

§ 8a

**Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen
bei Körperschaften (Zinsschranke)**

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169), neu gefasst durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 634), 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 Abs. 1 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes mit der Maßgabe entsprechend, dass stille Reserven im Sinne des § 8c Abs. 1 Satz 7 nur zu berücksichtigen sind, soweit sie die nach § 8c Abs. 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 v. 8. September 1972 – BGBl. I S. 1713 –, das zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes v. 28. Mai 2007 – BGBl. I S. 914 – geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung) oder einen 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.

Autor und Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**,
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Köln

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 8a

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 8a	1	III. Bedeutung des § 8a	
II. Rechtsentwicklung des § 8a		1. Rechtliche Bedeutung	4
1. Begrenzung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung (1994–2007)	2	2. Wirtschaftliche Bedeutung	5
2. Körperschaftsteuerliche Besonderheiten der Zinsschranke (seit 2008)	3	3. Rechtsvergleichung	6
		IV. Geltungsbereich des § 8a	7
		V. Verhältnis des § 8a zu anderen Vorschriften	8

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Besonderheiten der Zinsschranke bei Körperschaften

	Anm.		Anm.
I. Modifizierte Anwendung der einkommensteuerlichen Zinsschranke bei Körperschaften (Abs. 1 Satz 1)		III. Entsprechende Geltung des § 8c für den Zinsvortrag mit Rechtsfolgenverweis auf Stille Reservenklausele (Abs. 1 Satz 3)	
1. Steuersystematische Einordnung des Rechtsverweises in Abs. 1 Satz 1	9	1. Dynamischer Rechtsverweis auf § 8c für den Zinsvortrag	13
2. Bedeutung der Bezugnahme auf maßgebliches Einkommen statt auf maßgeblichen Gewinn	10	2. Rechtsfolgenanordnung für Stille Reservenklausele	14
3. Besondere Anwendungsfragen der körperschaftsteuerlichen Zinsschranke	11	3. Keine Anwendung des § 8c auf EBITDA-Vortrag	15
II. Definition des maßgeblichen Einkommens (Abs. 1 Satz 2)	12	IV. Sinngemäße Anwendung der Zinsschranke bei (ausländischen) Kapitalgesellschaften mit Überschusseinkünften gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG (Abs. 1 Satz 4)	16

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Besonderheiten der Öffnungsklausel für konzern-
ungebundene Körperschaften bei Gesellschafter-
Fremdfinanzierung**

	Anm.		Anm.
<p>I. Überblick: Verschärfung der Stand alone-Klausel des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG</p> <p>1. Anwendungsbereich und Bedeutung der Öffnungsklausel für konzernungebundene Körperschaften 17</p> <p>2. Abgrenzung zum Anwendungsbereich des Abs. 3 18</p>		<p>3. Nahe stehende Person 21</p> <p>4. Rückgriffsberechtigter Dritter 22</p>	
<p>II. Personelle Voraussetzungen für Gesellschafter-Fremdfinanzierung beim Vergütungsempfänger</p> <p>1. Gesetzliche Fallgruppenunterscheidung 19</p> <p>2. Wesentlich beteiligte Anteilseigner 20</p>		<p>III. Sachliche Voraussetzungen für unschädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung: Vergütungen für Fremdkapital an bestimmten Personenkreis betragen nicht mehr als zehn Prozent der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen der Körperschaft 23</p>	
		<p>IV. Nachweis unschädlicher Gesellschafter-Fremdfinanzierung erforderlich 24</p>	

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Besonderheiten der Öffnungsklausel zum
Eigenkapitalvergleich für konzerngebundene
Körperschaften bei externer Gesellschafter-
Fremdfinanzierung**

	Anm.		Anm.
<p>I. Überblick: Verschärfung der Escape-Regelung des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG</p> <p>1. Regelungskonzept des Abs. 3 25</p> <p>2. Tatbestandsaufbau des Abs. 3 26</p> <p>3. Bedeutung und Wirkung des Abs. 3 27</p>		<p>II. Personelle, sachliche und nachweisgebundene Voraussetzungen unschädlicher konzernbezogener Gesellschafter-Fremdfinanzierung (Abs. 3 Satz 1)</p> <p>1. Personelle Voraussetzungen . 28</p> <p>2. Sachliche Voraussetzungen .. 29</p> <p>3. Nachweisgebundene Voraussetzungen 30</p>	
<p>II. Personelle, sachliche und nachweisgebundene Voraussetzungen unschäd-</p>		<p>III. Anwendung der 10 %-Grenze nur für konzern-externe Gesellschafter-Fremdfinanzierung (Abs. 3 Satz 2) 31</p>	

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 8a

Schrifttum: EICKHORST, Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008 auf Krisenunternehmen und ihre Sanierung, BB 2007, 1707; BREUNINGER, DAI-Arbeitsunterlage „Bilanz und Steuern 2007; ENDRES, Auswirkungen der Zinsschranke auf die Gesellschafter-Fremdfinanzierung, PIStB 2007, 230; FÜHRICH, Ist die geplante Zinsschranke europarechtskonform?, IStR 2007, 341; GOEBEL/HAUN, § 4h EStG und § 8a KStG (Zinsschranke) in der Hinzurechnungsbesteuerung, IStR 2007, 768; HAHNE, Reichweite steuer-schädlicher Gesellschafter-Fremdfinanzierungen bei der Zinsschranke, StuB 2007, 808; HERZIG/BOHN, Modifizierte Zinsschranke und Unternehmensfinanzierung, DB 2007, 1; HERZIG/LIEKENBROCK, Zinsschranke im Organkreis, DB 2007, 2387; KOLLRUSS, Steueroptimale Gewinnrepatriierung unter der verschärften Anti-Treaty-Shopping-Regelung des § 50d Abs. 3 EStG i.d.F. JStG 2007 unter Berücksichtigung der Zinsschranke, IStR 2007, 870; KRÜGER/THIERE, Gestaltungen im Bereich der Rechnungslegung als Reaktion auf die Einführung einer Zinsschranke, KoR 2007, 470; RÖDDER/STANGL, Zur geplanten Zinsschranke, DB 2007, 479; ROHRER/ORTH, Zinsschranke: Belastungswirkungen bei der atypisch ausgeprägten KGaA, BB 2007, 2266; SCHADEN/KÄSHAMMER, Die Neuregelung des § 8a KStG im Rahmen der Zinsschranke, BB 2007, 2259; SCHADEN/KÄSHAMMER, Der Zinsvortrag im Rahmen der Regelungen zur Zinsschranke, BB 2007, 2317; SCHWEDHELM, Die neue Zinsschranke für Personen- und Kapitalgesellschaften, GmbH-StB 2007, 282; SCHWEDHELM, Die neue Zinsschranke für Kapitalgesellschaften, AG 2007, 540; STAATS/RENGER, Hebelt ein Logikfehler des Gesetzgebers die Zinsschranke aus?, DStR 2007, 1801; THIEL, Die Behandlung von Fremdfinanzierungen im Unternehmen, FR 2007, 729; TÖBEN/FISCHER, Die Zinsschranke für Kapitalgesellschaften, GmbHHR 2007, 532; BAUMGÄRTEL, Unternehmensteuerreform aus Sicht der Praxis, in BALLWIESER/GREWE (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung im Wandel, München 2008, 575; BRON, Betriebsbegriff und beschränkte Steuerpflicht im Rahmen der Zinsschrankenregelung der §§ 4h EStG und 8a KStG, IStR 2008, 14; BRUNSBACH/SYRÉ, Die 10 %-Grenze des § 8a Abs. 3 KStG-neu als Voraussetzung für den Eigenkapitalvergleich, IStR 2008, 157; GANSSAUER/MATTERN, Der Eigenkapitaltest im Rahmen der Zinsschranke, DStR 2008, 213 (Teil I), 267 (Teil II); HOFFMANN, Die einer Körperschaft nachgeordnete Mitunternehmerschaft bei der Zinsschranke, GmbHHR 2008, 183; HUKEN, Entwurf eines BMF-Schreibens zur Zinsschranke, DB 2008, 544; KOLLRUSS/MICHAELIS, Die Zinsschranke bei konzernfreien Kapitalgesellschaften: Ausweitung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung und Besonderheiten beim Zinsvortrag, StuB 2008, 822; KORN, Die Zinsschranke nach § 4h EStG, KÖSDI 2008, 15866; KREFT/SCHMITT-HOMANN, Der Rückgriff als schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung unter der Zinsschranke, BB 2008, 2099; LANGENMAYR, Die Auswirkungen der Zinsschranke bei Kapitalgesellschaften, StB 2008, 37; MEINING/TELG GEN. KORTMANN, Zweifelsfragen bei Anwendung der Zinsschranke auf beschränkt steuerpflichtige Objekt-kapitalgesellschaften mit abweichendem Wirtschaftsjahr, IStR 2008, 507; MENSCHING/ROSSEBURG, Ein Konzern ist ein Konzern ist ein Konzern – Zur Auslegung des Konzernbegriffs durch die herrschende Meinung, DStR 2008, 1224; MÖHLENBROCK, Detailfragen der Zinsschranke aus Sicht der Finanzverwaltung, Ubg 2008, 1; MUSIL/VOLMERING, Systematische, verfassungsrechtliche und europarechtliche Probleme der Zinsschranke, DB 2008, 12; PRINZ, Zinsschranke und Organisationsstruktur, DB 2008, 368; SCHMITZ-HERSCHEIDT, Zinsschranke und Gesellschafterfremdfinanzierung bei nachgeordneten Mitunternehmerschaften, BB 2008, 699; SCHWARZ, Zur Notwendigkeit einer Zinsschranke: Empirische Befunde und Probleme, IStR 2008, 11; STRUNK/HOFACKER, Anwendung der Zinsschranke (§ 4h EStG) auf die Tätigkeiten der öffentlichen Hand, Stbg 2008, 249; TÖBEN/FISCHER, Fragen zur Zinsschranke aus der Sicht ausländischer Investoren, Ubg 2008, 149; WINKLER/KAESHAMMER, Betrieb und Konzern iSd Zinsschranke (§ 4h EStG), Ubg 2008, 478; HERZBERG, Überlegungen zum Ausschluss der Escape-Klausel nach § 8a Abs. 3 KStG mit der Folge des Eingreifens der Zinsschranke bei Konzerngesellschaften, GmbHHR 2009, 367; HERZIG, Steuerliche Unterkapitalisierungsregelungen – Rechtsentwicklung und Perspektiven, IStR 2009, 870; HERZIG/BOHN, Internationale Vorschriften zur Zinsabzugsbeschränkung, IStR 2009, 253; HIERSTETTER, Zinsvortrag und Restrukturierung, DB 2009, 79; KOLLRUSS/SEITZ/GRUEBNER/NIEDENTAL, Zur Rechtsformabhängigkeit

der Zinsschranke, DStZ 2009, 117; LINDAUER/WESTPHAL, JStG 2009: Änderungen bei inländischen Vermietungseinkünften durch ausländische Kapitalgesellschaften, BB 2009, 420; SCHÖN, Zurück in die Zukunft? Gesellschafter-Fremdfinanzierung im Lichte der EuGH-Rechtsprechung, IStR 2009, 882; WEBER-GRELLET, Der Konzernbegriff des § 4h EStG, DStR 2009, 557; BRUNSBACH, Eigenkapitalvergleich im Rahmen der Zinsschranke – Bestimmung des relevanten Konzerns, IStR 2010, 745; ERNST/BACHMANN, Steuerliche Behandlung der grenzüberschreitenden Unternehmensfinanzierung, StuW 2010, 262; HERZIG/LIEKENBROCK, Zum EBITDA-Vortrag der Zinsschranke, DB 2010, 690; BOHN/LOOSE, Ausgewählte Zweifelsfragen bei der Anwendung des EBITDA-Vortrags, DStR 2011, 241; EHLERMANN/NAKHEI, Zinsabzugsbeschränkungen – Nationale und internationale Entwicklungen, ISR 2012, 29; ERKER, Zinsschranke und gesellschaftsrechtliche Treuepflicht, DStR 2012, 498; FISCHER, Zinsschranke in der Anwendung – zwei verfehlte Verfügungen der Finanzverwaltung, DStR 2012, 2000; KLASS/STOECKER, Gewerbesteuerliche Probleme von organschaftlich organisierten Immobilienkonzernen aufgrund der Zinsschrankenregelung, Ubg 2012, 535; LIEKENBROCK, Zinsvortrag und EBITDA-Vortrag bei unterjährigem Gesellschafterwechsel, DB 2012, 2488; PRINZ, Sondervirkungen des § 8c KStG beim „Zinsvortrag“, DB 2012, 2367; PRINZ, Zinsschranke unter „partiellem Verfassungsverdacht“, FR 2012, 541; PRINZ, Zinsschranke im Rechtsstreit, GmbHR 2012, Heft 14, R 185; ROSEN/HÜTIG, Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Zinsschranke, StuB 2012, 475; SCHMID/MERTGEN, Organschaft, Zinsschranke und § 8c KStG bei unterjährigem Beteiligungserwerb – eine Steuerfalle, DB 2012, 1830.

Zum allgemeinen Zinsschranken-Schrifttum s. § 4h EStG vor Anm. 1, 20.

Sicht der Finanzverwaltung: BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718; Thüringer Landesfinanzdirektion v. 7.5.2009, DStR 2009, 1150, und OFD Koblenz v. 27.4.2009, DB 2009, 1964; Reichweite des Rückgriffs bei § 8a Abs. 2 KStG; OFD Frankfurt am Main v. 17.7.2012, DB 2012, 1779; Feststellung eines EBITDA-Vortrags in den Fällen eines positiven Zinsüberschusses; FinMin. Schl.-Holst. v. 10.8.2012, DStR 2012, 1755; Feststellung des EBITDA-Vortrags nach § 4h Abs. 4 EStG; FinMin. Schl.-Holst. v. 27.6.2012, DB 2012, 1897; Zins- und EBITDA-Vortrag bei unterjährigem schädlichen Ereignis.

I. Grundinformation zu § 8a

1

§ 8a regelt seit 2008 Besonderheiten der den BA-Abzug von Zinsaufwendungen begrenzenden sog. Zinsschranke bei Körperschaften mit dem Ziel der Eindämmung „überbordender“, meist internationaler Finanzierungsgestaltungen in Unternehmensgruppen. Abs. 1 betrifft allgemeine kstliche Ergänzungen der Zinsschranke, Abs. 2 und 3 betreffen besondere Gesellschafter-Fremdfinanzierungskonstellationen. Die Vorschrift ergänzt damit die Zinsschranken-Grundnorm des § 4h EStG mit überwiegend steuerverschärfendem Charakter. Auswirkungen beim Vergütungsempfänger (national-stl.; DBA-rechtl.) entstehen nicht. Die beiden Zinsschranken-Vorschriften sind wechselweise miteinander verflochten. Einerseits baut § 8a auf der Regelung des § 4h EStG mit der 30 % EBITDA-Begrenzung des Nettozinssaldos, dem Zinsvortrag, dem EBITDA-Vortrag sowie den verschiedenen Exits (3 Mio-€-Freigrenze, Stand-Along-Klausel, Eigenkapital-Escape) auf. Andererseits verweist § 4h Abs. 2 Satz 2 EStG für eine Körperschaft nachgeordnete Mitunternehmenschaften auf die Spezialregelungen des § 8a Abs. 2 und 3. Von 1994 bis 2007 enthielt die Rechtsnorm eine rechtssystematisch als vGA ausgestaltete Gesellschafter-Fremdfinanzierungsbegrenzung und arbeitete konzeptionell mit gesellschafterbezogenen sog. safe havens (geschützten Eigenkapital-/Fremdkapital-Relationen). § 8a nimmt daher seit 1994 zwar durchgängig Zinsabzugsbegrenzungen vor, folgt seit 2008 aber mit der Zinsschranke einem neuen Regelungskonzept. Dabei ist die Zinsschranke eine Innovation des deutschen Gesetzgebers, die nur begrenzt auf ausl.

Vorbilder zurückgreifen konnte, aber zwischenzeitlich Verbreitung auch in anderen Ländern gefunden hat (s. Anm. 6).

§ 8a beinhaltet drei Regelungsbereiche. Abs. 1 enthält die Zinsschranken-Grundnorm des § 4h EStG ergänzende Regeln für Körperschaften. Besonders bedeutsam ist die „Zerstörung“ von Zinsvorträgen (nicht EBITDA-Vorträgen) durch § 8c, wobei etwaige stille Reserven vorrangig für Verlustnutzungszwecke und erst anschließend für Zinsvortragszwecke verwendbar sind. Abs. 2 verschärft die zinsschrankenbefreiende Öffnungsklausel des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG für konzernungebundene Körperschaften (Rückausnahme zum stand-alone-escape) bei bestimmten Formen der Gesellschafter-Fremdfinanzierung. Dabei ist ein sog. 10 %-Test durchzuführen, bei dessen Einhaltung die Öffnungsklausel anwendbar bleibt; absolute Schädlichkeitsgrenzen existieren bei dieser Vergleichsrechnung nicht. Abs. 3 schließlich verschärft in schwer verständlicher und komplexer Form die zinsschrankenbefreiende Sonderregelung des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG zum Eigenkapitalvergleich bei Gesellschafterfremdfinanzierung für konzerngebundene Körperschaften (Rückausnahme zum Eigenkapital-Escape). Der 10 %-Test ist insoweit nur für qualifiziert beteiligte in- und ausländ. konzernexterne Gesellschafter durchzuführen (insbes. nicht vollkonsolidierende Gesellschafter sowie entsprechende Anteilseigner der Muttergesellschaft).

II. Rechtsentwicklung des § 8a

2 1. Begrenzung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung (1994–2007)

Seit etwa Mitte der 70iger-Jahre des vorigen Jahrhunderts waren in der Besteuerungspraxis zur Nutzung des internationalen Steuersatzgefälles (sog. Steuerarbitrage) vermehrt Finanzierungsstrukturen zu beobachten, in denen Zinsaufwand zu Lasten des deutschen Steuersubstrats geltend gemacht wurde, während der Zinsertrag im meist niedriger besteuerten Ausland zu erfassen war (fehlende Finanzierungsneutralität im StRecht; vgl. HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 11 Rn. 49); denn ein zinsbezogener Quellensteuerabzug im Rahmen der beschränkten StPflcht fehlt. In dieser Zeit wurden mehrere Gesetzesinitiativen zur Begrenzung eines übermäßigen Finanzierungskostenabzugs durch Gesellschafter-Fremdfinanzierung „gestartet“; politisch durchgesetzt werden konnten diese Gesetzesvorschläge aber nicht (zu den Details s. elektronisches HHR-Archiv, Stand 178. Lfg./Februar 1995, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm, § 8a Anm. 2). Konkreter Auslöser zur Einf. des § 8a war schließlich die höchstrichterliche Rspr., denn der BFH hatte in seiner Grundsatzentscheidung v. 5.2.1992 (I R 127/90, BStBl. II 1992, 532) festgestellt, dass ein Gestaltungsmissbrauch aufgrund eines ungewöhnlich hohen Fremdfinanzierungsvolumens idR nicht vorliegt. Die Rspr. hat insoweit den Grundsatz der Finanzierungsfreiheit betont und dem Erl. der FinVerw. v. 16.3.1987 (BStBl. I 1987, 373) zum verdeckten Nennkapital (10 %-Grenze für übliche Eigenkapitalausstattung gemessen am Aktivvermögen der KapGes.) die Rechtsgrundlage abgesprochen; der Erl. wurde aufgehoben durch BMF v. 16.9.1992 (BStBl. I 1992, 653). Bis Ende 1993 bestanden daher – abgesehen vom generellen Missbrauchsverdikt des § 42 AO – keinerlei Abzugsbeschränkungen für gesellschafterbezogene Fremdfinanzierungsaufwendungen. Vgl. auch PRINZ, StbJb. 2003/2004, 175 (177); PRINZ in PILTZ/SCHAUMBURG, Internationale Unternehmensfinanzie-

rung, 2006, 21 (24–30); HERZIG, IStR 2009, 870; zur Bedeutung der Finanzierungsfreiheit im StRecht PRINZ, FS Herzig, 2010, 147. Wegen einer denkbaren konzeptionellen Ausweitung der beschränkten StPfl. auf Zinsbezüge *de lege ferenda* vgl. ERNST/BACHMANN, StuW 2010, 262; ERNST, Gesellschafter-Fremdfinanzierung im deutschen und US-amerikanischen Steuerrecht, 2010, 259–313.

