



BUNDESRECHTSANWALTSKAMMER

Stellungnahme
der Bundesrechtsanwaltskammer
zum Aussetzungs- und Vorlagebeschluss 1 BvL 12/07
des FG Hamburg vom 07.11.2007

erarbeitet vom

Verfassungsrechtsausschuss der Bundesrechtsanwaltskammer

Rechtsanwalt Dr. Christian-Dietrich Bracher, Berlin

Rechtsanwalt Prof. Dr. Christian Kirchberg, Karlsruhe (Vorsitzender)

Rechtsanwalt und Notar Dr. Wolfgang Kuhla, Berlin

Rechtsanwalt Prof. Dr. Christofer Lenz, Stuttgart

Rechtsanwalt Dr. Michael Moeskes, Magdeburg (Berichterstatter)

Rechtsanwalt Prof. Dr. Michael Quaas, M. C. L., Stuttgart

Rechtsanwalt Dr. Gerhard Strate, Hamburg

Rechtsanwalt und Notar Prof. Dr. Bernhard Stüer, Münster

Rechtsanwalt Prof. Dr. Michael Uechtritz, Stuttgart

Rechtsanwalt Frank Johnigk, Bundesrechtsanwaltskammer, Berlin

Juni 2009

BRAK-Stellungnahme-Nr. 20/2009

Die Bundesrechtsanwaltskammer ist der Auffassung, dass § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22.12.2003 (BGBl I S. 2840, BStBl I 2004 S. 14) insoweit gegen Art. 3 Abs. 1 des GG verstoßen, als typisierend 5 vom 100 der Bezüge im Sinne des Absatzes bzw. von dem jeweiligen Gewinn im Sinne des Abs. 2 Satz 1, 3 und 5 als Ausgaben gelten, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen, ohne dass der Nachweis niedrigerer Betriebsausgaben gestattet ist.

Begründung:

A. Dem Vorlagebeschluss des FG Hamburg im Wesentlichen zugrunde liegende steuerrechtliche Situation

Bei der Beurteilung der Vorschriften des § 8b Abs. 3 S. 1 und Abs. 5 S. 1 Körperschaftsteuergesetz i. d. F. des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22.12.2003 stellt sich einfach-steuerrechtlich die der verfassungsrechtlichen Prüfung zugrunde liegende Rechtslage im Wesentlichen wie folgt dar:

Der Gesetzgeber stellt in § 8b Abs. 1 KStG bestimmte Einkünfte von vornherein von der Steuer frei.

Sodann nimmt der Gesetzgeber hiervon in Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 eine Rückausnahme vor und ordnet typisierend an, dass 5 % dieser Einkünfte als Betriebsausgaben gelten, die jedoch nicht abgezogen werden dürfen und für die es mithin die Steuerfreistellung nicht gibt.

Dies hat zur direkten Folge, dass im Ergebnis nur 95 % der jeweiligen Einkünfte von der Steuer freigestellt sind. Es handelt sich also in Abs. 3 und Abs. 5 um eine Einschränkung der ursprünglichen Steuerfreistellung; es wird eine ursprünglich begünstigende Regelung durch diese gesetzliche Regelung eingeschränkt.

Niedrigere Betriebsausgaben würden demgegenüber eine höhere Steuerfreistellung bewirken, so dass gerade in dem Fehlen einer Escape-Klausel in Abs. 3 und Abs. 5 eine Belas-

tung und Benachteiligung gegenüber anderen Einkommensteuerepflichtigen liegt, die einen geringeren Anteil an Eigenfinanzierungen haben. Die gesetzliche Regelung bringt beide Modelle, also die fremd- wie die eigenfinanzierten Beteiligungserwerbe in der gesetzlichen Regelung in einen pauschalierenden und typisierenden Maßstab.

Im Einkommenssteuerrecht wird ansonsten grundsätzlich aus der Summe der Einkünfte unter Abzug bestimmter Posten zunächst der sogenannte Gesamtbetrag der Einkünfte gebildet. Der Gesamtbetrag der Einkünfte wiederum mindert sich im Einkommenssteuerrecht um Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, Steuervergünstigungen etc. und ergibt sodann das Einkommen. Das Einkommen wird sodann noch einmal um persönliche Freibeträge gemindert und ergibt danach das sogenannte zu versteuernde Einkommen.

