

---

**Datum:** 13.01.2016  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 13. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 13 K 1973/13 K  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2016:0113.13K1973.13K.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

---

Tatbestand: 1

Streitig ist die Verfassungsmäßigkeit des § 8b Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes – KStG – im Streitjahr 2006. 2

Die Klägerin ist [...]. Sie ermittelt ihren Gewinn durch Bestandsvergleich gemäß § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes – EStG –. 3

Für das Streitjahr ermittelte sie einen handelsrechtlichen Jahresüberschuss in Höhe von 376.885,52 EUR. In ihrer am 5.10.2007 abgegebenen Körperschaftsteuererklärung erklärte sie weiterhin einen Korrekturbetrag zur Anpassung der Handelsbilanz an die steuerlich maßgebenden Wertansätze in Höhe von 420.144,71 EUR, zusammen 797.030,28 EUR. Gewinnmindernd erklärte sie hierzu u.a. inländische Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG in Höhe von 305.562,71 EUR, von denen sie 5 % (15.278,14 EUR) als gem. § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG nicht abziehbare Ausgaben abzog. In der Anlage AE erklärte sie zudem gewinnmindernd zu berücksichtigende ausländische Gewinne in Höhe von 27.555,71 EUR, von denen sie ebenfalls 5 % (1.377,86 EUR) als gem. § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG nicht abziehbare Ausgaben abzog. Diesen inländischen und ausländischen Gewinnen von insgesamt 333.118,38 EUR lagen Kursgewinne, Veräußerungsgewinne und Teilwertzuschreibungen von „Wertpapieren“, nämlich von im Umlaufvermögen gehaltenen Anteilen an Kapitalgesellschaften i.S.d. § 8b 4

Abs. 2 Sätze 1 bis 3 KStG zugrunde. In früheren Jahren war es allerdings zu Wertminderungen dieser Anteile gekommen, wobei die Wertminderungen teilweise steuerfrei, teilweise (nach altem Recht) steuerwirksam i.S.d. § 8b Abs. 2 Satz 4 KStG waren. Im Einzelnen ermittelte die Klägerin den Betrag der nicht abziehbaren Ausgaben wie folgt (in EUR):

Kursgewinne	312.718,35	5
Veräußerungsgewinne	2.844,30	
Kürzung nach § 8b Abs. 2 Satz 4 KStG	-16.822,84	
Summe	298.739,81	
Zuschreibungen	46.264,29	
Kürzung nach § 8b Abs. 2 Satz 4 KStG	-11.885,71	
Summe	34.378,58	
<b>Gesamtsumme</b>	<b>333.118,38</b>	
davon 5 %	<b>16.655,92</b>	
davon Inland	15.278,13	
davon Ausland	1.377,79	

Weiterhin erklärte die Klägerin in der Körperschaftsteuererklärung gemäß § 8b Abs. 1 KStG steuerfreie inländische Bezüge (Dividenden) i.H.v. 82.792 EUR, wovon 4.139,57 EUR nicht abzugsfähig gemäß § 8b Abs. 5 KStG waren.

Der Beklagte veranlagte die Klägerin mit Bescheid vom 10.1.2008 überwiegend erklärungsgemäß, wobei er Änderungen nur hinsichtlich der – zwischen den Beteiligten unstreitigen – Rückstellungen für Altersteilzeit vornahm und die Körperschaftsteuer auf 198.578 EUR festsetzte. Der Bescheid stand unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung – AO –. Nach Durchführung einer Betriebsprüfung, deren wesentliche Ergebnisse zwischen den Beteiligten ebenfalls unstreitig sind, setzte der Beklagte die Körperschaftsteuer 2006 mit Änderungsbescheid vom 18.6.2009 gemäß § 164 Abs. 2 AO auf 203.986 EUR fest und hob zugleich den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Die hierbei berücksichtigten Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG, die Bezüge i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG sowie die nicht abziehbaren Aufwendungen blieben gegenüber den vorherigen Veranlagungen unverändert.

Hiergegen legte die Klägerin am 9.7.2009 Einspruch ein. Als Begründung nannte sie u.a. die Verfassungswidrigkeit des § 8b Abs. 3 und 5 KStG aufgrund des Vorlagebeschlusses des FG Hamburg vom 7.11.2007 (5 K 153/06). Der Beklagte stellte den Einspruch antragsgemäß zunächst ruhend.

Im Laufe des Einspruchsverfahrens vertrat die Klägerin weiterhin die Auffassung, die Kürzung nach § 8b Abs. 2 Satz 4 KStG sei anders als bisher zu berechnen. Wertaufholungen, denen in früheren Jahren sowohl steuerwirksame als auch steuerunwirksame Abschreibungen von Anteilen auf den niedrigeren Teilwert vorangegangen seien, seien nach Maßgabe von § 8b Abs. 2 Satz 4 KStG zunächst mit den nicht steuerwirksamen und erst danach mit den steuerwirksamen Teilwertabschreibungen zu verrechnen. Ihre Berechnung sei wie folgt zu ändern:

9

Kursgewinne	312.718,35
Veräußerungsgewinne	2.844,30
Kürzung nach § 8b Abs. 2 Satz 4 KStG	-299,66
Summe	315.263,00
Zuschreibungen	46.264,29
Kürzung nach § 8b Abs. 2 Satz 4 KStG	0,00
Summe	46.264,29
<b>Gesamtsumme</b>	<b>361.527,28</b>
davon 5 %	<b>18.076,37</b>
davon Inland	16.698,58
davon Ausland	1.377,79

10

Nachdem der Bundesfinanzhof – BFH – mit Urteil vom 19.8.2009 I R 2/09 (Amtliche Sammlung der Entscheidungen des BFH – BFHE – 226, 235, Bundessteuerblatt – BStBl – II 2010, 760) die Rechtsauffassung der Klägerin insoweit bestätigt hatte, setzte der Beklagte mit Änderungsbescheid vom 17.1.2012 gemäß § 172 Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 AO die Körperschaftsteuer antragsgemäß auf 197.239 EUR herab, wobei er als Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG nunmehr 333.971,57 EUR (inländisch) und 27.555,71 EUR (ausländisch) sowie hierauf bezogene nicht abziehbare Aufwendungen i.H.v. 16.698,57 EUR (inländisch) und 1.377,71 EUR (ausländisch) berücksichtigte.

