 14 KStG Rz 946; a.A. Bartone in Gosch, AO § 350 Rz 15; Gosch/Neumann, KStG, 4. Aufl., § 14 Rz 529g; Teiche, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2013, 2197).
- 20** b) Eine Rechtsschutzkonzentration auf den Organträger ist § 14 Abs. 5 KStG nicht zu entnehmen; sie bedürfte zudem der besonderen gesetzlichen Anordnung durch Erweiterung von § 352 der Abgabenordnung (AO) und § 48 FGO, um § 350 AO und § 40 Abs. 1 FGO einzuschränken (vgl. Drüen in Prinz/Witt, a.a.O., Rz 4.54). Daran fehlt es. Vielmehr steht nach der Begründung des Gesetzentwurfs (BTDrucks 17/10774, 20) die Möglichkeit, den gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheid i.S. des § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG anzufechten, sowohl dem Organträger als auch der Organgesellschaft zu. Aus den dort durch den Klammerzusatz "(vgl. im Übrigen § 352 AO und § 48 [FGO])" in Bezug genommenen Regelungen über die Einspruchs- bzw. Klagebefugnis gegen Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ergibt sich nichts Abweichendes. Denn die Voraussetzungen, die eine Einschränkung der Rechtsbehelfsbefugnis bei gesonderter und einheitlicher Feststellung von Besteuerungsgrundlagen auslösen, sind in einem Fall wie dem vorliegenden jedenfalls nicht erfüllt; dies gilt auch hinsichtlich der Einschränkungen im Falle eines gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten.
- 21** II. Die Revision ist jedoch unbegründet. Das FG hat zu Recht entschieden, dass der von der Klägerin angefochtene Feststellungsbescheid i.S. des § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG rechtmäßig ist.
- 22** 1. Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 13 EStG sind die Jahresbeiträge nach § 12 Abs. 2 RStruktFG Betriebsausgaben, die den Gewinn nicht mindern dürfen.
- 23** a) Mit dem im Rahmen des Restrukturierungsgesetzes ergangenen RStruktFG verfolgte der Gesetzgeber die Absicht, den Bankenbereich nach der Finanzmarktkrise der Jahre 2009 und 2010 zu stabilisieren.
- 24** Das RStruktFG sah dabei die Einrichtung eines die Restrukturierungsmaßnahmen finanziell abstützenden Restrukturierungsfonds vor, dessen finanzielle Grundlage durch eine jährliche Abgabe der Banken geschaffen werden sollte (vgl. auch Kube, DStR 2016, 572). Die Kreditwirtschaft hatte daher zur Bekämpfung künftiger Krisen und zur Restrukturierung systemrelevanter Banken finanzielle Mittel bereitzustellen (vgl. BTDrucks 17/3024, 42). Mit den Beiträgen sollten ferner Bankgeschäfte gezielt verteuert werden, die systemische Risiken bergen, um Banken einen Anreiz zu geben, dieses Risiko zu senken (vgl. BTDrucks 17/3024, 73 f.). Die beitragspflichtigen

Kreditinstitute waren nach § 12 Abs. 2 Satz 1 RStruktFG a.F. verpflichtet, jeweils zum 30.09. eines Kalenderjahres Jahresbeiträge, erstmalig zum 30.09.2011, an den Restrukturierungsfonds zu entrichten. Diese Beiträge sind --verfassungsgemäße-- Sonderabgaben mit Finanzierungsfunktion (vgl. Hessischer Verwaltungsgerichtshof --Hess. VGH--, Urteile vom 30.07.2014 - 6 A 1079/13, juris, Rz 57; vom 19.11.2014 - 6 A 2180/13, Wertpapier-Mitteilungen/Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht --WM-- 2015, 434, Rz 62). Sie knüpften an die volkswirtschaftliche Relevanz der Finanzinstitute für ein geordnetes und allen Wirtschaftssubjekten zu Gute kommendes Finanzsystem an und beabsichtigen dessen Stabilität (vgl. Hess. VGH, Urteil in WM 2015, 434, Rz 62).

