GABLER EDITION WISSENSCHAFT

Gernot Brähler, Christian Lösel (Hrsg.)

# Deutsches und internationales Steuerrecht

## Gegenwart und Zukunft

Festschrift für Christiana Djanani
zum 60. Geburtstag

GABLER EDITION WISSENSCHAFT

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der
Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über
<http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

1. Auflage 2008

Alle Rechte vorbehalten
© Gabler | GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden 2008

Lektorat: Claudia Jeske / Britta Göhrisch-Radmacher

Gabler ist Teil der Fachverlagsgruppe Springer Science+Business Media.
www.gabler.de

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Umschlaggestaltung: Regine Zimmer, Dipl.-Designerin, Frankfurt/Main
Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier
Printed in Germany

ISBN 978-3-8349-1322-7

## Inhaltsverzeichnis

**Über Christiana Djanani** ..... VII
**Grußwort Oswald Rohrer** ..... IX
**Grußwort Christian Rödl** ..... XI
**Inhaltsverzeichnis** ..... XIII

**Teil I**
**Das deutsche internationale Steuerrecht**

Die Einmalerfassung und das arm's length-Prinzip im Gemeinschaftsrecht und die Folgen für Zinsschranken und Funktionsverlagerungen ..... 3
*Reinhold Beiser*

Die Abschaffung der Gewerbesteuer in Österreich als Vorbild für Deutschland? ..... 33
*Gernot Brähler / Christian Lösel*

Umwandlungshindernis Hinzurechnungsbesteuerung? – Verbleibende Anwendungsfälle und Zweifelsfragen der Hinzurechnungsbesteuerung bei Umwandlungen nach SEStEG, Cadbury Schweppes und JStG 2008 ..... 55
*Guido Förster / Dirk Schmidtmann*

Besteuerung von Funktionsverlagerungen in Deutschland ..... 83
*Mathias Graf*

Die Zinsschranke als Maßnahme zur Sicherung des inländischen Steuersubstrats aus europa- und verfassungsrechtlicher Sicht ..... 109
*Johanna Hey*

Aktuelle Entwicklungen bei internationalen Einkunftskorrekturmaßstäben – Anmerkungen zur Systematik und Rechtsstellung von § 1 AStG ..... 129

*Bert Kaminski*

Steuerwettbewerb und Zinsabzug: Eine Bestandsaufnahme ..... 161

*Wolfgang Kessler / Daniel Knörzer*

Die Organschaft im Spannungsfeld der EG-Grundfreiheiten – Eine Analyse der organschaftlichen Tatbestandsvoraussetzungen ..... 177

*Heinz Kußmaul / Christoph Niehren*

Ökonomische und juristische Anmerkungen zu Johann Peter Hebels „Merkwürdiges Rechnungsexempel aus der Regula Societatis" ..... 205

*Franz Jürgen Marx / Erika Simon*

Besteuerung von geschäftswertähnlichen Gewinnchancen wegen Funktionsverlagerung ins Ausland? ..... 225

*Dirk Meyer-Scharenberg*

**Teil II**
**Das internationale Steuerrecht und internationale Steuerplanung**

Die abkommensrechtliche Rückfallklausel im Wandel der Zeit ..... 263

*Siegfried Grotherr*



„Treaty Shopping" bei Einschaltung von Finanzholding-Gesellschaften durch ausländische Investoren im europäischen Ausland im Hinblick auf Investitionen in Deutschland ..... 281

*Wilhelm Haarmann*

Steuerbelastungsvergleich für deutsche Investitionen in Bulgarien und in Estland ..... 297

*Klaus Dittmar Haase*

Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung ausländischer Einkünfte aus typisch stillen Beteiligungen ..... 313

*Rainer Heurung / Philipp Seidel*

Die Körperschaftsteuersysteme Deutschlands, Österreichs und Italiens – Ein Vergleich unter Bezugnahme auf die aktuelle Standortdiskussion in Europa ..... 363

*Peter Hilpold / Walter Steinmair*

Internationale Steuerarbitrage ..... 381

*Georg Kofler / Herbert Kofler*

Der Einfluss der Unternehmensteuerreform 2008 auf die Belastung gewerblicher von Österreich nach Deutschland transferierter Gewinne ..... 405

*Norbert Krawitz / Carolin Karthaus*

Die TwinCom als internationale Steuerlastgestaltung ..... 427

*Stephan Kudert / Ivonne Klipstein*

Zur Problematik der Gewinnabgrenzung von Betriebsstätten bei Transfer von Wirtschaftsgütern ..... 455

*Peter Kupsch / Kathrin Schulte-Krumpen*

Schweizer Bundesgericht zur DBA-Auslegung ..... 495

*Michael Lang*

Wirkungen der Zinsschranke auf österreichisch-deutsche Konzernstrukturen ..... 505

*Erich Pummerer*

Outbound-Investitionen und die asymmetrische Berücksichtigung von Gewinnen und Verlusten in europäischen Konzernen ..... 533

*Corinna Treisch*

**Teil III**
**Nationale und internationale Erbschaftsbesteuerung**

Die Folgen des Wegfalls der Erbschaftsteuer in Österreich für grenzüberschreitende Erbfälle nach der Kündigung des Erbschaftsteuer-DBA Deutschland – Österreich ..... 567

*Katharina Brähler / Carolin Lösel*

Vermögensübergabe im Wege der vorweggenommenen Erbfolge nach der Reform durch das Jahressteuergesetz 2008 ..... 597

*Martin Lösel*



Erbschaft- und Schenkungsbesteuerung der ausländischen Familienstiftung ..... 631

*Carola Seifried*

Erbschaftsteuer – Grundsätzliche Überlegungen und Folgerungen ..... 655

*Jochen Sigloch*

**Teil IV**
**Internationale Aspekte der betrieblichen Altersversorgung**

Grenzüberschreitende Mitarbeiterentsendung – Neuerungen bei der Besteuerung der betrieblichen Altersvorsorge ..... 683

*Jan Marc Fischer*

Deutsch-amerikanisches Doppelbesteuerungsabkommen vom 29. August 1989 – Änderungsprotokoll vom 01. Juni 2006 Hier: Art. 18A – Altersvorsorgepläne ..... 713

*Rosemarie Portner*

**Teil V**
**Internationale Rechnungslegung**

Maßgeblichkeit in Deutschland und Österreich: Historische Entwicklung – Aktuelle Entwicklung – Zukünftige Entwicklung ..... 739

*Romuald Bertl / Eva Eberhartinger/ Klaus Hirschler*

Eine Beurteilung des Regierungsentwurfs zum BilMoG für deutsche Unternehmen anhand einer Analyse der latenten Steuern ..... 765

*Philipp Brune*

Die Prüfung von latenten Steuern im Einzel- und Konzernabschluss in Österreich ..... 783

*Rudolf Steckel*

**Lebenslauf Christiana Djanani** ..... **811**
**Publikationsverzeichnis Christiana Djanani** ..... **813**
**Autorenverzeichnis** ..... **825**

## Teil I:
## Das deutsche internationale Steuerrecht

nehmende Unternehmen jeweils die prognostizierte Ergebnissituation vor und nach Funktionsverlagerung zu dokumentieren haben, mithin eine solche Verlagerung eine vierfache Dokumentation auslöst. Dass solch umfassende Lasten gerechtfertigt, notwendig und verhältnismäßig sind, darf bezweifelt werden.

Wünschenswert wäre, wenn zur Wahrung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes das Gesetz eine entsprechende Änderung erfahren würde. Auch die Rechtsverordnung und die zu erwartenden Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung sollten mit besonderem Augenmaß formuliert und umgesetzt werden, um die berechtigten staatlichen Interessen nach sachgerechter gesetzeskonformer Besteuerung nicht mit unverhältnismäßigen Bürokratiekosten für die betroffenen Unternehmen zu erkaufen. Insbesondere die mittelständischen Unternehmen, welche aus Wettbewerbsgründen zu einer verstärkt grenzüberschreitenden Tätigkeit gezwungen sind, wären die Leidtragenden einer überstrengen, im internationalen Umfeld überdies unüblichen, Regelung.

