
Datum: 04.05.2020
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Gerichtsbescheid
Aktenzeichen: 13 K 178/19 K
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2020:0504.13K178.19K.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens und die Kosten des Revisionsverfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Hinweis betreffend die Neutralisierung: Die im Text enthaltenen Beträge entsprechen nicht den tatsächlichen werten. Sie wurden proportional zu einander verändert. 1

Tatbestand: 2

Im II. Rechtszug ist – ebenso wie im I. Rechtszug – die Verfassungsmäßigkeit des § 8b Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes – KStG – im Streitjahr 2006 streitig. 3

Die Klägerin ist [...]. Sie ermittelt ihren Gewinn durch Bestandsvergleich gemäß § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes – EStG –. 4

Für das Streitjahr ermittelte sie einen handelsrechtlichen Jahresüberschuss in Höhe von 376.885,52 €. 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 €, zusammen 797.030,28 €. Gewinnmindernd erklärte sie hierzu u.a. inländische Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG in Höhe von 305.562,71 €, von denen sie 5 % (15.278,14 €) 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 €, von denen sie ebenfalls 5 5

% (1.377,86 €) als gem. § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG nicht abziehbare Ausgaben abzog. Diesen inländischen und ausländischen Gewinnen von insgesamt 333.118,38 € lagen Kursgewinne, Veräußerungsgewinne und Teilwertzuschreibungen von „Wertpapieren“, nämlich von im Umlaufvermögen gehaltenen Anteilen an Kapitalgesellschaften i.S.d. § 8b 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 €):

Kursgewinne	312.718,35
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
Gesamtsumme	333.118,38
davon 5 %	16.655,92
davon Inland	15.278,13
davon Ausland	1.377,79

6

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

7

Bereits mit Schreiben vom xx.2.2000 hatte die Klägerin der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht – BaFin – mitgeteilt, sie habe festgelegt, dass die in ihrem Institut gekauften oder verkauften Finanzinstrumente, handelbaren Forderungen und Anteile zur kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolgs direkt bei Geschäftsabschluss mit der Zweckbestimmung „Handelsbuchgeschäft“ zu kennzeichnen seien. Als „kurzfristig“ werde ein Zeitraum von maximal sechs Monaten definiert. Alle übrigen, nicht kurzfristigen Geschäfte würden zum Zeitpunkt des Erwerbs mit der Zweckbestimmung „Anlagebuchgeschäft“ versehen. Das Schreiben vom xx.2.2000 bezog sich auf § 1 Abs. 12 des Gesetzes über das Kreditwesen – KWG –. Mit Schreiben vom xx.4.2006 erklärte die Klägerin gegenüber der BaFin unter Bezugnahme auf ihr Schreiben vom xx.2.2000, sie verstehe unter den o.g. Geschäften nunmehr einen Zeitraum von maximal drei Monaten als „kurzfristig“.

8

9

Die in der Gewinnermittlung der Klägerin enthaltenen Kurs- und Veräußerungsgewinne sowie die Zuschreibungen entfielen u.a. auf Aktien der folgenden Gesellschaften mit den folgenden (Rest-)Buchwerten zum 31.12.2006: X2. (0 €), X3. (0 €), X4. (395.428,57 €), X5. (347.300 €), X6. (130.011,43 €). Die von der Klägerin erhaltenen Dividenden entfielen u.a. auf folgende Gesellschaften: X7. (8.292,86 €), X5. (11.785,71 €), X2. (5.503,57 €), X4. (20.571,43 €), X8. (8.800 €), X9. (2.914,29 €), X6. (1.823,66 €) und X10. (4.488,00 €).