StandOG v. 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774): Mit Wirkung ab VZ 1994 wurde mit § 8a erstmals eine gesetzliche Regelung zur Fremdfinanzierung inländ. KapGes. durch nicht anrechnungsberechtigte Anteilseigner oder diesen gleichgestellte Personen eingeführt (zum zeitlichen Geltungsbereich s. § 54 Abs. 6b KStG 1994 mit begrenzten Übergangsregelungen). Zu den nicht anrechnungsberechtigten StPfl. gehörten neben den ausländ. Anteilseignern auch juristische Personen des öffentlichen Rechts und Körperschaftsteuerbefreite Institutionen, wie etwa Gewerkschaften, Parteien und Kirchen. Die Vorschrift sollte vor allem eine übermäßige Fremdfinanzierung (grenzüberschreitender) Inbound-Investments bei inländischen KapGes. verhindern und damit deren Einmalbesteuerung von Gewinnen sicherstellen (so Regierungsentwurf, BTDrucks. 12/4487, 36). Rechtsfolge des § 8a war die Umqualifizierung von Zinsen per Fiktion in eine vGA; ein Drittvergleich wurde für bestimmte Fallgestaltungen zugelassen. Mit § 8a wurde in Deutschland erstmals das Instrumentarium gesellschaftlicherbezogener, steuerunschädlicher Eigen-/Fremdkapitalrelationen (sog. safe haven) eingeführt. Dies entsprach seinerzeit einem internationalen Trend bei der Ausgestaltung von sog. Unterkapitalisierungsregeln (sog. thin capitalization rules); vgl. PILTZ, International aspects of Thin Capitalization, Generalbericht IFA-Kongress 1996, CDFI, Vol. LXXXIb, 87 ff.). Missbrauchsbekämpfung und Drittvergleich waren konzeptionelle Grundlagen des § 8a. Die Einf. der Gesetzesregelung wurde durch die sog. Herzig-Arbeitsgruppe begleitet, die während einer Anhörung im FinAussch. des Deutschen Bundestags eingesetzt wurde und in Abstimmung mit dem BMF Eckwerte für einen konsensfähigen § 8a erarbeitet hat. Zur Zusammensetzung, Aufgabenstellung und Diskussionseinzelheiten der Arbeitsgruppe s. HERZIG, StuW 1993, 237. Die Vorschrift galt unverändert für die VZ 1994–2000. Es gab ein umfassendes Einführungsschreiben des BMF v. 15.12.1994 (BStBl. I 1995, 25, ber. 176) mit Sonderregelungen für die Treuhandanstalt und bestimmte Wohnungsunternehmen.

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Im Zusammenhang mit dem Wegfall des kstl. Anrechnungsverfahrens und als Bestandteil der „Gegenfinanzierungsmaßnahmen“ zur Absenkung des KStSatzes wurde § 8a mW ab VZ 2001 (bei kalenderjahrgleichem Wj., bei abweichendem Wj. zeitverschoben ab 2002) geändert. Unter Bezugnahme auf notwendige Anpassungen an die international üblichen Standards wurden die sog. safe havens deutlich reduziert; bei hybriden Fremdfinanzierungsvergütungen entfiel der frühere safe haven von 1 zu 0,5 (EK/FK) gänzlich.

UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35): Im Ergänzungstatbestand des Abs. 1 Satz 3, der bestimmte Umgehungsgestaltungen zur Gesellschafterfremdfinanzierung durch nahestehende Personen gem. § 1 Abs. 2 AStG verhindern sollte, wurden die Wörter „nicht steuerpflichtig“ durch die Formulierung „nicht im Rahmen einer Veranlagung erfasst“ ersetzt. Die Neuregelung wurde mit unechter Rückwirkung für den gesamten VZ 2001 eingeführt. Im Übrigen blieb § 8a idF des StSenkG v. 23.10.2000 unverändert.

ProtErklG v. 22.12.2003 (BGBl. I 2003, 2840; BStBl. I 2004, 14): § 8a wurde mW ab 1.1.2004 vollständig neu gefasst, um eine europarechtskonforme Gleich-

behandlung von In- und Ausländern bei der Fremdfinanzierung von KapGes. zu gewährleisten. Auslöser der Neuregelung war die sog. Lankhorst-Hohorst-Entscheidung des EuGH v. 12.12.2002 (C-324/00, BFH/NV 2008, 98), die die § 8a-Altfassung wegen ihres vor allem auf Steuerausländer abzielenden Regelungszwecks als europarechtswidrig eingestuft hat (Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit, Art. 43 EGV, jetzt: Art. 49 AEUV; zur Fortentwicklung der EuGH-Rspr. s. SCHÖN, IStR 2009, 882). Darüber hinaus sollten durch den neugefassten § 8a Gestaltungsmissbräuche (etwa durch Zwischenschaltung von PersGes. für Akquisitionszwecke, fremdfinanzierte Anteilskäufe innerhalb eines Konzerns) erheblich erschwert werden. Schließlich wurde als „Mittelstandskomponente“ eine Freigrenze von 250 000 € pa. eingeführt. Die Vorschrift hat wegen ihrer Erstreckung auch auf Steuerinländer einen tiefgreifenden Bedeutungswandel durchgemacht und vor allem beim inländ. Mittelstand unabsehbare vGA-Konsequenzen ausgelöst. Wegen seiner überschießenden Wirkung im Inland wurde § 8a deshalb vor allem bei rückgriffsberechtigten Dritten durch diverse Erlasse der FinVerw. entgegen seinem Wortlaut „entschärft“; s. mit der Beschränkung auf back-to-back-Finanzierungen BMF v. 15.7.2004, BStBl. I 2004, 593 – Tz. 18–25; v. 22.7.2005, BStBl. I 2005, 829, mit dem Muster einer Bankbescheinigung durch BMF v. 20.10.2005, DStR 2005, 2126. Die Neufassung des § 8a galt für die VZ 2004 bis einschl. 2007 und wurde ab VZ 2008 durch das neue Konzept der Zinsschranke abgelöst (s. Anm. 3). Die vGA-Fiktion des § 8a wurde durch die höchstrichterliche Rspr. bestätigt mit Folgen für den KapErtrStAbzug; s. BFH v. 20.8.2008 – I R 29/07, BStBl. II 2010, 142; dazu auch GOSCH, BFH/PR 1/2009, 10, und PRINZ, GmbHR 2008, 1338; v. 18.3.2009 – I R 13/08, BFH/NV 2009, 1613, erläutert bei PRINZ, FR 2009, 1004. Zu den Details der Regelung s. HHR-Jahresband 2004, § 8a KStG (Stand: April 2004).

Hinweis: Bei den verschiedenen „Versuchen“ des Gesetzgebers zur Begrenzung des gesellschaftsbezogener Finanzierungskostenabzugs handelt es sich um eine Art „Experimentalgesetzgebung“, bei der stets relativ schnell die Regelungsschwächen erkennbar wurden mit der Folge zunehmender Änderungshäufigkeit (zum Phänomen von Experimentalgesetzen im StRecht s. KANZLER, FS Raupach, 2006, 49; SEER, JbFSt 2007/2008, 9–19). SCHÖN (IStR 2009, 882) spricht von „mehreren substanziellen Wendungen“, die die gesetzliche Lage zur Besteuerung grenzüberschreitender Unternehmensfinanzierungen in den vergangenen Jahren genommen hat.

3 2. Körperschaftsteuerliche Besonderheiten der Zinsschranke (seit 2008)

Mit Wirkung ab VZ 2008 hat der Gesetzgeber die „alte“ Gesellschafter-Fremdfinanzierungsregelung durch eine sog. Zinsschranke abgelöst. Deren Grundlagen sind in § 4h EStG kodifiziert. § 8a enthält dazu rechtsformspezifische Ergänzungen, mit teils missbrauchsverhinderndem Charakter (insbes. Abs. 2 und 3). Die Vorschrift hat wegen des steuersystematischen Konzeptwechsels (nicht-abziehbare BA statt vGA) ihre Bedeutung im Vergleich zur Vorgängerregelung grundlegend gewandelt (s. Anm. 4). Dessen ungeachtet enthält sie nach wie vor eine Zinsabzugsbegrenzung, die sich vor allem auf Gesellschafter-Fremdfinanzierungsgestaltungen erstreckt.

UntStRefG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): § 8a ist vollständig neu gefasst worden und beinhaltet mW ab VZ 2008 eine sog. Zinsschranke, die den BA-Abzug für Zinsaufwendungen bei Körperschaften begrenzt. Dabei verweist § 8a auf die (rechtsformübergreifende) Grundregelung

der Zinsschranke in § 4h EStG und nimmt diverse Ergänzungen und Verschärfungen beim stand-alone- und Eigenkapital-Escape im Hinblick auf Gesellschafter-Fremdfinanzierungen vor.

► *Zeitlicher Anwendungsbereich:* § 34 Abs. 6a Sätze 3 und 4 idF des UntStRefG 2008 v. 14.8.2007 enthält zeitliche Anwendungsbestimmungen für den neu gefassten § 8a:

- Gemäß § 34 Abs. 6a Satz 3 ist die Neuregelung der kstl. Zinsschranke erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem 25.5.2007 (= Datum des Kabinettsbeschlusses zum UntStRefG 2008) beginnen und nicht vor dem 1.1.2008 enden. Diese zeitliche Anwendungsregelung entspricht der für die allgemeine § 4h EStG-Zinsschranke (§ 52 Abs. 12d EStG).
- In § 34 Abs. 6a Satz 4 ist eine die Gesellschafter-Fremdfinanzierungsregelung des § 8a Abs. 2 und 3 ausschließende Sonderregelung für bestimmte Fälle der Drittfinanzierung bei Gewährträgerhaftung im Zusammenhang mit öffentlich-rechtl. Kreditinstituten enthalten (s. ergänzend auch BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 – Tz. 91–93). Diese zeitlich begrenzte Ausnahmeregelung suspendiert von der Anwendung des § 8a Abs. 2 und 3, „wenn die Rückgriffsmöglichkeit des Dritten allein auf der Gewährträgerhaftung einer Gebietskörperschaft oder einer anderen Einrichtung des öffentlichen Rechts gegenüber den Gläubigern eines Kreditinstituts für Verbindlichkeiten beruht, die bis zum 18. Juli 2001 vereinbart waren; gleiches gilt für bis zum 18. Juli 2005 vereinbarte Verbindlichkeiten, wenn deren Laufzeit nicht über den 31. Dezember 2015 hinausgeht“. Die allgemeine Zinsschranken-Regelung des § 8a Abs. 1 iVm. § 4h EStG bleibt allerdings anwendbar. Die Sonderregelung knüpft inhaltsgleich an die „alte“ Übergangsbestimmung des § 34 Abs. 6a Satz 2 zu § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG aF an und wurde erst durch Empfehlung des FinAussch. (und wohl auch ohne weitere parlamentarische Diskussion) „fortgeschrieben“. Bezweckt ist damit vor allem ein „Zinsschrankenschutz“ für die Refinanzierung einzelner Landesbanken durch stille Beteiligungen. Unter Gleichbehandlungsgesichtspunkten des Art. 3 GG könnte die Sonderregelung problematisch sein (keine Geltung für privatrechtl. Kreditinstitute); dies gilt auch unter europarechtl. Beihilfegesichtspunkten.

Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2): Zum einen wurde 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 wurde 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 im Inland stpfl. BV) festgelegt; stille Reserven sind vorrangig nicht genutzten Verlusten und 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 abzugsfähige 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.

► *Zeitlicher Anwendungsbereich:* Die Neufassung des 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 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 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 Reservennutzung 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 Reservennutzung ist zeitlich friktionsfrei.

Hinweis: Eine Bagatellregelung für ausländ. Rechtsträger mit vereinfachten Nachweispflichten gem. Abs. 3 ist entgegen begründeten Forderungen im Schrifttum nicht eingeführt worden (vgl. etwa HERZIG/BOHN, DStR 2009, 2346; IDW-SCHREIBEN v. 27.11.2009, Fachnachrichten IDW 12/2009, 614). Auch wurde die bei der Anwendung der Konzernklausel vorzunehmende Beteiligungsbuchwertkürzung nicht zugunsten von Holding-Gesellschaften verändert. Schließlich ist auch 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, einschl. entsprechender Veräußerungen) nicht angepasst worden (zu Details s. Anm. 16).

III. Bedeutung des § 8a

4 1. Rechtliche Bedeutung

§ 8a ist eine zentrale kstl. Einkommensermittlungsvorschrift mit abzugsbegrenzender Wirkung für bestimmte betrieblich veranlasste Finanzierungskosten. Die Regelung fußt auf § 4h EStG und will vor allem überbordende meist grenzüberschreitende Finanzierungsgestaltungen im Konzern „einebnen“, wirkt faktisch aber deutlich umfassender. Es handelt sich um eine allgemeine Abzugsbeschränkungsnorm für Finanzierungskosten, die nur in Teilen missbrauchsgeleitet ist. Angestrebt wird darüber hinaus eine Steuersubstratverlagerung (zurück) ins Inland. Vgl. eingehender zu den Grundlagen der Zinsschranke § 4h EStG Anm. 5. Sämtliche Finanzierungsvorgänge bei Körperschaften – seien sie einmaliger oder laufender Art, seien sie gesellschafterbezogen oder durch fremde Dritte erbracht – werden von § 8a berührt. Seine rechtl. und wirtschaftliche Bedeutung (s. Anm. 5) ist daher groß mit zweigeteilter Wirkung: Abs. 1 betrifft kstliche Zinsschrankenergänzungen, Abs. 2 und 3 betreffen Gesellschafter-Fremdfinanzierungskonstellationen. Wegen Alternativmodellen zur Zinsschranke s. HERZIG/BOHN/FRITZ, DStR Beihemer zu 29/2009, 61; BOHN, Zinsschranke und Alternativmodelle zur Beschränkung des steuerlichen Zinsabzugs, 2009, 157 ff.; zu europa- und verfassungskonformen Alternativen auch HEY, FS Djani, 2008, 109 (127).

Verfassungszweifel an der Zinsschranke: Die allgemeine Zinsschranken-Regelung (§ 4h EStG) wird in Teilen von Rspr. und Schrifttum vor allem wegen nicht zu rechtfertigenden Verstoßes gegen das objektive Nettoprinzip als Aus-

prägung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeitsbesteuerung bei Finanzierungskosten als verfassungsproblematisch eingestuft. Dies strahlt mittelbar auch auf die Zinsschranken-Verschärfungen durch § 8a aus. Ernstliche generelle Verfassungszweifel an der Zinsschranke werden im Beschl. des FG Berlin-Brandenb. v. 13.10.2011 (12 V 12089/11, FR 2012, 167, m. Anm. PRINZ) geltend gemacht. Staatlicher Finanzbedarf zur „Gegenfinanzierung“ einer Steuersatzsenkung oder zur Deckung anderweitigen Fiskalbedarfs allein rechtfertigt eine Verletzung des objektiven Nettoprinzips nicht. Auch die (abstrakte) Vortragsfähigkeit des die Zinsschranke nicht passierenden Zinsaufwands und die auf fünf Jahre begrenzte Möglichkeit eines EBITDA-Vortrags dürfte die im Einzelfall ernsthaft denkbare Verfassungswidrigkeit der Regelung ebenfalls nicht generell beseitigen, denn Zins- und EBITDA-Vortrag erfolgen betriebs- und personengebunden und werden bei Umstrukturierungen oder qualifizierten Gesellschafterwechseln „zerstört“. Zu Verfassungszweifeln an der Zinsschranke s. eingehend auch HEY, BB 2007, 1305; KÖHLER, DStR 2007, 597 (602); MUSIL/VOLMERING, DB 2008, 12; DRÜEN, StuW 2008, 3; KESSLER/LINDEMER, DB 2010, 472; SÜSS/WILKE, Steu-Stud. 2010, 561; GOEBEL/EILINGHOFF, DStZ 2010, 550 (554); SHOU, Die Zinsschranke im Unternehmensteuerreformgesetz 2008, 2010, 188 f.; aA HEUER-MANN, der § 4h EStG als „qualifizierte Fiskalzwecknorm“ versteht und keine generellen Verfassungszweifel ausmacht, DStR 2013, 1–5. Die BReg. selbst hat offensichtlich – der stattfindenden Rechtsdiskussion ungeachtet – keine verfassungsrechtl. Bedenken hinsichtlich der Zinsschranke (vgl. Antwort der BReg. auf eine Kleine Anfrage der FDP-Fraktion v. 27.3.2007, BTDrucks. 16/4835, zur Frage 1).

Verfassungszweifel an § 8a: Die Verfassungsproblematik der Zinsschranke nimmt im Anwendungsbereich des § 8a im Vergleich zum Zinsschranken-Grundfall zu. So hat der BFH in seinem Beschl. v. 13.3.2012 (I B 111/11, BStBl. II 2012, 611) die Rückgriffsklausel des § 8a Abs. 2 Alt. 3 bei einer Gesellschafterbürgschaft außerhalb von missbrauchsgeleiteten back-to-back-Finanzierungen als ernstlich verfassungszweifelhaft eingestuft. Bei einer derart üblichen Fremdfinanzierung einer KapGes. durch eine Bank sind die Typisierungsgrenzen pauschalierter Missbrauchsabwehr nach Meinung des BFH deutlich überschritten. Zu dieser im Rahmen des vorläufigen Rechtsschutzes ergangenen Entsch. s. erläuternd GOSCH, BFH/PR 7/2012, 243; ROSEN/HÜTIG, StuB 2012, 475; PRINZ, FR 2012, 541. Das BVerfG selbst hat sich mit Verfassungszweifeln an § 8a bislang nicht befassen müssen.

Hinweis: Bei einer sog. back-to-back-Finanzierung handelt es sich um eine Umgehungsgestaltung. Sie besteht darin, dass nicht unmittelbar der Anteilseigner oder eine ihm nahestehende Person der Körperschaft ein Darlehen gewährt, sondern vielmehr ein Dritter (im Regelfall eine Bank); der Anteilseigner hat seinerseits gegen den Dritten eine Forderung, auf die der Dritte zu Absicherungszwecken zurückgreifen kann. Wirtschaftlich betrachtet wird aus dem (scheinbar) unproblematischen Drittdarlehen ein Gesellschafterdarlehen, das den „Missbrauchstest“ durchlaufen muss.

Weitere verfassungsrechtl. Gesichtspunkte zu § 8a sind: Die „Zerstörung“ des kstl. Zinsvortrags durch § 8c ist trotz seiner Entschärfung durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009 überbordend (s. Anm. 13; ggf. sind Eigentumsrechte gem. Art. 14 GG verletzt); die spezielle Regelung des § 8a Abs. 3 zum Eigenkapitalquoten-Escape bei Gesellschafter-Fremdfinanzierung konzerngebundener Körperschaften ist nahezu unverständlich (problematische Tatbestandsmäßigkeit und Vollziehbarkeit der Besteuerung), führt zur Anwendung nicht parlamentarisch zu rechtfertigender internationaler Bilanzierungsregeln und ist letztlich jedenfalls kaum praktisch anwendbar. Die mit § 8a be-

zweckte Missbrauchsabwehr im Finanzierungsbereich ist deutlich zu pauschal und vor allem bei Inlandsanwendung und insgesamt fehlender Drittvergleichsmöglichkeit nicht zielgenau genug. Weiterhin ist auch eine Verletzung des Grundsatzes gleichmäßiger Besteuerung (Art. 3 GG) denkbar, da die Zinsschranke abhängig von der Organisationsstruktur der Unternehmensgruppe (Stammhaus, Vertragskonzern als Organkreis, faktische Konzernierung, rechtsförmliche Unterschiede), dem Umfang in- und ausländ. Beteiligungsbesitzes wirkt; zu Einzelheiten s. PRINZ, DB 2008, 368; KOLLRUSS/ERL/SEITZ/GRUEBNER/NIEDENTHAL, DStZ 2009, 117. Umgekehrt werden auch fremdunübliche, übermäßige Finanzierungsstrukturen bei Einhaltung der 30 %-EBITDA-Grenze oder angeglichenen Eigenkapital-Quoten nicht sanktioniert; eine „gute“ oder „schlechte“ Eigenkapitalquote spielt für das Eingreifen des § 4h EStG iVm. § 8a keine Rolle.

Unions-/DBA-Recht: Zur Unionsrechtsproblematik der Zinsschranke und einem etwaigen DBA-Verstoß s. § 4h EStG Anm. 6: denkbare Verletzung von Niederlassungs- und ggf. Kapitalverkehrsfreiheit, Verstoß gegen die Zins- und Lizenzrichtlinie der EU v. 3.6.2003/26.4.2004; abkommenswidrige Ausdehnung des Besteuerungsrechts auf fremdüblich ausgestaltete Zinszahlungen. Schließlich stehen im Zentrum der kstl. Zinsschrankenkritik die auf das Inland beschränkten Organschaftswirkungen, die die Anwendung des § 15 Satz 1 Nr. 3 (Fiktion „eines Betriebs“ für Zinsschrankenzwecke) bei Auslandsunternehmen regelmäßig ausschließen. Vgl. MUSIL/VOLMERING, DB 2008, 12 (15 f.); FÜHRICH, IStR 2007, 341; DÖRR/FEHLING, NWB 2007, 2535; HOMBURG, Stbg 2008, 9 (12 f.); MÖSSNER in LÜDICKE, Unternehmensteuerreform 2008 im internationalen Umfeld, 2008, 1 (42–54). Nach der Scheuten Solar Entsch. des EuGH v. 21.7.2011 (C-397/09, BStBl. II 2012, 528) dürfte ein Verstoß gegen die Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie nicht vorliegen; zur Folgeentscheidung s. BFH v. 7.12.2011 – I R 30/08, BStBl. II 2012, 507.

