

Schriften zum Steuerrecht

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

Band 91

Betriebsausgabenabzugsbeschränkung und Halbeinkünfteverfahren

**Zugleich ein Beitrag zur Besteuerung
des Anteilseigners einer Kapitalgesellschaft**

Von

Urs Wäckerlin



Duncker & Humblot · Berlin

URS WÄCKERLIN

**Betriebsausgabenabzugsbeschränkung
und Halbeinkünfteverfahren**

Schriften zum Steuerrecht

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

Band 91

Betriebsausgabenabzugsbeschränkung und Halbeinkünfteverfahren

Zugleich ein Beitrag zur Besteuerung
des Anteilseigners einer Kapitalgesellschaft

Von

Urs Wäckerlin



Duncker & Humblot · Berlin

Gedruckt mit Hilfe der Geschwister Boehringer Ingelheim Stiftung
für Geisteswissenschaften in Ingelheim am Rhein.

Die Juristische Fakultät der Universität Passau
hat diese Arbeit im Sommersemester 2005
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 739

Alle Rechte vorbehalten
© 2006 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Fremddatenübernahme und Druck:
Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 3-428-12076-0

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

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

Meinen Eltern

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2005 als Dissertation von der Juristischen Fakultät der Universität Passau angenommen. Sie befindet sich inhaltlich auf dem Stand von Ende Januar 2005; die Angaben in den Fußnoten wurden teilweise aktualisiert.

Ich danke allen Freunden, die mir durch ihren stetigen Zuspruch geholfen haben, zwischenzeitliche Phasen der Stagnation zu überwinden und immer wieder von neuem Kraft und Zuversicht zu schöpfen. Jeder von ihnen hat seinen Teil zum Gelingen dieser Arbeit beigetragen.

Mein Dank gilt auch meinem Doktorvater Prof. Dr. Hartmut Söhn für die Betreuung dieser Arbeit und Prof. Dr. Michael Schweitzer für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Schließlich bedanke ich mich für die Aufnahme der Arbeit in die vorliegende Schriftenreihe bei den Herausgebern Prof. Dr. Joachim Lang und Prof. Dr. Jens Peter Meincke.

Ganz besonders hervorzuheben sind aber meine Eltern, die Studium und Promotion stets vorbehaltlos und mit größtmöglichem Einsatz unterstützt haben. Ohne sie wäre diese Arbeit nicht entstanden. Ihnen ist sie deshalb auch gewidmet.

München, September 2005

Urs Wäckertlin

Inhaltsverzeichnis

§ 1 Einleitung und Gang der Untersuchung	19
<i>1. Teil</i>	
Zur Geschichte der Ertragsbesteuerung von Kapitalgesellschaften und Anteilseignern	21
§ 2 Die Körperschaftsbesteuerung in Deutschland – ein geschichtlicher Abriss	21
I. Gründerzeit	21
II. Weimarer Republik	22
III. Bundesrepublik	23
§ 3 Die Entwicklung der Besteuerung von Kapitalerträgen	24
I. Die Preußische Einkommensteuer von 1891	24
II. Das Einkommensteuergesetz 1920	24
III. Das Einkommensteuergesetz 1925	25
IV. Das Einkommensteuergesetz 1934	25
V. Die Entwicklung nach 1934	26
<i>2. Teil</i>	
Rechtfertigung der Körperschaftsbesteuerung	27
§ 4 Vorbemerkungen	27
I. Die Körperschaftsteuer als „Einkommensteuer der Körperschaften“	27
II. Der Begriff der Körperschaft	28
III. Die Wirkung der Körperschaftsteuer im Ertragsteuersystem	29