Die Klägerin hielt die Aktien, die den Kurs- und Veräußerungsgewinnen, den Zuschreibungen und den Dividenden zugrunde lagen, für einen Zeitraum von mehr als sechs Monaten. Sie führte diese Aktien im Rahmen ihrer Buchführung in der Kontengruppe 710000 „Eigene Wertpapiere (Liquiditätsreserve)“. Innerhalb dieser Kontengruppe waren die Aktien dem Konto 714000 „Aktien einschließlich Bezugsrechte (Liquiditätsreserve)“ zugeordnet ausweislich der vorliegenden Nachweise der eigenen Wertpapiere zum 31.12.2006. Die Liquiditätsreserve war nach dem „Handbuch Kontenrahmen und Jahresabschluss ...“ bestimmt für Wertpapiere, die weder Handelsbestand waren, noch als Anlagevermögen behandelt wurden. Das Konto 714000 wies zum 31.12.2006 einen Gesamtbestand der Aktien der Liquiditätsreserve in Höhe von 2.467.929,87 € aus. Darüber hinaus führte die Klägerin auch Aktien des Handelsbestands, und zwar im Konto 724000, welches zum 31.12.2006 einen Bestand von 43.257,14 € auswies. Die hier streitgegenständlichen Aktien wurden nicht im Konto 724000 geführt. 10

Im Wirtschaftsprüfungsbericht über die Prüfung des Jahresabschlusses der Klägerin zum 31.12.2006 führte der ... Prüfer unter Tz. 18 und 20 des Anhangs aus, von dem Bestand an Aktien (2.511.142,86 €) und anderen nicht festverzinslichen Wertpapieren (488.571,43 €, zusammen 4.428.285,71 €) seien 43.285,71 € dem Handelsbestand und 2.956.428,57 € der Liquiditätsreserve zuzuordnen. Der Jahresabschluss war mit einem uneingeschränkten Prüfungsvermerk des Wirtschaftsprüfers versehen. 11

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 198.578,29 € 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 203.986,43 € 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. 12

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. 13

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: 14

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
Gesamtsumme	361.527,28
davon 5 %	18.076,37
davon Inland	16.698,58
davon Ausland	1.377,79

15

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 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO die Körperschaftsteuer antragsgemäß auf 197.239 € herab, wobei er als Gewinne i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG nunmehr 333.971,57 € (inländisch) und 27.555,71 € (ausländisch) sowie hierauf bezogene nicht abziehbare Aufwendungen i.H.v. 16.698,57 € (inländisch) und 1.377,71 € (ausländisch) berücksichtigte.

16

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 €. 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:

17

Kursgewinne	
X1.	571,43
X2. (1. Teil)	9.435,72

18

X2. (2. Teil)	41.184,70
X3.	9.823,70
	61.015,55

Zuschreibungen		
X4.		15.371,43
X5.		11.885,71
X6.		19.007,14
		46.264,28
Gesamt		107.279,83
davon 5 %		35.363,99

19

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 € und 26.516,00 €), 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.

20

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 (Entscheidungen der Finanzgerichte – 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.

21

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

22

Die Klägerin hat mit Schriftsatz vom 19.6.2013, der bei Gericht am 24.6.2013 eingegangen ist, Klage erhoben. Die Klage ist im I. Rechtszug unter dem Az. 13 K 1973/13 K erfasst worden. 23

Die Klägerin hat den von ihr begehrten Minderungsbetrag im I. Rechtszug zunächst mit 3.578,86 € beziffert entsprechend der folgenden Berechnung: 24

<u>Kursgewinne</u>			25
X2. (1. Teil)		9.435,72	
X2. (2. Teil)		14.826,43	
X3.		9.823,70	
		34.085,85	
<u>Zuschreibungen</u>			
X4.		15.371,43	
X5.		3.114,29	
X6.		19.007,14	
		37.492,86	
Gesamt		71.578,70	
davon 5 %		3.578,94	

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. 26

Zur Begründung ihrer Klage hat die Klägerin im I. Rechtszug vorgetragen, 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 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 27

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 besteuertwürdiger Zuwachs der Leistungsfähigkeit zu sehen sei.

28

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, 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.

29

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 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

30

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. „horizontalen 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.aa 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).

