

STEUERRECHT UND STEUERBERATUNG

Band 55

Gewinnminderungen im Zusammenhang mit qualifizierten Gesellschafterdarlehen

§ 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 8 KStG
im Lichte der Steuersystematik
und des Verfassungsrechts

Von

Dr. Dominik Müller

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie;
detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über
<http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie unter
ESV.info/978 3 503 16528 5

Zugl.: Universität Osnabrück, Diss., 2015

ISSN 1860-0484

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 16528 5
eBook: ISBN 978 3 503 16529 2

Alle Rechte vorbehalten
© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2015
www.ESV.info

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen der Deutschen Bibliothek
und der Gesellschaft für das Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit
und entspricht sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso
Z 39.48-1992 als auch der ISO-Norm 9706.

Satz: multitext, Berlin
Druck und Bindung: Difo-Druck, Bamberg

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2015 als Dissertation von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Osnabrück angenommen. Literatur und Rechtsprechung sind bis Januar 2015 berücksichtigt.

An erster Stelle möchte ich meiner Doktormutter, Frau Universitätsprofessorin Dr. Heike Jochum, herzlich danken. Sie hat die Arbeit jederzeit konstruktiv und wohlwollend begleitet. Die gemeinsamen Diskussionen und ihre wertvollen Hinweise haben die vorliegende Arbeit sehr bereichert und mitgeprägt. Danken möchte ich auch Herrn Professor Dr. Alfons Brune für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Großen Dank schulde ich zudem allen Freunden und Kollegen, die mir durch ihre stete Hilfs- und Diskussionsbereitschaft ein große Stütze während der mehrjährigen berufsbegleitenden Erstellungsphase der Dissertation waren. Besonders hervorheben möchte ich Herrn Rechtsanwalt und Steuerberater Michael Langer sowie Herrn Rechtsanwalt Dr. Michael Rutemöller.

Für ihre vorbehaltlose und liebevolle Unterstützung danke ich meiner Frau Aleksandra, die am Gelingen dieses Vorhabens nie Zweifel gehabt hat.

Köln, im Mai 2015

Dr. Dominik Müller

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
Abkürzungsverzeichnis	15
A. Problemstellung	19
I. Einführung	19
II. Regelungsinhalt des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG vor dem Jahressteuergesetz 2008	20
1. Gewinnminderungen im Sinne der bisherigen Regelung ..	20
2. Rechtsfolgen	21
3. Regelungssymmetrie	22
B. Die Entwicklung der Norm	25
I. Entwicklung des Regelungswortlauts	25
II. Erweiterungsversuche mittels Auslegung	27
1. Gewinnminderung eigenkapitalersetzender Darlehen als Anwendungsfall des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG	27
a) Verlauf der diesbezüglichen Diskussion im Schrifttum	27
b) Kernpunkte der Diskussion	28
2. Rückbezug der durch das Jahressteuergesetz 2008 erfolgten Normerweiterung auf frühere Veranlagungszeiträume. . . .	30
3. Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 3. 4. 2008 (6 K 442/05)	31
4. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 14. 1. 2009 (I R 52/08) .	32
5. Finalisierung der vorstehenden Erweiterungsversuche des Anwendungsbereichs der Norm	34
III. Erweiterung durch das Jahressteuergesetz 2008	35
1. Regelungsinention des Gesetzgebers	36
2. Erweiterungsumfang im Hinblick auf die einkommensteuerliche Rechtslage	37
a) Keine parallele Änderung des § 3c EStG durch das Jahressteuergesetz 2008	37

b) Versuch einer Gleichschaltung von körperschaftsteuerlicher und einkommensteuerlicher Rechtslage durch das sogenannte Zollkodexanpassungsgesetz	39
IV. Aktuelle Rechtsprechung	40
1. Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 19. 10. 2012 (6 K 2439/11 F)	40
2. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 12. 3. 2014 (I R 87/12)	40
3. Stellungnahme	42
C. Der Inhalt des § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 8 KStG im Überblick	45
I. Sachlicher Anwendungsbereich	45
1. Gewinnminderungen im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung	45
2. Gewinnminderungen im Zusammenhang mit einer Forderung aus wirtschaftlich vergleichbaren Rechtshandlungen	46
3. Gewinnminderungen aus der Inanspruchnahme von Sicherheiten	47
4. Gewinnminderungen aus dem darlehensbezogenen Rückgriff eines Dritten	48
5. Ausnahme: Nachweis der Fremdüblichkeit	49
a) Drittvergleich gemäß § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG	49
b) Abweichungen zur Rechtslage bei § 3c Abs. 2 EStG ..	53
6. Wertaufholung beim Ansatz einer Darlehensforderung . . .	55
7. Rechtsfolgen	56
a) Rechtsfolgeninhalt	56
b) Rechtsfolgenebene	56
c) Verhältnis zur verdeckten Gewinnausschüttung.	57
II. Persönlicher Anwendungsbereich	58
1. Qualifizierte Gesellschafter, nahestehende Personen, Rückgriffsgegner	58
2. Fehlende zeitliche Begrenzung	59
III. Zeitlicher Anwendungsbereich	61
1. Erstmalige Anwendung	61
2. Maßgeblicher Zeitpunkt	61

D. § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 8 KStG und die Systematik des Körperschaftsteuergesetzes	63
I. Steuersystematische Einordnung der Normerweiterung (Missbrauchsvorschrift)	63
II. Steuersystematische Wesensmerkmale der Körperschaftsteuer	65
1. Finanzierungsfreiheit als systemimmanenter Grundsatz des Körperschaftsteuerrechts	65
2. Fehlende steuerliche Gleichbehandlung von Eigen- und Fremdkapital	66
3. Systemgrundsätze des § 8b KStG	67
III. Ersichtliche Systembrüche	69
1. Ein-Ebenen-Betrachtung (Gesellschafter)	69
a) Unterschiedliche Behandlung von Einkunft und Einkunftsquelle	69
b) Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip	70
aa) Anwendbarkeit des objektiven Nettoprinzips	70
bb) Verfassungsrechtliche Einordnung	71
cc) Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip (Ebene Gesellschafter)	72
c) Begrenzung des § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG auf Wertaufholungssachverhalte	73
2. Mehr-Ebenen-Betrachtung (Gesellschafter und Gesellschaft)	74
a) Besteuerungsfolgen beim Forderungsverzicht	74
aa) Besteuerung eines fiktiven Gewinns	75
bb) Mehrfachbesteuerung des fiktiven Gewinns	76
cc) Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip (Gesamtbetrachtung)	77
dd) Abhilferweis auf Billigkeitsmaßnahmen	77
b) Besteuerungsfolgen bei der Forderungsabtretung	78
IV. Weitere Systeminkongruenzen	78
1. Überzogene Missbrauchsabwehr	78
2. Systemwidrige Einschränkung der Finanzierungsfreiheit	80

V. Zusammenfassung	81
E. Vereinbarkeit des § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 8 KStG mit Verfassungsrecht	83
I. Die Normerweiterung im Lichte des Art. 14 Abs. 1 GG ...	84
1. Allgemeines	84
2. Schutzbereich	86
a) Der persönliche Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1 GG ..	86
b) Der sachliche Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1 GG ..	86
aa) Schutzrichtung	86
bb) Schutzgut Verfassungseigentum	87
cc) Geltung des Eigentumsschutzes in Abgabenangelegenheiten	88
aaa) Frühe Ansätze in Rechtsprechung und Lehre ..	88
bbb) Die Rechtsprechung des Bundesverfassungs- gerichts: Erdrosselungssteuer	89
ccc) Die Rechtsprechung des Bundesverfassungs- gerichts: Fortgesetzte Konturierung	89
ddd) Die Rechtsprechung des Bundesverfassungs- gerichts: Halbteilungsgrundsatz	90
eee) Meinungsstand im Schrifttum	91
(1) Kein Eigentumsschutz in Abgabenangelegenheiten	92
(2) Eigentumsschutz durch Vermögenswertgarantie	92
(3) Ablehnung eines unmittelbaren eigentumsrechtlichen Vermögensschutzes ..	92
(4) Eigentumsschutz aufgrund Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Handlungsfreiheit	93
(5) Eigentumsschutz aufgrund Eingriffsfolgenbetrachtung	94
(6) Eigentumsschutz aufgrund Beeinträchtigung einer geschützten Rechtsposition	94
fff) Verankerung des objektiven Nettoprinzips in Art. 14 GG	95
dd) Stellungnahme	96
c) Zwischenergebnis	100

Inhaltsverzeichnis

3. Eingriff	100
4. Rechtfertigung	102
a) Legitimes Regelungsziel, Geeignetheit und Erforderlichkeit	102
b) Angemessenheit	103
aa) Konfiskation/Erdrosselung	104
bb) Privatnützigkeitsrestriktion (Verstoß gegen objektives Nettoprinzip)	106
cc) Verfassungskonforme Ausgestaltung der Missbrauchsvermeidung	107
dd) Vertrauensschutz	109
ee) Rechtfertigungsgründe des Körperschaftsteuergesetzgebers	110
5. Zusammenfassung	111
II. Die Normerweiterung im Lichte des Art. 12 Abs. 1 GG	112
1. Allgemeines	112
a) Grundrecht der Berufsfreiheit	112
b) Verhältnis zu Art. 14 Abs. 1 GG	113
2. Schutzbereich des Art. 12 Abs. 1 GG	113
3. Eingriff	114
4. Rechtfertigung	116
a) Allgemeines	116
aa) „Stufenlehre“ des Bundesverfassungsgerichts	116
bb) Einordnung § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 8 KStG gemäß „Stufenlehre“	117
b) Legitimes Regelungsziel	118
c) Geeignetheit	120
d) Erforderlichkeit	120
e) Angemessenheit	121
aa) Rechtfertigungsanforderungen nach der „Stufenlehre“	122
bb) Eingriffsintensität	122
aaa) Besteuerungsfolgen beim Forderungsverzicht	122
bbb) Normierung nur für einzelne Teile der Wirtschaft geltender Besteuerungsregelungen	123
cc) Gemeinwohlbelange	124
dd) Fehlende Übergangsregelung und Differenzierung	125
ee) Finale Abwägung	126
5. Zusammenfassung	126

