

# Münchener Schriften zum Internationalen Steuerrecht Heft 30: Die Zinsschranke im Unternehmensteuerreformgesetz 2008: Zur Frage ihrer Vereinbarkeit mit dem Verfassungs-, Europa- und Abkommensrecht

von  
Shuning Shou

1. Auflage

Münchener Schriften zum Internationalen Steuerrecht Heft 30: Die Zinsschranke im Unternehmensteuerreformgesetz 2008: Zur Frage ihrer Vereinbarkeit mit dem Verfassungs-, Europa- und Abkommensrecht – Shou

schnell und portofrei erhältlich bei [beck-shop.de](http://beck-shop.de) DIE FACHBUCHHANDLUNG

Thematische Gliederung:

[Internat. Steuerrecht](#)



Verlag C.H. Beck München 2010

Verlag C.H. Beck im Internet:

[www.beck.de](http://www.beck.de)

ISBN 978 3 406 60019 7



## Inhaltsverzeichnis

Vorwort .....	VII
Inhaltsverzeichnis .....	IX
Abkürzungsverzeichnis .....	XVII
Literaturverzeichnis .....	XXI

## Einleitung

I. Vorstellungen des Zinsschrankenkonzepts .....	1
1. Die Zinsschranke als Reformkonzept .....	1
2. Untersuchungsgegenstand .....	2
II. Zielsetzung und Aufbau der Untersuchung .....	3
III. Gegenwärtiger Stand der Untersuchung .....	3

## Kapitel 1. Einführung in die Problematik

A. Ausgangslage: Eigen-/Fremdfinanzierung und deren steuerliche Konsequenzen .....	5
I. Eigen- und Fremdfinanzierung und ihre Vergütungen .....	5
1. Eigenkapital im Handelsrecht und Körperschaftsteuerrecht .....	6
2. Fremdkapital .....	6
3. Gegenleistungen für Eigen- bzw. Fremdfinanzierung .....	7
II. Steuerliche Belastungsunterschiede zwischen Eigen- und Fremdfinanzierung auf der Ebene der Gesellschaft nach den Grundregeln .....	7
1. Körperschaftsteuer .....	7
2. Gewerbesteuer .....	8
3. Zwischenergebnis .....	8
III. Steuerliche Belastungsunterschiede zwischen Eigen- und Fremdfinanzierung auf der Ebene der Gesellschafter bzw. Darlehensgeber nach den Grundregeln .....	9
1. Besteuerung von Dividenden auf der Ebene der Gesellschafter .....	9
a) Natürliche Person als Gesellschafter .....	9
b) Körperschaft als Gesellschafter .....	9
2. Besteuerung der Zinseinnahmen auf der Ebene der Darlehensgeber .....	10

3. Zwischenergebnis .....	11
IV. Unterschiedliche steuerliche Gesamtbelastung und die Folge der Gestaltung .....	11
<i>B. Gegenmaßnahmen im vorherigen deutschen Steuerrecht .....</i>	14
I. § 8a KStG a.F. als Einschränkung der Gesellschafterfremdfinanzierung .....	14
1. Die Grundidee des § 8a KStG a.F. und Überblick über dessen Inhalt .....	14
a) Die Grundidee des § 8a KStG a.F. ....	14
b) Tatbestandsvoraussetzungen des § 8a KStG a.F. im Überblick	15
c) Rechtsfolge des § 8a KStG a.F. ....	16
2. Probleme des § 8a KStG a.F. ....	19
a) Ungeklärte Bereiche bei Tatbestandsmerkmalen und Rechtsfolgen .....	19
b) Offene Gestaltungs- bzw. Missbrauchsmöglichkeiten ....	20
c) Verfassungsrechtliche Bedenken ....	20
d) Europarechtliche Bedenken ....	21
3. Zwischenergebnis .....	23
II. Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7 ff. AStG .....	23
1. Geltendes Konzept der Hinzurechnungsbesteuerung .....	23
a) Tatbestandsvoraussetzungen .....	24
b) Rechtsfolge .....	24
2. Europarechtliche Bedenken .....	25
<i>C. Die Zinsschranke als Reformkonzept .....</i>	26
I. Grundgedanke und mögliche Variationen der Zinsschranke .....	27
II. Die Zinsschranke im Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 .....	28
1. Die Grundregel der Zinsschranke .....	28
2. Ausnahmen von der Zinsschranke .....	32
a) Freigrenze .....	32
b) Keine oder nur anteilmäßige Konzernzugehörigkeit .....	32
c) Escape-Klausel .....	33
3. Besonderheiten bei Körperschaften .....	34
a) „Maßgebliches Einkommen“ anstelle vom „maßgeblichen Gewinn“ .....	34
b) Beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften .....	34
c) Einschränkung der Ausnahmen von den Zinsschrankenregelungen .....	35
d) Sonderregelung für die Organschaft .....	36