11

Die Klägerin schränkte mit Schreiben vom 17.8.2012 daraufhin ihren Einspruch für das Streitjahr 2006 auf die Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 8b Abs. 3 KStG ein. Sie bezifferte den von ihr begehrten Minderungsbetrag für 2006 mit 5.363,99 EUR. Dies begründete sie damit, die Regelung über die Nichtabziehbarkeit von Aufwendungen i.S.d. § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG sei insoweit verfassungswidrig, als den Kursgewinnen bzw. Zuschreibungen zuvor Abschreibungen vorausgegangen seien, welche gemäß § 8b Abs. 3 Satz 3 EStG in voller Höhe bei der Gewinnermittlung außer Ansatz geblieben seien. Hierbei handle es sich um folgende Beträge:

12

<u>Kursgewinne</u>		
X1.		571,43
X2. (1. Teil)		9.435,72
X2. (2. Teil)		41.184,70
X3.		9.823,70
		61.015,55

<u>Zuschreibungen</u>		
X4.		15.371,43
X5.		11.885,71
X6.		19.007,14
		46.264,28
Gesamt		<b>107.279,83</b>
davon 5 %		<b>5.363,99</b>

Den Zuschreibungen seien allesamt Abschreibungen vorausgegangen. Bei den Kursgewinnen sei hingegen zu differenzieren. Bei den Aktien der X2. AG (1. Teil) und der X3. AG seien zwar höhere Gewinne angefallen (49.514,74 EUR und 2.651,60 EUR), vorherige Abschreibungen lägen aber nur in der vorbenannten Höhe vor. Bei den Aktien der X1. AG und der X2. AG (2. Teil) sei es demgegenüber sogar zu höheren vorherigen Abschreibungen gekommen, so dass in Bezug auf den gesamten Gewinn ein Ansatz von 5 % nicht abziehbarer Aufwendungen verfassungswidrig sei.

Die Verfassungsmäßigkeit des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG sei auch noch nicht durch den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts – BVerfG – vom 12.10.2010 1 BvL 12/07 (Amtliche Sammlung der Entscheidungen des BVerfG – BVerfGE – 127, 224, Bundesgesetzblatt – BGBl – I 2010, 1766) geklärt. Dem Vorlagebeschlusses des FG Hamburg vom 7.11.2007 5 K 153/06 (EFG 2008, 236) habe nämlich ein anderer Sachverhalt zugrunde gelegen. Dort sei es nicht zu Wertaufholungen von zuvor vorgenommenen Teilwertabschreibungen gekommen. Auch das Prinzip der Abschnittsbesteuerung habe keine Rolle gespielt. Das BVerfG habe also über tatsächliche bzw. echte Vermögenszuwächse entschieden. Im vorliegenden Streitfall handle es sich – zumindest hinsichtlich der bezifferten Vermögensmehrungen – demgegenüber um „Scheingewinne“, weil Wertminderungen von Vorjahren lediglich wieder ausgeglichen worden seien. Es hänge von Zufällen ab, in welchem Jahr die jeweilige Wertminderung eingetreten sei. Trete die Wertminderung in demselben Jahr ein wie der Kursgewinn bzw. die Zuschreibung, unterliege nur der saldierte Betrag dem

5 %-igen Abzugsverbot. In beiden Szenarien gebe es aber keine Unterschiede hinsichtlich der Leistungsfähigkeit, so dass nach derzeitiger Rechtslage eine Ungleichbehandlung bestehe.

Mit Einspruchsentscheidung vom 27.5.2013 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. 17

Die Klägerin hat mit Schriftsatz vom 19.6.2013, der bei Gericht am 24.6.2013 eingegangen ist, Klage erhoben. 18

Sie hat den von ihr begehrten Minderungsbetrag im Klageverfahren zunächst mit 3.578,86 EUR beziffert entsprechend der folgenden Berechnung: 19

<b><u>Kursgewinne</u></b>			20
X2. (1. Teil)		9.435,72	
X2. (2. Teil)		14.826,43	
X3.		9.823,70	
		34.085,85	
<b><u>Zuschreibungen</u></b>			
X4.		15.371,43	
X5.		3.114,29	
X6.		19.007,14	
		37.492,86	
<b>Gesamt</b>		<b>71.578,70</b>	
davon 5 %		<b>3.578,94</b>	

Es hätten sich gegenüber dem Einspruchsverfahren Änderungen bei den Anteilen an der X1. AG (weggefallen), der X2. AG (2. Teil) sowie der X5. AG ergeben, weil die Abschreibungen der vorangegangenen Jahre nochmals genau nachverfolgt worden seien. Hierbei habe sich ergeben, dass in den Vorjahren ab 2001 auch Zuschreibungen vorgenommen worden seien, so dass jeweils nur ein Saldo aus Zu- und Abschreibungen zu berücksichtigen sei. Wegen der Einzelheiten wird auf die Berechnungen der Klägerin im Schreiben vom 19.6.2013 verwiesen. 21

Wegen der beschriebenen Belastung verstoße § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG nicht nur gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, sondern auch gegen den Grundsatz der Folgerichtigkeit, weil es zu einer Mehrfachbelastung komme. Da Abschreibungen in den 22

Vorjahren bei der Gewinnermittlung dieser Jahre nicht angesetzt worden seien, komme bei der Wertaufholung im Streitjahr bezüglich desselben Sachverhalts ein Abzugsverbot zur Anwendung, welches zu einer Mehrfachbelastung führe. Dies widerspreche der Typisierungs- und Pauschalierungsbefugnis des Gesetzgebers und sei nicht gerechtfertigt. Der Besteuerung in Form des Abzugsverbots liege keine Leistungssteigerung im Streitjahr zugrunde, da es sich lediglich um eine Rückgängigmachung einer in Vorjahren eingetretenen Vermögensminderung gehandelt habe.

