

drastischen Absenkung des Körperschaftsteuersatzes hat sich das **Verhältnis zwischen Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer** verschoben. Seit 2008 hat die Gewerbesteuer sowohl *absolut* als auch *relativ* zur KSt nochmals an Gewicht gewonnen⁶. Bei einem durchschnittlichen Hebesatz von 400 % geht die Gewerbesteuer mit 14 Punkten in die Gesamtbelastung ein. Sie wird damit für Kapitalgesellschaften und sonstige Körperschaften mit gewerblichen Einkünften zur gleichberechtigten Unternehmensteuer neben der KSt, bei höheren Hebesätzen übersteigt sie die KSt sogar. Um die Belastung von Kapitalgesellschaften richtig einschätzen zu können, müssen Körperschaft- und Gewerbesteuer – trotz fortbestehender Unterschiede hinsichtlich Steuerobjekt und Bemessungsgrundlage (vgl. Rz. 12.19 und Rz. 12.36 ff.) – folglich zwingend zusammen betrachtet werden. Die Bedeutung der Gewerbesteuer als Belastungsfaktor wird weiter zunehmen, wenn Personengesellschaften vermehrt gem. § 1a KStG in die KSt wechseln, weil für Optiongesellschaften die pauschale Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG entfällt⁷.

IV. Körperschaftsteuersystem

1. Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbelastung

- 11.5 Wird der Gewinn zunächst bei der *Körperschaft* mit *KSt* belastet, der ausgeschüttete Gewinn dann nochmals bei dem Anteilseigner (Aktionär, Gesellschafter einer GmbH u.s.w.) der *ESt* unterworfen, so ergibt sich eine **wirtschaftliche Doppelbelastung**⁸. Die volle Doppelbelastung mit KSt und ESt (sog. klassisches System) versucht man (formal-)juristisch damit zu rechtfertigen, dass Körperschaft und Anteilseigner je für sich eigenständige Rechtssubjekte sind⁹. Entgegen der Rspr. des BVerfG reicht dies als Rechtfertigung jedoch nicht aus¹⁰. Zwar bedarf es der KSt schon aus Gründen der Wettbewerbsgleichheit, da Gewinne, solange sie thesauriert werden, nicht beim Anteilseigner erfasst werden können¹¹. In Höhe des thesaurierten Gewinns verfügt die Körperschaft über eine eigene, allerdings nur vorübergehende Leistungsfähigkeit. Insoweit ergänzt die KSt die ESt¹². Dies erklärt aber noch nicht, warum *ausgeschüttete* Gewinne beim Anteilseigner einer Körperschaft *nochmals* belastet werden, zumal wenn sich dadurch insgesamt eine ungleiche Belastung im Verhältnis zum Einzelunternehmer oder Gesellschafter einer Personengesellschaft ergibt¹³, denn die Einschaltung einer juristischen Person begründet keine endgültig höhere Leistungsfähigkeit. Richtigerweise müsste die Vorbelastung mit KSt bei Ausschüttung vollständig beseitigt und stattdessen der individuelle ESt-Satz des Anteilseigners zur Anwendung gebracht werden.
- 11.6 **International** haben sich im Laufe der Zeit unterschiedliche (und jeweils wechselnde) Methoden zur teilweisen oder vollständigen Vermeidung der Doppelbelastung herausgebildet¹⁴. In Betracht kommen

6 Herzig, DB 2007, 1451; Rödder, DStR 2007, Beihefter zu Heft 40, 3 (zum UntStRefG); Dietrich/Krakoviak, DStR 2009, 661 (zum Optimierungspotenzial bei der GewSt).

7 Koch/Langenmayr, Wirtschaftsdienst 2021, 241 (241).

8 *Wirtschaftliche Doppelbelastung* im Unterschied zur *juristischen Doppelbesteuerung* wegen der Subjektverschiedenheit von Körperschaft und Anteilseigner; zu den Begriffen ausf. Schaumburg, Internationales Steuerrecht⁵, 2023, Rz. 15.1 ff.

9 Dazu ausf. Hey, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, Diss., 1997, 241 ff.; Reich, Die wirtschaftliche Doppelbelastung der Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilsinhaber, 2000; Englisch, Dividendenbesteuerung, Diss., 2005, 96 ff.; Tipke, StRO II², 1163 ff.; Palm, Person im Ertragsteuerrecht, Habil., 2013, 485 ff.; Desens in HHR, Einf. KSt Anm. 15 ff. (2/2020) m.w.N.

10 BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (198); v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (250); zur Kritik an dieser Einordnung ausf. Rz. 13.172 f. m.w.N.

11 Zur Bedeutung des Realisationsprinzips in diesem Zusammenhang Schön, DStJG 37 (2014), 217 (231 ff.).

12 J. Lang, DStJG 24 (2001), 49 (62).

13 Jachmann, DStJG 23 (2000), 9 (18 f.); Schön, StuW 2000, 151 (152); Hey, DStJG 24 (2001), 155 (171); Palm, JZ 2012, 297 (302).

