



Stellungnahme Nr. 23 Juni 2022

**zum Verfahren zur verfassungsrechtlichen Prüfung,
ob § 4h EStG 2002 i.d.F. des Bürgerentlastungsgesetzes Krankenversicherung
i.V.m. § 8 Abs. 1 und § 8a KStG 2002 i.d.F. des
Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt
– Aussetzungs- und Vorlageschluss des BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15**

- 2 BvL 1/16 -

Mitglieder des Verfassungsrechtsausschusses

RA Prof. Dr. Christian Kirchberg, Vorsitzender
RA Dr. Christian-Dietrich Bracher
RA Prof. Dr. Dr. Karsten Fehn
RA Dr. Markus Groß
RAuN Prof. Dr. Wolfgang Kuhla (Berichterstatter)
RA Prof. Dr. Christofer Lenz
RA Dr. Michael Moeskes
RA Dr. iur. h.c. Gerhard Strate
RA Prof. Dr. Michael Uechtritz
RAin Dr. jur. Katharina Wild

RA Michael Then, Schatzmeister Bundesrechtsanwaltskammer
RA Frank Johnigk, Bundesrechtsanwaltskammer

Die Bundesrechtsanwaltskammer ist die Dachorganisation der anwaltlichen Selbstverwaltung. Sie vertritt die Interessen der 28 Rechtsanwaltskammern und damit der gesamten Anwaltschaft der Bundesrepublik Deutschland mit etwa 166.000 Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälten gegenüber Behörden, Gerichten und Organisationen – auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene.

Stellungnahme

A.

Gegenstand der Vorlage: die Zinsschranke

Die Vorlage des BFH betrifft die Regelung in § 4h EStG. Diese hat Einfluss auf die Bemessung des Einkommens, für das Einkommenssteuer zu zahlen ist. Es geht um die Fassungen der Norm, die für die Steuerjahre 2008 und 2009 galt. Zu Beginn dieses Zeitraums lautete § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG (hinfort: EStG 09¹) wie folgt:

(1) ¹Zinsaufwendungen eines Betriebs sind abziehbar in Höhe des Zinsertrags, darüber hinaus nur bis zur Höhe von 30 Prozent des um die Zinsaufwendungen und um die nach § 6 Abs. 2 Satz 1, § 6 Abs. 2a Satz 2 und § 7 dieses Gesetzes abgesetzten Beträge erhöhten sowie um die Zinserträge verminderten maßgeblichen Gewinns. Zinsaufwendungen, die nicht abgezogen werden dürfen, sind in die folgenden Wirtschaftsjahre vorzutragen (Zinsvortrag).

Das Einkommen, vermindert um verschiedene Freibeträge und sonstige abzuziehende Beträge, die jeweils gesetzlich geregelt sind, ist das zu „versteuernde Einkommen“. Dieses bildet die Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer, § 2 Abs. 5 EStG.

Zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens sind die Einkünfte in den unterschiedlichen Einkunftsarten gemäß § 2 Abs. 1 EStG zu berechnen. Zu versteuern ist danach der Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben, § 4 Abs. 3 EStG oder der Gewinn, der sich aus der Steuerbilanz ergibt, §§ 4 ff. EStG, und dessen Höhe durch die Betriebsausgaben beeinflusst wird.

Betriebsausgaben sind in beiden Rechnungen die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind, § 4 Abs. 4 EStG. Dazu rechnen auch Zinsaufwendungen („Schuldzinsen“, § 4 Abs. 4a EStG).

§ 4h Abs. 1 Satz 1 EStG 09 begrenzt die Berücksichtigungsfähigkeit dieser Zinsaufwendungen in zweifacher Hinsicht:

- Zinsaufwendungen sind nur in der Höhe abzugsfähig, in der es im Veranlagungszeitraum zu einem Zinsertrag gekommen ist.
- Ein danach abzugsfähiger „positiver Zinssaldo“ ist nur bis zur Höhe von 30 Prozent des Gewinns als Betriebsausgabe zu berücksichtigen, der sich ergibt, wenn Zinsaufwendungen und -erträge unberücksichtigt bleiben und verschiedene weitere, im Einzelnen bezeichnete Positionen mindernd berücksichtigt worden sind.

