

§ 4h

**Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen
(Zinsschranke)**

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), geändert
durch Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950;
BStBl. I 2010, 2)

(1) ¹Zinsaufwendungen eines Betriebs sind abziehbar in Höhe des Zinsertrags, darüber hinaus nur bis zur Höhe des verrechenbaren EBITDA. ²Das verrechenbare EBITDA ist 30 Prozent des um die Zinsaufwendungen und um die nach § 6 Absatz 2 Satz 1 abzuziehenden, nach § 6 Absatz 2a Satz 2 gewinnmindernd aufzulösenden und nach § 7 abgesetzten Beträge erhöhten und um die Zinserträge verminderten maßgeblichen Gewinns. ³Soweit das verrechenbare EBITDA die um die Zinserträge geminderten Zinsaufwendungen des Betriebs übersteigt, ist es in die folgenden fünf Wirtschaftsjahre vorzutragen (EBITDA-Vortrag); ein EBITDA-Vortrag entsteht nicht in Wirtschaftsjahren, in denen Absatz 2 die Anwendung von Absatz 1 Satz 1 ausschließt. ⁴Zinsaufwendungen, die nach Satz 1 nicht abgezogen werden können, sind bis zur Höhe der EBITDA-Vorträge aus vorangegangenen Wirtschaftsjahren abziehbar und mindern die EBITDA-Vorträge in ihrer zeitlichen Reihenfolge. ⁵Danach verbleibende nicht abziehbare Zinsaufwendungen sind in die folgenden Wirtschaftsjahre vorzutragen (Zinsvortrag). ⁶Sie erhöhen die Zinsaufwendungen dieser Wirtschaftsjahre, nicht aber den maßgeblichen Gewinn.

(2) ¹Absatz 1 Satz 1 ist nicht anzuwenden, wenn

- a) der Betrag der Zinsaufwendungen, soweit er den Betrag der Zinserträge übersteigt, weniger als drei Millionen Euro beträgt,
- b) der Betrieb nicht oder nur anteilmäßig zu einem Konzern gehört oder
- c) der Betrieb zu einem Konzern gehört und seine Eigenkapitalquote am Schluss des vorangegangenen Abschlussstichtages gleich hoch oder höher ist als die des Konzerns (Eigenkapitalvergleich). ²Ein Unterschreiten der Eigenkapitalquote des Konzerns um bis zu zwei Prozentpunkte ist unschädlich.

³Eigenkapitalquote ist das Verhältnis des Eigenkapitals zur Bilanzsumme; sie bemisst sich nach dem Konzernabschluss, der den Betrieb umfasst, und ist für den Betrieb auf der Grundlage des Jahresabschlusses oder Einzelabschlusses zu ermitteln. ⁴Wahlrechte sind im Konzernabschluss und im Jahresabschluss oder Einzelabschluss einheitlich auszuüben; bei gesellschaftsrechtlichen Kündigungsrechten ist insoweit mindestens das Eigenkapital anzusetzen, das sich nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs ergeben würde. ⁵Bei der Ermittlung der Eigenkapitalquote des Betriebs ist das Eigenkapital um einen im Konzernabschluss enthaltenen Firmenwert, soweit er auf den Betrieb entfällt, und um die Hälfte von Sonderposten mit Rücklagenanteil (§ 273 des Handelsgesetzbuchs) zu erhöhen sowie um das Eigenkapital, das keine Stimmrechte vermittelt – mit Ausnahme von Vorzugs-

aktien –, die Anteile an anderen Konzerngesellschaften und um Einlagen der letzten sechs Monate vor dem maßgeblichen Abschlussstichtag, soweit ihnen Entnahmen oder Ausschüttungen innerhalb der ersten sechs Monate nach dem maßgeblichen Abschlussstichtag gegenüberstehen, zu kürzen. ⁶Die Bilanzsumme ist um Kapitalforderungen zu kürzen, die nicht im Konzernabschluss ausgewiesen sind und denen Verbindlichkeiten im Sinne des Absatzes 3 in mindestens gleicher Höhe gegenüberstehen. ⁷Sonderbetriebsvermögen ist dem Betrieb der Mitunternehmerschaft zuzuordnen, soweit es im Konzernvermögen enthalten ist.

⁸Die für den Eigenkapitalvergleich maßgeblichen Abschlüsse sind einheitlich nach den International Financial Reporting Standards (IFRS) zu erstellen. ⁹Hiervon abweichend können Abschlüsse nach dem Handelsrecht eines Mitgliedstaats der Europäischen Union verwendet werden, wenn kein Konzernabschluss nach den IFRS zu erstellen und offen zu legen ist und für keines der letzten fünf Wirtschaftsjahre ein Konzernabschluss nach den IFRS erstellt wurde; nach den Generally Accepted Accounting Principles der Vereinigten Staaten von Amerika (US-GAAP) aufzustellende und offen zu legende Abschlüsse sind zu verwenden, wenn kein Konzernabschluss nach den IFRS oder dem Handelsrecht eines Mitgliedstaats der Europäischen Union zu erstellen und offen zu legen ist. ¹⁰Der Konzernabschluss muss den Anforderungen an die handelsrechtliche Konzernrechnungslegung genügen oder die Voraussetzungen erfüllen, unter denen ein Abschluss nach den §§ 291 und 292 des Handelsgesetzbuchs befreiende Wirkung hätte. ¹¹Wurde der Jahresabschluss oder Einzelabschluss nicht nach denselben Rechnungslegungsstandards wie der Konzernabschluss aufgestellt, ist die Eigenkapitalquote des Betriebs in einer Überleitungsrechnung nach den für den Konzernabschluss geltenden Rechnungslegungsstandards zu ermitteln. ¹²Die Überleitungsrechnung ist einer prüferischen Durchsicht zu unterziehen. ¹³Auf Verlangen der Finanzbehörde ist der Abschluss oder die Überleitungsrechnung des Betriebs durch einen Abschlussprüfer zu prüfen, der die Voraussetzungen des § 319 des Handelsgesetzbuchs erfüllt.

¹⁴Ist ein dem Eigenkapitalvergleich zugrunde gelegter Abschluss unrichtig und führt der zutreffende Abschluss zu einer Erhöhung der nach Absatz 1 nicht abziehbaren Zinsaufwendungen, ist ein Zuschlag entsprechend § 162 Absatz 4 Satz 1 und 2 der Abgabenordnung festzusetzen. ¹⁵Bemessungsgrundlage für den Zuschlag sind die nach Absatz 1 nicht abziehbaren Zinsaufwendungen. ¹⁶§ 162 Absatz 4 Satz 4 bis 6 der Abgabenordnung gilt sinngemäß.

²Ist eine Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen ist, unmittelbar oder mittelbar einer Körperschaft nachgeordnet, gilt für die Gesellschaft § 8a Absatz 2 und 3 des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend.

(3) ¹Maßgeblicher Gewinn ist der nach den Vorschriften dieses Gesetzes mit Ausnahme des Absatzes 1 ermittelte steuerpflichtige Gewinn. ²Zinsaufwendungen sind Vergütungen für Fremdkapital, die den maßgeblichen Gewinn gemindert haben. ³Zinserträge sind Erträge aus Kapitalforderungen jeder Art, die den maßgeblichen Gewinn erhöht haben. ⁴Die Auf- und Abzinsung unverzinslicher oder niedrig verzinslicher Verbind-

lichkeiten oder Kapitalforderungen führen ebenfalls zu Zinserträgen oder Zinsaufwendungen. ⁵Ein Betrieb gehört zu einem Konzern, wenn er nach dem für die Anwendung des Absatzes 2 Satz 1 Buchstabe c zugrunde gelegten Rechnungslegungsstandard mit einem oder mehreren anderen Betrieben konsolidiert wird oder werden könnte. ⁶Ein Betrieb gehört für Zwecke des Absatzes 2 auch zu einem Konzern, wenn seine Finanz- und Geschäftspolitik mit einem oder mehreren anderen Betrieben einheitlich bestimmt werden kann.

(4) ¹Der EBITDA-Vortrag und der Zinsvortrag sind gesondert festzustellen. ²Zuständig ist das für die gesonderte Feststellung des Gewinns und Verlusts der Gesellschaft zuständige Finanzamt, im Übrigen das für die Besteuerung zuständige Finanzamt. ³§ 10d Absatz 4 gilt sinngemäß. ⁴Feststellungsbescheide sind zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit sich die nach Satz 1 festzustellenden Beträge ändern.

(5) ¹Bei Aufgabe oder Übertragung des Betriebs gehen ein nicht verbrauchter EBITDA-Vortrag und ein nicht verbrauchter Zinsvortrag unter. ²Scheidet ein Mitunternehmer aus einer Gesellschaft aus, gehen der EBITDA-Vortrag und der Zinsvortrag anteilig mit der Quote unter, mit der der ausgeschiedene Gesellschafter an der Gesellschaft beteiligt war. ³§ 8c des Körperschaftsteuergesetzes ist auf den Zinsvortrag einer Gesellschaft entsprechend anzuwenden, soweit an dieser unmittelbar oder mittelbar eine Körperschaft als Mitunternehmer beteiligt ist.

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), geändert durch Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2)

...

(12d) ¹§ 4h in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 25. Mai 2007 beginnen und nicht vor dem 1. Januar 2008 enden. ²§ 4h Absatz 5 Satz 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) ist erstmals auf schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 28. November 2008 anzuwenden, deren sämtliche Erwerbe und gleichgestellte Rechtsakte nach dem 28. November 2008 stattfinden. ³§ 4h Absatz 2 Satz 1 Buchstabe a in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 16. Juli 2009 (BGBl. I S. 1959) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 25. Mai 2007 beginnen und nicht vor dem 1. Januar 2008 enden. ⁴§ 4h Absatz 1, 2 Satz 1 Buchstabe c Satz 2, Absatz 4 Satz 1 und 4 und Absatz 5 Satz 1 und 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 (BGBl. I S. 3950) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 enden. ⁵Nach den Grundsätzen des § 4h Absatz 1 Satz 1 bis 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 (BGBl. I S. 3950) zu ermittelnde EBITDA-Vorträge für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2006 beginnen und vor dem 1. Januar 2010 enden, erhöhen auf Antrag das verrechenbare EBITDA des ersten Wirtschaftsjahres, das nach dem 31. Dezember 2009 endet; § 4h Absatz 5 des Einkommensteuergesetzes, § 8a Absatz 1 des Körperschaftsteuergesetzes und § 2 Absatz 4 Satz 1, § 4 Absatz 2 Satz 2, § 9 Satz 3, § 15 Absatz 3, § 20 Absatz 9 des Umwandlungssteuergesetzes in der Fassung des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 (BGBl. I S. 3950) sind dabei sinngemäß anzuwenden.

...

Autor: Dipl.-Kfm. Dr. Christian **Hick**, Steuerberater,
 Flick Gocke Schaumburg, Bonn
 Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
 Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 4h

	Anm.		Anm.
A. Grundinformation	1	D. Persönlicher und sachlicher Geltungsbereich	8
B. Rechtsentwicklung		E. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
I. Gesetzesentwicklung	2	I. Verhältnis zu weiteren Betriebsausgabenabzugsbeschränkungen	10
II. Zeitlicher Anwendungsbereich	3	II. Verhältnis zu weiteren ertragsteuerlichen Einzelvorschriften	11
C. Grund und Bedeutung des § 4h		III. Verhältnis zur Gewerbesteuer	12
I. Gründe für die Einführung des § 4h	4	IV. Verhältnis zu nach DBA freigestellten Betriebsstätteneinkünften	13
II. Rechtliche und wirtschaftliche Bedeutung des § 4h	5	V. Verhältnis zu § 42 AO	14
III. Bedeutung in Verfassungsrecht, Europarecht und DBA-Recht	6		

Erläuterungen zu Abs. 1: Anwendung der Zinsschranke

	Anm.		Anm.
A. Grundregel der Zinsschranke (Abs. 1 Satz 1)		V. Besonderheiten bei Personengesellschaften	29
I. Mehrstufiges Prüfungsschema	20	B. Vortrag nicht genutzten verrechenbaren EBITDA in die fünf folgenden Wirtschaftsjahre (sog. EBITDA-Vortrag, Abs. 1 Satz 3)	30
II. Folgen des Abzugsverbots für Zinsaufwendungen	21	C. Nutzung eines EBITDA-Vortrags (Abs. 1 Satz 4)	31
III. Zinsaufwendungen eines „Betriebs“		D. Vortrag nicht abgezogener Zinsaufwendungen in die folgenden Wirtschaftsjahre (sog. Zinsvortrag, Abs. 1 Satz 5)	32
1. Grundlagen des Betriebsbegriffs	22	E. Rechtsfolge vorgetragener Zinsaufwendungen im Abzugsjahr (Abs. 1 Satz 6)	35
2. Einzelheiten des Betriebsbegriffs	25		
3. Sonderfragen bei Auslandsbezug	26		
IV. Beschränkung des Zinsabzugs auf 30 % des „verrechenbaren EBITDA“	28		

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Ausnahmen von der Anwendung der Zinsschranke,
nachgeordnete Mitunternehmerschaft**

	Anm.		Anm.
<p>A. Ausnahmetatbestände von der Anwendung der Zinsschranke (Abs. 2)</p>	40		
<p>B. Freigrenze von 3 Mio. € (Abs. 2 Satz 1 Buchst. a)</p>	41		
<p>C. Keine vollständige oder nur anteilmäßige Konzernzugehörigkeit (Abs. 2 Satz 1 Buchst. b)</p>	42		
<p>D. Eigenkapitalquotenvergleich bei konzernzugehörigen Betrieben (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c)</p>			
<p>I. Grundlage: Befreiung von der Zinsschranke durch Eigenkapitalquotenvergleich bei konzernzugehörigen Betrieben (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätze 1–3)</p>	45		
<p>II. Eigenkapitalquotenvergleich bei konzernzugehörigen Betrieben (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 1)</p>	46		
<p>III. Unschädliche Toleranzgrenze bei Unterschreiten der Konzern-Eigenkapitalquote (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 2)</p>	47		
<p>IV. Definition und Ermittlung der Eigenkapitalquote (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 3)</p>			
<p>1. Grundlagen der Eigenkapitalquote</p>	48		
<p>2. Einzelfragen der Eigenkapitalquote</p>	49		
<p>V. Einzelheiten zur Bestimmung der Eigenkapitalquote (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätze 4–7)</p>			
		<p>1. Gemeinsame Vorschriften für die Bestimmung der Eigenkapitalquote (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 4)</p>	51
		<p>2. Gemeinsame Vorschriften zur Bestimmung der Eigenkapitalquote des Betriebs (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätze 5–7)</p>	52
		<p>3. Erhöhung des Eigenkapitals des Betriebs (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 5)</p>	53
		<p>4. Kürzung des Eigenkapitals des Betriebs (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 5)</p>	54
		<p>5. Kürzung der Bilanzsumme des Betriebs (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 6)</p>	55
		<p>6. Berücksichtigung von Sonderbetriebsvermögen (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 7)</p>	56
		<p>VI. Maßgeblicher Rechnungslegungsstandard für Eigenkapitalvergleich (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätze 8–10)</p>	60
		<p>VII. Überleitungsrechnung (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätze 11–13)</p>	62
		<p>VIII. Festsetzung eines Zuschlags nach § 162 Abs. 4 AO bei unrichtigen Abschlüssen und überhöhtem Zinsabzug (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätze 14–16)</p>	64
		<p>E. Entsprechende Geltung des § 8a Abs. 2 und 3 KStG bei einer Körperschaft nachgeordneter Mitunternehmerschaft (Abs. 2 Satz 2)</p>	67

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Maßgeblicher Gewinn, Zinsaufwendungen,
Zinserträge, Konzernzugehörigkeit**

	Anm.		Anm.
A. Bestimmung des maßgeblichen Gewinns (Abs. 3 Satz 1)		D. Sonderfälle von Zinsaufwendungen und Erträgen (Abs. 3 Satz 4)	
I. Neuer gesetzlicher Begriff des „maßgeblichen Gewinns“	70	I. Zinsaufwendungen und Zinserträge aus Auf- und Abzinsungen	81
II. Ermittlung des „maßgeblichen Gewinns“	71	II. Swap-Geschäfte	82
B. Zinsaufwendungen sind den maßgeblichen Gewinn mindernde „Vergütungen für Fremdkapital“ (Abs. 3 Satz 2)		E. Bestimmung der Konzernzugehörigkeit eines Betriebs (Abs. 3 Sätze 5 und 6)	
I. Minderung des maßgeblichen Gewinns um „Vergütungen für Fremdkapital“	72	I. Bedeutung der Konzernzugehörigkeit	85
II. Fremdkapitalvergütungen von Mitunternehmenschaften	73	II. Tatsächliche oder mögliche Konsolidierung des Betriebs mit einem oder mehreren anderen Betrieben (Abs. 3 Satz 5)	
III. Vergütungen für Fremdkapital		1. Maßgebliches Konzernrechnungslegungsrecht ..	86
1. Zinsaufwendungen iSd. Zinsschranke	75	2. Nach Maßgabe von Konsolidierungsgrundsätzen konzernzugehörige Betriebe	88
2. Keine Zinsaufwendungen iSd. Zinsschranke	76	3. Nach Maßgabe von Konsolidierungsgrundsätzen nicht konzernzugehörige Betriebe	89
C. Begriff der Zinserträge (Abs. 3 Satz 3)	80	III. Einheitliche Bestimmung der Finanz- und Geschäftspolitik (Abs. 3 Satz 6)	95

**Erläuterungen zu Abs. 4:
Verfahrensrechtliche Regelungen zum
EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag**

	Anm.		Anm.
A. Gesonderte Feststellung von EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag (Abs. 4 Satz 1)	100	C. Sinngemäße Anwendung des § 10d Abs. 4 (Abs. 4 Satz 3)	102
B. Zuständigkeit für die Feststellung eines EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags (Abs. 4 Satz 2)	101	D. Aufhebung oder Änderung von Feststellungsbescheiden (Abs. 4 Satz 4)	103

**Erläuterungen zu Abs. 5:
EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag bei Betriebsaufgabe oder Übertragung und Ausscheiden aus der Mitunternehmerschaft**

	Anm.
<p>A. Untergang eines EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags 110</p> <p>B. EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag bei Betriebsaufgabe oder Übertragung (Abs. 5 Satz 1)</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Aufgabe eines Betriebs 111</p> <p style="padding-left: 20px;">II. Übertragung eines Betriebs . 112</p> <p style="padding-left: 20px;">III. Aufgabe bzw. Übertragung eines Teilbetriebs 113</p> <p>C. Gesellschafterwechsel (Abs. 5 Satz 2)</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Ausscheiden eines Mitunternehmers aus der Mitunternehmerschaft 115</p>	<p>II. Andere Fälle der Veränderung des Gesellschafterbestands 116</p> <p>D. Entsprechende Anwendung des § 8c KStG bei unmittelbarem bzw. mittelbarem Gesellschafterwechsel an einer Mitunternehmerkapitalgesellschaft (Abs. 5 Satz 3) 117</p> <p>E. Sonderfall: Behandlung des EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags im Rahmen von Umwandlungen 120</p>

Allgemeine Erläuterungen zu § 4h

Schrifttum: BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ (Hrsg.), Die Unternehmensteuerreform 2008, Köln 2007, 107; FÜHRICH, Ist die geplante Zinsschranke europarechtskonform?, IStR 2007, 341; GOEBEL/HAUN, § 4h EStG und § 8a KStG (Zinsschranke) in der Hinzurechnungsbesteuerung, IStR 2007, 768; GOSCH, Vielerlei Gleichheiten – Das Steuerrecht im Spannungsfeld von bilateralen, supranationalen und verfassungsrechtlichen Anforderungen, DStR 2007, 1553; HALLERBACH, Problemfelder der neuen Zinsschrankenregelung des § 4h EStG, StuB 2007, 487; HERZIG/BOHN, Modifizierte Zinsschranke und Unternehmensfinanzierung, DB 2007, 1; HEY, Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BB 2007, 1303; HOMBURG, Die Zinsschranke – eine beispiellose Steuerinnovation, FR 2007, 717; KESSLER/KÖHLER/KNÖRZEN, Die Zinsschranke im Rechtsvergleich: Problemfelder und Lösungsansätze, IStR 2007, 418; KÖHLER, Erste Gedanken zur Zinsschranke nach der Unternehmensteuerreform, DStR 2007, 597; MÜLLER-GATERMANN, Unternehmensteuerreform 2008, Stbg. 2007, 145; RÖDDER, Unternehmensteuerreformgesetz 2008, DStR-Beihefter zu Heft 40/2007; RÖDDER/STANGL, Zur geplanten Zinsschranke, DB 2007, 479; SCHEUNEMANN/SOCHER, Zinsschranke beim Leverage Buy-out – Handlungsbedarf für bestehende und künftige Finanzierungsstrukturen bei Private Equity Investitionen, BB 2007, 1144; STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER (Hrsg.), Unternehmensteuerreform 2008, München 2007, 448; THIEL, Die steuerliche Behandlung von Fremdfinanzierungen in Unternehmen, FR 2007, 729; TÖBEN, Die Zinsschranke – Befund und Kritik, FR 2007, 739; BAUMGÄRTEL, Unternehmensteuerreform aus Sicht der Praxis, in BALLWIESER/GREWE (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung im Wandel, München 2008, 606; BEHRENDT/ARJES/NOGENS, § 8c KStG – Struktur zum Erhalt gewerbsteuerlicher Verlustvorträge, BB 2008, 367; BEHRENDT/ARJES, Gewerbesteuerliche Unternehmeridentität bei Verschmelzung von Kapitalgesellschaften, DStR 2008, 811; GOEBEL/EILINGHOFF, Rechtsvergleichende Analyse der deutschen und amerikanischen Unterkapitalisierungsregeln unter besonderer Berücksichtigung der Zinsschranke, IStR 2008, 233; HEY, Die Zinsschran-

ke als Maßnahme zur Sicherung des inländischen Steuersubstrats aus europa- und verfassungsrechtlicher Sicht, Festschr. Djanani, Wiesbaden 2008, 110; HOFFMANN, Die Zinsschranke, Stuttgart 2008, 17; LOUKOTA, Internationale Probleme mit der deutschen Zinsschranke, SWI 2008, 105; MUSIL/VOLMERING, Systematische, verfassungsrechtliche und europarechtliche Probleme der Zinsschranke, DB 2008, 12; PRINZ, Zinsschranke und Organisationsstruktur: rechtsformübergreifend, aber nicht rechtsformneutral anwendbar, DB 2008, 368; PRINZ, Mittelstandsfinanzierung in Zeiten der Zinsschranke, FR 2008, 441; SCHWARZ, Zur Notwendigkeit einer Zinsschranke: Empirische Befunde und Probleme, IStR 2008, 11; BAUER, Unterkapitalisierungsregelungen in Europa – eine Analyse, StuW 2009, 163; BLAUFUS/LORENZ, Die Zinsschranke in der Krise, StuW 2009, 323; EILERS/BÜHRING, Das Ende des Schönwetter-Steuerrechts – Die Finanzmarktkrise gebietet Änderungen im deutschen Sanierungssteuerrecht, DStR 2009, 137; HEY, Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht nach der Neufassung des § 42 AO und dem dazu ergangenen BMF-Erlass, BB 2009, 1044; HERZIG/BOHN/FRITZ, Alternativmodelle zur Zinsschranke, DStR 2009, Beihefter zu Heft 29; HICK, Trotz Finanzkrise: Jahressteuergesetz 2009 mit zahlreichen punktuellen Rechtsverschärfungen auch bei der Unternehmensfinanzierung und Verlustnutzung!, S:R 2009, 21; HUBERTUS/KRENZIN, Verlustnutzung im Rückwirkungszeitraum nach dem JStG 2009, GmbHR 2009, 647; KNOFF/BRON, Höherrangiges Recht bei der Zinsschrankenbesteuerung zu beachten, BB 2009, 1222; NEUMANN, Die Zinsschranke „bei schlechtem Wetter“, Ubg. 2009, 461; PRINZ, Finanzierungsfreiheit im Steuerrecht – Plädoyer für einen wichtigen Systemgrundsatz, FR 2009, 593; RÖDDER/SCHÖNFELD, Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Auslegung von § 2 Abs. 4 UmwStG i.d.F. des JStG 2009, DStR 2009, 647; WASSERMEYER, Gesetzliche Neuregelung der Vermietung inländischen Grundbesitzes in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG, IStR 2009, 238; HERZIG/LIEKENBROCK, Zum EBITDA-Vortrag der Zinsschranke, DB 2010, 690; LENZ/DÖRFLER, Die Zinsschranke im internationalen Vergleich, DB 2010, 18; KESSLER/LINDEMER, Die Zinsschranke nach dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz, DB 2010, 472; LENZ/DÖRFLER/ADRIAN, Änderungen bei der Zinsschranke durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, Ubg. 2010, 1; RÖDDER, Entsteht ein EBITDA-Vortrag in Jahren mit einem Zinsertragsüberhang?, DStR 2010, 529.

1

A. Grundinformation

Mit dem im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 eingeführten § 4h verfolgt der Gesetzgeber die Zielsetzung, den BA-Abzug betrieblich veranlasster Zinsaufwendungen auf Ebene des zinszahlenden Betriebs unter bestimmten Voraussetzungen einzuschränken. Aus der Regelung resultiert im Idealfall (Nutzung des Zinsvortrags) ein nur zeitlich begrenzt wirkendes BA-Abzugsverbot. Die Abziehbarkeit von Zinsaufwendungen wird auf 30 % des verrechenbaren EBITDA (stl. Gewinn vor Zinsen und bestimmten Abschreibungen) begrenzt. Nach § 4h nicht abzugsfähige Zinsaufwendungen dürfen das zu versteuernde Einkommen des Betriebs nicht mindern. Technisch erfolgt die Umsetzung durch ein kompliziertes mehrstufiges Regel-/Ausnahmeverhältnis. Für kstl. Zwecke wird § 4h durch § 8a KStG ergänzt.

Grundregel der Zinsschranke (Abs. 1): Nach der Grundregel des Abs. 1 Satz 1 sind Zinsaufwendungen eines Betriebs als BA in Höhe des Zinsertrags desselben Wj. abziehbar. Übersteigen die Zinsaufwendungen die Zinserträge, darf der übersteigende Betrag nur bis zur Höhe des „verrechenbaren EBITDA“ abgezogen werden. Das verrechenbare EBITDA ist 30 % des maßgeblichen Gewinns vor Zinsaufwendungen und Zinserträgen und regulären Abschreibungen; der EBITDA-Begriff selbst wird vom Gesetzgeber nicht erläutert. Übersteigt das verrechenbare EBITDA eines Wj. die um die Zinserträge geminderten Zinsaufwendungen, entsteht ein in die fünf folgenden Wj. vorzutragender EBITDA-Vortrag. Die auch unter Inanspruchnahme eines EBITDA-Vortrags nicht abzugsfähigen Zinsaufwendungen sind in die folgenden Wj. vorzutragen (sog.

Zinsvortrag) und erhöhen die Zinsaufwendungen, nicht jedoch den maßgeblichen Gewinn dieser Wj.

Ausnahmen von der Anwendung der Zinsschranke (Abs. 2): Abs. 2 sieht drei Ausnahmen von der Anwendung der Zinsschranke vor. Bei Körperschaften als Mitunternehmer einer PersGes. werden die Ausnahmen durch § 8a Abs. 2 KStG (Ausnahme im Fall fehlender Konzernzugehörigkeit) und § 8a Abs. 3 KStG (Escape-Klausel bei Konzernzugehörigkeit) verschärft:

► *Betriebsbezogene Freigrenze (Satz 1 Buchst. a):* Die Nettoszinsaufwendungen eines Wj. betragen weniger als 3 Mio. €.

► *Keine oder nur anteilmäßige Konzernzugehörigkeit (Satz 1 Buchst. b):* Der Betrieb gehört nicht oder nur anteilmäßig zu einem Konzern.

► *Konzernzugehörigkeit und Eigenkapitalvergleich (Satz 1 Buchst. c):* Konzernzugehörige Betriebe können sich von der Anwendung der Zinsschranke durch den Nachweis befreien, dass ihre Eigenkapitalquote nicht schlechter ist als diejenige des Konzerns (bei einer Toleranz von zwei Prozentpunkten), wobei die für den Eigenkapitalquotenvergleich maßgeblichen Abschlüsse vorrangig nach den IFRS zu erstellen sind.

Begriffsdefinitionen (Abs. 3): Die Definition einiger zentraler Begriffe der Vorschrift erfolgt in Abs. 3 („maßgeblicher Gewinn“, „Zinsaufwendungen“, „Zinserträge“). Zudem wird geregelt, unter welchen Voraussetzungen ein Betrieb zu einem Konzern gehört.

Verfahrensrechtliche Regelungen zum EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag (Abs. 4): Abs. 4 enthält die verfahrensrechtl. Regelungen zum EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag.

Behandlung eines nicht verbrauchten EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags (Abs. 5): In Abs. 5 wird geregelt, welche Folgen sich aus der Aufgabe und Übertragung des Betriebs, dem Ausscheiden eines Mitunternehmers für noch nicht verbrauchte EBITDA-Vorträge und Zinsvorträge ergeben. Zudem werden die Auswirkungen mittelbarer Änderungen im Gesellschafterkreis einer Mitunternehmerschaft für den Zinsvortrag angesprochen.

B. Rechtsentwicklung

I. Gesetzesentwicklung

2

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): § 4h verfolgt ein neues Zinsabzugskonzept. Gewisse Parallelen sind zu § 4 Abs. 4a erkennbar, der den Abzug betrieblich veranlasster Schuldzinsen eines Betriebs ausschließt, soweit Überentnahmen vorliegen. Mit der Einführung einer Zinsschranke nimmt der Gesetzgeber einen Strategiewechsel vor. Die Rahmenbedingungen für die Ausgestaltung von Finanzierungsstrukturen ändern sich dadurch grundlegend. Bei KapGes. sollte bislang der mit dem StandOG v. 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774) mit Wirkung ab dem 1.1. 1994 eingeführte und durch das „Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz“, sog. Korb II-Gesetz, v. 22.12.2003 (BGBl. I 2003, 2840; BStBl. I 2004, 14) wesentlich neu gefasste § 8a KStG aF einer übermäßigen Gesellschafterfremdfinanzierung entgegenwirken (zu Einzelheiten s. § 8a KStG Anm. J 03-2). Überlegungen zur Verbesserung des bestehenden § 8a KStG aF unter

dem Aspekt der Missbrauchsbekämpfung und einer anwendungsfreundlicheren Ausgestaltung hat der Gesetzgeber nicht weiter verfolgt (vgl. TÖBEN, FR 2007, 742; MÜLLER-GATERMANN, Stbg. 2007, 158; zu empirischen Untersuchungen zu den Auswirkungen des § 8a aF KStG auf die Finanzierungsstruktur vgl. SCHWARZ, IStR 2008, 11). Durch das UntStReformG 2008 ist § 8a KStG vollständig neu gefasst und inhaltlich an die Systematik der Zinsschrankenregelung angepasst worden. Anders als bei § 8a KStG aF, dessen Anwendungsbereich sich auf die Finanzierung durch wesentlich beteiligte Anteilseigner (sowie diesen nahe stehende Personen und rückgriffsberechtigte Dritte) erstreckte, gilt die Zinsschrankenregelung für sämtliche Zinsaufwendungen eines Betriebs, dh. der Regelung unterliegen auch Zinsaufwendungen, die im Rahmen einer Bankfinanzierung zu fremdüblichen Bedingungen anfallen. Mit BMF v. 4.7.2008 (BStBl. I 2008, 718) hat die FinVerw. zu Teilaspekten der Zinsschrankenregelung Stellung genommen.

JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Im Rahmen des JStG 2009 ist § 4h Abs. 5 um einen Satz 3 ergänzt worden, der die entsprechende Anwendung des § 8c KStG auf den Zinsvortrag einer Gesellschaft vorschreibt, soweit an dieser unmittelbar oder mittelbar eine Körperschaft als Mitunternehmer beteiligt ist.

Durch Satz 3 erfolgt eine punktuelle Rechtsverschärfung des § 4h Abs. 5, der regelt, unter welchen Voraussetzungen der Zinsvortrag eines Betriebs ganz bzw. anteilig untergeht. Der Satz 3 ist im Verlauf des Gesetzgebungsvorhabens zum JStG 2009 nach einer Prüfbitte des BRat in das Gesetz aufgenommen worden (vgl. BTDrucks. 16/10494, 20). Der BRat hatte die BReg. in seiner Stellungnahme zum Entwurf eines JStG 2009 um Prüfung gebeten, ob ein im Fachschrifttum dargestelltes „Gestaltungsmodell“ zur Vermeidung des § 8c KStG hinsichtlich der gewstl. Verlustvorträge gem. § 10a Satz 9 GewStG gesetzlich verhindert werden kann (vgl. hierzu BEHRENDT/ARJES/NOGENS, BB 2008, 367; BEHRENDT/ARJES, DStR 2008, 811). Der Prüfbitte des BRat ist der Gesetzgeber mit der Änderung des § 10a Satz 9 GewStG sowie der Erweiterung des § 4h Abs. 5 um einen Satz 3 nachgekommen. Aus Sicht des Gesetzgebers ist die Gesetzesänderung dadurch begründet, dass nach der „alten“ Rechtslage iSd. § 8c Abs. 1 KStG „schädliche Anteilseignerwechsel“ an einer Mitunternehmerschaft unmittelbar bzw. mittelbar vorgeschalteten Körperschaft nicht auf den Zinsvortrag der Mitunternehmerschaft durchschlagen (vgl. HICK, S:R 2009, 21).

Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung v. 16.7.2009 (BGBl. I 2009, 1959; BStBl. I 2009, 782): Im Hinblick auf die seit Ende 2008 herrschende Wirtschafts- und Finanzkrise erfolgt eine zeitlich befristete und rückwirkend anwendbare Erhöhung der Freigrenze gem. Abs. 2 Satz 1 Buchst. a für den Nettozinssaldo auf 3 Mio. €.

Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2): Der Gesetzgeber hat sich vor dem Hintergrund der andauernden Wirtschafts- und Finanzkrise zu weiteren Änderungen der Zinsschrankenregelung entschlossen, die die Belastung der Unternehmen abmildern sollen. Bislang war vorgesehen, vor Korrekturen der Zinsschrankenregelung den Änderungsbedarf durch eine Evaluation der gesetzlichen Regelung zu bestimmen (vgl. BRDrucks. 384/07). Folgende Bereiche der Zinsschrankenregelung sind betroffen: Dauerhafte Erhöhung der Freigrenze für den Nettozinssaldo von 1 Mio. € auf 3 Mio. € über den 31.12.2009 hinaus, Einführung eines auf fünf Jahre zeitlich befristeten EBITDA-Vortrags für nicht genutztes Zinsabzugspotential (EBITDA-Vortrag), Anhebung der Toleranzgrenze im Rahmen des

Eigenkapitalquotenvergleichs von 1 % auf 2 %. Überlegungen zur Umwandlung der Freigrenze in einen Freibetrag, die Verbesserung des Abzugsrahmens über die 30 % EBITDA-Grenze hinaus (bspw. auch unter Einbezug von Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen), die Vereinfachung der Escape-Klausel beim Eigenkapitalquotenvergleich ohne Beteiligungsbuchwertkürzung für Anteile an anderen Konzerngesellschaften sowie die Einführung einer Bagatellgrenze bei § 8a Abs. 3 KStG hat der Gesetzgeber nicht berücksichtigt.

II. Zeitlicher Anwendungsbereich

3

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007: Nach § 52 Abs. 12d Satz 1 ist § 4h idF des Art. 1 des UntStReformG 2008 erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem Tag des Gesetzesbeschlusses des Deutschen BTag (25.5.2007) beginnen und nicht vor dem 1.1.2008 enden. Entspricht das Wj. dem Kj., gelangt die Vorschrift erstmals im VZ 2008 zur Anwendung. Hat das abweichende Wj. nach dem 25.5.2007 begonnen, ist die Zinsschrankenregelung erstmals im Wj. 2008/2009 anzuwenden.

Für Zinszahlungen, die auf im Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der Neuregelung bereits laufenden Finanzierungsverträgen beruhen, besteht nach dem Gesetzeswortlaut keine Übergangs- bzw. Bestandsschutzregelung (vgl. STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 452). Für den Stpfl. ergibt sich hieraus die Problematik, langfristig angelegte Finanzierungsstrukturen ggf. kurzfristig an die geänderten stl. Rahmenbedingungen anpassen zu müssen. Einen Verfassungsverstoß dürfte dies wegen unechter Rückwirkung nicht darstellen.

JStG 2009 v. 19.12.2008: Nach § 52 Abs. 12d Satz 2 ist § 4h Abs. 5 Satz 3 idF des Art. 1 des JStG 2009 erstmals auf schädliche Beteiligungserwerbe anzuwenden, deren sämtliche Erwerbe und gleichgestellten Rechtsakte nach der dritten Lesung des JStG 2009, dh. nach dem 28.11.2008 stattfinden.

Für die Abgrenzung des zeitlichen Anwendungsbereichs des Abs. 5 Satz 3 verwendet der Gesetzgeber die Terminologie des § 8c KStG und spricht von „schädlichem Beteiligungserwerb“. Auch wenn dies nicht unmittelbar aus dem Gesetzeswortlaut hervorgeht, kommt es darauf an, ob nach dem 28.11.2008 ein „schädlicher Beteiligungserwerb“ iSd. § 8c KStG an einer Körperschaft eingetreten ist, die unmittelbar bzw. mittelbar an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist.

Unter welchen Voraussetzungen ein „schädlicher Beteiligungserwerb“ vorliegt, bestimmt sich insoweit nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG. Es kommt folglich darauf an, ob innerhalb von fünf Jahren unmittelbar oder mittelbar mehr als 25 % des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder Stimmrechte an der Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahestehende Person übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt (zu Einzelheiten s. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736 Rn. 3 ff.).

Sämtliche Erwerbe und gleichgestellten Rechtsakte eines schädlichen Beteiligungserwerbs an der unmittelbar bzw. mittelbar an einer Mitunternehmerschaft beteiligten Körperschaft müssen nach dem Gesetzeswortlaut nach dem 28.11.2008 stattfinden. Dies bedeutet, dass bereits vor dem 28.11.2008 verwirklichte Beteiligungserwerbe bzw. gleichgestellte Sachverhalte, durch die der Beobachtungszeitraum iSd. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG von fünf Jahren ausgelöst wurde, unberücksichtigt bleiben müssen (vgl. BTDrucks. 16/11108, 30). Hierdurch verhindert der Gesetzgeber, dass Abs. 5 Satz 3 mit Rückwirkung an bereits in der

Vergangenheit verwirklichte Tatbestände anknüpft. Ist ein „schädlicher Beteiligungserwerb“ nach dem 28.11.2008 eingetreten, ist die Rechtsverschärfung des Abs. 5 Satz 3 bereits für den VZ 2008 zu beachten.

Im Fall eines zeitlich gestreckten Anteilserwerbs können insoweit auf Ebene der unmittelbar bzw. mittelbar vorgeschalteten Körperschaft die Voraussetzungen eines von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG direkt erfassten „schädlichen Beteiligungserwerbs“ vorliegen. Auf Ebene der nachgeschalteten Mitunternehmerschaft ist Abs. 5 Satz 3 bei bestehenden Zinsvorträgen jedoch nicht anzuwenden, falls die Beteiligungserwerbe bzw. die gleichgestellten Vorgänge nicht „sämtlich“ nach dem 28.11.2008 verwirklicht wurden.

Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung v. 16.7.2009: Die Anhebung der Freigrenze auf 3 Mio. € gilt nach § 52 Abs. 12d Satz 3 erstmals für Wj. die nach dem 25.5.2007 beginnen und nicht vor dem 1.1.2008 enden und letztmals für Wj., die vor dem 31.12.2009 enden. Bei der Anhebung der Freigrenze mit Rückwirkung auf den Zeitpunkt der erstmaligen Ingangsetzung der Zinsschranke handelt es sich um eine den Stpfl. begünstigende Regelung, so dass sich die Frage der verfassungsrechtl. Zulässigkeit einer Gesetzesänderung mit Rückwirkung nicht stellt.

Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009: In § 52 Abs. 12d Satz 3 ist der letzte Halbs. entfallen. Hierdurch ist die zeitliche Befristung der Anhebung der Freigrenze für den Nettozinssaldo auf 3 Mio. € für vor dem 31.12.2009 endende Wj. aufgehoben worden.

► *Geltung ab Wj. 2010:* Die Änderungen von § 4h Abs. 1, Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 2, Abs. 4 Satz 1 und Satz 4 und Abs. 5 Satz 1 und 2 gelangen erstmals für Wj. zur Anwendung, die nach dem 31.12.2009 enden (§ 52 Abs. 12d Satz 4). Dh. ein EBITDA-Vortrag ist erstmals für das Wj. 2010 zu ermitteln und kann erstmals im Wj. 2011 genutzt werden. Allerdings erhöht ein fiktiver EBITDA-Vortrag für Wj., die nach dem 31.12.2006 beginnen und vor dem 1.1.2010 enden, auf Antrag das verrechenbare EBITDA des ersten Wj., das nach dem 31.12.2009 endet (§ 52 Abs. 12d Satz 5).

► *Rückwirkende Ermittlung des „fiktiven“ EBITDA-Vortrags für nach dem 31.12.2006 beginnenden Wj. auf Antrag:* Der „fiktive“ EBITDA-Vortrag ist für jedes Wj. gesondert zu ermitteln. Eine gesonderte Feststellung nach Abs. 4 erfolgt jedoch nicht. Nach der Gesetzesbegründung soll durch die Möglichkeit eines EBITDA-Vortrags aus den Jahren 2007, 2008 und 2009 die mit der Zinsschranke angestrebte Glättung des Abzugsvolumens für Zinsaufwendungen schneller erreicht werden (vgl. BTDrucks. 17/15, 18). Nach dem Gesetzeswortlaut entsteht ein EBITDA-Vortrag auch in Jahren mit einem Zinsertragsüberhang (vgl. RÖDDER, DStR 2010, 529 [539]). Wird das um den „fiktiven“ EBITDA-Vortrag aus den Jahren 2007–2009 erhöhte verrechenbare EBITDA im Wj. 2010 nicht vollständig durch den Abzug von Nettozinsaufwendungen verbraucht, entsteht ein in die fünf nachfolgenden Wj. vorzutragender EBITDA-Vortrag. Der gegen die Beschränkung des antragsgebundenen EBITDA-Vortrags auf die Jahre 2007–2009 aus Sicht des Verfassungsrechts geäußerten Kritik (vgl. NACKE, DB 2009, 2507) steht uE entgegen, dass die Zinsschranke bei kalenderjahrgleichen Wj. erstmals ab dem Wj. 2008 gilt.

Der Gesetzgeber hat nicht geregelt, bis zu welchem Zeitpunkt der Antrag auf Feststellung eines EBITDA-Vortrags für die nach dem 31.12.2006 beginnenden und vor dem 1.1.2010 endenden Wj. zu stellen ist. Nach DJPW/DÖRSCH/PUNG (vor § 8a KStG Rn. 10) kann der Antrag formlos gestellt werden, indem eine Er-

mittlung des nicht genutzten verrechenbaren EBITDA der Vorjahre zusammen mit der StErklärung eingereicht wird. Mangels einer gesetzlichen Regelung kann der Antrag bis zur Bestandskraft der Bescheide für nach dem 31.12.2009 endende Wj. gestellt werden.

► *Anwendung der durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz geänderten Vorschriften der Zinsschrankenregelung für die Ermittlung des EBITDA-Vortrags:* Für die Ermittlung des EBITDA-Vortrags aus Wj., die nach dem 31.12.2006 beginnen und vor dem 1.1.2010 enden, schreibt § 52 Abs. 12d Satz 5 die Anwendung der durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz geänderten Fassung von Abs. 1 Sätze 1–3 vor. Dh. die Ermittlung des EBITDA-Vortrags aus den Jahren 2007, 2008 und 2009 richtet sich nach der für das Wj. 2010 geltenden Gesetzesfassung. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der „fiktive“ EBITDA-Vortrag auch für Wj. zu ermitteln ist, in denen § 4h noch nicht anzuwenden war. Stimmt das Wj. mit dem Kj. überein, ist die Zinsschranke erstmals im VZ 2008 anzuwenden. Dennoch kann bereits für das Wj. 2007 ein fiktiver EBITDA-Vortrag ermittelt werden. Entsprechendes gilt für nach dem 31.12.2006 beginnende Rumpf-Wj., die vor dem 1.1.2008 enden. Die Bezugnahme auf Abs. 1 Sätze 1–3 hat vor allem zur Folge, dass die Bildung eines EBITDA-Vortrags ausgeschlossen ist, falls der Betrieb in den Jahren 2007, 2008 und 2009 (fiktiv) eine Ausnahmевorschrift von der Anwendung der Zinsschranke iSd. Abs. 2 in Anspruch genommen hat. Für Körperschaften gilt Entsprechendes, da § 52 Abs. 12d Satz 5 die Anwendung von § 8a Abs. 1 KStG in der durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz geänderten Fassung vorschreibt; § 8a Abs. 1 KStG nimmt nunmehr auf § 4h Abs. 1 Satz 2 statt auf Abs. 1 Satz 1 Bezug.

► *Entsprechende Anwendung der durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz eingefügten Vorschriften zur „Zerstörung“ von EBITDA-Vorträgen:* Für die Ermittlung des EBITDA-Vortrags aus den Wj. 2007, 2008 und 2009 schreibt § 52 Abs. 12d Satz 5 zudem die sinngemäße Anwendung folgender durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz geänderter Gesetzesfassungen vor: § 4h Abs. 5; § 2 Abs. 4, § 4 Abs. 2 Satz 2, § 9 Satz 3, § 15 Abs. 3 und § 20 Abs. 9 UmwStG. Damit wird die entsprechende Anwendung der Vorschriften zur „Zerstörung“ von EBITDA-Vorträgen auf „fiktive“ EBITDA-Vorträge aus den Wj. 2007, 2008 und 2009 angeordnet.

C. Grund und Bedeutung des § 4h

I. Gründe für die Einführung des § 4h

4

Nach der Gesetzesbegründung dient § 4h der Sicherung inländ. Besteuerungssubstrats sowie der Vermeidung missbräuchlicher Steuergestaltungen (BTDrucks. 16/4841, 48). Zudem bezweckt der Gesetzgeber die Gegenfinanzierung der Senkung des KStTarifs und der Einführung einer Thesaurierungsbegünstigung bei Personenunternehmen (§ 34a) mit Wirkung ab 2008. Nach der Regierungsbegründung sollen mit der ergebnisabhängigen Begrenzung des Abzugs von Zinsaufwendungen für international tätige Konzerne Anreize geschaffen werden, Gewinne in das Inland zu verlagern (BTDrucks. 16/4841, 47). Kleine und mittlere Unternehmen sollten durch die Einführung der Freigrenze von zunächst 1 Mio. € von der Neuregelung ausgenommen werden.

Mit der Zinsschranke sollen die Schwächen des § 8a KStG aF beseitigt werden, die aus Sicht der FinVerw. vor allem in der Möglichkeit einer Umgehung der

Vorschrift durch mittelbare Gesellschafterfremdfinanzierungen bestanden (vgl. THIEL, FR 2007, 729; zu Details s. § 8a KStG Anm. J 07-3). Hierzu zählt die Kapitalüberlassung durch rückgriffsberechtigte Dritte. Die FinVerw. hatte zuletzt in dem Detailerlass des BMF v. 22.7.2005 (BStBl. I 2005, 813) zu der Auslegung des Begriffs der back-to-back-Finanzierung Stellung genommen und den Anwendungsbereich des § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG aF auf „echte“ rechtl. begründete back-to-back-Finanzierungen beschränkt und damit eine sinnvolle Einschränkung des überschießenden Wortlauts der Vorschrift vorgenommen. Auch stellte sich aus Sicht der FinVerw. die Nichterfassung normaler Bankenfinanzierungen und der statische safe-haven der Vorschrift als nachteilig dar. Zudem war § 8a KStG aF nur auf KapGes. (einschl. bestimmter nachgeordneter Mitunternehmensschaften) ausgerichtet. Die Zinsschranke dagegen bezweckt eine rechtsformübergreifende Abzugsbegrenzung für bestimmte Finanzierungskosten.

5 II. Rechtliche und wirtschaftliche Bedeutung des § 4h

Die Zinsschranke ist auf die Eindämmung bestimmter grenzüberschreitender Finanzierungsgestaltungen ausgerichtet, tatsächlich ist der Anwendungsbereich dagegen weitergehend. Durch die Zinsschranke sind die stl. Grundsätze der Unternehmensfinanzierung neu definiert worden. Konzerne haben auf die geänderten stl. Grundsätze mit einer Anpassung ihrer Finanzierungsstrukturen reagiert. Die technische Umsetzung der gesetzgeberischen Zielsetzung ist aufgrund des mehrstufigen Regel-Ausnahmeverhältnisses sehr kompliziert. Probleme bei der Rechtsanwendung ergeben sich auch daraus, dass in der Vorschrift eine Reihe gesetzlich nicht definierter Begriffe Verwendung finden. Dies gilt bspw. auch für den im Rahmen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes in das Gesetz aufgenommenen Begriff des EBITDA. Hinzu kommt, dass die in Abs. 2 Satz 1 Buchst. c vorgesehene Escape-Klausel einen dynamischen Verweis auf die Grundsätze der IFRS enthält, die damit erstmals Eingang in das deutsche Steuerrecht finden. Hieraus ergeben sich zahlreiche weitere Problemfelder, die die Praktikabilität des Stand-alone-Escape und des Eigenkapital-Escape für die Stpfl. und die FinVerw. in Frage stellen. Die Anwendung der Vorschrift setzt Kenntnisse der internationalen Rechnungslegungsgrundsätze voraus, über die strechtl. vorgebildete Rechtsanwender häufig nicht verfügen werden. Auch stellt die Vorschrift die FinVerw. vor erhebliche praktische Anwendungs- und Verifikationsprobleme.