14 Sehr instruktiv Ault/Arnold, Comparative Income Taxation. A Structural Analysis⁴, 2020, 445 ff., 693 ff.; zu den Wirkungen auch Schneeloch/Frieling, DStZ 2021, 631 (635 ff.).

z.B. eine (vollständige oder teilweise) Steuerbefreiung des ausgeschütteten Gewinns bei der Körperschaft oder beim Anteilseigner, eine (vollständige oder teilweise) Anrechnung der KSt auf die ESt des Anteilseigners oder eine Milderung der Doppelbelastung durch Anwendung eines ermäßigten Einkommensteuersatzes auf Ausschüttungen beim Empfänger. Durch den Wettbewerb der Steuersysteme (insb. in Europa, s. Rz. 7.70 ff.) und den dadurch ausgelösten Zwang zu niedrigeren Körperschaftsteuersätzen ist ein Trend zur Wiedereinführung einer mind. teilweisen Doppelbelastung entstanden¹⁵. Stand ursprünglich das Bedürfnis nach *Entlastung* von der körperschaftsteuerrechtlichen Vorbelastung im Vordergrund, bedarf es nunmehr – außer bei Gesellschaftern mit sehr niedrigem individuellen Einkommensteuersatz – einer *Nachbelastung* auf Anteilseignerebene, um eine Hochschleusung auf die höhere Einkommensteuerbelastung anderer Einkunftsarten zu erreichen.

Für 2022 stellen sich die wichtigsten **ausländischen Körperschaftsteuersysteme** wie folgt dar¹⁶:

- *Klassische Systeme*: Irland, Schweiz;
- *Teilentlastungssysteme (ermäßigte Sondersteuersätze oder Teilfreistellung bei der ESt)*: Belgien, Bulgarien, Dänemark, Deutschland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Großbritannien, Italien, Kroatien, Litauen, Luxemburg, Niederlande, Norwegen, Österreich, Polen, Portugal, Rumänien, Schweden, Slowakei, Slowenien, Spanien, Tschechien, Ungarn, USA;
- *Teilanrechnungssysteme*: Japan, Kanada;
- *Vollanrechnungssysteme*: Australien¹⁷, Malta;
- *Steuerbefreiung beim Anteilseigner*: Estland, Lettland, Zypern.

Teilentlastungssysteme (auch als „**Shareholder-Relief-Systeme**“ bezeichnet) weichen zwar ab vom Ideal einer synthetischen ESt, da die Dividendenbelastung nicht mehr exakt der Belastung anderer Einkünfte entspricht. Sie haben aber bei der Erfassung grenzüberschreitender Sachverhalte entscheidende Vorteile, indem sie über die (niedrige) KSt im Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft und die (reduzierte) ESt im Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners automatisch zu einer in etwa hälftigen Aufkommensteilung zwischen den beteiligten Staaten führen. Zudem lassen sie sich auf verhältnismäßig einfache Weise europarechtskonform auf Auslandssachverhalte¹⁸ erstrecken.

2. Frühere Körperschaftsteuersysteme in Deutschland

In Deutschland wurde das klassische System der Doppelbelastung durch das KStG 1920 eingeführt¹⁹. Von 1953 bis 1976 wurde die Doppelbelastung durch einen gespaltenen Tarif gemildert (ab 1958 15 % für Ausschüttungen, Regelsteuersatz 51 %). Von 1977 bis 2000 praktizierte der deutsche Gesetzgeber die **Vollanrechnung** der KSt auf den ausgeschütteten Gewinn, kombiniert mit einem **ermäßigten Ausschüttungssteuersatz** auf Körperschaftsebene²⁰. Die körperschaftsteuerrechtliche Vorbelastung wurde bei Ausschüttung zunächst auf eine einheitliche Ausschüttungsbelastung von 30 % herab- bzw. heraufgeschleust und sodann durch Anrechnung auf die ESt/KSt des Anteilseigners und ggf. Vergütung vollständig neutralisiert²¹.

11.7

15 Dazu *Weinelt*, Das deutsche Körperschaftsteuersystem im Spannungsfeld zwischen nationaler Steuerordnung und europäischem Steuerwettbewerb, Diss., 2007, 88 ff.

16 *BMF*, Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich, 2022; *EY*, Worldwide Corporate Tax Guide, 2023.

17 *S. Born*, Die Körperschaftsteuer in Australien und Deutschland, Diss., 2017.