# Die Zinsschranke als Maßnahme zur Sicherung des inländischen Steuersubstrats aus europa- und verfassungsrechtlicher Sicht

*Johanna Hey*

**1 Genese und Konzept der Zinsschranke ..... 110**

**2 Gesetzeszweck der Sicherung inländischen Steuersubstrats statt Missbrauchsvermeidung ..... 111**

**3 Die Zinsschranke aus europarechtlicher Sicht ..... 112**

**4 Verfassungsrechtliche Würdigung ..... 121**

**5 Europa- und verfassungskonforme Alternativen ..... 127**

## 1 Genese und Konzept der Zinsschranke

Kaum ein Bereich im wahrlich nicht änderungsarmen Unternehmensteuerrecht hat in den letzten knapp 15 Jahren derart dramatische Richtungswechsel erlebt, wie die Gesellschafterfremdfinanzierung. Was im Veranlagungszeitraum 1994 nach dem Scheitern des BMF-Schreibens[1] zum verdeckten Nennkapital als gesetzliche Regelung zur Vermeidung übermäßiger Fremdfinanzierung durch ausländische, d.h. nicht körperschaftsteueranrechnungsberechtigte Muttergesellschaften begann[2], ist heute in § 4h EStG zum allgemeinen Betriebsausgabenabzugsverbot für Zinsen mutiert. Die Änderungen gingen stets nur in eine Richtung: Verschärfung. Bereits in der Unternehmensteuerreform 2000 wurde der mit Wirkung ab 1994 eingeführte[3] § 8a KStG durch Absenkung des Fremd-/Eigenkapitalverhältnisses signifikant verschärft[4], dann infolge der EuGH-Entscheidung in der Rechtssache Lankhorst-Hohorst[5] ab 2004 auch auf Inlandssachverhalte für anwendbar erklärt[6]. Mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 wurde nun der Anknüpfungspunkt des Gesellschaftsverhältnisses aufgegeben. § 4h EStG richtet sich nicht mehr nur gegen Gesellschafterfremdfinanzierungen, sondern allgemein gegen Fremdfinanzierung. Die Zinsschranke trennt sich vollständig vom ursprünglichen Konzept einer Gewinnzuordnungsregel zwischen verbundenen Unternehmen. Sie zieht stattdessen die Rechtsfolgen der (temporären) Nichtabziehbarkeit einstufig nur beim Zinsschuldner, ohne korrespondierend eine nochmalige Erfassung beim Zinsgläubiger zu verhindern[7]. Die Folge sind systematische Doppelbesteuerungen. Die Gesellschafterfremdfinanzierungsregeln der § 8a Abs. 2 und 3 KStG verschärfen den Grundtatbestand lediglich dahingehend, dass sie die Ausnahmetatbestände des § 4h Abs. 2 EStG einschränken, ändern aber nichts an der auf sämtliche Fremdfinanzierungsentgelte bezogenen Rechtsfolge des § 4h EStG[8].

---

1 BMF BStBl. I 1987, 373.

2 Zur Vorgeschichte *Knobbe-Keuk, B.*, Die Fremdfinanzierung inländischer Kapitalgesellschaften durch nichtanrechnungsberechtigte Anteilseigner. Kritik des § 8a KStGÄndGE 1982, StuW 1982, 201.

3 Durch Standortsicherungsgesetz v. 13. 9. 1993, BGBl. I 1993, 1569.

4 Dazu z. B. *Kessler, W.; Teufel, T.*, Gesellschafterfremdfinanzierung nach der Unternehmensteuerreform, DB 2001, 1955.

5 EuGH v. 12. 12. 2002 Rs. C-324/00 – Lankhorst-Hohorst, EuGHE 2002, I-1179.

6 Dazu *Prinz, U.*, „Fortentwicklung" der Gesellschafterfremdfinanzierung nach § 8a KStG, StbJb. 2003/04, 175 ff.; *G. Frotscher*, Die rechtlichen Wirkungen des § 8a KStG n. F., DStR 2004, 377.

7 Zur Veränderung des Regelungskonzepts *Töben, T./Fischer, H.*, Die Zinsschranke – Regelungskonzept und offene Fragen, BB 2007, 974 f.



## 2 Gesetzeszweck der Sicherung inländischen Steuersubstrats statt Missbrauchsvermeidung

Wie § 8c KStG mit der Ursprungsidee des Mantelkaufs als gegen den *missbräuchlichen* Handel mit Verlustvorträgen gerichtete Maßnahme nichts mehr zu tun hat[9], hat auch § 4h EStG nichts mehr mit *unangemessener* Gesellschafterfremdfinanzierung zu tun. Damit stellt sich die Frage, ob es sich überhaupt noch um eine Vorschrift zur Missbrauchsvermeidung handelt. Diese Frage nach Sinn und Zweck der Vorschrift ist Grundlage einer möglichen verfassungs- bzw. europarechtlichen Rechtfertigung des neuen Betriebsausgabenabzugsverbots. Denn so monströs die Vorschrift ist, dass der Gesetzgeber von sich aus wieder von ihr lassen wird, ist eher unwahrscheinlich. Es wird also der Schützenhilfe entweder des Bundesverfassungsgerichts oder des Europäischen Gerichtshofs bedürfen. Dann aber wird es darauf ankommen, ob das Betriebsausgabenabzugsverbot des § 4h EStG mehr bezweckt als reine Gegenfinanzierung[10] der im Unternehmensteuerreformgesetz 2008 gewährten Tarifsenkungen.

Vordringlich soll die Zinsschranke, „die Verlagerung von Steuersubstrat ins Ausland erschweren"[11] bzw. das „inländische Besteuerungssubstrat sichern"[12]. Damit wird ersichtlich, dass es dem Gesetzgeber nicht länger lediglich um die Bekämpfung unangemessener Gestaltungen geht. Denn den in Deutschland steuerpflichtigen Gewinn mindern *jegliche* an einen im Ausland ansässigen Empfänger gezahlte Zinsen. Insofern ist es konsequent, dass der Gesetzgeber das Ziel der Sicherung des inländischen Steuersubstrats – übrigens keineswegs nur mit der Zinsschranke, sondern auch mit der Funktionsverlagerung des § 1 Abs. 3 Sätze 9 ff. AStG und den im SEStEG eingeführten Entstrickungstatbeständen[13] – unabhängig davon verfolgt, ob die Bemessungsgrundlagenverlagerung missbräuchlich ist.

---

8 Kritik an dieser überschießenden Rechtsfolge s. *Prinz, U.*, Herrmann/Heuer/Raupach, Jahresband 2008, § 8a KStG Anm. J 07-16.

9 Dazu *Hey, J.*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl., 2008, § 11 Rz. 58; *dies.*, Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008, BB 2007, 1303 (1306 f.).

10 Veranschlagt war die Aufkommenswirkung der Zinsschranke ursprünglich (allerdings noch mit der Beschränkung auf das EBIT) mit einem Plus von 1.475 Mrd. Euro, s. BT-Drucks. 16/4841. Zur Kritik an diesen Zahlen unter dem Gesichtspunkt des verfolgten Ziels der „Sicherung des Steueraufkommens" s. *Töben, T.*, Die Zinsschranke – Befund und Kritik, FR 2007, 739 (741 f.).

11 BT-Drucks. 16/4841, 1.

12 BT-Drucks. 16/4841, 48.

13 Dazu grundlegend *Prinz, U.*, Herrmann/Heuer/Raupach, Jahresband 2007, Vor § 4 EStG; *Hey, J.*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl., 2008, § 17 Rz. 238 ff.

Selbst wenn er weiterhin (auch) Missbrauchsabwehr bezwecken sollte[14], so ist der Missbrauchsvermeidungscharakter, einst Ausgangspunkt der Umqualifizierung von Zinsen in Dividenden, tatbestandlich jedenfalls nicht mehr erkennbar. Weder die Beschränkung auf konzernangehörige Betriebe (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG) noch die Möglichkeit des Gegenbeweises einer konzernüblichen Fremdfinanzierung im Rahmen der sog. Escapeklausel (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG) begrenzen den Anwendungsbereich auf unangemessene rechtliche Gestaltungen zur Erlangung von „gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteilen" (§ 42 Abs. 2 Satz 1 AO)[15]. Insbesondere ist anders als in § 8a KStG a. F. ein Drittvergleich zum Nachweis der Fremdüblichkeit nicht mehr vorgesehen. Der Eigenkapitalvergleich des § 4h Abs. 2 Buchst. c EStG ist *kein Fremd*vergleich, sondern ein *Binnen*vergleich zur Feststellung einer *Konzernüblichkeit*. Auch die Beschränkung des Abzugsverbots auf den 30% des EBITDA übersteigenden Anteil des Zinssaldos kann schwerlich als Typisierung der Unangemessenheit der Fremdfinanzierung angesehen werden. Ein Bezug zu der branchenspezifisch differenzierenden Finanzierungsrealität deutscher Unternehmen fehlt. Statt auf das Verhältnis zwischen Fremd- und Eigenkapital wird zudem nur noch auf das Verhältnis zwischen (modifiziertem) Gewinn und Zinssaldo abgestellt. Auch bei hohem Eigenkapital kann mithin bei einem Gewinneinbruch das Abzugsverbot eingreifen.

## 3 Die Zinsschranke aus europarechtlicher Sicht

### 3.1 Anwendung des Grundtatbestandes auf In- und Auslandssachverhalte

Sowohl das gesetzgeberische Motiv der Sicherung des *inländischen* Steuersubstrats als auch die Genese der Zinsschranke deuten auf die europarechtliche Problemlage hin[16]. Gleichwohl differenziert der Grundtatbestand des § 4h EStG, um offensichtliche Konflikte mit den Grundfreiheiten (insb. Art. 43; 56 EGV) zu vermeiden, nicht zwischen In- und Auslandssachverhalten. Auch eine verdeckte oder mittelbare Diskriminierung liegt nicht vor. Zwar können auch unterschiedslos anwendbare Normen einem Diskriminierungs- und Beschränkungsvorwurf ausgesetzt sein, wenn von ihnen typischerweise Auslandssachverhalte getroffen werden[17]. Indes erfasst § 4h EStG – ungeachtet der Intention des Gesetzgebers, das inländische Steuersubstrat gegen *Verlagerung ins Ausland* zu sichern – den reinen Inlandssachverhalt mit gleicher Regelmäßigkeit wie den Auslandssachverhalt. Insofern hat der Gesetzgeber aus der EuGH-Entscheidung Lankhorst-Hohorst[18] gelernt.