Grundlegende Unterschiede zu § 8a KStG aF (bis VZ 2007): Die Anwendung der Zinsschranke ist nicht an die Person des Fremdkapitalgebers geknüpft. Folge ist, dass es im Unterschied zu § 8a KStG aF für § 4h – jedenfalls zunächst einmal – keine Rolle spielt, ob die Fremdfinanzierung durch wesentlich beteiligte Anteilseigner, diesen nahe stehende Personen oder rückgriffsberechtigte Dritte erfolgt. Der Zinsschranke unterliegen sämtliche von § 4h Abs. 3 Satz 2 erfassten Zinsaufwendungen, dh. auch Zinsaufwendungen, die auf von Banken ausgereichte Darlehen zu fremdüblichen Konditionen entfallen. Auch wird nicht nach Art und Laufzeit der Fremdfinanzierung differenziert. Allerdings gilt mit § 8a KStG ein verschärftes zinsschrankenbezogenes Sonderrecht für Körperschaften.

Zudem ist auch die bilanzielle Relation des Eigenkapitals zum Gesellschafterfremdkapital nicht von Bedeutung. An die Stelle des statischen Eigenkapital/Fremdkapital-Ansatzes bei dem „alten“ § 8a KStG ist die für die Anwendung

des § 4h maßgebliche Bezugsgröße (EBITDA) dynamisch ausgestaltet. Für die Höhe der abziehbaren Zinsaufwendungen ist das tatsächlich realisierte verrechenbare EBITDA des laufenden Jahres maßgeblich. Eine zuverlässige Vorhersagbarkeit der Abziehbarkeit von Zinsaufwendungen über die Laufzeit einer Darlehensvereinbarung wird dadurch erschwert (vgl. SCHEUNEMANN/SOCHER, BB 2007, 1144 [1145]). Zur fehlenden Planbarkeit der Zinsschranke insgesamt s. PRINZ, FR 2008, 441 (445). Der Einführung eines EBITDA-Vortrags liegt die Zielsetzung des Gesetzgebers zugrunde, eine Glättung des ergebnisabhängig ausgestalteten Abzugsvolumens für Zinsaufwendungen herbeizuführen.

Anders als bei dem in seinem Anwendungsbereich auf KapGes. und diesen nachgeschaltete PersGes. als Darlehensnehmer beschränkten § 8a KStG aF ist eine Beschränkung des § 4h auf bestimmte Rechtsformen nicht vorgesehen. Im Grundsatz kann jeder inländ. Betrieb, der Gewinneinkünfte erzielt, in den Anwendungsbereich der Regelung fallen.

Rechtsfolgen des § 4h: § 4h ist als reines BA-Abzugsverbot ausgestaltet. Zinsaufwendungen eines Betriebs sind mindestens bis zur Höhe des Zinsertrags desselben Wj. abziehbar. Darüber hinaus ist ein Zinsabzug nur bis zur Höhe des verrechenbaren EBITDA zulässig. Das verrechenbare EBITDA ist 30 % des stl. Gewinns vor Zinsen, Steuern und regulären Abschreibungen. Die Zinsschranke ist daher dazu geeignet, eine Mindestbesteuerung sicherzustellen (vgl. HERZIG/BOHN, DB 2007, 1 [3]). Für einen weitergehenden Zinsabzug besteht die Voraussetzung, dass eine der drei Ausnahmen des Abs. 2 Satz 1 Buchst. a–c vorliegt: Der Nettozinssaldo ist geringer als 3 Mio. €, eine Konzernzugehörigkeit des Betriebs ist nicht gegeben oder die Eigenkapitalquote des Betriebs entspricht der Eigenkapitalquote des Konzerns bzw. unterschreitet diese um höchstens zwei Prozentpunkte. Übersteigt das verrechenbare EBITDA eines Wj. die Nettozinsaufwendungen, entsteht ein in die fünf folgenden Wj. vorzutragender EBITDA-Vortrag (Abs. 1 Satz 3). Unter Ansatz des verrechenbaren EBITDA nicht abziehbare Zinsaufwendungen sind bis zur Höhe der EBITDA-Vorträge aus vorangegangenen Wj. abziehbar und mindern die EBITDA-Vorträge in ihrer zeitlichen Reihenfolge. Auch unter Berücksichtigung eines EBITDA-Vortrags nicht abziehbare Zinsaufwendungen führen zu einem sog. Zinsvortrag, der in die folgenden Wj. vorzutragen ist.

Nach § 4h nicht abziehbare Zinsaufwendungen dürfen das zu versteuernde Einkommen des Betriebs nicht mindern. Im Idealfall können zum Abzug nicht zugelassene Zinsaufwendungen in den Folgejahren über den Zinsvortrag im Rahmen der Zinsschranke abgezogen werden. Im Unterschied zu § 8a KStG aF unterbleibt eine Umqualifikation nach § 4h nicht abziehbarer Zinsaufwendungen in vGA. Auf Ebene des Empfängers der Fremdkapitalvergütungen ergeben sich aus § 4h keine Rechtsfolgen. Der Empfänger der Fremdkapitalvergütungen hat einen stpfl. Zinsertrag unabhängig davon zu versteuern, ob auf Ebene des Zinsschuldners die Zinsschranke greift.

Wirtschaftliche Bedeutung der Neuregelung: § 4h führt aufgrund der überschießenden Abzugsbeschränkung für Fremdkapitalaufwendungen zu erheblichen negativen wirtschaftlichen Wirkungen (zu einem Vergleich der internationalen Regelungen vgl. LENZ/DÖRFLER, DB 2010, 18 [20]; GOEBEL/EILINGHOFF, IStR 2008, 233; BAUER, StUW 2009, 163). Entgegen der eigentlichen Zielsetzung des Gesetzgebers, besonderen missbrauchsgeleiteten Finanzierungsstrukturen innerhalb internationaler Konzerne entgegenzuwirken, wirkt § 4h nicht zielgerichtet (zu Alternativmodellen zur Zinsschranke vgl. HERZIG/BOHN/FRITZ, DStR 2009, Beihefter zu Heft 29). Mit § 4h hat der Gesetzgeber eine in der Pra-

xis nur schwer handhabbare und aufgrund des weitgehenden Konzernbegriffs auch vom Mittelstand zu beachtende BA-Abzugsbeschränkung für Zinsaufwendungen eingeführt. Letztlich dient die Vorschrift aufgrund der Versagung des steuerwirksamen Abzugs von Zinsaufwendungen dazu, eine Mindestbesteuerung sicherzustellen. Wirtschaftlich resultieren im günstigsten Fall aus der Verschiebung des Zinsabzugs in zukünftige VZ mittels Zinsvortrags negative Zins- und Liquiditätswirkungen. Dabei hängen die wirtschaftlichen Folgen auch von der Dauer des Aufschubs ab. In wirtschaftlichen Krisensituationen kann ein erheblicher Teil der Fremdfinanzierungsaufwendungen stl. nicht mehr berücksichtigt werden (vgl. EILERS/BÜHRING, DStR 2009, 137). Hinzu kommt der Einfluss von Steuersatzänderungen.

Mit der Zinsschranke erfolgt zudem ein Eingriff in den Grundsatz der unternehmerischen Finanzierungsfreiheit (zum Gebot der Finanzierungsfreiheit vgl. PRINZ, FR 2009, 593 [594]). Dem Unternehmer wird vorgeschrieben, dass die Höhe seiner Fremdkapitalaufwendungen eine in Abhängigkeit vom EBITDA bestimmte feste Größe nicht überschreiten darf. Wird diese Größe überschritten, droht auch marktüblich ausgestatteten Finanzierungen eine „Strafbesteuerung“ (vgl. KÖHLER, DStR 2007, 597 [604]). Die aus § 4h resultierende Beschränkung des Abzugs von Zinsaufwendungen trifft vor allem Unternehmen mit hohen Zinsaufwendungen und einem niedrigen EBITDA. Tendenziell wird man die Aussage treffen können, dass ertragsstarke Unternehmen von der Zinsschranke in geringerem Umfang betroffen sind. § 4h wirkt insoweit im Hinblick auf konjunkturell bedingte Schwankungen der Höhe des EBITDA prozyklisch. In konjunkturellen Schwächephasen mit einem entsprechenden Fremdkapitalbedarf steht § 4h einem steuerwirksamen Abzug von Zinsaufwendungen entgegen und trägt insoweit dazu bei, wirtschaftliche Probleme noch zu verschärfen. Der Zinsschranke kommt daher strukturbedingt eine krisenverschärfende Wirkung zu (vgl. hierzu auch NEUMANN, Ubg. 2009, 461; zu empirisch belegbaren Kapitalstrukturanpassungen vgl. BLAUFUS/LORENZ, StuW 2009, 323 [331]). Verbesserungsbedarf bei der Zinsschranke besteht auch nach den im Rahmen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes erfolgten Änderungen (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2). Der Einführung eines EBITDA-Vortrags liegt die Zielsetzung des Gesetzgebers zugrunde, den systematischen Schwächen der Zinsschrankenregelung entgegenzuwirken. So soll der EBITDA-Vortrag zu einer temporalen Glättung des Abzugsvolumens für Zinsaufwendungen führen. Die Einführung eines EBITDA-Vortrags stellt zwar eine zu begrüßende Maßnahme dar, die praktische Handhabung der Vorschrift wird aber weiter verkompliziert. Zudem ist die stl. Wertigkeit der EBITDA-Vorträge im Hinblick auf die Zeitgrenze von fünf Jahren sowie die entsprechende Anwendung der Vorschriften zum Wegfall des Zinsvortrags (ausgenommen § 8c KStG) vom Gesetzgeber restriktiv ausgestaltet worden.

Auf branchenspezifische Besonderheiten nimmt § 4h keine Rücksicht. So bleibt unberücksichtigt, dass in bestimmten Branchen eine hohe Ausstattung der Tochtergesellschaften mit Eigenkapital typisch ist, während die Fremdkapitalaufwendungen bei dem Mutterunternehmen des Konzerns anfallen. Die Konzerngesellschaften weisen damit erhebliche Unterschiede in der Höhe der Eigenkapitalquote auf, ohne dass dies auf eine besondere stl. Gestaltung zurückzuführen wäre. Diese Situation ist insbes. bei Projektentwicklungsgesellschaften der Baubranche anzutreffen.

Auch wird man zukünftig berücksichtigen müssen, wie sich bestimmte betriebliche Investitionsvorgänge auf die Höhe des verrechenbaren EBITDA auswirken.

Investitionen in stl. nicht abschreibungsfähige WG erhöhen das verrechenbare EBITDA nicht. Bei einer Investition in abschreibungsfähige WG ist dies durch die Generierung von Abschreibung dagegen der Fall.

Gehören Darlehensgeber und Darlehensnehmer dem gleichen Konzern an, besteht die Folge der Zinsschranke bei fehlender Organschaft in einer zumindest temporären Doppelbesteuerung, falls der Zinsvortrag genutzt werden kann. So resultieren für den Empfänger der Zinszahlungen aus der Abzugsbeschränkung keine Folgen, dh. der Empfänger hat einen stpfl. Zinsertrag zu versteuern, zu einer korrespondierenden Gewinnminderung kommt es nicht. Eine Übermaßbesteuerung tritt dann ein, wenn der Zinsvortrag untergeht. In diesem Fall muss der Darlehensnehmer die Zinszahlungen aus dem versteuerten Einkommen entrichten.

III. Bedeutung in Verfassungsrecht, Europarecht und DBA-Recht

6

Verfassungsrechtliche Bedenken: Die gegen § 4h erhobenen verfassungsrechtl. Bedenken resultieren daraus, dass aus der Vorschrift ein BA-Abzugsverbot betrieblich veranlasster Aufwendungen folgt (vgl. MUSIL/VOLMERING, DB 2008, 12 [14]; so auch Nds. FG v. 18.2.2010, DStR 2010, 597 in einem AdV-Verfahren). Nach dem objektiven Nettoprinzip müssen betrieblich veranlasste Aufwendungen die Einkünfte mindern. Die Vorschrift verstößt daher im Kern gegen das verfassungsrechtl. verankerte Leistungsfähigkeitsprinzip in Gestalt des objektiven Nettoprinzips (vgl. GOSCH, DStR 2007, 1553 [1559]; HEY, BB 2007, 1303 [1305]; HALLERBACH, StuB 2007, 487 [493]; KÖHLER, DStR 2007, 597 [604]). Nach der Rspr. des BVerfG ist ein solcher Verstoß allenfalls dann gerechtfertigt, wenn eine realitätsgerechte Typisierung von Gestaltungsmissbrauch stattfindet (vgl. BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1). Die eigentliche Zielsetzung des Gesetzgebers wird aber verfehlt, da auch nicht missbrauchsverdächtige Inlandssachverhalte erfasst werden. Die aus § 4h resultierenden Beschränkungen werden vielfach dazu führen, dass Zinsaufwendungen eines Betriebs endgültig nicht abziehbar sind. Die mit dem EBITDA-Vortrag angestrebte Glättung des Zinsabzugsvolumens kann die wirtschaftlichen Folgen der Zinsschranke nur abmildern, nicht beseitigen. Dh. ein in den Wj. vor 2007 erzieltetes EBITDA erhöht das Abzugsvolumen im Wj. 2010 nicht. Die Verletzung des Nettoprinzips lässt sich auch nicht mit der Möglichkeit eines Vortrags nicht abziehbarer Zinsaufwendungen rechtfertigen. Mit Abs. 5 hat der Gesetzgeber die Voraussetzungen für eine Nutzung des EBITDA-Vortrags und des Zinsvortrags restriktiv ausgestaltet. Hinzu kommt, dass die Zinsschranke in ihrer praktischen Rechtsanwendung auch aufgrund des dynamischen Verweises auf die Rechtsgrundsätze der IFRS einen hohen Komplexitätsgrad aufweist. Es stellt sich die Frage nach der Erfüllung des verfassungsrechtl. Gebots der Normenklarheit (vgl. KNOPF/BRON, BB 2009, 1222 [1223]; MÜLLER-GATERMANN, Stbg. 2007, 145 [158]). Hinzu kommt: Wird der Empfänger von § 4h erfasster Fremdkapitalvergütungen in die Betrachtung einbezogen, besteht die Rechtsfolge der Vorschrift darin, dass die Fremdkapitalvergütungen zweimal besteuert werden. Konzerninterne Darlehensbeziehungen werden insoweit bei fehlender Organschaft besonders getroffen.

Problematische Europarechtskonformität der Neuregelung: Die aus § 4h resultierende europarechtl. unzulässige Diskriminierung des Gebietsfremden gegenüber dem Gebietsansässigen zeigt sich darin, dass für Gebietsansässige die

Möglichkeit besteht, den Abzugsbeschränkungen der Zinsschranke durch die Begründung einer Organschaft zu entgehen (§ 15 Satz 1 Nr. 3 KStG). Für Gebietsfremde, deren Einkünfte in Deutschland im Rahmen der beschränkten StPflcht von der Zinsschranke betroffen sind, besteht diese Möglichkeit nicht (vgl. FÜHRICH, IStR 2007, 341; HOMBURG, FR 2007, 717 [725]). Für inländ. Teilkonzerne mit Auslandsbezug ist die Begründung einer grenzüberschreitenden Organschaft ausgeschlossen (zur Diskriminierung österreichischer Konzerne LOUKOTA, SWI 2008, 105 [107]). Insoweit erfolgt durch die Zinsschranke ein Eingriff in die europarechtl. garantierte Niederlassungsfreiheit (vgl. HEY, Festschr. Djanani, 2008, 110 [114]). Rechtfertigungsgründe für die Ungleichbehandlung des Auslands- und des Inlandssachverhalts sind nicht zu erkennen (vgl. HALLERBACH, StuB 2007, 487 [493]; MUSIL/VOLMERING, DB 2008, 12 [14]). In der neueren Rspr. betont der EuGH allerdings das Territorialitätsprinzip der Mitgliedstaaten, das als Rechtfertigungsgrund für die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit herangezogen wird (vgl. EuGH v. 15.5.2008 – C-414/06 [Lidl Belgium], FR 2008, 831). Auch kann aus der Zinsschranke ein Verstoß gegen die EU-Zins- und Lizenzrichtlinie (Abl. EG Nr. L 157 v. 26.6.2003, 49 ff.) resultieren. Die Zielsetzung der Richtlinie besteht darin, eine Doppelbesteuerung von Zinszahlungen zwischen verbundenen Unternehmen – unabhängig davon, ob die Steuern an der Quelle abgezogen oder im Rahmen der Veranlagung erhoben werden – zu verhindern. Danach muss Deutschland Zinsen, die eine deutsche KapGes. an eine im Gemeinschaftsgebiet ansässige konzernzugehörige KapGes. zahlt, von allen „darauf erhebenden Steuern befreien“. Die Wirkungsweise der Zinsschranke steht dieser Zielsetzung entgegen. Unterliegen Zinsaufwendungen der Abzugsbeschränkung der Zinsschranke, hat dies zur Folge, dass die Zinsen sowohl bei dem Zinsschuldner als auch bei dem Empfänger der Besteuerung unterliegen (vgl. HOMBURG, FR 2007, 717 [725]). Aus der Nichtabziehbarkeit von Schuldzinsen bei dem Zinsschuldner resultiert eine verdeckte und unzulässige Besteuerung im Quellenstaat (vgl. LBP/HOFFMANN, § 4h Rn. 27; BAUER, StuW 2009, 163 [168]; krit. auch LOUKOTA, SWI 2008, 105 [106]). Die FinVerw. könnte dieser Beurteilung entgegenhalten, dass die Zins- und Lizenzrichtlinie nur die Besteuerung des Fremdkapitalgebers, nicht aber die des Fremdkapitalnehmers regelt (vgl. DJPW/DÖTSCH/PUNG, § 8a KStG Rn. 22).

Verstoß gegen die DBA: Auch resultiert aus § 4h ein Verstoß gegen die abkommensrechtl. Grundsätze der Verteilung von Besteuerungsansprüchen zwischen den Vertragsstaaten (vgl. HOMBURG, FR 2007, 717 [725]). Art. 7 Abs. 1 OECD-MA weist das Besteuerungsrecht für Unternehmensgewinne dem Staat zu, in dem sich das Unternehmen befindet; bei nicht dem Fremdvergleich entsprechenden Geschäftsbeziehungen erlaubt Art. 9 OECD-MA eine Korrektur des Unternehmensgewinns. Das abkommensrechtl. Besteuerungsrecht für Zinszahlungen weist Art. 11 OECD-MA dagegen dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers der Zinszahlungen zu. Die aus § 4h resultierende Versagung der stl. Abziehbarkeit von Zinszahlungen hat einen Eingriff in die abkommensrechtl. Aufteilung der Besteuerungsansprüche zwischen den Vertragsstaaten zur Folge. Durch die Versagung der stl. Abziehbarkeit dehnt Deutschland sein Besteuerungsrecht auf Zinszahlungen aus, die nach dem Abkommensrecht dem Staat des Einkünfteempfängers zustehen.

7 Einstweilen frei.

D. Persönlicher und sachlicher Geltungsbereich

8

Persönlicher Geltungsbereich: § 4h bildet einen Bestandteil der Vorschriften der stl. Gewinnermittlung. Die Vorschrift ist daher von Bedeutung für die Gewinnermittlung natürlicher Personen, Mitunternehmerschaften und über § 8 Abs. 1 KStG iVm. § 8a KStG auch für die Gewinnermittlung von Körperschaften, soweit diese im Inland einen Betrieb unterhalten, dessen gewerbliche Einkünfte im Inland der Besteuerung unterliegen. Unterliegen die Einkünfte des Betriebs nicht im Inland der Besteuerung, greift die Abzugsbeschränkung für Zinsaufwendungen nicht ein. Zentrales Anknüpfungsmerkmal bildet demnach der Begriff des „Betriebs“ unabhängig von der Rechtsform, die den Betrieb unterhält. Um welche Gewinneinkünfte es sich handelt und ob der Gewinn durch BV-Vergleich oder als Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben ermittelt wird, spielt für die Anwendung der Vorschrift keine Rolle.

Sachlicher Geltungsbereich: Von dem sachlichen Geltungsbereich des § 4h sind die Zinsaufwendungen eines Betriebs betroffen. Nach Abs. 3 Satz 2 handelt es sich um Vergütungen für Fremdkapital, die den maßgeblichen Gewinn gemindert haben (zu Einzelheiten s. Anm. 75). Hinsichtlich der Person des Fremdkapitalgebers sind in § 4h keine Einschränkungen vorgesehen. Dies bedeutet, dass auch Fremdfinanzierungen durch Banken erfasst werden, die zu fremdüblichen Bedingungen ohne jeden Gesellschafterbezug erfolgen.

Einstweilen frei.

9

E. Verhältnis zu anderen Vorschriften

I. Verhältnis zu weiteren Betriebsausgabenabzugsbeschränkungen

10

Der Gesetzgeber hat das Verhältnis zu anderen Vorschriften zT nicht ausdrücklich geregelt. Als BA-Abzugsbeschränkung steht vor allem die Frage des Verhältnisses zu den übrigen BA-Abzugsbeschränkungen des EStG im Vordergrund:

Abzugsverbot für nach § 4 Abs. 4 nicht betrieblich veranlasste Zinsaufwendungen: Nach der Gesetzessystematik erfasst § 4h nur die Zinsaufwendungen, die nach Anwendung der übrigen Abzugsbeschränkungen des EStG im „maßgeblichen Gewinn“ iSd. § 4h Abs. 1 noch enthalten sind (vgl. STANGL/HAGBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 452). Dies bedeutet, dass sich für privat veranlasste und damit nicht abziehbare Schuldzinsen die Frage der Abzugsbeschränkung iSd. § 4h nicht stellt.

§ 4 Abs. 4a versagt bei sog. Überentnahmen den Abzug von Schuldzinsen pauschal iHv. 6 % dieser Entnahmen zzgl. Überentnahmen und abzgl. Unterentnahmen vorangegangener Wj. Die Vorschrift kann in Konkurrenz zu § 4h geraten. Der Gesetzgeber hat darauf verzichtet, das Verhältnis der Vorschriften zueinander zu regeln. Das Konkurrenzverhältnis ist dahingehend zu lösen, dass § 4 Abs. 4a als *lex specialis* zu § 4h zu verstehen ist. Nach § 4 Abs. 4a nicht abziehbare Zinsaufwendungen zählen nicht zu den Zinsaufwendungen iSd. § 4h.

§ 3c: Nach § 3c Abs. 1 bzw. Abs. 2 zu 40 % nicht abziehbare Zinsaufwendungen zählen nicht zu den Zinsaufwendungen iSd. § 4h.

§§ 2a, 15 Abs. 4, 15a, 15b: Die genannten Vorschriften erlauben eine Verrechnung von Verlusten nur mit gleichartigen Gewinnen anderer Wj. Im Wj. der Verlustentstehung mindern die nur beschränkt ausgleichsfähigen Verluste den Gewinn daher nicht, sondern erst im Verlustabzugsjahr.

II. Verhältnis zu weiteren ertragsteuerlichen Einzelvorschriften

§ 10d: Zu beachten sind die Wechselwirkungen zwischen Verlustabzug, EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag. EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag im gleichen Wj. schließen sich aus. Nach § 4h nicht abziehbare Schuldzinsen beeinflussen die Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte eines VZ. Aufgrund der nicht abziehbaren Schuldzinsen ergibt sich ein höherer Gesamtbetrag der Einkünfte, der mit einem Verlustabzug iSd. § 10d aus vorangegangenen VZ verrechnet werden kann. An die Stelle des Verlustvortrags tritt ein Zinsvortrag. Durch die Nutzung eines EBITDA-Vortrags kann hingegen der Fall eintreten, dass die laufenden Zinsaufwendungen eines Wj. sowie ein Zinsvortrag aus den Vorjahren in voller Höhe nutzbar sind. Durch den Abzug eines Zinsvortrags im Rahmen der Gewinnermittlung vermindert sich der Gesamtbetrag der Einkünfte des VZ. Während die Nutzung eines EBITDA-Vortrags zeitlich auf fünf Wj. befristet ist, ist die Nutzung eines Zinsvortrags zeitlich und der Höhe nach unbegrenzt möglich (im Unterschied zu § 10d keine Mindestbesteuerung). Ein „Zinsrücktrag“ ist aber anders als bei § 10d nicht möglich. Wird der Zinsvortrag genutzt, obwohl der Gesamtbetrag der Einkünfte des VZ bereits negativ ist, resultiert aus dem Zinsvortrag ein höherer Verlustabzug iSd. § 10d (s. hierzu auch Anm. 35).

§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2: Soweit Zinsen für ein von einem Mitunternehmer gewährtes Darlehen als Sondervergütungen zu qualifizieren sind, mindert sich der Gesamtgewinn des Betriebs der Mitunternehmerschaft nicht. Die Zinsaufwendungen werden daher nicht von dem Anwendungsbereich des § 4h erfasst. Mit § 50d Abs. 10 idF des JStG 2009 soll durch ein treaty-override der abkommensrechtl. vereinbarten Zuweisung des Besteuerungsrechts sichergestellt werden, dass Deutschland auch bei im Ausland ansässigen Mitunternehmern das Besteuerungsrecht für die Sondervergütungen zusteht (zu Einzelheiten s. Anm. 73).

§ 8a KStG: Im Grundsatz gelangt § 4h auf Körperschaften nach § 8 Abs. 1 KStG entsprechend zur Anwendung. Ergänzende Bestimmungen für die Anwendung der Zinsschranke bei Körperschaften ergeben sich aus § 8a KStG (zu Einzelheiten s. § 8a KStG). So lässt § 8a Abs. 2 KStG den Escape für nicht konzernangehörige Körperschaften iSd. § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG nicht zu, wenn der Zinsaufwand für Gesellschafterdarlehen mehr als 10 % des Schuldzinsüberhangs beträgt (schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung). Nach § 8a Abs. 3 KStG gelten für konzernzugehörige Körperschaften besondere Regelungen hinsichtlich des Escape durch Eigenkapitalquotenvergleich (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG).

§ 15 Satz 1 Nr. 3 KStG: Organgesellschaft (OG) und Organträger (OT) gelten als ein Betrieb iSd. § 4h. Insoweit gilt auch für die Anwendung des § 4h in Organschaftsfällen mit einer Personenunternehmung als OT die Bruttomethode. Sämtliche Zinsaufwendungen und Zinserträge der OG sind dem OT zuzurechnen. Bei Darlehensbeziehungen zwischen OT und OG neutralisieren sich insoweit Zinsaufwendungen und Zinserträge.

§ 2 Abs. 4 UmwStG: Nach § 8a Abs. 1 Satz 3 KStG gilt § 8c KStG für den Zinsvortrag einer KapGes. entsprechend. Tritt innerhalb des umwandlungstl. Rückwirkungszeitraums von acht Monaten (§ 2 Abs. 1 und 2 UmwStG) ein schädlicher Anteilseignerwechsel iSd. § 8c KStG ein, kann der übertragende Rechtsträger einen EBITDA-Vortrag und einen Zinsvortrag nur dann nutzen, wenn die Nutzung des Zinsvortrags auch ohne die Anwendung der umwandlungstl. Rückwirkungsfiktion möglich gewesen wäre (§ 2 Abs. 4 Satz 1

UmwStG) (zu Einzelheiten vgl. HUBERTUS/KRENZIN, GmbHR 2009, 647 [648]; RÖDDER/SCHÖNFELD, DStR 2009, 560 [561]). Die Anwendung des § 2 Abs. 4 UmwStG auf EBITDA-Vorträge erscheint nicht sachgerecht, da § 8c KStG auf einen EBITDA-Vortrag nicht anwendbar ist (vgl. LENZ/DÖRFLER/ADRIAN, Ubg. 2010, 1 [5]).

§ 15 Abs. 3 UmwStG: Bei einer Abspaltung mindert sich der EBITDA-Vortrag und der Zinsvortrag der übertragenden Körperschaft in dem Verhältnis, in dem unter Zugrundelegung des gemeinen Werts Vermögen von der übertragenden Körperschaft auf die aufnehmende Körperschaft übergeht.

§§ 4 Abs. 2 Satz 2, 20 Abs. 9 und 24 Abs. 6 UmwStG: Im Fall der Umwandlung einer Körperschaft in eine PersGes. oder ein Einzelunternehmen geht der EBITDA-Vortrag und der Zinsvortrag der übertragenden Körperschaft verloren. Entsprechendes gilt bei der Verschmelzung von Körperschaften. Die Einbringung eines Betriebs in eine PersGes. oder KapGes. hat den Untergang des EBITDA-Vortrags und des Zinsvortrags des Betriebs zur Folge (zu Einzelheiten vgl. STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 512 f.).

§ 10 Abs. 3 Satz 4 AStG: Nach dem mit dem JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218) eingefügten § 10 Abs. 3 Satz 4 AStG ist § 4h sowohl bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags als auch bei der vorgelagerten Prüfung, ob eine Niedrigbesteuerung iSd. § 8 Abs. 3 AStG vorliegt, nicht anzuwenden. Die Regelung ist dadurch veranlasst, dass eine mit § 4h vergleichbare Regelung im Ausland weitestgehend unbekannt ist (zu vergleichbaren Vorschriften vgl. KESSLER/KÖHLER/KNÖRZEN, IStR 2007, 418 [420 f.]). Die Folge hätte darin bestehen können, dass die Einkünfte einer ausländ. Zwischengesellschaft um die Zinsaufwendungen gemindert sind und dementsprechend im Ausland geringere Steuern auf die Einkünfte zu entrichten sind. Als Folge hätte eine Niedrigbesteuerung der Einkünfte iSd. § 8 Abs. 3 AStG vorliegen können. Zudem sind nach dem Wortlaut des § 10 Abs. 3 AStG bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags die deutschen Einkünfteermittlungsvorschriften anzuwenden, dh. der Hinzurechnungsbetrag würde sich durch die Anwendung des § 4h entweder erhöhen oder vermindern. Der mit dem JStG 2008 eingeführte § 10 Abs. 3 Satz 4 AStG verhindert, dass § 4h sowohl bei der Prüfung einer niedrigen Besteuerung iSd. § 8 Abs. 3 AStG als auch bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags iSd. § 10 Abs. 3 Satz 4 AStG zur Anwendung gelangt (vgl. hierzu GOEBEL/HAUN, IStR 2007, 768; BAUMGÄRTEL in BALLWIESER/GREWE [Hrsg.], Wirtschaftsprüfung im Wandel, 2008, 606).

III. Verhältnis zur Gewerbesteuer

12

Ermittlung des Gewerbebeitrags: Über § 7 Satz 1 GewStG gilt § 4h auch für die Ermittlung des Gewerbebeitrags des Betriebs, dh. in dem stpfl. Gewerbebeitrag sind auch nach § 4h nicht abziehbare Schuldzinsen enthalten.

Hinzurechnung von „Entgelten für Schulden“ (§ 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG): Eine Hinzurechnung von 25 % der Entgelte für Schulden entfällt, soweit die Zinsaufwendungen das zu versteuernde Einkommen aufgrund des § 4h nicht gemindert haben (BTDrucks. 16/4841, 48). Mindert sich der Gewinn des Betriebs in einem folgenden Jahr durch vorgetragene Zinsaufwendungen, hat eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG zu erfolgen.

Zu beachten ist, dass der Begriff „Entgelte für Schulden“ iSd. § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG nicht mit dem Begriff der „Zinsaufwendungen“ deckungsgleich ist (zu dem Begriff der Zinsaufwendungen vgl. Anm. 75). So zählen zu den Zinsaufwendungen nach Abs. 3 Satz 4 auch Aufwendungen aus der Auf- und Abzinsung unverzinslicher oder niedrig verzinslicher Verbindlichkeiten oder Kapitalforderungen, die nicht zu den Entgelten für Schulden iSd. § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG zählen.

13 IV. Verhältnis zu nach DBA freigestellten Betriebsstätteneinkünften

Sind die Einkünfte einer ausländ. Betriebsstätte nach einem DBA von der inländ. Besteuerung freigestellt, mindern der ausländ. Betriebsstätte im Rahmen der Einkunftsabgrenzung zuzuordnende Zinsaufwendungen nicht den in Deutschland stpfl. Gewinn. Die Zinsaufwendungen stellen daher keine „Zinsaufwendungen“ iSd. § 4h dar. Entsprechend zählen der ausländ. Betriebsstätte zuzuordnende Erträge aus Kapitalforderungen nicht zu den Zinserträgen iSd. Abs. 3 Satz 3.

14 V. Verhältnis zu § 42 AO

§ 42 AO gelangt neben § 4h zur Anwendung (aA BLÜMICH/HEUERMANN, § 4h Rn. 21, wonach § 42 AO vorrangig anzuwenden ist). Konkret geht es darum, ob es sich bei § 4h um eine in § 42 Abs. 1 Satz 2 AO idF des JStG 2008 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218) angesprochene Missbrauchsverhinderungsvorschrift eines Einzelsteuergesetzes handelt, die § 42 Abs. 1 Satz 1 AO vorgeht.

Mit § 4h hat der Gesetzgeber eine Sondervorschrift geschaffen, die den Abzug von Vergütungen für Fremdkapital eines Betriebs einschränkt. Um eine Missbrauchsvermeidungsvorschrift handelt es sich bei § 4h aber nicht. Dem steht nicht entgegen, dass der Gesetzgeber nach der Gesetzesbegründung mit der Vorschrift die Sicherstellung inländ. Steuersubstrats verknüpft, dh. der Vorschrift in gewissem Umfang auch Missbrauchsvermeidungsmotive beimisst (BTDrucks. 16/4841, 48). So ist die Begrenzung des Abzugs von Zinsaufwendungen auf 30 % des verrechenbaren EBITDA nicht grundsätzlich auf die Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen ausgerichtet (vgl. HEY, BB 2009, 1044 [1047]). Vielmehr handelt es sich um eine typisierende Begrenzung des Abzugs von Zinsaufwendungen (Fiskalzwecknorm, vgl. SCHMIDT/LOSCHOLDER XXIX. § 4h Rn. 3). Im Rahmen des Anwendungsbereichs des § 4h bleibt § 42 Abs. 1 Satz 1 AO daher weiterhin anwendbar (vgl. DJPW/DÖTSCH/PUNG, § 8a KStG Rn. 16). Dies bedeutet, dass bei Finanzierungsgestaltungen neben der BA-Abzugsbeschränkung des § 4h auch zu prüfen ist, ob § 42 Abs. 1 Satz 1 AO der angestrebten Gestaltung entgegensteht. Dies wird in der Praxis allerdings nur besonders gelagerte Extremfälle betreffen können, da der Grundsatz der Finanzierungsfreiheit weite Spielräume lässt (aus Sicht der FinVerw. kann das Generieren von Zinserträgen eine missbräuchliche Gestaltung darstellen, vgl. Anm. 80).

15–19 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1: Anwendung der Zinsschranke

Schrifttum: KRÖNER/ESTERER, Steuerstandort Deutschland: Verhaltensmuster bestimmen den Erfolg der Unternehmensteuerreform, DB 2006, 2085; BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ (Hrsg.), Die Unternehmensteuerreform 2008, Köln 2007; DÖRR/GEIBEL/FEHLING, Die neue Zinsschranke – Neues Abzugsverbot für Zinsaufwendungen lässt Gestaltungsspielraum, NWB F. 4, 5199; EHERT/KRAFT in BLUMENBERG/BENZ (Hrsg.), Die Unternehmensteuerreform 2008, Köln 2007; FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz, Bielefeld 2007; GROTHERR, Funktionsweise und Zweifelsfragen der neuen Zinsschranke 2008, IWB 2007, 1489; IDW, IDW zu Auslegungsfragen bei Anwendung der sog. Zinsschranke, IDW-FN 2007, 640; KÖHLER, Erste Gedanken zur Zinsschranke nach der Unternehmensteuerreform, DStR 2007, 597; KÖHLER in ERNST&YOUNG/BDI (Hrsg.), Die Unternehmensteuerreform, Berlin 2007; MIDDENDORF/STEGEMANN, Die Zinsschranke nach der geplanten Unternehmensteuerreform 2008 – Funktionsweise und erste Gestaltungsüberlegungen, Inf. 2007, 305; NEUMANN, Zinsschranke nach dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008, EStB 2007, 292; WAGNER/FISCHER, Anwendung der Zinsschranke bei Personengesellschaften, BB 2007, 1811; BRON, Betriebsbegriff und beschränkte Steuerpflicht im Rahmen der Zinsschrankenregelung der §§ 4h EStG und 8a KStG, IStR 2008, 14; CREMER, Die neue Zinsschrankenregelung, StuSt. 2008, 242; DÖRFLER, Das BMF-Schreiben zur Zinsschranke v. 4.7.2008 – Überblick, Anmerkungen und offene Fragen, Ubg. 2008, 693; DÖRR/FEHLING, Gestaltungsmöglichkeiten zum Öffnen der Zinsschranke, Ubg. 2008, 345; FISCHER/WAGNER, Das BMF-Schreiben zur Zinsschranke – Überblick/Bewertung/Verbleibende Gestaltungen, BB 2008, 1872; GEISSELMEIER/BARGENDA, Ungelöste Probleme der Zinsschranke bei Personengesellschaften, NWB F. 4, 5329; HALLERBACH, Das BMF-Anwendungsschreiben zur Zinsschranke (Teil I), StuB 2008, 598; HICK, Erster Erlassentwurf zur Zinsschranke – Zahlreiche Anwendungsfragen bleiben offen!, S:R 2008, 140; HOFFMANN, Die Zinsschranke bei mitunternehmerischen Personengesellschaften, GmbHR 2008, 115; HUSCHKE/HARTWIG, Das geplante Jahressteuergesetz 2009: Auswirkungen auf Vermietungseinkünfte beschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaften, IStR 2008, 745; KÖHLER/HAHNE, BMF-Schreiben zur Anwendung der steuerlichen Zinsschranke und zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung bei Kapitalgesellschaften, DStR 2008, 1505; KÖSTER-BÖCKENFÖRDE/CLAUSS, Der Begriff des „Betriebs“ im Rahmen der Zinsschranke, DB 2008, 2214; KORN, Die Zinsschranke nach § 4h EStG, KÖSDI 2008, 15866; KRAFT/MAYER-THEOBALD, Zinsschranke und atypisch stille Gesellschaft, DB 2008, 2325; KRÖNER/BOLIK, Die Anwendung der Zinsschranke bei vermögensverwaltenden und gewerblichen Personengesellschaften, DStR 2008, 1309; KUSSMAUL/RUINER/SCHAPPE, Problemfelder bei der Anwendung der Zinsschranke auf Personengesellschaften, DStR 2008, 904; VAN LISHAUT/SCHUMACHER/HEINEMANN, Besonderheiten der Zinsschranke bei Personengesellschaften, DStR 2008, 2341; LOITZ/NEUKAMM, Der Zinsvortrag bei der Bilanzierung von latenten Steueransprüchen, WPg. 2008, 196; MÖHLENBROCK, Detailfragen der Zinsschranke aus Sicht der Finanzverwaltung, Ubg. 2008, 5; TÖBEN/FISCHER, Fragen zur Zinsschranke aus der Sicht ausländischer Investoren, insbesondere bei Immobilieninvestitionen von Private-Equity-Fonds, Ubg. 2008, 149; WINKLER/KÄSHAMMER, Betrieb und Konzern im Sinne der Zinsschranke (§ 4h EStG) – Überlegungen zur Abgrenzung des für die Zinsschranke relevanten Konsolidierungskreises, Ubg. 2008, 478; BIEN/WAGNER, Erleichterungen bei der Verlustabzugsbeschränkung und der Zinsschranke nach dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BB 2009, 2627; BEUSSER, Der Zinsvortrag bei der Zinsschranke, FR 2009, 49; KOLLRUSS/WEISSERT/ILIN, Die KgaA im Lichte der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG und der Zinsschranke, DStR 2009, 92; MENSCHING, Neufassung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f durch das Jahressteuergesetz 2009, DStR 2009, 99; NACKE, Gesetzentwurf zum Wachstumsbeschleunigungsgesetz, DB 2009, 2507.

A. Grundregel der Zinsschranke (Abs. 1 Satz 1)

20

I. Mehrstufiges Prüfungsschema

Die Grundregel der Zinsschranke findet sich in Abs. 1 Satz 1: Zinsaufwendungen eines Betriebs sind abziehbar in Höhe des Zinsertrags, darüber hinaus nur bis zur Höhe des verrechenbaren EBITDA. Bei dem verrechenbaren EBITDA handelt es sich nach Abs. 1 Satz 2 um 30 % des um die Zinsaufwendungen und um die nach § 6 Abs. 2 Satz 1 abzuziehenden, nach § 6 Abs. 2a Satz 2 gewinnmindernd aufzulösenden und nach § 7 abgesetzten Beträge erhöhten sowie um die Zinserträge verminderten maßgeblichen Gewinns. Für Körperschaften gelten die Zusatzregeln des § 8a KStG.

Reihenfolge der Prüfungsschritte: Abs. 1 und Abs. 2 verlangen für die Ermittlung abziehbarer Zinsaufwendungen eines Betriebs eine mehrstufige Prüfung: (s. auch KESSLER/LINDEMER, DB 2010, 472 [473]).

► *Erster Schritt – Gegenüberstellung der jährlichen Zinsaufwendungen und Zinserträge eines Betriebs und Prüfung der Freigrenze:* Zinsaufwendungen eines Betriebs sind in Höhe der Zinserträge in voller Höhe abziehbar, dh. § 4h greift nicht ein, wenn es an einem negativen Zinssaldo eines Betriebs fehlt (§ 4h Abs. 1 Satz 1). Für den Fall, dass die Zinsaufwendungen die Zinserträge übersteigen, kommt die Zinsschranke ebenfalls nicht zur Anwendung, wenn die Nettozinsaufwendungen die Freigrenze von 3 Mio. € nicht überschreiten.

► *Zweiter Schritt – Konzernzugehörigkeit und Eigenkapitalquote:* In einem weiteren Schritt ist zu prüfen, ob der Anwendung der Zinsschranke entgegensteht, dass es sich um einen Betrieb handelt, der nicht oder nur anteilmäßig zu einem Konzern gehört. Handelt es sich um einen konzernzugehörigen Betrieb, kann die Anwendung der Zinsschranke durch den Nachweis verhindert werden, dass die Eigenkapitalquote des Betriebs die des Konzerns um höchstens zwei Prozentpunkte unterschreitet.

► *Dritter Schritt – Zinsabzug in Höhe von 30 % des verrechenbaren EBITDA mit gleichzeitig entstehendem EBITDA-Vortrag:* Übersteigen die Zinsaufwendungen die Zinserträge, ist der übersteigende Betrag (Nettozinsaufwendungen) nur in Höhe von 30 % des verrechenbaren EBITDA abziehbar. Übersteigt das verrechenbare EBITDA die um die Zinserträge geminderten Zinsaufwendungen, entsteht ein in die fünf folgenden Wj. vorzutragender EBITDA-Vortrag.

► *Vierter Schritt – Nutzung eines EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags:* In Höhe des verrechenbaren EBITDA nicht abziehbare Zinsaufwendungen sind bis zur Höhe der EBITDA-Vorträge aus vorangegangenen Wj. abziehbar und mindern die EBITDA-Vorträge in ihrer zeitlichen Reihenfolge. Hiernach verbleibende nicht abziehbare Zinsaufwendungen sind vorzutragen (Zinsvortrag).

Beschränkung des Abzugs der Zinsaufwendungen auf den Zinsertrag: Was unter dem Begriff der Zinsaufwendungen und Zinserträge zu verstehen ist, wird in Abs. 1 Satz 1 selbst nicht definiert. Maßgeblich ist insoweit die aus Abs. 3 Satz 2 resultierende Begriffsbestimmung (zu Einzelheiten s. Anm. 73).

21

II. Folgen des Abzugsverbots für Zinsaufwendungen

Ein negativer Zinssaldo kann nur iHv. 30 % des verrechenbaren EBITDA als BA berücksichtigt werden. Die Zinsschranke stellt insoweit sicher, dass mindes-

ten 70 % des verrechenbaren EBITDA als eine Art Mindestbemessungsgrundlage der Besteuerung unterliegen (vgl. BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 120). Durch den EBITDA-Vortrag kann das in einem VZ nicht ausgeschöpfte Abzugspotential in die nachfolgenden VZ vorgetragen werden. Die Zinsschranke wirkt aufgrund der Grenze von 30 % typisierend. Nicht abziehbare Zinsaufwendungen führen zu einer Gewinnkorrektur außerhalb der StBil. und erhöhen so die betrieblichen Einkünfte (insoweit vergleichbar mit nicht abziehbaren BA). Im Ergebnis kommt es zu einer (zumindest temporären) Besteuerung von Kosten mit entsprechenden negativen Folgen für die Höhe der Ertragsteuerbelastung (vgl. KÖHLER in ERNST & YOUNG/BDI, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 126).

III. Zinsaufwendungen eines „Betriebs“

1. Grundlagen des Betriebsbegriffs

22

Zinsaufwendungen eines einzelnen Betriebs: Abs. 1 Satz 1 regelt den Zinsabzug eines „Betriebs“, ohne den Begriff im Gesetz zu definieren. Erkennbar stellt der Gesetzgeber auf den einzelnen Betrieb ab. Dies bedeutet, dass für jeden von dem Stpfl. unterhaltenen Betrieb eine eigenständige Zinsschranke zu ermitteln ist, soweit mit dem Betrieb Gewinneinkünfte iSd. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 erzielt werden. Die BReg. vertritt, dass auf den allgemeinen Betriebsbegriff des EStG iSd. § 15 Abs. 2 abzustellen ist (vgl. BTDrucks. 16/4835, 1). § 15 Abs. 2 definiert den Gewerbebetrieb als selbständige nachhaltige Betätigung. Angesprochen ist damit der Betrieb als betriebliche Erwerbstätigkeit (vgl. § 4 Anm. 785). Nach den Vorstellungen des Gesetzgebers ist der Betrieb als Oberbegriff wirtschaftlicher Betätigung im Inland zu verstehen (zur Abgrenzung des Betriebsbegriffs s. auch Vor §§ 4–7 Anm. 85–95). Diesem Begriffsverständnis hat sich die FinVerw. angeschlossen (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 2 ff.; für eine objektive und tätigkeitsbezogene Auslegung des Betriebsbegriffs vgl. KÖSTER-BÖCKENFÖRDE/CLAUSS, DB 2008, 2214). Neben dem einzelkaufmännischen Gewerbebetrieb, Mitunternehmerschaften und KapGes. erfasst die Zinsschranke auch Betriebe der Land- und Forstwirtschaft, Betriebe freiberuflicher und selbständiger Tätigkeit sowie Betriebe von Körperschaften iSd. KStG, dh. auch Genossenschaften und Betriebe gewerblicher Art von öffentlich-rechtl. Körperschaften (vgl. DÖRR/GEIBEL/FEHLING, NWB F. 4, 5199 [5201]; BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 114). Die Begründung einer Organschaft (§§ 14 ff. KStG) führt zu einer Durchbrechung des Betriebsbegriffs. Nach § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG gelten der Organträger (OT) und die Organgesellschaften (OG) als ein Betrieb. Dabei ist der von der OG unterhaltene Betrieb dem OT zuzurechnen. Dies gilt auch für den Fall, dass ein OT mehrere Gewinnabführungsverträge mit verschiedenen OG abgeschlossen hat (sowie bei Abschluss eines Ketten-EAV). Wie die Gewinneinkünfte ermittelt werden, ist unbeachtlich. Das Gesetz fordert nicht, dass der Betrieb bilanzierungspflichtig ist, so dass auch Überschussrechner nach § 4 Abs. 3 erfasst werden.

Konzernzugehörigkeit des Betriebs: Im Umkehrschluss folgt aus Abs. 2 Satz 1 Buchst. b, dass ein von der Zinsschranke erfasster Betrieb zu einem Konzern gehören muss, dh., dass es sich bei dem Betrieb entweder um das Mutterunternehmen eines Konzerns oder eine Tochtergesellschaft handeln muss. Ist dies nicht der Fall, gelangt die Zinsschranke nicht zur Anwendung.

Im Inland steuerpflichtige Betriebe: Das Gesetz spricht in Abs. 1 Satz 1 als Bezugsobjekt der Zinsschranke „Betriebe“ an. Eine Einschränkung auf im In- oder Ausland ansässige Betriebe lässt sich dem Gesetz nicht entnehmen. Nach der Gesetzesbegründung erstreckt sich der Anwendungsbereich des § 4h dagegen nur auf die inländ. Gewinnermittlung (BTDrucks. 16/4841, 48). Für die Abgrenzung des Betriebsbegriffs bedeutet dies, dass sich der Anwendungsbereich der Vorschrift nur auf im Inland stpfl. Betriebe erstreckt, für die Einkünfte zu ermitteln sind.

23–24 Einstweilen frei.

25 2. Einzelheiten des Betriebsbegriffs

Für die Abgrenzung des Bezugsobjekts der Zinsschranke rückt der Gesetzgeber den Begriff des Betriebs in den Vordergrund und löst sich mit der Wahl des sachlichen Anknüpfungsmerkmals „Betrieb“ erkennbar von dem Stpfl. bzw. dem Rechtsträger, der den Betrieb unterhält. Die Wahl des sachlichen Anknüpfungsmerkmals Betrieb ist vergleichbar mit der Anknüpfung an im Inland unterhaltene Betriebsstätten im Rahmen der Erhebung der GewSt. (vgl. KÖHLER in ERNST & YOUNG/BDI, Die Unternehmensteuerreform, 2007, 112). Mit der Wahl eines sachlichen Anknüpfungsmerkmals verfolgt der Gesetzgeber die Zielsetzung, dass die in § 4h geregelten Grundsätze unabhängig von der Rechtsform des Stpfl. zur Anwendung gelangen (kritisch dazu PRINZ, DB 2008, 368). Dies unterstreicht die wesentliche Bedeutung des Betriebsbegriffs für die Gesetzesanwendung. Umso mehr verwundert es, dass der Gesetzgeber auf eine Definition des zentralen Bezugsobjekts „Betrieb“ verzichtet hat. Das Abstellen auf den Betriebsbegriff hat aber auch zur Folge, dass der Begriff weder in die Begrifflichkeiten des deutschen HGB noch der IFRS passt. Ein Betrieb iSd. § 4h stimmt nicht zwangsläufig mit einer Tochtergesellschaft überein. Probleme ergeben sich hieraus vor allem bei der Abgrenzung des für die Zinsschranke maßgeblichen Konsolidierungskreises iSd. Abs. 3 Satz 5.