- 25** Die Jahresbeiträge i.S. des § 12 Abs. 2 Satz 1 RStruktFG a.F. sollten sich nach den systemischen Risiken des einzelnen Kreditinstituts bemessen. Ihre Höhe richtete sich gemäß § 12 Abs. 10 Satz 3 RStruktFG a.F. nach dem Geschäftsvolumen, der Größe und der Vernetzung des beitragspflichtigen Kreditinstituts im Finanzmarkt; hierbei war die Summe der eingegangenen Verbindlichkeiten und der Umfang der noch nicht abgewickelten Termingeschäfte maßgebend. Diese sog. Bankenabgabe ermittelte sich nach § 12 Abs. 10 Satz 2 RStruktFG a.F. i.V.m. § 1 Abs. 2 Satz 1 RStruktFV a.F. auf der Grundlage des zuletzt festgestellten Jahresabschlusses des Kreditinstituts aus der Kombination der um einige risikoarme Posten bereinigten Passivseite der Institutsbilanz und der Summe der gehaltenen Derivate (vgl. auch Haarmann, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht --JbFSt-- 2016/2017, 300).
- 26** b) Das zugleich (mit Wirkung für nach dem 30.09.2010 beginnende Wirtschaftsjahre) eingeführte Betriebsausgabenabzugsverbot in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 13 EStG, das die Wirkung der sog. Bankenabgabe verstärken sollte (vgl. BTDrucks 17/3024, 83; Schön/Hellgardt/Osterloh-Konrad, WM 2010, 2193; s.a. HHR/Stapperfend, § 4 EStG Rz 1895; Blümich/Drüen, § 4 EStG Rz 924a), erfasste die Jahresbeiträge nach § 12 Abs. 2 RStruktFG a.F. Die nur anlassbezogen zu entrichtenden Sonderbeiträge i.S. des § 12 Abs. 3 RStruktFG a.F. fielen dagegen nicht unter dieses Abzugsverbot; diese Beiträge konnten als Betriebsausgaben abgezogen werden (vgl. z.B. Schmidt/Loschelder, EStG, 39. Aufl., § 4 Rz 615; Blümich/Drüen, § 4 EStG Rz 924b).
- 27** c) Der Streitfall betrifft § 12 Abs. 2 RStruktFG a.F. und damit die inzwischen überholte Rechtslage einer ausschließlich nationalrechtlich ausgestalteten sog. Bankenabgabe. Das Abzugsverbot in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 13 EStG gilt nach Wortlaut und Systematik aber auch für die --den Streitfall nicht betreffende und ab dem Jahr 2015 nunmehr unionsrechtlich determinierte-- sog. Bankenabgabe i.S. des § 12 Abs. 2 RStruktFG n.F. (vgl. nur Schmidt/Loschelder, a.a.O., § 4 Rz 615; Blümich/Drüen, § 4 EStG Rz 924a; Haarmann, JbFSt 2016/2017, 300; Kube, DStR 2016, 572; Oellerich, EFG 2018, 1355).
- 28** 2. Das Betriebsausgabenabzugsverbot in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 13 EStG ist nicht verfassungswidrig. Es verstößt insbesondere nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.
- 29** a) Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln; er gilt für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen (vgl. z.B. BVerfG-Beschlüsse vom 15.01.2008 - 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, Rz 81; vom 08.05.2013 - 1 BvL 1/08, BVerfGE 134, 1, Rz 55; vom 19.11.2019 - 2 BvL 22/14, 2 BvL 23/14, 2 BvL 24/14, 2 BvL 25/14, 2 BvL 26/14, 2 BvL 27/14, BVerfGE 152, 274, Rz 95; jeweils m.w.N.).
- 30** aa) Zwar ist es grundsätzlich Sache des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte auszuwählen, an die er dieselben Rechtsfolgen knüpft und die er so als rechtlich gleich qualifiziert. Diese Auswahl muss er jedoch sachgerecht treffen (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 152, 274, Rz 95, m.w.N.). Genauere Maßstäbe und Kriterien dafür, unter welchen Voraussetzungen der Gesetzgeber den Gleichheitssatz verletzt, lassen sich nicht abstrakt und allgemein, sondern nur in Bezug auf die jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereiche bestimmen (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 152, 274, Rz 96, m.w.N.). Dabei ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen aus dem allgemeinen Gleichheitssatz im Sinne eines stufenlosen am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierten Prüfungsmaßstabs unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 152, 274, Rz 96, m.w.N.). Differenzierungen bedürfen stets der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Differenzierungsziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 152, 274, Rz 96, m.w.N.).
