

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Abkürzungsverzeichnis	XXI
Einführung	1
Problemstellung	1
Gang der Untersuchung	5
Teil 1: Die Abzugsbeschränkung des § 3c Abs. 2 EStG	7
A) Die Verfassungsmäßigkeit des § 3c Abs. 2 EStG im Lichte der Grundsatzentscheidung des BFH (Urteil vom 19.6.2007, VIII R 69/05)	8
l) Verletzung des objektiven Nettoprinzips	9
1) Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip für laufende Gewinnausschüttungen	9
a) Das Verhältnis von Körperschaft und Anteilseigner im Allgemeinen	10
aa) Gesamtbetrachtung	11
bb) Trennungsprinzip	11
cc) Verfassungsrechtliche Vorgaben	12
b) Rechtsnatur des § 3 Nr. 40 EStG – Systematik des Halbeinkünfteverfahrens	12
aa) Trennungsprinzip	14
(1) Gesamtsystematik des Halbeinkünfteverfahrens	14
(2) Einordnung des § 3 Nr. 40 EStG als echte Steuerbefreiung	17
bb) Gesamtbetrachtung	20
(1) Gesamtsystematik des Halbeinkünfteverfahrens	20

(2) Einordnung des § 3 Nr. 40 EStG als steuertechnisches Instrument	21
cc) Ergebnis	22
c) Die Abzugsbeschränkung des § 3c Abs. 2 EStG	22
aa) Zweck der Abzugsbeschränkung	22
bb) Historische Entwicklung der Vorschrift	23
cc) Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip	25
(1) Der Gleichheitssatz im Steuerrecht	25
(a) Der Gleichheitssatz im Allgemeinen	25
(b) Bereichsspezifische Anwendung im Steuerrecht	26
(2) Leistungsfähigkeitsprinzip	28
(a) Das Leistungsfähigkeitsprinzip als grundlegendes Systemprinzip	28
(b) Verfassungsrechtliche Grundlagen des Leistungsfähigkeitsprinzips	30
(c) Inhalt des Leistungsfähigkeitsprinzips	31
(3) Objektives Nettoprinzip	33
(a) Verfassungsrang des objektiven Nettoprinzips	34
(b) Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum objektiven Nettoprinzip	36
(c) Ergebnis	36
(4) Verstoß des § 3c Abs. 2 EStG gegen das objektive Nettoprinzip	37
(a) Anwendung des Trennungsprinzips	37
(b) Anwendung der Gesamtbetrachtung	39
(5) Verstoß gegen das subjektive Nettoprinzip	40
(6) Sonstiger Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip	41

2) Verstoß gegen das Gebot der Folgerichtigkeit für laufende Gewinnausschüttungen	41
a) Inhalt und Umfang des Gebots der Folgerichtigkeit	42
b) Kritik am Gebot der Folgerichtigkeit	44
c) Stellungnahme zur Kritik am Folgerichtigkeitsprinzip	45
d) Verstoß gegen das Gebot der Folgerichtigkeit im Fall des § 3c Abs. 2 EStG	46
3) Rechtfertigung des Verstoßes gegen das objektive Nettoprinzip für laufende Gewinnausschüttungen	49
a) Maßstäbe der Rechtfertigung des Gleichheitssatzverstoßes im Allgemeinen	49
aa) Willkürverbot	49
bb) Neue Formel	49
b) Anwendung der einzelnen Maßstäbe	50
c) Konkretisierung der Rechtfertigungsgrundsätze im Steuerrecht	51
d) Rechtfertigung mittels Typisierung im Steuerrecht	52
aa) Begriff der Typisierung	53
bb) Sachlicher Grund für die Typisierung	53
cc) Anwendung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes	54
e) Anwendung der Typisierungsgrundsätze auf das Halbeinkünfteverfahren	56
aa) Veräußerungsvorgänge	56
(1) Verstoß des § 3 Nr. 40 EStG bezüglich Veräußerungsvorgängen gegen Art. 3 Abs. 1 GG	56
(2) Verstoß des § 3c Abs. 2 EStG bezüglich Veräußerungsvorgängen gegen das objektive Nettoprinzip	56

