

# **Schriften zum Steuerrecht**

---

Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang  
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke

**Band 80**

## **Die Besteuerung von Beteiligungen an Körperschaftsteuerpflichtigen Steuersubjekten im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht**

**unter Berücksichtigung der  
Erwerbsaufwendungen der Steuerpflichtigen**

**Von**

**Karin E. M. Beck**



**Duncker & Humblot · Berlin**

KARIN E. M. BECK

Die Besteuerung von Beteiligungen  
an Körperschaftsteuerpflichtigen Steuersubjekten  
im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht  
unter Berücksichtigung der Erwerbsaufwendungen  
der Steuerpflichtigen

# Schriften zum Steuerrecht

Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang  
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke

Band 80

# Die Besteuerung von Beteiligungen an Körperschaftsteuerpflichtigen Steuersubjekten im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht

unter Berücksichtigung der  
Erwerbsaufwendungen der Steuerpflichtigen

Von

Karin E. M. Beck



Duncker & Humblot · Berlin

Die Rechts- und Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät  
der Universität Bayreuth hat diese Arbeit im Jahre 2003  
als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in  
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische  
Daten sind im Internet über <<http://dnb.ddb.de>> abrufbar.

D 703

Alle Rechte vorbehalten

© 2004 Duncker & Humblot GmbH, Berlin

Fremddatenübernahme: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin

Druck: AZ Druck und Datentechnik GmbH, Kempten (Allgäu)

Printed in Germany

ISSN 0582-0235

ISBN 3-428-11372-1

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier  
entsprechend ISO 9706 ☉

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

*Meinen Geschwistern  
im Andenken an  
unsere Eltern*



## Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2003 von der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität Bayreuth als Dissertation angenommen. Für die Drucklegung wurden einige Aktualisierungen vorgenommen.

Mein herzlicher Dank gilt zu allererst meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Karl-Georg Loritz. Er hat die Arbeit in einer Art und Weise betreut, wie man es jedem Doktoranden nur wünschen möchte. So war er jederzeit für Fragen und Probleme da und steuerte zahlreiche Anregungen zu der Arbeit bei. Besonders hervorzuheben ist die ungemein schnelle Korrektur des Manuskripts und die zügige Erstellung des Erstgutachtens.

Weiterhin danke ich meinem Zweitkorrektor, Herrn Prof. Dr. Lutz Michalski, für die ebenfalls sehr zügige Erstellung seines Gutachtens und Herrn Prof. Dr. Gerhard Dannecker für die Übernahme des Vorsitzes im Prüfungsausschuß.

Besonderer Dank gebührt Herrn Notarassessor Sebastian Apfelbaum, der die mühsame Arbeit des ersten Korrekturlesens übernommen hat und damit zum zügigen Ende meiner Arbeit wesentlich beitrug. Herzlichen Dank möchte ich auch meinem früheren Deutschlehrer Herrn Wolfgang Webersinke sagen, der die Schlußkorrektur übernommen hat.

Dr. Miguel Azpitarte, PD Dr. Dietmar Börner, Klaus Dumser, Joachim Englisch, Dr. Christian Fischer, Dr. Robert Käß, Dr. Steffen Kautz, Yasemin Körtek, Dr. Hector Lopez-Boffil, Dr. Georgios Matsos, Christoph Müller, Bianca Pfeuffer, Dr. Stephan Plötscher LL.M und Dr. René Wiederkehr danke ich für ihre fachliche und menschliche Unterstützung.

Herrn Martin Cordes von der Kanzlei Flick Gocke Schaumburg bin ich zu großem Dank verpflichtet, weil er mich stets auf dem neuesten Stand der Gesetzgebungstätigkeit hielt.

Bedanken möchte ich mich auch bei meinem Kollegen Bernd Ramming, dem ich maßgeblich meine Assistentenstelle verdanke, die mir große Freude bereitet hat. Meinen Kolleginnen am Lehrstuhl Frau Silke Käß-Goller und Frau Dr. Sabine Hauck danke ich für die fachliche und menschliche Unterstützung, die mich immer bestärkt hat. Danken will ich auch unserer Sekretärin Frau Gerlinde Kambach und den studentischen Hilfskräften Herrn Michael Lamsa und Herr Michael Rudolf, die mir bei organisatorischen und technischen Schwierigkeiten stets zur Seite standen.



Den Lehrstuhlvertretern Herrn Prof. Dr. Lothar Michael, PD Dr. Wolfgang Weiß, Prof. Dr. Christian Waldhoff danke ich für die stets erfreuliche Zusammenarbeit.

Vielen Dank sage ich dem Personal der RW-Bibliothek, insbesondere Frau Gabriele Zapf und Herrn Ulrich Böhm, die mich immer umfassend versorgten.

Frau Herta Wolf und Herrn Gerhard Schlegel danke ich recht herzlich für Ihre Arbeit im Dekanat, die mir einen reibungslosen Verlauf des Promotionsverfahrens gewährte.

Nicht zuletzt gilt mein Dank meinen Geschwistern und dem Rest unserer Familie für ihre stetige Unterstützung. Meinen Geschwistern und dem Andenken an unsere Eltern ist dieses Buch gewidmet.

