Urteil vom 17. Mai 2022, VIII R 2/18

Belastung der Dividenden von inländischen Kapitalgesellschaften bei steuerbefreiten öffentlich-rechtlichen Versorgungswerken

ECLI:DE:BFH:2022:U.170522.VIIIR2.18.0

BFH VIII. Senat

AO § 37 Abs 2, AO § 115 Abs 1 S 3 Alt 1, EStG § 43 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 43a Abs 1, EStG § 44a Abs 4, EStG § 44a Abs 7, EStG § 44a Abs 8, KStG § 1 Abs 1 Nr 6, KStG § 4 Abs 1, KStG § 5 Abs 1 Nr 8, KStG § 5 Abs 2 Nr 1, KStG § 32 Abs 1 Nr 1, KStG § 32 Abs 3, InvStG § 7 Abs 1 S 2, InvStG § 7 Abs 3, InvStG § 15 Abs 1 S 7, GG Art 3 Abs 1, EStG VZ 2010 , KStG VZ 2010 , EStG § 43 Abs 1 S 3, KStG § 8b Abs 1, KStG § 8b Abs 5, KStG § 5 Abs 1 Nr 9 S 1, GG Art 19 Abs 3

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 24. November 2017, Az: 6 K 150/15

Leitsätze

Es verletzt nach der im Jahr 2010 geltenden Rechtslage nicht den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG, dass Dividenden, die ein öffentlich-rechtliches Versorgungswerk von inländischen Kapitalgesellschaften in seinem gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 8 KStG steuerbefreiten BgA bezieht, für Körperschaftsteuerzwecke gemäß § 5 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 32 Abs. 1 Nr. 1 KStG einem abgeltenden Kapitalertragsteuerabzug von den Bruttoeinnahmen mit einer teilweisen Abstandnahme auf drei Fünftel des Steuerabzugs unterliegen.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 24.11.2017 - 6 K 150/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist ein öffentlich-rechtliches berufsständisches Versorgungswerk. Zweck der Klägerin ist die Sicherung der Kammerangehörigen im Alter, bei Berufsunfähigkeit und von deren Hinterbliebenen.

2 Körperschaftsteuerlich wurde die Tätigkeit der Klägerin als berufsständisches Versorgungswerk als Betrieb gewerblicher Art (BgA) i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 6 des Körperschaftsteuergesetzes in der im Streitjahr 2010 anzuwendenden Fassung (KStG) eingeordnet. Die Klägerin war hinsichtlich der im BgA erzielten gewerblichen Einkünfte gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 8 KStG für Zwecke der Körperschaftsteuer steuerbefreit. Sie erzielte im BgA auch diejenigen Kapitalerträge, für die sie im Streitfall die Freistellung von der Kapitalertragsteuer und vom Solidaritätszuschlag begehrt. Diese gehörten gemäß § 20 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr anzuwendenden Fassung (EStG) i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG zu den gewerblichen Einkünften.

3 Im Einzelnen begehrt die Klägerin die Erteilung eines Freistellungsbescheids für folgende Steuerabzugsbeträge:

Anlage	Kapitalertrag Wertpapierleihertrag	Kapitalertragsteuer	Solidaritätszuschlag
QYZ Fonds	19.754.792,49 €	333.303,28 €	18.331,68 €

Wertpapierleihe QYZ-Fonds	41.869,98 €	6.280,50 €	345,43 €
ABC-Fonds	5.192.630,63 €	87.512,37 €	4.813,18 €
Wertpapierleihe ABC-Fonds	12.432,88 €	1.864,93 €	102,57 €
MLC-Fonds	1.036.824,11 €	155.523,62 €	8.553,80 €
Beteiligung XY KG	366.468,59 €	91.617,42 € (davon Erstattung 2/5 gemäß § 44a Abs. 8 EStG), verbleiben: 54.970,34 €	5.038,95 € (davon Erstattung 2/5), verbleiben: 3.023,37 €
Summe		**639.455,04 €**	**35.170,33 €**

4 Der QYZ-Fonds, der ABC-Fonds und der MLC-Fonds waren inländische Spezial-Investmentfonds, an denen die Klägerin Anteile hielt. Über die Ausschüttungen der Fonds an die Klägerin im Streitjahr (§ 1 Abs. 3 Satz 2 des Investmentsteuergesetzes 2004 in der im Streitjahr anzuwendenden Fassung --InvStG--) und den investmentsteuerlichen Kapitalertragsteuerabzug auf der Fondsebene (§ 7 InvStG) wurden der Klägerin jeweils Steuerbescheinigungen (nach § 45a EStG) erteilt. Soweit die Bezüge der Klägerin aus den QYZ-Fonds und den ABC-Fonds auf der Fondsebene auf sonstigen Erträgen aus Wertpapierleihgeschäften der Fonds beruhten, erhielt die Klägerin von den Fonds keine Steuerbescheinigungen, sondern Mitteilungen über den Steuereinbehalt.

5 Die Ausschüttungen aus dem QYZ-Fonds und dem ABC-Fonds setzten sich nach den Steuerbescheinigungen aus "dem Teileinkünfteverfahren unterliegenden" Kapitalerträgen und aus anderen Fondserträgen zusammen. Es handelte sich bei den dem Teileinkünfteverfahren unterliegenden Kapitalerträgen zum Teil um inländische Gewinnausschüttungen (Dividenden), die auf der Fondsebene erzielt worden waren (QYZ-Fonds: 2.222.021 €, ABC-Fonds: 583.415 €). Soweit die Fondsausschüttungen an die Klägerin auf den inländischen Dividenden beruhten, unterlagen die Ausschüttungen nach § 7 Abs. 3 InvStG dem Einbehalt von Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag auf der Fondsebene. Der Einbehalt hatte gemäß § 5 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 32 Abs. 1 Nr. 1 KStG für die Körperschaftsteuerschuld der Klägerin abgeltende Wirkung. Der Klägerin wurde für diesen Teil der Fondsausschüttungen nach § 44a Abs. 8 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG und § 7 Abs. 3 Satz 2 InvStG eine teilweise Abstandnahme vom Steuerabzug auf drei Fünftel des Kapitalertrags (15 % zuzüglich Solidaritätszuschlag) gewährt. Die in den Steuerbescheinigungen und der obigen Tabelle ausgewiesene, auf der Fondsebene einbehaltene Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag aus den Spezial-Investment-Fonds (QYZ-Fonds: 333.303,28 € und 18.331,68 ; ABC-Fonds: 87.512,37 € und 4.813,18 €) entfielen danach vollständig auf die in den ausgeschütteten Fondserträgen enthaltenen inländischen Dividenden. Bescheinigt wurde die einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag nach der Abstandnahme vom Steuerabzug.

6 Die übrigen "dem Teileinkünfteverfahren unterliegenden" bescheinigten Erträge aus dem QYZ-Fonds und dem ABC-Fonds entfielen auf in den Fondsausschüttungen enthaltene Kapitalerträge (nach dem unbestrittenen klägerischen Vortrag ausländische Gewinnausschüttungen i.S. des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 EStG), für die der Klägerin im Rahmen des investmentsteuerlichen Steuerabzugs gemäß § 7 Abs. 3 Satz 2 InvStG i.V.m. § 44a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG eine vollständige Abstandnahme vom Steuerabzug gewährt wurde. Soweit die bescheinigten Kapitalerträge aus den Spezial-Investment-Fonds nicht "dem Teileinkünfteverfahren unterliegende" Beträge umfassten (QYZ-Fonds: 19.754.792,49 € abzüglich 13.397.807,70 €; ABC-Fonds: 5.192.630,63 € abzüglich 2.885.924,51 €), wurde der Klägerin im Rahmen des investmentsteuerlichen Kapitalertragsteuerabzugs ebenfalls eine vollständige Abstandnahme vom Steuerabzug gewährt (§ 7 Abs. 1 Satz 2 InvStG i.V.m. § 44a Abs. 9 Satz 1 EStG). Von den Wertpapierleiherträgen, die die Klägerin aus dem QYZ-Fonds und dem ABC-Fonds als Teil der Fondsausschüttungen erhielt, wurde auf der Fondsebene ein Steuerabzug in Höhe von drei Fünfteln des Entgelts vorgenommen (§ 15 Abs. 1 Satz 7 Halbsatz 1 InvStG i.V.m. § 32 Abs. 3 KStG), der für Zwecke der Körperschaftsteuer Abgeltungswirkung entfaltete (§ 5 Abs. 2 Nr. 1 Halbsatz 2 i.V.m. § 32 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3 KStG).

7 Aus dem MLC-Fonds erhielt die Klägerin eine Ausschüttung, für die nicht erkennbar ist, welche auf der Fondsebene erzielten Erträge hierfür verwendet wurden. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) kommt entweder in Betracht, dass es sich um auf der Fondsebene erzielte inländische Dividenden handeln könnte, für die der Klägerin im Zuge des abgeltenden investmentsteuerlichen Kapitalertragsteuerabzugs (§ 5 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 32 Abs. 1 Nr. 1 KStG) eine teilweise Abstandnahme vom Steuerabzug (§ 44a Abs. 8 Satz 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 7 Abs. 3 Satz 2 InvStG) auf drei Fünftel des Kapitalertrags (zuzüglich Solidaritätszuschlag) gewährt wurde. Die Feststellungen des FG lassen jedoch auch den Schluss zu, dass es sich um Erträge des Fonds aus Wertpapierleihgeschäften handeln könnte, die auf der Fondsebene dem besonderen abgeltenden Steuerabzug von 15 % des Entgelts (zuzüglich Solidaritätszuschlag) gemäß § 15 Abs. 1 Satz 7 Halbsatz 1 InvStG i.V.m. § 32 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3 Sätze 1 und 2 KStG unterlagen.

8 Ferner erzielte die Klägerin über eine Beteiligung an der XY KG, einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, Vergütungen aus partiarischen Darlehen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG. Die Vergütungen hatten bei den Schuldnern der XY KG zunächst dem Kapitalertragsteuerabzug in Höhe von 25 % (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) unterlegen, der Abgeltungswirkung für die Körperschaftsteuerschuld der Klägerin entfaltete (§ 5 Abs. 2 Nr. 1 Halbsatz 1 i.V.m. § 32 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Der Klägerin wurde auf Antrag vom Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eine teilweise Abstandnahme vom Steuerabzug auf drei Fünftel der Kapitalerträge gewährt (§ 44a Abs. 8 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 44a Abs. 8 Satz 2 EStG).