bb) Rechtfertigung des Verstoßes gegen das Nettoprinzip bezüglich laufender Gewinnausschüttungen	61
(1) Sachlicher Grund	62
(a) Gleichlauf Gewinnausschüttungen und Veräußerungsvorgänge	62
(b) Kompensation von Vorteilen	64
(c) Weitere Rechtfertigungsgründe	66
(2) Verhältnismäßigkeit	68
4) Rechtfertigung des Verstoßes gegen das subjektive Nettoprinzip	70
5) Rechtfertigung des Verstoßes gegen das Gebot der Folgerichtigkeit	70
a) Voraussetzungen für die Rechtfertigung von Verstößen gegen das Gebot der Folgerichtigkeit	71
b) Anwendung der Rechtfertigungsgrundsätze auf § 3c Abs. 2 EStG	71
II) Ungleichbehandlung im Vergleich mit anderen Einkunftsarten	73
1) Grundsatz der Gleichbehandlung der Einkunftsarten	74
2) Anwendung des Grundsatzes der Gleichbehandlung der Einkunftsarten auf § 3c Abs. 2 EStG	75
III) Rechtsformneutralität	76
1) Der Grundsatz der Rechtsformneutralität	77
2) Anwendung des Gebots der Rechtsformneutralität auf § 3c Abs. 2 EStG	80
a) Im Verhältnis zu Körperschaften als Anteilseigner	81
b) Im Verhältnis zu Gesellschaftern von Personengesellschaften und Einzelunternehmern	84
c) Verhältnis Körperschaft und Anteilseigner	86
d) Rechtsformneutralität unter Anwendung des Trennungsprinzips	87

aa) Im Verhältnis zu Körperschaften als Anteilseigner	87
bb) Im Verhältnis zu Anteilseignern von Personengesellschaften und Einzelunternehmern	89
cc) Verhältnis Körperschaft und Anteilseigner	89
IV) Finanzierungsneutralität	89
1) Grundsatz der Finanzierungsneutralität	90
2) Anwendung des Grundsatzes der Finanzierungsneutralität auf § 3c Abs. 2 EStG	91
3) Finanzierungsneutralität unter Anwendung des Trennungsprinzips	91
V) Rechtsfolgen	91
VI) Zusammenfassung	92
B) Die Verfassungsmäßigkeit des § 3c Abs. 2 EStG und die Bewertung der Grundsatzentscheidung des BFH aus heutiger Sicht – nach der Unternehmensteuerreform 2008	95
I) Änderungen durch die Unternehmensteuerreform 2008	95
II) Verletzung des objektiven Nettoprinzips durch § 3c Abs. 2 EStG in der Fassung nach der Unternehmensteuerreform 2008	96
1) Verstoß des Teilabzugsverbots gegen das objektive Nettoprinzip	96
a) Bedeutung der Unternehmensteuerreform für die Systematik der Besteuerung von Kapitalgesellschaft und Anteilseigner	97
aa) Bedeutung der Veränderung der Steuersätze	97
bb) Bedeutung der Einführung der Abgeltungsteuer	100
(1) Ziele der Einführung der Abgeltungsteuer	100
(2) Auswirkungen der Abgeltungsteuer auf die Gesamtsystematik der Besteuerung von Unternehmen und Anteilseigner	101

cc) Bedeutung der Einführung der Thesaurierungsbegünstigung für Personengesellschaften	103
(1) Bedeutung des § 34a EStG als Einzelregelung	103
(2) Auswirkungen des § 34a EStG auf die Gesamtsystematik der Besteuerung von Unternehmen und Anteilseigner	104
dd) Ergebnis	108
b) Sonderregelung zur verdeckten Gewinnausschüttung gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 2 EStG	108
c) Anwendung der Grundsätze auf das Teileinkünfteverfahren	110
aa) Bedeutung für § 3 Nr. 40 EStG	110
bb) Bedeutung für § 3c Abs. 2 EStG	111
2) Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip durch § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG	112
a) Hintergrund der Gesetzesänderung	112
b) Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip	113
III) Verhältnis zur Abgeltungsteuer – Gleichbehandlung der Einkunftsarten	114
1) Ungleichbehandlung im Sinne des Art. 3 Abs. 1 GG	115
2) Rechtfertigung der Ungleichbehandlung	116
a) Besonderheiten der Schedule	116
aa) Sachlicher Grund	117
bb) Rechtmäßigkeit der Pauschalierung	119
(1) Werbungskosten der Kleinanleger	120
(2) Höhere Werbungskosten als der Pauschbetrag	121
(a) Typisierungsgrundlagen	122