Der Betriebsbegriff iSd. § 4h bietet durchaus Gestaltungspotenzial. So kann es sich in bestimmten Fällen anbieten, zB durch die gewerbliche Prägung einer PersGes. die Betriebseigenschaft durch das Erzielen gewerblicher Einkünfte bewusst zu begründen.

Rechtsformdifferenzierter Betriebsbegriff: Für die Anwendung des § 4h ist dem Betriebsbegriff folgendes Verständnis zugrunde zu legen:

- ▶ *Von Einzelunternehmern unterhaltene Betriebe:* Ein Einzelunternehmer kann mehrere Betriebe iSd. § 4h unterhalten (vgl. BFH v. 9.8.1989 – X R 130/87, BStBl. II 1989, 901). Die Abziehbarkeit von Zinsaufwendungen ist für jeden von dem Einzelunternehmer unterhaltenen Betrieb gesondert zu ermitteln.
- ▶ *Betriebe von Körperschaften:* Das gesamte Vermögen unbeschränkt stpfl. KapGes. iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG bildet einen Gewerbebetrieb. Insoweit unterhalten KapGes. unabhängig von ihrer Tätigkeit einen Betrieb iSd. § 4h Abs. 1 Satz 1. Entsprechendes gilt für Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG.
- ▶ *Personengesellschaften:*
 - ▷ *Gewerblich tätige bzw. gewerblich geprägte Personengesellschaften:* Gewerblich tätige (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 Nr. 1) und gewerblich geprägte PersGes. (§ 15 Abs. 3 Nr. 2) sind Subjekt der Gewinnerzielung und Gewinnermittlung. In beiden Fällen unterhalten die Mitglieder der PersGes. in ihrer Verbundenheit als Mitunternehmer einen gewerblichen Betrieb. Dies bedeutet, dass gewerblich tätige bzw. gewerblich geprägte PersGes. (aA im

Hinblick auf gewerblich geprägte PersGes. TÖBEN/FISCHER, Ubg. 2008, 149) bzw. „gewerblich gefärbte“ PersGes. auch einen Betrieb iSd. § 4h unterhalten (aA WINKLER/KÄSHAMMER, Ubg. 2008, 479, die in der Nichterwähnung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 in BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 5 eine Billigkeitsregelung vermuten). Die Zinsschranke ist gesellschaftsbezogen im Rahmen der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft anzuwenden (vgl. FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz, 2007, § 4h Rn. 53).

- ▷ *Vermögensverwaltende Personengesellschaften*: Unklar ist, ob auch vermögensverwaltende PersGes. einen Betrieb unterhalten. Die Gesetzesbegründung äußert sich zu der Frage nicht. Im Gesetzeswortlaut finden die Begriffe „Aufwendungen“, „Erträge“ und „Gewinn“ Verwendung. Dies spricht dafür, dass vermögensverwaltende PersGes. keinen Betrieb iSd. § 4h unterhalten (vgl. DÖRR/GEIBEL/FEHLING, NWB F. 4, 5199 [5201]). Halten die Gesellschafter die Beteiligung an einer vermögensverwaltenden PersGes. in einem Betrieb iSd. § 4h, so sind Zinsaufwendungen und Erträge einer vermögensverwaltenden PersGes. den gewerblich tätigen Gesellschaftern nach Maßgabe der Beteiligungsquote an der PersGes. zuzurechnen (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO). Die Zinsschranke findet dann auf Ebene des betrieblich beteiligten Gesellschafters Anwendung (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 43; zu weiteren Einzelheiten s. KRÖNER/BOLIK, DStR 2008, 1309 [1310]).
- ▷ *Sonder- und Ergänzungsbilanzen der Mitunternehmer*: Zu dem Betrieb der Mitunternehmerschaft zählt auch das SonderBV und das in Ergänzungsbilanzen abgebildete Vermögen der Mitunternehmer (BFH v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104). Dies bedeutet, dass Zinserträge und Zinsaufwendungen im Sonder- und Ergänzungsbereich eines Mitunternehmers dem Betrieb der Mitunternehmerschaft zuzurechnen sind (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 19; STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 456). Auch für die Ermittlung des verrechenbaren EBITDA ist der Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft heranzuziehen, der sich aus dem Ergebnis der Gesamthandsbilanz sowie Sonder- und Ergänzungsbilanzen zusammensetzt.
- ▷ *Doppelstöckige Personengesellschaften*: Im Fall doppelstöckiger PersGes. handelt es sich sowohl bei der Untergesellschaft als auch bei der Obergesellschaft um jeweils eigenständige Betriebe iSd. § 4h. Folge ist, dass sich der Gewinnanteil der Untergesellschaft bei der Ermittlung des maßgeblichen Gewinns iSd. Abs. 3 doppelt auswirkt (Kaskadeneffekt). In einem ersten Schritt bei der Ermittlung des maßgeblichen Gewinns der Untergesellschaft selbst. In einem zweiten Schritt geht das Ergebnis der Untergesellschaft in die Ermittlung des maßgeblichen Gewinns der Obergesellschaft ein (die gegenteilige Auffassung der FinVerw. ist ohne Rechtsgrundlage, s. auch Anm. 71).
- ▷ *Treuhand-Personengesellschaften*: Beim Treuhandmodell sind an einer PersGes. nicht mindestens zwei Gesellschafter als Mitunternehmer beteiligt. Dies ist zB der Fall, wenn eine GmbH als Kommanditist ihre Beteiligung an einer KG lediglich treuhänderisch für den Komplementär hält und selbst keine Mitunternehmerinitiative entfaltet. Die KG qualifiziert in diesen Fällen nicht als Mitunternehmerschaft iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, so dass auch kein Betrieb vorliegt (vgl. FISCHER/WAGNER, BB 2008, 1872 [1877]). Allerdings hat die FinVerw. eine solche PersGes. als eigenständiges GewStSub-

jekt behandelt (OFD Münster v. 16.3.2005, DStR 2005, 744). Darauf basierend könnte die FinVerw. vertreten, dass die PersGes. zumindest für Zwecke der GewSt. als Betrieb qualifiziert. Dieser Wertung steht allerdings BFH v. 3.2.2010 – IV R 26/07 (DStR 2010, 743) entgegen.

▷ *Atypisch stille Gesellschaften*: Eine atypisch stille Gesellschaft ist Subjekt der Gewinnerzielung und Gewinnermittlung und damit auch ein Betrieb iSd. § 4h (vgl. KRAFT/MAYER-THEOBALD, DB 2008, 2325).

► *KGaA*: Nach der Verwaltungsauffassung hat die Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) nur einen Betrieb iSd. Zinsschranke (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 8). Diese Beurteilung steht im Zusammenhang mit der Verwaltungsauffassung, dass § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG bei der Ermittlung des maßgeblichen Einkommens einer KGaA nicht anzuwenden ist (BMF v. 4.7.2008 aaO Rn. 44). Die Verwaltungsauffassung entspricht nicht der Gesetzeslage, da der Komplementär neben dem Betrieb der KGaA einen eigenständigen Betrieb unterhält (aA KOLLRUS/WEISSERT/ILIN, DStR 2009, 92).

► *Organkreis*: Der Organkreis gilt gem § 15 Abs. 1 Nr. 3 KStG für Zwecke der Zinsschranke als ein einheitlicher Betrieb. Unterhält jedoch ein ausländ. OT (§ 18 KStG) neben der inländ. Zweigniederlassung eine Betriebsstätte im Ausland, handelt es sich sowohl bei dem inländ. Organkreis als auch bei der ausländ. Betriebsstätte jeweils um einen eigenständigen Betrieb (vgl. BTDrucks. 16/4841, 77).

26 3. Sonderfragen bei Auslandsbezug

Besonderheiten bei Betriebsstätten: Zu beachten ist, dass aufgrund der rechtl. Einheit von Stammhaus und Betriebsstätte § 4h auf Intransaktionen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte keine Anwendung finden kann. Darlehensbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte sind aufgrund der rechtl. Unselbstständigkeit der Betriebsstätte nicht möglich. Es gelten die Regelungen zur Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte (vgl. BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076). Die Betriebsstätte ist zunächst nach fremdüblichen Grundsätzen mit dem zur Erfüllung ihrer Funktionen notwendigen Dotationskapital auszustatten, für das keine Verzinsung zugunsten des Stammhauses zu berechnen ist. Wird die Betriebsstätte über das Dotationskapital hinaus mit vom Stammhaus aufgenommenem Fremdkapital ausgestattet, ist die Betriebsstätte nach dem Fremdvergleichsgrundsatz auch mit den auf das Fremdkapital entfallenden Zinsaufwendungen zu belasten. Bei der Ermittlung des Deutschland zur Besteuerung zustehenden Betriebsstättengewinns kann sich für diese Zinsaufwendungen dann die Frage stellen, ob § 4h einer stl. Berücksichtigung der Aufwendungen entgegensteht. Entsprechendes gilt für den Fall, dass die Betriebsstätte selbst Fremdkapital von fremden Dritten aufnimmt.

Nach der Gesetzesbegründung soll zB das ausländ. Stammhaus einer auch eine inländ. Betriebsstätte haltenden KapGes. einen Betrieb bilden, wobei die inländ. Betriebsstätte nicht zu diesem Betrieb zählen soll (vgl. BTDrucks. 16/4841, 77). Nach der Gesetzesbegründung bleibt unklar, unter welchen Voraussetzungen es sich bei einer Betriebsstätte um einen Betrieb iSd. § 4h handeln kann. Die FinVerw. stellt in BMF v. 4.7.2008 (BStBl. I 2008, 718 Rn. 9) klar, dass Betriebsstätten keine eigenständigen Betriebe begründen. Bedeutung kommt allerdings der Unterscheidung zu, ob es sich bei der Betriebsstätte um die Betriebsstätte eines in- oder ausländ. Stammhauses handelt. Zu den aus dieser Differenzierung resultierenden Fragestellungen nimmt die FinVerw. nicht Stellung. Für die Beurteilung, ob die Voraussetzungen einer Betriebsstätte vorliegen, ist auf den Be-

betriebsstättenbegriff der §§ 12, 13 AO abzustellen. Der abkommensrechtl. Betriebsstättenbegriff iSd. Art. 5 OECD-MA ist nicht maßgeblich, da dessen Aufgabe allein darin besteht, die Steuerberechtigung der Vertragsstaaten gegeneinander abzugrenzen:

► *Inländische Betriebsstätten:* Eine von einem ausländ. Stammhaus im Inland unterhaltene gewerbliche Betriebsstätte ist als ein Betrieb iSd. § 4h einzustufen (vgl. BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 115; aA DÖRFLER, Ubg. 2008, 693 [694]; GROTHERR, IWB 2007, 1489 [1496]; MIDDENDORF/STEGEMANN, Inf. 2007, 305 [307]; BRON, IStR 2008, 14 [15]). Dies bedeutet, dass für die im Rahmen der Einkunftsabgrenzung der inländ. Betriebsstätte zugeordneten Zinsaufwendungen zu prüfen ist, ob § 4h der Minderung des Betriebsstättenergebnisses entgegensteht. Unterhält dagegen ein unbeschränkt stpfl. Stammhaus im Inland Betriebsstätten, handelt es sich nicht um einen eigenen Betrieb, sondern um einen Bestandteil des Betriebs des Stammhauses. Bspw. sind von einer inländ. PersGes. im Inland unterhaltene Betriebsstätten dem Betrieb der PersGes. zuzurechnen.

► *Ausländische Betriebsstätten:* Bei den ausländ. Betriebsstätten eines inländ. Stammhauses handelt es sich grundsätzlich nicht um Betriebe iSd. Zinsschranke. Dies folgt im Fall einer ausländ. Freistellungsbetriebsstätte (das abkommensrechtl. Besteuerungsrecht steht dem Betriebsstättenstaat zu) bereits daraus, dass der ausländ. Betriebsstätte im Rahmen der Einkunftsabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte zugeordnete Zinsaufwendungen die stpfl. Einkünfte des inländ. Stammhauses nicht mindern (vgl. GROTHERR, IWB 2007, 1489 [1496]). Das Ergebnis einer ausländ. Betriebsstätte geht auch in die inländ. Gewinnermittlung des Stammhauses ein. Dies dient – bei der Freistellung ausländ. Betriebsstätteneinkünfte nach einem DBA von der inländ. Besteuerung – der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) auf das Deutschland zur Besteuerung zustehende Einkommen. Im Fall einer ausländ. Anrechnungsbetriebsstätte (Nicht-DBA-Fall bzw. abkommensrechtl. Aktivitätsvorbehalt im DBA-Fall) dient der Einbezug des Ergebnisses der ausländ. Betriebsstätte der Ermittlung des in Deutschland stpfl. Gewinns. Insoweit kann § 4h auch im Rahmen der Ermittlung des Ergebnisses einer ausländ. Betriebsstätte zur Anwendung gelangen (vgl. KORN, KÖSDI 2008, 15866 [15867]; HOFFMANN, GmbHR 2008, 115).

Beschränkt steuerpflichtige Körperschaften mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bzw. aus der Veräußerung von inländischem Grundbesitz:

► *Rechtslage im VZ 2008:* Durch § 8a Abs. 1 Satz 4 KStG sollte sichergestellt werden, dass die Zinsschranke auch für in Deutschland beschränkt stpfl. KapGes. gilt, die ihre Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 6 nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, dh. als Überschuss der Einnahmen über die WK, ermitteln (zu Einzelheiten s. § 8a KStG Anm. J 07-10). Im Fall eines Direktinvestments bzw. der Beteiligung an einer inländ. vermögensverwaltenden PersGes. durch eine in Deutschland beschränkt stpfl. KapGes. gelangte § 4h sinngemäß bei der Ermittlung (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2) der in Deutschland beschränkt stpfl. Einkünfte zur Anwendung, da aus § 8a Abs. 1 Satz 4 KStG die Fiktion resultierte, dass die ausländ. KapGes. insoweit einen Betrieb unterhält (vgl. hierzu auch FinMin. Schl.-Holst. v. 12.3.2009 – VI 324 - S 2741 - 109, nv.; HOFFMANN, Die Zinsschranke, 2008, 167; TÖBEN/FISCHER, Ubg. 2008, 149 [154]; KRÖNER/BOLIK, DStR 2008, 1309 [1312]; DÖRFLER, Ubg. 2008, 693; DÖRR/FEHLING, Ubg. 2008, 345 [348]; BRON, IStR 2008, 14 [16]; aA GEISSELMEIER/BARGENDA, NWB F. 4, 5329).

► *Rechtslage ab dem VZ 2009*: Nach dem im Rahmen des JStG 2009 neu gefassten § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f gelten Einkünfte, die in Deutschland beschränkt stpfl. Körperschaften aus inländ. Grundbesitz (Vermietung und Verpachtung oder Veräußerung) erzielen, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f gilt nach § 52 Abs. 1 Satz 1 idF des Art. 1 des JStG 2009 erstmals für den VZ 2009). Zum einen kann es sich dabei um Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Immobilien handeln, die von ausländ. Körperschaften als Direktinvestment gehalten werden. Einbezogen sind aber auch Einkünfte, die aus der Beteiligung an inländ. vermögensverwaltenden PersGes. stammen. Aus § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f resultiert die Fiktion eines „inländischen Betriebs“ (vgl. VAN LISHAUT/SCHUMACHER/HEINEMANN, DStR 2008, 2341 [2342]; aA HUSCHKE/HARTWIG, IStR 2008, 745 [749]), dh. bei der Ermittlung der gewerblichen Einkünfte gelangt die Zinsschranke zur Anwendung, obwohl keine inländ. Betriebsstätte besteht (vgl. WASSERMEYER, IStR 2009, 238 [240]). Aufgrund der Anknüpfung an in Deutschland beschränkt stpfl. Körperschaften, wird der Anwendungsbereich der Zinsschranke erweitert (vgl. MENSCHING, DStR 2009, 99). Erfasst werden auch von einer ausländ. Genossenschaft erzielte Einkünfte aus inländ. Grundbesitz (der Anwendungsbereich des § 8a Abs. 1 Satz 4 KStG erstreckte sich nur auf ausländ. KapGes.). Besitzt eine Körperschaft mehrere inländ. Grundstücke, handelt es sich nur um einen Betrieb. Aufgrund der Gleichbehandlung laufender Einkünfte und eines Veräußerungsgewinns als gewerbliche Einkünfte stellt sich zukünftig nicht die Frage, ob ein bei der laufenden Besteuerung entstandener Zinsvortrag beim Veräußerungsgewinn berücksichtigt werden kann. § 8a Abs. 1 Satz 4 KStG ist nach der Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f auf Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Rahmen des JStG 2009 nicht aufgehoben worden, für die Vorschrift verbleibt aber kein wesentlicher Anwendungsbereich, da ausländ. KapGes. aus der Vermietung und Verpachtung von Immobilien bzw. aus der Beteiligung an inländ. vermögensverwaltenden PersGes. zukünftig keine Überschusseinkünfte mehr erzielen.

27 Einstweilen frei.

28 IV. Beschränkung des Zinsabzugs auf 30 % des „verrechenbaren EBITDA“

Eigenständige Ermittlungsmethode des verrechenbaren EBITDA: Mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz hat der Gesetzgeber den Begriff des „verrechenbaren EBITDA“ in das Gesetz eingeführt. Hintergrund ist die Einführung eines EBITDA-Vortrags (Abs. 1 Satz 3) und die hieraus resultierende Notwendigkeit einer Unterscheidung zwischen dem verrechenbaren EBITDA eines Wj. und dem aus vorangehenden Wj. stammenden EBITDA, das über den EBITDA-Vortrag nutzbar ist (Abs. 1 Satz 4).

Für jeden vom Stpfl. unterhaltenen Betrieb ist die Höhe des verrechenbaren EBITDA für jedes Wj. des Betriebs zu ermitteln. Im Grundsatz handelt es sich bei dem EBITDA um eine für Bilanzanalysten wichtige finanzwirtschaftliche Kennzahl (zu den verschiedenen Ausprägungsformen vgl. KÜTING/HEIDEN, DStR 2003, 1545). Eine gesonderte Definition des Begriffs „EBITDA“, die Abkürzung steht für „Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization“, weist der Gesetzeswortlaut nicht auf. Der Gesetzgeber setzt insoweit voraus, dass der Rechtsanwender die Bedeutung der Abkürzungen kennt. Für

Zwecke der Zinsschrankenregelung modifiziert der Gesetzgeber den im Inland stpfl. Gewinn als Ausgangsgröße für die Ermittlung des verrechenbaren EBITDA. Erforderlich ist insoweit eine eigenständige, betriebsvermögensbasierte Ermittlung des EBITDA. Danach ist der „maßgebliche Gewinn“ um Zinsaufwendungen sowie um die nach § 6 Abs. 2 Satz 1 abzuziehenden, nach § 6 Abs. 2a Satz 2 gewinnmindernd aufzulösenden und nach § 7 abgesetzten Beträge zu erhöhen sowie um die Zinserträge zu mindern. Bei dem verrechenbaren EBITDA handelt es sich um 30 % des so ermittelten Betrags. Mit dem Begriff des „maßgeblichen Gewinns“ führt der Gesetzgeber eine neue Größe in das EStG ein, die in Abs. 3 Satz 1 definiert wird (zu Einzelheiten vgl. Anm. 70 ff.). Auch den Begriffen Zinserträge sowie Zinsaufwendungen kommt eine eigenständige Begriffsbestimmung zu (vgl. hierzu Abs. 3 Sätze 2 und 3, Anm. 75 ff.).

Abziehbarkeit der Zinsaufwendungen „in Höhe des Zinsertrags“: Zinsaufwendungen eines Betriebs sind in Höhe des Zinsertrags uneingeschränkt abziehbar. Dies bedeutet, dass die Zinsaufwendungen den Zinserträgen des jeweiligen Wj. auf Ebene des Betriebs gegenüberzustellen sind. Nur der Nettozinssaldo ist von § 4h betroffen. Fehlt es an einem negativen Zinssaldo, gelangt die Zinsschranke generell nicht zur Anwendung. Im Ergebnis begünstigt diese Regelung kapitalstarke Unternehmen, die durch entsprechende Zinserträge den negativen Zinssaldo mindern können.

Erhöhung des maßgeblichen Gewinns um die nach § 6 Abs. 2 Satz 1 abzuziehenden, nach § 6 Abs. 2a Satz 2 gewinnmindernd aufzulösenden und nach § 7 abgesetzten Beträge: Der maßgebliche Gewinn ist um bestimmte Abschreibungen zu erhöhen. Hierbei handelt es sich um

▶ *Sofortabschreibungen für gWG gem. § 6 Abs. 2 Satz 1:* Im Rahmen des Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009 (s. Anm. 2) ist § 6 Abs. 2 Satz 1 für nach dem 31.12.2009 angeschaffte oder hergestellte WG neu gefasst worden. Die Änderungen betreffen die Einführung eines Wahlrechts zum sofortigen BA-Abzug für abnutzbare bewegliche WG, deren AHK jeweils 410 € nicht übersteigen (die betragsmäßige Grenze der AHK wurde von 150 € auf 410 € angehoben). Dem maßgeblichen Gewinn sind die AHK für abnutzbare bewegliche WG des Anlagevermögens, die einer selbständigen Nutzung fähig sind, im Wj. der Anschaffung oder Herstellung hinzuzurechnen.

▶ *Poolabschreibungen gem. § 6 Abs. 2a Satz 2:* Wird von dem Wahlrecht zur Sofortabschreibung des gWG nach § 6 Abs. 2 Satz 1 kein Gebrauch gemacht, sind die WG in einen Sammelposten einzustellen. Der für gWG mit AHK für das einzelne WG zwischen 150 € und 1000 € gebildete Sammelposten ist in Höhe von jährlich einem Fünftel aufzulösen und dem maßgeblichen Gewinn hinzuzurechnen (krit. zu der unterschiedlichen Behandlung der AHK gWG bei der Ermittlung des maßgeblichen Gewinns LENZ/DÖRFLER/ADRIAN, Ubg. 2010, 1 [2]).

▶ *Planmäßige Absetzung für Abnutzung gem. § 7* erhöhen das EBITDA.

Sonderabschreibungen erhöhen den maßgeblichen Gewinn nicht: Der maßgebliche Gewinn wird nicht erhöht um Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen sowie um Bewertungsabschläge. Teilwertabschreibungen iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 erhöhen den maßgeblichen Gewinn damit nicht. Die Ausnahme von Teilwertabschreibungen ist dann nicht gerechtfertigt, wenn sich durch die Teilwertabschreibung das Abschreibungsvolumen für die Regelabschreibung vermindert (vgl. KÖHLER in ERNST & YOUNG/BDI, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 126).

Beispiel zur Ermittlung abziehbarer Zinsaufwendungen: Eine Tochtergesellschaft erzielt in 2010 einen Steuerbilanzgewinn von 20 Mio. €. Die Zinsaufwendungen belaufen sich auf 15 Mio. €, die Zinserträge betragen 2 Mio. €. AfA sind iHv. 2 Mio. € angefallen.

Steuerbilanzgewinn	20 Mio.
./. Zinsertrag	2 Mio.
+ Zinsaufwendungen	15 Mio.
+ AfA	2 Mio.
= verrechenbares EBITDA	35 Mio.
abziehbarer Zinsaufwand (30 %)	10,5 Mio.
+ Zinsertrag	2,0 Mio.
abziehbare Zinsaufwendungen	12,5 Mio.
Zinsvortrag	2,5 Mio.

Von den Zinsaufwendungen sind nur 2 Mio. € uneingeschränkt abziehbar, von dem Rest von 13 Mio. € sind 10,5 Mio. € abziehbar. Das verrechenbare EBITDA wird in voller Höhe ausgeschöpft, ein EBITDA-Vortrag entsteht nicht. Es ergibt sich ein zu versteuerndes Einkommen von 22,5 Mio. €. Der Zinsvortrag beläuft sich auf 2,5 Mio. €.

V. Besonderheiten bei Personengesellschaften

Zweistufige Gewinnermittlung und Betriebsbezogenheit der Zinsschranke: Die Anwendung der Zinsschrankenregelung im Rahmen der Gewinnermittlung von PersGes. wirft zahlreiche Fragestellungen auf, zu denen der Gesetzeswortlaut „schweigt“. Im Rahmen von BMF v. 4.7.2008 (BStBl. I 2008, 718) hat die FinVerw. zu Teilaspekten Stellung genommen.

Die Schwierigkeiten resultieren vor allem daraus, dass der Gesetzgeber PersGes. als einen Betrieb iSd. Zinsschrankenregelung behandelt. Zu diesem Betrieb zählt sowohl das Gesamthandsvermögen (einschl. positiven oder negativen Ergänzungsbilanzvermögens) als auch das SonderBV der Gesellschafter (vgl. NEUMANN, EStB 2007, 292 [293]). Im Rahmen der Gewinnermittlung einer PersGes. ist daher zu unterscheiden zwischen dem stl. Ergebnis der Gesamthand zzgl. dem Ergebnis etwaiger Ergänzungsbilanzen und dem Ergebnis des Sonderbereichs der Gesellschafter. Von Bedeutung ist das Zusammenspiel zwischen der zweistufigen Gewinnermittlung und der betriebsbezogenen Betrachtungsweise im Rahmen der Zinsschranke. Zinsaufwendungen, die der Abzugsbeschränkung der Zinsschranke unterliegen, können sowohl im Gesamthandsbereich als auch im Sonderbereich der Gesellschafter anfallen. Der Gesetzgeber nimmt nicht dazu Stellung, in welcher Weise im Sonderbereich der Gesellschafter anfallende Zinsaufwendungen im Rahmen der Ermittlung der Zinsschranke für den Betrieb der PersGes. zu berücksichtigen sind. Zu beachten ist, dass sich aus der Beurteilung, ob die Zinsschranke gesellschaftsbezogen oder gesellschafterbezogen zur Anwendung gelangt, Folgewirkungen für die Ermittlung der Freigrenze iSd. Abs. 2 Satz 1 Buchst. a (vgl. Anm. 41) und die Ermittlung des Zinsvortrags (vgl. Anm. 32) ergeben.

Umsetzung der betriebsbezogenen Betrachtungsweise: Die FinVerw. hat sich für eine betriebsbezogene Ermittlung der nicht abziehbaren Zinsaufwendungen einer Mitunternehmerschaft ausgesprochen (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 51; für die ähnliche Problematik im Zusammenhang mit § 4 Abs. 4a vgl. BFH v. 29.3.2007 – IV R 72/02, BStBl. II 2008, 420 u. BMF v. 7.5.2008, BStBl. I 2008, 588), dh., dass die abziehbaren Zinsaufwendungen zu-

sammengefasst für das Gesamthands- und das SonderBV zu ermitteln sind. Den im Schrifttum diskutierten Alternativlösungen hat sich die FinVerw. nicht angeschlossen (für einen Überblick vgl. SCHMIDT/LOSCHELDER XXIX. § 4h Rn. 10; KUSSMAUL/RUINER/SCHAPPE, DStR 2008, 904; LBP/HOFFMANN, § 4h Rn. 324; HOFFMANN, GmbHR 2008, 115; BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 133; WAGNER/FISCHER, BB 2007, 1811). UE steht der einheitliche „Betrieb einer Mitunternehmerschaft“, der sowohl den Gesamthandsbereich als auch den Sonderbereich der Mitunternehmer umfasst, einer getrennten Berechnung der Zinsschranke nach Gewinnermittlungsbereichen entgegen (so aber LBP/HOFFMANN, § 4h Rn. 324). Der Lösungsvorschlag, für die Beurteilung der Abziehbarkeit von Schuldzinsen im Sonderbereich der Mitunternehmer auf die Verhältnisse bei dem Gesellschafter abzustellen, hat (allerdings nach umstrittener Auffassung) Kaskadeneffekte zur Folge, da das Ergebnis aus der PersGes. im für die Anwendung der Zinsschranke maßgeblichen Gewinn enthalten ist (vgl. hierzu BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 133). Im Verlustfall kommt es dagegen auf Ebene des Mitunternehmers zu einer ungewollten Minderung des EBITDA.

Folge der betriebsbezogenen Anwendung der Zinsschranke ist, dass Zinsaufwendungen und Zinserträge, die im Sonderbereich der Mitunternehmer entstanden sind, mit den Zinsaufwendungen und Zinserträgen des Gesamthandsbereichs zusammenzufassen sind. Auch ist zu berücksichtigen, dass der maßgebliche Gewinn, der die Grundlage für die Ermittlung des verrechenbaren EBITDA und eines EBITDA-Vortrags bildet, sich aus den Ergebnissen des Gesamthandsbereichs, des Ergänzungsbilanzbereichs und des Sonderbereichs der PersGes. zusammensetzt. Der nach Anwendung der Zinsschranke verbleibende Gesamtgewinn ist nach Maßgabe des Gewinnverteilungsschlüssels auf alle Mitunternehmer zu verteilen (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 51). Bestätigt wird dieser Ansatz auch durch Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 7, wonach SonderBV dem Betrieb der Mitunternehmerschaft zuzuordnen ist, soweit es im Konzernvermögen enthalten ist. Die Regelung stützt die Beurteilung, dass die Rechtsfolgen der Zinsschranke isoliert für den Betrieb der PersGes. zu beurteilen sind. Der Zinsabzug erfolgt dann mangels einer gesetzlichen Regelung im Rahmen der 30 %-Grenze des verrechenbaren EBITDA für das Gesamthands- und das SonderBV anteilig im Verhältnis der abziehbaren Zinsaufwendungen zu dem gesamten Zinsaufwand (vgl. HICK, S:R 2008, 140 [141]; VAN LISHAUT/SCHUMACHER/HEINEMANN, DStR 2008, 2341 [2344]). Ein vorrangiger Zinsabzug im Gesamthandsbereich oder im Sonderbereich erfolgt nicht (vgl. auch DJPW/DÖTSCH/PUNG, § 8a KStG Rn. 24; aA BLÜMICH/HEUERMANN, § 4h Rn. 107, der für einen vorrangigen Abzug im Gesamthandsvermögen eintritt). Für diese Vorgehensweise spricht auch, dass der EBITDA-Vortrag und der Zinsvortrag nach Abs. 5 Satz 2 bei einem Ausscheiden des Gesellschafters in Höhe der Beteiligungsquote untergeht, dh. der Gesetzgeber stellt allein auf die Beteiligung des Mitunternehmers an dem „Betrieb“ der PersGes. ab. Die gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise hat aber auch zur Folge, dass die Abziehbarkeit von Zinsaufwendungen des Gesamthandsvermögens durch die Höhe der Zinsaufwendungen und Zinserträge im Sonderbereich der Mitunternehmer beeinflusst wird (der Entwurf eines BMF-Schreibens, Stand: 20.2.2008, Rn. 48 f. sah vor, nicht abziehbare Zinsen aus dem Sonderbereich dem jeweiligen Mitunternehmer zuzuordnen, vgl. hierzu HALLERBACH, StuB 2008, 598). Insoweit ergeben sich unmittelbar steuerbedingte Drittwirkungen, die ggf. vertraglichen Regelungsbedarf

nach sich ziehen. So kann der Einbezug von Zinsaufwendungen und Zinserträgen des Sonderbereichs zur Folge haben, dass die im Gesamthandsbereich angefallenen Zinsaufwendungen nicht in voller Höhe abziehbar sind.

Beispiel zur Ermittlung abziehbarer Zinsaufwendungen: An der AB GmbH & Co. KG sind die Gesellschafter A und B zu jeweils 50 % beteiligt. Der maßgebliche Gewinn beträgt 10 Mio. €. Der maßgebliche Gewinn wurde dabei um Zinsaufwendungen im Gesamthandsbereich von 2 Mio. € und Zinsaufwendungen im Sonderbereich des Gesellschafters A von 3 Mio. € gemindert.

Maßgeblicher Gewinn	10 Mio.		
+ Zinsaufwendungen Gesamt-			
handsvermögen	2 Mio.		
+ Zinsaufwendungen SonderBV	3 Mio.		
= steuerliches EBITDA	15 Mio.		
abziehbarer Zinsaufwand (30 %)	4,5 Mio.		
Verteilung auf die Gesellschafter		A	B
Steuerliches EBITDA der Mit-			
unternehmerschaft	15 Mio.		
./. Zinsaufwendungen Gesamt-			
handsvermögen	2 Mio.		
abziehbar (4,5/5)	1,8 Mio.		
= stl. Ergebnis Gesamthandsver-			
mögen	13,2 Mio.	6,6 Mio.	6,6 Mio.
./. Zinsaufwendungen SonderBV	3 Mio.		
abziehbar (4,5/5)	2,7 Mio.	2,7 Mio.	
= Gewinn aus Gewerbebetrieb		3,9 Mio.	6,6 Mio.
Zinsvortrag (Beteiligungquote)	0,5 Mio.	0,25 Mio.	0,25 Mio.

Mehrstufige Mitunternehmerschaften: Bei mehrstufigen Beteiligungsstrukturen von Mitunternehmerschaften gilt jede Mitunternehmerschaft jeweils als Betrieb. Dies bedeutet, dass sowohl für die Ober- als auch für die Untergesellschaft eine eigenständige Zinsschranke zu ermitteln ist. Daher ist hinsichtlich der Zinsaufwendungen für jede Mitunternehmerschaft in der Beteiligungskette eigenständig zu prüfen, ob die Abzugsbeschränkung zur Anwendung gelangt. Anders ist die Situation dagegen bei dem Gewinn der Mitunternehmerschaft. So erhöht der Gewinn einer nachgeschalteten Mitunternehmerschaft durch die Gewinnzurechnung das EBITDA des Gesellschafters, wobei sich dieser Effekt bei mehrstufigen Mitunternehmerschaftsstrukturen in der Beteiligungskette fortsetzt (s. hierzu auch Anm. 71). Vor dem Hintergrund der Einführung eines EBITDA-Vortrags erlangt der Kaskadeneffekt zusätzliche Relevanz. Die Fin-Verw. will dieses aus dem Gesetzeswortlaut resultierende Ergebnis allerdings nicht akzeptieren (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 42).

Nachgeordnete Mitunternehmerschaften: In § 4h Abs. 2 Satz 2 wird eine entsprechende Geltung des § 8a Abs. 2 und 3 KStG für eine Mitunternehmerschaft angeordnet, die unmittelbar oder mittelbar einer Körperschaft nachgeordnet ist (zu Einzelheiten s. § 8a KStG Anm. J 07-15 und J 07-19).

30

B. Vortrag nicht genutzten verrechenbaren EBITDA in die fünf folgenden Wirtschaftsjahre (sog. EBITDA-Vortrag, Abs. 1 Satz 3)

Bildung eines EBITDA-Vortrags: Übersteigt das nach Abs. 1 Satz 3 ermittelte verrechenbare EBITDA eines Wj. die Nettozinsaufwendungen, ist es in die fünf folgenden Wj. vorzutragen (sog. EBITDA-Vortrag); bislang verfiel das

nicht genutzte EBITDA-Abzugsvolumen. Mit dem Vortrag des nicht ausgeschöpften EBITDA-Abzugsrahmens erfasst der Gesetzgeber den Fall, dass in einem VZ ein höheres verrechenbares EBITDA zur Verfügung steht, als durch den Nettozinssaldo nutzbar gemacht werden kann.

In wirtschaftlicher Hinsicht liegt der Einführung eines EBITDA-Vortrags die gesetzgeberische Zielsetzung zugrunde, die Ergebnisabhängigkeit des Höchstbetrags der abziehbaren Zinsaufwendungen abzumildern. Die Höhe abziehbarer Zinsaufwendungen hängt in erheblichem Umfang von der Höhe des EBITDA und damit von der Entwicklung der wirtschaftlichen Rahmendaten des Betriebs ab. Im Fall einer Verschlechterung der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen können Betriebe der Abzugsbeschränkung unterliegen, obwohl keine missbräuchliche oder übermäßige Gesellschafterfremdfinanzierung vorliegt. Auf Grund der restriktiven Ausgestaltung des EBITDA-Vortrags wird diese Zielsetzung aber nur teilweise verwirklicht. Dies gilt im Hinblick auf die zeitliche Befristung eines EBITDA-Vortrags auf fünf Wj. sowie hinsichtlich des Untergangs des EBITDA-Vortrags bei Betriebsaufgaben und -übertragungen (Abs. 5 Satz 1 und 2).

EBITDA-Vortrag in die fünf folgenden Wirtschaftsjahre von Amts wegen:

Der Höhe nach hat der Gesetzgeber den Vortrag des nicht ausgeschöpften EBITDA-Abzugsrahmens nicht begrenzt. Der nicht ausgeschöpfte Teil des EBITDA-Abzugsrahmens ist von Amts wegen in die fünf folgenden Wj. vorzutragen und nach Abs. 4 Satz 1 gesondert festzustellen. Ein Wahlrecht zur Feststellung bzw. Nicht-Feststellung eines EBITDA-Vortrags besteht somit nicht. Die Möglichkeit eines EBITDA-Rücktrags hat der Gesetzgeber nicht vorgesehen.

Zeitliche Befristung eines EBITDA-Vortrags auf fünf Wirtschaftsjahre:

Der Gesetzgeber hat die stl. Wertigkeit eines EBITDA-Vortrags auf fünf Wj. befristet. Die zeitliche Befristung wirkt der von dem Gesetzgeber mit der Einführung der Regelung verfolgten Zielsetzung entgegen. So wird die zeitliche Befristung vielfach zur Folge haben, dass ein in Wachstumsphasen des Konjunkturzyklus gebildeter EBITDA-Vortrag in wirtschaftlichen Schwächephasen nicht oder nur noch anteilig nutzbar ist. Vor dem Hintergrund, dass die Nutzung eines EBITDA-Vortrags ohnehin auf fünf Wj. zeitlich befristet ist, erscheint die entsprechende Anwendung der Vorschriften zur „Zerstörung“ eines Zinsvortrags (ausgenommen § 8c KStG) nicht sachgerecht.

Die zeitliche Befristung eines EBITDA-Vortrags auf fünf Wj. steht in engem Zusammenhang mit der gesonderten Feststellung eines EBITDA-Vortrags nach Abs. 4 (vgl. Anm. 100). Der Gesetzeswortlaut stellt für die Ermittlung des Zeitraums von fünf Jahren ausdrücklich auf Wj. ab. Insoweit verkürzen Rumpfwj. die Dauer der stl. Nutzbarkeit eines EBITDA-Vortrags (vgl. BIEN/WAGNER, BB 2009, 2627 [2632]). Die gesonderte Feststellung eines EBITDA-Vortrags stellt die verfahrensrechtl. Voraussetzung für die Bestimmung der nach fünf Wj. untergehenden EBITDA-Vorträge dar. In systematischer Hinsicht gehören die Vorgaben des Gesetzgebers zur zeitlichen Befristung eines EBITDA-Vortrags und zur Reihenfolge der Nutzung bestehender EBITDA-Vorträge daher in Abs. 4.

Vororganschaftlicher EBITDA-Vortrag: Eine Regelung zur Behandlung vororganschaftlicher EBITDA-Vorträge hat der Gesetzgeber nicht getroffen. Sachgerecht ist, im Zeitpunkt der Begründung der Organschaft bestehende „vororganschaftliche EBITDA-Vorträge“ in sinngemäßer Anwendung von § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG dem OT zuzurechnen (dies gilt auch für einen nach § 52

Abs. 12d Satz 5 ermittelten „fiktiven“ EBITDA-Vortrag aus den Jahren 2007, 2008 und 2009). Die FinVerw. könnte allerdings entsprechend der Behandlung „vororganschaftlicher Zinsvorträge“ der OG ein „Einfrieren“ vororganschaftlicher EBITDA-Vorträge auf Ebene der OG vertreten. UE läuft für „eingefrorene“ vororganschaftliche EBITDA-Vorträge die Frist von fünf Jahren während des Bestehens der Organschaft nicht.

Keine Bildung eines EBITDA-Vortrags, soweit Abs. 2 die Anwendung von Abs. 1 ausschließt: Die Bildung eines EBITDA-Vortrags ist nach Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2 in Wj. ausgeschlossen, in denen Abs. 2 die Begrenzung des Zinsabzugs auf den Nettozinssaldo iHv. 30 % des verrechenbaren EBITDA ausschließt. Ausgeschlossen ist die Bildung eines EBITDA-Vortrags damit für den Fall, dass ein Betrieb in einem Wj. einen der in Abs. 2 Satz 1 Buchst. a–c genannten Ausnahmetatbestände von der Anwendung der Zinsschranke erfüllt. Schädlich für die Bildung eines EBITDA-Vortrags ist somit die Inanspruchnahme der Freigrenze für den Nettozinssaldo iHv. 3 Mio. €, die Inanspruchnahme des stand-alone-Escape bzw. des Eigenkapital-Escape. AA HERZIG/LIEKENBROCK (DB 2010, 690 [692]), die davon ausgehen, dass die Bildung eines EBITDA-Vortrags nur im Fall der Inanspruchnahme der Freigrenze ausgeschlossen ist. Diese Ansicht widerspricht allerdings dem Gesetzeswortlaut. Vor allem im Hinblick auf die Freigrenzen-Fälle soll allerdings eine uferlose Anzahl von EBITDA-Feststellungen ohne wirtschaftliche Bedeutung vermieden werden (vgl. RÖDDER, DStR 2010, 529 [530]).

Nachteilig ist dies dann, wenn der Betrieb in den folgenden Wj. keinen der in Abs. 2 Satz 1 Buchst. a–c genannten Ausnahmetatbestände erfüllt und nun einen EBITDA-Vortrag benötigt, um das Zinsabzugsvolumen zu erhöhen. Angesprochen ist von der Regelung ausschließlich die Bildung eines EBITDA-Vortrags in dem Wj., in dem der Betrieb einen der Ausnahmetatbestände des Abs. 2 Satz 1 Buchst. a–c in Anspruch nimmt. Auf einen bereits in dem vorangehenden Wj. gebildeten EBITDA-Vortrag hat die Regelung keine Auswirkungen.

31 C. Nutzung eines EBITDA-Vortrags (Abs. 1 Satz 4)

Abs. 1 Satz 4 enthält Verwendungsregelungen für den EBITDA-Vortrag, zum einen im Hinblick auf laufende Zinsaufwandsüberhänge, zum anderen im Hinblick auf die Reihenfolge der EBITDA-Nutzung.

Keine „Direktverwendung“ eines EBITDA-Vortrags: Ein das verrechenbare EBITDA des laufenden Wj. übersteigender Nettozinssaldo kann bis zur Höhe der EBITDA-Vorträge aus vorangegangenen Wj. abgezogen werden (Abs. 1 Satz 4). Tatbestandsmäßig setzt die Nutzung eines EBITDA-Vortrags damit voraus, dass das verrechenbare EBITDA des laufenden Wj. durch den Nettozinssaldo überschritten wird. Eine Addition der EBITDA-Vorträge zu dem verrechenbaren EBITDA eines Wj. erfolgt somit nicht (vgl. LENZ/DÖRFELER/ADRIAN, Ubg. 2010, 1 [2]). Auch die „Direktverwendung“ eines EBITDA-Vortrags vor dem EBITDA des laufenden Wj. ist nicht möglich. Dies ist vor dem Hintergrund der zeitlichen Befristung eines EBITDA-Vortrags auf fünf Wj. von Bedeutung. Die vorrangige Nutzung vom Verfall bedrohter EBITDA-Vorträge durch eine Direktverwendung ist damit ausgeschlossen.

Neben Abs. 1 Satz 4 sind im Zusammenhang mit der Nutzung eines EBITDA-Vortrags auch Abs. 4 (verfahrensrechtl. Feststellung von EBITDA-Vorträgen) und Abs. 5 (Untergang bestehender EBITDA-Vorträge) zu beachten.

Keine betragsmäßige Begrenzung der EBITDA-Vortragsnutzung: Betragsmäßig ist die Nutzung eines EBITDA-Vortrags aus den vorangegangenen Wj. nicht begrenzt. Der Nettozinssaldo eines Wj. kann sich auch aus Zinsaufwendungen zusammensetzen, die über den Zinsvortrag in den Nettozinssaldo eingehen. Insoweit kann durch einen EBITDA-Vortrag die Nutzung eines Zinsvortrags aus den Vorjahren in voller Höhe ermöglicht werden.

Verhältnis des EBITDA-Vortrags zum Zinsvortrag und Verlustabzug iSd. § 10d: Erst die unter Berücksichtigung eines EBITDA-Vortrags nicht abziehbareren Zinsaufwendungen eines Wj. gehen in den Zinsvortrag ein (Abs. 1 Satz 5). EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag im gleichen Wj. schließen sich damit gegenseitig aus.

Hat ein EBITDA-Vortrag zur Folge, dass den Nettozinssaldo des laufenden Wj. übersteigende Beträge sowie ein in den vorangegangenen Wj. gebildeter Zinsvortrag in einem Wj. in voller Höhe nutzbar sind, können hieraus Verlustabzüge iSd. § 10d resultieren. Die Ausübung des Wahlrechts zur Ermittlung eines „fiktiven“ EBITDA-Vortrags aus den Jahren 2006–2009, der das EBITDA des Wj. 2010 erhöht, hängt insoweit von der stl. Ergebnissituation im Wj. 2010 ab.

Minderung eines EBITDA-Vortrags in der Reihenfolge seiner zeitlichen Entstehung: Nettozinsaufwendungen des laufenden Wj., die das verrechenbare EBITDA übersteigen, mindern einen EBITDA-Vortrag in der Reihenfolge seiner zeitlichen Entstehung. Dh. der jeweils älteste EBITDA-Vortrag ist zuerst zu verbrauchen. Die Reihenfolge der EBITDA-Vortragsnutzung entfaltet vor dem Hintergrund der zeitlichen Befristung der stl. Wertigkeit eines EBITDA-Vortrags auf fünf Wj. Bedeutung. Durch die im Gesetz angelegte FIFO-Methode wird sichergestellt, dass ein EBITDA-Vortrag in größtmöglichem Umfang genutzt werden kann. Allerdings wird durch die im Gesetz angelegte Reihenfolge der EBITDA-Vortragsnutzung die praktische Rechtsanwendung erheblich erschwert. So ist bei Mitunternehmenschaften neben der Feststellung der quotalen Verteilung des EBITDA-Vortrags auf die Mitunternehmer auch die Feststellung der Reihenfolge seiner zeitlichen Entstehung erforderlich. Die vom Gesetzgeber mit der Einführung des EBITDA-Vortrags angestrebte zeitliche Glättung des Zinsabzugsvolumens hätte eine zeitlich unbefristete Nutzung nahe gelegt.

D. Vortrag nicht abgezogener Zinsaufwendungen in die folgenden Wirtschaftsjahre (sog. Zinsvortrag, Abs. 1 Satz 5)

32

Auch unter Berücksichtigung eines EBITDA-Vortrags nach Abs. 1 Satz 4 nicht abziehbareren Zinsaufwendungen gehen nicht unter, sondern sind nach Abs. 1 Satz 5 in die folgenden Wj. vorzutragen; einen Zinsrücktrag (entsprechend § 10d Abs. 1) sieht das Gesetz nicht vor. Von der Regelung sind die laufenden Zinsaufwendungen eines Betriebs betroffen, die die Zinserträge und 30 % des verrechenbaren EBITDA zzgl. eines in den Vorjahren gebildeten EBITDA-Vortrags übersteigen. Die Möglichkeit eines Vortrags im Jahr des Anfalls nicht abziehbarer Zinsaufwendungen führt insoweit zu einer Durchbrechung des Prinzips der Abschnittsbesteuerung. In der HBil. kann der Zinsvortrag ggf. schon im Wj. seiner Entstehung nach HGB, IFRS bzw. US-GAAP zur Aktivierung latenter Steuern führen, soweit seine Nutzung wahrscheinlich ist (vgl. RÖDDER/STANGL, DB 2007, 479; KRÖNER/ESTERER, DB 2006, 2085; zu Einzelheiten nach IAS 12 s. LOITZ/NEUKAMM, WPg. 2008, 196 [200]).

Neben dem EBITDA-Vortrag zielt auch die Möglichkeit eines Vortrags nicht abziehbarer Zinsaufwendungen in die folgenden VZ darauf ab, die wirtschaftlichen Folgen der Zinsschranke abzumildern und dem Nettoprinzip steuersystematisch Rechnung zu tragen. Nach Auffassung des Gesetzgebers wird durch den Zinsvortrag sichergestellt, dass dem Prinzip einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit periodenübergreifend entsprochen wird (vgl. BTDrucks. 16/4835, 1). Durch die Zinsschranke wird dieses Prinzip zunächst durchbrochen. Im Idealfall resultiert aus der Zinsschranke daher nur eine zeitliche Verschiebung der stl. Berücksichtigung der Zinsaufwendungen mit entsprechenden Zins- und Liquiditätseffekten. Allerdings ist zu bedenken, dass nur für ertragstarke Unternehmen die Möglichkeit bestehen wird, über den Zinsvortrag vorgetragene Zinsaufwendungen in späteren VZ stl. zu nutzen (zu einem Berechnungsbeispiel s. CREMER, StuSt. 2008, 242 [244]). Ändert sich die Finanzierungs- und Ertragssituation in den folgenden VZ nicht, entsteht ein „ewiger Zinsvortrag“ (vgl. SCHMIDT/LOSCHELDER XXIX. § 4h Rn. 13).

Der Gesetzgeber hat die Behandlung eines Zinsvortrags unübersichtlich geregelt. Während Abs. 1 Sätze 2 und 3 die Möglichkeit zur Berücksichtigung vorgetragener Zinsaufwendungen regeln, enthalten Abs. 4 (gesonderte Feststellung des Zinsvortrags) und Abs. 5 (Untergang eines Zinsvortrags) vor allem verfahrensrechtl. Aspekte zur Nutzung des Zinsvortrags. Hinzu kommt, dass der Fortbestand des Zinsvortrags bei KapGes. sowie einer KapGes. nachgeschalteten Mitunternehmenschaften an § 8c KStG anknüpft. Auch ergeben sich aus dem UmwStG Sonderregelungen zur Behandlung eines Zinsvortrags (s. §§ 2 Abs. 4, 4 Abs. 2 Satz 1, 15 Abs. 3, 20 Abs. 9 und 24 Abs. 6 UmwStG).