§ 5 Politische und fiskalische Rechtfertigungsversuche	29
§ 6 Körperschaftbesteuerung und Äquivalenzprinzip	30
I. Körperschaftsteuer als Gegenleistung für Verleihung der Rechtsfähigkeit	31
II. Körperschaftsteuer als Gegenleistung für Haftungsbeschränkung	32
III. Körperschaftsteuer als Gegenleistung für die Inanspruchnahme staatlicher Infrastruktur	33
IV. Berechtigung des Äquivalenzprinzips im Ertragsteuerrecht	34
§ 7 Körperschaften als Subjekte des Ertragsteuerrechts	36
I. Leistungsfähigkeit als Grundlage der Steuerbemessung	36
II. Die Körperschaftsteuer aus Sicht der Opfertheorie	37
1. Der opfertheoretische Begriff der Leistungsfähigkeit	38
2. Die Theorie vom wirtschaftlichen Eigentum der Anteilseigner	39
3. Folgerungen für die Besteuerung von Unternehmererträgen	40
a) Das Integrationsverfahren	41
b) Die Körperschaftsteuer als „Sicherungssteuer“	41
III. Zur Tauglichkeit des Opfergedankens für die Rechtfertigung der Körper- schaftsbesteuerung	42
1. Gleichsetzung von Opferfähigkeit und Leistungsfähigkeit	42
2. Zur Vorstellung vom wirtschaftlichen Eigentum der Anteilseigner	44
3. Art der Einkommensverwendung als Leistungsfähigkeitsmerkmal	46
IV. Unternehmensbesteuerung als Objektbesteuerung	48
V. Die steuerliche Leistungsfähigkeit von Kapitalgesellschaften	49
1. Verfassungsrecht	50
a) Bedeutung des Art. 106 GG für die Besteuerung von Kapitalgesell- schaften	50
b) Bedeutung des Art. 19 Abs. 3 GG für die Besteuerung von Kapitalge- schaften	52

Inhaltsverzeichnis	11
aa) Die individualschützende Bedeutung des Art. 19 Abs. 3 GG	52
bb) Die objektiv-rechtliche Wirkung des Art. 19 Abs. 3 GG	53
cc) Zwischenergebnis	55
2. Argumentation in der Steuerrechtswissenschaft	56
a) Zur „Theorie vom Unternehmen an sich“	56
b) Wirtschaftliche Eigenständigkeit als Folge der rechtlichen Verselbständigung	57
c) Originäre steuerliche Leistungsfähigkeit der Gesellschaft	58
3. Endgültige oder nur „vorläufige“ Leistungsfähigkeit?	60
VI. Ergebnis	62

3. Teil

Die Besteuerung ausgeschütteter Kapitalgesellschaftsgewinne beim Anteilseigner

	63
§ 8 Vorgaben durch das Europäische Gemeinschaftsrecht	64
I. Keine Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung	65
II. Der Prüfungsmaßstab nach dem primären Gemeinschaftsrecht	66
1. Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 Abs. 1 EG)	66
a) Schutzbereich	66
b) Rechtfertigung von Eingriffen	67
2. Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG)	68
a) Schutzbereich	68
b) Rechtfertigung von Eingriffen	69
3. Das Verhältnis von Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit	70
§ 9 Verfassungsrechtliche Vorgaben aus dem Gleichheitssatz	70
I. Der Gewährleistungsgehalt des Gleichheitssatzes	70
1. Der Wortlaut des Art. 3 Abs. 1 GG	70
2. Vom Willkürverbot zur „neuen Formel“	71

II. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Fundamentalprinzip des Steuerrechts	73
III. Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips für die Einkommensbesteuerung	76
1. Objektives Nettoprinzip	76
2. Subjektives Nettoprinzip	78
3. Tarif	80
a) Anstieg der absoluten Steuerbelastung mit steigendem disponiblen Einkommen	80
b) Keine Pflicht zur Progression	80
c) Kein Verbot der Degression	81
4. Personenbezogenheit des Leistungsfähigkeitsprinzips	82
IV. Gebot der Folgerichtigkeit	82
1. Geltung des Gebots der Folgerichtigkeit für die Auswahl des Steuer- gegenstandes	83
2. Bedeutung für das Steuerrecht	84
V. Gleichbehandlung der Einkunftsarten	85
1. Einheitssteuer und Schedulensteuer	85
2. Einheitssteuer als verfassungsrechtliche Anforderung	85
VI. Lenkungsnormen	88
1. Zulässigkeit lenkender Steuernormen	88
2. Gesetzgebungskompetenz	90
3. Rechtfertigung	90
4. Steuervergünstigung durch Minderung der Bemessungsgrundlage	93
§ 10 Verfassungsrechtliche Vorgaben aus Freiheitsgrundrechten	94
I. Eigentumsgarantie (Art. 14 Abs. 1 GG)	94
1. Eröffnung des Schutzbereichs	94
a) Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	95
b) Lehre von der Eigentümerfreiheit	97
c) Kein Wegfall des Grundrechtsschutzes durch Auswahl des aufzuop- fernden Vermögensgegenstands	97

Inhaltsverzeichnis	13
2. Eingriff	99
3. Rechtfertigung	99
a) Die konfiskatorische Besteuerung	100
b) Der Vermögensteuerbeschluss des Bundesverfassungsgerichts	100
c) Zur Existenz eines „Halbteilungsgrundsatzes“ im Ertragsteuerrecht ..	101
aa) Der Wortlaut des Art. 14 Abs. 2 S. 2 GG	101
bb) Vorrang der privaten Eigentumsnutzung	102
cc) Ergebnis	103
II. Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG)	104
1. Eröffnung des Schutzbereichs	104
2. Eingriff	104
a) Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	104
b) Literatur	105
3. Rechtfertigung	106
III. Vereinigungsfreiheit (Art. 9 Abs. 1 GG)	107
1. Schutzbereich	107
2. Ergebnis	109
§ 11 Rechtsformneutralität als Verfassungsgebot	110
I. Der Begriff der Rechtsformneutralität	110
II. Rechtsformneutralität und Gleichheitssatz	111
III. Rechtsformneutralität und Freiheitsgrundrechte	115
IV. Zusammenfassung	117
§ 12 Das Halbeinkünfteverfahren im System der Einkommensteuer	118
I. Das Halbeinkünfteverfahren als pauschaliertes Anrechnungsverfahren	118
II. Zur sog. „wirtschaftlichen Doppelbelastung“	120
1. Der Begriff der Doppelbelastung	120

2. Die „Doppelbelastung“ im Erbfall	122
3. Maßgeblichkeit der verfassungsrechtlichen Maßstäbe	124
III. Zur Existenz eines „Grundsatzes der Einmalbesteuerung“	126
IV. Die zivilrechtliche Vorprägung des Steuersachverhalts	127
1. Einheit der Rechtsordnung	127
2. Rechtsprechung	128
a) Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs	128
b) Die anfängliche Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	129
c) Die „wirtschaftliche Betrachtungsweise“	129
3. Literatur	131
§ 13 Vereinbarkeit mit Europäischem Gemeinschaftsrecht	132
§ 14 Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Besteuerung des Anteilseigners einer Kapitalgesellschaft	136
I. Die Rechtsform als Ausdruck der wirtschaftlichen Stellung des Anteilseigners	136
1. Die wirtschaftlichen Tatbestände des Unternehmers und des Kapitalgebers	136
a) Einkünfte aus Gewerbebetrieb	136
b) Einkünfte aus Kapitalvermögen	138
2. Abgrenzung der Einkunftsarten durch die Rechtsform	138
a) Personenunternehmen	139
b) Kapitalgesellschaften	140
c) Übertragung auf die Gesellschafterbesteuerung	140
II. Abweichungen von der Rechtsformabhängigkeit durch den Gesetzgeber	142
1. Ermäßigter Körperschaftsteuertarif für „personenbezogene Kapitalgesellschaften“	142
2. Die nach § 17 EStG steuerbare Anteilsveräußerung	144
a) Der Regelungszweck vor Einführung des Halbeinkünfteverfahrens ...	144
b) Die Veränderung des Regelungszwecks durch das Halbeinkünfteverfahren	145