[14] Hierfür spricht der zusätzlich genannte Zweck, es solle eine „allein aus Gründen der Steueroptimierung hohe Fremdfinanzierungsquote vermieden werden", BT-Drucks. 16/4841, 31.

[15] Ebenso *Hick, C.*, Herrmann/Heuer/Raupach, Jahresband 2008, § 4h EStG Anm. J 07-7.

[16] *Führich, G.*, Ist die geplante Zinsschranke europarechtskonform?, IStR 2007, 341 (342 u. 343).



### 3.2 Benachteiligung grenzüberschreitender Konzerne durch § 15 Nr. 3 KStG

Seine eigentlichen Intentionen offenbart der Gesetzgeber dann aber doch auch tatbestandlich, freilich etwas versteckt in § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG, indem er Inlandskonzernen über die Begründung einer Organschaft die Möglichkeit verschafft, im Organkreis Zinsaufwand und Zinsertrag vollständig zu saldieren. Organgesellschaften und Organträger werden hierzu als ein Betrieb fingiert. Der Inlandskonzern ohne Auslandsbeteiligungen wird der Anwendung der Zinsschranke damit in der Regel entgehen können, so er in der Lage ist, die Voraussetzungen einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft darzustellen. Auslandsgesellschaften können indes nicht miteinbezogen werden, da § 14 Abs. 1 Satz 1, 1. Halbsatz KStG nach wie vor voraussetzt, dass die Organgesellschaft das Kriterium der doppelten Ansässigkeit erfüllt, d.h. sowohl Geschäftsleitung als auch Sitz im Inland hat. *Inlandskonzerne mit Auslandsbeteiligungen* werden hierdurch in ihrer Niederlassungsfreiheit beeinträchtigt[19]. Die von § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG eröffnete Saldierungsmöglichkeit im Konzern endet an den nationalen Grenzen und begründet damit einen steuerlichen Nachteil der Auslands- gegenüber der Inlandsbeteiligung.

[17] EuGH v. 12. 2. 1974 Rs. 152/73 – Sotgiu/Deutsche Bundespost, EuGHE 1974, 153 (164). In Bezug auf Vorschriften der beschränkten Steuerpflicht EuGH v. 28. 1. 1986 Rs. 270/83 – avoir fiscal, EuGHE 1986, 273; EuGH v. 8. 5. 1990 Rs. C-270/83 – Biehl, EuGHE 1990, I-1779; EuGH v. 13. 7. 1993 Rs. C-330/91 – Commerzbank, EuGHE 1993, I-4017; EuGH v. 27. 6. 1996 Rs. C-107/94 – Asscher, EuGHE 1996, I-3089.

[18] S. oben I.

[19] Ebenso *Führich, G.*, Ist die geplante Zinsschranke europarechtskonform?, IStR 2007, 341 (343); *Eilers, S.*, Fremdfinanzierung im Unternehmen nach der Unternehmensteuerreform 2008, FR 2007, 733 (735); *Köhler, S.*, Erste Gedanken zur Zinsschranke nach der Unternehmensteuerreform, DStR 2007, 597 (604); *Kolbe, S.*, Herrmann/Heuer/Raupach, Jahresband 2008, § 15 KStG Anm. J 07-3 insb. auch im Hinblick auf die Wirkungen der Beteiligungsbuchwertkürzung. Auslandskonzerne mit Inlandsbeteiligungen haben bei Bestehen einer Zweigniederlassung im Inland über § 18 KStG die Möglichkeit, zumindest zwischen mehreren inländischen Tochtergesellschaften die Voraussetzungen des § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG herzustellen.

### 3.3 Rechtfertigung der Benachteiligung grenzüberschreitender Konzerne

#### 3.3.1 Vergleichbarkeit von Inlandskonzernen und grenzüberschreitenden Konzernen

So verständlich es ist, dass der Gesetzgeber die Anwendung der Zinsschranke im reinen Inlandsfall weitgehend ausschließen möchte, benötigt er damit weiterhin eine Rechtfertigung der durch § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG bewirkten Ungleichbehandlung von Inlandskonzernen und grenzüberschreitend innerhalb der EU agierenden Konzernen im Hinblick auf die Niederlassungsfreiheit der Art. 43, 48 EGV.

Dem lässt sich nicht entgegenhalten, Konzerne mit beschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften seien Konzernen mit ausschließlich unbeschränkt steuerpflichtigen Konzerngesellschaften nicht vergleichbar. Grenzüberschreitende Konzerne und Inlandskonzerne befinden sich *nicht* in grundsätzlich unterschiedlicher Situation. Glücklicherweise hat der EuGH seine wenig überzeugende Schumacker-Rechtsprechung, der zufolge beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige schon tatbestandlich grundsätzlich nicht in objektiv vergleichbarer Lage sein sollen[20], nicht auf die Unternehmensbesteuerung übertragen[21]. Stattdessen ist einzelfallbezogen erst auf der Rechtfertigungsebene zu prüfen, ob objektiv relevante Kriterien, die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen vermögen. Dabei geht der Gerichtshof regelmäßig davon aus, dass der Umstand, dass ein Konzern über Auslandsbeteiligungen verfügt, nicht zum Anknüpfungspunkt steuerlicher Nachteile genommen werden darf[22]. Zwar hat er in den Rechtsachen Marks & Spencer[23] und Oy AA[24] eine Pflicht zur vollständigen Gleichstellung von In- und Auslandskonzernen verneint, weil sich aus dem Gemeinschaftsrecht kein Anspruch auf freie Gewinn- und Verlustzuordnung innerhalb grenzüberschreitender Konzerne ableiten lasse. Dies bedeutet aber keine Abkehr von dem Grundsatz, dass jede Ungleichbehandlung der Rechtfertigung bedarf. Bei den mit den Organschaftsvoraussetzungen verknüpften Erleichterungen der Zinsschranke geht es nicht um freie

[20] EuGH vom 14. 2. 1995 Rs. C-279/93 – Schumacker, EuGHE 1995, I-225 Rz. 31.

[21] EuGH vom 16. 7. 1998 Rs. C-264/96 – ICI, EuGHE 1998, I-4695; EuGH vom 18. 11. 1999 Rs. C-200/98 – X AB und Y AB, EuGHE 1999, I-8261; EuGH vom 21. 9. 1999 Rs. C-307/97 – Compagnie de Saint Gobain, EuGHE 1999, I-6161 Rn. 48 f.; EuGH vom 8. 3. 2001 Rs. C 397, 410/98 – Metallgesellschaft und Hoechst, EuGHE 2001, I-1760; differenzierend EuGH v. 12. 12. 2006, Rs. C-374/04 – Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, EuGHE 2006, I-11673 Rz. 46 ff; 56 f.

[22] EuGH vom 16. 7. 1998 Rs. C-264/96 – ICI, EuGHE 1998, I-4695; EuGH vom 18. 11. 1999 Rs. C-200/98 – X AB und Y AB, EuGHE 1999, I-8261; EuGH vom 8. 3. 2001 Rs. C 397, 410/98 – Metallgesellschaft und Hoechst, EuGHE 2001, I-1760.

[23] EuGH v. 13. 12. 2005 Rs. C-446/ 03 – Marks & Spencer, EuGHE 2005, I-10837 Rz. 37.

[24] EuGH v. 18. 7. 2007 Rs. C-231/05 – Oy AA, EuGHE 2007, I-6373.



Gewinnzuordnung, sondern um eine nach der Ansässigkeit der Konzerngesellschaft differenzierende Einschränkung des objektiven Nettoprinzips mit der Folge einer Doppelbesteuerung von Zinsaufwand und Zinsertrag. Hinsichtlich der betrieblichen Veranlassung des Zinsaufwands in Deutschland unterscheiden sich Konzerne mit Inlands- und Auslandstochtergesellschaften nicht in einer die Differenzierung durch § 15 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 14 Abs. 1 Satz 1, 1. Halbsatz KStG rechtfertigenden Art und Weise.

#### 3.3.2 Vermeidung von Rechtsmissbrauch zur Wahrung der Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse

Steuermindereinnahmen, die durch grenzüberschreitende Sachverhaltsgestaltungen entstehen, sind als Rechtfertigungsgrund für eine Schlechterstellung des Auslandssachverhalts per se ungeeignet[25], auch wenn sie das Hauptmotiv für den neuerlichen Umbau der steuerrechtlichen Anerkennung der Konzernfinanzierung waren.

