



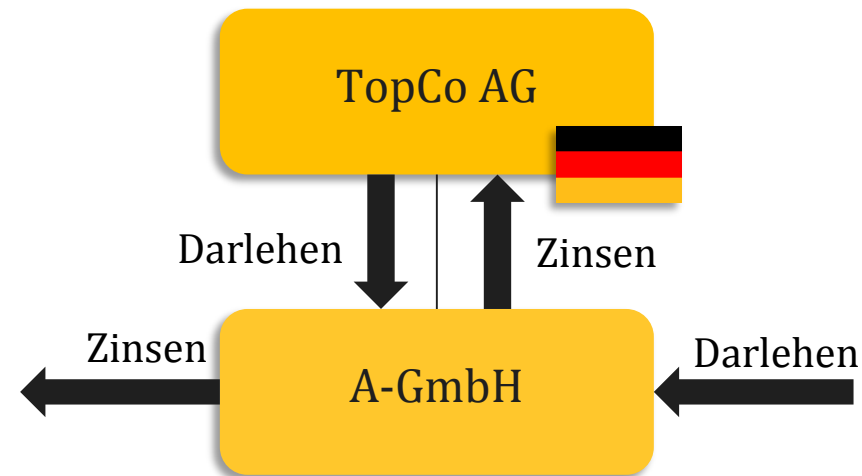
Flick Gocke
Schaumburg

Deutsche Zinsschranke – Ausgewählte Problembereiche

Prof. Dr. Jens Schönfeld

Wien, 29. November 2017

Fall 1: Die allgemeinen Voraussetzungen der deutschen Zinsschranke



Die deutsche TopCo AG ist zu 100 % an der deutschen A-GmbH beteiligt. Auf Ebene der A-GmbH fällt im Geschäftsjahr ein Zinsertrag iHv 2 Mio. € und ein Zinsaufwand iHv 10 Mio. € an. Von diesem Zinsaufwand stammen 80% aus einem Darlehen, das die A-GmbH bei der TopCo AG aufgenommen hat. Das EBITDA der A-GmbH beläuft sich auf 5 Mio. €. Die Eigenkapitalquote der A-GmbH und der TopCo AG sind identisch. Der Leiter der Steuerabteilung prüft zunächst, ob die Voraussetzung zur Anwendung der Zinsschranke erfüllt sind und in welcher Höhe die Zinsaufwendungen abziehbar sind.

Fall 1: Die allgemeinen Voraussetzungen der deutschen Zinsschranke

Tatbestandsvoraussetzungen:

- Zinssaufwendungen sind abziehbar in Höhe der Zinserträge, darüber hinaus nur bis zur Höhe des verrechenbaren EBITDA (30 % EBITDA) (§ 4h Abs. 1 EStG).
- Der Zinsaufwand kann auf der Ebene der A-GmbH nur iHv 3,5 Mio. € (2 Mio. € + 30 % × 5 Mio. €) abgezogen werden, es sei denn die Zinsschranke ist hier ausnahmsweise nicht anwendbar.

Ausnahme:

- Kleinbetriebsklausel: Zinssaldo < 3 Mio. € (§ 4h Abs. 2 S. 1 lit. a) EStG). X
- Konzernklausel: Der Betrieb gehört nicht zu einem Konzern (§ 4h Abs. 2 S. 1 lit. b) EStG). X
- Escape-Klausel: Der Betrieb gehört zu einem Konzern und seine Eigenkapitalquote ist gleich hoch oder höher als die des Konzerns (§ 4h Abs. 2 S. 1 lit. c) EStG). ✓

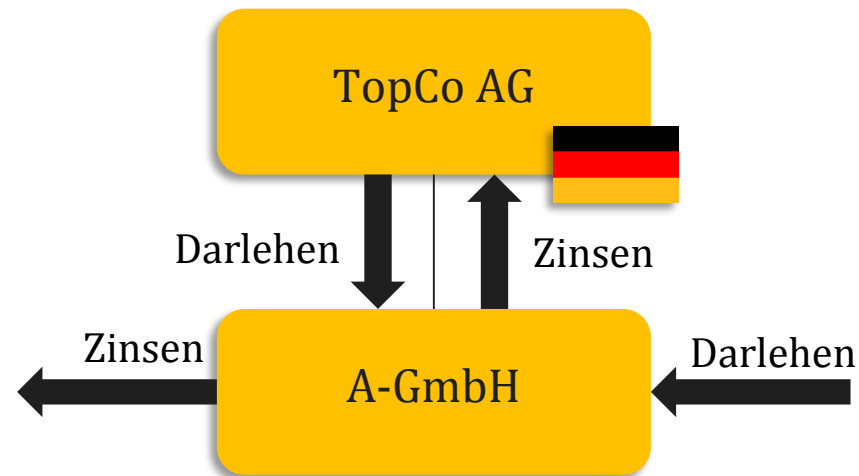
Rückausnahme:

