

Die Zinsschranke - eine verfassungs-, europa- und abkommensrechtliche Würdigung

Bearbeitet von
Markus München

1. Auflage 2010. Buch. XX, 184 S. Hardcover

ISBN 978 3 631 60166 2

Format (B x L): 14,8 x 21 cm

Gewicht: 430 g

[Recht > Handelsrecht, Wirtschaftsrecht > Unternehmensrecht > Unternehmen und Steuern, Investitionszulage](#)

schnell und portofrei erhältlich bei


DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung 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.

Einleitung

Am 06.07.2007 wurde mit Zustimmung des Bundesrates die vom Bundestag am 25.05.2007 verabschiedete Unternehmensteuerreform 2008¹ beschlossen. Zentrale Zielsetzung bei der Ausgestaltung dieses Unternehmensteuerreformgesetzes war die Verbesserung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit, allem voran die Erhöhung der Standortattraktivität der Bundesrepublik Deutschland für ausländische Direktinvestitionen und die Verringerung fiskalischer Anreize, insbesondere für Konzerne, Steuersubstrat über die Grenze ins Ausland zu verlagern.² In diesem Zusammenhang ging es dem Gesetzgeber primär um die Optik niedriger nominaler Steuersätze. Dieses Ziel sollte durch eine Senkung der Steuersätze bei gleichzeitiger Verbreiterung der steuerlichen Bemessungsgrundlage erreicht werden. Ausgangspunkt dieser gesetzgeberischen Bestrebungen war nicht etwa das Bedürfnis des Gesetzgebers durch die Unternehmensteuerreform 2008 zu einer Systematisierung oder Vereinfachung des nationalen Unternehmensteuerrechts beizutragen, sondern scheinbar ausschließlich der über die Jahre zunehmende Druck des innergemeinschaftlichen Steuerwettbewerbs auf europäischer Ebene.³

So wird ab dem Veranlagungszeitraum 2008 die nominale Ertragsteuerbelastung auf Ebene der Körperschaften infolge des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 von 38,65% auf 29,825% reduziert, der Körperschaftsteuersatz gemäß § 23 Abs. 1 KStG von 25% auf 15% herabgesetzt und die Gewerbesteuerermesszahl gemäß § 11 Abs. 2 GewStG von 5% auf einheitlich 3,5% gesenkt.⁴ Zugleich entfällt gemäß § 4 Abs. 5b EStG der Betriebsausgabenabzug der Gewerbesteuer von der Bemessungsgrundlage.⁵ Um einer einseitigen Entlastung der Körperschaften entgegenzuwirken und den Wegfall des Betriebsausgabenabzugs der Gewerbesteuer zu kompensieren, wird auf Ebene der Personengesellschaften der Gewerbesteueranrechnungsfaktor gemäß § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG von 1,8% auf 3,8% erhöht.⁶ Für thesaurierte Gewinne von Personengesellschaften greift nunmehr ein ermäßigter Steuersatz von 29,81%.⁷

¹ Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.08.2007, BGBl. I 2007, S. 1912.

² BT-Drucks. 16/4841, S. 1; *Herzig/Bohn*, DB 2007, 1 (1); *Schaumburg/Rödder*, Unternehmensteuerreform 2008, S. 41.

³ *Hey*, BB 2007, 1303 (1303); *Schaumburg/Rödder*, Unternehmensteuerreform 2008, S. 43.

⁴ $29,825\% = 15\% \text{ (KSt)} + 0,825\% \text{ (SolZ [5,5\%])} + 14\% \text{ (GewSt)}$. Der Berechnung liegt ein Gewerbesteuerhebesatz von 400% zugrunde. Eine Hinzurechnung i.H.v. 25% nach § 8 Nr. 1 GewStG wurde nicht berücksichtigt, vgl. BT-Drucks. 16/4841, S. 31 f.

⁵ BT-Drucks. 16/4841, S. 32.

⁶ BT-Drucks. 16/4841, S. 32.

⁷ $29,81\% = 28,25\% \text{ (ESt)} + 1,56\% \text{ (SolZ)}$, davon ausgehend, dass die Gesellschafter natürliche Personen sind, vgl. BT-Drucks. 16/4841, S. 41.

Diese, der international zu beobachtenden Strategie des sogenannten „tax rate cut cum broadening“⁸ folgende Senkung der nominalen Steuersätze führt bei den öffentlichen Gebietskörperschaften zu Steuermindereinnahmen in Höhe von etwa fünf Milliarden Euro^{9, 10}. Um diese Steuermindereinnahmen halbwegs zu kompensieren, wurden als Konsequenz dieser angewandten Strategie des „tax rate cut cum broadening“ im Rahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 zahlreiche Maßnahmen zur Gegenfinanzierung beschlossen. Solche Gegenfinanzierungsmaßnahmen sind unter anderem die bereits erwähnte Abschaffung des Betriebsausgabenabzugs der Gewerbesteuer, die Abschaffung der degressiven AfA¹¹ sowie die Regelungen zur Funktionsverlagerung und zur Zinsschranke.¹²

