

Entscheidungen

Copyright © 2010 BVerfG

Zitierung: BVerfG, 1 BvL 12/07 vom 12.10.2010, Absatz-Nr. (1 - 96), http://www.bverfg.de/entscheidungen/ls20101012_1bvl001207.html

Frei für den nicht gewerblichen Gebrauch. Kommerzielle Nutzung nur mit Zustimmung des Gerichts.

Leitsatz

zum Beschluss des Ersten Senats

vom 12. Oktober 2010

1 BvL 12/07

Die Pauschalierung eines Betriebsausgabenabzugsverbots durch die Hinzurechnung von 5% des Veräußerungsgewinns und der Bezüge aus Unternehmensbeteiligungen zu den Einkünften einer Körperschaft nach § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG ist mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar.

BUNDESVERFASSUNGSGERICHT

- 1 BvL 12/07 -

**Im Namen des Volkes****In dem Verfahren
zur verfassungsrechtlichen Prüfung,**

ob § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22. Dezember 2003 (BGBl I S. 2840, BStBl I 2004 S. 14) mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes insoweit vereinbar ist, als typisierend 5 Prozent der Bezüge im Sinne des § 8b Abs. 1 beziehungsweise von dem jeweiligen Gewinn im Sinne des § 8b Abs. 2 Satz 1, 3 und 5 als Ausgaben gelten, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen, ohne dass der Nachweis niedrigerer Betriebsausgaben gestattet ist

- Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des Finanzgerichts Hamburg vom 7. November 2007 - 5 K 153/06 -
sowie Ergänzungsbeschluss vom 17. August 2009 - 5 K 275/09 -

hat das Bundesverfassungsgericht - Erster Senat - unter Mitwirkung der Richterin und Richter

Vizepräsident Kirchhof,
Hohmann-Dennhardt,
Bryde,
Gaier,
Eichberger,
Schluckebier,
Masing,
Paulus

am 12. Oktober 2010 beschlossen:

§ 8b Absatz 3 Satz 1 und Absatz 5 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22. Dezember 2003 (Bundesgesetzblatt I Seite 2840) ist mit dem Grundgesetz vereinbar.

Gründe:**A.**

Die Vorlage betrifft die Frage, ob die seit dem Jahr 2004 in § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG) vorgesehene feste Hinzurechnung von 5% des Veräußerungsgewinns und der Bezüge aus Unternehmensbeteiligungen zu den Einkünften einer Körperschaft wegen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG verfassungswidrig ist.

I.

§ 8b KStG regelt die steuerliche Behandlung der Erträge von Körperschaften aus Beteiligungen an anderen Körperschaften (Bezüge und Veräußerungsgewinne) und der mit diesen Erträgen zusammenhängenden Aufwendungen und Gewinnminderungen. Nach § 8b Abs. 1 und 2 KStG sind die Erträge aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften grundsätzlich bei der Einkommensermittlung der empfangenden Gesellschaft „außer Ansatz“ zu lassen. Hierdurch wird zur Vermeidung von wirtschaftlichen Doppelbelastungen die Steuerfreiheit von Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinnen sichergestellt, solange die Erträge im Bereich von Kapitalgesellschaften verbleiben. § 8b Abs. 1 KStG stellt zu diesem Zweck sämtliche Bezüge bei der empfangenden Kapitalgesellschaft steuerfrei, die diese von einer anderen Kapitalgesellschaft erhalten hat. Ein Abzug der mit der Beteiligung zusammenhängenden Betriebsausgaben bleibt möglich. Von den steuerfreien Beteiligungserträgen werden allerdings 5% fiktiv als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben behandelt (§ 8b Abs. 5 Satz 1 KStG). Dies geschieht in der Weise, dass 5% der in der Bilanz erfassten steuerfreien Bezüge außerhalb der Bilanz dem zu versteuernden Einkommen steuererhöhend hinzugerechnet werden. Neben Bezügen stellt § 8b Abs. 2 KStG auch Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften steuerfrei. Ein Abzug der mit der Veräußerung zusammenhängenden Veräußerungskosten bleibt ebenfalls möglich. Auch hier erfolgt eine pauschale Hinzurechnung von 5% des jeweiligen Veräußerungsgewinns als nicht abziehbare Betriebsausgaben (§ 8b Abs. 3 Satz 1 KStG). Auf die Höhe der tatsächlich entstandenen Betriebsausgaben, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, kommt es für die Hinzurechnung der 5% des Veräußerungsgewinns und der Bezüge nicht an. Eine außerbilanzielle Zurechnung ist nach § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG auch dann vorzunehmen, wenn für die Beteiligung keine oder nur geringere Betriebsausgaben angefallen sind.

§ 8b KStG in der im Ausgangsverfahren maßgeblichen Fassung des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22. Dezember 2003 (BGBl I S. 2840) lautet wie folgt:

§ 8b**Beteiligung an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen**

(1) 1 Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes bleiben bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz. 2 Bezüge im Sinne des Satzes 1 sind auch Einnahmen aus der Veräußerung von Dividendscheinen und sonstigen Ansprüchen im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes sowie Einnahmen aus der Abtretung von Dividendenansprüchen oder sonstigen Ansprüchen im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes.

(2) 1 Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft oder Personenvereinigung, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes gehören, oder an einer Organgesellschaft im Sinne der §§ 14, 17 oder 18 außer Ansatz. 2 Veräußerungsgewinn im Sinne des Satzes 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis oder der an dessen Stelle tretende Wert nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert übersteigt, der sich nach den Vorschriften über die steuerliche Gewinnermittlung im Zeitpunkt der Veräußerung ergibt (Buchwert). 3 Satz 1 gilt entsprechend für Gewinne aus der Auflösung oder der Herabsetzung des Nennkapitals oder aus dem Ansatz des in § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes bezeichneten Werts sowie Gewinne im Sinne des § 21 Abs. 2 des Umwandlungssteuergesetzes. 4 Die Sätze 1 und 3 gelten nicht, soweit der Anteil

in früheren Jahren steuerwirksam auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben und die Gewinnminderung nicht durch den Ansatz eines höheren Werts ausgeglichen worden ist. 5Veräußerung im vorstehenden Sinne ist auch die verdeckte Einlage.

8

(3) 1Von dem jeweiligen Gewinn im Sinne des Absatzes 2 Satz 1, 3 und 5 gelten 5 Prozent als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. 2§ 3c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes ist nicht anzuwenden. 3Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit dem in Absatz 2 genannten Anteil entstehen, sind bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen.

9

(...)

10

(5) 1Von den Bezügen im Sinne des Absatzes 1, die bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben, gelten 5 Prozent als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. 2§ 3c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes ist nicht anzuwenden.

11

(...)

12

Von Einfluss auf die Ausgestaltung der Vorschrift, insbesondere auf die Fassung der Regelungen über die Ausgabenabzugsverbote in § 8b Abs. 3 und Abs. 5 KStG, war von Anfang an Art. 4 der Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Richtlinie 90/435/EWG vom 23. Juli 1990, ABI EG Nr. L 225/6-9 - Mutter-Tochter-Richtlinie). Während Art. 4 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie den Mitgliedstaaten ein Wahlrecht einräumt, ob sie Gewinnausschüttungen von der Tochter- an die Muttergesellschaft steuerfrei stellen oder insoweit ein Anrechnungsverfahren vorsehen, gestattet Art. 4 Abs. 2 ihnen, ein Abzugsverbot für Beteiligungsaufwendungen zu bestimmen (Satz 1) und in diesem Fall die mit einer Beteiligung zusammenhängenden Verwaltungskosten pauschal mit 5% der von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne festzusetzen (Satz 2).

II.

13

§ 8b KStG ist Teil des so genannten Halbeinkünfteverfahrens, das im Jahr 2001 das bis dahin im Körperschaftsteuerrecht geltende Anrechnungsverfahren (näher dazu vgl. BVerfG, Beschluss vom 17. November 2009 - 1 BvR 2192/05 -, DStR 2010, S. 434) abgelöst hat. Vor Geltung des Anrechnungsverfahrens erfolgte die Besteuerung der Körperschaften seit 1953 im „klassischen System“ der Doppelbelastung von Körperschaften und Anteilseignern, das durch einen gespaltenen Tarif zwischen Ausschüttungs- und Regelsteuersatz gemildert war (vgl. dazu Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 11 Rn. 8).

14

Das für das Vorlageverfahren maßgebliche Halbeinkünfteverfahren will eine Doppelbelastung auf der Körperschaftsebene erwirtschafteter Gewinne durch Körperschaftsteuer und Einkommensteuer bei der Ausschüttung an den Gesellschafter in pauschaler Form durch eine Entlastung sowohl auf der Körperschaftsebene als auch auf der Ebene der Anteilseigner vermeiden (vgl. dazu allgemein Alvermann, in: Streck, KStG, 7. Aufl. 2008, Beratungs-ABC, Stichwort „Halbeinkünfteverfahren“, Rn. 1). Dies geschieht dadurch, dass Gewinne auf der Ebene der Körperschaft einem im Vergleich zum Einkommensteuertarif ermäßigten Steuersatz unterliegen (erste Halbbelastung) und die Dividendeneinkünfte beim Gesellschafter nur zur Hälfte erfasst werden (zweite Halbbelastung; vgl. Lambrecht, in: Gosch, KStG, 2. Aufl. 2009, § 1 Rn. 25). Die Gewinne der Körperschaft werden im Halbeinkünfteverfahren auf der Ebene der Gesellschaft definitiv, das heißt ohne Anrechnung beim Gesellschafter, mit einem einheitlichen Körperschaftsteuersatz von 25% belastet. Die Veräußerung der Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an einer anderen Kapitalgesellschaft wird steuerfrei gestellt (§ 8b Abs. 2 KStG). Damit soll die Realisierung der bei der Körperschaft vorhandenen stillen Reserven gleichhoch besteuert werden unabhängig davon, ob diese Reserven dem Anteilseigner über eine Gewinnausschüttung (§ 8b Abs. 1 KStG) oder über die Veräußerung der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft (§ 8b Abs. 2 KStG) zufließen (vgl. Menck, in: Blümich, KStG, § 8b Rn. 21 <April 2009>). Bei dem abzüglich der Körperschaftsteuerbelastung von 25% (Bardividende) an den Anteilseigner ausgeschütteten und nach § 3 Nr. 40 Buchstabe d Einkommensteuergesetz (EStG) mit dem halben Betrag versteuerten Gewinn können auch die Werbungskosten gemäß § 3c Abs. 2 EStG nur noch zur Hälfte berücksichtigt werden.

15

Das System des Halbeinkünfteverfahrens strebt danach eine Abstimmung der Besteuerung in der Sphäre der Kapitalgesellschaft und bei der natürlichen Person als Gesellschafter in der Weise an, dass die kumulierte Belastung der ausgekehrten Gewinne mit einer Körperschaftsteuer von 25% (erste Halbbelastung) und der hälftigen Belastung mit Einkommensteuer beim Gesellschafter, wenn dieser eine natürliche Person ist (zweite Halbbelastung), im Ergebnis zu einer vollen Belastung führt. Diese Ertragsteuerbelastung ausgeschütteter Gewinne soll typisierend und generalisierend im Ergebnis der Steuerbelastung anderer Einkünfte entsprechen (BTDrucks 14/2683, S. 94). Die Regelung des § 8b KStG als allgemeine Freistellung von Dividendenerträgen und Veräußerungsgewinnen hat in diesem Zusammenhang zum Ziel, dass es in Beteiligungsketten bei einer einmaligen Körperschaftsteuerbelastung in Höhe des jeweiligen Körperschaftsteuersatzes bleibt, bis der Gewinn die Ebene der Körperschaft verlässt und an eine natürliche Person ausgeschüttet wird. Die Vorschrift wirkt über § 7 Gewerbesteuergesetz (GewStG) auch in das Gewerbesteuerrecht hinein. Die Steuerfreistellungen des § 8b KStG gelten daher auch im Rahmen der Ermittlung des Gewerbeertrags (vgl. Dötsch/Franzen/Sädler/Sell/Zenthöfer, Körperschaftsteuer, 15. Aufl. 2009, S. 248).