Bedeutungswandel des § 8a: Die seit 1.1.2008 geltende Zinsschranken-Sonderregelung des § 8a hat im Vergleich zu ihrer Vorgängerregelung einen fundamentalen Bedeutungswandel durchgemacht. Bei den von der Zinsschranke gekappten Nettozinsaufwendungen handelt es sich um nicht abziehbare BA nach Maßgabe eines dynamisch zu ermittelnden verrechenbaren EBITDA (= steuerspezifische Ergebnisgröße) ohne stliche Folgewirkungen beim Vergütungsempfänger. Nach der früheren Rechtslage entstand stattdessen eine (grds. kapitalertragsteuerpflichtige) vGA, die statisch nach Maßgabe von Bilanzrelationen ermittelt wurde (sog. safe haven Konzept mit Drittvergleichsmöglichkeit) und zu evtl. Folgewirkungen beim Vergütungsempfänger führte (Korrespondenzfragen, problematische DBA-rechtl. Qualifikationsverkettung). Auch ansonsten bestehen eine Reihe von beachtlichen Unterschieden des § 8a zur Vorgängerregelung: Keine spezielle Holdingklausel mehr, stattdessen wird der Organkreis als „ein Betrieb“ für Zwecke der Zinsschranke behandelt (§ 15 Satz 1 Nr. 3). Die verschärfenden Sonderregelungen für einen fremdfinanzierten Anteilskauf im Konzern bestehen seit 1.1.2008 nicht mehr; insoweit hat die Zinsschranke ggf. Vorteile im Vergleich zu § 8a Abs. 6 aF. Hybride Zinsvergütungen werden mit normalen Zinsaufwendungen gleichbehandelt, allerdings werden im „neuen“ § 8a sämtliche Zinsaufwendungen erfasst, wobei für Gesellschafter-Fremdfinanzierungen verschärfende Sonderregelungen gelten. Anstelle der früher bestehenden Freigrenze von 250 000 € bezogen auf bestimmte Gesellschafter-Fremdfinanzierungen gilt seit 1.1.2008 eine Freigrenze von 3 Mio. €. Eine Möglichkeit zum Drittvergleich besteht im neuen § 8a nicht, was ggf. ab-

kommensrechtl. problematisch ist. Vgl. als Überblick auch MÖHLENBROCK/PUNG in DJPW, § 8a Rn. 7 f.

2. Wirtschaftliche Bedeutung

5

Die seit 2008 geltende Zinsschranke mit ihren kstl. Besonderheiten hat – ungeachtet einer Vielzahl von Streitfragen – erheblichen Einfluss auf die Finanzierungsgestaltung von Unternehmen in Deutschland genommen (vgl. mit ökonomischer Analyse BAUMGÄRTEL in BALLWIESER/GREWE, Wirtschaftsprüfung im Wandel, 2008, 575 [583–607]; WATRIN/POTT/RICHTER, StuW 2009, 256). Zur Bedeutung der Zinsschranke in der Betriebsprüfungspraxis s. SCHIRMER, StBp. 2012, 64 (70–73).

Steuerökonomische Wirkungen der Zinsschranke: Während gewinnträchtige Unternehmen mit hohem EBITDA (ggf. auch Zins- und EBITDA-Vorträgen) oder harmonisierter Eigenkapital-Quote im Konzern tendenziell wenig beeinträchtigt sind, dürften Verlustunternehmen einschließlich Start-up-Gestaltungen, Betriebe mit volatiler Gewinnsituation und auch deutsche Holdinggesellschaften zu den „Zinsschrankenverlierern“ gehören. Zu den „überbordenden“ Wirkungen der Zinsschranke in der Krise s. eingehender BLAUFUS/LORENZ, StuW 2009, 323; EILERS, FS Schaumburg, 2009, 275; NEUMANN, Ubg 2009, 461; umfassend auch TÖBEN, StbJb. 2009/2010, 363 (382–387). Branchenspezifische Sonderregelungen bestehen nicht. Betroffen von der Zinsschranke ist daher vor allem auch die Immobilienwirtschaft, da dort üblicherweise ein hoher Fremdmiteinsatz erfolgt (zu Sonderfragen der Zinsschranke im Zusammenspiel mit der erweiterten gewstl. Kürzung für Immobilienunternehmen s. KLASS/STOECKER, Ubg 2012, 535; wegen Private Equity-Strukturen s. TÖBEN/LOHBECK/FISCHER, FR 2009, 151 [156–162]). Letztlich hat sich die Generaleinschätzung von SCHÖN (FAZ v. 15.3.2007): „Eine Steuerreform für Siegertypen“, mit Blick auf die Zinsschranke als zutreffend erwiesen. Auch die Techniken steueroptimierter Akquisitionsfinanzierung haben sich im Hinblick auf die Zinsschranke verändert (vgl. eingehender REICHE/KRUSCHEWSKI, DStR 2007, 1330; SCHEUNEMANN/SOCHER, BB 2007, 1144; PRINZ, FS Herzog, 2010, 147 [156–160]). Durch das Instrument des ggf. zeitlich verzögert „abziehbaren Zinsvortrags“ hat die Zinsschranke auch steigende Bedeutung für die Internationale Rechnungslegung erlangt, da stets der Ansatz eines sog. deferred tax assets als Aktivposition im Konzernabschluss der Unternehmensgruppe oder gem. § 274 Abs. 1 Satz 4 HGB im handelsbilanziellen Einzelabschluss zu prüfen ist. Falls eine Aktivierung erfolgen kann, bleibt die Steuerquote trotz Eingreifens der Zinsschranke unberührt; allerdings können sich wegen fehlender „Umstrukturierungsresistenz“ der Zinsschranke ungewollte „Folgeentwertungen“ ergeben. Für den EBITDA-Vortrag besteht dagegen keine Latenzierungsmöglichkeit. Vergleiche zu den Steuerquotenwirkungen der Zinsschranke KRÖNER/ESTERER, DB 2006, 2084, und weiterführend zur Konzernsteuerquote generell KRÖNER/BECKENHAUBT, Konzernsteuerquote, 2008, 22 ff.; LOITZ/NEUKAMM, Wpg 2008, 196; PRINZ, GmbHR 2009, 1027; LIEKENBROCK, Management und Bilanzierung von Zinsschrankenrisiken, 2011, 56–77; zu den Wirkungen des § 8c bei der Zinsschranke s. Anm. 13–15. Mit Blick auf den Eigenkapital-Quotenvergleich zwischen Betrieb und Konzern begründen § 4h EStG, § 8a uU eine eigene (problematische) Konzernrechnungslegungspflicht (vgl. HENNRICHS, DB 2007, 2102). Der Umgang mit der Zinsschranke wird letztlich nur in Grenzen planbar sein (etwa wegen Schwankungen im EBITDA, der marktabhängigen Zinsentwicklung, notwendigen kapitalintensiven Investments,

sehr engen Toleranzgrenzen beim Eigenkapital-Vergleich usw.); s. KUMER/BLOME, SWI 2007, 470 (474); PRINZ, FR 2008, 441 (447f.); HIERSTETTER, DB 2009, 79. Hinzukommt schließlich erheblicher bürokratischer Aufwand, der durch die Zinsschranke vor allem auch im Anwendungsbereich des § 8a mit dem Nachweisgebot für steuerunschädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierungen anfallen dürfte (vgl. allerdings mit Hinweis auf „vertretbare Bürokratiekosten“ die Antworten der BReg. auf diverse parlamentarische Anfragen; so BTDrucks. 16/4915, Frage 9 v. 12.4.2007; BTDrucks. 17/5870 zu Frage 19 v. 17.5.2011).

Evaluation der Zinsschranke: Die vom Gesetzgeber angekündigte Evaluation der Zinsschranke, die Aufschluss über ihre faktische wirtschaftliche Wirkung geben soll, ist bislang noch nicht erfolgt, da erste belastbare statistische Daten nicht vor 2013 vorliegen dürften (vgl. Antwort der BReg. v. 18.7.2012 auf eine Kleine Parlamentarische Anfrage, BTDrucks. 17/10354). Die DIW-Studie zur Zinsschranke aus Mai 2012 soll die von der Gesetzgebung gewünschte Wirkkraft der Zinsschranke belegen, ist allerdings in ihrem Untersuchungsdesign recht grob und blendet sämtliche Rechtsfragen aus (vgl. BUSLEI/BRANDSTÄTTER/ROETKER/SIMMLER, Zinsschranke greift trotz Freigrenze, DIW Wochenbericht Nr. 19/2012 v. 9.5.2012, 3–9; krit. dazu PRINZ, FR 2012, 541 [543]; PRINZ, GmbHR 2012, Heft 14, R 185). Zu einer modelltheoretischen Untersuchung des Einflusses der Zinsschranke auf Investitionsentscheidungen mit der „Entdeckung“ eines Zinsschranken-Paradoxons s. HUNSDOERFER/LORENZ/SIELAFF, ZfBF 2012, 366: Unter realistischen Bedingungen sowohl in nationalen wie internationalen Finanzierungsstrukturen soll die Zinsschranke investitionsfördernde Wirkung entfalten können und die Vorteilhaftigkeit selbst von vollständig fremdfinanzierten Investitionen steigern; krit. dazu aus steuerungspraktischer Sicht PRINZ, DB 2012, Heft 30, M 9. Wegen empirischer Expertenbefragungen zu den problematischen Wirkungen der Zinsschranke vgl. mit weitgehend übereinstimmendem Ergebnis ORTMANN-BABEL/BOLIK/FUEST, DStR 2010, 1865; HERZIG/LIEKENBROCK, Ubg 2011, 102.

Wegen des „Zusammenspiels“ zwischen Zinsschranke und verlustbezogener Mindestbesteuerung vgl. BRÄHLER/KÜHNER, DB 2012, 1222: Das Eingreifen der Zinsschranke kann im Vergleich zur Mindestbesteuerung (paradoxiere Weise) eine positive Wirkung entfalten; ergänzend auch RAUCH/BRÄHLER/GÖTTSCHE, Wpg 2010, 1066; BRÄHLER/KÜHNER, BFuP 2012, 306; PASEDAG, Corporate Finance BiZ 5/2010, 301.

6 3. Rechtsvergleichung

Die zum 1.1.2008 in das deutsche Unternehmensteuerrecht eingeführte Zinsschranke (§ 4h EStG, § 8a KStG) gilt als „Innovation“ des Gesetzgebers, die nur begrenzt auf ausländ. Vorbilder zurückgreifen konnte (etwa die amerikanischen Earnings Stripping Rules, die allerdings nur bestimmte Gesellschafter-Fremdfinanzierungen betreffen). Vgl. HOMBURG, FR 2007, 717; HERZIG/BOHN, IStR 2009, 253 (261); zu Details der US-amerikanischen Rechtslage s. ERNST, Gesellschafter-Fremdfinanzierung im deutschen und US-amerikanischen Steuerrecht, 2010, 77–218. Mit der breiten Erfassung sämtlichen Zinsaufwands und einer ergebnisabhängigen Zinsabzugsbegrenzung hat der deutsche Gesetzgeber steuersystematisches Neuland betreten. Grund für die Einf. der Zinsschranke war das „Scheitern“ der „alten“, vGA bezogenen Gesellschafter-Fremdfinanzierungskonzeption (vor allem hinsichtlich der auftretenden Rückgriffsfragen).

Die Abwehr von „unbotmäßigen finanzierungsbezogenen Gewinnverlagerungen“ in Niedrigsteuerländer lässt sich weltweit beobachten. Die Konzepte der Abwehrgesetzgebung im Interesse inländ. finanzierungsbezogener Substratabsicherung sind dabei sehr unterschiedlich (vgl. als Überblick KESSLER/KÖHLER/KNÖRZER, IStR 2007, 418; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, 1008–1012; A. BAUER, StuW 2009, 163; HERZIG/BOHN, IStR 2009, 253; BOHN, Zinsschranke und Alternativmodelle zur Beschränkung des steuerlichen Zinsabzugs, 2009, 111–156; LENZ/DÖRFLER, DB 2010, 18; speziell zum französischen Steuerrecht CRYNS, Gesellschafter-Fremdfinanzierung in Frankreich und Zinsschranke – ein Rechtsvergleich, 2010, 107–192; EHLERMANN/NAKHAI, ISR 2012, 29). Betroffen sind vor allem fremdfinanzierte Akquisitionsmaßnahmen und Standortentscheidungen für Holdinggesellschaften. Zwischenzeitlich sind strukturelle Grundlagen der „deutschen Zinsschranke“ von anderen Ländern wie etwa Italien, Spanien und Finnland, allerdings mit etlichen Varianten, übernommen worden (vgl. bspw. zu Italien WENGERTER, IWB 2009, 1185; ROMANI/GRABBE/IMBRENDA, IStR 2008, 210–212; KESSLER/DIETRICH, DB 2010, 240; zur spanischen Entwicklung A. MÜLLER/HERNÁNDEZ, IStR 2012, 877). In aktuellen rechtsformvergleichenden Untersuchungen ist in Europa ein Trend hin zu EBITDA-basierten Abzugsbeschränkungen festzustellen (so EHLERMANN/NAKHAI, ISR 2012, 29 [30]). Auch in das GKKB-Richtlinienprojekt der EU-Kommission, das das Ziel einer europaweiten gemeinsamen konsolidierten KSt-Bemessungsgrundlage verfolgt, haben Grundgedanken der Zinsschranke zwischenzeitlich Eingang gefunden (Art. 14a des geänderten Richtlinienentwurfs v. 4.4.2012). Kritisch zum Export der deutschen Zinsschranke wegen der bestehenden Rechtsprobleme (insbes. zu Verfassungsfragen s. Anm. 4) und ihrer krisenbeschleunigenden Wirkungen s. PRINZ, FR 2012, 541 (543); PRINZ, GmbHR 2012, Heft 14, R 185 f.

IV. Geltungsbereich des § 8a

7

Die Zinsschranke ist mit ihren Grundlagen in § 4h EStG geregelt und nimmt betriebsausgabenbezogene Abzugsbeschränkungen für Zinsaufwendungen vor. Sachliche und persönliche Besonderheiten der Zinsschranke für Körperschaften regelt § 8a. Beide Normen sind wechselweise miteinander verflochten.

Sachlicher Geltungsbereich: § 8a ergänzt die Zinsschranken-Grundregel des § 4h EStG für Körperschaften, die rechtsformbedingt oder tatsächlich über einen „Betrieb“ verfügen, also gewerbliche Einkünfte erzielen (insbes. § 8 Abs. 2). Zum einen werden insoweit spezifische BA-Abzugsaspekte für Zinsaufwendungen geregelt (etwa die Verwendung des „maßgeblichen Einkommens“ statt „maßgeblichen Gewinns“ als Ausgangsgröße der EBITDA-Ermittlung; entsprechende Geltung des § 8c für Zinsvortrag). Zum anderen werden durch § 8a zusätzliche Gesellschafter-Fremdfinanzierungsbegrenzungen für spezielle konzerngebundene und konzerngebundene körperschaftlich strukturierte Rechtsgebilde vorgegeben. § 8a steht zumindest mit seinen Abs. 2 und 3 historisch betrachtet in der Tradition der Begrenzungsregelungen für Gesellschafter-Fremdfinanzierung. Darüber hinaus ordnet § 8a Abs. 1 Satz 4 die sinngemäße Anwendung des § 4h EStG für im Ausland ansässige KapGes. mit Überschusseinkünften an; zur begrenzten Bedeutung dieses Anwendungsverweises seit 2009 s. Anm. 16.

Persönlicher Geltungsbereich: § 8a Abs. 1 mit seinen Sonderregeln gilt gleichermaßen für unbeschr. und beschr. stpfl. Körperschaften mit gewerblichen

Einkünften, die rechtsformbedingt oder tatsächlich über einen „Zinsschrankenbetrieb“ verfügen. Konkret betroffen sind vor allem inländ. KapGes., wie Europäische Aktiengesellschaft, AG, GmbH sowie KGaA, ausländ. KapGes. mit gewerblichen Einkünften, aber auch unbeschr. kstpl. Genossenschaften sowie Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit (im Detail streitig). Die genannten Rechtsträger erzielen gewerbliche Einkünfte und verfügen über einen „Zinsschrankenbetrieb“. In- und ausländ. Betriebsstätten dagegen sind nicht per se eigenständige Betriebe (so zutr. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 – Tz. 9). Ausländische Betriebsstätten einer unbeschr. stpl. Körperschaft gehören regelmäßig zum Betrieb des inländ. Stammhauses (vgl. MATTERN in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8a Rn. 77). Für OG bestehen gem. § 15 Satz 1 Nr. 3 Besonderheiten. OT und OG gelten als „ein Betrieb“ iS der Zinsschranke, einer OG besteht daher keine separate Betriebsqualität zu; die Freigrenze von 3 Mio. € gilt nur einmal für den Organkreis. Für ausländ. KapGes. mit Überschusseinkünften (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG) gilt eine „Betriebsfiktion“ durch sinn-gemäße Anwendung der Zinsschranke. Bei unbeschr. stpl. Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 4–6 ist die Zinsschranke anwendbar soweit gewerbliche Einkünfte erzielt werden; deshalb verfügt auch der BgA über einen zinsschrankenbehafteten Betrieb (so übereinstimmend MÖHLENBROCK/PUNG in DJPW, § 8a Rn. 48; MATTERN in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8a Rn. 55; STRUNK/HOFACKER, StbG 2008, 249). Während beschr. stpl. ausländ. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen gem. § 2 Nr. 1 mit ihren inländ. Gewinneinkünften der Zinsschranke unterliegen, gilt die Zinsschranke nicht für juristische Personen des öffentlichen Rechts mit ihren lediglich abzugssteuerpflichtigen Einkünften (§ 2 Nr. 2). Zum persönlichen Geltungsbereich der Gesellschafter-Fremdfinanzierungsbegrenzungen des § 8a Abs. 2 und 3 s. Anm. 20, 28. Schließlich gelten die Gesellschafter-Fremdfinanzierungsbegrenzungen des § 8a Abs. 2 und 3 entsprechend für Mitunternehmensschaften (einschl. Sonder- und Ergänzungsbilanz), soweit sie unmittelbar oder mittelbar einer Körperschaft nachgeordnet sind (§ 4h Abs. 2 Satz 2 EStG). Zu den speziellen Zinsschrankenfragen Öffentlich Privater Partnerschaften s. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 – Tz. 84–90; zur öffentlichen Hand Tz. 91–93.

Zur zeitlichen Geltung des § 8a s. Anm. 3.

8

V. Verhältnis des § 8a zu anderen Vorschriften

§ 8a beschr. als Einkunftsermittlungsvorschrift den BA-Abzug für Zinsaufwendungen bei Körperschaften und ist Ergänzungsnorm zu § 4h EStG, der die Grundregel zur Zinsschranke enthält (zur Bedeutung des § 8a insgesamt s. Anm. 4). Die mehrfach miteinander verknüpften Regelungen enthalten in Tatbestand, Öffnungsklauseln sowie Rechtsfolgen eine Reihe von (teils dynamischen) Rechtsverweisen, die mitunter hoch problematisch sind (etwa der Verweis auf § 8c beim Zinsvortrag), Bruchstellen und neue Konkurrenzen bewirken (etwa im Verhältnis Zinsvortrag zum Verlustabzug gem. § 10d EStG) oder auf vollständig steuerrechtsfremde Regelungsbereiche (etwas die IFRS als internationale Rechnungslegungsnormen, mit verfassungsrechtl. Kompetenzfragen) Bezug nehmen. Zu den Konkurrenzfragen der Zinsschranke allg. s. § 4h EStG Anm. 10–14. Für Anwendungszwecke des § 8a sollen nachfolgende Konkurrenzbereiche hervorgehoben werden.

Verhältnis zum AStG: § 10 Abs. 3 AStG ordnet für Zwecke der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags für passive niedrigbesteuerte Einkünfte die entsprechende Anwendung der Vorschriften des deutschen StRechts an. Abs. 4 sieht dazu Ausnahmen vor, die im Hinblick auf die Zinsschranke durch das JStG 2008 v. 20.12.2007 verändert wurden. Danach bleiben „steuerliche Vergünstigungen ... und die Vorschriften des § 4h EStG sowie der §§ 8a ... KStG“ unberücksichtigt. Grund dafür ist vor allem: Bei Anwendung der Zinsschranke bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags würde die Möglichkeit zur stschädlichen Qualifizierung als niedrigbesteuerte Einkünfte erhöht; insoweit ist die Nichtanwendbarkeit der Zinsschranke für Hinzurechnungsbesteuerungszwecke zu begrüßen (so auch STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 453). Umgekehrt bleibt die Ermittlung einer Niedrigbesteuerung gem. § 8 Abs. 3 AStG von Zinsschrankeeffekten unberührt. Vgl. GÖBL/HAUN, IStR 2007, 768; HÄUSELMANN, BB 2008, 20 (26); MÖHLENBROCK/PUNG in DJPW, § 8a Rn. 24. Im Übrigen sollten grenzüberschreitende Zinskorrekturen gem. § 1 AStG mit einkunftserhöhender Wirkung für Zwecke der nachrangig anzuwendenden Zinsschranke berücksichtigt werden (so auch MATTERN in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8a Rn. 25).