- 31** bb) Nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG hat der Gesetzgeber im Bereich des Steuerrechts bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum (vgl. z.B. BVerfG-Beschlüsse vom 04.02.2009 - 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1, Rz 55; vom 18.07.2012 - 1 BvL 16/11, BVerfGE 132, 179, Rz 32; in BVerfGE 152, 274, Rz 100; jeweils m.w.N.). 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 vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: Durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip 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; vgl. z.B. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 152, 274, Rz 99; Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18.12.2019 - I R 29/17, BFHE 268, 21, BStBl II 2020, 690, Rz 12; jeweils m.w.N.; vom 27.05.2020 - XI R 9/19, BFHE 269, 138, DStR 2020, 2063, Rz 35).

- 32** cc) Die für die Lastengleichheit im Einkommensteuerrecht maßgebliche finanzielle Leistungsfähigkeit bemisst der Gesetzgeber nach dem objektiven und dem subjektiven Nettoprinzip (vgl. z.B. BVerfG-Urteil vom 09.12.2008 - 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210, Rz 57, m.w.N.). Die Grundsätze der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und damit das objektive Nettoprinzip gelten gleichermaßen im Bereich der Körperschaftsteuer (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss vom 12.10.2010 - 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, Rz 57, m.w.N.; BFH-Urteile vom 22.08.2012 - I R 9/11, BFHE 238, 419, BStBl II 2013, 512, Rz 14; in BFHE 268, 21, BStBl II 2020, 690, Rz 12). Bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (vgl. z.B. BVerfG-Beschlüsse vom 21.06.2006 - 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, Rz 70; in BVerfGE 123, 1, Rz 55; BVerfG-Urteil vom 10.04.2018 - 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, BStBl II 2018, 303, Rz 105; BFH-Urteil in DStR 2020, 2063, Rz 35). Als besondere sachliche Gründe für Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung und Konkretisierung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen erkennt das BVerfG in ständiger Rechtsprechung neben außerfiskalischen Förderungs- und Lenkungszielen (vgl. dazu BFH-Urteil in DStR 2020, 2063, Rz 36, m.w.N.) auch Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse an, nicht jedoch den rein fiskalischen Zweck staatlicher Einnahmenerhöhung (vgl. z.B. BVerfG-Urteil in BVerfGE 122, 210, Rz 58 ff.; BFH-Urteil in BFHE 268, 21, BStBl II 2020, 690, Rz 12; jeweils m.w.N.).
- 33** dd) Der Steuergesetzgeber ist grundsätzlich nicht gehindert, außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls zu verfolgen (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 122, 210, Rz 59, m.w.N.). Er darf nicht nur durch Ge- und Verbote, sondern ebenso durch mittelbare Verhaltenssteuerung auf Wirtschaft und Gesellschaft gestaltend Einfluss nehmen. Der Bürger wird dann nicht rechtsverbindlich zu einem bestimmten Verhalten verpflichtet, erhält aber durch Sonderbelastung eines unerwünschten Verhaltens oder durch steuerliche Verschonung eines erwünschten Verhaltens ein finanzwirtschaftliches Motiv, sich für ein bestimmtes Tun oder Unterlassen zu entscheiden (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 122, 210, Rz 59, m.w.N.). Förderungs- und Lenkungsziele sind jedoch nur dann geeignet, rechtfertigende Gründe für steuerliche Belastungen oder Entlastungen zu liefern, wenn solche Förderungs- und Lenkungsziele von erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidungen getragen werden (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 122, 210, Rz 59, m.w.N.). Weiterhin muss der Förderungs- und Lenkungsziel gleichheitsgerecht ausgestaltet sein (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 122, 210, Rz 59, m.w.N.).
- 34** b) Das Betriebsausgabenabzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 13 EStG schränkt das objektive Nettoprinzip ein. Denn der systematischen Grundentscheidung des Gesetzgebers, dass betrieblich veranlasste Aufwendungen steuerlich abzugsfähig sein müssen (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 224, Rz 57; BFH-Beschluss vom 14.10.2015 - I R 20/15, BFHE 252, 44, BStBl II 2017, 1240, Rz 15; jeweils m.w.N.), entspricht es nicht, wenn aufgrund des Betriebsausgabenabzugsverbots in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 13 EStG betrieblicher Aufwand --die an die betriebliche Tätigkeit eines Kreditinstituts anknüpfende sog. Bankenabgabe-- als zur Einkommensermittlung nicht abziehbar qualifiziert und damit insoweit nicht das Nettoeinkommen des Unternehmens besteuert wird.