In bestimmten Fällen ist die Regelung gemäß § 4h Abs. 2 EStG 09 nicht anzuwenden:

¹ I.d.F. des Bürgerentlastungsgesetzes Krankenversicherung vom 16. Juli 2009, BGBl. I, 1959.

- Die Zinsaufwendungen übersteigen den Zinsertrag um weniger als 3 Mio. Euro („Escape-Klausel“).
- Der Betrieb gehört nicht oder nur anteilmäßig zu einem Konzern.
- Der Betrieb gehört zu einem Konzern und seine Eigenkapitalquote am Schluss des vorangegangenen Abschlussstichtages ist gleich hoch oder höher als die des Konzerns.

Die Zinsschranke gilt grundsätzlich auch für die Veranlagung von Körperschaftssteuersubjekten, § 8a Abs. 1 KStG 2002². Im Einzelnen sind Rückausnahmen zu beachten.

B.

Erkenntnisse des BFH

I. Verstoß gegen Art. 3 GG

Der BFH meint, das durch die Regelungen der Zinsschranke ausgelöste Abzugsverbot für Zinsaufwendungen verstoße gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Das Gericht gelangt zu dieser Erkenntnis, weil die ergebnisabhängige Zinsabzugsbeschränkung das Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des Ertragssteuerrechts (bzw. des Körperschaftsteuerrechts) nach Maßgabe der finanziellen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen verletze.³

Der Gesetzgeber habe bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes zwar einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Die Regelungsfreiheit werde aber durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: Durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit.⁴

1. Maßstab: objektives Nettoprinzip

Für die Beurteilung der Leistungsfähigkeit im Einkommenssteuerrecht sei das objektive und subjektive Nettoprinzip maßgeblich: Das objektive Nettoprinzip gebietet, dass nur Einnahmen nach Abzug von Werbungskosten oder Betriebsausgaben Gegenstand der Einkommensbesteuerung sein dürfen. Das subjektive Nettoprinzip verhindert die Besteuerung des Existenzminimums.⁵ Das objektive Nettoprinzip gelte auch im Körperschaftssteuerrecht.⁶

2. Zinsschranke durchbricht das objektive Nettoprinzip

Die Regelung über die Zinsschranke durchbreche das objektive Nettoprinzip.⁷

Der nicht berücksichtigte Zinsaufwand könne zwar grundsätzlich auf folgende Veranlagungszeiträume vorgetragen werden. Die gesetzliche Regelung über den Vortrag nicht berücksichtigten Zinsaufwands

² I.d.F. des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007, BGBl. I, 1912.

³ BFH, Beschluss vom 14. Oktober 2015 – I R 20/15 – juris, Rn. 9.

⁴ BFH, Beschluss vom 14. Oktober 2015 – I R 20/15 – juris, Rn. 14.

⁵ BVerfG, Urteil vom 9. Dezember 2008 - 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, Rn. 64.

⁶ BFH, Beschluss vom 14. Oktober 2015 – I R 20/15 – juris, Rn. 15.

⁷ BFH, Beschluss vom 14. Oktober 2015 – I R 20/15 – juris, Rn. 16 bis Rn 27.

gewährleiste aus rechtlichen und tatsächlichen Gründen aber nicht dessen ungeschmälerte Berücksichtigung im Vortragsjahr.⁸

Ein solches – möglicherweise nur zeitweises – (Teil-Abzugsverbot) sei rechtfertigungsbedürftig, weil es im Widerspruch zum abschnittsbezogenen System der Einkommensermittlung stehe.⁹ Ein „veranlagungszeitraumübergreifendes Konzept“ des Betriebsausgabenabzugs sei mit dem objektiven Nettoprinzip nicht vereinbar.¹⁰