Auch der Gesetzgeber habe im Jahressteuergesetz – JStG – 2008 in der Gesetzesbegründung zu § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG (BT-Drucks. 16/6290, Seite 74) ausgeführt: „Aus Billigkeitsgründen bleiben mit den nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG hinzugerechneten Gewinnminderungen korrespondierende Gewinnerhöhungen aus späteren Wertaufholungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG in voller Höhe steuerfrei. Sollte durch den Darlehensverzicht des Gesellschafters bei der Gesellschaft ein steuerwirksamer Ertrag entstehen, besteht die Möglichkeit eines Steuererlasses aus sachlichen Billigkeitsgründen (BMF-Schreiben vom 27. März 2003, BStBl. I S. 240).“ Der Hinweis auf die Billigkeit zeige, so die Klägerin, dass es der Gesetzgeber für ungerechtfertigt gehalten habe, pauschal 5 % als nicht abzugsfähig anzusehen. Zu einer abweichenden Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen sei es auch im Urteil des FG Düsseldorf vom 2.9.2014 6 K 3370/09 (EFG 2015, 446, Rev. des BFH: I R 65/14) gekommen, die damit begründet wurde, dass in einer Teilwertzuschreibung im Nachgang zu einer früheren Teilwertabschreibung kein besteuernswürdiger Zuwachs der Leistungsfähigkeit zu sehen sei.

23

Der Auffassung der Klägerin, die beschriebene Mehrfachbelastung verstoße gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, stehe auch nicht der Grundsatz der Abschnittsbesteuerung bzw. das „Stichtagsprinzip“ entgegen. Das BVerfG habe nämlich bereits in diversen Beschlüssen mehrjährige Betrachtungszeiträume als Maßstab für die Betrachtung der Leistungsfähigkeit zugelassen. So zeige der BVerfG-Beschluss vom 4.12.2002 2 BvR 400/98 2 BvR 1735/00 (BVerfGE 107, 27, BGBl I 2003, 636), dass eine Verfassungsmäßigkeitsprüfung nicht stets auf jährliche Besteuerungsabschnitte beschränkt werden dürfe. Auch im Beschluss vom 22.7.1991 1 BvR 313/88 (Deutsches Steuerrecht – DStR – 1991, 1278) habe sich das BVerfG bereits mit dem Wertungswiderspruch zwischen den Grundsätzen der Abschnittsbesteuerung und der Besteuerung nach dem Nettoprinzip befasst. Weiterhin würden verschiedene gerichtliche Vorlagebeschlüsse (BFH-Beschluss vom 26.2.2014 I R 59/12, BFHE 246, 27, BStBl II 2014, 1016 zur Mindestbesteuerung, Az. des BVerfG: 2 BvL 19/14; FG Hamburg, Beschluss vom 4.4.2011 2 K 33/10, Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG – 2011, 1460, DStR 2011, 1172 zu § 8c KStG, Az. des BVerfG: 2 BvL 6/11; FG Münster, Beschluss vom 16.9.2014 9 K 1600/12, jetzt 13 K 1600/12, EFG 2015, 500, zu § 34 Abs. 13f KStG n.F., Az. des BVerfG: 2 BvL 29/14) zeigen, dass eine Verfassungsmäßigkeitsprüfung des Aspekts der Leistungsfähigkeit auch über einen mehrjährigen Zeitraum möglich sein müsse. Dasselbe ergebe sich aus dem BFH-Beschluss vom 18.12.2013 I B 85/13 (BFHE 244, 320, BStBl II 2014, 947), in dem der BFH ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 4h EStG geäußert habe. Die veranlagungszeitraumübergreifende Betrachtungsweise sei darüber hinaus auch in den Vorlagebeschlüssen des BFH vom 17.7.2014 VI R 2/12 (BFHE 247, 25), VI R 61/11, VI R 8/12 (BFHE 247/64), VI R 38/12 und VI R 2/13 (zu Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung gem. § 9 Abs. 6 EStG, Az. des BVerfG: 2 BvL 22-26/14) ein tragender Gedanke gewesen.

24

Den vorstehenden Überlegungen stehe nicht der BVerfG-Beschluss vom 12.10.2010 1 BvL 12/07 (BVerfGE 127, 224) entgegen. Denn insoweit habe der Tenor der Entscheidung des

25

BVerfG, welche im BGBl veröffentlicht worden sei, keine Gesetzeskraft erlangt. Das BVerfG habe nämlich über die Frage der Mehrfachbelastung nicht entschieden. Dem vom BVerfG entschiedenen Fall hätten Erlöse aus Aktienverkäufen und Dividendenerträge zugrunde gelegen. Im Streitfall werde demgegenüber nach einer Nichtabzugsfähigkeit früherer Teilwertabschreibungen nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG die spätere Zuschreibung noch einmal besteuert durch die Nichtabzugsfähigkeit von 5 % Betriebsausgaben. Darüber hinaus komme es bei bestimmten Aktien, insbesondere den Aktien der X2. AG (1. Teil), zu weiteren Verdopplungseffekten, weil bereits in Vorjahren Zuschreibungen stattgefunden hätten, auf die ebenfalls § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG angewandt worden sei. Durch „hüpfende Kurse“ sei es dann zu einer mehrfachen Anwendung des 5 %-igen Ausgabenabzugsverbots gekommen. Hierbei handle es sich, so die Klägerin, um einen sog. „horizontaler Kaskadeneffekt“. Über diese Konstellation habe das BVerfG nicht entschieden. Da die objektive Reichweite der Rechtskraft der Entscheidung des BVerfG nämlich durch den maßgeblichen Sachverhalt sowie durch den Prüfungsmaßstab determiniert werde (so Bethge in Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/ Bethge, BVerfGG, § 31 Rz. 68), entfalte die Entscheidung aufgrund des abweichenden Sachverhalts für den Streitfall keine Rechtskraft.

Darüber hinaus habe das BVerfG in seinem Beschluss vom 12.10.2010 1 BvL 12/07 (BVerfGE 127, 224) ausdrücklich die Möglichkeit sog. „Kaskadeneffekte“ erkannt. Es habe ausdrücklich offen gelassen, ob der in der Literatur der Pauschalierung des Ausgabenabzugsverbots „in mehrfach gestaffelten Beteiligungsstrukturen entgegengehaltene mögliche ‚Kaskadeneffekt‘ [...] im Extremfall eine abweichende verfassungsrechtliche Bewertung verlangen kann“ (unter D.III.3.b, ee der Gründe). Bei einer solchen Beteiligungskaskade handle es sich, so die Klägerin, um einen sog. „vertikalen Kaskadeneffekt“. Hieraus sei zu erkennen, dass das BVerfG in einer Beteiligungskaskade die mehrfache Nichtabzugsfähigkeit von 5 % auf ein- und dieselbe Dividende möglicherweise als einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes – GG – werte. Auch insoweit habe der Tenor der Entscheidung des BVerfG, welche im BGBl veröffentlicht worden sei, keine Gesetzeskraft erlangen können. Daher werde in diesen Fällen im Schrifttum die Verfassungsmäßigkeit des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG – auch nach der Entscheidung des BVerfG vom 12.10.2010 1 BvL 12/07 – weiterhin als zweifelhaft angesehen (Watermeyer in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Stand Juni 2014, § 8b KStG Rz. 7; Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Auflage, § 11 Rz. 42 ff; Müller, FR 2011, 309; Ribbrock, BB 2011, 98).

