

FHDW-Fachbericht

Band 3/2005

**Hendrik Epskamp
Alexander Kratzsch (Hrsg.)
Jürgen Schröder (Hrsg.)**

**Gestaltungsmöglichkeiten durch die Neufassung der
Regelungen zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung
nach § 8 a Körperschaftsteuergesetz**

Shaker Verlag
Aachen 2006

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

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

Copyright Shaker Verlag 2006

Alle Rechte, auch das des auszugsweisen Nachdruckes, der auszugsweisen oder vollständigen Wiedergabe, der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen und der Übersetzung, vorbehalten.

Printed in Germany.

ISBN 3-8322-4762-9

ISSN 1861-3292

Shaker Verlag GmbH • Postfach 101818 • 52018 Aachen

Telefon: 02407/95 96 - 0 • Telefax: 02407/95 96 - 9

Internet: www.shaker.de • eMail: info@shaker.de

Vorwort

§ 8 a KStG gehörte und gehört zu den meist diskutierten Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes. Gestaltungsmaßnahmen waren und sind aufgrund der jüngsten gesetzlichen Änderungen für viele Unternehmen unausweichlich. § 8 a KStG i. d. F. des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz sollte eine europarechtskonforme Neuregelung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung durch Gleichbehandlung von In- und Ausländern bei der Fremdfinanzierung von Kapitalgesellschaften werden. Außerdem sollen Gestaltungsmissbräuche, z. B. durch die Zwischenschaltung von Personengesellschaften, erheblich erschwert werden. Im vorliegenden Beitrag sollen die steuerlichen Rechtsfolgen, die sich aus der geänderten Vorschrift ergeben, untersucht werden.

Die Neuregelung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung war erforderlich geworden, da der EuGH die bisherige Regelung, deren Anwendungsbereich sich auf Steuerpflichtige beschränkte, die im Inland nicht zu einer Veranlagung herangezogen wurden, wegen eines Verstoßes gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EGV) als europarechtswidrig ansah.

Der Gesetzgeber hat einen auf den ersten Blick einfachen Weg zur Neuregelung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung gewählt. Er hat nicht die gesamte Regelung des § 8 a KStG auf den Prüfstand gestellt, sondern die Vorschrift durch relativ geringe Änderungen des Gesetzestextes auf alle Steuerpflichtige (Inländer, Ausländer, auch inländische nicht steuerbare Körperschaften) ausgedehnt. Die Voraussetzung der unbeschränkten Steuerpflicht wurde gestrichen. Außerdem hat der Gesetzgeber eine die Grenzen des § 8 a KStG überschreitende Gesellschafter-Fremdfinanzierung auch dem Tatbestand nach als verdeckte Gewinnausschüttung eingeordnet und daher die bisherige Rechtsfolgenverweisung dadurch ersetzt, dass die Gesellschafter-Fremdfinanzierung in vollem Umfang in das Institut der verdeckte Gewinnausschüttung einbezogen wird.

In dieser Veröffentlichung werden diverse Gestaltungsmöglichkeiten, die sich im Zusammenhang mit der Regelung des § 8 a KStG ergeben, dargestellt, z. B.

- Ausnutzung der Freigrenze durch Aufteilung der Fremdfinanzierung auf mehrere Gesellschaften oder Wahl eines Rumpfwirtschaftsjahres,
- Wahl von ergebnisunabhängigen Vergütungen,
- Durchführung bilanzieller Maßnahmen zur Erweiterung des save-haven sowie
- Gegenbeweis bei Back-to-Back-Finanzierungen und Drittvergleich bei erfolgsunabhängigen Vergütungen.

Es wird dabei auch aufgezeigt, in welchen Fallgestaltungen die Folgen des § 8 a KStG bewusst ausgenutzt werden können. Die Arbeit bietet damit eine strukturierte Zusammenfassung der sich für den steuerlichen Berater anbietenden Gestaltungsmaßnahmen.

Dr. Alexander Kratzsch (Hrsg.)

Prof. Dr. Jürgen Schröder (Hrsg.)

Inhaltsverzeichnis

Seite

Tabellenverzeichnis	V
Abbildungsverzeichnis	VI
Abkürzungsverzeichnis	VII
1 Einleitung	1
1.1 Einführung in die Thematik	2
1.2 Aufbau und Struktur der Arbeit	4
1.3 Arbeitsgrundlagen	5
1.3.1 Safe haven	5
1.3.2 Anteiliges Eigenkapital	6
1.3.3 Nahestehende Person	7
1.3.4 Back-to-Back-Finanzierung	8
2 Darstellung der Regelungen zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung	11
2.1 Fiskalpolitischer Hintergrund der Vorschrift	11
2.2 Historische Entwicklung	13
2.3 Grundsatz und Anwendungsbereich der Vorschrift	15
2.4 Rechtsfolgen der Anwendung des § 8a KStG	18
2.4.1 Folgen für die Kapitalgesellschaft	19
2.4.2 Folgen für die Anteilseigner	19