- 35** c) Das FG hat aber zu Recht dahin erkannt, dass diese Einschränkung des objektiven Nettoprinzips (als Abweichung vom steuerrechtlichen Grundsatz der Folgerichtigkeit) sachlich hinreichend begründet ist (so im Ergebnis auch HHR/ Stapperfend, § 4 EStG Rz 1895; Watrin in Frotscher/Geurts, EStG, § 4 Rz 879a; Meurer in Lademann, EStG, § 4 EStG Rz 770k; Spilker in Kirchhof/ Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz T 4; Kirchhof/Kulosa/Ratschow/Meyer, EStG, § 4 Rz 2833; Nacke in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 4 Rz 2063; Oellerich, EFG 2018, 1355; Vortmann, Entscheidungsanmerkungen zum Wirtschafts- und Bankrecht --WuB-- 2018, 645; eher unentschieden Schmidt/Loschelder, a.a.O., § 4 Rz 615; Maetz in Bordewin/Brandt, § 4 EStG Rz 3080; Bode in Kirchhof, EStG, 19. Aufl., § 4 Rz 234a; zweifelnd bis ablehnend Blümich/Drüen, § 4 EStG Rz 924a; Schön/Hellgardt/Osterloh-Konrad, WM 2010, 2193; Feyerabend/Behnes/Helios, Der Betrieb, Beilage 4/2011, 38, 44; Haarmann, JbFSt 2016/2017, 300; Kube, DStR 2016, 572, 575). Jedenfalls liegt eine rein fiskalisch begründete Einschränkung des objektiven Nettoprinzips, die keinen verfassungsrechtlich zulässigen Rechtfertigungsgrund darstellt (vgl. z.B. BVerfG-Urteil in BVerfGE 122, 210, Rz 58), nicht vor.

- 36** aa) Der Begründung des Gesetzentwurfs zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 13 EStG (vgl. BTDrucks 17/3024, 83) ist ausdrücklich zu entnehmen, dass das Betriebsausgabenabzugsverbot in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 13 EStG dazu beitragen soll, "systemische Risiken im Finanzsektor zu reduzieren". Es würden "Bankgeschäfte, von denen systemische Risiken ausgehen können, [...] gezielt belastet und damit verteuert (Internalisierung externer Effekte). Die Abgabe erhöht den Anteil der Refinanzierungskosten, der in besonderem Maße von der Bonitätseinschätzung der Marktteilnehmer abhängig ist. Dadurch wird die tatsächliche Risikotragfähigkeit des Kreditinstituts realistischer eingepreist und die Möglichkeit zur Geschäftsausweitung begrenzt. Diese Begrenzung der Möglichkeit zur Ausweitung des Geschäfts internalisiert einen Teil der Kosten der Risikovorsorge für das systemische Risiko. Durch eine Änderung der Geschäftspolitik können Kreditinstitute ihre Abgabenlast reduzieren. Damit wird durch die Beiträge eine vorsichtigeren Geschäftspolitik gefördert. Die Jahresbeiträge können nur dann diese Lenkungswirkung, die über eine reine Finanzierungsfunktion hinausgeht, in vollem Umfang erreichen, wenn sie den Gewinn nicht als Betriebsausgaben mindern (Abzugsverbot). Die Sonderbeiträge nach § 12 Absatz 3 des Restrukturierungsfondsgesetzes haben hingegen vorrangig Finanzierungsfunktion."