III.

16

1. § 8b KStG wurde durch das Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen des Wirtschaftsstandorts Deutschland im Europäischen Binnenmarkt (Standortsicherungsgesetz - StandOG) vom 13. September 1993 (BGBl I S. 1569) in das Körperschaftsteuergesetz mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 1994 eingefügt. § 8b Abs. 1 KStG ermöglichte es, aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens steuerfrei bezogene ausländische Einkünfte an eine inländische Muttergesellschaft steuerfrei weiterzuleiten. § 8b Abs. 2 KStG regelte unter bestimmten Bedingungen die Steuerfreiheit der Veräußerung von ausländischen Beteiligungen. Für die Berücksichtigung von Finanzierungskosten und sonstigen Betriebsausgaben galt über § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG allerdings der in § 3c EStG niedergelegte allgemeine Grundsatz, dass Aufwendungen zur Erzielung steuerfreier Einnahmen nicht steuermindernd abgezogen werden durften. Ziel der Neuregelung war es, die Bundesrepublik als Standort für Holdinggesellschaften attraktiver zu machen (vgl. BRDrucks 1/93, S. 26; Müller-Gatermann, FR 1993, S. 381 <383>).

17

2. Die Anwendung des § 3c EStG im Zusammenhang mit § 8b KStG - steuerfreie ausländische Einnahmen, dafür aber kein Abzug von Betriebsausgaben - führte in der Praxis zu Schwierigkeiten. Der Bundesfinanzhof verstand den für das Abzugsverbot von § 3c Abs. 1 EStG geforderten „unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang“ zwischen Betriebsausgaben oder Werbungskosten und steuerfreien Einnahmen dergestalt, dass die Nichtabziehbarkeit von Betriebsausgaben für ausländische Beteiligungen der Höhe nach auf die im Veranlagungszeitraum empfangenen Gewinnausschüttungen begrenzt sein solle (vgl. BFHE 180, 410 <413 f.>; 180, 415 <419 ff.>; 180, 422 <428 ff.>; dazu auch Krehl, DB 1994, S. 496 <498>).

18

Auf der Grundlage dieser Rechtsprechung wurden in der Unternehmenspraxis zahlreiche Gestaltungsmöglichkeiten entwickelt, um trotz Steuerfreiheit der ausgeschütteten Dividenden und Veräußerungsgewinne den Betriebsausgabenabzug unter anderem für Finanzierungsaufwendungen zu erhalten. So wurden teilweise die Ausschüttungen künstlich gering gehalten, um in der übersteigenden Höhe den Betriebsausgabenabzug geltend machen zu können. Um dem Abzugsverbot zu entgehen, gingen Konzerne auch dazu über, die gesamten Beteiligungs- und sonstigen Finanzierungsbedürfnisse über einen konzerninternen Finanzierungspool abzuwickeln. Bezogen auf die einzelne Beteiligung ließ sich ein unmittelbarer Zusammenhang mit einer bestimmten Auslandsbeteiligung dann nicht mehr feststellen (vgl. Frotscher, DStR 2001, S. 2045 <2049 f.>; Michaelis, Die territoriale Zuordnung von Beteiligungsaufwand im Europäischen Unternehmenssteuerrecht, 2006, S. 34; Utescher/Blaufus, DStR 2000, S. 1581 <1586>).

19

Geläufig waren auch „Ballooning“-Gestaltungen. Dabei wurden die Dividendenausschüttungen so gesteuert, dass in verschiedenen Veranlagungszeiträumen keine Ausschüttungen stattfanden und die einbehaltenen Gewinne stattdessen gesammelt in einem Veranlagungszeitraum zur Ausschüttung gelangten. Dadurch entstanden in den Veranlagungszeiträumen ohne Dividendenausschüttungen keine steuerfreien Einnahmen, so dass auch die mit der Beteiligung in Zusammenhang stehenden Kosten nicht nach § 3c Abs. 1 EStG vom Abzug ausgeschlossen waren. Lediglich in dem Jahr, in dem die Dividendenausschüttung konzentriert erfolgte, waren die mit diesen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Aufwendungen nicht abzugsfähig (vgl. Köllen/Vogl/Wagner, Lehrbuch Körperschaftsteuer, 2008, Rn. 714; Utescher/Blaufus, a.a.O., S. 1586). Vor allem finanzstarke Unternehmen machten vom „Ballooning“ Gebrauch, indem Tochtergesellschaften so lange keine Gewinne ausschütteten, bis der zur Finanzierung des Beteiligungserwerbs aufgenommene Kredit zurückgezahlt war. Die Vorteile des „Ballooning“ wurden in der Beratungspraxis noch weiter optimiert. So ließ sich in gleicher Weise die Abzugsfähigkeit der Betriebsausgaben sicherstellen, indem die Gewinne der ausländischen Gesellschaft zunächst einbehalten

wurden und anschließend die Beteiligung mitsamt den in ihr belassenen Gewinnen zu einem höheren Preis veräußert wurde (vgl. Frotscher, a.a.O., S. 2049; Michaelis, a.a.O., S. 35). Da während der Beteiligungsdauer keine Gewinne ausgeschüttet wurden, waren derweil die Finanzierungsaufwendungen in voller Höhe abziehbar. Zudem bot es sich an, die Veräußerung lediglich konzernintern von einer Konzerngesellschaft an eine andere vorzunehmen, so dass die aufgewandten Gelder letztlich im Konzern verblieben (so Günkel/Hörger/Thömmes, DStR 1999, S. 1873 <1890>).

20

Schließlich wurden zur Erhaltung des Betriebsausgabenabzugs für Finanzierungsaufwendungen für Tochtergesellschaften auch (in- oder ausländische) Zwischengesellschaften geschaffen. Bei dieser Gestaltungsmaßnahme wurden die (steuerfreien) Dividenden und die Beteiligungsaufwendungen verschiedenen Rechtsträgern zugeordnet, um den unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang im Sinne von § 3c Abs. 1 EStG auszuschalten (vgl. Günkel/Hörger/Thömmes, a.a.O., S. 1890; Michaelis, a.a.O., S. 34; Prinz, in: Schaumburg <Hrsg.>, Unternehmenskauf im Steuerrecht, 2. Aufl. 2000, S. 271 f.).

21

3. Der Gesetzgeber reagierte auf diese Gestaltungen mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I S. 402). Zunächst war beabsichtigt, durch Änderung des § 3c Abs. 1 EStG klarzustellen, dass für das Abzugsverbot ein zeitlicher Zusammenhang zwischen Beteiligungsaufwendungen und Dividendenausschüttungen nicht erforderlich sei. Damit sollte der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und dem darauf beruhenden Finanzierungspooling und „Ballooning“ entgegengetreten werden (vgl. BTDrucks 14/23, S. 168). Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens wurde dann jedoch aus systematischen Gründen nicht § 3c EStG, sondern § 8b KStG geändert (vgl. BTDrucks 14/443, S. 21). So wurde mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 an § 8b KStG ein neuer Absatz 7 angefügt. In ihm wurde für die Anwendung des § 3c EStG fingiert, dass 15% der aus einer ausländischen Gesellschaft stammenden, von der Körperschaftsteuer befreiten Gewinnausschüttung nicht abziehbare Betriebsausgaben darstellen. Im Übrigen sollten Betriebsausgaben unbeschränkt abziehbar sein. Die Regelung wollte den Vorteil ausgleichen, der darin bestand, dass Aufwendungen als steuerlich abzugsfähig behandelt wurden, obwohl die damit zusammenhängenden Einnahmen steuerfrei waren. Zudem sollten die Schwierigkeiten der Zuordnung von Fremdfinanzierungsaufwendungen zu bestimmten ausländischen Beteiligungen, die letztlich zur Abzugsfähigkeit der Finanzierungsaufwendungen führten, vermieden und die Regelung besser handhabbar gemacht werden (vgl. BTDrucks 14/443, S. 36; Seip/Krause, BB 1999, S. 713 <714>).

22

4. Noch bevor § 8b Abs. 7 KStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 zur Anwendung kommen konnte, wurde die Vorschrift durch das Gesetz zur Bereinigung von steuerlichen Vorschriften (Steuerbereinigungsgesetz 1999 - StBereinG 1999) vom 22. Dezember 1999 (BGBl I S. 2601) rückwirkend zum 1. Januar 1999 geändert. Statt der vorgesehenen Fiktion von 15% der steuerfreien Auslandsdividenden als nicht abziehbare Betriebsausgaben wurde nunmehr „zur Abwendung von Standortnachteilen“ (vgl. BTDrucks 14/1514, S. 33) sowie zur Anpassung auf den in der Mutter-Tochter-Richtlinie enthaltenen Satz das pauschale Abzugsverbot für Betriebsausgaben im Zusammenhang mit steuerfreien ausländischen Schachteldividenden auf 5% reduziert. § 3c EStG sollte nach den Vorstellungen des Gesetzgebers daneben keine Anwendung mehr finden (vgl. BTDrucks 14/1514, S. 33 sowie Watermeyer, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zum EStG/KStG, § 8b KStG, Rn. 3 <Juli 2004>). Über die Pauschale hinausgehender Aufwand konnte danach in voller Höhe steuermindernd geltend gemacht werden.

23

Mit § 8b Abs. 7 KStG schuf der Gesetzgeber zur Vermeidung der für unbillig gehaltenen, ansonsten geltenden Rechtsfolge, dass der Abzug von Aufwendungen trotz Nichtbesteuerung der Erträge möglich wäre, erstmals die Fiktion einer steuerlich nicht abziehbaren Betriebsausgabe in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes der steuerfreien Einnahmen. Auf diese Weise wurde in Höhe der Fiktion das zu versteuernde Einkommen der Körperschaft wieder erhöht (vgl. Kerksenbrock, BB 2003, S. 2148 <2149>).

24

5. Auch diese Neuregelung wurde von den Steuerpflichtigen wiederum zu Gestaltungs- und Umgehungsmaßnahmen genutzt (vgl. Günkel/Hörger/Thömmes, a.a.O., S. 1890; Prinz, a.a.O., S. 275; Seip/Krause, a.a.O., S. 717). Das Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz - StSenkG) vom 23. Oktober 2000 (BGBl I S. 1433) fasste die Vorschrift des § 8b KStG daraufhin neu. Sie stellt seitdem in- und ausländische Beteiligungserträge steuerfrei. Die Vorschrift ist damit Folge der mit Einführung des Halbeinkünfteverfahrens gebotenen Systementscheidung, die Durchleitung von Dividenden in einer Gesellschaftskette steuerfrei zu stellen, um die nur „hälftige“ Besteuerung auf der Ebene der Körperschaft sicherzustellen (vgl. Gosch, in: KStG, 2. Aufl. 2009, § 8b Rn. 1).

