

Berlin, im März 2008
Stellungnahme Nr. 16/08
abrufbar unter www.anwaltverein.de

Stellungnahme des Deutschen Anwaltvereins

durch den Steuerrechtsausschuss

zum Entwurf des BMF-Schreibens

„Zinsschranke (§ 4h EStG; § 8a KStG)“ vom 20.02.2008

Mitglieder des Ausschusses:

Rechtsanwalt Dr. Klaus Olbing (Vorsitzender)
Rechtsanwalt Dr. Stephan Eilers
Rechtsanwalt Dr. Dietrich von Elsner
Rechtsanwalt Prof. Dr. Gerrit Frotscher
Rechtsanwalt Robert Hörtnagl
Rechtsanwalt Dr. Stephan Schauhoff
Rechtsanwalt Dr. Egon Schlütter
Rechtsanwalt Dr. Matthias Söffing
Rechtsanwalt Prof. Dr. Joachim N. Stolterfoht

Zuständiger DAV-Geschäftsführer:

Rechtsanwalt Jens Wagener

Verteiler:

Bundesministerium der Justiz
Bundesministerium der Finanzen
Vorsitzender des Rechtsausschusses des Bundestages
Vorstand und Geschäftsführung des Deutschen Anwaltvereins
Landesgruppen und -verbände des DAV
Vorsitzende der Gesetzgebungsausschüsse des DAV
Vorsitzende der Arbeitsgemeinschaften des DAV
Steuerrechtsausschuss des DAV
Bundesrechtsanwaltskammer
Bundesnotarkammer
Deutscher Notarverein
Institut der Wirtschaftsprüfer
Deutscher Richterbund
Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht
Deutsche Schutzvereinigung für Wertpapierbesitz (DSW)
Deutscher Steuerberaterverband
Bundesverband der Deutschen Industrie (BDI)
Bundesverband der Freien Berufe
ver.di
Deutscher Industrie- und Handelskammertag (DIHK)
Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft
Bundesverband Deutscher Banken
Schutzgemeinschaft der Kapitalanleger e.V. (SdK) - Die Aktionärsvereinigung -
Zeitschrift „Die Aktiengesellschaft“
NZG Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
WM Wertpapiermitteilungen
ZIP Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
Börsenzeitung
Handelsblatt
Frankfurter Allgemeine Zeitung
NJW
Financial Times Deutschland
Kommission der Europäischen Gemeinschaften

Der Deutsche Anwaltverein (DAV) ist der freiwillige Zusammenschluss der deutschen Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte. Der DAV mit derzeit ca. 65.000 Mitgliedern vertritt die Interessen der deutschen Anwaltschaft auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene.

I. Allgemeines

Finanzierungsüberlegungen spielen in der steuerlichen Gestaltungsberatung eine zentrale Rolle. Problematisch war in diesem Zusammenhang in der Vergangenheit vor allem die steuerliche Behandlung der Gesellschafterfremdfinanzierung. Maßgebliche Norm bezüglich der Gesellschafterfremdfinanzierung war bisher § 8a KStG. Aufgrund der Rechtsprechung des EuGH, der die ursprüngliche Regelung für europarechtswidrig erklärte, wurde die Regelung, die anfangs nur die Fremdfinanzierung inländischer Gesellschaften durch ausländische Gesellschafter erfasste, auf jegliche Form der Gesellschafterfremdfinanzierung durch wesentlich beteiligte Gesellschafter ausgedehnt.

Mit dem Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 wurde die bisherige Regelung zur Gesellschafterfremdfinanzierung durch §§ 4h EStG, 8a KStG n.F. ersetzt. Die heutige Zinsschrankenregelung geht in ihrem Anwendungsbereich noch weit über die alte Regelung zur Gesellschafterfremdfinanzierung hinaus und wird einhellig kritisiert. Insbesondere kann die Regelung in Einzelfällen einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip begründen. Zudem baut die Regelung fast unüberwindbare bürokratische Hindernisse hinsichtlich der Ausnahmetatbestände des § 4h Abs. 2 EStG auf.

Vor diesem Hintergrund der mit der Zinsschrankenregelung verbundenen Unklarheiten ist es zu begrüßen, dass das BMF wenige Monate nach Inkrafttreten der neuen Regelung den Entwurf eines BMF-Schreibens zu §§ 4h EStG, 8a KStG n.F. vorlegt. Aber auch vor dem Hintergrund dieses Entwurfs verbleiben eine Vielzahl von Unklarheiten und Unbilligkeiten. Dazu im Einzelnen:

II. Einzelpunkte

1. Betrieb

Tz. 4

Im Rahmen der Festlegung, dass die Zinsschranke auch anzuwenden ist, wenn der Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt wird, bleibt offen, ob die Zinsschranke auch dann wirkt, wenn der Gewinn nach § 5 a EStG ermittelt wird oder ob aus der Festlegung der Einbeziehung von § 4 Abs. 3 EStG folgt, dass eine Gewinnermittlung nach § 5 a EStG (Tonnagebesteuerung) für die Zinsschranke keinen Raum mehr lässt. Aus unserer Sicht scheint Letzteres die richtige Antwort zu sein.