Berufen kann sich der Gesetzgeber jedoch darauf, das inländische Steuersubstrat zur Wahrung der Ausgewogenheit der Besteuerungsbefugnisse gegen Rechtsmissbrauch zu schützen. Missbrauchsbekämpfung gehört zu den vom EuGH traditionell anerkannten Gründen, die eine Schlechterstellung des Auslandssachverhalts rechtfertigen können[26]. Unklar ist indes nach wie vor, wann nach Auffassung des EuGH ein zu Abwehrmaßnahmen berechtigender Missbrauch vorliegt[27]. Die konkretisierenden Tatbestandsvoraussetzungen der Beschränkung der Maßnahme auf die Abwehr rein künstlicher (wholly artificial) Gestaltungen[28] sowie der – im Einzelfall zu widerlegenden – Missbrauchsabsicht (Fehlen sog. good business reasons) lassen zwar auf einen engen Missbrauchsbegriff schließen. Doch das Tatbestandsmerkmal der Künstlichkeit er-

[25] EuGH vom 16. 7. 1998 Rs. C-264/96 – ICI, EuGHE 1998, I-4695 Rn. 28; EuGH vom 21. 9. 1999 Rs. C-307/97 – Compagnie de Saint Gobain, EuGHE 1999, I-6161 Rn. 50.

[26] EuGH vom 16. 7. 1998 Rs. C-264/96 – ICI, EuGHE 1998, I-4695, Rz. 25 f.; EuGH v. 12. 12. 2002 Rs. C-324/00, Lankhorst-Hohorst, Slg. 2002, I-11779, Rz. 37; EuGH v. 11. 3. 2004 Rs. C-9/02 – de Lasteyrie du Saillant, EuGHE 2004, I-2409 Rz. 50.

[27] Hierzu aktuell *Fischer, P.*, Überlegungen zum fraus-legis-Gedanken nach deutschem und europäischem Recht, Festschrift für W. Reiß, Köln 2008, 621 ff.; *Schön, W.*, Rechtsmissbrauch und Europäisches Steuerrecht, in Festschrift für W. Reiß, Köln 2008, 571.

[28] EuGH v. 12. 9. 2006 Rs. C-196/04 – Cadbury Schweppes, EuGHE 2006, I-7995, Rn. 55.

möglicht keine eindeutige Abgrenzung[29], zumal das Ausmaß dessen, was zur Entfaltung einer „tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit" erforderlich ist, je nach konkreter Betätigung variieren kann.

Einen Weg zur Konkretisierung weisen meiner Ansicht nach die Entscheidungen Cadbury Schweppes und Oy AA[30], in denen der Gerichtshof eine Verknüpfung mit dem Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Ausgewogenheit der Besteuerungsbefugnisse hergestellt hat. Künstlich ist eine Gestaltung, die die Zuweisung der Besteuerungsrechte von dem zugrundeliegenden wirtschaftlichen Sachverhalt löst. Nach dem äquivalenztheoretischen Verständnis des EuGH, das auch der internationalen Steuerabgrenzung zugrunde liegt[31], soll der Staat das Besteuerungsrecht haben, der die Erwirtschaftung der Einkünfte ermöglicht hat. Das Problem, dass die Einkünfteerzielung häufig nicht monokausal auf den Leistungen eines Staates beruht, löst der Gerichtshof, indem er sich an den Konventionen des Doppelbesteuerungsrechts orientiert.

Soweit eine Gestaltung allein darauf abzielt, das Besteuerungsrecht zu verlagern, ohne gleichzeitig den wirtschaftlichen Sachverhalt zu verändern, bedarf es m. E. auch keines Motivtests mehr. Ohnehin dürfte in diesem Fall die Darlegung außersteuerlicher Motive fehlschlagen. Dabei ist der Verzicht auf subjektive Elemente keine Frage der Kontroverse zwischen Innen- und Außentheorie[32]. Schließlich geht es hier nicht um die Zulässigkeit der Rechtsfortbildung im Steuerrecht durch Analogie und die von der Innentheorie ausgehenden Gefahren für die Gesetzmäßigkeit und Vorhersehbarkeit der Besteuerung, sondern um die europarechtskonforme Ausgestaltung (spezial)gesetzlicher Missbrauchsvermeidungstatbestände.

Indes hilft dieser Eingrenzungsversuch nur dort weiter, wo das internationale Steuerrecht eindeutige territoriale Zuordnungen vornimmt. Dort, wo es unter weitgehendem

[29] Siehe die berechtigte Kritik an der dogmatischen Unschärfe bei *Fischer, P.*, Überlegungen zum fraus-legis-Gedanken nach deutschem und europäischem Recht, Festschrift für W. Reiß, Köln 2008, 621 (623).

[30] EuGH v. 18. 7. 2007 Rs. C-231/05 – Oy AA, EuGHE 2007, I-6373 Rz. 62.

[31] *Burmester, G.*, Zur Jurisdiktionshoheit der Staaten im Steuerrecht, JZ 1993, 698 (699 *Debatin, H.*, Konzeptionen zur Steuerpflicht, FR 1969, 277 (278); *Hey, J.*, Kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer. Zugleich ein Beitrag zur Bedeutung des Äquivalenzprinzips für die Ausgestaltung kommunaler Steuern, StuW 2002, 314 (319 f.).

[32] Siehe die diesbezügliche Analyse der EuGH-Rechtsprechung von *Lang, M.*, Rechtsmissbrauch und Gemeinschaftsrecht im Lichte von Halifax und Cadbury Schweppes, SWI 2006, 273 (275 f.), der dem EuGH mangelnde dogmatische Klarheit vorhält.



Verzicht auf wirtschaftliche Substanz Zuordnungswahlrechte gewährt wie durch die Wahl zwischen Fremd- und Eigenkapital[33], rückt als Ausgestaltungsleitlinie wieder der Missbrauchsvermeidungszweck in den Vordergrund. Nur insoweit die Fremdfinanzierung einem Drittvergleich nicht standhält, ist der Staat, dessen Steuersubstrat hierdurch gemindert wird, zur Korrektur berechtigt. Freilich liegt, obwohl der Fremdvergleich in der Rechtssache Test Claimants in the Thin Cap Group als ein Kriterium für die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis behandelt wurde[34], hierin zugleich auch ein Ausdruck der Wahrung der Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsrechte. Denn die Zuweisung des Besteuerungsrechts für Zinsen zum Ansässigkeitsstaat unter Verzicht des Quellenstaats gilt in Abgrenzung zu der gegenläufigen Zuweisung der Unternehmensgewinne eben nur für drittübliche Fremdkapitalentgelte (s. Art. 11 Abs. 6; Art. 9 OECD-MA).

### 3.3.3 Europarechtswidrigkeit aufgrund überschießender Regelungstendenz

Gemäß der Rechtssache Lasteyrie du Saillant kommt eine Rechtfertigung von § 4h EStG als Missbrauchsnorm aber überhaupt nur dann in Betracht, wenn die Vorschrift auf die Erfassung von Steuerumgehungen beschränkt ist[35]. Bereits hieran fehlt es. Die Zinsschranke entspricht nicht den in der Rechtssache Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation[36] für die Missbrauchsabwehr aufgestellten Vorgaben, da das Abzugsverbot nicht auf nicht fremdübliche Entgelte beschränkt ist. Weder handelt es sich bei dem Eigenkapitalquotenvergleich in § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG um einen Drittvergleich, noch ist im Anwendungsbereich der fortbestehenden Gesellschafterfremdfinanzierungsregelung in § 8a Abs. 2 und 3 KStG ein Drittvergleich vorgesehen. § 4h EStG erfasst auch die „normale", nicht künstliche Fremdkapitalfinanzierung, für die nach den Konventionen des DBA-Rechts ebenso wie nach dem in der Zins- und Lizenzrichtlinie zum Ausdruck gebrachten Willen des Gemeinschaftsgesetzgebers (nur) der Sitzstaat das Besteuerungsrecht haben soll.

[33] *Burmester, G.*, Steuerliche Aspekte der Finanzierung international tätiger Unternehmen, in Festschrift für H. Flick, Köln 1997, 659 (670).

[34] EuGH v. 13. 3. 2007 Rs. C-524/04 – Test Claimants in the Thin Cap Group litigation, EuGHE 2007, I-2107, Rz. 74; ebenso EuGH v. 17. 1. 2008 Rs. C-105/07 – Lammers & Van Cleeff NV, www.curia.europa.eu/de, Rz. 28 ff.

[35] EuGH v. 11. 3. 2004 Rs. C-9/02 – de Lasteyrie du Saillant, EuGHE 2004, I-2409 Rz. 50.