18 Vgl. hierzu *Zajicek*, Körperschaftsteuersysteme in der Europäischen Union, Diss., 2016, 40 ff.

19 Zur geschichtlichen Entwicklung s. *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁹, 1993, 558 ff.; *Pottthast*, Die Entwicklung der Körperschaftsteuer von den Vorformen bis zur Unternehmensteuerreform 2001, Diss., 2008; *Desens* in HHR, Dok. KSt. Anm. 6 ff. (2/2020).

20 Zu den Einzelheiten s. 16. Aufl., § 11 Rz. 35 ff., 140 ff.

21 Zum Mechanismus des Anrechnungsverfahrens und zum Übergangssystem s. 22. Aufl., § 11 Rz. 9.

Die Abschaffung des KSt-Anrechnungsverfahrens durch die Unternehmensteuerreform 2000 wurde zum einen europarechtlich²² begründet, da die Anrechnung auf inl. KSt begrenzt war, zum anderen als Vereinfachungsmaßnahme²³. Das seit 2001 geltende **klassische System mit Teilentlastung** vermeidet den Konflikt mit dem Europarecht. Sowohl die teilweise Freistellung nach § 3 Nr. 40 EStG als auch der Abgeltungsteuersatz (mit Anrechnung ausländischer Kapitalertragsteuer gem. § 32d V EStG) und die Beteiligungsertragsbefreiung (§ 8b I KStG) finden **unterschiedslos für In- und Auslandsdividenden** Anwendung. **Steuersystematisch** handelt es sich jedoch um einen Rückschritt²⁴.

Das komplexe **Übergangsregime**, dessen Aufgabe es war, Mehr- und Minderbelastungen der unter der Geltung des Anrechnungsverfahrens thesaurierten Gewinne zu verhindern, ist im **Jahr 2017** ausgelaufen²⁵, unterliegt aber nach wie vor verfassungsgerichtlicher Kontrolle²⁶.

3. Seit 2001: Klassisches System mit pauschaler Entlastung auf Anteilseignerebene

Literatur (s. ferner 18. Aufl., § 11 vor Rz. 10): Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF-Schriftenreihe, Heft 66, 1999; *Grotherr*, Das neue Körperschaftsteuersystem, BB 2000, 849; *Bareis*, Das Halbeinkünfteverfahren im Systemvergleich, StuW 2000, 133; *Pezzer*, Kritik des Halbeinkünfteverfahrens, StuW 2000, 144; *Schneeloch/Trockels-Brand*, Körperschaftsteuerliches Anrechnungsverfahren versus Reformpläne, DStR 2000, 907; *Siegel/Bareis/Herzig/Schneider/Wagner/Wenger*, Verteidigt das Anrechnungsverfahren gegen unbedachte Reformen!, BB 2000, 1269; *Bozza-Bodden*, Das deutsche und das italienische Körperschaftsteuersystem im Europäischen Binnenmarkt, Diss., 2002; *Djanani/Herbener*, Trends in der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und deren Anteilseignern: Einzel- oder Doppelbesteuerung, IStR 2003, 506; *Bareis*, Probleme mit der Hälfte, BB 2003, 2315; *Desens*, Das Halbeinkünfteverfahren, Diss., 2004; *Englisch*, Dividendenbesteuerung (Systemvergleich Deutschland – Spanien), Diss., 2005; *Wäckerlin*, Betriebsausgabenabzugsverbot und Halbeinkünfteverfahren. Zugleich ein Beitrag zur Besteuerung des Anteilseigners einer Kapitalgesellschaft, Diss., 2006; *Scheffler/Christ*, Abschaffung der Abgeltungsteuer: Folgewirkung auf die Unternehmensbesteuerung, Ubg 2016, 157; *Schneeloch/Frieling*, Internationale Unternehmensbesteuerung: Parameter der Ertragsbesteuerung, DStZ 2021, 631.

a) Grundstruktur

- 11.8 Seit 2001 gilt in Deutschland ein **klassisches System mit Entlastung auf Anteilseignerebene**. Gewinnausschüttungen lassen die KSt unberührt (§ 8 III 1 KStG). Die Vorbelastung auf der Ebene der ausschüttenden Körperschaft wird durch ermäßigte Besteuerung beim Empfänger berücksichtigt. Dabei ist zwischen einkommensteuerpflichtigen und körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaftern zu unterscheiden.
- 11.9 **Teileinkünfteverfahren/Abgeltungsteuer in der ESt**: Seit 2009 wird zwischen Beteiligungen im Betriebs- und Privatvermögen differenziert. Für *im Betriebsvermögen* gehaltene Beteiligungen gilt das sog. **Teileinkünfteverfahren**²⁷: Beteiligungserträge unterliegen der regulären tariflichen Einkommensteuer, sind aber zu 40 % steuerfrei (§ 3 Nr. 40 Satz 1 EStG). Auf diese Weise wird der Körperschaftsteuervorbelastung i.H.v. 15 % auf Gesellschaftsebene Rechnung getragen. Aufwendungen, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Beteiligungsertrag stehen, dürfen zu 60 % von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden (§ 3c II 1 EStG). Erträge aus *im Privatvermögen* gehaltenen Beteiligungen unterliegen seit dem 1.1.2009 der **Abgeltungsteuer** i.H.v. 25 % (§§ 20 I Nr. 1; 32d I; 43 I 1 Nr. 1; 43a I 1 Nr. 1 EStG). Der Stpfl. kann die Veranlagung beantragen, wenn dies zu einer niedrigeren ESt führt,