Verhältnis zur Gewerbesteuer: Die Begrenzung des BA-Abzugs bei Körperschaften für Zinsaufwendungen durch die Zinsschranke wirkt auch für die GewSt; kstl. nicht abzichbare Zinsaufwendungen gehören gem. § 7 Satz 1 GewStG zum Gewerbeertrag. Sofern die Zinsaufwendungen die Zinsschranke „erfolgreich“ für KSt-Zwecke durchlaufen haben, ist in einem zweiten Schritt die Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 1 GewStG mit einem Viertel der finanzierungsbezogenen Gesamtsumme bei Überschreitung eines Freibetrags von 100 000 € zu prüfen; insoweit kann es zu einer gewstl. partiellen Hinzurechnung von „Entgelten für Schulden“ kommen. Dies dürfte auch für die Berücksichtigung eines Zinsvortrags in späteren Wj. gelten. Gewerbesteuerliche Sonderfragen treten bei OG mit Zinsaufwand auf, für die zwar die Betriebsfiktion des § 15 Satz 1 Nr. 3 gilt, trotzdem aber eine eigenständige Gewerbeertragsermittlung durchzuführen ist. Vgl. zum Zusammenspiel von Zinsschranke und gewstl. Besonderheiten von KREMPELHUBER, NWB 2008, 3297; FEHLING, NWB 2008, 2995 (2997); wegen Besonderheiten bei organschaftlich organisierten Immobilienkonzern mit Zinsschrankenproblemen KLASS/STOECCKER, Ubg 2012, 535; SCHUCK/FALLER, DB 2010, 2186.

Verhältnis zum UmwStG: Ergänzend zu § 4h Abs. 5 EStG sowie § 8a Abs. 1 Satz 3 (mit entsprechender Anwendung des § 8c) gelten für zinsschrankenbegründete Zins- und EBITDA-Vorträge eine Reihe umwstl. Sonderregelungen, die durchweg deren „Zerstörung“ bewirken. Zu nennen sind §§ 2 Abs. 4, 4 Abs. 2 Satz 2, 12 Abs. 3, 15 Abs. 3, 20 Abs. 9, 24 Abs. 6 UmwStG. Zu Details s. MATTERN in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8a Rn. 616–626, 680–681; STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 512 f.; LANGE, Zinsaufwands- und Verlustberücksichtigung bei Umstrukturierungen in Kapitalgesellschaftskonzernen, 2012, 239–269.

Weitere wichtige Konkurrenzfragen: Besondere Bedeutung für die Zinsschranken-anwendung im KStRecht entfaltet die Sonderregelung des § 15 Satz 1 Nr. 3, wonach OT und OG als „ein Betrieb“ iSd. § 4h EStG gelten (s. eingehend § 15 Anm. 63–74; ergänzend auch HERZIG/LIEKENBROCK, DB 2007, 2387; PRINZ, DB 2012, 2367 [2369 f.]). Die auf Seiten der Empfänger der Zinsen und unabhängig von der Zinsschranke bei der Körperschaft ggf. anwendbare Abgeltungssteuer enthält vor allem in § 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG missbrauchsgeleitete Son-

derregelungen, die einen engen Bezug zur Rückgriffsproblematik des Abs. 2 und 3 aufweisen. Zur Anpassung des InvStG an die Zinsschrankenregelung des § 4h EStG s. § 2 Abs. 2a InvStG idF des JStG 2008 v. 20.12.2007: Die Regelung dient der Gleichbehandlung betrieblicher Anleger (auch Körperschaften) bei direkten und indirekten Investments und korrespondiert zeitlich mit der allgemeinen Zinsschranke (zur Erl. s. MERKER, StuB 2007, 851 [856]; HÄUSELMANN, BB 2008, 20 [25]; EBNER, NWB 2008, 339 [349]). Die allgemeine Missbrauchsnorm des § 42 AO dürfte bei Anwendung der Zinsschranke allenfalls in ganz besonders gelagerten Ausnahmefällen zur Anwendung kommen (zu Details s. § 4h EStG Anm. 14; MATTERN in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8a Rn. 31; aA SCHMIDT-FEHRENBACHER, Ubg 2008, 469 [470]). Allerdings dürfte die Gesellschafter-Fremdfinanzierungsbegrenzung des Abs. 2 und 3 wegen ihres typisierenden Missbrauchscharakters abschließend sein; insoweit scheiden Korrekturen nach § 42 AO uE aus (so auch MATTERN in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8a Rn. 31). Schließlich gehen bei gesellschaftsrechtl. veranlassten Zinsaufwendungen (zB fremdunüblich hohe Zinsen) die allgemeinen Regeln zur vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 3) nach allgemeiner Meinung der Zinsschranken-anwendung steuersystematisch vor (so etwa MÖHLENBROCK/PUNG in DJPW, § 8a Rn. 25; eingehend mit Fallbeispielen WEHRHEIM/HAUSSMANN, StuW 2009, 269). Entsprechendes dürfte für verdeckte Einlagen gelten. Die Korrespondenzregeln zwischen Leistendem und Vergütungsempfänger sind zu beachten. Die umzuqualifizierenden Beträge verlieren ihren „Zinscharakter“ für Zwecke der Zinsschranke. Zu gesellschaftsrechtl. Folgefragen der Anwendung der Zinsschranke s. weiterhin ERKER, DStR 2012, 498.

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Besonderheiten der Zinsschranke bei Körperschaften**

I. Modifizierte Anwendung der einkommensteuerlichen Zinsschranke bei Körperschaften (Abs. 1 Satz 1)

9 **1. Steuersystematische Einordnung des Rechtsverweises in Abs. 1 Satz 1**

Abs. 1 Satz 1 ordnet für Körperschaften eine Anwendung des § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG mit der Maßgabe an, „dass anstelle des maßgeblichen Gewinns das maßgebliche Einkommen tritt“. Verwiesen wird damit auf die Ermittlung des „verrechenbaren EBITDA“ für Zwecke der Zinsschranke. Zur Rechtsentwicklung s. Anm. 3.

Einkommensabhängiges körperschaftsteuerliches EBITDA: Abs. 1 Satz 1 nimmt auf das verrechenbare EBITDA als dynamisierte erfolgsabhängige Bemessungsgrundlage für den BA-Abzug von „Zinsaufwendungen eines Betriebs“ Bezug. Nach der Zinsschranken-Grundregelung des § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG, auf die Abs. 1 Satz 1 nicht direkt verweist, sind derartige Zinsaufwendungen voll abziehbar in Höhe des Zinsertrags (sog. Nettozinssaldo), darüber hinaus nur bis zur Höhe des verrechenbaren EBITDA. Letzteres wird legal definiert mit „30 Prozent des um die Zinsaufwendungen und um die nach § 6 Abs. 2 Satz 1 abzuziehenden, nach § 6 Abs. 2 Satz 2 gewinnmindernd aufzulösenden und nach § 7 abgesetzten Beträge erhöhten und um die Zinserträge verminderten maßgeb-

lichen Gewinns“. Verkürzt lässt sich von einer Begrenzung des Nettozinssaldos als BA auf 30 % des steuerspezifisch ermittelten EBITDA (earnings before interest, taxes, depreciation and amortisation; steuerliches Betriebsergebnis) sprechen. Körperschaftsteuerlicher Ausgangspunkt ist das maßgebliche Einkommen, welches in Abs. 1 Satz 2 definiert wird. Der in Abs. 1 Satz 1 zu findende Rechtsverweis auf § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG ist dynamisch; alle Rechtsänderungen der EBITDA-Definition wirken in die kstl. Zinsschranken-anwendung hinein. Die estl. Korrekturen zur Ermittlung der Zinsschranke, also etwa die abzugserhöhende Wirkung von „normalen“ Abschreibungen einschl. der Poolabschreibung gem. § 6 Abs. 2a Satz 1 EStG, gelten danach auch für kstl. Zwecke. Wegen der Zugrundelegung des maßgeblichen Einkommen“ für Körperschaften hat § 4h Abs. 3 Satz 1 EStG im KStRecht keine Bedeutung. Auf weitere Teile der Zinsschranken-Grundregelung des § 4h EStG (etwa den Zinsbegriff des § 4h Abs. 3 Sätze 2–4 EStG, die gesonderte Feststellung des Zinsvortrags gem. § 4h Abs. 4 EStG usw.) nimmt Abs. 1 Satz 1 keinen Bezug. Diese konkret begrenzten Verweise auf § 4h EStG gelten auch für die anderen Teile des § 8a. So nehmen etwa Abs. 2 und 3 nur auf die beiden Öffnungsklauseln des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b und c EStG Bezug. Trotzdem gelten die gesamten estl. Zinsschranken-Grundregeln auch im KStRecht, allerdings nur mit den dort zu findenden Besonderheiten. Zum Betriebsbegriff für Zinsschrankenzwecke s. eingehend § 4h EStG Anm. 22–26; es erfolgt ein allgemeiner Rückgriff auf § 15 Abs. 2 EStG. Zur Unterscheidung des stl. EBITDA von ähnlichen betriebswirtschaftlich oder handelsrechtl. definierten Kennziffern s. § 4h EStG Anm. 28.

Überlagernder Grundverweis des § 8a Abs. 1 auf einkommensteuerliche Zinsschranke: Trotz des Partialverweises in Abs. 1 Satz 1 auf das verrechenbare EBITDA als Begrenzungsrahmen für die Abziehbarkeit eines Nettozinssaldos gilt die Zinsschranke in Gänze auch für Körperschaften, soweit § 8a selbst keine anderweitigen Regelungen enthält. Grund dafür ist: § 8a ist vom Gesetzgeber überschrieben mit „Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen bei Körperschaften (Zinsschranke)“. Es handelt sich damit um eine spezielle den BA-Abzug betreffende kstl. Einkommensermittlungsvorschrift, die den Grundverweis der §§ 7 Abs. 1 und 2, 8 Abs. 1 auf die estl. Gewinnermittlung ergänzt. Demzufolge sind die rechtsformübergreifenden Grundlagen der Zinsschranke gem. § 4h auch im KStRecht anwendbar. § 8a regelt in Abs. 1 (und auch in Abs. 2 und 3) nur Modifikationen dazu. Dies entspricht einhelliger Meinung im Schrifttum, vgl. etwa MATTERN in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8a Rn. 1; MÖHLENBROCK/PUNG in DJPW, § 8a Rn. 2.

Zweistufige Ermittlung des körperschaftsteuerlichen EBITDA: Die Korrekturen zur Ermittlung der Zinsschranken-Bemessungsgrundlage sind für kstl. Zwecke zweistufig:

- 1. Stufe: Ermittlung des „maßgeblichen Einkommens“ gem. Abs. 1 Satz 2;
- 2. Stufe: Ermittlung der Korrekturen gem. § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG.

Zum Zinsschranken-Prüfungsschema weiterführend s. § 4h EStG Anm. 20.

Auch im Körperschaftsteuerrecht geltende Grundlagen der einkommensteuerlichen Zinsschranke sind:

- *Regelungen zum Zinsvortrag* in § 4h Abs. 1 Sätze 5, 6, Abs. 4 sowie Abs. 5 gelten auch für Körperschaften, ggf. im Zusammenhang mit einer nachgeschalteten Mitunternehmenschaft. Auf den Zinsvortrag gem. § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG ist für kstpfl. Rechtsträger § 8c entsprechend anwendbar (Abs. 1 Satz 3).

KStG § 8a Anm. 9–10 B. Abs. 1: Zinsschranke bei Körperschaften

► *Regelungen zum EBITDA-Vortrag* in § 4h Abs. 1 Sätze 3, 4, Abs. 4 sowie Abs. 5 gelten auch für Körperschaften, ggf. im Zusammenhang mit einer nachgeschalteten Mitunternehmerschaft. Die entsprechende Anwendung des § 8c gilt für den EBITDA-Vortrag nicht (zu Details s. Anm. 15).

► *Freigrenze gem. § 4b Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG* von 3 Mio. € pro Wj. bezogen auf den Nettozinssaldo gilt auch für Körperschaften. Die Öffnungsklauseln des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b und c EStG sind dagegen kstl. für Gesellschafter-Fremdfinanzierungsstrukturen verschärft worden mit ergänzenden Merkmalen. Für einer Körperschaft nachgeordnete Mitunternehmerschaften erfolgt ein (umgekehrter) Verweis des § 4h Abs. 2 Satz 2 EStG auf § 8a Abs. 2 und 3, der damit auch bei bestimmten PersGes. Anwendung findet. Die wechselseitig verweisende Regelungstechnik beeinträchtigt die Planbarkeit der Rechtsanwendung.

► *Definition des Zinsbegriffs* in § 4h Abs. 3 Sätze 2–4 EStG gilt unverändert auch im KStRecht.

► *Definition der Konzernzugehörigkeit* in § 4h Abs. 3 Sätze 5, 6 EStG gilt unverändert auch im KStRecht.

10 2. Bedeutung der Bezugnahme auf maßgebliches Einkommen statt auf maßgeblichen Gewinn

Die Anknüpfung an das kstl. Einkommen – bei KapGes. aufbauend auf die auf das Wj. bezogene bilanzielle Gewinnermittlung – wird vom Gesetzgeber des UntStRefG 2008 nur cursorisch begründet. Erwähnt wird lediglich: Dadurch erhöhen ua. vGA die Bemessungsgrundlage für den prozentualen Zinsabzug (so BTDrucks. 16/4841, 74). Dies ist uE zutreffend wegen üblicherweise außerbilanzieller Korrektur des zinsbezogenen BA-Abzugs auf der zweiten Stufe des BV-Vergleichs. EBITDA-erhöhend wirken neben der vGA gleichermaßen nicht abziehbare BA (§ 4 Abs. 5 EStG), Korrekturposten nach § 1 AStG oder Hinzurechnungsbeträge gem. § 10 AStG. Auch die GewSt ist als Nicht-BA gem. § 4 Abs. 5b EStG im kstl. Einkommen enthalten. Auf der anderen Seite – dies erwähnt die Gesetzesbegründung nicht – wirken zu 95 % stbefreite Dividenden- und Veräußerungsgewinne (§ 8b Abs. 1, 2) zinsabzugsreduzierend; außerbilanziell zu korrigierende Gewinnminderungen (etwa Teilwertabschreibungen wegen voraussichtlich dauernder Wertminderung einer Beteiligung an einer in- oder ausländ. KapGes.) haben wiederum gegenläufige Auswirkungen. Ebenfalls nicht in der Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Zinsschranke enthalten sind offene und verdeckte Einlagen sowie nach DBA stfreie Einkünfte (etwa bei einer ausländ. Betriebsstätte mit DBA-Freistellungsmethode). Ein negatives modifiziertes maßgebliches Einkommen bewirkt den vollen „Nichtabzug“ des Nettozinssaldos, sofern die Zinsschranken-Öffnungsklauseln nicht greifen. Besonders nachteilig von der Inbezugnahme des maßgeblichen Einkommens sind in Deutschland vor allem körperschaftlich organisierte Holdinggesellschaften (ohne Organträgerfunktion) betroffen, zumal dort üblicherweise ein hoher Finanzierungsaufwand für Akquisitionsmaßnahmen und Beteiligungen anfällt. Auch der Eigenkapitalquoten-Escape dürfte praktisch wegen des Erfordernisses der Buchwertkürzung des Beteiligungsbesitzes vom Eigenkapital (jedenfalls außerhalb von Organschaften) meist nur schwer nutzbar sein. Die Pauschalierung der nichtabziehbaren BA gem. § 8b Abs. 5 wird insoweit durch die kstl. Zinsschranke unterlaufen (vgl. auch MÖHLENBROCK/PUNG in DPJW, § 8a Rn. 27, 52). Ein periodenfremd nutzbarer Zinsvortrag findet keinen Eingang in das maßgebliche

Einkommen (§ 4h Abs. 1 Satz 6 EStG); MÖHLENBROCK/PUNG in DJPW, § 8a Rn. 51.

3. Besondere Anwendungsfragen der körperschaftsteuerlichen Zinsschranke

11

Abgesehen von den tatbestandsmäßigen Besonderheiten des § 8a sind die Anwendungsfragen für die kstl. Zinsschranke in weiten Teilen mit denen der Zinsschranken-Grundregelung in § 4h EStG identisch. Dies betrifft etwa Details zum Zinsbegriff und zur Konzernzugehörigkeit. Die Besonderheiten für Darlehen, die aufgrund von allgemeinen Förderbedingungen vergeben werden, gelten auch für Körperschaftsteuerzwecke (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 – Tz. 94). Allerdings ergeben sich aufgrund der Besonderheiten im KStRecht einige bedeutsame spezielle § 8a-Gesichtspunkte.

Geltungsbereich der modifizierten betriebsbezogenen Zinsschranke für Körperschaften: Als finanzierungsbezogene kstl. Einkommensermittlungsvorschrift gilt die modifizierte Zinsschranke des § 8a sowohl für unbeschr. als auch für beschr. stpfl. Körperschaften, die über betriebliche Einkünfte verfügen und im Inland veranlagt werden. Vor allem für unbeschr. stpfl. KapGes., Genossenschaften sowie Versicherungs- und Pensionsfondsvereine aG gilt, dass sie unabhängig vom Bestehen verschiedener Betriebsstätten nur über einen Betrieb für Zinsschrankenzwecke verfügen; es gilt die Gewerblichkeitsfiktion des § 8 Abs. 2. Dies gilt auch für unbeschr. stpfl. KapGes. mit inländ. Satzungssitz, aber ausländ. Geschäftsleitung. Konkret betroffen von der Zinsschranke sind dabei allerdings naturgemäß nur der inländ. Besteuerung unterliegende Zinseinkünfte. In einer ausländ. Betriebsstätte mit DBA-Freistellung anfallender Zinsaufwand wird demzufolge nicht von der inländ. Zinsschrankenbegrenzung erfasst.

► *Besonderheiten der KGaA:* Nach Meinung der FinVerw. verfügt die KGaA unabhängig von ihrer „hybriden Struktur“ nur über „einen Betrieb iSd.Zinsschranke“. Der Gewinnanteil des persönlich haftenden Gesellschafters gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 gehört zu diesem Zinsschrankenbetrieb mit der Folge der Stornierung ihrer Abziehbarkeit. Für etwaige Sondervergütungen ist nach Meinung der FinVerw. wegen Nichteingreifen der Mitunternehmerbesteuerung der 10 %-Test des § 8a Abs. 2 und 3 zu führen. Kommt für den persönlich haftenden Gesellschafter selbst die Zinsschranke zur Anwendung, bleiben seine Gewinnanteile aus der KGaA unberücksichtigt (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 – Tz. 8, 44). Die Sonderbehandlung der KGaA für Zinsschrankenzwecke ist uE problematisch, da es an entsprechenden Rechtsgrundlagen fehlt. Zu Details vgl. RÖDDER/HAGEBÖKE/STANGL, DB 2009, 1561; ROHRER/ORTH, BB 2007, 2266; KOLLRUSS, BB 2007, 1988; KOLLRUSS, StuW 2009, 280, mit einem KGaA-Joint-Venture-Modell; KOLLRUSS/WEISSERT/ILIN, DStR 2009, 88; zur Sicht der FinVerw. MÖHLENBROCK, Ubg 2008, 1 (5); MÖHLENBROCK/PUNG in DJPW, § 8a Rn. 47, 61.

► *Unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4–6:* Insoweit können mehrere Betriebe für Zinsschrankenzwecke unterhalten werden, die uU eine Konzernzugehörigkeit begründen. Für Körperschaften des öffentlichen Rechts (etwa Gebietskörperschaften, Kirchen) und gem. § 5 Abs. 1 Nr. 2 stbefreite Einrichtungen sieht BMF v. 4.7.2008 (BStBl. I 2008, 718 – Tz. 91–93) Anwendungsbesonderheiten für Zinsschrankenzwecke vor. Dies soll der gesetzlichen Aufgabe der Daseinsvorsorge geschuldet sein (vgl. MÖHLENBROCK, Ubg 2008, 1

KStG § 8a Anm. 11–12 B. Abs. 1: Zinsschranke bei Körperschaften

[12]), ist uE aber im Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG uU nicht unproblematisch. Allerdings können auch Beteiligungsgesellschaften der Öffentlichen Hand einen Konzern iS der Zinsschranke begründen (BMF v. 4.7. 2008, BStBl. I 2008, 718 – Tz. 92). Vor allem für Stiftungen und Genossenschaften sollten mangels Anteilseigners die Verschärfungsregelungen des § 8a Abs. 2 und 3 für Gesellschafter-Fremdfinanzierungskonstellationen nicht zur Anwendung kommen.

► *Beschränkt steuerpflichtige Körperschaften:* Zum einen erweitert § 8a Abs. 1 Satz 4 die Zinsschrankenanzwendung auf bestimmte ausländ. KapGes. mit Überschusseinkünften gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG (also ohne Vorliegen eines Betriebs); zu Details s. Anm. 16. Für beschr. stpfl. Körperschaften mit Gewinneinkünften aus einer inländ. Betriebsstätte ist die Zinsschranke uE wegen der betriebsbezogen zu ermittelnden Zinsaufwendungen grds. anwendbar. Dies ist zwar nicht unstrittig, sollte aber Ausgangspunkt für praktische Gestaltungsfragen auch aus steuersystematischen Gründen sein. Bedeutung hat dies allerdings nur für solche Zinsaufwendungen, die sich auf den im Inland stpfl. Gewinn auswirken (also nicht bei Vorliegen einer DBA-Freistellungsbetriebsstätte).

Rechtsfolge der modifizierten Zinsschranke: Die Zinsschranke nimmt – auch in ihrer modifizierten kstl. Ausprägungsform bei nicht eingreifenden Öffnungsklauseln – eine BA-Abzugsbegrenzung vor, die idealtypisch wegen der Einf. des speziellen Zinsvortrags sowie dem ab 1.1.2010 geltenden EBITDA-Vortrag nur temporär (und unabhängig von der Versteuerung der Zinserträge beim Empfänger) wirkt. Gelingt die Nutzung des EBITDA- oder Zinsvortrags nicht oder erfolgt eine vollständige oder partielle Vortrags-“Zerstörung“, wirkt das Abzugsverbot endgültig mit der Folge einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung bei Zinsschuldner und empfänger. Die § 8c-Wirkung gilt allerdings nur für den Zins-, nicht für den EBITDA-Vortrag (s. Anm. 15).