Die Klägerin hat sodann mit Schriftsatz vom 26.5.2015 ihre Klage hinsichtlich dieses „vertikalen Kaskadeneffekts“ erweitert. Die Klage beziehe sich nun auch auf das 5 %-ige Abzugsverbot gemäß § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG bezüglich der folgenden im Streitjahr vereinnahmten Dividenden:

<u>Dividenden</u>			davon 5%
X7.		8.292,86	414,64
X5.		4.285,71	214,29
X5.		7.500,00	375,00
X2.		1.642,86	82,14

X2.		3.860,71	193,04
X4.		20.571,43	1.028,57
X8.		8.800,00	440,00
X9.		2.914,29	145,71
X6.		1.714,29	85,71
X10.		4.488,00	224,40
X6.		109,37	5,47
Zwischensumme		64.179,51	3.208,973
Vom [...] weitergeleitet		24.924,18	1.246,21
Gesamtsumme		<b>89.103,69</b>	<b>4.455,18</b>

Denn die vorgenannten Dividenden stammten aus mehrstufigen Konzernstrukturen. Jede der Aktiengesellschaften bzw. Anstalten des öffentlichen Rechts beziehe ebenfalls Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften. 29

Allerdings sei es nicht möglich, so die Klägerin sodann im Schriftsatz vom 29.10.2015, den „vertikalen Kaskadeneffekt“ im Detail zu beziffern. Hierzu verweist sie jedoch auf die Dissertation „Die Kapitalverflechtungen hinter dem DAX30“ von Dimitre Stankov, Berlin 2008. Diese Dissertation enthalte auch Darstellungen der Anzahl der definitiven Beteiligungen der X7. AG, X5. AG, X2. AG, X4. AG, X9. AG sowie der X8. AG. Die Verflechtungen würden auch für das Streitjahr 2006 gelten. Der Betrag der Klageerweiterung werde daher auf 2.893,39 EUR begrenzt entsprechend der folgenden Berechnung: 30

<u>Dividenden</u>			davon 5%
X7.		8.292,86	414,64
X5.		4.285,71	214,29
X5.		7.500,00	375,00
X2.		1.642,86	82,14
X2.		3.860,71	193,04
X4.		20.571,43	1.028,57

31

X8.		8.800,00	440,00
X9.		2.914,29	145,71
Gesamtsumme		<b>57.867,86</b>	<b>2.893,39</b>

In einem weiteren Schriftsatz vom 8.1.2016 hat die Klägerin erklärt, von diesem Betrag werde nun nur noch ein geschätzter Anteil von 10 % – mithin 289,34 EUR – streitig gestellt. Dies entspreche dem in den Dividenden enthaltenen, aus mehrfach gestaffelten Beteiligungsstrukturen stammenden Anteil. Denn nur diesbezüglich sei die Verfassungsmäßigkeit des § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG nach dem BVerfG-Beschluss vom 12.10.2010 1 BvL 12/07 zweifelhaft. Hinsichtlich einiger dieser Dividenden sei weiterhin zu berücksichtigen, dass dieselben Aktien, aus denen die Dividenden stammten, auch die für § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG relevanten Ab- und Zuschreibungen erfahren hätten. Dadurch wirkten die Betriebsausgabenabzugsverbote des § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG sogar in doppelter Weise. Konkret handle es sich hierbei um die Aktien der X5. AG, der X2. AG und der X4. AG.

Schließlich hat die Klägerin im Schriftsatz vom 26.5.2015 erklärt, die Zuschreibungen bei den Aktien der X5. AG im Streitjahr hätten – wie ursprünglich im Einspruchsverfahren beziffert – doch 11.885,71 EUR betragen. Bei der Berechnung im Klageschriftsatz vom 19.6.2013 sei demgegenüber ein Fehler unterlaufen. Der wegen der Kursschwankungen begehrte Minderungsbetrag sei daher wie folgt zu berechnen:

<b><u>Kursgewinne</u></b>		
X2. (1. Teil)		9.435,72
X2. (2. Teil)		14.826,43
X3.		9.823,70
		34.085,85
<b><u>Zuschreibungen</u></b>		
X4.		15.371,43
X5.		11.885,71
X6.		19.007,14
		46.264,28
Gesamt		<b>80.350,13</b>

davon 5 %		<b>4.017,51</b>
-----------	--	-----------------

Insgesamt begehrt die Klägerin damit, im angefochtenen Bescheid ein um 4.306,85 EUR (289,34 EUR + 4.017,51 EUR) vermindertes Einkommen zugrunde zu legen. 35

Mit den streitigen Betriebsvermögensmehrungen würden auch nur geringe Betriebsausgaben zusammenhängen, so dass die gesetzliche Pauschalierung der Betriebsausgaben mit 5 % zu hoch sei. Der Erwerb der Beteiligungen der Klägerin sei nämlich nicht unmittelbar refinanziert worden. Vielmehr liege eine mittelbare Poolfinanzierung vor, für die der Satz der sog. durchschnittlichen Refinanzierung der Passivseite der Bilanz im Streitjahr 2,4 % betragen habe. 36

Die Klägerin beantragt, 37

den Körperschaftsteuerbescheid vom 18.06.2009 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 17.01.2012 und der Einspruchsentscheidung vom 24.06.2013 zu ändern und ein um 4.306,85 EUR vermindertes Einkommen zu Grunde zu legen, 38

hilfsweise, 39

die Revision zuzulassen. 40

Der Beklagte beantragt, 41

die Klage abzuweisen. 42

Er verweist auf seine Einspruchsentscheidung. Nach seiner Auffassung besteht kein Verstoß gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, weil die Klägerin im Streitjahr tatsächlich die zugrunde gelegten Gewinne bzw. Werterhöhungen und Dividenden realisiert habe. Die Pauschalierung der nichtabziehbaren Betriebsausgaben gemäß § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG sei nach dem BVerfG-Beschluss vom 12.10.2010 1 BvL 12/07 (BVerfGE 127, 224) verfassungsgemäß. 43

