Vorlagebeschluss vom 14. Oktober 2015, I R 20/15

Verfassungsmäßigkeit der sog. Zinsschranke - Billigkeitsmaßnahme

BFH I. Senat

EStG § 4h, EStG § 4h, KStG § 8a, GG Art 3 Abs 1, GG Art 100 Abs 1, BVerfGG § 80, EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , AO § 163, GG Art 20 Abs 3, AO § 227, GG Art 19 Abs 4

vorgehend FG München, 05. März 2015, Az: 7 K 680/12

Leitsätze

Es wird eine Entscheidung des BVerfG darüber eingeholt, ob § 4h EStG 2002 i.d.F. des Bürgerentlastungsgesetzes Krankenversicherung i.V.m. § 8 Abs. 1 und § 8a KStG 2002 i.d.F. des UntStRefG 2008 gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt.

Tenor

1. Das Verfahren wird ausgesetzt.

2. Es wird eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts darüber eingeholt, ob § 4h des Einkommensteuergesetzes 2002 i.d.F. des Bürgerentlastungsgesetzes Krankenversicherung i.V.m. § 8 Abs. 1 und § 8a des Körperschaftsteuergesetzes 2002 i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes verstößt.

Tatbestand

A. Streitig ist, ob Zinsaufwendungen infolge der Anwendung der sog. Zinsschranke (§ 4h des Einkommensteuergesetzes 2002 i.d.F. des Gesetzes zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen --Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung-- vom 16. Juli 2009, BGBl I 2009, 1959, BStBl I 2009, 782, --EStG 2002 n.F.-- i.V.m. § 8 Abs. 1 und § 8a des Körperschaftsteuergesetzes 2002 i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes --UntStRefG-- 2008 vom 14. August 2007, BGBl I 2007, 1912, BStBl I 2007, 630 --KStG 2002 n.F.--) in den Streitjahren 2008 und 2009 einkommenserhöhend anzusetzen sind.

2 Unternehmensgegenstand der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einer GmbH, war in den Streitjahren die Errichtung, der Erwerb, die Veräußerung, Betreuung, Bewirtschaftung und Verwaltung von Immobilien. Die A AG war im Streitjahr 2008 über die A Beteiligungs-GmbH mit 74 % mittelbar an der Klägerin beteiligt; zum 1. Januar 2009 ist jene GmbH mit der A AG verschmolzen. Die Klägerin nimmt am Konzern-Cash-Clearing der A Gruppe teil und wird in den Konzernabschluss der A AG einbezogen, sie ist über die A Beteiligungs-GmbH ein verbundenes Unternehmen der B. Der bei der Klägerin angefallene Zinsaufwand belief sich auf 5.002.851 € (2008) bzw. 4.983.386 € (2009).

3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte die Körperschaftsteuer der Streitjahre auf der Grundlage eines zu versteuernden Einkommens fest, das jeweils unter einkommenserhöhendem Ansatz von nach der Zinsschranke nicht abziehbarem Zinsaufwand ermittelt worden war; auf dieser Grundlage stellte das FA auch jeweils einen verbleibenden Zinsvortrag nach § 8a Abs. 1 KStG 2002 n.F. i.V.m. § 4h EStG 2002 n.F. und § 10d Abs. 4 EStG 2002 n.F. fest (31. Dezember 2008: 1.312.021 €; 31. Dezember 2009: 2.049.119 €). Nach der zwischen den Beteiligten unstreitigen Berechnung überstieg der Saldo zwischen Zinsaufwand und Zinsertrag in beiden Streitjahren jeweils die Grenze des § 8a Abs. 1 KStG 2002 n.F. i.V.m. § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG 2002 n.F.; als Teil des A-Konzerns und des Konzerns der B konnte sich die Klägerin auch nicht auf § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG 2002 n.F. berufen, ebenso wenig auf den sog. Eigenkapital-Escape des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG 2002 n.F., da sie nicht die Voraussetzungen für eine fehlende schädliche Gesellschafterfinanzierung i.S. des § 8a Abs. 3

Satz 1 KStG 2002 n.F. nachweisen konnte. Aufgrund der Verschmelzung der A Beteiligungs-GmbH auf die A AG war der aus dem Veranlagungszeitraum 2008 resultierende Zinsvortrag untergegangen.

4 Die gegen die Steuerfestsetzungen gerichtete Klage blieb erfolglos (Finanzgericht --FG-- München, Urteil vom 6. März 2015 7 K 680/12, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2015, 1126).

5 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Körperschaftsteuer ohne Anwendung der Zinsschranke --und damit unter Ansatz weiterer Zinsaufwendungen von 1.312.021 € (2008) und von 2.049.119 € (2009)-- festzusetzen.

6 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B. Die Vorlage an das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) ist gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 des Grundgesetzes (GG) i.V.m. § 80 Abs. 2 Satz 1 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht geboten, weil zur Überzeugung des Senats die Regelungen der Zinsschranke wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) verfassungswidrig sind.

8 I. Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass die einfachrechtlichen Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Zinsschranke gemäß § 4h Abs. 1 und 2 EStG 2002 n.F. i.V.m. § 8 Abs. 1 und § 8a Abs. 1 KStG 2002 n.F. vorliegen und dass die angefochtenen Festsetzungen auf dieser Grundlage nicht zu beanstanden sind. Der den Zinsertrag übersteigende Zinsaufwand (sog. negativer Zinssaldo) ist in beiden Streitjahren bei der steuerlichen Einkommensermittlung nicht abziehbar, da und soweit er jeweils 30 % der für dieses Wirtschaftsjahr ermittelten gewinnabhängigen Größe der Klägerin (dem um die Zinsaufwendungen und um die nach § 6 Abs. 2 Satz 1, § 6 Abs. 2a Satz 2 und § 7 EStG 2002 n.F. abgesetzten Beträge erhöhten sowie um die Zinserträge verminderten maßgeblichen Gewinn; ab Veranlagungszeitraum 2010: dem verrechenbaren EBITDA [als Gewinn vor Zinsen, Steuern, und bestimmten Abschreibungen]) übersteigt; er ist zur Nutzung in die jeweils folgenden Wirtschaftsjahre vorzutragen, wobei der auf das Streitjahr 2008 entfallende Betrag allerdings im Zuge der schädlichen Anteilsübertragung fortfällt (§ 8a Abs. 1 Satz 3 i.V.m. § 8c KStG 2002 n.F.). Die Zinsschranke kommt im Streitfall zur Anwendung, da der jeweilige negative Zinssaldo nicht weniger als drei Millionen Euro beträgt (s. insoweit § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG 2002 n.F. i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 2002 n.F.) und die Klägerin als konzernangehörige Kapitalgesellschaft (s. insoweit § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG 2002 n.F. i.V.m. § 8 Abs. 1 und § 8a Abs. 2 KStG 2002 n.F.) die weitere Ausnahme zum sachlichen Anwendungsbereich --den sog. Eigenkapitalquotenvergleich (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG 2002 n.F. i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 2002 n.F.)-- auf der Grundlage einer sog. Rückausnahme in § 8a Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 n.F. wegen fehlenden Nachweises einer unschädlichen ("Gesellschafter-")Finanzierung nicht nutzen kann. Dies ist zwischen den Beteiligten auch nicht im Streit.

9 II. Das durch die Regelungen der Zinsschranke ausgelöste Abzugsverbot für Zinsaufwendungen verstößt gegen Art. 3 Abs. 1 GG, da die ergebnisabhängige --und in der Gestalt des negativen Zinssaldos sämtlichen betrieblichen Finanzierungs-/Zinsaufwand betreffende-- Zinsabzugsbeschränkung das Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des Ertragsteuerrechts (bzw. des Körperschaftsteuerrechts) nach Maßgabe der finanziellen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen verletzt.

10 1. Die Zinsschranke hat folgende Grundstruktur: Nach § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG 2002 n.F. kann der Saldo von Zinsaufwendungen und Zinserträgen grundsätzlich nur bis zu einem Anteil von 30 % des (um bestimmte Posten korrigierten) Gewinns abgezogen werden. Die diesen Wert übersteigenden Zinsen können im Wege eines Zinsvortrags in die Folgeperioden vorgetragen werden (§ 4h Abs. 1 Satz 2 EStG 2002 n.F.). Dieser Zinsvortrag geht aber bei Übertragung oder Aufgabe des Betriebs unter. Die Norm beschränkt sich dabei (zunächst) nicht auf Zinszahlungen zwischen Konzernunternehmen.

11 Die Escape-Klausel des § 4h Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 n.F. enthält in Buchst. a eine Freigrenze von drei Millionen Euro. Wenn der Saldo aus Zinsaufwendungen und Zinserträgen diese Grenze unterschreitet, sind die Regelungen der Zinsschranke nicht anzuwenden. Ferner nimmt Buchst. b nicht konzernzugehörige Betriebe vom Anwendungsbereich der Zinsschranke aus. Des Weiteren sind nach Buchst. c konzernzugehörige Betriebe von der Zinsschranke ausgenommen, deren Eigenkapitalquote am Schluss des vorangegangenen Abschlussstichtags die des Konzerns nicht um mehr als einen Prozentpunkt unterschreitet. Die Zinsschranke kommt danach also nicht zur Anwendung, solange der Betrieb nicht mit erheblich mehr Fremdkapital finanziert ist als der Gesamtkonzern.

12 Für Körperschaftsteuersubjekte ordnet § 8a Abs. 1 KStG 2002 n.F. die grundsätzliche Anwendbarkeit der Zinsschranke an. § 8a Abs. 2 und 3 KStG 2002 n.F. enthalten jedoch Rückausnahmen zu den Escape-Klauseln des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b und c EStG 2002 n.F. Diese kommen nicht zur Anwendung --d.h. die Zinsschranke greift wiederum ein--, wenn die Vergütungen an wesentlich beteiligte Anteilseigner, diesen nahestehenden Personen oder gegenüber diesen zum Rückgriff berechtigte Dritte mehr als 10 % des Zinssaldos ausmachen.

13 2. Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln (z.B. BVerfG-Beschlüsse vom 15. Januar 2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, unter C.I.2.a aa, und vom 8. Mai 2013 1 BvL 1/08, BVerfGE 134, 1, unter C.II.1.). Aus dem Gleichheitssatz ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengeren Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen (vgl. z.B. BVerfG-Beschlüsse vom 4. Februar 2009 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1, unter C.II.1.a; vom 7. Mai 2013 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06, 2 BvR 288/07, BVerfGE 133, 377, unter C.I.1.; BVerfG-Urteil vom 19. Februar 2013 1 BvL 1/11, 1 BvR 3247/09, BVerfGE 133, 59, unter B.IV.1.a).