III. Die Stellung des Anteilseigners in der Rechtsprechung	146
1. Verfassungsgerichtliche Rechtsprechung zum Unternehmenssteuerrecht	146
a) Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 24. 01. 1962	147
b) Die nachfolgende Rechtsprechung zum Unternehmenssteuerrecht	148
c) Analyse der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung	150
2. Anknüpfung an das Zivilrecht durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	151
a) Vorrangigkeit des Zivilrechts	151
b) Der atypische stille Gesellschafter in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	153
aa) Der „typische atypische“ stille Gesellschafter	153
bb) Die atypische stille Gesellschaft an einer Kapitalgesellschaft	154
c) Der Vorlagebeschluss zu § 32 c EStG a.F.	155
d) Zwischenergebnis	157
IV. Die Bedeutung der Rechtsform in der Literatur	157
1. Keine wirtschaftliche Gleichheit aller Kapitalgesellschaften	157
2. „Einheitsbetrachtung“ von Gesellschaft und Anteilseigner	158
3. Trennung von Kapitalgesellschaft und Anteilseigner	160
a) Wahlfreiheit des Gesetzgebers zwischen Einheitsbetrachtung und Trennung	160
b) Pflicht zur Trennung	161
V. Ausrichtung der Gesellschafterbesteuerung an der typologischen Stellung des Gesellschafters in der Gesellschaft	162
1. Die Unterscheidung von Publikumsgesellschaft und personenbezogener Gesellschaft	163
a) Die Publikumsaktiengesellschaft als normativer Idealtypus	163
b) Die personenbezogene Kapitalgesellschaft	164
2. Die Leistungsfähigkeit des Anteilseigners in der Kapitalgesellschaft	165
a) Maßgeblichkeit der wirtschaftlichen Stellung	166
b) Widerstreit zwischen Rechtssicherheit und Leistungsfähigkeitsprinzip	167

3. Identität von Gesellschaft und Anteilseigner	169
a) Keine zivilrechtliche Identität von Gesellschaft und Gesellschafter ...	170
b) Wirtschaftliche Identität von Gesellschaft und Gesellschafter	171
c) Schlussfolgerung	172
4. Die Besteuerung von Körperschaftsgewinnen als Zurechnungsfrage	173
a) Der Begriff der Zurechnung	174
aa) Funktion der Zurechnung im Steuerrecht	174
bb) Die Zurechnungslehre nach Ruppe	175
b) Die Bedeutung der Zurechnungslehre für die Besteuerung des Anteilseigners	176
c) Der Zurechnungsbegriff als Zäsur zwischen Einkommenserzielung und Einkommensverwendung	179
5. Ergebnis	180
§ 15 Maßstäbe für die Besteuerung des Anteilseigners aus Freiheitsgrundrechten	181
I. Anrechnungspflicht durch Eigentumsgarantie?	181
1. Schutzbereich	181
2. Eingriff	182
a) Besteuerung des Anteilseigners	182
b) Beeinträchtigung der Nutzungsbefugnis durch Besteuerung der Gesellschaft?	182
aa) Unmittelbarer Eingriff	183
bb) Mittelbarer Eingriff	184
cc) Zwischenergebnis	185
3. Rechtfertigung	185
II. Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG)	186
1. Schutzbereich	186
2. Eingriff	187
3. Rechtfertigung	187