*Karin E. M. Beck*

# Inhaltsverzeichnis

|                         |    |
|-------------------------|----|
| <b>Einführung</b> ..... | 23 |
|-------------------------|----|

## *Teil 1*

|   |    |
|---|----|
| <b>Besteuerung der Beteiligungseinkünfte von natürlichen Personen</b>     | 26 |
| A. Einkommensteuerverpflichtung .....                                     | 26 |
| I. Begriffe .....   | 26 |
| 1. Einnahmen .....  | 26 |
| 2. Aufwendungen, Ausgaben .....   | 26 |
| 3. Einkünfte .....  | 28 |
| 4. Einkommen .....  | 28 |
| II. Besteuerung bei natürlichen Personen und Personengesellschaften ..... | 28 |
| 1. Besteuerung nach Einkunftsarten – Einkünfte dualismus .....            | 28 |
| a) Einkünfte aus einer Überschusseinkunftsart .....                       | 29 |
| b) Einkünfte aus einer Gewinneinkunftsart .....                           | 30 |
| 2. Personengesellschaften .....   | 30 |
| B. Berücksichtigung der Körperschaftsteuer beim Anteilseigner .....       | 31 |
| I. Klassisches System: Doppelbelastung (KStG 1920) .....                  | 31 |
| 1. System .....   | 31 |
| 2. Kritik .....   | 32 |
| a) Verstoß gegen die Neutralität der Besteuerung .....                    | 32 |
| b) Schaffung von Interessengegensätzen .....                              | 32 |
| c) Behinderung breiter Bevölkerungsschichten .....                        | 33 |
| d) Komplexität .....  | 33 |
| e) Benachteiligung von Inländern .....                                    | 33 |
| 3. Zusammenfassung und Rechtsvergleich .....                              | 33 |

|   |    |
|---|----|
| II. Anrechnungsverfahren (KStG 1977) .....  | 34 |
| 1. Reformauftrag .....  | 34 |
| 2. Ziele .....  | 34 |
| 3. Verfahren .....  | 35 |
| 4. Zusammenfassung und Rechtsvergleich .....  | 36 |
| III. Halbeinkünfteverfahren (KStG 1999) .....   | 37 |
| 1. Gründe für den Systemwechsel .....   | 37 |
| a) Schwächen des Anrechnungsverfahrens .....  | 37 |
| aa) Komplexität .....   | 37 |
| bb) Mißbrauchsanfälligkeit .....  | 38 |
| cc) Fehlende Rechtsformneutralität .....  | 38 |
| dd) Tarif/ Diskriminierung thesaurierter Gewinne .....                                    | 39 |
| ee) Europarechtswidrigkeit .....  | 39 |
| b) Anforderungen des Gesetzgebers an die Strukturreform der Unternehmensbesteuerung ..... | 40 |
| aa) Koalitionsvereinbarung .....  | 40 |
| bb) Zukunftsprogramm „Deutschland erneuern“ .....   | 41 |
| cc) Begründung des Gesetzesentwurfes .....  | 41 |
| 2. Gesetzliche Konzeption des Halbeinkünfteverfahrens .....                               | 43 |
| a) Grundzüge .....  | 43 |
| b) Vorteile .....   | 44 |
| aa) Vereinfachung .....   | 44 |
| bb) Geringe Mißbrauchsgefahr .....  | 44 |
| cc) Rechtsformneutralität .....   | 44 |
| dd) Förderung der Innenfinanzierung .....   | 44 |
| ee) Europarechtskonformität .....   | 45 |
| ff) Schonung des Steueraufkommens .....   | 46 |
| 3. Konsequenz für die ausschüttende Gesellschaft, § 23 Abs. 1 KStG .....                  | 46 |
| 4. Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung, § 3 Nr. 40 EStG .....                 | 47 |
| a) Systematische Stellung .....   | 47 |
| b) Besteuerung laufender Einnahmen .....  | 48 |
| aa) § 3 Nr. 40 S. 1 lit. d EStG .....   | 48 |
| bb) § 3 Nr. 40 S. 1 lit. e EStG .....   | 48 |
| cc) § 3 Nr. 40 S. 1 lit. f EStG .....   | 48 |
| dd) § 3 Nr. 40 S. 1 lit. g EStG .....   | 48 |
| ee) § 3 Nr. 40 S. 1 lit. h EStG .....   | 49 |

|   |        |
|---|--------|
| Inhaltsverzeichnis  | 11     |
| ff) § 3 Nr. 40 S. 1 lit. i EStG .....   | 49     |
| gg) Konsequenz für den Sparerfreibetrag .....                                   | 49     |
| c) Behandlung von Veräußerungsgewinnen .....                                    | 49     |
| aa) § 3 Nr. 40 S. 1 lit. a EStG .....   | 50     |
| bb) § 3 Nr. 40 S. 1 lit. b EStG .....   | 50     |
| cc) § 3 Nr. 40 S. 1 lit. c EStG .....   | 51     |
| dd) § 3 Nr. 40 S. 1 lit. j EStG .....   | 51     |
| d) Rechtssystematische Begründung der Erfassung unterschiedlicher Erträge ..... | 51     |
| e) Verfahren .....  | 52     |
| 5. Zusammenfassung und Rechtsvergleich .....                                    | 59     |
| <br>C. Abzugsmöglichkeit von Ausgaben .....                                     | <br>60 |
| I. Begriff und Rechtsnatur von steuerlichen Abzugsbeschränkungen .....          | 60     |
| 1. Begriff .....  | 60     |
| 2. Rechtsnatur .....  | 61     |
| II. Entstehungsgeschichte der bisherigen Abzugsbeschränkung des § 3 c EStG ..   | 62     |
| 1. Ausfüllung einer Gesetzeslücke durch Richterrecht .....                      | 62     |
| a) Nicht steuerbare Einnahmen; steuerfreie Einkünfte .....                      | 63     |
| b) Steuerfreie Einnahmen .....  | 63     |
| aa) Vermeidung eines doppelten steuerlichen Vorteils .....                      | 63     |
| bb) Kritik .....  | 64     |
| 2. § 3 c EStG als Ausdruck eines „Fundamentalprinzips“ des EStG .....           | 65     |
| a) Gesetzliche Regelung .....   | 65     |
| b) Tatbestand .....   | 65     |
| aa) Merkmal soweit .....  | 65     |
| bb) Steuerfreie Einnahmen .....   | 66     |
| cc) Unmittelbarer Zusammenhang .....  | 66     |
| c) Normzweck .....  | 67     |
| 3. Zusammenfassung .....  | 69     |
| III. Einführung des § 3 c Abs. 2 EStG .....                                     | 69     |
| 1. Beratungen zur Steuerreform .....  | 70     |
| 2. Intention des Gesetzgebers: „Negativseite“ zu § 3 Nr. 40 EStG .....          | 70     |
| 3. Sachlicher Anwendungsbereich .....   | 71     |