Keine zeitliche und betragsmäßige Begrenzung des Zinsvortrags: Die Nutzung eines Zinsvortrags nach Abs. 1 Satz 2 ist zeitlich und betragsmäßig nicht begrenzt (keine Anwendung der Grundsätze der Mindestbesteuerung auf einen Zinsvortrag). Dies kann zur Folge haben, dass ein Zinsvortrag bei einer entsprechenden Höhe der Zinserträge bzw. des EBITDA des laufenden Jahres, das sich ggf. um einen EBITDA-Vortrag erhöht, in einem Jahr in voller Höhe genutzt werden kann (Einmalverbrauch des Zinsvortrags).

Zinsvortrag bei Mitunternehmenschaften: Bei Mitunternehmenschaften gehen aufgrund der gesellschaftsbezogenen Anwendung der Zinsschranke (s. Anm. 29) nicht abziehbare Zinsaufwendungen des Gesamthandsbereichs und des Sonderbereichs der Mitunternehmenschaft in den Zinsvortrag der Mitunternehmenschaft ein. Da die Zinsaufwendungen insgesamt durch den Betrieb der PersGes. veranlasst sind, ist der Zinsvortrag dann nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels auf die Mitunternehmer zu verteilen (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 52; HALLERBACH, StuB 2007, 487 [488]; MIDENDORF/STEGEMANN, Inf. 2007, 305 [307]). Dies bedeutet, dass die Verteilung des Zinsvortrags auf die Mitunternehmer nicht davon abhängt, ob die Zinsaufwendungen aus dem Gesamthandsbereich oder aus dem Sonderbereich stammen (aA LBP/HOFFMANN, § 4h Rn. 234). Zinsaufwendungen, die ein Gesellschafter in seinem Sonderbereich getragen hat, stehen zukünftig anteilig auch den Mitgesellschaftern über den Zinsvortrag zur Verfügung. Für die Praxis stellt sich die Frage nach der gesellschaftsvertraglichen Regelung eines Ausgleichsanspruchs, den der insoweit benachteiligte Gesellschafter gegen seine Mitgesellschafter erlangt. Offen ist, ob die Gesellschafter in dem Gesellschaftsvertrag eine verursachungsgerechte Aufteilung eines Zinsvortrags regeln können (vgl. IDW, IDW-FN 2007, 640). Eine solche Vereinbarung ist zu empfehlen und auch zulässig, um zu einer verursachungsgerechten Verteilung zu gelangen (bei

der Anwendung des § 4 Abs. 4a hält die FinVerw. entsprechende Vereinbarungen ebenfalls für zulässig, vgl. BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Tz. 30).

Vororganschäftlicher Zinsvortrag: Nach der Verwaltungsauffassung sollen im Zeitpunkt der Begründung eines Organschaftsverhältnisses bestehende „vororganschäftliche Zinsvorträge“ der OG in entsprechender Anwendung des § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG eingefroren werden (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 48). Eine gesetzliche Grundlage für die steuerverschärfende analoge Anwendung des § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG ist nicht erkennbar (vgl. KÖHLER/HAHNE, DStR 2008, 1505 [1512]). Sachgerecht ist, dass ein „vororganschäftlicher Zinsvortrag“ der OG den laufenden Zinsaufwand der OG erhöht und nach § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG dem OT zuzurechnen ist.

Verhältnis des Zinsvortrags zum Verlustabzug iSd. § 10d: Der Gesetzgeber hat das Verhältnis zwischen Zinsvortrag und Verlustabzug iSd. § 10d nicht gesondert geregelt; Entsprechendes gilt für gewstl. Verlustabzüge iSd. § 10a GewStG. Es kann damit zu einem „Nebeneinander“ von Verlust- und Zinsvortrag kommen, wobei unterschiedliche Konstellationen denkbar sind. § 4h ist im Rahmen der stl. Gewinnermittlung anzuwenden, dh. ein Zinsvortrag geht den Regelungen zum Verlustabzug insoweit vor (vgl. BEUSSER, FR 2009, 49 [50]). Dies bedeutet, dass sich für das Jahr, in dem der Abzug von Zinsaufwendungen aufgrund des § 4h versagt wird, ein höheres zu versteuerndes Einkommen ergibt, das für einen Ausgleich mit einem bestehenden Verlustvortrag aus dem Vorjahr zur Verfügung steht. Folge ist, dass der Verlustvortrag iSd. § 10d zu Gunsten des Aufbaus eines Zinsvortrags reduziert wird (vgl. LBP/HOFFMANN, § 4h Rn. 234). Es kann aber auch der Fall eintreten, dass ein Zinsvortrag in einem Wj. in voller Höhe nutzbar ist mit der Folge, dass aus der steuerwirksamen Berücksichtigung von Zinsaufwendungen Verlustabzüge iSd. § 10d resultieren. In diesem Fall führt die steuerwirksame Nutzung eines Zinsvortrags zur Entstehung von Verlustabzügen iSd. § 10d (vgl. FISCHER/WAGNER, BB 2008, 1872 [1875]; KÖHLER, DStR 2007, 597 [603]).

Einstweilen frei.

33–34

E. Rechtsfolge vorgetragener Zinsaufwendungen im Abzugsjahr (Abs. 1 Satz 6)

35

Zinsvorträge erhöhen den maßgeblichen Gewinn nicht: In Abs. 1 Satz 6 ordnet der Gesetzgeber an, dass sich der maßgebliche Gewinn folgender Wj. nicht um Zinsvorträge erhöht. Von der Systematik her ist dies sachgerecht, da die vorgetragenen Zinsaufwendungen bereits den maßgeblichen Gewinn im Wj. ihrer Entstehung erhöht haben. Auf diese Weise wird sichergestellt, dass die Zinsvorträge aus vorangegangenen Wj. nicht das Abzugsvolumen für den Zinsvortrag des laufenden Wj. erhöhen (vgl. GROTHERR, IWB 2007, 1489 [1497]).

Erhöhung der Zinsaufwendungen nachfolgender Wirtschaftsjahre: Durch vorgetragene Zinsaufwendungen erhöhen sich aber die Zinsaufwendungen der nachfolgenden Wj., in die Zinsvorträge vorgetragen werden (Abs. 1 Satz 6). Der Gesetzgeber hat nicht geregelt, wie der Zinsvortrag neben dem laufenden Zinsaufwand des Vortragsjahrs zu berücksichtigen ist. Übersteigt der Zinsvortrag zusammen mit den laufenden Zinsaufwendungen des Vortragsjahrs die Freigrenze nicht, ist ein Abzug in voller Höhe möglich. Wird die Freigrenze überschritten, gilt für den Zinsvortrag und die laufenden Zinsaufwendungen des Vortragsjahrs zunächst die 30 %-Grenze des verrechenbaren EBITDA. Für hiernach verblei-

bende Zinsaufwendungen ist zu prüfen, ob eine Nutzung durch einen EBITDA-Vortrag aus den Vorjahren möglich ist (Abs. 1 Satz 4).

Auswirkung eines Zinsvortrags auf die Freigrenze: Nach dem Gesetzeswortlaut könnte der Zinsvortrag mangels einer Ausnahmebestimmung auch zu dem für die Anwendung der Freigrenze iSd. Abs. 2 Satz 1 Buchst. a maßgeblichen Nettozinsaufwand zählen (vgl. DJPW/DÖTSCH/PUNG, § 8a KStG Rn. 116; aA BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 133; NEUMANN, EStB 2007, 292 [294]). Die Frage nach einer steuerwirksamen Berücksichtigung der Zinsaufwendungen richtet sich dann ausschließlich nach den Verhältnissen des Vortragsjahrs. Die aus Abs. 1 Satz 6 resultierende Einbeziehung des Zinsvortrags in die Ermittlung der Freigrenze kann zur Folge haben, dass ein Betrieb die Freigrenze nicht in Anspruch nehmen kann, obwohl die Zinsaufwendungen des Vortragsjahrs die Freigrenze nicht übersteigen (so auch BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 46). Insofern können sich für den Stpfl. nachteilige Kaskadeneffekte ergeben. Die Fin-Verw. hat darauf verzichtet, den Stpfl. im Billigkeitsweg die Möglichkeit einzuräumen, auf eine Berücksichtigung des Zinsvortrags in einem VZ zu verzichten, um für die laufenden Zinsaufwendungen des VZ die Freigrenze in Anspruch zu nehmen. Nach dem Sinn der Regelung sollte sich die Freigrenze nur auf die tatsächlich in dem jeweiligen Wj. anfallenden Zinsaufwendungen beziehen (vgl. KORN, KÖSDI 2008, 15866 [15867]). Hierfür spricht auch, dass die Definition der Zinsaufwendungen in Abs. 3 den Zinsvortrag nicht umfasst. Zudem wird in Abs. 1 Satz 6 angeordnet, dass ein Zinsvortrag die Zinsaufwendungen im Vortragsjahr erhöht. Diese Anordnung ist uE überflüssig, wenn der Zinsvortrag Bestandteil der Zinsaufwendungen wäre (vgl. FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz, 2007, § 4h Rn. 70).

► *Erfüllung der Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 1 Buchst. a–c:* Eine steuerwirksame Nutzung vorgetragener Zinsaufwendungen kann daraus resultieren, dass der Betrieb im Vortragsjahr die Voraussetzungen für eine Ausnahme von der Anwendung der Zinsschranke nach Abs. 2 Satz 1 Buchst. a–c erfüllt (vgl. STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 463; KÖHLER, DStR 2007, 597 [603]). Vorgetragene Zinsaufwendungen sind im Vortragsjahr in voller Höhe nutzbar, wenn die Höhe vorgetragener Zinsaufwendungen einschließlich der Zinsaufwendungen des Vortragsjahrs die Freigrenze von 3 Mio. € nicht übersteigt (Abs. 2 Satz 1 Buchst. a). Kann für den Betrieb der stand-alone-Escape (Abs. 2 Satz 1 Buchst. b) geführt werden, ist ebenfalls ein Zinsabzug in voller Höhe möglich; unter der Voraussetzung, dass ein Ausscheiden aus dem Konzern nicht den Untergang des Zinsvortrags iSd. Abs. 5 zur Folge hat. Auch ist es denkbar, dass für den Betrieb im Vortragsjahr der Eigenkapital-Escape (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c) gelingt und damit neben dem Zinsaufwand des laufenden Jahres auch der Zinsvortrag in voller Höhe abziehbar wird.

► *Verbesserung der Zinserträge bzw. Erhöhung des EBIDTA-Abzugsrahmens:* Eine steuerwirksame Nutzung vorgetragener Zinsaufwendungen kann auch daraus resultieren, dass der Betrieb im Vortragsjahr über Zinserträge in Höhe der Zinsaufwendungen verfügt bzw. der EBITDA-Abzugsrahmen erhöht wird. Zum einen etwa durch den Abbau von Verbindlichkeiten bei stabiler Ertragskraft (Verbesserung des stl. EBITDA), zum anderen durch die Nutzung eines EBITDA-Vortrags aus den Vorjahren.

Erläuterungen zu Abs. 2: Ausnahmen von der Anwendung der Zinsschranke, nachgeordnete Mitunternehmerschaft

Schrifttum: HALLERBACH, Einführung einer Zinsschranke im Entwurf eines Unternehmensteuereformgesetzes 2008, StuB 2007, 289; HALLERBACH, Problemfelder der neuen Zinsschrankenregelung des § 4h EStG, StuB 2007, 487; HENNRICHS, Zinsschranke, IFRS-Rechnung und prüferische Durchsicht oder Prüfung, DStR 2007, 1926; HENNRICHS, Zinsschranke und IFRS, S:R 2007, 352; IDW, IDW zu Auslegungsfragen bei Anwendung der sog. Zinsschranke, IDW-FN 2007, 640; KÖSTER, Zinsschranke: Eigenkapitaltest und Bilanzpolitik, BB 2007, 2278; NEUMANN, Zinsschranke nach dem Unternehmensteuereformgesetz 2008, EStB 2007, 292; RÖDDER, Unternehmensteuereformgesetz 2008, DStR-Beihefter zu Heft 40/2007; REICHE/KROSCHEWSKI, Akquisitionsfiananzierung nach Einführung der Zinsschranke – erste Empfehlungen für die Praxis, DStR 2007, 1330; WAGNER/FISCHER, Die Anwendung der Zinsschranke bei Personengesellschaften, BB 2007, 1811; BAETGE/WINKELJOHANN/HAENELT, Die Bilanzierung des gesellschaftsrechtlichen Eigenkapitals von Nicht-Kapitalgesellschaften nach der novellierten Kapitalabgrenzung des IAS 32 (rev. 2008), DB 2008, 1518; CÖLLN, Die Zinsschranke unter immobilienwirtschaftlichen Aspekten, DStR 2008, 1855; GANSSAUGE/MATTERN, Der Eigenkapitaltest im Rahmen der Zinsschranke (Teil II), DStR 2008, 267; HERZIG/LOCHMANN/LIEKENBROCK, Die Zinsschranke im Lichte einer Unternehmensbefragung – Einfluss auf Steuerplanung, Steuergestaltung und Steuerbelastung, DB 2008, 593; HICK, BMF-Schreiben zur Zinsschranke: Update zu dem Entwurf eines BMF-Schreibens, S:R 2008, 291; HÖLZER/NISSNER, Das BMF-Schreiben zur Zinsschranke, FR 2008, 847; PAWELZIK, Unzureichende Eliminierung von Konzernforderungen beim Eigenkapitaltest nach § 4h EStG, DB 2008, 2440; PRINZ, Optimierte Akquisitionsfiananzierung in Zeiten der Zinsschranke, S:R 2008, 22; SCHULZ, Zinsschranke und IFRS – Geklärte, ungeklärte und neue Fragen nach dem Anwendungserlass v. 4.7.2008, DB 2008, 2043; STIBI/THIELE, IFRS und Zinsschranke nach dem BMF-Schreiben vom 4.7.2008 – Ausweg oder Irrweg?, BB 2008, 2507; WINKLER/KÄSHAMMER, Betrieb und Konzern im Sinne der Zinsschranke (§ 4h EStG) – Überlegungen zur Abgrenzung des für die Zinsschranke relevanten Konsolidierungskreises, Ubg. 2008, 478; HERZIG/LIEKENBROCK, Konzernabgrenzung und Konzernbilanzierung nach §§ 4h EStG, § 8a KStG bei Organschaft, Ubg. 2009, 750; LANGKAU, Rückwirkung der steuerlichen Zinsschrankenregelung auf den Goodwill-Impairment-Test nach IFRS, DStR 2009, 652; PAWELZIK, Die Zuordnung von Firmenwerten und Akquisitionsschulden beim Eigenkapitaltest nach § 4h EStG (Zinsschranke) – Implikationen für die Akquisitionsstruktur, Ubg. 2009, 50; SCHWEDHELM/FINKE, Die Zinsschranke in der Beratungspraxis, GmbHR 2009, 281; WEBER-GRELLET, Der Konzernbegriff des § 4h EStG, DStR 2009, 557; HICK, Die einer Kapitalgesellschaft nachgeordnete Mitunternehmerschaft im Rahmen der Zinsschranke, Festschr. Krawitz, Wiesbaden 2010, 143; KESSLER/DIETRICH, Die Zinsschranke nach dem WaBeschG, DB 2010, 240; REUTHER/FINK, Besonderheiten der Bilanzierung in Familienunternehmen, BB 2010, 363.

A. Ausnahmetatbestände von der Anwendung der Zinsschranke (Abs. 2)

40

Abs. 2 Satz 1: In Abs. 2 Satz 1 Buchst. a–c wird bestimmt, unter welchen Voraussetzungen die Zinsschranke iSd. Abs. 1 Satz 1 auf die Zinsaufwendungen eines Betriebs nicht zur Anwendung gelangt. Die Voraussetzungen für die Nichtanwendung der Zinsschranke sind erfüllt, wenn einer der in Abs. 2 Satz 1 Buchst. a–c angeführten Tatbestände erfüllt ist. Der Gesetzgeber grenzt den Anwendungsbereich der Zinsschranke insoweit negativ ab, was die Rechtsanwendung erschwert. Hinzu kommt, dass für Körperschaften in § 8a Abs. 2 und 3 KStG definiert wird, unter welchen Voraussetzungen § 4h Abs. 2 Satz 1

Buchst. b und c nicht gelten (s. § 8a KStG Anm. J 07-11 und J 07-16). Die Anwendung der Zinsschranke ist aufgrund des mehrstufigen Regel-Ausnahmeverhältnisses damit insbes. für KapGes. äußerst komplex. Ein Rangfolgeverhältnis zwischen den in Abs. 2 Satz 1 Buchst. a–c angeführten Ausnahmen von der Anwendung der Zinsschranke besteht nach dem Gesetz nicht. Die Alternativität zwischen den Ausnahmebestimmungen ergibt sich aus dem Wort „oder“. Die Praxis orientiert sich daran, welche Ausnahmebestimmung am leichtesten zu handhaben ist (zur Rangfolge s. auch HERZIG/LOCHMANN/LIEKENBROCK, DB 2008, 593 [595]). So wird der Stpfl. zunächst prüfen, ob nicht die Zinsaufwendungen des Betriebs die Freigrenze von 3 Mio. € unterschreiten (Abs. 2 Satz 2 Buchst. a). Dieser Prüfung wird sich die Prüfung der Konzernzugehörigkeit (Abs. 2 Satz 1 Buchst. b) anschließen. Aufgrund des für die Durchführung des Eigenkapitalquoten-Escapes erforderlichen Aufwands wird der Stpfl. erst in einem letzten Schritt von dem Eigenkapitalquotenvergleich Gebrauch machen.

Abs. 2 Satz 2 ordnet eine entsprechende Anwendung des § 8a Abs. 2 und 3 KStG für den Fall an, dass eine Mitunternehmerschaft einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar nachgeordnet ist. Um eine Ausnahme von der Anwendung der Zinsschranke nach Abs. 1 handelt es sich bei Abs. 2 Satz 2 aber nicht, vielmehr erweitert die Vorschrift den Anwendungsbereich von § 8a Abs. 2 und 3 KStG.

41

B. Freigrenze von 3 Mio. € (Abs. 2 Satz 1 Buchst. a)

Als sog. „Mittelstandskomponente“ gelangt die Zinsschranke nicht zur Anwendung, wenn der Betrag der Zinsaufwendungen eines Betriebs – nach der Verrechnung mit den Zinserträgen – den Betrag von 3 Mio. € nicht übersteigt (vgl. BTDrucks. 16/4841, 48). In diesem Fall sind die Zinsaufwendungen des Betriebs in voller Höhe abziehbar. Die mit dem Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung v. 16.7.2009 (s. Anm. 2) erfolgte Anhebung der Freigrenze von 1 Mio. € auf 3 Mio. € verdeutlicht, dass der Gesetzgeber die Bedeutung der Freigrenze in wirtschaftlichen Krisenzeiten erkannt hat. Zu der Einführung eines Freibetrags, durch die ein Belastungssprung im Fall eines nur geringfügigen Überschreitens der Freigrenze vermieden wird, konnte sich der Gesetzgeber allerdings nicht entschließen. Die Anhebung der Freigrenze gilt dabei ab der erstmaligen Inangasetzung der Zinsschranke, dh. erstmals für Wj., die nach dem 25.5.2007 beginnen und nicht vor dem 1.1.2008 enden. Mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009 (s. Anm. 2) ist die in dem Bürgerentlastungsgesetz vorgesehene zeitliche Begrenzung der Anhebung der Zinsschranke auf Wj., die vor dem 31.12.2009 enden, aufgehoben worden. Die Freigrenze in der im UntStReformG 2008 vorgesehenen Höhe von 1 Mio. € ist damit rückwirkend nicht zur Anwendung gelangt. Die dauerhafte Erhöhung der Freigrenze hat in der Praxis zur Folge, dass zahlreiche kleine und mittelständische Unternehmen von dem Anwendungsbereich der Zinsschranke ausgenommen werden. Insofern erfüllt die Regelung auch einen Vereinfachungszweck.

Freigrenze für Nettozinssaldo: Es handelt sich um eine Freigrenze für Zinsaufwendungen und nicht um einen Freibetrag. Ein ggf. nur geringfügiges Überschreiten der Freigrenze ist daher geeignet, eine erhebliche Steuermehrbelastung auszulösen (sog. Belastungssprung). Dieser Effekt ist für den Stpfl. nur schwer vorhersehbar. Um die Nutzung der Freigrenze sicherzustellen, wird man daher ein gewisses „Sicherheitspolster“ für ungeplante Erhöhungen der Zinsaufwendungen einplanen müssen. Zu denken ist bspw. an den Fall, dass im Rahmen ein-

ner Betriebsprüfung ein höherer Betrag der Zinsaufwendungen ermittelt wird. Auch ist bei langfristig angelegten Finanzierungen ein Ansteigen des Zinsniveaus in die Planungen einzubeziehen (vgl. KÖHLER in ERNST & YOUNG/BDI, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 117).

Minderung des maßgeblichen Gewinns um die Zinsaufwendungen: Die Freigrenze bezieht sich auf den Nettozinsaufwand eines Wj. Bei der Ermittlung der Zinsaufwendungen ist auf die Zinsaufwendungen abzustellen, die den maßgeblichen Gewinn iSd. Abs. 3 Satz 2 gemindert haben. Dies bedeutet, dass nur Zinsaufwendungen angesprochen sind, die den im Inland stpfl. Gewinn des Betriebs gemindert haben.

Die Freigrenze gilt, wie § 4h insgesamt, für das jeweilige Wj. eines Betriebs (so auch BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 58; GROTHERR, IWB 2007, 1489 [1499]; MÖHLENBROCK, Ubg. 2008, 5 [6]; aA BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 130, wonach die Freigrenze für den jeweiligen VZ gilt). Dies bedeutet, dass für ein Rumpfwj. eines Betriebs die Freigrenze in voller Höhe in Anspruch genommen werden kann.

Betriebsbezogenheit der Freigrenze: Jedem Betrieb iSd. Abs. 1 Satz 1 steht eine eigene Freigrenze für Zinsaufwendungen zu:

► *Körperschaften* können die Freigrenze über § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG in Anspruch nehmen.

► *Mitunternehmerschaften:* Bei Mitunternehmerschaften ist die Freigrenze gesellschaftsbezogen zu ermitteln. Der Betrieb der Mitunternehmerschaft setzt sich aus dem Gesamthandsbereich und dem Sonderbereich der Mitunternehmer zusammen. Dies bedeutet, dass der Nettozinsaufwand des Betriebs der Mitunternehmerschaft durch die Gegenüberstellung von Zinserträgen des Gesamthands- und Sonderbereichs und der Zinsaufwendungen des Gesamthands- und Sonderbereichs zu ermitteln ist (aA BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 117, die für im Sonderbereich der Mitunternehmer anfallende Zinsaufwendungen auf die Verhältnisse bei den Gesellschaftern abstellen wollen).

► *Vermögensverwaltende Personengesellschaften* begründen keinen Betrieb iSd. Abs. 1 Satz 1. Eine eigene Freigrenze steht vermögensverwaltenden PersGes. daher nicht zu. Die Verhältnisse bei den Gesellschaftern sind dafür ausschlaggebend, ob die Freigrenze greift.

► *Organkreis:* Nach § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG gelten Organträger (OT) und Organgesellschaft (OG) als ein Betrieb. Dies bedeutet aber nicht, dass sich die Freigrenze des OT in Abhängigkeit von der Anzahl der einbezogenen OG vervielfacht. Die Freigrenze kann nur einmal in Anspruch genommen werden (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 57). Unter diesem Aspekt ist die Begründung einer Organgesellschaft nachteilig.

Problematischer Einbezug des Zinsvortrags in die Ermittlung der Freigrenze: Nach dem Gesetzeswortlaut sind auch über den Zinsvortrag vorgetragene Zinsaufwendungen (Abs. 1 Satz 5) vorangegangener Wj. in die Ermittlung der Freigrenze einzubeziehen (s. auch Anm. 35). Der Sinn der Regelung spricht aber dafür, nur die in dem jeweiligen Wj. anfallenden Zinsaufwendungen in die Freigrenze einzubeziehen.

Ansätze zur Vervielfachung der Freigrenze: In der Praxis sind Gestaltungsansätze anzutreffen, die auf eine Vervielfachung der Freigrenze ausgerichtet sind. Wirtschaftlich ist dieses Interesse dadurch begründet, dass sich bei einem Zinssatz von 5 % ein Fremdfinanzierungsvolumen von etwa 60 Mio. € ergibt,

das ohne Einschränkungen durch die Zinsschranke nutzbar ist. Gestaltungsansätze zur Vervielfachung der Freigrenze können zum einen darin bestehen, wirtschaftliche Aktivitäten auf eigenständige Betriebe auszulagern, die jeweils eine eigenständige Freigrenze in Anspruch nehmen können (vgl. DÖRR/FEHLING, Ubg. 2008, 345 [348]; MIDDENDORF/STEGEMANN, Inf. 2007, 305 [312]; zu Gestaltungen im Bereich der Immobilienwirtschaft vgl. CÖLLN, DStR 2008, 1855). Dies kann etwa durch die Ausgliederung oder die Abspaltung von Teilbetrieben erfolgen. Ein weiterer Gestaltungsansatz kann darin bestehen, dass ein Betrieb Beteiligungen nicht unmittelbar, sondern unter Aufteilung des Beteiligungsansatzes und der Finanzierung über zwischengeschaltete Betriebe als sog. Akquisitionsholding hält, denen jeweils eine eigenständige Freigrenze zusteht (vgl. REICHE/KROSCHEWSKI, DStR 2007, 1330 [1333]; PRINZ, S:R 2008, 22; PRINZ, Festschr. Herzog, 2010, 158 f.). Vor dem Hintergrund der dauerhaften Erhöhung der Freigrenze auf 3 Mio. € im Rahmen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes und der damit einhergehenden nachhaltigen Erhöhung des Zinsabzugsrahmens ist allerdings davon auszugehen, dass die FinVerw. Gestaltungsansätze zur Vervielfachung der Freigrenze kritisch hinterfragen wird.

42

C. Keine vollständige oder nur anteilmäßige Konzernzugehörigkeit (Abs. 2 Satz 1 Buchst. b)

Abs. 2 Satz 1 Buchst. b nimmt aus dem Anwendungsbereich der Zinsschranke Betriebe aus, die nicht oder nur anteilmäßig zu einem Konzern gehören. Das Kriterium der Konzernzugehörigkeit eines Betriebs wird damit zu einem Tatbestandsmerkmal der stl. Gewinnermittlung erhoben (vgl. LBP/HOFFMANN, § 4h Rn. 160). Erkennbar geht der Gesetzgeber davon aus, dass missbräuchliche Darlehensgewährungen vor allem innerhalb von Konzernen vorkommen (vgl. RÖDDER, Beihefter zu DStR 2007 Heft 40, 9). Werden die Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 1 Buchst. b erfüllt, gelangen die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 nicht zur Anwendung. Dies bedeutet, dass die Zinsaufwendungen des Betriebs in voller Höhe (ggf. unter Einbezug eines Zinsvortrags aus den Vorjahren) stl. abziehbar sind. Sämtliche Unternehmen eines Organkreises gelten als ein Betrieb (15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG). Gehört der Organkreis nicht zu einem Konzern, ist die Zinsschranke grundsätzlich nicht anwendbar. Insoweit kann sich die Schaffung eines konzernweiten (inlandsbeschränkten) Organkreises anbieten, um in den Anwendungsbereich des Abs. 2 Satz 1 Buchst. b zu gelangen (vgl. PRINZ, FR 2008, 441 [444]).

Zusatzvoraussetzungen für Körperschaften: Bei Körperschaften und diesen nachgeordneten Mitunternehmerschaften bestehen nach § 8a Abs. 2 KStG Zusatzvoraussetzungen für die Anwendung des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b (vgl. § 8a KStG Anm. J 07-15).

Bestimmung der Konzernzugehörigkeit: Wann ein Betrieb zu einem Konzern gehört, wird in Abs. 2 Satz 1 Buchst. b selbst nicht bestimmt. Der Gesetzgeber bedient sich hier einer mehrfachen Verweisteknik, durch die die Rechtsanwendung erschwert wird. Maßgeblich ist die aus Abs. 3 Sätzen 5 und 6 resultierende Abgrenzung konzernzugehöriger Betriebe, wobei nach Abs. 3 Satz 5 ein konzernzugehöriger Betrieb dann vorliegt, wenn der Betrieb nach dem für die Anwendung des Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätze 8 und 9 maßgeblichen Rechnungslegungsstandard mit einem Betrieb oder mehreren Betrieben konsolidiert wird oder werden könnte (zur Abgrenzung konzernzugehöriger Betriebe

s. Anm. 85 ff.). Zur Begründung einer Konzernzugehörigkeit durch einheitlich bestimmte Finanz- und Geschäftspolitik s. Anm. 95. Nach BMF v. 4.7.2008 (BStBl. I 2008, 718 Rn. 59) ist maßgeblich, ob ein Betrieb in den Konzernabschluss im Wege der Vollkonsolidierung einbezogen ist oder dort einbezogen werden könnte. Anders als der Gesetzgeber stellt die FinVerw. nicht darauf ab, dass es sich bei dem Mutterunternehmen des Konzerns ebenfalls um einen Betrieb handelt. Diskutiert wird, die FinVerw. hätte diese Formulierung gewählt, um auch Mutterunternehmen zu erfassen, die als vermögensverwaltende Gesellschaft selbst nicht als Betrieb qualifizieren (vgl. FISCHER/WAGNER, BB 2008, 1872 [1876]; WINKLER/KÄSHAMMER, Ubg. 2008, 478). Nach der Gesetzessystematik bestimmt sich die Abgrenzung des Zinsschranken Konzerns nach Abs. 3 Sätzen 5 und 6. Nach Abs. 3 Satz 6 zählen zu einem Konzern auch Mutterunternehmen, die keinen Betrieb iSd. Zinsschranke darstellen (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 60), dh. auch eine vermögensverwaltende Gesellschaft kann nach dem Gesetz Konzernspitze sein.

Nur anteilmäßig konsolidierte Betriebe: Aufgrund des Wortlauts des Abs. 2 Satz 1 Buchst. b zählen Betriebe, die nur anteilmäßig in den Konzernabschluss einbezogen werden, nicht zu den konzernzugehörigen Betrieben. Durch die Formulierung „nicht oder nur anteilmäßig“ werden alle nicht vollkonsolidierten Betriebe ausgenommen (vgl. HENNRICHS, DB 2007, 2101 [2102]). Nach der Gesetzesbegründung wird durch eine quotale Konsolidierung als Gemeinschaftsunternehmen (IAS 31, § 310 HGB) keine Konzernzugehörigkeit begründet (vgl. BTDrucks. 16/4841, 50). Durch die Ausnahmeregelung soll eine mehrfache Konzernzugehörigkeit zu mehreren übergeordneten Unternehmen vermieden werden. Unter den Ausnahmetatbestand fallen weitergehend aber auch assoziierte Unternehmen (IAS 28, § 311 HGB) sowie PPP-Projektgesellschaften, die nach der Equity-Methode in den Konzernabschluss einbezogen werden und damit ebenfalls nicht vollkonsolidiert werden.

Konzernzugehörigkeit in zeitlicher Hinsicht: Der Gesetzgeber hat in Abs. 2 Satz 1 Buchst. b nicht geregelt, zu welchem Zeitpunkt die Konzernzugehörigkeit eines Betriebs zu prüfen ist. Diese Frage stellt sich zB für den Fall, dass ein bislang nicht konzerngebundener Betrieb durch das Mutterunternehmen eines Konzerns erworben wird bzw. ein Betrieb durch den Erwerb einer Beteiligung erstmals die Voraussetzungen eines Konzerns erfüllt. Die FinVerw. spricht sich dafür aus, die Frage der Konzernzugehörigkeit in den Fällen des Erwerbs bzw. der Veräußerung von Gesellschaften stichtagsbezogen zum Schluss des vorangegangenen Wj. des potenziellen Mutterunternehmens zu prüfen (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 68; BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 145). Aus Vereinfachungsgründen erscheint diese Regelung akzeptabel. Für eine stichtagsbezogene Prüfung der Konzernzugehörigkeit spricht auch, dass auch die Voraussetzungen des Eigenkapital-Escape iSd. Abs. 2 Satz 1 Buchst. c stichtagsbezogen zu prüfen sind. Offen bleibt allerdings, warum in den Fällen der Neugründung einer Gesellschaft (einschließlich der Neugründung durch Umwandlung) die Gesellschaft bereits ab dem Zeitpunkt der Neugründung als konzernangehörig gilt.

Nachweispflicht für die fehlende Konzernzugehörigkeit: Bei der Konzernklausel handelt es sich um eine Ausnahmenvorschrift von der Anwendung der Zinsschranke iSd. Abs. 1 Satz 1. Dem Stpfl. obliegt daher die Verpflichtung, den Nachweis zu erbringen, dass es sich bei dem Betrieb nicht um einen konzernzugehörigen Betrieb handelt.

Einstweilen frei.

43–44

D. Eigenkapitalquotenvergleich bei konzernzugehörigen Betrieben (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c)

45

I. Grundlage: Befreiung von der Zinsschranke durch Eigenkapitalquotenvergleich bei konzernzugehörigen Betrieben (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätze 1–3)

Einem konzernzugehörigen Betrieb, der die Freigrenze für Zinsaufwendungen (negativer Zinssaldo) von 3 Mio. € überschreitet, wird durch Abs. 2 Satz 1 Buchst. c eine weitere Ausnahme von der Anwendung der Zinsschranke eingeräumt. Die Begrenzung des Abzugs der Nettozinsaufwendungen auf 30 % des verrechenbaren EBITDA iSd. Abs. 1 Satz 1 findet keine Anwendung, wenn die Eigenkapitalquote des Betriebs am Schluss des vorangegangenen Abschlussstichtags gleich hoch oder höher ist als die des Konzerns. Im Rahmen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes hat der Gesetzgeber die Toleranzgrenze des Eigenkapitalquotenvergleichs um einen auf zwei Prozentpunkte angehoben. Ein Unterschreiten der Eigenkapitalquote des Konzerns um bis zu zwei Prozentpunkte wird als unschädlich toleriert (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 2). Ansonsten ist die Gesamtkonzeption des Eigenkapitalquotenvergleichs aber unverändert geblieben. Die Erhöhung der Toleranzgrenze des Eigenkapital-Escape kann eine grundlegende Vereinfachung der Regelung aber nicht ersetzen (vgl. KESSLER/DIETRICH, DB 2010, 240 [244]). So wird in der Praxis aus der Erhöhung des Toleranzrahmens des Eigenkapital-Escape nur eine geringe Entlastungswirkung resultieren. Zu einer weitergehenden Verbesserung, insbes. durch den Wegfall der Beteiligungsbuchwertkürzung, konnte sich der Gesetzgeber nicht entschließen.

Mit dem Eigenkapital-Escape verfolgt der Gesetzgeber den Ansatz, dass eine unter Steueraspekten gestaltete schädliche Fremdfinanzierung inländ. Konzernunternehmen dann nicht vorliegen kann, wenn die Eigenkapitalquote des inländ. Konzernunternehmens die des Konzerns nicht unterschreitet. Eine Minderung inländ. Steuersubstrats durch eine übermäßige Fremdkapitalausstattung soll auf diese Weise verhindert werden.

Mittelbare „Steuerwirkungen“ des BilMoG: Die im Rahmen des BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) geänderten Bilanzierungsvorschriften entfallen zum Teil Auswirkungen auf die Höhe des handelsrechtl. Eigenkapitals bzw. die Bilanzsumme und haben damit auch Bedeutung für die Durchführung des Eigenkapitalquotenvergleichs. Angesprochen ist etwa die Verpflichtung zur Aktivierung eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts (§ 246 Abs. 1 Satz 4 HGB; vgl. KUSSMAUL/GRÄBE in PETERSEN/ZWIRNER, BilMoG, 2009, 385). Auch durch das übergangsweise bestehende Wahlrecht zur Auflösung von Sonderposten nach §§ 247 Abs. 3, 279 HGB aF (vgl. hierzu Anm. 53), das Aktivierungswahlrecht für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 248 Abs. 2 HGB), die in § 246 Abs. 2 Sätze 2–3 HGB handelsrechtl. verpflichtend angeordnete Verrechnung von Altersvorsorgerückstellungen mit den zur Abdeckung der Versorgungsverpflichtung dienenden Vermögensgegenständen des Aktivvermögens (sog. Planvermögen) sowie aus den Vorschriften zur Abzinsung von Rückstellungen (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB) können sich Auswirkungen auf die Eigenkapitalquote bzw. die Bilanzsumme ergeben.

Bestimmung der Konzernzugehörigkeit eines Betriebs, Abgrenzung Buchst. c zu Buchst. b: Sowohl Abs. 2 Satz 1 Buchst. b als auch Buchst. c ver-

langen die Prüfung der Konzernzugehörigkeit eines Betriebs. Dabei ist für die Abgrenzung der konzernzugehörigen Betriebe iSd. Abs. 2 Satz 1 Buchst. b nicht maßgeblich, ob der Betrieb tatsächlich in den Konzernabschluss einbezogen wird. Entscheidend ist, ob ein Betrieb in den Konzernabschluss einbezogen werden könnte. Abzustellen ist dabei auf den nach den handelsrechtl. Konsolidierungsregelungen größtmöglichen Konsolidierungskreis. Für die Anwendung des Escape mittels Eigenkapitalquotenvergleich iSd. Abs. 2 Satz 1 Buchst. c ist dagegen die konkrete Abgrenzung des Konsolidierungskreises ausschlaggebend. Von Relevanz ist dies zB im Fall von Konsolidierungswahlrechten.

Rechtsfolge bei Erfüllung des Eigenkapital-Escape: Mit Abs. 2 Satz 1 Buchst. c wird der Begriff des Konzerns erstmals zu einem Tatbestandsmerkmal der Besteuerung erhoben. Werden für einen inländ. konzernzugehörigen Betrieb die Voraussetzungen des Eigenkapital-Escape erfüllt, hat dies zur Folge, dass neben den Zinsaufwendungen des laufenden Wj. auch ein ggf. bestehender Zinsvortrag in voller Höhe genutzt werden kann (vgl. FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz, 2007, § 4h Rn. 82).

Zusatzvoraussetzungen für Körperschaften: Handelt es sich bei den konzernzugehörigen Betrieben um Körperschaften, gilt die Escape-Klausel für Körperschaften und diesen nachgeordneten Mitunternehmerschaften (Abs. 2 Satz 2) nur, soweit keine schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung iSv. § 8a Abs. 3 KStG vorliegt (zu Einzelheiten s. § 8a KStG Anm. J 07-16).

Problematische Durchführung und Aussagekraft des Eigenkapital-Quotenvergleichs: Kritik gegen die Escape-Klausel richtet sich gegen die praktische Handhabbarkeit und gegen die methodische Fundierung des Eigenkapitalquotenvergleichs:

► *Praktische Handhabung:* Die Escape-Klausel stellt eine in der Praxis kaum handhabbare Regelung dar. So wird sich in der Praxis eine zuverlässige Bestimmung der Eigenkapitalquote des Konzerns vielfach als schwierig erweisen. Ist der Konzern nicht bereits nach den jeweils anzuwendenden Rechnungslegungsgrundsätzen zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet, ist allein für die Anwendung der Escape-Klausel ein Konzernabschluss aufzustellen. Schon aus wirtschaftlichen Gründen wird die Inanspruchnahme der Escape-Klausel daher häufig unterbleiben.

► *Methodik des Eigenkapitalquotenvergleichs:* Die Methodik des Eigenkapitalquotenvergleichs fingiert, dass eine missbräuchliche Fremdfinanzierung dann nicht vorliegen kann, wenn die Eigenkapitalsituation des einzelnen Betriebs der des Konzerns entspricht. Aufgrund der zahlreichen Einflussfaktoren auf die Eigenkapitalquote eines Betriebs ist dieser Ansatz nicht zielgenau. Ein Vergleich der Eigenkapitalquoten stellt keine geeignete Maßgröße dar, um eine übermäßige Fremdfinanzierung konzernzugehöriger Betriebe nachzuweisen. So bleibt unberücksichtigt, dass in Konzernen mit diversifizierten Betätigungsfeldern die Tochtergesellschaften zwangsläufig auch über eine Eigenkapitalausstattung in unterschiedlicher Höhe verfügen werden. Für Krisenunternehmen des Konzerns wird häufig keine Möglichkeit bestehen, den Eigenkapital-Escape in Anspruch zu nehmen. Auch muss eine niedrige Eigenkapitalquote eines Betriebs nicht zwangsläufig aus einer hohen Fremdkapitalausstattung resultieren. So sind Minderungen der Eigenkapitalquote eines Betriebs durch Bilanzpositionen der Passivseite wie Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen und Pensionsrückstellungen denkbar (vgl. KÖHLER, DStR 2007, 597 [600]).

46 II. Eigenkapitalquotenvergleich bei konzernzugehörigen Betrieben (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 1)

Inländische konzernzugehörige Betriebe: Die Durchführung eines Eigenkapital-Escape ist nur für inländ. konzernzugehörige Betriebe möglich. Hinsichtlich des Betriebsbegriffs ergeben sich keine Unterschiede zu der aus Abs. 1 Satz 1 resultierenden Begriffsabgrenzung (s. Anm. 22). Die Konzernzugehörigkeit des Betriebs ist auf der Grundlage des Abs. 3 Sätze 5 und 6 zu beurteilen (s. Anm. 86 und 95).

Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses: Die Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses ergibt sich aus den Rechnungslegungsstandards (IAS 27.9, §§ 290 ff. HGB). Der Begriff des Konzerns iSd. Abs. 3 Sätze 5 und 6 geht allerdings über den Konzernbegriff iSd. Rechnungslegungsgrundsätze zT hinaus. Handelt es sich bei dem obersten Rechtsträger des Konzerns nicht um ein Unternehmen, das bereits nach den Rechnungslegungsgrundsätzen zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist, hat dies zur Folge, dass allein für Zwecke des Eigenkapital-Escape ein Konzernabschluss aufzustellen ist (vgl. HEINTGES/KAMPHAUS/LOITZ, DB 2007, 1266). Für den allein für Zwecke des § 4h aufzustellenden Konzernabschluss lässt das Gesetz (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 8) die IFRS oder die handelsrechtl. Vorschriften eines EU-Mitgliedstaats zu (vgl. FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz, 2007, § 4h Rn. 98; aA DJPW/DÖTSCH/PUNG, § 8a KStG Rn. 63, die davon ausgehen, dass allein die IFRS zulässig sind); für die Anwendung der US-GAAP besteht die hier nicht gegebene Voraussetzung, dass der Konzernabschluss nach US-GAAP aufzustellen und offen zu legen ist.

Voraussetzungen des Eigenkapitalquotenvergleichs: Die Durchführung des Eigenkapitalquotenvergleichs ist an folgende Voraussetzungen geknüpft:

► *Einheitliches Rechnungslegungssystem:* Der Konzernabschluss und der Jahresabschluss des Betriebs müssen nach dem gleichen Rechnungslegungssystem aufgestellt werden. In Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätzen 8–10 wird bestimmt, welche Rechnungslegungsstandards heranzuziehen sind (idR wird es sich um die IFRS handeln).

► *Unterschiedliche Rechnungslegungssysteme:* Werden Konzern- und Einzelabschluss nach unterschiedlichen Rechnungslegungssystemen aufgestellt, ist der Einzelabschluss im Rahmen einer Überleitungsrechnung an den Rechnungslegungsstandard des Konzernabschlusses anzupassen (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätze 11–13).

Umsetzung des Quotenvergleichs: Für die praktische Durchführung des Eigenkapital-Escape verlangt Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 1 die Ermittlung und Gegenüberstellung der Eigenkapitalquoten des Betriebs und des Konzerns. Für jeden inländ. konzernzugehörigen Betrieb ist eine eigene Zinsschranke zu ermitteln. Für die Anwendung des Eigenkapitalquotenvergleichs folgt daraus, dass auch der Quotenvergleich für jeden konzernzugehörigen inländ. Betrieb durchzuführen ist (also keine Konzernklausel). Dies kann dazu führen, dass nicht von sämtlichen inländ. konzernzugehörigen Betrieben die Voraussetzungen des Eigenkapital-Escape erfüllt werden.

Umfang des Betriebsvermögens eines inländischen Betriebs: In den Eigenkapitalquotenvergleich ist uE auch BV einzubeziehen, dass auf eine ausländ. Betriebsstätte des inländ. Betriebs entfällt (vgl. PRINZ, FR 2008, 441 [447];

FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 4h Rn. 79). Dies gilt auch dann, wenn die Einkünfte der Betriebsstätte nach einem DBA von der inländ. Steuerbemessungsgrundlage auszunehmen sind. Auch steht dem nicht entgegen, dass einer DBA-Freistellungsbetriebsstätte zugeordnete Zinsaufwendungen und Zinserträge nicht zu den Zinsaufwendungen und -erträgen iSd. Abs. 3 Satz 2 zählen.

III. Unschädliche Toleranzgrenze bei Unterschreiten der Konzern-Eigenkapitalquote (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 2)

47

Nach Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 2 ist ein Unterschreiten der Eigenkapitalquote des Konzerns um bis zu zwei Prozentpunkte unschädlich. Auch nach der Verbesserung der Toleranzgrenze um einen Prozentpunkt durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz hat ein Überschreiten der Toleranzgrenze von 2 % erhebliche Belastungssprünge zur Folge, die bei einem nur geringfügigen Überschreiten der unschädlichen Eigenkapitalausstattung ausgelöst werden. Der Gesetzgeber hat keine mit § 8a Abs. 2 Satz 3 KStG aF vergleichbare Wj.-übergreifende Glättungsregelung vorgesehen. Dies kann dazu führen, dass ein Betrieb in einem Wj. die Voraussetzungen des Eigenkapital-Escape erfüllt, in einem anderen dagegen nicht.

IV. Definition und Ermittlung der Eigenkapitalquote (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 3)

1. Grundlagen der Eigenkapitalquote

48

Definition der Eigenkapitalquote: Nach Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 3 ist Eigenkapitalquote das Verhältnis des Eigenkapitals zur Bilanzsumme. Für den Konzern ist die Eigenkapitalquote auf der Grundlage des Konzernabschlusses zu ermitteln, der den Betrieb umfasst, und für den Betrieb auf der Grundlage des Jahresabschlusses oder Einzelabschlusses. Im betriebsbegründenden Organkreis kann es sich auch um einen Teilkonzernabschluss handeln (zu weiteren Einzelheiten vgl. HERZIG/LIEKENBROCK, Ubg. 2009, 750 [752]).

Abgrenzung des maßgeblichen Konzerns: Die Eigenkapitalquote des Konzerns bemisst sich gem. Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 3 nach dem Konzernabschluss. Nach der Gesetzesbegründung ist für die Ermittlung der Eigenkapitalquote immer der nach dem erweiterten Konzernbegriff größtmögliche Konsolidierungskreis mit dem sich für diesen Konsolidierungskreis ergebenden obersten Rechtsträger zugrunde zu legen (vgl. BTDrucks. 16/4841, 50). Für einen mehrstufigen Konzernaufbau mit ggf. mehreren Teilkonzernabschlüssen bedeutet dies, dass immer auf die Konzernspitze abzustellen ist.

Rechnungslegungsstandard der Konzernspitze: Das Prinzip der Maßgeblichkeit der obersten Ebene gilt auch für die Ermittlung des maßgeblichen Rechnungslegungsstandards für den Konzernabschluss (vgl. HENNRICHS, DB 2007, 2101 [2103]). Nach Ermittlung der obersten Konzernspitze ist zu prüfen, welchen Rechnungslegungsstandard die Konzernspitze bei der Aufstellung des Konzernabschlusses verwendet. Der von der Konzernspitze verwendete Rechnungslegungsstandard ist auch für die Ermittlung der Eigenkapitalquote des Konzerns zu verwenden, falls der Standard zu den in Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätzen 8–10 genannten Rechnungslegungsstandards zählt. Probleme ergeben sich dann, wenn das Mutterunternehmen einen in Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sät-

zen 8–10 nicht genannten Rechnungslegungsstandard verwendet. Das Mutterunternehmen muss in diesem Fall allein für Zwecke der Zinsschranke einen Konzernabschluss nach IFRS aufstellen, damit das im Inland ansässige Tochterunternehmen die Escape-Klausel nutzen kann.

Beispiel: Die Anteile an der inländ. B-GmbH werden von einer in den Niederlanden ansässigen B.V. gehalten. Bei der B.V. handelt es sich um die Tochtergesellschaft der in den USA ansässigen Muttergesellschaft, die ihren Abschluss nach US-GAAP aufstellt.

Lösung: Der Ermittlung der Eigenkapitalquote ist der von der US-Muttergesellschaft nach US-GAAP aufgestellte Konzernabschluss zugrunde zu legen (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 9). Will die B-GmbH den Eigenkapital-Escape in Anspruch nehmen, muss der Jahresabschluss der B-GmbH ebenfalls nach US-GAAP aufgestellt werden, um die Eigenkapitalquote des Betriebs zu ermitteln. Zumindest ist eine Überleitungsrechnung zu erstellen.

Maßgeblichkeit des tatsächlichen Konsolidierungskreises: Anders als bei der Abgrenzung der konzernzugehörigen Betriebe nach Abs. 2 Satz 1 Buchst. b ist für die Anwendung des Eigenkapital-Escape die konkrete Abgrenzung des Konsolidierungskreises entscheidend. Von Bedeutung ist dies für Konzernunternehmen, die nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden, nach Abs. 3 Sätzen 5 und 6 aber einbezogen werden könnten. Dies trifft zB auf Tochterunternehmen mit untergeordneter Bedeutung zu. Maßgebend ist der tatsächlich vorliegende und testierte Abschluss. In den Konzernabschluss aufgrund von Konsolidierungswahlrechten (faktisches Wahlrecht nach IFRS für Tochterunternehmen mit untergeordneter Bedeutung bzw. § 296 HGB) nicht einbezogene Tochtergesellschaften sind nicht fiktiv in entsprechender Anwendung des weiten Konzernbegriffs iSv. Abs. 3 Sätzen 5 und 6 in den Konzernabschluss einzubeziehen. Hierfür spricht der Verweis des Gesetzgebers auf den in Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätzen 8–10 näher konkretisierten Konzernabschluss. Die FinVerw. hat sich dieser Beurteilung für den Konzernbegriff nach Abs. 3 Satz 5 angeschlossen (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 72; LBP/HOFFMANN, § 4h Rn. 208; HENNRICHS, DB 2007, 2101 [2104]). Damit ist jedenfalls in den Fällen des Abs. 3 Satz 5 für die Durchführung des Eigenkapital-Escape kein eigenständiger Konzernabschluss aufzustellen. Gleichwohl handelt es sich nach BMF v. 4.7.2008 aaO Rn. 72 bei den nicht in den Konzernabschluss einbezogenen Betrieben um konzernzugehörige Betriebe, für die der Eigenkapital-Escape geführt werden kann.