4. Besteuerung des Zinsempfängers .....	36
5. Wirkung bei der Gewerbesteuer .....	37
<b>D. Überblick über die Regelungen in anderen Ländern .....</b>	<b>37</b>
<b>I. Überblick über die Regelungen in den EU-Ländern .....</b>	<b>38</b>
1. Spezielle Unterkapitalisierungsvorschriften in den meisten EU-Ländern .....	38
2. Sonstige Lösungen in den EU-Ländern .....	39
3. Die neue Gesetzgebungsentwicklung in Dänemark und Italien ..	41
a) Dänemark .....	41
b) Italien .....	42
II. Unterkapitalisierungsregelungen in den USA und der Ukraine .....	43
1. „Earnings Stripping Rules“ in den USA .....	43
2. Die Regelungen in der Ukraine .....	44
III. Zwischenfazit .....	45

## Kapitel 2. Vereinbarkeit der Zinsschranke mit dem Verfassungsrecht

<b>A. Vereinbarkeit der Zinsschranke mit dem allgemeinen Gleichheitssatz und den Freiheitsrechten .....</b>	<b>47</b>
<b>I. Vereinbarkeit des Grundkonzepts der Zinsschranke mit dem allgemeinen Gleichheitssatz und den Freiheitsrechten .....</b>	<b>48</b>
1. Grundkonzept der Zinsschranke und das objektive Nettoprinzip	49
a) Das objektive Nettoprinzip als verfassungsrechtliche Vorgabe	50
aa) Literaturmeinungen .....	51
1. Das Gebot der Folgerichtigkeit .....	51
2. Grundrechtliche Konkretisierung des objektiven Nettoprinzips .....	52
bb) Rechtsprechung .....	55
1. Entwicklung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts .....	55
2. Kompromissantwort des BFH .....	57
cc) Stellungnahme .....	58
b) Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips durch die Zinsschranke .....	60
aa) Im Fall des Untergangs des Zinsvortrags .....	61
bb) Beschränkung mit offener Vortragsmöglichkeit .....	62
c) Rechtfertigung der Durchbrechung? .....	63
aa) Rechtfertigung der Zinsschranke als solche .....	64

bb) Rechtfertigung der pauschalierten Beschränkung des § 4h Abs. 1 EStG? .....	66
1. Verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Typisierung und Pauschalierung .....	67
2. Art und Weise der Typisierung und ihre unterschiedlichen Grenzen für den gesetzgeberischen Gestaltungsspielraum .....	68
3. Rechtfertigung der Pauschalierung in § 4h Abs. 1 EStG? .....	69
2. Ungleichbehandlung zwischen unterschiedlichen Einkunftsarten	71
a) Gebot der Gleichbehandlung der Einkunftsarten .....	72
b) Durchbrechung des Gebots der Gleichbehandlung der unterschiedlichen Einkunftsarten durch die Zinsschranke und ihre Rechtfertigung .....	73
II. Vereinbarkeit der Zinsschranke in ihrer Ausgestaltung mit dem allgemeinen Gleichheitssatz und den Freiheitsrechten .....	75
1. Vereinbarkeit der Freigrenze des § 4h Abs. 2 Buchst. a EStG mit dem allgemeinen Gleichheitssatz .....	75
a) Zuordnung der Pauschalierung in Gestalt der Freigrenze in § 4h Abs. 2 Buchst. a EStG .....	75
b) Rechtfertigung der Freigrenze .....	76
2. Ungleichbehandlung der Körperschaften und Personengesellschaften vor dem Gebot der Rechtsformneutralität der Besteuerung .....	78
a) Das Prinzip der Rechtsformneutralität als verfassungsrechtliches Gebot .....	78
aa) Gleichheitsrechtliches Gebot .....	78
bb) Freiheitsrechtliches Gebot .....	79
cc) Gebot aus dem Finanzverfassungsrecht und dem Steuerstaatsprinzip .....	81
b) Ergebnis zur Ungleichbehandlung im Rahmen der Einschränkung der Ausnahmeregelungen .....	82
c) Ergebnis zur Ungleichbehandlung durch Anwendung mehrerer Rechnungslegungsstandards .....	82
3. Ungleichbehandlung beim tatsächlichen Gesetzesvollzug .....	84
III. Zwischenergebnis .....	86
 <i>B. Vereinbarkeit der Zinsschranke mit dem Bestimmtheitsgrundsatz</i> .....	87
I. Anforderung des Bestimmtheitsgebots an das Steuerrecht .....	88
1. Position des Bundesverfassungsgerichts .....	88
2. Standpunkt des BFH .....	89
3. Literaturmeinungen .....	90