Ebenso wenig ist eine Rechtfertigung unter dem Gesichtspunkt des *Kohärenz- oder Territorialitätsprinzips* denkbar. Zum einen gibt es im deutschen Steuerrecht keinen Grundsatz intersubjektiver Korrespondenz dergestalt, dass Betriebsausgaben beim Schuldner nur dann abgezogen werden dürfen, wenn sie beim Gläubiger/Empfänger als Einnahmen (im Inland) versteuert werden[37]. Zum anderen wäre die Kohärenz nur dann gestört, wenn beim Abzug der an ausländische Empfänger gezahlten Zinsen eine (einmalige) Besteuerung beim Empfänger nicht sichergestellt werden könnte. Dieser Annahme hat der EuGH aber in Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation zu Recht widersprochen[38]. Grundsätzlich ist nämlich davon auszugehen, dass im Sitzstaat des Zinsempfängers eine Besteuerung stattfindet. Es gibt also keine Gefahr einer doppelten Nichtbesteuerung[39]. Auch dass die Besteuerung im Ausland generell zu einem niedrigeren Steuersatz stattfindet, lässt sich nicht unterstellen, zumal derartige Vorteile aufgrund des innerhalb der EU bestehenden Steuersatzgefälles aus Sicht des EuGH ohnehin nicht zu Abwehrmaßnahmen berechtigen[40]. Schließlich ist noch nicht einmal gesagt, dass der Empfänger von Zinszahlungen eines Konzerns mit von § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG ausgeschlossenen Auslandsgesellschaften im Ausland ansässig sein muss.

Damit ist jedenfalls § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG in Verbindung mit § 14 Abs. 1 Satz 1, 1. HS. KStG europarechtswidrig. Zwar könnte der Gesetzgeber den Mangel durch Streichung der Erleichterung für inländische Konzerne beheben, indes nur unter Inkaufnahme einer Verschärfung der – im Folgenden noch zu erörternden – Verletzung des objektiven Nettoprinzips[41].

[36] EuGH v. 13. 3. 2007 Rs. C-524/04 – Test Claimants in the Thin Cap Group litigation, EuGHE 2007, I-2107.

[37] Das Abzugsverbot des § 160 AO soll lediglich die Empfängerbenennung sicherstellen, macht den Abzug aber nicht davon abhängig, ob der Empfänger in Deutschland steuerpflichtig ist und ist richtigerweise dahingehend einzuschränken, dass das Benennungsverlangen nur dann ermessensfehlerfrei ist, wenn der Empfänger im Inland einen steuerbaren und steuerpflichtigen Tatbestand verwirklicht hat, s. *Tipke, K.*, in Tipke/Kruse, AO-/FGO-Kommentar, § 160 AO Rz. 9 f. (2007).

[38] EuGH v. 13. 3. 2007 Rs. C-524/04 – Test Claimants in the Thin Cap Group litigation, EuGHE 2007, I-2107, Rz. 68 f.

[39] *Führich, G.*, Ist die geplante Zinsschranke europarechtskonform?, IStR 2007, 341 (344).

[40] EuGH in EuGH v. 26. 10. 1999 Rs. C-294/97 – Eurowings, EuGHE 1999, I-7447, Rz. 44.

[41] Ebenso *Führich, G.*, Ist die geplante Zinsschranke europarechtskonform?, IStR 2007, 341 (345).



### 3.4 Verstoß gegen die Zins- und Lizenzrichtlinie

Verstieße die Zinsschranke auch gegen die Zins- und Lizenzrichtlinie, könnte die Europarechtswidrigkeit auch durch Aufhebung von § 15 Abs. 1 Nr. 3 KStG nicht beseitigt werden[42]. Die 2003 verabschiedete Zins- und Lizenzrichtlinie[43] verpflichtet den Quellenstaat zum Verzicht auf jegliche Besteuerung von Zinsen und Lizenzgebühren, soweit der Empfänger oder Nutzungsberechtigte ein Unternehmen oder eine Betriebsstätte eines anderen Mitgliedstaates ist (Art. 1 Abs. 1 der ZL-RL). Primär geht es um die Vermeidung der Besteuerung des *Empfängers* von Zins- und Lizenzgebühren. Indes liegt der Zweck der Zins- und Lizenzrichtlinie darin, jegliche Form der Doppelbelastung von Zinszahlungen innerhalb eines Konzerns zu beseitigen.

Dabei kann es nicht darauf ankommen, ob es sich um eine juristische Doppelbesteuerung durch Erfassung des *Zinsgläubigers* sowohl im Quellen- als auch im Sitzstaat handelt oder um eine *wirkungsgleiche* wirtschaftliche Doppelbelastung aufgrund von Abzugsbeschränkungen beim *Zinsschuldner*. Auch wenn bisher zur Zins- und Lizenzrichtlinie keine einschlägige EuGH-Rechtsprechung vorliegt, ist das Verbot der Belastung von Zinseinkünften im Quellenstaat dahingehend auszulegen, dass ein wirkungsgleiches Abzugsverbot beim Zinsschuldner ebenfalls erfasst wird. Zwar bezieht sich Art. 1 Abs. 1 der ZL-RL nur auf „Einkünfte in Form von Zinsen" und erklärt nur insofern die Form der Besteuerung – Quellenabzug oder Veranlagung – für unbeachtlich. Wären Abzugsverbote gegenüber dem Zinsschuldner vom Anwendungsbereich des Doppelbesteuerungsverbots ausgenommen, könnten die Mitgliedstaaten jedoch durch Normierung eines wirkungsgleichen Abzugsverbots ihre sekundärrechtlichen Verpflichtungen umgehen[44]. Dass der Richtlinie eine Gesamtbetrachtung zugrundeliegt, lässt sich im Umkehrschluss auch dem Umstand entnehmen, dass Ziff. 5 der Erwägungen die Pflicht zum Besteuerungsverzicht auf fremdübliche Zinszahlungen begrenzt. Nahezu alle Mitgliedstaaten bekämpfen unangemessene, einem Drittvergleich nicht

[42] Dies bejahen *Musil; A.; Volmering, B.*, Systematische, verfassungsrechtliche und europarechtliche Probleme der Zinsschranke, DB 2008, 12 (14); *Hallerbach, D.*, Problemfelder der neuen Zinsschrankenregelung des § 4h EStG, StuB 2007, 487 (493); vergleichbar *Hidien, J.*, § 8 Nr. 1 GewStG n.F. verstößt gegen die europäische Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie!, DStZ 2008, 131 ff. (zur gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Fremdkapitalentgelten); verneinend *Dötsch, E.; Pung, A.*, in Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 8a KStG Rz. 22; offen gelassen bei *Hick, C.* Herrmann/Heuer/Raupach, Jahresband 2008, § 4h EStG Anm. J 07-5.

[43] Richtlinie des Rates vom 3. 6. 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (2003/49/EG), ABl. EG 2003 Nr. L 157, 49.

standhaltende Gesellschafterfremdfinanzierungen auf der Ebene des Zinsschuldners[45], d.h. auf der Abzugsseite. Indem die Richtlinie in Art. 5 ZL-RL die Mitgliedstaaten hierzu, aber eben auch *nur* hierzu weiterhin berechtigt, wird gleichzeitig deutlich, dass weitergehende Abzugsverbote auf Zinsschuldnerseite nicht richtlinienkonform sind.

Gestützt wird diese Interpretation durch die Rechtssache Athinaiki, in der der EuGH die Belastungswirkungen betrachtet und sich nicht von steuertechnischen Differenzierungen hat blenden lassen[46]. Insbesondere komme es nicht auf die Qualifizierung als Quellensteuer nach nationalem Recht an[47]. Ausreichend war dem EuGH in der Rechtssache Athinaiki für die Feststellung eines Verstoßes gegen die Mutter-/Tochter-Richtlinie, dass die Besteuerung durch die Zahlung von Dividenden ausgelöst und in ihrer Höhe bestimmt wurde. In der Rechtssache Burda vom 26.06.2008[48]zur Europarechtskonformität von § 28 Abs. 4 KStG 1977 fordert der Gerichtshof nun zwar, dass es sich auch formal um eine Steuer des Inhabers der Wertpapiere handeln müsste, rückt also von einer rein wirtschaftlichen Betrachtung ab. Diese Einschätzung fußt indes wesentlich darauf, dass § 28 Abs. 4 KStG 1977 der Einmalbesteuerung des Gewinns der Tochtergesellschaft im Quellenstaat dient. Damit steht § 28 Abs. 4 KStG 1977 durchaus in Einklang mit den Intentionen der Mutter-/Tochterrichtlinie, wonach der Sitzstaat der Tochtergesellschaft den vorrangigen Besteuerungszugriff haben soll. Insofern unterscheidet sich die Mutter-Tochter-Richtline aber diametral von den Intentionen der Zins- und Lizenzrichtlinie, die die Zuordnung des Zinsertrags zum Sitzstaat der Muttergesellschaft und damit die einmalige Besteuerung durch diesen festschreibt. Jede Form von Doppelbelastung muss damit durch umfassenden Besteuerungsverzicht seitens des Quellenstaates vermieden werden. Zwar hat der Gerichtshof in der Rechtssache Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation festgestellt, es sei im Fall unangemessener Gesellschafterfremdfinanzierung nicht Sache des Mitgliedstaats, der die Umqualifizierung vornimmt, sicherzustellen, dass es aufgrund einer abweichenden Beurteilung im anderen Staat nicht zu einer Doppelbesteuerung kommt[49], dies kann aber nur im Rahmen der in Art. 5 der ZL-RL zugelassenen Missbrauchsbekämpfung

[44] Ebenso *Hidien, J.*, DStZ 2008, 131 (132).
[45] Siehe *Gouthière, A.*, Comparative Study of the Thin Capitalization Rules in the Member States of the European Union and Certain Other States, European taxation 2005, 367 ff.
[46] EuGH v. 4. 10. 2001 Rs. C-294/99 – Athinaiki, EuGHE 2001, I-6797 Rz. 25 f.
[47] EuGH v. 4. 10. 2001 Rs. C-294/99 – Athinaiki, EuGHE 2001, I-6797 Rz. 27.
[48] Rs. C-284/06 v. 26.6.2008 Rz, 52 ff. www.curia.eu.
[49] EuGH v. 13. 3. 2007 Rs. C-524/04 – Test Claimants in the Thin Cap Group litigation, EuGHE 2007, I-2107, Rz. 88.



gelten. Die Zinsschranke ist dagegen – wie dargelegt[50] – nicht auf die Erfassung missbräuchlicher Gestaltungen beschränkt.