|   |    |
|---|----|
| 4. Zweifelsfragen .....   | 71 |
| a) Wirtschaftlicher Zusammenhang .....                                      | 71 |
| b) Ausgabenüberhang .....   | 72 |
| c) Zeitlicher Zusammenhang .....  | 72 |
| 5. Steuersystematische Bedenken .....                                       | 72 |
| a) Vereinbarkeit mit der gesetzlichen Grundentscheidung .....               | 72 |
| aa) Auffassung des BMF .....  | 72 |
| bb) Auffassung der Literatur .....  | 73 |
| cc) Stellungnahme .....   | 74 |
| b) Keine Abstimmung mit speziellen Vorschriften .....                       | 75 |
| c) Kein Abzugsverbot bei Pauschbeträgen, Freibeträgen und Freigrenzen ..... | 76 |
| 6. Zusammenfassung .....  | 76 |
| D. Verfassungsmäßigkeit der Abzugsbeschränkung des § 3 c Abs. 2 EStG .....  | 77 |
| I. Einfluß des Verfassungsrechts auf das Steuerrecht .....                  | 77 |
| 1. Staatsorganisationsrecht .....   | 78 |
| a) Finanzverfassung .....   | 78 |
| b) Anforderungen des Art. 20 GG .....                                       | 78 |
| 2. Grundrechtskatalog .....   | 79 |
| a) Freiheitsgrundrechte .....   | 80 |
| aa) Berufsfreiheit, Art. 12 GG .....  | 80 |
| bb) Eigentumsgarantie, Art. 14 GG .....                                     | 82 |
| (1) Rechtsprechung des BVerfG .....   | 84 |
| (a) Einschränkung Begriffsdefinition .....                                  | 84 |
| (b) Übermaßverbot .....   | 84 |
| (c) Halbteilungsgrundsatz .....   | 85 |
| (2) Praxis, BFH und Halbteilungsgrundsatz .....                             | 87 |
| (3) Halbteilungsgrundsatz in der Literatur .....                            | 87 |
| (a) Lehre von der Eigentümerfreiheit .....                                  | 88 |
| (b) Verhältnismäßigkeitsprinzip .....                                       | 90 |
| (c) Subsidiaritätsgedanke .....   | 92 |
| (d) Privatnützigkeitstheorie .....  | 92 |
| (4) Stellungnahme .....   | 93 |
| (5) Bezugspunkt – Halbteilungsgrundsatz und Verluste .....                  | 97 |
| cc) Allgemeine Handlungsfreiheit, Art. 2 Abs. 1 GG .....                    | 98 |

|   |     |
|---|-----|
| Inhaltsverzeichnis  | 13  |
| b) Gleichheitsgrundrecht, Art. 3 Abs. 1 GG                | 99  |
| aa) Allgemeine Grundsätze                                 | 99  |
| bb) Gleichbehandlung der Einkunftsarten                   | 103 |
| (1) Synthetischer Einkunfts begriff                       | 103 |
| (2) Forderung aus dem Gleichheitssatz                     | 104 |
| cc) Rechtsformneutralität                                 | 105 |
| (1) Neutralitätserfordernis der Wirtschaftswissenschaften | 105 |
| (2) Rechtsformneutralität als Verfassungsgebot            | 106 |
| (3) Rechtsprechung  | 107 |
| (a) BVerfG  | 107 |
| (b) BFH   | 107 |
| (4) Ergebnis  | 107 |
| dd) Leistungsfähigkeit (ability to pay principle)         | 108 |
| (1) Subjektives Nettoprinzip                              | 109 |
| (2) Objektive Leistungsfähigkeit                          | 110 |
| (a) Rechtsprechung  | 110 |
| (aa) BVerfG   | 110 |
| (bb) BFH, Finanzgerichte                                  | 111 |
| (b) Literatur   | 111 |
| (aa) Fundamentalprinzip der Besteuerung                   | 111 |
| (bb) Axiom zur wirksamen Machtausübung                    | 112 |
| (cc) Vermittelnd  | 113 |
| (c) Stellungnahme   | 113 |
| (aa) Rechtsprinzip  | 114 |
| (bb) Verfassungsprinzip                                   | 114 |
| (cc) Ergebnis   | 116 |
| ee) Nettoprinzip  | 117 |
| (1) Leistungsfähigkeitsprinzip                            | 117 |
| (2) Grundlage in der Finanzverfassung                     | 117 |
| (3) Teilhabegemeinschaft als Risikogemeinschaft           | 118 |
| (4) Argumentation der Rechtsprechung                      | 118 |
| (a) BFH und Finanzgerichte                                | 118 |
| (aa) Allgemein  | 118 |
| (bb) § 2 Abs. 3 EStG                                      | 118 |
| (b) BVerfG  | 120 |
| (5) Stellungnahme   | 120 |
| (6) Politik der Ausgleichs- und Abzugsbeschränkungen      | 121 |

