

# FINANZGERICHT HAMBURG

Az.: 1 K 87/15

Gerichtsbescheid des Senats vom 06.04.2017

Rechtskraft: Revision eingelegt, Az. des BFH: I R 29/17

Normen: KStG § 8b Abs. 4 i. d. F. des Gesetzes v. 21.03.2013, GewStG § 9 Nr. 2a, GG Art. 3 Abs. 1, GG Art 100 Abs. 1, BVerfGG § 80

Leitsatz: 1. Die Besteuerung von Streubesitzdividenden gemäß § 8b Abs. 4 KStG in der Fassung des Gesetzes vom 21.03.2013 begegnet Bedenken im Hinblick auf eine nicht folgerichtige Ausgestaltung der in § 8b Abs. 1, Abs. 2 KStG zum Ausdruck kommenden Grundentscheidung des Gesetzgebers, zur Vermeidung von Kumulationseffekten in Beteiligungsstrukturen erwirtschaftete Gewinne nur einmal bei der erwirtschaftenden Körperschaft mit Körperschaftsteuer und erst bei der Ausschüttung an natürliche Personen als Anteilseigner mit Einkommensteuer zu besteuern.

2. Die Regelung entspricht zudem nicht dem Gebot steuerlicher Lastengleichheit im Sinne einer gleich hohen Besteuerung bei gleicher Leistungsfähigkeit.

3. Die Regelung kann allerdings gerechtfertigt und damit verfassungsrechtlich zulässig sein, um nicht über die Anforderungen der Mutter-Tochter-Richtlinie hinauszugehen, nach der erst bei einer Mindestbeteiligung von 10 % eine Befreiung vom Steuerabzug an der Quelle für von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschüttete Gewinne verlangt wird. Zudem würde eine vollständige Befreiung vom Steuerabzug unabhängig von der Beteiligungsquote die Möglichkeit eines Quellensteuerabzugs entsprechend Art. 10 Abs. 2 OECD-Musterabkommen und entsprechender Doppelbesteuerungsabkommen obsolet machen. Die Abgrenzung der Besteuerungshoheit zu anderen Staaten und die Anforderungen aus Art. 3 Abs. 1 GG begründen einen vom Gesetzgeber zu lösenden Zielkonflikt, für den keine eindeutige Lösung vorgegeben ist. Eine Vorlage an das BVerfG zur Überprüfung der Verfassungsmäßigkeit kommt daher nicht in Betracht.

4. § 9 Nr. 2a GewStG begegnet keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. Für die verfassungsrechtliche Prüfung der konkreten Ausgestaltung der Gewerbesteuer, insbesondere der Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften, ist ein noch zu entwickelnder Maßstab anzuwenden, der dem Konzept einer ertragsorientierten Objektsteuer entspricht.

Überschrift: Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer: Besteuerung von Streubesitzdividenden

## Tatbestand:

Streitig ist, ob Dividendeneinnahmen der Klägerin aus einer Beteiligung von weniger als 10 % zu Recht gemäß § 8b Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG), § 9 Nr. 2a des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) der Besteuerung mit Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer unterworfen worden sind.

Die Klägerin ist seit 2006 an der ... AG (AG) beteiligt, und zwar zunächst mit ... von ... Aktien des Grundkapitals (9,6 %) und seit einer Kapitalerhöhung gemäß Beschluss vom ... 2013 mit ... von ... Aktien (8,4%). Am 02.10.2013 erhielt die Klägerin aus dieser Beteiligung Dividendeneinnahmen i. H. v. ... €. Mit Bescheiden vom 30.03.2015 über Körperschaftssteuer für 2013 und über den

Gewerbsteuerermessbetrag für 2013 setzte der Beklagte die Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuerermessbetrag erklärungsgemäß auf der Grundlage eines zu versteuernden Einkommens bzw. eines Gewinns aus Gewerbebetrieb i. H. v. ... € unter Einbeziehung dieser Dividendeneinnahmen fest.

Die Klägerin hat gegen diese Bescheide am 04.05.2015 Sprungklage erhoben, der der Beklagte (nach Zustellung der Klage am 10.07.2015) am 29.07.2015 zugestimmt hat.

Die Klägerin ist der Auffassung, die von ihr erzielten Dividendeneinnahmen seien gemäß § 8b Abs. 1, Abs. 5 KStG zu 95 % und damit in Höhe von ... € bei der Ermittlung des Einkommens für die Festsetzung der Körperschaftsteuer wie für die Festsetzung des Gewerbesteuerermessbetrags außer Ansatz zu lassen. Die Versteuerung der Dividendeneinnahmen gemäß § 8b Abs. 4 KStG, § 9 Nr. 2a GewStG sei rechtswidrig. Die Regelung über die Besteuerung sogenannter Streubesitzdividenden verstoße gegen den Gleichheitsgrundsatz gemäß Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) und sei daher verfassungswidrig. Mit der Einfügung von § 8b Abs. 4 KStG durch das Gesetz vom 21.03.2013 habe der Gesetzgeber auf das Urteil des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) vom 20.10.2011, C- 284/09 reagiert. Der EuGH hatte es in der Entscheidung für unionsrechtswidrig erklärt, wenn bei Nichterreichen der Mindestbeteiligung der Muttergesellschaft gemäß den Richtlinien 90/435/EWG und 2003/123/EG (Mutter-Tochter-Richtlinie nebst Änderung) Dividendenausschüttungen an Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten einer höheren Besteuerung unterworfen werden als Dividenden an Gesellschaften mit Sitz im Inland, wie es nach der damaligen Regelung in § 43b des Einkommensteuergesetzes (EStG) zur Möglichkeit einer Erstattung der Kapitalertragsteuer bei Vorliegen einer Mindestbeteiligung der Fall war. Die Klägerin verweist darauf, im Gesetzgebungsverfahren sei zunächst vorgesehen gewesen, die Steuerbefreiung unabhängig von einer Beteiligungsquote auch für ausländische Anteilseigner einzuführen. Dies sei jedoch letztlich nicht Gesetz geworden, sondern es sei die Besteuerung von Streubesitzdividenden auch für inländische Anteilseigner eingeführt worden. Damit habe der Gesetzgeber das durch die Einführung von § 8b KStG im Jahr 2001 geschaffene System durchbrochen. Mit der Einführung von § 8b KStG habe die wirtschaftliche Doppelbelastung von Gewinnen mit Körperschaftsteuer vermieden werden sollen. Für Streubesitzdividenden mit einer Beteiligungsquote von weniger als 10 % werde nun der einmal erwirtschaftete Gewinn mehrfach der Körperschaftsteuer unterworfen. Hierfür gebe es keine außerfiskalischen Rechtfertigungsgründe. Vom Gesetzgeber angestellte Überlegungen, bei einer Streubesitzbeteiligung handele es sich anders als bei Beteiligungen von mindestens 10 % um eine Beteiligung als Kapitalanlage ohne unternehmerischen Einfluss, überzeugten nicht, da auch eine Beteiligung von 10 % weder bei einer GmbH noch bei einer AG Möglichkeiten zu entscheidender Einflussnahme auf die laufende Geschäftstätigkeit eröffneten. Zudem gehe es im Zusammenhang mit der Besteuerung der erzielten Dividendeneinnahmen nicht um die Honorierung unternehmerischen Engagements, sondern um die Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbelastungen. Die unterschiedliche Behandlung von Schachteldividenden und Streubesitzdividenden im Doppelbesteuerungsrecht gemäß Art. 10 Abs. 2 OECD-Musterabkommen und zahlreichen Doppelbesteuerungsabkommen sei als Rechtfertigung nicht geeignet. Die eingeführte Regelung diene allein der Vermeidung von Steuerausfällen, die bei einer systemkonformen Beseitigung der unionsrechtswidrigen Diskriminierung eingetreten wären; dies reiche jedoch als Rechtfertigungsgrund nicht aus. Das aus Art. 3 Abs. 1 GG abzuleitende

Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verlange eine gleich hohe Besteuerung bei wirtschaftlich gleich Leistungsfähigen. Gegen diesen Grundsatz verstoße die Regelung in § 8b Abs. 4 KStG ebenso wie gegen das Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung steuerlicher Belastungsentscheidungen. Dieselben Gesichtspunkte beträfen auch die Belastung von Streubesitzdividenden mit Gewerbesteuer bei Beteiligungen unter 15 % durch § 9 Nr. 2a GewStG. Hier sei zudem die Ungleichbehandlung von Beteiligungseinkünften im Vergleich zur mitunternehmerischen Beteiligung gemäß § 9 Nr. 2 GewStG bedenklich.

Die Klägerin regt an, die für die Einbeziehung der Streubesitzdividenden in die Festsetzung der Körperschaftsteuer und des Gewerbesteuermessbetrags maßgeblichen Vorschriften dem Bundesverfassungsgericht vorzulegen.

Die Klägerin beantragt sinngemäß,

die Bescheide vom 30.03.2015 über Körperschaftssteuer für 2013 und über den Gewerbesteuermessbetrag für 2013 dahingehend zu ändern, dass der für die Besteuerung maßgebliche Gesamtbetrag der Einkünfte bzw. Gewerbeertrag um ... € niedriger angesetzt wird.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Der Beklagte verweist auf die Festsetzung der Körperschaftsteuer und des Gewerbesteuermessbetrags im Einklang mit den gesetzlichen Regelungen, an die er gebunden sei.

Dem Gericht haben die die Klägerin betreffenden Körperschaftsteuerakten Bd. II, Gewerbesteuerakten Bd. II, Bilanz- und Bilanzberichtsakten Bd. II und Allgemeines Bd. I (Steuernummer .../.../...) vorgelegen.

### **Entscheidungsgründe:**

Die zulässige Klage ist unbegründet.

Die Klage ist gemäß § 45 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ohne vorheriges Vorverfahren zulässig, weil der Beklagte, der über einen Einspruch zu entscheiden hätte, innerhalb eines Monats nach Zustellung der Klage gegenüber dem Gericht der von der Klägerin erhobenen Sprungklage zugestimmt hat.

Der Beklagte hat die Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag rechtmäßig festgesetzt und die Klägerin damit nicht in ihren Rechten verletzt § 100 Abs. 1 S. 1 FGO.

I.

Die Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuermessbetrag für 2013 sind im Einklang mit den gesetzlichen Vorschriften festgesetzt. Hiervon gehen auch die Beteiligten übereinstimmend aus.

Gemäß § 8b Abs. 4 KStG in der Fassung des Gesetzes vom 21.03.2013 (Bundesgesetzblatt - BGBl - I 2013, 561) sind nach dem 28.02.2013 zufließende (siehe dazu § 34 Abs. 7a S. 2 KStG in der Fassung des Gesetzes vom 21.03.2013) Dividendeneinnahmen einer körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaft bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen, wenn die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres unmittelbar weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals betragen hat. Unter diesen Voraussetzungen gilt nicht die Regelung in § 8b Abs. 1, Abs. 5 KStG, nach der solche Bezüge per Saldo bei der Ermittlung des Einkommens i. H. v. 95 % außer Ansatz bleiben. Da die Klägerin an der AG im Streitjahr zu weniger als 10 % beteiligt war, sind die am 02.10.2013 zugeflossenen Dividendeneinnahmen i. H. v. ... € gemäß § 8b Abs. 4 KStG in der Fassung des Gesetzes vom 21.03.2013 bei der Ermittlung des Einkommens in voller Höhe zu berücksichtigen.

Gemäß § 7 GewStG ist der Gewerbeertrag der nach den Vorschriften des EStG oder des KStG zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge. Gemäß § 9 Nr. 2a GewStG in der bezüglich des Prozentsatzes geltenden Fassung gemäß Gesetz vom 14.08.2007 (BGBl I 2007, 1912) ist eine Kürzung um die Gewinne aus Anteilen an einer nicht steuerbefreiten inländischen Kapitalgesellschaft vorzunehmen, wenn die Beteiligung zu Beginn des Erhebungszeitraums mindestens 15 % des Grund- oder Stammkapitals beträgt. Bei der vorliegenden Beteiligung der Klägerin in Höhe von weniger als 10 % ist keine Kürzung vorzunehmen.

II.

§ 8b Abs. 4 KStG in der Fassung des Gesetzes vom 21.03.2013 (BGBl I 2013, 561) ist anzuwenden. Eine Aussetzung des Verfahrens und Vorlage an das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) zur Entscheidung über die Verfassungsmäßigkeit gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG i. V. m. § 80 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht (BVerfGG) kommt nicht in Betracht, da der Senat von der Verfassungswidrigkeit der genannten Vorschrift nicht überzeugt ist.

1. Gemäß Art. 100 Abs. 1 GG i. V. m. § 80 BVerfGG hat ein Gericht, das ein Gesetz für verfassungswidrig hält, auf dessen Gültigkeit es bei der Entscheidung ankommt, das Verfahren auszusetzen und die Entscheidung des BVerfG einzuholen. Dem Begründungserfordernis des § 80 Abs. 2 S. 1 BVerfGG genügt ein Vorlagebeschluss nur, wenn die Ausführungen des Gerichts erkennen lassen, dass es sowohl die Entscheidungserheblichkeit der Vorschrift als auch ihre Verfassungsmäßigkeit sorgfältig geprüft hat. Das vorlegende Gericht muss von der Verfassungswidrigkeit der zur Prüfung gestellten Norm überzeugt sein und die für diese Überzeugung maßgeblichen Erwägungen nachvollziehbar und erschöpfend darlegen. Der Vorlagebeschluss muss den verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstab angeben, die naheliegenden tatsächlichen und rechtlichen Gesichtspunkte erörtern, sich eingehend sowohl mit der einfachrechtlichen als auch mit der verfassungsrechtlichen Rechtsfrage auseinandersetzen, dabei die in der Literatur und Rechtsprechung entwickelten Rechtsauffassungen berücksichtigen und insbesondere auf die maßgebliche Rechtsprechung des BVerfG eingehen. Bei der Annahme eines Gleichheitsverstößes gehört zur erschöpfenden Begründung durch das vorlegende Gericht auch die eindeutige Bezeichnung der Sachverhalte oder Personengruppen, die aus Sicht des Gerichts miteinander verglichen werden können und zu Unrecht ungleich behandelt werden (ständige Rechtsprechung des BVerfG, siehe - mit