Deshalb wird angeregt, in Tz. 4 folgenden zweiten Satz aufzunehmen:

"Wird der Gewinn nach § 5 a EStG ermittelt, ist für die Anwendung der Zinsschranke kein Raum."

Tz. 10

Die Regelung zum Organkreis ist unseres Erachtens europarechtlich bedenklich, wenn man eine Organschaft nicht auch grenzüberschreitend zulässt. Die Wirkweise der Organschaft mag in den Fällen eines ausländischen Organträgers oder von ausländischen Finanzierungsgesellschaften versucht werden, auf das Inland zu beschränken. Eine solche Beschränkung wird aber unseres Erachtens den europarechtlichen Anforderungen nicht gerecht, weil die Finanzierungsfreiheit des Unternehmens - anders als in Inlandsfällen - nicht gewahrt wäre. Entsprechende Probleme ergeben sich auch aus ausländischen Beteiligungsgesellschaften deutscher Unternehmen, weil diese bereits im Ansatz nicht in eine Organschaft mit einem deutschen Unternehmen einbezogen werden können. Die Grundfreiheiten erfordern hier unseres Erachtens, dass für Zwecke der Zinsschranke ein eigenständiger EU/EWR-Organkreis gebildet werden kann. Eine Regelung im Erlasswege erscheint uns allerdings hierzu nicht ausreichend.

2. Kapitalforderungen/ Fremdvergleich

Tz. 11

Es wird angeregt, einen weiteren Spiegelstrich einzufügen, der wie folgt lautet:

"- Finanzierungselemente aus Sachkapitalüberlassungsverträgen, bei denen der Empfänger der Sachkapitalüberlassung als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist."

In Tz. 23 werden die entsprechenden Regelungen aufgestellt; Angesichts der Tragweite insbesondere von Leasingfinanzierungen bietet es sich aber unseres Erachtens an, bereits bei der übersichtsartigen Aufstellung in Tz. 11 solche Verträge in den Blick zu nehmen.

3. Zinsaufwendungen/ Zinserträge

Tz. 17

Angesichts der teilweise beschränkten Abzugsfähigkeit von Zinsaufwand gemäß § 3 c Abs. 2 EStG stellt sich die Frage, ob die Zinsaufwendungen dann, wie der Wortlaut nahelegt, vollständig im Rahmen der Zinsschranke hinzuzurechnen sind oder nur insoweit, als sie sich tatsächlich einkommensmindernd ausgewirkt haben. Steuersystematisch scheint uns die letztere Lösung zwingend.

Deshalb wird angeregt, dass im ersten Satz statt des Wortes "die" die Worte "soweit sie" verwendet werden.

4. Zinsvortrag

Tz. 44

Hinsichtlich des anteiligen Untergangs des Zinsvortrags bei Aufgabe oder Übertragung eines Teilbetriebs bleibt unklar, anhand welchen Maßstabs der Zinsvortrag für diese Zwecke aufzuteilen ist.

Tz. 45

Angesichts der Anordnung in Tz. 44, dass das Ausscheiden einer Organgesellschaft aus dem Organkreis wie ein Aufgabe eines Teilbetriebs behandelt wird, wird angeregt, in Tz. 45 einen Satz 2 anzufügen:

"Ein etwaiger vororganschaftlicher Zinsvortrag ist nach Beendigung der Organschaft dann weiter nutzbar, wenn er nicht durch Gesellschafterwechsel entsprechend § 8 c KStG entfällt."

Keine Einschränkung der Abzugsfähigkeit des Zinsvortrags

Klärungsbedürftig ist aus unserer Sicht auch die Frage, ob der Zinsvortrag in dem Wirtschaftsjahr, in dem die Zinsschranke aufgrund eines Escapes nach § 4h Abs. 2 EStG erstmals nicht mehr gilt, komplett geltend gemacht werden kann. Der Wortlaut und die Systematik des § 4h EStG legen eine Einschränkung der Abzugsfähigkeit des Zinsvortrags nicht nahe. Die Zinsschranke wird zudem generell als Einschränkung des objektiven Nettoprinzips kritisiert. Nur eine unbeschränkte Abzugsfähigkeit des Zinsvortrags bei Vorliegen der Voraussetzungen einer Escape-Klausel in folgenden Wirtschaftsjahren kann die aufgrund der Nichtbeachtung des Leistungsfähigkeitsprinzips eingetretene Belastung des Unternehmens abmildern.