9 Die Klägerin trug im Zusammenhang mit den Fondsbeteiligungen an den Spezialfonds eigene Verwaltungsaufwendungen in Höhe von jeweils 3.417,49 €, d.h. insgesamt in Höhe von 10.252,47 €. Im Zusammenhang mit den Vergütungen aus den partiarischen Darlehen entstanden ihr Verwaltungsaufwendungen in Höhe von ebenfalls 3.417,49 €. Diese Beträge ergaben sich aus den Aufwendungen der Klägerin, die in der Kostenstelle "Wertpapierverwaltung" verbucht waren. Die Klägerin ermittelte sie, indem sie die Gesamtaufwendungen für insgesamt 192 Anlagekarten gleichmäßig auf die Ausschüttungen aus den Investmentfonds und die Vergütungen für das partiarische Darlehen verteilte.

10 Am 18.12.2014 beantragte die Klägerin für die genannten Kapitalerträge und Wertpapierleiherträge, soweit diese dem Kapitalertragsteuereinbehalt und dem besonderen Steuerabzug für Wertpapierleiherträge unterlegen hatten, die Erteilung eines Bescheids über die Freistellung von Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag (§ 155 Abs. 1 Satz 3 Alternative 1 der Abgabenordnung --AO--) mit dem Ziel, sich die Abzugsbeträge erstatten zu lassen. Die sich aus der abgeltenden Besteuerung ergebende Belastung der streitigen Kapital- und Wertpapierleiherträge verstoße unter verschiedenen Gesichtspunkten gegen das Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit. Das FA lehnte den Antrag mit Bescheid vom 27.03.2015 ab.

11 Die Klägerin erhob gegen den Ablehnungsbescheid des FA gemäß § 45 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) eine Sprungverpflichtungsklage, der das FA fristgemäß zustimmte.

12 Das FG wies die Klage ab. Die Begründung ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 1389 mitgeteilt.

13 Die Klägerin verfolgt mit der Revision ihr Begehren weiter. Sie rügt die Verletzung materiellen Bundesrechts.

14 Im Vergleich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften sei der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) verletzt, weil die in den Fondsausschüttungen enthaltenen inländischen Dividenden bei unbeschränkt steuerpflichtigen (Mutter-)Kapitalgesellschaften gemäß § 2 Abs. 2 InvStG i.V.m. § 8b Abs. 1 und 5 KStG im Rahmen der Veranlagung nur in Höhe von 0,79125 % der Bruttoeinnahmen belastet seien. Bei der Klägerin seien diese Kapitalerträge hingegen in Höhe von 15,825 % belastet. Auch habe eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft einen Thesaurierungsvorteil. Es liege ferner ein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip vor, weil die Klägerin ihre im Zusammenhang mit den Ausschüttungen aus den Investmentfonds und mit den Vergütungen aus den partiarischen Darlehen stehenden Verwaltungsaufwendungen im Rahmen des abgeltenden Steuerabzugs nicht abziehen könne, wohingegen dies bei einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft im Rahmen der Veranlagung möglich sei.

15 Im Vergleich mit gemeinnützigen Körperschaften, die die Ausschüttungen aus den Investmentfonds und Vergütungen aus partiarischen Darlehen im steuerbefreiten Rahmen der Vermögensverwaltung (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG) erzielten, habe der investmentsteuerliche Steuerabzug für die in den Fondsausschüttungen enthaltenen inländischen Gewinnausschüttungen gemäß § 5 Abs. 2 Nr. 1 KStG ebenfalls abgeltende Wirkung für die Körperschaftsteuer. Den gemeinnützigen Körperschaften werde aber gemäß § 44a Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 EStG eine vollständige Abstandnahme vom Steuerabzug gewährt. Gleiches gelte für die Wertpapierleiherträge aus den

Investmentfonds und den über die XY KG bezogenen Vergütungen aus den partiarischen Darlehen. Dieser Belastungsnachteil der Klägerin sei nicht gerechtfertigt. Bei gemeinnützigen Körperschaften sei die vollständige Abstandnahme vom Steuerabzug mit dem in § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG zum Ausdruck kommenden Förderzweck folgerichtig verknüpft und vermeide eine Steuerbelastung der erzielten Kapitalerträge zugunsten der steuerlich geförderten Zwecke. Bei der Klägerin fördere der Gesetzgeber die Tätigkeit als berufsständisches öffentlich-rechtliches Versorgungswerk, indem er die im BgA erzielten Einkünfte in § 5 Abs. 1 Nr. 8 KStG von der Steuer befreie. Es sei nicht folgerichtig, wenn er die Steuerbefreiung durch den abgeltenden Steuerabzug für die streitigen Kapital- und Wertpapierleiherträge unter teilweiser Abstandnahme vom Steuerabzug auf 15 % des Kapitalertrags einschränke.

16 Eine weitere verfassungswidrige Ungleichbehandlung sieht die Klägerin darin, dass ihre Kapitalerträge im Rahmen des abgeltenden Steuerabzugs unterschiedlich belastet würden, da diese entweder steuerfrei seien (z.B. nicht dem Steuerabzug unterliegende Kapitalerträge) oder ihr gemäß § 44a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG eine vollständige Abstandnahme vom Steuerabzug gewährt werde oder die Kapitalerträge unter teilweiser Abstandnahme vom Steuerabzug gemäß § 44a Abs. 8 Satz 1 Nr. 1 EStG in Höhe von drei Fünfteln der Bruttoeinnahme (zuzüglich Solidaritätszuschlag) belastet seien. Hierdurch würden bestimmte Kapitalerträge und Kapitalanlagen der Klägerin, insbesondere Ausschüttungen aus inländischen Kapitalgesellschaften (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG), Vergütungen aus partiarischen Darlehen (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG) und Wertpapierleiherträge, die zur Aufgabenerfüllung als öffentlich-rechtliches Versorgungswerk erforderlich seien, gegenüber Kapitalerträgen (z.B. Zinseinkünften) aus ertragsschwächeren Anlagen ohne rechtfertigenden Grund benachteiligt.

17 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des Niedersächsischen FG vom 24.11.2017 - 6 K 150/15 aufzuheben und das FA unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 27.03.2015 zu verpflichten, einen Bescheid über die weitere Freistellung von der Kapitalertragsteuer in Höhe von 639.455,04 € und vom Solidaritätszuschlag in Höhe von 35.170,03 € zu erteilen.

18 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

19 Der Berichterstatter hat den Beteiligten mit Verfügungen vom 15.02.2021 und vom 26.10.2021 im Revisionsverfahren Hinweise erteilt. Die Klägerin hat mit Schriftsätzen vom 06.05.2021, 30.11.2021 und 07.12.2021 hierzu Stellung genommen, das FA mit Schriftsatz vom 07.06.2021. Auf den Inhalt der jeweiligen Schreiben nebst Anlagen wird Bezug genommen.

20 Der Senat hat in der mündlichen Verhandlung Herrn Prof. Dr. X als Beistand der Klägerin zugelassen. Auf die Niederschrift zur mündlichen Verhandlung wird Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

II.

21 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).

22 Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Klägerin der Bescheid über die Freistellung von der Kapitalertragsteuer und dem Solidaritätszuschlag für die streitigen Kapitalerträge auf der Grundlage der einfachgesetzlichen Regelungen nicht zu erteilen ist (s. unter II.1. und 2.). Der Senat ist nicht davon überzeugt, dass die von der Klägerin geltend gemachten Gleichheitsverstöße vorliegen (s. unter II.3. bis 6.). Das Verfahren war daher nicht gemäß § 74 FGO auszusetzen und eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) gemäß Art. 100 Abs. 1 GG einzuholen.

23 1. Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass der Kapitalertragsteuerabzug für die Fondsausschüttungen, für die Vergütungen aus den partiarischen Darlehen und der besondere Steuerabzug für die Wertpapierleiherträge im Streitjahr jeweils zutreffend durchgeführt wurden. Die Klägerin hat auf der Grundlage der maßgeblichen einfachgesetzlichen Regelungen zum Steuerabzug danach keinen Anspruch auf Erteilung des Freistellungsbescheids.

24 Die Klägerin ist Gläubigerin der streitigen Ausschüttungen aus den Investmentfonds und gemäß § 44 Abs. 1 Satz 1 EStG Schuldnerin der Kapitalertragsteuer (s. § 7 Abs. 1 Satz 2, § 7 Abs. 3 Satz 2, § 7 Abs. 4 Satz 1 i.V.m. § 15 Abs. 1

Satz 8 InvStG, jeweils i.V.m. § 43 Abs. 1, § 43a, § 44a Abs. 4, Abs. 8 EStG). Sie ist auch Gläubigerin der Vergütungen aus den partiarischen Darlehen (§ 20 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG) und für diese Schuldnerin der Kapitalertragsteuer, da ihr als Gesellschafterin der vermögensverwaltenden XY KG die Kapitalerträge im Rahmen des Kapitalertragsteuerabzugs zuzurechnen sind (vgl. dazu Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18.05.2021 - I R 77/17, BFHE 273, 216, BStBl II 2022, 114). Ferner wurden die über die Fonds bezogenen Wertpapierleiherträge der Klägerin zu Recht dem besonderen Steuerabzug auf der Fondsebene unterworfen (§ 15 Abs. 1 Satz 7 Halbsatz 1 InvStG i.V.m. § 32 Abs. 3 KStG).