- Die Escape-Klausel ist nur anzuwenden, wenn keine schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung vorliegt (§ 8a Abs. 3 KStG).
- Vergütungen für Gesellschafter-FK > 10 % × Nettozinsaufwand = 8 Mio. € > 0,8 Mio. € (10 % × 8 Mio. €). ✓

Lösungsvorschlag:

- Es liegt schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung vor. Die Zinsschranke greift.

Fall 2: Die Zinsschranke zwischen Grundgesetz und ATAD



Der Leiter der Steuerabteilung ist mit dem Ergebnis überhaupt nicht zufrieden, da sich die Zinsschranke negativ auf die Rentabilität der getätigten Investitionen auswirkt. Zudem fragt er sich, warum die Zinsschranke bei innerstaatlichen Fällen zur Anwendung kommt, obwohl sie doch u.a. zur Bekämpfung unerwünschter Gewinnverlagerung ins Ausland eingeführt wurde. Er hat ferner in einer Fachzeitschrift gelesen, dass der BFH die Zinsschranke für verfassungswidrig hält. Er geht demnach zunächst davon aus, dass die Zinsen vollumfänglich abgezogen werden können. Allerdings ist ihm auch zu Ohren gekommen, dass durch die ATAD zukünftig die Zinsabzugsbeschränkung europaweit geregelt werden soll. Er ist etwas verwirrt. Was tun?

Fall 2: Die Zinsschranke zwischen Grundgesetz und ATAD

Problem:

- Der BFH geht davon aus, dass das Abzugsverbot für Zinsaufwendungen gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt (BFH-Vorlage beim BVerfG v. 14.10.2015, I R 20/15).

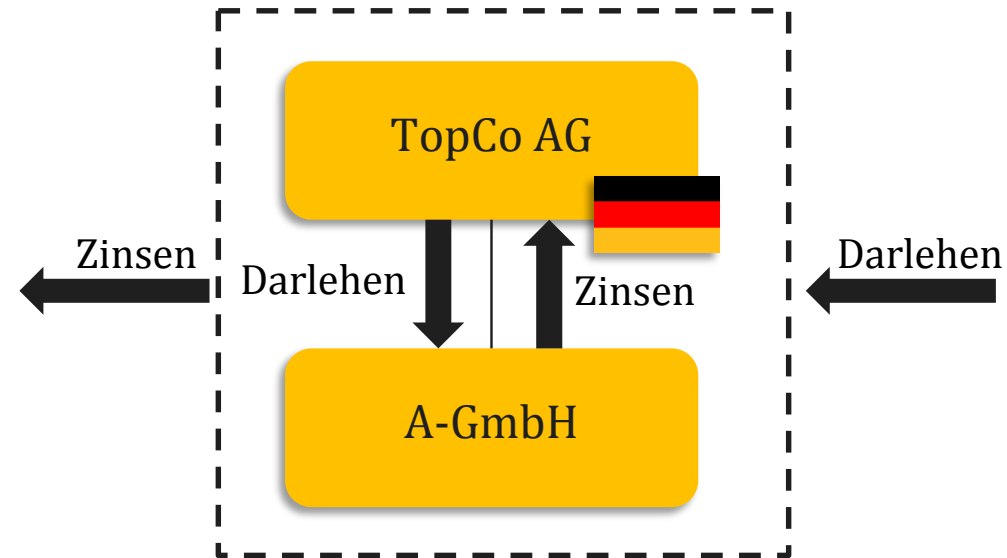
Folge:

- Bereits 2013 äußerte BFH ernstliche Zweifel an Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke und ordnete Aussetzung der Vollziehung an (BFH v. 18.12.2013, I B 85/13).
- Finanzverwaltung folgte dem nicht (BMF v. 13.11.2014, IV C 2 - S 2742-a/07/10001).
- Folgt das BVerfG dem BFH, würde sich möglicherweise ein Widerspruch zu europäischem Sekundärrecht ergeben, da ATAD bis zum 31.12.2018 die verbindliche Einführung einer Zinsschranke fordert. Wie ist dieser Widerspruch aufzulösen?
 - Var. 1: ATAD verstößt gegen deutsches GG und GG setzt sich trotz Höherrangigkeit der ATAD durch („Solange“-Doktrin).
 - Var. 2: ATAD verstößt gegen GG, aber ATAD setzt sich als höherrangiges Recht und
 - a) in der Übergangszeit bis zur verpflichtenden Umsetzung bleibt Anwendung der Zinsschranke aus verfassungsrechtlichen Gründen untersagt (*Glahe*, ISR 2016, 86; aA *Mitschke*, FR 2016, 412) oder
 - b) aufgrund Vorwirkung der ATAD wird GG generell „overruled“.