Außerdem habe die Bundesregierung aufgrund einer Prüfbitte des Bundesrates (BT-Drs. 15/1518), ob nicht die Teilwertzuschreibungen aus der Regelung des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG ausgenommen werden könnten, diesen Vorschlag abgelehnt, weil dies zu ungewollten Steuerumgehungsgestaltungen führen könnte (BT-Drs. 15/1665). Hier sei ein Gleichlauf mit der Dividendenbesteuerung systematisch erforderlich. 44

Der Senat hat am 13.1.2016 eine mündliche Verhandlung durchgeführt. Wegen der Einzelheiten wird auf das Protokoll der Sitzung verwiesen. 45

Entscheidungsgründe: 46

Die Klage ist unbegründet. 47

I. 48

Der angefochtene Körperschaftsteuerbescheid ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). 49

Die Klägerin ist [...] unbeschränkt steuerpflichtig [...]. 50

- Der Beklagte hat von den von der Klägerin erklärten inländischen und ausländischen Gewinnen im Sinne des § 8b Abs. 2 KStG i.H.v. 361.527,28 EUR zu Recht einen Betrag i.H.v. 5 % (18.076,36 EUR) als nicht abziehbare Betriebsausgaben gemäß § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG und weiterhin von den von der Klägerin erklärten Bezügen (Dividenden) i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG i.H.v. 82.792,00 EUR zu Recht einen Betrag i.H.v. 5 % (4.139,57 EUR) als nicht abziehbare Betriebsausgaben i.S.d. § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG behandelt. Er hat zu Recht die vorgenannten nicht abziehbaren Betriebsausgaben nicht um die von der Klägerin insgesamt begehrten 4.306,85 EUR vermindert. 51
- 1) Der Beklagte hat das 5 %-ige Betriebsausgabenabzugsverbot gemäß § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG auf die inländischen und ausländischen Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG i.H.v. 361.527,28 EUR rechtmäßig angewandt. 52
- Gemäß § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG in der im Streitjahr geltenden Fassung (des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22.12.2003, BGBl I S. 2840 – Korb II-Gesetz) gelten von dem jeweiligen Gewinn im Sinne des § 8b Abs. 2 Satz 1, 3 und 5 KStG 5 vom Hundert als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. 53
- Gemäß § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG in der im Streitjahr geltenden Fassung bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft oder Personenvereinigung, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG gehören, außer Ansatz. Gemäß § 8b Abs. 2 Satz 3 KStG gilt Satz 1 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 EStG bezeichneten Werts. Gemäß § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung sind andere als die Nr. 1 bezeichneten Wirtschaftsgüter des Betriebs (Grund und Boden, Beteiligungen, Umlaufvermögen) mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem an deren Stelle tretenden Wert, vermindert um Abzüge nach § 6b EStG und ähnliche Abzüge, anzusetzen. Ist der Teilwert aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, so kann dieser gem. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG angesetzt werden. Gem. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 4 EStG sind Wirtschaftsgüter, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen gehört haben, in den folgenden Wirtschaftsjahren gemäß Satz 1 anzusetzen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass ein niedrigerer Teilwert nach Satz 2 angesetzt werden kann. 54
- Im Streitfall hat die Klägerin – zwischen den Beteiligten unstreitig – einen Gewinn i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG erwirtschaftet, da sie Veräußerungsgewinne i.S.d. § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG i.H.v. 2.844,30 EUR und Teilwertzuschreibungen i.S.d. § 8b Abs. 2 Satz 3 KStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 EStG in Höhe von 312.718,35 EUR („Kursgewinne“ entsprechend ihrer Steuererklärung) und 46.264,28 EUR („Zuschreibungen“ entsprechend ihrer Steuererklärung) erzielt hat. Hierauf hat der Beklagte rechtmäßigerweise das 5 %-ige Betriebsausgabenabzugsverbot gemäß § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG angewandt, auch soweit diesen Gewinnen frühere – gemäß § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG nicht ansatzfähige – Gewinnminderungen vorausgegangen sind. 55
- a) § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG ist mit dem Grundgesetz vereinbar und verstößt nicht gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG. 56
- Das BVerfG hat mit Beschluss vom 12.10.2010 1 BvL 12/07 (BVerfGE 127, 224, BGBl I 2010, 1766) § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG als verfassungsgemäß erklärt. Der Tenor 57

dieser Entscheidung lautet: „§ 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.“

Gem. § 31 Abs. 1 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht – BVerfGG – binden die Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts die Verfassungsorgane des Bundes und der Länder sowie alle Gerichte und Behörden. In den Fällen des § 13 Nr. 6, 6a, 11, 12 und 14 hat die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts gem. § 31 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG Gesetzeskraft. Soweit ein Gesetz als mit dem Grundgesetz oder sonstigem Bundesrecht vereinbar oder unvereinbar oder für nichtig erklärt wird, ist die Entscheidungsformel gem. § 31 Abs. 2 Satz 3 BVerfGG durch das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz im Bundesgesetzblatt zu veröffentlichen. 58

Aufgrund des BVerfG-Beschlusses vom 12.10.2010 1 BvL 12/07 ist § 8b Absatz 3 Satz 1 KStG mit dem Grundgesetz vereinbar. 59

Der Senat ist deshalb an einer erneuten verfassungsrechtlichen Überprüfung des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG gehindert. Bei der Vorlage des FG Hamburg vom 7.11.2007 5 K 153/06 (EFG 2008, 236) handelte es sich nämlich um einen Antrag im Sinne des § 13 Nr. 11 BVerfGG i.V.m. Art. 100 Absatz 1 Satz 1 GG, so dass sich aus § 31 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG die Gesetzeskraft des BVerfG-Beschlusses vom 12.10.2010 1 BvL 12/07 ergibt. Die Gesetzeskraft schließt eine erneute sachliche Überprüfung der Verfassungsmäßigkeit einer Norm aus, solange nicht später rechtserhebliche Änderungen der Sach- und Rechtslage eintreten (BVerfG-Urteil vom 4.5.2011 2 BvR 2365/09 u.a., BVerfGE 128, 326, 365, unter B.II der Gründe; BVerfG-Beschluss vom 18.11.2003 1 BvR 302/96, BVerfGE 109, 64, 84, unter B. der Gründe; Bethge in Maunz/ Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, § 31 Rz. 288). Einer erneuten Kontrolle steht insoweit das Prozesshindernis der Gesetzeskraft entgegen (BVerfG-Beschluss vom 18.10.1983 2 BvL 14/83, BVerfGE 65, 179, 181; Bethge in Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, § 31 Rz. 288). Auch eine bloß inzidente erneute Normkontrolle in einem Folgeprozess ist wegen der Gesetzeskraft der vorangegangenen Normenbestätigung unzulässig (BVerfG-Urteil vom 4.5.2011 2 BvR 2365/09 u.a., BVerfGE 128, 326, 364 f, unter B.II der Gründe; Bethge in Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, § 31 Rz. 288). Das Fachgericht ist an die im Tenor der Entscheidung des BVerfG aufgenommene Feststellung gebunden (Bethge in Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, § 31 Rz. 295). 60