12 II. Definition des maßgeblichen Einkommens (Abs. 1 Satz 2)

In Abs. 1 Satz 2 wird das für die Zinsschranken-Begrenzung „maßgebliche Einkommen“ definiert als „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.“

Ausgangspunkt der Ermittlung des maßgeblichen Einkommens für Zwecke der kstl. Zinsschranken-Begrenzung ist das nach den Vorschriften des EStG und des KStG ermittelte Einkommen (mit anschließenden zweistufig aufgebauten Korrekturen; s. Anm. 9). Während die betriebsbezogen wirkende Zinsschranke in zeitlicher Hinsicht auf ein Wj. ausgerichtet ist, knüpft die Einkommensgröße an den (vom Wj. ggf. abweichenden) VZ an. Zu dabei im Einzelfall auftretenden „Inkonsistenzen“ vor allem dann, wenn in einem VZ die Ergebnisse mehrerer Wj. (etwa ein volles Wj. und ein RumpfWj.) einfließen, vgl. G. FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz, 2007, § 8a Rn. 14, 15; STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 491 f.; MÖHLENBROCK/PUNG in DJPW, § 8a Rn. 51)

Korrekturen zur Ermittlung des maßgeblichen Einkommens sieht Abs. 1 Satz 2 für drei Fallbereiche vor:

► *Korrekturen um den § 4b EStG-Zinsabzug:* Das maßgebliche Einkommen für § 8a-Zwecke muss systematisch zutreffend wegen seines estl. Ausgangspunkts

III. Entsprechende Geltung des § 8c (Satz 3) Anm. 12–13 § 8a KStG

vor Zinsabzug gem. § 4h EStG erfolgen. Ansonsten würden Zinsaufwendungen ihre eigene Bemessungsgrundlage kürzen. Der Rechtsverweis erfasst nur die Nettozinsaufwendungen, die die Zinsschranke erfolgreich durchlaufen haben. In späteren Zeiträumen genutzte Zinsvorträge bleiben unbeachtlich, da sie den maßgeblichen Gewinn im Abzugsjahr unberührt lassen (§ 4h Abs. 1 Satz 6 EStG).

► *Korrekturen um Verlustabzug nach § 10d EStG:* Diese Korrektur dient der rechtsformübergreifenden Gleichbehandlung der Zinsschranke für estl. und kstl. Zwecke, denn während der Verlustabzug gem. § 10d EStG für estpfl. Rechtssubjekte die betriebsbezogene Zinsschranke unberührt lässt (Abzug erst bei der nachgeordneten Einkommensermittlung „wie“ SA, § 2 Abs. 4 EStG), wirkt der kstl. Verlustabzug (ohne Eingreifen etwaiger Verlustnutzungsbeschränkungen, etwa § 8c) einkommensmindernd. Deshalb ist die Korrektur der kstl. Zinsschranke um Verlustabzüge nach § 10d EStG (unabhängig davon, ob es sich um einen Verlustrück- oder -vortrag handelt) systementsprechend geboten.

► *Korrektur des Spendenabzugs gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2:* Spenden haben in einem bestimmten Umfang das kstl. Einkommen gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2 gemindert und werden für Zwecke der Zinsschranke systementsprechend wieder zur Ermittlung des maßgeblichen Einkommens hinzugerechnet. Die Gesetzesbegründung zum UntStRefG 2008 erwähnt diesen Fall der Erhöhung des Abzugsvolumens für Zwecke der Zinsschranke ausdrückl. (so BTDrucks. 16/4841, 74). Die kstl. Sonderbehandlung der Spenden dient der Gleichbehandlung mit der estl. Zinsschranke, da der Spendenabzug insoweit erst auf einer der Gewinnermittlung nachgeordneten Einkommensermittlungsstufe ansetzt (SA-Abzug gem. § 10b EStG).

III. Entsprechende Geltung des § 8c für den Zinsvortrag mit Rechtsfolgenverweis auf Stille Reservenklausel (Abs. 1 Satz 3)

1. Dynamischer Rechtsverweis auf § 8c für den Zinsvortrag

13

Abs. 1 Satz 3 ordnet speziell für kstl. Zinsschranken zwecke eine entsprechende Geltung des § 8c für den Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG an, die auch auf die GewSt durchschlägt (§ 7 Satz 1 GewStG). Der sog. Zinsvortrag beinhaltet im Entstehungsjahr wegen der Zinsschranke nicht als BA abziehbare Zinsaufwendungen, die ohne zeitliche und höhenmäßige Begrenzung in die folgenden Wj. vorzutragen sind und verfahrensrechtl. gesondert festgestellt werden (wirtschaftsjahrbezogene Ermittlung). Ein qualifizierter Gesellschafterwechsel innerhalb eines Fünfjahreszeitraums auf Ebene der Körperschaft (= schädlicher Beteiligungserwerb) kann einen Zinsvortrag deshalb vollständig (bei über 50 %) oder partiell (bei zwischen 25 % und 50 %) zerstören. Verlustabzug und Zinsvortrag bei Körperschaften werden damit gleichgeschaltet. Ein Zinsrücktrag ist unzulässig. Die Mindestbesteuerungsgrundsätze des § 10d Abs. 2 EStG gelten für die Zinsvortragsnutzung nicht. Mit Wirkung ab 1.1.2010 enthält der Rechtsverweis auf die entsprechende Geltung des § 8c darüber hinaus die Anordnung einer nachrangigen Verrechnung stiller Reserven in Bezug auf die Nutzung von Zinsvorträgen. Schließlich enthält § 4h Abs. 5 Satz 3 EStG seit dem JStG 2009 v. 19.12.2008 ebenfalls einen Rechtsverweis auf § 8c – allerdings ohne Nennung der stillen Reservenrangfolge – für einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar nachgeordnete Mitunternehmerschaften (zu Details s. § 4h EStG Anm. 67).

Im Übrigen gilt: Soweit § 8c nicht anwendbar ist, zB aufgrund der Konzernklausel oder des erstmaligen Eingreifens einer Exit-Regelung (etwa die Sanierungsklausel), bleiben auch Zinsvorräge unangetastet. Vgl. weiterhin auch PRINZ, DB 2012, 2367.

Bedeutung des dynamischen Rechtsverweises auf § 8c: Die ohnehin wegen § 4h Abs. 5 EStG und einer Vielzahl umwstl. Sonderregelungen (etwa §§ 4 Abs. 2 Satz 2, 20 Abs. 9, 24 Abs. 6 UmwStG) nur betriebs- und personengebundene beschränkte Nutzbarkeit des Zinsvortrags wird im KStRecht durch den Anwendungsverweis auf § 8c weiter systemwidrig verschärft. Eine Begr. dafür gibt der RegE zur Unternehmensteuerreform 2008 nicht. Dort wird nur (lapidar) festgestellt: „In den Fällen des sog. Mantelkaufs geht ein Zinsvortrag folglich (ggf. quotall) unter“ (BTDrucks. 16/4841, 74). Die Möglichkeiten einer Zinsvortragsnutzung werden dadurch bei Körperschaften abhängig von einem (unmittelbaren oder mittelbaren) Anteilseignerwechsel weiter erschwert. Die eigentliche Intention der Zinsschranke zur Schaffung eines nur temporär wirkenden Zinsabzugsverbots wird steuerungspraktisch zum Ausnahmefall. Dadurch dürfte die Zulässigkeit zur Bildung aktiver latenter Steuern im Hinblick auf spätere steuerwirksame Zinsvortragsnutzungen deutlich seltener werden; bereits gebildete aktive latente Steuern auf Zinsvorräge müssen bei einem schädlichen Beteiligungserwerb quotall oder vollständig ausgebucht werden (vgl. auch STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 493). Aus rechtlicher Sicht werden die schwerwiegenden verfassungsrechtl. Bedenken zu § 8c im Hinblick auf eine nicht zu rechtfertigende Verletzung des objektiven Nettoprinzips (s. eingehender § 8c Anm. 5, 6) in die Zinsschranke hineingetragen. Jedenfalls insoweit könnte die kstl. Zinsschranke selbst ernstlich verfassungsproblematisch sein. Hinzu kommt: Verlustabzug und Zinsvortrag bei einer Körperschaft weisen im Hinblick auf ihre Entstehungsgrundlagen deutliche ökonomische Unterschiede auf (so zutr. HOFFMANN in LBP, § 4h EStG Rn. 231); eine Gleichbehandlung im Hinblick auf § 8c ist damit auch steuerungssystematisch nicht gerechtfertigt. Weiterhin ist der Rechtsverweis in Abs. 1 Satz 3 auf eine entsprechende Geltung des § 8c beim Zinsvortrag „dynamisch“. Rechtsveränderungen des § 8c schlagen damit auf die Behandlung des Zinsvortrags durch. Die Geltung des § 8c im Zinsvortragsbereich ist schließlich vor allem für Umstrukturierungen, Akquisitionsmaßnahmen und damit im Zusammenhang stehende Due Diligence-Prüfungen wichtig und in Gestaltungsüberlegungen einzubeziehen.

Anwendungsfragen des Rechtsverweises auf § 8c: Betroffen von einem schädlichen Beteiligungserwerb iSd. § 8c sind nach dem Regelungskonzept des § 4h EStG immer nur solche Zinsvorräge, die aus vorangegangenen Wj. stammen und gesondert festgestellt sind; sie sollen nicht mehr für die Gewinnermittlung des Wj. mit dem schädlichen Ereignis zur Verfügung stehen. Dies ist problematisch (zutr. FISCHER, DStR 2012, 2000; LIEKENBROCK, DB 2012, 2488). Eine unterjährige Abgrenzung laufender Zinsaufwendungen im VZ des schädlichen Beteiligungserwerbs erfolgt allerdings auch nach Meinung der FinVerw. für Zwecke der Zinsschranke nicht; laufende Zinsaufwendungen bleiben vom schädlichen Beteiligungserwerb unberührt (vgl. FinMin. Schl.-Holst. v. 27.6.2012, DB 2012, 1897, mit einem Beispiel sowie Hinweis auf eine ggf. abweichende Handhabung für § 8c Zwecke selbst; gegen Tz. 31 des BMF-Schreibens v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718, vgl. allerdings BFH v. 30.11.2011 – I R 14/11, DB 2012, 494: Verrechnungsmöglichkeit eines bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erzielten Gewinns; dazu auch FISCHER, DStR 2012, 2000 [2001 f.],

sowie LIEKENBROCK, DB 2012, 2488). Dies ist steuersystematisch zutreffend (vgl. übereinstimmend auch G. FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, UntStRefG 2007, § 8a Rn. 22; STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 492; MÖHLENBROCK/PUNG in DJPW, § 8a Rn. 243b). Die insoweit bei Anwendung der Zinsschranke unabhängig vom schädlichen Beteiligungserwerb abziehbaren Zinsaufwendungen können allerdings Gegenstand eines Verlusts werden, der seinerseits dann unter die Regelung des § 8c fällt und ganz oder in Teilen untergeht. Zinsschranke und Verlustabzug stehen damit uU auch im Hinblick auf § 8c in einem wechselweisen Spannungsverhältnis zueinander. Generell gilt: Systematisch betrachtet geht die Nutzung des Zinsvortrags als Element der betrieblichen Gewinnermittlung dem Verlustabzug vor. Weitergehend zu dem bestehenden Konkurrenzverhältnis s. HERZIG/BOHN, DB 2007, 1. Schließlich können im Einzelfall Ungereimtheiten entstehen aus der wirtschaftsjahrbezogenen Ermittlung und Berücksichtigung des Zinsvortrags einerseits und der veranlagungszeitraumbezogenen Nutzung des Verlustabzugs andererseits. Zu problematischen Sonderwirkungen beim Zusammentreffen von Organschaft, Zinsschranke und § 8c s. SCHMID/MERTGEN, DB 2012, 1830.

Besonderheiten der Zinsvortragsnutzung bei nachgeordneter Mitunternehmerschaft: § 4h Abs. 5 EStG wurde im Rahmen des JStG 2009 v. 19.12.2009 um einen Satz 3 ergänzt. Danach ist § 8c entsprechend anzuwenden auf (ggf. mehrstufige) Mitunternehmerschaften, „soweit an dieser unmittelbar oder mittelbar eine Körperschaft als Mitunternehmer beteiligt ist“. Der qualifizierte Gesellschafterwechsel muss auf der Körperschaftsebene stattfinden und strahlt dann insoweit auf einen Zinsvortrag der Mitunternehmerschaft aus. § 4h Abs. 5 Satz 3 EStG ergänzt insoweit den Rechtsverweis auf § 8a Abs. 2 und 3 durch § 4h Abs. 2 Satz 2 EStG und soll eine § 8c-Anwendungslücke schließen. Eine Parallelregelung für gewstl. Fehlbeträge enthält § 10a Satz 10 GewStG. § 8c ist damit auf Zinsvorträge sowohl auf Körperschaftsebene als auch auf Ebene nachgeschalteter Mitunternehmerschaften ein- oder mehrstufiger Art entsprechend anzuwenden (soweit der kstplf. Mitunternehmer beteiligt ist). Eine Ergänzung um die Stille Reservenklausele des § 8c ist in § 4h Abs. 5 Satz 3 EStG nicht erfolgt, uE ist eine parallele Anwendung aber dennoch steuersystematisch geboten. Zu weiteren Details s. § 4h EStG Anm. 117; SUCHANEK, Ubg 2009, 178.

Besonderheiten bei Organschaft: OT und OG gelten für Zinsschranken zwecke als „ein Betrieb“ (§ 15 Satz 1 Nr. 3). Zinsvorträge, die von § 8c wegen eines qualifizierten Gesellschafterwechsels beschädigt werden, können daher im Grundsatz nur beim OT entstehen. Schädliche Beteiligungserwerbe bezogen auf eine OG haben allenfalls auf vororganschaftliche Zinsvorträge, die nach Meinung der FinVerw. in entsprechender Anwendung des § 15 Satz 1 Nr. 1 betroffen sind (so BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 – Tz. 48; uE problematisch), Auswirkungen. Die offenen Anwendungsfragen zur stillen Reservenutzung bei OG (Steuerfreiheit gem. § 8b bei in der OG befindlichen stillen Reserven) haben daher auch für Zinsvortragszwecke Bedeutung; zur Diskussion vgl. § 8c Anm. 57. Entgegen der Auffassung der FinVerw. (BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 – Tz. 47) führt das Ausscheiden einer OG aus dem Organkreis nicht zu einer BA oder Übertragung; der Wortlaut des § 4h Abs. 5 Satz 1 EStG lässt insoweit Zinsvortrags- und EBITDA-Beeinträchtigungen nicht zu. Solange der OT den Betrieb fortführt, bleiben bestehende Zinsvorträge weiter nutzbar.

14 2. Rechtsfolgenanordnung für Stille Reservenklause

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 umwstl. Rückwirkung (§ 8c Abs. 1 Sätze 6–8).

Anwendung der Stille Reservenklause auf Zinsvortrag seit 2010: Die Anordnung der entsprechenden Geltung des § 8c für Zinsvorträge nach § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG wurde als Folge daraus 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 abzichbaren 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, 2630; HÖRSTER, NWB 48/2009, 3710; FREY/MÜCKL, GmbHR 2010, 75; zu weiteren Differenzierungen einer Verschonungsreihenfolge s. DÖRR, NWB 3/2010, 198; krit. 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 dennoch geboten sein).

Beispiel für stille Reservenutzung bei Verlustabzug, Zinsvortrag und EBITDA-Vortrag: Die UP-GmbH unterfällt als Konzerngesellschaft der Zinsschranke. Der Nettzinssaldo überschreitet die Freigrenze von 3 Mio. €, ein Eigenkapital-Escape 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 darüber liegende 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, 198; SUCHANEK, StBW 1/2010, 28). Der Zinsvortrag wird iHv. 520 000 € gerettet, lediglich 260 000 € entfallen.

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. Anm. 3). Aus rein gesetzestechnischer Sicht sind die Änderungen allerdings folgerichtig. Die konkurrierende Nutzung im Inland stpfl. stiller Reserven für Verlustabzug und Zinsvortrag wurde durch 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

IV. (Ausl.) KapGes. m. Überschusseink. (S. 4) Anm. 14–16 § 8a KStG

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. Bei Holdinggesellschaften dürfte die Regelung mangels inländ. stiller Reserven nur begrenzte Bedeutung haben (vgl. auch MÖHLENBROCK/PUNG in DJPW, § 8a Rn. 243a).

3. Keine Anwendung des § 8c auf EBITDA-Vortrag

15

§ 8a Abs. 1 Satz 3 verweist – anders als § 4h Abs. 5 Satz 1, 2 EStG (Betriebsaufgabe, Betriebsübertragung und Mitunternehmerwechsel) – 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 allg. Meinung MELCHIOR, DStR 2009, 2630; NACKE, DB 2009, 2510; ORTMANN-BABEL/ZIPFEL, Ubg 2009, 815; RÖDDING, DStR 2009, 2651; KESSLER/LINDEMER, DB 2010, 472 [473]; GEMMEL/LOOSE, NWB 4/2010, 262 [268]; MÖHLENBROCK/PUNG in DJPW, 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 steuerverstärkend 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 umwstl. Regelungen, die den Zinsvortrag betreffen, wurde der EBITDA-Vortrag dagegen stets ausdrückl. einbezogen (so etwa § 2 Abs. 4, § 15 Abs. 3, § 20 Abs. 9 UmwStG). Das Ineinandergreifen von Verlustnutzung, Zinsvortrag und EBITDA-Vortrag ist Gestaltungsmaßnahmen zugänglich (vgl. zu den bestehenden Interdependenzen HERZIG/LIEKENBROCK, DB 2010, 690 [692 f.]). Auf EBITDA-Vorträge werden keine latenten Steuern gebildet, da letztlich nur der Abzugsrahmen für Zinsaufwendungen erhöht wird (vgl. LENZ/DÖRFLER/ADRIAN, Ubg 2010, 6).

IV. Sinngemäße Anwendung der Zinsschranke bei (ausländischen) Kapitalgesellschaften mit Überschusseinkünften gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG (Abs. 1 Satz 4)

16

Abs. 1 Satz 4 ordnet die sinngemäße Anwendung der allgemeinen Zinsschranke des § 4h EStG auf KapGes. an, die ihre Einkünfte nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG (als Überschuss der Einnahmen über die WK) ermitteln.

Zweck des Abs. 1 Satz 4: Die kstliche Ergänzungsregelung des Satzes 4 wurde (erst) auf Beschlussempfehlung des FinAussch. im Gesetzgebungsverfahren zum UntStRefG 2008 in Abs. 1 aufgenommen. Sie zielt auf beschr. stpfl. KapGes., die aufgrund der sog. isolierenden Betrachtungsweise (§ 49 Abs. 2 EStG) vor allem als ausländ. Objektgesellschaften mit ihrem unbeweglichen inländ.

Vermögen Einkünfte aus VuV erzielen (§ 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG). Sie verfügen nicht über einen eigenen Betrieb; deshalb ordnet der Gesetzgeber eine „sinn-gemäße Anwendung“ der Zinsschranke mit einer Betriebsfiktion an (s. auch FG München v. 14.12.2011 – 7 V 2442/11, EFG 2012, 453, rkr.). Im Inland ansässige, unbeschr. stpfl. KapGes. sind in Abs. 1 Satz 4 nicht angesprochen, da insoweit rechtsformbedingt gewerbliche Einkünfte zwingend sind (§ 8 Abs. 2). Nach der Begr. des FinAussch. sollen durch die kstliche Ergänzungsregelung zum einen Steuergestaltungen durch Einsatz ausländ. KapGes. unterbunden werden, zum anderen soll ein Gleichklang hinsichtlich der Anwendung der Zinsschranke bei in- und ausländ. KapGes. erreicht werden, was letztlich auch unionsrechtlich geboten erscheint (vgl. BTDrucks. 16/5491, 52). Abs. 1 Satz 4 ist im Zinsschranken-Konzept Nachfolgevorschrift des „alten“ § 8a Abs. 2 Satz 5 zur Gesellschaftler-Fremdfinanzierung beschr. stpfl. KapGes. Nur mit den inländ. Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Zinsaufwendungen werden von Abs. 1 Satz 4 erfasst, also zB nicht dem ausländ. Stammhaus zuzurechnende Finanzierungskosten. Dies alles gilt im Wesentlichen nur für den VZ 2008.