## 4 Verfassungsrechtliche Würdigung

### 4.1 Unterscheidung zwischen der Verfassungskonformität der Zinsschranke als solcher und der Binnengestaltung der Zinsschrankenregelung

Auch die verfassungsrechtlichen Monita gegen die Zinsschranke sind vielfältig. Sie lassen sich unterscheiden in Verfassungsverstöße durch die Zinsschranke als solche und Verfassungsverstöße aufgrund der konkreten Ausgestaltung der § 4h EStG; § 8a KStG.

Die zahlreichen verfassungsrechtlichen Einwände gegen die innere Ausgestaltung der Zinsschranke sollen hier nicht vertieft werden. Neben einer möglichen Verletzung des rechtsstaatlichen Gebots der Normenklarheit aufgrund der Komplexität und Verweisungstechnik[51] begegnet die Binnengestaltung von § 4h EStG insbesondere im Hinblick auf die Normierung der sog. „Mittelstandskomponente"[52] als *Freigrenze* statt als *Freibetrag* verfassungsrechtlichen Bedenken[53]. Zwar ist bisher das steuergesetzlichen Freigrenzen immanente Alles- oder Nichtsprinzip verfassungsrechtlich nicht beanstandet worden. Die Entscheidung zwischen Freibetrag und Freigrenze dürfte grundsätzlich in der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers liegen, zumal dann, wenn es sich um eine Steuervergünstigung handelt, die entsprechend höher ausfallen kann, wenn der Gesetzgeber statt eines Freibetrags eine Freigrenze wählt. Strengere Maßstäbe sind indes anzulegen, wenn es wie bei § 4h EStG um die Abmilderung einer Durchbrechung des Nettoprinzips geht. Das Eingreifen der vollen Zinsschrankenwirkung bei einer Überschreitung der Freigrenze um nur einen Euro führt zu einer massiven Ungleichbehandlung sich nur geringfügig unterscheidender Sachverhalte. Weniger einschneidende Alternativlösungen wären zu Gebote gestanden. So hätte sich der Gesetz-

[50] Siehe oben II. und III.3.c.
[51] *Hick, C.*, Herrmann/Heuer/Raupach, Jahresband 2008, § 4h EStG Anm. J 07-5.
[52] BT-Drucks. 16/4841, 31, 48.
[53] Siehe die allgemeine Kritik an der Ausgestaltung als Freigrenze *Herzig, N.; Bohn, J.*, Modifizierte Zinsschranke und Unternehmensfinanzierung, DB 2007, 1 (2); *Thiel, J.*, Die steuerliche Behandlung von Fremdfinanzierungen in Unternehmen, FR 2007, 279 (730); vage ferner *Musil, A.; Völmering, B.*, DB 2008, 12, die nicht deutlich machen, auf welcher Ebene ihre Kritik angesiedelt ist.

geber ähnlich wie in § 16 Abs. 4 Satz 3 EStG der Technik eines abschmelzenden Freibetrags bedienen können.

### 4.2 Verletzung des objektiven Nettoprinzips

Hauptvorwurf ist indes, dass die Zinsschranke das objektive Nettoprinzip verletzt[54]. Dieser lässt sich, wie ich bereits an anderer Stelle dargelegt habe[55], auch nicht im Hinblick auf die Vortragsfähigkeit der nicht abziehbaren Zinsen entkräften[56]. Zum einen ist die Gefahr, dass der Zinsvortrag infolge von Umwandlung (§§ 4 Abs. 2 S. 1; 15 Abs. 3; 20 Abs. 9; 24 Abs. 6 UmwStG) oder Anteilsveräußerung (§ 8a Abs.- 1 Satz 3 i.V.m. § 8c KStG) untergeht, jedenfalls aber erst mit erheblicher Zeitverzögerung geltend gemacht werden kann, beträchtlich. Zum anderen wirkt das objektive Nettoprinzip auch in zeitlicher Hinsicht. Betriebsausgaben sind nicht *irgendwann* abzuziehen, sondern in dem Besteuerungszeitraum, in dem sie angefallen sind[57]. Dies gilt umso mehr, wenn Erträge, die mittels der Zinsaufwendungen erwirtschaftet wurden, ohne zeitlichen Aufschub besteuert werden.

### 4.3 Mögliche Rechtfertigung

#### 4.3.1 Kompensationsbetrachtung im Hinblick auf die ermäßigte Besteuerung durch die Abgeltungsteuer

Das Zinsabzugsverbot könnte in Zusammenhang mit der ermäßigten Besteuerung von Zinserträgen durch die Abgeltungsteuer gebracht werden. Indes lässt auch eine Gesamtbetrachtung[58] unter Einbeziehung der ab 1. 1. 2009 in Kraft tretenden Abgeltungsteuer auf private Zinserträge die Verletzung des Nettoprinzips nicht entfallen. Zwar führt das Abzugsverbot zu einer Gleichbehandlung von einkommensteuerpflichtigen Dividenden- und Zinsbeziehern, soweit bei beiden der Kapitalertrag in der Sphäre der privaten Vermögensverwaltung anfällt. In beiden Fällen ist der Kapitalertrag auf Unternehmensebene mit Körperschaft- und Gewerbesteuer vorbelastet und wird im Rahmen der Einkommensteuer ermäßigt nur in Höhe des Abgeltungsteuersatzes erfasst. Man könnte sich daher auf den Standpunkt stellen, die Besteuerung des Zinsaufwandes werde durch die niedrigere Besteuerung des Zinsertrages kompensiert bzw. verhindere eine Privilegierung von Zinsen gegenüber Dividenden. Dies aber dürfte gerade nicht der Hauptanwendungsbereich der Zinsschranke sein. Im Gros der Fälle werden die dem Abzugsverbot der auf die Konzernbesteuerung zugeschnitten Zinsschranke unterfallenden Zinserträge beim Empfänger als gewerbliche Einkünfte normal zu versteuernde Betriebseinnahmen darstellen. Außerdem schaltet die Freigrenze des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a) EStG die Anwendung der Zinsschranke im Verhältnis zu natürlichen Personen als Darlehnsgeber in weiten Bereichen aus. Gleichzeitig nimmt § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c EStG Gesellschafterdarlehen bei einer Beteiligung von mehr als 10% im Regelfall von der Steuersatzermäßigung durch die Abgeltungsteuer aus. Mangels systematischer Verknüpfung des Anwendungsbereichs von Zinsschranke und Abgeltungsteuer scheidet eine Kompensationsbetrachtung folglich aus.

#### 4.3.2 Keine Rechtfertigung als typisierende Missbrauchsnorm

Auch das Ziel der Missbrauchsabwehr vermag die Zinsschranke verfassungsrechtlich nicht zu legitimieren. Zwar ist davon auszugehen, dass das Bundesverfassungsgericht hinsichtlich der Zulässigkeit typisierender Vorschriften zur Missbrauchsabwehr großzügiger sein wird als der Europäische Gerichtshof[59]. Insbesondere dürfe es bei sachgerechter Typisierung nicht zwingend des Erfordernisses der Widerlegbarkeit bedürfen. Dennoch scheidet auch eine verfassungsrechtliche Rechtfertigung gleich aus mehrfachem Grund aus. Unabhängig von der fehlenden Widerlegbarkeit fehlt es an einer rea-

[54] So die ganz überwiegende Auffassung im Schrifttum vgl. *Hick, C.*, Herrmann/Heuer/Raupach, Jahresband 2008, § 4h EStG Anm. J 07-5; *Gosch, D.*, Vielerlei Gleichheiten – Das Steuerrecht im Spannungsfeld von bilateralen, supranationalen und verfassungsrechtlichen Anforderungen, DStR 2007, 1553 (1559); *Hallerbach, D.*, Problemfelder der neuen Zinsschrankenregelung des § 4h EStG, StuB 2007, 487 (493); *Köhler, S.*, Erste Gedanken zur Zinsschranke nach der Unternehmensteuerreform, DStr 2007, 597 (604); *Schaden, M.; Käshammer, D.*, Der Zinsvortrag im Rahmen der Regelungen zur Zinsschranke, BB 2007, 2317 (2323).