- 37** bb) Danach wird das Betriebsausgabenabzugsverbot in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 13 EStG von der erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen, eine steuerliche Zusatzbelastung für Geschäftsmodelle der Banken zu schaffen, die vom Gesetzgeber als risikobehaftet angesehen werden und die die Wahrscheinlichkeit einer "für den Steuerzahler teuren Bankenrettung" erhöhen. Der Gesetzgeber differenziert hinsichtlich des Betriebsausgabenabzugs außerdem zwischen den Sonderbeiträgen, die nach § 12 Abs. 3 Satz 2 RStruktFG a.F. nur erhoben werden sollten, soweit die in dem Restrukturierungsfonds angesammelten Mittel nicht zur Deckung der Kosten für die vorgesehenen Maßnahmen, Ausgleichsverpflichtungen und zu erstattenden Kosten ausreichen --die daher vorrangig Finanzierungsfunktion hatten, und den Gewinn als Betriebsausgaben mindern konnten--, sowie den Jahresbeiträgen, die i.S. des § 12 Abs. 2 Satz 1 RStruktFG a.F. als jährliche Abgabe nicht allein eine Finanzierungsfunktion zum Aufbau des Restrukturierungsfonds hatten, sondern auch dazu dienten, risikobehaftete Geschäftsmodelle zu minimieren. Hätten die Kreditinstitute die Jahresbeiträge i.S. des § 12 Abs. 2 Satz 1 RStruktFG a.F. durch eine steuerliche Entlastung teilweise gegenfinanzieren können, wäre hierdurch der Lenkungsdruck entschärft worden. Dieser dem Lenkungszweck entgegenwirkende Ausgleich wäre umso höher ausgefallen, je höher diese Beiträge und damit das systemische Risiko der Bank gewesen wären. Der Gesetzgeber ist damit davon ausgegangen, dass das außerfiskalische Lenkungsanliegen nur in vollem Umfang erreicht werden kann, wenn die sog. Bankenabgabe den steuerlichen Gewinn nicht mindert. Soweit dieser dem Betriebsausgabenabzug in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 13 EStG zugrunde liegende Lenkungszweck in der Literatur als "vorgeschoben", in sich "widersprüchlich" und "unglaublich" gesehen wird (vgl. Haarmann, JbFSt 2016/2017, 300, 311), vermag der Senat keine Anhaltspunkte zu erkennen, die diese Einordnung rechtfertigen würde.
- 38** cc) Der mit dem Betriebsausgabenabzugsverbot verfolgte Lenkungszweck ist außerdem gleichheitsgerecht und verhältnismäßig ausgestaltet; § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 13 EStG ist zur Erreichung des verfolgten Zwecks geeignet, erforderlich und angemessen.
- 39** (1) Das Betriebsausgabenabzugsverbot ist geeignet, die vom Gesetzgeber intendierte Lenkungswirkung zu entfalten (a.A. Kube, DStR 2016, 572; Haarmann, JbFSt 2016/2017, 300).
- 40** (aa) Die Jahresbeiträge i.S. des § 12 Abs. 2 Satz 1 RStruktFG a.F. waren für das jeweilige Kreditinstitut nicht unausweichlich. Ihre Bemessungsgrundlage knüpfte an die Passivpositionen in den Bilanzen der Banken an (§ 12 Abs. 10 Satz 3 RStruktFG a.F.), nahm aber bestimmte Positionen, u.a. Verbindlichkeiten gegenüber Kunden und Eigenkapital (§ 12 Abs. 10 Satz 4 Nr. 1 und Nr. 4 RStruktFG a.F.), wieder aus. Das FG hat zutreffend erkannt, dass eine Bank durch Ausweitung der abgabenunschädlichen Positionen die Jahresbeiträge i.S. des § 12 Abs. 2 Satz 1 RStruktFG a.F. reduzieren konnte. Der Umstand, dass Kreditinstitute nach ihrem konkreten Zuschnitt nicht in der Lage waren oder aus wirtschaftlichen Gründen kein Interesse daran hatten, ihr Geschäftsmodell wegen der Jahresbeiträge i.S. des § 12 Abs. 2 Satz 1 RStruktFG a.F. umzugestalten, ändert daran nichts. Denn eine Lenkung mit Hilfe des Steuerrechts nimmt in Kauf, dass das Lenkungsziel nicht in jedem Fall erreicht wird; sie ist ein Instrument zur Annäherung an ein Ziel (vgl. BVerfG-Beschluss vom 07.11.2006 - 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, Rz 99, m.w.N.). Daher kommt es auf die in der Praxis tatsächlich erreichte Lenkungswirkung nicht an, selbst wenn sie nur marginal gewesen wäre. Der Gesetzgeber wirkte zumindest auf die einzelnen Kreditinstitute ein, im Sinne einer Kosten-Nutzenrechnung zu erwägen, inwieweit als problematisch betrachtete Geschäftsfelder weiter betrieben oder ausgebaut werden sollten. Die durch das Betriebsausgabenabzugsverbot in ihrer Lenkungswirkung verstärkten Jahresbeiträge i.S. des § 12 Abs. 2 Satz 1 RStruktFG a.F. veranlassten die Banken entweder zu einer Modifikation ihres Geschäftsmodells und hierdurch zu einer Risikominimierung, oder sie mussten durch die Erhöhung der eigenen Steuerlast selbst wirtschaftlich für Risiken eintreten, falls ihr Geschäftsmodell unverändert fortgeführt

wurde. Jedenfalls ist es für die grundsätzliche Geeignetheit der Maßnahme, durch die intendierte Lenkungswirkung systemische Risiken zu minimieren, unerheblich, ob die tatsächliche Lenkungswirkung eingetreten ist oder die betroffenen Kreditinstitute die höhere Abgabenlast in Kauf nahmen.