14 Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes zwar einen weitreichenden Entscheidungsspielraum (vgl. z.B. BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 123, 1, unter C.II.1.a; vom 18. Juli 2012 1 BvL 16/11, BVerfGE 132, 179, unter B.I.2.a). Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, wird aber --insoweit über ein reines Willkürverbot hinausgehend-- vor allem 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 (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss vom 21. Juli 2010 1 BvR 611/07, 1 BvR 2464/07, BVerfGE 126, 400, unter B.I.2.a). Danach muss im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (vgl. BVerfG-Beschluss vom 12. Oktober 2010 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, unter D.I.). Bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung zudem folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden (BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 127, 224, unter D.I., und vom 18. Dezember 2012 1 BvR 1509/10, BVerfGK 20, 171, unter II.1.a aa). Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 126, 400, unter B.I.2.a).

15 3. Die für die Lastengleichheit im Einkommensteuerrecht maßgebliche finanzielle Leistungsfähigkeit bemisst der einfache Gesetzgeber nach dem objektiven und dem subjektiven Nettoprinzip. Die Grundsätze der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und damit das objektive Nettoprinzip gelten gleichermaßen im Bereich der Körperschaftsteuer (z.B. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 224, unter D.III.1.a; Senatsurteil vom 22. August 2012 I R 9/11, BFHE 238, 419, BStBl II 2013, 512; Senatsbeschluss vom 26. Februar 2014 I R 59/12, BFHE 246, 27, BStBl II 2014, 1016; s.a. Seiler in Hey [Hrsg.], Einkünfteermittlung, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft [DStJG] Bd. 34, 2011, S. 61, 67). Die Körperschaftsteuer bemisst sich nach dem Einkommen der Körperschaft und damit nach der Ertragskraft des Unternehmens. Dies folgt auch aus § 8 Abs. 1 KStG 2002 n.F., demzufolge sich das Einkommen und die Einkommensermittlung nach den Vorschriften des Einkommensteuerrechts bestimmen. Danach unterliegt im Bereich der Unternehmensbesteuerung grundsätzlich nur das Nettoeinkommen, nämlich der Saldo aus den Einnahmen und den Betriebsausgaben (vgl. § 4 Abs. 4 EStG 2002 n.F.), der Besteuerung. Deshalb sind Betriebsausgaben grundsätzlich steuerlich abziehbar (z.B. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 224, unter D.III.1.a).

16 4. Diese systematische Grundentscheidung hat der Gesetzgeber durchbrochen, weil aufgrund der Zinsschranke betrieblicher Zinsaufwand als zur Einkommensermittlung nicht abziehbar qualifiziert und damit insoweit nicht das Nettoeinkommen besteuert wird.

17 a) Die Besteuerung des Nettoeinkommens wird nicht dadurch gewährleistet, dass nicht abziehbarer Zinsaufwand als Zinsvortrag in späteren Veranlagungszeiträumen einkommenswirksam werden kann.

18 aa) Während der Besteuerung in einem konkreten Veranlagungszeitraum die gesamten Einnahmen zugrunde gelegt werden (vgl. § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 n.F. i.V.m. § 25 Abs. 1 EStG 2002 n.F.), können die in dem Veranlagungszeitraum anfallenden Zinsaufwendungen (bezogen auf einen negativen Zinssaldo, ["Nettozinssaldo"]) nur nach Maßgabe der Zinsschranke (§ 4h Abs. 1 Satz 1 EStG 2002 n.F. i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 2002 n.F.) unmittelbar abgezogen und im Übrigen nur in spätere Veranlagungszeiträume vorgetragen werden. Die Regelung schließt daher eine Saldierung von Einnahmen und Ausgaben im Veranlagungszeitraum bzw. im Wirtschaftsjahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit (bei bilanzieller Gewinnermittlung) oder unter Berücksichtigung besonderer

Praktikabilitätserfordernisse der kassentechnischen Vereinnahmung/Zahlung (bei Gewinnermittlung durch Einnahmen-/Überschussrechnung) aus. Der Zinsvortrag wird zwar zeitlich unbegrenzt eingeräumt, so dass er bei einer Änderung der Finanzierungsstruktur oder der tatbestandlichen Maßgrößen in zukünftigen Jahren "genutzt" werden kann. Allerdings erhöht der Zinsvortrag im Vortragsjahr nicht die ertragsbezogene Maßgröße (Einkommen i.e.S.), sondern er ist als (weiterer) Zinsaufwand zu erfassen (s. zu dieser Rechtsfolge das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen [BMF] vom 4. Juli 2008, BStBl I 2008, 718, Rz 46).

19 bb) Die mit einem Zinsvortrag ausgelöste Rechtsfolge kann dazu führen, dass "im Vortragsjahr die Freigrenze nach § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchstabe a EStG überschritten wird" (BMF-Schreiben in BStBl I 2008, 718, Rz 46), was die Abzugsbeschränkung auch im Vortragsjahr eröffnet. So ist die Konstellation denkbar, dass in diesem Jahr der tatsächlich entstandene Zinsaufwand (bzw. der negative Zinssaldo) mit Blick auf die Freigrenze abzugsfähig gewesen wäre, der Zinsvortrag aber (durch die Qualifizierung als [weiterer] Zinsaufwand) die Zinsschranke für den Gesamtbetrag der tatsächlich angefallenen Finanzierungsaufwendungen auslöst. Im Übrigen kann der Zinsvortrag nicht allein schon aus dem Grunde im Vortragsjahr abgezogen werden, dass die tatsächlich angefallenen Finanzierungsaufwendungen die Freigrenze (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG 2002 n.F. i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 2002 n.F.) nicht erreichen: Der (ertragsabhängige) Abzugsrahmen (in den Streitjahren: "maßgeblicher Gewinn"; später: "verrechenbarer EBITDA") bleibt durch einen offenen Zinsvortrag unverändert; der Abzugsrahmen wird nur durch den in den Streitjahren noch nicht geltenden sog. EBITDA-Vortrag (§ 4h Abs. 1 Satz 3 EStG 2009 i.d.F. des Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums --Wachstumsbeschleunigungsgesetz-- vom 22. Dezember 2009 --EStG 2009 n.F.--, BGBl I 2009, 3950, BStBl I 2010, 2, mit Wirkung ab 2010) erweitert. Der Zinsvortrag wird auf dieser Grundlage erst dann einkommenswirksam, wenn eine Maßgröße (Einkommen i.e.S.) in einer Höhe erwirtschaftet wird, die den tatsächlich entstehenden Zinsaufwand (bzw. negativen Zinssaldo) übersteigt.

20 Dabei ist zur praktischen "Wahrscheinlichkeit" einer späteren Vortragsnutzung festzuhalten, dass ein zu diesem Zweck erforderliches erfolgreicheres Wirtschaften des Unternehmens gegenläufig dadurch erschwert sein kann, dass dem Betrieb durch die zinsschrankenbedingte Steuerlast Liquidität entzogen wurde. Darüber hinaus kann der Zinsvortrag vor einer Effektuierung auch z.B. infolge von betrieblichen Umstrukturierungsmaßnahmen oder Gesellschafterwechseln vollständig entfallen (§ 4h Abs. 5 EStG 2002 n.F. i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 2002 n.F. bzw. § 8a Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 n.F.; s. zur Parallele sog. Definitivsituationen beim gesetzlichen Ausschluss einer weiteren Nutzungsmöglichkeit für einen Verlustvortrag i.S. des § 10d EStG 2002 n.F. im Rahmen der sog. Mindestbesteuerung den Senatsbeschluss in BFHE 246, 27, BStBl II 2014, 1016), was sich im Streitfall auch zum 1. Januar 2009 so zugetragen hat.

21 b) Ein solches --möglicherweise nur temporäres-- (Teil-)Abzugsverbot ist rechtfertigungsbedürftig, da es dem im Ausgangspunkt abschnittsbezogenen System der Einkommensermittlung nicht widerspruchsfrei zuzuordnen ist. Jedenfalls kann ein solches Abzugsverbot nicht für sich in Anspruch nehmen, dass in diesem Fall die Abschnittsstruktur zugunsten des Steuerpflichtigen zur Bemessung seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit geöffnet wird ("abschnittsübergreifende Leistungsfähigkeit", insbesondere beim Verlustabzug; s. zum "intertemporalen objektiven Nettoprinzip" z.B. Ismer, DStJG Bd. 34, 2011, S. 91, 108 ff.). Diese Wertung wird in Rechtsprechung und Literatur überwiegend geteilt, insbesondere in allen Entscheidungen bzw. Meinungsäußerungen, die im Ergebnis eine Verfassungswidrigkeit der Zinsschranke bejahen (z.B. FG Berlin-Brandenburg, Beschluss vom 13. Oktober 2011 12 V 12089/11, EFG 2012, 358; FG Münster, Beschluss vom 29. April 2013 9 V 2400/12 K, EFG 2013, 1147; Gosch/Förster, KStG, 3. Aufl., § 8a Rz 50 ff.; Glahe, Einkünftekorrektur zwischen verbundenen Unternehmen – Vereinbarkeit der deutschen Verrechnungspreisvorschriften und der Zinsschranke mit Europa- und Verfassungsrecht, 2012, S. 407 f., 431 ff.; derselbe, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2015, 454, 455; Goebel/Eilinghoff, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2010, 550, 554; Gosch, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2007, 1553, 1559; derselbe in Kube/ Mellinghoff/Morgenthaler/Palm/Puhl/Seiler [Hrsg.], Leitgedanken des Rechts/Festschrift Paul Kirchhof, 2013, Band II, § 178 Rz 14; Hallerbach, Steuern und Bilanzen 2007, 487, 493; Hey, Betriebs-Berater --BB-- 2007, 1303; dieselbe in Brähler/Lösel [Hrsg.], Deutsches und internationales Steuerrecht - Gegenwart und Zukunft, Festschrift Christiana Djanani, 2008, S. 109, 122 ff.; dieselbe in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., § 11 Rz 56; Hick in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4h EStG Rz 6; derselbe, Finanz-Rundschau --FR-- 2014, 564, 566 f.; Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 4h Rz 15; Jehlin, Die Zinsschranke als Instrument zur Missbrauchsvermeidung und Steigerung der Eigenkapitalausstattung, 2013, S. 135 ff.; Knöller, Die Besteuerung von Sollertrag und Istertrag – Eine Untersuchung am Beispiel der Zinsschranke, 2015, S. 357 ff.; Schmidt/Loschelder, EStG, 34. Aufl., § 4h Rz 4; Marquart/Jehlin, DStR 2013, 2301, 2302; Mattern in Schnitger/ Fehrenbacher, KStG, § 8a Rz 36; München, Die Zinsschranke – eine verfassungs-, europa- und abkommensrechtliche Würdigung, 2010, S.