Lösungsvorschlag:

- Verfassungswidrigkeit sollte im Rechtsbehelfsverfahren geltend gemacht werden, die Steuern sollten aber wegen der 6% nicht-abzugsfähigen AdV-Zinsen bezahlt werden.

Fall 3: Zinsschranke und Gruppenbesteuerung





Dem Leiter der Steuerabteilung ist das alles mit zu viel Unsicherheit behaftet. Er überlegt daher, wie er das Zinsschrankenproblem zukünftig lösen kann. Er überlegt, eine Organschaft zwischen der TopCo AG und der A-GmbH zu begründen. Durch die Einkommenszurechnung würden sich zumindest die konzerninternen Zinsen verrechnen lassen. Zwischen der TopCo AG und der A-GmbH wird daher ein Ergebnisabführungsvertrag geschlossen. Das EBITDA des Organkreises beträgt 5 Mio. €. Der Nettozinsaufwand gegenüber Dritten beträgt 2 Mio. €.

Fall 3: Zinsschranke und Gruppenbesteuerung

Grundlegendes:

- Der Organkreis gilt für Zwecke der Zinsschranke als ein Betrieb (§ 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG).
- Die Zinsschranke ist nach der Einkommenszurechnung auf Ebene des Organträgers (TopCo AG) anzuwenden (§ 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG).

Ausnahmen:

- Es greift bereits die Kleinbetriebsklausel, da Nettozinsaufwand < 3 Mio. €. 
- Es würde nunmehr ebenfalls die Konzernklausel greifen, da nur noch einen Betrieb iSd Zinsschranke existiert. Auch eine schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung liegt nicht mehr vor. 

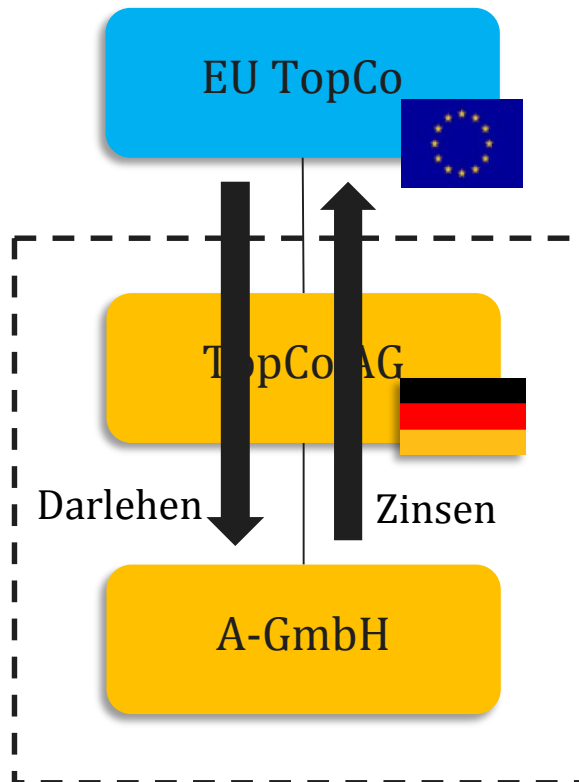
Folge:

- Durch die Organschaft kann die Zinsschranke vorliegend vermieden werden.
- Der Zinsvortrag aus vororganschaftlicher Zeit ist erst wieder nach Beendigung der Organschaft nutzbar.
- Der EBITDA-Vortrag aus vororganschaftlicher Zeit geht unter, da dieser auf 5 Jahre begrenzt ist und gleichzeitig die Organschaft mindestens 5 Jahre bestehen muss (§ 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG).

Beachte:

- Gilt trotz ertragsteuerlicher Transparenz nicht für gewerbliche (auch geprägte oder infizierte) Personengesellschaften (ATAD-konform?) Ausnahme: „Treuhänderpersonengesellschaften“.