weiteren Nachweisen - Beschluss des BVerfG vom 15.02.2016 1 BvL 8/12, BStBl II 2016, 557). Vor diesem Hintergrund wäre die Klage nur dann nicht abzuweisen, wenn der erkennende Senat eine der dargelegten (restriktiven) Rechtsprechung des BVerfG entsprechende Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit des § 8b Abs. 4 KStG in der Fassung des Gesetzes vom 21.03.2013 entwickeln und darlegen könnte. Ansonsten ist das Gesetz anzuwenden.

2. Das BVerfG hat sich in zahlreichen Entscheidungen mit der Bedeutung des allgemeinen Gleichheitssatzes des Art. 3 Abs. 1 GG im Steuerrecht befasst und hierzu eine ständige Rechtsprechung entwickelt (mit zahlreichen weiteren Nachweisen BVerfG Beschluss vom 12.10.2010 1 BvL 12/07, BVerfGE 127,224, BGBl I 2010, 1766; Urteil vom 09.12.2008 2 BvL 1/07 u. a., BVerfGE 122,210, BGBl I 2008, 2888).

Danach gebietet der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Er gilt sowohl für ungleiche Belastungen wie für ungleiche Begünstigungen. Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengeren Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen. Für die Anforderungen an Rechtfertigungsgründe für gesetzliche Differenzierungen kommt es wesentlich darauf an, in welchem Maß sich die Ungleichbehandlung von Personen oder Sachverhalten auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten nachteilig auswirken kann. Genauere Maßstäbe und Kriterien dafür, unter welchen Voraussetzungen der Gesetzgeber den Gleichheitssatz verletzt, lassen sich nicht abstrakt und allgemein, sondern nur in Bezug auf die jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereiche bestimmen.

Im Bereich des Steuerrechts hat nach dieser ständigen Rechtsprechung der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, wird vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit. Danach muss im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern. Bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes. Als besondere sachliche Gründe für Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung und Konkretisierung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen erkennt das BVerfG in ständiger Rechtsprechung neben außerfiskalischen Förderungs- und Lenkungszielen auch Typisierung- und Vereinfachungserfordernisse an, nicht jedoch den rein fiskalischen Zweck staatlicher Einnahmenerhöhung.

Das Gebot der Steuergleichheit fordert zumindest für die direkten Steuern, insbesondere Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, eine Belastung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit. Die für die Lastengleichheit im

Einkommensteuerrecht maßgebliche finanzielle Leistungsfähigkeit bemisst der einfache Gesetzgeber nach dem objektiven und dem subjektiven Nettoprinzip. Die Grundsätze der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und damit das objektive Nettoprinzip gelten gleichermaßen im Bereich der Körperschaftsteuer (vergleiche BVerfG Beschluss vom 12.10.2010 1 BvL 12/07, BVerfGE 127,224, BGBl I 2010, 1766).

3. § 8b Abs. 4 KStG in der Fassung des Gesetzes vom 21.03.2013 bestimmt für nach dem 28.02.2013 (siehe § 34 Abs. 7a S. 2 KStG in der Fassung des Gesetzes vom 21.03.2013) zufließende Erträge aus der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, insbesondere Dividenden, dass diese Bezüge abweichend von der Regelung in Abs. 1 S. 1 bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen sind, wenn die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres unmittelbar weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals betragen hat.

Die Vorschrift enthält damit eine Abweichung von der ansonsten geltenden Regelung in § 8b Abs. 1, Abs. 2, Abs. 3 und Abs. 5 KStG, die Erträge aus der Beteiligung an Kapitalgesellschaften bzw. Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz lässt mit Ausnahme von 5 %, die als nicht abziehbare Betriebsausgaben behandelt werden, so dass die Erträge bzw. Veräußerungsgewinne im Ergebnis zu 95 % steuerfrei bleiben. Mit dieser allgemeinen Freistellung von Dividendenerträgen und Veräußerungsgewinnen sollen Mehrfachbelastungen ein und desselben Gewinns mit Körperschaftsteuer ausgeschlossen werden. Es soll in Beteiligungsketten bei einer einmaligen Körperschaftsteuerbelastung in Höhe des jeweiligen Körperschaftsteuersatzes bleiben (Vermeidung von Kaskadeneffekten bei mehrstufigen Beteiligungsstrukturen), bis der Gewinn die Ebene der Körperschaft verlässt und an eine natürliche Person ausgeschüttet wird (vergleiche BVerfG Beschluss vom 12.10.2010 1 BvL 12/07, BVerfGE 127,224, BGBl I 2010, 1766; Hey, KSzW 2013, 353; Herlinghaus, FR 2013, 529; Kotten/Heinemann, DStR 2015, 1889; Kußmaul/Licht, StB 2016, 286; Gosch, Körperschaftsteuergesetz, 3. Auflage, 2015, § 8b Rz. 1; Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG-Kommentar, § 8b Rn 1 ff.).

§ 8b Abs. 4 KStG wurde mit Gesetz vom 21.03.2013 eingefügt zur Umsetzung des Urteils des EuGH vom 20.10.2011 C-284/09, ABI EU 2011, Nr. C 362,3, DStR 2011, 2038. Mit dem Urteil stellte der EuGH die Europarechtswidrigkeit der bis dahin geltenden Regelungen zur Besteuerung von Streubesitzdividenden fest. Während im Inland ansässige Körperschaften einbehaltene Kapitalertragsteuer auf die Körperschaftsteuer anrechnen konnten, war dies ausländischen Kapitalgesellschaften aufgrund der Regelung zur Abgeltungswirkung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften gemäß § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG nicht möglich und wurde gemäß § 43b EStG die Kapitalertragsteuer auf Antrag nur dann nicht erhoben, wenn unter Anknüpfung an die Richtlinie 90/435/EWG vom 23.07.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten in der Fassung der Richtlinie 2003/123/EG vom 22.12.2003 (Mutter-Tochter-Richtlinie) eine unmittelbare Mindestbeteiligung von 10 % bestand. Der EuGH entschied hierzu, dass die Bundesrepublik Deutschland dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 56 Abs. 1 EG verstoßen hat, dass in Fällen, in denen die vorgesehene Mindestbeteiligung der Muttergesellschaft am Kapital der Tochtergesellschaft nicht erreicht ist, Dividenden, die an Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten ausgeschüttet werden, wirtschaftlich einer höheren Besteuerung unterworfen werden als Dividenden, die an

Gesellschaften mit Sitz in der Bundesrepublik Deutschland ausgeschüttet werden. Zudem lag nach der Entscheidung des EuGH eine Verletzung der Verpflichtungen aus Art. 40 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum darin, dass Dividenden, die an Gesellschaften mit Sitz in Island oder in Norwegen ausgeschüttet werden, wirtschaftlich einer höheren Besteuerung unterworfen werden als Dividenden, die an Gesellschaften mit Sitz in der Bundesrepublik Deutschland ausgeschüttet werden.