B. Vorlagefähigkeit gemäß Art. 100 Abs.1 GG (Statthaftigkeit)

Die Vorlage ist nach Auffassung der Bundesrechtsanwaltskammer statthaft.

Statistische Erkenntnisse über den prozentualen Anteil von fremd- bzw. eigenfinanziertem Beteiligungserwerb bei den von den Regelungen des § 8b Abs. 3 Satz 1, Abs. 5 Satz 1 KStG betroffenen Steuerpflichtigen liegen, soweit ersichtlich, zwar nicht vor (vgl. auch Schmidt/Hageböke, IStR 2002, 150, 153).

Die Bundesrechtsanwaltskammer geht in ihrer Stellungnahme davon aus, dass sich der vorgelegte Fall gerade nicht als Einzelfall, sondern als einer der von der gesetzlichen Regelung erfassten Normalfälle darstellt. Denn es bestehen unbestimmt viele weitere Körperschaftsteuerrechtliche Rechtsbeziehungen, in denen erfahrungsgemäß damit zu rechnen ist, dass unbestimmt viele Steuerpflichtige ebenfalls von den Bestimmungen des § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG benachteiligt werden, weil sie ihre Beteiligungen eigenfinanziert und folglich nur Verwaltungskosten haben und deshalb von vornherein kaum Betriebsausgaben oder jedenfalls deutlich geringere Betriebsausgaben als 5 % aufweisen können. Vor diesem Hintergrund legt die Bundesrechtsanwaltskammer bei ihrer Beurteilung die Einschätzung des FG Hamburg zugrunde, dass die Regelungen des § 8b Abs. 3 Satz 1 und 5 Satz 1 KStG eine Vielzahl von betroffenen Steuerpflichtigen benachteiligen. Die Klägerin in dem dem Vorlagebeschluss zugrunde liegenden Verfahren hat ihre Beteiligungen mit Eigenmitteln erworben, so dass ihr keine Finanzierungskosten entstanden sind. Sie hatte nur Verwaltungskosten (Büro –und Personalkosten, Kosten für die Teilnahme an Gesellschafterversammlungen etc.). Diese Kosten sind auch nach Einschätzung der Bundesrechtsanwaltskammer nicht

untypisch und in der Regel erfahrungsgemäß gering und im Übrigen fix und nicht davon abhängig, in welcher Höhe Gewinnausschüttungen erfolgen oder welcher Veräußerungsgewinn erzielt werden kann.

C. Verstoß gegen Art. 3 Abs.1 GG

Die in § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG enthaltenen Typisierungen und Pauschalierungen verstoßen nach Auffassung der Bundesrechtsanwaltskammer gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gemäß Artikel 3 Abs. 1 GG.

I. Keine verfassungskonforme Auslegung

Die Vereinbarkeit der Bestimmungen mit dem Gleichheitssatz lässt sich nicht über eine verfassungskonforme Auslegung des § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG erreichen. Eine verfassungskonforme Auslegung kommt dann in Betracht, wenn eine Norm mehrere Auslegungen zulässt, die teils zu einem verfassungswidrigen, teils zu einem verfassungsmäßigen Ergebnis führen (ständige Rechtsprechung des BVerfG, vgl. etwa BVerfG NJW 2001, 2160).

Eine Auslegung des § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG dahin, dass er den Nachweis geringerer oder überhaupt nicht entstandener Betriebsausgaben zulässt, kommt jedoch nach keiner der klassischen Auslegungsmethoden in Betracht. Weder der unmittelbare grammatische Wortlaut, der systematische Zusammenhang noch die Entstehungsgeschichte führen dieses Ergebnis herbei. Es kann auch nicht im Wege der teleologischen Reduktion erreicht werden. Zur Vermeidung von Wiederholungen nehmen wir im Einzelnen auf die zutreffenden Ausführungen im Vorlagebeschluss des Finanzgerichts Hamburg, S. 11 ff., Bezug.