Es gehe auch nicht um eine neue Regelung eines „veranlagungszeitraumübergreifenden Abzugsfähigkeit von Betriebsaufwand“. Vielmehr habe der Gesetzgeber einen betriebsindividuell zu ermittelnden Teil des grundsätzlich als Betriebsausgabe abzugsfähigen Finanzierungsaufwands einer Abzugsbeschränkung unterworfen.¹¹

3. Kein sachlicher Grund für die Durchbrechung

Die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips sei durch keinen sachlichen Grund gerechtfertigt.¹² Im Einzelnen seien die Regelungen nicht folge, die den steuerrechtlichen Ausgangstatbestand differenzierend ausgestalten richtig.¹³

Der Gesetzgeber rechtfertige die Zinsschranke mit den folgenden Erwägungen:

Die Zinsschranke diene primär der Missbrauchsvermeidung bzw. -typisierung. Sie solle das „inländische Steuersubstrat“ sichern und „missbräuchliche Steuergestaltungen“ vermeiden.¹⁴ Sie richte sich gegen eine übermäßige Fremdkapitalfinanzierung der Unternehmen und solle verhindern, dass allein aus Gründen der Steueroptimierung eine hohe Fremdkapitalquote angestrebt werde. Es solle verhütet werden, dass Konzerne mittels grenzüberschreitender konzerninterner Fremdkapitalfinanzierung in Deutschland erwirtschaftete Erträge ins Ausland transferieren können. Weiterhin solle die Zinsschranke verhindern, dass Konzerne sich gezielt über ihre deutschen Töchter auf dem Kapitalmarkt verschulden und über die gezahlten Zinsen vor allem in Deutschland die Steuerbemessungsgrundlage verringert werde.¹⁵

Der BFH identifiziert eine Reihe weiterer Zwecke der Zinsschranke:

- Bekämpfung von Gewinnverlagerungen zulasten des deutschen Fiskus,
- Gegenfinanzierung von Steuerentlastungen,
- Wirtschaftspolitisch die Stärkung der Eigenkapitalausstattung deutscher Unternehmen,
- Investitionsanreize für Direktinvestitionen.¹⁶

⁸ BFH, Beschluss vom 14. Oktober 2015 – I R 20/15 – juris, Rn. 17 bis Rn. 20.

⁹ BFH, Beschluss vom 14. Oktober 2015 – I R 20/15 – juris, Rn. 17 bis Rn. 21.

¹⁰ BFH, Beschluss vom 14. Oktober 2015 – I R 20/15 – juris, Rn. 17 bis Rn. 22.

¹¹ BFH, Beschluss vom 14. Oktober 2015 – I R 20/15 – juris, Rn. 17 bis Rn. 27.

¹² BFH, Beschluss vom 14. Oktober 2015 – I R 20/15 – juris, Rn. 17 bis Rn. 9.

¹³ BFH, Beschluss vom 14. Oktober 2015 – I R 20/15 – juris, Rn. 17 bis Rn. 29 unter Verweis auf BTDrucks 16/4841, S. 31.

¹⁴ BFH, Beschluss vom 14. Oktober 2015 – I R 20/15 – juris, Rn. 17 bis Rn. 29 unter Verweis auf BTDrucks 16/4841, S. 35, 48.

¹⁵ BFH, Beschluss vom 14. Oktober 2015 – I R 20/15 – juris, Rn. 17 bis Rn. 29 unter Verweis auf BTDrucks 16/4841, S. 31.

¹⁶ BFH, Beschluss vom 14. Oktober 2015 – I R 20/15 – juris, Rn.30.

Einige dieser Zwecke untersucht der BFH daraufhin, ob der Belastungstatbestand insoweit folgerichtig ausgestaltet werde-

a) **Stärkung der Eigenkapitalbasis**

Die wirtschaftslenkenden Zwecke der Zinsschranke würden allerdings nicht von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen und könnten daher die Regelung nicht rechtfertigen.¹⁷