[55] *Hey, J.*, Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BB 2007, 1303 (1305).

[56] Insbesondere unter Berücksichtigung der Vortragsfähigkeit wie hier *Schaden, M.; Käshammer, D.*, Der Zinsvortrag im Rahmen der Regelungen zur Zinsschranke, BB 2007, 2317 ff.

[57] Zwar hat BFH v. 9. 5. 2001 XI B 151/00, BStBl II 2001, 552 (554); BFH v. 6. 3. 2003 – XI B 76/02, BStBl. II 2003, 517 (523) gegen eine Streckung von Verlustvorträgen keine grundsätzlichen Einwände erhoben, dabei allerdings das Risiko eines Untergangs der gestreckten Verlustvorträge nicht hinreichend berücksichtigt; s. die Kritik von *J. Lang*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl., 2008, § 9 Rz. 66.

[58] Zur Zulässigkeit der Saldierung von Vor- und Nachteilen im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 GG grundlegend *Hey, J.*, Saldierung von Vor- und Nachteilen in der Rechtfertigung von Grundrechtseingriffen und Ungleichbehandlungen, AöR 128 (2003), 226 ff.; *Haller, H. A.*, Die Verrechnung von Vor- und Nachteilen im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 GG, Berlin 2007.

[59] Hierzu im Einzelnen *Hey, J.*, Rechtsprechung des BVerfG zum Steuerrecht im Wandel, StbJb. 2007/08, S. 19 (41).

litätsgerechten Missbrauchstypisierung. Die Annahme, ein 30% des EBITDA übersteigendes Zinssaldo sei stets missbräuchlich, ist schon deshalb nicht haltbar, weil im reinen Inlandsfall – sieht man von § 8b Abs. 5 KStG und etwaigen Differenzen zwischen den Gewerbesteuerhebesätzen ab – durch die Fremdfinanzierung im Konzern keine Steuervorteile erzielbar sind.

Aber auch in Bezug auf den Auslandsfall lässt sich die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips nicht nur europarechtlich, sondern auch verfassungsrechtlich nicht legitimieren. Der verfassungsrechtliche Gleichbehandlungsanspruch ist nicht auf in Deutschland ansässige Konzerne und Inlandssachverhalte beschränkt[60]. Zwar unterliegt der Abzug von Betriebsausgaben bei Geschäftsbeziehungen zum Ausland den einschränkenden Voraussetzungen des § 1 AStG. Hieraus lässt sich aber nicht folgern, das objektive Nettoprinzip gelte im grenzüberschreitenden Konzern nicht. Selbst im Rahmen der beschränkten Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerpflicht gemäß § 49 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG; § 2 Nr. 1 KStG findet keine Bruttobesteuerung statt (§ 50 Abs. 1 EStG). Betriebsausgaben werden grundsätzlich auch dann anerkannt, wenn sie im Inland die Bemessungsgrundlage mindern und nur im Ausland besteuert werden können. Deshalb ist die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips auch dann noch rechtfertigungsbedürftig, wenn sie allein auf die Fälle beschränkt würde, in denen der Zinsabzug zum Verlust inländischen Steuersubstrats an das Ausland führen würde.

Insoweit kann auch ein irgendwie gearteter Grundsatz der *Einmalbesteuerung im Inland* nicht als Rechtfertigungsgrund herangezogen werden. Zwar folgt aus Universalitäts- und Totalitätsprinzip die Notwendigkeit, zur Verwirklichung einer gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit *sämtliches* Einkommen (einmal) zu erfassen[61]. Indes setzt die Frage der Einkommensermittlung und damit auch der Abzugsfähigkeit von Zinsen als Betriebsausgaben vorher an. *Einmal* zu besteuern ist nur das *Nettoeinkommen*. Zudem kann aus der Perspektive des Welteinkommensprinzips die Besteuerung im Staat des Zinsempfängers nicht ausgeblendet werden[62]. Die Doppelbesteuerung, die aus der Nichtabzugsfähigkeit der Zinsen in Deutschland bei gleichzeitiger Erfassung im Staat des Empfängers resultiert, muss sich

[60] *Osterloh, L.*, in Sachs, M. (Hrsg.), GG, Kommentar, 4. Aufl. München 2007, Art. 3 Rz. 69.
[61] *Lang, J.* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl., 2008, § 9 Rz. 1; *Lang, J.* Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Habil. Köln 1988, S. 167 ff.



Deutschland auch verfassungsrechtlich jedenfalls insoweit zurechnen lassen, als das Abzugsverbot nicht auf Missbrauchsfälle beschränkt ist.

#### 4.3.3 Rechtfertigung zur Abwendung drohender Europarechtswidrigkeit?

Im reinen Inlandssachverhalt scheidet eine Rechtfertigung der Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips zur Sicherung des inländischen Steuersubstrats von vornherein aus. Die Vorschrift ist *nicht erforderlich*, da das inländische Steuersubstrat aufgrund der Erfassung der Zinserträge in der Bemessungsgrundlage des im Inland ansässigen Zinsempfängers per se nicht gefährdet ist. Als einziger Rechtfertigungsgrund für die Erweiterung des subjektiven Anwendungsbereichs auf den reinen Inlandsfall kommt die Abwendung der Europarechtswidrigkeit einer auf grenzüberschreitende Sachverhalte beschränkten Norm in Betracht.

Die Verletzung systemtragender Prinzipien um der Vermeidung von Diskriminierungsvorwürfen willen ist keine neue Erscheinung. Sie zeichnete bereits § 8a KStG a. F. aus, ebenso § 8b Abs. 5 KStG[63]. Freilich waren die Folgen einer Umqualifizierung von zwischen Inlandsgesellschaften begebenen Darlehen nach § 8a KStG a.F. nicht derart dramatisch wie unter der Zinsschranke. Ob der Gewinn als Zinsertrag auf Ebene der Muttergesellschaft oder nach Umqualifizierung in eine verdeckte Gewinnausschüttung den Gewinn der Tochtergesellschaft erhöht und bei der Muttergesellschaft entsprechend nach § 8b Abs. 1 KStG außer Ansatz blieb, begründete außer im Hinblick auf § 8b Abs. 5 KStG und mögliche Gewerbesteuerhebesatzdifferenzen zumindest bei einer Gesamtbetrachtung keine wesentlichen Besteuerungsnachteile[64]. Das Eingreifen der Zinsschranke führt dagegen zumindest temporär zu einer wirtschaftlichen Doppel-

[62] *H. Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., Köln 1998, § 5.62 ff.
[63] Dazu ausführlich *Michaelis, J.*, Die territoriale Zuordnung von Beteiligungsaufwand im Europäischen Unternehmensteuerrecht, Frankfurt a. M., 2006, 82 ff. Allerdings hat § 8b Abs. 5 KStG steuersystematisch eine andere Qualität als das Betriebsausgabenabzugsverbot des § 4h EStG. Immerhin lässt sich die Regelung im Hinblick auf § 3c Abs. 1 EStG als Typisierung der in Zusammenhang mit steuerfreien Dividenden und Veräußerungsgewinnen stehenden nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben begreifen, auch wenn dies insofern zweifelhaft ist, als die Beteiligungsertragsbefreiung keine Steuerbefreiung im materiellen Sinne darstellt, sondern als Steuerkonkurrenzregel Mehrfachbelastungen in der Beteiligungskette vermeidet. Die ähnlich gelagerte Regelung des Halbabzugsverbots des § 3c Abs. 2 EStG hat der BFH freilich für verfassungsrechtlich unbedenklich erachtet (BFH v. 19. 6. 2007 VIII R 69/05, BFH/NV 2007, 2173 (Verfassungsbeschwerde eingelegt, Az. 2 BvR 2221/07).
[64] A. A. *Schmitt, J.* Verfassungsrechtliche Bewertung der Gesellschafterfinanzierung i. S. von § 8a KStG, DStZ 2004, 600 (605).

belastung. Die Verletzung des objektiven Nettoprinzips wird nicht länger durch eine spiegelbildliche weitgehende Entlastung des Zinsempfängers kompensiert.

Meiner Ansicht nach lässt sich die Einschränkung des objektiven Nettoprinzips im reinen Inlandsfall nicht mit dem Argument der Vermeidung einer europarechtswidrigen Diskriminierung rechtfertigen[65].