(aa) Orientierung am Regelfall	122
(bb) Rechtmäßigkeit des niedrigen Steuersatzes	124
[1] Sachliche Gründe für die Ungleichbehandlung	124
[2] Höhe des Abgeltungsteuersatzes	128
(b) Wirkung der Typisierung	129
(3) Folgerichtige Umsetzung der Pauschalierung und des Ausschlusses des Werbungskostenabzugs	133
IV) Rechtsformneutralität	136
1) Im Verhältnis zu Körperschaften als Anteilseigner	136
2) Im Verhältnis zu Anteilseignern von Personengesellschaften und Einzelunternehmern	139
3) Verhältnis Körperschaft und Anteilseigner	140
V) Finanzierungsneutralität	141
VI) Ergebnis	142
VII) Zusammenfassung	142
Teil 2: Anwendung des § 3c EStG in der steuerlichen Gewinnermittlung	145
A) Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG bei Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen	146
I) Teilwertabschreibungen auf Gesellschaftsdarlehen	146
1) Teilwertabschreibung	146
2) Teilwertabschreibung auf die Anteile an der Kapitalgesellschaft	148
3) Darlehensgewährung durch Gesellschafter	149
II) Anwendungsbereich des § 3c Abs. 2 EStG	151
1) Veranlassungszusammenhang	152

a) Allgemeine Anforderungen an den Veranlassungszusammenhang	153
b) Veranlassungszusammenhang im Gesellschaftsverhältnis	155
aa) Verdeckte Gewinnausschüttung und verdeckte Einlage	157
bb) Bestimmung von Sonderbetriebsvermögen	158
cc) Zwischenergebnis	159
c) Fremdvergleich	159
aa) Allgemeine Grundsätze zum Fremdvergleich	159
bb) Rechtsgrundlage	160
cc) Anwendbarkeit auf § 3c Abs. 2 EStG	161
d) Veranlassungszusammenhang bei Gesellschafterdarlehen	162
aa) Sperrwirkung der Einkunftsquelle	162
bb) Schuldrechtliche Veranlassung	163
cc) Gesellschaftsrechtliche Veranlassung	164
e) Veranlassungszusammenhang bei Teilwertabschreibung	165
f) Zwischenergebnis	166
2) Wirtschaftlicher Zusammenhang	167
a) Auslegung	167
aa) Wortlaut des § 3c Abs. 2 EStG	169
(1) Bedeutung des Begriffs „wirtschaftlicher Zusammenhang“	169
(a) Mittelbarer Zusammenhang	169
(b) Merkmal „wirtschaftlich“	170
(c) Bedeutung für Gesellschafterdarlehen	172
bb) Auslegung des § 3c Abs. 2 EStG nach systematischen Kriterien	173

(1) Gesamtsystematik des Teileinkünfteverfahrens	173
(2) Verhältnis zu § 8b Abs. 3 KStG	174
(a) Änderung des § 8b Abs. 3 KStG durch das Jahressteuergesetz 2008	175
(b) Bedeutung für § 3c Abs. 2 EStG	176
cc) Auslegung des § 3c Abs. 2 EStG nach teleologischen Kriterien	178
(1) Zweck des Erfordernisses eines wirtschaftlichen Zusammenhangs in § 3c Abs. 2 EStG	179
(2) Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG auf Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen	179
(a) Teleologische Erwägungen	179
(b) Einschränkung des Veranlassungszusammenhangs	180
(aa) Vorgaben aus dem objektiven Nettoprinzip	181
(bb) Vorgaben aus dem Übermaßverbot	183
(cc) Vorgaben aus dem Grundsatz der Finanzierungsfreiheit	184
(dd) Eigenständigkeit der Wirtschaftsgüter	186
[1] Substanzbezogener Ansatz	186
[2] Wirtschaftliche Betrachtung	188
[3] Unmittelbarer Zusammenhang	190
[4] Verhältnis zu § 8b Abs. 3 KStG	191
(ee) Eigenkapitalersetzende Darlehen	192
[1] Figur des eigenkapitalersetzenden Darlehens im Allgemeinen	193
[2] Bedeutung für § 17 EStG	194
[3] Kriterien des eigenkapitalersetzenden Darlehens im Sinne des § 17 EStG	195

[4] Rechtslage nach MoMiG	196
[5] Übertragung auf § 3c Abs. 2 EStG	197
[a] Begründende Wirkung	197
[b] Einschränkungende Wirkung	200
(ff) Gesellschafterdarlehen bei Betriebsaufspaltungen	202
(c) Ergebnis	203
(d) Schlussfolgerung für Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen	204
(e) Fremdvergleich im Sinne des § 3c Abs. 2 EStG bei Gesellschafterdarlehen	205
(aa) Beweislast	206
(bb) Kriterien des Fremdvergleichs	207
[1] Zinshöhe	208
[2] Sicherheiten	211
[3] Krisensituation	214
[4] Ergebnis	215
dd) Auslegung des § 3c Abs. 2 EStG nach historischen Kriterien	217
ee) Analogieverbot	218
b) Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG auf sonstige Aufwendungen für Gesellschafterdarlehen	219
III) Fallgruppen	219
1) Unentgeltliches Darlehen	220
2) Teilentgeltliches Darlehen	221
3) Vorübergehende Unentgeltlichkeit	223