25 2. Die Klägerin stützt ihren Freistellungsanspruch ausschließlich darauf, dass die maßgeblichen Regelungen zum Steuereinbehalt und -abzug mit Abgeltungswirkung für die Körperschaftsteuer (§ 7 InvStG i.V.m. § 5 Abs. 2 Nr. 1, § 32 Abs. 2 Nr. 1 KStG; § 15 Abs. 1 Satz 7 InvStG i.V.m. § 32 Abs. 3 KStG) und zum Umfang der Abstandnahme vom Steuerabzug (§ 44a Abs. 8 Satz 1 Nr. 1 EStG) für die streitigen Kapital- und Wertpapierleiherträge und zur Nichtberücksichtigung der damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar sind. Ob die gerügten Gleichheitsverstöße vorliegen, ist im Streitfall jeweils entscheidungserheblich, denn es ist nicht ausgeschlossen, dass ein Anspruch der Klägerin auf Erteilung eines Freistellungsbescheids im Fall der Unvereinbarkeit oder Nichtigkeit der von ihr als verfassungswidrig angesehenen Regelungen entstehen kann.

26 a) Für die Erstattung der Kapitalertragsteuer gemäß § 37 Abs. 2 AO kann der Gläubiger der Kapitalerträge, wenn --wie hier-- die von den Steuerentrichtungspflichtigen abgegebenen Kapitalertragsteueranmeldungen bestandskräftig geworden sind, gemäß § 155 Abs. 1 Satz 3 Alternative 1 AO einen Freistellungsbescheid beantragen und geltend machen, der Steuerabzug sei rechtsgrundlos erfolgt (BFH-Urteil vom 13.11.1985 - I R 275/82, BFHE 145, 202, BStBl II 1986, 193; BeckOK EStG/Mann, 12. Ed. [01.03.2022], EStG § 44b Rz 21 bis 21.2). Dies gilt auch, wenn die fehlende Kapitalertragsteuerpflicht der Kapitalerträge oder die fehlende Abzugspflicht für Wertpapierleiherträge --wie hier geltend gemacht-- auf einem Verstoß der Abzugspflicht gegen höherrangiges Recht beruhen soll. Wie der I. Senat des BFH für Verstöße der maßgeblichen Regelungen des Kapitalertragsteuereinbehalts gegen das Unionsrecht bei beschränkt Steuerpflichtigen entschieden hat (BFH-Urteile vom 11.01.2012 - I R 25/10, BFHE 236, 318, Rz 27; vom 22.04.2009 - I R 53/07 BFHE 224, 556, unter II.3.; vom 13.04.2021 - I R 31/18, BFH/NV 2021, 1349, Rz 17; s.a. BFH-Urteil vom 28.06.2006 - I R 47/05, BFH/NV 2007, 2, unter II.1. und 2.), kann ein solcher Einwand im Verfahren auf Erteilung eines Freistellungsbescheids erhoben werden. Gleiches gilt, wenn geltend gemacht wird, der Steuerabzug für die streitigen Kapital- und Wertpapierleiherträge verstoße gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.

27 b) Ein Anspruch der Klägerin auf Erteilung eines Freistellungsbescheids kann entstehen, wenn der Gesetzgeber in Reaktion auf eine Unvereinbarkeits- oder Nichtigkeitserklärung der angegriffenen Regelungen durch das BVerfG eine besondere Rechtsgrundlage für die Rückzahlung der einbehaltenen Steuerabzugsbeträge schafft (vgl. zu einem solchen Anspruch BFH-Urteil vom 07.12.1990 - III R 2/88, BFHE 163, 277, BStBl II 1991, 422, unter 2.c), die die Bemessungsgrundlage des Kapitalertragsteuerabzugs rückwirkend ermäßigen oder der Klägerin rückwirkend eine weitergehende Abstandnahme vom Steuerabzug zugestehen würde. Auf eine Prognose des Senats, für wie wahrscheinlich er diesen Ausgang eines verfassungsgerichtlichen Verfahrens hält oder welche Umsetzungsmaßnahme der Gesetzgeber ergreifen könnte, kommt es in diesem Zusammenhang nicht an (vgl. BVerfG-Beschluss vom 08.12.2021 - 2 BvL 1/13, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2022, 19, Rz 47, m.w.N.).

28 c) Für die Erteilung des Freistellungsbescheids ist schließlich das FA und nicht --wie in den sonstigen Fällen der Erstattung von Kapitalertragsteuer (BeckOK EStG/Mann, a.a.O., EStG § 44b Rz 21 bis 21.2)-- das jeweils zuständige Betriebsstättenfinanzamt des Steuerentrichtungspflichtigen zuständig. Der Senat hält die Rechtsprechung des I. Senats des BFH in den Entscheidungen in BFHE 236, 318, Rz 28 und in BFH/NV 2021, 1349, Rz 14, zur Vereinbarkeit kapitalertragsteuerrechtlicher Regelungen mit dem Unionsrecht insoweit für sinngemäß auf den Streitfall übertragbar. Für die Erteilung eines Freistellungsbescheids ist bei Verstößen der maßgeblichen einfachgesetzlichen Normen für den Steuerabzug gegen höherrangiges Recht danach das für den Schuldner der Kapitalertragsteuer (hier: die Klägerin) örtlich und sachlich zuständige Finanzamt (vgl. § 20 Abs. 3 und 4 AO) zuständig. Dies ist das beklagte FA. Hiervon gehen auch die Beteiligten übereinstimmend aus.

29 3. Der Senat unterstellt mit den Ausführungen des vorgelegten verfassungsrechtlichen Gutachtens von Prof. Dr. X und der Revisionsbegründung die Grundrechtsfähigkeit der Klägerin nach Art. 19 Abs. 3 GG, ohne über diese Frage inhaltlich zu entscheiden. Hierauf kommt es nicht an, da der Senat nicht von der Verfassungswidrigkeit der gerügten Regelungen überzeugt ist (s. unter II.4., II.5. und II.6.).

30 4. Soweit die Klägerin Verstöße der im Rahmen des Steuerabzugs maßgeblichen Regelungen gegen den

allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG darin sieht, dass die inländischen Dividenden, die sie als Bestandteil der Fondsausschüttungen im BgA vereinnahmt hat, im Rahmen des abgeltenden Kapitalertragsteuerabzugs höher als bei Vereinnahmung durch eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft belastet werden und ihre mit den Fondsausschüttungen und Vergütungen aus partiarischen Darlehen im Zusammenhang stehenden Verwaltungsaufwendungen im BgA nicht steuermindernd berücksichtigt werden, ist der Senat von einer Verfassungswidrigkeit der maßgeblichen einfachgesetzlichen Regelungen i.S. des Art. 100 Abs. 1 GG nicht überzeugt.

31 a) Der Klägerin ist im Ausgangspunkt darin zuzustimmen, dass die Belastung, die sich beim Bezug der Dividenden aus einer inländischen Tochterkapitalgesellschaft über die Investmentfonds im BgA und aufgrund der Nichtabzugsfähigkeit der mit den Kapitalerträgen im Zusammenhang stehenden Aufwendungen des BgA ergibt, im Vergleich zu einer unbeschränkt steuerpflichtigen veranlagten Kapitalgesellschaft nachteilhaft ist.

32 aa) Ausschüttungen aus Spezial-Investmentfonds i.S. des § 1 Abs. 3 Satz 1 InvStG umfassen die ausgeschütteten Erträge des Fonds. Dies sind u.a. die von dem Investmentvermögen zur Ausschüttung verwendeten Kapitalerträge (§ 1 Abs. 3 Satz 2 InvStG). Die Ausschüttungen gehören bei der Klägerin als Fondsanlegerin zu den Einnahmen des BgA und bei einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft als Fondsanlegerin, die kraft Gesetzes Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt (§ 8 Abs. 2 KStG), jeweils zu den Betriebseinnahmen (§ 2 Abs. 1 Satz 1 InvStG). Soweit Ausschüttungen aus inländischen Investmentfonds inländische Dividenden (Kapitalerträge i.S. des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) enthalten, ist für diese bei einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft die sachliche Steuerbefreiung gemäß § 8b Abs. 1 und 5 KStG (§ 2 Abs. 2 Satz 1 InvStG) zwar ebenso wie bei der Klägerin nicht im Rahmen des Kapitalertragsteuerabzugs zu gewähren (§ 43 Abs. 1 Satz 3 EStG); anders als bei der Klägerin ist sie aber im Rahmen der Veranlagung zu gewähren.

33 Im Streitfall sind in den "dem Teileinkünfteverfahren unterliegenden" Ausschüttungen aus den Spezial-Investmentfonds in Höhe von 2.222.021 € (QYZ-Fonds) und in Höhe von 583.415 € (ABC-Fonds) inländische Dividenden enthalten, ggf. besteht nach den unklaren Feststellungen des FG auch der volle Ausschüttungsbetrag des MLC-Fonds aus inländischen Dividenden. Bei idealtypischer Betrachtung, d.h. wenn diese Erträge die einzigen Einnahmen einer unbeschränkt steuerpflichtigen veranlagten Kapitalgesellschaft wären, ergäbe sich unter Anwendung der sachlichen Steuerbefreiung des § 8b Abs. 1 KStG und der Fiktion nichtabzugsfähiger Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG bei dieser eine Belastung aus Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag in Höhe von 0,79125 % des Dividendenbetrags. Bei der Klägerin wird für die in den Fondsausschüttungen enthaltenen inländischen Dividenden im Rahmen des für die Körperschaftsteuer abgeltend wirkenden investmentsteuerlichen Steuerabzugs die Kapitalertragsteuerbelastung unter teilweiser Abstandnahme vom Steuerabzug auf drei Fünftel ermäßigt (§ 7 Abs. 3 Sätze 1 und 2 InvStG, § 5 Abs. 2 Nr. 1 und § 32 Abs. 2 Nr. 1 KStG i.V.m. § 44a Abs. 8 Satz 1 Nr. 1 EStG). Sie ist in Höhe von 15,825 % des Kapitalertrags mit Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag belastet, da § 43 Abs. 1 Satz 3 EStG die Anwendung der sachlichen Steuerbefreiung gemäß § 8b Abs. 1 und Abs. 5 KStG im Rahmen des Steuerabzugs ausschließt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 224, 556, unter II.3.b bb am Ende).