44 ff.; München/Mückl, DStR 2014, 1469, 1470 ff.; Musil/Volmering, Der Betrieb --DB-- 2008, 12, 14 ff.; Oellerich in Mössner/Seeger, KStG, 2. Aufl., § 8a Rz 37; derselbe in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz 8.119; Prinz, DB 2013, 1273 und 1571; derselbe, FR 2013, 145; derselbe in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8a KStG Anm. 4; Streck/Schwedhelm, KStG, 8. Aufl., § 8a Rz 4; Seiler in Kirchhof, EStG, 14. Aufl., § 4h Rz 3 f.; Stangl in Rödder/ Herlinghaus/Neumann, KStG, § 8a Rz 21 ff., 26; Stöber in Lademann, KStG, § 8a Rz 243 ff.; Thiel, FR 2007, 729, 730; Tillmanns/Wehmschulte, Die Vereinbarkeit der Zinsschranke mit der unionsrechtlichen Niederlassungsfreiheit, 2011, S. 24 f.; Wiese, GmbH-Rundschau 2014, 546, 547; s. darüber hinaus insoweit zustimmend ["Durchbrechung des Nettoprinzips"] z.B. auch Frotscher in Frotscher/Maas, KStG/UmwStG/ GewStG, § 8a KStG Rz 2; Ismer, FR 2014, 777, 778; Schenke in Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, EStG, § 4h Rz A 162, 185 [keine vollständige Kompensation des Verstoßes durch den Zinsvortrag]).

22 aa) Dem kann nicht mit Erfolg entgegengehalten werden, ein "veranlagungszeitraumübergreifendes Konzept" des Betriebsausgabenabzugs sei mit dem objektiven Nettoprinzip vereinbar.

23 aaa) Das BMF ist allerdings der Ansicht (s. Schreiben vom 13. November 2014, BStBl I 2014, 1516, zu 1.; ebenso FG München in den Parallelsachen zur hier angefochtenen Entscheidung - Urteile vom 2. März 2015 7 K 2372/13, EFG 2015, 1127 [Revision I R 18/15], und vom 6. März 2015 7 K 3431/12, EFG 2015, 1127 [Leitsatz; Revision I R 21/15]; Heuermann, DStR 2013, 1, 2; Möhlenbrock, Internationale Steuer-Rundschau --ISR-- 2014, 154, 155; Staats, Ubg 2014, 520, 522 f.), dass ein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip schon insofern vermieden werde, als die Zinsschranke ohnehin "veranlagungszeitraumübergreifend" konzipiert sei. Zinsaufwendungen seien aufgrund der Vortragsmöglichkeit nach § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG 2002 n.F. allenfalls vorübergehend nicht abziehbar. Und dies sei --was sich an den Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFH) zur sog. Mindestbesteuerung u.a. nach § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 n.F. erweise-- hinzunehmen.

24 bbb) Diese Rechtsauffassung geht fehl. Die Entscheidungen zur sog. Mindestbesteuerung sind in diesem Zusammenhang nicht heranzuziehen. Denn die zugrunde liegenden Sachsituationen sind nicht vergleichbar.

25 So bezieht sich die Mindestbesteuerung darauf, dass das objektive Nettoprinzip zur sachgerechten Bemessung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit vom Zeitabschnitt der Verlustentstehung ausgehend "geöffnet" wird (Verlustrück- oder –vortrag), diese Öffnung allerdings in der Situation des Verlustvortrags in ihrer Wirkung betragsmäßig begrenzt wird. Dabei ist diese Öffnung mit Blick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip zwecknotwendig und verfassungsrechtlich geboten (s. dazu z.B. Senatsurteil in BFHE 238, 419, BStBl II 2013, 512, und Senatsbeschluss in BFHE 246, 27, BStBl II 2014, 1016, jeweils m.w.N.), die Begrenzung der Effektuierung des Verlustvortrags ist bei besonderer Rechtfertigung (hier: sog. qualifizierter Fiskalzweck) allenfalls möglich (s. nochmals Senatsurteil in BFHE 238, 419, BStBl II 2013, 512). Eine "veranlagungszeitraumübergreifende Konzeption" der Zinsschranke ist angesichts der Zuordnung des Zinsvortrags zu den Zinsaufwendungen des Vortragsjahrs und der Möglichkeit des "Untergangs" des Zinsvortrags auch bei fortbestehender Identität des Steuersubjekts (jenes Kriterium betont Wendt, FR 2007, 609; s.a. Schaden/ Käshammer, BB 2007, 2317) schon zu bezweifeln (s.a. Jehlin, a.a.O., S. 159 f., mit dem Hinweis auf empirische Untersuchungen zur [Un-]Wahrscheinlichkeit einer späteren Nutzung; Glahe, a.a.O., S. 410 ff.; Prinz, FR 2013, 145, 146; München/ Mückl, DStR 2014, 1469, 1472). Auch wenn man dieses Bedenken außer Acht lässt, kann sich eine solche Konzeption aber nicht (wie der Verlustabzug) auf ein verfassungsrechtliches Fundament (s.o. zum "intertemporalen objektiven Nettoprinzip") stützen (ebenso München/Mückl, DStR 2014, 1469, 1471 f.).

26 Insbesondere geht es auch nicht darum, eine wirtschaftliche Zuordnung des Zinsaufwands im Sinne einer Periodisierung vorzunehmen, wie sie allgemein bei der Rechnungsabgrenzung (§ 5 Abs. 5 EStG 2002 n.F.) oder mit Blick auf einen Nutzungszeitraum bei der Absetzung für Abnutzung (§ 7 EStG 2002 n.F.) von Bedeutung ist. Vielmehr liegt --bezogen auf die Zeiteinheit des Anfalls des Finanzierungsaufwands-- ein (Teil-)Betriebsausgabenabzugsverbot vor. Jenes wirkt zwar mit Blick auf den Zinsvortrag (und darüber hinaus auch den nach den Streitjahren eingeführten sog. EBITDA-Vortrag in § 4h Abs. 1 Satz 3 EStG 2009 n.F.) möglicherweise --aber wiederum mit dem Risiko sog. Definitivsituationen z.B. bei Umstrukturierungen (s. § 4h Abs. 5 EStG 2002 n.F. i.V.m. § 8 Abs. 1 und § 8a Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 n.F.)-- nur temporär (zukünftig auflösend bedingt), schließt aber jedenfalls zunächst einen möglichen Ausgleich mit Betriebseinnahmen nach Maßgabe des objektiven Nettoprinzips aus. Die Regelung nimmt dem Aufwand daher seine mögliche Steuerwirkung im Streitjahr: So beruhen im Streitfall die Steuerfestsetzungen angesichts der Höhe der ermittelten zu versteuernden Einkommen jeweils auf dem Ansatz von nicht abziehbaren Zinsaufwendungen.

27 bb) Die Ausgestaltung des Tatbestands und der Blick auf die Regelungsausnahmen (und Rückausnahmen) lässt

erkennen, dass der Gesetzgeber hier mitnichten eine neue ("veranlagungszeitraumübergreifende") Grundentscheidung zur Abzugsfähigkeit von Betriebsaufwand getroffen hat. Er hat vielmehr nur einen betriebsindividuell zu ermittelnden Teil des grundsätzlich als Betriebsausgabe abzugsfähigen Finanzierungsaufwands (soweit ein negativer Zinssaldo besteht) einer Abzugsbeschränkung unterworfen (s. insbesondere nochmals Jehlin, a.a.O., S. 157, 161; Glahe, a.a.O., S. 413 ff.; Hey, BB 2007, 1303, 1305; Marquart/Jehlin, DStR 2013, 2301, 2304; Ismer, FR 2014, 777, 778) und der Zinsvortrag (bzw. ab Veranlagungszeitraum 2010 auch der sog. EBITDA-Vortrag) vermag diese Rechtsfolge nur im Eventualfall (mit einem hohen Unsicherheitsfaktor einer Effektuierung) abzumildern.

28 5. Die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips ist nicht durch einen besonderen sachlichen Grund ausreichend gerechtfertigt (a.A. insbesondere Niedersächsisches FG, Urteil vom 11. Juli 2013 6 K 226/11, EFG 2013, 1790 [Revision I R 57/13]; FG München, Urteile in EFG 2015, 1127 [Leitsatz], und in EFG 2015, 1127; Heuermann, DStR 2013, 1 ff.; Blümich/ Heuermann, § 4h EStG Rz 25; Ismer, FR 2014, 777, 779 ff.; Möhlenbrock, ISR 2014, 155; Möhlenbrock/Pung in Dötsch/Pung/ Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8a Rz 22; Schmehl in Schön/Beck [Hrsg.], Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 99, 116 f.; Staats, Ubg 2014, 520, 524 ff.; Trossen, Das objektive Nettoprinzip und der Spielraum des Gesetzgebers, in Brandt [Hrsg.], Deutscher Finanzgerichtstag 2013/2014, 2015, S. 105, 120 u. 126; Verfügung der Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen vom 11. Juli 2013, DStR 2013, 1947, 1948; im Ergebnis auch Heyes, Ursachen, Rahmenbedingungen und neue Rechtfertigungsgrundsätze zur Zinsschranke [§ 4h EStG, § 8a KStG], 2014, S. 404 ff.; Schenke in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 4h Rz A 188 f.; derselbe in Appel/Hermes/Schönberger [Hrsg.], Öffentliches Recht im offenen Staat, Festschrift Rainer Wahl, 2011, S. 817).

29 a) Ausgehend von der Begründung des Gesetzentwurfs stellt die Zinsschranke in ihrer Hauptbedeutung eine Regelung der Missbrauchsvermeidung bzw. -typisierung dar (z.B. Senatsbeschluss vom 18. Dezember 2013 I B 85/13, BFHE 244, 320, BStBl II 2014, 947, m.w.N.; s.a. Gosch in Festschrift Paul Kirchhof, a.a.O., § 178 Rz 14; zur Missbrauchsabwehr als im Grundsatz tauglichem Rechtfertigungsgrund s. z.B. Jehlin, a.a.O., S. 152 f., 163 f.). Denn sie soll der "Sicherung inländischen Steuersubstrats" und der "Vermeidung von missbräuchlichen Steuergestaltungen" dienen (BTDrucks 16/4841, S. 35, 48). Sie richtet sich gegen eine übermäßige Fremdkapitalfinanzierung der Unternehmen und soll verhindern, dass allein aus Gründen der Steueroptimierung eine hohe Fremdkapitalquote angestrebt wird. Konzerne sollen insbesondere nicht mittels grenzüberschreitender konzerninterner Fremdkapitalfinanzierung in Deutschland erwirtschaftete Erträge ins Ausland transferieren können. Weiterhin soll 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 wird (BTDrucks 16/4841, S. 31).