|   |     |
|---|-----|
| ff) Verfassungsgebot Systemgerechtigkeit .....                | 127 |
| (1) Differenzierung von Lang .....                            | 128 |
| (2) Bindung des Gesetzgebers an die Systemgerechtigkeit ..... | 129 |
| (a) Ansicht des BVerfG .....                                  | 129 |
| (b) Literatur zur Systemgerechtigkeit .....                   | 130 |
| (3) Konsequenzgebot und technische Umsetzung .....            | 132 |
| (a) Konsequenzgebot .....                                     | 132 |
| (b) Folgerichtigkeit in der technischen Umsetzung .....       | 133 |
| gg) Zusammenfassung .....                                     | 134 |
| II. Verfassungsmäßigkeit von § 3 c Abs. 2 EStG .....          | 135 |
| 1. Freiheitsgrundrechte .....                                 | 135 |
| a) Erdrosselnde Wirkung; Halbteilungsgrundsatz .....          | 135 |
| b) Ergebnis .....   | 135 |
| 2. Gleichheitsgrundsatz, Art. 3 Abs. 1 GG .....               | 135 |
| a) Differenzierungsziel: Einmalbesteuerung .....              | 135 |
| aa) Gleichbehandlung der Einkunftsarten .....                 | 136 |
| bb) Rechtsformneutralität .....                               | 136 |
| cc) Nettoprinzip .....  | 137 |
| (1) Subjektive Leistungsfähigkeit .....                       | 137 |
| (2) Objektives Nettoprinzip .....                             | 137 |
| dd) Systemgerechtigkeit .....                                 | 138 |
| (1) Nettoprinzip .....  | 138 |
| (2) Vorbelastungscharakter der KSt .....                      | 138 |
| ee) Zusammenfassung .....                                     | 139 |
| b) Sonstige Differenzierungsziele .....                       | 139 |
| aa) Gemeinwohlüberlegungen .....                              | 139 |
| bb) Aufkommensschonende Gestaltung .....                      | 140 |
| cc) Gestaltungsspielraum .....                                | 140 |
| III. Gestaltungsmöglichkeiten .....                           | 141 |
| 1. Vermeidung eines wirtschaftlichen Zusammenhangs .....      | 141 |
| a) Einheitlicher Betriebsmittelkredit .....                   | 141 |
| b) Finanzierung auf Gesellschaftsebene .....                  | 142 |
| 2. Eigenkapital .....   | 143 |
| 3. Organschaft .....  | 143 |

|     |   |     |
|-----|---|-----|
|     | Inhaltsverzeichnis  | 15  |
| IV. | Einfluß auf die verfassungsrechtliche Beurteilung .....                 | 144 |
| 1.  | Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung .....                           | 144 |
| 2.  | Rechtsprechung des BFH zur Abfärbetheorie des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG .. | 145 |
| 3.  | Leerlaufen von Grundrechten .....                                       | 146 |
| 4.  | Effektiver Rechtsschutz, Art. 19 Abs. 4 GG .....                        | 146 |
| 5.  | Rechtsstaatsprinzip .....   | 147 |
| V.  | Rechtsfolge .....   | 148 |
| E.  | Vereinbarkeit von § 3 c Abs. 2 EStG mit Gemeinschaftsrecht .....        | 148 |
| I.  | Einfluß des Europarechts auf das innerstaatliche Steuerrecht .....      | 148 |
| 1.  | Allgemein .....   | 149 |
| a)  | Ziel des Europarechts: Gemeinsamer Markt .....                          | 149 |
| b)  | Zielerreichung .....  | 150 |
| c)  | Rechtlicher Gehalt des Marktprinzips .....                              | 151 |
| 2.  | Primäres Gemeinschaftsrecht .....                                       | 151 |
| a)  | Steuervorschriften .....  | 151 |
| b)  | Grundfreiheiten .....   | 153 |
| aa) | Dogmatik .....  | 153 |
| (1) | Diskriminierungsverbot .....  | 154 |
| (a) | Formelle / Offene Diskriminierung .....                                 | 154 |
| (b) | Materielle / Versteckte / Verschleierte Diskriminierung .....           | 154 |
| (c) | Feststellung der Diskriminierung .....                                  | 155 |
| (2) | Beschränkungsverbot .....   | 155 |
| (3) | Verhältnis .....  | 157 |
| (4) | Rechtfertigung .....  | 158 |
| (a) | Kohärenz .....  | 160 |
| (b) | Sonstige anerkannte Rechtfertigungsgründe .....                         | 163 |
| (c) | Schaffung steuerlicher Wettbewerbsgleichheit .....                      | 163 |
| (d) | Vermeidung von Steuervorteilen .....                                    | 163 |
| (e) | Gestaltungsmöglichkeiten .....  | 164 |
| (f) | Sonstige abgelehnte Gründe .....  | 164 |
| bb) | Niederlassungsfreiheit .....  | 164 |
| cc) | Kapitalverkehrsfreiheit .....   | 166 |
| dd) | Verhältnis Art. 43 – Art. 58 EG .....                                   | 168 |



|   |     |
|---|-----|
| 3. Sekundäres Gemeinschaftsrecht .....                                | 169 |
| a) Mutter-Tochter-Richtlinie (RiL 90/435/EWG v. 23. 7. 1990) .....    | 169 |
| b) Richtlinienvorschläge .....  | 169 |
| aa) Zins-Lizenzgebühren-Richtlinie .....                              | 169 |
| bb) Abzugsbeschränkungen und Verluste in Europa .....                 | 170 |
| (1) Innerstaatlicher Verlustausgleich .....                           | 170 |
| (2) Verlustringlinie zur Berücksichtigung ausländischer Verluste ..   | 170 |
| 4. Rechtsprechung .....   | 172 |
| 5. Zusammenfassung .....  | 172 |
| II. Gemeinschaftsrechtliche Vereinbarkeit von § 3 c Abs. 2 EStG ..... | 172 |
| 1. Allgemeine Erwägungen .....  | 173 |
| a) Diskriminierungsverbot .....                                       | 173 |
| b) Beschränkungsverbot .....  | 174 |
| 2. Ausgangspunkt: Verstoß gegen nationales Verfassungsrecht .....     | 174 |
| a) Baars .....  | 175 |
| b) Verkooijen .....   | 175 |
| c) Höchst/Metallgesellschaft .....                                    | 175 |
| d) Zusammenfassung .....  | 175 |
| 3. Ergebnis .....   | 176 |
| F. Folgen für die verfassungsrechtliche Beurteilung .....             | 176 |