Das gelte für den an sich legitimen Zweck der Stärkung der Eigenkapitalbasis – insbesondere im Hinblick auf den dadurch bewirkten Schutz vor der Insolvenz.¹⁸ Die konkrete Ausgestaltung lasse aber nicht erkennen, dass der Gesetzgeber dieses Ziel konsequent verfolgt habe. So würden viele eigenkapitalschwache Betriebe aufgrund der Freigrenze nicht erfasst. Dasselbe gelte für die einem Konzern angehörigen Betriebe. Selbst Konzernunternehmen würden nicht erfasst, wenn sie den Eigenkapitalvergleich bestehen.¹⁹

b) **Anreize für Investitionen im Inland**

Der Zinsschranke werde die Wirkung beigemessen, Anreize für Investitionen im Inland zu setzen, indem auflaufende Zinsvorräte ein Ausgleichsvolumen für Gewinne im Inland bildeten. Eine solche gezielte Privilegierung inländischer Investitionen sei unionsrechtlich bedenklich. Unabhängig davon könne diese Wirkung nur dem Zinsvortrag beigemessen werden, der aber nur Folge der Zinsschranke sei, die daher so nicht gerechtfertigt werden könne.²⁰

c) **Sicherung des deutschen Steuersubstrats**

Die Sicherung des deutschen Steuersubstrats werde als Begründung der Zinsschranke besonders hervorgehoben. Unabhängig von der konkreten Finanzierungsgestaltung deute der Gesetzgeber die Belastung der inländischen Bemessungsgrundlage mit Fremdfinanzierungsaufwand als Verlagerung von (dem Standort der Einnahmeerzielung zuzuordnenden) Besteuerungspotential („inländisches Besteuerungssubstrat“). Der Gesetzgeber unterlege die Zinsschranke daher eine „äquivalenztheoretische Steuerrechtfertigung“. In der Literatur werde insofern auf den unionsrechtlichen Rechtfertigungsgrund der „angemessenen Aufteilung des Steuerrechts zwischen den Mitgliedsstaaten“ verwiesen.²¹

Diese Zwecke rechtfertigten aber keine Anwendung der Zinsschranke im reinen Inlandsfall. Hier zeige sich, dass es um einen punktuellen Paradigmenwechsel gehe: die Struktur der Ertragssteuer als „Ist-Ertragssteuer“ (objektives Nettoprinzip) werde insoweit zerstört und in eine für den Bereich der Einkommensteuer/Körperschaftsteuer systemfremde „Soll-Ertragssteuer“ überführt.²²

d) **Deckung des staatlichen Finanzierungsbedarfs**

Der Zweck den staatlichen Finanzierungsbedarf zu decken, könne die Zinsschranke ebenfalls nicht rechtfertigen. Grundsätzlich stelle eine Verstetigung des Steueraufkommens einen „qualifizierten

¹⁷ *BFH*, Beschluss vom 14. Oktober 2015 – I R 20/15 – juris, Rn.32 f.

¹⁸ *BFH*, Beschluss vom 14. Oktober 2015 – I R 20/15 – juris, Rn.33.

¹⁹ *BFH*, Beschluss vom 14. Oktober 2015 – I R 20/15 – juris, Rn.34.

²⁰ *BFH*, Beschluss vom 14. Oktober 2015 – I R 20/15 – juris, Rn.36.

²¹ *BFH*, Beschluss vom 14. Oktober 2015 – I R 20/15 – juris, Rn.37.

²² *BFH*, Beschluss vom 14. Oktober 2015 – I R 20/15 – juris, Rn.38.

Fiskalzweck“ dar, der eine Steuerregelung rechtfertigen könne. Die Zinsschranke bewirke aber weder eine Verstärkung des Steueraufkommens noch eine Vermeidung unkalkulierbarer Steuerausfälle. Entsprechende Erhebungsdaten seien dem Gericht nicht bekannt.²³