25

Hinsichtlich der Abziehbarkeit von laufenden Beteiligungsaufwendungen bestand aber weiterhin ein Unterschied zwischen inländischen und ausländischen Beteiligungen. Aufwendungen für inländische

Beteiligungen fielen nach herrschender Auffassung weiterhin unter das Abzugsverbot des § 3c EStG (h.M., vgl. u.a. Bundesministerium der Finanzen, Schreiben vom 26. August 2003 - IV A 2-S 2770-18/03 -, BStBl I, S. 437, Rn. 23; Breuninger, Steuerberater-Jahrbuch 2002/2003, S. 333 <343>; Jakobs/Wittmann, GmbHR 2000, S. 910 <914>, S. 1015; Thiel, DB 2002, S. 1340; Watermeyer, a.a.O., Rn. 130 <Juli 2004>). Für ausländische Anteile galt nach § 8b Abs. 5 KStG, der dem früheren § 8b Abs. 7 KStG entsprach, die Betriebsausgabenpauschalierung in Höhe von 5%. Beteiligungsaufwendungen waren hier daher abziehbar (vgl. Köllen/Vogl/Wagner, a.a.O., Rn. 712).

26

Allerdings war im Einzelnen umstritten, ob Finanzierungsaufwendungen und Veräußerungskosten im Zusammenhang mit den nach § 8b KStG befreiten inländischen Beteiligungseinkünften abgezogen werden konnten oder ob das Abzugsverbot des § 3c Abs. 1 EStG eingriff (vgl. u.a. Beinert/Mikus, DB 2002, S. 1467 <1467 f.>; Breuninger, a.a.O., S. 343; Desens, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, S. 261 ff.; Herzig, DB 2003, S. 1459 ff.; Eilers/Wienands, GmbHR 2000, S. 957 <961 f.>; Hundsdoerfer, BB 2001, S. 2242 ff.; Menck, a.a.O., Rn. 56 ff. <April 2007>; Münch, Die Abziehbarkeit von Finanzierungskosten im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2006, S. 174 ff.; Rödder/Schumacher, DStR 2000, S. 353 <357>; Schön, FR 2001, S. 381 <381, 384 f.>). Nach herrschender - aber in vielen Einzelpunkten umstrittener - Auffassung war im Fall des § 8b Abs. 1 KStG (Dividenden) die Vorschrift des § 3c Abs. 1 EStG anwendbar. Laufende Finanzierungsaufwendungen konnten daher nicht steuerwirksam abgezogen werden, soweit sie mit steuerbefreiten Inlandsdividenden in „unmittelbarem Zusammenhang“ standen. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs erfasste das Abzugsverbot aber nur die Aufwendungen bis zur Höhe der in einem Veranlagungszeitraum tatsächlich zufließenden Dividenden (vgl. BFHE 180, 410 <413 f.>; 180, 415 <419 f.>; 180, 422 <428 ff.>). Aufwendungen wie Fremdfinanzierungskosten waren daher abziehbar, soweit sie die steuerbefreiten Bezüge überstiegen. Veräußerungskosten bei der Veräußerung von Anteilen waren bei der Ermittlung des nach § 8b Abs. 2 KStG (außerhalb der Bilanz) steuerbefreiten Veräußerungsgewinns zu berücksichtigen.

27

6. Schon im Jahr 2001 gab es von Seiten der Bundesregierung eine erste Initiative mit dem Ziel, eine Neuregelung des Abzugs von Beteiligungsaufwendungen von Körperschaften als Anteilseigner herbeizuführen. Im Anschluss an einen Regierungsbericht, der auf die Mängel der bestehenden Rechtslage wie zum Beispiel die Möglichkeit des „Balloonings“ oder die Verlagerung von Finanzierungsaufwendungen hingewiesen hatte (vgl. Bericht der Bundesregierung zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 8. Juni 2001, Beilage zur FR 11/2001, S. 22), wurde mit dem Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz - UntStFG) vom 20. Dezember 2001 (BGBl I S. 3858) die Regelung des § 8b Abs. 5 KStG in ihrem Wortlaut von der Anknüpfung an § 3c Abs. 1 EStG gelöst. Zuvor galten noch 5% der Dividenden, die mit den Einnahmen „in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang“ stehen, als nichtabziehbare Betriebsausgaben. Nunmehr wurden generell 5% der Bezüge als nichtabziehbare Betriebsausgaben fingiert. Das Abzugsverbot war damit unmittelbar in § 8b Abs. 5 KStG verankert worden (vgl. Münch, a.a.O., S. 185). Im Gesetzgebungsverfahren war zunächst noch erwogen worden, § 3c EStG generell nicht auf Körperschaften als Anteilseigner anzuwenden. Begründet wurde dies mit dem bereits zuvor im Schrifttum angeführten Argument, angesichts der Vorbelastung der Dividenden bei der ausschüttenden Körperschaft handele es sich in Wahrheit nicht um eine steuerfreie Ausschüttung. § 8b KStG lasse vielmehr die Bezüge nur deshalb außer Ansatz, um eine doppelte Inlandsbesteuerung zu vermeiden (vgl. BRDrucks 638/01, S. 57).

28

Der Bundesrat äußerte jedoch grundlegende Bedenken gegen die dem Entwurf zugrunde liegende wirtschaftliche Betrachtungsweise, mit der eine doppelte Besteuerung vermieden werden sollte. Es gelte das Trennungsprinzip. Jedes Unternehmen sei hinsichtlich der Besteuerung gesondert zu betrachten. Zudem äußerte der Bundesrat gemeinschaftsrechtliche Bedenken gegen die Beibehaltung der Pauschalierung bei Auslandsdividenden (vgl. BRDrucks 638/01 <Beschluss>, S. 5 f. und BRDrucks 638/1/01, S. 5 f.). Im Vermittlungsverfahren einigte man sich schließlich darauf, das Abzugsverbot mit den Gesetz gewordenen klarstellenden Formulierungsänderungen beizubehalten (vgl. BTDrucks 14/7780, S. 5).

29

7. Angesichts der unterschiedlichen Rechtslage für die Berücksichtigung von Beteiligungsaufwendungen für Inlands- und für Auslandsbeteiligungen wurden weiterhin Gestaltungsmöglichkeiten wahrgenommen, unter anderem durch die Zwischenschaltung einer ausländischen Zwischenholding oder die Gestaltung des „Debt-push-down“ (vgl. Breuninger, a.a.O., S. 367 ff.; Gosch, in: KStG, 1. Aufl. 2005, Rn. 503; Krawitz/Büttgen-Pöhlend, FR 2003, S. 877 <884 ff.>; Menck, a.a.O., Rn. 60a <April 2007>). Gleichzeitig wurde in Bezug auf inländische Beteiligungen seit deren Einbeziehung in § 8b KStG umfangreich vom „Ballooning“ Gebrauch gemacht. Für inländische Körperschaften war es weiterhin möglich, den vollen Abzug von Finanzierungsaufwendungen durch den Zeitpunkt von Gewinnausschüttungen zu steuern (vgl. Jakobs/Wittmann, a.a.O., S. 1017).

30

Ein erneuter Anlauf zur Neugestaltung des Beteiligungsausgabenabzugs bei Körperschaften wurde im Jahr 2002 in einem Referentenentwurf für das Steuervergünstigungsabbaugesetz unternommen (vgl. dazu Rödder/Schumacher, DStR 2002, S. 1969). Danach sollte ein generelles Abzugsverbot für in- und ausländische Beteiligungsaufwendungen unter gleichzeitiger Abschaffung der Sonderregelung für Auslandsbeteiligungen in § 8b Abs. 5 KStG eingeführt werden. Auf den von § 3c Abs. 1 EStG geforderten „unmittelbaren Zusammenhang“ sollte verzichtet werden. An dem Vorhaben, das Abzugsverbot auf sämtliche Beteiligungsaufwendungen auszudehnen, wurde im Gesetzgebungsverfahren mit Rücksicht auf den Widerstand des Bundesrats nicht weiter festgehalten (vgl. BRDrucks 120/03; Rödder/Schumacher, DStR 2003, S. 805 <818 f.>). Stattdessen kündigte die Bundesregierung im Vermittlungsausschuss in einer „Protokollerklärung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz“ an, eine Ausdehnung der Pauschalierungsregelung des § 8b Abs. 5 KStG auf sämtliche Beteiligungsaufwendungen zu prüfen (vgl. die Wiedergabe der Auffassung der Bundesregierung bei Rödder/Schumacher, a.a.O., S. 805). Mit dem Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22. Dezember 2003 (BGBl I S. 2840) - Korb II-Gesetz - erlangte die Vorschrift die für das Ausgangsverfahren einschlägige Fassung.

31

Ziel des Korb II-Gesetzes war es, eine weitestgehende Gleichbehandlung inländischer und ausländischer Beteiligungserträge zu erreichen (vgl. BTDrucks 15/1518, S. 10). Zudem wollte der Gesetzgeber das „Ballooning“ endgültig bekämpfen (vgl. BTDrucks 15/1518, S. 15). Vereinheitlicht wurde ebenfalls die Behandlung der Finanzierungsaufwendungen für inländische und ausländische Beteiligungserträge. In beiden Fällen waren Finanzierungsaufwendungen nunmehr abziehbar (vgl. BTDrucks 15/1518, S. 16).

32

8. Die dem Korb II-Gesetz folgenden Änderungsgesetze zum Körperschaftsteuergesetz haben im Bereich der Körperschaftsteuer nicht zu einer Änderung des § 8b Abs. 3 Satz 1 und 2 und Abs. 5 Satz 1 und 2 KStG geführt.

B.

I.

33

1. Klägerin des Ausgangsverfahrens ist eine Holdinggesellschaft in der Rechtsform einer GmbH. Die Klägerin hatte im Jahr 2000 eine Beteiligung an einer Aktiengesellschaft von ihrem Alleingesellschafter sowie dessen nahen Angehörigen (Mutter, Bruder und Schwester) zum Preis von 6,8 Millionen € erworben, was einem Preis von 2,00 € je Aktie entspricht. Der tatsächliche Marktpreis lag zu diesem Zeitpunkt bei 2,70 €. In den Kaufverträgen war ursprünglich die Zahlung eines Zinses in Höhe von 6% des Kaufpreises sowie im Fall des Verzugs von 6% über dem geltenden Leitzins der Europäischen Zentralbank vorgesehen. Die Kaufpreisverbindlichkeiten wurden zunächst nicht gezahlt und bis zum Jahr 2005 im Wesentlichen nur gegenüber dem Alleingesellschafter der Klägerin, im Übrigen nur geringfügig, bedient. Im Januar 2001 erklärten die nahen Angehörigen gegenüber der Klägerin, auf die Verzinsung der Verbindlichkeiten zu verzichten. Bis zum Jahr 2007 wurden die Kaufpreisverbindlichkeiten dann vollständig beglichen.

34

Die Klägerin erzielte im Streitjahr 2005 einen Jahresüberschuss von rund 12 Millionen €. Darin enthalten war im Wesentlichen ein Veräußerungsgewinn aus der Veräußerung der Tochtergesellschaft durch Verkauf der Aktien in Höhe von 11.575.106 €. Daneben erzielte die Klägerin aus Beteiligungen Dividendenerträge in Höhe von 700.728 €. An Betriebsausgaben fielen Depotgebühren, Zinsen und sonstige Aufwendungen in Höhe von insgesamt 27.806 € an, die fast ausschließlich durch das Halten und die Veräußerung der Aktien veranlasst waren. Zinsen gegenüber den nahen Angehörigen des Alleingesellschafters fielen aufgrund des im Jahr 2001 vereinbarten Zinsverzichts nicht an.

35

Im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung rechnete das Finanzamt nicht abziehbare Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG in Höhe von 578.755 € (= 5% von 11.575.106 €) sowie nicht abziehbare Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG in Höhe von 35.036 € (= 5% von 700.728 €) dem Gewinn der Klägerin hinzu. Die Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag setzte es entsprechend fest. Das Einspruchsverfahren gegen die Hinzurechnung blieb erfolglos.