Der Gesetzgeber entschied sich gegen eine Entlastung gebietsfremder EU/EWR-Körperschaften unabhängig von einer Mindestbeteiligung, sondern führte mit dem Gesetz vom 21.03.2013 § 8b Abs. 4 KStG ein, wonach Beteiligungserträge bei der Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft einbezogen werden, wenn die Beteiligung unmittelbar weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals beträgt. Zur Begründung der Aufhebung der Steuerbefreiung für Kapitalerträge aus Streubesitz bis zu einer Beteiligungshöhe von 10 % wurde im Gesetzgebungsverfahren angeführt, durch die Gewährung der Steuerfreiheit auch für ausländische Gesellschaften würden nicht die Unternehmen bzw. die ausländischen Investoren begünstigt, sondern in erster Linie die ausländischen Fiscis, die zukünftig die in Deutschland einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht mehr als Quellensteuer anrechnen müssten; zudem näherte sich Deutschland mit der Einführung einer Steuerpflicht für die Streubesitzdividenden (und Veräußerungsgewinne) im Übrigen den internationalen Gepflogenheiten an; nahezu alle Staaten in Europa gewährten die Steuerfreiheit für Dividenden und Veräußerungsgewinne nur bei Überschreiten einer Mindestbeteiligungsquote; viele Staaten kannten zusätzlich Mindesthaltefristen für die Beteiligungen; mit der (beabsichtigten) Änderung führe Deutschland seine überaus großzügige Befreiungsregel auf das international übliche Maß zurück (Bundesrat-Drucksache - BR-Drs. - 302/1/12 vom 22.06.2012). Außerdem wurde angeführt, die unterschiedliche Behandlung der Erträge von Beteiligungen, an denen der Anteilseigner zu mindestens 10 % und denen, an denen er zu weniger als 10 % beteiligt sei, sei dadurch gerechtfertigt, dass bei einer Streubesitzbeteiligung die Beteiligung als Kapitalanlage angesehen werde und häufig auch keine dauerhafte Beteiligung an der Unternehmung angestrebt sei; der Anteilseigner könne aufgrund der Höhe seiner Beteiligung keinen unternehmerischen Einfluss auf die Entscheidungen bei der Kapitalgesellschaft ausüben; bei einer Beteiligung von mindestens 10 % könne hingegen regelmäßig ein betriebliches Engagement des Anteilseigners unterstellt werden (BR-Drs. 632/1/12 vom 13.11.2012). Neben der Vermeidung erheblicher Steuermindereinnahmen würde mit der Regelung eine grenzüberschreitende Steuerrechtsangleichung herbeigeführt, denn die Besteuerung von Streubesitzerträgen sei international üblich; die Steuerbefreiung für Streubesitzdividenden müsse auf das EU-rechtliche Minimum begrenzt werden (BR-Drs. 736/1/12 vom 06.12.2012).

4. Zur Verfassungsmäßigkeit von § 8b Abs. 4 KStG in der Fassung des Gesetzes vom 21.03.2013 liegt bislang - soweit ersichtlich - keine Rechtsprechung vor. Das Urteil des FG Köln vom 09.06.2016 10 K 1128/15, EFG 2016, 1542 betrifft die Auslegung der Vorschrift zur Bestimmung der maßgebenden Beteiligungshöhe, thematisiert jedoch keine Fragen der Verfassungsmäßigkeit.

In der Literatur wird § 8b Abs. 4 KStG in der Fassung des Gesetzes vom 21.03.2013 verbreitet als Systembruch gesehen, der verfassungsrechtlich zumindest bedenklich sei und zudem keine vollständige Gleichstellung inländischer und ausländischer Anteilseignerkörperschaften herstelle:

Herlinghaus, FR 2013, 529 sieht § 8b KStG im Kontext des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens als notwendige Steuerfreistellung, um eine Definitivbelastung mit Körperschaftsteuer im Ergebnis nur auf der Ebene der operativen Körperschaft vorzunehmen und eine Besteuerung von Ausschüttungen nur bei nichtkorporierten Gesellschaftern zu bewirken. Es handele sich um eine notwendige wie sachlich gerechtfertigte Lenkungsnorm zur Vermeidung von Kumulationseffekten bei Ausschüttungen über mehrere Kapitalgesellschaftsstufen, ohne dass sich durch diese Ausschüttungen die steuerliche Leistungsfähigkeit erhöht hätte. Die so begründete Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 1 KStG werde durch die Einführung des § 8b Abs. 4 KStG für Streubesitzdividenden eingeschränkt. Diese Einschränkung durchbreche das in sich stimmige System der Steuerfreistellung von Dividenden zur Herstellung einer leistungsfähigkeitskonformen Gesamtbelastung. Es sei daher fraglich, ob insoweit nicht mit Blick auf das Folgerichtigkeitsgebot ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG vorliege. Die Notwendigkeit der Haushaltskonsolidierung oder der Vergleich zu ausländischen Rechtsordnungen sei zur Rechtfertigung der Systemdurchbrechung schwerlich geeignet. Eher geeignet erscheine der Verweis darauf, dass es bei Beteiligungen von weniger als 10 % an einem hinreichenden betrieblichen Engagement fehle. Ob dies allerdings als Rechtfertigung ausreiche, erscheine nicht zweifelsfrei. Ein höherer Rechtfertigungsbedarf folge dabei auch daraus, dass für Veräußerungsgewinne keine entsprechende Ausnahme zur Steuerbefreiung in § 8b Abs. 2 KStG vorgesehen sei.