b) Dagegen kann die Klägerin nicht einwenden, die von ihr vorgebrachten verfassungsrechtlichen Einwendungen seien vom BVerfG nicht geprüft worden, weil dem Vorlagebeschluss des FG Hamburg vom 7.11.2007 5 K 153/06 (EFG 2008, 236) ein anderer Sachverhalt zugrunde gelegen habe. 61

Allerdings trifft es zu, wie die Klägerin beschreibt, dass dem Vorlagebeschluss die Anwendung des § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG auf einen Veräußerungsgewinn aus der Veräußerung einer Tochtergesellschaft durch Verkauf von Aktien sowie auf Dividendenerträge aus Beteiligungen zugrunde lag, bei denen das 5 %-ige Betriebsausgabenabzugsverbot den tatsächlich nachgewiesenen Aufwand um ein Vielfaches überstieg (vgl. BVerfG-Beschluss vom 12.10.2010 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, BGBl I 2010, 1766, unter B.I.1 der Gründe). Demgegenüber geht es im Streitfall u.a. um einen Gewinn aus einer Wertaufholung durch den Ansatz des in § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 EStG bezeichneten Werts (Teilwertaufholung). 62

Jedoch bezieht sich eine gesetzeskräftige Normbestätigung des BVerfG auf den Prüfungsmaßstab, mit welchem das BVerfG die Norm überprüft hat (Bethge in Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, § 31 Rz. 279). Der Prüfungsmaßstab ergibt sich hierbei aus dem Tenor und aus den Gründen der Entscheidung des BVerfG (Bethge in Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, § 31 Rz. 295, 300; Heusch in Umbach/Clemens/Dollinger, BVerfGG, 2. Auflage, § 31 Rz. 85). Im Beschluss vom 12.10.2010 1 BvL 12/07 hat das BVerfG in seinem Tenor § 8b Absatz 3 Satz 1 und Absatz 5 Satz 1 KStG ohne Einschränkung als mit dem Grundgesetz vereinbar erklärt. Unter D. der Gründe hat das BVerfG § 8b Absatz 3 Satz 1 und Absatz 5 Satz 1 KStG als mit Art. 3 Abs. 1 GG, dem „allein hier in Frage kommenden verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstab“, vereinbar erklärt. Der Prüfungsmaßstab des Art. 3 Abs. 1 GG enthielt keine Einschränkungen. Das BVerfG hat erklärt, die Pauschalierungsregelung des § 8b Absatz 3 Satz 1 und Absatz 5 Satz 1 KStG verstoße weder gegen den Grundsatz einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit noch erweise sie sich als verfassungswidrige Durchbrechung des Grundsatzes der Folgerichtigkeit; sie sei durch hinreichende, die Pauschalierung tragende Rechtfertigungsgründe gedeckt (BVerfG-Beschluss vom 12.10.2010 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, BGBl I 2010, 1766, unter D.III. der Gründe).

63

Die von der Klägerin vorgebrachten, am Maßstab des Gleichbehandlungsgrundsatzes gemäß Art. 3 Abs. 1 GG angelegten verfassungsrechtlichen Einwendungen können daher nicht berücksichtigt werden. Selbst wenn, wie die Klägerin vorträgt, ihrem Gewinn aus der Veräußerung und der Teilwertaufholung von Aktien in Vorjahren Gewinnminderungen in Form von „hüpfenden Kursen“ vorausgegangen sind, welche steuerlich gemäß § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG außer Ansatz geblieben sind, führt die Anwendung des 5 %-igen Abzugsverbots gemäß § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG dennoch nicht zu einer Verfassungswidrigkeit, da der vom BVerfG zugrunde gelegte Prüfungsmaßstab diesen Fall umfasste. Der Entscheidung des BVerfG lässt sich kein Vorbehalt in dem Sinne entnehmen, dass der – von der Klägerin so bezeichnete – „horizontale Kaskadeneffekt“ eine andere verfassungsrechtliche Beurteilung notwendig erscheinen lassen könnte. Eine rechtserhebliche Änderung der Sach- und Rechtslage, die eine erneute verfassungsrechtliche Überprüfung erlauben könnte, ist insoweit nicht erkennbar.

64

Daher kann sich die Klägerin auch nicht darauf berufen, die objektive Reichweite der Rechtskraft der Entscheidung des BVerfG werde durch den maßgeblichen Sachverhalt sowie durch den Prüfungsmaßstab determiniert (vgl. Bethge in Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, § 31 Rz. 68), so dass die BVerfG-Entscheidung aufgrund des abweichenden Sachverhalts für den Streitfall keine Rechtskraft entfalte. Zwar nennt *Bethge* in der von der Klägerin zitierten Fundstelle auch den „maßgeblichen Sachverhalt“ als einen die Reichweite der Rechtskraft determinierenden Faktor. Die Klägerin übersieht hierbei jedoch, dass die zitierte Fundstelle von *Bethge* nur allgemeine Ausführungen zur materiellen Rechtskraft von Entscheidungen des BVerfG enthält. Für die Reichweite der Gesetzeskraft von Entscheidungen in Verfahren der Normüberprüfung nach § 13 Nr. 11 i.V.m. § 31 Abs. 2 BVerfGG, hier der normbestätigenden Entscheidung, gilt demgegenüber allein der vom BVerfG entwickelte und oben zitierte Maßstab. Danach schließt die Gesetzeskraft einer BVerfG-Entscheidung eine erneute sachliche Überprüfung der Verfassungsmäßigkeit einer Norm aus, solange nicht später rechtserhebliche Änderungen der Sach- und Rechtslage eintreten. Eine solche Änderung der Sachlage ist hier insoweit nicht eingetreten.