31

Die Klägerin hat im I. Rechtszug 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:

32

Dividenden			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

33

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	3.208,97
Vom [...] weitergeleitet		24.924,18	1.246,21
Gesamtsumme		89.103,69	4.455,18

Denn die vorgenannten Dividenden stammten aus mehrstufigen Konzernstrukturen. Jede der Aktiengesellschaften bzw. Anstalten des öffentlichen Rechts beziehe ebenfalls Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften. 34

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 € begrenzt entsprechend der folgenden Berechnung: 35

<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
Gesamtsumme		57.867,86	2.893,39

36

In einem weiteren Schriftsatz vom 8.1.2016 hat die Klägerin im I. Rechtszug erklärt, von diesem Betrag werde nun nur noch ein geschätzter Anteil von 10 % – mithin 289,34 € – 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 I. Rechtszug mit 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 € 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:

38

<u>Kursgewinne</u>		
X2. (1. Teil)		9.435,72
X2. (2. Teil)		14.826,43
X3.		9.823,70
		34.085,85
<u>Zuschreibungen</u>		
X4.		15.371,43
X5.		11.885,71
X6.		19.007,14
		46.264,28
Gesamt		80.350,13
davon 5 %		4.017,51

39

Insgesamt begehrte die Klägerin damit, im angefochtenen Bescheid ein um 4.306,85 € 789,34 € + 4.017,51 €) vermindertes Einkommen zugrunde zu legen.

40

Mit den streitigen Betriebsvermögensmehrungen hingen auch nur geringe Betriebsausgaben zusammen, so dass die gesetzliche Pauschalierung der Betriebsausgaben mit 5 % zu hoch sei. Der Erwerb der Beteiligungen der Klägerin sei nämlich nicht unmittelbar refinanziert

41

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.

Der Senat hat mit Urteil vom 13.1.2016 13 K 1973/13 K die Klage abgewiesen und die Revision zugelassen. Wegen der Einzelheiten wird auf das Urteil verwiesen. 42

Der BFH hat durch Gerichtsbescheid vom 26.9.2018 I R 11/16 auf die Revision der Klägerin das FG-Urteil vom 13.1.2016 13 K 1973/13 K aufgehoben und die Sache an das FG Münster zurückverwiesen. Dort ist es unter dem Az. 13 K 178/19 K erfasst worden. 43

Zur Begründung hat der BFH erklärt, anhand der bisherigen Feststellungen lasse sich nicht abschließend beurteilen, ob es sich bei den Beteiligungserträgen tatsächlich um steuerfreie Einkünfte handele, die dem Regime des § 8b Abs. 1 bis 6 KStG unterlägen. Die Zweifel an der Steuerfreiheit der Beteiligungserträge beruhten darauf, dass ... die Klägerin ... die streitbefangenen Beteiligungen als Umlaufvermögen behandelt habe. Dies deute darauf hin, dass hier möglicherweise die Ausnahmebestimmung des § 8b Abs. 7 Satz 1 KStG einschlägig sei, der zufolge § 8b Abs. 1 bis 6 KStG nicht auf Anteile anzuwenden seien, die bei Kreditinstituten und Finanzdienstleistungsinstituten nach § 1 Abs. 12 KWG in der für das Streitjahr geltenden Fassung dem Handelsbuch zuzurechnen seien. 44

Es sei davon auszugehen, dass die Klägerin ein Kreditinstitut im Sinne der Definition des § 1 Abs. 1 Satz 1 KWG sei. Somit hänge die Steuerfreiheit der Beteiligungserträge davon ab, ob die betreffenden Beteiligungen nach § 1 Abs. 12 KWG dem Handelsbuch der Klägerin zuzurechnen seien. Gemäß § 1 Abs. 12 Satz 1 Nr. 1 KWG seien dem Handelsbuch u.a. „Anteile“ zuzurechnen, die das Institut zum Zweck des Wiederverkaufs im Eigenbestand halte oder von dem Institut übernommen würden, um bestehende oder erwartete Unterschiede zwischen den Kauf- und Verkaufspreisen oder Preis- und Zinsschwankungen kurzfristig zu nutzen, damit ein Eigenhandelserfolg erzielt werde. Inwiefern diese Voraussetzungen im Streitfall vorlägen und die Klägerin die Beteiligungen in ihr Handelsbuch aufgenommen habe, lasse sich anhand der tatrichterlichen Feststellungen des angefochtenen Urteils nicht abschließend beurteilen. Der Umstand, dass die Klägerin die Beteiligungen als Umlaufvermögen ausgewiesen habe, könne jedoch darauf hindeuten, dass sie dem Handelsbuch zuzurechnen gewesen seien, da zum Umlaufvermögen i.S.d. § 247 Abs. 1 des Handelsgesetzbuches – HGB – jene Wirtschaftsgüter gehörten, die nur vorübergehend dem Geschäftsbetrieb dienen, deren Zweck mithin in dem Verbrauch, der Weiterverarbeitung oder der Veräußerung liege. 45