Hey, KSzW 2013, 353 hat verfassungsrechtliche Bedenken gegen § 8b Abs. 4 KStG im Hinblick auf einen Bruch mit Grundprinzipien des 2001 eingeführten Körperschaftsteuersystems und sieht zugleich das Ziel einer europarechtskonformen Lösung verfehlt. Die im Zuge der Unternehmenssteuerreform 2001 eingeführte Beteiligungsertragsbefreiung des § 8b KStG solle die wirtschaftliche Doppelbelastung bei Ausschüttungen an körperschaftssteuerpflichtige Anteilseigner vermeiden. Solange Gewinne auf der Körperschaftsebene verbleiben, würden sie nur einmal und zwar auf der untersten Ebene besteuert. Mehrfachbelastungen ein und desselben Gewinns mit Körperschaftsteuer sollten zuverlässig ausgeschlossen werden. Eine Nachbelastung, die im Wesentlichen die Funktion habe, das niedrigere Körperschaftsteuerniveau an das Einkommensteuerniveau anzupassen, finde erst beim Transfer von Gewinnen auf die Ebene der natürlichen Person statt. § 8b Abs. 4 KStG breche für Beteiligungen unterhalb von 10 % mit diesem System. Die Ausgrenzung von Streubesitzbeteiligungen unterhalb von 10 % lasse sich steuersystematisch nicht begründen. Es bestünden keine wirtschaftlichen Unterschiede. Die vom Gesetzgeber angeführte Differenzierung zwischen Vermögensverwaltung und unternehmerischer Beteiligung überzeuge nicht. Zum einen wäre die 10 %-Grenze ungeeignet, "unternehmerische" von "nicht unternehmerischen" Beteiligungen abzugrenzen, denn GmbH- oder aktienrechtlich eröffne auch das Überschreiten der Beteiligungsschwelle von 10 % nicht die Möglichkeit, auf die laufende Geschäftstätigkeit der Körperschaft entscheidenden Einfluss zu nehmen. Zum anderen solle die Steuerfreiheit der Beteiligungserträge nicht besonderes unternehmerisches Engagement der Beteiligungsgesellschaft prämiieren, sondern wirtschaftliche Doppelbelastung vermeiden. Auch aus dem internationalen Steuerrecht ergebe sich keine tragfähige Begründung für die innerstaatliche Differenzierung nach Beteiligungshöhe. Die unterschiedliche Behandlung von Schachtel- und Streubesitzdividenden nach Art. 10 Abs. 2 OECD-Musterabkommen bzw. Doppelbesteuerungsabkommen rechtfertige keine (höhere) Besteuerung der Streubesitzdividenden durch den Quellenstaat. Die Unterscheidung

zwischen aktiven und passiven Beteiligungen spiele weder für die Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbelastung eine Rolle noch könne sie im Vergleich mit einem Fremdkapitalgeber Belastungsneutralität herstellen. Dies gelte sowohl international wie innerstaatlich. Aus steuersystematischer Sicht seien die Einschränkungen der Beteiligungsertragsbefreiung nicht zu rechtfertigen. Es habe nur eine richtige Reaktion auf die EuGH-Rechtsprechung geben können: Die Erstattung der Kapitalertragsteuer auch an beschränkt steuerpflichtige Anteilseigner. Der Gesetzgeber könne stets den Weg zu einer mit steuersystematischen Prinzipien konformen Gleichstellung von In- und Auslandssachverhalten beschreiten. § 8b Abs. 4 KStG breche zudem mit der Entscheidung, Ausschüttungs- und Veräußerungsvorgänge gleich zu besteuern, um auf diese Weise Verwendungsneutralität zu erreichen und steuermindernden Gestaltungen vorzubeugen. Allerdings sei unionsrechtlich eine Erstreckung der Steuerpflicht auf Veräußerungsgewinne nicht geboten gewesen, da die derzeitige Steuerbefreiung unterschiedslos gegenüber in- und ausländischen Anteilseignern gelte. Auch aus systematischer Sicht spreche wenig für die Ausweitung der Steuerpflicht. Der festgestellte Systembruch stelle sich dann als gleichheitssatzwidrig dar, wenn er ohne tragfähige Begründung erfolge. Das seitens des BVerfG im Steuerrecht zur Anwendung gebrachte Folgerichtigkeitsgebot verpflichte den Gesetzgeber zu konsequenter Umsetzung einmal getroffener Belastungsentscheidungen. Das BVerfG halte zwar eine Abkehr von der derzeitigen Grundentscheidung für das System der Beteiligungsertragsbefreiung für grundsätzlich zulässig; der Gesetzgeber könne an die rechtliche Selbstständigkeit der Kapitalgesellschaft anknüpfen. Es sei jedoch keine Entscheidung des Gesetzgebers für ein neues System erkennbar. Befürchtete Steuerausfälle eigneten sich grundsätzlich nicht als Rechtfertigungsgrund. Es sei fraglich, ob sich hieran etwas ändere, wenn der Gesetzgeber nicht allein aus fiskalischen Gründen handle, sondern seiner unionsrechtlichen Reparaturpflicht nachkomme. Aus Sicht von Hey sei dies jedoch ausgeschlossen. Darüber hinaus werde die europarechtskonforme Dividendenbesteuerung verfehlt, weil es für ausländische Anteilseigner bei der abgeltenden Erhebung durch den Kapitalertragsteuerabzug ohne Veranlagungsmöglichkeit und damit auch ohne den Abzug von Betriebsausgaben verbleibe.

Grefe, DStZ 2013, 573 hält die Neuregelung in § 8b Abs. 4 KStG für systemfremd. Von Kapitalgesellschaften erzielte Gewinne sollten im gegenwärtigen Körperschaftsteuersystem auf Gesellschaftsebene (nur) einmal mit Körperschaftsteuer belastet werden. Gewinnausschüttungen an andere Kapitalgesellschaften würden daher durch § 8b Abs. 1 KStG generell steuerfrei gestellt. Die Nichtanwendung des Dividendenprivilegs auf Streubesitzdividenden löse jedoch Körperschaftsteuer aus. Daraus resultierende höhere Gesamtsteuerbelastungen werden in dem Aufsatz näher dargestellt.

Gosch, Körperschaftsteuergesetz, 3. Auflage, 2015, § 8b Rz. 287b äußert verfassungsrechtliche Bedenken. Verstehe man die Steuerfreistellung des § 8b KStG als "Herzstück des Halbeinkünfteverfahrens", dann greife die Neuregelung äußerst massiv in die Regelungsstatik ein, die gerade darauf abziele, zur Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppel- und Mehrfachbesteuerung kumulierende Besteuerungseffekte in Beteiligungsketten auszuschließen. Bereits dieser "Statikverstoß" kollidiere mit dem verfassungsrechtlich einzufordernden Folgerichtigkeitsgebot. Er verlasse jedenfalls in Fällen besagter Kumulationseffekte den in Anbetracht der gesetzgeberischen Handlungsfreiräume hinzunehmenden

Grad des verfassungsrechtlich Tragbaren. Die Wertungsgrundentscheidung des Gesetzgebers werde dadurch vollends konterkariert. - Dagegen dürften Verfassungszweifel nicht zusätzlich dadurch genährt werden können, dass der Gesetzgeber (wohl bloß vorerst) darauf verzichtet hat, auch Veräußerungsgewinne im Sinne von § 8b Abs. 2 KStG einem "Streubesitzvorbehalt" zu unterwerfen. Darin möge man zwar eine gewisse Inkonsequenz erblicken. Doch müsse es genügen, wenn der Gesetzgeber nur insoweit in das Statikgefüge des § 8b KStG eingreife, als er dafür (unionsrechtlich motivierten) Handlungszwang erkenne. Die Norm aus Verfassungssicht zu verwerfen, weil der Gesetzgeber von einer "Totalverböserung" abgesehen habe, dünke hingegen rabulistisch. - Unionsrechtliche Bedenken gegen die Neuregelung wegen einer verbleibenden "Unwucht" aufgrund des Umstandes, dass der Kapitalertragsteuerabzug auf der Bruttodividende aufbaue und dem beschränkt Steuerpflichtigen - abweichend vom Inlandsakteur - keine Möglichkeit belasse, seinen einschlägigen Erwerbsaufwand geltend zu machen, seien bei § 43 Abs. 1 S. 3 EStG zu "verorten", nicht bei § 8b Abs. 4 KStG (Rz. 287a).