II. Verstoß gegen Art. 3 Abs.1 GG

1. Ungleichbehandlung

In dem Fehlen einer Escape-Klausel in Abs. 3 und Abs. 5 liegt eine Belastung und Benachteiligung gegenüber anderen Einkommensteuerpflichtigen, die einen geringeren Anteil an Eigenfinanzierungen haben. Die gesetzliche Regelung bringt beide Modelle, also die fremd-

wie die eigenfinanzierten Beteiligungserwerbe in der gesetzlichen Regelung in einen pauschalierenden und typisierenden Maßstab.

2. Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG

Diese Ungleichbehandlung verstößt nach Auffassung der Bundesrechtsanwaltskammer gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

a) Grundsätze zum materiellen gesetzgeberischen Gestaltungsspielraum

Grundsätzlich hat der Steuergesetzgeber zwar einen weiten gesetzgeberischen Gestaltungsspielraum. Ihm steht es grundsätzlich frei, sich Typisierungen oder Pauschalierungen zu bedienen, um Massenvorgänge wie im Steuerrecht zu erfassen und deren Abwicklung zu erleichtern (BVerfGE 87, 172).

Im Steuerrecht ist bei typisierenden Normen insbesondere das Leistungsfähigkeitsprinzip zu beachten, welches aus dem Gleichheitssatz folgt. Der im allgemeinen Gleichheitssatz verankerte Grundsatz der Steuergerechtigkeit verlangt, dass die Steuerlasten auf die Steuerpflichtigen im Verhältnis der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verteilt werden. Dies gilt insbesondere im Einkommensteuerrecht, das auf die Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen hin angelegt ist (BVerfGE 82, 60, 86; 61, 319, 343 f.).

Es ist Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips, dass eine typisierende Vorschrift eine realitätsgerechte Durchschnittsbetrachtung anstellen und einen im Durchschnitt der Fälle realitätsgerechten Maßstab einhalten muss, wenn sie unter Gleichheitsgesichtspunkten zulässig sein soll (vgl. BVerfGE 62, 119, 128; 48, 227, 239). Der Gesetzgeber darf also für eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zugrunde legen (BVerfGE 116, 164). Die Grenze für eine gesetzliche Typisierung ist dort erreicht, wo die steuerlichen Vorteile der Typisierungen nicht mehr in einem gerechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen (BVerfGE 65, 325; 110, 274).

b) Materielle Grenzen des Gestaltungsspielraums konkret nicht eingehalten

§ 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG genügen den dargestellten Grundsätzen nicht. Mit der Anknüpfung der - nicht zum Abzug zugelassenen - Betriebsausgaben an die steuerfreien Einnahmen im Sinne des § 8b Abs. 1 und Abs. 2 KStG und der Bestimmung der Nichtabzugsfähigkeit in Höhe von 5 % dieser Einnahmen wählen die Vorschriften nach Einschätzung der Bundesrechtsanwaltskammer im Ergebnis keinen realitätsgerechten Maßstab.

Dieser fehlerhaft gewählte Maßstab führt dazu, dass der in einer Vielzahl von Einzelfällen intensive Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz nicht hinzunehmen ist und die Vorschriften insgesamt den verfassungsrechtlichen Vorgaben des Art. 3 Abs. 1 GG nach Meinung der Bundesrechtsanwaltskammer nicht genügen.

aa)