### *Teil 2*

|   |     |
|---|-----|
| <b>Besteuerung der Beteiligungseinkünfte von Körperschaften</b> | 178 |
| A. Körperschaftsteuerpflicht .....                              | 178 |
| B. Berücksichtigung der Körperschaftsteuervorbelastung .....    | 178 |
| I. Rechtslage bis zum KStG 1999 .....                           | 178 |
| II. Freistellungsmethode nach dem KStG 1999 .....               | 179 |
| 1. Vermeidung der Mehrfachbelastung, § 8 b Abs. 1 KStG .....    | 179 |
| a) Bisherige Regelung des § 8 b KStG .....                      | 179 |

|   |     |
|---|-----|
| Inhaltsverzeichnis  | 17  |
| b) Systemwechsel: Neufassung von § 8 b KStG .....                               | 179 |
| aa) Sachliche Rechtfertigung der Steuerbefreiung für Inlandsbeteiligungen ..... | 179 |
| bb) Systematische Stellung .....  | 180 |
| 2. Behandlung von Veräußerungsgewinnen, § 8 b Abs. 2 KStG .....                 | 180 |
| a) § 8 b Abs. 2 KStG a.F. ....  | 180 |
| b) Neuregelung .....  | 181 |
| c) Rechtfertigungsgründe des Gesetzgebers für die Steuerbefreiung .....         | 181 |
| C. Abzugsbeschränkung .....   | 182 |
| I. § 3 c EStG und frühere Schachtelprivilegien .....                            | 183 |
| 1. § 9 KStG a. F. ....  | 183 |
| 2. DBA – Besonderheit der Vorbelastung .....                                    | 185 |
| a) Freistellung von Dividendeneinkünften oder Dividendeneinnahmen ....          | 186 |
| b) Höhe des Abzugsverbots .....   | 186 |
| aa) Unbeschränkter Abzug .....  | 186 |
| bb) Teleologische Reduktion von § 3 c EStG .....                                | 187 |
| cc) Vermittelnde Ansicht .....  | 187 |
| dd) Zusammenfassung .....   | 187 |
| II. Verstoß gegen die gesetzliche Grundwertung .....                            | 188 |
| 1. Technischer Ausgangspunkt .....  | 188 |
| 2. „Ästhetischer“ Ansatz .....  | 189 |
| 3. Stellungnahme .....  | 189 |
| III. Verfassungsmäßigkeit der Anwendung von § 3 c Abs. 1 EStG .....             | 189 |
| 1. Freiheitsgrundrechte .....   | 189 |
| 2. Gleichheitsgrundsatz, Art. 3 Abs. 1 GG .....                                 | 190 |
| a) Gleichbehandlung der Einkunftsarten .....                                    | 190 |
| b) Rechtsform .....   | 190 |
| c) Leistungsfähigkeit .....   | 191 |
| aa) Anwendbarkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips .....                         | 191 |
| bb) Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip .....                              | 191 |
| d) Systemgerechtigkeit .....  | 192 |
| 3. Zusammenfassung .....  | 192 |

|   |     |
|---|-----|
| IV. Gestaltungsmöglichkeiten .....  | 192 |
| 1. Organschaft .....  | 193 |
| a) Gestaltung .....   | 193 |
| b) Zweifelsfragen .....   | 195 |
| aa) Abzugsfähigkeit von Finanzierungskosten einer Organbeteiligung .....              | 195 |
| (1) Ablehnende Stellungnahmen/ „Formeller Ansatz“ .....                               | 195 |
| (a) Gewinnabführung „steuerfreie Einnahme“ .....                                      | 195 |
| (b) Unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang .....                                 | 196 |
| (c) Billigkeit .....  | 196 |
| (2) Bejahende Ansichten/ „Materieller Ansatz“ .....                                   | 196 |
| (a) Gewinnabführung nicht steuerfrei .....  | 197 |
| (b) Unmittelbarer Zusammenhang mit steuerpflichtigen Einnahmen .....                  | 197 |
| (c) Sonstige Erwägungen .....   | 198 |
| (3) Stellungnahme .....   | 199 |
| bb) Vororganschaftliche Geschäftsvorfälle .....                                       | 200 |
| cc) Ausblick .....  | 200 |
| dd) Gesetzesvorhaben .....  | 201 |
| 2. „Ballooning“ .....   | 201 |
| a) Gewinnthesaurierung mit anschließender Ausschüttung .....                          | 202 |
| b) Gewinnthesaurierung mit anschließendem Verkauf .....                               | 204 |
| c) Gesetzesvorhaben .....   | 204 |
| 3. Verlagerung der Finanzierungsaufwendungen auf die Tochtergesellschaft ..           | 205 |
| 4. Zuordnung des Fremdkapitals zu Auslandsbeteiligungen .....                         | 206 |
| 5. Finanzierung inländischer Tochtergesellschaften durch Gesellschafterdarlehen ..... | 206 |
| 6. Vermeidung eines unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs .....                | 206 |
| 7. Mittelbare Befugigungsfinanzierung .....   | 207 |
| a) Finanzierung über inländische Tochtergesellschaft .....                            | 207 |
| b) Einbringung der Beteiligung in eine ausländische Zwischen-Holding ...              | 208 |
| 8. Verschmelzung der Einheiten .....  | 209 |
| V. Einfluß auf verfassungsrechtliche Beurteilung .....                                | 211 |
| VI. Gescheiterte Korrektur im UntStFG .....   | 212 |