Kotten/Heinemann, DStR 2015, 1889 sehen nach Darstellung der vom EuGH beanstandeten Rechtslage und der Handlungsalternativen des Gesetzgebers sowie der getroffenen Neuregelung der Besteuerung von Streubesitzdividenden in dieser Besteuerung einen partiellen Systembruch des Freistellungssystems als systemimmanenter Regelung zur Vermeidung von Kaskadeneffekten in mehrstufigen Beteiligungsstrukturen. Die Steuerfreistellung von Dividendenerträgen sei keine Befreiungsregelung, sondern ein systemimmanenter Mechanismus zur Vermeidung von Doppel- und Mehrbelastungen. Die Einführung einer Steuerpflicht für Streubesitzdividenden stehe damit der ursprünglichen Intention der Vermeidung von Kaskadeneffekten entgegen. Zudem bestünden Zweifel, ob die unionsrechtlichen Anforderungen hinreichend erfüllt würden. Denn der Quellenabzug für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften erfolge weiterhin auf Bruttobasis, während auch nach der Gesetzesanpassung unbeschränkt Steuerpflichtige ihre Betriebsausgaben bzw. sogar Verlustvorträge berücksichtigen könnten.

Kußmaul/Licht, StB 2016, 286 sehen die Streubesitzdividendenregelung aus § 8b Abs. 4 KStG vor dem Hintergrund des Art. 3 Abs. 1 GG beträchtlichen verfassungsrechtlichen Bedenken ausgesetzt. Sie verweisen auf das im Zuge der Unternehmenssteuerreform im Jahr 2000 und die damalige Einführung des Halbeinkünfteverfahrens vom Gesetzgeber verwirklichte Prinzip der Einmalbesteuerung, indem er die Gewinne einerseits am Anfang der Beteiligungskette bei der erwirtschaftenden Körperschaft der Körperschaftsteuer unterwerfe und andererseits, indem er am Ende der Beteiligungskette, bei Ausschüttung an eine natürliche Person als Anteilseigner, die Gewinne im Zuge des Teileinkünfteverfahrens oder im Rahmen der Abgeltungssteuer erfasse. Damit auch unter Geltung des Halbeinkünfteverfahrens Mehrfachbelastungen bei Gewinnausschüttungen zwischen Körperschaften vermieden werden könnten, erfolge auf Ebene des Anteilseigners eine Freistellung der entsprechenden Bezüge gemäß § 8b Abs. 1 KStG. Ohne diese Freistellung würde sich aufgrund der körperschaftsteuerlichen Definitivbelastung bei Ausschüttungen über mehrere Stufen ein Kumulationseffekt einstellen, ohne dass sich an der steuerlichen Leistungsfähigkeit etwas geändert hätte. § 8b KStG fungiere im Halbeinkünfteverfahren als systemtragender Mechanismus zur Vermeidung von Mehrfachbelastungen bei Ausschüttungen zwischen Körperschaften. Indem § 8b Abs. 4 KStG Streubesitzdividenden von dieser Freistellung ausnehme, breche die Norm mit diesem System und stelle insoweit einen "Fremdkörper" dar. Vor dem

Hintergrund der Vermeidung von Doppel- und Mehrfachbelastungen und sich dadurch einstellenden Kumulationseffekten werde die Grundentscheidung des Gesetzgebers völlig konterkariert. Zudem würden Ausschüttungen und Veräußerungsgewinne divergierend behandelt, obwohl sie wirtschaftlich vergleichbar seien, da eine Beteiligungsveräußerung wirtschaftlich einer Totalausschüttung gleichstehe. Aufgrund der dargestellten Systembrüche durch die Neuregelung des § 8b Abs. 4 KStG wäre ein verfassungswidriger Verstoß gegen das aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete Folgerichtigkeitsgebot denkbar. Unter Anknüpfung an die Rechtsprechung des BVerfG zur Bedeutung von Art. 3 Abs. 1 GG im Steuerrecht komme zur Rechtfertigung der Streubesitzdividendenregelung aus § 8b Abs. 4 KStG lediglich die Implementierung der Norm im Rahmen eines Prinzipien- oder Systemwechsels in Betracht. Ein solcher Prinzipien- oder Systemwechsel, der eine Abweichung von der Folgerichtigkeit rechtfertigen würde, könne nicht bejaht werden. Es sei fraglich, ob darüber hinaus die Herstellung einer europarechtskonformen Rechtslage als hinreichender Rechtfertigungsgrund dienen könne. Zum einen hätte es durch eine Besserstellung des Auslandssachverhalts eine europarechts- und systemkonforme Alternative gegeben. Zum anderen lasse die vom Gesetzgeber angeführte Einführung einer Mindestbeteiligungsquote als Anpassung an internationale Gepflogenheiten keine Schlüsse auf die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Norm zu. Im Übrigen werfe die Streubesitzdividendenregelung europarechtliche Bedenken auf, weil beschränkt steuerpflichtigen Anteilseignerkörperschaften der Veranlagungsweg aufgrund des abgeltend wirkenden Kapitalertragsteuerabzugs nicht offenstehe, weswegen diese ihre entstandenen Betriebsausgaben anders als inländische Anteilseignerkörperschaften nicht geltend machen könnten; diese Bedenken resultierten jedoch eher aus der Regelung in § 43 Abs. 1 S. 3 EStG als aus der in § 8b Abs. 4 KStG.

5. Der Senat teilt die Bedenken im Hinblick auf eine nicht folgerichtige Ausgestaltung der in § 8b Abs. 1, Abs. 2 KStG zum Ausdruck kommenden Grundentscheidung des Gesetzgebers, im System des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens erwirtschaftete Gewinne nur einmal bei der erwirtschaftenden Körperschaft mit Körperschaftsteuer und erst bei der Ausschüttung an natürliche Personen als Anteilseigner mit Einkommensteuer zu besteuern und deswegen zur Vermeidung von Kumulations- oder Kaskadeneffekten in Beteiligungsketten Bezüge und Veräußerungsgewinne innerhalb gesellschaftlicher Beteiligungsstrukturen bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz zu lassen. Dieses System wird mit der Einfügung von § 8b Abs. 4 KStG für Streubesitzbeteiligungen, d. h. Beteiligungen mit einer Beteiligungsquote von weniger als 10 %, für die Erzielung von Beteiligungserträgen durchbrochen.