4. Teil

§ 3 c Abs. 2 EStG im System der Gesellschafterbesteuerung 188

§ 16 Die Ausgabenabzugsbeschränkung des § 3 c Abs. 2 EStG 188

I. Die noch junge Geschichte des § 3 c Abs. 2 EStG 188

1. Ursprüngliche Fassung des § 3 c Abs. 2 EStG 188

2. Wegfall der einjährigen Behaltefrist 189

3. Erstreckung auf Organschaftsverhältnisse 190

4. Neuregelung für einbringungsgeborene Anteile 190

II. Anwendungsbereich des § 3 c Abs. 2 EStG 191

1. Natürliche Personen und Personengesellschaften 191

2. Laufender Aufwand und Wertminderungen der Anteile 192

3. Einbringungsgeborene Anteile 193

4. Wirtschaftlicher Zusammenhang 194

a) Geltung des Veranlassungsprinzips 194

b) Der wirtschaftliche Zusammenhang bei gemischt veranlassten Ausgaben 195

5. Abzugsbeschränkung trotz fehlender Einnahmen 196

§ 17 Verfassungsmäßigkeit der Abzugsbeschränkung 197

I. Der Grundgedanke des § 3 c EStG 197

II. Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit des § 3 c Abs. 2 EStG im Schrifttum 198

III. Die Doppelnatur des Halbeinkünfteverfahrens als Auslegungsgrundlage 201

1. Der personalistisch beteiligte Anteilseigner 202

2. Der kapitalistisch beteiligte Anteilseigner 203

a) Vereinbarkeit mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip 203

b) Rechtfertigung als Typisierung 204

aa) Die gesetzgeberische Typisierungsbefugnis und deren Grenzen .. 204

bb) Gleichbehandlung aller Anteilseigner als Typisierungstatbestand 205

c) Rechtfertigung als Wirtschaftslenkung	206
aa) Die Zielsetzung der Vermeidung der Doppelerfassung	207
(1) Ungleichbehandlung gegenüber anderen Formen der entgeltlichen Kapitalüberlassung	208
(2) Ungleichbehandlung gegenüber personalistisch beteiligten Gesellschaftern	209
bb) Wahl des Lenkungsmittels	209
(1) Bewertungsmaßstab	210
(2) Gründe für das Halbeinkünfteverfahren	210
(3) Beurteilung	210
cc) Zwischenergebnis	212
IV. Vereinbarkeit der Abzugsbeschränkung mit dem Gleichheitssatz	212
1. Objektives Nettoprinzip	212
2. Gebot der Folgerichtigkeit	214
V. Vereinbarkeit der Abzugsbeschränkung mit Freiheitsgrundrechten	215
1. Verfassungsrechtlicher Maßstab	215
2. Beurteilung des § 3 c Abs. 2 EStG	216
§ 18 Rechtsfolge der teilweisen Verfassungswidrigkeit	216
I. Vermischung von Fiskal- und Lenkungszweck	216
II. Quantitative Teilnichtigkeit	219
III. Qualitative Teilnichtigkeit	220
IV. Ergebnis	222
Zusammenfassung der Ergebnisse	223
Literaturverzeichnis	226
Sachverzeichnis	243

§ 1 Einleitung und Gang der Untersuchung

„Mit einem guten Gesetz ist es wie mit einer guten Frau, von beiden spricht man nicht.“¹ Vom deutschen Steuerrecht wird in Politik, Wirtschaft und Wissenschaft dagegen viel gesprochen. Es ist in einem Maße pausenloser Veränderung ausgesetzt, wie dies nur in wenigen anderen Rechtsgebieten der Fall ist. Dadurch ist inzwischen ein Rechtszustand erreicht worden, der ein systematisch durchdachtes Konzept nur noch in Ansätzen erkennen lässt. Die so erzeugten rechtlichen Schwierigkeiten und der im Eifer gesetzgeberischer Aktivität abhanden gekommene Überblick über das Recht haben zu der Unsicherheit geführt, mit der steuerliche Sachverhalte und Rechtsfragen gegenwärtig behaftet sind.