49 2. Einzelfragen der Eigenkapitalquote

Behandlung teilkonsolidierter Betriebe: Der Gesetzgeber hat nicht geregelt, wie Betriebe zu behandeln sind, die nicht zu einem Konzern iSd. Abs. 3 Sätze 5 und 6 zählen. Dies trifft auf quotenkonsolidierte Unternehmen und Unternehmen zu, die at-equity bilanziert werden. Nach der Gesetzesbegründung ist das auf Gemeinschaftsunternehmen entfallende Eigenkapital aus dem Konzernabschluss zu kürzen (vgl. BTDrucks. 16/4841, 50); ein Ausweis erfolgt dann als Beteiligung mit den AK. Würde eine Kürzung des Eigenkapitals unterbleiben, hätte dies zur Folge, dass Eigenkapitalbestandteile von Unternehmen in den Eigenkapital-Escape einbezogen werden, die nicht zu einem Konzern iSd. Abs. 3 Sätze 5 und 6 zählen. Dies spricht für eine entsprechende Kürzung des Eigenkapitals.

Die FinVerw. hat sich einer entsprechenden Kürzung angeschlossen, vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 72; so auch FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz, 2007, § 4h Rn. 103; BLUMENBERG/LECHNER

in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 159; aA LBP/HOFFMANN, § 4h Rn. 208; HENNRICHS, DB 2007, 2101 (2104) mit dem Hinweis, dass das Gesetz entsprechende Korrekturen im Konzernabschluss nicht ausdrücklich anordnet.

Ergeben sich aus einer Kürzung keine wesentlichen Auswirkungen auf die Konzerneigenkapitalquote, kann eine Kürzung unterbleiben (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 72).

Konsolidierte Verbriefungszweckgesellschaften: Konsolidierte Verbriefungszweckgesellschaften sind zur Ermittlung der Eigenkapitalquote des Konzerns aus dem Konzernabschluss herauszurechnen, falls die Gesellschaften für Zwecke der Zinsschranke nicht als konzernzugehörig gelten (s. hierzu Anm. 89).

Vermögen natürlicher Personen bzw. vermögensverwaltender Gesellschaften: Nach BMF v. 4.7.2008 (BStBl. I 2008, 718 Rn. 60) können auch natürliche Personen bzw. vermögensverwaltende Gesellschaften für Zwecke der Zinsschranke als Konzernspitze fungieren (vgl. Anm. 95). Die FinVerw. nimmt in BMF v. 4.7.2008 aaO Rn. 60 auf Sachverhalte Bezug, in denen ein Betrieb nach Abs. 3 Satz 6 zu einem Konzern gehört. Für die Durchführung des Eigenkapitalquotenvergleichs ist von Bedeutung, welches Vermögen der Konzernspitze in diesen Fällen zu berücksichtigen ist. Weder das HGB noch die IFRS kennen allerdings Konzernrechnungslegungsregelungen für eine Konsolidierung auf natürliche Personen bzw. vermögensverwaltende Gesellschaften. Eine Verpflichtung zur Einbeziehung des PV in den Konzernabschluss besteht nicht, da eine Vorschrift, die die Einbeziehung des PV anordnet, fehlt. Das PV einer natürlichen Person muss daher unberücksichtigt bleiben; einzubeziehen ist nur das Vermögen, das zu einem Betrieb iSd. Zinsschranke gehört (vgl. BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 160; DJPW/DÖTSCH/PUNG, § 8a KStG Rn. 72). Die FinVerw. sieht daher vor, dass in den Fällen, in denen die Konzernspitze selbst keinen Betrieb iSd. § 4h unterhält, in den Konzernabschluss nur die beherrschten Betriebe einzubeziehen sind (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 60). Im Ergebnis erfolgt damit keine Eigenkapitalkonsolidierung auf Ebene der Konzernspitze (vgl. KÖHLER/HAHNE, DStR 2008, 1505 [1514]; HICK, S:R 2008, 291). Vielmehr ist die Konzerneigenkapitalquote durch additive Zusammenfassung der Abschlüsse unterhalb der Konzernspitze zu ermitteln („Querkonsolidierung“). Bei Geschäftsbeziehungen zwischen den Konzerngesellschaften und der Konzernspitze erfolgt eine Zwischengewinneliminierung bzw. Schuldenkonsolidierung. Soweit die unmittelbar gehaltenen Gesellschaften ihrerseits oberste Einheit von Teilkonzernen sind, soll zunächst eine Eigenkapitalkonsolidierung auf diese Einheiten erfolgen. In einem nächsten Schritt sind die Teilkonzernabschlüsse im Rahmen der „Querkonsolidierung“ zusammenzufassen.

Die FinVerw. grenzt damit den Konzernkreis nach dem Betriebsbegriff ab. Natürliche Personen als Konzernspitze stehen damit außerhalb des Konzernkreises, dh. in diesem Fall sind die Verhältnisse der Konzernspitze (Eigenkapital und Verschuldung) für die Ermittlung der Eigenkapitalquote nicht maßgeblich.

Durchführung des Eigenkapital-Escape in zeitlicher Hinsicht: In zeitlicher Hinsicht ist die für den Eigenkapitalvergleich maßgebliche Eigenkapitalquote des Betriebs am Schluss des vorangegangenen Abschlussstichtags mit der des Konzerns zu vergleichen (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 1). Dies bedeutet, dass es sich bei der Eigenkapitalquote um eine stichtagsbezogene Vergangenheitsgröße handelt (vgl. DJPW/DÖTSCH/PUNG, § 8a KStG Rn. 56). Maßgebend ist nach dem Gesetz der letzte Abschlussstichtag des Betriebs vor Beginn des jeweiligen Wj. Folgende Sachverhalte sind denkbar:

- ▶ *Identische Abschlussstichtage von Betrieb und Konzern:* Dies bedeutet, dass Betrieb und Konzern das gleiche Geschäftsjahr haben. Für die Durchführung des Eigenkapital-Escape ist auf die Eigenkapitalquote zum jeweils vorangegangenen Abschlussstichtag abzustellen, dh. bei einem kalenderjahrgleichen Wj. ist der Eigenkapital-Escape für 2008 auf der Grundlage der zum 31.12.2007 aufgestellten Abschlüsse von Konzern und Betrieb zu beurteilen.
- ▶ *Unterschiedliche Abschlussstichtage von Betrieb und Konzern:* Unklar ist die Vorgehensweise, wenn Betrieb und Konzern unterschiedliche Geschäftsjahre und damit auch unterschiedliche Abschlussstichtage haben. Der Gesetzeswortlaut stellt erkennbar auf den Abschlussstichtag des Betriebs ab. Folge ist, dass für die Durchführung des Eigenkapitalquotenvergleichs auf den Konzernabschluss abzustellen ist, der auf den letzten vor dem Abschlussstichtag des Betriebs liegenden Abschlussstichtag aufgestellt wurde (vgl. BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 158).
- ▶ *Neugründung eines Betriebs:* Der Betrieb verfügt in diesem Fall noch nicht über einen vorangegangenen Abschlussstichtag. Der Gesetzeswortlaut steht insoweit der Durchführung eines Eigenkapital-Escape entgegen. Denkbar wäre, auf die Eigenkapitalquote der Eröffnungsbilanz abzustellen. Die FinVerw. hat sich dieser Lösung angeschlossen (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008 Rn. 70, zur entsprechenden Auffassung zu § 8a KStG aF vgl. BMF v. 15.12.1994, BStBl. I 1995, 25 [berichtigt 176] Rn. 29 sowie DJPW/DÖTSCH/PUNG, § 8a KStG Rn. 58).
- ▶ *Veräußerung/Erwerb des Betriebs im laufenden Geschäftsjahr:* Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 1 stellt darauf ab, dass der Eigenkapital-Escape stichtagsbezogen geführt werden kann. Kann der Eigenkapital-Escape zu dem Abschlussstichtag erfolgreich geführt werden, gilt die Escape-Klausel für das gesamte folgende Wj. des Betriebs. Die Veräußerung des Betriebs während des laufenden Wj. steht der Inanspruchnahme der Escape-Klausel daher nicht entgegen (vgl. DJPW/DÖTSCH/PUNG, § 8a KStG Rn. 59; BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 158).

Anpassung bestehender Einzel- und Konzernabschlüsse im Rahmen einer Nebenrechnung: In BMF v. 4.7.2008 (BStBl. I 2008, 718 Rn. 71) stellt die FinVerw. fest, dass für den Eigenkapitalquotenvergleich im Grundsatz die bestehenden Abschlüsse von Betrieb und Konzern heranzuziehen sind. Aus Vereinfachungsgründen lässt sie es zu, die in Abs. 2 Sätzen 5–7 angesprochenen Korrekturen von Eigenkapital und Bilanzsumme des Konzernabschlusses bzw. des Betriebs in einer Nebenrechnung vorzunehmen.

Nachweispflicht für die Erfüllung des Eigenkapital-Escape: Bei dem Eigenkapital-Escape handelt es sich um eine Ausnahmenvorschrift von der Anwendung der in Abs. 1 Satz 1 vorgesehenen Abzugsbeschränkung für Zinsaufwendungen. Den Stpfl. trifft daher nach den allg. Grundsätzen die Beweislast, dass die Voraussetzungen der Ausnahmeregelungen vorliegen. Die Gesetzesbegründung stellt die weitergehende Forderung auf, dass der Nachweis einer gleich hohen oder höheren Eigenkapitalquote durch den Betrieb nur dann erbracht ist, wenn die Abschlüsse des Betriebs und des Konzerns in deutscher Sprache oder in einer beglaubigten Übersetzung vorgelegt werden und der Konzernabschluss von einem Abschlussprüfer testiert ist (vgl. BTDrucks. 16/4841, 49). Die Forderung nach einer amtlichen Übersetzung der dem Eigenkapital-Escape zugrunde liegenden Abschlüsse ist wohl mit Rücksicht auf die praktische Handhabung durch die FinVerw. in das Gesetz aufgenommen worden. Indessen erscheint die Forderung im Hinblick auf den daraus resultierenden Aufwand überzogen. Die

Verpflichtung, den Konzernabschluss durch einen Abschlussprüfer prüfen und testen zu lassen, besteht auch dann, wenn der Konzernabschluss allein für Zwecke des § 4h aufgestellt wird, dh. das Mutterunternehmen gesetzlich zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nicht verpflichtet ist (so ist auch die Gesetzesbegründung zu verstehen, vgl. BTDrucks. 16/4841, 49). Der Gesetzgeberbürdet dem Stpfl. damit zusätzliche Lasten zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage auf (vgl. LÜDENBACH/HOFFMANN, DStR 2007, 636 [640]).

Ermittlung der Eigenkapitalquoten durch die Finanzverwaltung: Ungeachtet der Beweislast des Stpfl. für das Vorliegen der Voraussetzungen des Eigenkapital-Escape obliegt der FinVerw. nach den allg. Verfahrensgrundsätzen (§§ 85, 88 AO) die Ermittlung des Steuertatbestands. Auf der Grundlage der von dem Stpfl. eingereichten Unterlagen nimmt die FinVerw. die Prüfung vor, ob die Eigenkapitalquoten zutreffend ermittelt wurden. Dies setzt auf Seiten der FinVerw. aber auch Kenntnisse hinsichtlich der Rechnungslegungsgrundsätze (vor allem IFRS) voraus, die den Abschlüssen (Konzernabschluss/Einzelabschluss) zugrunde liegen.

Einstweilen frei.

50

V. Einzelheiten zur Bestimmung der Eigenkapitalquote (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätze 4–7)

1. Gemeinsame Vorschriften für die Bestimmung der Eigenkapitalquote 51 (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 4)

Ausübung von Wahlrechten: Nach Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 4 Halbs. 1 sind Wahlrechte im Konzernabschluss und im Jahres-/Einzelabschluss einheitlich auszuüben. Grund dafür ist, dass im Rahmen des Eigenkapitalquotenvergleichs zwar sowohl dem Konzern- als auch dem Einzelabschluss ein einheitliches Rechnungslegungssystem zugrunde zu legen ist, aber innerhalb des Rechnungslegungssystems Unterschiede zwischen Einzel- und Konzernabschluss auftreten können. Angesprochen sind in den jeweiligen Rechnungslegungsstandards eingeräumte Wahlrechte (zB die Aktivierung von Laufzeitzinsen bei der Ermittlung der HK für WG des Anlagevermögens nach HGB bzw. die Fair-value-Option nach IAS 39 bei der Bewertung bestimmter Finanzinstrumente, vgl. GANSSAUJE/MATTERN, DStR 2008, 267). Nicht ausdrücklich angesprochen werden im Gesetz Wahlrechte, die bspw. das HGB nur für den Einzelabschluss, nicht aber für den Konzernabschluss einräumt (vgl. STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 480). Mangels einer Sonderregelung ist eine isolierte Ausübung wohl möglich.

Besonderheiten bei Personengesellschaften: Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 4 Halbs. 2 verlangt, dass bei gesellschaftsrechtl. Kündigungsrechten insoweit mindestens das Eigenkapital anzusetzen ist, das sich nach den Vorschriften des HGB ergeben würde. Hierbei handelt es sich um eine Sonderregelung für die Ermittlung der Eigenkapitalquote von PersGes. Die Regelung gilt sowohl für den Konzernabschluss als auch für den Einzelabschluss eines Betriebs. Die Sonderregelung ist durch die Behandlung des Eigenkapitals von PersGes. nach IAS 32.16 ff. bedingt (in der ab 2005 geltenden Fassung). IAS 32.18 sieht vor, dass eine Verbindlichkeit auszuweisen ist, wenn dem Gesellschafter einer PersGes. das Recht zusteht, seinen Anteil jederzeit gegen eine Abfindung zurückzugeben (vgl. ISERT/SCHABER, DStR 2005, 2097; PRINZ, FR 2006, 566). Die hM geht davon aus, dass die (nicht abdingbare) Kündigungsmöglichkeit des Gesellschafter

einer PersGes. zur Umqualifizierung des gesellschaftsrechtl. Eigenkapitals in bilanzielles Fremdkapital führt. Dies gilt selbst dann, wenn die Kündigung noch nicht ausgesprochen ist und es sich wirtschaftlich um Eigenkapital handelt. Ausreichend ist die rechtl. Möglichkeit einer Kündigung (vgl. LÜDENBACH/HOFFMANN, DStR 2007, 636 [640]). Die Folge für den Eigenkapitalquotenvergleich würde darin bestehen, dass PersGes. für Zwecke der Durchführung des Eigenkapitalquotenvergleichs kein Eigenkapital ausweisen würden. Durch Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 4 Halbs. 2 soll für Zwecke der Ermittlung der Eigenkapitalquote sichergestellt werden, dass mindestens das Eigenkapital angesetzt wird, das sich nach den Vorschriften des HGB ergeben würde (aA HENNRICHS, DB 2007, 2101 [2106], der die nach IFRS wegen der Kündigungsmöglichkeit nicht als Eigenkapital auszuweisenden Gesellschaftereinlagen als EK-Größe werten will). Aufgrund der geänderten Fassung des IAS 32 (rev. 2008) wird die Sonderregelung nicht überflüssig. Zwar kann nach IAS 32 (rev. 2008) das gesellschaftsrechtl. Eigenkapital von PersGes. überwiegend als Eigenkapital im IFRS-Abschluss ausgewiesen werden, allerdings bleiben aufgrund der kasuistischen Abgrenzung des Anwendungsbereichs des IAS 32 (rev. 2008) weiterhin Kapitalstrukturen vom Ausweis als Eigenkapital ausgeschlossen (vgl. REUTHER/FINK, BB 2010, 363 [364]; DETTMEIER, S:R 3/2008, 91 f., sowie BAETGE/WINKELJOHANN/HAENELT, DB 2008, 1518).

52 2. Gemeinsame Vorschriften zur Bestimmung der Eigenkapitalquote des Betriebs (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätze 5–7)

Ausgangsgröße für die Ermittlung der Eigenkapitalquote des Betriebs sind die nach den in Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätzen 8 und 9 genannten Rechnungslegungsstandards erstellten Abschlüsse. Die in Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätzen 5–7 angesprochenen Korrekturen sind allein im Einzelabschluss des Betriebs vorzunehmen.

Maßgeblichkeit im Konzernabschluss enthaltener Wertansätze: BMF v. 4.7.2008 (BStBl. I 2008, 718 Rn. 73) sieht vor, dass bei der Ermittlung der Eigenkapitalquote des Betriebs Vermögensgegenstände und Schulden einschließlich Rückstellungen, Bilanzierungshilfen, Rechnungsabgrenzungsposten mit den im Konzernabschluss abgebildeten Wertansätzen zu berücksichtigen sind, sofern sie im Konzernabschluss enthalten sind. Eine entsprechende Formulierung enthält die Gesetzesbegründung (vgl. BTDrucks. 16/4841, 49). Der Rn. 73 liegt die Zielsetzung zugrunde, eine Beeinflussung der Eigenkapitalquoten von Betrieb und Konzern durch eine unterschiedliche Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden im Abschluss des Betriebs und des Konzerns zu vermeiden. Aus Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätzen 3 und 4 geht hingegen klar hervor, dass sich die Konzerneigenkapitalquote nach dem Abschluss bemisst, der den Betriebs umfasst und die Eigenkapitalquote des Betriebs auf der Grundlage des Jahres- bzw. Einzelabschlusses zu ermitteln ist. Nach der Verwaltungsauffassung soll dagegen der Ansatz und die Bewertung von Vermögenswerten und Schulden im Einzelabschluss aus der Konzernbilanz abgeleitet werden. BMF v. 4.7.2008 aaO Rn. 73 geht insoweit über Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 4 Halbs. 1 hinaus, wonach Wahlrechte im Konzernabschluss und im Jahres-/Einzelabschluss einheitlich auszuüben sind. Eine vollständige Angleichung der Wertansätze sieht das Gesetz jedoch nicht vor (vgl. HÖLZER/NIESSNER, FR 2008, 847). Die Formulierung „sofern sie im Konzernabschluss enthalten sind“ ist so zu verstehen, dass die Wertansätze des Konzernabschlusses nur dann maßgeblich sind, wenn der betreffende Vermögensgegenstand tatsächlich auch im Kon-

zernabschluss enthalten ist (zu weiteren Auslegungsansätzen vgl. KÖHLER/HAHNE, DStR 2008, 1505 [1515]). Angesprochen sind Bilanzpositionen, die zwar in der HB II enthalten sind, aber im Rahmen der Schulden- und Zwischenergebniseliminierung eliminiert oder korrigiert werden.

Im Ergebnis läuft BMF v. 4.7.2008 aaO Rn. 73 auf ein push-down-accounting für Zwecke der Zinsschranke hinaus (vgl. STIBI/THIELE, BB 2008, 2507 [2510]; PAWELZIK, Ubg. 2009, 51). Insoweit setzt sich der für den Quotenvergleich maßgebliche Abschluss des Betriebs aus den auf die Einheit entfallenden und im Konzernabschluss ausgewiesenen Vermögens- und Schuldwerten zusammen (die Vorgehensweise wird zT auch als Scheibentheorie bezeichnet vgl. hierzu HUKEN, DB 2008, 544 [548]; FISCHER/WAGNER, BB 2008, 1872; KÖHLER/HAHNE, DStR 2008, 1505 [1515]).

Auswirkungen der Anpassungen des Eigenkapitals auf die Bilanzsumme: Hinsichtlich der in Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätze 5–7 angesprochenen Erhöhungen und Kürzungen des Eigenkapitals ist zwischen Anpassungen zu unterscheiden, aus denen lediglich eine Umklassifikation von Eigen- in Fremdkapital resultiert, und solchen Anpassungen, die den Umfang des BV betreffen und sich daher zwangsläufig auch auf die Bilanzsumme des Betriebs auswirken müssen. Auch wenn dies im Gesetzeswortlaut nicht ausdrücklich angesprochen wird, müssen sich Anpassungen, die den Umfang des BV betreffen, parallel auch auf die Bilanzsumme auswirken (vgl. STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 482; LBP/HOFFMANN, § 4h Rn. 221; FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz, 2007, § 4h Rn. 115).

3. Erhöhung des Eigenkapitals des Betriebs (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 5)

53

Im Konzernabschluss enthaltener Firmenwert: Das Eigenkapital des Betriebs ist um einen im Konzernabschluss enthaltenen Firmenwert zu erhöhen, soweit er auf den Betrieb entfällt. Die Hinzurechnung dient dem Zweck, die Vergleichbarkeit des Einzelabschlusses mit dem Konzernabschluss herzustellen (vgl. BTDrucks. 16/4841, 49). Die Änderung schlägt auf die Bilanzsumme durch. Angesprochen ist der Fall, dass im IFRS-Konzernabschluss die WG eines Betriebs höher bewertet werden als im Einzelabschluss. Dieser Fall kann eintreten, wenn der Kaufpreis für die Anteile an dem Betrieb im Konzernabschluss auf die WG des Betriebs verteilt wird. Im Einzelabschluss werden dagegen die Buchwerte fortgeführt. Allerdings ist zu beachten, dass nach IFRS 3 iVm. IAS 38 der Ansatz eines Firmenwerts erst dann zulässig ist, wenn sämtliche immateriellen WG des erworbenen Tochterunternehmens identifiziert und mit ihrem fair-value bewertet wurden (vgl. HEINTGES/KAMPHAUS/LOITZ, DB 2007, 1264; KÖSTER, BB 2007, [2278] 2282). Die Vorgehensweise des Gesetzgebers entspricht dagegen dem traditionellen handelsrechtl. Verständnis. Sachgerecht wäre daher auch eine Erhöhung des Eigenkapitals um andere immaterielle WG (zB Marken, Lizenzen, Patente, Kundenstamm, Know-how). Der Gesetzeswortlaut sieht dies aber nicht vor (aA HENNRICH, DB 2007, 2101 [2105], der für einen über den Gesetzeswortlaut hinausgehenden Analogieschluss eintritt). Die Fin-Verw. lässt es zu, nicht nur den Goodwill, sondern auch im Rahmen eines Beteiligungserwerbs mitbezahlte stille Reserven dem Betrieb zuzuordnen (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 73; zur Verteilung des Goodwill im Konzern vgl. LANGKAU, DStR 2009, 652 [653]). Zu erworbenen stillen Lasten nimmt das BMF nicht ausdrücklich Stellung (vgl. STIBI/THIELE, BB 2008, 2507 [2510]). Die

Regelung korrespondiert mit der aus der Rn. 73 resultierenden Anordnung, dass bei der Ermittlung der Eigenkapitalquote des Betriebs Vermögensgegenstände und Schulden einschließlich Rückstellungen, Bilanzierungshilfen, Rechnungsabgrenzungsposten mit den im Konzernabschluss abgebildeten Wertansätzen zu berücksichtigen sind (vgl. SCHULZ, DB 2008, 2043).

Hälfte des Sonderpostens mit Rücklageanteil (§ 273 HGB): Die Hinzurechnung von 50 % eines Sonderpostens mit Rücklageanteil (entsprechend § 8a Abs. 2 Satz 2 KStG aF) betrifft nur einen ersatzweise nach HGB aufgestellten Abschluss (aA BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 162). Dabei ist zu beachten, dass § 273 und § 247 Abs. 3 HGB durch das BilMoG v. 25.5.2009 aufgehoben wurden (die Vorschriften sind letztmals für Jahres- und Konzernabschlüsse anzuwenden, deren Geschäftsjahr vor dem 1.1.2010 beginnt, Art. 66 Abs. 5 EGHGB). Für gebildete Sonderposten besteht allerdings ein Beibehaltungswahlrecht (Art. 67 Abs. 3 EGHGB). Erfasst wird von der Regelung zB eine nach § 6b bzw. § 7g gebildete Rücklage. Nach der Gesetzesbegründung soll durch die Hinzurechnung berücksichtigt werden, dass die un versteuerten Rücklagen wirtschaftlich gesehen aus einem Eigenkapital- und einem Fremdkapitalanteil bestehen (vgl. BTDrucks. 16/4841, 49). Auswirkungen auf die Bilanzsumme ergeben sich nicht, da eine Umqualifikation von Eigen- zu Fremdkapital erfolgt. Wird von dem Beibehaltungswahlrecht kein Gebrauch gemacht, sind aus der Auflösung resultierende Beträge in die Gewinnrücklage einzustellen (§ 67 Abs. 3 EGHGB).

54 4. Kürzung des Eigenkapitals des Betriebs (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 5)

Eigenkapital, das keine Stimmrechte vermittelt: Nach der Gesetzesbegründung sollen durch die Kürzung Mezzanine Finanzierungskomponenten erfasst werden (ausgenommen sind stimmrechtslose Vorzugsaktien). Der Gesetzeswortlaut spricht allerdings nicht von Mezzaninekapital. Das Eigenkapital soll um solche Positionen gekürzt werden, deren Vergütungen trotz des Eigenkapitalcharakters die stl. Bemessungsgrundlage mindern (vgl. STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 484). Angesprochen sind zB auf atypisch und typisch stille Beteiligungen entfallende Vergütungen, Genussschein-Kapital, Wandel- bzw. Optionsanleihen. Unklar ist, ob die Kürzung auch dann vorzunehmen ist, wenn die für die Kapitalüberlassung zu entrichtende Gegenleistung nicht zu Zinsaufwendungen bzw. -erträgen iSd. Abs. 3 Sätze 2 und 3 führt (auf eine atypisch stille Beteiligung an einer Mitunternehmenschaft entfallende Vergütungen). Aus dem Gesetzeswortlaut lässt sich diese Einschränkung nicht entnehmen, der Zweck der Kürzungsvorschrift lässt diese Auslegung aber zu. Die Kürzung wirkt sich nicht auf die Bilanzsumme aus, da eine Umqualifikation von bilanziellem Eigenkapital in Fremdkapital erfolgt.

Anteile an anderen Konzerngesellschaften: Das Eigenkapital des Betriebs ist zu kürzen um die Anteile an anderen Konzerngesellschaften. Die Kürzung gilt nicht für Anteile an Gesellschaften, die nicht zu einem Konzern gehören, sowie für eigene Anteile. Auch sind aufgrund der Betriebsfiktion des § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG Anteile an OG von der Kürzung ausgenommen. Die Kürzung soll nach der Gesetzesbegründung dem Zweck dienen, Kaskadeneffekte zu verhindern, durch die Eigenkapital innerhalb einer Beteiligungskette mehrfach genutzt werden könnte (vgl. BTDrucks. 16/4835, 2); entsprechend § 8a Abs. 2 Satz 2 KStG aF aber ohne Ausnahme für Holdinggesellschaften iSd. § 8a Abs. 4 KStG aF. Dies ist aber nur dann zutreffend, wenn die Beteiligung aus dem Eigenkapital

finanziert wurde. Tatsächlich kommt die Beteiligungsbuchwertkürzung aber unabhängig davon zur Anwendung, ob die Beteiligung mit Eigen- oder Fremdkapital finanziert wurde. Folge ist, dass Holdinggesellschaften den Eigenkapital-Escape faktisch nicht in Anspruch nehmen können, da die Kürzung häufig zu einer Eigenkapitalquote von null führen wird (vgl. LBP/HOFFMANN, § 4h Rn. 481; sehr kritisch auch KESSLER/LINDEMER, DB 2010, 472). Die Kürzung betrifft konzernzugehörige Anteile an KapGes. und PersGes. Die Kürzung erfolgt unabhängig von der Beteiligungshöhe und betrifft sowohl Anteile an inländ. als auch ausländ. Konzerngesellschaften (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 74). Die Kürzung schlägt auf die Bilanzsumme durch, da die Kürzung den Umfang des BV betrifft. Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum Wachstumsbeschleunigungsgesetz ist der Verzicht auf die Beteiligungsbuchwertkürzung im Fall einer „Antragsgemeinschaft“ zwischen Mutter- und Tochterunternehmen diskutiert worden. Der Gesetzgeber hat sich gegen die Änderung entschieden (vgl. HERZIG/BOHN, DStR 2009, 2341 [2346]). Mit dem Erwerb der Beteiligung ggf. zusammenhängende Akquisitionsschulden verbleiben hingegen bei der Muttergesellschaft und mindern aufgrund der Kürzung des Beteiligungsbuchwerts deren verbleibendes Eigenkapital (vgl. PAWELZIK, Ubg. 2009, 53).

Einlagen innerhalb der letzten sechs Monate vor dem Abschlussstichtag: Das Eigenkapital ist zu kürzen um Einlagen der letzten sechs Monate vor dem maßgeblichen Abschlussstichtag, soweit ihnen Entnahmen oder Ausschüttungen innerhalb der ersten sechs Monate nach dem maßgeblichen Abschlussstichtag gegenüberstehen. Durch die Regelung sollen kurzfristige Erhöhungen des Eigenkapitals unter dem Aspekt der Missbrauchsvermeidung vermieden werden. Die Regelung erinnert an den durch das StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4) aufgehobenen § 4 Abs. 4a Satz 3. Die Kürzung wirkt sich auch entsprechend bei der Bilanzsumme aus.

5. Kürzung der Bilanzsumme des Betriebs (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 6)

55

Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 6 sieht vor, dass die Bilanzsumme des Betriebs um Kapitalforderungen gegenüber anderen Konzerngesellschaften zu kürzen ist, die nicht im Konzernabschluss ausgewiesen werden und denen Verbindlichkeiten iSd. Abs. 3 in gleicher Höhe gegenüberstehen.

Nach der Gesetzesbegründung soll die Vorschrift sicherstellen, dass sich eine Bilanzverlängerung durch die Weiterreichung von Fremdkapital nicht negativ auf die Eigenkapitalquote auswirkt (vgl. BTDrucks. 16/4841, 49). Dies bedeutet, dass sich aus der Kürzung der Bilanzsumme keine Auswirkungen für das Eigenkapital des Betriebs ergeben.

Eine Kürzung der Bilanzsumme setzt voraus, dass ein Betrieb über eine Kapitalforderung gegenüber einer anderen Konzerngesellschaft verfügt, die im Rahmen der Konsolidierung untergeht. Dies ist der Fall, wenn die das Fremdkapital aufnehmende Konzerngesellschaft das Fremdkapital als Darlehen an eine Schwertgesellschaft weiterreicht. Die aus der Weiterreichung des Darlehens resultierende Bilanzverlängerung wird durch Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 6 korrigiert (für eine Erweiterung des Anwendungsbereichs der Kürzungsvorschrift auf Lieferforderungen und -verbindlichkeiten vgl. PAWELZIK, DB 2008, 2439 [2440]).

Auch setzt eine Kürzung voraus, dass der Forderung gegenüber der Konzerngesellschaft eine Verbindlichkeit iSd. Abs. 3 gegenüber einer nicht konzernzugehörigen Person in entsprechender Höhe gegenübersteht. Der Verweis auf Abs. 3 lässt den Schluss zu, dass es sich bei der Verbindlichkeit um eine solche

handelt, die aus einer Kapitalüberlassung in Geld resultiert, dh. die Ausnahmegesetzvorschrift ist nicht erfüllt, falls die Verbindlichkeit aus einer Sachkapitalüberlassung durch den Dritten resultiert.

56 6. Berücksichtigung von Sonderbetriebsvermögen (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 7)

Nach Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 7 ist das in der HBil. des Mitunternehmers ausgewiesene SonderBV dem Betrieb der Mitunternehmerschaft zuzuordnen, soweit es im Konzernvermögen enthalten ist. Nach der Gesetzesbegründung sollen Gestaltungen durch eine gezielte Zuordnung von WG verhindert werden (vgl. BTDrucks. 16/4841, 49). Allerdings geht aus der Gesetzesbegründung nicht klar hervor, gegen welche Gestaltungen sich die Vorschrift richtet.

Die Vorschrift unterscheidet nicht zwischen positivem und negativem SonderBV. Beide Arten von SonderBV werden daher erfasst. Durch positives SonderBV (zB ein zur Nutzung überlassenes Grundstück) erhöht sich das Vermögen der PersGes. Bei negativem SonderBV (zB Darlehen zur Finanzierung des Erwerbs der Beteiligung) vermindert sich das Vermögen der Mitunternehmerschaft (vgl. SCHWEDHELM/FINKE, GmbHR 2009, 281 [287]). Entsprechende Folgewirkungen ergeben sich aus der Berücksichtigung des SonderBV sowohl für die Bilanzsumme als auch das Eigenkapital der PersGes. So mindert sich durch die Zuordnung passiven SonderBV sowohl die Bilanzsumme als auch das Eigenkapital der PersGes. Von der Vorschrift wird nur das konzernzugehörige SonderBV erfasst (aA WAGNER/FISCHER, BB 2007, 1811 [1815]). Dies bedeutet, dass zunächst zu prüfen ist, ob es sich um konzernzugehöriges SonderBV handelt.

Spiegelbildliche Folgewirkungen ergeben sich für die Bilanzsumme und das Eigenkapital des Betriebs, dem das positive bzw. passive SonderBV bislang handelsrechtl./zivilrechtl. zugeordnet wurde (vgl. KÖHLER, DStR 2007, 597 [600]).

Beispiel: Die Anteile an der AB GmbH & Co. KG werden von der A GmbH gehalten, bei der es sich um das Mutterunternehmen eines Konzerns handelt. Die A GmbH überlässt der AB GmbH & Co. KG das Betriebsgrundstück zur Nutzung.

Lösung: Das Grundstück ist nach Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 7 dem Betrieb der AB GmbH & Co. KG zuzuordnen. Folge ist, dass sich sowohl das Eigenkapital als auch die Bilanzsumme der AB GmbH & Co. KG und damit auch die Eigenkapitalquote erhöht. Dagegen vermindert sich die Bilanzsumme und das Eigenkapital der A GmbH mit entsprechenden Folgen für die Eigenkapitalquote.

Schema zur Ermittlung des korrigierten Eigenkapitals eines Betriebs:

- | | |
|----------|---|
| (1) | bilanzielles Eigenkapital nach Rechnungslegungsstandard |
| (2) + | anteiliger Firmenwert |
| (3) + | 50 % eines Sonderpostens iSd. § 273 HGB |
| (4) ./. | stimmrechtsloses Eigenkapital |
| (5) ./. | Anteile an anderen Konzerngesellschaften |
| (6) ./. | Einlagen innerhalb von 6 Monaten vor Abschlussstichtag |
| (7) +./. | in den Konzernabschluss einbezogenes SonderBV |
| = | korrigiertes Eigenkapital des Betriebs |

57–59 Einstweilen frei.

VI. Maßgeblicher Rechnungslegungsstandard für Eigenkapitalvergleich (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätze 8–10)

Der Gesetzgeber hat in Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätzen 8–10 abschließend geregelt, auf welchen Rechnungslegungsstandards Abschlüsse (Konzernabschluss und Einzelabschluss) basieren können, die dem Eigenkapitalquotenvergleich zugrunde liegen. Für den Stpfl. besteht kein Wahlrecht, aus Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätzen 8–10 resultiert vielmehr eine Rangfolge der zur Anwendung kommenden Rechnungslegungsstandards (vgl. BTDrucks. 16/4835, 3).

Vorrang nach IFRS erstellter Abschlüsse (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 8): Aus Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 8 folgt der Grundsatz, dass die für den Eigenkapitalvergleich maßgeblichen Abschlüsse, dh. sowohl der Konzern- als auch der Einzelabschluss einheitlich nach IFRS zu erstellen sind. Der Gesetzgeber nimmt nicht dazu Stellung, welche IFRS gemeint sind, die vom IASB entwickelten oder die durch das sog. Endorsement-Verfahren europäisierten IFRS. Als Basis kommen nur die IFRS in Frage, die nach Art. 2, 3 und 6 der IAS-Verordnung (Abl. EG Nr. L 243/1 v. 11.9.2002) von der EU-Kommission anerkannt wurden (vgl. HENNRICHS, S:R 2007, 352 [353]; BTDrucks. 16/4841, 48; PRINZ, GmbHR 17/2007, R 257). Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 8 enthält insoweit einen dynamischen Verweis auf den jeweils von der EU anerkannten Stand der IFRS. Zur Aufstellung und Offenlegung eines IFRS-Abschlusses sind nach Art. 4 IFRS-VO nur kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen verpflichtet (vgl. § 315a Abs. 1 und 2 HGB; zu Einzelheiten s. KOZIKOWSKI/RITTER in Beck-BilKomm. VII. § 315a Rn. 3). Ob ein Unternehmen Mutterunternehmen und daher zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist, beurteilt sich nach §§ 290 ff. HGB mit der Folge, dass Abweichungen zu der Aufstellungspflicht nach IAS 27 denkbar sind. Mit der Aufgabe des Konzepts der einheitlichen Leitung im Rahmen des BilMoG wurden die Aufstellungsverpflichtung nach HGB und IAS weitgehend angeglichen. Für nicht kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen besteht keine Verpflichtung zur Aufstellung und Offenlegung eines Konzernabschlusses nach IFRS (Erstellung eines IFRS Konzernabschlusses mit befreiender Wirkung auf freiwilliger Basis nach § 315a Abs. 3 HGB).

Nach dem Handelsrecht eines EU-Mitgliedstaats erstellte Abschlüsse (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 9 Halbs. 1): Nach dem Handelsrecht eines EU-Mitgliedstaats erstellte Abschlüsse (zB nach HGB) können nur dann verwendet werden, wenn keine Verpflichtung zur Aufstellung und Offenlegung eines IFRS-Konzernabschlusses besteht. Auch darf für keines der letzten fünf Wj. freiwillig ein Konzernabschluss nach IFRS aufgestellt worden sein. Ein freiwillig erstellter Abschluss nach IFRS schließt die Anwendung nach dem Handelsrecht eines EU-Mitgliedstaats erstellter Abschlüsse daher nur dann aus, wenn der IFRS-Abschluss für den Konzern erstellt wurde.

Nach US-GAAP aufzustellende Abschlüsse (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 9 Halbs. 2): Ist weder ein Konzernabschluss nach IFRS noch ein Konzernabschluss nach dem Handelsrecht eines EU-Mitgliedstaats aufzustellen und offen zu legen, sind nach den US-GAAP aufzustellende und offen zu legende Abschlüsse zu verwenden.

Konzernabschluss muss den Anforderungen an die handelsrechtliche Konzernrechnungslegung genügen (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 10): Ein nach HGB aufgestellter Konzernabschluss muss nach Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 10 den Anforderungen an die handelsrechtl. Konzernrechnungslegung genügen. Dies bedeutet, dass neben den Vorschriften der §§ 290–312 HGB die

vom deutschen Standardisierungsrat auf der Grundlage des § 342 HGB verabschiedeten Deutschen Rechnungslegungsstandards (DRS) zu beachten sind, die als GoB für den Konzernabschluss gelten. Dies schließt die Offenlegung des Abschlusses und Prüfung durch einen Abschlussprüfer ein.

Ein nach dem Handelsrecht eines anderen EU-Mitgliedstaats erstellter Abschluss muss die Voraussetzungen erfüllen, unter denen der Abschluss nach § 291 HGB befreiende Wirkung hätte (zu den Anforderungen s. KOZIKOWSKI/RITTER in Beck-BilKomm. VII. § 291 Rn. 15 ff.). Für einen nach US-GAAP aufzustellenden Konzernabschluss besteht die Voraussetzung, dass der Abschluss die Voraussetzungen erfüllt, unter denen ein Konzernabschluss nach § 292 HGB befreiende Wirkung hätte (zu Einzelheiten s. IDW, WP-Handbuch Teil I, 2006, M Rn. 104 ff.).

Keine Zulassung weiterer Rechnungslegungsstandards: Weitere Rechnungslegungsstandards als die in Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätzen 8–10 genannten sind nicht zugelassen. Nach der Gesetzesbegründung ist diese Einschränkung aus „Gründen der Praktikabilität und Administrierbarkeit durch die FinVerw.“ erfolgt (vgl. BTDrucks. 16/4841, 49).

61 Einstweilen frei.

62 VII. Überleitungsrechnung (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätze 11–13)

Sicherstellung der Vergleichbarkeit durch einheitliche Rechnungslegungsstandards (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 11): Für eine Vergleichbarkeit der Eigenkapitalquoten besteht die Voraussetzung, dass alle Abschlüsse nach demselben Rechnungslegungsstandards erstellt werden. Wurde der Jahresabschluss oder Einzelabschluss eines Betriebs nicht nach demselben Rechnungslegungsstandard wie der Konzernabschluss aufgestellt, ist die Eigenkapitalquote des Betriebs mit Hilfe einer Überleitungsrechnung an den für den Konzernabschluss geltenden Standard anzupassen (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 11). Die Vorschrift begründet die Maßgeblichkeit des für den Konzernabschluss geltenden Rechnungslegungsstandards. In welcher Form die Überleitungsrechnung zu erfolgen hat, regelt das Gesetz nicht.

Prüferische Durchsicht der Überleitungsrechnung (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 12): Ein dem Eigenkapitalquotenvergleich zugrunde liegender Konzernabschluss ist durch einen Abschlussprüfer zu testieren. Dies gilt auch dann, wenn die Aufstellung allein für Zwecke des § 4h erfolgt (s. Anm. 48). Für den Einzelabschluss sieht Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 12 vor, dass die Überleitungsrechnung einer prüferischen Durchsicht zu unterziehen ist; die Überleitungsrechnung unterliegt keiner Pflichtprüfung nach § 316 HGB. In dem Gesetzeswortlaut wird nur die prüferische Durchsicht der Überleitungsrechnung angesprochen. Nach der Gesetzesbegründung soll die prüferische Durchsicht nach den Grundsätzen des IDW PS 900 durchgeführt werden. Eine prüferische Durchsicht nach IDW PS 900 ist nicht mit einer Abschlussprüfung gleichzusetzen. Vielmehr handelt es sich um eine kritische Würdigung in Form einer Plausibilitätsbeurteilung (vgl. IDW PS 900 Rn. 7). Die prüferische Durchsicht dient dem Ziel, die Glaubhaftigkeit der in der Überleitungsrechnung enthaltenen Informationen zu erhöhen (vgl. HENNRICH, DSrR 2007, 1926 [1929]). Das Ergebnis der prüferischen Durchsicht kann daher nicht wie im Fall einer Abschlussprüfung mit „hinreichender Sicherheit“, sondern nur mit einer „gewissen

Sicherheit“ getroffen werden. Dem Stpfl. entstehen weitere Aufwendungen für die Inanspruchnahme des Eigenkapitalquotenvergleichs.

Für die Durchführung der prüferischen Durchsicht kommen nicht nur Abschlussprüfer in Frage, die die Voraussetzungen des § 319 HGB erfüllen. Zulässig ist eine prüferische Durchsicht auch durch einen Steuerberater. Der Gesetzeswortlaut enthält keinen Hinweis, in welcher Form das Ergebnis der prüferischen Durchsicht festzuhalten ist. Der Verweis der Gesetzesbegründung auf den PS 900 lässt aber den Schluss zu, dass die Grundsätze des PS 900 hier entsprechend gelten sollen. Danach ist über das Ergebnis der prüferischen Durchsicht eine schriftliche Bescheinigung auszustellen, die eine klare negativ formulierte Aussage des Prüfers enthält (vgl. IDW, WP-Handbuch Teil II, 2007, P Rn. 43). Hat der Prüfer keine wesentlichen Beanstandungen zu erheben, wird der Prüfer festhalten, dass er aufgrund seiner prüferischen Durchsicht nicht auf Sachverhalte gestoßen ist, die zu der Annahme veranlassen, dass die Überleitungsrechnung in wesentlichen Belangen nicht in Übereinstimmung mit den angewandten Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellt worden ist (vgl. IDW PS 900 Rn. 26).

Rechtsfolgen des Ergebnisses der prüferischen Durchsicht: Der Gesetzgeber hat nicht geregelt, welche Rechtsfolgen an das Urteil des Prüfers anknüpfen. Der Prüfer hat sein Urteil sachverhaltsabhängig in drei unterschiedlichen Formen abzugeben: Reviewbescheinigung ohne Beanstandung, Reviewbescheinigung mit Beanstandung, Reviewbescheinigungen, in denen der Prüfer zu keiner Aussage gelangt (vgl. IDW, WP-Handbuch Teil II, 2007, P Rn. 57). Offen bleibt, ob nur Überleitungsrechnungen, deren prüferische Durchsicht zu keiner Beanstandung geführt hat, dem Eigenkapitalquotenvergleich zugrunde gelegt werden können. UE steht die Entscheidung im Ermessen der FinVerw. Als ungeeignet sind wohl nur Überleitungsrechnungen einzustufen, bei denen der Prüfer zu keiner Aussage gelangt ist.

Prüfung des Abschlusses oder der Überleitungsrechnung: Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 13 räumt der FinVerw. die Möglichkeit ein, eine Prüfung des Abschlusses oder der Überleitungsrechnung des Betriebs durch einen Abschlussprüfer zu verlangen, der die Voraussetzungen des § 319 HGB erfüllt. Dies bedeutet, dass Steuerberater für die Prüfung nicht in Frage kommen. Die Anordnung einer Prüfung steht im Ermessen (§ 5 AO) der FinVerw. Diese hat die Ermessensentscheidung zu begründen. Die Kosten für die Prüfung hat der Stpfl. zu tragen. Um eine Prüfung zu verlangen, muss die FinVerw. besondere Gründe vorbringen, die die Prüfung rechtfertigen. Es müssen aus Sicht der FinVerw. Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit der Überleitungsrechnung bestehen (vgl. HENNRICH, DStR 2007, 1926 [1929]). Jedenfalls wird durch eine Verpflichtung zur Prüfung der Überleitungsrechnung Verwaltungsaufwand auf die Unternehmen verlagert.

Einstweilen frei.

63

VIII. Festsetzung eines Zuschlags nach § 162 Abs. 4 AO bei unrichtigen Abschlüssen und überhöhtem Zinsabzug (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätze 14–16)

64

In Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätzen 14–16 ist die Erhebung eines Strafzuschlags entsprechend § 162 Abs. 4 AO vorgesehen, falls ein dem Eigenkapitalvergleich zugrunde gelegter Abschluss unrichtig ist. Führt der zutreffende Abschluss zu einer Erhöhung der nach Abs. 1 Satz 1 nicht abziehbaren Zinsaufwendungen,

sollen Bemessungsgrundlage für die Erhebung des Strafzuschlags die nach Abs. 1 nicht abziehbaren Zinsaufwendungen bilden.

Aus Sicht des Gesetzgebers soll durch die Androhung von Strafzuschlägen sichergestellt werden, dass Stpfl., die sich auf die Inanspruchnahme der Escape-Klausel iSd. Abs. 2 Satz 1 Buchst. c berufen, dem Eigenkapitalquotenvergleich richtige Abschlüsse zugrunde legen. Letztlich ist die Regelung durch die Komplexität der Escape-Klausel selbst veranlasst. Der Gesetzgeber meint den Stpfl. durch die Androhung von Strafzuschlägen zu besonderer Sorgfalt bei der Rechtsanwendung anhalten zu müssen. Die Regelung ist dazu geeignet, den Stpfl. davon abzuhalten, die Escape-Klausel in Anspruch zu nehmen. Auch stellt sich die Frage nach der Verhältnismäßigkeit der Regelung.

Dem Eigenkapitalvergleich zugrunde gelegter Abschluss: Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 14 stellt darauf ab, dass ein dem Eigenkapitalvergleich zugrunde gelegter Abschluss unrichtig ist. Angesprochen ist wohl der Fall, dass aufgrund des unrichtigen Abschlusses die Inanspruchnahme der Escape-Klausel ermöglicht wird. Der Gesetzeswortlaut differenziert nicht zwischen der Unrichtigkeit des Konzernabschlusses bzw. der Unrichtigkeit eines Einzelabschlusses. Die Tatbestandsvoraussetzungen der Vorschrift sind erfüllt, wenn entweder der Konzern- oder der Einzelabschluss unrichtig ist.

Unrichtigkeit eines Abschlusses: Der Gesetzeswortlaut spricht nur den Fall an, dass der unrichtige Abschluss zu Gunsten des Stpfl. zu einer Erhöhung der nach Abs. 1 Satz 1 nicht abziehbaren Zinsaufwendungen führt. Ist der Abschluss zwar unrichtig, wirkt sich die Unrichtigkeit aber zu Lasten des Stpfl. aus (geringerer Betrag der abziehbaren Zinsen), wird der Fall nicht von Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätzen 14–16 erfasst.

Nach dem Gesetzeswortlaut bleibt unbestimmt, unter welchen Voraussetzungen ein dem Eigenkapitalvergleich zugrunde gelegter Einzel- bzw. Konzernabschluss unrichtig ist. Grundsätzlich kann die Unrichtigkeit eines Abschlusses in materiellen oder formalen Mängeln bestehen. Aus einer von Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 14 erfassten Unrichtigkeit müssen Auswirkungen auf die Eigenkapitalquote resultieren. Die Vorschrift erstreckt sich daher nur auf Fälle der materiellen Unrichtigkeit eines Abschlusses.

Die Unrichtigkeit der Abschlüsse muss in einer nicht sachgerechten Anwendung der Rechnungslegungsgrundsätze (regelmäßig also der IFRS) für die Ermittlung der Eigenkapitalquote bestehen (vgl. GOSCH/FÖRSTER II. § 4h EStG Rn. 120). Die Vorschrift dürfte Fälle erfassen, in denen der Stpfl. den Konsolidierungskreis falsch beurteilt hat. Offen ist, ob Entsprechendes gilt, wenn der Stpfl. die Konzernspitze falsch beurteilt hat, weil ein noch höher stehender Rechtsträger einen konsolidierten Abschluss hätte erstellen können. Streng genommen ist auch in diesem Fall der dem Eigenkapitalquotenvergleich zugrunde liegende Abschluss unrichtig (aA BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 157).