- 41** (bb) Der vom Gesetzgeber mit dem Betriebsausgabenabzugsverbot in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 13 EStG bezweckten Lenkungswirkung steht auch nicht entgegen, dass nach § 5 RStruktFV i.d.F. vom 20.07.2011 die Möglichkeit bestand, die Höhe der zu erhebenden Jahresbeiträge i.S. des § 12 Abs. 2 Satz 1 RStruktFG a.F. anzupassen, soweit der Restrukturierungsfonds Mittel in Höhe von mehr als 70 Mrd. € angesammelt hatte. Wären danach keine Jahresbeiträge i.S. des § 12 Abs. 2 Satz 1 RStruktFG a.F. mehr zu entrichten gewesen, weil genügend Mittel zur Absicherung systemischer Risiken angesammelt worden wären, wäre das Bedürfnis, systemische Risiken zu vermeiden, entfallen. Zugleich hätte in einem solchen Fall das Betriebsausgabenabzugsverbot in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 13 EStG mangels grundsätzlich abziehbarer Betriebsausgaben in Gestalt der sog. Bankenabgabe i.S. des § 12 Abs. 2 Satz 1 RStruktFG a.F. ohnehin keine Lenkungswirkung mehr entfalten können. Im Übrigen spricht die vom Gesetzgeber hiernach eröffnete Möglichkeit der Beitragsanpassung nicht --wie es in der Literatur vertreten wird (vgl. Haarmann, JbFSt 2016/2017, 300)-- für eine vorrangige Finanzierungsfunktion der Jahresbeiträge i.S. des § 12 Abs. 2 Satz 1 RStruktFG a.F.
- 42** (cc) Ebenfalls schadet nicht, dass --wie hier bei der bestandskräftig gewordenen Festsetzung der vom Betriebsausgabenabzugsverbot erfassten Jahresbeiträge i.S. des § 12 Abs. 2 Satz 1 RStruktFG a.F.-- unter näher bezeichneten Voraussetzungen die Zumutbarkeitsgrenze i.S. des § 3 Abs. 1 RStruktFV a.F., die der Ordnungsgeber mit Zustimmung des Bundesrates unter Orientierung an der Rechtsprechung des BVerfG zur Verhältnismäßigkeit von Grundrechtseingriffen im Kontext der Erhebung von Sonderabgaben eingeführt hatte (vgl. BTDrucks 18/2130, 3), zu einer Kappung der sog. Bankenabgabe führte. Die dahingehende Lenkungswirkung, bei der betroffenen Bank systemische Risiken zu minimieren, war auch bei einer solchen Kappung nicht gemindert. Denn nach § 3 Abs. 3 Satz 1 RStruktFV a.F. war für diesen Fall sowie für den Fall, dass nur der Mindestbeitrag nach § 3 Abs. 2 RStruktFV a.F. festgesetzt worden war, die rechnerische Differenz zwischen dem festgesetzten Beitrag und dem errechneten Jahresbeitrag in den folgenden fünf Beitragsjahren nachzuerheben und dem Jahresbeitrag hinzuzurechnen.
- 43** (dd) Das Betriebsausgabenabzugsverbot entfaltet auch in Verlustfällen die intendierte Lenkungswirkung. Es ist nicht deshalb fehlerhaft ausgestaltet, weil es sich in einem konkreten Veranlagungszeitraum nur bei denjenigen Kreditinstituten auswirken konnte, die einen Gewinn erzielt hatten, nicht jedoch bei solchen, die einen Verlust erwirtschafteten, und bei denen das Verbot, Jahresbeiträge i.S. des § 12 Abs. 2 Satz 1 RStruktFG a.F. gewinnmindernd abziehen zu können, mit keiner zusätzlichen Belastung verbunden war (a.A. Schön/Hellgardt/Osterloh-Konrad, WM 2010, 2193, 2203; Haarmann, JbFSt 2016/2017, 300, 310). Im Verlustfall mindert das Abzugsverbot den steuerlichen Verlust, der damit über Vor- und Rückträge nicht genutzt werden kann, und erhöht folglich jahresübergreifend die Steuerlast. Soweit sich die Konstellation ergeben konnte, in der das Abzugsverbot aufgrund des Wegfalls der Verlustvorträge in der Totalperiode nicht mehr zur Auswirkung kam, liegen diese Ausnahmefälle im Rahmen der zulässigen Typisierung durch den Gesetzgeber. Denn dieser darf keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zugrunde legen (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 152, 274, Rz 102, m.w.N.).