22 Europarechtswidrigkeit des Anrechnungsverfahrens EuGH v. 6.3.2007 – C-292/04, ECLI:EU:C:2007:132 – Meilicke I; v. 30.6.2011 – C-262/09, ECLI:EU:C:2011:438 – Meilicke II.

23 BT-Drucks. 14/2683, 132 ff.

24 Ausf. hierzu 24. Aufl., Rz. 11.16 ff.

25 Hierzu und zu den zahlreichen Änderungen des Übergangsregimes s. 22. Aufl., § 11 Rz. 10.

26 Dazu Rz. 3.272; zur Umsetzung von BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148,147 s. § 34 XI, XIV KStG i.d.F. des RegE eines JStG 2024, BT-Drucks. 20/12780.

27 Für Ausschüttungen vor dem 1.1.2009 Halbeinkünfteverfahren.

d.h. wenn sein persönlicher Grenzsteuersatz unter 25 % liegt (§ 32d VI EStG). In diesem Fall ist der volle Beteiligungsertrag in die Bemessungsgrundlage der ESt einzubeziehen. Werbungskosten, die in Zusammenhang mit dem Beteiligungsertrag stehen, können indes auch bei Veranlagung nicht über den Sparer-Pauschbetrag i.H.v. 1.000/2.000 Euro hinaus geltend gemacht werden (§ 20 IX 1 Hs. 2 EStG), es sei denn, es handelt sich um eine „typischerweise unternehmerische Beteiligung“, für die § 32d II Nr. 3 EStG die Veranlagung im Teileinkünfteverfahren i.V.m. § 3c II EStG vorsieht; zu den weiteren Fällen der Antragsveranlagung s. Rz. 8.503; zur Verletzung des objektiven Nettoprinzipis bei Veranlagung s. Rz. 8.506.

Beteiligungsertragsbefreiung in der KSt: Ist eine **Körperschaft selbst Anteilseignerin** einer anderen (Tochter-)Körperschaft, so bleiben bei ihr die von der Tochterkörperschaft ausgeschütteten **Dividenden grds. steuerfrei** (§ 8b I 1 KStG; s. auch Rz. 13.135). Durch die Beteiligungsertragsbefreiung werden Mehrfachbelastungen bei hintereinander geschalteten Körperschaften im Wesentlichen vermieden: Der im Konzern erwirtschaftete Gewinn wird nur einmal mit 15 % KSt belastet. Der danach verbleibende Betrag kann bis zur Obergesellschaft „durchgeschüttet“ werden und bildet erst, wenn er die Unternehmensebene verlässt und an eine natürliche Person ausgeschüttet wird, einkommensteuerpflichtige Einnahmen aus Kapitalvermögen gem. § 20 EStG. Seit 2004 ist die ursprünglich zu 100 % gewährte Beteiligungsertragsbefreiung allerdings **auf 95 % begrenzt**, indem § 8b V 1 KStG pauschal i.H.v. 5 % der Bezüge nichtabziehbare Betriebsausgaben fingiert (dazu i.E. Rz. 11.42). Eine weitere empfindliche Einschränkung hat das System der Beteiligungsertragsbefreiung durch die seit 1.3.2013 geltende **Ausnahme für Streubesitzdividenden** erfahren (§ 8b IV KStG, s. Rz. 11.42). § 8b I 1 KStG kommt nur noch zur Anwendung für unmittelbare Beteiligungen von mind. 10 %. Kaskadeneffekte bei gestaffelten Beteiligungen werden hingenommen (zur Besteuerung von Streubesitzdividenden in der GewSt Rz. 12.49).

Gewinne aus der Anteilsveräußerung: Der von einer Körperschaft erwirtschaftete Gewinn kann dem Anteilseigner nicht nur durch Ausschüttung zufließen, sondern wirtschaftlich auch durch den Verkauf der Beteiligung in Form eines erhöhten Kaufpreises, mit dem der Erwerber bestehende Gewinnrücklagen vergütet²⁸. Deshalb gilt auch für den Erlös aus der Veräußerung von Beteiligungen an Körperschaften für natürliche Personen entweder das **Teileinkünfteverfahren** (im Betriebsvermögen gehaltene Beteiligungen sowie Veräußerungsgewinne i.S.d. § 17 EStG) bzw. die **Abgeltungsteuer** (im Privatvermögen gehaltene Beteiligungen < 1 %). Bei Veräußerung durch eine Körperschaft ist der Gewinn nach § 8b II 1, III 1 KStG zu **95 % steuerfrei**; s. Rz. 11.39 ff. und Rz. 13.41). Dies gilt nach wie vor auch für die Veräußerung von **Streubesitz**.