30 Allerdings lassen sich auch weitere Zwecke identifizieren. So wird moniert, eine auf einen Missbrauchsvermeidungszweck gerichtete Deutung des Gesetzeszwecks werde "der Grundidee und der Ausrichtung der Zinsschranke ... nicht gerecht" (Staats, Ubg 2014, 520, 524; s.a. Möhlenbrock, ISR 2014, 154, 155; Heuermann, DStR 2013, 1; Schenke in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 4h Rz A 169; Frotscher in Frotscher/Maas, a.a.O., § 8a KStG Rz 4 f. [s. aber bezogen auf § 8a KStG 2002 n.F. auch dort Rz 6]). Denn dem Gesetz gehe "es zunächst um eine angemessene Besteuerung des von einem Steuersubjekt erwirtschafteten Gewinns. ... Ziel der Zinsschranke ... (sei) die Bekämpfung von Gewinnverlagerungen zulasten des deutschen Fiskus, nicht die allgemeine Bekämpfung von Missbräuchen" (Staats, ebenda), was eine Nähe zum unionsrechtlichen Rechtfertigungsgrund der "angemessenen Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Mitgliedstaaten" aufweise (s. insoweit auch Heuermann, DStR 2013, 1, 3 f.). Jedenfalls lassen sich der Begründung des Gesetzentwurfs neben dem Zweck der Gegenfinanzierung von Steuerentlastungen bzw. der Deckung des Finanzbedarfs (s. unter b) und der Missbrauchsbekämpfung (s. unter c) auch verschiedene wirtschaftspolitische Lenkungszwecke entnehmen (s.a. z.B. Jehlin, a.a.O., S. 112 f.) - ausdrücklich werden angeführt die Stärkung der Eigenkapitalausstattung deutscher Unternehmen, Investitionsanreize für Direktinvestitionen und die Sicherung des deutschen Steuersubstrats (s. unter bb).

31 aa) Es ist anerkannt, dass der Steuergesetzgeber grundsätzlich nicht gehindert ist, außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls zu verfolgen (s. nur BVerfG-Urteil vom 9. Dezember 2008 2 BvL 1, 2/07, 2 BvL 1, 2/08, BVerfGE 122, 210, Rz 59, m.w.N.; Jehlin, a.a.O., S. 153 f.). Er darf nicht nur durch Ge- und Verbote, sondern ebenso durch mittelbare Verhaltenssteuerung auf Wirtschaft und Gesellschaft gestaltend Einfluss nehmen. Der Bürger wird dann nicht rechtsverbindlich zu einem bestimmten Verhalten verpflichtet, erhält aber durch Sonderbelastung eines unerwünschten Verhaltens oder durch steuerliche Verschonung eines erwünschten Verhaltens ein finanzwirtschaftliches Motiv, sich für ein bestimmtes Tun oder Unterlassen zu entscheiden. Allerdings sind solche Förderungs- und Lenkungsziele nur dann geeignet, rechtfertigende Gründe für

steuerliche Belastungen oder Entlastungen zu liefern, wenn sie von erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidungen getragen werden (BVerfG-Urteil, ebenda; s.a. Schenke in Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, a.a.O., § 4h Rz A 170).

32 bb) Nach dieser Maßgabe können die in der Begründung des Gesetzentwurfs angeführten Lenkungszwecke der Stärkung der Eigenkapitalbasis oder der Anreize für Auslandsinvestitionen allerdings nicht als rechtfertigend angesehen werden, ebenfalls nicht der Aspekt einer Sicherung des deutschen Steuersubstrats.

33 aaa) So wird man den Gesichtspunkt der Anreizwirkung für eine Stärkung der Eigenkapitalbasis unternehmerischer Tätigkeit (BTDrucks 16/4841, S. 31) zwar als legitimes gesetzgeberisches Motiv einzuschätzen haben (gl.A. Schenke in Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, a.a.O., § 4h Rz A 176 [als gesetzgeberisches Motiv "dem Grunde nach nachvollziehbar"]; s. insbesondere auch Ismer, FR 2014, 777, 779 ff.), insbesondere wenn man eine Wirkung als Schutz vor Insolvenz (s. BTDrucks 16/4841, S. 31) einberechnet. Dies gilt ungeachtet des Umstands, dass bei der Zinsschranke offensichtlich die (Eigen-)Finanzierung durch den Unternehmer/Anteilseigner als Substitut einer Fremdfinanzierung der Geschäftstätigkeit gemeint ist, nicht --wie im sonst üblichen Sinne-- die Stärkung der Liquidität und Eigenkapitalbasis des Unternehmens durch eine besondere Minderung der Steuerbemessungsgrundlage, die zu einer Absenkung der Steuerlast führt (s. z.B. zu § 7g EStG 2002 n.F.: BTDrucks 16/4841, S. 51). Dafür könnte auch angesichts der durch Art. 2 Abs. 1 GG geschützten wirtschaftlichen Handlungsfreiheit des Unternehmers, ob er sich eigen- oder fremdfinanziert, der mögliche Gemeinwohlnutzen angeführt werden (zur verfassungsrechtlichen Verankerung der wirtschaftlichen Handlungsfreiheit s. BVerfG-Urteil vom 19. Oktober 1983 2 BvR 298/81, BVerfGE 65, 196, unter C.I.2.; BVerfG-Beschlüsse vom 8. April 1997 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267, unter C.III.1.a, und vom 18. Juni 2012 1 BvR 1530/11, Zeitschrift für das gesamte Familienrecht 2012, 1283, unter II.1.). Ob dieses Motiv auch eine gesetzgeberische Anforderung abdeckt, es solle innerhalb von Konzernstrukturen für eine gleichmäßige (maximal um einen Prozentpunkt vom Durchschnitt abweichende, s. § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 2 EStG 2002 n.F.) Eigen- und Fremdkapitalausstattung der Konzerngesellschaften gesorgt werden (s. insoweit Möhlenbrock, ISR 2014, 154, 155; s.a. Ismer, FR 2014, 777, 779), ist (unabhängig davon, dass prinzipiell nur auf den "Lenkungswillen" des Gesetzgebers abzustellen ist) angesichts der in aller Regel vorzufindenden heterogenen Geschäftsbereiche der einzelnen konzernangehörigen Unternehmen sehr zu bezweifeln. Im Übrigen wird ganz allgemein vorausgesetzt, dass die gegebene Finanzierungsstruktur des Unternehmens durch den Unternehmer/Anteilseigner auch anders (eigenkapitalintensiver) gestaltet werden könnte, ohne einen Gegenbeweis fehlender alternativer Finanzierungsmöglichkeiten zuzulassen.

34 Jedenfalls lässt die konkrete Tatbestandsstruktur der Zinsschranke aber nicht erkennen, dass der Gesetzgeber konsequent das Ziel einer Stärkung der Eigenkapitalbasis verfolgt hat, die als gesamtwirtschaftliche Aufgabe auf eine möglichst große Zahl der Unternehmen abzielen muss und ihr Ziel bei einer Verschonung kleiner und mittlerer Unternehmen (s. z.B. BTDrucks 16/4841, S. 48) gerade verfehlt: Denn auch wenn die Regelung solche Unternehmen erfassen soll, die im Vergleich zu ihrem Nettozinsaufwand relativ ertragsschwach sind, wird eine Vielzahl solcher (zugleich eigenkapitalschwacher) Betriebe aufgrund der Freigrenze (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG 2002 n.F., ggf. i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 2002 n.F.) von der Zinsschranke praktisch nicht erfasst, und es sind nicht konzernzugehörige Unternehmen vom sachlichen Anwendungsbereich ausgenommen (s. § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG 2002 n.F. i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 2002 n.F. - mit Modifikation durch § 8a Abs. 2 KStG 2002 n.F. bei Kapitalgesellschaften). Gleiches betrifft selbst hoch fremdkapitalfinanzierte Betriebe, soweit sie nur den Eigenkapitalvergleich des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG 2002 n.F. (mit Modifikation durch § 8a Abs. 3 KStG 2002 n.F. bei Kapitalgesellschaften) bestehen.

35 Nach der Darlegung des BMF in den beim Senat anhängigen Revisionsverfahren I R 2/13 und I R 57/13 --die in der Kernaussage als allgemein bekannt anzusehen ist-- haben von den rund einer Million in Deutschland steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften im Veranlagungszeitraum 2008 weniger als 1.200 einen Nettozinsaufwand von mehr als drei Millionen Euro; potentiell von der Regelung betroffen waren somit lediglich 0,12 % der steuerpflichtigen Körperschaften, die Rechtsfolge nichtabziehbaren Aufwands betraf "deutlich unter 1.000" Steuerpflichtige. Zwar ist es nicht ausgeschlossen, dass es bei einzelnen Steuerpflichtigen, die einen entsprechenden finanziellen Gestaltungsspielraum haben, mit dem Ziel der Rechtsfolgenvermeidung zur Anpassung der Finanzierungsstruktur nach den Maßgaben der sog. Eigenkapital-Escape-Klausel des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG 2002 n.F. (z.B. durch Erweiterung der Eigenkapitalbasis) kommt; dieses Ergebnis erscheint aber angesichts der oben beschriebenen tatbestandlichen Einengungen allenfalls als Folge- oder Nebeneffekt ("flankierendes Rechtfertigungselement"; s.a. Staats, Ubg 2014, 520, 526), nicht als konkretes Lenkungsziel mit entsprechender konsequenter tatbestandlicher Ausrichtung (Jehlin, a.a.O., S. 181 ff.; s.a. Marquart, Neue Wirtschaftsbriefe --NWB-- 2014, 1624, 1625; a.A. insb. Ismer, FR 2014, 777, 779 f.).