Die Ausübung von im Rahmen der Rechnungslegungsgrundsätze vorgesehenen Wahlrechten führt nicht zur Unrichtigkeit der Abschlüsse iSv. Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 14. In der Mehrzahl der Fälle dürfte es sich daher nicht um eine unrichtige Anwendung der Rechnungslegungsgrundsätze, sondern um eine Ausübung von im Rahmen der Rechnungslegung angelegten Wahlrechten handeln. Auch bestehen bei der Anwendung der IFRS/IAS zahlreiche Zweifelsfragen, die sich nicht eindeutig beantworten lassen. Infolge des aus Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 8 resultierenden Rechtsverweises werden diese Auslegungsfragen

auf die Escape-Klausel übertragen. Aufgrund des unbestimmten Gesetzeswortlauts sind Streitfälle mit der FinVerw. vorprogrammiert.

Feststellung der Unrichtigkeit und Erstellung eines zutreffenden Abschlusses: Der Gesetzeswortlaut nimmt nicht dazu Stellung, wer die Unrichtigkeit eines Abschlusses feststellt, der einem Eigenkapitalquotenvergleich zugrunde gelegt wurde. Der Gesetzgeber geht wohl davon aus, dass die Feststellung der Unrichtigkeit durch die FinVerw. erfolgt. Auch hat er nicht geregelt, wem nach der Feststellung der Unrichtigkeit des Abschlusses die Verpflichtung zur Aufstellung eines zutreffenden Abschlusses obliegt. Bei dem Eigenkapitalquotenvergleich handelt es sich um einen Ausnahmetatbestand von der Anwendung der Zinsschranke iSd. Abs. 1 Satz 1. Will der Stpfl. den Eigenkapital-Escape weiterhin in Anspruch nehmen, obliegt ihm daher wohl auch die Verpflichtung zur Erstellung eines richtigen Abschlusses.

Festsetzung eines Zuschlags nach § 162 Abs. 4 AO: Führt der „richtige“ Abschluss für die Durchführung des Eigenkapitalquotenvergleichs zu einer Erhöhung der nach Abs. 1 Satz 1 nicht abziehbaren Zinsaufwendungen, berechtigt dies die FinVerw., einen Strafzuschlag in entsprechender Anwendung des § 162 Abs. 4 AO festzusetzen. Der im Rahmen der Begründung einer Dokumentationspflicht für Auslandssachverhalte iSd. § 90 Abs. 3 AO eingeführte § 162 Abs. 4 AO wird in sinngemäßer Anwendung dazu herangezogen, Strafzuschläge für die unrichtige Erstellung von Abschlüssen im Rahmen der Durchführung des Eigenkapitalquotenvergleichs zu begründen (vgl. BMF v. 12.4.2005, BStBl. I 2005, 570). Im Hinblick auf die Komplexität des Eigenkapital-Escape ist die Erhebung von Strafzuschlägen nicht zu rechtfertigen.

Bemessungsgrundlage des Strafzuschlags sollen nach Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 15 die nach Abs. 1 nicht abziehbaren Schuldzinsen bilden. Unverständlich ist, dass Bemessungsgrundlage für den Zuschlag der Gesamtbetrag der nicht abziehbaren Schuldzinsen bilden soll (vgl. HALLERBACH, StuB 2007, 289 [292]). Ein Schaden wäre dem Fiskus nur in Höhe des Mehrbetrags der nicht abziehbaren Schuldzinsen entstanden (vgl. DJPW/DÖTSCH/PUNG, § 8a KStG Rn. 71). Auch § 164 Abs. 4 Satz 2 AO geht nur von dem Mehrbetrag der Einkünfte aus. Der Zuschlag beträgt nach § 164 Abs. 4 AO mindestens 5 % und höchstens 10 % des Mehrbetrags der nicht abziehbaren Zinsaufwendungen, mindestens jedoch 5000 €. Der Zuschlag zählt zu den nicht abziehbaren BA iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 12.

§ 164 Abs. 4 Sätze 4–6 AO gelangen sinngemäß zur Anwendung. Dies bedeutet, dass die FinVerw. von der Festsetzung eines Zuschlags absehen kann, wenn die Nichterfüllung der Verpflichtung zur Erstellung richtiger Abschlüsse für die Durchführung des Eigenkapitalquotenvergleichs entschuldbar erscheint oder ein Verschulden nur geringfügig ist.

Einstweilen frei.

65–66

E. Entsprechende Geltung des § 8a Abs. 2 und 3 KStG bei einer Körperschaft nachgeordneter Mitunternehmerschaft (Abs. 2 Satz 2)

67

Abs. 2. Satz 2 enthält eine verschärfende Sonderregelung für den Fall, dass eine Mitunternehmerschaft unmittelbar oder mittelbar einer Körperschaft nachgeordnet ist. In diesem Fall gilt für den Betrieb der Mitunternehmerschaft § 8a Abs. 2 und 3 KStG entsprechend.

Nach der Gesetzesbegründung ist die Vorschrift darauf ausgerichtet, schädliche Gesellschafterfremdfinanzierungen bei einer KapGes. nachgeordneter Mitunternehmenschaft zu erfassen (vgl. BTDrucks. 16/4841, 48). Durch die Sonderregelung soll verhindert werden, dass der Gewinnanspruch der Mitunternehmer-KapGes. durch Fremdkapitalvergütungen gemindert wird, die die Mitunternehmenschaft an den Gesellschafter der Mitunternehmer-KapGes. zahlt (vgl. HICK, Festschr. Krawitz, 2010, 143 ff.); § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 findet keine Anwendung auf Vergütungen, die an den Gesellschafter der Mitunternehmer-KapGes. gezahlt werden. Aus § 4h Abs. 2 Satz 2 resultiert eine Erweiterung des Anwendungsbereichs von § 8a Abs. 2 und 3 KStG. In systematischer Hinsicht hätte der Gesetzgeber die Vorschrift besser in § 8a KStG integriert. Zu Einzelheiten s. § 8a KStG Anm. J 07-15 und J 07-19.

68–69 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 3: Maßgeblicher Gewinn, Zinsaufwendungen, Zinserträge, Konzernzugehörigkeit

Schrifttum: HAISCH, Steuerliche Behandlung von Swapgeschäften, DStZ 2004, 511; HAHNE, Die Begünstigung von Beteiligungen an Personengesellschaften bei der Zinsschranke – Gestaltungsmöglichkeiten zur Erhöhung des steuerlichen Zinsabzugs, DStR 2007, 1947; HEINTGES/KAMPHAUS/LOITZ, Jahresabschluss nach IFRS und Zinsschranke, DB 2007, 1261; HENNRICH, Zinsschranke, Eigenkapitalvergleich und IFRS, DB 2007, 2101; LÜDENBACH/HOFFMANN, Die langen Schatten der IFRS über der HGB-Rechnungslegung, Beihefter zu DStR 2007 Heft 50; LÜDENBACH/HOFFMANN, Der IFRS-Konzernabschluss als Bestandteil der Steuerbemessungsgrundlage für die Zinsschranke nach § 4h EStG-E, DStR 2007, 636; DEMUTH/KAISER, Die Folgen der Zinsschranke auf PPP-Projekte nach dem neuen BMF-Schreiben v. 4.7.2008, BB 2008, 2497; DÖRR/FEHLING, Gestaltungsmöglichkeiten zum Öffnen der Zinsschranke, Ubg. 2008, 345; DORENKAMP, Anwendung der Zinsschranke bei der gewerblichen Publikums GmbH & Co. KG, FR 2008, 1133; EILERS, Zinsschrankenerfahrungen – Sub-prime crisis; Reaktionsgestaltungen; Private Equity Strukturen, Ubg. 2008, 199; GANSSAUGE/MATTERN, Der Eigenkapitaltest im Rahmen der Zinsschranke (Teil I), DStR 2008, 213; GANSSAUGE/MATTERN, Der Eigenkapitaltest im Rahmen der Zinsschranke (Teil II), DStR 2008, 267; HAGEBÖKE/STANGL, Zur Konzernfreiheit von assoziierten Unternehmen im Rahmen der Zinsschranke, DB 2008, 200; HALLERBACH, Das BMF-Anwendungsschreiben zur Zinsschranke (Teil II), StuB 2008, 624; HARTMANN, Zinsschranke aus Sicht des unternehmerischen Mittelstands, Ubg. 2008, 285; HUKEN, Entwurf eines BMF-Schreibens zur Zinsschranke, DB 2008, 544; KAMINSKI, Entwurf eines BMF-Schreibens zur Zinsschranke (§ 4h EStG, § 8a KStG), Stb. 2008, 198; v. KREMPPELHUBER, Zusammenspiel von Zinsschranke und gewerbesteuerlicher Hinzurechnung, NWB F. 4, 5374; KUSSMAUL/PFIRMANN/MEYERING/SCHÄFER, Ausgewählte Anwendungsprobleme der Zinsschranke, BB 2008, 136; KUSSMAUL/RUINER/SCHAPPE, Ausgewählte Gestaltungsmaßnahmen zur Vermeidung der Anwendung der Zinsschranke, GmbHR 2008, 506; MUJKANOVIC, Die Konsolidierung von Zweckgesellschaften nach IFRS und HGB vor dem Hintergrund der Subprime-Krise und des BilMoG, StuB 2008, 136; PRINZ, Mittelstandsfinanzierung in Zeiten der Zinsschranke, FR 2008, 441; PUNG, Ausgewählte Einzelfragen zur Anwendung des § 8b KStG, Ubg. 2008, 254; SALZMANN, Zinsen einer inländischen Personengesellschaft an ihre ausländischen Gesellschafter im Abkommensrecht, IStR 2008, 400; SCHMIDT, Zinsen einer inländischen Personengesellschaft an ihre ausländischen Gesellschafter im Abkommensrecht – Anmerkung zum BFH-Urteil vom 17.10.2007, IStR 2008, 290; SCHMIDT-FEURENBACHER, Zinsschranke und „Mantelkauf“ aus Sicht der Praxis, Ubg. 2008, 471; SCHULTES-SCHNITZLEIN/MISKE, Die Zinsschranke nach dem BMF-Anwendungsschreiben v. 4.7.2008, NWB F. 4, 5364;

STRUNK/HOFACKER, Anwendung der Zinsschranke (§ 4h EStG) auf die Tätigkeiten der öffentlichen Hand, Stbg. 2008, 249; BOLLER/EILINGHOFF/SCHMIDT, § 50d Abs. 10 EStG i.d.F. des JStG 2009 – ein zahnlöser Tiger?, IStR 2009, 109; EISENBACH, Vermeidung der Zinsschranke durch Förderdarlehen, StuB 2009, 644; FROTSCHER, Treaty Override und § 50d Abs. 10 EStG, IStR 2009, 593; GÜNKEL/LIEBER, Auslegungsfragen im Zusammenhang mit § 50d Abs. 10 EStG, Ubg. 2009, 301; HAISCH, Auswirkungen der IDW RS HFA 22 auf die Besteuerung von strukturierten Finanzinstrumenten, FR 2009, 72; HEUSER/THEILE, IFRS Handbuch, 4. Aufl., Köln 2009; HILL, Neuregelung internationaler Sondervergütungen nach § 50d Abs. 10 EStG, DStR 2009, 888; KREFT/SCHMITT-HOMANN, Die steuerliche Behandlung des Zins-Swaps, BB 2009, 2404; ORTMANN-BABEL/BOLIK/GAGEUR, Aktuelle Beratungsschwerpunkte bei der Bilanzierung von Gesellschafterdarlehen, BB 2009, 2414; TÖBEN/LOHBECK/FISCHER, Aktuelle steuerliche Fragen im Zusammenhang mit Inbound-Investitionen in deutsches Grundvermögen, FR 2009, 151; WEBER-GRELLET, Der Konzernbegriff des § 4h EStG, DStR 2009, 557; WEHRHEIM/HAUSMANN, Darlehensvergabe im Konzernverbund und Zinsschranke, StuW 2009, 269; MITSCHKE, Streitpunkt § 50d Abs. 10 EStG – ein Tiger mit scharfen Zähnen, DB 2010, 303.

A. Bestimmung des maßgeblichen Gewinns (Abs. 3 Satz 1)

I. Neuer gesetzlicher Begriff des „maßgeblichen Gewinns“

70

Zum Zweck der Ermittlung des verrechenbaren EBITDA definiert der Gesetzgeber den „maßgeblichen Gewinn“ als stpfl. Gewinn, der nach den Vorschriften des EStG mit Ausnahme des § 4h Abs. 1 zu ermitteln ist. Die Regelungen der Zinsschranke sind daher bei der Ermittlung des maßgeblichen Gewinns nicht zu berücksichtigen.

Bei Einzelunternehmen und Mitunternehmenschaften bestimmt sich der maßgebliche Gewinn nach dem nach den allgemeinen Grundsätzen der §§ 4 ff. ermittelten stpfl. Gewinn. Stfreie Erträge und Einlagen erhöhen den maßgeblichen Gewinn nicht. Das verrechenbare EBITDA kann daher erheblich vom handelsrechtl. EBITDA abweichen. Für Körperschaften tritt an Stelle des maßgeblichen Gewinns das maßgebliche Einkommen (zu Einzelheiten s. § 8a KStG Anm. J 07-6).

Gesellschaftsbezogene Ermittlung des maßgeblichen Gewinns bei Mitunternehmenschaften: Die Ermittlung des maßgeblichen Gewinns bei Mitunternehmenschaften wirft besondere Fragestellungen auf. Auch wenn § 4h hierzu nicht ausdrücklich Stellung nimmt, ist die Ermittlung des maßgeblichen Gewinns gesellschaftsbezogen vorzunehmen. Dies bedeutet, dass auf den stl. Gesamtgewinn der Mitunternehmenschaft abzustellen ist, der sich aus dem Ergebnis der Gesamthandsbilanz und ggf. aus dem Ergebnis von Sonder- und Ergänzungsbilanzen zusammensetzt (vgl. MIDDENDORF/STEGEMANN, Inf. 2007, 305 [307]). Wegen denkbarer Kaskadenwirkungen bei mehrstufigen Mitunternehmenschaften s. Anm. 71.

II. Ermittlung des „maßgeblichen Gewinns“

71

Steuerfreie Einkünfte: Der Wortlaut des Abs. 3 Satz 1 nimmt Bezug auf den stpfl. Gewinn. Nach dem Welteinkommensprinzip zählen zu dem stpfl. Gewinn auch ausländ. Einkünfte, soweit Deutschland für diese Einkünfte das Besteuerungsrecht zusteht. Dies bedeutet, dass stfreie Einkünfte den maßgeblichen Gewinn nicht erhöhen. Dies betrifft vor allem:

► *Gewinnanteile ausländischer Betriebsstätten:* Für Betriebsstätteneinkünfte sehen die von Deutschland abgeschlossenen DBA im Grundsatz die Freistellung nach Art. 7 iVm. Art. 23A Abs. 1 OECD-MA unter Progressionsvorbehalt entsprechend dem Art. 23A Abs. 3 OECD-MA vor. Greift die abkommensrechtl. Freistellungsmethode, sind die Betriebsstätteneinkünfte in dem maßgeblichen Gewinn nicht enthalten. Etwas anderes gilt für den Fall, dass kein DBA besteht bzw. das Abkommen die Anwendung der Anrechnungsmethode vorschreibt.

► *Beteiligungserträge iSd. § 20:* Gewinnausschüttungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 aus der Beteiligung an einer KapGes. sowie Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes. iSd. § 20 Abs. 2 Nr. 1 erhöhen den stpfl. Gewinn nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a bzw. Buchst. b nur zur Hälfte (Mitunternehmerschaft als Anteilseigner; für nach dem 31.12.2008 erzielte Beteiligungserträge bzw. Veräußerungsgewinne nach dem Teileinkünfteverfahren iHv. 60 %; § 52a Abs. 3) bzw. nach § 8b Abs. 1 iVm. Abs. 5 und Abs. 2 iVm. Abs. 3 KStG nur iHv. 5 %, falls es sich bei dem Anteilseigner um eine Körperschaft handelt (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 41; HARTMANN, Ubg. 2008, 285). Dies hat zur Folge, dass der stpfl. Gewinn, als Ausgangsgröße für die Ermittlung des verrechenbaren EBITDA, ggf. erheblich von entsprechenden betriebswirtschaftlichen Kennziffern abweicht, die auf dem handelsrechtl. Gewinn beruhen.

Holdingsgesellschaften, die in wesentlichem Umfang zu 95 % stfreie Beteiligungserträge erzielen, verfügen idR nur über ein geringes verrechenbares EBITDA. Zinsaufwendungen können daher leicht die Grenze von 30 % des verrechenbaren EBITDA überschreiten.

Außerbilanzielle Hinzurechnungen: Zu dem stpfl. Gewinn zählen auch außerbilanzielle Hinzurechnungen, die bei der Ermittlung des Einkommens vorgenommen werden. Hierbei kann es sich um die Hinzurechnung nicht abzählbarer BA iSd. § 4 Abs. 5 bzw. Abs. 5b oder um Hinzurechnungsbeträge nach § 1 AStG bzw. nach § 10 AStG handeln.

Zugerechnete Ergebnisse nachgeordneter Mitunternehmerschaften: In den maßgeblichen Gewinn geht auch der Gewinnanteil aus der Beteiligung an einer nachgeordneten Mitunternehmerschaft ein, die im BV des Betriebs gehalten wird (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2). Eine § 9 Nr. 2 GewStG entsprechende Kürzungsvorschrift weist § 4h nicht auf (RÖDDER, DStR 2007, Beihefter zu Heft 40, 7; HALLERBACH, StuB 2008, 624 [628]). Dabei umfasst der Gewinnanteil sowohl das Ergebnis des Gesamthandsvermögens als auch des SonderBV. Im Ergebnis wirkt sich der Gewinnanteil einer Mitunternehmerschaft damit doppelt bei der Ermittlung des maßgeblichen Gewinns aus (vgl. DÖRFLER, Ubg. 2008, 693 [698]; KUSSMAUL/PFIRMANN/MEYERING/SCHÄFER, BB 2008, 136). In einem ersten Schritt bei der Ermittlung des maßgeblichen Gewinns auf Ebene der Mitunternehmerschaft selbst. In einem zweiten Schritt geht das Ergebnis der Mitunternehmerschaft in die Ermittlung des maßgeblichen Gewinns des Betriebs des Gesellschafters ein; etwas anderes gilt für den Fall, dass in dem zugerechneten Gewinnanteil stfreie Beteiligungserträge iSd. § 20 enthalten sind, die auf Ebene des Gesellschafters zu 40 % (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a bzw. Buchst. b) bzw. iHv. 95 % (nach § 8b Abs. 1 iVm. Abs. 6 KStG) außer Ansatz bleiben. Im Rahmen der Steuerplanung lässt sich dieser Kaskadeneffekt zielgerichtet durch das Hintereinanderschalten von Mitunternehmerschaften zur Erhöhung des maßgeblichen Gewinns und damit des Zinsabzugsvolumens nutzen (vgl. HAHNE, DStR 2007, 1947 [1950]; BLÜMICH/HEUERMANN, § 4h Rn. 31; umgekehrte Wirkungen können allerdings in Verlustsituationen entstehen). Nach BMF v. 4.7.2008 (BStBl. I 2008, 718 Rn. 42) will die FinVerw. derartige Kaskadeneffekte

nicht akzeptieren (vgl. HUKEN, DB 2008, 544 [545]). Die Verwaltungsauffassung ist allerdings nicht vom Gesetzeswortlaut gedeckt.

Auswirkungen von Verlustausgleichsbeschränkungen: Verluste, die im Wj. ihrer Entstehung nach §§ 2a, 15 Abs. 4, 15a und 15b nur mit gleichartigen Gewinnen ausgleichsfähig sind, mindern im Wj. ihrer Entstehung den maßgeblichen Gewinn nicht. Die Beträge mindern den maßgeblichen Gewinn im Abzugsjahr. § 10d steht im Entstehungsjahr der Verluste einer stl. Berücksichtigung nicht entgegen, dh. die Verluste mindern im Wj. ihrer Entstehung den maßgeblichen Gewinn.

B. Zinsaufwendungen sind den maßgeblichen Gewinn mindernde „Vergütungen für Fremdkapital“ (Abs. 3 Satz 2)

I. Minderung des maßgeblichen Gewinns um „Vergütungen für Fremdkapital“

72

Zu den Zinsaufwendungen iSd. Abs. 1 Satz 1 zählen nach Abs. 3 Satz 1 nur solche „Vergütungen für Fremdkapital“, die den maßgeblichen Gewinn eines Betriebs gemindert haben. Nach der Gesetzessystematik handelt es sich um solche Fremdkapitalvergütungen, die nach der Anwendung der übrigen Abzugsbeschränkungen des EStG im „maßgeblichen Gewinn“ iSd. Abs. 1 noch enthalten sind. Erforderlich ist insoweit eine mehrstufige Prüfung. In einem ersten Schritt ist zu ermitteln, ob und inwieweit Fremdkapitalvergütungen zu den betrieblich veranlassten Fremdkapitalvergütungen zählen. In einem zweiten Schritt ist zu prüfen, ob der Abziehbarkeit der Fremdkapitalvergütungen die übrigen Abzugsbeschränkungen des EStG entgegenstehen (vor allem § 4 Abs. 4a, § 3c); bei KapGes. kann eine vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG dem steuerwirksamen Abzug der Zinsaufwendungen entgegenstehen. Einer ausländ. Betriebsstätte zuzuordnende Zinsaufwendungen, deren Einkünfte nach einem DBA von der inländ. Steuerbemessungsgrundlage auszunehmen sind, stellen daher keine Zinsaufwendungen iSd. Vorschrift dar (vgl. MÖHLENBROCK, Ubg. 2008, 5; PRINZ, FR 2008, 441 [447]); dies gilt nicht für den Fall, dass kein DBA besteht bzw. das Abkommen die Anwendung der Anrechnungsmethode vorschreibt. Bei den nach den Schritten eins und zwei verbleibenden Fremdkapitalvergütungen handelt es sich um solche, die den maßgeblichen Gewinn gemindert haben.

Nicht betrieblich veranlasste Fremdkapitalvergütungen: Die betriebliche Veranlassung von Fremdkapitalvergütungen ist nach den vom BFH entwickelten Grundsätzen zu beurteilen (vgl. ua. BFH v. 4.7.1990 – GrS 2–3/88, BStBl. II 1990, 817; v. 8.12.1997 – GrS 1–2/95, BStBl. II 1998, 193). Ausschlaggebend ist danach der tatsächliche Verwendungszweck aufgenommener Fremdmittel. Darlehen zur Finanzierung außerbetrieblicher Zwecke sind nicht betrieblich veranlasst (s. auch BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019).

Nach den übrigen Vorschriften des EStG nicht abziehbare Fremdkapitalvergütungen: Nach den übrigen Vorschriften des EStG nicht abziehbare Fremdkapitalvergütungen mindern den maßgeblichen Gewinn nicht (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 18). Angesprochen sind folgende Abzugsbeschränkungen:

► *Nach § 3c Abs. 1 und 2 nicht abziehbare Fremdkapitalvergütungen:* Nach § 3c Abs. 1 bzw. Abs. 2 werden Fremdkapitalvergütungen ganz oder zu 40 % vom Abzug

ausgeschlossen. Von besonderer Relevanz ist in der Praxis die Abzugsbeschränkung für Fremdkapitalvergütungen, die im Zusammenhang mit nach § 3 Nr. 40 iHv. 40 % freigestellten Beteiligungserträgen stehen.

► *Nach § 4 Abs. 4a nicht abzehbare Fremdkapitalvergütungen:* Durch § 4 Abs. 4a wird der Abzug betrieblich veranlasster Schuldzinsen eines Betriebs eingeschränkt, soweit Überentnahmen vorliegen, dh. wenn die Entnahmen höher sind als die Summe aus Gewinn und Einlagen des Wj. (zu Einzelheiten s. BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019).

► *Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a nicht abzehbare Zinsen:* Hinterziehungszinsen (§ 235 AO) auf Betriebssteuern stellen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a keine abzehbare BA dar.

II. Fremdkapitalvergütungen von Mitunternehmerschaften

Keine Minderung des maßgeblichen Gewinns um Sondervergütungen:

§ 4h gelangt bei PersGes. gesellschaftsbezogen zur Anwendung. Folge ist, dass von § 4h nur solche Zinsaufwendungen erfasst werden, die im Rahmen der Ermittlung des Gesamtgewinns der Mitunternehmerschaft als BA berücksichtigt worden sind. Dies bedeutet, dass sowohl im Gesamthandsbereich als auch im Sonderbereich der Gesellschafter anfallende Fremdkapitalvergütungen zu berücksichtigen sind. Aus einem Darlehen des Gesellschafter an die Gesellschaft resultierende Zinsaufwendungen iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 2 gleichen sich im Rahmen ihrer Gesamtgewinnwirkung aus (BA im Gesamthandsvermögen und BE im SonderBV). Bei den an den Gesellschafter gezahlten Zinsen handelt es sich insoweit nicht um Vergütungen für Fremdkapital iSv. Abs. 3 Satz 2, die den maßgeblichen Gewinn gemindert haben. Entsprechendes gilt im Fall einer doppelstöckigen Personengesellschaftsstruktur für Zinsen, die auf ein von dem Gesellschafter der Obergesellschaft an die Untergesellschaft gewährtes Darlehen entfallen. Die Darlehenszinsen sind als SonderBE des Gesellschafter der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft zu erfassen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2).

Dies gilt auch dann, wenn die Beteiligung des Darlehensgebers an der Mitunternehmerschaft nur minimal ist (zur vergleichbaren Problematik bei § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG vgl. FG Düss. v. 18.6.2007, EFG 2007, 1696, rkr.). Diskutiert werden daher in der Praxis Gestaltungsmodelle, in denen sich eine Bank mit einem „Minianteil“ an dem Darlehensnehmer als Kommanditist beteiligt, und so die Zinsaufwendungen in Sondervergütungen transformiert werden (vgl. DÖRR/FEHLING, Ubg. 2008, 345 [347]; SCHULTES-SCHNITZLEIN/MISKE, NWB F. 4, 5364).

Nur im Inland steuerpflichtige Sondervergütungen sind zinsschranken-

befreit: Nach BMF v. 4.7.2008 (BStBl. I 2008, 718 Rn. 19) handelt es sich nur bei im Inland stpfl. Sondervergütungen eines Mitunternehmers weder um Zinsaufwendungen der Mitunternehmerschaft noch um Zinserträge des Mitunternehmers, dh. es handelt sich bei den Zinsaufwendungen in der Gesamthandsbilanz um Zinsaufwendungen, falls die Zinserträge des Mitunternehmers im Inland nicht stpfl. sind. Diese Einschränkung war dem Gesetz nicht zu entnehmen.

Im Rahmen des JStG 2009 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74) hat der Gesetzgeber den Rechtsgedanken aus BMF v. 4.7.2008 aaO für Fälle beschränkter StPfl. mit der Einführung des § 50d Abs. 10 festgeschrieben (die Vorschrift

geht auf eine Prüfbitte des BRat zurück, vgl. BTDrucks. 16/10494, 2). Danach gelten Sondervergütungen bei der Anwendung eines DBA als Unternehmensgewinne iSd. Abkommens, es sei denn, das Abkommen weist eine ausdrückliche Regelung zur Behandlung der Vergütungen auf. Abkommenrechtl. Sonderregelungen, nach denen Sondervergütungen den Unternehmensgewinnen iSd. Abkommens zugewiesen werden, bestehen mit Österreich, der Schweiz, Singapur, Usbekistan und Kasachstan (vgl. hierzu auch BMF v. 16.4.2010, DB 2010, 984 Rn. 5).

Konkret ist die Rechtsänderung gegen BFH v. 17.10.2007 – I R 5/06 (IStR 2008, 300) zu Zinszahlungen einer inländ. PersGes. an einen im Ausland ansässigen Gesellschafter gerichtet (vgl. BTDrucks. 16/11108, 28; zu der Rspr. vgl. auch SCHMIDT, IStR 2008, 290; SALZMANN, IStR 2008, 400). Der Gesetzgeber sah sich zu der Rechtsänderung veranlasst, um Gewinnverlagerungen durch Gesellschafterdarlehen in DBA-Staaten ansässiger Gesellschafter zu verhindern (vgl. BTDrucks. 16/10494, 2). Der BFH hatte entschieden, dass auf die Sondervergütungen der Zinsartikel des Abkommens (entsprechend Art. 11 OECD-MA) anzuwenden ist mit der Folge, dass Deutschland regelmäßig das abkommenrechtl. Besteuerungsrecht für die Zinsen, anders als bei einem Unternehmensgewinn (entsprechend Art. 7 OECD-MA), nicht zusteht (für den Outboundfall hatte der BFH bereits entschieden, dass sich die Verteilung des Besteuerungsrechts für Sondervergütungen nach Art. 11 OECD-MA [Zinsen] und nicht nach Art. 7 OECD-MA [Unternehmensgewinn] richtet, vgl. BFH v. 27.2.1997 – I R 15/89, BStBl. II 1991, 444; v. 17.12.1997 – I R 34/97, BStBl. II 1998, 296).

Erfolgt die Darlehensvergabe durch einen im Ausland ansässigen Mitunternehmer und weist das DBA keine Sonderregelung für die Zuordnung des Besteuerungsrechts für Sondervergütungen auf, steht Deutschland aufgrund des „treaty override“ nach § 50d Abs. 10 idF des JStG 2009 das Besteuerungsrecht für die Sondervergütungen zu (aA BOLLER/EILINGHOFF/SCHMIDT, IStR 2009, 109 [113] im Hinblick auf die durch die Vorschrift nicht geregelte Zuordnung des Unternehmensgewinns zur Betriebsstätte einer inländ. PersGes.; ergänzend auch LOHBECK/WAGNER, DB 2009, 423; SALZMANN, IWB 4/2009, 165 [v. 25.2.2009]; HILL, DStR 2009, 888 [891]; GÜNDEL/LIEBER, Ubg. 2009, 301 [305]; PRINZ, DB 2009, 811; KRAMER, IStR 2010, 57; WASSERMAYER, IStR 2010, 37; zustimmend dagegen MITSCHKE, DB 2010, 303 [304]). Insoweit wird durch die Gesetzesänderung sichergestellt, dass die Sondervergütungen nicht zu den Vergütungen für Fremdkapital iSv. Abs. 3 Satz 2 zählen.

► *Rückwirkende Anwendung des § 50d Abs. 10:* Nach § 52 Abs. 59 Satz 8 idF des JStG 2009 ist § 50d Abs. 10 in allen Fällen anzuwenden, in denen die ESt. und die KSt. noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist, dh. betroffen sind auch Darlehensgewährungen ab der erstmaligen Ingangsetzung der Zinsschranke (vgl. Anm. 3). Dementsprechend ist der Rechtsgedanke von BMF v. 4.7.2008 aaO Rn. 19 mit Rückwirkung im Gesetz festgeschrieben worden. Aus Sicht des Gesetzgebers ist dies gerechtfertigt, da durch § 50d Abs. 10 die Verwaltungsauffassung im Gesetz festgeschrieben wird (vgl. BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Rn. 1.2.3). Nach der Entscheidung des FG München v. 30.7.2009 (DStR 2009, 2363, nrkr. Rev. Az. BFH I R 74/09) bestehen gegen eine Anwendung der Vorschrift in allen noch nicht bestandskräftig veranlagten Fällen keine Bedenken (kritisch dazu FROTSCHER, IStR 2009, 593 [597]); vgl. auch FG Ba.-Württ. v. 9.10.2009, DStR 2010, 431, nrkr., Rev. Az. BFH I R 106/09.

Einstweilen frei.

74

III. Vergütungen für Fremdkapital

75 1. Zinsaufwendungen iSd. Zinsschranke

Der Gesetzgeber hat in Abs. 3 Satz 2 nicht weiter definiert, unter welchen Voraussetzungen Zinsaufwendungen vorliegen.

Vergütungen für Fremdkapital betreffen nur Geldkapitalüberlassungen: Zinsaufwendungen sind Vergütungen für Fremdkapital, die den maßgeblichen Gewinn gemindert haben. Anhand der Gesetzesbegründung wird deutlich, dass es sich um „Vergütungen für die vorübergehende Überlassung von Geldkapital“ handeln muss (vgl. BTDrucks. 16/4841, 49). Dies bedeutet, dass der Gesetzgeber den Begriff der Zinsaufwendungen im engeren Sinne versteht. Nur die Überlassung von Geldkapital, nicht von Sachkapital ist betroffen (so auch BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 23). So zählen bspw. Leihgebühren im Rahmen einer Wertpapierleihe nicht zu den Zinsaufwendungen. Es muss sich dabei nicht um bezahlte Vergütungen handeln, ein entstandener Vergütungsanspruch reicht aus (vgl. SCHMIDT-FEHNENBACHER, Ubg. 2008, 471). Die von § 4h erfassten Vergütungen für Fremdkapital und die nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG der Hinzurechnung unterliegenden Entgelte für Schulden fallen damit auseinander (zu Anwendungsfragen des § 8 Nr. 1 GewStG vgl. Oberste Finanzbehörden der Länder, Erlass v. 4.7.2008, DStR 2008, 1439; für eine Gegenüberstellung der Vergütungen für Fremdkapital und Entgelte für Schulden vgl. KÖHLER/HAHNE, DStR 2008, 1505 [1507]; v. KREMPELHUBER, NWB F. 4, 5374).

Für die Abgrenzung von § 4h erfasster Zinsaufwendungen kommt es darauf an, welche Bedeutung den Begriffen „Vergütungen“ und „Fremdkapital“ zukommt. Anhaltspunkte für die Auslegung ergeben sich aus BMF v. 15.12.1994 (BStBl. I 1995, 25 [berichtigt 176], zu § 8a KStG aF; vgl. FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz, 2007, § 4h Rn. 133). Nach der Verwaltungsauffassung handelt es sich bei Vergütungen für die Überlassung von Fremdkapital um Gegenleistungen aller Art, die für die Überlassung des Fremdkapitals gewährt werden (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 11; so auch schon BMF v. 15.12.1994, BStBl. I 1995, 25 [berichtigt 176] Rn. 51). Unerheblich ist, ob die Vergütungen in Geld oder Sachwerten bestehen. Als Fremdkapital gelten alle als Verbindlichkeit passivierungsfähigen oder passivierungspflichtigen Kapitalzuführungen, die in Geld bestehen. Erfasst werden auch durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Darlehensgewährungen iSd. § 8b Abs. 3 Sätze 4–8 KStG (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 11). Der Verwaltungsauffassung ist zuzustimmen, da auch ein durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasstes Darlehen beim Darlehensnehmer zum Fremdkapital zählt (vgl. KAMINSKI, Stbg. 2008, 198). Auf den Empfänger der Fremdkapitalvergütungen kommt es nicht an. Anders als nach § 8a KStG aF wird nicht nur die Vergabe von Fremdkapital durch Gesellschafter bzw. durch bestimmte Gruppen rückgriffsgesicherter Dritter sanktioniert, sondern auch die Fremdkapitalvergabe durch fremde Dritte. Auch spielt die Dauer der Fremdkapitalüberlassung keine Rolle, damit werden auch Vergütungen für nur kurzfristig überlassenes Fremdkapital erfasst. Bei Banken zählt zu dem Fremdkapital auch das nach dem KWG dem haftenden Eigenkapital zuzurechnende Fremdkapital (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 13).

Vergütungen für Fremdkapital im Einzelnen:

- ▷ *Anleihen* stellen Verbindlichkeiten und damit Fremdkapital dar;
- ▷ *Cash pooling:* Im Rahmen des konzerninternen cash pooling gewähren Konzerngesellschaften mit überschüssiger Liquidität anderen Konzerngesellschaften

ten Fremdmittel. Es kommt zwischen den Konzerngesellschaften zu einem Passivtausch, der zu Folge hat, dass die Verbindlichkeit gegenüber der gewährenden Konzerngesellschaft geschuldet wird;

- ▷ *Darlehen* mit variablem bzw. festem Zinssatz sind Fremdkapital, auch wenn die Überlassung nur kurzfristig erfolgt (Kontokorrentverbindlichkeiten);
- ▷ *Typisch stille Beteiligungen*: Auf typisch stille Beteiligungen iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 4 entfallende Vergütungen zählen zu den Vergütungen für Fremdkapital; aus Sicht des Beteiligungsunternehmens stellt die Einlage des typisch Stillen Fremdkapital dar;
- ▷ *Partiarische Darlehen*: Bei gewinnabhängigen Vergütungen für die Überlassung eines partiarischen Darlehens handelt es sich um Vergütungen für Fremdkapital;
- ▷ *Verzinsliche Schuldverschreibungen*: Während laufende Erträge zu den Zinserträgen zählen, stellen Kursgewinne bzw. Kursverluste aufgrund von Marktzinsschwankungen keine Vergütungen für Fremdkapital dar (vgl. DÖRR/FEHLING, Ubg. 2008, 345 [346]);
- ▷ *Genussrechtskapital* (ausgenommen Genussrechtskapital iSv. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG);
- ▷ *Damnum bzw. Disagio*: Wird bei der Auszahlung eines Darlehens nicht der volle Betrag ausgezahlt, sondern ein Damnum einbehalten, stellt der Unterschiedsbetrag Zinsaufwendungen dar (Auflösung des passiven Rechnungsabgrenzungspostens über die Laufzeit des Darlehens);
- ▷ *Ausgeschüttete oder ausschüttungsgleiche Erträge aus Investmentvermögen*, die aus Zinserträgen iSd. Abs. 3 Satz 3 stammen, sind bei dem Anleger als Zinserträge zu berücksichtigen (§ 2 Abs. 2a InvStG). Der Zinsanteil ist nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c Doppelbuchst. II InvStG je Investmentanteil anzugeben;
- ▷ *Echte Forfaitierung (bzw. echtes Factoring)*: Das Risiko hinsichtlich des Ausfalls der angekauften Forderung geht auf den Käufer über. Dementsprechend ist auch die Forderung beim Käufer zu aktivieren. Ein Kapitalüberlassungsverhältnis zwischen Verkäufer und Käufer der Forderung liegt nicht vor. Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Forderungsverkauf sind nicht in das Zinsergebnis des Verkäufers einzubeziehen. Aus Billigkeitsgründen räumt die FinVerw. die Möglichkeit ein, aufgrund eines übereinstimmenden schriftlichen Antrags von Verkäufer und Käufer den Forderungsverkauf als „Form der Fremdkapitalüberlassung“ zu behandeln (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 14 u. 32); der Antrag ist bei dem für den Käufer örtlich zuständigen FA zu stellen. Der Käufer hat den Nachweis zu erbringen, dass der Verkäufer der Forderung gegenüber dem für ihn örtlich zuständigen FA eine unwiderrufliche schriftliche Erklärung abgegeben hat, dass er mit der Erfassung der Zinsanteile als Zinsaufwendungen einverstanden ist (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 14). Zum Zeitpunkt und zur Form der Antragstellung äußert sich das BMF-Schreiben nicht.

Bei gestelltem Antrag ist als Zinsertrag des Käufers die Differenz zwischen dem Nennwert und dem Kaufpreis der Forderung anzusetzen. Entgelte für die Übernahme des Bonitätsrisikos durch den Erwerber stellen keine Entgelte iSd. Zinsschranke dar. Der Verkäufer hat in Höhe der Differenz zwischen dem Buchwert der Forderung und dem Verkaufserlös einen Zinsertrag bzw. -aufwand. Dies setzt aber voraus, dass der Forderungserwerber den in das Erwerbsdisagio eingepreisten Zinsanteil offen ausweist.

- ▷ *Unechte Forfaitierung (bzw. unechtes Factoring)* ist zivilrechtl. wie ein Kredit zu behandeln, wenn der Forderungserwerber auf die angekauften Forderungen Vorschüsse leistet und dem Abtretenden dadurch ständig Geldmittel zur Verfügung stehen (vgl. BFH v. 11.12.1986 – IV R 185/83, BStBl. II 1987, 443). Die Forderung ist weiterhin durch den Verkäufer zu aktivieren. Der Verkäufer hat neben der Forderung eine Darlehensschuld in Höhe des vom Forderungserwerber überlassenen Geldkapitals zu passivieren. In Höhe der Differenz zwischen dem Nennwert der Verbindlichkeit und dem überlassenen Geldkapital hat der Verkäufer einen aktiven RAP auszuweisen. Entsprechend weist der Forderungserwerber neben der Darlehensforderung gegenüber dem Forderungsverkäufer einen passiven RAP aus. In Höhe des zu bildenden RAP liegen verteilt über die Laufzeit beim Forderungsverkäufer Zinsaufwendungen und beim Forderungserwerber Zinserträge vor, soweit es sich nicht um Factoring-Gebühren handelt. Die Berücksichtigung von Zinsaufwendungen durch den Forderungsverkäufer setzt voraus, dass eine Rechnung des Forderungserwerbers vorliegt, in der das Finanzierungsentgelt gesondert ausgewiesen wird (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 30).
- ▷ *Vorfälligkeitsentschädigungen:* Hierbei handelt es sich um zinsgleiche Aufwendungen (vgl. BLÜMICH/HEUERMANN, § 4h Rn. 38; aA KÖHLER/HAHNE, DStR 2008, 1505 [1508]).
- ▷ *Dreiecksverhalte im Konzern:* Gewährt eine Tochtergesellschaft einer Schwestergesellschaft ein niedrig verzinstes Darlehen, erhöht sich das Einkommen der Tochtergesellschaft um die Differenz zwischen dem angemessenen und dem vereinbarten Zins. Die Muttergesellschaft erzielt eine zu 95 % stfreie vGA (§ 8b Abs. 1 und Abs. 5 KStG), die sich mangels Einlagefähigkeit des Nutzungsvorteils in die Schwestergesellschaft verbraucht (Vorteilsverbrauch in Höhe der vGA). Der Vorteilsverbrauch auf Ebene der Muttergesellschaft ist nicht als Zinsaufwand zu berücksichtigen. Dies ist dadurch begründet, dass die Tochtergesellschaft der Muttergesellschaft kein Fremdkapital überlassen hat (vgl. WEHRHEIM/HAUSMANN, StuW 2009, 269 [275]; aA PUNG, Ubg. 2008, 254 [256]). Für die Berücksichtigung eines Zinsertrags in Höhe der vGA auf Ebene der Tochtergesellschaft spricht hingegen, dass die Tochtergesellschaft über eine Kapitalforderung gegen die Schwestergesellschaft verfügt, die ursächlich für die Erhöhung des Einkommens der Tochtergesellschaft ist.

In Vorjahren nicht abziehbare Zinsaufwendungen iSd. Abs. 3 Satz 2 erhöhen über den Zinsvortrag (Abs. 1 Satz 3) die Zinsaufwendungen der Folgejahre.

76 2. Keine Zinsaufwendungen iSd. Zinsschranke

Ausgenommen von den Zinsaufwendungen im engeren Sinne sind Vergütungen, bei denen es sich nicht um Vergütungen für die Überlassung von Geldkapital handelt. Angesprochen sind die folgenden Vergütungen:

- ▷ *Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis:* Zinsen aus der Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis nach §§ 233 ff. AO (vgl. BTDrucks. 16/4835, 2). Bei den nicht abziehbaren Zinsen (zB Hinterziehungszinsen, § 235 AO), fehlt es aufgrund des Abzugsverbots in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8a an einer Minderung des maßgeblichen Gewinns (Entsprechendes gilt für Zinsen auf GewSt.-Zahlungen, § 4 Abs. 5b);
- ▷ *Dividendenausschüttungen* zählen nicht zu den Vergütungen für Fremdkapital;
- ▷ *Entgeltminderungen:* Skonti, Boni, Rabatte (vgl. BTDrucks. 16/4835, 2);

- ▷ *Erbbauzinsen* stellen ein Entgelt für die Nutzung des Grundbesitzes dar und führen nicht zu Zinsaufwendungen oder Zinserträgen (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 21);
- ▷ *Fingierte Finanzierungsanteile bei Miet-, Pacht-, Leasing- und Lizenzzahlungen*: Hierbei handelt es sich nicht um Zinsaufwendungen, da keine Geldüberlassung vorliegt. Dies gilt auch für die in solchen Vergütungen enthaltenen Finanzierungsanteile iSv. § 8 Nr. 1 Buchst. d–f GewStG;
- ▷ *Zinsaufwendungen in Zusammenhang mit der Finanzierung eines Wirtschaftsguts*: Wird Fremdkapital zur Finanzierung der Herstellung eines WG verwendet (sog. Bauzeitzinsen), dürfen die Zinsaufwendungen nach § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB (bzw. R 6.3 Abs. 4 EStR) als HK aktiviert werden. Dies bedeutet, dass die Zinsaufwendungen nicht aufwandswirksam sind. Die spätere erfolgswirksame Minderung des Aktivpostens führt nicht zu Zinsaufwendungen (so auch BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 20). Dies ist sachgerecht, da die Zinsaufwendungen aufgrund der Aktivierung ihre Eigenschaft als Zinsaufwendungen verloren haben (vgl. BFH v. 30.4.2003 – I R 19/02, BStBl. II 2004, 192);
- ▷ *Vergütungen für Sachkapitalüberlassungen*: Vergütungen für die vorübergehende Überlassung von Sachkapital und Rechten sowie in den Vergütungen für sonstige Sachüberlassungen enthaltene Zinsaufwendungen. Insoweit kann es sich anbieten, WG an Stelle eines kreditfinanzierten Erwerbs zu leasen (vgl. KUSSMAUL/RUINER/SCHAPPE, GmbHR 2008, 506; KIRCHHOF/SEILER IX. § 4h Rn. 17). Etwas anderes gilt für den Fall, dass das wirtschaftliche Eigentum an dem Sachkapital auf den Sachkapitalnehmer übergeht (vgl. BMF v. 19.4.1971, BStBl. I 1971, 264; v. 21.3.1972, BStBl. I 1972, 188; v. 22.12.1975, DB 1976, 172). In diesem Fall hat der Sachkapitalgeber eine Darlehensforderung und der Sachkapitalnehmer eine Darlehensverbindlichkeit auszuweisen (zB Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an einem Leasinggegenstand). Die für die Kapitalüberlassung gezahlten Vergütungen unterliegen dann der Zinsschranke (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 25; zur Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums bei PPP-Projekten vgl. DEMÜTH/KAISER, BB 2008, 2499). Für das Finanzierungsleasing von Immobilien sieht BMF v. 4.7.2008 aaO Rn. 26 eine Billigkeitsregelung vor. Unter der Voraussetzung, dass der Leasinggeber mit den in der Grundmietzeit zu entrichtenden Raten zzgl. des Erlöses aus einer Ausübung eines von Anfang an zum Ende der Grundmietzeit vertraglich vereinbarten Optionsrechts alle Kosten (AHK sowie Nebenkosten für das Finanzierungsleasing) deckt, können die in den Leasingraten enthaltenen Zinsanteile durch den Leasinggeber als Zinserträge bzw. durch den Leasingnehmer als Zinsaufwendungen berücksichtigt werden. Voraussetzung ist, dass der Leasinggeber die in den Leasingraten enthaltenen Zinsanteile gegenüber dem Leasingnehmer offen ausweist und ein gemeinsamer schriftlicher Antrag von Leasinggeber und Leasingnehmer bei dem für den Leasinggeber örtlich zuständigen FA gestellt wird.
Bei bis zum Tag des Gesetzesbeschlusses (25.5.2007) des UntStReformG 2008 abgeschlossenen Leasingverträgen über Immobilien besteht eine besondere Übergangsregelung: Auf schriftlichen Antrag des Leasinggebers kann der Leasinggeber im Zeitraum bis zu erstmaligen Änderbarkeit des Leasingvertrags in den Leasingraten enthaltene Zinsanteile auch ohne Ausweis gegenüber dem Leasingnehmer als Zinserträge im Rahmen der Zinsschranke berücksichtigen.
- ▷ Zudem muss der Leasinggeber nachweisen, dass der Leasingnehmer gegenüber dem für ihn örtlich zuständigen FA eine unwiderrufliche schriftliche Erklärung abgegeben hat, dass er mit der Erfassung der Zinsanteile als Zinsauf-

wendungen iSd. Zinsschranke einverstanden ist. Aus Sicht des Europarechts dürfte die Problematik der Billigkeitsregelung darin bestehen, dass die Vorschrift wohl auf im Inland ansässige Leasinggeber und Leasingnehmer begrenzt ist, da die Anwendung der Billigkeitsregelung beim Leasingnehmer von der korrespondierenden Erfassung der Zinsen beim Leasinggeber abhängt;

- ▷ *Atypisch stille Beteiligung*: Auf eine atypisch stille Beteiligung entfallende Vergütungen sind als Sondervergütungen bereits nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 nicht abziehbar, so dass es sich nicht um von § 4h erfasste Vergütungen handeln kann;
- ▷ *Kreditgebühren* sind Gebühren für die Vermittlung eines Kredits sowie Avalprovisionen und Bereitstellungszinsen. Hierbei handelt es sich um Beträge, die nicht für die Überlassung von Fremdkapital gezahlt werden, sondern allein für die Bereitstellung;
- ▷ *Gewinnauswirkungen von Rückstellungen* in der StBil. führen nicht zu Zinsaufwendungen oder Zinserträgen iSd. Zinsschranke. Dies gilt allerdings nicht, soweit Zinsaufwendungen zurückgestellt werden (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 22);
- ▷ *Auf Förderdarlehen entfallende Vergütungen*: Vergütungen, die auf von öffentlichen Haushalten gewährte Darlehen entfallen, stellen keine Zinsaufwendungen iSd. Zinsschranke dar (zu Einzelheiten s. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 94; zur Vermeidung der Zinsschranke durch Einsatz von Förderdarlehen vgl. EISENBACH, StuB 2009, 644).
- ▷ *Deckungsrückstellungen und Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen*: Nach der Gesetzesbegründung stellen auf Deckungsrückstellungen oder Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen beruhende Leistungen an Versicherungsnehmer keine Zinsaufwendungen iSd. Abs. 3 Satz 4 dar (vgl. BTDrucks. 16/4841, 49). Es handelt sich bei den Leistungen an die Versicherungsnehmer nicht um Vergütungen für die Überlassung von Fremdkapital;
- ▷ *Kurs- und Währungssicherung*: Aufwendungen für die Kurs- und Währungssicherung fallen nicht unter die Zinsaufwendungen;
- ▷ *Passive Rechnungsabgrenzungsposten*: Durch die Bildung passiver Rechnungsabgrenzungsposten erfolgt kein Ausweis einer Verbindlichkeit.