Zugleich entspricht die Regelung nicht dem Gebot steuerlicher Lastengleichheit im Sinne einer gleich hohen Besteuerung bei gleicher Leistungsfähigkeit (horizontale Steuergerechtigkeit), da beim Zufluss gleich hoher Beteiligungserträge in Abhängigkeit von der Beteiligungsquote die Besteuerung in unterschiedlicher Höhe erfolgt, obwohl ein Einfluss der Beteiligungsquote auf die mit den Beteiligungserträgen verbundene Leistungsfähigkeit nicht ersichtlich ist. So werden bei Beteiligungen von mindestens 10 % unter Berücksichtigung des pauschalen Betriebsausgabenabzugsverbotes gemäß § 8b Abs. 5 KStG nur 5 % der Beteiligungserträge der Körperschaftsteuer unterworfen, während bei Beteiligungen unter 10 % die gesamten Beteiligungserträge, d. h. 100 %, erfasst werden.

Die nicht folgerichtige und nicht am Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit ausgerichtete Regelung des § 8b Abs. 4 KStG kann allerdings nach Auffassung des Senates durch besondere sachliche Gründe gerechtfertigt und damit verfassungsrechtlich zulässig sein.

Allerdings scheidet eine Rechtfertigung durch fiskalische Erwägungen, nämlich die Vermeidung von Steuerausfällen, nach der oben angeführten ständigen Rechtsprechung des BVerfG aus. Auch die im Gesetzgebungsverfahren angeführte Unterscheidung in Finanzanlagen einerseits und unternehmerische Beteiligungen andererseits ist zur Rechtfertigung ungeeignet. Eine entsprechende Grenzziehung bei einer Beteiligungsquote von 10 % lässt keinerlei Bezug zu rechtlichen Einflussmöglichkeiten auf die ausschüttende Kapitalgesellschaft erkennen. Eine Beteiligung von 10 % bietet dem Anteilseigner keine weitergehenden Einflussmöglichkeiten als eine Beteiligung von weniger als 10 %. Es ist auch nicht erkennbar, dass eine Beteiligung von weniger als 10 % anders als eine Beteiligung von mindestens 10 % nur als (nicht dauerhafte) Kapitalanlage angesehen wird.

Anders sieht es jedoch im Hinblick auf Überlegungen des Gesetzgebers aus, die Steuerbefreiung für Streubesitzdividenden auf das EU-rechtliche Minimum zu begrenzen bzw. mit der in § 8b Abs. 4 KStG getroffenen Regelung eine Anpassung an internationale Gepflogenheiten vorzunehmen. Eine vollständige Steuerfreistellung auch für Gesellschaften mit Sitz in anderen EU-/EWR-Staaten wäre über die Vorgaben der Richtlinie 90/435/EWG vom 23.07.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten in der Fassung der Richtlinie 2003/123/EG vom 22.12.2003 (Mutter-Tochter-Richtlinie) hinausgegangen. Die Mutter-Tochter-Richtlinie verlangt lediglich bei einer Mindestbeteiligung von (seit 2009) 10 % eine Befreiung vom Steuerabzug an der Quelle für von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschüttete Gewinne, auch wenn damit lediglich Mindestanforderungen formuliert sind, die die Möglichkeit offen lassen, auch bei einer niedrigeren Beteiligungsquote vom Steuerabzug an der Quelle abzusehen. Zudem würde eine innerstaatliche Regelung mit einer vollständigen Befreiung vom Steuerabzug unabhängig von der Beteiligungsquote bei ausländischen Beteiligten häufig nicht deren Steuerlast mindern, sondern lediglich dem Ansässigkeitsstaat dieser Beteiligten die Anrechnung der in Deutschland einbehaltenen Kapitalertragsteuer auf die dortige Steuer ersparen und damit auch die Möglichkeit eines Quellensteuerabzugs entsprechend Art. 10 Abs. 2 OECD-Musterabkommen und entsprechender Doppelbesteuerungsabkommen obsolet machen. Der Gesetzgeber hätte zwar mit einer vollständigen Steuerfreistellung auch für Anteilseignerkörperschaften mit Sitz in anderen EU-/EWR-Staaten die in § 8b Abs. 1, Abs. 2 KStG zum Ausdruck gekommene Grundentscheidung weiterführen und damit den Anforderungen des EuGH entsprechen können. Dies hätte jedoch nicht der in der Mutter-Tochter-Richtlinie sowie in Art. 10 Abs. 2 OECD-Musterabkommen und entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen zum Ausdruck gekommenen Abgrenzung der Besteuerungshoheit zu anderen Staaten entsprochen. Für den vom Gesetzgeber zu lösenden Zielkonflikt drängt sich für den Senat kein eindeutiges Verhältnis zwischen den Anforderungen aus Art. 3 Abs. 1 GG und insbesondere den EU-rechtlichen Vorgaben sowie den Regelungen im Doppelbesteuerungsrecht auf.

### III.

Auch § 9 Nr. 2a GewStG ist mit der darin vorgesehenen Kürzung der Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um Beteiligungserträge erst bei einer Beteiligung von mindestens 15 % des Grund- oder Stammkapitals anzuwenden. Eine Aussetzung des Verfahrens und Vorlage an das BVerfG zur Entscheidung über die Verfassungsmäßigkeit gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG i. V. m. § 80 BVerfGG kommt nicht in Betracht, da der Senat von der Verfassungswidrigkeit der genannten Vorschrift nicht überzeugt ist.