36 bbb) Soweit der Zinsschranke die Wirkung zugesprochen wird, Anreize für eine Investition im Inland zu setzen, wird dies in der Begründung des Gesetzentwurfs darauf bezogen, dass aufgelaufene Zinsvorträge ein Ausgleichsvolumen für die Gewinne aus diesen Investitionen darstellen würden (BTDrucks 16/4841, S. 31, 48). Man kann zweifeln, ob die Grundlage dieser Überlegung --die Privilegierung von Inlandsinvestitionen gegenüber Auslandsinvestitionen-- unionsrechtlichen Maßgaben standhält (zutreffend Schenke in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 4h Rz A 177, 223; s. zu den Maßstäben --wenn auch im Zusammenhang mit § 6b EStG 2002 n.F.-- zuletzt Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Kommission/Deutschland vom 16. April 2015 C-591/13, EU:C:2015:230, DStR 2015, 870). Jedenfalls kann ein solches Motiv nicht als tragfähig angesehen werden, weil es sich auf die Nutzung eines Zinsvortrags bezieht, die Grundlage dieser Größe bzw. den zugrunde liegenden und hier zu rechtfertigenden Eingriff durch ein Betriebsausgabenabzugsverbot aber nicht betrifft.

37 ccc) Der Zweck der Sicherung des deutschen Steuersubstrats wird in der Begründung des Gesetzentwurfs besonders hervorgehoben (BTDrucks 16/4841, S. 35, 48; s.a. BTDrucks 17/15, S. 17). Der Gesetzgeber hatte insoweit offensichtlich die Vermeidung als problematisch eingestufter Fallgruppen der grenzüberschreitenden Konzernfinanzierung im Blick (BTDrucks 16/4841, S. 29, 31 - es wird dabei von "asymmetrischen Finanzierungsstrukturen zu Lasten Deutschlands" gesprochen; s.a. Jehlin, a.a.O., S. 91 ff.; Rödder/Stangl, DB 2007, 479; Schenke in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 4h Rz A 3 ff.): Die übermäßige sog. Down-stream-Inboundfinanzierung durch Gesellschafter, bei der eine ausländische Mutterkapitalgesellschaft ihre inländische Tochterkapitalgesellschaft mit Fremdkapital finanziert, die sog. Up-stream-Inboundfinanzierung, bei der eine inländische Mutterkapitalgesellschaft ihre ausländische Tochterkapitalgesellschaft übermäßig mit Eigenkapital ausstattet und die Tochterkapitalgesellschaft der Mutterkapitalgesellschaft ein Darlehen gewährt, sowie die sog. Outboundfinanzierung, bei der eine inländische Mutterkapitalgesellschaft ein Eigenkapitalinvestment in eine ausländische Tochterkapitalgesellschaft durch einen Bankkredit refinanziert. Indem der Gesetzgeber --unabhängig von einer konkreten Missbrauchsbetrachtung-- die Belastung der inländischen Bemessungsgrundlage mit Fremdfinanzierungsaufwand als Verlagerung von (dem Standort der Einnahmenerzielung zuzuordnenden) Besteuerungspotenzial deutet ("inländisches Besteuerungssubstrat"), unterlegt er der Zinsschranke eine äquivalenztheoretische Steuerrechtfertigung (Schenke in Kirchhof/ Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 4h, Rz A 178 f.; s.a. den Hinweis von Heuermann, DStR 2013, 1, 3 f., auf die Nähe zum unionsrechtlichen Rechtfertigungsgrund der "angemessenen Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Mitgliedstaaten"). Dies kann auch als "Konzept der Mindestbesteuerung" (so Frotscher in Frotscher/Maas, a.a.O., § 8a KStG Rz 5) verstanden werden.

38 Ein solches Konzept kann allerdings zur Rechtfertigung eines von der Regelung ebenfalls eröffneten Besteuerungszugriffs im "reinen Inlandsfall" nicht herhalten. Im Inlandsfall kann es nicht um eine "faire Verteilung des Steueraufkommens" zwischen verschiedenen Steuergläubigern gehen. Insbesondere kann es aber auch keine von der individuellen Ertragskraft abhängige "angemessene" Höhe der Besteuerungsgrundlage für eine wirtschaftende Tätigkeit des steuerpflichtigen Unternehmens (als Schuldner aus den Finanzierungsvereinbarungen) geben, wenn eine Abweichung den Tatbestand einer nicht abzugsfähigen Betriebsausgabe auslöst. Ein solches Konzept findet in der bisher geltenden Deutung des Ertragsteuerrechts keine Grundlage. Es ist in der Konsequenz ein punktueller Paradigmenwechsel, der die Struktur der Ertragsteuer als "Ist-Ertragsteuer" (objektives Nettoprinzip) insoweit zerstört und in eine für den Bereich Einkommensteuer/Körperschaftsteuer systemfremde "Soll-Ertragsteuer" überführt (zutreffend Jehlin, a.a.O., S. 168; s.a. mit der Deutung als "Bruttobesteuerung" Glahe, a.a.O., S. 413 ff.; umfassend Knöller, a.a.O., S. 299 ff.; s.a. allgemein zur Einkommensteuer Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl., S. 497 f., u. Bd. 2, 2. Aufl., S. 631 ff.; s. aber mit einer durch die dortigen Sachgesetzlichkeiten gerechtfertigten anderen Würdigung zur Gewerbesteuer als Sollertragsteuer das Senatsurteil vom 25. November 2009 I R 18/08, BFH/NV 2010, 941). Denn der Gesetzgeber erhielt die Möglichkeit, mit Blick auf den Finanzierungsaufwand (bzw. den negativen Zinssaldo) eine "übliche/ angemessene" oder "symmetrische" Finanzierungsstruktur durch feste Typisierung ohne Entlastungsmöglichkeit vorzugeben und daran eine Belastung des (inländischen) Besteuerungssubjekts anzuknüpfen. Dies provoziert konzernfinanzierungspolitische Entscheidungen dahin, "dass die relativ ... (einkommens-)starken Unternehmen ihre überschüssigen Gewinne ungestraft ins Ausland verlagern und die im Verhältnis zu ihrem Zinsaufwand relativ ertragsschwachen Unternehmen ihre inländischen Gewinne zu steigern versuchen" (Jehlin, a.a.O., S. 168).

39 Eine solche Typisierung kann im Übrigen auch nicht mit dem Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit --hier verstanden als punktgenaue Zuweisung der Leistungsfähigkeit ohne Einfluss von personenbezogenen "Verschiebungen" (so Staats, Ubg 2014, 520, 525)-- gerechtfertigt werden. Denn das Gesetz identifiziert die Leistungsfähigkeit bisher durchgängig auf der Grundlage der Abgrenzung zwischen betrieblicher und beruflicher Veranlassung einerseits sowie der privaten und auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhenden

Veranlassung (§ 12 Nr. 1 EStG einschließlich § 4 Abs. 5 EStG 2002 n.F.; § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 2002 n.F.) andererseits, nicht aber auf der Grundlage einer ertragsabhängigen "üblichen/angemessenen" oder "symmetrischen" Finanzierungsstruktur, deren Quantifizierung mit 30 % des maßgeblichen Gewinns (später: des verrechenbaren EBITDA) soweit ersichtlich nicht empirisch belegt und als betriebsüberindividuelle starre Grenze ausgelegt ist.

40 b) Der Zweck, den staatlichen Finanzbedarf zu decken, kann den Eingriff nicht rechtfertigen.

41 aa) Mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 wurde der Körperschaftsteuersatz von 25 % auf 15 % gesenkt und die Gewerbesteuermesszahl von maximal 5 % auf einheitlich 3,5 % verringert, so dass die nominale Belastung der Unternehmensgewinne --bei einem Gewerbesteuer-Hebesatz von 400 %-- nur noch bei 29,83 % lag. Nach Auffassung des Senats ist der Gesetzgeber zur Gegenfinanzierung eines derartigen steuerpolitischen Vorhabens zwar nicht grundsätzlich gehindert, einzelne betriebliche Aufwendungen unter Einschränkung des objektiven Nettoprinzips bei der Bemessung der Körperschaftsteuer unbeachtet zu lassen (s. allgemein z.B. Senatsurteil vom 16. Januar 2014 I R 21/12, BFHE 244, 347, BStBl II 2014, 531; zum Gegenfinanzierungaspekt im konkreten Fall der Zinsschranke s. BTDrucks 16/4841, S. 34, 48). Jedoch muss er bei derartigen Maßnahmen auf eine gleichheitsgerechte Lastenverteilung achten (BVerfG-Beschlüsse vom 29. Mai 1990 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60, BStBl II 1990, 653, unter C.III.3.c aa; vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, unter C.I.3.a). Dies ist bei der Zinsschranke nicht geschehen. Denn der Gesetzgeber hat die Absenkung der Steuersätze bei der Körperschaftsteuer nicht durch eine die entsprechenden Steuerpflichtigen möglichst gleichmäßig belastende Erweiterung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage gegenfinanziert. Dies erweist sich schon auf der Grundlage der äußerst geringen Zahl der Steuerfälle, in denen die Zinsschranke überhaupt praktisch wird (s.o. zu II.5.a bb aaa).

42 bb) Die Zinsschranke ist nicht durch einen sog. qualifizierten Fiskalzweck gerechtfertigt.

43 aaa) Der Senat hat in seinen Entscheidungen zur Mindestbesteuerung (Senatsurteil in BFHE 238, 419, BStBl II 2013, 512; Senatsbeschluss in BFHE 246, 27, BStBl II 2014, 1016, m.w.N.) eine Rechtfertigung von Verstößen gegen das objektive Nettoprinzip unter Hinweis auf einen sog. qualifizierten Fiskalzweck zugelassen (s.a. zur Zinsschranke den Senatsbeschluss in BFHE 244, 320, BStBl II 2014, 947). Der Gesetzgeber könne sich auf den im Gesetzgebungsverfahren erteilten Hinweis auf eine Verstetigung des Steueraufkommens infolge der Dämpfung der Steuerauswirkungen konjunktureller Schwankungen berufen. Denn damit habe der Gesetzgeber nicht nur auf den nicht in ausreichender Weise rechtfertigenden (z.B. Jehlin, a.a.O., S. 150 f.) Einnahmezweck (Erzielung von Steuermehreinnahmen; s.a. § 3 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--), sondern auf einen in der Konzeption der Regelung angelegten "qualifizierten Fiskalzweck" verwiesen (Hinweis auf BFH-Beschluss vom 27. Januar 2006 VIII B 179/05, BFH/NV 2006, 1150, ["Stärkung und Verstetigung der steuerlichen Gemeindefinanzierung"]; Begrifflichkeit durch Desens, FR 2011, 745, 749; Kube, DStR 2011, 1781, 1789 und 1790).