Das BMF argumentiere, die Zinsschranke schränke zielgerichtet Gewinnverlagerungen im Konzern ein, die das inländische Steuersubstrat sicherten. Damit werde ein qualifizierter Fiskalzweck verfolgt. Dieser Argumentation sei nicht zu folgen, denn das konkrete Regelungsmotiv sei dem allgemeinen Fiskalzweck zugeordnet, nämlich dem Begriff der Steuer im Sinne der Abgabenordnung. Danach sei eine Gewinnverlagerung nicht zu sanktionieren, solange sie nicht rechtsmissbräuchlich sei.²⁴

e) Missbrauchsabwehr

Die Missbrauchsabwehr rechtfertige die Zinsschranke nicht. Für Regelungen, die diesem Zweck dienen, gelten klare verfassungsrechtliche Anforderungen. Die Norm muss sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren. Die ungleichen Rechtsfolgen dürfen nur eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen treffen und die Nachteile dürfen nicht zu schwer wiegen.²⁵

Die Typisierungsgrenzen habe der Gesetzgeber bereits überschritten, weil er die Zinsschranke nicht auf grenzüberschreitende Situationen beschränkt habe. Im Inlandsfall sei eine das deutsche Steuersubstrat gefährdende Gewinnverlagerung ausgeschlossen.²⁶ Unionsrechtlich sei diese weite Fassung nicht geboten gewesen.²⁷

Die Typisierungsgrenzen seien wegen der nicht zielgenauen Ausgestaltung der Missbrauchsabwehr überschritten. Die Regelung knüpfe pauschal an eine ertragsbezogene als zu hoch empfundene Fremdkapitalisierung an, ohne insoweit branchenspezifische Situationen oder besondere Phasen der Unternehmenstätigkeit zu berücksichtigen. Das habe zur Folge, dass beispielsweise fremdkapitalbedürftige Unternehmen in der Krise betroffen würden, ohne dass bei ihnen der Verdacht der Gewinnverlagerung bestehen müsste. Hier könne es zu unangemessenen Belastungen in Form einer Substanzbesteuerung kommen.²⁸

Eine Rechtfertigung der Zinsschranke folge nicht daraus, dass ausländische Steuerrechtsordnungen Regelungen zur Gesellschafterfremdfinanzierung treffen. Die konkrete Gestaltung gehe weit über die im Grundsatz vergleichbaren ausländischen Regelungen hinaus. Es gehe auch nicht um die Möglichkeit einer solchen Regelung „als solche“, sondern um die verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die konkrete Ausgestaltung.²⁹

II. Keine sonstige Verfassungsverstöße

Die Zinsschranke verletze weder die Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG³⁰ noch verstoße der Normenkomplex gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Normenklarheit.³¹

²³ BFH, Beschluss vom 14. Oktober 2015 – I R 20/15 – juris, Rn.43 f.

²⁴ BFH, Beschluss vom 14. Oktober 2015 – I R 20/15 – juris, Rn. 45 f.

²⁵ BFH, Beschluss vom 14. Oktober 2015 – I R 20/15 – juris, Rn. 48.

²⁶ BFH, Beschluss vom 14. Oktober 2015 – I R 20/15 – juris, Rn. 50.

²⁷ BFH, Beschluss vom 14. Oktober 2015 – I R 20/15 – juris, Rn. 51.

²⁸ BFH, Beschluss vom 14. Oktober 2015 – I R 20/15 – juris, Rn. 52 ff.

²⁹ BFH, Beschluss vom 14. Oktober 2015 – I R 20/15 – juris, Rn. 56.

³⁰ BFH, Beschluss vom 14. Oktober 2015 – I R 20/15 – juris, Rn. 57.

³¹ BFH, Beschluss vom 14. Oktober 2015 – I R 20/15 – juris, Rn. 58 f.

III. Keine Billigkeitsentscheidung möglich

Die verfassungsrechtliche Bewertung werde nicht dadurch beeinflusst, dass im Einzelfall gemäß §§ 163, 227 AO eine Billigkeitsentscheidung in Betracht komme. Denn diese sei nicht möglich, wenn der Gesetzgeber die fragliche Rechtsfolge in Kauf genommen habe. Eine „strukturelle Gesetzeskorrektur“ komme im Rahmen einer Billigkeitsentscheidung nicht in Betracht.³²

IV. Keine verfassungskonforme Auslegung möglich

Eine verfassungskonforme Auslegung sei im Streitfall (dem reinen Inlandfall) nicht möglich, weil es so zu einer grundlegenden Neubestimmung der gesetzlichen Regelungsinhalts kommen würde.³³

V. Entscheidungserheblichkeit

Die Vorlagefrage sei entscheidungserheblich, denn die anhängige Revision sei unbegründet, wenn die Zinsschranke verfassungsgemäß sei – bei deren Verfassungswidrigkeit sei die Revision dagegen begründet.³⁴

C.