- 44** (ee) Der Lenkungswirkung stand auch nicht entgegen, dass durch das Betriebsausgabenabzugsverbot den Kreditinstituten zusätzlich Liquidität entzogen wurde. Dieser Umstand führte nicht dazu, dass der Lenkungszweck von vornherein in sich widersprüchlich und unschlüssig gewesen wäre (a.A. Haarmann, JbFSt 2016/2017, 300, 310 f.). Denn das Betriebsausgabenabzugsverbot sollte dazu beitragen, systemische Risiken im Finanzsektor zu reduzieren, indem die Banken zu einer Änderung risikobehafteter Geschäftsmodelle veranlasst werden sollten. Der steuerbedingte Kapitalabzug wurde im Umfang der Änderung des Geschäftsmodells reduziert.
- 45** (ff) Aus dem Vergleich mit Forderungsausfallversicherungsbeiträgen, die als Betriebsausgaben i.S. des § 4 Abs. 4 EStG einkommensmindernd anzusetzen sind, folgt schließlich nichts anderes. Mit diesen Beiträgen sichert sich ein Unternehmen für den Fall ab, dass es bei Kunden zu Zahlungsausfällen kommt; es handelt sich hierbei ausschließlich um die Gegenleistung zur Erlangung von Versicherungsschutz. Dagegen ist der von den Kreditinstituten jeweils erhobene Jahresbeitrag für den Restrukturierungsfonds i.S. des § 12 Abs. 2 Satz 1 RStruktFG a.F., der nach den systemischen Risiken der betreffenden Bank bemessen wurde, eine Sonderabgabe mit Finanzierungsfunktion (vgl. Hess. VGH, Urteile vom 30.07.2014 - 6 A 1079/13, juris, Rz 57; in WM 2015, 434, Rz 62). Danach ist es folgerichtig, dass zwar Forderungsausfallversicherungsbeiträge, nicht jedoch die Jahresbeiträge i.S. des § 12 Abs. 2 Satz 1 RStruktFG a.F. von der steuerrechtlichen Bemessungsgrundlage abgezogen werden können.

- 46** (2) Das Betriebsausgabenabzugsverbot war auch zur Erreichung des verfolgten Zwecks erforderlich. Anderenfalls hätten die Kreditinstitute die Jahresbeiträge i.S. des § 12 Abs. 2 Satz 1 RStruktFG a.F. durch eine steuerliche Entlastung teilweise gegenfinanzieren können. Dies hätte den Lenkungsdruck entschärft.
- 47** (3) Außerdem kam dem Betriebsausgabenabzugsverbot in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 13 EStG keine überschießende und damit unverhältnismäßige Wirkung zu; es war auch angemessen (a.A. Haarmann, JbFSt 2016/2017, 300, 309 f.). Eine Doppelbelastung durch die Jahresbeiträge i.S. des § 12 Abs. 2 Satz 1 RStruktFG a.F. einerseits und das Abzugsverbot andererseits vermag der Senat --wie auch schon die Vorinstanz-- nicht zu erkennen. Die finanzielle Belastung auf der Ebene der Kreditinstitute trat nur einmal ein. Nur mithilfe des Abzugsverbots für die Jahresbeiträge i.S. des § 12 Abs. 2 Satz 1 RStruktFG a.F., deren Verhältnismäßigkeit als solche vorliegend nicht zu beurteilen ist, konnte eine einmalige vollständige wirtschaftliche Belastung der Kreditinstitute mit dem Bruttobetrag der sog. Bankenabgabe erreicht werden. Das Abzugsverbot sollte verhindern, dass die Belastungswirkung auf den Nettobetrag steuerlich abgemildert und dadurch für die Kreditinstitute "erträglicher gestaltet" werden konnte. Diese Belastungswirkung hätte im Übrigen auch durch eine entsprechende Erhöhung der sog. Bankenabgabe bei gleichzeitigem Betriebsausgabenabzug erreicht werden können. Am wirtschaftlichen Ergebnis hätte dies jedoch nichts geändert.