34 bb) Zudem könnte eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft die mit den Fondsausschüttungen und den Vergütungen aus partiarischen Darlehen im Zusammenhang stehenden Verwaltungsaufwendungen in der Veranlagung als Betriebsausgaben abziehen. Der Klägerin steht diese Möglichkeit nicht offen, da sie nicht zu veranlagen ist und der Steuereinbehalt von den Bruttoeinnahmen der streitigen Kapitalerträge ohne Berücksichtigung etwaiger Aufwendungen des Gläubigers erfolgt (vgl. § 43a Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 EStG).

35 b) Diese unterschiedliche Besteuerung auf der einfachgesetzlichen Ebene führt jedoch nicht zu einer Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes des Art. 3 Abs. 1 GG.

36 aa) Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Er gilt für ungleiche Belastungen ebenso wie für ungleiche Begünstigungen. Dabei ist es grundsätzlich Sache des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte auszuwählen, die er mit gleichen Rechtsfolgen belegt und damit als "wesentlich gleich" qualifiziert. Diese Auswahl muss jedoch sachgerecht in Bezug auf die jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereiche erfolgen (vgl. z.B. BVerfG-Beschlüsse vom 12.02.2003 - 2 BvL 3/00, BVerfGE 107, 218, und vom 23.05.2006 - 1 BvR 1484/99, BVerfGE 115, 381). Je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen ergeben sich aus dem allgemeinen Gleichheitssatz unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen. Differenzierungen bedürfen stets der Rechtfertigung durch

Sachgründe, die dem Differenzierungsziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BVerfG-Beschlüsse vom 29.03.2017 - 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, BStBl II 2017, 1082; vom 19.11.2019 - 2 BvL 22/14, BVerfGE 152, 274, und in DStR 2022, 19, Rz 51 ff., m.w.N.).

37 bb) Eine unterschiedlich hohe Belastung des Einkommens der Steuerpflichtigen muss bei Finanzzwecksteuern wie der Körperschaftsteuer dem Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit genügen (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 15.01.2014 - 1 BvR 1656/09, BVerfGE 135, 126, Rz 56, und vom 12.10.2010 - 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, Rz 56, 57, jeweils m.w.N.). Unter dem Gebot einer möglichst gleichmäßigen Belastung der betroffenen Steuerpflichtigen muss die Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands folgerichtig im Sinne von belastungsgleich erfolgen. Ausnahmen von einer belastungsgleichen Ausgestaltung der mit der Wahl des Steuergegenstands getroffenen gesetzgeberischen Entscheidung (folgerichtigen Umsetzung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands) bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung nach Art und Ausmaß zu rechtfertigen vermag (BVerfG-Beschluss in DStR 2022, 19, Rz 56 zur Einkommensteuer). Körperschaften i.S. des § 1 KStG, insbesondere die Kapitalgesellschaften (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG), verfügen in der Gesellschaftssphäre über eine eigenständige und objektive Leistungsfähigkeit, die von der Leistungsfähigkeit der hinter der Kapitalgesellschaft stehenden Personen getrennt ist und unabhängig von dieser besteuert wird. Die eigene finanzielle Leistungsfähigkeit unbeschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaften bemisst sich nach der Ertragskraft des Unternehmens in Gestalt deren Einkommens nach §§ 7 f. KStG (vgl. zum Ganzen BVerfG-Beschluss in BVerfGE 145, 106, BStBl II 2017, 1082, Rz 110, m.w.N.).

38 c) Zwar sind die Klägerin und eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft insoweit miteinander vergleichbar, als beide eine unternehmerische Tätigkeit ausüben und es sich im Ausgangspunkt jeweils um unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaftsteuersubjekte handelt (s. unter II.4.aa und bb). Der Gesetzgeber hat jedoch bei der Ausgestaltung des KStG in der im Streitjahr anzuwendenden Fassung die Grundentscheidung getroffen, die juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die außerhalb eines BgA Dividenden von inländischen Tochterkapitalgesellschaften (und andere abzugspflichtige Kapitalerträge) beziehen, für Zwecke der Körperschaftsteuer ohne eine Veranlagung im Wege des Kapitalertragsteuerabzugs abgeltend zu besteuern. Dies ist sachgerecht und nicht zu beanstanden (s. unter II.4.cc). Ausgehend hiervon wird die Klägerin nicht dadurch in ihrem Grundrecht aus Art. 3 Abs. 1 GG verletzt, dass der abgeltende Kapitalertragsteuerabzug für inländische Dividenden der Klägerin ohne Berücksichtigung der sachlichen Steuerbefreiung gemäß § 8b Abs. 1 und 5 KStG und ohne Berücksichtigung der Aufwendungen der Klägerin von den Bruttoeinnahmen (vgl. § 43a Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 43a Abs. 2 Satz 1 EStG) erfolgt und der Klägerin nur eine teilweise Abstandnahme vom Steuerabzug (§ 44a Abs. 8 Satz 1 Nr. 1 EStG) gewährt wird (s. unter II.4.dd und ee).

39 aa) Die Tätigkeit der Klägerin als öffentlich-rechtliches berufsständisches Versorgungswerk im Bereich der Alters-, Invaliden- und Hinterbliebenenversorgung der Kammermitglieder und deren Angehörigen ist eine wirtschaftliche Tätigkeit, die als BgA gemäß § 4 Abs. 1 KStG qualifiziert wird (BFH-Urteil vom 04.02.1976 - I R 200/73, BFHE 118, 31, BStBl II 1976, 355). Die Leistungen der Klägerin an die Versorgungsberechtigten werden vornehmlich im Kapitaldeckungsverfahren erbracht, weshalb sie zur Verwirklichung ihrer Aufgabe die Mitgliederbeiträge unter Beachtung der gesetzlichen Regelungen zur Mittelverwendung und zu den ihr erlaubten Anlagen rentierlich am Markt anzulegen hat (vgl. BFH-Urteil vom 09.02.2011 - I R 47/09, BFHE 233, 109, BStBl II 2012, 601, Rz 15). Die so geprägte Tätigkeit der Klägerin ist nicht uneingeschränkt mit derjenigen eines öffentlich-rechtlichen Sozialversicherungsträgers vergleichbar, der als Versorgungseinrichtung im Rahmen des Umlageverfahrens tätig ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 233, 109, BStBl II 2012, 601). Eine solche unternehmerische Anlagetätigkeit wäre auch bei einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft als unternehmerische Tätigkeit (§ 8 Abs. 2 KStG) zu beurteilen. Gleiches gilt, wenn man auf die Tätigkeit einer inländischen Kapitalgesellschaft als Versicherungsgesellschaft abstellen würde.

40 bb) Zudem ist die Klägerin mit ihrem als BgA geführten berufsständischen Versorgungswerk i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 Abs. 1 KStG nach den Regelungen des KStG zur Bestimmung der persönlichen Steuerpflicht ebenso wie eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG) ein unbeschränkt steuerpflichtiges Körperschaftsteuersubjekt, das ein Einkommen erzielt, welches ihm eine eigene Leistungsfähigkeit vermittelt. Die für den BgA der Klägerin nach § 5 Abs. 1 Nr. 8 KStG gewährte Steuerbefreiung ändert hieran nichts. Es handelt sich um eine subjektiv-sachliche Steuerbefreiung, die die unbeschränkte Steuerpflicht der Klägerin gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG unberührt lässt, weil sie lediglich einen Teil des Steuerobjekts --die im BgA erzielten und nicht unter § 5 Abs. 2 Nr. 1 KStG fallenden abgeltend besteuerten Einkünfte-- von der Körperschaftsteuer befreit. Die partielle Steuerbefreiung der Klägerin in § 5 Abs. 1 Nr. 8 KStG begründet keine besondere Art einer beschränkten

Steuerpflicht (vgl. Desens in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, Einführung zum KStG, Rz 75; Bott in Bott/Walter, KStG, § 5 Rz 18, 20).

41 cc) Der Gesetzgeber hat die Klägerin als partiell unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft des öffentlichen Rechts --anders als eine unbeschränkt steuerpflichtige veranlagte Kapitalgesellschaft-- innerhalb des KStG in ein besonderes Subsystem der Besteuerung öffentlich-rechtlicher Körperschaften eingebunden und bei diesen Steuersubjekten --wie bei der Klägerin-- von einer Veranlagung für Zwecke der Körperschaftsteuer (vgl. § 31 Abs. 1, § 32 Abs. 1 Nr. 1 KStG) abgesehen. Die Klägerin wird hinsichtlich des steuerpflichtigen Teils ihres Einkommens, der abzugspflichtigen Kapitalerträge (und Wertpapierleiherträge), für Zwecke der Körperschaftsteuer durch den Kapitalertragsteuerabzug (§ 5 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 32 Abs. 1 Nr. 1 KStG) und den besonderen Steuerabzug gemäß § 32 Abs. 3 KStG abgeltend besteuert. Diese Grundentscheidung des Gesetzgebers ist weder willkürlich noch sachwidrig (s. unter II.4.c cc aaa und bbb). Im Übrigen ist für die hier streitigen bezogenen inländischen Dividenden auch nicht die Frage zu beantworten, ob der Verzicht des Gesetzgebers auf eine Veranlagung unter Erteilung eines Körperschaftsteuerbescheids die Klägerin in ihrem Grundrecht aus Art. 3 Abs. 1 GG verletzt, sondern ob der Klägerin ein Freistellungsbescheid zu erteilen ist, weil die Regelungen des Kapitalertragsteuerabzugs den allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG verletzen (s. unter II.4.c ccc).

42 aaa) Bei der Auswahl des Steuergegenstands belässt der Gleichheitssatz dem Gesetzgeber ebenso wie bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Steuerwürdigkeitsentscheidungen beruhen wesentlich auf politischen Wertungen, die nach dem GG der Legislative zustehen und von ihr im Wege der Gesetzgebung vorgenommen werden müssen. Die Entscheidung des Gesetzgebers ist nur daraufhin zu überprüfen, ob sie auf sachwidrigen, willkürlichen Erwägungen beruht. Der Grundsatz der gleichen Zuteilung steuerlicher Lasten verlangt eine Umsetzung der Steuerwürdigkeitsentscheidung, d.h. eine gesetzliche Ausgestaltung der Steuer, die den Steuergegenstand in den Blick nimmt und mit Rücksicht darauf eine gleichheitsgerechte Besteuerung des Steuerschuldners sicherstellt (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 145, 106, BStBl II 2017, 1082, Rz 102, 103).