Die Klägerin hat im II. Rechtszug vorgetragen, die streitgegenständlichen Wertpapiere seien nicht dem Handelsbuch, sondern dem Anlagebuch i.S.d. § 1 Abs. 12 Satz 4 KWG zuzuordnen. Sie habe den hierfür maßgebenden Begriff „kurzfristig“ für den Beginn des Streitjahres 2006 als einen Zeitraum von maximal sechs und ab dem xx.4.2006 als einen Zeitraum von maximal drei Monaten definiert entsprechend ihren Schreiben vom xx.2.2000 und xx.4.2006 gegenüber der BaFin. Bei den streitgegenständlichen Wertpapieren sei der Haltezeitraum jeweils über denjenigen der Kurzfristigkeit hinausgegangen. Dies zeige sich auch daran, dass die Wertpapiere innerhalb des einheitlichen Kontenrahmens ... der Kontengruppe 714000 zugeordnet worden seien. Hierbei handle es sich um die Liquiditätsreserve nach § 340f Abs. 1 Satz 1 HGB, die wiederum dem Anlagebuch zuzuordnen sei (BMF-Schreiben vom 25.7.2002, BStBl I 2002, 712). 46

Mit Schriftsatz vom 26.7.2019 hat die Klägerin zudem den „vertikalen Kaskadeneffekt“ in der Weise beziffert, dass die X5. AG Dividenden in Höhe von 278.954.987,40 € aus von ihr 47

gehaltenen Aktien bei der Einkommensermittlung für 2005 berücksichtigt habe, die X7. AG in Höhe von 177.433.818,00 €. Dies ergebe sich aus von ihr eingeholten Auskünften der X5. AG und der X7. AG. Andere Gesellschaften, deren Auskünfte sie erbeten habe, hätten keine Angaben gemacht.

Die Klägerin beantragt sinngemäß, 48

den Körperschaftsteuerbescheid vom 18.06.2009 in Gestalt des 49
Änderungsbescheids vom 17.01.2012 und der Einspruchsentscheidung vom 24.06.2013 zu ändern und ein um 4.306,85 € vermindertes Einkommen zu Grunde zu legen,

hilfsweise, 50

die Revision zuzulassen. 51

Der Beklagte beantragt, 52

die Klage abzuweisen. 53

Er verweist auf seine Einspruchsentscheidung. Im I. Rechtszug hat er vorgetragen, es 54
bestehe 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.

Außerdem habe die Bundesregierung aufgrund einer Prüfbitte des Bundesrates (BT-Drs. 55
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.

Im II. Rechtszug hat der Beklagte erklärt, es bestünden keine Anhaltspunkte, dass die 56
Zuordnung der Wertpapiere unzutreffend erfolgt sei. Die fraglichen Wertpapiere seien nicht dem Handelsbuch, sondern der Liquiditätsreserve zugeordnet worden. Das ergebe sich auch aus den Akten der Groß- und Konzernbetriebsprüfung.

Die Klägerin hat erklärt, im Falle des Ergehens eines Gerichtsbescheids mit 57
Revisionszulassung wäre zunächst den Interessen der Klägerin genügend Rechnung getragen.

Entscheidungsgründe: 58

Der Senat hat es als sachgerecht erachtet, durch Gerichtsbescheid gem. § 90a Abs. 1 der 59
Finanzgerichtsordnung – FGO – zu entscheiden.