Eingeschränkte Anwendbarkeit des Abs. 1 Satz 4 ab 2009: Abs. 1 Satz 4 hat ab VZ 2009 nur noch eingeschränkte Bedeutung, denn aufgrund der Änderung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG durch das JStG 2009 gelten VuV-Einkünfte, die von einer dem Typusvergleich entsprechenden, im Ausland ansässigen KapGes. erzielt werden, als gewerbliche Einkünfte. Dies gilt ab dem VZ 2009 nach hM gleichermaßen für Direktinvestments und für über eine vermögensverwaltende PersGes. (Bruchteilsbetrachtung, § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO) gehaltenen Grundbesitz. Die Rechtsänderung der beschränkten StPflcht dient der ertragstl. Gleichbehandlung inländ. und ausländ. vermögensverwaltender KapGes. (zu Details s. § 49 EStG Anm. 618). § 8a Abs. 1 Satz 4 ist insoweit mangels Tatbestandserfüllung bei ausländ. vermögensverwaltenden KapGes. nicht mehr anwendbar. Es gelten die allgemeinen Grundregeln der Zinsschranke (§ 8a, § 4h EStG) mit komplexen Folgefragen zur Stand alone-Klausel und zum Eigenkapital-Escape (s. TÖBEN/LOHBECK/FISCHER, FR 2009, 151 [157]). Dabei ist allerdings fraglich, ob die Gewerblichkeitsfiktion für beschr. kstpfl. VuV-Bezüge automatisch auch einen Zinsschrankenbetrieb begründen kann. Dies wird von der FinVerw. im Ergebnis aus Gleichbehandlungsgründen bejaht. Zur Diskussion s. § 4h EStG Anm. 26; VAN LISHAUT/SCHUMACHER/HEINEMANN, DStR 2008, 2341; LINDAUER/WESTPHAL, BB 2009, 420, mit Hinweis auf Forfaitierungsgestaltungen zur Zinsschrankenoptimierung; TÖBEN/LOHBECK/FISCHER, FR 2009, 151 (157); MEINING/TELG GEN. KORTMANN, IStR 2008, 507; KRÖNER/BOLIK, DStR 2008, 1309 (1312). Im Wesentlichen greift Abs. 1 Satz 4 daher nur noch für ausländ. KapGes. mit inländ. Kapitalvermögenseinkünften ein (so auch FÖRSTER in GOSCH, § 8a Rn. 30; HEUERMANN in BLÜMICH, § 8a Rn. 13).

Beispiel: Die auf den Niederländischen Antillen ansässige und zu einem internationalen Konzern gehörende „Curacao N.V.“ vermietet in Köln ein in ihrem Eigentum stehendes Einkaufszentrum. Die inländ. Vermietungseinkünfte werden für den VZ 2008 gem. § 49 Abs. 2, Abs. 1 Nr. 6 EStG als Überschuss der Einnahmen über die WK ermittelt. Die für die Refinanzierung des Erwerbs anfallenden Zinsaufwendungen werden trotz fehlendem inländ. Betrieb gem. § 8a Abs. 1 Satz 4 von der Zinsschranke erfasst. Ab VZ 2009 gilt wegen der Gewerblichkeitsfiktion des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG die Zinsschranken-Grundregelung. Siehe auch FinMin. Schl.-Holst. v. 12.3.2009 – VI 324 - S 2741-109, BeckVerw 159067.

Anwendungsfragen des Abs. 1 Satz 4: Während § 8a allg. Körperschaften anspricht, erstreckt sich Abs. 1 Satz 4 ausdrückl. nur auf (im Ausland ansässige)

Kapitalgesellschaften mit Überschusseinkünften gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG, die für inländ. Besteuerungszwecke unabhängig von einer ausländ. Rechnungslegungspflicht nach Zu- und Abflussgrundsätzen des § 11 EStG ermittelt werden. Andere Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen mit ihren Überschusseinkünften sind demnach nicht von Abs. 1 Satz 4 erfasst (so übereinstimmend MÖHLENBROCK/PUNG in DJPW, § 8a Rn. 62; BRON, IStR 2008, 14 [16]; SCHADEN/KAESHAMMER, BB 2007, 2559; FÖRSTER in GOSCH, § 8a Rn. 29). Die Einordnung des ausländ. Rechtsträgers in die Kategorie einer KapGes. folgt der von der höchstrichterlichen Rspr. entwickelten Methode des Rechtstypenvergleichs (s. eingehend § 2 Anm. 24–28). Die beschr. stpfl. Inlands-einkünfte sind nach Maßgabe der Überschussrechnung stets kalenderjahrbezogen (bei unterjährigem Beginn der beschränkten KStPfl. zeitanteilig, § 7 Abs. 3 Satz 2) zu ermitteln (erstmalige Anwendung ab 1.1.2008). Ein ggf. abweichendes Wj. der ausländ. KapGes. ist insoweit unerheblich (zust. TÖBEN, FR 2007, 739 [745], allerdings mit Hinweis auf eine Ausnahme bei eingetragener Zweigniederlassung der ausländ. KapGes. für Zwecke des Eigenkapital-Quotenvergleichs; s. auch MEINING/TELG GEN. KORTMANN, IStR 2008, 507 [509]).

Die ausländ. KapGes. muss aus deutscher stl. Sicht vermögensverwaltende Überschusseinkünfte erzielen; für Betriebsstätteneinkünfte oder gewerblich fingierte Einkünfte einer beschr. stpfl. Körperschaft (zB einer Holding-Betriebsstätte) gilt die Zinsschranke direkt; eine sinngemäße Anwendung ist nicht erforderlich. Falls eine ausländ. KapGes. über mehrere Immobilienobjekte verfügt oder gemischt vermögensverwaltende Überschusseinkünfte erzielt (Kapitalvermögen sowie VuV), so erstreckt sich die sinngemäße Anwendung der Zinsschranke uE auf das gesamte Inlandsengagement (ggf. mit einkunftsartbezogener Aufteilung). Aus dem Gleichbehandlungsgebot mit einer inländ. KapGes. dürfte sich ergeben, dass auch eine ausländ. KapGes. nur über einen Betrieb verfügt (so auch MÖHLENBROCK/PUNG in DJPW, § 8a Rn. 62; aA MATTERN in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8a Rn. 84). Werden allerdings mehrere ausländ. KapGes. mit Überschusseinkünften verwandt, gelten jeweils separate Zinsschranken; insoweit besteht Gestaltungspotential. Bei einer ausländ. KapGes. mit gewerblichen Einkünften und Überschusseinkünften ist für Zwecke der Zinsschranke einkunftsartbezogen sachgerecht aufzuteilen (so auch G. FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz, 2007, § 8a Rn. 14. mit Hinweis auf das Verhältnis der Einkünfte vor Anwendung der Zinsschranke als Aufteilungsmaßstab). Die inländ. Überschusseinkünfte der beschr. kstpfl. ausländ. KapGes. sollten für Zwecke der Zinsschranke auch solche Einkünfte umfassen, bei denen die inländ. KSt durch StAbzug abgegolten ist; die Abgeltungswirkung des StAbzugs schließt eine Einbeziehung der Einkünfte in die Zinsschranken-Anwendung nicht aus (so uE zutr. G. FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz, 2007, § 8a Rn. 19). Für den Eigenkapitalquotenvergleich sollte das gesamte sog. Weltvermögen einer ausländ. KapGes. in ihren Betriebsabschluss einbezogen werden, da ansonsten keine Vergleichbarkeit mit dem konzernbilanziellen Eigenkapital besteht (so auch MÖHLENBROCK, Ubg 2008, 1 [3, Fn. 20]); MÖHLENBROCK/PUNG in DJPW, § 8a Rn. 63).

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Besonderheiten der Öffnungsklausel für konzern-
ungebundene Körperschaften bei Gesellschafter-
Fremdfinanzierung**

**I. Überblick: Verschärfung der Stand alone-Klausel des § 4h
Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG**

**17 1. Anwendungsbereich und Bedeutung der Öffnungsklausel für konzern-
ungebundene Körperschaften**

§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG enthält eine Befreiung von der Zinsschranke, wenn „der Betrieb nicht oder nur anteilmäßig zu einem Konzern gehört“. Man spricht daran anknüpfend von der Stand alone-Klausel des § 8a Abs. 2 (so etwa BFH v. 13.3.2012 – I B 111/11, BStBl. II 2012, 611). Vereinfachend wird der Terminus „konzerngebundene Körperschaften“ verwendet. Zu Details des Konzernbegriffs für Zinsschranken zwecke s. § 4h EStG Anm. 42, 85–95. Abs. 2 besteht nur aus einem Satz, der in Teilen schwer verständlich ist und erhebliche Auslegungsunschärfen aufweist.

Anwendungsbereich des Abs. 2: Die Öffnungsklausel für konzerngebundene Betriebe ist für kstl. Zinsschrankenzwecke nur anzuwenden, wenn bei der betroffenen Körperschaft keine oder eine unschädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung vorliegt. Letzteres ist in Anlehnung an den Gesetzeswortlaut dann der Fall, wenn die Vergütungen für Fremdkapital

- zwar an einen zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital beteiligten Anteilseigner, eine diesem nahe stehende Person (§ 1 Abs. 2 AStG) oder einen Dritten, der auf den vorgenannten Personenkreis zurückgreifen kann (personelle Voraussetzung, FK-Geber) geleistet werden, aber
- nicht mehr als 10 % der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen der Körperschaft iSd. § 4h Abs. 3 EStG betragen (sachliche Voraussetzung) und
- die Körperschaft dies nachweist (nachweisgebundene Voraussetzung).

Die verschärfende Öffnungsklausel bei schädlicher Gesellschafter-Fremdfinanzierung für konzerngebundene Betriebe gilt auch bei Mitunternehmerschaften, soweit sie einer Körperschaft nachgeordnet sind; § 4h Abs. 2 Satz 2 EStG ordnet eine entsprechende Geltung des Abs. 2 an (s. eingehender § 4h EStG Anm. 67). Bei der personellen Voraussetzung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung verwendet der Gesetzgeber Tatbestandsmerkmale der alten (bis einschl. 2007 geltenden) § 8a-Regelung. Dies gilt vor allem für den Rückgriffsbegriff, darf aber nicht über den grundlegenden Methodenwechsel zwischen Zinsschranke und altem § 8a hinwegtäuschen (zum Bedeutungswechsel s. Anm. 4). Nur für die Anwendung der beiden verschärfenden Öffnungsklauseln des Abs. 2 und 3 spielen Gesellschafter-Fremdfinanzierungsaspekte eine Rolle. Konkret erfolgt also eine Befreiung von der Zinsschranke wegen § 8a Abs. 2 beispielsweise bei Drittfinanzierungen ohne Rückgriff auf wesentlich beteiligte Anteilseigner oder nahe stehende Personen, bei Fremdfinanzierungen durch Gesellschafter mit einer Beteiligungsquote von bis zu 25 % oder bei wesentlich

beteiligten Anteilseignern mit einer Vergütungshöhe von (insgesamt) bis zu 10 % des Nettozinssaldos.

Bedeutung des Abs. 2: Die Öffnungsklausel des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG wird in Abs. 2 für konzernungebundene Körperschaften in bestimmten Fällen der Gesellschafter-Fremdfinanzierung (einschließlich gleichgestellter Finanzierungen durch Nichtgesellschafter) verschärft. Laut Begr. zum RegE des UntStRefG 2008 soll die Regelung Finanzierungsgestaltungen zwischen einer Körperschaft und ihrem Anteilseigner verhindern (so BTDrucks. 16/4841, 74f.). Insoweit wird vom Gesetzgeber auch in Fällen fehlender Konzernzugehörigkeit dem kstpl. Betrieb besondere Missbrauchsanfälligkeit unterstellt, die die Zinsschranken-Anwendung erforderlich macht. Die 10 %-Unschädlichkeitsgrenze dient nach Vorstellung des Gesetzgebers der Vermeidung von Härten (so BTDrucks. 16/4841, 75). Abgestellt wird auf einen wirtschaftsjahresbezogenen Zinsvergleich (zu Details der Vergleichsrechnung s. Anm. 29), ein bilanzieller Eigenkapital-/Fremdkapital-Vergleich erfolgt nicht. Eine Drittvergleichsmöglichkeit ist nicht gesetzlich vorgesehen. Falls die Öffnungsklausel des Abs. 2 iVm. § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG für konzernungebundene Körperschaften nicht eingreift, müssen sämtliche (also nicht nur gesellschafterbezogene) Zinsaufwendungen die Zinsschranke durchlaufen, sofern die Freigrenze für den Nettozinssaldo von 3 Mio. € überschritten ist. Auf Art und Fristigkeit der Fremdkapitalvergütungen, den Vergütungsempfänger (Anteilseigner, Dritte, Steuerinländer/Steuerausländer) oder bestehende Rückgriffsmöglichkeiten kommt es dann nicht mehr an. Zur Verfassungsproblematik des § 8a Abs. 2 Alt. 3 s. Anm. 4.

► *Stellungnahme:* Die verschärfende Öffnungsklausel des Abs. 2 für bestimmte konzernungebundene Körperschaften ist in ihrer offenkundigen Missbrauchsabwehr sehr grob ausgestaltet, in mancherlei Hinsicht ist sie darüber hinaus lückenhaft und unstimmig. Beispiele dafür sind: Unklar ist, ob die Öffnungsklausel betriebsbezogen oder körperschaftsbezogen auszulegen ist; die Person des Fremdkapitalnehmers wird in unterschiedlicher Weise angesprochen (wesentliche Beteiligung am Grund- oder Stammkapital, Zinsaufwendungen „der Körperschaft“); bei der 10 %-Unschädlichkeitsgrenze wird eine Bruttogröße (= Zinsaufwendungen) ins Verhältnis zu einer Nettogröße (= Zinsaufwendungen abzgl. Zinserträge) gesetzt, was ökonomisch wegen disparater Vergleichspaarpbildung keinen rechten Sinn macht, dabei bleiben auch die konkret einzubeziehenden Zinspositionen offen; Fälle unterjährigen Hineinwachsens in oder Herauswachsens aus einer wesentlichen Beteiligung werden nicht angesprochen; der Rückgriffsbegriff ist gesetzlich nicht definiert; Reihenfolgeprobleme bei Zusammentreffen von Zinsvortrag und Fremdkapitalvergütungen im Hinblick auf ihre Gesellschafter-Fremdfinanzierungsbezogenheit werden ausgeblendet. Die Regelung des Abs. 2 hat also im Ergebnis hohe Anwendungsunschärfen und ist streitanfällig. Zu knappen Erläuterungen aus Sicht der FinVerw. vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 – Tz. 79–83; krit. dazu KÖHLER/HAHNE, DStR 2008, 1505 (1516); DÖRFLER, Ubg 2008, 693 (704f.); GOEBEL/EILINGHOFF/KIM, DStZ 2008, 630 (638).

2. Abgrenzung zum Anwendungsbereich des Abs. 3

18

Nur wenn die zu beurteilende Körperschaft mit ihrem Betrieb „nicht oder nur anteilmäßig zu einem Konzern gehört“, kommt Abs. 2 mit der Befreiungsmög-

lichkeit von der Zinsschranke in Betracht. Bei konzerngebundenen Körperschaften mit „unschädlicher“, weltweit ausgerichteter Gesellschafter-Fremdfinanzierung greift demgegenüber die Escape-Regelung des Abs. 3 ein, die einen ergänzenden Eigenkapitalvergleich erfordert. Die für kstl. Zinsschranken zwecke anwendbare Öffnungsklausel wird also entscheidend durch die Konzernzugehörigkeit des Betriebs definiert. Ein kstl. Organkreis gilt dabei gem. § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 als ein Betrieb.

Problematische Konzernzugehörigkeit: Wann ein Betrieb unter Zinsschranken-Aspekten konzernzugehörig ist, wird in § 4h Abs. 3 Sätze 5 und 6 EStG alternativ definiert, und zwar

- zum einen, wenn er nach dem zugrunde zu legenden Rechnungslegungsstandard mit einem oder mehreren anderen Betrieben konsolidiert wird oder werden könnte,
- zum anderen, wenn eine einheitliche Bestimmung seiner Finanz- und Geschäftspolitik zusammen mit einem oder mehreren anderen Betrieben erfolgt (in Anlehnung an das Control Konzept von IAS 27, Auslegung nach Maßgabe von SIC 12).

Diese bei der Prüfung der Konzernzugehörigkeit geltenden Kriterien für einen erweiterten stl. Konzernbegriff gelten wegen § 8 Abs. 1 auch für kstl. Zinsschrankenzwecke. Dazu im Einzelnen § 4h EStG Anm. 85–95. Nach BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 – Tz. 60, kann ein Konzern gem. § 4h Abs. 3 Satz 6 EStG „auch dann vorliegen, wenn eine natürliche Person an der Spitze des Konzerns steht und die Beteiligungen an den beherrschten Rechtsträgern im Privatvermögen gehalten werden“. Deshalb kann auch eine rein vermögensverwaltend tätige Gesellschaft Konzernspitze sein. Dies zielt ab auf die Erfassung von private equity Fondsstrukturen im Anwendungsbereich der Konzernklausel, ist aber im Ergebnis problematisch (vgl. auch TÖBEN/LOHBECK/FISCHER, FR 2009, 151 [157 f.]). So hat das FG v. 14.12.2011 (7 V 2442/11, EFG 2012, 453, rkr., mit Anm. TÖBEN, FR 2012, 357) ernstliche Zweifel an dem von der FinVerw. vertretenen erweiterten Konzernbegriff des § 4h Abs. 3 Satz 6 EStG geäußert. Die für die Konzernzugehörigkeit einer KapGes. erforderliche einheitliche Bestimmung der Finanz- und Geschäftspolitik kann danach nicht allein durch Identität der handelnden natürlichen Person faktisch hergestellt werden, sondern bedarf einer Beherrschung durch eine Konzernspitze oder ist bei fehlender Stimmrechtsmehrheit nur durch Abschluss eines Beherrschungsvertrags möglich. Dem ist uE zuzustimmen. Für international aufgestellte private equity Fondsstrukturen kommt danach im Regelfall die Stand alone-Klausel mit den Gesellschafter-Fremdfinanzierungsbegrenzungen des § 8a Abs. 2 zur Anwendung. Durch mehrere in- oder ausländ. Betriebsstätten allein wird noch kein Konzern begründet (vgl. etwa KORN, KÖSDI 2008, 15866 [15872]). Bei KapGes. (oder sonstigen Körperschaften) als Anteilseigner fehlt es an einer vollen Konzernzugehörigkeit (also auch nicht nur anteilmäßigen) bei unmittelbar oder mittelbar fehlender Mehrheitsbeteiligung (Vollkonsolidierung erforderlich). Demzufolge fallen etwa Gemeinschaftsunternehmen (§ 310 HGB), assoziierte Unternehmen, die nach Maßgabe der Equity-Methode in den Konzernabschluss einbezogen werden (§ 311 HGB; zu Details HAGEBÖKE/STANGL, DB 2008, 200), oder auch schlichte Beteiligungen unter die Öffnungsklausel des Abs. 2, nicht die des Abs. 3 (so BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 – Tz. 61). Nach Meinung der FinVerw. stellt auch die „typische Komplementär-GmbH“ einer GmbH & Co. KG (ausschließlich Geschäftsführungs- und Haftungsfunktion) keinen Betrieb für Zinsschrankenzwecke dar (uE zutr.); sie ist daher nicht per se konzern-

zugehörig (s. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 – Tz. 66). Durch Anteilsveräußerungen, Umstrukturierungen usw. kann ein Zuordnungswechsel zwischen Abs. 2 und 3 erfolgen, mit uU zerstörenden Konsequenzen auch für etwaig bestehende Zins- und EBITDA-Vorträge (s. mit Beispiel auch BLUMENBERG/LECHNER in BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 113 f.).

II. Personelle Voraussetzungen für Gesellschafter-Fremdfinanzierung beim Vergütungsempfänger

1. Gesetzliche Fallgruppenunterscheidung

19

Für die Anwendung der verschärfenden Öffnungsklausel des § 8a Abs. 2 bei bestimmten Gesellschafter-Fremdfinanzierungen konzernungebundener Körperschaften sind hinsichtlich der Person des FK-Gebers drei Fallgruppen zu unterscheiden: Die betriebsbezogenen Fremdkapitalvergütungen (es sind nur Geldkapitalüberlassungen betroffen; zur Begriffsbildung s. § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG; wegen Details s. § 4h EStG Anm. 72, 75) müssen alternativ gehen an

- einen zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital beteiligten Anteilseigner (Anteilseigner mit sog. wesentlicher Beteiligung),
- eine diesem nahe stehende Person (§ 1 Abs. 2 AStG) oder
- einen Dritten, der auf den zu mehr als einem Viertel am Grund- oder Stammkapital beteiligten Anteilseigner oder eine diesem nahe stehende Person zurückgreifen kann (sog. rückgriffsberechtigter Dritter).

Die personellen Voraussetzungen der Gesellschafter-Fremdfinanzierung gem. Abs. 2 knüpfen eng an Teile der „alten“ § 8a-Regelung an, allerdings bei abweichendem methodischem Regelungskonzept der Zinsschranke (s. Anm. 4). Die Auslegungsprobleme der Altregelung bleiben daher in Teilen erhalten; dies gilt vor allem für den Rückgriffsbegriff, s. Anm. 22.