44 Dass die Zinsschranke zur Verstetigung des Steueraufkommens oder zur Vermeidung unkalkulierbarer Steuerausfälle geboten ist, erkennt der Senat nicht. Auch wenn man neben den direkten Aufkommenswirkungen der Zinsschranke (s. dazu Senatsbeschluss in BFHE 244, 320, BStBl II 2014, 947) solche indirekter Art --infolge Vermeidung der Rechtsfolge durch regelungsangepasste Finanzierungssituation bei den einzelnen Steuerpflichtigen-- einberechnen wollte (s. Marquart, NWB 2014, 1624 f.), sind dem Senat entsprechende (und ausreichend belastbare) Erhebungsdaten nicht bekannt.

45 bbb) Allerdings ist das BMF im Schreiben in BStBl I 2014, 1516 (dort zu 1.) der Ansicht, die Regelung schränke zielgerichtet Gewinnverlagerungen im Konzern ein und verfolge damit zugleich einen qualifizierten Fiskalzweck. Dem wird in der Rechtsprechung (s. insbesondere FG München, Urteile in EFG 2015, 1127 [Leitsatz], und in EFG 2015, 1127) und in der Literatur beigetreten: Den Regelungen liege ein Lenkungszweck zugrunde (Stärkung der Eigenkapitalbasis von Konzernen im Inland), der wiederum bewirken solle, das inländische Steuersubstrat zu sichern (Heuermann, DStR 2013, 1, 2f.; derselbe, DB 2014, Heft Nr. 50, S. M5). Dieser Zweck gehe dem allgemeinen Fiskalzweck voraus und sei (soweit die Regelung zur Zweckerreichung geeignet ist) rechtfertigend.

46 ccc) Dieser Auffassung folgt der Senat nicht. Ein solcher (vorheriger) Lenkungsbedarf ("Sicherung des Steuersubstrats") ist als mögliches Regelungsmotiv dem allgemeinen Fiskalzweck bzw. dem Gegenstand des Steuerbegriffs des § 3 Abs. 1 AO zugeordnet (ebenso München/Mückl, DStR 2014, 1469, 1472 f.; Tillmanns/Wehmschulte, a.a.O., S. 25; Jehlin, a.a.O., S. 162 f.; Musil/Volmering, DB 2008, 12, 14). Und im Ausgangspunkt ist eine Gewinnverlagerung im Konzern vermittels Fremdfinanzierung "als solche" nach steuerrechtlichen Maßstäben nicht zu sanktionieren, wenn die Grenze des Rechtsmissbrauchs nicht überschritten wird (Senatsurteil vom 5. Februar 1992 I R 127/90, BFHE 166, 356, BStBl II 1992, 532). Der Fiskalzweck einer

Betriebsausgabenabzugsbeschränkung bei Fremdfinanzierung ist daher nicht durch einen in der Folge weitergehenden rechtfertigenden Zweck qualifiziert.

47 c) Ebenso kann die Zinsschranke nicht mit dem Zweck der Missbrauchsabwehr gerechtfertigt werden. Sie entspricht den verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Missbrauchstypisierung nicht.

48 aa) Eine gesetzliche Typisierung darf keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren (BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 127, 224, unter D.I.; vom 6. April 2011 1 BvR 1765/09, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2011, 812, unter IV.2.a; Jehlin, a.a.O., S. 151 f.). Zudem muss sich die Typisierung am allgemeinen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit messen lassen (BVerfG-Beschluss vom 4. April 2001 2 BvL 7/98, BVerfGE 103, 310, unter B.I.2.b; Huster in Friauf/Höfling, Berliner Kommentar zum Grundgesetz, Art. 3 Rz 130 f.). Die ungleichen Rechtsfolgen dürfen nur eine verhältnismäßig geringe Zahl von Personen treffen, und die Nachteile dürfen nicht zu schwer wiegen (BVerfG-Beschlüsse vom 30. Mai 1990 1 BvL 2/83, BVerfGE 82, 126, unter C.I.4.f; vom 8. Oktober 1991 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348, unter C.I.2.).

49 bb) Die Typisierungsgrenzen wurden vom Gesetzgeber schon aus dem Grunde überschritten, dass er die Zinsschranke nicht auf grenzüberschreitende Situationen beschränkt hat, die Regelung vielmehr eine Anwendung auch auf Inlandsfälle vorsieht.

50 aaa) So ist das nach dem Wortlaut der Begründung des Gesetzentwurfs auf die deutschen fiskalischen Interessen im grenzüberschreitenden Fall ausgerichtete Ziel für den reinen Inlandsfall nicht tragfähig: Eine das deutsche Besteuerungssubstrat gefährdende Gewinnverlagerung durch Fremdkapitalisierung ist ausgeschlossen (s. nur Hey in Festschrift Christiana Djanani, a.a.O., S. 109, 125; Prinz, FR 2013, 145; wohl auch Böwing-Schmalenbrock, Verbösernde Gleichheit und Inländerdiskriminierung im Steuerrecht, 2011, S. 160 f.). Soweit hiergegen eingewandt wird, mit Blick auf unterschiedliche Hebesätze bei der Gewerbesteuerbemessung könne auch bei reinen Inlandsfällen ein Gewinnverlagerungsanreiz bestehen (z.B. Staats, Ubg 2014, 520, 525), ist dieses Argument angesichts der vom Gesetzgeber tolerierten Bandbreite der Hebesatzentscheidungen der Steuergläubiger, soweit nur 200 % überschritten sind (§ 16 Abs. 4 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes), nicht durchschlagend (im Ergebnis ebenso Böwing-Schmalenbrock, a.a.O., S. 162).

51 bbb) Die konkrete Ausgestaltung der Zinsschranke (hier: die "Ausweitung auf Inlandsfälle") war nach der Überzeugung des Senats auch nicht zwingend dadurch veranlasst, den Beschränkungen durch das Unionsrecht, die der Vorgängerregelung des § 8a KStG 1990 i.d.F. des Gesetzes zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen zur Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland im Europäischen Binnenmarkt (Standortsicherungsgesetz) vom 13. September 1993 (BGBl I 1993, 1569, BStBl I 1993, 774) --KStG 1990 n.F.-- entgegengehalten wurden (s. EuGH-Urteil Lankhorst-Hohorst vom 12. Dezember 2002 C-324/00, EU:C:2002:749, Slg. 2002, I-11779), Rechnung zu tragen. Der Gerichtshof der Europäischen Union würde ausgehend von seiner jüngeren Rechtsprechung (s. EuGH-Urteil Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas vom 12. September 2006 C-196/04, EU:C:2006:544, Slg. 2006, I-7995, Rz 55 ff.; EuGH-Beschluss Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation vom 23. April 2008 C-201/05, EU:C:2008:239, Slg. 2008, I-2875, Rz 77 ff.; allerdings einengend EuGH-Urteil Itelcar vom 3. Oktober 2013 C-282/12, EU:C:2013:629, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2013, 871, Rz 41) eine im dargestellten Sinne zielgenaue Missbrauchsklausel --wenn sie denn in ihrem Anwendungsbereich darauf beschränkt wäre, den unionsrechtlich maßgebenden Missbrauchsbereich nicht zu überschreiten bzw. entsprechend dem Erfordernis der Verhältnismäßigkeit eine Gegenbeweismöglichkeit wirtschaftlicher Gründe für die inkriminierte Gestaltung zuzulassen-- akzeptieren (z.B. Schön, IStR 2009, 882, 888; s.a. Ernst, Steuer und Wirtschaft --StuW-- 2010, 262; Glahe, a.a.O., S. 426 f. und 427 f.; Hey in Festschrift Christiana Djanani, a.a.O., S. 109, 126; dieselbe in Tipke/Lang, a.a.O., § 11 Rz 49, 56; München/Mückl, DStR 2014, 1469, 1473; Oellerich in Schaumburg/Englisch, a.a.O., Rz 8.119; a.A. wohl Staats, Ubg 2014, 520, 525). Der Gesetzgeber hat allerdings eine solche (insbesondere mit Blick auf eine Gegenbeweismöglichkeit) "engere" Regelung, die vielleicht auch mit Blick auf eine tendenziell erhöhte Gestaltungsanfälligkeit geringere Aufkommenswirkungen hätte (Seiler in Kirchhof, a.a.O., § 4h Rz 6; s.a. Marquart, Zinsabzug und steuerliche Gewinnallokation, 2013, S. 119 ff.), nicht installiert; vielmehr hat er das Ziel verfolgt, mit der im Zuge der Unternehmensteuerreform 2008 gefundenen und im Vergleich dazu tatbestandlich deutlich ausgeweiteten Regelung ohne Gegenbeweismöglichkeit interne und grenzüberschreitende Finanzierungssituationen gleichzubehandeln, um dem unionsrechtsbezogenen Diskriminierungsvorwurf (als Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit auf der Tatbestandsebene des Art. 49 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, Amtsblatt der Europäischen Union 2008, Nr. C 115, 47) bei einer allein grenzüberschreitende Fälle treffenden Regelung zu entgehen. Diese Motivation berührt allerdings die

verfassungsrechtlichen Rechtfertigungsmaßstäbe für einen Eingriff in ein tragendes Strukturprinzip des Ertragsteuerrechts bei der inländischen Besteuerung im "reinen Inlandsfall" nicht (Hey, StuW 2005, 317, 322 f.; Jehlin, a.a.O., S. 227 f.; Glahe, ebenda; wohl auch Seiler, DStJG Bd. 34, S. 61, 83; s.a. Marquart, NWB 2014, 1624, 1625). Sie ist nicht eigenständiger --aus sich heraus tragender-- Rechtfertigungsgrund (Böwing-Schmalenbrock, a.a.O., S. 164 ff.; Glahe, ebenda; a.A. FG München, Urteile in EFG 2015, 1127 [Leitsatz], und in EFG 2015, 1127). Insoweit ist eine "überschießende" Missbrauchsabwehr im Sinne einer Erstreckung der Belastungsentscheidung auf "reine Inlandsfälle" keine Bedingung der Unionsrechtskonformität (so aber Seiler in Kirchhof, a.a.O., § 4h Rz 6), sie ist vielmehr der vom Gesetzgeber gewünschten (intensiveren) Aufkommenswirkung des Regelungskomplexes geschuldet.

52 cc) Die Typisierungsgrenzen sind auch wegen der nicht zielgenauen Ausgestaltung i.S. einer Missbrauchsabwehr überschritten.

