

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Redaktionelle Folgeänderung zur „Entschärfung“ der Zinsschranken-Grundregelung in § 4h EStG
- Festlegung einer Rangfolge für stille Reservennutzung gem. § 8c bei Zinsvorträgen
- Fundstelle: Wachstumsbeschleunigungsgesetz (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2)

§ 8a

Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen bei Körperschaften (Zinsschranke)

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009
(BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2)

(1) ¹§ 4h Abs. 1 **Satz 2** des Einkommensteuergesetzes ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass anstelle des maßgeblichen Gewinns das maßgebliche Einkommen tritt. ²Maßgebliches Einkommen ist das nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und dieses Gesetzes ermittelte Einkommen mit Ausnahme der §§ 4h und 10d des Einkommensteuergesetzes und des § 9 Abs. 1 Nr. 2 dieses Gesetzes. ³**§ 8c gilt für den Zinsvortrag nach § 4h Absatz 1 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes mit der Maßgabe entsprechend, dass stille Reserven im Sinne des § 8c Absatz 1 Satz 7 nur zu berücksichtigen sind, soweit sie die nach § 8c Absatz 1 Satz 6 abziehbaren nicht genutzten Verluste übersteigen.** ⁴Auf Kapitalgesellschaften, die ihre Einkünfte nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes ermitteln, ist § 4h des Einkommensteuergesetzes sinngemäß anzuwenden.

(2) ¹§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchstabe b des Einkommensteuergesetzes ist nur anzuwenden, wenn die Vergütungen für Fremdkapital an einen zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital beteiligten Anteilseigner, eine diesem nahe stehende Person (§ 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes vom 8. September 1972 – BGBl. I S. 1713 –, das zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 28. Mai 2007 – BGBl. I S. 914 – geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung) oder einen

KStG § 8a

Dritten, der auf den zu mehr als einem Viertel am Grund- oder Stammkapital beteiligten Anteilseigner oder eine diesem nahe stehende Person zurückgreifen kann, nicht mehr als 10 Prozent der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen der Körperschaft im Sinne des § 4h Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes betragen und die Körperschaft dies nachweist.

(3) ¹§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchstabe c des Einkommensteuergesetzes ist nur anzuwenden, wenn die Vergütungen für Fremdkapital der Körperschaft oder eines anderen demselben Konzern zugehörenden Rechtsträgers an einen zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Kapital beteiligten Gesellschafter einer konzernzugehörigen Gesellschaft, eine diesem nahe stehende Person (§ 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes) oder einen Dritten, der auf den zu mehr als einem Viertel am Kapital beteiligten Gesellschafter oder eine diesem nahe stehende Person zurückgreifen kann, nicht mehr als 10 Prozent der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen des Rechtsträgers im Sinne des § 4h Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes betragen und die Körperschaft dies nachweist. ²Satz 1 gilt nur für Zinsaufwendungen aus Verbindlichkeiten, die in dem voll konsolidierten Konzernabschluss nach § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchstabe c des Einkommensteuergesetzes ausgewiesen sind und bei Finanzierung durch einen Dritten einen Rückgriff gegen einen nicht zum Konzern gehörenden Gesellschafter oder eine diesem nahe stehende Person auslösen.

§ 34

Schlussvorschriften

...
(6a) ... ⁵§ 8a Absatz 1 Satz 1 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 22.12.2009 (BGBl. I S. 3950) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2009 enden. ⁶§ 8a Absatz 1 Satz 3 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 22.12.2009 (BGBl. I S. 3950) ist erstmals auf schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2009 anzuwenden.
...

Autor und Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**,
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Schrifttum: Bien/Wagner, Erleichterungen bei der Verlustabzugsbeschränkung der Zins-schranke nach dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BB 2009, 2627; Herzig/Bohn, Das Wachstumsbeschleunigungsgesetz als Umsetzung des Sofortprogramms der Koalitionsparteien zum Unternehmenssteuerrecht, DStR 2009, 2341; Hörster, Entwurf eines Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums, NWB 48/2009, 3706; Melchior, Das Wachstumsbeschleunigungsgesetz im Überblick, DStR 2009, 2630; Nacke, Gesetzentwurf zum Wachstumsbeschleunigungsgesetz, DB 2009, 2507; Nacke, Die unternehmensteuerlichen Änderungen durch den Gesetzentwurf zum Wachstumsbeschleunigungsgesetz, StuB 2009, 850; Ortmann-Babel/Zipfel, Umsetzung des Sofortprogramms der Bundesregierung: Das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, Ubg. 2009, 813; Rödding, Änderungen der Zinsschranke durch