Die Befreiung von der KSt bzw. die Ermäßigung der ESt auf Veräußerungsgewinne vermeidet Verzerrungen zwischen Ausschüttung und Veräußerung der Beteiligung; sie ist zur Vermeidung einer mehrfachen Belastung jedenfalls insoweit gerechtfertigt, als der Kaufpreis der Beteiligung durch bereits mit KSt belastete Rücklagen bestimmt wird. Die Rechtfertigung ist jedoch fraglich, soweit mit dem Kaufpreis auch sonstige Werte (stille Reserven, Geschäftswert) entgolten werden oder wenn der Kaufpreis etwa durch Börsenkurschwankungen ohne Rücksicht auf die Werthaltigkeit der veräußerten Beteiligung gebildet wird²⁹. Soweit

28 *Bartsch*, FR 2024, 363, zur Abwägung zwischen Ausschüttung/Anteilsverkauf im Hinblick auf die Möglichkeit inkongruenter Gewinnausschüttung.

29 Systematische Einordnung und Kritik an der Rechtfertigung im Hinblick auf die zukünftige Besteuerung stiller Reserven *Kempny/Plesdonat*, StuW 2024, 33; ebenfalls krit. *Bareis*, StuW 2000, 133 (141 f.); *van Lishaut*, StuW 2000, 182 (192 f.); *Hey*, DStJG 24 (2001), 155 (203); *Krause-Junk* in Lüdicke, Internationale Aspekte der Unternehmenssteuerreform, 2001, 1 (6); *Pezzer*, DStJG 25 (2002), 37 (56); *Romswinkel*, GmbHR 2002, 1059; *Spengel/Schaden*, DStR 2003, 2192 (2194 ff.); *Watermeyer* in HHR, § 8b KStG Anm. 5 (4/2021); a.A. *J. Lang*, DStJG 24 (2001), 49 (92 ff.); *Schön*, StuW 2000, 151 (158); *Wenger*, StuW 2000, 177 (181); *Rödder*, DStJG 25 (2002), 253 (276); *Schreiber/Rogall*, BB 2003, 497; *Scheffler*, DB 2003, 680; *Briese*, StuB 2003, 440; *Herzig*, DB 2003, 1459; *Englisch*, Dividendenbesteuerung, Diss., 2005, 390 f.; ausf. *Roderburg*, Die Steuerfreiheit der Anteilsveräußerungsgewinne im neuen Körperschaftsteuerrecht, Diss., 2005, 278 ff.; zum Einfluss auf die Bildung von Anteilskaufpreisen *Eisgruber/Glass*, DStR 2003, 389; *Rogall*, DStR 2003, 750.

die umfassende Veräußerungsgewinnbefreiung damit gerechtfertigt wird, dass der Erwerber die latente Steuerlast der stillen Reserven in einer Minderung des Kaufpreises auf den Veräußerer überwälzt³⁰, wird zumindest gegen das *Individualsteuerprinzip* (Rz. 3.14; Rz. 8.22 ff.) verstoßen.

- 11.12 Teileinkünfteverfahren und Beteiligungsertragsbefreiung korrespondieren mit **Beschränkungen des Abzugs von Beteiligungsaufwendungen** durch § 3c II EStG³¹ und § 8b III, V KStG, die zum Ausschluss von Umgehungen auch für Aufwendungen in Zusammenhang mit Gesellschafterdarlehen gelten (§ 3c II 2–4 EStG; § 8b III 4–7 KStG; dazu Rz. 11.41 f.). Dabei kommt es gem. § 3c II 7 EStG³² für den Ausschluss des Abzugs nicht darauf an, ob dem Stpfl. in dem betreffenden Veranlagungszeitraum tatsächlich steuerbefreite Einnahmen zufließen.