3	Praktische Auswirkungen der Neufassung von § 8a KStG	21
3.1	Einbeziehung inländischer Kapitalgesellschaften	22
3.1.1	Grundfall der inländischen Gesellschafter-Fremdfinanzierung	23
3.1.2	Finanzierung durch Dritte mit Rückgriffsrecht	28
3.1.3	Anteilseigner ist steuerbefreit	29
3.1.4	Anteilseigner mit Verlustpotential	30
3.1.5	Niedrig besteuerte Anteilseigner	30
3.2	Modifikation des safe haven	30
3.3	Unbedingte Einbeziehung von Beteiligungsfinanzierungen	33
3.4	Anwendung auch bei Zwischenschaltung von Personengesellschaften	34
4	Erarbeitung von Gestaltungsmöglichkeiten	36
4.1	Vermeidung der Anwendung von § 8a KStG n. F.	36
4.1.1	Anwendungsfälle	37
4.1.2	Abwehrgestaltungen zu § 8a KStG	38
4.1.2.1	Umwandlung in eine Personengesellschaft	39
4.1.2.2	Bildung von Organschaften	41
4.1.2.3	Vermeidung des Fremdkapitalcharakters	42
4.1.2.4	Keine Überlassung durch Anteilseigner	46
4.1.2.5	Nur kurzfristige Kapitalüberlassung	48
4.1.2.6	Vermeidung einer wesentlichen Beteiligung	49
4.1.3	Wertung und Umsetzbarkeit	50
4.2	Management der Konsequenzen	52
4.2.1	Anwendungsfälle	53
4.2.2	Mittel zum Management der Konsequenzen	53
4.2.2.1	Überführung der Anteile in ein Betriebsvermögen	54
4.2.2.2	Ausnutzen der Freigrenze	55
4.2.2.3	Primäre Wahl ergebnisunabhängiger Vergütungen	57
4.2.2.4	Nutzung und Erweiterung des safe haven	57
4.2.2.5	Gegenbeweis und Drittvergleich	60
4.2.3	Wertung und Umsetzbarkeit	63

4.3	Ausnutzung der Rechtsfolgen von § 8a KStG n. F.	68
4.3.1	Anwendungsfälle	68
4.3.2	Wege zur Ausnutzung	72
4.3.2.1	Erzielung steuerbegünstigter Dividenden	72
4.3.2.2	Möglichkeit der Verlustnutzung	73
4.3.2.3	Erzielung „weißer Einkünfte“	74
4.3.3	Wertung und Umsetzbarkeit	75
5	Zusammenfassung	78
5.1	Grundlegende Erkenntnisse	78
5.2	Ergebnis	80
5.3	Ausblick	85
	Anhang	89
	Literaturverzeichnis	95
	Ehrenwörtliche Erklärung	Fehler! Textmarke nicht definiert.

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Ermittlung des maßgebenden Eigenkapitals	6
Tabelle 2: Übersicht über die verschiedenen Arten des safe haven	31
Tabelle 3: Vergleich der Steuerbelastung von Fremdkapitalvergütungen an natürliche Personen	40
Tabelle 4: Effektiver Steuersatz von verdeckten Gewinnausschüttungen	69

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Back-to-Back-Finanzierung.....9

Abbildung 2: Folgen von § 8a KStG im Grundfall..... 18

Abkürzungsverzeichnis

a. F.	alte Fassung
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AE	Anteilseigner
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
Art	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
Az	Aktenzeichen
BB	Betriebs-Berater (Fachzeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	deutscher Bundestag - Drucksache
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
DB	Der Betrieb (Fachzeitschrift)
d. h.	das heißt
DStR	Deutsches Steuerrecht (Fachzeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst (Fachzeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Fachzeitschrift)
etc.	et cetera
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Fachzeitschrift)
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
EK	Eigenkapital

VIII

EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuGHE	Europäischer Gerichtshof Entscheidungsdienst
EUR	Euro
f. / ff.	folgende / fortfolgende
FAQ	frequently asked questions (häufig gestellte Fragen)
FR	Finanz-Rundschau (Fachzeitschrift)
gem.	gemäß
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStR	Gewerbsteuerrichtlinie
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Fachzeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch
HS	Halbsatz
i. d. F.	in der Fassung
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
i. H. v.	in Höhe von
i. S. d.	im Sinne der / im Sinne des
IStr	Internationales Steuerrecht (Fachzeitschrift)
i. V. m.	in Verbindung mit
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KSt	Körperschaftsteuer
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinie

n. F.	neue Fassung
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	offene Handelsgesellschaft
rd.	rund
Rn.	Randnummer
Rs	Rechtssache
Rz.	Randziffer
S.	Satz
S.	Seite
sog.	so genannter/ so genannten
SolZ	Solidaritätszuschlag
StandOG	Standortsicherungsgesetz
StSenkG	Steuersenkungsgesetz
StVergAbG	Steuervergünstigungsabbaugesetz
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Fachzeitschrift)
zzgl.	zuzüglich