4) Forderungsverzicht	224
5) Überhöhter Darlehenszins	225
6) Einnahmelose Beteiligung	226
7) Spätere Wertaufholung des Darlehens	227
8) Späterer Veräußerungsgewinn	230
IV) Zusammenfassung	231
B) Überlassung von Wirtschaftsgütern im Rahmen einer Betriebsaufspaltung	233
I) Betriebsaufspaltung	233
1) Voraussetzungen	233
a) Sachliche Verflechtung	234
b) Personelle Verflechtung	235
2) Rechtsfolgen	237
3) Rechtsgrundlagen	239
a) Kritik	239
b) Entwicklung innerhalb der Rechtsprechung	240
c) Stellungnahme	241
II) Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG im Rahmen einer Betriebsaufspaltung	241
1) Ausgangslage	242
a) Ausgaben im Rahmen der Nutzungsüberlassung	242
b) Veräußerungsvorgänge	244
2) Anwendbarkeit des § 3c Abs. 2 EStG	245
a) Veranlassungszusammenhang	246

b) Anwendung des Fremdvergleichs	248
c) Anforderungen an den Fremdvergleich im Einzelnen	249
d) Einschränkungen für Betriebsaufspaltungsfälle	250
aa) Wortlaut des § 3c Abs. 2 EStG	251
bb) Auslegung des § 3c Abs. 2 EStG nach systematischen Kriterien	252
(1) Gesamtsystematik des Teileinkünfteverfahrens	252
(2) Verhältnis zu § 8b Abs. 3 KStG	252
c) Auslegung des § 3c Abs. 2 EStG nach teleologischen Kriterien	254
aa) Grenzen des Zwecks	254
bb) Substanzbezogene Aufwendungen	256
(1) Rechtsprechung des BFH	256
(2) Stellungnahme	257
cc) Eigenkapitalersetzende Handlungen	259
dd) Vorgaben aus dem objektiven Nettoprinzip	260
ee) Vorgaben aus dem Gebot der Rechtsformneutralität	260
ff) Ergebnis	261
d) Auslegung des § 3c Abs. 2 EStG nach historischen Kriterien	261
3) Fallgruppen bei der Anwendung	261
a) Einnahmelose Beteiligung	261
b) Spätere unentgeltliche Überlassung des Wirtschaftsgutes	262
aa) Finanzielle Krise der Betriebsgesellschaft	263
bb) Fremdvergleich	264
cc) Verdeckte Einlage	265

c) Unentgeltliche Überlassung des Wirtschaftsgutes von Beginn an	266
aa) Gewinnerzielungsabsicht	266
bb) Kritik	267
d) Überhöhter Pachtzins	268
e) Teilunentgeltliche Überlassung	268
f) Späterer Veräußerungsgewinn	269
4) Zusammenfassung	270
C) Vergleich der Teilwertabschreibung auf Gesellschafterdarlehen mit der Überlassung von Wirtschaftsgütern im Rahmen einer Betriebsaufspaltung im Anwendungsbereich des § 3c Abs. 2 EStG	272
I) Vergleich der Ausgangslagen	272
II) Unterschiedliche Bewertung	274
1) Ursprünglicher Ansatz der Rechtsprechung	274
2) Stellungnahme	275
III) Einheitliche Bewertung	276
1) Einheitlicher substanzbezogener Ansatz des BFH	277
2) Stellungnahme	279
IV) Ergebnis	279
D) Ausblick	280
I) Entwurf zu § 3c Abs. 2 EStG aus dem Jahressteuergesetzes 2008	280
1) Regelungsgegenstand	281
a) Kritik	281
b) Bewertung	282

2) Vermutung der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung	282
3) Fremdvergleich in § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG	284
4) Rückwirkung	285
5) Gesetzessystematik	286
6) Ergebnis	287
II) Eigener Vorschlag	287
1) Gesetzestext	288
2) Erläuterung	289
E) Schlussbetrachtung	291
I) Inhalt der Neuregelung	291
II) Bewertung	292
Gesamtzusammenfassung	295
Literaturverzeichnis	299
Stichwortverzeichnis	326