Stellungnahme zum Vorlagebeschluss

Die Vorlage des BFH ist begründet. Die Erkenntnis, nach der die dem BVerfG vorgelegte steuerrechtliche Regelung der Zinsschranke verfassungswidrig ist, wird von Gründen des Beschlusses getragen.

Im Einzelnen:

I. Verfassungsrechtlicher Maßstab

Der Steuergesetzgeber bemisst die für die Lastengleichheit im Einkommenssteuerrecht maßgebliche finanzielle Leistungsfähigkeit einerseits nach dem objektiven Nettoprinzip; entscheidend sind danach die Höhe der Einnahmen abzüglich beruflich bzw. betrieblich veranlasster Aufwendungen. Andererseits wird die Leistungsfähigkeit nach dem subjektiven Nettoprinzip bestimmt,³⁵ dieses hat Verfassungsrang.³⁶

Ausgangspunkt der Argumentation des BFH im Vorlagebeschluss ist das objektive Nettoprinzip, wie es in § 2 Abs. 2 EstG zum Ausdruck kommt.³⁷ Das Bundesverfassungsgericht hat bisher offengelassen, ob diese Ausprägung des Nettoprinzips Verfassungsrang genießt.³⁸ Das Gericht hat auch im anhängigen Verfahren keine Veranlassung diese Frage zu beantworten.

³² *BFH*, Beschluss vom 14. Oktober 2015 – I R 20/15 – juris, Rn. 60 ff.

³³ *BFH*, Beschluss vom 14. Oktober 2015 – I R 20/15 – juris, Rn. 63 ff.

³⁴ *BFH*, Beschluss vom 14. Oktober 2015 – I R 20/15 – juris, Rn. 67 f.

³⁵ *BVerfG*, Urteil vom 9. Dezember 2008 - 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, Rn. 62.

³⁶ *BVerfG*, Urteil vom 9. Dezember 2008 - 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, Rn. 64 unter Verweis auf die ständige Rechtsprechung des BVerfG.

³⁷ *BVerfG*, Beschluss vom 25. März 2021 – 2 BvL 1/11, R. 3.

³⁸ *BVerfG*, Urteil vom 9. Dezember 2008 - 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, Rn. 63; s. a. *BVerfG*, 2. Kammer des Ersten Senats – Beschluss vom 15. Februar 2016 - 1 BvL 8/12, Rn. 33.

Verfassungsgerichtlich geklärt ist dagegen, dass der Gesetzgeber dieses Prinzip beim Vorliegen gewichtiger Gründe durchbrechen und sich dabei generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen bedienen darf.³⁹ Hiernach entfaltet schon das einfachrechtliche objektive Nettoprinzip Bedeutung vor allem im Zusammenhang mit den Anforderungen an die hinreichende Folgerichtigkeit bei der näheren Ausgestaltung der gesetzgeberischen Grundentscheidungen. Die Beschränkung des steuerlichen Zugriffs nach Maßgabe des objektiven Nettoprinzips als Ausgangstatbestand der Einkommensteuer gehört zu diesen Grundentscheidungen. Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung bedürfen daher eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes.⁴⁰ Eine steuerrechtliche Regelung, die den verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine folgerichtige Umsetzung einkommens-steuerrechtlicher Belastungsentscheidungen nicht gerecht wird, verstößt gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.⁴¹

Nach diesen verfassungsrechtlichen Maßstäben ist der BFH zu Recht zu der Erkenntnis gelangt, dass die Regelungen über die Zinsschranke das objektive Nettoprinzip durchbrechen, weil die dafür ins Feld geführten Gründe nach Maßgabe des allgemeinen Gleichheitssatzes keinen Bestand haben. Die gesetzlichen Bestimmungen verstoßen daher gegen Art. 3 Abs.1 GG.