65

Die Klägerin kann weiterhin nicht mit Erfolg einwenden, der von ihr vertretenen Rechtsauffassung stehe auch nicht der Grundsatz der Abschnittsbesteuerung bzw. das „Stichtagsprinzip“ entgegen, da eine Verfassungsmäßigkeitsprüfung des Aspekts der

66

Leistungsfähigkeit über einen mehrjährigen Zeitraum möglich sein müsse, was sich aus verschiedenen gerichtlichen Vorlagebeschlüssen ergebe (BFH-Beschluss vom 26.2.2014 I R 59/12, BFHE 246, 27, BStBl II 2014, 1016 zur Mindestbesteuerung, Az. des BVerfG: 2 BvL 19/14; FG Hamburg, Beschluss vom 4.4.2011 2 K 33/10, Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG – 2011, 1460, DStR 2011, 1172 zu § 8c KStG, Az. des BVerfG: 2 BvL 6/11; FG Münster, Beschluss vom 16.9.2014 9 K 1600/12, jetzt 13 K 1600/12, EFG 2015, 500, zu § 34 Abs. 13f KStG n.F., Az. des BVerfG: 2 BvL 29/14). Zwar mag es zutreffen, dass der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit in den vorgenannten Beschlüssen anhand eines mehrjährigen Zeitraums geprüft worden ist. Dies ändert jedoch nichts daran, dass der BVerfG-Beschluss vom 12.10.2010 1 BvL 12/07 im Rahmen seines Prüfungsmaßstabs eine umfassende normbestätigende Wirkung entfaltet, welche einer erneuten Überprüfung entgegensteht.

c) Auch der BFH geht in seiner neueren Rechtsprechung ohne Einschränkung von einer Verfassungsmäßigkeit des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG aus (BFH-Urteile vom 12.3.2014 I R 45/13, BFHE 245, 25, BStBl II 2014, 719; vom 9.4.2014 I R 52/12, BFHE 245, 59, BStBl II 2014, 861). 67

Diese Entscheidungen des BFH befassten sich mit der Frage, ob ein Veräußerungsgewinn, dessen Berechnung gemäß § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG bereits den vollständigen Abzug der Veräußerungskosten erfasst, zusätzlich das pauschale 5 %-ige Betriebsausgabenabzugsverbot gemäß § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG auslösen kann. Der BFH hat diese Frage bejaht. Obwohl die gesetzliche Regelung in systematischer Hinsicht „nicht vollkommen“ überzeuge, so der BFH, ändere dies jedoch nichts daran, dass der Regelungswortlaut eindeutig sei. Auch für eine teleologisch einschränkende Auslegung der Norm bestehe keine Veranlassung. Beides – sowohl der Abzug der Veräußerungskosten als auch der Nichtabzug der fiktiven Kosten – verhalte sich im Rahmen der hinnehmbaren gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit (BFH-Urteile vom 12.3.2014 I R 45/13, BFHE 245, 25, BStBl II 2014, 719 unter II.2.b der Gründe; vom 9.4.2014 I R 52/12, BFHE 245, 59, BStBl II 2014, 861 unter II.2.a der Gründe). Die Frage des Betriebsausgabenabzugsverbots im Falle des Veräußerungsgewinns war auch bereits im BVerfG-Beschluss vom 12.10.2010 1 BvL 12/07 (BVerfGE 127, 224, BGBl I 2010, 1766, unter D.III.1.b, dd der Gründe) aufgeworfen und in der gleichen Weise beantwortet worden. 68

Daher bestehen auch für den erkennenden Senat keine Gründe, die Verfassungsmäßigkeit des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG erneut zu überprüfen. Nach Maßgabe der vorstehenden Entscheidungen des BFH bezieht sich dies auch auf die – im Streitfall ebenfalls vorhandenen – Veräußerungsgewinne im Sinne des § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG. 69

2) Der Beklagte hat auch das 5 %-ige Betriebsausgabenabzugsverbot gemäß § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG auf die Bezüge (Dividenden) i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG i.H.v. 579.544,01 EUR rechtmäßig angewandt. 70

Gemäß § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG in der im Streitjahr geltenden Fassung gelten von den Bezügen im Sinne des § 8b Abs. 1 KStG, die bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben, 5 vom Hundert als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. 71

Gemäß § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG in der im Streitjahr geltenden Fassung bleiben Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz. 72

Die Klägerin hat – zwischen den Beteiligten unstreitig – gemäß § 8b Abs. 1 KStG steuerfreie inländische Bezüge (Dividenden) i.H.v. 82.792 EUR entsprechend ihrer Steuererklärung erzielt. Hierauf hat der Beklagte rechtmäßigerweise das 5 %-ige Betriebsausgabenabzugsverbot gemäß § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG angewandt, auch soweit auf diese Bezüge bereits zu einem früheren Zeitpunkt in der Beteiligungskette ein Betriebsausgabenabzugsverbot angewandt worden sein sollte.

a) § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG ist mit dem Grundgesetz vereinbar und verstößt nicht gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG. Die zitierte Entscheidung des BVerfG vom 12.10.2010 1 BvL 12/07 (BVerfGE 127, 224, BGBl I 2010, 1766) bezieht sich explizit auch auf § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG. Der Senat ist deshalb wie ausgeführt an einer erneuten verfassungsrechtlichen Überprüfung gehindert. 74

b) Die Klägerin kann auch nicht mit Erfolg einwenden, § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG sei durch einen „vertikalen Kaskadeneffekt“ verfassungswidrig, weil die vereinnahmten Dividenden aus mehrstufigen Konzernstrukturen stammten. 75

