

Die Fremdfinanzierung von  
Kapitalgesellschaften  
durch deren Gesellschafter  
unter besonderer Berücksichtigung des  
Entwurfs eines § 8 a KStG

von

Dr. Jürgen Fassnacht

Juristische Gesamtbibliothek  
der Technischen Hochschule  
Darmstadt



Verlag Dr. Otto Schmidt KG · Köln

B41 497

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort . . . . .	VII
Abkürzungsverzeichnis . . . . .	XV
Literaturverzeichnis . . . . .	XIX
§ 1 Einleitung . . . . .	1
§ 2 Die Gesellschafter-Fremdfinanzierung als Finanzierungsform . . . . .	4
I. Die Unterscheidung zwischen Eigenkapital und Fremdkapital . . . . .	4
II. Zur Ersetzbarkeit des Eigenkapitals durch Gesellschafter-Fremdkapital . . . . .	5
1. In rechtlicher Hinsicht . . . . .	5
2. In tatsächlicher Hinsicht . . . . .	6
§ 3 Vorteile der Gesellschafter-Fremdfinanzierung . . . . .	9
I. Außersteuerliche Vorteile . . . . .	9
II. Steuerliche Vorteile . . . . .	10
1. Gesellschaftsteuer . . . . .	10
2. Vermögensteuer . . . . .	10
3. Gewerbesteuer . . . . .	11
4. Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer . . . . .	11
§ 4 Gedanken zu der Beschränkung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung im Körperschaft- und Vermögensteuerrecht . . . . .	15
I. Einführung in die Problematik . . . . .	15
II. Der „Grundsatz der Einmalbelastung“ als Begründung der gegenwärtigen Gesetzgebungspläne im Körperschaftsteuerrecht . . . . .	17
1. Darstellung . . . . .	17
2. Kritik an dieser Begründung . . . . .	17
III. Sicherung der gesetzlich bezweckten Gewinn- und Vermögensbesteuerung . . . . .	19
1. Einleitung . . . . .	19
2. Gesellschafter-Fremdfinanzierung und Trennungsprinzip . . . . .	20
	IX

3. Gesellschafter-Fremdfinanzierung und Gleichmäßigkeit der Besteuerung . . . . .	20
a) Die Rechtsprechung zum „Widmungskapital“ der gewerblichen Betriebe öffentlich-rechtlicher Körperschaften . . . . .	20
b) Zur grundsätzlichen Übertragbarkeit dieser Gesichtspunkte auf das Verhältnis der Kapitalgesellschaften untereinander . . . . .	22
4. Unternehmensträgerschaft und Kapitalausstattung . . . . .	24
5. Parallele zum Gesellschaftsrecht – Drittvergleichsmaßstab als Abgrenzungskriterium . . . . .	26
6. Der Drittvergleichsmaßstab in der gegenwärtigen Diskussion . . . . .	28
7. Zusammenfassung . . . . .	30
<b>§ 5 Die vorgesehene Ergänzung des Körperschaftsteuergesetzes um einen § 8 a . . . . .</b>	<b>31</b>
I. Die Einordnung von Gesellschafter-Fremdkapital als kapitalersetzend nach dem Entwurf eines § 8 a KStG . . . . .	31
1. Vom Gewinn abhängige Vergütungen . . . . .	31
2. Vom Gewinn unabhängige Vergütungen . . . . .	31
II. Kritik an der vorgesehenen Regelung im Grundsätzlichen . . . . .	33
1. Zur Behandlung sämtlicher gewinnabhängiger Kapitalvergütungen als verdeckte Gewinnausschüttungen . . . . .	33
2. Die „typisierende“ Regelung . . . . .	34
3. Zusammenfassung . . . . .	37
4. Das wirkliche Ziel . . . . .	37
a) Orientierung am Steueraufkommen . . . . .	37
b) Ertragsbesteuerung des von der Gesellschaft betriebenen Unternehmens . . . . .	38
III. Zur Vereinbarkeit einer von Eigenschaften des Gesellschafters abhängigen steuerlichen Mehrbelastung der Kapitalgesellschaft mit Artikel 3 Abs. 1 GG . . . . .	42
1. Meinungsstand . . . . .	42
2. Eigene Stellungnahme . . . . .	44
3. Zu den gewerbesteuerlichen Folgen . . . . .	50
IV. Zu den Einzelheiten des vorgesehenen § 8 a KStG . . . . .	52
1. Der subjektive Anwendungsbereich im Hinblick auf Kapitalgesellschaften . . . . .	52