36

2. Mit ihrer Klage wendet sich die Klägerin gegen die Hinzurechnung der nichtabziehbaren Betriebsausgaben. Wenn einer Gesellschaft tatsächlich nur ein geringerer Aufwand - hier 27.806 € - entstanden sei und die Gesellschaft ausschließlich Beteiligungserträge erziele, könne auch nur der tatsächlich entstandene Aufwand hinzugerechnet werden. Es sei erklärtes Ziel des § 8b KStG, Dividendenerträge und Veräußerungsgewinne auf der Ebene der Kapitalgesellschaft steuerfrei zu lassen. Es sei nachvollziehbar, wenn Ausgaben, die hiermit in Zusammenhang stünden, nicht auch noch steuerlich

berücksichtigt werden könnten. Es sei jedoch nicht zulässig, fiktive Betriebsausgaben anzusetzen und diese nicht zum Abzug zuzulassen. Es sei zumindest eine Deckelung auf die Summe der tatsächlichen Betriebsausgaben geboten. Im Ergebnis könnten daher nur 27.806 € statt 613.791 € hinzugerechnet werden.

II.

37

1. Das Finanzgericht hat das Klageverfahren ausgesetzt und dem Bundesverfassungsgericht die Frage vorgelegt, ob § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG in der Fassung des Korb II-Gesetzes insoweit mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist, als typisierend 5% der Bezüge und Veräußerungsgewinne als nichtabziehbare Betriebsausgaben einkommenserhöhend berücksichtigt werden, ohne dass der Nachweis niedrigerer Betriebsausgaben gestattet ist.

38

Nach Auffassung des Finanzgerichts verstößt die Vorschrift gegen das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Die Vorschrift überschreite das Maß einer verfassungsrechtlich zulässigen Typisierung und Pauschalierung, indem sie eine Hinzurechnung auch dann vornehme, wenn tatsächlich keine oder erheblich geringere Betriebsausgaben als die pauschalen 5% angefallen seien. Die Vorteile der mit einer Pauschalierung erreichten Typisierung stünden nicht mehr im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung. Zudem werde durch die Vorschrift kein typischer Lebenssachverhalt abgebildet. Es würden pauschalierte nichtabziehbare Betriebsausgaben auch in dem Fall angesetzt, in dem Kosten nicht angefallen seien oder ihr Betrag nur unwesentlich sei. Die durch die Vorschrift bewirkte Ungleichheit werde insbesondere im Fall der Klägerin des Ausgangsverfahrens deutlich. Die pauschale Hinzurechnung sei mehr als zweiundzwanzigmal so hoch wie die tatsächlichen Betriebsausgaben. Dass eine Abweichung von der pauschalierten und typisierten Planvorstellung des Gesetzgebers in dieser Größenordnung möglich sei, lasse erkennen, dass der Gesetzgeber den Maßstab nicht mehr sachgerecht gewählt habe.

39

Zudem verstößt die Vorschrift nach Auffassung des vorlegenden Finanzgerichts gegen das Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit. Der Gesetzgeber habe in § 8b Abs. 1 und Abs. 2 KStG die Grundentscheidung getroffen, dass Bezüge und Veräußerungsgewinne bei der Ermittlung des Einkommens vollständig außer Ansatz bleiben sollen. Für die Pauschalierung der nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben habe der Gesetzgeber an die Dividendenbezüge und Veräußerungsgewinne als Bemessungsgrundlagen angeknüpft. Diese seien aber nicht geeignet, typisierend die Betriebsausgaben, die durch die steuerfreien Bezüge und Veräußerungsgewinne tatsächlich veranlasst seien, zu erfassen. Die Anknüpfung der 5%igen Pauschalierung an die Dividendenbezüge und Veräußerungsgewinne zum Zweck der Fiktion nicht abziehbarer Betriebsausgaben bewirke keine zielgerichtete und gleichmäßig wirkende Steuerbelastung, sondern trete ungleichmäßig und willkürlich ein. Der Gesetzgeber habe an dynamische Bemessungsgrundlagen angeknüpft, deren Wert nicht durch die Tätigkeit der Kapitalgesellschaft selbst, sondern durch die Tätigkeit ihrer Tochtergesellschaft gebildet werde. Die Regelungen des § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG belasteten daher eine Kapitalgesellschaft in ganz unterschiedlichem Umfang je nachdem, welchen Ertrag die Tochtergesellschaft zu erwirtschaften in der Lage sei oder wie werthaltig die in der Tochtergesellschaft angesammelten und beim Verkauf abgeholzten Wirtschaftsgüter und stillen Reserven seien.

40

Würden die auf diese Art ermittelten Pauschalbeträge der Besteuerung zugrunde gelegt, ohne dass dem Steuerpflichtigen in Gestalt einer „Escape-Klausel“ der Nachweis geringerer Betriebsausgaben gestattet sei, verstoße diese Besteuerung gegen das objektive Nettoprinzip als Ausfluss des Gebots der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit. Zwar sei der Gesetzgeber nicht verpflichtet, der Besteuerung unterliegende Einkünfte freizustellen. Schränke er aber die Freistellung wie hier ein, müsse diese Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne von Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürften eines besonderen sachlichen Grundes. Eine relationsgerechte Abbildung der durch die Dividendenbezüge und den Veräußerungsgewinn veranlassten Betriebsausgaben finde bei der Anwendung der typisierenden und pauschalierenden Vorschrift des § 8b Abs. 3 und Abs. 5 KStG nicht statt. Dies zeige sich insbesondere im Streitfall, wo den tatsächlichen Betriebsausgaben in Höhe von 27.807 € pauschalierte nicht abzugsfähige Betriebsausgaben von insgesamt 613.792 € gegenüberstünden. § 8b Abs. 3 KStG führe mit der Pauschalierung von 5% des Veräußerungsgewinns als nicht abziehbare Betriebsausgaben zudem unter Umständen zu einer doppelten Hinzurechnung der Veräußerungskosten zum Einkommen. Denn die durch die Veräußerung veranlassten Betriebsausgaben seien bereits aufgrund der Regelung des § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG dem Einkommen wieder hinzuzurechnen.

41

Die Entscheidung des Ausgangsverfahrens hänge von der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts über die Vorlagefrage ab. Seien § 8b Abs. 3 und Abs. 5 KStG verfassungsgemäß, sei die Klage abzuweisen.

Die vom Finanzamt berücksichtigten 613.792 € seien einkommenserhöhend als nicht abziehbare Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Sei die Vorschrift hingegen verfassungswidrig, soweit sie einen Nachweis niedrigerer Betriebsausgaben nicht gestatte, sei der Klage stattzugeben. In diesem Fall könnten nur 27.807 € als nicht abziehbare Betriebsausgaben einkommenserhöhend berücksichtigt werden.

42

2. Nachdem im Rahmen des Zustellungsverfahrens aufgrund von Stellungnahmen des Bundesministeriums der Finanzen und des Bundesfinanzhofs Zweifel unter anderem an der Höhe der tatsächlichen Betriebsausgaben und damit an der Zulässigkeit der Vorlage aufgekommen waren, wurde dem vorlegenden Finanzgericht Gelegenheit zur Rücknahme oder Ergänzung des Vorlagebeschlusses gegeben. Das Finanzgericht ergänzte darauf seinen Beschluss dahin, dass die Beteiligungsaufwendungen der Klägerin des Ausgangsverfahrens sich tatsächlich auf lediglich 27.807 € beliefen. Die aus der Bilanz der Klägerin ersichtlichen Verbindlichkeiten aufgrund von Darlehen von Familienangehörigen des Alleingeschäfters seien unverzinslich gewährt worden, so dass keine weiteren Aufwendungen in Gestalt von Finanzierungsaufwendungen zu berücksichtigen seien. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens sei auch kein Finanzunternehmen im Sinne des Kreditwesengesetzes und habe die Beteiligungen auch nicht zum Zweck der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolgs erworben.

III.

43

Zu der Vorlage haben namens der Bundesregierung das Bundesministerium der Finanzen (1.), der Deutsche Industrie- und Handelskammertag, die Bundessteuerberaterkammer, die Bundesrechtsanwaltskammer und der Bundesverband der Deutschen Industrie e.V. sowie der Bundesfinanzhof Stellung genommen (2.).

44

1. Das Bundesministerium der Finanzen hält die Vorschriften des § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG für verfassungsgemäß. Die Entwicklung von § 8b Abs. 3 und 5 KStG sei geprägt durch ein ständiges Bemühen des Gesetzgebers, gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben gerecht zu werden und zugleich eine standortfreundliche Lösung bereit zu stellen. Dabei hätten grundlegende Prinzipien des Einkommensteuerrechts wie § 3c EStG nicht aufgegeben oder völlig umgestaltet werden sollen. Angesichts der restriktiven Auslegung des § 3c EStG durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs seien die eingeräumten Begünstigungen von den Steuerpflichtigen über das Maß hinaus in Anspruch genommen worden, das der Gesetzgeber vorhergesehen habe. Art. 3 Abs. 1 GG, insbesondere das objektive Nettoprinzip in seiner Bedeutung als Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, sei nicht verletzt. Im Rahmen des § 8b KStG könne nur bei einer Erhöhung der steuerlichen Leistungsfähigkeit durch Beteiligungserträge eine Steuerschuld entstehen. Der Gesetzgeber habe sich innerhalb des Rahmens seiner Typisierungsbefugnis gehalten. Der Typisierungsspielraum des Gesetzgebers sei im Anwendungsbereich des § 8b KStG eher weiter zu sehen. Die niedrige Einspruchsquote von nur 0,7% in den Fällen, in denen § 8b KStG zur Anwendung gelange, spreche dafür, dass die 5%ige Pauschale eine für die Steuerpflichtigen günstige Regelung sei. Schließlich sei eine zulässige Bemessungsgrundlage gewählt worden. Auch sei die Körperschaftsteuerliche Belastung, die die Pauschale auslöse, gering. 5% des Ertrags würden mit einem Steuersatz von 25% belastet. Es bestehe nicht die Notwendigkeit, den Gegenbeweis in Gestalt einer „Escape-Klausel“ zuzulassen.

45

2. Der Deutsche Industrie- und Handelskammertag, die Bundessteuerberaterkammer, die Bundesrechtsanwaltskammer und der Bundesverband der Deutschen Industrie e.V. halten die Pauschalierung in § 8b Abs. 3 Satz 1 und § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG ohne die Möglichkeit des Nachweises geringerer Betriebsausgaben für verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigt.

46

Die Regelung führe im mehrstufigen Konzern zu einer systemwidrigen und wirtschaftlich nicht gerechtfertigten Besteuerung. Das Abzugsverbot werde zu einer generellen „Schachtelstrafe“. Äußerst kritisch sei die Tatsache zu sehen, dass nicht abzugsfähige Betriebsausgaben auch dann fingiert würden, wenn überhaupt keine entsprechenden Ausgaben entstanden seien. Die pauschale Hinzurechnung führe zu einer nicht unerheblichen fiktiven Besteuerung, die in keinem Verhältnis zu dem tatsächlich entstandenen Aufwand stehe. In dem Fehlen einer „Escape-Klausel“ liege eine erhebliche Belastung und Benachteiligung gegenüber anderen Einkommensteuerpflichtigen, die einen höheren Fremdfinanzierungsanteil hätten. Der Gesetzgeber habe mit der vorliegenden Pauschalierung daher die Grenzen der Zulässigkeit einer gesetzlichen Typisierung überschritten. Dies gelte auch deshalb, weil andere Pauschalierungsregeln die Möglichkeit des Nachweises der tatsächlichen Aufwendungen ermöglichten. Eine Orientierung am „typischen Lebenssachverhalt“ sei in Bezug auf die streitige Regelung schwierig. Es sei kaum ein „typisches“ Unternehmen bestimmbar. Die Regelung könne auch nicht durch Vereinfachungseffekte gerechtfertigt werden.