Allerdings hat die Klägerin zutreffend darauf hingewiesen, dass es das BVerfG in seinem Beschluss vom 12.10.2010 1 BvL 12/07 (BVerfGE 127, 224, BGBl I 2010, 1766, unter D.III.3.b, ee der Gründe) ausdrücklich offen gelassen hat, ob ein „in mehrfach gestaffelten Beteiligungsstrukturen“ möglicher „Kaskadeneffekt“ „im Extremfall eine abweichende verfassungsrechtliche Bewertung verlangen kann“. Da der Prüfungsmaßstab des BVerfG sowohl nach Maßgabe des Tenors der Entscheidung unter weiterer Berücksichtigung der Gründe zu bestimmen ist (Bethge in Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, § 31 Rz. 295, 300; Heusch in Umbach/Clemens/ Dollinger, BVerfGG, 2. Auflage, § 31 Rz. 85), könnte diese Einschränkung in der zitierten Entscheidung des BVerfG so zu verstehen sein, dass in einer entsprechenden Sachverhaltskonstellation des – von der Klägerin so bezeichneten – „vertikalen Kaskadeneffekts“ eine erneute verfassungsrechtliche Bewertung geboten ist. Sofern ein vom BVerfG so bezeichneter „Extremfall“ nachweisbar ist, könnte es sich um eine rechtserhebliche Änderung der Sachlage handeln, welche eine erneute verfassungsrechtliche Überprüfung erlaubt (BVerfG-Beschluss vom 18.11.2003 1 BvR 302/96, BVerfGE 109, 64, 84, unter B. der Gründe). Durch die Entscheidung des BVerfG hat § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG hinsichtlich seiner Verfassungsmäßigkeit folglich keine allseitige Normbestätigung erlangt. 76

Die Klägerin hat auch zutreffend auf Stellungnahmen aus dem Schrifttum verwiesen. Auch in diesen wird teilweise auf die Möglichkeit einer erneuten verfassungsrechtlichen Prüfung hingewiesen (Watermeyer in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Stand Juni 2014, § 8b KStG Rz. 7; Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Auflage, § 11 Rz. 42 ff; Müller, FR 2011, 309, 317; Ribbrock, BB 2011, 98, 99; ähnlich Lammers, DStZ 2011, 483, 486; Roser, GmbHR 2011, 214). 77

Die aufgeworfene Frage kann jedoch dahinstehen. Denn jedenfalls kann der Senat im Streitfall keine Sachverhaltskonstellation feststellen, welche unter Berücksichtigung der zitierten Ausführungen des BVerfG eine erneute verfassungsrechtliche Bewertung verlangen würde. 78

Die Klägerin hat nämlich weder dargelegt noch nachgewiesen, dass die Unternehmen, von welchen sie Aktien hält, bereits selbst Bezüge im Sinne des § 8b Abs. 1 KStG oder Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG erzielten und hierauf das 5 %-ige Betriebsausgabenabzugsverbot Anwendung fand und ob weiterhin solche Tatsachen auch in weiteren, niedrigeren Stufen der Beteiligungskette vorlagen. Die Klägerin hat vielmehr lediglich – unter Verweis auf die 79

Dissertation „Die Kapitalverflechtungen hinter dem DAX30“ von Dimitre Stankov, Berlin 2008 – ausgeführt, dass die Unternehmen, von welchen sie Aktien hält, verschiedene Beteiligungsketten und -strukturen aufweisen. Bezifferte Bezüge oder Gewinne für das Streitjahr sind jedoch weder der zitierten Dissertation noch dem Vortrag der Klägerin zu entnehmen. Es ist auch nicht erkennbar und von der Klägerin nicht vorgebracht, ob mit eventuellen Bezügen oder Dividenden in niedrigeren Stufen der Beteiligungskette auch Betriebsausgaben zusammenhängen, für welche die Pauschalierung mit 5 % zu hoch wäre. Dementsprechend ist es nicht erkennbar und bedarf keiner Entscheidung, ob es in der mehrstufigen Beteiligungsstruktur zu einem „Extremfall“ im Sinne des zitierten BVerfG-Beschlusses gekommen sein könnte.

3) Die Klägerin kann sich schließlich nicht darauf berufen, der Gesetzgeber habe im JStG 2008 in der Gesetzesbegründung zu § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG (heute Satz 8; BT-Drucks. 16/6290, Seite 74) ausgeführt, aus Billigkeitsgründen blieben mit den nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG hinzugerechneten Gewinnminderungen korrespondierende Gewinnerhöhungen aus späteren Wertaufholungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG in voller Höhe steuerfrei. 80

Zwar trifft es zu, dass der heutige § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG nach seiner Zielsetzung eine gesetzliche Billigkeitsregelung enthält. Nach dieser Vorschrift bleiben Gewinne aus dem Ansatz einer Darlehensforderung mit dem nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG maßgeblichen Wert bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz, soweit auf die vorangegangene Teilwertabschreibung Satz 3 angewendet worden ist. 81

§ 8b Abs. 3 Satz 8 KStG bezieht sich jedoch nur auf Darlehensforderungen und nicht auf die im Streitfall fraglichen Gewinne und Bezüge. Er ist daher im Streitfall tatbestandlich nicht anwendbar. Dass der Gesetzgeber für andere Gewinne als diejenigen, welche aus der Werterhöhung einer Darlehensforderung resultieren, keine dem § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG vergleichbare Regelung geschaffen hat, lässt den Schluss zu, dass er für solche Gewinne eine Anwendung des 5 %-igen Betriebsausgabenabzugsverbots nicht ausschließen wollte. 82

Zudem könnte aus der von der Klägerin zitierten Gesetzesbegründung lediglich gefolgert werden, dass die hier streitigen Effekte durch eine Billigkeitsmaßnahme etwa gemäß § 163 AO gelöst werden könnten. Für den Fall eines „vertikalen Kaskadeneffekts“, dessen Beurteilung das BVerfG im Beschluss vom 12.10.2010 1 BvL 12/07 ausdrücklich offen gelassen hat, setzt dies aber zum einen voraus, dass eine mehrfache Belastung mit dem 5 %-igen Betriebsausgabenabzugsverbot in einer Beteiligungskette tatbestandlich nachgewiesen ist, was der Klägerin im Streitfall wie beschrieben nicht gelungen ist. Zum anderen setzt dies einen entsprechenden Antrag voraus, welcher nicht Gegenstand des vorliegenden Klageverfahrens ist. Für den Fall eines „horizontalen Kaskadeneffekts“, der gedanklich auch dem von der Klägerin zitierten Urteil des FG Düsseldorf vom 2.9.2014 6 K 3370/09 (EFG 2015, 446, Rev. des BFH: I R 65/14, zum Verlustausgleich bei der sog. Mindestbesteuerung) zugrunde lag, kann der Senat offen lassen, ob er dem Gedanken einer Billigkeitsmaßnahme näher treten könnte. Gegen eine solche Maßnahme spricht allerdings, dass der Gesetzgeber diesen Fall bewusst in der von § 8b Abs. 3 und 5 KStG vorgesehenen Weise geregelt hat. 83

II. 84

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 85

86

Die Entscheidung über die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. Die Rechtssache hat grundsätzliche Bedeutung.

---

