

## Gewinnminderungen im Zusammenhang mit qualifizierten Gesellschafterdarlehen

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

Bearbeitet von  
Dominik Müller

1. Auflage 2015. Buch. Rund 220 S. Kartoniert  
ISBN 978 3 503 16528 5  
Format (B x L): 14,4 x 21 cm

[Steuern > Einkommensteuer, Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer, Kirchensteuer](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](http://beck-shop.de) ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.



# 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](http://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
<b>A. Problemstellung</b> .....	19
<b>I. Einführung</b> .....	19
<b>II. Regelungsinhalt des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG vor dem Jahressteuergesetz 2008</b> .....	20
1. Gewinnminderungen im Sinne der bisherigen Regelung ..	20
2. Rechtsfolgen .....	21
3. Regelungssymmetrie .....	22
<b>B. Die Entwicklung der Norm</b> .....	25
<b>I. Entwicklung des Regelungswortlauts</b> .....	25
<b>II. Erweiterungsversuche mittels Auslegung</b> .....	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
<b>III. Erweiterung durch das Jahressteuergesetz 2008</b> .....	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
<b>IV. Aktuelle Rechtsprechung .....</b>	<b>40</b>
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
<b>C. Der Inhalt des § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 8 KStG im Überblick</b>	<b>45</b>
<b>I. Sachlicher Anwendungsbereich .....</b>	<b>45</b>
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
<b>II. Persönlicher Anwendungsbereich .....</b>	<b>58</b>
1. Qualifizierte Gesellschafter, nahestehende Personen, Rückgriffsgegner .....	58
2. Fehlende zeitliche Begrenzung .....	59
<b>III. Zeitlicher Anwendungsbereich .....</b>	<b>61</b>
1. Erstmalige Anwendung .....	61
2. Maßgeblicher Zeitpunkt .....	61

<b>D. § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 8 KStG und die Systematik des Körperschaftsteuergesetzes</b> .....	63
<b>I. Steuersystematische Einordnung der Normerweiterung (Missbrauchsvorschrift)</b> .....	63
<b>II. Steuersystematische Wesensmerkmale der Körperschaftsteuer</b> .....	65
1. Finanzierungsfreiheit als systemimmanenter Grundsatz des Körperschaftsteuerrechts .....	65
2. Fehlende steuerliche Gleichbehandlung von Eigen- und Fremdkapital .....	66
3. Systemgrundsätze des § 8b KStG .....	67
<b>III. Ersichtliche Systembrüche</b> .....	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
<b>IV. Weitere Systeminkongruenzen</b> .....	78
1. Überzogene Missbrauchsabwehr .....	78
2. Systemwidrige Einschränkung der Finanzierungsfreiheit .....	80

<b>V. Zusammenfassung</b> .....	81
<b>E. Vereinbarkeit des § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 8 KStG mit Verfassungsrecht</b> .....	83
<b>I. Die Normerweiterung im Lichte des Art. 14 Abs. 1 GG</b> ...	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
<b>II. Die Normerweiterung im Lichte des Art. 12 Abs. 1 GG</b>	<b>112</b>
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

<b>III. Die Normerweiterung im Lichte des Rechtsstaatsprinzips</b>	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
<b>IV. Die Normerweiterung im Lichte des Art. 3 Abs. 1 GG . . . . .</b>	<b>163</b>
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
<b>F. Lösungsansätze zur Beseitigung von System- und Verfassungswidrigkeit .....</b>	<b>183</b>
<b>I. Nichteignung der Integration eines gleichlautenden Abzugsverbots in § 3c Abs. 2 EStG .....</b>	<b>183</b>
<b>II. Modifikation des Anwendungsbereichs der Normerweiterung .....</b>	<b>184</b>
1. Zielgerichtete Eingrenzung auf eigenkapitalersetzende Darlehen .....	185
2. Herstellung tatsächlicher Funktionalität beim Fremdüblichkeitsnachweis .....	187
3. Zwischenergebnis .....	189
<b>III. Integration des Korrespondenzprinzips in § 8b Abs. 3 Sätze 4 ff. KStG .....</b>	<b>189</b>
1. Bisherige Verortung und Anwendungsspezifika im Ertragsteuerrecht .....	190
2. Übertragbarkeit .....	191
3. Mögliche Einbindung in die Normerweiterung .....	191
4. Zwischenergebnis .....	192
<b>IV. Integration einer Übergangsregelung .....</b>	<b>192</b>
<b>V. Zusammenfassung .....</b>	<b>194</b>
<b>G. Zusammenfassung der Untersuchungsergebnisse .....</b>	<b>195</b>
Literaturverzeichnis .....	197
Stichwortverzeichnis .....	219