47

Die in § 8b Abs. 3 und Abs. 5 KStG geregelte Pauschalierung verstoße gegen das objektive Nettoprinzip als Ausfluss des Gebots der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit. Der Gesetzgeber knüpfe für die Pauschalierung an eine Bemessungsgrundlage an, die keinen realitätsgerechten Maßstab darstelle und die nicht geeignet sei, typisierend die Betriebsausgaben zu erfassen. Die in § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG gewählte Anknüpfung bewirke daher keine zielgerichtete und gleichmäßig wirkende Steuerbelastung, sondern wirke ungleichmäßig und willkürlich.

C.

48

Die Vorlage ist zulässig. Der Vorlagebeschluss und der Ergänzungsbeschluss legen ausreichend dar, dass das Ergebnis des Ausgangsrechtsstreits ungeachtet der Besonderheiten bei der Beteiligungsfinanzierung durch nahe Angehörige des Alleingeschafters der Klägerin von der Gültigkeit der zur Entscheidung gestellten Regelungen abhängt. Dabei ist von der jedenfalls vertretbaren Auslegung des § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG durch das Finanzgericht auszugehen (vgl. BVerfGE 2, 181 <190 ff.>; 57, 295 <315>; 105, 61 <67>; 110, 94 <110 f.>; 111, 115 <136>; stRspr). Der Vorlagebeschluss enthält auch die erforderliche umfassende rechtliche Würdigung des Sachverhalts.

D.

49

§ 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG in der Fassung des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22. Dezember 2003 (BGBl I S. 2840) - Korb II-Gesetz - ist mit Art. 3 Abs. 1 GG als dem einzigen vom Finanzgericht herangezogenen und hier allein in Frage kommenden verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstab vereinbar.

I.

50

Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln (vgl. BVerfGE 120, 1 <29>; 122, 210 <230>; stRspr). Er gilt für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen (vgl. BVerfGE 116, 164 <180>; 122, 210 <230>). Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengeren Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen (vgl. BVerfGE 116, 164 <180>; 117, 1 <30>; 120, 1 <29>; 123, 1 <19>; stRspr). Für die Anforderungen an Rechtfertigungsgründe für gesetzliche Differenzierungen kommt es wesentlich darauf an, in welchem Maß sich die Ungleichbehandlung von Personen oder Sachverhalten auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten nachteilig auswirken kann (vgl. BVerfGE 105, 73 <110 f.>; 112, 164 <174>; 122, 210 <230>; stRspr). 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. BVerfGE 112, 268 <279>; 122, 210 <230>; stRpr).

51

Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum (vgl. BVerfGE 117, 1 <30>; 120, 1 <29>; 122, 210 <230>; 123, 1 <19>). 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 (vgl. BVerfGE 116, 164 <180>; 117, 1 <30>; 122, 210 <230 f.>). Danach muss im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (vgl. BVerfGE 116, 164 <180>; 122, 210 <231>). 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. BVerfGE 116, 164 <180 f.>; 117, 1 <31>; 120, 1 <29>; 123, 1 <19>).

52

Als besondere sachliche Gründe für Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung und Konkretisierung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen erkennt das Bundesverfassungsgericht in ständiger Rechtsprechung neben außerfiskalischen Förderungs- und Lenkungszwecken auch Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse an (vgl. BVerfGE 120, 1 <30>; 122, 210 <231 ff.>; zuletzt BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 6. Juli 2010 (2 BvL 13/09 (, DStR 2010, S. 1563 <1565>)). Dabei ist zu

berücksichtigen, dass Steuergesetze in der Regel Massenvorgänge des Wirtschaftslebens betreffen. Sie müssen, um praktikabel zu sein, Sachverhalte, an die sie dieselben steuerrechtlichen Folgen knüpfen, typisieren und dabei in weitem Umfang die Besonderheiten des einzelnen Falles vernachlässigen. Die wirtschaftlich ungleiche Wirkung auf die Steuerzahler darf allerdings ein gewisses Maß nicht übersteigen. Vielmehr müssen die steuerlichen Vorteile der Typisierung im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen (vgl. BVerfGE 110, 274 <292>; 117, 1 <31> sowie 96, 1 <6>; 99, 280 <290>; 105, 73 <127>; 116, 164 <182 f.>; 120, 1 <30>). Außerdem darf eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren (vgl. BVerfGE 27, 142 <150>; 112, 268 <280 f.>; 117, 1 <31>; 120, 1 <30>).

II.

53

Das vorliegende Finanzgericht versteht die zur Überprüfung gestellten Vorschriften als gesetzliche Fiktion nicht abziehbarer Betriebsausgaben, die im Zusammenhang mit Beteiligungseinkünften als entstanden und pauschalierend in einer Größenordnung von 5% der Einkünfte als angefallen gelten. Dieses fachgerichtliche Verständnis der einfachrechtlichen Bestimmungen hat das Bundesverfassungsgericht seiner verfassungsrechtlichen Prüfung grundsätzlich zugrunde zu legen. In der steuerrechtlichen Literatur werden § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG zwar vielfach auch als generelle Absenkung der in § 8b Abs. 1 und 2 KStG angeordneten Steuerfreiheit von körperschaftlichen Beteiligungseinkünften auf 95% angesehen (vgl. Heger, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, S. 117 <119>; Hey, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, S. 109 <110>; Rind, Veräußerungsprivileg und pauschales Betriebsausgabenabzugsverbot gemäß § 8b KStG, 2007, S. 123 f., 132). Vom Standpunkt des Finanzgerichts abzuweichen, besteht gleichwohl kein Anlass. Die Auffassung des Finanzgerichts ist zumindest vertretbar. Sie wird insbesondere durch die Entstehungsgeschichte der Norm (s.o. A III), die eindeutig dahin geäußerte Absicht des Gesetzgebers im Gesetzgebungsverfahren (vgl. BTDrucks 15/1518, S. 15, 16 sowie oben unter A III 7) und die offenkundige Orientierung der Regelungen an Art. 4 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie gestützt, der den Mitgliedstaaten Vorgaben für die Pauschalierung von Beteiligungsaufwendungen macht (s.o. A III). Die finanzgerichtliche Sichtweise der vorgelegten Vorschriften als pauschaliertes Betriebsausgabenabzugsverbot ist damit Ausgangspunkt der verfassungsrechtlichen Prüfung, ungeachtet dessen, dass sie im Ergebnis die gleiche Wirkung wie eine Absenkung der generellen Steuerbefreiung in Beteiligungsverhältnissen auf 95% haben.

54

Ist § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG demnach als echte Pauschalierung nicht abziehbarer Beteiligungsaufwendungen zu verstehen, hat dies zur Folge, dass sich die Vorschrift nicht nur daran messen lassen muss, ob sie zu einer Besteuerung führt, die den Grundsätzen der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und Folgerichtigkeit genügt, sondern auch daran, ob sie den von der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts insbesondere für das Steuerrecht entwickelten Grundsätzen zur Verfassungsmäßigkeit von pauschalierenden und typisierenden Regelungen entspricht.

III.

55

Die Pauschalierungsregelung des § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG verstößt weder gegen den Grundsatz einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (1.) noch erweist sie sich als verfassungswidrige Durchbrechung des Grundsatzes der Folgerichtigkeit (2.). Sie ist durch hinreichende, die Pauschalierung tragende Rechtfertigungsgründe gedeckt (3.).

56

1. a) Das Gebot der Steuergleichheit fordert zumindest für die direkten Steuern eine Belastung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit (vgl. BVerfGE 99, 216 <232>). Der wirtschaftlich Leistungsfähigere muss einen höheren Prozentsatz seines Einkommens als Steuern zahlen als der wirtschaftlich Schwächere. Wirtschaftlich gleich Leistungsfähige müssen auch gleich hoch besteuert werden (vgl. BVerfGE 82, 60 <89>; 122, 210 <231>). Der Grundsatz der gleichen Zuteilung steuerlicher Lasten (vgl. BVerfGE 120, 1 <44>; 123, 1 <19>) verlangt eine gesetzliche Ausgestaltung der Steuer, die den Steuergegenstand in den Blick nimmt und mit Rücksicht darauf eine gleichheitsgerechte Besteuerung des Steuerschuldners sicherstellt (vgl. BVerfGE 123, 1 <19>). Die für die Lastengleichheit im Einkommensteuerrecht maßgebliche finanzielle Leistungsfähigkeit bemisst der einfache Gesetzgeber nach dem objektiven und dem subjektiven Nettoprinzip (vgl. BVerfGE 122, 210 <233>; im Schrifttum vgl. u.a. Schneider, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, S. 87).

57

Die Grundsätze der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und damit das objektive Nettoprinzip gelten gleichermaßen im Bereich der Körperschaftsteuer (vgl. Englisch, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, S. 92; Heger, a.a.O., S. 118; Hey, a.a.O., S. 110). Die Körperschaftsteuer bemisst sich nach dem Einkommen der Körperschaft und damit nach der Ertragskraft des Unternehmens. Dies folgt auch aus § 8 Abs. 1 KStG, demzufolge sich das Einkommen und die Einkommensermittlung nach den Vorschriften des

Einkommensteuerrechts bestimmen (vgl. Heger, a.a.O., S. 118). Danach unterliegt im Bereich der Unternehmensbesteuerung grundsätzlich nur das Nettoeinkommen, nämlich der Saldo aus den Einnahmen und den Betriebsausgaben (vgl. § 4 Abs. 4 EStG) der Besteuerung. Deshalb sind Betriebsausgaben grundsätzlich steuerlich abziehbar (vgl. BVerfGE 107, 27 <47> sowie Hey, a.a.O., S. 110; Schneider, a.a.O., S. 88, 90).

58

Das Bundesverfassungsgericht hat bisher offen gelassen, ob das objektive Nettoprinzip, wie es in § 2 Abs. 2 EStG zum Ausdruck kommt, Verfassungsrang hat; jedenfalls kann der Gesetzgeber dieses Prinzip bei Vorliegen gewichtiger Gründe durchbrechen und sich dabei generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen bedienen (vgl. BVerfGE 107, 27 <48>; 122, 210 <234>). Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung bedürfen allerdings eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes (vgl. BVerfGE 122, 210 <234>; zuletzt BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 6. Juli 2010, a.a.O., S. 1566).

59

b) Gemessen hieran verletzen die zu prüfenden Bestimmungen nicht den Grundsatz der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit. Das pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot führt jedenfalls nicht ohne entsprechend gestiegene Leistungsfähigkeit der Körperschaft zu einer steuerlichen Belastung. Daher kann auch im vorliegenden Fall die Frage nach der verfassungsrechtlichen Verankerung des objektiven Nettoprinzips offen bleiben.

60

aa) § 8b KStG enthält die Grundentscheidung des Gesetzgebers, dass im unternehmenssteuerrechtlichen System des Halbeinkünfteverfahrens Bezüge und Veräußerungsgewinne innerhalb gesellschaftlicher Beteiligungsstrukturen nur einmal auf der Entstehungsebene und dann erst wieder auf der Gesellschafterebene anteilig als Einkommen versteuert werden. Demzufolge findet bei der Muttergesellschaft trotz eines Zuwachses an Leistungsfähigkeit durch die von der Tochtergesellschaft zufließenden Bezüge oder Veräußerungsgewinne keine Besteuerung statt. Das 5%ige Betriebsausgabenabzugsverbot des § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG knüpft in diesem Zusammenhang an den in § 3c EStG zum Ausdruck kommenden allgemeinen Grundsatz an, dass Aufwendungen für steuerfreie Einnahmen nicht in Abzug gebracht werden dürfen. Dieser Zusammenhang ergibt sich aus der Entstehungsgeschichte der Vorschriften (s.o. A III), ihrem diesen Grundsatz aufgreifenden Regelungsgehalt und aus dem mit dem Korb II-Gesetz in die jeweiligen Sätze 2 von § 8b Abs. 3 und Abs. 5 KStG aufgenommenen ausdrücklichen Ausschluss der Anwendbarkeit von § 3c Abs. 1 EStG im Übrigen. Um Nachweisschwierigkeiten zu vermeiden und überhand genommene Gestaltungs- und Umgehungsmöglichkeiten einzuschränken, hat der Gesetzgeber dabei pauschalierend unterstellt, dass die Aufwendungen, die nicht abgezogen werden dürfen, ihrer Höhe nach 5% der Bezüge und Veräußerungsgewinne entsprechen.