43 bbb) Es ist weder willkürlich noch sachwidrig, dass der Gesetzgeber die Klägerin für die Körperschaftsteuer im Wege des Kapitalertragsteuerabzugs mit Abgeltungswirkung ohne eine Veranlagung besteuert, da es sich bei der Klägerin um eine partiell steuerpflichtige Körperschaft des öffentlichen Rechts handelt.

44 Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind nur mit ihren Einkünften innerhalb eines BgA unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 Abs. 1 KStG, vgl. zur eingeschränkten persönlichen Steuerpflicht der juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Rahmen des KStG HHR/Desens, Einführung zum KStG, Rz 5, 72, 73; HHR/Klein, § 1 KStG Rz 1, 65; Drüen in Frotscher/Drüen, § 1 KStG Rz 9, 50). Die Klägerin unterhält zwar einen BgA, der sich von anderen BgA unbeschränkt steuerpflichtiger juristischer Personen des öffentlichen Rechts aufgrund der Steuerbefreiung der Einkünfte des BgA in § 5 Abs. 1 Nr. 8 KStG unterscheidet. Im Rahmen einer Rückausnahme sind nur steuerabzugspflichtige Kapitalerträge und Wertpapierleiherträge der Klägerin steuerpflichtig und werden im Wege des Kapitalertragsteuerabzugs abgeltend ("objektsteuerartig") ohne Veranlagung besteuert (§ 5 Abs. 1 Nr. 8 i.V.m. § 5 Abs. 2 Nrn. 1 und 2 KStG).

45 Wegen dieser nur partiellen unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht der Klägerin für die bezogenen inländischen Dividenden (und für andere abzugspflichtige Kapitalerträge sowie der Wertpapierleiherträge) ist der Verzicht des Gesetzgebers auf eine Veranlagung der Klägerin nicht sachwidrig oder willkürlich, sondern naheliegend. Die Einkünfte des BgA der Klägerin, die keine abzugspflichtigen Kapital- oder Wertpapierleiherträge sind, sind gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 8 KStG steuerbefreit, sodass es insoweit keiner Veranlagung bedarf. Im Rahmen der partiellen unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht der Klägerin sind nur Einkünfte des BgA zu besteuern, die einem Steuerabzug unterliegen. Der abgeltenden Besteuerung vereinnahmter Dividenden und anderer abzugspflichtiger Kapitalerträge, ohne dass eine Veranlagung erfolgt, unterliegen auch die inländischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die keinen BgA unterhalten und beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind (§ 2 Nr. 2 Halbsatz 1 KStG).

46 ccc) Es steht ferner im Streitfall auch nicht abschließend zur Entscheidung an, ob der Gesetzgeber der Klägerin eine Veranlagung zur Körperschaftsteuer eröffnen müsste. Streitgegenstand ist der begehrte Freistellungsbescheid von der Kapitalertragsteuer und vom Solidaritätszuschlag, dessen Erteilung voraussetzt, dass der Steuerabzug in unzutreffender Höhe oder rechtsgrundlos vorgenommen wurde (s. unter II.1.). Die Abgeltungswirkung des Kapitalertragsteuerabzugs für Körperschaftsteuerzwecke (§ 32 Abs. 1 Nr. 1 KStG) ist der Prüfung im Ausgangspunkt zugrunde zu legen. Es ist im Streitfall daher zu beurteilen, ob die Klägerin in ihrem Grundrecht aus Art. 3 Abs. 1 GG verletzt ist, weil der Gesetzgeber den abgeltenden Kapitalertragsteuerabzug gleichheitswidrig ausgestaltet hat. Für

die bezogenen inländischen Dividenden an die Klägerin geht es danach um die Frage, ob der Gesetzgeber der Klägerin (entgegen § 43 Abs. 1 Satz 3 EStG) die sachliche Steuerbefreiung in § 8b Abs. 1 und 5 KStG im Rahmen des Steuerabzugs hätte gewähren müssen und ob der Gesetzgeber für die Verwaltungsaufwendungen der Klägerin (entgegen § 43a Abs. 2 Satz 1 EStG) eine Minderung der kapitalertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage hätte vorsehen müssen.

47 dd) Die Klägerin wird nicht in ihrem Grundrecht aus Art. 3 Abs. 1 GG verletzt, weil der Gesetzgeber ihr im Rahmen des Kapitalertragsteuerabzugs von inländischen Dividenden die sachliche Steuerbefreiung in § 8b Abs. 1 und 5 KStG nicht gewährt, sondern gemäß § 44a Abs. 8 Satz 1 Nr. 1 EStG nur teilweise vom Steuerabzug Abstand zu nehmen ist. Eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft und die Klägerin befinden sich im Hinblick auf die der sachlichen Steuerbefreiung in § 8b Abs. 1 und 5 KStG zugrunde liegenden Regelungsintention in einer grundlegend unterschiedlichen Situation.

48 aaa) Im System des Teileinkünfteverfahrens sollen Bezüge und Veräußerungsgewinne aus Kapitalgesellschaften innerhalb gesellschaftlicher Beteiligungsstrukturen nur einmal auf der Entstehungsebene und dann erst wieder auf der Gesellschafterebene anteilig als Einkommen versteuert werden; bei einer Mutterkapitalgesellschaft werden die von der Tochtergesellschaft zufließenden Bezüge trotz eines Zuwachses an Leistungsfähigkeit nicht besteuert und sind dort in Höhe von 0,79125 % des Ausschüttungsbetrags belastet. Bezogene Dividenden in Beteiligungsketten werden zur Umsetzung dieses Ziels in § 8b Abs. 1 KStG auf Ebene einer unbeschränkt steuerpflichtigen Mutterkapitalgesellschaft --allerdings erst im Rahmen der Veranlagung (vgl. § 43 Abs. 1 Satz 3 EStG)-- sachlich steuerbefreit, um neben der Körperschaftsteuerbelastung bei der ausschüttenden (untersten) inländischen Körperschaft keine weitere Belastung eintreten zu lassen, bis der Gewinn die Ebene der (obersten) Körperschaft verlässt und an eine natürliche Person ausgeschüttet wird (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 224, Rz 15). Dies ist verfassungsgemäß (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 224, Rz 54 ff., Rz 63, 64). Die von den Bruttoeinnahmen der Dividende (ohne Anwendung von § 8b Abs. 1 und 5 KStG, vgl. § 43 Abs. 1 Satz 3 EStG) erhobene Kapitalertragsteuer ist im Rahmen der Veranlagung der Mutterkapitalgesellschaft gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG auf die festgesetzte Körperschaftsteuer anrechenbar und ggf. zu erstatten (§ 31 Abs. 1 KStG i.V.m. § 36 Abs. 4 Satz 2 EStG).

49 bbb) Der abgeltende Kapitalertragsteuerabzug der von der Klägerin --ohne Anwendung von § 8b Abs. 1 und 5 KStG-- direkt oder über die im Streitfall von den Spezial-Investmentfonds bezogenen inländischen Dividenden bewirkt aufgrund der teilweisen Abstandnahme vom Steuerabzug (§ 44a Abs. 8 Satz 1 Nr. 1 EStG) hingegen bei der Klägerin eine endgültige Belastung der Dividende in Höhe von 15,825 % des Ausschüttungsbetrags (vgl. Bott in Bott/Walter, KStG, § 5 Rz 849.6):

Belastung empfangener Gewinnausschüttungen bei der Klägerin nach Abstandnahme vom Steuerabzug	**2010**
Gewinn der ausschüttenden Tochterkörperschaft	100
tarifliche Körperschaftsteuer (15 % der Tochterkörperschaft)	./. 15
Jahresüberschuss/Dividende	85
Kapitalertragsteuer (25 %)	./. 21,25
Erstattung/Abstandnahme (2/5), § 44a Abs. 8 Satz 1 Nr. 1 EStG	+ 8,5
Belastung der Klägerin mit Kapitalertragsteuer (bezogen auf die Ausschüttung)	12,75/85 = 15% (zuzüglich Solidaritätszuschlag) 15,825 %

50 ccc) Es verletzt trotz dieses Belastungsunterschieds Art. 3 Abs. 1 GG nicht, dass der Klägerin beim Bezug inländischer Dividenden die Steuerbefreiung gemäß § 8b Abs. 1 und 5 KStG im Rahmen des Kapitalertragsteuerabzugs nicht gewährt wird. Die sachliche Steuerbefreiung empfangener Dividenden beim Bezug und während der Thesaurierung ist --wie dargelegt-- mit der Leitidee verknüpft, dass es zu einer Weiterausschüttung an den letzten Anteilseigner kommt und erst diese Ausschüttung nochmals belastet werden soll. Zu einer solchen Weiterausschüttung kommt es bei der Klägerin indes nicht. Sie ist für die im BgA erzielten

inländischen Dividenden der "letzte Anteilseigner". Dementsprechend ist es sachgerecht, dass der Gesetzgeber der Klägerin im Rahmen des Kapitalertragsteuerabzugs keine sachliche Steuerbefreiung gemäß § 8b Abs. 1 und 5 KStG gewährt, sondern eine Endbelastung vorsieht.

51 (1) Anders als die Klägerin meint, ist eine "Weiterausschüttung" der erzielten Dividendeneinkünfte, die eine Anwendung der sachlichen Steuerbefreiung des § 8b Abs. 1 KStG auf Ebene der Klägerin erfordern könnte, nicht darin zu sehen, dass sie Versorgungsbezüge leistet, die sie auch aus den empfangenen Dividendeneinkünften finanziert. Soweit die Klägerin der Auffassung ist, dass durch die Versagung der Steuerbefreiung die Versorgungsbezüge einer verfassungswidrigen Vorbelastung unterworfen werden, ist diese Frage beim Empfänger der Versorgungsbezüge, nicht aber auf Ebene der Klägerin zu klären (vgl. auch § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 9 EStG eingefügt durch das Gesetz vom 19.07.2016, BGBl I 2016, 1730).