4. Eigene Auffassung .....	92
II. Verstoß gegen den Bestimmtheitsgrundsatz .....	93
1. Zu § 8a Abs. 2 KStG .....	93
2. Zum Betriebsbegriff .....	94
3. Zum Konzernbegriff .....	95
Kapitel 3. Vereinbarkeit der Zinsschranke mit dem Europarecht	
A. Primärrecht .....	99
I. Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit .....	100
1. Diskriminierungsverbot .....	101
a) Keine offene Diskriminierung .....	103
b) Verdeckte Diskriminierung durch die Sonderregelungen für die Organschaft .....	103
aa) Europarechtliche Bewertung der Organschaftsregelungen in der Rechtssprechung und der Literatur .....	104
1. Outbound-Investition .....	105
2. Inbound-Investition .....	106
bb) Subsumierung im Rahmen der Zinsschranke .....	109
1. Verschärfte Anwendung der Zinsschranke auf internationale Konzerne .....	109
2. Keine Möglichkeit zur europarechtskonformen Auslegung .....	110
3. Rechtfertigung der versteckten Diskriminierung? .....	111
aa) Kohärenz des Steuersystems bzw. Territorialitätsprinzip als Rechtfertigungsgrund? .....	111
bb) Missbrauchsbekämpfung als Rechtfertigungsgrund? .....	112
2. Beschränkungsverbot .....	114
a) Reichweite des Beschränkungsverbots der Niederlassungsfreiheit .....	117
aa) EuGH .....	117
bb) Schrifttum .....	118
b) Verstoß der Zinsschranke gegen das Beschränkungsverbot der Niederlassungsfreiheit? .....	120
aa) Wirkung der Zinsschranke auf dem nicht harmonisierten Bereich .....	121
bb) Wirkungsrichtung der Zinsschranke .....	122
II. Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit? .....	123
1. Schutzwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit .....	124

2. Beschränkungen i.S.d. Kapitalverkehrsfreiheit auf dem Gebiet des Steuerrechts .....	125
a) Erlaubte Beschränkungsmöglichkeiten im Bereich des Steuerrechts .....	126
b) Abgestuftes System der Beschränkungen .....	126
c) Das „Sandoz“-Urteil und das „Columbus Container“-Urteil ..	127
3. Zwischenergebnis zur Zinsschranke .....	128
 <i>B. Sekundärrecht</i> .....	128
 I. Mutter-Tochter-Richtlinie .....	131
1. Auslegung der Quellenbesteuerung i.S.d. MTRL .....	131
a) Rechtsprechung des EuGH .....	132
aa) Das „Epson“-Urteil .....	132
bb) Das „Athinaiki“-Urteil .....	133
cc) Das „Oce van der Grinten“-Urteil .....	134
dd) Das „Test Claimants in the FII Group Litigation“-Urteil ..	135
ee) Das „Burda“-Urteil .....	136
b) Literaturmeinungen .....	137
2. Eigene Meinung zur Qualifizierung der Zinsschranke im Rahmen der MTRL .....	139
II. Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie .....	140
1. Auslegung der „Quellensteuer“ i.S.d. ZRL .....	140
a) Übertragbarkeit der Auslegung der „Quellensteuer“ i.S.d. MTRL des EuGH auf die ZRL .....	140
b) Literaturmeinungen .....	141
2. Qualifizierung der Zinsschranke aufgrund der ZRL .....	143
a) Unwesentlichkeit der Formen .....	143
b) Spezielle wirtschaftliche Wirkung als wesentlicher Maßstab ..	144
c) Bemessungsgrundlage der erhöhten Körperschaftsteuer und Umfang der nicht abziehbaren Zinsaufwendungen .....	145
d) Gebot der Einmalbesteuerung .....	146
3. Die Zinsschranke als Missbrauchsvorschrift i.S.d. ZRL? .....	147
a) Auslegung der Missbrauchsklauseln der ZRL .....	147
aa) Übertragbarkeit der Kriterien des Rechtsmissbrauchs von der FRL auf die ZRL .....	148
bb) Die „Leur-Bloem“-Entscheidung .....	149
b) Die Zinsschranke als zulässige Missbrauchsvorschrift? .....	149
aa) Das „Ob“-Problem .....	150
bb) Das „Wie“-Problem .....	151