61

Die Anknüpfung an den in § 3c EStG zum Ausdruck kommenden allgemeinen Grundsatz ist dem Gesetzgeber auch nicht etwa deshalb verwehrt, weil bei der Muttergesellschaft in Beteiligungsverhältnissen bei Gewinnausschüttungen oder Veräußerungsgewinnen in Wahrheit von vornherein kein steuerbarer Leistungszuwachs anfiel (vgl. dazu Rödder/Schumacher, DStR 2000, S. 353 <357>; Schön, a.a.O., S. 385). Die prinzipielle Freistellung von wirtschaftlicher Doppel- oder Mehrfachbelastung durch die Körperschaft- und nachfolgende Einkommensteuer in Beteiligungsstrukturen, wie sie für das Halb- und Teileinkünfteverfahren in § 8b KStG festgelegt ist und auch dem vorangehenden System des Anrechnungsverfahrens zugrunde lag, ist in erster Linie eine finanz- und wirtschaftspolitische Entscheidung des Gesetzgebers. Von Verfassungs wegen ist er hingegen nicht gehindert, für die Beantwortung der Frage, ob bei einem Unternehmen ein grundsätzlich steuerbarer Leistungszuwachs eingetreten ist, an die rechtliche Selbständigkeit der Kapitalgesellschaft anzuknüpfen, wie dies im Rahmen des Körperschaftsteuerrecht beherrschenden Trennungsprinzips zwischen den Vermögenssphären von Körperschaft und Anteilseigner (allgemein dazu vgl. nur Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 11 Rn. 1 ff.) auch sonst geschieht.

62

So hat auch das Bundesverfassungsgericht bereits entschieden, dass die Abschirmung der Vermögenssphäre einer Kapitalgesellschaft gegenüber ihren Anteilseignern einen vor dem allgemeinen Gleichheitssatz ausreichenden Differenzierungsgrund für eine gesonderte steuerliche Behandlung der Kapitalgesellschaft liefern kann (vgl. BVerfGE 116, 164 <198 f.> zu § 32c EStG). Diese Abschirmung bewirkt, dass in der abgeschirmten Vermögenssphäre eine eigenständige und objektive Leistungsfähigkeit entsteht, die von der individuellen und subjektiven Leistungsfähigkeit der hinter der Kapitalgesellschaft stehenden Personen getrennt und unabhängig von ihr besteuert werden darf. Das Steuerrecht nimmt damit bei der Bestimmung verschiedener Zurechnungssubjekte steuerlicher Leistungsfähigkeit verfassungsrechtlich bedenkenfrei die zivilrechtliche Grundentscheidung auf, nach der bei Personengesellschaften das Gesellschaftsvermögen den Gesellschaftern zugerechnet wird (vgl. § 718 BGB i.V.m. § 105 Abs. 3, § 161 Abs. 2 HGB), während das Vermögen der Kapitalgesellschaften gegenüber dem Vermögen ihrer Gesellschafter grundsätzlich selbständig ist (vgl. BVerfGE 116, 164 <198 f.>).

63

bb) Rechtstechnisch hat der Gesetzgeber nach dem für das Bundesverfassungsgericht im Grundsatz maßgeblichen Verständnis des Finanzgerichts das Betriebsausgabenabzugsverbot als Hinzurechnung zu den Einkünften der Muttergesellschaft ausgestaltet, so dass es sich letztlich als eine Erhöhung der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage auswirkt. Die damit einhergehende Erhöhung der Körperschaftsteuer trifft indes immer auf eine entsprechend erhöhte Leistungsfähigkeit der Gesellschaft. Dass die Beteiligungseinkünfte vom Gesetzgeber nach § 8b KStG grundsätzlich steuerfrei gestellt sind, ändert nichts daran, dass sie gleichwohl die steuerliche Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft erhöhen.

64

Selbst wenn die Beteiligungseinkünfte bei der Muttergesellschaft mit Betriebsausgaben in einem Umfang von weniger als 5% der Einkünfte oder gar ganz ohne Betriebsausgaben erzielt worden sein sollten, geht die gleichwohl im Ergebnis um 5% „erhöhte Besteuerung“ nach der gesetzlichen Ausgestaltung doch stets mit einem weitaus höheren Zuwachs an leistungssteigernden Einnahmen, die von der Tochtergesellschaft zufließen, einher. Ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip, das für die Besteuerung jedenfalls einen Leistungszuwachs voraussetzt, ist damit ausgeschlossen.

65

cc) Sofern das pauschalierte Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG in den Fällen, in denen die tatsächlichen Betriebsausgaben unter 5% der Einkünfte liegen, keine dem objektiven Nettoprinzip entsprechende Besteuerung gewährleistet, weil die mit den steuerfreien Beteiligungseinkünften in Zusammenhang stehenden nichtabziehbaren Betriebsausgaben geringer sind als die durch die pauschale Hinzurechnung bewirkte Steuererhöhung, ist dies durch die Grundsätze einer zulässigen Pauschalierung gerechtfertigt (dazu unter 3.). Unabhängig hiervon gebietet der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entgegen der Auffassung des Finanzgerichts auch deshalb nicht die Begrenzung des Abzugsverbots auf die tatsächlich angefallenen Betriebsaufwendungen, sofern diese unter der Pauschalierungsgrenze von 5% liegen („Escape-Klausel“), weil die Leistungsfähigkeit der Gesellschaften mit niedrigen Betriebsausgaben bei gleichen Einkünften höher ist als diejenige von Gesellschaften mit hohen Betriebsausgaben. Dem widerspräche es, wenn die Gesellschaft mit einem unter 5% liegenden Betriebsausgabensatz nur einer entsprechend niedrigeren Hinzurechnung unterworfen würde, während die leistungsschwächere Kapitalgesellschaft mit gleichhohen Einkünften, aber über 5% liegenden Betriebsaufwendungen die pauschale Hinzurechnung in Höhe von 5% hinnehmen müsste.

66

dd) Ein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip liegt auch nicht darin begründet, dass die Kosten für die Veräußerung einer Beteiligung im Rahmen der pauschalen Hinzurechnung doppelt berücksichtigt würden. Zwar führt die Systematik der Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG dazu, dass mit der Veräußerung zusammenhängende Veräußerungskosten nicht allgemein als Betriebsausgaben abgezogen werden können, sondern ausschließlich im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns berücksichtigt werden, der nach § 8b Abs. 2 KStG steuerbefreit ist. Gleichwohl mindert der Abzug der Veräußerungskosten den (steuerbefreiten) Veräußerungsgewinn und damit die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der 5%igen Pauschale, die außerhalb der Bilanz hinzugerechnet wird, so dass letztlich insoweit eine entlastende Wirkung eintritt.

67

2. Die pauschale Anordnung eines Abzugsverbots für Betriebsausgaben in § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG in Höhe von 5% der Bezüge und Veräußerungsgewinne verstößt nicht zu Lasten der Steuerpflichtigen gegen den Grundsatz der Folgerichtigkeit.

68

Systemleitender Gedanke des Halbeinkünfteverfahrens ist es, die Gewinne einer Kapitalgesellschaft jeweils zur Hälfte auf der Ebene der sie erstmals erwirtschaftenden körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaft (erste Halbbelastung) und zur Hälfte auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Gesellschafters (zweite Halbbelastung) zu erfassen. Um wirtschaftliche Doppelbelastungen zu vermeiden, sollen Ausschüttungen und Veräußerungsgewinne zwischen körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften nach § 8b KStG grundsätzlich nicht der Besteuerung unterliegen (s.o. III 1 b aa). Aufwendungen, die in Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen, werden nach dem in § 3c Abs. 1 EStG zum Ausdruck kommenden Grundsatz in aller Regel nicht zum Abzug zugelassen. Gleichwohl erlaubt § 8b Abs. 3 Satz 2 und Abs. 5 Satz 2 KStG durch den Ausschluss von § 3c Abs. 1 EStG den Betriebsausgabenabzug in grundsätzlich vollem Umfang.

69

Die 5%ige Hinzurechnung der Beteiligungseinkünfte nach § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG bewegt sich innerhalb dieser Gesamtkonzeption des Gesetzgebers für das Ertragsteuer- und hier insbesondere für das Körperschaftsteuerrecht. Damit sollen im Ergebnis mit Rücksicht auf die Steuerfreiheit der Ausschüttungen und Veräußerungsgewinne der Tochtergesellschaft bei der Muttergesellschaft die damit in Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben in bestimmter Höhe nicht zum Ausgabenabzug zugelassen

werden. In seiner Grundkonzeption ist dies durchaus folgerichtig. Denn die Vorschrift ersetzt bei der Muttergesellschaft den ansonsten einschlägigen, allgemeinen Abzugsausschluss von Betriebsausgaben nach § 3c Abs. 1 EStG, der nach § 8b Abs. 3 Satz 2 und Abs. 5 Satz 2 KStG unanwendbar ist (vgl. BFHE 224, 50 <53 f.>).

70

Soweit die Hinzurechnungsbestimmungen im Hinblick auf die Höhe der 5%igen Pauschalierung, den Anknüpfungspunkt für das Abzugsverbot und bei tatsächlich niedrigeren Betriebsausgaben Abweichungen von dem Grundsatz der Folgerichtigkeit im Einzelnen bedingen, sind diese durch die Grundsätze einer zulässigen Pauschalierung gerechtfertigt (s. im Folgenden 3.).

71

3. Der Gesetzgeber hält sich mit der Vorschrift innerhalb seiner Typisierungs- und Pauschalierungsbefugnis.

72

a) Das pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot in § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG dient, wie die Entstehungsgeschichte der Vorschrift (s.o. A III 4-7), die Gesetzesmaterialien (vgl. insbesondere BTDrucks 15/1518, S. 10, 15 f., zuvor bereits BTDrucks 14/1514, S. 33) und ihre objektive Funktionsweise belegen, der Abwehr unerwünschter steuerlicher Gestaltungen, der Vereinfachung und der Vereinheitlichung bei der Besteuerung in- und ausländischer Bezüge. Es verfolgt damit legitime und zur Rechtfertigung von Typisierungsregelungen grundsätzlich geeignete Ziele. Auch die konkrete Ausgestaltung der Pauschalierungsvorschrift erweist sich als mit den vom Bundesverfassungsgericht entwickelten Voraussetzungen einer zulässigen Typisierung (s.o. D I) vereinbar.

73

b) Die Vorschrift hat die mit ihr verfolgte vereinfachende Wirkung (aa) und beugt unerwünschten Gestaltungen vor, die bei Einfügung der vom Finanzgericht geforderten „Escape-Klausel“ wieder möglich wären (bb). Sie orientiert sich am Regelfall des Vorhandenseins von Beteiligungsaufwendungen und ist dabei auch mit dem Pauschalsatz von 5% auf die Beteiligungseinkünfte im Ergebnis nicht zu beanstanden (cc). Darüber hinaus ist die mit der Vorschrift verbundene Belastungswirkung regelmäßig geringfügig (dd). Keiner abschließenden verfassungsrechtlichen Bewertung bedarf der im Schrifttum befürchtete Kaskadeneffekt bei mehrstufigen Beteiligungsverhältnissen, weil hierzu keine belastbaren Erkenntnisse des Finanzgerichts vorliegen und sein Eintreten zudem eher unwahrscheinlich sein dürfte (ee).

