

Trierer Studien zum Internationalen Steuerrecht

Herausgegeben von Gabriele Burmester

Band 9

Markus München

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



PETER LANG

Internationaler Verlag der Wissenschaften

INHALTSVERZEICHNIS

VORWORT	VII
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	XV
Einleitung	1
Gang der Arbeit	4
Kapitel 1: Entstehung, Zielsetzung und Ausgangspunkt	5
A. Entstehung des § 4h EStG	5
B. Zielsetzung	11
C. Ausgangspunkt	11
I. Finanzierungsmöglichkeiten	11
1. Down-stream-Inboundfinanzierung	12
2. Up-stream-Inboundfinanzierung	13
3. Outboundfinanzierung	14
Kapitel 2: Die Zinsschranke im Überblick	15
A. Personeller Anwendungsbereich	15
I. Allgemeiner Betriebsbegriff	15
II. Betriebsbegriff bei grenzüberschreitendem Sachverhalt	18
1. Inländische Betriebsstätte eines ausländischen Stammhauses	19
2. Ausländische Betriebsstätte eines inländischen Stammhauses	24
B. Sachlicher Anwendungsbereich	26
C. Zeitlicher Geltungsbereich	28
D. Grundlegende Regelung, § 4h Abs. 1 EStG	28
I. Grundregelung	28
II. Kapitalgesellschaften	30
III. Organgesellschaften	31
E. Ausnahmen, § 4h Abs. 2 EStG und Rückausnahmen, § 8a Abs. 2 und 3 KStG	31
I. Freigrenze, § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG	32
II. Konzernklausel, § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG	33
1. Konzernbegriff	34
III. Rückausnahme für Körperschaften, § 8a Abs. 2 KStG	36
IV. Escape-Klausel, § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG	37

1. Die Eigenkapitalquote	38
2. Ermittlung von Eigenkapital und Bilanzsumme.....	38
V. Rückausnahme für Körperschaften, § 8a Abs. 3 KStG	40
F. Zinsvortrag	41
I. Zusammenhang von Zinsvortrag und Mindestbesteuerung.....	41
II. Gesonderte Feststellung.....	42
III. Untergang des Zinsvortrags	42
Kapitel 3: Die Vereinbarkeit der Zinsschrankenregelung mit höherrangigem Recht.....	44
Unterkapitel 3.1: Die Vereinbarkeit des Zinsabzugsverbots der Zinsschranke mit dem Grundgesetz	44
A. Verfassungsrechtliche Bedenken.....	45
I. Die Vereinbarkeit des Betriebsausgabenabzugsverbots von Zinsaufwendungen nach § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG mit der Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG.....	45
1. Persönlicher Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1 GG.....	46
2. Sachlicher Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1 GG.....	46
a) Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu Art. 14 GG	46
b) Bedeutung für die Zinsschranke	48
aa) Beispiel 1	49
bb) Beispiel 2	50
cc) Beispiel 3	50
c) Würdigung der Ergebnisse.....	51
3. Eingriff in den Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1 GG	52
4. Rechtfertigung des Eingriffs.....	52
5. Zwischenergebnis	53
II. Die Vereinbarkeit des Betriebsausgabenabzugsverbots von Zinsaufwendungen nach § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG mit der Berufsfreiheit des Art. 12 Abs. 1 GG.....	53
1. Persönlicher Schutzbereich des Art. 12 Abs. 1 GG.....	53
2. Sachlicher Schutzbereich des Art. 12 Abs. 1 GG.....	54
3. Eingriff in den Schutzbereich des Art. 12 Abs. 1 GG	54
4. Zwischenergebnis	55
III. Die Vereinbarkeit des Betriebsausgabenabzugsverbots von Zinsaufwendungen nach § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.....	55

1. Das objektive Nettoprinzip als verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab.....	57
2. Anwendungsbereich des objektiven Nettoprinzips	61
3. Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips	62
a) Ausnahmetatbestände des § 4h Abs. 2 Satz 1 EStG	62
b) Zinsvortrag, § 4h Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG	63
4. Rechtfertigung der Durchbrechung	66
a) Sicherung des Steuersubstrats.....	66
b) Bekämpfung steuerlichen Missbrauchs	67
aa) § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG als Missbrauchstypisierung.....	69
bb) Konzernklausel des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG als Missbrauchstypisierung.....	70
cc) Eigenkapitalvergleich gem. § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 1 EStG als Missbrauchstypisierung	71
5. Zwischenergebnis	72
IV. Die Vereinbarkeit des Betriebsausgabenabzugsverbots von Zinsaufwendungen nach § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG mit dem Rechtsstaatsprinzip	72
1. Gesetzesaufbau	73
2. Unklare Begriffsbestimmung	74
a) Betrieb.....	75
b) Konzern.....	75
3. Eigenkapitalquote und Rechnungslegungsstandards.....	75
4. Dynamische Rechtsverweisung auf IFRS	78
5. Anwendungsprobleme bei Personengesellschaften.....	79
6. Probleme beim Eigenkapitalvergleich.....	80
7. Zusammenfassende Würdigung und Zwischenergebnis	81
Unterkapitel 3.2: Die Vereinbarkeit des Zinsabzugsverbots der Zinsschranke mit Gemeinschaftsrecht.....	85
B. Vereinbarkeit des Zinsabzugsverbots mit Gemeinschaftsrecht.....	85
I. Vereinbarkeit mit Primärrecht	88
1. Verletzung der Niederlassungsfreiheit, Artt. 43, 48 EGV.....	89
a) Räumlicher Schutzbereich der Artt. 43, 48 EGV	89
b) Persönlicher Schutzbereich der Artt. 43, 48 EGV	90
c) Sachlicher Schutzbereich der Artt. 43, 48 EGV	91