das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, DStR 2009, 2649; Dörr, Wachstumsbeschleunigung durch den neuen § 8c KStG, NWB 3/2010, 184; Gemmel/Loose, Wachstumsbeschleunigungsgesetz: Erleichterungen bei der Zinsschranke, NWB 4/2010, 262; Herzig/Liekenbrock, Zum EBITDA-Vortrag der Zinsschranke, DB 2010, 690; Kessler/Dietrich, Die Zinsschranke nach dem WalBeschG, DB 2010, 240; Kessler/Lindemer, Die Zinsschranke nach dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz, DB 2010, 472; Lenz/Dörfler, Die Zinsschranke im internationalen Vergleich, DB 2010, 18; Lenz/Dörfler/Adrian, Änderungen bei der Zinsschranke durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, Ubg. 2010, 1; Schneider/Roderburg, Beratungsrelevante Änderungen durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, FR 2010, 58; Suchanek, Die Änderungen des § 8c KStG durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, StBW 1/2010, 28; Wagner, Sind die mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz erfolgten Verbesserungen im Unternehmenssteuerbereich als Sofortprogramm „krisenentschärfende Maßnahmen“ qualifiziert?, DSz 2010, 26.

Kompaktübersicht

Grundinformation: § 8a regelt Besonderheiten der Zinsschranke bei Körperschaften. Die durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009 eingeführten krisenentschärfenden Maßnahmen bei der Zinsschranken-Grundregelung (§ 4h EStG) und bei der Verlustabzugsbegrenzungsnorm des § 8c lösen gesetzgeberische Anpassungen bei § 8a aus. Neben einer bloßen redaktionellen Folgeänderung in § 8a Abs. 1 Satz 1 wird beim Rechtsverweis auf die entsprechende Geltung des § 8c (§ 8a Abs. 1 Satz 3) eine nachrangige Verrechnung stiller Reserven in Bezug auf die Nutzung von Zinsvorträgen angeordnet. Die Neuregelungen in § 8a Abs. 1 gelten (vereinfacht) ab 1.1.2010. J 09-1

Rechtsentwicklung: Zur *Gesetzesentwicklung bis zum UntStReformG v. 14.8.2007* s. HHR-Jahresband 2008, § 8a Anm. J 07-2: Geltung des „neuen“ § 8a seit 1.1.2008; ergänzend auch Herzig, IStR 2009, 870. Zu einem internationalen Vergleich s. Lenz/Dörfler, DB 2010, 18. J 09-2

► **Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009** (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2): Zum einen wird der Rechtsverweis in § 8a Abs. 1 Satz 1 redaktionell an die Änderung der Zinsschranken-Grundregelung (§ 4h Abs. 1 EStG) angepasst; es wird auf § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG statt bislang auf Satz 1 verwiesen. Zum anderen wird für die entsprechende Geltung des § 8c bei der „Zerstörung“ von Zinsvorträgen (§ 4h Abs. 1 Satz 5 EStG) durch „qualifizierte Gesellschafterwechsel“ eine Reihenfolge zur stillen Reservennutzung (begrenzt auf inländ. BV) festgelegt: stille Reserven sind vorrangig nicht genutzten Verlusten, erst nachrangig einem Zinsvortrag zuzuordnen. Der Zinsvortrag beinhaltet im Entstehungsjahr wegen

der Zinsschranke (Nettozinssaldo, 30 % des verrechenbaren EBITDA) nach Nutzung eines etwaigen EBITDA-Vortrags nicht als BA abziehbare Zinsaufwendungen, die ohne zeitliche und höhenmäßige Begrenzung in die folgenden Wj. vorzutragen sind und verfahrensrechtl. gesondert festgestellt werden (§ 4h Abs. 4 EStG).

