

Die steuerliche Behandlung von Fremdfinanzierungen im Unternehmen

Rechtsanwalt MinDirig a.D. Prof. Dr. Jochen Thiel, Kaarst

Thesen

1. Die Kritik der Zinsschranke schmälert nicht die Leistung der Großen Koalition, die diese mit der Verabschiedung der Unternehmensteuerreform vollbracht hat. Die Senkung der Steuerbelastung der Kapitalgesellschaften auf nominal 29,83% bietet die Gewähr dafür, dass Deutschland als Unternehmensstandort für ausländische Unternehmen attraktiv bleibt.

2. Die Einführung der Zinsschranke (§ 4h EStG-E) und die Ausweitung der Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer auf alle Fremdkapitalzinsen und deren Substitute (§ 8 Nr.1 GewStG-E) durch die Unternehmensteuerreform 2008 richten sich gegen eine zu hohe Fremdfinanzierung der Unternehmen. Sie sollen einem internationalen Trend folgend verhindern, dass Konzerne ihre in Deutschland erwirtschafteten Erträge mittels grenzüberschreitender Fremdfinanzierung ins Ausland transferieren oder ihr verfügbares Eigenkapital vorrangig zur Finanzierung ihrer Auslandsaktivitäten einsetzen. Die steuerrechtlich bedenkliche Einschränkung des Nettoprinzips ist der politische Preis, der den Unternehmen für die Senkung der Unternehmensteuersätze abverlangt wird.

3. Die Ablösung des noch geltenden § 8a KStG durch die Zinsschranke ist prinzipiell berechtigt. Der alte § 8a KStG ist nach seiner flächendeckenden Ausdehnung auf das Inland an seinen praktischen Anwendungsproblemen gescheitert. Insbesondere die Abgrenzung zwischen externer Fremdfinanzierung und Gesellschafterfremdfinanzierung hat sich weithin als nicht lösbar erwiesen. Nach diesen Erfahrungen ist es konsequent, dass die Zinsschranke alle Formen der Fremdfinanzierung erfasst.

4. Konzeptionelles Vorbild der Zinsschranke sind die „Earnings Stripping Rules“ der USA.. In Anlehnung daran hatte eine Unterarbeitsgruppe der Stiftung Marktwirtschaft bereits im Sommer 2005 unter der Überschrift „Finanzierungsaufwand“ folgende Regelung vorgeschlagen:

„(1) Bei Körperschaften und Personenunternehmen sind Vergütungen für Fremdkapital nicht abziehbar, soweit der Gewinn vor Berücksichtigung der Vergütungen (Ausgangsbetrag) um mehr als 60% gemindert wird oder der Ausgangsbetrag 0 oder kleiner ist. Vergütungen für Fremdkapital sind bis zu einem Betrag von 1 Mio. Euro unbeschränkt abzugsfähig.

(2) Die nicht abgezogenen Vergütungen sind in den folgenden Veranlagungszeiträumen vom Gewinn abzuziehen, soweit dieser 40% des positiven Ausgangsbetrages übersteigt.“

5. Die Regelung sollte an die Stelle des § 8a KStG treten und zugleich § 8 Nr.1 GewStG ablösen. Das Abzugsverbot richtete sich gegen eine übermäßige Fremdfinanzierung. Es sollte nur eingreifen, soweit der Gewinn vor Berücksichtigung der Zinsen durch den Zinsabzug um mehr als 60% gemindert wurde. Die Regelung war nicht auf die Erzielung zusätzlicher Steuereinnahmen gerichtet, die bei der Begrenzung der abzugsfähigen Zinsen auf 60% der Bemessungsgrundlage nicht zu erwarten waren. Sie sollte vielmehr durch die gewinnabhängige Ausgestaltung als Lenkungsnorm einen Anreiz schaffen, die Unternehmen

mit genügend Eigenkapital auszustatten, so dass sich der Zinsaufwand voll Steuer mindernd auswirkte.

6. Der Fehler der Zinsschranke besteht in der zu scharfen Ausgestaltung der Abzugsbeschränkung im Grundtatbestand. Mit der Umkehrung der Quote von abzugsfähigen und nicht abzugsfähigen Zinsen – 30 : 70 statt 60 : 40 - hat die Zinsschranke einen anderen Charakter als der Vorschlag der Stiftung Marktwirtschaft, der auf Missbrauchsbekämpfung und Lenkung ausgerichtet war. Das Abzugsverbot in seiner jetzigen Form erfasst Unternehmen, deren Fremdfinanzierung in der üblichen Bandbreite liegt, und schraubt ihren effektiven Steuersatz unverhältnismäßig in die Höhe. Die Absenkung der Toleranzgrenze bei der Zinsschranke auf 30% ist fiskalisch motiviert. Die Zinsschranke trägt nach Erweiterung der Bemessungsgrundlage für die abzugsfähigen Zinsen (steuerliches EBITDA statt EBIT) immer noch mit fast 1,1 Mrd. € zur Gegenfinanzierung der Steuersatzsenkungen bei. § 4h EStG-E verfolgt das Ziel der Missbrauchsbekämpfung. Er soll aber darüber hinaus als Fiskalzwecknorm einen namhaften Beitrag zur Gegenfinanzierung der Steuersatzsenkungen leisten.

