

Prof. Dr. Ulrich Prinz,
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Köln*

Zinsschranke im Rechtsstreit

Die Zinsschranke ist eine Innovation des deutschen Gesetzgebers, die als Einkunftsermittlungsvorschrift mit Wirkung ab 1.1.2008 in das Ertragsteuerrecht – in der Rechtsnachfolge der „alten“ thin capitalisation rule (§ 8a KStG a.F.) – eingeführt wurde (Gegenfinanzierung der Unternehmenssteuerreform 2008). Sie hat ihre Rechtsgrundlage in § 4h EStG; körperschaftsteuerliche Verschärfungen vor allem für Gesellschafterfremdfinanzierungen sind in § 8a KStG zu finden. Als eine Art „Experimentalgesetz“ hat die Zinsschranke trotz ihres noch „jugendlichen Alters“ schon eine bewegte Vergangenheit mit etlichen krisenbedingten Rechtserleichterungen (vor allem durch das *Wachstumsbeschleunigungsgesetz* v. 22.12.2009). Konzeptionell begrenzt die Zinsschranke den Betriebsausgabenabzug für sämtliche Zinsaufwendungen erfolgsabhängig (30% EBITDA-Grenze), löst sich damit von der Erfassung der Zinserträge beim Darlehensgeber vollständig und bewirkt bei sehr volatillem Zinsvortrag eine zumindest partielle Doppelbesteuerung von Zinsen. Eine Freigrenze von ursprünglich 1 Mio. €, in der Finanzkrise dauerhaft auf 3 Mio. € Nettzinssaldo erhöht, verschiedene Exits in Gestalt von Ausnahmen und Rückausnahmen (Stand alone-Klausel, Eigenkapital-Escape, 10% Gesellschafterfremdfinanzierungstest) sowie die Kreation eines ergänzenden EBITDA-Vortrags sollen seine harschen, den Zinsabzug begrenzenden Wirkungen abmildern. Die Bezugnahme auf die „International Financial Reporting Standards (IFRS)“ bei der Durchführung des Eigenkapital-Escapes bewirkt im Hinblick auf die Tatbestandsbestimmtheit einer steuerlichen Eingriffsnorm heikle Rechtsfragen. Die Immobilienbranche, die üblicherweise ihre Investments mit hohen Fremdfinanzierungsvolumina auszustatten gezwungen ist, und „Verlustunternehmen“ leiden besonders unter der Zinsschranke. Mit der Zwecksetzung einer Missbrauchsabwehr bei überzogenen internationalen Finanzierungsstrukturen zur künstlichen Absenkung der deutschen Steuerbelastung hat dies alles nur sehr begrenzt zu tun. Zu konstatieren ist: Die Finanzierungspraxis muss die Zinsschranke „bewältigen“, Rechtsstreitigkeiten mit der Finanzverwaltung sind die Folge. Eine Evaluation der Zinsschranke hat entgegen den Ankündigungen des Gesetzgebers bislang nicht stattgefunden. Ungeachtet ihrer Rechts- und Wirtschaftspraxisproblematik wird die Zinsschranke „munter“ in andere Länder und auch in das europäische Projekt der CCCTB (Art. 14a Richtlinientwurf) „exportiert“. Ob das wirklich klug ist, wird man sehen.

Verfassungszweifel an der Zinsschranke

Aktuell ist nun ein „steuerjuristischer Paukenschlag“ zu konstatieren, der die Zinsschranke – eigentlich nicht überra-