53 Der Tatbestand der Zinsschranke trifft zwar auch Fälle von Gewinnverlagerungen, in denen das Besteuerungssubstrat im Inland gefährdet ist (s. zu den oben angeführten Gestaltungen der sog. Down-stream-Inboundfinanzierung, der sog. Up-stream-Inboundfinanzierung und der sog. Outboundfinanzierung z.B. Jehlin, a.a.O., S. 133 f. ["funktionale Antwort" des Gesetzgebers]; Dorenkamp in Hüttemann [Hrsg.], Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, DStJG Bd. 33, 2010, S. 301, 313 ff., 318 f., 319 ff.). Er ist indes im Sinne einer Missbrauchsabwehr nicht zielgenau formuliert, so dass missbräuchliche Gestaltungen unterhalb der Freigrenze von drei Millionen Euro (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG 2002 n.F., evtl. i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 2002 n.F.) nicht erfasst werden, während andererseits Finanzierungsgestaltungen erfasst werden, die marktüblich, sinnvoll und typischerweise nicht missbräuchlich sind (Senatsbeschluss in BFHE 244, 320, BStBl II 2014, 947, m.w.N.; s.a. Prinz, FR 2008, 441, 443; Schmidt/ Loschelder, a.a.O., § 4h Rz 4; Seiler in Kirchhof, a.a.O., § 4h Rz 4; Marquart/Jehlin, DStR 2013, 2301, 2305 f.; Schenke in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 4h Rz A 187). Grund hierfür ist, dass die Regelung pauschal an eine ertragsbezogen als zu hoch empfundene Fremdkapitalisierung anknüpft, ohne insoweit aber branchenspezifische Situationen (sowohl bei der Höhe des verrechenbaren Einkommens/Gewinns als auch bei dem Eigenkapitalvergleich im Konzern) oder besondere Phasen der Unternehmenstätigkeit (Gründungs- oder Krisenphase) zu berücksichtigen.

54 Dies wird vom Gesetzgeber bewusst in Kauf genommen, da er ohne weitere Differenzierung umfassend auf den "negativen Zinssaldo" abstellt; die Begründung des Gesetzentwurfs (BTDrucks 16/4841, S. 46 f.) erwähnt ausdrücklich die Situation allgemeiner Bankenfinanzierung. Dies hat der Regelung in der Literatur den Vorwurf einer "überweiten Streubreite" eingebracht (z.B. von Schenke, ebenda). So werden aufgrund der Regelungsstruktur der Zinsschranke insbesondere fremdkapitalbedürftige neue Unternehmen und Unternehmen in der Krise betroffen, ohne dass bei ihnen der Verdacht der Gewinnverlagerung bestehen müsste (Goebel/Eilinghoff, DStZ 2010, 550, 555; Südkamp in Birk/Saenger/Töben, Forum Steuerrecht 2009, 2010, S. 249, 271). Gerade bei diesen Unternehmen kann die Regelung zudem zu unangemessenen Belastungswirkungen in Form einer Substanzbesteuerung führen, die eine weitere Fremdkapitalaufnahme notwendig machen und zu einer weitgehenden Entwertung des Zinsvortrags sowie einem gesteigerten Insolvenzrisiko führen kann (z.B. Jehlin, a.a.O., S. 205 f.; s.a. zu den "krisenverschärfenden" Wirkungen und fehlenden Ausweichstrategien Eilers, Die Zinsschranke in der Finanzmarktkrise, in Spindler/Tipke/ Rödder [Hrsg.], Festschrift Harald Schaumburg, 2009, S. 275, 283 ff.; Vogel, Die Einflussnahme steuerlicher Lenkungsnormen auf Entscheidungen von Wirtschaftssubjekten, 2015, S. 170, m.w.N.).

55 Darüber hinaus ist für die Besteuerung der Kapitalgesellschaft (und damit im Streitfall) zu beachten, dass die tatbestandlichen Einschränkungen des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b und c EStG 2002 n.F. (sog. stand-alone-Klausel bzw. sog. Eigenkapital-Escape) durch Rückausnahmen in § 8a Abs. 2, 3 KStG 2002 n.F. mit dem Anknüpfungspunkt einer (i.w.S.) Gesellschafterfremdfinanzierung wiederum modifiziert werden, was auch mit Blick auf den im Zuge der Unternehmensteuerreform 2008 außer Kraft gesetzten § 8a KStG 1990 n.F. zugleich verdeutlicht, dass zumindest insoweit im Hauptgewicht der Zweck der Missbrauchsabwehr gesetzesleitend ist (s. insoweit Senatsbeschluss vom 13. März 2012 I B 111/11, BFHE 236, 501, BStBl II 2012, 611; Jehlin, a.a.O., S. 174 ff.; Böwing-Schmalenbrock, a.a.O., S. 161; s.a. ausdrücklich in dieser Weise zwischen § 4h EStG 2002 n.F. einerseits und § 8a KStG 2002 n.F. andererseits differenzierend Frotscher in Frotscher/Maas, a.a.O., § 8a KStG Rz 6). So führt bei einer Kapitalgesellschaft die Finanzierung durch einen zu mehr als 25 % beteiligten Gesellschafter (oder einen diesem Nahestehenden oder auf einen Dritten, der auf den dieserart qualifizierten Gesellschafter oder Nahestehenden Rückgriff nehmen kann) in den Beschränkungstatbestand, womit die sog. stand-alone-Klausel des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG 2002 n.F. insoweit nicht mehr gilt. Ebenfalls reicht der eigentlich erfolgreich bestandene Eigenkapitaltest des einzelnen konzernabhängigen Betriebs (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG 2002 n.F.) nicht, wenn ein anderer Rechtsträger des Konzerns "schädlich" fremdfinanziert wird (dazu plakativ Rödder, DStR 2007,

Beihefter zu Heft 40, 6, 10: "Gruppenhaftung"; rechtfertigender Hinweis auf eine Manipulationsabwehr bei Möhlenbruck/Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 8a Rz 160). Damit wird die Gesellschafterfremdfinanzierung (i.w.S.), soweit sie einen bestimmten (nicht mit empirischen Erkenntnissen belegten, s. Jehlin, a.a.O., S. 175 f.) Prozentsatz des Nettozinsaufwands ausmacht (10 %), ohne Blick auf den wirtschaftlichen Hintergrund der Finanzierungssituation (s. insoweit zu § 8a Abs. 2 Alternative 3 KStG 2002 n.F. und der Rückgriffssituation bei branchentypischer Bankenfremdfinanzierung den Senatsbeschluss in BFHE 236, 501, BStBl II 2012, 611) und ohne Gegenbeweismöglichkeit als Missbrauch typisiert. Dies widerspricht zugleich den Maßgaben des der Besteuerung der Kapitalgesellschaft zugrunde liegenden sog. Trennungsprinzips (Gosch in Festschrift Paul Kirchhof, a.a.O., § 178 Rz 14; allgemein zum Trennungsprinzip z.B. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 224; Böhmer, StuW 2012, 33; Gosch, ebenda, § 178 Rz 2).

56 d) Eine Rechtfertigung kann auch nicht aus dem Umstand folgen, dass Regelungen zur Gesellschafterfremdfinanzierung durchaus auch Gegenstand ausländischer Steuerrechtsordnungen sind (Überblick zu den in ihren Einzelheiten höchst unterschiedlichen Einzelregelungen bei Herzig/Bohn, IStR 2009, 253; Kahlenberg/Kopec, IStR 2015, 84) und sie internationalen Bestrebungen zur Eindämmung von steuerorientierten Gestaltungen entsprechen können (so im Ergebnis aber wohl Staats, Ubg 2014, 520, 527, unter Hinweis auf die aktuelle sog. BEPS-Initiative [Base Erosion and Profit Shifting] der Organisation for Economic Cooperation and Development [OECD]). Denn die Zinsschranke ist in ihrem sachlichen Anwendungsbereich nicht auf Gesellschafterfremdfinanzierungen begrenzt; darüber hinaus dient sie ersichtlich nicht nur der Abwehr eines missbräuchlichen Entzugs deutschen Besteuerungssubstrats und sie trifft durch die hohe Quote der Nichtabzugsfähigkeit (70 % des maßgeblichen Gewinns/verrechenbaren EBITDA) des negativen Zinssaldos häufig auch den Normalfall fremdfinanzierter Unternehmen (so zutreffend Eilers, FR 2007, 733, 735). Damit geht sie in ihrer Tatbestandsweite über im Grundsatz vergleichbare ausländische Regelungen hinaus (Herzig/Bohn, IStR 2009, 253, 261; s.a. Hey in Tipke/Lang, a.a.O., § 11 Rz 56; Prinz in Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O., § 8a KStG Anm. 6, jeweils m.w.N.). Insoweit berühren daher die verfassungsrechtlichen Einwendungen nicht die Möglichkeit einer solchen Regelung "als solche", sie betreffen nur die konkrete Ausgestaltung durch § 4h EStG 2002 n.F./§ 8a KStG 2002 n.F.

57 III. Die Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG ist nicht verletzt (so im Ergebnis auch Heuermann, DStR 2013, 1, 2; Heyes, a.a.O., S. 419 ff.; Ismer, FR 2014, 777, 783 f.; Schenke in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 4h Rz A 190; Staats, Ubg 2014, 520, 527; a.A. Glahe, a.a.O., S. 428 ff.; Goebel/Eilinghoff, DStZ 2010, 550, 555; Jehlin, a.a.O., S. 187 ff.; Förster in Gosch, a.a.O., § 8a Rz 52; Oellerich in Mössner/Seeger, a.a.O., § 8a Rz 38; Stangl in Rödder/Herlinghaus/Neumann, a.a.O., § 8a Rz 22; einschränkend mit Verweis auf Härtefälle Seiler in Kirchhof, a.a.O., § 4h Rz 5). Der Umstand, dass die durch den Tatbestand nichtabziehbarer Betriebsausgaben ausgelöste Hinzurechnung bei der steuerlichen Einkommensermittlung in diesem Veranlagungszeitraum auch bewirken kann, dass darauf in einer Verlustsituation (so auch die Fallkonstellation im Senatsbeschluss in BFHE 244, 320, BStBl II 2014, 947) eine Steuerfestsetzung beruht, kann auf die Besonderheiten dieser Ermittlungsperiode zurückgeführt werden und begründet für diesen Steuerpflichtigen nicht den Einwand einer unzulässigen Substanzbesteuerung (so im Ergebnis Ismer, FR 2014, 777, 783 f.; a.A. Frotscher in Frotscher/Maas, a.a.O., § 8a Rz 13). Eine "erdrosselnde Wirkung" des Steuerzugriffs wird man allenfalls bei einer längerfristigen Betrachtung (ohne Verwertungsmöglichkeit eines Zinsvortrags) feststellen können (s.a. Jehlin, a.a.O., S. 205 f.; so wohl auch Knöller, a.a.O., S. 384 ff.), ist aber ungeachtet des Fortfalls des Zinsvortrags zum 31. Dezember 2008 in Ermittlungsperioden (Streitjahren), die --wie im Streitfall nach der unstreitigen Darstellung der Klägerin-- jeweils mit einem positiven handelsrechtlichen Jahresergebnis abschließen, nach der Überzeugung des Senats ausgeschlossen.