|   |     |
|---|-----|
| Inhaltsverzeichnis  | 19  |
| VII. Rechtsfolge der Verfassungswidrigkeit .....                            | 213 |
| VIII. Gemeinschaftsrecht .....  | 215 |
| 1. Grenzüberschreitende Organschaft .....                                   | 215 |
| 2. Folgen einer verfassungskonformen Auslegung von § 3 c Abs. 1 EStG .....  | 216 |
| IX. Folgen für die verfassungsrechtliche Beurteilung .....                  | 217 |
| D. Abzugsbeschränkung des § 8 b Abs. 5 KStG für Auslandsbeteiligungen ..... | 217 |
| I. Allgemeines .....  | 217 |
| 1. Gesetzliche Regelung .....   | 218 |
| 2. Einfluß der Mutter-Tochter-Richtlinie .....                              | 218 |
| 3. Verhältnis DBA – Treaty Overriding .....                                 | 219 |
| a) Vorrang des DBA .....  | 219 |
| b) DBA nicht einschlägig .....  | 220 |
| c) Treaty Overriding .....  | 220 |
| d) Stellungnahme .....  | 220 |
| 4. Systematik .....   | 221 |
| 5. Volkswirtschaftliche Kritik .....  | 221 |
| II. Diskriminierung von Inlandsbeteiligungen .....                          | 222 |
| 1. Verfassungsmäßigkeit der Abzugsbeschränkung des § 8 b Abs. 5 KStG .....  | 222 |
| 2. Inländerdiskriminierung .....  | 222 |
| a) Grenzüberschreitender Bezug erforderlich .....                           | 223 |
| b) Gegenauffassung .....  | 223 |
| c) Stellungnahme .....  | 224 |
| 3. Verstoß gegen Art. 3 GG .....  | 224 |
| III. Diskriminierung von Auslandsbeteiligungen .....                        | 224 |
| 1. Verfassungsrecht .....   | 225 |
| 2. Gemeinschaftsrecht .....   | 225 |
| IV. Generelle Kritik an der Pauschalierung .....                            | 226 |
| V. Ergebnis .....   | 227 |
| VI. Gesetzesvorhaben .....  | 227 |

|  |            |
|--|------------|
| E. § 8 b Abs. 3 KStG .....   | 228        |
| I. Norminhalt .....  | 228        |
| II. Kritik .....   | 228        |
| F. Besteuerung bei zwischengeschalteter Mitunternehmerschaft .....                       | 229        |
| I. Personengesellschaften .....  | 229        |
| II. Kapitalgesellschaften .....  | 230        |
| 1. Gesetzliche Regelung, § 8 b Abs. 6 EStG .....   | 230        |
| 2. Zweifelsfragen .....  | 230        |
| <b>Zusammenfassung</b> .....   | <b>232</b> |
| <b>Anhang</b> .....  | <b>235</b> |
| § 3 c EStG (bis VZ 2000) .....   | 235        |
| § 3 c EStG (ab VZ 2001; geändert durch StSenkG v. 23. 10. 2000 BGBl. I, S. 1433) .....   | 235        |
| § 3 c EStG (Abs. 2 S. 2 geändert durch UntStFG v. 20. 12. 2001 BGBl. I, S. 3858) .....   | 235        |
| § 3 c EStG (Abs. 2 S. 3, 4 angefügt durch StBÄndG v. 23. 7. 2002 BGBl. I, S. 2715) ..... | 236        |
| § 8 b KStG Beteiligung an ausländischen Gesellschaften .....                             | 236        |
| § 8 b KStG Beteiligung an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen ....          | 238        |
| § 8 b KStG (Abs. 5 geändert durch UntStFG v. 20. 12. 2001 BGBl. I, S. 3858) .....        | 239        |
| <b>Literaturverzeichnis</b> .....  | <b>240</b> |
| <b>Sachwortverzeichnis</b> .....   | <b>264</b> |

## Abkürzungsverzeichnis

|             |  |
|-------------|--|
| a.A. (A.A.) | andere Ansicht   |
| a.F.        | alte Fassung   |
| AÖR         | Archiv des öffentlichen Rechts   |
| bzw.        | beziehungsweise  |
| DStJG       | Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft                                    |
| H/H/R       | Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommen- und Körperschaftsteuer    |
| i.d.F.      | in der Fassung   |
| i.d.R.      | in der Regel   |
| i.e.S.      | im engeren Sinn  |
| i.S.d.      | im Sinne des/der   |
| i.V.m.      | in Verbindung mit  |
| JurA        | Juristische Analysen   |
| KÖSDI       | Schriftenreihe des Kölner Steuerdialogs                                    |
| krit.       | kritisch   |
| KritV       | Kritische Vierteljahresschrift für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft     |
| KStG        | Körperschaftsteuergesetz   |
| m.E.        | meines Erachtens   |
| m.w.N.      | mit weiteren Nachweisen  |
| RiL         | Richtlinie   |
| SteVAG-E    | Steuervergünstigungsabbaugesetz-Referentenentwurf                          |
| StSenkG     | Steuersenkungsgesetz v. 23. 12. 2000 (BGBl. I S. 1433)                     |
| StVergAbG   | Steuervergünstigungsabbaugesetz v. 16. 5. 2003 (BGBl. I S. 660)            |
| UntStFG     | Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz v. 19. 12. 2001 (BGBl. I S. 3922) |
| usw.        | und so weiter  |
| VVDStRL     | Veröffentlichungen der Vereinigung der deutschen Staatsrechtslehrer        |
| VZ          | Veranlagungszeitraum   |
| z. B.       | zum Beispiel   |

Soweit nicht sprachgebräuchliche Abkürzungen verwendet wurden, wird verwiesen auf

- Kirchner, Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache, 4. Aufl. 1993;
- Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung (Stand September 2002), Abkürzungsverzeichnis (AbkVerz).