Die Klage ist unbegründet. 60

I. Der angefochtene Körperschaftsteuerbescheid ist rechtmäßig und verletzt die 61
Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

Die Klägerin ist ... unbeschränkt steuerpflichtig, weil sie einen Betrieb gewerblicher Art i.S.d. 62
§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG unterhält.

Der Beklagte hat von den von der Klägerin erklärten inländischen und ausländischen Gewinnen im Sinne des § 8b Abs. 2 KStG i.H.v. 361.527,29 € zu Recht einen Betrag i.H.v. 5 % (18.076,36 €) 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 € zu Recht einen Betrag i.H.v. 5 % (4.139,57 €) 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 € vermindert. 63

1) Bei den Beteiligungserträgen der Klägerin handelt es sich um steuerfreie Einkünfte, die dem Regelungsregime des § 8b Abs. 1 bis 6 KStG unterliegen. Die Ausnahmebestimmung des § 8b Abs. 7 Satz 1 KStG ist nicht einschlägig. 64

Gem. § 8b Abs. 7 Satz 1 KStG in der im Streitjahr geltenden Fassung sind die Absätze 1 bis 6 nicht auf Anteile anzuwenden, die bei Kreditinstituten und Finanzdienstleistungsinstituten nach § 1 Abs. 12 KWG dem Handelsbuch zuzurechnen sind. Gem. § 1 Abs. 1 KWG sind Kreditinstitute Unternehmen, die Bankgeschäfte gewerbsmäßig oder in einem Umfang betreiben, der einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert. Gem. § 1 Abs. 12 Satz 1 Nr. 1 KWG sind dem Handelsbuch im Sinne des KWG zum Zweck der Ermittlung und der Anrechnung von Handelsbuch-Risikopositionen Finanzinstrumente, handelbare Forderungen und Anteile zuzurechnen, die das Institut zum Zweck des Wiederverkaufs im Eigenbestand hält oder von dem Institut übernommen werden, um bestehende oder erwartete Unterschiede zwischen den Kauf- und Verkaufspreisen oder Preis- und Zinsschwankungen kurzfristig zu nutzen, damit ein Eigenhandelserfolg erzielt wird. Demgegenüber bilden gem. § 1 Abs. 12 Satz 4 KWG das Anlagebuch alle Geschäfte eines Instituts, die nicht dem Handelsbuch zuzurechnen sind. Die Einbeziehung in das Handelsbuch hat gem. § 1 Abs. 12 Satz 5 KWG nach institutsintern festgelegten nachprüfbaren Kriterien zu erfolgen, die der Bundesanstalt und der Deutschen Bundesbank mitzuteilen sind; Änderungen der Kriterien sind der Bundesanstalt und der Deutschen Bundesbank unverzüglich unter Darlegung der Gründe anzuzeigen. Die Einhaltung der institutsintern festgelegten Kriterien hat § 1 Abs. 12 Satz 7 KWG der Abschlussprüfer im Rahmen der Jahresabschlussprüfung zu überprüfen und zu bestätigen. 65

a) Bei der Klägerin handelt es sich um ein Kreditinstitut i.S.d. § 1 Abs. 1 KWG. 66

... Damit ist die Klägerin ein Unternehmen, das Bankgeschäfte gewerbsmäßig und in einem Umfang betreibt, der einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert ... 67

b) Die streitgegenständlichen Aktien waren gem. § 8b Abs. 7 Satz 1 KStG nicht dem Handelsbuch i.S.d. § 1 Abs. 12 Satz 1 Nr. 1 KWG, sondern dem Anlagebuch i.S.d. § 1 Abs. 12 Satz 4 KWG zuzurechnen. Die Aktien wurden nicht gem. § 1 Abs. 12 Satz 1 Nr. 1 KWG übernommen, um bestehende oder erwartete Unterschiede zwischen den Kauf- und Verkaufspreisen oder Preis- und Zinsschwankungen „kurzfristig“ zu nutzen, damit ein Eigenhandelserfolg erzielt werde. Es handelte sich vielmehr um eine nicht kurzfristige Anlage. 68