Das gesetzgeberische Motiv für die Regelungen in § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG liegt darin, dass die Feststellung, welche Ausgaben Dividendenerträgen und Veräußerungsgewinnen unmittelbar zuzuordnen sind, schwierig sein kann und deshalb vermieden werden soll. Dies ergibt sich aus dem Dritten Bericht des Finanzausschusses zur erstmaligen Einführung der pauschalierten Nichtabziehbarkeit von Betriebsausgaben in § 8b Abs. 7 KStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 und dem Steuerbereinigungsgesetz 1999 vom 22.12.1999 BT-Drs. 14/443 vom 03.03.1999, S. 36). Diese gesetzgeberische Zielsetzung ist für sich betrachtet legitim und insoweit verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Denn die mit der Feststellung verbundenen Schwierigkeiten werden vermieden, indem pauschal Betriebsausgaben in Höhe von 5 % zugrunde gelegt werden und in dieser Höhe ein Abzugsverbot postuliert wird, welches faktisch eine Erhöhung des jeweiligen Einkommens um 5 % bewirkt, so dass diese Regelung insoweit auch zweckmäßig ist. Weiterer Hintergrund der Regelung ist die Vorstellung, dass der Erwerb, das Halten, Verwalten und die Veräußerung der Beteiligungen auf der Ebene einer Obergesellschaft zu Betriebsausgaben geführt haben und eine nochmalige Berücksichtigung im Rahmen der durch § 8b Abs. 1 und 2 KStG angeordneten Steuerfreistellung der Dividendenausschüttung und Veräußerungsgewinne einer Doppelberücksichtigung gleich käme.

bb)

Wie bereits ausgeführt, ist nach Meinung der Bundesrechtsanwaltskammer davon auszugehen, dass die Hinzurechnung von 5 % des Einkommens pauschal als Betriebsausgaben nicht nur eine kleine Zahl von betroffenen Steuerpflichtigen benachteiligt. Statistiken über die typischerweise anfallenden Ausgaben bei Erwerb, Verwaltung und Veräußerung von Beteiligungen liegen, soweit ersichtlich, allerdings nicht vor. Daran anknüpfend liegen auch genaue Kenntnisse darüber, wie viele der betroffenen Körperschaften bei dem Erwerb, der Verwaltung und der Veräußerung ihrer Beteiligungen Betriebsausgaben in geringerer Höhe als 5 % haben – so dass § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG belastende Wirkung entfaltet - nicht vor.

Insoweit stellt sich jedoch nach Einschätzung der Bundesrechtsanwaltskammer erfahrungsgemäß der zugrunde liegende Sachverhalt nicht als Einzelfall, sondern als einer der denkbaren und praktisch realen Normalfälle dar. Denn es gibt real unbestimmt viele weitere Steuerpflichtige, die ebenfalls von den Bestimmungen des § 8b Abs. 3 und Abs. 5 KStG benachteiligt werden, weil sie ihre Beteiligungen tatsächlich eigenfinanziert und daher nur Verwaltungskosten haben und deshalb von vornherein kaum Betriebsausgaben oder jedenfalls deutlich geringere Betriebsausgaben als 5 % aufweisen können. Vor diesem Hintergrund benachteiligen die Anordnungen des § 8b Abs. 3 Satz 1 und 5 Satz 1 KStG nicht nur eine kleine Zahl von betroffenen Steuerpflichtigen.

cc)

Der Steuergesetzgeber hat mit der Anordnung, dass 5 % des jeweiligen Einkommens als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben anzusehen sind, die indirekt das Einkommen erhöhen, unabhängig davon, ob die in Rede stehende Beteiligung mit Eigenmitteln oder fremdfinanziert erworben wurde, keinen für den Regelfall sachgerechten Maßstab gewählt. Der Gesetzgeber darf jedoch für eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zugrunde legen (BVerfGE 116, 164). Je nachdem, ob eine Körperschaft ihre Beteiligungen aus eigenen Mitteln finanziert oder Fremdmittel einsetzt, beträgt der Posten Finanzierungskosten entweder Null oder macht aber unter Umständen auch eine sehr hohe Summe aus.

Die Verwaltungskosten (Büro, Personal, EDV, etc.) hingegen unterscheiden sich nicht derart augenfällig in Bezug auf bestimmte Merkmale wie die Finanzierungskosten. Allerdings können sie von Gesellschaft zu Gesellschaft abweichen. Eine Erhöhung der Verwaltungskosten kann etwa durch im Rahmen von etwa bei Gesellschafterversammlungen notwendigen Auslandsaufenthalte eintreten oder etwa durch den ständigen Anfall von Depotgebühren etc. In einem gewissen Umfang fallen Verwaltungskosten jedoch, im Unterschied zu den Finanzierungskosten, stets an.