- 48** d) Der Senat vermag keinen Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) darin zu erkennen, dass alle Banken im Hinblick auf die Banken- und Finanzmarktkrise mit der Nichtabzugsfähigkeit der Jahresbeiträge i.S. des § 12 Abs. 2 Satz 1 RStruktFG a.F. belastet wurden (a.A. Haarmann, JbFSt 2016/2017, 300, 310 f.). Darin liegt keine dem Steuerrecht fremde Sanktionierung im Sinne einer "Branchenbestrafung", wie ebenfalls nicht maßgebend sein kann, dass es rechtsfolgenbetroffene Banken gab, die in keiner Weise für die Bankenkrise verantwortlich gemacht werden konnten. Denn das in Rede stehende Abzugsverbot stellt nicht auf die Sanktionierung eines schädlichen Verhaltens in der Vergangenheit ab, sondern trägt als spezifische Lenkungsnorm dazu bei, Bankgeschäfte, von denen bezogen auf das jeweilige Beitragsjahr systemische Risiken ausgehen können, gezielt zu belasten und damit zu verteuern. Soweit Banken nicht risikobehaftete Geschäfte tätigen, wird dem im Rahmen der Bemessung der Jahresbeiträge Rechnung getragen.
- 49** e) Einer verfassungskonformen Reduktion des Betriebsausgabenabzugsverbots in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 13 EStG bedarf es auch in Fällen nicht, in denen die betroffene Bank im jeweiligen Beitragsjahr aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht in der Lage war, ihr schädliches Geschäftsmodell zur Reduzierung der Jahresbeiträge i.S. des § 12 Abs. 2 Satz 1 RStruktFG a.F. umzustellen. Denn die Kreditinstitute sollten die Mittel, die sie in den Restrukturierungsfonds eingezahlt hatten, um ihrer Gruppenverantwortung nachzukommen, nicht durch eine steuerliche Entlastung teilweise gegenfinanzieren können. Anderes hätte den Lenkungsdruck reduziert und wäre dem Lenkungsziel zuwidergelaufen. Insofern besteht kein verfassungsrechtlich geschützter Anspruch darauf, ein Geschäftsmodell ohne finanzielle Zusatzbelastung unverändert fortführen zu dürfen.
- 50** 3. Soweit die Klägerin rügt, das Betriebsausgabenabzugsverbot verstoße auch gegen Art. 12 Abs. 1 GG (Berufsfreiheit), Art. 14 Abs. 1 GG (Recht am eingerichteten und ausgeübten Gewerbebetrieb) und Art. 2 Abs. 1 GG (Freiheit im wirtschaftlichen Verkehr als Ausfluss der allgemeinen Handlungsfreiheit), ist dem nicht zu folgen. Denn ein etwaiger Eingriff in das jeweilige Recht wäre --wie schon das FG zu Recht erkannt hat-- jedenfalls durch den mit ihm verfolgten Lenkungszweck insoweit ebenfalls gerechtfertigt.
- 51** 4. Das Betriebsausgabenabzugsverbot begegnet auch keinen unionsrechtlichen Bedenken. Eine Verletzung des unionsrechtlichen Beihilfeverbots nach Art. 107 Abs. 1 AEUV liegt nicht vor, weil das Abzugsverbot keine Beihilfe ist (s. Vortmann, WuB 2018, 645, 646).
- 52** 5. Das angefochtene Urteil ist schließlich nicht wegen eines Verfahrensfehlers aufzuheben. Der erkennende Senat hat den von der Klägerin gerügten Verfahrensverstoß wegen Verletzung der Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) geprüft. Er erachtet diese Rüge indes nicht für durchgreifend; sie ist jedenfalls unbegründet. Der Senat sieht insoweit von einer Begründung ab (§ 126 Abs. 6 Satz 1 FGO; vgl. allgemein und zur Rüge der Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör z.B. BFH-Urteile vom 15.01.2015 - I R 69/12, BFHE 249, 99, Rz 44; vom 10.11.2016 - VI R 55/08, BFHE 256, 280, BStBl II 2017, 715, Rz 29).
- 53** III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 und § 135 Abs. 3, § 139 Abs. 4 FGO.