Fall 4: Zinsschranke und EU-Recht



Es stellt sich heraus, dass der hohe Zinsaufwand aus einer Finanzierung durch eine EU-Muttergesellschaft (EU TopCo) resultiert. Diese ist in einem hochbesteuernden (>25%) EU-Mitgliedstaat ansässig. Die EU TopCo macht geltend, dass der hohe Einsatz von Fremdkapital im deutschen Teil der Gruppe daraus resultiert, dass das Wachstum in Deutschland derart stark sei und deshalb entsprechende Investitionen (anders als in anderen Gruppenteilen) notwendig seien. Zudem könne keine Rede davon sein, dass deutsches Steuersubstrat durch Zinszahlungen in ein niedrigbesteuerndes Ausland abgesaugt werde. Vielmehr sei die Finanzierung mit Fremdkapital aus steuerlicher Sicht ungünstig, entspreche aber nun einmal den Richtlinien im Unternehmen, wonach der Zinsaufwand dahin allokiert werden solle, wo die Investitionen getätigt werden. Man hält den typisierenden Missbrauchsvorwurf der deutsche Zinsschranke daher für EU-rechtswidrig.

Fall 4: Zinsschranke und EU-Recht

Problem:

- Vereinbarkeit von Zinsschranke mit EU-Grundfreiheiten.

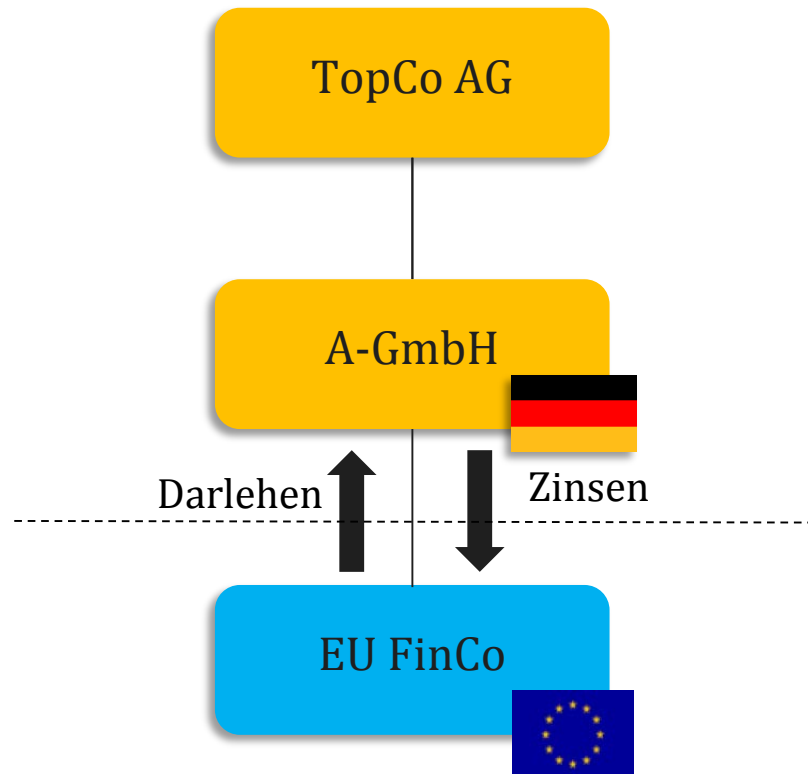
Folge:

- Im Schrifttum wird in der Tat diskutiert, inwieweit die Zinsschranke gegen EU-Recht verstößt (zB *Loschelder* in: Schmidt, EStG, Rz. 4, mwN). Folge wäre, dass Art. 4 ATAD gegen Primärrecht verstößt.
- Angesichts der Debatte um BEPS ist allerdings fraglich, inwieweit der EuGH diese generelle Sichtweise teilt.
- Aber: Jedenfalls müsste ein Escape iSd „Cadbury Doktrin“ zugelassen werden, der weder von der deutschen Zinsschranke noch von der ATAD vorgesehen ist. In diesem Sinne müsste der Steuerpflichtige den Nachweis führen können, dass der typisierte steuerliche Missbrauch im konkreten Fall nicht gegeben ist, dass jedenfalls gute wirtschaftliche Gründe für den (vergleichsweise hohen) Zinsaufwand gegeben sind.

Lösungsvorschlag:

- Die Zinsschranke verstößt zumindest insoweit gegen EU-Recht, als sie keinen Escape iSd „Cadbury Doktrin“ enthält.
- Denkbar wäre auch, eine Option für die (beschränkte) Steuerpflicht der Zinszahlungen im Inland unter Anrechnung der im Ausland gezahlten Steuern zuzulassen (wie zB bei der Zinsschranke oder der in den USA vorgeschlagenen Excise Tax).

