

§ 8a KStG - Zweck der Vorschrift und

Kritik ihrer Ausgestaltung

<u>I. Einführung</u>	1
<u>II. Zweck des § 8a KStG</u>	8
1. Entwicklungsgeschichte	8
2. Der Zweck des § 8a KStG	11
2.1 Grundsatz der Einmalbelastung	11
2.2 Mißbrauchsverhütung	12
2.3 Einschränkung von § 4 IV EStG	14
2.4 Erweiterung von § 49 EStG	16
2.5 Erweiterung des Begriffs der vGA	17
2.6 Ergebnis	22
3. Einordnung von § 8a KStG anhand seines Zweckes in das System des Steuerrechts	22
3.1 Einleitung	22
3.2 § 8a KStG und das Trennungsprinzip	23
3.2.1 Das Urteil des BVerfG vom 24.01.1962	24
3.2.2 Kritik	26
3.2.3 Anwendung des Urteils auf § 8a KStG	27
3.3 Einsatz einer Fiktion bei § 8a KStG	28
3.3.1 Grundsätzliches zu Fiktionen im Steuerrecht	29
3.3.2 Die sog. Fiktion des § 8a KStG	29
3.4 Das Verhältnis von § 8a KStG zu § 8 III KStG	30
3.5. Das Konkurrenzverhältnis von § 8a KStG zu § 42 AO	34
3.5.1 Problemaufriß	34
3.5.2 BFH- Urteil vom 05.02.1992	34
3.5.3 Schlußfolgerungen und Weiterentwicklung für § 8a KStG	35
3.5.4 Rechtsprechung des BFH zu § 42 AO im Bereich der Gesellschafterfremdfinanzierung	37
3.5.4.1 Verdecktes Eigenkapital	37
3.5.4.2 Übernahme der zivilrechtlichen Regelungen	38
3.5.4.3 Einzelne Fallgestaltungen für die Anwendung von § 42 AO im Bereich der Gesellschafterfremdfinanzierung	39
3.5.4.3.1 Gesplittete Einlage	39
3.5.4.3.2 Basisgesellschaften	39
3.5.4.3.3 Widmungskapital	40
3.5.4.3.4 Dotationskapital	40
3.5.6 Ergebnis	41
<u>III. Persönlicher Anwendungsbereich</u>	43
1. Wesentlich beteiligter, nicht anrechnungsberechtigter Gesellschafter	43
1.1 Gesellschafterstellung	43
1.1.1 Allgemeines	43
1.1.2 Unmittelbarer Gesellschafter	43
1.1.3 Mittelbarer Gesellschafter	45
1.2 Wesentliche Beteiligung	48

1.2.1 Verfassungsrechtliche Bedenken	48
1.2.1.1 Einleitung	48
1.2.1.2 Anwendbarkeit des Grundgesetzes	48
1.2.1.3 Verfassungswidrigkeit wegen der Beschränkung auf wesentlich beteiligte Gesellschafter	50
1.2.2 Grundtatbestand der wesentlichen Beteiligung gem. § 8a III 1 KStG	51
1.2.2.1 Allgemeines	51
1.2.2.2 Notwendigkeit eines maßgeblichen Einflusses	51
1.2.2.3 Mittelbare Beteiligung	53
1.2.3 Zusammenrechnung gem. § 8a III 2 KStG	59
1.2.3.1 Allgemeines	59
1.2.3.2 Erste Variante (Beherrschung durch Beteiligung)	61
1.2.3.3 Zweite Variante (Beherrschung durch sonstigen Einfluß)	61
1.2.3.4 Dritte Variante (Personenvereinigung)	64
1.2.4 Beherrschender Einfluß gem. § 8a III 3 KStG	67
1.2.5 Zeitpunkt der Beteiligung, § 8a I 1 KStG	69
1.3 Nichtanrechnungsberechtigung	72
2. Nahestehende Person, § 8a I 2 KStG	74
2.1 Allgemeines	74
2.2 Wesentliche Beteiligung	79
2.3 Beherrschender Einfluß	85
2.4 Besondere Einflußmöglichkeiten	86
2.5 Interessenidentität	87
3. Dritter, § 8a I 2 KStG	88
4. Empfangende Körperschaft	97
5. Vermeidung des persönlichen Anwendungsbereichs	101
6. Ergebnis	104
<u>IV. Sachlicher Anwendungsbereich</u>	107
1. Die Grundtatbestände § 8a I 1 Nrn. 1 und 2 KStG	107
1.1 Eigenkapital	107
1.1.1 Definition des Eigenkapitals i.S.v. § 8a KStG	107
1.1.1.1 Definition nach § 8a II 2 KStG	107
1.1.1.2 Gezeichnetes Kapital	108
1.1.1.3 Ausstehende Einlagen	109
1.1.1.4 Kapitalrücklage	111
1.1.1.5 Besserungsvereinbarungen	112
1.1.1.6 Sonderposten mit Rücklageanteil	114
1.1.2 Minderung des Eigenkapitals, § 8a II 3 KStG	115
1.1.3 Anteiliges Eigenkapital des Gesellschafters, § 8a II 1 KStG	120
1.1.4 Vermeidung mit Ansatz beim Eigenkapitalbegriff	127
1.2 Fremdkapital	129
1.2.1 Definition i.S.v. § 8a KStG	129
1.2.1.1 Sachdarlehen	130
1.2.1.2 Unverzinsliche Darlehen	132
1.2.1.3 Kurzfristige Darlehen	133
1.2.1.4 Durchlaufende Posten	136
1.2.2 Zeitpunkt für die Beurteilung als Fremdkapital	137
1.3 Vergütungen	138
1.4 Die Freibeträge gem. § 8a I 1 Nrn. 1 und 2 KStG	139
1.4.1 Abgrenzung von gewinnabhängig zu gewinnunabhängig verzinsten Darlehen	139