Ein Erfahrungssatz oder ein logisches Verhältnis, dass Finanzierungskosten und Verwaltungskosten korrelieren, besteht schon aus diesem Grunde nicht. Es bedingen oder bewirken weder niedrige oder hohe Finanzierungskosten niedrige oder hohe Verwaltungskosten logisch - und verstärken durch diese schlichte Nebeneinanderbeziehung damit auch noch die denkbaren Abweichungen - noch ziehen umgekehrt hiernach niedrige Finanzierungskosten hohe Verwaltungskosten nach sich. Da mithin weder ein logisches Verhältnis noch eine plausible Erfahrungsrelation zwischen diesen in ihrer Natur und Verursachung unterschiedlichen Kostengruppen besteht, ist die der gesetzlichen Regelung zugrunde liegende Beziehung von Finanzierungskosten und Verwaltungskosten willkürlich.

Finanzierungskosten und Verwaltungskosten unterscheiden sich evident. Eine Beziehung gibt es weder logisch noch findet sie in der Realität eine Stütze. Der gesetzgeberische Gestaltungsspielraum ist damit nicht gewahrt. Es lässt sich aufgrund des Nebeneinanderliegens von Verwaltungs- und Finanzierungskosten nicht einmal konstatieren, dass beide die nachteilige Wirkung der in Rede stehenden Regelungen aufheben. Beide Arten von Kosten entstehen in Höhe, Verursachung und zeitlichem Belastungszusammenhang vielmehr unabhängig voneinander. Die Verknüpfung beider Kostenarten ist sachfremd und durch keine vernünftige Erwägung zu rechtfertigen.

Bereits die Tatsache, dass sich bei den Finanzierungskosten die Schere so stark öffnet, je nachdem, ob Finanzierungskosten angefallen sind oder nicht, bewirkt, dass die Unterbringung beider Modelle, also der fremd- wie der eigenfinanzierten Beteiligungserwerbe in einem pauschalierenden und typisierenden Maßstab nur um den Verlust der Realitätsgerechtigkeit möglich erscheint. Es ist davon auszugehen, dass etliche der eigenfinanzierten Beteiligungserwerbe Betriebsausgaben von – weit – unter 5 % haben, so dass sie die Anordnung der Nichtabziehbarkeit von Betriebsausgaben in dieser Höhe benachteiligt. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass die vom Gesetzgeber geplante Grenze zunächst bei 15 % der Betriebsausgaben lag und demnach durch die Neuregelung deutlich gesenkt worden ist.

dd)

Es kann keine Rede davon sein, dass die Fremdfinanzierung von Beteiligungen den Normalfall in der Wirklichkeit darstellt, den der Gesetzgeber zum Leitbild hätte erheben müssen. So wie die Eigenkapitalquote zwischen Körperschaften sehr differiert und Körperschaften mit sehr hohem Eigenkapital, mittlerem und auch sehr geringem Eigenkapital am Markt vertreten sind, ist auch die Eigenfinanzierung von Beteiligungen ein ebensolcher Normalfall wie die Fremdfinanzierung und steht gleichrangig neben dieser.

Es mangelt der Regelung in § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG deshalb an einem realitätsgerechten Maßstab, der dazu führt, dass der im Fall der Klägerin intensive Verstoß gegen den Gleichheitssatz, der in ähnlicher Höhe auch bei anderen betroffenen Steuerpflichtigen zu gewärtigen ist, den Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG nicht genügt. § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG sind als typisierende Regelungen zu werten, die den aus Art. 3 entspringenden Vorgaben des Leistungsfähigkeitsprinzips nicht genügen und damit im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG keinen Bestand haben können.

ee)

Die steuerlichen Vorteile der Typisierung stehen auch nicht mehr im gerechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung. Die Verwendung von Typisierungen und Pauschalierungen entspringt Praktikabilitätserwägungen, die in der steuerlichen Massenverwaltung eine erhebliche Bedeutung haben, um die wirksame und flächendeckende Umsetzung der vom Steuergesetzgeber getroffenen Belastungsentscheidungen mit dem Ziel der Gleichheit im Belastungserfolg zu gewährleisten.