Letztere wurde als Ersatz für die Regelung zur Gesellschafterfremdfinanzierung nach § 8a KStG a.F. eingeführt. Die Zinsschranke soll insbesondere das inländische Steuersubstrat dadurch sichern, dass sie den Abzug von Zinsaufwendungen generell in Abhängigkeit vom Gewinn limitiert und somit die Bemessungsgrundlage für die steuerliche Gewinnermittlung verbreitert.¹³ Dies führt im Ergebnis zu einer massiven Einschränkung der Absetzbarkeit von Finanzierungsaufwand gegenüber dem bis zur Unternehmensteuerreform 2008 geltenden Rechtszustand. In der Gesetzesbegründung wird hierzu ausgeführt:

„Deutsche Unternehmen weisen im internationalen Vergleich eine hohe Fremdkapitalquote auf. Dies ist problematisch, da Eigenkapital ein wichtiger Schutz vor Insolvenz ist. Die sog. Zinsschranke bei der Körperschaftsteuer ist deshalb grundsätzlich gegen eine übermäßige Fremdkapitalfinanzierung der Unternehmen gerichtet und soll verhindern, dass alleine aus Gründen der Steeroptimierung eine hohe Fremdkapitalquote angestrebt wird. Sie soll insbesondere verhindern, dass Konzerne mittels grenzüberschreitender konzerninterner Fremdkapitalfinanzierung in Deutschland erwirtschaftete Erträge ins Ausland transferieren. Weiterhin soll die Zinsschranke verhindern, dass Konzerne sich gezielt über ihre deutschen Töchter auf

⁸ *Homburg*, FR 2007, 717 (717).

⁹ Ohne Berücksichtigung der volkswirtschaftlichen Effekte.

¹⁰ BR-Drucks. 220/07, S. 53; BT-Drucks. 16/4841, S. 30.

¹¹ BT-Drucks. 16/4841, S. 33 f.; Es gilt jedoch zu beachten, dass die degressive AfA mit dem Konjunkturprogramm 2009 befristet für die VZ 2009 und 2010 für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens gem. § 7 Abs. 2 EStG n.F. wieder eingeführt wurde. Die Abschreibung darf hiernach höchstens das Zweieinhalbfache der linearen Abschreibung betragen und 25 Prozent p.a. nicht übersteigen. Diese Regelung gilt jedoch nicht für Wirtschaftsgüter bis 1.000 Euro, also den nicht einzeln zu bilanzierenden Teilen des sog. Sammelpostens. Diese Möglichkeit der Inanspruchnahme der degressiven AfA gilt für Anschaffungen/Herstellungen, die nach dem 31.12.2008 und vor dem 01.01.2011 getätigt wurden.

¹² BR-Drucks. 220/07, S. 59; BT-Drucks. 16/4841, S. 35.

¹³ BR-Drucks. 220/07, S. 75; *Rödter/Stangl*, DB 2007, 479 (479 f.); *Hallerbach*, StuB 2007, 487 (487).

dem Kapitalmarkt verschulden und über die gezahlten Zinsen vor allem in Deutschland die Steuerbemessungsgrundlage verringern.¹⁴

Weitere Begründungen für die Verschärfung der Unterkapitalisierungsvorschrift des § 8a KStG a.F., auch im internationalen Vergleich der Zinsabzugsbeschränkung in Deutschland, vermag die Gesetzesbegründung nicht zu geben.¹⁵ Insbesondere die Praxis hatte sich nach langer Rechtsunsicherheit im Zeitraum zwischen der Änderung des § 8a KStG a.F. zum 01.01.2004 und dem BMF-Schreiben vom 22.07.2005¹⁶ mit der Regelung des § 8a KStG a.F. abgefunden, sich also darauf eingestellt, dass insbesondere bei Bankenfinanzierungen die darlehensgebenden Kreditinstitute keinen Rückgriff auf längerfristige Kapitaleinlagen beim Anteilseigner oder bei einer diesem nahe stehenden Person haben konnten, ohne gleichzeitig den steuerlichen Zinsabzug zu gefährden.¹⁷

Ob die im Rahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom Gesetzgeber vorgenommene Neuausrichtung hin zu einer pauschalen Zinsabzugsbeschränkung der richtige Weg ist, insbesondere, ob die mit der Zinsschranke getroffene Modifikation des § 8a KStG a.F., die einer radikalen Neuregelung der steuerlichen Rahmenbedingungen für die Unternehmensfinanzierung gleichkommt, mit höherrangigem Recht vereinbar ist, erscheint zweifelhaft und soll im Verlauf dieser Arbeit untersucht werden.

¹⁴ BT-Drucks. 16/4841, S. 31.

¹⁵ Kritik an der Gesetzesbegründung auch bei *Rödger/Stangl*, DB 2007, 479 (479 ff.); *Töben/Fischer*, BB 2007, 974 (974 ff.); einen Rechtsvergleich der Zinsschranke mit den korrespondierenden Regelungen zur Behandlung von Fremdfinanzierungsaufwendungen in den USA, Frankreich und den Niederlanden hat der BDI in Zusammenarbeit mit KPMG vorgelegt, „BDI/KPMG-Studie, Die Behandlung von Fremdfinanzierungsaufwendungen – Ein Vergleich der in Deutschland geplanten Zinsschranke mit den Regelungen in den USA, Frankreich und den Niederlanden“, vgl. http://www.bdi.eu/download_content/Publikation_BDI-KPMG-Studie.pdf.

¹⁶ BMF-Schreiben vom 22.07.2005, BStBl. I 2005, S. 829 (Rn. 508 ff.).

¹⁷ *Eilers*, in: *Eilers/Rödging/Schmalenbach, Unternehmensfinanzierung*, C Rn. 598.