1. Art. 3 Abs. 1 GG ist auch für die verfassungsrechtliche Beurteilung der Gewerbesteuer von Bedeutung. Zwar ist die Gewerbesteuer mit ihrer Verankerung im Grundgesetz in Art. 106 Abs. 6 GG sowie Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG in ihrer Grundstruktur und herkömmlichen Ausgestaltung als vornehmlich auf den Ertrag des Gewerbebetriebs gerichtete Objektsteuer verfassungsrechtlich gerechtfertigt (BVerfG Beschluss vom 15.01.2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120,1, BGBl I 2008, 1006; BFH Beschluss vom 16.10.2012 I B 128/12, BFHE 238,452, BStBl II 2013, 30; Urteil vom 04.06.2014 I R 70/12, BFHE 246,67, BStBl II 2015, 289), und zwar auch neben der die Einkünfteerzielung erfassenden Einkommensteuer (BVerfG Beschluss vom 15.01.2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120,1, BGBl I 2008, 1006) und damit ebenso neben der die Einkünfteerzielung von Körperschaften erfassenden Körperschaftsteuer. Zur herkömmlichen Ausgestaltung der Gewerbesteuer gehört dabei auch das System der Hinzurechnungen und Kürzungen für die Ermittlung des Gewerbeertrags gemäß §§ 7-9 GewStG (BFH Urteil vom 04.06.2014 I R 70/12, BFHE 246,67, BStBl II 2015, 289). Weitergehende Aussagen, vor allem zur Vereinbarkeit der Gewerbesteuer in ihrer konkreten Ausgestaltung mit anderen steuerverfassungsrechtlichen Prinzipien und mit den Grundrechten, können Art. 106 Abs. 6 GG jedoch nicht entnommen werden. Die Vereinbarkeit der Gewerbesteuer mit dem Gleichheitssatz hängt vielmehr von ihrer konkreten Ausgestaltung und von ihrer Einbindung in das System der anderen einkommensbezogenen Steuern ab (BVerfG Beschluss vom 15.01.2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120,1, BGBl I 2008, 1006). Dabei ist nicht abschließend geklärt, ob es sich bei den Hinzurechnungs- und Kürzungsbestimmungen (§§ 8, 9 GewStG) um die Bestimmung des Umfangs des Steuergegenstandes handelt oder vielmehr angesichts der Komplexität der Vorschriften und der allgemein gehaltenen Definition des Steuergegenstandes um § 2 GewStG um Differenzierungen innerhalb des Steuergegenstandes, was eine engere Bindung des Gesetzgebers an sachliche Erwägungen, insbesondere solche der Folgerichtigkeit und Belastungsgleichheit vorstellbar erscheinen lässt (BVerfG Beschluss vom 15.02.2016 1 BvL 8/12, BStBl II 2016, 557). Aus der grundsätzlichen verfassungsrechtlichen Zulässigkeit der Gewerbesteuer als ertragsorientierter Objektsteuer folgt, dass die Ist-Leistungsfähigkeit, die auf die konkrete Steuerzahlungsfähigkeit des einzelnen Grundrechtsträgers abstellt und als deren einfachrechtliche Ausprägung das objektive Nettoprinzip des Einkommensteuerrechts (§ 2 Abs. 2 EStG) gilt, nicht den Maßstab für die Prüfung z. B. einer einzelnen Hinzurechnungsregelung darstellt. Vielmehr kommt es darauf an, ob sich die Regelung in das Konzept einer "ertragsorientierten Objektsteuer" einfügt (BVerfG Beschluss vom 15.02.2016 1 BvL 8/12, BStBl II 2016, 557; BFH Urteil vom 04.06.2014 I R 70/12, BFHE 246,67, BStBl II 2015, 289). Gleiches muss auch für die Beurteilung einzelner Kürzungsvorschriften gelten. Wie der danach anzulegende Prüfungsmaßstab konkret aussehen könnte, ist für den Senat nicht ersichtlich. Um einen solchen Maßstab zu entwickeln, müsste zunächst der Begriff der ertragsorientierten Objektsteuer bzw. der objektivierten Ertragskraft eines Gewerbebetriebes näher konkretisiert werden (siehe bereits FG

Hamburg Gerichtsbescheid vom 10.02.2017 1 K 96/16). Zu berücksichtigen ist zudem, dass es im Gewerbesteuerrecht keinen allgemeinen Rechtsgrundsatz des Inhalts gibt, dass eine Kürzung bei der Ermittlung des Gewerbeertrages durchzuführen ist, soweit es ohne diese Kürzung zu einer Doppelerfassung kommt, noch muss umgekehrt eine Kürzung unterbleiben, wenn dies zu einer doppelten Entlastung führt (BFH Urteile vom 06.10.2009 I R 102/06, BFH/NV 2010, 462; vom 23.09.2008 I R 19/08, BFHE 223,258, BStBl II 2010, 301; Güröff in Glanegger/Güröff, GewStG, 8. Auflage, 2014, § 9 Rn 1; Schnitter in Frotscher/Drüen, KStG u. a., § 9 GewStG Rn 1a).

2. § 9 Nr. 2a GewSt ist anlässlich der Einführung des § 8b Abs. 4 KStG unverändert geblieben und galt im Streitjahr in der insbesondere bezüglich der maßgeblichen Beteiligungsquote seit 2008 bestehenden Fassung. Die Erwägungen zur Verfassungsmäßigkeit des § 8b Abs. 4 KStG sind auf § 9 Nr. 2a GewStG nicht ohne weiteres übertragbar. Zum einen ist für die Überprüfung der konkreten Ausgestaltung der Gewerbesteuer ein anderer Prüfungsmaßstab anzulegen als bei reinen Ertragsteuern wie der Einkommensteuer oder der Körperschaftsteuer. Zudem ist bezüglich der Regelungen in § 9 GewStG kein durchgängiges System erkennbar, auf dessen folgerichtige Ausgestaltung abgestellt werden könnte. Zwar soll § 9 Nr. 2a GewStG grundsätzlich der Vermeidung der gewerbesteuerlichen Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne sowohl beim Anteilseigner als auch bei der Kapitalgesellschaft dienen. Insoweit wird eine nicht konsequente Umsetzung wegen der Abhängigkeit der Kürzung von einer Mindestbeteiligungsquote in der Literatur angesprochen (Schnitter in Frotscher/Drüen, KStG u. a., § 9 GewStG Rn 126; Roser in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 9 Nr. 2a Rz 11), ohne dass jedoch verfassungsrechtliche Bedenken erhoben werden. Auch Hey, KSzW 2013, 353 sieht in der unterschiedlichen Behandlung der Streubesitzdividenden je nach Beteiligungsquote im GewStG (§ 8 Nr. 5 sowie § 9 Nr. 2a) zwar eine systematisch verfehlte Regelung, hält diese jedoch als durch die Systematik der Gewerbesteuer bedingt für verfassungsrechtlich nicht aufgreifbar. Auch in der Rechtsprechung ist die Verfassungsmäßigkeit bislang nicht in Frage gestellt worden. Das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht hat mit Urteil vom 31.01.2013 1 K 82/11, EFG 2013, 538 entschieden, dass sich der Gesetzgeber mit der Regelung in § 9 Nr. 2a GewStG im Rahmen seines weiten Gestaltungsspielraums bewegt hat, der ihm bei der Normierung eines Steuerbegünstigungstatbestandes, wie ihn das Schachtelprivileg darstelle, zustehe. Ein Verstoß gegen das Willkürverbot sei darin ebenso wenig zu erblicken wie die Verletzung eines wie auch immer gearteten Besitzstandes. Dem ist der BFH in der dazu ergangenen Revisionsentscheidung mit Beschluss vom 30.05.2014 I R 12/13, BFH/NV 2014, 1402 gefolgt. Auch dem Senat drängt sich eine Verfassungswidrigkeit der Regelung nicht auf.

IV.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung im Hinblick auf die Klärung der Verfassungsmäßigkeit insbesondere von § 8b Abs. 4 KStG zugelassen.