58 IV. Der Normenkomplex der Zinsschranke in der hier in Rede stehenden Fassung ist nicht wegen Verletzung des Grundsatzes der Normenklarheit verfassungswidrig (so im Ergebnis auch Heuermann, DStR 2013, 1, 4; Ismer, FR 2014, 777, 784; Schenke in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 4h Rz A 193 ff.; Staats, Ubg 2014, 520, 527 f.; a.A. aber etwa Birk, DStR 2009, 877, 879; Gosch/Förster, a.a.O., § 8a Rz 52; Jehlin, a.a.O., S. 197 ff.; Schmidt/Loschelder, a.a.O., § 4h Rz 4).

59 Die Regelungen der § 4h EStG 2002 n.F./§ 8a KStG 2002 n.F. sind zwar durch ein tatbestandliches Zusammenwirken steuerrechtlicher und handels- und gesellschaftsrechtlicher Begriffe gerade bei einer Anwendung auf Körperschaften schwer verständlich, es wird auch von einer "im Detail hochkomplexen Regelung" gesprochen (Hey in Tipke/Lang, a.a.O., § 11 Rz 51). Dennoch wird gegen das aus dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3, Art. 19 Abs. 4 GG) folgende Bestimmtheitsgebot nicht verstoßen (zu den verfassungsrechtlichen Anforderungen z.B. BVerfG-Beschlüsse vom 23. Oktober 1986 2 BvL 7, 8/84, BVerfGE 73, 388, 400; vom 3. März 2004 1 BvF 3/92, BVerfGE 110, 33, 53, jeweils m.w.N.; s.a. Senatsurteil vom 18. März 2009 I R 37/08, BFHE 225, 323, BStBl II 2011, 894;

Senatsbeschluss vom 19. Oktober 2010 I R 82/09, BFH/NV 2011, 653). Denn die Regelungen beruhen in einem gewissen Maß und ungeachtet des Bedeutungswandels auf der Rechtsfolgenseite (Prinz in Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O., § 8a KStG Rz 4 - steuerbelastende Auswirkung beim Vergütungsschuldner zusätzlich zur Steuerbelastung des Vergütungsempfängers) auf den Grundgedanken der schon durch § 8a KStG 1990 n.F. zur Besteuerung bei Kapitalgesellschaften bewirkten Einschränkung des Grundsatzes der Finanzierungsfreiheit, so dass insbesondere die gesetzgeberische Zielsetzung jedenfalls mit Blick auf Kapitalgesellschaften bereits umfassend erörtert wurde. Darüber hinaus hat die Finanzverwaltung durch das BMF-Schreiben vom 4. Juli 2008 in BStBl I 2008, 718 zeitnah zum Inkrafttreten des Gesetzes Stellung bezogen und in einigen Zweifelsfragen zur Rechtssicherheit beigetragen. Jedenfalls sind --wohl auch angesichts der Freigrenzenregelung des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG 2002 n.F. (für Kapitalgesellschaften i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 2002 n.F.), die die Zahl der Anwendungsfälle deutlich eingrenzt (s. dazu oben zu II.5.a bb aaa)-- keine Streitfälle bekannt geworden, in denen die Steuerberechnung (wenn auch mit fachkundiger Hilfe) "undurchführbar" gewesen wäre, was sich auch im konkreten Rechtsstreit nicht abweichend darstellt.

60 V. Die verfassungsrechtliche Bewertung wird nicht dadurch beeinflusst, dass auf der Grundlage der §§ 163, 227 AO die allgemeine verfahrensrechtliche Möglichkeit besteht, im Einzelfall im Wege der Billigkeit eine Steuerfestsetzung in einer Höhe zu erreichen, die einer Nichtanwendung der Zinsschranke entspricht.

61 1. Die Festsetzung einer Steuer ist aus sachlichen Gründen unbillig, wenn sie zwar dem Wortlaut des Gesetzes entspricht, aber den Wertungen des Gesetzes zuwiderläuft (z.B. Senatsurteil vom 21. Oktober 2009 I R 112/08, BFH/NV 2010, 606; BFH-Urteil vom 23. Juli 2013 VIII R 17/10, BFHE 242, 134, BStBl II 2013, 820; Senatsbeschluss in BFHE 246, 27, BStBl II 2014, 1016). Das setzt voraus, dass der Gesetzgeber die Grundlagen für die Steuerfestsetzung anders als tatsächlich geschehen geregelt hätte, wenn er die zu beurteilende Frage als regelungsbedürftig erkannt hätte. Eine für den Steuerpflichtigen ungünstige Rechtsfolge, die der Gesetzgeber bewusst angeordnet oder in Kauf genommen hat, rechtfertigt dagegen keine Billigkeitsmaßnahme (Senatsurteil in BFH/NV 2010, 606; BFH-Urteil in BFHE 242, 134, BStBl II 2013, 820; Senatsbeschluss in BFHE 246, 27, BStBl II 2014, 1016).

62 2. In der Literatur wird ausgeführt, eine insoweit einschlägige Überbesteuerung könne vorliegen, "je weniger gegenüber einer Gestaltung der Vorwurf der Missbräuchlichkeit erhoben werden kann oder diese doch wenigstens darauf gerichtet ist, in Deutschland erwirtschaftete Erträge gezielt ins niedrig besteuernde Ausland zu transferieren" (Schenke in Kirchhof/ Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 4h Rz A 189; s.a. Heyes, a.a.O., S. 365 ff., 419). Allerdings ist im Rahmen der "sachlichen Unbilligkeit" als Voraussetzung einer Billigkeitsmaßnahme eine strukturelle Gesetzeskorrektur ausgeschlossen (z.B. Senatsbeschluss in BFHE 246, 27, BStBl II 2014, 1016, m.w.N.; Bundesverwaltungsgericht, Urteil vom 19. Februar 2015 9 C 10/14, nicht veröffentlicht, Rz 24 des juris-Nachweises; s.a. BVerfG-Beschluss vom 11. Mai 2015 1 BvR 741/14, HFR 2015, 882). Von einer solchen Korrektur wäre aber zu sprechen, wenn man --wie der Senat-- davon ausgeht, dass der Gesetzgeber (was der Hinweis in BTDrucks 16/4841, S. 47 f. auf "jede Art der Fremdfinanzierung, also insbesondere auch die Bankenfinanzierung" [als Gegenstand der Zinsschranke] erhellt, ebenso auch die Erstreckung auf "reine Inlandsfälle") auch grobe Unschärfen der Typisierung hinzunehmen bereit war.

63 VI. Verfassungskonforme Auslegung

64 Eine die Verfassungswidrigkeit vermeidende verfassungskonforme Auslegung ist nicht möglich.

65 1. Die verfassungskonforme Gesetzesauslegung gebietet es, bei mehreren Möglichkeiten der Normauslegung diejenige maßgeblich sein zu lassen, bei der die Regelung mit der Verfassung konform geht. Der Grundsatz verbindet somit die Normtextauslegung mit einer Normenkontrolle (Müller/Christensen, Juristische Methodik, Band I, 10. Aufl., Rz 100) und findet als Auslegungskriterium seine Grenze dort, wo er mit dem Wortlaut der Norm und dem klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers in Widerspruch treten würde (z.B. BVerfG-Beschluss vom 27. März 2012 2 BvR 2258/09, BVerfGE 130, 372). Im Wege der verfassungskonformen Auslegung darf einem nach Wortlaut und Sinn eindeutigen Gesetz nicht ein entgegengesetzter Sinn verliehen, der normative Gehalt der auszulegenden Vorschrift nicht grundlegend neu bestimmt und das gesetzgeberische Ziel nicht in einem wesentlichen Punkt verfehlt werden (BVerfG-Beschluss vom 26. April 1994 1 BvR 1299/89, 1 BvL 6/90, BVerfGE 90, 263).

66 2. Eine verfassungskonforme Auslegung der § 4h EStG 2002 n.F. i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 2002 n.F. bzw. § 8a KStG 2002 n.F. in der Situation des Streitfalls ("reiner Inlandsfall") kommt nach der Überzeugung des Senats nicht in Betracht, weil sie den normativen Gehalt der Regelungen grundlegend neu bestimmen würde. Der Gesetzgeber hat auf der Rechtsfolgenseite der Normen einen Ausweg aus der Typisierung vollständig ausgeschlossen (a.A. wohl Hey,

Spezialgesetzgebung und Typologie zum Gestaltungsmissbrauch, DStJG, Bd. 33, 2010, 151, 168 f.; folgend Heyes, a.a.O., S. 419, ["ungeschriebene kleine Öffnungsklausel"]). Gleichermaßen verhält es sich bei sog. Definitivsituationen und bei der Einbeziehung des "rückgriffsberechtigten Dritten" in § 8a Abs. 2, 3 KStG 2002 n.F., wenn beim Gesellschafter keine Möglichkeit einer Eigenkapitalfinanzierung besteht (insoweit a.A. Ismer, FR 2014, 777, 783). Es fehlen handhabbare Kriterien, die eine rechtssichere Eingrenzung des Besteuerungszugriffs im Falle einer Gesetzesreduktion gewährleisten könnten.

67 VII. Entscheidungserheblichkeit der Vorlage

68 Die dem BVerfG gestellte Vorlagefrage ist entscheidungserheblich: Ist die Zinsschranke in § 4h EStG 2002 n.F. i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 2002 n.F./§ 8a KStG 2002 n.F. verfassungsgemäß, ist die Revision der Klägerin unbegründet (s. insoweit zu B.I. der Gründe). Hält sie das BVerfG hingegen für mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar, hätte die Revision Erfolg: Die festgesetzte Körperschaftsteuer 2008 bzw. 2009 wäre antragsgemäß herabzusetzen.

69 VIII. Entscheidung des Senats

70 In Anbetracht der vom Senat angenommenen Verfassungswidrigkeit von § 4h EStG 2002 n.F. i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 2002 n.F./ § 8a KStG 2002 n.F. war das Revisionsverfahren gemäß Art. 100 Abs. 1 GG auszusetzen und ist die Entscheidung des BVerfG über die im Tenor und im Leitsatz formulierte Frage zur Verfassungsmäßigkeit der genannten Vorschriften einzuholen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de