Abs. 2 nimmt nach seinem Wortlaut nur Bezug auf das Leisten von „Vergütungen für Fremdkapital“ durch die betroffene Körperschaft an den genannten Personenkreis. Dies wird üblicherweise den Erhalt von Fremdkapital voraussetzen, ist aber nach dem Gesetzeswortlaut nicht zwingend. Im Schrifttum wird in diesem Zusammenhang auf Fälle einer Nießbrauchsbestellung am Gesellschafter-Fremdkapital durch den Anteilseigner sowie die Abtretung von Vergütungsrechten verwiesen, auf die § 8a Abs. 2 nicht anwendbar sein sollte (so HEUERMANN in BLÜMICH, § 8a Rn. 18, mit Hinweis auch auf umgekehrte Fallgestaltungen einer Abtretung von Vergütungsansprüchen an Anteilseigner). Entscheidend wird es uE darauf ankommen, ob der Anteilseigner insoweit eine steuerneutrale Einkommensverwendung vornimmt oder die Einkunftserzielungsquelle steuerwirksam überträgt; nur in letzterem Fall greift § 8a Abs. 2 nicht ein. Bei den Gesellschafter-Fremdfinanzierungsvergütungen wird es sich im Regelfall um feste oder ergebnisabhängige Darlehenszinsen (ohne irgendwelche Laufzeitbegrenzungen) handeln; in Betracht kommen aber auch Vergütungen für typische stille Beteiligungen oder fremdfinanzierungsgestaltetes Genussrechtskapital. Durchlaufende Posten fallen nicht unter den Vergütungsbegriff. Üblicherweise werden die Vergütungen sich auf den Inlandsgewinn auswirken, zwingend ist dies nach dem Gesetzeswortlaut aber nicht. Allerdings sollte der 10 %-Test nicht an in einer ausländ. DBA-Betriebsstätte anfallenden Gesellschafter-Fremdfinanzie-

rungsvergütungen scheitern, da insoweit keinerlei inlandsbezogene Missbrauchsabwehr vonnöten ist (aA MÖHLENBROCK/PUNG in DJPW, § 8a Rn. 102).

20 2. Wesentlich beteiligte Anteilseigner

Die Gesellschafter-Fremdfinanzierungsbegrenzung des Abs. 2 geht in ihrer ersten Fallvariante davon aus, dass es sich beim FK-Geber um einen „zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital beteiligten Anteilseigner“ handelt. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 – Tz. 79, spricht von einem „wesentlich beteiligten Anteilseigner“, wobei unmittelbare und mittelbare Beteiligungen zusammenzurechnen sind; nur mittelbare Beteiligungen reichen aus (so BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 – Tz. 81). Es ist für die Beurteilung der vergütungsleistenden Körperschaft eine rechtsträgerbezogene Sichtweise geboten, da der Betriebsbegriff in Abs. 2 nicht genannt wird (so zutr. MÖHLENBROCK/PUNG in DJPW, § 8a Rn. 106). Welche Rechtsform der Anteilseigner hat, ob es sich um einen Steuerinländer oder Steuerausländer handelt, ist unerheblich. Ein (nicht rückgriffsberechtigter) Dritter kann durch unterjährige Erlangung der Anteilseignerstellung in den Gesellschafter-Fremdfinanzierungstest des Abs. 2 hineinwachsen; umgekehrt ist auch ein Herauswachsen aus dem Anwendungsbereich des Abs. 2 denkbar.

Unmittelbare oder mittelbare Anteilseignerstellung des Fremdkapitalgebers: Eine Legaldefinition des Anteilseignerbegriffs findet sich in Abs. 2 nicht. Demzufolge sollte der Begriffskern des § 20 Abs. 5 Satz 2 EStG verwendet werden, wonach Anteilseigner derjenige ist, dem die Anteile an der Körperschaft gem. § 39 AO zuzurechnen sind (sog. wirtschaftliches Eigentum; bei Treuhandverhältnissen Zurechnung zum Treugeber, beim Sicherungseigentum zum Sicherungsgeber). Die Anteilseignerstellung erfordert eigentlich eine unmittelbare Beteiligung (so zum „alten“ § 8a, BMF v. 15.7.2004, BStBl. I 2004, 593 – Tz. 8). Die FinVerw. will erkennbar aber auch mittelbar Beteiligte als Anteilseigner qualifizieren. Ob der Anteilseigner Steuerin- oder -ausländer ist, erscheint unerheblich. Von der Anteilseignerstellung zu unterscheiden ist die Beteiligung. Angesprochen in der Öffnungsklausel für konzernungebundene Körperschaften sind ausdrücl. nur unmittelbare oder mittelbare Beteiligungen (ggf. Zusammenrechnung der Quoten erforderlich) zu mehr als einem Viertel „am Grund- oder Stammkapital“. Damit wird wortlautgemäß nur auf Aktiengesellschaften (§ 6 AktG), die KGaA (§ 278 AktG), die Europäische Aktiengesellschaft (SE) sowie die GmbH (§ 5 Abs. 1 GmbHG) als Kapitalgesellschaftstypen Bezug genommen (so zB auch HEUERMANN in BLÜMICH, § 8a Rn. 15). Erst in einem zweiten Satzteil des Abs. 2 wird bei der sachlichen Gesellschafter-Fremdfinanzierungskomponente von „Zinsaufwendungen der Körperschaft“ gesprochen. Nach dem Gesetzeswortlaut fallen uE – jedenfalls für Zwecke der Abwehrberatung – Körperschaften ohne Mitgliedschaftsrechte (etwa ein Verein oder eine Stiftung) nicht unter Abs. 2; dies dürfte auch für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts usw. gelten, da auch diese keine KapGes. sind. Für beide Fallgruppen greift auch im KStRecht über § 8 Abs. 1 uE nur die allgemeine Öffnungsklausel gem. § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG ein. Ob der Gesetzgeber tatsächlich eine solche Verengung des Anwendungsbereichs von Abs. 2 gewollt hat, dürfte allerdings zweifelhaft sein. Daher wird in Teilen des Schrifttums und wohl auch seitens der FinVerw. über den Gesetzeswortlaut hinaus eine Anwendung auf sämtliche Körperschaften (so MÖHLENBROCK/PUNG in DJPW, § 8a Rn. 106 [107]) oder zu-

mindest auf Körperschaften mit Mitgliedschaftsrechten vertreten (vgl. FÖRSTER in GOSCH, § 8a Rn. 36–38, unter Herausnahme etwa von Stiftungen und Vereinen). Speziell zum Genossenschaftsmodell als Gestaltungsmöglichkeit s. KOLLRUSS/ERL/SEITZ/GRUEBNER/NIEDENTAL, DSStZ 2009, 117 (119).

Wesentliche Beteiligung: Der Begriff „wesentliche Beteiligung“ wird in Abs. 2 abw. zur früheren Rechtslage nicht mehr verwendet; aus Vereinfachungsgründen dürfte dies aber trotzdem weiter zulässig sein. Stimmrechte, die von der vermögensmäßigen Beteiligung abweichen, sind für die Anwendung der Öffnungsklausel des Abs. 2 unerheblich. Bei exakter Einhaltung der 25 %-Grenze greift Abs. 2 nicht; denn die Beteiligung muss zu mehr als einem Viertel bestehen. Eigene Anteile der KapGes. sind vom Grund- oder Stammkapital zu kürzen, erhöhen damit die jeweilige Beteiligungsquote. In Übereinstimmung mit der überwiegenden Meinung im Schrifttum kann davon ausgegangen werden, dass eine mittelbare Beteiligung auch über eine PersGes. gehalten werden kann (insoweit klarer allerdings der alte § 8a Abs. 3 Satz 1). In Organschaftsfällen muss die wesentliche Beteiligung am OT bestehen; Darlehensbeziehungen zwischen OT und OG sind wegen der fiktiven Betriebseinheit und ergebnismäßiger Saldierung uE für Zwecke des § 8a Abs. 2 unerheblich (so zutr. MÖHLENBROCK/PUNG in DJPW, § 8a Rn. 104). Bei einem unterjährigen Hineinwachsen in oder Herauswachsen aus einer wesentlichen Beteiligung sind für die Prüfung des Abs. 2 nur die zeitanteiligen Vergütungen einzubeziehen. Dies ist zwar nicht mehr ausdrükl. in Abs. 2 geregelt, entspricht aber der überwiegenden Meinung im Schrifttum (vgl. Anm. 17).

3. Nahe stehende Person

21

§ 8a Abs. 2 nennt in der zweiten Alternative seiner Fallgruppenunterscheidung für Gesellschafter-Fremdfinanzierungszwecke als denkbare Vergütungsempfänger „eine diesem nahe stehende Person“. Die Nahestehens-Beziehung muss deshalb zum wesentlich beteiligten Anteilseigner bestehen. Ein Näheverhältnis zu einem rückgriffsberechtigten Dritte reicht nicht aus (etwa bei verlängerter Rückgriffskette); so zutr. HEUERMANN in BLÜMICH, § 8a Rn. 27; aA MÖHLENBROCK/PUNG in DJPW, § 8a Rn. 116.

Begriffsklärung: Der Begriff der „nahe stehenden Person“ wird – wie im alten § 8a gleichermaßen – bei Heranziehung des § 1 Abs. 2 AStG (in der jeweils geltenden Fassung, dynamischer Rechtsverweis) definiert, allerdings unabhängig davon, ob es sich um einen nahe stehenden Steuerin- oder -ausländer gleich welcher Rechtsform (Körperschaft, PersGes. oder natürliche Person) handelt. Da auf das Nahestehen-Verhältnis zum Anteilseigner abzustellen ist, sind konkret vor allem Mutter-, Tochter- und Schwestergesellschaften des Anteilseigners oder auch natürliche Personen mit Einflussnahme auf die Geschäftsbeziehungen des Anteilseigners gem. § 1 Abs. 2 Nr. 3 AStG gemeint; Angehörige (§ 15 AO) einer natürlichen Person als Anteilseigner sind nicht per se nahestehend iSd. § 1 Abs. 2 AStG (vgl. eingehender dazu BMF v. 15.12.1994, BStBl. I 1995, 25 [berichtigt 176] Tz. 16–19, allerdings unter Bezugnahme auf eine ausschließlich unmittelbare Anteilseignerstellung).

Abgrenzung: Die Begriffe „nahe stehende Person“ und „Anteilseigner“ müssen überschneidungsfrei voneinander abgegrenzt werden. Nahestehende Person kann nur sein, wer weder unmittelbarer noch (nach dem Verständnis der FinVerw.) mittelbarer Anteilseigner ist. Da auch die Tochtergesellschaft einer Kör-

perschaft deren Anteilseigner nahestehen kann, werden sog. upstream-Darlehen mit ihren Vergütungen in den Vergleichstest für Zwecke des § 8a Abs. 2 einbezogen. Bei einem unterjährigen Wechsel der Nahestehens-Beziehung sind betroffene FK-Vergütungen nur anteilig zu berücksichtigen. Vgl. mit weiteren Details MÖHLENBROCK/PUNG in DJPW, § 8a Rn. 110-115; FÖRSTER in GOSCH, § 8a Rn. 46; MATTERN in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8a Rn. 234–243.

22 4. Rückgriffsberechtigter Dritter

Zur Vermeidung finanzierungsbezogener Umgehungsgestaltungen vor allem durch Zwischenschaltung von Banken ist für Zwecke der Öffnungsklausel des Abs. 2 im Bereich der Gesellschafter-Fremdfinanzierung als dritte Alt. der Fallgruppenunterscheidung eine Rückgriffsklausel enthalten. Dritter ist nur derjenige, der weder Anteilseigner noch nahe stehende Person gem. § 1 Abs. 2 AStG ist. Auch ein unwesentlich Beteiligter ist Gesellschafter der betroffenen Körperschaft und kann deshalb uE kein Dritter sein (aA MÖHLENBROCK/PUNG in DJPW, § 8a Rn. 116; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8a Rn. 118). Erst ab dem Zeitpunkt des (unterjährigen) Entstehens der Anteilseignerstellung kommt ein steuerschädlicher Rückgriff in Betracht; umgekehrt kann der Wegfall der Anteilseignerstellung den bestehenden Rückgriff steuerunschädlich machen. Üblicherweise wird Dritter eine in- oder ausländ. Bank sein. Die Auslegung des Tatbestandsmerkmals „zurückgreifen kann“ (= Rückgriff; s. auch Abs. 3 Satz 2) ist entscheidend für die praktische Anwendungsbreite der Öffnungsklausel. Eine gesetzliche Definition des Rückgriffsbegriffs fehlt; die Möglichkeit eines Rückgriffs reicht nach dem Gesetzeswortlaut aus. Zwischenzeitlich hat der BFH v. 13.3.2012 (I B 111/11, BStBl. II 2012, 611) ernstliche Verfassungszweifel an der verwaltungsseitigen Reichweite des Rückgriffsbegriffs in § 8a Abs. 2 Alt. 3 geäußert. Das Gericht bezieht sich dabei auf Rückgriffsfälle außerhalb von missbrauchsgeleiteten back-to-back-Finanzierungen, bei denen etwa durch eine Gesellschafterbürgschaft auch übliche Fremdfinanzierungen von KapGes. bei Banken aus Sicht der FinVerw. (s.u.) erfasst werden mit der Rechtsfolge einer Kappung des Zinsabzugs durch die Zinsschranke. Der BFH stützt dies auf den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Zu weiteren Details s. Anm. 4. Eine förmliche Reaktion der FinVerw. auf den BFH-Beschluss ist bislang nicht erfolgt. Durch Veröffentlichung im BStBl. hat die FinVerw. allerdings zu erkennen gegeben, dass sie die Verfassungszweifel des BFH in der Besteuerungspraxis akzeptiert.

Weite Auslegung des Rückgriffsbegriffs: Der Wille des historischen Gesetzgebers im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 zielt auf einen recht weit gefassten Rückgriffsbegriff, denn nach der Begr. zum RegE zum UntStReformG 2008 soll ein Rückgriff bereits dann möglich sein, „wenn der Anteilseigner oder die ihm nahe stehende Person dem Dritten gegenüber faktisch für die Erfüllung der Schuld einsteht“ (BTDrucks. 16/4841, 75). Ein konkret rechtl. durchsetzbarer Anspruch (etwa aufgrund einer Bürgschaft oder Garantieerklärung) wäre danach ausreichend, aber nicht erforderlich. Ein Rückgriff entsteht auch bereits durch eine weiche Patronatserklärung oder einen bloßen Konzernrückhalt. Auch die sachliche Begrenzung des Rückgriffsrechts auf Kapitalforderungen wäre zu eng; ein solcher Rückgriff könnte auch bereits durch eine dingliche Sicherheit (etwa Sicherungseigentum oder eine Grundschuld) oder die Verpfändung von Anteilen an der fremdfinanzierten Gesellschaft begründet werden. Zur Sicht der FinVerw. mit weitem Rückgriffsbegriff s. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 –

Tz. 83; MÖHLENBROCK, Ubg 2008, 1 (11). Bei Körperschaften des öffentlichen Rechts bestehen nach Meinung der FinVerw. wegen der Erfüllung von Aufgaben der Daseinsvorsorge weitreichende Ausnahmen vom Rückgriffsbegriff, nur back-to-back Finanzierungen sollen „rückgriffsrelevant“ sein (s. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 – Tz. 93, uE ist eine solche Billigkeitsregelung unter Gleichbehandlungsgesichtspunkten problematisch; so auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8a Rn. 117).

Hinweis: Auf Beschlussempfehlung des BRats (BTDrucks. 16/5377, 17 f.) im Verfahren zur Unternehmensteuerreform 2008 sollte der Rückgriffsbegriff in einem neuen Abs. 4 gesetzlich definiert werden iS eines back-to-back-Rückgriffs auf Kapitalforderungen. Diese Beschlussempfehlung ist letztlich allerdings nicht vom Gesetzgeber umgesetzt worden.

► *Stellungnahme:* Das umfassende, konturenlose Verständnis des Rückgriffsbegriffs der FinVerw. führt uE zu einer weitgehenden Nichtanwendbarkeit der Öffnungsklausel des Abs. 2 und steht damit im Widerspruch zu der eigentlichen gesetzgeberischen Zielsetzung, auch im KStRecht bei konzernungebundenen Betrieben die Zinsschranke außer Vollzug zu setzen (dies dürfte in noch höherem Maße auch für Abs. 3 gelten). Nicht zuletzt gestützt auf BFH v. 13.3.2012 (I B 111/11, BStBl. II 2012, 611) lässt sich der durch die FinVerw. weitgefasste Rückgriffsbegriff deshalb nicht halten. Es ist eine Begrenzung auf nachweisbare Missbrauchsfälle (etwa bei back-to-back-Finanzierungen) geboten. Auch die Herkunft des Rückgriffsbegriffs trägt eine solche weitreichende Auslegung nicht, denn der Begriff des Rückgriffs stammt aus dem Wertpapier- und Kreditsicherungsrecht und erfordert demzufolge einen rechtl. durchsetzbaren Anspruch der Bank gegen den Anteilseigner oder eine diesem nahe stehende Person. Weiche Patronatserklärungen oder gar ein bloßer Konzernrückhalt lösen demgegenüber gerade keinen Rückgriff aus. Der Rückgriffsbegriff sollte uE daher iS durchsetzbarer rechtl. Ansprüche ausgelegt werden (so auch die ganz überwiegende Meinung im Schrifttum; vgl. etwa Stellungnahme IDW v. 23.11.2007, IDW-Fachnachrichten 2007, 641; TÖBEN, FR 2007, 739 [744]; zur umfangmäßigen Rückgriffsbeschränkung TÖBEN/FISCHER, Ubg 2008, 149 [159]; „so weit“ der Rückgriff reicht; s. zur Beschränkung der Reichweite des Rückgriffsbegriffs auch Thüringer Landesfinanzdirektion v. 7.5.2009, DStR 2009, 1150; OFD Koblenz v. 27.4.2009, DB 2009, 1964; zu weitgehend uE HEUERMANN in BLÜMICH, § 8a Rn. 25, 26, wonach etwa bereits die allgemeinen Geschäftsbedingungen der Banken Grundlage für einen Rückgriff sein können). Eigene Sicherheiten der finanzierten Körperschaft lösen einen Rückgriff des Dritten nicht aus. Gleiches gilt für Sicherheitengestellungen im Organkreis, da insoweit ein Betrieb vorliegt (§ 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2). Auch sollte trotz wirtschaftlicher Ähnlichkeit ein GAV oder auch Beherrschungsvertrag mit jeweiliger gesetzlicher Verlustübernahmeverpflichtung einen Rückgriff des Dritten ausschließen; denn die rechtl. Ausgleichsverpflichtung der Muttergesellschaft besteht nur gegenüber dem abhängigen Unternehmen und kann erst durch weiterreichende Rechtsdurchsetzungsmaßnahmen des Dritten genutzt werden. Vgl. krit. auch KREFT/SCHMITT-HOMANN, BB 2008, 2099.

Hinweis: Der Rückgriffsbegriff wird auch in § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c EStG für Zwecke des Ausschlusses von der Abgeltungsteuer verwendet. In seiner Neufassung durch das JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150) wird näher konkretisiert, wann ein Zusammenhang zwischen Kapitalanlage und Kapitalüberlassung besteht mit der Folge, dass eine Rückgriffsberechtigung des Dritten unterlegt wird. Die dort zu findenden Vermutungsregeln können auch für back-to-back-Finanzierungsfälle als Rückgriffsformen nutzbar gemacht werden.

23 **III. Sachliche Voraussetzungen für unschädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung: Vergütungen für Fremdkapital an bestimmten Personenkreis betragen nicht mehr als zehn Prozent der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen der Körperschaft**

Eine für Zwecke der Öffnungsklausel des Abs. 2 unschädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung liegt nur vor, wenn die Vergütungen der KapGes. für Fremdkapital an den qualifizierten Personenkreis von Gesellschaftern und Nichtgesellschaftern (zu Details s. Anm. 17) „nicht mehr als zehn Prozent der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen der Körperschaft iSd. § 4h Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes betragen“. Zum Nachweiserfordernis s. Anm. 30.

Bedeutung der 10 %-Unschädlichkeitsgrenze: Sie dient nach der Gesetzesbegründung der Vermeidung von Härten (so BTDrucks. 16/4841, 75). Ein sehr begrenzter Umfang eigentlich eigentlich schädlicher Gesellschafter-Fremdfinanzierung soll den Ausschluss der Öffnungsklausel für konzernungebundene Körperschaften nicht bewirken. Dies ist im Grundsatz sachgerecht, denn die 10 %-Bagatellgrenze wird des Öfteren auch in anderen StRechtsbereichen verwendet. Allerdings ist die Vergleichspaarbildung zur Ermittlung der 10 %-Grenze problematisch und im Ergebnis systemwidrig, da eine Bruttogröße (Vergleichsgröße I; Zinsaufwendungen) ins Verhältnis zu einer Nettogröße (Vergleichsgröße II; Nettozinssaldo) gesetzt wird; die Wirkung der 10 %-Grenze wird damit uU verzerrt, denn die Höhe der relevanten Zinserträge nimmt inversen Einfluss auf die 10 %-Grenze. Das bedeutet: Je höher die Zinserträge sind, desto eher wird die 10 %-Grenze verletzt, ohne dass insoweit eine Missbrauchsvermutung angebracht wäre. Besteht kein Nettozinssaldo (Zinserträge größer als Zinsaufwendungen), spielt die 10 %-Grenze ohnehin wegen fehlender Zinsschrankenwirkung keine Rolle mehr. Eine Bruttogröße wäre auch als Bezugsrahmen für den 10 %-Vergleich geboten (so auch MÖHLENBROCK/PUNG in DJPW, § 8a Rn. 102); denn nur ein Vergleich der Vergütungen für Gesellschafter-Fremdfinanzierung mit dem gesamten Finanzierungsaufwand macht Sinn (glA FÖRSTER, Stbg 2007, 559 [567]; FÖRSTER in GOSCH, § 8a Rn. 58).