52 (2) Die mit der teilweisen Abstandnahme vom Steuerabzug gemäß § 44a Abs. 8 Satz 1 Nr. 1 EStG für inländische Dividenden in Höhe von 15 % des zugeflossenen Ausschüttungsbetrags (zuzüglich Solidaritätszuschlag) bei der Klägerin eintretende Endbelastung ist auch der Höhe nach nicht zu beanstanden.

53 Sie ist mit der Belastung inländischer Dividenden abgestimmt, die beschränkt steuerpflichtige inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts i.S. des § 2 Nr. 2 Halbsatz 1 KStG im Rahmen des abgeltenden Steuerabzugs unter teilweiser Abstandnahme vom Steuerabzug gemäß § 44a Abs. 8 Satz 1 Nr. 2 EStG vereinnahmen (vgl. Bott in Bott/Walter, KStG, § 5 Rz 843; HHR/Witt, § 2 KStG Rz 108). Der Gesetzgeber hat im Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.08.2007 -UntStRefG 2008-(BGBl I 2007, 1912) die Abstandnahmeregelungen des § 44a Abs. 8 Satz 1 Nrn. 1 und 2 EStG für inländische Dividenden (und die übrigen dort genannten Kapitalerträge) bewusst als spezifische Belastungsregelungen der juristischen Personen des öffentlichen Rechts ausgestaltet. Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks 16/4841, S. 68) orientiert sich der Steuersatz für die endgültige Belastung der inländischen öffentlichen Hand und der (auch unter § 44a Abs. 8 EStG fallenden) steuerbefreiten, nicht gemeinnützigen Körperschaften --wie der Klägerin-- am tariflichen Körperschaftsteuersatz (§ 23 Abs. 1 KStG).

54 Zudem entspricht die Belastung derjenigen, die eintritt, wenn eine öffentlich-rechtliche Trägerkörperschaft die Dividende einer inländischen Tochterkapitalgesellschaft mittelbar über einen nicht steuerbefreiten BgA bezieht. Dividenden inländischer Tochterkapitalgesellschaften, die in einen BgA (Regiebetrieb) fließen und bei der Ermittlung des Einkommens des BgA einer außerbilanziellen Korrektur gemäß § 8b Abs. 1 und 5 KStG unterliegen, sind als Bestandteil des handelsrechtlichen Jahresergebnisses i.S. des § 275 des Handelsgesetzbuchs eines nicht steuerbefreiten BgA Gegenstand einer gesetzlich fingierten Ausschüttung (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG, vgl. BFH-Urteil vom 11.09.2013 - I R 77/11, BFHE 242, 481, BStBl II 2015, 161, Rz 21) an dessen öffentlich-rechtliche Trägerkörperschaft. Der Gesetzgeber unterwirft mithin die Dividende aus einer inländischen Tochterkapitalgesellschaft, die mittelbar über den Gewinntransfer von der öffentlich-rechtlichen Trägerkörperschaft eines nicht steuerbefreiten BgA bezogen wird, --wie bei der Klägerin—ebenfalls dem abgeltenden Kapitalertragsteuerabzug in Höhe von 15 % (vgl. § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) zuzüglich Solidaritätszuschlag und damit aus Sicht der Trägerkörperschaft als letzter Anteilseignerin einer Endbelastung von 15,825 %.

55 ee) Verwaltungsaufwendungen, die im BgA der Klägerin anfallen, können ausschließlich durch die gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 8 KStG steuerfreien Einkünfte, nur durch die steuerabzugspflichtigen Einkünfte oder gemischt veranlasst sein. Die nicht abzugsfähigen, in der Kostenstelle "Wertpapierverwaltung" erfassten Aufwendungen der Klägerin entfallen z.B. auf anteilige Lohnkosten, Sozialabgaben, sonstige Personalkosten und Aufwendungen. Das FG hat nicht aufgeklärt, in welchem Veranlassungszusammenhang die Aufwendungen zu den steuerfreien Einkünften und den partiell steuerpflichtigen Kapitalerträgen des BgA stehen. Art und Umfang der geltend gemachten Ungleichbehandlung sind für den Senat nicht feststellbar. Selbst wenn der Senat zugunsten der Klägerin unterstellt, dass ein Teil oder sämtliche der streitigen Aufwendungen durch die steuerabzugspflichtigen Kapitalerträge oder gemischt veranlasst sind, ist es aus Sicht des Senats nicht gleichheitswidrig, dass der Gesetzgeber statt eines Abzugs von den Bruttoeinnahmen der bezogenen Kapitalerträge (§ 43a Abs. 2 Satz 1 EStG) keine Minderung der kapitalertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage für Verwaltungsaufwendungen vorgesehen hat.

56 aaa) Zwar macht die Klägerin plausibel geltend, die Annahme, im Zusammenhang mit den im BgA vereinnahmten abzugspflichtigen Kapitalerträgen entstünden ihr überhaupt keine Verwaltungsaufwendungen, sei nicht realitätsgerecht. Zudem verweist sie zutreffend darauf, dass die teilweise Abstandnahme vom Steuerabzug in § 44a Abs. 8 Satz 1 Nr. 1 EStG für Kapitalerträge i.S. des § 43 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 EStG (darunter inländische Dividenden

und Vergütungen aus partiarischen Darlehen) der Anknüpfung an den tariflichen Körperschaftsteuersatz (§ 23 Abs. 1 KStG) und nicht der pauschalen Entlastung für Aufwendungen der Klägerin dient.

57 bbb) Es liegt jedoch in der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers, im Rahmen des Kapitalertragsteuerabzugs keine pauschale Minderung der Bemessungsgrundlage für Verwaltungsaufwendungen der Klägerin vorzusehen, sondern die Kapitalertragsteuer von den Bruttoeinnahmen einzubehalten.

58 Der Gesetzgeber darf im Rahmen des Kapitalertragsteuerabzugs aus Vereinfachungsgründen von einer pauschalen oder einzelfallabhängigen Minderung der Bemessungsgrundlage zugunsten der Klägerin absehen. Für den steuerentrichtungspflichtigen Schuldner der jeweiligen Kapitalerträge (hier: die ausschüttenden Investmentfonds und die Schuldner der Vergütungen aus den partiarischen Darlehen) ist nicht aufklärbar, in welchem Umfang Verwaltungsaufwendungen der Klägerin durch steuerfreie Einkünfte des BgA, durch steuerpflichtige Kapitalerträge oder gemischt veranlasst sind. Der Gesetzgeber durfte im Hinblick auf diesen nicht aufklärbaren Veranlassungszusammenhang von der Berücksichtigung eines Abzugsbetrags für solche Aufwendungen im Rahmen des Steuerabzugs zugunsten der Klägerin absehen.

59 Zudem steht der aus der Nichtberücksichtigung der Verwaltungsaufwendungen des BgA resultierende Nachteil der Klägerin im Zusammenhang mit der Steuerbefreiung sämtlicher Einkünfte des BgA (§ 5 Abs. 1 Nr. 8 KStG), die keine abzugspflichtigen Kapitalerträge sind. Das BVerfG hat in seinem Beschluss in BVerfGE 127, 224, Rz 55, Rz 60 zu § 8b Abs. 1 und 5 KStG formuliert, dass ein Verstoß gegen die Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit nicht vorliegt, wenn ein Abzugsverbot mit einer höheren Steuerbefreiung einhergeht. Dieser Gedanke lässt sich aus Sicht des Senats auf die hier gegebene Konstellation sinngemäß übertragen.

60 ff) Hilfsweise ist darauf hinzuweisen, dass sich bei einer Gesamtbetrachtung der Belastung der von der Klägerin bezogenen Kapital- und Wertpapierleiherträge auch nicht feststellen lässt, dass die Klägerin schlechter als eine unbeschränkt steuerpflichtige veranlagte Kapitalgesellschaft mit denselben Bezügen gestellt ist.

61 aaa) Die Klägerin ist gegenüber einer unbeschränkt steuerpflichtigen veranlagten Kapitalgesellschaft zwar höher belastet, soweit sie inländische Dividenden bezieht (Belastung Klägerin: 15,825 % der Einnahme; Belastung unbeschränkt steuerpflichtige Mutterkapitalgesellschaft: 0,79125 % der Einnahme) und ihre Verwaltungsaufwendungen nicht als Betriebsausgaben abziehen kann. Die Vergütungen aus den partiarischen Darlehen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG wären bei einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft voll steuerpflichtige Betriebseinnahmen, die --wie bei der Klägerin (vgl. § 44a Abs. 8 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG)-- bei typisierender Betrachtung im Ergebnis einer Belastung von 15,825 % mit Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag unterliegen würden (vgl. § 23 KStG). Aufgrund der Veranlagung könnte eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft aber die mit den Vergütungen aus partiarischen Darlehen im Zusammenhang stehenden Verwaltungsaufwendungen als Betriebsausgaben abziehen.

62 bbb) Die von den Spezialfonds (vom QYZ-Fonds und vom ABC-Fonds und ggf. auch vom MLC-Fonds) erzielten sonstigen Erträge aus Wertpapierleihgeschäften (§ 22 Nr. 3 EStG, s. Schreiben des Bundesfinanzministeriums --BMF-- vom 18.08.2009, BStBl I 2009, 931, Rz 14, 20) wären bei Ausschüttung des Fonds an eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft als Anlegerin bei dieser Betriebseinnahmen gemäß § 2 Abs. 1 InvStG (BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 931, Rz 34). Sie wären bei der Veranlagung im Rahmen der Einkommensermittlung nicht von § 8b Abs. 1 und 5 KStG begünstigt (Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 1. Aufl., § 8b Rz 106; Gosch KStG, 4. Aufl., § 8b Rz 108; BMF-Schreiben vom 28.04.2003, BStBl I 2003, 292, Rz 9), sondern voll steuerpflichtig und unterlägen dem allgemeinen Körperschaftsteuersatz (§ 23 Abs. 1 KStG). Bei idealtypischer Betrachtung würde sich danach für die Wertpapierleiherträge bei einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft wie bei der Klägerin (§ 15 Abs. 1 Satz 7 Halbsatz 1 InvStG i.V.m. § 32 Abs. 3 Satz 2 KStG, § 44a Abs. 8 Satz 1 Nr. 1 EStG) eine Belastung in Höhe von 15,825 % einstellen.