1.4.1.1 Beispiel 1: Teilweise gewinnabhängiger Zins	141
1.4.1.2 Beispiel 2: Mindest- oder Höchstverzinsung	141
1.4.1.3 Beispiel 3: Rangrücktritt	143
1.4.1.4 Beispiel 4: Zinsen nach dem Diskontsatz und Zinseszinsen	145
1.4.1.5 Beispiel 5: Besserungsscheine	145
1.4.2 Die Höhe der Freibeträge	146
1.4.2.1 beim unmittelbar beteiligten Anteilseigner	146
1.4.2.2 beim mittelbar und unmittelbar beteiligten Anteilseigner	149
1.4.2.3 bei nahestehenden Personen	153
1.4.3 Verrechnung der Freibeträge gem. § 8a I 1 Nr. 2	157
1.4.4 Reihenfolge der Berücksichtigung der Darlehen	159
1.4.5 Vermeidung mit Ansatz beim Fremdkapital bzw. den Freibeträgen	162
2. Ausnahmen von § 8a I 1 Nr. 2 KStG	164
2.1 Der Drittvergleich	164
2.1.1 Maßstab	164
2.1.2 Einzubeziehendes Kapital	166
2.1.3 Tatbestandsmerkmal 'bei sonst gleichen Umständen'	167
2.1.4 Beweislast u. Umfang des Nachweises	170
2.2 Sonderregelung für Banken, § 8a I 1 Nr. 2 KStG	172
2.3 Sonderregelung für Holdinggesellschaften, § 8a IV 1 und 2 KStG	175
3. Vermeidung von Umgehungen	180
3.1 Konzernregelung für Nicht- Holdinggesellschaften, § 8a IV 3 KStG	180
3.2 Sonderkonzernregelung für Holdinggesellschaften, § 8a IV 2 KStG	185
3.3 Ausnutzung und Vermeidung der Konzernregelungen	187
3.4 Zwischenschaltung von Gesellschaften § 8a V KStG	189
3.5 Vermeidung von § 8a V KStG	194
4. Ergebnis	195
<u>V. Rechtsfolgen der Anwendung von § 8a KStG</u>	202
1. Allgemein	202
2. Körperschaftsteuer	202
3. Kapitalertragsteuer	205
4. Gewerbebeertragsteuer	206
5. Substanzsteuern	206
6. Besonderheiten bei Darlehen nahestehender Personen i.S.v. § 8a I 2 KStG	207
<u>VI. Vereinbarkeit von § 8a KStG mit internationalem und supranationalem Recht</u>	209
1. Die Gesellschafterfremdfinanzierung als deutsches und internationales Problem	209
2. Vereinbarkeit von § 8a KStG mit den DBA	209
2.1 Besteuerung der Schuldnergesellschaft und DBA	211
2.1.1 Art. 9 I OECD- Musterabkommen	211
2.1.1.1 Finanzverwaltung und Literatur	211
2.1.1.2 Eigene Meinung	215
2.1.2 Art. 24 OECD- MA	216
2.1.2.1 Art. 24 I OECD- MA (Staatsangehörigkeitsdiskriminierung)	217
2.1.2.2 Art. 24 IV und V OECD- MA (Unternehmensschuldnerschafts- und Unternehmensabhängigkeitsdiskriminierung)	218
2.1.2.2.1 Finanzverwaltung und Literatur	218
2.1.2.2.2 Eigene Meinung	220
2.1.2.3 Art. 24 III OECD-MA (Betriebsstättendiskriminierung)	222

2.1.3 Art. 5 und 7 OECD- MA	223
2.2 Besteuerung des Gesellschafters und DBA	225
2.2.1 Qualifikationskonflikte	225
2.2.2 Problem der Schachtelvergünstigung	230
3. Vereinbarkeit mit europäischem Recht	
3.1 Art. 52 II EWG- Vertrag	231
3.2 Art. 67 EWG- Vertrag	231
	232
4. Ergebnis	233
 <u>VII. Zusammenfassung der Ergebnisse der Arbeit</u>	 236