a) Inländische Betriebstätten ausländischer Kapitalgesellschaften . . . . .	52
b) Steuerbefreite Kapitalgesellschaften . . . . .	53
2. Beschränkung auf Vergütungen für die nutzungsweise Überlassung von Geldkapital . . . . .	56
3. Beschränkung auf Vergütungen an wesentlich beteiligte Gesellschafter . . . . .	58
a) Allgemeines . . . . .	58
b) Gleichstellung des beherrschenden Einflusses mit wesentlicher Beteiligung . . . . .	60
c) Ersatztatbestände . . . . .	61
d) Maßgeblicher Zeitpunkt . . . . .	62
4. Die „nahestehende“ Person und sonstige Dritte als Vergütungsempfänger . . . . .	63
a) Zurechnungsgrund . . . . .	63
b) Folgerungen . . . . .	65
c) Fehlende Durchsetzbarkeit . . . . .	65
5. Maßgeblicher Zeitpunkt . . . . .	66
6. Konzernregelung . . . . .	67
7. Aufteilung des Fremdfinanzierungsspielraums nach Maßgabe des Anteils des Gesellschafters am Nennkapital . . . . .	70
8. Folgen im Verlustfall . . . . .	72
<b>§ 6 Einschränkung der steuerlichen Anerkennung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung nach Maßgabe des Drittvergleichs . . .</b>	<b>74</b>
I. Der Drittvergleich im Entwurf eines § 8 a KStG . . . . .	74
II. Die gegen den Drittvergleichsmaßstab erhobenen Bedenken . . . . .	75
III. Vorzüge des Drittvergleichsmaßstabes . . . . .	77
<b>§ 7 Zur Vereinbarkeit des geplanten § 8 a KStG mit den Doppelbesteuerungsabkommen . . . . .</b>	<b>79</b>
I. Einleitung . . . . .	79
II. Problemstellung . . . . .	80
1. Die Besteuerung der Schuldnergesellschaft . . . . .	80
2. Die Besteuerung des Gläubiger-Gesellschafters . . . . .	82
III. Aufwandbesteuerung der Schuldnergesellschaft und Doppelbesteuerungsabkommen . . . . .	83
	XI

## Inhaltsverzeichnis

1. Diskriminierungsverbote . . . . .	83
a) Darstellung und Zweckbestimmung . . . . .	83
b) Feststellung einer Sonderbesteuerung . . . . .	85
c) Die Ansicht der Finanzverwaltung . . . . .	86
d) Eigene Stellungnahme unter Berücksichtigung von Äußerungen im Schrifttum . . . . .	86
2. Sonderregelung in dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Großbritannien . . . . .	91
3. Verbot der Betriebstättendiskriminierung . . . . .	92
4. Unvereinbarkeit des geplanten Abzugsverbotes mit Artikel 9 Abs. 1 . . . . .	94
a) Einleitung . . . . .	94
b) Die Ansicht der Verfasser des Entwurfs . . . . .	94
c) Die Stellung der Gewinnberichtigungsbestimmungen im System der Steuergutverteilung . . . . .	95
d) Folgerungen für den in Aussicht gestellten § 8 a KStG . . . . .	97
e) Die Unterscheidung zwischen Neubestimmung des Gewinnbegriffs und Gewinnberichtigung . . . . .	98
f) Trennungsprinzip und Doppelbesteuerungsabkommen . . . . .	100
aa) Festschreibung des Trennungsprinzips in den Doppelbesteuerungsabkommen . . . . .	100
bb) Regelungsziel des Artikel 5 Abs. 7 . . . . .	100
cc) Das geplante Abzugsverbot im Hinblick auf das in den Doppelbesteuerungsabkommen festgeschriebene Trennungsprinzip . . . . .	103
IV. Zur Abkommenswirksamkeit der Umqualifizierung von Zinsen in Dividenden im Hinblick auf die Besteuerung des Vergütungsempfängers . . . . .	105
1. Begriffsbestimmungen der Abkommen . . . . .	105
a) Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Zinsbegriff des OECD-Musterabkommens 1963 . . . . .	105
b) Abkommen mit abschließender Zinsdefinition . . . . .	106
c) Abkommen mit Frankreich . . . . .	107
2. Die Begriffsbestimmung aus dem Sinnzusammenhang des Abkommens heraus . . . . .	108
a) Einleitung . . . . .	108
b) Die Ansicht der Finanzverwaltung . . . . .	108
c) Die Ansicht von Pöllath/Rädler . . . . .	108