63 ccc) Die in den Ausschüttungen der QYZ-Fonds und der ABC-Fonds enthaltenen, dem "Teileinkünfteverfahren unterliegenden" Kapitalerträge (nach dem klägerischen Vortrag ausländische Dividenden i.S. des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 EStG) wären bei einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft gemäß § 8b Abs. 1 und 5 KStG in Höhe von 0,79125 % zu besteuern. Bei der Klägerin tritt wegen der vollständigen Abstandnahme vom Steuerabzug (§ 7 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 1 Satz 2 InvStG i.V.m. § 44a Abs. 4 EStG) eine niedrigere Belastung ein.

64 ddd) Für diejenigen Teilbeträge in den Ausschüttungen der Spezial-Investmentfonds, die nach den Steuerbescheinigungen nicht dem Teileinkünfteverfahren unterlagen (QYZ-Fonds: 19.754.792,49 € abzüglich 13.397.807,70 €; ABC-Fonds: 5.192.630,63 € abzüglich 2.885.924,51 €), wurde der Klägerin im Rahmen des

investmentsteuerlichen Steuerabzugs eine vollständige Abstandnahme vom Steuerabzug gewährt (§ 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 InvStG i.V.m. § 44a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG). Nach den erteilten Steuerbescheinigungen, den Feststellungen des FG und dem Vortrag der Klägerin steht fest, dass für diesen Teil der Ausschüttungen eine Anwendung des Teileinkünfteverfahrens (§ 8b Abs. 1 und 5 KStG i.V.m. § 2 Abs. 2 InvStG) nicht in Betracht kommt und es sich mithin um in den Fondsausschüttungen enthaltene andere Kapitalerträge gehandelt haben muss. Bei einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft als Fondsanlegerin hätten diese Teile der Ausschüttungen aus den Investmentfonds als Betriebseinnahmen (§ 1 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 2 Abs. 1 InvStG) dem allgemeinen Körperschaftsteuersatz zuzüglich Solidaritätszuschlag (Belastung in Höhe von 15,825 %) und damit einer höheren Belastung als bei der Klägerin unterlegen.

65 5. Der Senat ist ferner nicht davon überzeugt, dass die aufgrund der unterschiedlichen Abstandnahme vom Steuerabzug eintretende höhere Belastung der hier streitigen Kapitalerträge bei der Klägerin im Vergleich zur Belastung bei einer gemeinnützigen (nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG steuerbefreiten) Körperschaft gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstößt.

66 a) Eine höhere Belastung der Klägerin gegenüber einer gemeinnützigen steuerbefreiten Körperschaft, die die hier streitigen Kapitalerträge im Rahmen ihres steuerbefreiten Bereichs beziehen würde und dem abgeltenden Steuerabzug unterläge (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 i.V.m. § 5 Abs. 2 Nr. 1, § 32 Abs. 1 Nr. 1 KStG), liegt für die streitigen Kapitalerträge jeweils vor.

67 aa) Für die als Teil der Investmentfondsausschüttungen (§ 2 Abs. 1 i.V.m. § 1 Abs. 3 InvStG) bezogenen inländischen Dividenden wird einer gemeinnützigen Körperschaft im Rahmen des abgeltenden Steuerabzugs auf der Fondsebene (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1, Abs. 2 Nr. 1 KStG) eine volle Abstandnahme vom Steuerabzug gewährt (§ 7 Abs. 3 Satz 2 InvStG i.V.m. § 44a Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 EStG; s. dazu auch Bott in Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 8 Rz 338 ff.). Für die bezogenen inländischen Dividenden der Klägerin wird die Kapitalertragsteuerbelastung nach § 44a Abs. 8 Satz 1 Nr. 1 EStG hingegen unter teilweiser Abstandnahme vom Steuerabzug auf drei Fünftel (15 % zuzüglich Solidaritätszuschlag) ermäßigt.

68 bb) Bei den über die Investmentfonds erzielten Wertpapierleiherträgen wird einer gemeinnützigen Körperschaft i.S. des § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG im Rahmen des besonderen Steuerabzugs nach § 15 Abs. 1 Satz 7 InvStG i.V.m. § 32 Abs. 3 KStG eine vollständige Abstandnahme vom Steuerabzug gewährt (Bott in Bott/Walter, KStG, § 5 Rz 849.7). Bei der Klägerin verbleibt es gemäß § 32 Abs. 3 Satz 3 KStG bei einer Belastung von 15 % zuzüglich des Solidaritätszuschlags (15,825 %).

69 cc) Vergütungen aus partiarischen Darlehen (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG) sind bei einer gemeinnützigen Körperschaft aufgrund der vollen Abstandnahme vom Steuerabzug in § 44a Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 EStG ebenfalls nicht belastet. Bei der Klägerin ergibt sich nach § 44a Abs. 8 Satz 1 Nr. 1 EStG eine Belastung auf der Grundlage von drei Fünfteln der Vergütung.

70 b) Die weitergehende Abstandnahme vom abgeltenden Steuerabzug in § 44a Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 EStG bei einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG fallenden gemeinnützigen Körperschaft begründet gegenüber der Belastung bei der Klägerin jedoch keinen Gleichheitsverstoß.

71 Der Gesetzgeber hat die Belastung der im BgA der Klägerin bezogenen inländischen Dividenden an der Belastung inländischer beschränkt steuerpflichtiger juristischer Personen des öffentlichen Rechts in Höhe des allgemeinen Körperschaftsteuersatzes ausgerichtet, was für sich betrachtet sachgerecht ist (s. unter II.5.b aa bis cc). Bei einer gemeinnützigen Körperschaft will der Gesetzgeber deren Tätigkeit durch die vollständige Abstandnahme vom Steuerabzug besonders steuerlich fördern, was aufgrund der gemeinnützigen Zweckverfolgung gerechtfertigt ist (s. unter II.5.b dd).

72 aa) Die Kapitalertragsteuerbelastung der (über die Investmentfonds) bezogenen inländischen Dividenden in Höhe von drei Fünfteln des Steuerabzugs (15 %) bei der Klägerin unter nur teilweiser Abstandnahme vom Steuerabzug ist sachgerecht, da der Gesetzgeber diese Bezüge sowohl beim unmittelbaren Bezug wie auch beim mittelbaren Bezug über einen Regiebetrieb (BgA) in derselben Höhe wie bei inländischen beschränkt steuerpflichtigen juristischen Personen des öffentlichen Rechts (§ 2 Nr. 2 KStG) und anknüpfend an den allgemeinen Körperschaftsteuersatz (§ 23 Abs. 1 KStG) belastet (s. ausführlich unter II.4.c dd).

73 bb) § 5 Abs. 2 Nr. 1 Halbsatz 2 KStG (und für die indirekte Anlage über Spezialfonds auch § 15 Abs. 1 Satz 7 InvStG) unterwerfen Wertpapierleiherträge nach dem UntStRefG 2008 als flankierende Regelungen zu § 2 Nr. 2 Buchst. a bis

c i.V.m. § 32 Abs. 3 KStG bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts einer Belastung in Höhe von 15 % (zuzüglich Solidaritätszuschlag), um auszuschließen, dass die Belastung dieser sonstigen Erträge durch ausweichende, missbräuchliche Gestaltungen mit nicht unmittelbar unter § 2 Nr. 2 KStG fallenden, u.a. partiell unbeschränkt steuerpflichtigen Steuersubjekten wie der Klägerin, umgangen werden kann (BTDrucks 16/4841, S. 74, 77, 88 f.; Bott in Schauhoff, a.a.O., § 8 Rz 338). Die Belastung der Wertpapierleiherträge in Höhe von 15 % (zuzüglich Solidaritätszuschlag) bei der Klägerin ist danach sachgerecht und folgerichtig, weil auch partiell unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaftsteuersubjekte wie die Klägerin in unmittelbare und mittelbare (über Investmentfonds ausgeführte) Wertpapierleihgeschäfte eingebunden werden konnten.

74 cc) Für Vergütungen aus partiarischen Darlehen (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG) hat der Gesetzgeber im Jahressteuergesetz 2009 vom 19.12.2008 (BGBl I 2008, 2794) in § 44a Abs. 8 Satz 2 EStG die teilweise Abstandnahme vom abgeltenden Steuerabzug ermöglicht und die Erträge in Höhe von 15 % (zuzüglich Solidaritätszuschlag) belastet (BTDrucks 16/10189, S. 58). Er knüpft insoweit an die Belastung der Vergütungen bei inländischen beschränkt steuerpflichtigen juristischen Personen des öffentlichen Rechts gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 2 Halbsatz 1 KStG und an die Belastung bei unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften in Höhe des allgemeinen Tarifs (§ 23 Abs. 1 KStG) an.

75 dd) Die Kapitalertragsteuerbelastung der inländischen Dividendeneinkünfte, Wertpapierleiherträge und Vergütungen aus partiarischen Darlehen bei der Klägerin in Höhe von drei Fünfteln des Steuerabzugs (15 % zuzüglich Solidaritätszuschlag) über § 44a Abs. 8 EStG ist danach für sich betrachtet jeweils system- und sachgerecht. Dass der Gesetzgeber gemeinnützigen Körperschaften i.S. des § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG in § 44a Abs. 7 Satz 1 EStG zur Förderung der begünstigten Zwecke für dieselben Kapitalerträge und für Wertpapierleiherträge eine vollständige Abstandnahme vom Steuerabzug gewährt, zwingt bei der Klägerin von Verfassungs wegen nicht zu einem gleichen Umfang der Abstandnahme vom Steuerabzug. Die in § 44a Abs. 7 Satz 1 EStG vorgesehene vollständige Abstandnahme vom Steuerabzug stellt eine besondere Fördermaßnahme gemeinnütziger Körperschaften durch den Gesetzgeber dar. Diese ist gerechtfertigt, weil der Gesetzgeber hierdurch in zulässiger Weise Förderungs- oder Lenkungszwecke verfolgt.

