

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
§ 5 Die vorgesehene Ergänzung des Körperschaftsteuergesetzes um einen § 8 a	31
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
§ 6 Einschränkung der steuerlichen Anerkennung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung nach Maßgabe des Drittvergleichs . . .	74
I. Der Drittvergleich im Entwurf eines § 8 a KStG	74
II. Die gegen den Drittvergleichsmaßstab erhobenen Bedenken	75
III. Vorzüge des Drittvergleichsmaßstabes	77
§ 7 Zur Vereinbarkeit des geplanten § 8 a KStG mit den Doppelbesteuerungsabkommen	79
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 Art- ikel 9 Abs. 1	94
a) Einleitung	94
b) Die Ansicht der Verfasser des Entwurfs	94
c) Die Stellung der Gewinnberichtigungsbestimmun- gen 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 Doppelbesteuerungsabkom- men	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 festge- schriebene 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
---	-----