Steuerrecht liegt im Schnittpunkt zahlloser politischer Interessen. Es dient nicht nur der Deckung des staatlichen Finanzbedarfs, sondern auch der Schaffung von Verhaltensanreizen in Wirtschafts-, Sozial- und Umweltpolitik. Die Erfahrung zeigt, dass steuerrechtliche Veränderungen nicht selten durch geschickt vorgetragene Anliegen einzelner Interessengruppen angestoßen werden. Die Folgen für die Akzeptanz steuerlicher Belastung werden dabei oft nicht genügend berücksichtigt. Wer das Gefühl hat, vom Staat ungerecht behandelt zu werden, wird auch für sich selbst „Steuersparmodelle“ auffinden wollen. Die Suche der Steuerpflichtigen nach Umgehungsmöglichkeiten fordert weitere „Abwehrgesetze“ heraus, die wiederum das Steuerrecht mit zusätzlichen Vorschriften anreichern. Ist schließlich der Punkt erreicht, wo allen Beteiligten der Reformbedarf offenbar wird, lässt sich mit kleineren Korrekturen nicht mehr viel bewirken.

Steuervereinfachung ist eine Forderung der Zeit; der vornehmste Weg dazu ist Systematisierung. Systematisierung bedeutet Regelmäßigkeit. Ohne die Trennung von lieb gewonnenen, aber ungerechtfertigten Annehmlichkeiten ist ein einfaches und gerechtes Steuersystem nicht zu haben – Qualität hat eben ihren Preis. Das erfordert eine Synthese von Steuerpolitik und Steuerwissenschaft. Der Wissenschaft kommt die Aufgabe zu, systematischen Anspruch im Steuerrecht und Wege zu dessen Verwirklichung aufzuzeigen. Die praktische Umsetzung ist dann Sache der Politik, die sich dabei wieder verstärkt auf das langfristige gesamtstaatliche Wohl konzentrieren muss. Wer eine systematische Ordnung des Steuerrechts anstrebt, kann nicht „everybody's darling“ sein – und wird dies auch nicht ernsthaft wollen.

Auf dem Weg zur Systematisierung des Steuerrechts sind schon große Schritte zurückgelegt worden. Wer die heutigen wissenschaftlichen Erkenntnisse mit dem

¹ *Knobbe-Keuk*, DB 1989, 1303, 1309.

Stand vor fünfzig oder hundert Jahren vergleicht, wird dies schnell bemerken. Das hat die Existenzberechtigung der Steuerwissenschaft jedoch nicht geschmälert. Die Steuerwissenschaft ist weit davon entfernt, sich selbst überflüssig zu machen. Sie muss fortwährend das neu Geschaffene auf seine Systemkonformität untersuchen und beurteilen. Diese Arbeit geht in absehbarer Zeit nicht aus.

Markstein der steuerlichen Entwicklung des Jahres 2000 war die Unternehmenssteuerreform. Sie brachte einen Paradigmenwechsel bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaftsgewinnen und war politisch sehr umstritten. Die erforderliche Zustimmung im Bundesrat konnte nur durch schwierige Verhandlungen mit den Regierungen einzelner Bundesländer sichergestellt werden. Das seit 1977 geltende Anrechnungsverfahren wurde aufgegeben, dessen Ablösung überaus kontrovers beurteilt. Umso bedeutsamer ist eine Einordnung der Besteuerung des Anteilseigners einer Kapitalgesellschaft in den Kontext der Einkommensbesteuerung und deren systematische Beurteilung. In den Blick genommen wird die Regelung des § 3 c Abs. 2 EStG, die als Gegenstück zur hälftigen Steuerfreistellung von Beteiligungserträgen eine hälftige Abzugsbeschränkung vorsieht. Ein Verständnis dieser Norm ist nur im Zusammenhang mit der Besteuerung des Anteilseigners möglich, die ihrerseits durch eine Wechselbeziehung mit der Ertragsbesteuerung der Kapitalgesellschaft verbunden ist: Die Gesellschaft kehrt ihr Ergebnis an den Anteilseigner aus, solange dieses nicht vorläufig in der Gesellschaft verbleibt; der Anteilseigner bezieht seine Einkünfte von der Gesellschaft. Die Rechtfertigung der Besteuerung körperschaftlich erzielter Gewinne auf der Ebene der Gesellschaft kann daher nicht ausgeblendet werden. Auch sie wird bei einer Untersuchung der Besteuerung des Anteilseigners in ihren Grundzügen einzubeziehen sein.