Deshalb wird angeregt, in einer neuen Teilziffer klarzustellen, dass in dem Wirtschaftsjahr in dem erstmals die Voraussetzungen einer Escape-Klausel erfüllt sind, der bestehende Zinsvortrag komplett abzugsfähig ist.

5. Mitunternehmerschaften

Tz. 49

Im Rahmen von Mitunternehmerschaften ist, wie Satz 2 von Tz. 48 dokumentiert, die Zinsaufwendung aus einer Sonderbilanz dem jeweiligen Mitunternehmer zuzurechnen. Dementsprechend kann bei dem jeweiligen Mitunternehmer auch ein nichtabziehbarer Zinsvortrag entstanden sein. Es erscheint nun unangemessen, einem solchen Mitunternehmer einen Teil des Zinsvortrages zu entziehen, wenn ein anderer Mitunternehmer aus der Mitunternehmerschaft ausscheidet. Eine solche Regelung wird aber von Tz. 49 nahegelegt.

Deshalb wird angeregt, durch einen neuen Schlusssatz folgendes klarzustellen:

"Sind nichtabziehbare Zinsaufwendungen aus einer Sonderbilanz einem Mitunternehmer zuzurechnen (Tz. 48), so führt lediglich das Ausscheiden dieses Mitunternehmers zum entsprechenden Untergang des auf ihn entfallenden Zinsvortrages."

6. Konzernzugehörigkeit

Tz. 64

Im Rahmen von Zweckgesellschaften stellt sich für die Praxis regelmäßig die Frage der Konsolidierung ohne Kapitalbeteiligung. Dieses Problem ist, da eine Konsolidierung auch nach US-GAAP in Betracht zu ziehen ist, bei allen mietweisen Überlassungen von Vermögensgegenständen durch Zweckgesellschaften an ausländische Nutzer virulent und führt in der Regel zu einer nicht-erfüllbaren Steuererklärungspflicht, weil die Leasingnehmer nicht bereit sein werden, Informationen über ihren Eigenkapitalbestand nach Maßgabe von IFRS dem Leasinggeber zur Verfügung zu stellen. Dementsprechend erscheint zwingend, die gegebenenfalls nach einem ausländischen Rechnungslegungsstandard mögliche Konsolidierung von Zweckgesellschaften für die Zinsschranke dann unberücksichtigt zu lassen, wenn keinerlei Kapitalbeteiligung besteht.

Deshalb wird angeregt, die Regelung zu Verbriefungszweckgesellschaften auf alle Zweckgesellschaften oder jedenfalls auf Vermietungszweckgesellschaften auszudehnen.

7. Gesellschafterfremdfinanzierung

Tz. 76

Tz. 76 stellt klar, dass die schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung irgendeiner inländischen oder ausländischen Konzerngesellschaft zur Unanwendbarkeit des § 4h Abs. 2 S. 1 lit. c EStG auch für alle übrigen Konzerngesellschaften führt.

Das Gesetz schießt insofern weit über das Ziel hinaus. Der Referentenentwurf sah lediglich Fremdfinanzierungen der inländischen Körperschaft als schädlich an. Die Gesetzesbegründung verwies dementsprechend darauf, dass nur Zinsaufwendungen einbezogen werden, die Teil einer inländischen Gewinnermittlung sind. Nach dieser Fassung war die Regelung leicht zu umgehen, indem die schädliche Finanzierung einer ausländischen Konzerngesellschaft gewährt wird, die diese als unschädliche Konzernfinanzierung an die inländische Körperschaft weitergibt. Um dies zu vermeiden hat der Gesetzgeber die Regelung auf die Fremdfinanzierung jeglicher Konzerngesellschaft, unabhängig von einer Weitergabe an inländische Konzerngesellschaften, ausgedehnt. Diese uferlose Ausdehnung ist sachlich nicht gerechtfertigt.

Deshalb wird angeregt, klarzustellen, dass die Gesellschafterfremdfinanzierung ausländischer Konzerngesellschaften nur dann schädlich ist, wenn die ausländische Gesellschaft das Fremdkapital unmittelbar oder mittelbar im Wege der unschädlichen Konzernfinanzierung an die inländische Gesellschaft weitergibt, welche sich auf den Escape beruft.