schend – unter „partiellen Verfassungsverdacht“ stellt. Denn der I. Senat des BFH hat in einem sehr eindringlich und substantiiert begründeten Aussetzungsbeschluss v. 13.3.2012 – I B 111/11, GmbHHR 2012, 646 m. Komm. *Wiese* die Rückgriffsklausel des § 8a Abs. 2 Alt. 3 KStG bei einer Gesellschafterbürgschaft außerhalb von missbrauchsgeliteten Back-to-Back-Finanzierungen als ernstlich verfassungszweifelhaft eingestuft. Der BFH hat dabei einen „wirtschaftlich absurden“ Anwendungsbereich der Zinsschranke bei einer vermögensverwaltenden Immobilien AG, die aufgrund von Jahresfehlbeträgen und Verlustabzügen ohne steuerliche Leistungsfähigkeit war, in den Blick genommen. Nach „summarischer“ Meinung des BFH sind die verfassungsrechtlichen Grenzen einer Typisierung für einen solchen Fall deutlich überschritten. Der wirkungsmäßige Grundfehler der Zinsschranke, gerade ertrags- und finanzschwache Unternehmen ohne „Missbrauchsverdacht“ durch ein Zinsabzugsverbot steuerlich zu belasten, wird vom I. Senat „schonungslos“ herausgearbeitet. Trotz aller Beraterfreude über den Aussetzungsbeschluss bleiben die Hauptsacheentscheidungen und „das letzte Wort“ des BVerfG selbst natürlich offen. Dennoch sollten Finanzverwaltung und auch Gesetzgeber die Verfassungsfeststellungen des BFH durchaus ernst nehmen. Im Übrigen ist daran zu erinnern: An der recht konturenlosen Ausgestaltung des Rückgriffatbestands war auch bereits die thin capitalisation Vorgängerregelung, die in verschiedenen Varianten von 1994 bis einschließlich 2007 galt, „gescheitert“. Die Zweifel an der Verfassungsfestigkeit der Zinsschranke werden durch den BFH-Schluss bestärkt. Hinzu kommt: Das FG Berlin-Brandenburg hat in seinem Beschl. v. 13.10.2011 – 12 V 12089/11, FR 2012, 167 m. Anm. *Prinz* darüber hinaus generelle verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Zinsschranke, vor allem im Hinblick auf das objektive Nettoprinzip, geäußert. Andere Finanzgerichte – wie etwa das FG München in seinem Beschl. v. 1.7.2010 – 1 V 272/09 – sind insoweit deutlich weniger kritisch und lehnen die AdV bei einem formell verfassungsgemäß zustande gekommenen Gesetz ab. Der BFH lässt diese verfassungsrechtliche Grundsatzfrage im Streitfall dahinstehen, weist aber zumindest auf den FG Berlin-Brandenburg-Beschluss hin. Obgleich die ernstlichen Verfassungszweifel des BFH an der Zinsschranke also konkret nur auf bestimmte Rückgriffsfälle ausgerichtet sind, bleibt der „praktische Nutzen“ des Aussetzungsbeschlusses in Zinsschrankenfällen erheblich. In anhängigen Rechtsstreitigkeiten mit der Finanzverwaltung oder zur bloßen Wahrung ihrer Rechtsposition („Offenhalten“ von Steuer- und Feststellungsbescheiden) sollten betroffene Steuerpflichtige das Verfassungsargument vortragen. Auch ein Verstoß gegen Unionsrecht (Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit, Zins- und Lizenzrichtlinie) ist offen.

* KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.