Im Übrigen sind die kstl. Spezialregelungen für eine schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung im Rahmen der Zinsschranke (§ 8a Abs. 2, 3) durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz unberührt geblieben (zu einem ersten Aussetzungsbeschluss im Hinblick auf die 10%-Grenze des § 8a Abs. 3 s. Nds. FG v. 18.2.2010, DStR 2010, 597). Eine Bagatelregelung für ausländ. Rechtsträger mit vereinfachten Nachweispflichten gem. § 8a Abs. 3 ist entgegen begründeten Forderungen im Schrifttum nicht eingeführt worden (vgl. etwa Herzig/Bohn, DStR 2009, 2346 f.; IDW-Schreiben v. 27.11.2009, Fachnachrichten IDW 12/2009, 614). Auch wurde die bei Anwendung der Konzernklausel vorzunehmende Beteiligungsbuchwertkürzung nicht zugunsten von Holding-Gesellschaften verändert. Schließlich ist auch § 8a Abs. 1 Satz 4 im Hinblick auf die Rechtsänderung des durch das JStG 2009 eingeführten § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG (fiktive gewerbliche Einkünfte bei Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit einer Körperschaft) nicht angepasst worden.

J 09-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Die Neufassung des § 8a Abs. 1 Satz 1 mit dem redaktionell angepassten Rechtsverweis auf § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG gilt erstmals für Wj., die nach dem 31.12.2009 enden (§ 34 Abs. 6a Satz 5). Bei abweichendem Wj. wird die Anwendung des geänderten § 8a Abs. 1 Satz 1 damit vorgezogen. Eine verfassungsproblematische Rückwirkung entsteht dadurch allerdings nicht, da sich keine nachteiligen Steuerfolgen aufgrund der geänderten Redaktionsverweisung ergeben dürften. Die Änderungen bei § 4h Abs. 1 EStG und § 8a Abs. 1 sind zeitlich aufeinander abgestimmt.

Die Änderung des § 8a Abs. 1 Satz 3, die eine entsprechende Geltung des § 8c für Zinsvorträge gem. § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG vorsieht und eine Rangfolge der steuergünstigen stillen Reservenutzung festlegt, ist erstmals auf schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2009 anzuwenden. Dadurch entsteht ein Gleichlauf mit der zeitlichen Anwendungsbestimmung des „entschärften“ § 8c; die materiell wirkende Konkurrenzregelung zur stillen Reservenutzung ist zeitlich friktionsfrei.

J 09-4 **Grund der Änderungen:**

- **Geänderter Rechtsverweis in § 8a Abs. 1 Satz 1 auf § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG:** Im Zuge der krisenbedingten Entschärfung der Zinsschranken-Grundregelung des § 4h EStG wird als neue Berechnungsgröße das

„verrechenbare EBITDA“ eingeführt, das bei fehlender Ausschöpfung durch Zinsaufwendungen in einem Wj. zu einem maximal fünf Jahre nutzbaren EBITDA-Vortrag führt. Zur Zinsschranke in der Krise s. eingehender Blaufus/Lorenz, StuW 2009, 323; Eilers, Festschr. Schaumburg, 2009, 275. Die in § 8a Abs. 1 Satz 1 zu findende Bezugnahme auf „maßgebliches Einkommen“ statt „maßgeblicher Gewinn“ musste deshalb redaktionell angepasst werden. In § 8a Abs. 1 Satz 1 wird nun auf § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG verwiesen. Unmittelbare materielle Wirkungen ergeben sich daraus nicht.