Dies folgert der Senat daraus, dass die Klägerin gem. § 1 Abs. 12 Satz 5 KWG der Bundesanstalt (BaFin) institutsintern festgelegte nachprüfbare Kriterien mitzuteilen hatte und diese Verpflichtung durch ihre Schreiben vom xx.2.2000 und xx.4.2006 erfüllt hat. Demnach war ein Zeitraum von sechs bzw. drei Monaten als „kurzfristig“ i.S.d. § 1 Abs. 12 KWG anzusehen. Die Klägerin hielt im Streitfall die Aktien, die den Kurs- und Veräußerungsgewinnen, den Zuschreibungen und den Dividenden zugrunde lagen, jeweils 69

für einen Zeitraum von mehr als sechs Monaten. Dies zeigt sich auch daran, dass sie die Aktien im Rahmen ihrer Buchführung in der Kontengruppe 710000 „Eigene Wertpapiere (Liquiditätsreserve)“ auf dem Konto 714000 „Aktien einschließlich Bezugsrechte (Liquiditätsreserve)“ führte. Der Liquiditätsreserve waren nach dem „Handbuch Kontenrahmen und Jahresabschluss ...“ Wertpapiere zugeordnet, die weder Handelsbestand waren, noch als Anlagevermögen behandelt wurden. Im Handelsbuch, für welches die Klägerin Aktien auf dem Konto 724000 führte, wurden die hier streitgegenständlichen Aktien hingegen nicht geführt.

Die Einhaltung dieser institutsintern festgelegten Kriterien hatte gem. § 1 Abs. 12 Satz 7 KWG der Abschlussprüfer im Rahmen der Jahresabschlussprüfung zu überprüfen und zu bestätigen. Dies ist im Bericht ... über die Prüfung des Jahresabschlusses der Klägerin zum 31.12.2006, der mit einem uneingeschränkten Prüfungsvermerk versehen war, geschehen. Der Prüfer führte unter Tz. 18 und 20 des Anhangs aus, von dem Bestand an Aktien (2.511.142,86 €) und anderen nicht festverzinslichen Wertpapieren (488.571,43 €, zusammen 4.428.285,71 €) seien 43.285,71 € dem Handelsbestand und 2.956.428,57 € der Liquiditätsreserve zuzuordnen. Die hier streitgegenständlichen Aktien gehörten zu der erstgenannten Gruppe. 70

2) 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. 361.527,29 € rechtmäßig angewandt. 71

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. 72

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 in 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. 73

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 € 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 312.718,37 € („Kursgewinne“ entsprechend ihrer Steuererklärung) und 46.264,28 € („Zuschreibungen“ entsprechend ihrer Steuererklärung) 74

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.

a) § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG ist mit dem Grundgesetz vereinbar und verstößt nicht gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG. 75

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 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.“ 76

Gem. § 31 Abs. 1 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht – BVerfGG – binden die Entscheidungen des BVerfG 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 BGBl zu veröffentlichen. 77

Nach dem BVerfG-Beschluss vom 12.10.2010 1 BvL 12/07 ist § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG mit dem Grundgesetz vereinbar. 78

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 Abs. 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). 79

b) Dagegen kann die Klägerin nicht mit Erfolg 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. 80

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). 81

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; BFH-Urteil vom 11.4.2018 I R 34/15, BFH/NV 2019, 77). Im Beschluss vom 12.10.2010 1 BvL 12/07 hat das BVerfG in seinem Tenor § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG ohne Einschränkung als mit dem Grundgesetz vereinbar erklärt. Unter D. der Gründe hat das BVerfG § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 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 Abs. 3 Satz 1 und Abs. 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). 82

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. 83

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 84

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.

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 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, 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. Nichts anderes ergibt sich aus der in den vorbezeichneten Verfahren inzwischen ergangenen Entscheidung des BVerfG, nämlich dem BVerfG-Beschluss vom 29.3.2017 2 BvL 6/11 (BVerfGE 145, 106, BStBl II 2017, 1092).

c) 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).