Die Ausgestaltung der Zinsschranke ist allerdings inzwischen weitgehend unionsrechtlich determiniert.⁴² Die Ergebnisse der verfassungsrechtlichen Prüfung der konkreten Regelungen zur Zinsschranke in den Jahren 2008 und 2009 sind daher für die künftige steuerrechtliche Ausgestaltung dieses Lebenssachverhalts kaum von Bedeutung.

II. Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG

Nach Maßgabe dieser verfassungsrechtlichen Kriterien ist der BFH zu Recht zu der Erkenntnis gelangt, dass die Ausnahmen vom Grundsatz der ertragssteuerrechtlich zu beachtenden Zinsschranke nicht durch hinreichend sachliche Gründe verfassungsrechtlich gerechtfertigt sind. Das gilt für alle zentralen Erwägungen, welche die Ausnahmen von der Zinsschranke rechtfertigen sollen:

• Sicherung des inländischen Steuersubstrats

Ein Zweck der Zinsschranke ist die Sicherung des deutschen Steuersubstrats: Der im Inland erzielte Gewinn soll nicht der Besteuerung durch den deutschen Fiskus entzogen und ins Ausland verlagert werden. Das könnte geschehen, indem primär zu diesem Zweck Fremdkapital mit der Folge aufgenommen wird, dass die aus den gewinnmindernden Zinslasten resultierenden Erträge vom Darlehnsgeber im Ausland zu versteuern sind.

³⁹ BVerfG, Urteil vom 9. Dezember 2008 - 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, Rn. 63 mit weiteren Nachweisen der Rechtsprechung des BVerfG.

⁴⁰ S. unlängst *FG Niedersachsen*, Beschluss vom 18. März 2022 - 7 K 120/21 [Beschluss der Regelungen zur Abgeltungssteuer].

⁴¹ BVerfG, Urteil vom 9. Dezember 2008 - 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, Rn. 66;

⁴² Siehe die Regelungen zur Zinsschranke in Art. 4 Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 i.d.F. des Art. 1 der Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes - Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (Anti-Tax-Avoidance-Directive – ATAD). S. dazu *Stöber*, *Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III* 2018, 121 ff.; *Jabrayil*, *IStR* 2019, 321 ff.

Die Richtlinie aus dem Jahre 2016 ist (erst) durch das Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG) vom 25. Juni 2021 (BGBl. 2021) in nationales Recht überführt worden.

Wenn der Darlehensgeber die Erträge im Inland zu versteuern hat, bedarf es allerdings keiner Zinsschranke, um das deutsche Steuersubstrat zu sichern. Soweit die Regelung auch diese Sachverhalte erfasst, ist sie daher offensichtlich nicht folgerichtig.⁴³

- **Deckung staatlichen Finanzbedarfs**

Der Gesetzgeber ist von Verfassungs wegen nicht gehindert, die Besteuerung auf die gesamtwirtschaftlichen Anforderungen an spezifische Erträge auszurichten und entsprechend zu differenzieren.⁴⁴ Die Berücksichtigung der Erfordernisse des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts ist danach ein Gemeinwohlanliegen, das der Gesetzgeber im Rahmen seines Entscheidungsspielraums verfolgen und im Vergleich zu anderen Zielen gewichten darf.⁴⁵ Eine Verstetigung des Steueraufkommens kann einen solchen „qualifizierten Fiskalzweck“ darstellen, der steuerrechtliche Regelungen rechtfertigt.

Die Sicherung des inländischen Steuersubstrats mag eine Verstetigung des Steueraufkommens bewirken. Es handelt sich aber insoweit nur um eine Folgewirkung einer steuerlichen Regelung, mit welcher der allgemeine Fiskalzweck verfolgt wird. Sie kann daher nicht zur Rechtfertigung der Ausgangsregelung herangezogen werden, die bei isolierter Betrachtung eine unzulässige Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips bewirkt.