- ▶ **Neufassung des § 8a Abs. 1 Satz 3:** Schädliche Beteiligungserwerbe durch qualifizierten Gesellschafterwechsel gem. § 8c Abs. 1 liegen ab 1.1.2010 nicht mehr vor, soweit ganz oder anteilig stille Reserven des inländ. BV der Körperschaft vorhanden sind, allerdings ohne etwaige Nutzung einer umwandlungsstl. Rückwirkung (§ 8c Abs. 1 Sätze 6–8). Die Anordnung der entsprechenden Geltung des § 8c für Zinsvorträge nach § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG wurde demzufolge in § 8a Abs. 1 Satz 3 angepasst und um eine zwingende „Rangordnung“ der Verrechnung stiller Reserven ergänzt. Stille Reserven iSd. § 8c Abs. 1 Satz 7 sind für Zinsvortragszwecke nur zu berücksichtigen, „soweit sie die nach § 8c Abs. 1 Satz 6 abziehbaren nicht genutzten Verluste übersteigen“. Dies bedeutet: Stille Reserven sind vorrangig nicht genutzten Verlusten zuzuordnen und erst nachrangig einem Zinsvortrag (so BTDrucks. 17/15 v. 9.11.2009, 30; vgl. auch Melchior, DStR 2009, 2631; Hörster, NWB 48/2009, 3710; Frey/Mückl, GmbHR 2010, 75; zu weiteren Differenzierungen einer Verschonungsreihenfolge s. Dörr, NWB 3/2010, 198f.; kritisch Kessler/Dietrich, DB 2010, 240 [242]); ein Zuordnungswahlrecht besteht nicht. In § 4h Abs. 5 Satz 3 EStG fehlt ein solcher Hinweis auf eine Verrechnungsreihenfolge (steuersystematisch dürfte eine entsprechende Anwendung geboten sein).
- ▶ **Mittelbare Folgewirkung bei § 8a ohne direkte Gesetzesänderungen:** Zwei Wirkungselemente sind zu unterscheiden. Zum Ersten: Die Zinsschranken-Grundregelung des § 4h EStG wurde durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009 in folgenden Bereichen krisenbedingt entschärft: rückwirkende, dauerhafte Erhöhung der Freigrenze von 1 Mio. € auf 3 Mio. €, Einführung eines EBITDA-Vortrags mit antragsgebundener Rückwirkungsmöglichkeit sowie Verbesserung der Toleranzgrenze beim konzernbezogenen Eigenkapitalvergleich um einen Prozentpunkt; zu Details s. § 4h EStG Anm. 2, 30, 31, 41, 47. Diese Verbesserungen bei der Zinsschranken-Grundregel wirken mittelbar auch für Körperschaften im Anwendungsbereich des § 8a, ohne dass es dort einer ausdrücklichen Gesetzesänderung bedurfte. Zum Zweiten: Die Verlustabzugsregelung des § 8c bei Körperschaften wurde – über den Ver-

lusterhalt in Höhe der stillen Reserven hinaus – abgemildert durch dauerhafte Einführung einer Sanierungsregelung (§ 8c Abs. 1a; beihilferechtl. derzeit „auf dem Prüfstand“) sowie die Schaffung einer verlustbewahrenden Konzernklausel für bestimmte konzerninterne Umstrukturierungen (§ 8c Abs. 1 Satz 5). Sämtliche § 8c-Erleichterungen wirken mittelbar auch zugunsten der Erhaltung von Zinsvorträgen im Anwendungsbereich des § 8a (dazu auch Bien/Wagner, BB 2009, 2633). Dies alles erstreckt sich auch auf § 15 Satz 1 Nr. 3 mit den Spezialregelungen zur Zinsschranke bei Organschaft (zu Details s. Herzig/Liekenbrock, DB 2010, 690 [694f.]).

J 09-5 **Bedeutung der Änderungen:** Die gesetzliche Verknüpfung zwischen der Zinsschranken-Grundregel des § 4h EStG einerseits und § 8a als kstl. Ergänzungsnorm andererseits ist durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009 weiter vertieft und verkompliziert worden (zur Kritik s. bereits HHR Jahresband 2008, § 8a Anm. J 07-4). Aus rein gesetzestechnischer Sicht sind die Änderungen allerdings folgerichtig. Die konkurrierende Nutzung inländ. stiller Reserven für Verlustabzug und Zinsvortrag wurde durch § 8a Abs. 1 Satz 3 zugunsten seines unmittelbaren Anwendungsbereichs für § 8c-Zwecke entschieden. Nur für die ganze oder teilweise Rettung des Verlustabzugs nicht benötigte stille Reserven sind für den Zinsvortrag nutzbar, machen ihn „reorganisationsfest“. Denn die Nutzung stiller Reserven für den Zinsvortrag ist nachrangig. Erst bei vorhandenen stillen Reserven, die Verlustabzug und Zinsvortrag gemeinsam überkompensieren, bleibt der Zinsvortrag von qualifizierten Gesellschafterwechseln unberührt. Dies dürfte auch für § 4h Abs. 5 Satz 3 EStG bei „einer Körperschaft nachgelagerten“ Mitunternehmenschaften gelten, obwohl dort ein direkter Hinweis fehlt. Die verfassungsrechtl. und europarechtl. Probleme des § 8c strahlen durch den dynamischen Rechtsverweis in § 8a Abs. 1 Satz 3 auch auf die Zinsschranke aus.