## Einführung

Unter einem Körperschaftsteuersystem versteht man das technische System, das den Integrationsgrad zwischen der Besteuerung der Gesellschaft und des Gesellschafters festlegt. Mit dem Steuersenkungsgesetz (StSenkG)<sup>1</sup> wurde in Deutschland zum zweiten Mal ein grundlegender Systemwechsel vollzogen. Diese Steuerreform wurde sowohl von der Wirtschaft als auch von der Wissenschaft überwiegend positiv aufgenommen, da sie u. a. mit einer Senkung des Körperschaftsteuersatzes verbunden war. In der vorliegenden Arbeit geht es nicht um die grundsätzliche Zweckmäßigkeit des neuen Verfahrens, untersucht wird vielmehr die konkrete Ausgestaltung im Hinblick auf die Behandlung von Steuerpflichtigen nach dem EStG (Teil 1) und nach dem KStG (Teil 2). Im Wahlkampf 2002 war diesbezüglich häufig von „handwerklichen Fehlern“ die Rede, i.d.R. ohne die wirklichen Problempunkte anzusprechen.

Im Hinblick auf die Behandlung der Erwerbsaufwendungen, die bei den Steuerpflichtigen entstehen, wird sich einmal mehr zeigen, daß Ausgaben bzw. als steuerliches Ergebnis Verluste die „Stiefkinder des Steuerrechts“<sup>2</sup> sind. Das StSenkG hat mit §§ 3 c Abs. 1, 2 EStG, 8 b Abs. 5 KStG drei völlig verschiedene Abzugsverbote etabliert.<sup>3</sup> Bei Beteiligung einer natürlichen Person gilt das Halbabzugsverbot des § 3 c Abs. 2 EStG, bei Beteiligung einer Körperschaft an einer inländischen Gesellschaft das Abzugsverbot des § 3 c Abs. 1 EStG und bei Beteiligung einer Körperschaft an einer ausländischen Gesellschaft die 5%-Klausel des § 8 b Abs. 5

---

<sup>1</sup> V. 23. 10. 2000 – BGBl. I, S. 1433; Das Gesetzgebungsverfahren zu diesem einschneidenden Gesetz verlief außergewöhnlich. Es wurde sowohl vom Bundestag als auch vom Bundesrat in formeller und materieller Hinsicht sehr strittig debattiert. Bemerkenswert ist, daß der Bundesminister der Finanzen die Gesetzesvorlage in einem offenen Brief an alle mittelständischen Unternehmen vom 29. 3. 2000 als mittelstandsfreundlich verteidigte und daß 78 Wirtschaftswissenschaftler in einem Appell an den Vermittlungsausschuß in letzter Minute gegen die Abschaffung des Anrechnungsverfahrens intervenierten. Ungewöhnlich ist ferner, daß die Bundesregierung vor der Abstimmung über das Vermittlungsergebnis zu dem Gesetzentwurf im Bundesrat einigen Ländern finanzielle Zusagen erteilte („Stimmenkauf“). Erwähnung verdient auch, daß der Bundesrat bereits bei der Verabschiedung der Gesetzesvorlage in einem Entschließungsantrag Nachbesserungen des Gesetzes forderte, die dann mit dem Steuersenkungsergänzungsgesetz (StSenkErgG) realisiert wurden. Eine weitere Besonderheit liegt schließlich auch darin, daß das StSenkG zwei Jahre nach seiner Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt noch einmal geändert wurde, um finanzielle Mittel für die Bewältigung der Flutkatastrophe vom August 2002 zu erlangen, vgl. im einzelnen Beichelt, StuW 2002, S. 357 ff.

<sup>2</sup> Ritter, FR 1978, S. 397 ff. mit Beispielen aus dem „Gruselkabinett der steuerlichen Verlestehre“.

<sup>3</sup> Herzig, DB 2003, S. 1462 spricht von einem „Irrgarten“.



ESTG. Diese Vorschriften sind in ihren Auswirkungen auf das Finanzierungsverhalten von Anteilseignern und Unternehmen als willkürlich und gefährlich eingestuft worden. Es gehört aber zum Schicksal der Besteuerungspraxis, problembeladene Neuerungen zunächst lautstark zu beklagen, nach einiger Zeit resignierend hinzunehmen, in ihren nachteiligen Auswirkungen durch gezielte Sachverhaltsgestaltung abzumildern und schließlich als selbstverständliche Elemente des Steuerwesens zu betrachten.<sup>4</sup> Diese Arbeit will einen Beitrag dazu leisten, die wissenschaftliche Diskussion am Leben zu erhalten, um diese negative Prognose nicht zur Realität werden zu lassen.