77–79 Einstweilen frei.

80

C. Begriff der Zinserträge (Abs. 3 Satz 3)

Nach Abs. 1 Satz 1 sind Zinsaufwendungen in Höhe der Zinserträge eines Betriebs unbeschränkt abziehbar. Insoweit ist die Bestimmung der Höhe der Zinserträge eines Betriebs von erheblicher Bedeutung. Zinserträge stellen nach Abs. 3 Satz 2 „Erträge aus Kapitalforderungen jeder Art dar, die den maßgeblichen Gewinn erhöht haben“. Auch von dem Begriff der Zinserträge werden nur Erträge für die Überlassung von Geldkapital erfasst, dh. es muss sich um Zinserträge iEs handeln (vgl. BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 117).

Entsprechend den Ausführungen zu den Zinsaufwendungen (s. Anm. 75) müssen die Zinserträge den maßgeblichen Gewinn des Betriebs erhöht haben. Auf die Dauer der Kapitalüberlassung und den Schuldner der Vergütungen kommt es nicht an. Folge ist, dass auch konzerninterne Darlehensgewährungen dazu geeignet sind, Zinserträge zu generieren. Auch kommt es nicht darauf an, dass die

Vergütung für die Überlassung des Geldkapitals ebenfalls in Geld besteht. So kann der Ertrag auch in Sachwerten bestehen (FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz, 2007, § 4h Rn. 144).

Kapitalforderungen aus der Geldkapitalüberlassung im Einzelnen:

- *Darlehensforderungen*: Zinserträge aus der Gewährung fest bzw. variabel verzinslicher Darlehen;
- *partiarische Darlehen*: Gewinnabhängige Verzinsung eines partiarischen Darlehens;
- *Beteiligung als typisch stiller Gesellschafter*;
- *Zinsgleiche Erträge im Rahmen einer Kapitalüberlassung*: Hierbei handelt es sich um Gebühren und Provisionen, die ein Kapitalgeber in Rechnung stellt;
- *Korrekturbetrag nach § 1 AStG* kann dann zu den Zinserträgen zählen, wenn der Ansatz des Korrekturbetrags dem Ausgleich einer nicht fremdüblichen Darlehensgewährung dient. BMF v. 4.7.2008 (BStBl. I 2008, 718) nimmt hierzu aber nicht Stellung.

Keine Erträge aus Kapitalforderungen: Mangels einer Geldkapitalüberlassung zählen folgende Erträge nicht zu den Zinserträgen:

- Miet- und Pachterträge sowie Lizenzträge;
- Bereitstellungszinsen und Gebühren;
- Erträge aus Sachdarlehen;
- Skonti, Boni, Rabatte (vgl. BTDrucks. 16/4841, 49);
- Provisionen für die Vermittlung eines Kredits;
- Gewinnanteile eines Mitunternehmers (einschl. der Erträge aus dem SonderBV);
- Dividendenerträge iSd. § 20 Abs. 1: Es handelt es sich um eine Beteiligung am Eigenkapital des Unternehmens (vgl. BTDrucks. 16/4841, 49);
- Zinsen iSd. § 233ff AO.

Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten durch Generierung von Zinseinnahmen: Nach BMF v. 4.7.2008 (BStBl. I 2008, 718 Rn. 24) kann die künstliche Generierung von Zinseinnahmen einen Missbrauch von rechtl. Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO) darstellen, falls zB ein Wertpapierleihgeschäft dazu dient, beim Entleiher künstlich Zinseinnahmen zu schaffen, um dadurch die Abzugsmöglichkeit von Zinsaufwendungen zu erhöhen (zu Wertpapierleihgeschäften vgl. BMF v. 3.4.1990, DB 1990, 863). Angesprochen ist etwa der Fall, dass ein Stpfl. im Rahmen eines Wertpapierleihgeschäfts das wirtschaftliche Eigentum an Schuldverschreibungen vor dem Zinszahlungstermin erlangt, um mit den während der Laufzeit des Leihgeschäfts anfallenden Erträgen den Nettozinsaufwand (Abs. 1 Satz 1) zu verringern (die an den Verleiher zu entrichtende Ausgleichszahlung zählt hingegen nicht zu den Zinsaufwendungen, vgl. EILERS, Ubg. 2008, 199). Aus BMF v. 4.7.2008 aaO Rn. 24 geht nicht hervor, unter welchen Voraussetzungen derartige Geschäfte die Voraussetzungen des § 42 AO erfüllen. Auch bleibt offen, warum gerade Wertpapierleihgeschäfte aus Sicht der FinVerw. im Verdacht einer missbräuchlichen Gestaltung stehen. Im Grundsatz kann allein das Erzielen von Zinserträgen keine missbräuchliche Gestaltung darstellen, auch wenn die Zinserträge zur Verrechnung mit Zinsaufwendungen in entsprechender Höhe verwandt werden. Die Auffassung der FinVerw. zum Gestaltungsmissbrauch bei Zinserträgen ist daher sicherlich zu weitgehend.

D. Sonderfälle von Zinsaufwendungen und Erträgen (Abs. 3 Satz 4)

81 I. Zinsaufwendungen und Zinserträge aus Auf- und Abzinsungen

Nach Abs. 3 Satz 4 führt die Auf- und Abzinsung unverzinslicher oder niedrig verzinslicher Verbindlichkeiten oder Kapitalforderungen ebenfalls zu Zinserträgen oder Zinsaufwendungen. Nach BMF v. 4.7.2008 (BStBl. I 2008, 718 Rn. 27) sollen allerdings etwaige bilanzielle Erträge aus der erstmaligen Bewertung einer Verbindlichkeit (Abzinsung) bzw. bilanzielle Aufwendungen aus der erstmaligen vom Nennwert abweichenden Erfassung einer Kapitalforderung mit dem Barwert ausgenommen werden. Durch diese Ausnahme soll dem Grundsatz entsprochen werden, dass Abs. 3 Satz 4 ein „enger Zinsbegriff“ zugrunde liegt. Die Rechtsauffassung der FinVerw. ist uE unzutreffend, sie verstößt gegen den klaren Gesetzeswortlaut, lässt sich allein durch Missbrauchsüberlegungen nicht rechtfertigen und behandelt zudem Abzinsungserträge und späteren Aufzinsungsaufwand unterschiedlich (krit. auch ORTMANN-BABEL/BOLIK/GAGEUR, BB 2009, 2414 [2416]). Im Übrigen ist die handelsrechtl. Behandlung unverzinslicher bzw. niedrig verzinslicher Verbindlichkeiten und Forderungen unbeachtlich. Maßgeblich ist, ob im Rahmen der stl. Gewinnermittlung ein entsprechender Aufwand für die Auf- bzw. Abzinsung angesetzt worden ist.

Unverzinsliche Verbindlichkeiten und Forderungen: Im Fall langfristig unverzinslicher Verbindlichkeiten führt die nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 vorzunehmende Abzinsung in einem ersten Schritt zu Zinserträgen (zur Definition unverzinslicher Verbindlichkeiten vgl. BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699). Beträge, die auf die im Zeitablauf rätierlich vorzunehmende Aufzinsung entfallen, führen korrespondierend zu Zinsaufwendungen. Im Fall unverzinslicher Forderungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 2) steht dem Zinsaufwand aus der Abzinsung ein entsprechender rätierlich anfallender Zinsertrag gegenüber.

Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen: Der Ertrag aus der Abzinsung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e führt nicht zu Zinserträgen bzw. die Aufwendungen aus der Aufzinsung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen führen nicht zu von § 4h Abs. 3 Satz 4 erfassten Zinsaufwendungen (BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 äußert sich hierzu aber nicht).

So zählen nach dem „engen Zinsbegriff“ zu den von § 4h erfassten Zinserträgen und Zinsaufwendungen nur Entgelte für die Überlassung von Geldkapital. Dies bedeutet, dass Aufwendungen für die Aufzinsung von Sachleistungsverpflichtungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e) nicht unter die Zinsaufwendungen fallen, da die Aufzinsungen eine Schuld betreffen, die nicht auf eine Geldkapitalüberlassung gerichtet ist (vgl. RÖDDER/STANGL, DB 2007, 480; FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz, 2007, § 4h Rn. 139). Von besonderer Relevanz ist dies ua. für die von Versicherungsunternehmen gebildeten Schadenrückstellungen (zur Abzinsungspflicht s. BMF v. 16.8.2000, BStBl. I 2000, 1218).

II. Swap-Geschäfte

Behandlung von Aufwendungen und Erträgen aus Swap-Geschäften: Besondere Fragestellungen treten bei der Einstufung von Aufwendungen und Er-

tragen aus einem Swap-Geschäft bei der Ermittlung der Zinsaufwendungen und Zinserträge auf. Bei einem Swap-Geschäft handelt es sich um eine Vereinbarung zum Austausch zukünftiger Zahlungsströme; die bedeutendsten Grundformen sind der Zinsswap sowie der Währungsswap. IdR erfolgt ein Austausch von Festzinsszahlungen gegen variable Zinszahlungen, dabei werden die den Zinszahlungen zugrunde liegenden Kapitalbeträge nicht getauscht (vgl. BIEG, StB 2003, 210). Es stellt sich die Frage, ob Aufwand bzw. Ertrag aus einem Swapgeschäft bei der Ermittlung der Zinsaufwendungen bzw. Zinserträge iSd. Abs. 3 Sätze 2 und 3 zu berücksichtigen sind (wird das Swap-Geschäft nicht als Sicherungsgeschäft mit der kreditgebenden Bank abgeschlossen, unterliegt es nicht der gewstl. Hinzurechnung vgl. Oberste Finanzbehörden der Länder, Erlass v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 730 Rn. 15).

Zivilrechtl. handelt es sich bei Swaps nicht um wechselseitige Darlehen. Die Swapzahlungen stellen daher keine Gegenleistung für eine Kapitalüberlassung dar. Bei isolierter Betrachtung kann es sich bei den Swapzahlungen daher nicht um Zinsaufwendungen bzw. Zinserträge iSd. Zinsschranke handeln (vgl. HAISCH, FR 2009, 72).

Bildung einer Bewertungseinheit zwischen Grund- und Swapgeschäft:

Etwas anderes gilt für den Fall, dass das Grundgeschäft mit dem Swapgeschäft zu einer Bewertungseinheit zusammenzufassen ist (vgl. HAISCH, DStZ 2004, 511 [515]; ähnlich KREFT/SCHMITT-HOMANN, BB 2009, 2404 [2403]). Die Bildung einer Bewertungseinheit würde die Deckungsgleichheit von Grundgeschäft und Swap hinsichtlich Betrag und Laufzeit voraussetzen (zu den Voraussetzungen für die Bildung von Bewertungseinheiten vgl. § 5 Anm. 1642). Es muss erkennbar sein, dass die beiden Rechtsgeschäfte objektiv darauf angelegt wurden, als Einheit durchgeführt zu werden. Ist die Bildung einer Bewertungseinheit zulässig, wäre das Ergebnis des Grundgeschäfts mit dem des Swap-Geschäfts (erhaltenen Swap-Zinssatz; gezahlten Swap-Zinssatz) zu saldieren. Entsprechend erhöhen bzw. vermindern sich die Zinsaufwendungen iSd. Abs. 3 Sätze 2 und 3 (vgl. HOFFMANN, Die Zinsschranke, 2008, 17; STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 460; aA KÖHLER/HAHNE, DStR 2008, 1505 [1510]).

Beispiel für einen Währungsswap: Ein deutsches Unternehmen nimmt ein fest verzins-tes US-\$-Darlehen (3 Jahre Laufzeit) bei einer Bank auf. Zur Absicherung gegen das Zins- und Währungsrisiko schließt das Unternehmen ein Jahr später mit der Bank einen Zins-/Währungsswap ab (2 Jahre Laufzeit, in die Swap-Vereinbarung werden noch weitere Darlehen einbezogen). In der Vereinbarung verpflichtet sich das deutsche Unternehmen zur Zahlung eines variablen Zinssatzes auf Basis eines fiktiven Nominalbetrags in € an die Bank. Die Bank verpflichtet sich zur Zahlung des festen Zinssatzes auf das US-\$-Darlehen an das deutsche Unternehmen.

Lösung: Bei den auf das Grundgeschäft (Aufnahme des fest verzinsten US-\$-Darlehens) entfallenden Zinsaufwendungen handelt es sich um Zinsaufwendungen iSd. Abs. 3 Satz 2. Die von dem deutschen Unternehmen geleisteten Swap-Zahlungen sind bei der Ermittlung der Höhe der Zinsaufwendungen nicht zu berücksichtigen. Entsprechend stellen erhaltene Swap-Zahlungen keine Zinserträge iSd. der Zinsschrankenregelung dar. Der positive Saldo aus erhaltenen und gezahlten Swap-Zahlungen erhöht das EBITDA. Einer Zusammenfassung der Ergebnisauswirkungen von Grund- und Swapgeschäft zu einer Bewertungseinheit steht entgegen, dass es an der Deckungsgleichheit von Grund- und Swapgeschäft hinsichtlich Betrag und Laufzeit mangelt.

E. Bestimmung der Konzernzugehörigkeit eines Betriebs (Abs. 3 Sätze 5 und 6)

85

I. Bedeutung der Konzernzugehörigkeit

Wann ein Betrieb zu einem Konzern gehört, wird in Abs. 3 Sätzen 5 und 6 geregelt. Das Gesetz verlangt insoweit eine zweistufige Prüfung. Auch wenn ein Betrieb nach dem für die Anwendung des Eigenkapital-Escape maßgeblichen Rechnungslegungsstandard (Abs. 3 Satz 5) nicht zu einem Konzern gehört, kann sich die Konzernzugehörigkeit aus dem stl. Konzernbegriff des Abs. 3 Satz 6 ergeben. Dabei ist von Bedeutung, dass es sich bei Abs. 3 Satz 6 um einen eigenständigen stl. Konzernbegriff handelt und nicht um eine Ergänzung des Konzernbegriffs nach Abs. 3 Satz 5 (aA GANSSAUGE/MATERN, DStR 2008, 213 [216]). Für dieses Verständnis spricht die Gesetzesbegründung, wonach „neben § 4h Abs. 3 Satz 5 ein Konzern angenommen werden soll, wenn seine Finanz- und Geschäftspolitik einheitlich bestimmt werden kann“. Der maßgebliche Konzernbegriff wird allerdings idR durch die nach Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätzen 8 ff. zugelassenen Rechnungslegungsstandards vorgegeben. Besteht bereits eine Konsolidierungspflicht nach IFRS, hat Abs. 3 Satz 6 keine Bedeutung, da die Konsolidierungspflicht bereits aus Abs. 3 Satz 5 resultiert (in diesem Sinne auch HENNRICH, DB 2007, 2101). Für die Anwendung der Zinsschranke sind der Konzernbegriff und die Abgrenzung der konzernzugehörigen Betriebe von besonderer Relevanz. Dies ergibt sich daraus, dass nach Abs. 2 Satz 1 Buchst. b von der Anwendung der Zinsschranke die Betriebe ausgenommen sind, die nicht oder nur anteilmäßig zu einem Konzern gehören. Zudem ist für konzernzugehörige Betriebe bei der Anwendung der Escape-Klausel iSd. Abs. 2 Satz 1 Buchst. c auf die Eigenkapitalquote des Konzerns abzustellen, die durch die in den Konzernabschluss einbezogenen Betriebe bestimmt wird. Nach dem Willen des Gesetzgebers soll der Anwendung des § 4h ein weiter Konzernbegriff nach Maßgabe des größtmöglichen Konsolidierungskreises zugrunde liegen (vgl. BTDrucks. 16/4841, 50). Dies wird auch in der Abgrenzung der konzernzugehörigen Betriebe iSd. Abs. 3 Sätze 5 und 6 erkennbar.

Für die Abgrenzung des Konzern iSd. Zinsschranke besteht nicht die Voraussetzung, dass bei dem übergeordneten Betrieb oder der Person tatsächlich eine aus den Rechnungslegungsstandards resultierende Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses besteht. Maßgeblich ist damit nicht, ob ein Betrieb in den Konzernabschluss tatsächlich einbezogen wird, sondern ob der Betrieb einbezogen werden könnte. Der nach den handelsrechtl. Konsolidierungsregelungen größtmögliche Konsolidierungskreis ist maßgeblich (vgl. RÖDDER/STANGL, DB 2007, 480). Für die Praxis resultiert daraus die Verpflichtung, selbst bei einer fehlenden Konzernrechnungslegungsverpflichtung nach IAS 27 bzw. §§ 290 ff. HGB zu prüfen, ob die Beteiligungen in einen fiktiven Konzernabschluss einzubeziehen wären (vgl. HEINTGES/KAMPHAUS/LOITZ, DB 2007, 1261 [1262]).

II. Tatsächliche oder mögliche Konsolidierung des Betriebs mit einem oder mehreren anderen Betrieben (Abs. 3 Satz 5)

86 1. Maßgebliches Konzernrechnungslegungsrecht

Nach Abs. 3 Satz 5 gehört ein Betrieb zu einem Konzern, wenn er nach dem für die Anwendung des Eigenkapital-Escape maßgeblichen Rechnungslegungsstan-

dard mit einem oder mehreren anderen Betrieben konsolidiert wird oder werden könnte. Das Gesetz stellt insoweit als Ausgangsgröße für die Abgrenzung des Konsolidierungskreises auf die Rechnungslegungsstandards ab, die der Anwendung des Abs. 2 Satz 1 Buchst. c zugrunde liegen. Der Stpfl. ist in der Wahl des Rechnungslegungsstandards für die Abgrenzung des Konsolidierungskreises nicht frei. Aus Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätzen 8 und 9 ergibt sich folgende Hierarchie der Rechnungslegungsstandards:

Vorrangige Geltung der IAS/IFRS: Die Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses ist nach IAS 27.9 – unabhängig von der Rechtsform – an das Vorhandensein eines Mutter-Tochterverhältnisses geknüpft. In den Konzernabschluss sind das Mutterunternehmen und sämtliche Tochterunternehmen einzubeziehen (zu Ausnahmen s. IAS 27.16). Kennzeichen eines Tochterunternehmens ist die Beherrschung durch das Mutterunternehmen (Control-Konzept). IAS 27.4 definiert Beherrschung als die Möglichkeit, die Finanz- und Geschäftspolitik eines Unternehmens zu bestimmen, um aus dessen Tätigkeit Nutzen zu ziehen. Eine widerlegbare Beherrschungsvermutung liegt nach IAS 27.13 vor, wenn das Mutterunternehmen entweder unmittelbar oder mittelbar über mehr als die Hälfte der Stimmrechte an dem Tochterunternehmen verfügt (zu Einzelheiten s. HEUSER/THEILE, IFRS-Handbuch, 4. Aufl. 2009, Rn. 3016; SENGER/ELPRANA, Beck'sches IFRS Handbuch, 2. Aufl. 2006, § 29 Rn. 7).

Subsidiäre Anwendung von Abschlüssen nach dem Handelsrecht eines EU-Mitgliedstaats: Ist ein Konzernabschluss nach IAS/IFRS nicht aufzustellen und offenzulegen (§ 315a Abs. 3 HGB, § 11 Abs. 6 Nr. 2 PublG) und wurde in den letzten fünf Jahren kein Konzernabschluss nach IFRS freiwillig erstellt, können Abschlüsse nach dem Handelsrecht eines EU-Mitgliedstaats (zB nach HGB) verwendet werden (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 9). Zu den weiteren Voraussetzungen s. Anm. 57.

In einen Konzernabschluss nach HGB sind nach § 294 Abs. 1 HGB das Mutterunternehmen und sämtliche Tochterunternehmen (unabhängig von deren Sitz und Rechtsform) einzubeziehen, soweit sie unter der einheitlichen Leitung des Mutterunternehmens stehen (zu Einzelheiten s. FÖRSCHLE/DEUBERT in Beck-BilKomm. VII. § 294 Rn. 2 ff.). Mutterunternehmen können nur KapGes. und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften (§ 264a HGB) mit Sitz im Inland oder nach § 11 PublG publizitätspflichtige inländ. Unternehmen sein.

Hilfswise Anwendung von US-GAAP: Die Abgrenzung des Konsolidierungskreises ist auf der Grundlage der US-GAAP vorzunehmen, wenn kein Konzernabschluss nach den IFRS oder dem Handelsrecht eines EU-Mitgliedstaats zu erstellen und offenzulegen ist (Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 9).

Nach dem Gesetzeswortlaut sind andere als die genannten Rechnungslegungsstandards für die Abgrenzung des Konsolidierungskreises nicht relevant (vgl. BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 135). Der Gesetzgeber bestimmt den Umfang der in den Konsolidierungskreis einzubeziehenden Betriebe damit nicht mittels einer gesetzlichen Definition, sondern durch einen dynamischen Verweis auf das angewandte und auslegungsbedürftige Konzernrechnungslegungsrecht (vgl. STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 468). Dies ist problematisch, da in den Rechnungslegungsstandards zahlreiche Zweifelsfragen zur Abgrenzung des Konsolidierungskreises bestehen, die aufgrund des Rechtsverweises in das Steuerrecht übertragen werden. Der Gesetzeswortlaut vermittelt dagegen den Eindruck, dass sich auf der Grundlage der Rechnungslegungsstandards der Konsolidierungskreis klar bestimmen lässt.

87 Einstweilen frei.

88 **2. Nach Maßgabe von Konsolidierungsgrundsätzen konzernzugehörige Betriebe**

Die nach Abs. 3 Satz 5 konzernzugehörigen Betriebe sind danach wie folgt abzugrenzen:

Vollkonsolidierte Betriebe: Nach Abs. 3 Satz 5 ist vorrangig zu prüfen, ob nach dem maßgebenden Konzernlegungsrecht ein Betrieb im Wege der Vollkonsolidierung in einen Konzernabschluss einzubeziehen ist (IAS 27, §§ 290 ff. HGB). Der im Rahmen des BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) geänderte § 290 HGB knüpft die Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nur noch an das Vorliegen des beherrschenden Einflusses, das Beteiligungserfordernis ist entfallen (vgl. KÜNKELE/KOSS, in PETERSEN/ZWIRNER, BilMoG, 2009, 521). Der Gesetzgeber hat damit die Abgrenzung des Konsolidierungskreises nach § 290 HGB weitgehend an IAS 27 angeglichen (vgl. KOZIKOWSKI/RITTER, in Beck-BilKomm. VII. § 290 Rn. 6). In § 290 Abs. 2 HGB werden typisierend vier Tatbestände aufgeführt, die zu einer Vermutung des beherrschenden Einflusses führen. Dabei reicht es aus, wenn eine der vier Bedingungen erfüllt ist:

- Nr. 1: Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter,
- Nr. 2: Mehrheit der Organbestellungsrechte,
- Nr. 3: Bestimmung der Finanz- und Geschäftspolitik auf Grund von Beherrschungsvertrag oder Satzungsbestimmung,
- Nr. 4: Tragen der Mehrheit der Risiken und Chancen einer Zweckgesellschaft.

Im Wege der Vollkonsolidierung in den Konzernabschluss tatsächlich einbezogene Betriebe zählen zu den konzernzugehörigen Betrieben.

Aus Wesentlichkeitsgründen nicht einbezogene Betriebe: Die Nichteinbeziehung eines Tochterunternehmens aus Wesentlichkeits- oder Wirtschaftlichkeitsgründen (IAS 8.8, § 296 Abs. 2 HGB) verhindert die Konzernzugehörigkeit des Betriebs nicht. Nach dem erweiterten Konzernbegriff des Abs. 3 Satz 5 reicht die Möglichkeit einer Einbeziehung in den Konzernabschluss aus.

Wegen § 293 HGB nicht einbezogene Betriebe: Größenabhängige Befreiungen wirken sich bei der Abgrenzung des Konsolidierungskreises nicht aus. Ein Konzern für stl. Zwecke liegt damit unabhängig von den Größenkriterien des PublG (§ 11 PublG) auch dann vor, wenn es sich bei dem Mutterunternehmen um eine PersGes. handelt. IAS 27 kennt keine größenabhängige Befreiungsvorschrift.

Von Einzelunternehmern gehaltene Betriebe: Ein Einzelunternehmer hält in seinem BV mehrere Beteiligungen an Betrieben, die von ihm beherrscht werden.

Kapitalistische Betriebsaufspaltung: Im Fall einer kapitalistischen Betriebsaufspaltung liegt aufgrund der Beherrschung der Betriebs- und der Besitzgesellschaft ein Konzern vor.

89 **3. Nach Maßgabe von Konsolidierungsgrundsätzen nicht konzernzugehörige Betriebe**

Betriebe ohne Mutter- und Tochtergesellschaften: Betriebe, deren Anteil im Streubesitz gehalten werden und die keinen beherrschenden Einfluss über nachgeschaltete Tochtergesellschaften ausüben, begründen keinen Konzern.

Assoziierte Unternehmen: Basierend auf dem Wortlaut des Abs. 2 Satz 1 Buchst. b gehören Betriebe, die nur anteilig in den Konzernabschluss einbezogen werden, nicht zu den konzernzugehörigen Betrieben (vgl. HAGEBÖKE/STANGL, DB 2008, 202). Angesprochen sind Gemeinschaftsunternehmen, für die nach IAS 31 und § 310 HGB ein Wahlrecht zur Quotenkonsolidierung oder at-equity-Bilanzierung besteht. Für assoziierte Unternehmen nach IAS 28 bzw. § 311 HGB, die ebenfalls at-equity in den Konzernabschluss einbezogen werden, muss Entsprechendes gelten (vgl. LÜDENBACH/HOFFMANN, DStR 2007, 636).

PPP-Projektgesellschaften: Nach der Gesetzesbegründung gehören PPP-Projektgesellschaften nicht zu einem Konzern, wenn sie nicht von einem einzelnen Rechtssträger beherrscht werden. PPP-Projektgesellschaften sind als assoziierte Unternehmen oder als Gemeinschaftsunternehmen einzustufen. Insoweit handelt es sich bei PPP-Projektgesellschaften um einen Fall der nach Abs. 2 Satz 1 Buchst. b nur anteilmäßig in einen Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen.

GmbH & Co. KG-Strukturen: Bei einer klassischen GmbH & Co. KG-Struktur wird sowohl die Kommanditbeteiligung als auch die Beteiligung an der Komplementär-GmbH von dem gleichen Betrieb gehalten (handelt es sich bei dem Anteilseigner um eine natürliche Person, kann ein Tatbestand des Abs. 3 Satz 6 vorliegen, vgl. Anm. 95). Die Gesetzesbegründung äußert sich nicht dazu, unter welchen Voraussetzungen durch eine GmbH & Co. KG-Struktur ein Konzern begründet wird. Die im Rahmen des JStG 2008 geplante Ausnahme von GmbH & Co. KG-Strukturen aus dem Konzernbegriff wurde nicht umgesetzt (vgl. hierzu BTDrucks. 16/6739, 7 f., 32). Im Fall einer typischen GmbH & Co. KG-Struktur erfolgt die Leitung der KG letztlich durch die Kommanditisten und nicht durch die Komplementär-GmbH (vgl. KORN, KÖSDI 2008, 15866 [15872]). Dies spricht dafür, dass die Voraussetzungen eines Konzerns iSv. IAS 27 bzw. §§ 290 ff. HGB nicht vorliegen (vgl. WEBER-GRELLET, DStR 2009, 557 [558]; LBP/HOFFMANN, § 4h Rn. 178; aA IDW, RS HFA 7, Tz. 54; NEUMANN, EStB 2007, 292 [295]). Ein entsprechendes Ergebnis vertritt die Fin-Verw. (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 66). Danach stellt die allein haftende Komplementär-GmbH keinen Betrieb dar, wenn ihr keine Zinsaufwendungen zuzuordnen sind und sich ihre Tätigkeit in der Geschäftsführung für die KG erschöpft. Für vergleichbare Rechtsformen wie die Ltd. & Co. KG gilt die Ausnahme entsprechend (vgl. FISCHER/WAGNER, BB 2008, 1872 [1875]). Die Ausnahme typischer GmbH & Co. KG-Strukturen aus dem Konzernbegriff ist im Hinblick auf die weite Verbreitung der Rechtsform im Mittelstand gerechtfertigt (glA HUKEN, DB 2008, 544 [547]). Dieses Ergebnis steht auch in Einklang mit der Zielsetzung des Gesetzgebers, Gewinnverlagerungen innerhalb international tätiger Konzerne zu erfassen. Hingegen können im Fall einer Publikums-GmbH & Co. KG aufgrund der einheitlichen Leitung der KG durch die Komplementär-GmbH zwei eigenständige Betriebe für Zwecke der Zinsschranke vorliegen (vgl. DORENKAMP, FR 2008, 1133); vgl. auch WEBER-GRELLET, DStR 2009, 557.

Tätigkeit als Einzelunternehmer: Wird eine natürliche Person als Einzelunternehmer tätig, ohne weitere Beteiligungen zu halten, liegt kein Konzern vor (vgl. BTDrucks. 16/4841, 50). Dies gilt auch dann, wenn eine natürliche Person ein Einzelunternehmen mit mehreren inländ. Betrieben betreibt.

Betriebsaufspaltung: Unterhält ein konzernzugehöriger Einzelunternehmer mehrere Betriebe, liegen die Voraussetzungen eines Konzerns nicht vor (s.o.).

Aus diesem Grund wird auch durch eine Betriebsaufspaltung kein Konzern begründet, soweit sich die Gewerblichkeit des Besitzunternehmers nur aufgrund einer personellen und sachlichen Verflechtung mit dem Betriebsunternehmen ergibt (vgl. BTDrucks. 16/4841, 50).

Von natürlichen Personen im Privatvermögen gehaltene Betriebe: Hält eine natürliche Person eine beherrschende Beteiligung an einem Betrieb (KapGes.- bzw. PersGes.-Beteiligung) im PV, liegt kein Konzern vor. Es liegt dann insgesamt ein Betrieb vor.

Auch liegt kein Konzern vor, wenn eine natürliche Person zusammen mit einer oder mehreren weiteren natürlichen Personen Beteiligungen an Betrieben im PV hält (vgl. DJPW/DÖTSCH/PUNG, § 8a KStG Rn. 37).

Betriebe mit ausländischen Betriebsstätten: Unterhält ein inländ. Betrieb (Einzelunternehmer, KapGes., PersGes.) mehrere Betriebsstätten im Ausland, wird kein Konzern begründet.

Zweckgesellschaften sind keine konzernangehörigen Betriebe, falls nach dem jeweils anzuwendenden Rechnungslegungsstandard keine Konsolidierung zu erfolgen hat (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 67). Nach § 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB hängt die Konsolidierungspflicht davon ab, ob das Mutterunternehmen die Mehrheit der Chancen und Risiken trägt. Durch diese wirtschaftliche Betrachtungsweise sollen Zweckgesellschaften in weitest möglichem Umfang in den Konsolidierungskreis einbezogen werden (vgl. KOZIKOWSKI/RITTER, in Beck-BilKomm. VII. § 290 Rn. 65; KÜNKELE/KOSS, in PETERSEN/ZWIRNER, BilMoG, 2009, 526). Nach SIC 12.8 hat eine Konsolidierung zu erfolgen, wenn die Zweckgesellschaften unter Beachtung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise beherrscht werden (vgl. MUJKANOVIC, StuB 2008, 136 [137]; HEUSER/THEILE, IFRS-Handbuch, 4. Aufl. 2009, Rn. 3026).

Verbriefungszweckgesellschaften im Rahmen von Asset-Backed-Securities-Gestaltungen, deren Unternehmensgegenstand in dem rechtl. Erwerb von Forderungen aller Art und/oder der Übernahme von Risiken aus Forderung und Versicherung liegt, sollen nach der Gesetzesbegründung hingegen nicht zu einem Konzern gehören (vgl. BTDrucks. 16/4841, 50). Damit nimmt die Gesetzesbegründung bestimmte Zweckgesellschaften entgegen dem Gesetzeswortlaut aus dem Konsolidierungskreis aus (hierzu krit. HENNRICHS, DB 2007, 2101 [2102]). Die Gesetzesbegründung knüpft die Ausnahme an die Voraussetzung, dass die Einbeziehung in den Konzernabschluss allein aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise unter Berücksichtigung der Nutzen- und Risikoverteilung erfolgt ist (vgl. LÜDENBACH/HOFFMANN, Beihefter DStR 2007 Heft 50, 13). Nach der Gesetzesbegründung bezieht sich die Ausnahme allein auf Zweckgesellschaften im Rahmen von Asset-Backed-Securities-Gestaltungen. Eine Rechtfertigung für den Sonderstatus von Asset-Backed-Security-Verbriefungszweckgesellschaften enthält die Gesetzesbegründung nicht.

Betriebe der öffentlichen Hand: Nach dem Willen des Gesetzgebers sollen Körperschaften des öffentlichen Rechts mit ihren Betrieben gewerblicher Art und ihren Beteiligungen an anderen Unternehmen keinen Konzern iSd. § 4h bilden (vgl. BTDrucks. 16/5491, 11). Begründet wird diese Ausnahme damit, dass Körperschaften des öffentlichen Rechts weder die handelsrechtl. Voraussetzungen des Konzernbegriffs erfüllen noch Konzernabschlüsse nach HGB/IFRS unter Einbeziehung ihrer Betriebe gewerblicher Art und Beteiligungsgesellschaften aufstellen. Etwas anderes gilt allerdings für kommunale Eigengesellschaften und Beteiligungsgesellschaften, die Teil eines Konzerns sein können (vgl. BMF

v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 92; STRUNK/HOFACKER, Stbg. 2008, 249 [257]).

Einstweilen frei.

90–94

III. Einheitliche Bestimmung der Finanz- und Geschäftspolitik (Abs. 3 Satz 6)

95

Eigenständiger steuerlicher Konzernbegriff: Bei Abs. 3 Satz 6 handelt es sich um einen Ergänzungstatbestand für die Abgrenzung konzernzugehöriger Betriebe für Zwecke des Abs. 2. Danach gehört ein Betrieb auch dann zu einem Konzern, wenn seine Finanz- oder Geschäftspolitik mit einem oder mehreren anderen Betrieben einheitlich bestimmt werden kann. Abs. 3 Satz 6 soll in Ergänzung zu der Abgrenzung der konzernzugehörigen Betriebe iSd. Abs. 3 Satz 5 einen eigenständigen stl. Konzernbegriff für Zwecke der Zinsschranke prägen, dh. die Konzernzugehörigkeit ist losgelöst von der Konsolidierungsmöglichkeit zu beurteilen (vgl. GANSSAUGE/MATTERN, DStR 2008, 213 [216]). Der Gesetzgeber bringt diese Zielsetzung jedoch nur unklar zum Ausdruck. So geht auch aus der Gesetzesbegründung nicht klar hervor, dass ein von den in Abs. 3 Satz 5 genannten Rechnungslegungsgrundsätzen losgelöster rein stl. Konzernbegriff definiert wird.

Beherrschung durch einheitliche Bestimmung der Finanz- und Geschäftspolitik: Erkennbar ist die Formulierung des Abs. 3 Satz 6 an IAS 27.4 angelehnt. So spricht die Gesetzesbegründung ein Beherrschungsverhältnis (Control-Konzept) nach IAS 27 an (vgl. BTDrucks. 16/4841, 50). Nach IAS 27.4 ist die Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses an das Vorhandensein eines Mutter-Tochterverhältnisses geknüpft. Die Annahme eines Mutter-Tochterverhältnisses setzt voraus, dass ein Beherrschungsverhältnis mit der Möglichkeit zur Bestimmung der Finanz- und Geschäftspolitik besteht, um daraus wirtschaftlichen Nutzen zu ziehen (vgl. HEUSER/THEILE, IFRS-Handbuch, 4. Aufl. 2009, Rn. 3015). Ein Beherrschungsverhältnis kann zwischen Mutter- und Tochterunternehmen auch ohne Stimmrechtsmehrheit dann vorliegen, wenn auf andere Weise die Möglichkeit gegeben ist, die Finanz- und Geschäftspolitik des Beteiligungsunternehmens zu bestimmen (IAS 27.13). Abs. 3 Satz 6 spricht insoweit eine Beherrschung ohne Mehrheit der Stimmrechte an dem beherrschten Unternehmen an. BMF v. 4.7.2008 (BStBl. I 2008, 718) enthält hierzu keine Erläuterung. Dies ist nach IAS 27.13 der Fall, wenn mindestens eine der folgenden Voraussetzungen erfüllt ist (zu Einzelheiten s. IDW, WP-Handbuch Teil I, 2006, N Rn. 638; KOZIKOWSKI/RITTER, in Beck-BilKomm. VII. § 290 Rn. 30):

- Die Möglichkeit, über die Mehrheit der Stimmrechte basierend auf einer mit anderen Anteilseignern abgeschlossenen Vereinbarung zu verfügen (zB auf der Grundlage von Stimmbindungsvereinbarungen),
- die Möglichkeit, die Finanz- und Geschäftspolitik aufgrund von Satzung oder Vertrag zu bestimmen (zB auf der Grundlage von Beherrschungsverträgen nach § 291 AktG),
- die Möglichkeit, die Mehrheit der Mitglieder der Leitungsorgane zu ernennen oder abzusetzen,
- die Möglichkeit, die Stimmrechtsmehrheit in den Leitungsorganen herzustellen.

Die Beherrschung muss dabei durch einen einzelnen unmittelbar oder mittelbar beteiligten Anteilseigner erfolgen (vgl. BTDrucks. 16/4841, 50). Eine gemeinschaftliche Bestimmung der Finanz- oder Geschäftspolitik durch verschiedene unabhängige Unternehmen reicht nicht aus. Dabei kommt es für die Annahme einer Beherrschung nicht darauf an, ob das herrschende Unternehmen seine Möglichkeit zur Einflussnahme tatsächlich nutzt. Bereits die Möglichkeit einer Einflussnahme ist ausreichend. Um die Voraussetzungen einer Beherrschung zu erfüllen, wird man aber eine gewisse Dauerhaftigkeit der Möglichkeit zu einer einheitlichen Bestimmung der Finanz- und Geschäftspolitik fordern müssen.

Gefordert wird eine einheitliche Bestimmung der Finanz- und Geschäftspolitik, dh. es muss die Möglichkeit bestehen, die Finanz- und Geschäftspolitik des beherrschten Unternehmens an die des herrschenden anzupassen. Dabei ist der Begriff der Finanz- und Geschäftspolitik weit gefasst. So wird man zB auch eine Einflussnahme auf die Absatz- und Produktpolitik des beherrschten Unternehmens als einheitliche Bestimmung der Geschäftspolitik einstufen können.

Kein Unterordnungsverhältnis erforderlich: Die Ausübung des Beherrschungsverhältnisses setzt nicht voraus, dass zwischen dem herrschenden und den beherrschten Betrieben ein hierarchisches Unterordnungsverhältnis besteht. Insoweit verwirrt der Verweis der Gesetzesbegründung auf ein Beherrschungsverhältnis iSd. IAS 27, das voraussetzt, dass das herrschende und das beherrschte Unternehmen in einem Mutter-Tochterverhältnis stehen. Ausreichend ist die Möglichkeit, dass die Finanz- und Geschäftspolitik zweier oder mehrerer Betriebe durch denselben Rechtsträger bestimmt werden kann. Abs. 3 Satz 6 ist daher darauf ausgerichtet, Gleichordnungskonzerne zu erfassen, für die nach HGB, IFRS und US-GAAP keine Konsolidierungspflicht besteht (vgl. STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 452). Dabei muss der herrschende Rechtsträger von der Beherrschungsmöglichkeit keinen Gebrauch machen, ausreichend ist die Möglichkeit zur Bestimmung der Finanz- und Geschäftspolitik.

Keine Betriebseigenschaft des herrschenden Rechtsträgers erforderlich: Bei dem herrschenden Rechtsträger muss es sich nicht um einen Betrieb iSd. Abs. 1 Satz 1 handeln. Dies bedeutet:

► *Im Privatvermögen natürlicher Personen bzw. durch vermögensverwaltende Gesellschaften gehaltene Beteiligungen:* Die Beteiligung an den beherrschten Betrieben kann sich auch im PV natürlicher Personen befinden. Die Regierungsbegründung spricht den Fall an, dass eine natürliche Person Beteiligungen an mindestens zwei KapGes. hält, die sie beherrscht (vgl. BTDrucks. 16/4841, 50). Entsprechendes gilt für den Fall, dass eine natürliche Person Beteiligungen an Mitunternehmerschaften hält, die sie beherrscht. Auch wird der Tatbestand des Abs. 3 Satz 6 dadurch erfüllt, dass eine natürliche Person ein Einzelunternehmen betreibt und darüber hinaus als Gesellschafter eine GmbH beherrscht. Eine Beherrschung iSd. Abs. 3 Satz 6 liegt jedoch dann nicht vor, wenn an den Betrieben weitere Personen beteiligt sind. Nach Auffassung der FinVerw. soll Abs. 3 Satz 6 auch bei einer vermögensverwaltenden Gesellschaft als Konzernspitze anwendbar sein (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 60). Erfasst werden sollen insbesondere Private-Equity-Fondsstrukturen (vgl. TÖBEN/FISCHER, Ubg. 2008, 149 [154]; GANSSAUGE/MATTERN, DStR 2008, 213 [217]). Bei Private-Equity-Fondsstrukturen handelt es sich bei der Konzernspitze regelmäßig um eine vermögensverwaltende PersGes. Es kommt dann darauf an, ob der vermögensverwaltende Private-Equity-Fonds einen bestimmenden Einfluss auf die Finanz- und Geschäftspolitik der von ihm gehaltenen Portfoliogesellschaften ausüben kann (vgl. TÖBEN/LOHBECK/

FISCHER, FR 2009, 151 [158]; nach der Auffassung des IDW ist dies regelmäßig nicht der Fall, vgl. IDW FN 2007, 640). Ein Konzernatbestand dürfte zumindest dann vorliegen, wenn durch den Fonds keine reine Vermögensverwaltung erfolgt, sondern eine Einflussnahme auf die Geschäftspolitik vorliegt.

► *GmbH & Co. KG-Strukturen*: Wird bei einer klassischen GmbH & Co. KG-Struktur sowohl die Kommanditbeteiligung als auch die Beteiligung an der Komplementär-GmbH von einer natürlichen Person gehalten, erfolgt die Beherrschung durch den Kommanditisten und nicht durch die Komplementär-GmbH. Ein Konzernatbestand ist daher nicht gegeben (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 66).

Einstweilen frei.

96–99

Erläuterungen zu Abs. 4: Verfahrensrechtliche Regelungen zum EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag

Schrifttum: SCHADEN/KÄSHAMMER, Der Zinsvortrag im Rahmen der Regelungen zur Zinsschranke, BB 2007, 2317.

A. Gesonderte Feststellung von EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag (Abs. 4 Satz 1)

100

Abs. 4 enthält die Vorgaben für die verfahrensrechtl. Behandlung eines EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags. Im Rahmen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes v. 22.12.2009 (s. Anm. 2) hat der Gesetzgeber Abs. 4 um einen schlichten Verweis auf den ebenfalls festzustellenden EBITDA-Vortrag ergänzt.

Betriebsbezogene Feststellung des EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags: Nach Abs. 1 Satz 1 ist für jeden von dem Stpfl. unterhaltenen Betrieb eine eigenständige Zinsschranke zu ermitteln. Dieser Grundsatz muss auch in den verfahrensrechtl. Vorgaben für die Behandlung eines EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags zum Ausdruck gelangen. Der Gesetzgeber schreibt daher in Abs. 4 Satz 1 eine gesonderte Feststellung des EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags für jeden von dem Stpfl. unterhaltenen Betrieb im Rahmen eines Feststellungsverfahrens fest. Für den Stpfl. bedeutet dies, dass er eine Erklärung zur gesonderten Feststellung des EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags abzugeben hat. In zeitlicher Hinsicht hat die gesonderte Feststellung eines Zinsvortrags erstmals für Wj. eines Betriebs zu erfolgen, die nach dem 25.5.2007 beginnen und nicht vor dem 1.1.2008 enden. Der im Rahmen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes eingeführte EBITDA-Vortrag ist erstmals für nach dem 31.12.2009 endende Wj. gesondert festzustellen. Es ergibt sich folgendes Berechnungsschema (vgl. BTDrucks. 17/15, 17):

EBITDA-Vortrag zum Schluss des vorangegangenen Wj.

- + EBITDA-Vortrag des lfd. Wj.
- ./. EBITDA-Vortrag des vorangegangenen Wj, soweit dieser im lfd. Wj. zum Zinsabzug genutzt wurde
- ./. EBITDA-Vortrag des vorangegangenen Wj, soweit dieser im lfd. Wj. nicht zum Zinsabzug genutzt wurde, jedoch bereits seit fünf Jahren besteht
- = EBITDA-Vortrag

► *Besonderheiten des übergangsbezogenen EBITDA-Vortrags:* Der antragsgebundene „fiktive“ EBITDA-Vortrag für Wj., die nach dem 31.12.2006 beginnen und vor dem 1.1.2010 enden, ist zwar für jedes Wj. gesondert zu ermitteln, eine gesonderte Feststellung erfolgt jedoch nicht. In verfahrensrechtl. Hinsicht bildet die gesonderte Feststellung eines EBITDA-Vortrags die Voraussetzung, um die zeitliche Befristung einer EBITDA-Nutzung in den folgenden fünf Wj. und die Reihenfolge der EBITDA-Nutzung umzusetzen.

Gesonderte Feststellung als selbständiger Verwaltungsakt: Bei der gesonderten Feststellung nach Abs. 4 handelt es sich um einen selbständigen Verwaltungsakt. Auf die Feststellung sind die verfahrensrechtl. Vorschriften der §§ 179 ff. AO entsprechend anzuwenden, soweit sich aus Abs. 4 keine spezielleren Regelungen ergeben. Verfahrensrechtl. sind Einwendungen gegen die Höhe des festgestellten EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags daher stets gegen den Feststellungsbescheid geltend zu machen.

101

B. Zuständigkeit für die Feststellung des Zinsvortrags (Abs. 4 Satz 2)

Zuständigkeit für die gesonderte Feststellung: Die Zuständigkeit für die gesonderte Feststellung des EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags obliegt nach Abs. 4 Satz 2 bei Mitunternehmenschaften dem FA, das auch für die gesonderte und einheitliche Feststellung von Gewinn und Verlust der Mitunternehmenschaft zuständig ist. In allen übrigen Fällen (KapGes., Einzelunternehmen, Betriebsstätten) obliegt die Feststellung nach Abs. 4 Satz 2 dem für die Besteuerung zuständigen FA. Abs. 4 Satz 2 enthält insoweit Verfahrensvorschriften, die sich an die Zuständigkeit nach der AO anlehnen.

Gegenstand der gesonderten Feststellung bei Mitunternehmenschaften: Im Fall der gesonderten Feststellung des EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags von Mitunternehmenschaften sind sowohl der EBITDA-Vortrag als auch der Zinsvortrag zum einen betriebsbezogen zu ermitteln; in Bezug auf den Zinsvortrag spricht der Gesetzgeber von einer Orientierung am Verfahren nach § 10a GewStG (vgl. BTDrucks. 16/4841, 50). Zum anderen ist aber auch festzustellen, in welcher Höhe sich der festgestellte EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag auf die Mitunternehmer verteilt, dh. es ist auch eine auf die Gesellschafter bezogene Betrachtungsweise einschlägig. Die gesellschafterbezogene Betrachtungsweise ist erforderlich, um für die Anwendung des Abs. 5 zu ermitteln, in welcher Höhe der EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag bei einem Ausscheiden eines Mitunternehmers aus der Mitunternehmenschaft wegfällt. Dies bedeutet, dass sich die gesonderte Feststellung nicht nur auf die Höhe der Beträge, sondern auch auf deren Abziehbarkeit dem Grunde nach iS einer personellen Zuordnung erstreckt.

102

C. Sinngemäße Anwendung des § 10d Abs. 4 (Abs. 4 Satz 3)

Abs. 4 Satz 3 sieht vor, dass für die gesonderte Feststellung des EBITDA-Vortrags und des Zinsvortrags eines Betriebs § 10d Abs. 4 entsprechend gilt. § 10d Abs. 4 regelt die gesonderte Feststellung eines am Schluss des VZ verbleibenden Verlustvortrags. Im Unterschied zu der Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs nach § 10d erfolgt die Feststellung des EBITDA-Vortrags und des Zinsvortrags auf den Schluss eines jeden Wj. Im Fall eines Rumpfwj. sind daher

zwei Feststellungen des EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags iSd. § 4h Abs. 4 für einen VZ möglich (zum Zinsvortrag vgl. DJPW/DÖTSCH/PUNG, § 8a KStG Rn. 115).

Gesonderte Feststellung als eigenständiger Steuerbescheid: Der Gesetzgeber hat nicht geregelt, ob die gesonderte Feststellung eines EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags im Rahmen eines eigenständigen StBescheids erfolgt oder ob die Feststellung bei Mitunternehmenschaften etwa einen Bestandteil des Feststellungsbescheids zur Feststellung der estpfl. und kstpfl. Einkünfte der Mitunternehmenschaft bildet; bei Körperschaften könnte der Zinsvortrag in den Bescheid über die gesonderte Feststellung des Einlagekontos iSd. § 27 KStG und des EK 02 iSd. § 38 KStG integriert werden (vgl. hierzu auch SCHADEN/KÄSHAMMER, BB 2007, 2317). Der Verweis des Gesetzgebers auf eine entsprechende Geltung des § 10d Abs. 4 lässt den Schluss zu, dass die gesonderte Feststellung des EBITDA-Vortrags und des Zinsvortrags im Rahmen eines gesonderten Bescheids über die Höhe des EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags iSd. § 4h Abs. 4 erfolgt.

Zeitliche Befristung der Feststellung: Die gesonderte Feststellung eines EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags ist in entsprechender Anwendung des § 10d Abs. 4 Satz 6 zeitlich befristet. Die Feststellungsfrist endet nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den VZ abgelaufen ist, auf dessen Schluss der Zinsvortrag gesondert festzustellen ist.