Die Verknüpfung des Teileinkünfteverfahrens bzw. der Beteiligungsertragsbefreiung mit den Beschränkungen des Abzugs von Aufwendungen durch § 3c II EStG; § 8b V KStG (dazu i.E. Rz. 11.41 f.) ist nicht gerechtfertigt³³. Da die Steuerbefreiungen in § 3 Nr. 40 EStG; § 8b I KStG lediglich ein steuerrechtliches Instrument darstellen, um die Vorbelastung der Ausschüttungen mit KSt zu berücksichtigen und eine Mehrfachbelastung zu verhindern, die Ausschüttungen wirtschaftlich also keineswegs steuerfrei sind (unechte Steuerbefreiung), verstößt das Abzugsverbot für die mit den Beteiligungserträgen zusammenhängenden Aufwendungen gegen das objektive Nettoprinzip und Art. 3 I GG. Die – zugegebenermaßen großzügige – Typisierung der Vorbelastung durch die (partielle) Steuerbefreiung von Veräußerungsgewinnen (Rz. 11.11) kann entgegen dem BFH³⁴ zur Rechtfertigung nicht herangezogen werden, da sie in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit den Beteiligungsaufwendungen steht. Das partielle Abzugsverbot für Beteiligungsaufwendungen ist entgegen dem BFH auch nicht im Hinblick auf den nur anteiligen Ansatz der Anschaffungskosten im Rahmen der Veräußerungsgewinnermittlung folgerichtig. Jener ist durch die Technik bedingt, die der Gesetzgeber für die Ermittlung des partiell steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns gewählt hat. Der partielle Ansatz der Anschaffungskosten korrespondiert mit dem partiellen Ansatz des Veräußerungspreises. Die Beteiligungsaufwendungen liegen dagegen auf einer Ebene mit den Veräußerungskosten. Beide müssten vollständig zum Abzug zugelassen werden³⁵.

b) Belastungswirkungen beim Anteilseigner

- 11.13 Für Dividenden/Veräußerungsgewinne von Anteilseignern, die dem Einkommensteuerspitzenatz unterliegen, ergibt sich sowohl im Teileinkünfteverfahren als auch unter der Abgeltungsteuer in etwa eine anderen Einkünften entsprechende Steuerbelastung.

30 BFH v. 19.6.2007 – VIII R 69/05, BStBl. II 2008, 551 (553 f.).

31 Grndl. zu § 3c II EStG *Beck*, Die Besteuerung von Beteiligungen an körperschaftsteuerpflichtigen Steuersubjekten im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht unter Berücksichtigung der Erwerbsaufwendungen der Steuerpflichtigen, Diss., 2004; *Münch*, Die Abziehbarkeit von Finanzierungsaufwendungen im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht. Insb. § 3c I, II EStG; § 8b III, V sowie § 8a KStG, Diss., 2006, 115 ff.; *Wäckerlin*, Betriebsausgabenabzugsbeschränkung und Halbeinkünfteverfahren, Diss., 2006; *Stiller*, StuW 2011, 75; *Zachmann*, Die Verfassungsmäßigkeit des § 3c Abs. 2 EStG und seine Anwendung in der steuerlichen Gewinnermittlung, Diss., 2015.

32 Dazu, insb. auch zur Rechtsentwicklung *Lendewig/Jaschke*, SteuerStud 2011, 174; *Förster*, GmbHR 2011, 393; *Nacke*, FR 2011, 699.

33 Wie hier *Schön*, FR 2001, 381; *Frotscher*, DStR 2001, 2045; *Briese*, StuB 2003, 440; *Maiterth/Wirth*, DStR 2004, 433; *S. Wagner*, StuB 2004, 495; *Herzig*, DStJG 28 (2005), 185; *Thömmes*, IStR 2005, 685; *Heuermann*, DB 2005, 2708; *Piltz*, DStJG 30 (2007), 211 (226 ff.); *Greulich/Hamann/Krohn*, StBp 2007, 238; *Intemann*, DB 2007, 1658 (1659); *Intemann*, DB 2007, 2797 (2799 ff.); *Englisch*, FR 2008, 227; *Weiß*, SteuerStud 2008, 287; *Eckhoff*, FS Steiner, 2009, 118 (132); *Seer*, GmbHR 2009, 1036 (1045); *Förster*, GmbHR 2011, 393; a.A. ab UntStRef 2008 *Zachmann*, Die Verfassungsmäßigkeit des § 3c Abs. 2 EStG und seine Anwendung in der steuerlichen Gewinnermittlung, Diss., 2015, 142.

34 BFH v. 19.6.2007 – VIII R 69/05, BStBl. II 2008, 551.

35 Wie hier *Stiller*, StuW 2011, 75 (76 f.).

Belastungswirkungen von Teileinkünfteverfahren/Abgeltungsteuer seit 2009						
I. Ebene der Kapitalgesellschaft						
1. Gewinn vor Steuern	100					
2. KSt/SolZ/GewSt (400 %)	29,8					
3. Ausschüttbarer Gewinn	70,2					
II. Ebene des Anteilseigners						
4. Persönlicher ESt-Satz in %	0	10	20	30	40	45
5. Einkommensteuerschuld (ohne SolZ)						
a) Teileinkünfteverfahren (60 %)	0	4,2	8,4	12,6	16,8	18,9
b) Abgeltungsteuer/Veranlagung	0	7,0	14,0	17,5	17,5	17,5
III. Steuerlast						
6. Gesamtbelastung						
a) Teileinkünfteverfahren (60 %)	29,8	34,0	38,2	42,5	46,7	48,8
b) Abgeltungsteuer/Veranlagung	29,8	36,8	43,8	47,3	47,3	47,3