Damit ist die Gliederung der Arbeit vorgegeben. Sie enthält in ihrem ersten Teil einen Überblick über die Geschichte der Körperschaftbesteuerung und der Besteuerung von Kapitalgesellschaftsgewinnen beim Anteilseigner. Der zweite Teil befasst sich mit der Rechtfertigung der Körperschaftsteuer. Von Bedeutung ist die Besteuerungsmaxime, an der die Ertragsbesteuerung ausgerichtet werden sollte, wenn Ziel die systematisch richtige Besteuerung von Kapitalgesellschaftsgewinnen ist. Welche Maßstäbe sich für die Besteuerung des Anteilseigners aus dem Verfassungsrecht ergeben, führt in den dritten Teil, der sich zunächst mit der Frage befasst, inwieweit der einzelne Anteilseigner die Einhaltung von Besteuerungsschranken verlangen kann. Die Grundrechte als Abwehrrechte gegen den Staat beschränken dessen Gestaltungsfreiheit und ermöglichen es, ihn zu verpflichten, die Steuerrechtsordnung an den verfassungsrechtlichen Vorgaben auszurichten. Gleiches gilt für die Grundfreiheiten des EG-Vertrags, deren Bedeutung auch im Steuerrecht in den letzten Jahren stark zugenommen hat. Diese Erkenntnisse bilden anschließend die Grundlage für die Festlegung des rechtlichen Rahmens für die Besteuerung des Anteilseigners. Daran wird im vierten Teil die Abzugsbeschränkung des § 3 c Abs. 2 EStG gemessen.

1. Teil

Zur Geschichte der Ertragsbesteuerung von Kapitalgesellschaften und Anteilseignern

§ 2 Die Körperschaftsbesteuerung in Deutschland – ein geschichtlicher Abriss

Die Körperschaftsteuer hat in Deutschland eine lange Tradition. Die Geschichte der Besteuerung von Kapitalgesellschaften lässt sich bis weit in das 19. Jahrhundert zurückverfolgen. In der Zeit von den Anfängen der Körperschaftsbesteuerung bis zu ihrer gegenwärtigen Form war diese einer Entwicklung unterworfen, die sich in drei Phasen einteilen lässt. Die ersten Schritte auf dem Feld der Körperschaftsteuer stammen aus der deutschen Gründerzeit, denen in der Weimarer Republik ein Entwicklungsschub folgte. Daran angeschlossen hat sich die Ausgestaltung der Körperschaftsbesteuerung in der Nachkriegszeit.

I. Gründerzeit

Mit der Einführung der Möglichkeit, sich mit anderen in einer neuen Rechtsperson zur Verfolgung eigener Zwecke zusammenzuschließen, begann sich die Frage nach der Körperschaftsbesteuerung erstmals zu stellen. Das Allgemeine Deutsche Handelsgesetzbuch von 1861 schuf die rechtlichen Voraussetzungen zur Gründung einer Aktiengesellschaft und wurde in der Folgezeit von nahezu allen wichtigen Ländern, 1869 vom Norddeutschen Bund und 1871 vom Deutschen Reich als eigenes Gesetz übernommen. Dem folgte 1892 die Einführung der GmbH als weitere Form der Kapitalgesellschaft insbesondere für kleinere Unternehmen.² Die deutschen Gliedstaaten, denen in der Zeit des Kaiserreichs auch die Steuergesetzgebungskompetenz zukam, standen vor der Herausforderung, auf die neue Situation zu reagieren. So sah das Sächsische Einkommensteuergesetz vom 22. 12. 1874 in § 4 die Einkommensbesteuerung juristischer Personen vor. Schon damals wurde es für notwendig erachtet, dass auch Teilnehmer am Wirtschaftsverkehr, die sich nicht unmittelbar auf natürliche Personen zurückführen lassen, einen Beitrag zur Finanzierung der staatlichen Aufgaben leisten. Die Besteuerung fand in Form einer

² Vgl. *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht I, S. 25 ff.