D. Aufhebung oder Änderung von Feststellungsbescheiden (Abs. 4 Satz 4)

103

Nach Abs. 4 Satz 4 sind Feststellungsbescheide zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit sich der festzustellende EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag eines Betriebs ändert. Inhaltlich entspricht die Regelung dem § 10d Abs. 4 Satz 4 und § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG.

Anpassung an geänderte Grundlagen für die Feststellung eines Zinsvortrags: Die Vorschrift berücksichtigt, dass Bescheide zur Feststellung des Gewinns einer Mitunternehmenschaft, EStBescheide und KStBescheide geändert werden können und sich damit auch die Grundlagen für den festzustellenden Zinsvortrag ändern können. Die Einflussfaktoren auf die Höhe des Zinsvortrags sind vielfältig. Mit Abs. 4 Satz 4 hat der Gesetzgeber eine mit § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO vergleichbare Änderungsvorschrift geschaffen. Durch Abs. 4 Satz 3 soll – ungeachtet der Verfahrensvorschriften der AO – sichergestellt werden, dass der Bescheid über die gesonderte Feststellung des Zinsvortrags bei einer Änderung der Besteuerungsgrundlagen des Betriebs entsprechend angepasst wird. Bei der gesonderten Feststellung des EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags handelt es sich daher um den Folgebescheid der ihm zugrunde liegenden Veranlagung. Zugleich ist der Feststellungsbescheid bindender Grundlagenbescheid für den nächsten Gewinnfeststellungsbescheid einer Mitunternehmenschaft, EStBescheid bzw. KStBescheid und den nächsten Bescheid über die Höhe des EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags.

Untergang eines EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags: Durch Abs. 4 Satz 4 soll zudem sichergestellt werden, dass die Folgen aus einem Wegfall des EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags nach Abs. 5 durch eine entsprechende Änderung des Feststellungsbescheids gezogen werden können.

Einstweilen frei.

104–109

Erläuterungen zu Abs. 5: EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag bei Betriebsaufgabe oder Übertragung und Ausscheiden aus der Mitunternehmerschaft

Schrifttum: KIRSCH, Auswirkung der Unternehmensteuerreform 2008 auf die Bilanzierung und Bewertung latenter Steuern, DStR 2007, 1268; DÖTSCH/PUNG, § 8c KStG: Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften, DB 2008, 1707; VAN LISHAUT, Grenzfragen zum „Mantelkauf“ (§ 8c KStG), FR 2008, 800; RODEWALD/POHL, Unternehmensteuerreform 2008: Auswirkungen auf Gesellschafterbeziehungen und Gesellschaftsverträge, DStR 2008, 724; SUCHANEK, Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften (§ 8c Abs. 1 KStG): Das BMF-Schreiben v. 4.7.2008 aus Beratersicht, FR 2008, 906; THONEMANN, Verlustbeschränkung und Zinsschranke in der Unternehmensnachfolgeplanung, DB 2008, 2159; BEUSSER, Der Zinsvortrag bei der Zinsschranke, FR 2009, 49; HIERSTETTER, Zinsvortrag und Restrukturierung, DB 2009, 81; HERZIG/LIEKENBROCK, Zum Zinsvortrag bei der Organschaft, DB 2009, 1949; HERZIG/BOHN, Das Wachstumsbeschleunigungsgesetz als Umsetzung des Sofortprogramms der Koalitionsparteien zum Unternehmenssteuerrecht, DStR 2009, 2341; HERZIG/BOHN, Auswirkungen des Zusammenspiels von Zins- und Verlustvortrag auf die Bilanzierung latenter Steuern im HGB-Einzelabschluss, DStR 2009, 2615; HÖRSTER, Entwurf eines Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums, NWB 2009, 3706; HOFFMANN, Weitere Verlustvernichtung im JStG 2009, DStR 2009, 257; KÜHNE/MELCHER/WESEMANN, Latente Steuern nach BilMoG – Grundlagen und Zweifelsfragen (Teil I), WPg. 2009, 1005; MÜCKL/REMPLIK, Die neue Sanierungsklausel gem. § 8c Abs. 1a KStG n.F., FR 2009, 689; SCHILDKNECHT/RIEHL, Untergang von Verlust- und Zinsvorträgen beim Gesellschafterwechsel in der Kapitalgesellschaft – Ausgestaltung und Quantifizierung des Ausgleichsanspruchs, DStR 2009, 118; SUCHANEK, Ertragsteuerliche Änderungen im Jahressteuergesetz 2009 zur Verhinderung von Gestaltungen im Zusammenhang mit § 8c KStG – Die „Verlustvernichtung“ geht weiter, Ubg. 2009, 178; RÖNDING, Änderungen der Zinsschranke durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, DStR 2010, 2649; SCHEUNEMANN/DENNISEN/BEHRENS, Steuerliche Änderungen durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BB 2010, 23.

110 A. Untergang eines EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags

In Abs. 5 hat der Gesetzgeber geregelt, unter welchen Voraussetzungen EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag ganz oder anteilig untergehen. Mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009 (s. Anm. 2) hat der Gesetzgeber den Anwendungsbereich des Abs. 5 um den EBITDA-Vortrag erweitert. Neben der Einschränkung der stl. Wertigkeit eines EBITDA-Vortrags durch die Zeitgrenze von fünf Jahren wird die Nutzbarkeit eines EBITDA-Vortrags damit auch durch die verschiedenen „Zerstörungstatbestände“ des Abs. 5 eingeschränkt.

Betriebs- und personengebundener EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag: Die Vorschriften zum Untergang eines EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags im Fall der Übertragung eines Betriebs und im Fall des Ausscheidens eines Mitunternehmers lassen erkennen, dass neben die Betriebsbezogenheit des EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags auch ein personelles Element tritt, insoweit vergleichbar mit der Unternehmens- und Unternehmeridentität beim gewstl. Verlustabzug iSd. § 10a GewStG. Objektsteuerartige und mitunternehmerbezogene Aspekte werden somit in Abs. 5 kombiniert.

In wirtschaftlicher Hinsicht sind die Regelungen zum Wegfall eines EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags von besonderer Relevanz. Die stl. Wertigkeit von EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag ist allerdings unterschiedlich. Geht der Zins-

vortrag unter, werden die zugrunde liegenden Zinsaufwendungen endgültig zu nicht abziehbaren BA. Die Folge besteht in einer Überbesteuerung, da die betrieblich veranlassenen Zinsaufwendungen bei wirtschaftlicher Betrachtung dann aus dem versteuerten Einkommen geleistet wurden. Im Fall des Untergangs des EBITDA-Vortrags geht lediglich die Möglichkeit verloren, zukünftig anfallende Zinsaufwendungen nutzen zu können.

Sonderregelungen für den Zinsvortrag von Kapitalgesellschaften ergeben sich aus § 8a Abs. 1 Satz 3 iVm. § 8c KStG (vgl. § 8c KStG Anm. 13; VON FREEDEN in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 539); s. Erl. zu § 8a KStG

Untergang eines festgestellten EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags: Abs. 5 spricht den Untergang eines nicht verbrauchten EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags an. Durch Abs. 5 kann daher nur die stl. Wertigkeit eines festgestellten, aber noch nicht in Anspruch genommenen EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags beeinflusst werden. Dies bedeutet, dass sich für das verrechenbare EBITDA und die Zinsaufwendungen des laufenden Wj. des Betriebs aus Abs. 5 keine Auswirkungen ergeben; eine mit § 8c KStG vergleichbare Problematik stellt sich daher nicht (vgl. hierzu BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736 Rn. 30, wonach auch bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs nicht ausgeglichene laufende Verluste von dem Abzugsverbot betroffen sind). Die Frage nach der Nutzbarkeit des verrechenbaren EBITDA und der Abziehbarkeit der Zinsaufwendungen richtet sich ausschließlich nach Abs. 1.

Auswirkungen auf die Zulässigkeit aktiver latenter Steuern: Nach § 274 Abs. 1 HGB idF des BilMoG (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009 650) können aktive latente Steuern als „saldierte Überhangposition“ in der Bilanz angesetzt werden, wenn zwischen den handelsrechtl. und den stl. Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten Differenzen bestehen, die sich in den folgenden Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen und dann zu einer Steuerentlastung führen (zu Einzelheiten vgl. KÜHNE/MELCHER/WESEMANN, WPg. 2009, 1005 [1008]). Für ökonomische Vorteile aus der Nutzung von stl. Verlustabzügen gilt eine Sonderregelung. Entsprechendes gilt für nach IFRS bzw. nach US-GAAP bilanzierende Unternehmen. Die Nichtabziehbarkeit von Zinsaufwendungen führt somit nicht zwangsläufig zu einer Belastung der Konzernsteuerquote. So eröffnet der Zinsvortrag die Möglichkeit, nicht abziehbare Zinsaufwendungen durch die Aktivierung einer aktiven latenten Steuer zu kompensieren (vgl. KRÖNER/ESTERER, DB 2006, 2085). Um den Wert der aktiven latenten Steuer zu erhalten, muss allerdings sichergestellt werden, dass eine Nutzung des Zinsvortrags in zukünftigen Perioden erfolgen kann (vgl. HERZIG/BOHN, DStR 2009, 2615 [2618]; KIRSCH, DStR 2007, 1268). Dabei muss in die Prognose auch die Möglichkeit eines Untergangs des Zinsvortrags nach § 4h Abs. 5 EStG und § 8a Abs. 1 Satz 4 iVm. § 8c KStG einbezogen werden. Für die Unternehmen kann insoweit aus betriebswirtschaftlicher Sicht die Notwendigkeit entstehen, Zinsaufwendungen in das Ausland zu verlagern, einzusparen oder einen höheren Gewinn im Inland zu erwirtschaften. Vgl. dazu auch LOITZ/NEUKAMM, WPg. 2008, 196; HERZIG/LOCHMANN/LIEKENBROCK, DB 2008, 593 (598 f.). Ein EBITDA-Vortrag berechtigt nicht zur Aktivierung einer aktiven latenten Steuer, da kein greifbarer ökonomischer Vorteil vor dem Bilanzstichtag realisiert wird. Anders als bei einem Zinsvortrag, der einen konkreten ökonomischen Vorteil durch ein späteres Zinsabzugsvolumen verkörpert, bildet ein EBITDA-Vortrag lediglich die Höhe des Abzugsrahmens zukünftiger Zinsaufwendungen ab (vgl. LENZ/DÖRFLER/ADRIAN, Ubg. 2010, 1 [6]).

B. EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag bei Betriebsaufgabe oder Übertragung (Abs. 5 Satz 1)

111

I. Aufgabe eines Betriebs

Nach Abs. 5 Satz 1 geht ein nicht verbrauchter EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag bei Aufgabe oder Übertragung eines Betriebs unter. Der Gesetzgeber geht damit als Ansatzpunkt für den Wegfall eines EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags von einer betriebsbezogenen Betrachtungsweise aus. Für die Auslegung des in Abs. 5 Satz 1 verwendeten Betriebsbegriffs gilt das Begriffsverständnis des Abs. 1 Satz 1.

Abs. 5 Satz 1 knüpft den Untergang von EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag an die Aufgabe eines Betriebs. Der Gesetzgeber hat nicht näher bestimmt, unter welchen Voraussetzungen dies der Fall ist. Hinsichtlich der Tatbestandsmerkmale einer Betriebsaufgabe können die zu § 16 Abs. 3 Satz 1 entwickelten Grundsätze herangezogen werden (vgl. STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 452). Danach setzt eine Betriebsaufgabe voraus, dass die bislang von diesem Betrieb entfaltete gewerbliche Tätigkeit endgültig eingestellt wird sowie alle wesentlichen Betriebsgrundlagen innerhalb kurzer Zeit entweder insgesamt veräußert oder in das PV überführt werden (s. auch BFH v. 9.8.1989 – X R 62/87, BStBl. II 1989, 973).

Von Einzelunternehmern und gewerblich tätigen Personengesellschaften unterhaltene Betriebe: Die aus § 16 Abs. 3 Satz 1 resultierende Abgrenzung einer Betriebsaufgabe stellt für die von Einzelunternehmern und PersGes. unterhaltenen Betriebe ein geeignetes Merkmal für die Abgrenzung dar, unter welchen Voraussetzungen eine von Abs. 5 Satz 1 erfasste Betriebsaufgabe gegeben ist.

Von Kapitalgesellschaften und gewerblich geprägten Personengesellschaften unterhaltene Betriebe: Für den von einer KapGes. unterhaltenen Betrieb stellt sich die Frage, ob eine schädliche Betriebsaufgabe iSd. Abs. 5 Satz 1 bereits dann vorliegt, wenn eine KapGes. ihre bisherige wirtschaftliche Betätigung durch die Veräußerung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen endgültig einstellt, als juristische Person aber fortbesteht. Von der Aufgabe des Betriebs einer KapGes. wird man nur dann sprechen können, wenn eine KapGes. auch als Rechtsträger liquidiert wird. Entsprechendes gilt für gewerblich geprägte PersGes. iSd. § 15 Abs. 3. Eine Betriebsaufgabe liegt auch hier nur im Fall der Vollbeendigung vor (vgl. SCHADEN/KÄSHAMMER, BB 2007, 2317 [2322]).

Inländische Betriebsstätten: Für die von einem ausländ. Stammhaus im Inland unterhaltenen Betriebsstätten iSd. §§ 12, 13 AO ist von Bedeutung, unter welchen Voraussetzungen die Aufgabe der Betriebsstätte vorliegt. Bei Betriebsstätten iSd. § 12 AO liegen die Voraussetzungen einer Auflösung der Betriebsstätte vor, wenn im Inland keine feste Geschäftseinrichtung, Anlage oder Bauausführung mehr besteht (vgl. BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 2.9.2). Das längerfristige Ruhenlassen einer Betriebsstätte ist dabei nach der Verwaltungsauffassung der Aufgabe gleichgestellt. Bei Vertreterbetriebsstätten iSd. § 13 AO wird man von einer Aufgabe nur dann sprechen können, wenn die Tätigkeit als inländ. Vertreter endgültig eingestellt worden ist.

II. Übertragung eines Betriebs

Übertragung des gesamten Betriebs: Die Übertragung eines Betriebs ist für die stl. Wertigkeit eines EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags schädlich. Um den Tatbestand des Abs. 5 Satz 1 auszulösen, muss eine Übertragung des gesamten Betriebs durch den bisherigen Inhaber auf einen Dritten vorliegen. Dies bedeutet, dass eine Übertragung von Teilbetrieben für den EBITDA-Vortrag und den Zinsvortrag des übertragenden Rechtsträgers unschädlich ist (s. Anm. 113, 120); es liegt nur eine teilweise Übertragung des Betriebs vor, der den Zinsvortrag verursacht hat (vgl. FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmenssteuerreformgesetz, 2007, § 4h Rn. 171). Auch führt die Abspaltung eines Teilbetriebs nach § 15 Abs. 3 UmwStG nur zu einem Untergang des EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags in Höhe des Anteils, der dem abgespaltenen Vermögen zuzuordnen ist. Die Überführung einzelner WG in ein anderes BV des Stpfl. nach § 6 Abs. 5 führt ebenfalls nicht zu der Übertragung eines Betriebs.

Anteilsübertragungen: Durch die Übertragung von Anteilen an dem Betrieb (Anteile an einer KapGes. bzw. Mitunternehmeranteile) werden nicht die Voraussetzungen einer Betriebsübertragung iSd. Abs. 5 Satz 1 erfüllt. Bei der Übertragung von Anteilen an PersGes. ist allerdings zu prüfen, ob ein anteiliger Untergang des Zinsvortrags aufgrund eines Gesellschafterwechsels iSd. Abs. 5 Satz 2 erfolgt. Bei der Veräußerung von Anteilen an KapGes. kann sich die Frage stellen, ob § 8c KStG zu einem vollständigen bzw. quotalen Untergang des Zinsvortrags führt. Ein EBITDA-Vortrag wird durch eine Anteilsübertragung iSd. § 8c KStG allerdings nicht zerstört, da § 8a Abs. 1 Satz 3 KStG die entsprechende Anwendung des § 8c KStG nur für den Zinsvortrag anordnet (s. § 8a KStG Anm. J 09-5).

Entgeltliche und unentgeltliche Betriebsübertragungen: Der Gesetzgeber hat nicht definiert, unter welchen Voraussetzungen eine für den Zinsvortrag schädliche Betriebsübertragung vorliegt. Der Wortlaut der Vorschrift trifft keine Unterscheidung, ob es sich um eine entgeltliche oder um eine unentgeltliche Betriebsübertragung handelt (vgl. BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 120). Die Veräußerung des gesamten Betriebs ist daher sowohl für den EBITDA-Vortrag als auch für den Zinsvortrag schädlich. Entsprechendes gilt für die unentgeltliche Übertragung des Betriebs im Wege von Schenkungen nach § 6 Abs. 3 (zu von § 6 Abs. 3 erfassten Übertragungsfällen vgl. RASCHE in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, UmwStG, 2007, Anh. 4 Rn. 5). Von einem Wegfall des EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags wären daher auch Betriebsübertragungen betroffen, die im Rahmen vorweggenommener Erbfolgeregelungen im Wege der Einzelrechtsnachfolge erfolgen. Vertretern wird unter Hinweis auf Abschn. 68 Abs. 1 Sätze 2 ff. GewStR, dass auch der Übergang eines Betriebs im Erbfall (Gesamtrechtsnachfolge) zu einem Untergang des EBITDA-Vortrags und des Zinsvortrags des Betriebs führt (für den Zinsvortrag vgl. MÖHLENBROCK, Ubg. 2008, 5 [6]). Der Übergang von Anteilen an KapGes. im Erbfall soll dagegen nicht zu einem Wegfall des Zinsvortrags führen. So sieht auch BMF v. 4.7.2008 (BSBl. I 2008, 736 Rn. 4 zu § 8c KStG) vor, dass § 8c KStG, der gem. § 8a Abs. 1 Satz 3 KStG für den Zinsvortrag von KapGes. entsprechend gilt, bei dem Erwerb einer KapGes.Beteiligung durch eine natürliche Person im Erbfall einschließlich der unentgeltlichen Erbauseinandersetzung und der unentgeltlichen vorweggenommenen Erbfolge nicht zur Anwendung gelangt. Entsprechendes sollte auch für den

Übergang eines Betriebs im Erbfall bzw. im Wege der vorweggenommenen Erbfolge gelten (vgl. THONEMANN, DB 2008, 2159).

III. Aufgabe bzw. Übertragung eines Teilbetriebs

Nach dem Gesetzeswortlaut geht ein nicht verbrauchter EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag nur bei „Aufgabe oder Übertragung des Betriebs“ unter. Der Teilbetrieb ist nicht angesprochen und damit unschädlich für Zinsvortragszwecke. Dies ist allerdings in der Beratungspraxis umstritten.

Anteiliger Untergang des EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags bei Übertragung eines Teilbetriebs: Nach BMF v. 4.7.2008 (BStBl. I 2008, 718 Rn. 47) soll ein Zinsvortrag auch bei der Aufgabe bzw. Übertragung eines Teilbetriebs anteilig untergehen. Eine entsprechende Beurteilung dürfte die FinVerw. für den EBITDA-Vortrag vertreten. Um den Tatbestand des Abs. 5 Satz 1 auszulösen, ist nach dem Gesetzeswortlaut allerdings zwingend die Übertragung eines gesamten Betriebs erforderlich (vgl. KIRCHHOF/SEILER IX, § 4h Rn. 23; BEUSSER, FR 2009, 49 [52]). Insoweit können auch nicht die Grundsätze von BFH v. 7.8.2008 – IV R 86/05 (DStR 2008, 2014) entsprechend zur Anwendung gelangen. Danach gehen gewstl. Verlustabzüge im Fall der Veräußerung bzw. Aufgabe eines Teilbetriebs unter. Anders als das GewStRecht, das an die Unternehmensidentität anknüpft, besteht mit Abs. 5 Satz 1 für den EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag eine gesetzliche Regelung, die an den Fortbestand des Betriebs anknüpft. Insoweit fehlt für die steuerverschärfende Verwaltungsauffassung eine gesetzliche Grundlage (vgl. DÖRFLER, Ubg. 2008, 693 [700]; KÖHLER/HAHNE, DStR 2008, 1505 [1512]; SCHMIDT-FEHNENBACHER, Ubg. 2008, 471 [476]).

Unschädlich ist jedenfalls die Übertragung einzelner WG, die nicht die Voraussetzungen eines Teilbetriebs erfüllen. Die FinVerw. kann den anteiligen Untergang von EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag auch nicht auf § 15 Abs. 3 UmwStG stützen. Die Aufgabe bzw. Veräußerung eines Teilbetriebs ist nicht vergleichbar mit der Abspaltung eines Teilbetriebs im Wege der umwandlungsrechtl. Gesamtrechtsnachfolge (vgl. HÖLZER/NIESSNER, FR 2008, 847). Hinzu kommt, dass die gesonderte Feststellung von EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag nach Abs. 4 Satz 1 betriebsbezogen und nicht bezogen auf Teilbetriebe erfolgt, dh. eine verursachungsgerechte Aufteilung von EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag auf unterschiedliche Teilbetriebe ist praktisch nicht umsetzbar.

Ausscheiden einer Organgesellschaft aus dem Organkreis als Aufgabe eines Teilbetriebs: Das Ausscheiden einer OG aus dem Organkreis soll nach BMF v. 4.7.2008 (BStBl. I 2008, 718 Rn. 47) ebenfalls als Aufgabe eines Teilbetriebs gelten. Die Verwaltungsauffassung hat zur Folge, dass die Zinsvorträge des OT anteilig gem. Abs. 5 Satz 1 untergehen. Auch für diese Regelung des BMF-Schreibens fehlt es an einer gesetzlichen Grundlage (vgl. FISCHER/WAGNER, BB 2008, 1872 [1875]; HERZIG/LIEKENBROCK, DB 2007, 2387 [2391]). Für einen EBITDA-Vortrag dürfte die FinVerw. eine entsprechende Auffassung vertreten. Unbestimmt bleibt zudem, wann das Tatbestandsmerkmal „Ausscheiden einer OG aus dem Organkreis“ vorliegt. So könnte die FinVerw. neben dem Ausscheiden durch rechtl. Übertragung der Beteiligung an der OG auch die Beendigung des Organschaftsverhältnisses durch Kündigung des Gewinnabführungsvertrags als schädliches Ereignis iSv. BMF v. 4.7.2008 aaO Rn. 47 einstufen.

C. Gesellschafterwechsel (Abs. 5 Satz 2)

I. Ausscheiden eines Mitunternehmers aus der Mitunternehmerschaft

115

Quotaler Wegfall von EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag: Im Fall des Ausscheidens eines Mitunternehmers aus einer Mitunternehmerschaft gehen EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag in Höhe der Quote unter, mit der der ausscheidende Gesellschafter im Zeitpunkt des Ausscheidens an der PersGes. beteiligt war. Der Gesellschafterwechsel kann sich dabei durch Anteilsübertragungen auf einen Neu- oder einen Altgesellschafter vollziehen. Nach dem Gesetzeswortlaut kommt es nicht darauf an, ob sich das Ausscheiden durch entgeltliche oder durch unentgeltliche Anteilsübertragungen vollzieht.

Der verbleibende Zinsvortrag kann nur noch mit dem verrechenbaren EBITDA verrechnet werden, das quotal auf die „Altgesellschafter“ der Mitunternehmerschaft entfällt. An einem EBITDA-Vortrag der Mitunternehmerschaft sind die Altgesellschafter ebenfalls nur quotal beteiligt. Den quotalen Untergang eines Zinsvortrags hat der Gesetzgeber für den Zinsvortrag mit einer entsprechenden Anwendung der Grundsätze des § 10a GewStG begründet (vgl. BTDrucks. 16/4841, 50). Dies lässt den Schluss zu, dass Träger des EBITDA-Vortrags und des Zinsvortrags der Mitunternehmer ist, nicht der Betrieb selbst (entsprechend BFH v. 17.1.2006 – VIII R 96/04, FR 2006, 557 zu § 10a GewStG). Der in Abs. 5 Satz 2 angesprochene quotaler Wegfall von EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag bestimmt sich in entsprechender Anwendung der Grundsätze des § 10a Satz 4 GewStG nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel der Mitunternehmerschaft. Der Gesetzgeber hat im Rahmen des JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28) die Auffassung der FinVerw. im Gesetz verankert (die Gesetzesänderung ist gegen die Rspr. des BFH v. 17.1.2006 – VIII R 96/04, DStR 2006, 461 gerichtet, in der sich der BFH für eine strikt mitunternehmerbezogene Verteilung der Gewerbeerluste nach Maßgabe des Gewinnverteilungsschlüssels und unter Berücksichtigung von SonderBE und -BA ausgesprochen hat). BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 51 stellt für den Zinsvortrag auf den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel ab, Rn. 52 hingegen auf die Beteiligungsquote. In der Praxis werden die beiden Größen idR übereinstimmen, zwangsläufig ist dies aber nicht. Das BMF-Schreiben äußert sich für den Zinsvortrag nicht dazu, welche Aufteilungsgröße maßgeblich ist, falls Gewinnverteilungsschlüssel und Beteiligungsquote voneinander abweichen. Im Unterschied zu § 10a Satz 4 GewStG ist aber auf die Beteiligungsquote der Mitunternehmer im Zeitpunkt des Ausscheidens aus der Mitunternehmerschaft und nicht auf die Beteiligungsquote im Zeitpunkt der Entstehung des Zinsvortrags abzustellen (vgl. KÖHLER/HAHNE, DStR 2008, 1505 [1512]; aA FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz, 2007, § 4h Rn. 172).

Teilweise Übertragung eines Mitunternehmeranteils: Überträgt der Mitunternehmer nur einen Teil seines Mitunternehmeranteils, wird durch die Übertragung Abs. 5 Satz 2 ausgelöst (vgl. DJPW/DÖTSCH/PUNG, § 8a KStG Rn. 119; aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 4h Rn. 149). EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag gehen in diesem Fall quotal unter. Dies gilt aufgrund des Gesetzeswortlauts unabhängig davon, ob die Übertragung von Teilen des Gesellschafters an einen Neugesellschafter oder an einen Altgesellschafter erfolgt. So verringert sich bei einem teilweisen Ausscheiden des Mitunternehmers aus der Mitunter-

nehmerschaft der Anteil des Mitunternehmers an dem EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag nach Maßgabe des Gewinnverteilungsschlüssels.

Zusammensetzung von EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag bei Mitunternehmerschaften: Für die Zusammensetzung von EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag ist bei Mitunternehmerschaften die gesellschaftsbezogene Anwendung des § 4h von Bedeutung. So basiert der EBITDA-Vortrag einer Mitunternehmerschaft auf dem stl. Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft, der sich aus dem Ergebnis der Gesamthandsbilanz und ggf. aus dem Ergebnis von Sonder- und Ergänzungsbilanzen zusammensetzt. Der Zinsvortrag einer Mitunternehmerschaft setzt sich aufgrund der gesellschaftsbezogenen Anwendung des § 4h aus den nicht abziehbaren Zinsaufwendungen des Gesamthandsbereichs und ggf. auch des Sonderbereichs der Mitunternehmerschaft zusammen (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 51). EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag sind nach Maßgabe der Beteiligungsquote auf die Mitunternehmer zu verteilen. Hierfür spricht auch die gesetzliche Anordnung in Abs. 5 Satz 2, dass bei einem Ausscheiden eines Mitunternehmers ein EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag in Höhe der Beteiligungsquote am Gesellschaftsvermögen untergeht, dh. eine verursachungsgerechte Verteilung von EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag auf die Gesellschafter unter Berücksichtigung der Verursachung von EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag im Gesamthandsbereich und/oder Sonderbereich findet nicht statt (vgl. VAN LISHAUT/SCHUMACHER/HEINEMANN, DStR 2008, 2341 [2344]). Ein ausscheidender Gesellschafter kann den anteiligen Untergang eines EBITDA-Vortrags bewirken, der auf im Sonderbereich der Mitunternehmerschaft erzielten und damit von einem anderen Mitunternehmer versteuerten Ergebnissen beruht. Zudem kann ein ausscheidender Gesellschafter den anteiligen Untergang eines Zinsvortrags bewirken, den ein anderer Mitunternehmer durch seine Zinsaufwendungen im Sonderbereich wirtschaftlich getragen hat (vgl. SCHADEN/KÄSHAMMER, BB 2007, 2317 [2320]). Zur gesellschaftsvertraglichen Regelung eines Ausgleichsanspruchs der insoweit benachteiligten Mitunternehmer vgl. RODEWALD/POHL, DStR 2008, 724 [727]).

II. Andere Fälle der Veränderung des Gesellschafterbestands

Abs. 5 Satz 2 spricht nur den Fall des Ausscheidens eines Mitunternehmers aus einer Mitunternehmerschaft an. Unklar ist daher, wie vergleichbare Fälle zu behandeln sind, die eine Änderung im Gesellschafterbestand einer Mitunternehmerschaft zur Folge haben. Auch stellt sich die Frage, inwieweit auf die (Verwaltungs-)Grundsätze zu § 10a GewStG zurückgegriffen werden kann. Die Gesetzesbegründung lässt den Schluss zu, dass im Rahmen des Abs. 5 Satz 2 eine entsprechende Anwendung möglich ist:

Eintritt eines neuen Mitunternehmers: Der Eintritt eines neuen Mitunternehmers in die Mitunternehmerschaft entfaltet für einen bestehenden EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag keine Auswirkungen (vgl. LBP/HOFFMANN, § 4h Rn. 340). Die bisherigen Mitunternehmer, in deren Person der EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag entstanden ist, sind auch weiterhin als Mitunternehmer an dem Unternehmen beteiligt. Der EBITDA-Vortrag kann aber nur durch die „Altgesellschafter“ der Mitunternehmerschaft genutzt werden. Ein Zinsvortrag kann nur mit dem verrechenbaren EBITDA verrechnet werden, das auf die „Altgesellschafter“ der Mitunternehmerschaft entsprechend dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel entfällt (vgl. Abschn. 68 Abs. 3 Satz 7 Nr. 2 GewStR).

Anwachsung der Mitunternehmerschaft: Die Anwachsung einer Mitunternehmerschaft auf einen Mitunternehmer ist dazu geeignet, einen quotenentsprechenden Transfer von EBITDA-Vorträgen und Zinsvorträgen der Mitunternehmerschaft auf den verbleibenden Mitunternehmer zu bewirken. Zivilrechtl. hat die in §§ 736, 738 BGB geregelte Anwachsung zur Folge, dass das Vermögen der PersGes. auf den verbleibenden Gesellschafter im Wege der Gesamtrechtsnachfolge übergeht. Bei einer Anwachsung handelt es sich auch nicht um die „Übertragung“ eines Betriebs iSd. Abs. 5 Satz 1. Dies bedeutet, dass EBITDA-Vorträge und Zinsvorträge durch die Anwachsung nicht untergehen (vgl. VAN LISHAUT/SCHUMACHER/HEINEMANN, DStR 2008, 2341 [2345]; aA FROTSCHER IN FROTSCHER/MAAS, § 4h Rn. 149, der den Vorgang als Übertragung eines Betriebs einstuft). Hierfür spricht auch, dass die Anwachsung unter Wahrung der Unternehmensidentität erfolgt. Die Fortführung des Unternehmens mit allen Aktiva und Passiva ist auch nach der Anwachsung möglich (demzufolge scheidet auch eine Betriebsaufgabe aus). Ein Untergang von EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag resultiert aus Abs. 5 Satz 2 daher nur in Höhe der Beteiligungsquote des im Rahmen der Anwachsung aus der PersGes. ausgeschiedenen Mitunternehmers (vgl. DJPW/DÖTSCH/PUNG, § 8a KStG Rn. 119; VAN LISHAUT/SCHUMACHER/HEINEMANN, DStR 2008, 2341 [2345]). Demzufolge ermöglicht eine Anwachsung einen quotenentsprechenden Transfer von EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag (entsprechend der Beurteilung im Rahmen der GewSt., vgl. Abschn. 68 Abs. 3 Nr. 4 GewStR). Handelt es sich bei dem ausgeschiedenen Mitunternehmer um eine am Vermögen der PersGes. nicht beteiligte Komplementär-GmbH, geht der EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag in voller Höhe auf den alleinigen verbleibenden Mitunternehmer über.

Gesellschafterwechsel bei doppelstöckigen Personengesellschaften: Durch einen Wechsel im Gesellschafterbestand der Obergesellschaft werden EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag der Untergesellschaft nicht beschädigt. Dies folgt aus der betriebsbezogenen Betrachtungsweise von Ober- und Untergesellschaft. Ein schädlicher Gesellschafterwechsel iSd. Abs. 5 Satz 2 ist nicht gegeben, da Gesellschafter der Untergesellschaft weiterhin die Obergesellschaft ist (entsprechend BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 zu § 10a GewStG); § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 sollte keinen Einfluss auf einen EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag der Untergesellschaft haben (vgl. BFH v. 6.9.2000 – VIII R 7/01, BStBl. II 2001, 731). Hieran ändert in Bezug auf den Zinsvortrag auch Abs. 5 Satz 3 nichts, da die Vorschrift die unmittelbare bzw. mittelbare Beteiligung einer Körperschaft an einer Mitunternehmerschaft voraussetzt; ein EBITDA-Vortrag wird von Abs. 5 Satz 3 nicht erfasst. Allein der Zinsvortrag des Gesellschafters der Obergesellschaft geht quotäl in Höhe der Beteiligung des ausgeschiedenen Gesellschafters an der Obergesellschaft unter.

D. Entsprechende Anwendung des § 8c KStG bei unmittelbarem bzw. mittelbarem Gesellschafterwechsel an einer Mitunternehmerkapitalgesellschaft (Abs. 5 Satz 3)

117

Der durch das JStG 2009 angefügte Abs. 5 Satz 3 ordnet die entsprechende Anwendung des § 8c KStG auf den Zinsvortrag einer Gesellschaft an, falls an dieser unmittelbar oder mittelbar eine Körperschaft beteiligt ist. Der Rechtsverweis auf die entsprechende Anwendung des § 8c KStG hat zur Folge, dass ein EBITDA-Vortrag von Abs. 5 Satz 3 nicht erfasst wird. Der Gesetzgeber hat im Rahmen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes (s. Anm. 2) darauf verzichtet, den

Anwendungsbereich des § 8a Abs. 1 Satz 3 iVm. § 8c KStG auf EBITDA-Vorträge zu erweitern (vgl. DJPW/DÖTSCH/PUNG, Vor § 8a KStG Rn. 8). Der Einführung des Abs. 5 Satz 3 liegt ein im Schrifttum diskutiertes Gestaltungsmodell zur Vermeidung des Untergangs der gewstl. Verlustvorträge einer KapGes. im Fall eines iSd. § 8c KStG „schädlichen Beteiligungserwerbs“ zugrunde (vgl. BT-Drucks. 16/11108, 37).

Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 8c KStG auf Zinsvorträge von Mitunternehmenschaften: Der Anwendungsbereich des § 8c KStG erstreckte sich nach der bislang geltenden Rechtslage nicht auf Mitunternehmenschaften. § 8a Abs. 1 Satz 3 KStG ordnet die entsprechende Anwendung des § 8c KStG lediglich für den Zinsvortrag von KapGes. an (zu Einzelheiten s. § 8a KStG Anm. J 07-9). Diskutiert wurden im Schrifttum daher Gestaltungsmodelle, verlustverursachende Geschäftsbetriebe vor einem schädlichen Anteilseignerwechsel an einer KapGes. auf eine Tochter-PersGes. unter Nutzung von § 24 UmwStG zu Buchwerten auszugliedern (vgl. BEHRENDT/ARJES/NOGENS, BB 2008, 367; sowie BEHRENDT/ARJES, DStR 2008, 811; VAN LISHAUT, FR 2008, 800). Auf diese Weise konnte zumindest der Untergang der gewstl. Verlustvorträge im Fall eines Anteilseignerwechsels an der KapGes. verhindert werden, da im Rahmen des § 10a GewStG die „Unternehmeridentität“ nur im Hinblick auf den Mitunternehmer und nicht auf die dahinter stehenden Gesellschafter geprüft wird.

Für den Zinsvortrag des ausgegliederten Betriebs besteht mit § 24 Abs. 6 iVm. § 20 Abs. 9 UmwStG allerdings eine gesetzliche Regelung, die in dem diskutierten „Gestaltungsmodell“ dem Übergang eines Zinsvortrags auf die Tochter-PersGes. entgegensteht (vgl. Anm. 120), dh. allein vor dem Hintergrund des diskutierten „Gestaltungsmodells“ wäre die Einführung des Abs. 5 Satz 3 nicht erforderlich gewesen (vgl. SUCHANEK, Ubg. 2009, 178). Insoweit verwirrt die Aussage in dem Bericht des FinAussch. zum JStG 2009, dass das Gestaltungsmodell mit ähnlicher Wirkung für den Zinsvortrag eingesetzt werden könne (vgl. BTDrucks. 16/11108, 15). Vgl. dazu auch HOFFMANN, DStR 2009, 257 (258).

Der Einführung des Abs. 5 Satz 3 liegt wohl die Erkenntnis des Gesetzgebers zugrunde, dass Mitunternehmenschaften in mehrstufigen Konzernstrukturen nach der bislang geltenden Rechtslage hinsichtlich des Zinsvortrags eine gewisse Abschirmwirkung zukommt. Änderungen im Gesellschafterbestand einer unmittelbar bzw. mittelbar vorgeschalteten MitunternehmerKapGes. schlagen nicht auf den Zinsvortrag der Mitunternehmenschaft durch, da Träger des Zinsvortrags die Mitunternehmenschaft selbst ist. Aus Sicht der Steuergestaltung ließ sich diese Abschirmwirkung durch die Verlagerung von Zinsaufwand auf die Mitunternehmenschaft nutzen. Dieser Abschirmwirkung ist der Gesetzgeber mit der Einführung des Abs. 5 Satz 3 entgegengetreten.

Abgrenzung zu Abs. 5 Satz 2: Abs. 5 Satz 3 knüpft unmittelbar an Satz 2 an, der die Folgen für den Zinsvortrag im Fall unmittelbarer Veränderungen im Gesellschafterbestand einer Mitunternehmenschaft regelt. Der Regelungsgehalt des Abs. 5 Satz 3 erfasst darüber hinausgehend auch Änderungen im Gesellschafterbestand einer Körperschaft, die einer Mitunternehmenschaft unmittelbar bzw. mittelbar vorgeschaltet ist.

Unmittelbar bzw. mittelbar an einer Mitunternehmenschaft beteiligte Körperschaft: Für die Anwendung des Abs. 5 Satz 3 muss an der Mitunternehmenschaft unmittelbar bzw. mittelbar eine Körperschaft beteiligt sein. Der Gesetzgeber verwendet insoweit keine einheitliche Terminologie. So ist in Abs. 2

Satz 2 von einer Gesellschaft die Rede, die unmittelbar bzw. mittelbar einer Körperschaft nachgeordnet ist („nachgeordnete Mitunternehmerschaft“). Die Betrachtungsrichtung ist insoweit unterschiedlich. Abs. 5 Satz 3 stellt darauf ab, ob aus Sicht der Mitunternehmerschaft eine unmittelbare bzw. mittelbare Beteiligung einer Körperschaft besteht. Eine Mindestbeteiligungsquote der unmittelbar bzw. mittelbar beteiligten Körperschaft an der Mitunternehmerschaft ist nach dem Gesetzeswortlaut nicht erforderlich. Der Einbezug auch mittelbar beteiligter Körperschaften ohne jede Einengung ist insbes. in mehrstufigen Konzernstrukturen problematisch.

Abs. 5 Satz 3 erfasst nicht die mittelbare Übertragung von Anteilen an einer PersGes. Dies ist zB dann der Fall, wenn in einer doppelstöckigen Personengesellschaftsstruktur im Gesellschafterbestand der Obergesellschaft ein Anteilseignerwechsel erfolgt (vgl. HIERSTETTER, DB 2009, 81). Für einen Zinsvortrag der Untergesellschaft gilt Anm. 116.

Schädlicher Beteiligungserwerb iSd. § 8c Abs. 1 KStG auf Ebene der unmittelbar bzw. mittelbar beteiligten Körperschaft: Auch wenn dies nicht unmittelbar aus dem Gesetzeswortlaut hervorgeht, setzt die Anwendung des Abs. 5 Satz 3 voraus, dass auf Ebene der unmittelbar bzw. mittelbar an der Mitunternehmerschaft beteiligten Körperschaft die Voraussetzungen eines „schädlichen Beteiligungserwerbs“ iSd. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG vorliegen. UE ist Abs. 5 Satz 3 nur vor dem Hintergrund des oben beschriebenen „Gestaltungsmodells“ verständlich (zur Anwendung des § 8c in Zusammenhang mit der Sanierungsklausel nach § 8c Abs. 1a KStG s. § 8c KStG Anm. 14).

Unter welchen Voraussetzungen ein „schädlicher Beteiligungserwerb“ vorliegt, bestimmt sich nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG. Die Schwierigkeiten bei der Anwendung des § 8c KStG werden insoweit auf den Zinsvortrag einer Mitunternehmerschaft übertragen. Es kommt insoweit darauf an, ob auf Ebene der unmittelbar bzw. mittelbar an der Mitunternehmerschaft beteiligten Körperschaft eine Anteilsübertragung bzw. ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt, dh. innerhalb von fünf Jahren gehen unmittelbar oder mittelbar mehr als 25 % des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen über (zu Einzelheiten s. § 8c KStG Anm. 21 ff.; VON FREEDEN in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 526 ff.). Entsprechendes gilt, falls die Voraussetzungen eines vergleichbaren Sachverhalts erfüllt werden (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736 Rn. 7). Ein steuerschädlicher Beteiligungserwerb iSd. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG kann sich zudem in Umwandlungsfällen ergeben (zu Einzelheiten s. DÖTSCH/PUNG, DB 2008, 1707; SUCHANEK, FR 2008, 906). Dabei kommt es nach § 52 Abs. 12d Satz 2 darauf an, dass sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen eines „schädlichen Beteiligungserwerbs“ nach dem 28.11.2008 verwirklicht werden (vgl. Anm. 3).

Entsprechende Anwendung des § 8c KStG auf den Zinsvortrag der Gesellschaft: Aus dem Gesetzeswortlaut geht nicht klar hervor, welche Rechtsfolgen die entsprechende Anwendung des § 8c KStG für den Zinsvortrag der Mitunternehmerschaft auslöst. Auf jeden Mitunternehmer entfällt ein seiner Beteiligungsquote an der Mitunternehmerschaft entsprechender Anteil an dem Zinsvortrag (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Rn. 51). Dies gilt aber nur für den unmittelbar beteiligten Mitunternehmer. Die Anwendung des Abs. 5 Satz 3 bei nur mittelbar beteiligten Körperschaften setzt aber voraus, dass auch dem nur mittelbar beteiligten Gesellschafter ein Anteil an dem Zinsvortrag der Mitunternehmerschaft zugewiesen wird.

Die entsprechende Anwendung des § 8c KStG betrifft nach dem Gesetzeswortlaut nur den Zinsvortrag einer Mitunternehmerschaft. Für die laufenden Zinsaufwendungen einer Mitunternehmerschaft stellt sich die Frage einer entsprechenden Anwendung des § 8c KStG daher nicht (nach dem BMF-Schreiben zu § 8c KStG sind auch bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs nicht ausgeglichene laufende Verluste von dem Abzugsverbot betroffen, vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736 Rn. 30).

Liegen auf Ebene der unmittelbar bzw. mittelbar beteiligten Körperschaft die Voraussetzungen eines „schädlichen Beteiligungserwerbs“ iSd. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG vor, so soll der Zinsvortrag des Mitunternehmers in dem Umfang wegfallen, der für die Anwendung des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG auf Ebene der Körperschaft maßgeblich ist (vgl. BTDrucks. 16/11108, 37). Dies kann im Fall einer nur mittelbar beteiligten Körperschaft nur für den durchgerechneten Anteil der Körperschaft an dem Zinsvortrag der Mitunternehmerschaft gelten. Die praktischen Probleme bei mittelbar an der Mitunternehmerschaft beteiligten Körperschaften sind offensichtlich. In mehrstufigen Konzernstrukturen kann die Mitunternehmerschaft nicht ohne weiteres erkennen, dass die Voraussetzungen einer mittelbaren Anteilsübertragung vorliegen.

► *Stellungnahme:* Mit Abs. 5 Satz 3 hat der Gesetzgeber eine überbordende Regelung eingeführt, nur um in Einzelfällen Steuergestaltungen zu verhindern, die auf einen Erhalt des Zinsvortrags einer Mitunternehmerschaft im Fall eines Anteilseignerwechsels iSd. § 8c KStG an der vorgeschalteten Mitunternehmer-KapGes. ausgerichtet sind. Durch die Regelung werden auch aus wirtschaftlichen Gründen erforderliche Umstrukturierungen in mehrstufigen Mitunternehmerketten weiter erschwert. Kommt es zu einem Wegfall eines bestehenden Zinsvortrags, hat dies zur Folge, dass die dem Zinsvortrag zugrunde liegenden Zinsaufwendungen endgültig zu nicht abziehbaren BA werden. Die wirtschaftlichen Folgen der Zinsschranke werden dadurch erheblich verschärft.

118–119 Einstweilen frei.

120 E. Sonderfall: Behandlung des EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags im Rahmen von Umwandlungen

§§ 4 Abs. 2 Satz 2, 15 Abs. 3, 20 Abs. 9 und 24 Abs. 6 UmwStG regeln die Behandlung eines EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags im Rahmen von Umwandlungssachverhalten. Im Rahmen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes (s. Anm. 2) hat der Gesetzgeber den Anwendungsbereich der genannten Vorschriften auf EBITDA-Vorträge erweitert. § 27 Abs. 5 Satz 1 UmwStG ordnet in Bezug auf den Zinsvortrag eine erstmalige Anwendung der Vorschriften auf Umwandlungen und Einbringungssachverhalte an, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in das für die Wirksamkeit des jeweiligen Vorgangs maßgebende öffentliche Register nach dem 31.12.2007 erfolgt ist. In Bezug auf EBITDA-Vorträge gelangen die Vorschriften erstmals auf Umwandlungen und Einbringungssachverhalte zur Anwendung, deren stl. Übertragungstichtag in einem Wj. liegt, für das die durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz geänderten Vorschriften der Zinsschranke (Abs. 1 Satz 1, Abs. 4 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 und Satz 2) erstmals anzuwenden sind.

Umwandlung von Körperschaften in Personengesellschaften: Im Fall einer Verschmelzung einer Körperschaft auf eine PersGes. oder eine natürliche Person und beim Formwechsel einer KapGes. in eine PersGes. geht ein EBITDA-

Vortrag und Zinsvortrag des übertragenden Rechtsträgers nach § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG nicht über, obwohl im Fall des Formwechsels der Betrieb als solcher bestehen bleibt und lediglich in einem anderen Rechtskleid fortgeführt wird (vgl. HERZIG/LIEKENBROCK, DB 2009, 1949 [1951]). EBITDA-Vorträge und Zinsvorträge teilen damit das Schicksal eines stl. Verlustvortrags des übertragenden Rechtsträgers.

Verschmelzung von Körperschaften: § 12 Abs. 3 UmwStG sieht für den Fall der Verschmelzung oder Vermögensübertragung auf andere Körperschaften iSd. § 11 UmwStG eine entsprechende Anwendung des § 4 Abs. 2 UmwStG vor. Dies hat zur Folge, dass eine Verschmelzung den Wegfall des EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags der übertragenden Körperschaft zur Folge hat.

Abspaltung auf andere Körperschaften: Eine Abspaltung hat nach § 15 Abs. 3 UmwStG den anteiligen Untergang eines EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags zur Folge. Der EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag der übertragenden Körperschaft mindert sich in dem Verhältnis, in dem bei Zugrundelegung des gemeinen Werts das Vermögen auf eine andere Körperschaft übergeht.

Einbringungssachverhalte: Nach § 20 Abs. 9 UmwStG geht der EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag des eingebrachten Betriebs nicht auf die übernehmende KapGes. über. Die Regelung steht im Zusammenhang mit § 4h Abs. 5 Satz 1, wonach eine Betriebsübertragung zum Untergang des EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags bei dem übertragenden Rechtsträger führt. Durch die Regelung soll verhindert werden, dass der Wegfall des EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags bei der Übertragung eines Betriebs durch die Sacheinbringung des Betriebs unterlaufen werden kann. So begründet der Gesetzgeber die in § 20 Abs. 9 UmwStG getroffene Regelung auch damit, dass es sich bei der Zinsschranke um eine betriebsbezogene Regelung handelt und damit das Schicksal des EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags eng mit dem Schicksal des zinsverursachenden Betriebs verknüpft ist. § 20 Abs. 9 UmwStG nimmt nur zu dem EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag des eingebrachten Betriebs Stellung. Aussagen zu dem EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag bei dem übertragenden Rechtsträger enthält § 20 Abs. 9 UmwStG nicht. Soweit bei dem Einbringenden ein (Teil-)Betrieb zurückbleibt, bleibt der EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag des übertragenden Rechtsträgers weiterhin nutzbar (vgl. DJPW/DÖTSCHE/PUNG, § 8a KStG Rn. 120; aA RASCHE in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, UmwStG, 2007, § 24 Rn. 136).

Hinsichtlich der Rechtsfolgen bei der Einbringung eines Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils gilt Folgendes:

► *Einbringung eines Teilbetriebs:* Bleibt im Fall der Einbringung eines Teilbetriebs bei dem übertragenden Rechtsträger ein Teilbetrieb zurück, bleibt der EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag des übertragenden Rechtsträgers erhalten (vgl. SCHAUDEN/KÄSHAMMER, BB 2007, 2317 [2322]).

► *Einbringung eines Mitunternehmeranteils:* Maßgeblich ist Abs. 5 Satz 2, wonach ein Ausscheiden eines Mitunternehmers zu einem anteiligen Untergang des EBITDA-Vortrags und Zinsvortrags führt.

§ 24 Abs. 6 UmwStG ordnet eine entsprechende Anwendung des § 20 Abs. 9 UmwStG für den Fall der Einbringung in PersGes. an. Die zur Betriebseinbringung iSd. § 20 Abs. 9 UmwStG getroffenen Ausführungen gelten daher entsprechend.