Einfachgesetzliche Zinsschranken Zweifel

Neben den Verfassungsfragen sind zwischenzeitlich auch einfachgesetzliche Aspekte der Zinsschranke durch einzelne Finanzgerichte in Aussetzungsverfahren zugunsten der Steuerpflichtigen entschieden worden. Zu nennen ist aktuell der Beschluss des FG München v. 14.12.2011 – 7 V 2442/11, FR 2012, 354 m. Anm. *Töben*, wo Zweifel an dem von der Finanzverwaltung vertretenen „erweiterten Konzernbegriff“ in Auslegung des § 4h Abs. 3 S. 6 EStG (Bezugnahme auf IAS 27.13) geäußert werden. Die für eine Konzernzugehörigkeit einer Kapitalgesellschaft erforderliche einheitliche Bestimmung der Finanz- und Geschäftspolitik kann nicht allein durch Identität der handelnden natürlichen Personen faktisch hergestellt werden, sondern bedarf einer Beherrschung durch eine Konzernspitze oder ist bei fehlender Stimmrechtsmehrheit nur durch Abschluss eines Beherrschungsvertrages möglich. Für international aufgestellte Private-Equity-Fonds-Strukturen ist dies ein wichtiger Finanzgerichtsbeschluss, der die Stand alone-Klausel zur Anwendung bringt. Darüber hinaus hat das FG Niedersachsen in einem (schon etwas älteren) Beschl. v. 18.2.2010 – 6 V 21/10, EFG 2010, 981, ernsthafte Zweifel daran eingeräumt, ob die Zinsaufwendungen mehrerer wesentlich Beteiligter – so wie es die Finanzverwaltung in Tz. 82 des BMF-Schr. v. 4.7.2008 – S 2742-a/07/10001 – DOK 2008/0336202, GmbHR 2008, 887 verlangt – für die Anwendung des gesellschafterfremdfinanzierungsbezogenen 10 %-Tests gemäß § 8a Abs. 3 S. 1 KStG zusammenzurechnen sind. Auch dieser, eine Gesamtbetrachtung ernstlich bezweifelnde Aussetzungsbeschluss ist für die Praxis hilfreich. Eine Vielzahl weiterer hoch praktischer Streitfragen,

etwa bei Durchführung des Eigenkapital-Escapes bei international aufgestellten Unternehmensgruppen, kommt hinzu. Letztlich sind alle angesprochenen verfassungs- und einfachgesetzlichen Judikate aber nur „Zwischenschritte“. Hauptsacheentscheidungen fehlen noch.

Ernsthafte Evaluation der Zinsschranke geboten

Bevor Deutschland „seine“ Zinsschranke zum Export „in alle Welt“ empfiehlt, sollten ihre Stärken und Schwächen in wirtschaftlicher und rechtlicher Hinsicht ernsthaft und unabhängig untersucht werden. Krisenszenarien und die Zinsvortragswirkungen sind dabei einzubeziehen. Unter Missbrauchsaspekten richtig justiert scheint mir die Zinsschranke nicht zu sein. Sie trifft vermutlich die gewünschte Zielgruppe der „internationalen Finanzjongleure“ nur sehr eingeschränkt. Überbordende und unbestimmte Tatbestände kennzeichnen die Zinsschranke zuhauf. Auch die Steuerlatenzierung des „Sparpotentials“ aus dem Zinsvortrag kommt praktisch wegen seiner fehlenden Umstrukturierungsresistenz nur selten zur Anwendung. Die derzeit von manchem Politiker argumentativ genutzte Studie des DIW Berlin zur Zinsschranke aus Mai 2012, die deren sachgerechte Wirkung und Güte belegen soll, ist m.E. deutlich zu grob im Untersuchungsdesign und „blendet“ sämtliche Rechtsfragen, die auch die ökonomischen Wirkungen der Zinsschranke prägen, aus. Eine ernsthafte und unabhängige Evaluation der Zinsschranke ist deshalb anzumachen. Mit verfassungsproblematischen Rechtsnormen sollten Gesetzgeber und Finanzverwaltung auch im Fiskalinteresse behutsam umgehen.



Centrale für GmbH
Dr. Otto Schmidt

6. Centrale-Sommer-Kongress

am 31. August 2012 in Köln

Teilnahmegebühr 690,- €.

Centrale-Mitglieder zahlen nur 75,- €.

Auch bei der dreimonatigen Centrale-Probe-Mitgliedschaft für nur 49,- € zahlen Sie beim Sommer-Kongress nur 75,- €.



Jetzt anmelden!

Infos und Anmeldung:

www.centrale.de/sommerkongress