Zu beachten ist dennoch, dass es sich „nur“ um das Ziel der Verwaltungsvereinfachung, und nicht etwa um ein ethisches Prinzip höherer Wertigkeit handelt. Die Vereinfachung der Verwaltung aber darf nicht durch einen wesentlichen Verlust an Einzelfallgerechtigkeit erkaufte werden. Ein gewinnerhöhend hinzuzurechnender Pauschbetrag, der mehrfach so hoch ist wie die tatsächlich angefallenen Ausgaben, überschreitet diese Grenze deutlich. Diese Überschreitung ist in anderen Fällen in ähnlicher Intensität zu erwarten im Hinblick auf den vom Steuergesetzgeber gewählten Maßstab.

Die verfassungsrechtlichen Nachteile könnten verhindert werden durch die Einführung einer widerlegbaren Vermutung (Escape-Klausel), die den Nachweis geringerer Betriebsausgaben zulässt.

ff)

In dem dem Vorlagebeschluss zugrunde liegenden Verfahren ist der gewinnerhöhend hinzuzurechnende Pauschbetrag 22 mal so hoch wie die tatsächlich angefallenen Betriebsausgaben in Höhe von 27.807,00 €, liegt nämlich bei 613.792,00 €. Auch eine derartige numerische Relation ist bei entsprechender Eigenkapitalquote, die durchaus in der Realität signifikant vorkommt und damit erfahrungsgemäß in einer unbestimmten Vielzahl von Fällen besteht, typisch, so dass auch insoweit eine deutliche Benachteiligung auftritt. Der Verstoß gegen den Gleichheitssatz ist intensiv. Für die Fallgruppe, die hinsichtlich der Kosten ihrer Beteiligungen ähnlich oder genauso wie die Klägerin aufgestellt ist, führen die Regelungen des § 8b Abs. 3 und Abs. 5 KStG mithin zu Härten, die grundsätzlich nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG in Einklang zu bringen sind. Diese Härte ist auch nicht hinzunehmen. Der dem FG Hamburg zugrunde liegende Sachverhalt ist nach Auffassung der Bundesrechtsanwaltskammer auch insoweit exemplarisch, als der Pauschbetrag 22mal so hoch wie die tatsächlich angefallenen Betriebsausgaben ist, was nach Auffassung der Bundesrechtsanwaltskammer auch insoweit mit Art. 3 Abs.1 GG nicht vereinbar ist, da dies ein krasses Missverhältnis darstellt.

gg)

§ 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG verstößt daneben noch unter einem weiteren Gesichtspunkt gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip. Aufgrund der Vorschrift der Pauschalierung von 5 % des Veräußerungsgewinns als nicht abziehbare Betriebsausgaben kann unter Umständen eine doppelte Hinzurechnung der Veräußerungskosten zum Einkommen eintreten. Denn die durch die Veräußerung gem. § 4 Abs. 4 EStG in Verbindung mit § 8 Abs. 1 KStG veranlassten Betriebsausgaben sind bereits aufgrund der Regelung des § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG dem Einkommen wieder hinzuzurechnen. § 8b Abs. 2 Satz 3 KStG definiert nämlich den Veräußerungsgewinn, der als Bemessungsgrundlage der Berechnung nach § 8b Abs. 3 KStG zugrunde gelegt wird, als Veräußerungserlös abzüglich des Buchwertes und abzüglich der Veräußerungskosten. Dieser Abzug dieser Veräußerungskosten bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns wirkt Einkommens erhöhend und neutralisiert gleichsam die Kürzung des Jahresüberschusses durch die Steuerfreistellung des Veräußerungsgewinns gem. § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG in dieser Höhe (vgl. auch Gosch, Körperschaftssteuergesetz, 2005, § 8b, Rn. 283).