7. Die Einkommen- und Körperschaftsteuer ist auf die Besteuerung des Einkommens ausgerichtet. Die Einbeziehung gezahlter Zinsen widerspricht der gesetzlichen Belastungsentscheidung, nach der der Gewinn Steuerbemessungsgrundlage ist. Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung dieses Prinzips bedürfen besonderer Rechtfertigung. Die Verhinderung von Steuergestaltungen, die das Steueraufkommen durch Verlagerung des Gewinns ins Ausland schmälern, kann ein Rechtfertigungsgrund sein. Eine deswegen erlassene Missbrauchsregelung darf aber nicht weiter als unbedingt notwendig gehen. Die Zinsschranke ist deshalb so schonend wie möglich auszugestalten. Ihr Hauptzweck muss die Verhinderung von Steuergestaltungen bleiben

8. Das weitere Ziel, zusätzliches Potenzial für die Finanzierung der Steuersatzsenkungen zu erschließen, erlaubt es nicht, nach dem Vorbild der Gewerbesteuer in die Bemessungsgrundlage für die Einkommen- und Körperschaftsteuer ertragsunabhängige Elemente einzufügen. Die Steigerung des Aufkommens muss über den Tarif erfolgen, und rechtfertigt keine Verfälschung der Bemessungsgrundlage.

9. Die Escape-Klausel wird ihrer Aufgabe, die Zinsschranke auf Missbrauchsfälle zu begrenzen, nicht gerecht. Ihre Anwendung wird durch den neuen § 8a KStG-E auf seltene Ausnahmen beschränkt. Denn sie gilt nicht, wenn auch nur ein Rechtsträger des Konzerns Mittel in unzulässiger Höhe von einer Bank erhalten hat, die auf einen nicht zum Konzern gehörenden Gesellschafter oder eine diesem nahe stehende Person zurückgreifen kann. Um die Escape-Klausel nutzen zu können, muss das betroffene Unternehmen nachweisen, dass es in dem gesamten Konzern, im Inland wie im Ausland, bei keinem Unternehmen zu einer schädlichen Gesellschafterfremdfinanzierung gekommen ist, wobei nicht nur rechtliche sondern auch kaum fassbare faktische Rückgriffsmöglichkeiten schaden.

10. Der Gesetzgeber handelt inkonsequent, wenn er den alten § 8a KStG wegen seiner unbestrittenen Mängel durch die Zinsschranke ersetzt, die alte Vorschrift aber in verschärfter Form als Zugangsvoraussetzung für die Escapemöglichkeiten bei der Zinsschranke aufrecht erhält. Konsequenter und notwendig ist nach den Erfahrungen der Vergangenheit allein die völlige Abschaffung des § 8a KStG. Das erfordert aber zugleich die Abschaffung der Escape-Klauseln in § 4h Abs.2 Buchst. b und c EStG-E, weil sonst die Gesellschafter-Fremdfinanzierung für nicht konzernangehörige Kapitalgesellschaften völlig, für

konzernzugehörige Kapitalgesellschaften weithin freigegeben würde. Dazu muss das Abzugsverbot für Schuldzinsen in § 4h Abs.1 Satz 1 EStG-E weiter gelockert werden.

11. Bei der Gewerbesteuer besteht eine andere Ausgangslage als bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer. Sie ist schon jetzt in Teilen eine Substanzsteuer, so dass der Gesetzgeber mit den neuen Hinzurechnungstatbeständen kein Neuland betritt.

12. Das Tauziehen zwischen den Befürwortern einer Revitalisierung der Gewerbesteuer und den Verfechtern ihrer Abschaffung geht weiter. Da die Hinzurechnung von Zinsen und ihrer Äquivalente bei der Gewerbesteuer ebenso wenig wie bei der Einkommen- oder Körperschaftsteuer dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspricht, wäre eine gewinnorientierte Kommunalsteuer, ergänzt durch ertragsunabhängige stabilisierende Elemente, wie sie die Stiftung Marktwirtschaft vorgeschlagen hat, eine gute Lösung.

13. Das Niedersächsische Finanzgericht hat in einem Vorlagebeschluss zum dritten Mal die Verfassungswidrigkeit der Gewerbesteuer gerügt. Das Bundesverfassungsgericht hat es in der Hand, der Politik neue Maßstäbe für die Ausgestaltung der Gewerbesteuer vorzugeben.