76 aaa) Der allgemeine Gleichheitssatz ist grundsätzlich kein Instrument, der es einem Steuerpflichtigen erlaubt, die einem anderen eingeräumte, seine eigene Steuerpflicht nicht betreffende Steuervergünstigung zu bekämpfen und so auf ihre Verfassungsmäßigkeit überprüfen zu lassen. Art. 3 Abs. 1 GG verleiht dem einzelnen Steuerpflichtigen keinen Anspruch auf die verfassungsrechtliche Kontrolle eines Steuergesetzes im Hinblick auf solche Regelungen, die das eigene Steuerverhältnis nicht betreffen. Anderes gilt jedoch dann, wenn die Dritten gewährten Steuervergünstigungen für eine gleichheitsgerechte Belastung durch die betreffende Steuer insgesamt übergreifende Bedeutung haben. Dies ist der Fall, wenn die nur einer Gruppe gewährten Vergünstigungen nach Zahl oder Umfang ein solches Ausmaß erreichen oder nach ihrer strukturellen Bedeutung für die Steuer solches Gewicht haben, dass im Falle der Verfassungswidrigkeit der Privilegierungsnorm die lastengleiche Besteuerung auch derjenigen in Frage gestellt ist, die von dieser Privilegierungsnorm an sich nicht erfasst werden (BVerfG-Urteil vom 17.12.2014 - 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, BStBl II 2015, 50, Rz 97, 98, m.w.N.).

77 bbb) Führt ein Steuergesetz zu einer steuerlichen Verschonung, die einer gleichmäßigen Belastung der jeweiligen Steuergegenstände innerhalb einer Steuerart widerspricht, so kann eine solche Steuerentlastung vor dem Gleichheitssatz gerechtfertigt sein, wenn der Gesetzgeber das Verhalten der Steuerpflichtigen aus Gründen des Gemeinwohls fördern oder lenken will. In der Entscheidung darüber, welche Sachverhalte, Personen oder Unternehmen gefördert werden sollen, ist der Gesetzgeber weitgehend frei. Insbesondere verfügt er über einen großen Spielraum bei der Einschätzung, welche Ziele er für förderungswürdig hält. Allerdings bleibt er auch hier an den Gleichheitssatz gebunden. Das bedeutet zunächst aber nur, dass er seine Leistungen nicht nach unsachlichen Gesichtspunkten, also nicht willkürlich verteilen darf. Sachbezogene Gesichtspunkte stehen ihm in weitem Umfang zu Gebote, solange die Regelung sich nicht auf eine der Lebenserfahrung geradezu widersprechende Würdigung der jeweiligen Umstände stützt und insbesondere der Kreis der von der Maßnahme Begünstigten sachgerecht abgegrenzt ist (vgl. zur Förderung gemeinnütziger Zwecke BFH-Urteil vom 28.10.2015 - I R 65/13, BFHE 253, 39, BStBl II 2016, 414, Rz 22, m.w.N.; BVerfG-Urteil in BVerfGE 138, 136, BStBl II 2015, 50, Rz 124 bis 126; BVerfG-Beschluss in DStR 2022, 19, Rz 56, 66, jeweils m.w.N.). Förderungs- und Lenkungsziele, auf die sich der Gesetzgeber für die Bevorzugung einer Vergleichsgruppe stützt, sind geeignet, rechtfertigende Gründe für steuerliche Be- oder Entlastungen zu liefern, wenn entweder Ziel und Grenze der Lenkung mit hinreichender Bestimmtheit tatbestandlich vorgezeichnet sind oder das angestrebte Förderungs- oder Lenkungsziel jedenfalls von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen wird (vgl. BVerfG-Beschluss in DStR 2022, 19, Rz 63, m.w.N.).

78 ccc) Der Senat lässt offen, ob die vollständige Abstandnahme vom abgeltenden Kapitalertragsteuerabzug bei gemeinnützigen Körperschaften im Sinne des obigen Maßstabs (s. II.5.b.dd aaa) eine für die gleichheitsgerechte Belastung durch die Körperschaftsteuer übergreifende Bedeutung haben könnte. Auch wenn der Senat dies zugunsten der Klägerin annehmen würde, ist es weder willkürlich noch sachwidrig, dass der Gesetzgeber gemeinnützigen Körperschaften für im gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG steuerbefreiten Bereich bezogene Kapitalerträge anders als der Klägerin eine vollständige Abstandnahme vom Steuerabzug zugesteht.

79 Der Gesetzgeber will gemeinnützige Körperschaften mit der vollständigen Abstandnahme vom Steuerabzug in § 44a Abs. 7 EStG für die im Rahmen der steuerfreien Vermögensverwaltung (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG) --außerhalb eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs-- bezogenen Kapital- und Wertpapierleiherträge bewusst zusätzlich entlasten, um deren gemeinnützige Zweckverfolgung besonders zu fördern (s. dazu BTDrucks 7/1470, S. 310, Bott in Bott/Walter, KStG, § 5 Rz 848.6). Er kann die Ungleichbehandlung gegenüber der Klägerin rechtfertigend darauf stützen, dass die Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke i.S. der §§ 52 ff. AO hinsichtlich des Ziels und der Grenze der Lenkung mit hinreichender Bestimmtheit tatbestandlich vorgezeichnet ist und das angestrebte Förderungs- oder Lenkungsziel auch von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen wird.

80 Es widerspricht auch nicht der Folgerichtigkeit, wenn der Gesetzgeber die Tätigkeit der Klägerin als öffentlich-rechtliches berufsständisches Versorgungswerk für andere Einkünfte des BgA als Kapitalerträge durch die Steuerbefreiung in § 5 Abs. 1 Nr. 8 KStG fördert und gleichwohl Kapitalerträge i.S. des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 bis 3 EStG über die nur teilweise Abstandnahme vom Steuerabzug belastet. Er darf differenzieren und die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke gegenüber der Tätigkeit der Klägerin als förderungswürdiger beurteilen. Die Tätigkeit der Klägerin als berufsständisches Versorgungswerk ist nicht einer die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos fördernden Tätigkeit (vgl. § 52 Abs. 1 Satz 1 AO) vergleichbar, sondern es handelt sich um eine wirtschaftliche Anlage- und Versicherungstätigkeit (s. unter II.4.c aa), die auf der Grundlage der gesetzlichen Pflichtmitgliedschaft der Kammermitglieder der Versorgung eines fest abgeschlossenen Personenkreises dient (vgl. § 52 Abs. 1 Satz 2 AO).

81 6. Soweit die Klägerin einen weiteren Gleichheitsverstoß darin sieht, dass inländische Dividenden im Rahmen des abgeltenden Steuerabzugs einer Kapitalertragsteuerbelastung in Höhe von drei Fünfteln des Steuerabzugs (§ 44a Abs. 8 Satz 1 Nr. 1 EStG) zuzüglich Solidaritätszuschlag unterliegen und diese Erträge im Vergleich zu anderen Kapitalerträgen der Klägerin mit einer vollständigen Abstandnahme vom Steuerabzug (§ 44a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG) höher belastet werden, verletzt diese Ungleichbehandlung ebenfalls nicht Art. 3 Abs. 1 GG.

82 a) Die Ausgestaltung des Umfangs der Abstandnahme vom Steuerabzug für die verschiedenen Kapitalerträge in § 44a Abs. 4 EStG einerseits und in § 44a Abs. 8 EStG andererseits betrifft eine Steuerwürdigkeitsentscheidung, für die der Gesetzgeber einen weiten Gestaltungsspielraum hat. Eine Verschärfung des Prüfungsmaßstabs aufgrund einer Beeinträchtigung von Freiheitsrechten ist aus Sicht des Senats nicht geboten. Art. 2 Abs. 1 GG garantiert zwar die allgemeine Handlungsfreiheit in einem umfassenden Sinne, was auch die steuerliche Belastung der gesetzlich erlaubten Anlageentscheidungen der Klägerin betrifft (vgl. BVerfG-Beschluss vom 08.07.2021 - 1 BvR 2237/14, BVerfGE 158, 282, Rz 117). Eine erhebliche Beeinträchtigung der allgemeinen Handlungsfreiheit, die eine strengere Gleichheitsprüfung veranlassen könnte, leitet der Senat daraus jedoch nicht ab, da die Klägerin darüber disponieren kann, ob sie in Einkunftsquellen investiert, die im BgA zu steuerbefreiten Einkünften (§ 5 Abs. 1 Nr. 8 KStG), zu Kapitalerträgen mit vollständiger Abstandnahme vom Steuerabzug (§ 44a Abs. 4 EStG) oder zu Kapitalerträgen mit teilweiser Abstandnahme vom Steuerabzug (§ 44a Abs. 8 EStG) führen.

83 b) Die unterschiedliche Reichweite der Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug der durch die Klägerin bezogenen inländischen Dividenden gegenüber Kapitalerträgen mit vollständiger Abstandnahme vom Steuerabzug ist gerechtfertigt, da es sich um wesentlich verschiedene Sachverhalte handelt.

84 Inländische Dividendeneinkünfte der Klägerin werden unter nur teilweiser Abstandnahme vom Steuerabzug in sachgerechter Weise belastet. Der Gesetzgeber trägt hierdurch dem Umstand Rechnung, dass bei Gewinnausschüttungen neben die Körperschaftsteuerbelastung auf Ebene der ausschüttenden Körperschaft, auf Ebene der Klägerin als letzter Anteilseignerin eine weitere Belastung treten muss, um eine Gleichbehandlung mit der Zwei-Ebenen-Besteuerung von unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften und deren Anteilseignern zu gewährleisten (s. unter II.4.c).

85 Hierin unterscheiden sich inländische Dividendeneinkünfte wesentlich von Kapitalerträgen mit vollständiger

Abstandnahme vom Steuerabzug wie den von der Klägerin angeführten Zinserträgen (vgl. § 44a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG). Die vollständige Abstandnahme vom Steuerabzug bei diesen Kapitalerträgen dient --wie bei gemeinnützigen Körperschaften (s. unter II.5.)-- privilegierend der Förderung der Klägerin, stellt die systematisch sachgerecht ausgestaltete Besteuerung der von der Klägerin bezogenen inländischen Dividenden unter nur teilweiser Abstandnahme vom Steuerabzug jedoch nicht in Frage.

86 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de