d) Eigene Stellungnahme . . . . .	109
3. Verbot der Umqualifizierung . . . . .	110
a) Fragestellung . . . . .	110
b) Einseitige Einflußnahme auf den Inhalt des Abkommens aufgrund der lex-fori-Regel . . . . .	111
c) Die Ansicht von Pott . . . . .	111
d) Eigene Ansicht . . . . .	112
aa) Unterschiedliche Wertungsmöglichkeiten je nach Funktion der lex-fori-Regel . . . . .	112
bb) Ausschließliche Abkommensbezogenheit der geplanten Umqualifizierung . . . . .	113
V. Die Praxis anderer Staaten . . . . .	117
VI. Abkommensrecht und Drittvergleich . . . . .	119

**§ 8 Die steuerliche Behandlung der Fremdfinanzierung von Kapitalgesellschaften durch ihre Gesellschafter nach geltendem Recht . . . . . 122**

I. Einleitung . . . . .	122
II. Die Problematik des verdeckten Stammkapitals in der Rechtsprechung des RFH und BFH . . . . .	123
1. Einleitung . . . . .	123
2. Die Rechtsprechung des Körperschaftsteuerensats . . . . .	124
3. Die Rechtsprechung des Bewertungssenats . . . . .	127
III. Ernsthaftigkeit der Fremdfinanzierung . . . . .	129
IV. Mitunternehmerschaft zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter . . . . .	131
V. Die Problematik des verdeckten Stammkapitals im Hinblick auf § 42 AO . . . . .	134
1. Stellungnahmen im Schrifttum . . . . .	134
2. Eigene Stellungnahme . . . . .	135
a) Die Funktion des § 42 AO . . . . .	135
b) Der Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts . . . . .	136
c) Gestaltungsmißbrauch nach Maßgabe des Drittvergleichsmaßstabes? . . . . .	138
d) Keine Angemessenheitsprüfung durch den BFH . . . . .	139
e) Zur Unanwendbarkeit des § 42 AO . . . . .	140
3. Der Sonderfall der Basisgesellschaft unter „umgekehrten Vorzeichen“ . . . . .	142

VI. Auswirkungen der zivilrechtlichen Einordnung von Gesellschafter-Fremdkapital als kapitalersetzend auf die Körperschafts- und Vermögensbesteuerung der Kapitalgesellschaft . . . . .	143
1. Fragestellung . . . . .	143
2. Die Haftungsfunktion kapitalersetzender Gesellschafterdarlehen . . . . .	144
3. Kapitalersetzende Darlehen – Verbindlichkeit der Kapitalgesellschaft? . . . . .	146
a) Der Vorentwurf eines Bilanzrichtlinie-Gesetzes . . . . .	146
b) Das Urteil des BFH vom 10. Dezember 1975 . . . . .	146
c) Stellungnahmen im Schrifttum anlässlich der GmbH-Novelle . . . . .	147
d) Eigene Auffassung . . . . .	148
aa) Die Behandlung kapitalersetzender Gesellschafterdarlehen im Überschuldungsstatus . . . . .	148
bb) Übertragbarkeit auf die Erfolgsbilanz . . . . .	150
cc) Der „Erfolgsprämienfall“ . . . . .	154
dd) Der Grundsatz der Vorsicht und Zweifelsfälle . . . . .	155
ee) Sinngemäße Anwendung auf der Darlehensgewährung wirtschaftlich entsprechende Rechtshandlungen . . . . .	158
4. Folgen der hier vertretenen Ansicht . . . . .	159
a) In körperschaftsteuerlicher Hinsicht . . . . .	159
aa) Für die Gesellschaft . . . . .	159
bb) Für den Gesellschafter . . . . .	161
cc) Keine Auswirkungen auf das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren . . . . .	162
b) In vermögenssteuerlicher Hinsicht . . . . .	162
VII. Zusammenfassung . . . . .	163

Anhang

Referentenentwurf eines Gesetzes zur Änderung des Körperschaftsteuergesetzes (Körperschaftsteueränderungsgesetz 1982) Stand: 10. März 1982 . . . . .	165
---	-----