74

aa) Die mit der Vorschrift verbundene Typisierung und Pauschalierung dient der Vereinfachung. Das Bundesverfassungsgericht hat den Gesichtspunkt der Vereinfachung der Verwaltungstätigkeit vielfach als Rechtfertigungsgrund für eine Typisierung und Pauschalierung anerkannt (vgl. BVerfGE 63, 119 <128>; 84, 348 <360>; 122, 210 <232 f.> m.w.N.). Die wesentliche Funktion der Typisierung im Steuerrecht ist die Entlastung des Rechtsanwenders im Massenfallrecht (vgl. Isensee, Die typisierende Verwaltung, 1975, S. 52; Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 4 Rn. 132).

75

Die Vorschrift des § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG vereinfacht die steuerliche Behandlung von Beteiligungen (vgl. Desens, a.a.O., S. 291; Gosch, in: Festschrift für Norbert Herzig, 2010, S. 63 <71>; Rind, a.a.O., S. 160). Die bis zum 31. Dezember 2003 erforderliche und im Einzelfall schwierige Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen und sonstigen Aufwendungen zu den einzelnen (Inlands- und Auslands-) Beteiligungen nach Maßgabe des „unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs“ im Sinne des § 3c Abs. 1 EStG und damit insbesondere die Frage der Abzugsfähigkeit der Zinsen entfällt mit der Einführung der Vorschrift. Zudem erlaubt sie nunmehr eine einheitliche Behandlung von in- und ausländischen Beteiligungserträgen.

76

bb) § 8b Abs. 3 und Abs. 5 KStG beseitigt die vor Inkrafttreten der Regelung bestehenden steuerlichen Missbrauchsmöglichkeiten (1). Die Einfügung einer „Escape-Klausel“ würde dagegen neue Gestaltungsmöglichkeiten eröffnen, mit denen das Anliegen des Gesetzgebers einer Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs weithin unterlaufen werden könnte (2).

77

(1) Vor Inkrafttreten der Regelung konnten die Unternehmen das Abzugsverbot des § 3c Abs. 1 EStG durch verschiedene Gestaltungsmaßnahmen umgehen (s.o. unter A III 2 und 5). Dies geschah insbesondere durch das so genannte „Ballooning“, indem vor allem finanzstarke Unternehmen auf Ausschüttungen verzichteten, bis die Darlehen zur Fremdfinanzierung zurückgezahlt waren. Diese Gestaltungsmöglichkeit ist, dem ausdrücklichen Ziel des Gesetzgebers entsprechend (vgl. BTDrucks 15/1518, S. 15), durch die Neuregelung beseitigt. Zwar kann auch unter der neuen Rechtslage von „Ballooning“-Gestaltungen Gebrauch gemacht werden. Diese haben ihren steuerlichen Vorteil aber größtenteils verloren. Denn Beteiligungsaufwendungen sind, weil die Anwendung von § 3c EStG ausgeschlossen ist, steuerlich ohnehin abziehbar. Die Versteuerung der Beteiligungseinkünfte durch die Hinzurechnung der nichtabziehbaren Betriebsausgaben in pauschalierter

Höhe tritt jedes Mal im Fall der Gewinnausschüttung oder Anteilsveräußerung ein. Das Einbehalten von Gewinnen kann daher auf Ebene der Tochtergesellschaft allenfalls einen Zinseffekt bewirken, der aber aufgrund der niedrigen Hinzurechnungsquote und damit der niedrigen tatsächlichen Steuerquote auf die Ausschüttung in Höhe von 1,25% deutlich hinter die Liquiditätsvorteile zurücktreten dürfte, welche die Muttergesellschaft so erzielen kann.

78

(2) Würde, wie vom vorlegenden Finanzgericht zur Vermeidung der mit der 5%-Regelung einhergehenden Pauschalierungshärten für geboten gehalten, eine Ausnahmeregelung in Gestalt einer „Escape-Klausel“ eingefügt und damit die Hinzurechnung von 5% auf die tatsächliche Höhe der angefallenen Betriebsausgaben gedeckelt werden, eröffnete dies erneut die Möglichkeit und den Anreiz, durch Gestaltungsmaßnahmen die mit der Vorschrift des § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG verbundene Belastungswirkung weitestgehend zu umgehen. So würden „Ballooning“-Gestaltungen wieder wirtschaftlich sinnvoll werden, weil durch gezieltes Aufblähen der Bemessungsgrundlage für die 5%ige Hinzurechnung ein Missverhältnis zwischen pauschaler Hinzurechnung und tatsächlichen Aufwendungen geschaffen werden könnte. So könnte bei Vorhandensein einer „Escape-Klausel“ durch „Ballooning“ im Extremfall die 5%ige Hinzurechnung sogar vollständig umgangen werden. Bei einer fremdfinanzierten Beteiligung könnte mit der Ausschüttung und dem Verkauf so lange gewartet werden, bis die aufgenommenen Fremdmittel bei der Muttergesellschaft vollständig getilgt wären und keine Finanzierungskosten mehr anfielen (vgl. Michaelis, a.a.O., S. 33). Nach Auffassung des vorlegenden Gerichts müsste dann die Hinzurechnung auf 0% begrenzt werden.

79

In gleicher Weise böte die Existenz einer Ausnahmeregelung in Gestalt einer Beschränkung der Hinzurechnung auf die tatsächlich angefallenen Betriebsausgaben den Anreiz, die Fremdfinanzierung im Konzern auf eigene Finanzierungsgesellschaften zu verlagern, um so - wie unter der Geltung des § 8b KStG a.F. - durch Finanzierungspooling die Zuordnung der Finanzierungsaufwendungen zu den einzelnen Beteiligungen zu erschweren und auf diese Weise das Abzugsverbot zu umgehen. Bereits im Rahmen einer „normalen“ Konzernfinanzierung ist es schwierig, aufgenommene Darlehen eindeutig und unmittelbar einem wirtschaftlichen Engagement und damit einer bestimmten Tochtergesellschaft zuzuordnen. In der Regel lässt sich nicht feststellen, welche Betriebsausgabe mit welcher Einnahme bezahlt worden ist (vgl. Wassermeyer, in: Herzig, Gesellschafterfremdfinanzierung und Beteiligung an ausländischen Gesellschaften im Körperschaftsteuerrecht, 1995, S. 157). Nur in Ausnahmefällen, zum Beispiel bei Datums- und Betragsgleichheit, wird eine unzweifelhafte Zuordnung möglich sein (vgl. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. Aufl. 1999, S. 751; Utescher/Blaufus, a.a.O., S. 1586). Verschärft wird dies noch im Rahmen einer Poolfinanzierung. Hier lässt sich ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der jeweiligen Beteiligung und dem zugehörigen Darlehen kaum ermitteln (vgl. Utescher/Blaufus, a.a.O., S. 1586).

80

Es ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, dass der Gesetzgeber bei dieser Sachlage die mit der 5%igen Pauschalierungsklausel in § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG verfolgten und grundsätzlich auch erreichbaren legitimen Ziele der Vereinfachung der Steuererhebung und der Verhinderung oder zumindest Eindämmung steuerpolitisch unerwünschter Gestaltungsmöglichkeiten nicht durch die Anknüpfung des Abzugsverbots an die tatsächlich entstandenen Beteiligungsaufwendungen wieder in Frage stellen lässt, zumal die mit der Pauschalierung verbundene Belastung in der Regel nicht schwer wiegt (unten dd).

81

cc) Die Vorschrift des § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG orientiert sich auch in vertretbarer und plausibler Weise am Vorliegen von 5% Beteiligungsaufwendungen als Regelfall.

82

(1) Jede gesetzliche Regelung muss verallgemeinern. Der Gesetzgeber darf sich grundsätzlich am Regelfall orientieren und ist nicht gehalten, allen Besonderheiten jeweils durch Sonderregelungen Rechnung zu tragen (vgl. BVerfGE 82, 159 <185 f.>; 84, 348 <359 f.>; 96, 1 <6>). Dabei ist der Gesetzgeber berechtigt, von einem Gesamtbild auszugehen, das nach den ihm vorliegenden Erfahrungen die regelungsbedürftigen Sachverhalte zutreffend wiedergibt (vgl. BVerfGE 112, 268 <280>). Ein atypischer oder gar realitätsferner Fall darf nicht als Leitbild gewählt werden (vgl. BVerfGE 66, 214 <223>; 112, 268 <280 f.>; 117, 1 <31>). Auf dieser Grundlage darf der Gesetzgeber generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen verwenden, ohne allein schon wegen der damit verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen.

83

(2) § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG orientiert sich - wie bereits die ausdrückliche Fiktion als „nichtabziehbare Betriebsausgaben“ zeigt - an dem Fall, dass einer Muttergesellschaft regelmäßig Aufwendungen für ihre Tochtergesellschaft entstehen. Ansonsten hätte es der Regelung im jeweiligen Satz 2 der Bestimmungen, wonach beteiligungsbezogene Aufwendungen entgegen § 3c Abs. 1 EStG abziehbar sind, nicht bedurft. Denn eine Ausnahme von dem Abzugsverbot des § 3c EStG für Betriebsausgaben hätte der Gesetzgeber nicht zu regeln brauchen, wenn er davon ausgegangen wäre, dass regelmäßig keine oder

nur geringe beteiligungsbezogene Aufwendungen anfallen. Im Einklang mit dieser Einschätzung steht auch Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie, an dem § 8b Abs. 3 und Abs. 5 KStG erkennbar ausgerichtet ist. Diese Vorschrift geht nach ihrem Wortlaut, der einen von den Mitgliedstaaten etwa festzusetzenden Pauschbetrag für die „mit der Beteiligung zusammenhängenden Verwaltungskosten“ auf 5% der ausgeschütteten Gewinne begrenzt, gleichfalls ersichtlich davon aus, dass beim Halten einer Beteiligung typischerweise Kosten anfallen.

84

Der Vorlagebeschluss hält dem zwar zu Recht entgegen, dass keine statistischen Daten dazu vorliegen, wie hoch die bei einer Muttergesellschaft für die jeweilige Tochtergesellschaft anfallenden Aufwendungen regelmäßig sind (so auch Beck, Die Besteuerung von Beteiligungen an Körperschaftsteuerpflichtigen Steuersubjekten im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, S. 226; Schmidt/Hageböke, IStR 2002, S. 150 <153>). Ein Regelfall für die Finanzierungs- und Kostenstruktur von Konzernen wird sich allerdings auch kaum feststellen lassen. Denn es steht dem Steuerpflichtigen frei, wie er seine Beteiligungen finanziert und welche Aufwendungen er im Rahmen des Beteiligungsverhältnisses tätigt. Die Entscheidung sowohl über die Finanzierungs- als auch die Kostenstruktur von Konzernen - insbesondere der grenzüberschreitenden - wird durch eine Vielzahl individueller Determinanten wie auch allgemeiner und sich zudem ständig ändernder Marktvariablen beeinflusst, welche die Wahl der geeigneten Finanzierungsstruktur und Gestaltungsvariante bestimmen (vgl. Breuninger, a.a.O., S. 335; Breuninger/Prinz, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2003/2004, S. 433 f.; Jacobs, a.a.O., S. 731 f.; Prinz, a.a.O., S. 235 f.; ders., in: Festschrift für Norbert Herzig, 2010, S. 147 <147, 149>).