- **EBITDA-Vortrag bleibt von § 8c unberührt:** § 8a Abs. 1 Satz 3 verweist auf § 8c nur für Zwecke des Zinsvortrags. Der neu durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009 eingeführte „EBITDA-Vortrag“ (Nutzung nach Maßgabe der Fifo-Reihenfolge) wird durch unmittelbare oder mittelbare qualifizierte Gesellschafterwechsel iSd. § 8c Abs. 1 nach dem klaren Gesetzeswortlaut daher nicht berührt (vgl. zu dieser allgemeinen Meinung Melchior, DStR 2009, 2630; Nacke, DB 2009, 2510; Ortman-Babel/Zipfel, Ubg. 2009, 815; Rödding, DStR 2009, 2651; Kessler/Lindemer, DB 2010, 472 [473]; Gemmel/Loose, NWB 4/2010, 262 [268]; DJPW/Möhlenbrock/Pung, Vor § 8a Rn. 8, 15). Der EBITDA-Vortrag kann damit trotz qualifizierten Gesellschafterwechsels bei Körperschaften fortgeführt werden. Aus den Gesetzesmaterialien ergibt sich kein ausdrücklicher Grund dafür (Redaktionsversehen oder gewünschte Ausnahme); eine

steuerverschärfend analoge Anwendung des § 8c auf EBITDA-Vorträge scheidet rechtsmethodologisch aus. Im Schrifttum wird vermutet, dass der Gesetzgeber auf eine parallele „Zerstörungsklausel“ im Hinblick auf die Fünfjahresbegrenzung des EBITDA-Vortrags bewusst verzichtet hat (so Rödding, DStR 2009, 2651; Schneider/Roderburg, FR 2010, 63; auf mittelbare Transaktionen stellen ab Herzig/Liekenbrock, DB 2010, 690 [694]). In die diversen umwandlungsstl. Regelungen, die den Zinsvortrag betreffen, wurde der EBITDA-Vortrag dagegen stets ausdrücklich einbezogen (so etwa § 2 Abs. 4, § 15 Abs. 3, § 20 Abs. 9 UmwStG). Das „Ineinandergreifen“ von Verlustabzug, Zinsvortrag und EBITDA-Vortrag ist Gestaltungsmaßnahmen zugänglich (vgl. zu den bestehenden Interdependenzen Herzig/Liekenbrock, DB 2010, 690 [692f.]). Auf EBITDA-Vorträge werden keine latenten Steuern gebildet, da letztlich nur der Abzugsrahmen für Zinsaufwendungen erhöht wird (vgl. Lenz/Dörfler/Adrian, Ubg. 2010, 6).

Beispiel für stille Reservenutzung bei Verlustabzug, Zinsvortrag und EBITDA-Vortrag: Die UP-GmbH unterfällt als Konzerngesellschaft der Zinsschranke. Der Nettozinssaldo überschreitet die Freigrenze von 3 Mio. €; ein Eigenkapitalescape gem. § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG iVm. § 8a Abs. 3 kann nicht geführt werden. Es bestehen – teils aus unterschiedlichen VZ – Verlustabzüge gem. § 10d EStG (5 Mio. €), etwas darüberliegende gewstl. Fehlbeträge gem. § 10a GewStG (5,5 Mio. €), Zinsvorträge gem. § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG (3 Mio. €) sowie ein EBITDA-Vortrag gem. § 4h Abs. 1 Satz 3 EStG (2 Mio. €), die Fünfjahresverfallsgrenze ist noch nicht erreicht). X überträgt 26 % der Anteile an der UP-GmbH auf einen fremden Dritten. Sanierungsabsicht liegt nicht vor. Die stillen Reserven in der UP-GmbH betragen zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs 7 Mio. €.

Lösung: Zunächst bleibt der EBITDA-Vortrag vom Gesellschafterwechsel unberührt. Ohne Nutzung der Verschonungsregelung für stille Reserven ist der Verlustabzug iHv. 1,3 Mio. € (26 % von 5 Mio. €), der gewstl. Verlustabzug iHv. 1,43 Mio. € (26 % von 5,5 Mio. €) sowie der Zinsvortrag iHv. 780 000 € (26 % von 3 Mio. €) „zerstört“. Die auf X anteilig entfallenden stillen Reserven betragen 1,82 Mio. € (26 % von 7 Mio. €). Dies bedeutet: Der Verlustabzug gem. § 10d Abs. 2 EStG bleibt in vollem Umfang erhalten, dies erstreckt sich auch auf den etwas höher liegenden gewstl. Fehlbetrag (so auch Dörr, NWB 3/2010, 198f.; Suchanek, StBW 1/2010, 28). Der Zinsvortrag wird iHv. 520 000 € „gerettet“, lediglich 260 000 € entfallen.