III. Die Normerweiterung im Lichte des Rechtsstaatsprinzips	127
1. Allgemeines	127
2. Bestimmtheitsgrundsatz	128
a) Dogmatische Grundlagen	128
b) Konkretisierbarkeit unbestimmter Tatbestandsmerkmale in § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 8 KStG	131
aa) Beteiligungszeitpunkt i. S. d. § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG	131
bb) Art des Nachweises i. S. d. § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG	135
cc) Maßgeblicher Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung	138
dd) Einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbare Rechtshandlungen (§ 8b Abs. 3 Satz 7 KStG)	138
c) Zwischenergebnis	142
3. Klarheitsgrundsatz	142
a) Dogmatische Grundlagen	142
b) § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 8 KStG unter dem Gesichtspunkt der Übersichtlichkeit	143
c) § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 8 KStG unter dem Gesichtspunkt der Widerspruchsfreiheit	144
aa) Widerspruchsfreiheit der Norm	144
bb) Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung (Systemgerechtigkeit)	146
d) Zwischenergebnis	147
4. Vertrauensschutz: Rechtsstaatliches Rückwirkungsverbot	148
a) Dogmatik der Rückwirkungslehre	148
b) Besondere Bedeutung im Steuerrecht	149
aa) Steuerrechtliche Rückwirkungsdogmatik bis 2010	149
bb) Geltende Rückwirkungsdogmatik für Steuernormen mit echter Rückwirkung	151
cc) Geltende Rückwirkungsdogmatik für Steuernormen mit unechter Rückwirkung	152
dd) Fortbestehende Forderung nach dispositionsbezogenem Vertrauensschutz	154
c) § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 8 KStG im Lichte des Rückwirkungsverbots	155
aa) Qualität der Rückwirkung	156
bb) Anwendbarkeit der neuen Rückwirkungsdogmatik	156

Inhaltsverzeichnis

cc) Vertrauenstatbestand	157
dd) Rechtfertigung einer Durchbrechung des Vertrauensschutzes	157
aaa) Gewicht des Vertrauens des Steuerpflichtigen	158
(1) Verfestigung des Vertrauenstatbestandes	158
(2) Vorhersehbarkeit einer Rechtsänderung	160
bbb) Gewicht und Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe	160
(1) Steuergerechtigkeit	161
(2) Präzisierung und Praktikabilität	161
(3) Missbrauchsvermeidung	161
d) Zwischenergebnis	162
5. Zusammenfassung	163
IV. Die Normerweiterung im Lichte des Art. 3 Abs. 1 GG	163
1. Allgemeines	163
2. Gleichheits- und Freiheitsrechte im Verhältnis zueinander	164
3. Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes in Art. 3 Abs. 1 GG	165
a) Konturen der Ungleichbehandlung im Steuerrecht	165
aa) Grundsatz der Steuergerechtigkeit	165
bb) Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit	166
aaa) Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips	166
bbb) Konkretisierungsbedürftigkeit	168
cc) Objektives Nettoprinzip	168
dd) Gebot der Folgerichtigkeit	170
b) Rechtfertigungsmaßstab in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	170
aa) Willkürformel	170
bb) Neue Formel	171
c) Prüfungsintensität	172
aa) Willkürverbot vs. neue Formel	172
bb) Entwicklung des Maßstabs für Ertragsteuernormen (insbesondere § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 8 KStG)	173
4. Gleichheitsrelevanz bei § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 8 KStG	174
a) Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips	174
b) Durchbrechung des Folgerichtigkeitsgebots	174

c) Vergleichbarkeit	175
5. Rechtfertigung	175
a) Fiskalzweck und Einnahmenerzielung	175
b) Lenkungszweck	176
c) Missbrauchsvermeidung und Typisierung	176
aa) Missbrauchsvermeidung	177
bb) Typisierung	177
cc) Abwägung zur Rechtfertigung durch typisierende Missbrauchsvermeidung	178
6. Zusammenfassung	181
F. Lösungsansätze zur Beseitigung von System- und Verfassungswidrigkeit	183
I. Nichteignung der Integration eines gleichlautenden Abzugsverbots in § 3c Abs. 2 EStG	183
II. Modifikation des Anwendungsbereichs der Normerweiterung	184
1. Zielgerichtete Eingrenzung auf eigenkapitalersetzende Darlehen	185
2. Herstellung tatsächlicher Funktionalität beim Fremdüblichkeitsnachweis	187
3. Zwischenergebnis	189
III. Integration des Korrespondenzprinzips in § 8b Abs. 3 Sätze 4 ff. KStG	189
1. Bisherige Verortung und Anwendungsspezifika im Ertragsteuerrecht	190
2. Übertragbarkeit	191
3. Mögliche Einbindung in die Normerweiterung	191
4. Zwischenergebnis	192
IV. Integration einer Übergangsregelung	192
V. Zusammenfassung	194
G. Zusammenfassung der Untersuchungsergebnisse	195
Literaturverzeichnis	197
Stichwortverzeichnis	219