- **Stärkung der Eigenkapitalbasis**

Der Gesetzgeber mag mit der Zinsschranke auch wirtschaftslenkend das Ziel verfolgen, die Eigenkapitalbasis der Unternehmen zu stärken, indem die mit der Fremdfinanzierung verbundenen steuerlichen Vorteile jenseits der Zinsschranke entfallen.⁴⁶ Die Zinsschranke dient unter diesem Aspekt auch dem Insolvenzschutz.

Zu diesem – hier unterstellten – gesetzgeberischen Ziel steht es allerdings im Widerspruch, wenn gerade eigenkapitalschwache Unternehmen aufgrund der Freigrenze nicht erfasst werden, weil die Zinsschranke aufgrund der Escape-Klausel nicht greift, also wenn die Zinsaufwendungen den Zinsertrag um weniger als 3 Mio. Euro übersteigen

Die einkommensteuerrechtliche Belastungsentscheidung ist insoweit nicht folgerichtig ausgestaltet worden.

- **Anreize für Investitionen im Inland**

Die im Veranlagungsjahr aufgrund der der Zinsschranke nicht berücksichtigungsfähigen Zinsaufwendungen können grundsätzlich in Folgejahre vorgetragen werden. Die vorgetragenen Zinsaufwendungen können bei Anwendung der dann geltenden Regelungen zur Zinsschranke bei der

⁴³ In der Literatur wird eine „Vorwirkung“ von Art. 4 Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 i.d.F. des Art. 1 der Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes - Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (Anti-Tax-Avoidance-Directive – ATAD) diskutiert. S. dazu *Stöber*, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III 2018, 121 ff.; *Jabrayil*, IStR 2019, 321 ff.

⁴⁴ *BVerfG*, Urteil vom 27. Juni 1991 - 2 BvR 1493/89, juris Rn. 144 [Besteuerung Zinserträge].

⁴⁵ *BFH*, (Vorlage-)Beschluss vom 17. November 2020 – VIII R 11/18 – Rn.51 [Verlustverrechnungsbeschränkung für Aktienveräußerungsverluste].

⁴⁶ Der *BFH*, Beschluss vom 14. Oktober 2015 – I R 20/15 – juris, Rn.32 f. misst dieser Erwägung keine Bedeutung bei, weil sie im Gesetzgebungsverfahren nicht deutlich geworden sei.

ertragssteuerrechtlichen Veranlagung im Vortragsjahr gewinnmindernd berücksichtigt werden. Diese Möglichkeit zur Steuererminderung soll einen Anreiz bilden in Deutschland zu investieren.

Der BFH betont zu Recht, dass diese Regelung zum spezifischen Verlustvortrag lediglich dazu diene, die Folgen der Zinsschranke im Veranlagungsjahr zu mildern. Sie kann daher die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips im Veranlagungsjahr nicht rechtfertigen.

- **Missbrauchsabwehr**

Das objektive Nettoprinzip gebietet, dass nur Einnahmen nach Abzug von Werbungskosten oder Betriebsausgaben Gegenstand der Einkommensbesteuerung sein dürfen. Eine steuerrechtliche Regelung, welche den Abzug von Werbungskosten und Betriebsausgaben einschränkt, bedarf daher der Rechtfertigung. Diese kann in der Abwehr von Gestaltungen dienen, die einer Gewinnverlagerung ins Ausland dienen und so dem deutschen Fiskus die Besteuerungsmöglichkeit entziehen.

Für Regelungen, die diesem Zweck dienen, gibt es klare verfassungsrechtliche Vorgaben. Insbesondere dürfen die ungleichen Rechtsfolgen nur eine verhältnismäßig geringe Zahl von Personen treffen, und die Nachteile dürfen nicht zu schwer wiegen.⁴⁷ Diesen Anforderungen werden die verfahrensgegenständlichen Bestimmungen offensichtlich nicht gerecht. Diese erfassen ohne Differenzierung alle Besteuerungsfälle – unabhängig davon, ob im konkreten Fall eine Gewinnverlagerung ins Ausland droht.

- - -

⁴⁷ BVerfG, Beschluss vom 8. Oktober 1991 - 1 BvL 50/86, juris Rn. 40.