## Kapitel 4. Vereinbarkeit der Zinsschranke mit dem Abkommensrecht

A. Anwendung des Art. 11 OECD-MA auf die Zinsschranke? .....	154
I. Sachlicher und persönlicher Bezugspunkt des Art. 11 OECD-MA .....	154
II. Fehlende Anwendbarkeit auf die Zinsschranke .....	155
B. Vereinbarkeit der Zinsschranke mit Art. 7 OECD-MA .....	157
I. Gewinnermittlung und Gewinnzuordnung .....	158
II. Art. 7 Abs. 3 OECD-MA als Vorschrift der Gewinnzuordnung .....	160
C. Vereinbarkeit der Zinsschranke mit Art. 9 OECD-MA .....	162
I. Anwendbarkeit auf die Zinsschrankenregelungen .....	162
1. Schrankenwirkung von Art. 9 Abs. 1 OECD-MA auf die Zinsschranke als innerstaatliche Gewinnberichtigungsvorschrift .....	163
a) „Lediglich klarstellende Bedeutung“ als überholte Auffassung .....	163
b) Schrankenwirkung des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA .....	164
c) Die Zinsschranke als Gewinnberichtigungsvorschrift .....	166
2. Anwendbarkeit von Art. 9 Abs. 1 OECD-MA auf die Zinsschranke als Gewinnkorrekturvorschrift im Rahmen der Finanzierungsentscheidung .....	167
a) Die Zinsschranke als Korrekturvorschrift im Hinblick auf die Finanzierungsentscheidung .....	167
b) Anwendbarkeit des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA auf die Umqualifizierungsnorm und auf die Zinsschranke .....	168
3. Keine Befreiung wegen des Zinsvortrags .....	169
II. Verstoß der Zinsschranke gegen Art. 9 Abs. 1 OECD-MA .....	170
1. Schutzwirkung auch auf Transaktionen zwischen nicht verbundenen Unternehmen .....	171
a) Literaturmeinungen .....	171
b) Stellungnahme .....	172
c) Zwischenergebnis .....	174
2. Dealing-at-arm's-length-Prinzip .....	174
a) Dealing-at-arm's-length-Prinzip als Tatbestandsvoraussetzung .....	175
b) Dealing-at-arm's-length-Prinzip als Maßstab für den Umfang der Gewinnberichtigung .....	176
D. Vereinbarkeit der Zinsschranke mit Art. 24 OECD-MA .....	176
I. Verbot der Staatsangehörigkeitsdiskriminierung (Art. 24 Abs. 1 OECD-MA) .....	176

II. Verbot der an ausländische Schulden anknüpfenden Diskriminierung (Art. 24 Abs. 4 OECD-MA) . . . . .	177
III. Verbot der Beteiligungsdiskriminierung (Art. 24 Abs. 5 OECD-MA) . . . . .	178
IV. Verbot der Betriebstättendiskriminierung (Art. 24 Abs. 3 OECD-MA) . . . . .	179
1. Betriebstättendiskriminierung durch die Zinsschranke wegen der Organschaftsregelung . . . . .	180
2. Völkerrechtsfreundliche Auslegung des Betriebsbegriffs hinsicht- lich der beschränkt steuerpflichtigen Betriebstätten . . . . .	181
<i>E. Rechtsfolge der Abkommensverletzung</i> . . . . .	183
I. Anwendungsvorrang des Abkommensrechts . . . . .	183
II. Zur Verfassungsmäßigkeit der dem Abkommensrecht widersprechenden nationalen Steuernormen . . . . .	184
<b>Zusammenfassung und Ausblick</b> . . . . .	187