Die Arbeit betrachtet zunächst allgemein den Systemwechsel, insbesondere die verfahrensmäßige Umsetzung [Teil 1 B. III. 4. e)]. Danach wird auf die Rechtsnatur und die historische Entwicklung von Abzugsbeschränkungen eingegangen. Ferner wird die Systemkongruenz von § 3 c Abs. 2 S. 1 1. Halbsatz ESTG geprüft. Anschließend wird auf die Fragen der Verfassungsmäßigkeit eingegangen. Auch die aktuell diskutierten Schlagworte Halbteilungsgrundsatz, synthetischer Einkünftebegriff, Rechtsformneutralität, Leistungsfähigkeit, Nettoprinzip, Systemgerechtigkeit bedürfen einer näheren Erläuterung.

Im Steuerrecht findet das Streben nach Vermeidung von Rechtsfolgen besondere Beachtung, der „Steuerspartrieb“ ist deshalb mehrfach als unerwünschte Quelle wirtschaftlich abzulehnender Gestaltungen kritisiert worden. Gerade Änderungen im Bereich der Unternehmensbesteuerung werden von der zeitgleichen Entwicklung von Ausweichmöglichkeiten begleitet. Bereits die unveröffentlichten Referententwürfe finden erstaunlich schnell den Weg zu den steuerlichen Beratern und werden berücksichtigt. Ein unüberlegtes Handeln der beteiligten Behörden hat deshalb faktisch oft fatale Wirkungen. In der öffentlichen Wahrnehmung sind Reformbestrebungen in diesem Bereich deshalb häufig mit einer gewissen Panik verbunden. Dem Aspekt der Gestaltungsmöglichkeiten und deren Folgen für die verfassungsrechtliche Beurteilung wird deshalb besondere Beachtung geschenkt.

Schließlich wurde der Systemwechsel vor allem auch mit europarechtlichen Gesichtspunkten begründet. Es wird zu prüfen sein, ob die konkrete Ausgestaltung europarechtskonform ist.

Im Teil 2 werden die systematischen, verfassungs- und europarechtlichen Überlegungen in bezug auf das KStG und die damit zusammenhängenden Abzugsbeschränkungen angestellt.

Insgesamt ist Gegenstand der Prüfung, ob die Abschaffung des Anrechnungsverfahrens wegen drohender Europarechtswidrigkeit nicht durch ein neues Verfahren ersetzt wurde, dessen konkrete Ausgestaltung sichere Verfassungs- und Europarechtsverstöße mit sich bringt.

Die Arbeit geht von der Rechtslage 2002 aus, wobei insbesondere Änderungen durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz (UntStFG) v. 19. 12. 2001

---

<sup>4</sup> Vgl. Schön, FR 2001, S. 381 f.

(BGBl. I S. 3922) und das Steuerberaterausbildungsänderungsgesetz (StBÄndG) v. 24. 4. 2002 (BGBl. I S. 2714) sowie das Flutopfersolidaritätsgesetz v. 19. 9. 2002 (BGBl. I S. 3651) berücksichtigt werden. Außerdem werden die Änderungsvorschläge im Referentenentwurf zu dem Steuervergünstigungsabbaugesetz (StVAG-E) und im Regierungsentwurf vom 2. 12. 2002 (BT-Drucks. 15/119)<sup>5</sup> berücksichtigt. Schließlich konnte auch die endgültige Gesetzesfassung des Steuervergünstigungsabbaugesetz (StVergAbG) v. 16. 5. 2003 (BGBl. I, S. 660)<sup>6</sup> und das Anwendungsschreiben des Bundesfinanzministeriums zu § 8 b KStG v. 28. 4. 2003 (BStBl. I, S. 292)<sup>7</sup> eingearbeitet werden. Neue Literatur und Rechtsprechung wurden bis einschließlich Juli 2003 berücksichtigt.

---

<sup>5</sup> Ob das Gesetz tatsächlich in Kraft treten wird, war fraglich. Der Bundestag hatte am 21. 2. 2003 das Steuervergünstigungsabbaugesetz (StVergAbG) in der durch den Finanzausschuß des Bundestages geänderten Fassung angenommen. Der Finanzausschuß des Bundesrates hatte in der Sitzung vom 27. 2. 2003 mit den Stimmen der Länder von CDU/CSU dem Bundesrat die Ablehnung des Gesetzes empfohlen, diese erfolgte am 14. 3. 2003. Im Vermittlungsausschuß wurde – u. a. im Hinblick auf den Parlamentsvorbehalt bedenklich – in § 37 KStG ein dreijähriges Moratorium für das Körperschaftsteueranrechnungsguthaben neu eingefügt, vgl. *Schwedhelm*, BB 2003, S. 605 ff.; *Streck/Binnewies*, DB 2003, S. 1133 ff. *Birk/Desens*, DB 2003, S. 1644 ff. gehen von einem verfassungswidrigen Zwangskredit aus.

Am 11. 4. 2003 wurde das Gesetz von Bundestag und Bundesrat angenommen. Neben der Beschlußempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz legte der Vermittlungsausschuß gleichzeitig eine Protokollerklärung vor, so daß mit weiteren Reformen zu rechnen ist. Am 4. 8. 2003 wurde ein erster „Gesetzesentwurf zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz“ bekannt, auf den diese Arbeit nur mehr vereinzelt eingeht.

<sup>6</sup> Zum StVergAbG vgl. *Höreth/Schiegl/Zipfl*, BB 2003, S. 983 ff.; *Förster*, DB 2003, S. 899 ff.; *Melchior*, DStR 2003, S. 709 ff.; *Rödter/Schumacher*, DStR 2003, S. 805 ff.

<sup>7</sup> Dazu vgl. *Dötsch/Pung*, DB 2003, S. 1016 ff.; *Eilers/Schmidt*, GmbHR 2003, S. 613 ff.; *Rödter/Schumacher*, DStR 2003, S. 909 ff.; *Füger/Rieger*, FR 2003, S. 543 ff.