Im Übrigen kommt es zu erheblichen Mehrbelastungen. Die Abbildung verdeutlicht die **Verzerrungen der Belastungsrelation** im Vergleich zu anderen Einkünften. Der aus Art. 3 I GG abzuleitende Grundsatz, dass alle Einkünfte entsprechend der dadurch gesteigerten Leistungsfähigkeit als gleichwertig anzusehen und gleichmäßig zu besteuern sind, wird durchbrochen³⁶. Ob die vom Gesetzgeber verfolgten Ziele eines einfach zu handhabenden, missbrauchsresistenten und europarechtskonformen Verfahrens die verzerrenden Wirkungen des Teileinkünfteverfahrens rechtfertigen können, ist zweifelhaft. Das BVerfG hat an der Ungleichbehandlung von Dividenden gegenüber anderen Einkünften allerdings mit dem wenig überzeugenden Hinweis auf die Abschirmwirkung der Körperschaft keinen Anstoß genommen³⁷.

11.14

Legt man diese Rspr. gleichwohl zugrunde, fehlt es aber jedenfalls an einer Rechtfertigung der Ungleichbehandlung je nachdem, ob die Beteiligung im Betriebs- oder im Privatvermögen gehalten wird. Privatanleger werden außer bei sehr hohem individuellen Einkommensteuersatz gegenüber betrieblichen Anlegern *in doppelter Weise* benachteiligt, indem einerseits auch bei Veranlagung der volle Beteiligungsertrag in die einkommensteuerrechtliche Bemessungsgrundlage eingeht und andererseits trotz Veranlagung tatsächliche Werbungskosten oberhalb des Sparer-Pauschbetrags von 1.000/2.000 Euro grds. nicht geltend gemacht werden können (§ 20 IX 1 EStG). Demgegenüber können im Teileinkünfteverfahren gem. § 3c II EStG in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den Einnahmen stehende Aufwendungen zu 60 % abgezogen werden. Der Gesetzesbegründung ist die erhebliche Diskriminierung gerade der Kleinanleger keine Zeile einer Begründung wert. Eine Rechtfertigung dieser gleichheitssatzwidrigen Benachteiligung der Privatanleger ist nicht ersichtlich³⁸, zumal frühere Unterschiede im Besteuerungsumfang durch die nunmehr geltende volle Steuerbarkeit privater Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen (§ 20 II 1 Nr. 1 EStG) beseitigt wurden. Auch die Optionsmöglichkeit des § 32d II Nr. 3 EStG (Beteiligung von mind. 25 % oder von mind. 1 % und berufliche Tätigkeit für die Gesellschaft³⁹)

36 Vgl. BVerfG v. 8.10.1991 – 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348 (363 f.); v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (6); v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88; BFH v. 24.2.1999 – X R 171/96, BStBl. II 1999, 450.

37 BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (200).

38 Ebenso *Intemann*, DB 2007, 1658 (1660 f.); krit. ferner *Loos*, DB 2007, 704; *Fischer*, DStR 2007, 1898; *Jachmann*, DStJG 34 (2011), 251 (261); *Bareis*, FR 2015, 1 (2); *Scheffler/Christ*, Ubg 2016, 157 (157); ausführend auch *Kollruss*, FR 2018, 350.

39 Auch bei Tätigkeit für eine Kapitalgesellschaft, an der nur eine mittelbare Beteiligung besteht, BFH v. 27.3.2018 – VIII R 1/15, BStBl. II 2019, 56.

schaft, insb. nachdem die Voraussetzungen des § 32d II Nr. 3 Buchst. b EStG verschärft wurden⁴⁰, keine Abhilfe.

- 11.15 Verletzt ist zudem das **Gebot der Finanzierungsneutralität** (Rz. 7.7), weil Dividenden im Vergleich mit ebenfalls abgeltungsbesteuerten, aber nicht vorbelasteten Zinseinkünften (§ 20 I Nr. 7 EStG; s. dazu Rz. 8.492 ff.) steuerlich benachteiligt werden⁴¹. Das erhebliche Belastungsgefälle zugunsten von Zinseinkünften setzt einen massiven Anreiz zur **Gesellschafterfremdfinanzierung**, dem der Gesetzgeber mit § 32d II Nr. 1 Buchst. b EStG zu begegnen versucht, indem für Kapitalerträge i.S.d. § 20 I Nr. 4 u. 7 EStG (Einkünfte aus stiller Beteiligung und Zinseinkünfte) statt des Abgeltungssteuersatzes der reguläre Einkommensteuertarif zur Anwendung kommt, wenn sie von einer Körperschaft an einen zu mind. 10 % beteiligten Gesellschafter oder eine nahestehende Person gezahlt werden. § 32d II Nr. 1 Buchst. c Satz 1 EStG bezieht sog. Back-to-Back-Finanzierungen ein, bei denen ein die Kapitalerträge schuldender Dritter (Bank) im Zusammenhang mit der Kapitalanlage seinerseits Kapital an den Betrieb des Gläubigers überlassen hat; s. auch Rz. 8.501.