Eine den verfassungsrechtlichen Bindungen übergeordnete europarechtliche Pflicht zur Anwendung der Substratsicherungsnorm des § 4h EStG auch auf den Inlandsfall besteht nicht. Zwar kann man dem Gesetzgeber auch weiterhin ein legitimes Interesse an der Sicherung des Steuersubstrats konzedieren, und man wird auch nicht ernstlich behaupten können, Regelungen gegen zur internationalen Steuerplanung eingesetzte übermäßige (Gesellschafter-)Fremdfinanzierungen seien mit den Steuersatzsenkungen der Unternehmensteuerreform 2008 entbehrlich geworden. Deutschland bleibt auch mit der auf knapp unter 30% gesenkten Nominalbelastung für Kapitalgesellschaften im europäischen Vergleich Hochsteuerland, so dass der Gewinnverlagerungsanreiz fortbesteht. Jedoch hätte der Gesetzgeber innerhalb der in der Rechtssache Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation aufgezeigten Grenzen den Anwendungsbereich einer gegen übermäßige Gesellschafterfremdfinanzierung gerichteten Norm durchaus in europarechtskonformer Weise auf grenzüberschreitende Sachverhalte beschränken können. Die Einbeziehung des Inlandsfalls war folglich nicht erforderlich[66]. Dass die gesetzgeberische Intention weiterging und sich nicht auf die Sanktionierung übermäßiger Fremdfinanzierung inländischer Tochtergesellschaften durch ausländische Muttergesellschaften beschränkte, ist unbeachtlich. Ebenso wenig wie der bloße Einnahmeerzielungszweck verfassungswidrige Normen rechtfertigen kann, kann der Wille der Maximierung des inländischen Steuersubstrats verfassungs- und europarechtswidrige Regelungen legitimieren.

[65] Hierzu ausführlich *Hey, J.*, Erosion nationaler Besteuerungsprinzipien im Binnenmarkt, StuW 2005, 317 (322 f.); und – eine Rechtfertigung der Anwendung von § 8b Abs. 5 KStG auf den Inlandsfall bejahend – *Michaelis, J.*, Die territoriale Zuordnung von Beteiligungsaufwand im Europäischen Unternehmensteuerrecht, Frankfurt a. M., 2006, 82-90.

[66] So auch schon für die Vorläuferregelung des § 8a KStG 2004 *Schmitt, J.*, Verfassungsrechtliche Bewertung der Gesellschafterfremdfinanzierung i. S. v. § 8a KStG, DStZ 2004, 600 (603), allerdings mit dem wenig überzeugenden Argument, der Gesetzgeber habe ganz auf eine entsprechende Regelung verzichten können.



## 5 Europa- und verfassungskonforme Alternativen

Die Sicherung des Steuersubstrats gegen Gewinnverlagerung durch grenzüberschreitende Fremdfinanzierungsgestaltungen ist kein deutsches Sonderproblem. Auch wenn Staaten mit verhältnismäßig hoher Kapitalgesellschaftsbelastung von internationaler Steuerplanung empfindlicher getroffen werden als jene, die attraktive Steuersätze anbieten, finden sich Gesellschafterfremdfinanzierungsregeln in nahezu allen EU-Mitgliedstaaten[67] ebenso wie in den USA[68]. Deutschland nimmt allerdings inzwischen insofern eine unrühmliche Vorreiterrolle ein, als auch andere Staaten wie Frankreich, Italien und Dänemark dazu übergehen, die ursprünglich auf Finanzierungsgestaltungen zwischen verbundenen Unternehmen beschränkten Regelungen zu allgemeinen Zinsabzugsverboten umzugestalten, freilich in der Regel mit sehr viel mehr Augenmaß als § 4h EStG[69].

Angesichts des Umstandes, dass es sich um ein gemeineuropäisches Problem handelt, wenn auch mit unterschiedlicher Betroffenheit je nach Positionierung des einzelnen Mitgliedstaates im Steuerwettbewerb, spricht vieles für eine gemeineuropäische Lösung. Eine Richtlinie zur Festlegung einheitlicher Standards für die Ausgestaltung von (Gesellschafter-)Fremdfinanzierungsregeln würde das Problem von Doppel- und Nichtbesteuerung aufgrund divergierender Konzepte beseitigen. Das Problem der Gewinnverlagerung selbst wird sich auf diese Weise nicht lösen lassen. Hierzu könnte allenfalls die formelhafte Aufteilung des Konzernergebnisses im Rahmen der geplanten Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) beitragen[70]. Die Aufteilung des Konzernergebnisses anhand der Parameter Lohnsumme, Betriebsvermögen und

[67] Rechtsvergleichend *Gouthière, B.*, A Comparative Study oft he Thin Capitalization Rules in the Member States of the European Union and Certain Other States, European Taxation 2005, 367; *Obser, R.*, Gesellschafter-Fremdfinanzierung im europäischen Konzern, Düsseldorf 2005; *Kessler W.; Köhler, S.; Knörzer, D.*, Die Zinsschranke im Rechtsvergleich: Problemfelder und Lösungsansätze, IStR 2007, 418.

[68] Dazu *Ernst, M.*, Gesellschafterfremdfinanzierung im deutschen und U.S.-amerikanischen Steuerrecht, Berlin 2008 (im Druck); *ders.*, Towards a Level Playing Field for Thin Capitalizsation: German and U.S. Approaches, Tax Notes Int'l, August 221, 2006, 657 ff.; *Peter, A. F.*, Die deutschen und die amerikanischen Steuerregeln zur Gesellschafterfremdfinanzierung im Rechtsvergleich, IFSt-Schrift Nr. 436, Bonn 2006.

[69] *Töben, T.*, Die Zinsschranke – Befund und Kritik, FR 2007, 739 (743); *Welling, B.*, Übersteigerte politische Zielvorgabe an eine Neuordnung der Regelung zur Gesellschafterfremdfinanzierung, FR 2007, 735 (738 f.).

[70] Vgl. Mitteilung der Kommission Mitteilung vom 19. 12. 2006 KOM (2006) 823 endg; zum aktuellen Stand der Ausarbeitung http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm.

Umsatz würde die Verlagerung von Bemessungsgrundlagen durch zivilrechtliche Gestaltungen eliminieren. Indes löst auch die CCCTB das Problem keineswegs vollständig und je nach Ausgestaltung eher weniger als mehr. Würde am derzeitigen Plan einer lediglich optionalen Anwendung der CCCTB festgehalten, würde dies das Gestaltungspotential nicht verringern, sondern eher noch vergrößern. Aber selbst im Fall zwingender Konsolidierung bedürfte es unterhalb der Konsolidierungsschwelle weiterhin einer Gesellschafterfremdfinanzierungsregelung für wesentlich beteiligte Gesellschafter, die nicht in den steuerlichen Konsolidierungskreis einbezogen sind. Dies gilt umso mehr, als davon auszugehen ist, dass bei zwingender Konsolidierung die Beteiligungsgrenze verhältnismäßig hoch angesetzt werden würde, z. B. bei 75% Beteiligung.

Deshalb und weil die notwendigerweise einstimmige Annahme der CCCTB in den Sternen steht, sollte die Kommission den Versuch einer Richtlinienharmonisierung des enger umgrenzten Problems der Gesellschafterfremdfinanzierung nicht aus den Augen verlieren[71]. Zwar muss auch eine derartige sekundärrechtliche Norm mit den Grundfreiheiten konform gehen[72]. Ein großzügigerer Maßstab für gemeinschaftsrechtliches Sekundärrecht als für nationales Recht ist in Bezug auf die primärrechtlichen Vorgaben grundsätzlich abzulehnen. Eine mit den Vorgaben des EuGH abgestimmte, europaweit anzuwendende Regelung ließe sich indes europarechtskonform auf den grenzüberschreitenden Sachverhalt begrenzen. Damit könnte im reinen Inlandsfall das Nettoprinzip damit durch den unbegrenzten Abzug von Zinsen wiederhergestellt und die Verfassungswidrigkeit beseitigt werden.

[71] Der diesbezügliche Vorstoß der Kommission in Folge der Entscheidung EuGH v. 12. 12. 2002 Rs. C-324/00 – Lankhorst-Hohorst, EuGHE 2002, I-1179 stieß allerdings auf wenig Gegenliebe bei den Mitgliedstaaten und wurde daher nicht weiterverfolgt, s. Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss – Ein Binnenmarkt ohne unternehmenssteuerrechtliche Hindernisse: Ergebnisse, Initiativen, Herausforderungen v. 24. 11. 2003, KOM (2003) 726 endg.; zur Reaktion der Mitgliedstaaten *Prinz, U.*, in Herrmann/Heuer/Raupach, Jahresband 2004, § 8a KStG Anm. J 03-6.

[72] *Bleckmann/Pieper* in Dauses (Hrsg.), Handbuch des EU Wirtschaftsrechts, 2007, B. I Rz. 3; *Ruffert, M.*, in Calliess/Ruffert, Kommentar zum EUV/EGV, 3. Aufl., 2007, Art. 249 EGV Rz. 14.

# Aktuelle Entwicklungen bei internationalen Einkunftskorrekturmaßstäben – Anmerkungen zur Systematik und Rechtsstellung von § 1 AStG

*Bert Kaminski*

**1 Problemstellung** ..... **130**
**2 Das Verhältnis zum innerstaatlichen Recht** ..... **131**
**3 Das Verhältnis zum DBA-Recht** ..... **138**
**4 Das Verhältnis zum EU-Recht** ..... **146**
**5 Ausdehnung auf den Inlandsfall als Lösungsmöglichkeit?** ..... **151**
**6 Zusammenfassung** ..... **154**

**Quellenverzeichnis** ..... **155**