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.

d) In einer späteren Entscheidung hat es der BFH nicht beanstandet, dass § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG als typisierende Pauschalierung unabhängig davon greift, ob und in welchem Umfang beim Steuerpflichtigen tatsächlich Betriebsausgaben im Zusammenhang mit dem veräußerten Anteil angefallen sind (BFH-Urteil vom 31.5.2017 I R 37/15, BFHE 258, 484,

BStBl II 2018, 144, unter II.1.e, bb der Gründe). Zudem hat der BFH jüngst entschieden, § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG sei, auch soweit die Norm Gewinne aus Teilwertaufholungen umfasse, verfassungsgemäß (BFH-Urteil vom 13.2.2019 I R 21/17, BFHE 264, 135, BStBl II 2019, 567, unter II.7.b).

Daher bestehen für den erkennenden Senat keine Gründe, die Verfassungsmäßigkeit des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG erneut zu überprüfen. 89

3) 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. 82.792,00 € rechtmäßig angewandt. 90

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 % als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. 91

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. 92

Die Klägerin hat – zwischen den Beteiligten unstreitig – gemäß § 8b Abs. 1 KStG steuerfreie inländische Bezüge (Dividenden) i.H.v. 82.792 € 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. 93

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 auf § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG. Der Senat ist deshalb wie ausgeführt an einer erneuten verfassungsrechtlichen Überprüfung gehindert. 94

b) Die Klägerin kann nicht mit Erfolg einwenden, § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG sei durch einen „vertikalen Kaskadeneffekt“ verfassungswidrig, weil die vereinnahmten Dividenden aus mehrstufigen Konzernstrukturen stammten. 95

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.aa 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 96

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.

Die Klägerin hat zutreffend auf Stellungnahmen aus dem Schrifttum verwiesen, in denen teilweise auf die Möglichkeit einer erneuten verfassungsrechtlichen Prüfung hingewiesen wird (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). 97

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. 98

Die Klägerin hat nämlich weder dargelegt noch nachgewiesen, dass die Unternehmen, von welchen sie Aktien hielt, 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 Dissertation „Die Kapitalverflechtungen hinter dem DAX30“ von Dimitre Stankov, Berlin 2008 – ausgeführt, dass die Unternehmen, von welchen sie Aktien hielt, verschiedene Beteiligungsketten und -strukturen aufwies. 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 zusammenhingen, 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. 99

Nichts anderes ergibt sich aus dem Umstand, dass die Klägerin im II. Rechtszug mit Schriftsatz vom 26.7.2019 den „vertikalen Kaskadeneffekt“ in der Weise beziffert hat, dass die X5. AG Dividenden in Höhe von 278.954.987,40 € aus von ihr gehaltenen Aktien bei der Einkommensermittlung für 2005 berücksichtigt habe und die X7. AG in Höhe von 177.433.818,00 €. Zum einen hat die Klägerin hiermit nur für zwei Unternehmen, deren Aktien sie hielt, Dividendeneinkünfte beziffert. Zum anderen ergibt sich aus dieser Bezifferung weder, in welcher Höhe auf diese Dividenden das 5 %-ige Betriebsausgabenabzugsverbot Anwendung gefunden hat, noch, ob die Pauschalierung mit 5 % im Einzelfall zu hoch war. Jedenfalls kann aufgrund der Bezifferung nicht der Schluss gezogen werden, es liege ein „Extremfall“ im Sinne des zitierten BVerfG-Beschlusses vor. 100

4) 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. 101

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 102

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.

§ 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. 103

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, setzte 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 vorstehend ausgeführt – nicht gelungen ist. Zum anderen setzte 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. 104

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1, § 143 Abs. 2 FGO. Der BFH hat mit Gerichtsbescheid vom 26.9.2018 I R 11/16 dem FG die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen. 105

Die Entscheidung über die Zulassung der Revision beruht auf § 90a Abs. 2 Satz 2, § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. Die Rechtssache hat grundsätzliche Bedeutung. 106