B. Subjektive Steuerpflicht

I. Körperschaftsteuersubjekte i.S.d. §§ 1 I Nr. 1–6, 3 KStG

- 11.16 § 1 I KStG enthält einen Katalog der Körperschaftsteuersubjekte⁴²:

- a) **Kapitalgesellschaften** (insb. Europäische Gesellschaften⁴³, AG⁴⁴, KG auf Aktien⁴⁵, GmbH⁴⁶) einschließlich **optierender Gesellschaften** i.S.v. § 1a KStG;

40 Zu Unrecht hat der Gesetzgeber entgegen BFH v. 25.8.2015 – VIII R 3/14, BStBl. II 2015, 892 den Anwendungsbereich von § 32d II Nr. 3 EStG dahingehend eingeschränkt, dass bei Beteiligungen zwischen 1 % und 25 % die berufliche Tätigkeit in der Gesellschaft allein nicht ausreicht, vielmehr muss durch diese maßgeblicher unternehmerischer Einfluss genommen werden. Dieser Versuch einer einschränkenden Typisierung des unternehmerisch tätigen Kapitalgesellschafters hat keine Entsprechung bei im Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligungen und läuft dem Zweck der Vorschrift, Übermaßbesteuerung zu vermeiden – wie der BFH zutr. festgestellt hatte – zuwider.

41 Hierzu und zu Abhilfemöglichkeiten s. *Schön*, DStJG 37 (2014), 217 (244 ff.).

42 Überblick s. *Schönwald*, SteuerStud 2004, 498; grundl. *Martini*, Der persönliche Körperschaftsteuerbestand. Eine rechtsvergleichend-historische Analyse der Bestimmung von eigenständig steuerpflichtigen Personenvereinigungen, Diss., 2016.

43 *Schön/Spindler*, IStR 2004, 571; *Herzig*, Besteuerung der Europäischen Aktiengesellschaft, 2004; *Albert*, ifst-Schrift Nr. 426 (2005); *Rödter*, DStR 2005, 893; *Schaumburg*, JbFStR. 2005/06, 105; *Eggers*, Gründung und Sitzverlegung einer SE aus ertragsteuerrechtlicher Sicht, Diss., 2006; *Erkis*, Die Besteuerung der Europäischen (Aktien-)Gesellschaft, Diss., 2006; *Bartone/Klapdor*, Die Europäische Aktiengesellschaft², 2007; *Schäfer-Elmayer*, Besteuerung einer in Deutschland ansässigen Holding in der Rechtsform der SE (Societas Europaea), Diss., 2007; *Schön* in Lutter/Hommelhoff/Teichmann, SE-Kommentar², 2015, Anh. D; *Schneider*, Die Societas Europaea (SE) in Deutschland, Diss., 2020; *Haase*, Ubg 2020, 640; *Habersack/Drinhausen*, SE-Recht³, 2022; zur zunehmenden Verbreitung der SE *Bayer/Lieder/Hoffmann*, GmbHR 2023, 709 (716 f.).

44 *Ziemons/Binnewies*, Handbuch Aktiengesellschaft, Loseblatt; Beck'sches Hdb. der AG: Gesellschaftsrecht, Steuerrecht, Börsengang³, 2018.

45 *Bürgers/Fett*, Die KGaA³, 2022. Zur Besteuerung der KGaA s. *Schaumburg/Schulte*, Die KGaA, 2000; *Hölzl*, Die Besteuerung der KGaA, Diss., 2003; *Kessler*, FS Korn, 2005, 307; *Hageböke/Koetz*, DStR 2006, 293 (zu Fragen der Gewinnermittlung); *Drüen/von Heck*, DStR 2012, 541; *Wiss. Beirat Steuern Ernst & Young*, DB 2014, 147; *Hageböke/Lang*, StbJb. 2017/18, 301.

46 Historische Lit. s. 17. Aufl., § 11 Rz. 7 Fn. 33; *Seer*, Die Entwicklung der GmbH-Besteuerung, 2005; *Seer*, GmbHR 2009, 1036; *Tillmann/Schiffers/Wälzholz/Rupp*, Die GmbH im Gesellschafts- und Steuerrecht⁶, 2015; *Hottmann* u.a., Die GmbH im Steuerrecht⁴, 2015; *Prinz/Winkeljohann*, Beck'sches Hdb. der GmbH: Gesellschaftsrecht, Steuerrecht⁶, 2021.