85

Vor diesem Hintergrund ist es von Verfassungs wegen nicht zu beanstanden, dass der Gesetzgeber in den vorgelegten Bestimmungen nicht nur von der zumindest realitätsnahen, wenn nicht gar sich aufdrängenden Annahme ausging, dass einer Muttergesellschaft für das Halten der Tochtergesellschaft Aufwendungen entstehen, sondern dass er sich auch ohne erkennbaren Rückgriff auf statistische Erhebungen und ohne die vorherige Schaffung solcher Grundlagen auf deren Pauschalierung in Höhe von 5% der Beteiligungseinkünfte festgelegt hat.

86

(a) In aller Regel verursacht jede Beteiligung auf der Ebene der Muttergesellschaft einen bestimmten (meist auch bezifferbaren) Beteiligungsaufwand (so auch Dötsch/Pung, Die Körperschaftsteuer, § 8b KStG, Rn. 231 <Oktober 2009>; Dötsch/Pung, DB 1999, S. 867 <868>; Thömmes/Scheipers, DStR 1999, S. 609 <612>). Zudem spielt in der Praxis die Finanzierung des fremdfinanzierten Erwerbs von Tochtergesellschaften eine überaus wichtige Rolle (vgl. Rödder, ZHR 171, S. 380 <394 f.>). Unternehmenskäufe erfolgen häufig mit einem nicht unerheblichen Fremdfinanzierungseinsatz (vgl. Prinz, in: Schaumburg <Hrsg.>, Unternehmenskauf im Steuerrecht, 2. Aufl. 2000, S. 236; ders., in: Festschrift für Norbert Herzig, 2010, S. 147 <153 f.>). Die Frage der Höhe der damit verbundenen Aufwendungen spielt daher beim Erwerb einer Beteiligung eine wichtige Rolle (vgl. Gran, NJW 2008, S. 1409 <1414>; Prinz, in: Schaumburg <Hrsg.>, Unternehmenskauf im Steuerrecht, 2. Aufl. 2000, S. 237). Verwaltungskosten fallen ebenfalls regelmäßig an, auch wenn diese in der Höhe oftmals hinter die Finanzierungsaufwendungen zurücktreten. Selbst im einstufigen Konzern mit nur einer Tochtergesellschaft müssen der Beteiligung zumindest ein Teil des Geschäftsführergehalts sowie die für die Beteiligung anfallenden Kosten (zum Beispiel für Gesellschafterversammlungen) zugerechnet werden.

87

(b) Es ist verfassungsrechtlich auch nicht zu beanstanden, dass die Pauschalierung des Aufwendungsabzugsverbots an den Dividendenbezügen und Veräußerungsgewinnen anknüpft.

88

Eine Bemessung des Abzugsverbots nach den tatsächlichen Betriebsausgaben scheidet aus, da damit sämtliche Ziele der typisierenden Regelung konterkariert würden; der angestrebte Vereinfachungseffekt entfiere und insbesondere veranlagungszeitraumbezogene Gestaltungen wieder möglich wären (s.o. bb (2)). Der Pauschalierungssatz kann auch nicht an den typischen Betriebsaufwendungen einer Beteiligung orientiert werden. Denn eine typische Höhe von Beteiligungsaufwendungen lässt sich - wie dargelegt - ebensowenig feststellen wie sich ohne größere Schwierigkeiten eine zutreffende Zuordnung von Aufwendungen zu den einzelnen Beteiligungen durchführen lässt. Eine Anknüpfung der Pauschalierung an die Anschaffungskosten der Beteiligung kommt ebenfalls nicht in Betracht. Abgesehen davon, dass die - gegebenenfalls historischen - Anschaffungskosten keinen Anhaltspunkt für die Ertragsaussichten einer Beteiligung geben und deren gegenwärtigen Wert nicht abbilden, versagt eine Anknüpfung an die Anschaffungskosten etwa auch dann, wenn eine Tochtergesellschaft von der Muttergesellschaft mittels Bargründung neu gegründet wird und dann anschließend im Wege der Einbringung von Wirtschaftsgütern zu Buchwerten nach dem Umwandlungssteuergesetz Aufgaben (wie zum Beispiel Vertriebs- oder Verwaltungsaufgaben) im Konzern übernimmt.

89

Entgegen der Auffassung des Finanzgerichts fehlt der im Gesetz vorgesehenen Bezugnahme auf die Bezüge und Veräußerungsgewinne nicht jeder Bezug zu Beteiligungsaufwendungen. Die Anknüpfung an die von der Tochtergesellschaft erhaltenen Ausschüttungen und die erzielten Veräußerungsgewinne bildet die mit dieser Beteiligung verbundenen Ertragsaussichten ab. Dies kann als Maßstab akzeptiert werden, orientiert sich der Wert einer Beteiligung doch im Wesentlichen an ihren Ertragsaussichten oder - falls ein solcher tatsächlich realisiert wurde - an dem Veräußerungsgewinn. Das zeigen die in der Praxis üblichen Bewertungsverfahren, die den Wert einer Beteiligung regelmäßig anhand der zukünftig zu erwartenden Erträge ermitteln (vgl. Beisel/Klumpp, Der Unternehmenskauf, 6. Aufl. 2009, Rn. 33). Die den vorgelegten Bestimmungen zugrunde liegende Annahme, dass die zu erwartenden Beteiligungsaufwendungen regelmäßig in einer gewissen Relation zur Ertragskraft der Beteiligungsgesellschaft stehen, erscheint vor diesem Hintergrund mangels besser geeigneter Maßstäbe zumindest vertretbar. Zudem hat der Gesetzgeber damit erkennbar die Pauschalierungsgröße aus der Mutter-Tochter-Richtlinie übernommen.

90

(c) Schließlich hat auch die gesetzliche Festlegung auf einen Pauschalierungssatz in Höhe von 5% verfassungsrechtlich Bestand. Anhaltspunkte dafür, warum der Prozentsatz in dieser Höhe gewählt wurde, lassen sich den Gesetzgebungsmaterialien nicht unmittelbar entnehmen. Der Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens zum Steuerbereinigungsgesetz und zum Korb II-Gesetz spricht aber dafür, dass der 5%-Satz in Anlehnung an die Obergrenze der Mutter-Tochter-Richtlinie gewählt worden ist. Denn der zunächst nach dem Steuerentlastungsgesetz noch in Höhe von 15% vorgesehene Pauschalierungssatz wurde wegen gemeinschaftsrechtlicher Zweifel auf 5% gesenkt (vgl. Gosch, a.a.O., S. 70; Kerssenbrock, a.a.O., S. 2148; Michaelis, a.a.O., S. 44; Schmidt/Hageböke, IStR 2002, S. 153).

91

Weitere Anhaltspunkte für die Wahl des Pauschalierungssatzes sind nicht ersichtlich. Weder den Erwägungsgründen zur Mutter-Tochter-Richtlinie noch der zu ihr ergangenen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs lassen sich Anhaltspunkte dafür entnehmen (vgl. EuGH, Urteile vom 18. September 2003 - C-168/01 „Bosal“ -, Slg. 2003, S. I-9409 und vom 23. Februar 2006 - C-471/04 „Keller Holding“ -, Slg. 2006, S. I-2107).

92

Allerdings spricht auch nichts dagegen, dass es sich - gerade mit Rücksicht auf die relativ geringe Höhe der Hinzurechnung - um eine plausible und damit vertretbare Annahme des Gesetzgebers handelt. Darauf lässt nicht zuletzt der Umstand schließen, dass sich in der Vergangenheit in der Praxis verhältnismäßig wenige Körperschaften mit Rechtsbehelfen gegen die Anwendung dieser Pauschalierungsregelung gewendet haben, was sich insbesondere an der nach den Angaben des Bundesministeriums der Finanzen niedrigen Einspruchsquote in diesem Bereich zeigt. Außerdem gibt es - wie dargelegt - gerade auch dem Umfang nach keinen typischen Fall von Beteiligungsaufwendungen. Schon daraus folgt, dass kein eindeutig geeigneteres Pauschalierungsmaß zur Verfügung steht, das der Gesetzgeber mit seiner Quote verfehlt haben könnte.

93

dd) Die durch den Pauschalierungseffekt der streitigen Vorschriften hervorgerufene Belastung ist schließlich als eher geringfügig einzustufen. Zu einer, gemessen am objektiven Nettoprinzip, ungleichen Belastung führen die vorgelegten Bestimmungen nur insoweit, als sie Aufwendungen pauschal auch dann als nichtabziehbar fingieren, wenn sie überhaupt nicht oder nur in geringerer Höhe als 5% der Bezüge oder des Veräußerungsgewinns angefallen sind. Hierbei ist jedoch zu berücksichtigen, dass die Pauschalierung nur eine verhältnismäßig geringe Steuerlast nach sich zieht. So werden 5% der steuerfreien Einnahmen hinzugerechnet und nach der im Vorlageverfahren maßgeblichen Rechtslage einem Steuersatz von 25% (mittlerweile 15%) unterworfen. Dies entspricht einer effektiven Steuerbelastung der an sich steuerfreien Einnahmen von 1,25%. Folglich ist die mit der Pauschalierung und Typisierung durch die vorgelegten Bestimmungen verbundene Ungleichbehandlung in den Fällen niedrigerer Beteiligungsaufwendungen regelmäßig nicht sehr intensiv (so auch Rind, a.a.O., S. 165, 188). So führt die Pauschalierung des Ausgabenabzugsverbots auch bei der Klägerin des Ausgangsverfahrens lediglich zu einer Steuerlast von 1,25% der Einnahmen.

94

Bei der Mehrzahl der Körperschaften wird sich die pauschale Hinzurechnung nach § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG im Ergebnis als vorteilhaft erweisen. Dies folgt aus der in § 8b Abs. 3 Satz 2 und Abs. 5 Satz 2 KStG angeordneten Nichtanwendbarkeit des § 3c EStG, wonach auch unmittelbar mit den steuerfreien Bezügen und Gewinnen aus der Beteiligung an der Tochtergesellschaft in Zusammenhang stehende Betriebsausgaben uneingeschränkt geltend gemacht werden können, selbst wenn sie weit über den 5% der § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG liegen. Die aus § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG folgenden steuerlichen Belastungen müssen stets in Zusammenhang mit diesen erweiterten Abzugsmöglichkeiten der Betriebsausgaben im Übrigen gesehen werden. Damit erweisen sich die aus der Pauschalierung möglicherweise folgenden Härten einer ungleichen Belastung, zumal sie eher selten auftreten dürften, nicht als so gravierend, dass der Gesetzgeber den mit der Regelung verfolgten gewichtigen legitimen Zielen nicht hätte den Vorrang einräumen dürfen.

95

ee) Offen bleibt in diesem Zusammenhang, ob der in der Literatur der Pauschalierung des Ausgabenabzugsverbots in mehrfach gestaffelten Beteiligungsstrukturen entgegengehaltene mögliche „Kaskadeneffekt“ (vgl. dazu u.a. Dötsch/Franzen/Sädtler/Sell/Zenthöfer, a.a.O., S. 279; Gosch, a.a.O., S. 73; Michaelis, a.a.O., S. 90 ff.; Rogall, DB 2003, S. 2185; Schiffers, GmbHR 2004, S. 69 <77>) im Extremfall eine abweichende verfassungsrechtliche Bewertung verlangen kann. Das vorliegende Finanzgericht hat keine Feststellungen dazu getroffen, ob und in welcher Häufigkeit in der Unternehmenspraxis mit Konzernstrukturen zu rechnen ist, die das Problem eines solchen Kaskadeneffekts aufwerfen und wie dieser sich dort auswirken würde.

E.

96

Die Entscheidung ist mit 6:2 Stimmen ergangen.

Kirchhof
Gaier
Masing

Hohmann-Dennhardt
Eichberger

Bryde
Schluckebier
Paulus