d) Hinreichender Gemeinschaftsbezug	92
e) Bereichsausnahme für die Ausübung öffentlicher Gewalt	92
f) Eingriff in den Schutzbereich der Artt. 43, 48 EGV.....	93
g) Verhältnis der Artt. 43, 48 EGV zu anderen Grundfreiheiten und dem allgemeinen Diskriminierungsverbot.....	97
aa) Verhältnis zu Art. 56 EGV	97
bb) Verhältnis zu Art. 12 Abs. 1 EGV	102
h) Rechtfertigung des Eingriffs in Artt. 43, 48 EGV	102
aa) Ordre-Public-Vorbehalt	103
bb) Sicherung des nationalen Steueraufkommens	103
cc) Wahrung der Kohärenz des nationalen Steuersystems	104
dd) Wahrung des Territorialitätsprinzips	106
ee) Bekämpfung steuerlichen Missbrauchs	108
2. Zwischenergebnis	112
II. Vereinbarkeit mit Sekundärrecht.....	112
1. Umsetzung der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie in nationales Recht.....	113
2. Regelungsinhalt der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie	113
3. Persönlicher Anwendungsbereich der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie...	115
4. Sachlicher Anwendungsbereich der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie.....	115
5. Verstoß der Zinsschranke gegen die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie.....	116
a) Grammatikalische und teleologische Auslegung.....	117
aa) Art. 5 der Mutter-Tochterrichtlinie	117
(1) Rechtssache Athinaiki Zythopoiia.....	118
(2) Würdigung der Entscheidung hinsichtlich der in Frage stehenden Auslegung der Richtlinie.....	118
(3) Rechtssache Burda.....	119
(4) Würdigung der Entscheidung hinsichtlich der in Frage stehenden Auslegung der Richtlinie.....	120
b) Vergleich der verschiedenen sprachlichen Fassungen.....	121
6. Zwischenergebnis	122
III. Vereinbarkeit mit EWR-Abkommensrecht	122
1. EWR-Abkommen	122
2. Vereinbarkeit mit der Niederlassungsfreiheit des EWR-Abkommens.....	124

a) Eingriff in den Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit gem. Art. 31 EWRA.....	124
aa) § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG	124
bb) § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 8 und 9 EStG.....	125
b) Rechtfertigung der Eingriffe in Art. 31 EWRA.....	126
3. Zwischenergebnis	126
Unterkapitel 3.3: Die Vereinbarkeit des Zinsabzugsverbots der Zinsschranke mit Abkommensrecht	127
C. Verstoß gegen das OECD-Musterabkommen	128
I. Zinseinkünfte gem. Art. 11 OECD-MA	129
II. Verstoß der Zinsschranke gegen Art. 11 OECD-MA.....	131
III. Unternehmensgewinne gem. Art. 7 OECD-MA	132
IV. Verstoß der Zinsschranke gegen Art. 7 OECD-MA	133
V. Verbundene Unternehmen gem. Art. 9 Abs. 1 OECD-MA	134
VI. Verstoß der Zinsschranke gegen Art. 9 OECD-MA	135
VII. Verstoß der Zinsschranke gegen die in Artt. 7, 9 und 11 OECD-MA normierte Steuerverteilung	135
VIII. Verstoß gegen Art. 24 Abs. 4 OECD-MA	136
IX. Zwischenergebnis.....	137
Änderungen im Rahmen des Bürgerentlastungsgesetzes Krankenversicherung	138
Fazit und Ausblick	140
Zusammenfassung und Gesamtergebnis	144
ANHANG.....	147
A. Änderungen im Zuge des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes.....	147
I. Modifikation der technischen Ausgestaltung der Rechtsfolge des § 4h Abs. 1 EStG	147
II. Dauerhafte Erhöhung der Freigrenze, § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG.....	147
III. Erhöhung der Toleranzgrenze im Rahmen der Escape-Klausel, § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 2 EStG.....	148
IV. Einführung eines EBITDA-Vortrags	148
B. Gesetzeswortlaut, § 4h EStG	150
C. Änderungen durch den Vertrag von Lissabon.....	154
LITERATURVERZEICHNIS	157

RECHTSPRECHUNGSVERZEICHNIS.....	178
---------------------------------	-----