Fall 5: Zinsschranke und CFC Rules



Es gibt Überlegungen, die Finanzierungsfunktion für den deutschen Teil der Gruppe in einer in der EU ansässigen Finanzierungsgesellschaft (EU-FinCo) zu bündeln. Das Steuerniveau in dem betreffenden Staat beträgt weniger als 25%. Die deutsche A-GmbH soll ebenfalls von der EU FinCo darlehensweise Mittel erhalten. Es stellt sich heraus, dass die Zinszahlungen an die EU FinCo einerseits im Rahmen der deutschen Zinsschranke nicht abgezogen werden können. Andererseits sollen die von der EU FinCo erzielten Zinserträge bei der A-GmbH der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7-14 AStG unterliegen. Der Leiter der Steuerabteilung meint, dass diese Doppelbelastung etwas des Guten zu viel sei...

Fall 5: Zinsschranke und CFC Rules

Problem:

- Doppelbesteuerung, die aus dem Zusammenwirken von Zinsschranke und Hinzurechnungsbesteuerung resultieren kann (fiskalischer „Reverse Double Dip“).

Folge:

- Aus den Mindestanforderungen der ATAD zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung folgt, dass es im Zusammenspiel von Zinsschranke und Hinzurechnungsbesteuerung nicht zu einer Doppelbelastung kommen darf.
- Technisch wäre zB denkbar, dass im Falle des Versagens des Zinsabzuges, die Hinzurechnungsbesteuerung insoweit nicht zur Anwendung gelangt, et vice versa.

Lösungsvorschlag:

- Die Zinsschranke verstößt auch insoweit gegen EU-Recht, als sie im Zusammenspiel mit der Hinzurechnungsbesteuerung zu einer Doppelbesteuerung führt.
- Eine entsprechende Regelung, wie sie im Zuge der Einführung der Lizenzschranke in § 4j Abs. 1 Satz 5 EStG kodifiziert wurde, könnte hier Abhilfe schaffen. Gelingt im Übrigen der Escape im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung, sollte dieser auch für die Zinsschranke gelten, um nicht in Konflikt mit europäischem Primärrecht zu geraten.

Fazit und Ausblick

Wesentliche Kritikpunkte:

- Die Zinsschranke zeichnet sich durch eine hohe Rechtsanwendungsunsicherheit, Normenkomplexität und Zielungenauigkeit aus. Gerade die Handhabung der Ausnahmen und Rückausnahmen ist oftmals schwierig.
- Die starke Pauschalierung sorgt dafür, dass branchenspezifische Besonderheiten nicht berücksichtigt werden können und somit Fallgestaltung durch die Zinsschranke erfasst werden, die ihrer Zwecksetzung nach nicht sanktionswürdig sind.
- Die Zinsschranke ist aus verfassungsrechtlicher Sicht sehr kritisch zu sehen. Gerade im reinen Inlandsfall fehlt der Zinsschranke die Rechtfertigungsgrundlage. Zudem vermögen Sollertragsteuerelemente im Rahmen der Einkommen- und Körperschaftsteuer nicht zu überzeugen.
- Aus europarechtlicher Sicht fehlt eine Entlastungsmöglichkeit zB in Form eines „Cadbury Escapes“. Zudem können die möglichen Doppelbesteuerung, die durch die Hinzurechnungsbesteuerung ausgelöst werden können, zu nicht mehr vertretbaren Belastungswirkungen führen.

Lösungsvorschlag:

- Gerade mit Blick auf die neu eingeführte Lizenzschranke (§ 4j EStG) existiert bereits eine Missbrauchsvermeidungsvorschrift, die zielgenauer gefasst ist und ua die durch Hinzurechnungsbesteuerung verursachte, mögliche Doppelbesteuerung zweckmäßiger vermeidet (§ 4j Abs. 1 Satz 5 EStG). Zudem werden durch die Einführung einer Niedrigbesteuerungsschwelle (§ 4j Abs. 2 EStG) nur solche Fälle erfasst, bei denen überhaupt die Möglichkeit einer Gewinnverlagerung ins Ausland besteht. Die Abzugsbeschränkung bezieht sich sodann gezielt auf die Höhe des ausländischen Steuersatzes (§ 4j Abs. 3 EStG).
- Auch bezogen auf die gegenwärtige Struktur existiert bereits eine Vielzahl von alternativen Regelungsmöglichkeiten, die zu einer zielgenaueren Wirkungsweise der Zinsabzugsbeschränkung beitragen könnten (*Herzig/Bohn*, DStR-Beihefter 2009, 61).