Beispiel: Die Zinsen für Gesellschafterdarlehen und rückgriffsbehaftete Darlehen bei einer nicht konzernierten GmbH betragen 500 000 € p.a. Die Zinsaufwendungen insgesamt belaufen sich auf 5 Mio. €; Zinserträge sind nicht angefallen. In einem solchen Sachverhalt betragen die Vergütungen für Gesellschafter-Fremdkapital exakt 10 %. Da der Ausschluss vom stand-alone-escape eine Quote von mehr als 10 % erfordert, greift die Zinsschranke nicht ein.

Alternative 1: Die Gesellschafter-Fremdkapitalvergütungen betragen wiederum 500 000 €. Die Zinsaufwendungen belaufen sich auf 5 Mio. €; darüber hinaus sind 1 Mio. € Zinserträge angefallen. In einem solchen Fall beträgt die Gesellschafter-Fremdfinanzierung 12,5 % der Nettozinserlöse, die stand-alone-Klausel greift nicht ein. Die Zinsschranke kommt zur Anwendung, obwohl die für den BA-Abzug in Betracht kommenden Zinsaufwendungen dieselben wie im Grundfall sind.

Alternative 2: Es fallen wiederum 500 000 € Vergütungen für Gesellschafter-Fremdkapital an. Die gesamten Zinsaufwendungen betragen 5 Mio. €; es sind Zinserträge iHv. 2,1 Mio. € angefallen. In einem solchen Sachverhalt beträgt die schädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierungsquote rd. 17,24 %, allerdings unterschreitet der Nettozinssaldo die Freigrenze von 3 Mio. €. Die Zinsschranke kommt in diesem Sachverhalt trotz identischer Zinsaufwandspositionen nicht zur Anwendung.

Inhalt und Ermittlung der 10 %-Unschädlichkeitsgrenze: Die Vergütungen für Gesellschafter-Fremdkapital (Bruttogröße) werden ins Verhältnis gesetzt zum Nettozinssaldo; bei Überschreitung der 10 %-Grenze ist eine Anwendung der Öffnungsklausel nicht zulässig mit der Folge der Zinsschranken-Anwendung (jedenfalls sofern die 3 Mio. €-Freigrenze für den Nettozinssaldo überschritten ist). Der Wortlaut der Regelung weist eine Reihe auslegungsbedürftiger Unschärfen auf. So ist etwa fraglich, ob sich der Rechtsverweis „iSd § 4h Abs. 3 EStG“ auf „Zinsaufwendungen“ oder „Körperschaft“ bezieht (vgl. auch Anm. 17; dazu auch HEUERMANN, DStR 2013, 1 [4], mE zutreffend). Im Einzelnen gilt: Die Ermittlung der Vergleichsgrößen erfolgt laut Gesetzesbegründung und entsprechend dem besteuersystematischen Zusammenhang wirtschaftsjahrbezogen für die betroffene Körperschaft (idR identisch mit dem Betrieb), allerdings nur bei Einbeziehung der inländ. Zinsaufwendungen (und auch Zinserträge). Eine Ausnahme für eine VZ-bezogene Ermittlung besteht bei sinnemäßiger Anwendung des Abs. 1 Satz 4 bei ausländ. KapGes. mit Überschusseinkünften. Die an den schädlichen Personenkreis geleisteten Zinsen sind für den 10 %-Test nach Meinung der FinVerw. additiv nach Art einer Gesamtbetrachtung, nicht pro Empfänger zu ermitteln (so BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 – Tz. 82). Allerdings hat das Nds. FG v. 18.2.2010 (6 V 21/10, EFG 2010, 918, rkr.) in einem Aussetzungsbeschluss ernstliche Zweifel an dieser Rechtsauffassung bezogen auf den Anwendungsbereich des § 8a Abs. 3 Satz 1 geäußert; dies dürfte entsprechend auch für § 8a Abs. 2 gelten. Es erscheint daher auch ein auf den einzelnen wesentlich beteiligten Gesellschafter isolierter 10 %-Test denkbar (uE letztlich nicht überzeugend). Abschließend entschieden ist die Frage nicht, was für Gestaltungs- und Abwehrberatungszwecke zu berücksichtigen ist (vgl. BEHRENS, BB 2010, 1132; BOHN, Zinsschranke und Alternativmodelle zur Beschränkung des steuerlichen Zinsabzugs, 2009, 285 f.; GOEBEL/EILINGHOFF/KIM, DStZ 2008, 630 [639]). Besteht die Gesellschafter-Fremdfinanzierungskonstellation in personeller Hinsicht nur für einen Teil des Wj., sollte die Vergleichspaarbildung zur Ermittlung der 10 %-Grenze nur zeitanteilig entsprechend der Aufwandsentstehung erfolgen (so zutr. SCHADEN/KÄSHAMMER in ERNST & YOUNG/BDI, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 141 f.; MÖHLENBROCK/PUNG in DJPW, § 8a Rn. 117 unter Bezugnahme auf den Gesetzeswortlaut). Die Vergütungen für Gesellschafter-Fremdkapital in der Vergleichsgröße I umfassen nur die Zinsaufwendungen gem. § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG; bei der Vergleichsgröße II wird dagegen auf die Zinsaufwendungen (verstanden als Nettozinssaldo) iSd. § 4h Abs. 3 EStG insgesamt Bezug genommen; dies schließt Auf- und Abzinsungsbeträge ein. Bei auftretenden Reihenfolgeproblemen bei der Zinszuordnung – etwa Aufspaltung des Zinsvortrags nach der Herkunft der Zinsen für die Ermittlung der 10 %-Grenze im Folgejahr – sollte uE mangels gesetzlicher Regelung das Meistbegünstigungsprinzip gelten; dies gebietet auch die Teleologie und Systematik der kstl. Zinsschranke als Instrument nur temporärer Begrenzung des Zinsabzugs (auch Verbot steuerverschärfender Lückenfüllung).

IV. Nachweis unschädlicher Gesellschafter-Fremdfinanzierung erforderlich 24

Die Anwendung der Öffnungsklausel für konzernungebundene Körperschaften gem. Abs. 2 iVm. § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG kommt nur in Betracht, sofern „die Körperschaft dies nachweist“ (letzter Satzteil des Abs. 2). Es handelt sich um eine vom Gesetzgeber angeordnete Umkehr der Beweislast (so etwa

KÖHLER/HAHNE, DStR 2008, 1505 [1516]), da eine schädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung eigentlich durch die FinVerw. nachgewiesen werden müsste. Im Einzelfall kann ein Verzicht auf den Nachweis im Interesse der Entstehung eines EBITDA-Vortrags (§ 4h Abs. 1 Satz 3 EStG; dazu BOHN/LOOSE, DStR 2011, 241 [242 f.]) sinnvoll sein. Bei fehlendem oder nicht durch das zuständige FA akzeptiertem Nachweis greift die Zinsschranke, obgleich die betroffene Körperschaft nicht zu einem Konzern gehört (ggf. Rechtsbehelfsmöglichkeit gegen einen den Nachweis ablehnenden Verwaltungsakt).

Gegenstand der Nachweispflicht sind uE sowohl die personellen als auch die sachlichen Voraussetzungen für das Nichtvorliegen einer schädlichen Gesellschafter-Fremdfinanzierung. Eine Begrenzung der Nachweispflicht nur auf die sachlichen Voraussetzungen erscheint zwar grammatikalisch möglich, ist uE aber wohl zu eng. Die Nachweispflicht mit entsprechenden Dokumentationsanfordernissen gegenüber dem zuständigen FA erstreckt sich damit konkret vor allem auf folgende Aspekte:

- Fehlen einer unmittelbaren oder mittelbaren wesentlichen Beteiligung an der finanzierten Körperschaft;
- Nichtvorliegen einer Finanzierung durch eine nahe stehende Person gem. § 1 Abs. 2 AStG;
- fehlende Rückgriffsberechtigung des finanzierenden Dritten (Gegenbeweis durch Bankbescheinigung oder anderweitige Dokumentation erforderlich);
- Nichtüberschreitung der 10 %-Unschädlichkeitsgrenze für den (gesellschafts- oder gesellschafterbezogen zu ermittelnden) Nettozinssaldo (Ermittlung der gesamten Fremdkapitalvergütungen, Ermittlung und Dokumentation der 10 %-Nettozinssaldogröße).

Durchführung des Nachweises: Das Gesetz selbst und auch die Begr. zum RegE enthalten keine weiteren Hinweise zur Durchführung des Nachweises. Es dürften daher die allg. verfahrensrechtl. Grundsätze zur Anwendung von Beweismitteln gelten (§§ 92 ff. AO); ermessensabhängig sollte jedenfalls für Teilbereiche auch eine (ggf. strenge) Glaubhaftmachung durch die Körperschaft ausreichen. Ein Negativbeweis iSd. Fehlens steuerschädlicher Gesellschafter-Fremdfinanzierung kann seitens der FinVerw. nicht verlangt werden. Ausreichend sein wird ein Positiv-Beweis, der darlegt, dass die Ausschlusskriterien für eine schädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung erfüllt sind. Ein solcher Positiv-Nachweis wegen fehlender steuerschädlicher Gesellschafter-Fremdfinanzierung wird üblicherweise mit Einreichung der StErklärung zu führen sein, kann aber auch bis zur Bestandskraft des entsprechenden StBescheids im Rahmen des verfahrensrechtl. Zulässigen nachgeholt werden (vgl. MATTERN in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8a Rn. 264; DÖRFLER in ERLE/SAUTER, § 8a Rn. 81).

Hinweis: Auch Abs. 3 Satz 1 statuiert ein Nachweisgebot für die Geltendmachung des Eigenkapitalquoten-Escapes, das allerdings deutlich komplexer im Vergleich zur Öffnungsklausel des Abs. 2 ist, da es sich auch auf sämtliche anderen demselben Konzern zugehörigen Rechtsträger erstreckt. Der Nachweis muss deshalb nach Meinung der FinVerw. weltweit geführt werden. Zu Einzelheiten s. Anm. 25 ff.

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Besonderheiten der Öffnungsklausel zum Eigenkapitalvergleich für konzerngebundene Körperschaften bei externer Gesellschafter-Fremdfinanzierung**

**I. Überblick: Verschärfung der Escape-Regelung
des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG**

1. Regelungskonzept des Abs. 3

25

§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG sieht eine hochkomplexe Befreiung von der Zinsschranke für konzerngebundene Betriebe für den Fall vor, dass ihre stichtagsbezogene bilanzielle Eigenkapitalquote gleich hoch oder höher ist als die des Konzerns (bei Unterschreitung mit einer Toleranzgrenze von 2 %). Bei Erfüllung dieser eigenkapitalquotenbezogenen Öffnungsklausel wird typisierend fehlender Missbrauch beim Zinsabzug unterstellt; die Zinsschranke kommt nicht zur Anwendung.

Weltweiter Gesellschafter-Fremdfinanzierungstest zur Missbrauchsabwehr: Für kstspezifische Zinsschranken Zwecke verschärft der Gesetzgeber mit Abs. 3 die Möglichkeit zum Eigenkapital-Escape bezogen auf bestimmte Gesellschafter-Fremdfinanzierungsstrukturen, wobei deren Definition Tatbestandsähnlichkeit mit der Öffnungsklausel für konzerngebundene Körperschaften in Abs. 2 aufweist. Der Gesellschafter-Fremdfinanzierungsbezug erstreckt sich in Abs. 3 allerdings auf den gesamten Konzern mit seinem in- und ausländ. Anteilsbesitz, was die praktischen Anwendungsfragen erheblich erschwert. Diese Gesamtkonzernbetrachtung soll Möglichkeiten zur gestalterischen Absenkung der Konzern-Eigenkapitalquote als steuerrelevantem Vergleichsmaßstab vorbeugen (so MÖHLENBROCK/PUNG in DJPW, § 8a Rn. 160, 166; „Schutz“ der Konzern-Eigenkapital-Quote vor Manipulationen; ähnlich FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8a Rn. 164; HERZBERG, GmbHR 2009, 367 [369], mit einem Beispiel). Die Zinsschranke selbst wirkt wiederum nur inlandsbezogen. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 – Tz. 82, ordnet für Zwecke des Abs. 3 ausdrückl. an, dass sämtliche qualifizierte Gesellschafter-Fremdfinanzierungen unabhängig davon einzubeziehen sind, „ob sie sich auf den inländischen oder ausländischen Gewinn des Rechtsträgers auswirken“ (ähnlich BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 – Tz. 80 Abs. 1 letzter Satz). Abschließend entschieden ist die Frage nicht. Zusammengefasst liegt nur dann keine schädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung mit der Möglichkeit des Eigenkapital-Escapes bei konzerngebundenen Körperschaften vor, wenn weder bei der stpfl. Körperschaft selbst noch bei einer anderen konzernangehörigen Gesellschaft die 10 %-Grenze überschritten ist und die von der inländ. Anwendung der Zinsschranke betroffene Körperschaft dies nachweisen kann (so zutr. auch TÖBEN/FISCHER, GmbHR 2007, 533). Zur Abgrenzung des Anwendungsbereichs von Abs. 3 gegenüber Abs. 2 nach Maßgabe der Konzernierung s. Anm. 18. Unter dem Aspekt der Rechtssicherheit sollten die in Abs. 2 und 3 verwendeten Begriffe möglichst einheitlich ausgelegt werden, sofern der Gesetzeszweck nichts Anderweitiges verlangt. So sollte etwa bei einer KapGes.-Struktur der „Anteilseigner“ (Abs. 2) dem „Gesellschafter“ (Abs. 3) entsprechen.

Zweistufige Ausgestaltung des Eigenkapital-Escape: Die Öffnungsklausel des Abs. 3 gibt der konzerngebundenen Körperschaft die Möglichkeit, über die Führung des Eigenkapital-Quotenvergleichs aus der Anwendung der Zinsschranke auszuschneiden. Der Escape aus der Zinsschranke für Körperschaften durch Eigenkapital-Quotenvergleich ist dabei zweistufig ausgestaltet: Zum einen Nachweis fehlender schädlicher Gesellschafter-Fremdfinanzierung, anschließend konkrete Führung des Eigenkapital-Quotenvergleichs. Die Öffnungsklausel des Abs. 2 für konzernungebunde kstl. Betriebe ist dagegen einstufig; gelingt der Nachweis unschädlicher Gesellschafter-Fremdfinanzierung, gilt die Zinsschranke auch bei über der Freigrenze von 3. Mio. € liegenden Nettozinssalden nicht.

26 2. Tatbestandsaufbau des Abs. 3

Die Norm regelt die kstspezifischen Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Öffnungsklausel zum Eigenkapital-Quotenvergleich bei konzerngebundenen Körperschaften (Abs. 3 Satz 1: „... ist nur anzuwenden, wenn ...“). Wie der Eigenkapital-Escape konkret durchzuführen ist, ergibt sich auch für konzerngebundene Körperschaften unmittelbar aus § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG; die Anwendungsfragen im Zusammenhang mit der IFRS-Rechnungslegung erlangen vor allem bei kapitalmarktorientierten Körperschaften besondere Bedeutung. Ein ertragstl. wirksam begründeter Organkreis gilt dabei auch für Eigenkapital-Quotenvergleichszwecke als ein Betrieb (§ 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2; zu Folgefragen bei Abs. 3 s. FÖRSTER in GOSCH, § 8a Rn. 79). Die Zulässigkeit der Öffnungsklausel ist im Tatbestand des Abs. 3 in zwei aufeinander aufbauenden Sätzen geregelt:

Abs. 3 Satz 1 nennt in sprachlich verunglückter Form die personellen, sachlichen und nachweisgebundenen Grundvoraussetzungen für das Vorliegen einer konzernweiten unschädlichen Gesellschafter-Fremdfinanzierung. Danach besteht die Möglichkeit zur Erlangung eines Eigenkapital-Escapes (nach Maßgabe des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG) nur wenn

- die „Vergütungen für Fremdkapital“ der „Körperschaft“ oder eines „anderen demselben Konzern zugehörenden Rechtsträgers“ (personelle Voraussetzung zum Fremdkapitalnehmer)
- an einen „zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Kapital beteiligten Gesellschafter einer konzernzugehörigen Gesellschaft“ (wesentliche Beteiligung bei durchgerechneter Beteiligungsquote), eine diesem nahe stehende Person (§ 1 Abs. 2 AStG) oder einen Dritten, der auf den zu mehr als einem Viertel am Kapital beteiligten Gesellschafter oder eine diesem nahe stehende Person zurückgreifen kann (personelle Voraussetzungen zum Fremdkapitalgeber),
- nicht mehr als 10 % des die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwands des Rechtsträgers iSd. § 4h Abs. 3 EStG betragen (sachliche Voraussetzung zum steuerunschädlichen Nettozinssaldo) und
- die Körperschaft dies nachweist (nachweisgebundene Voraussetzung).

Die Tatbestandsmerkmale stimmen in ihrem Begriffskern weitgehend mit Abs. 2 überein, deutliche Unterschiede ergeben sich aber aus der für Abs. 3 anzustellenden (weltweiten) Gesamtkonzernbetrachtung (zu Details s. Anm. 18).

Abs. 3 Satz 2 beschr. anschließend die Kriterien qualifizierter schädlicher Gesellschafter-Fremdfinanzierung auf konzernexterne Darlehen und Rückgriffsrechte. Umgekehrt formuliert werden die sachlichen Voraussetzungen für eine konzernweit unschädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung erweitert, denn konzerninterne Darlehen bleiben zumindest für Zwecke der Vergleichsgröße I (= Vergütungen für FK) bei der Ermittlung des Nettozinssaldos außer Betracht. Entsprechendes gilt – ungeachtet der Rechtsproblematik des weiten Rückgriffsbegriffs – für konzerninterne Bürgschaften, die ebenfalls nicht gesellschafterfremdfinanzierungsrelevant sind (so BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 – Tz. 80), denn nach dem Gesetzeswortlaut sind in die 10 %-Unschädlichkeitsgrenze nur einzubeziehen

- Zinsaufwendungen aus Verbindlichkeiten, die in dem voll konsolidierten Konzernabschluss nach § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG ausgewiesen sind und
- bei Finanzierung durch einen Dritten einen Rückgriff gegen einen nicht zum Konzern gehörenden Gesellschafter oder eine diesem nahe stehende Person auslösen.

Die verschärfende Öffnungsklausel bei schädlicher Gesellschafter-Fremdfinanzierung für konzerngebundene Betriebe gilt auch bei Mitunternehmenschaften, die einer Körperschaft nachgeordnet sind; § 4h Abs. 2 Satz 2 EStG ordnet eine entsprechende Geltung des Abs. 3 an (s. eingehender § 4h EStG Anm. 67).

Beispiel (in Anlehnung an BREUNINGER, DAI-Arbeitsunterlage „Bilanz und Steuern 2007, 130 f.): Ein international aufgestellter deutscher Konzern mit der X-AG als OT (§ 15 Satz 1 Nr. 3) unterhält in China ein Joint Venture; der mit 25,1 % beteiligte Joint Venture-Partner bürgt für ein dortiges Bankdarlehen, die Vergütungen an den rückgriffsberechtigten Dritten in China überschreiten beim Joint Venture-Rechtsträger die 10 %-Nettozinssaldogröße. Wegen dieser schädlichen externen gesellschaftergesicherten Finanzierung in China kann die X-AG nach Meinung der FinVerw. wegen Abs. 3 keinen wirksamen Eigenkapital-Quotenvergleich führen. Die 3 Mio. €-Freigrenze ist für den 10 %-Test unerheblich. Zu einem ähnlichen Beispiel auch TÖBEN, FR 2007, 739 (743); GANSSAUGE/MATTERN, DSr 2008, 213 (214); weiterführend MÖHLENBROCK/PUNG in DJPW, § 8a Rn. 178. Kritisch zu den überbordenden Rechtsfolgen s. Anm. 27.

3. Bedeutung und Wirkung des Abs. 3

27

Der Sinn der verschärfenden Öffnungsklausel für den Eigenkapital-Quotenvergleich bei konzerngebundenen Körperschaften um schädliche externe Gesellschafter-Fremdfinanzierungsvorgänge ist schwer verständlich und letztlich unklar geregelt. Es besteht eine Vielzahl von Zweifelsfragen (s. Anm. 28, 29, 31). Die ausufernde Reichweite der steuerschädlichen Wirkung des § 8a Abs. 3 ist praktisch kaum plan- und handhabbar (vgl. auch JONAS in SCHAUMBURG/PILTZ, Grenzüberschreitende Gesellschaftsstrukturen im Internationalen Steuerrecht, 2010, 33 [42]; MÖHLENBROCK, Ubg 2008, 1 [12:] „Reichweite bisher unbekanntem Ausmaßes“).

Schwer praktikable weltweite Schädlichkeitsprüfung für Gesellschafter-Fremdfinanzierung: Eine die Öffnungsklausel des Abs. 3 versagende schädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung ist nach Meinung der FinVerw. – kurz gefasst – dadurch charakterisiert, dass sie sich zum einen nicht nur auf die konkret für § 8a-Zwecke zu prüfende inländ. Betriebseinheit erstreckt, sondern auf alle demselben Konzern zugehörenden in- und ausländ. Rechtsträger; zum anderen werden aber für die Ermittlung der 10 %-Grenze nur an wesentlich beteiligte

Gesellschafter (und diesen gleichgestellte Nichtgesellschafter) außerhalb des Konsolidierungskreises geleistete Vergütungen einbezogen (also an den wesentlich beteiligten Gesellschafter der Muttergesellschaft oder nicht konsolidierende Mitgesellschafter zwischen 25 bis 50 % Beteiligungshöhe im In- und Ausland, zu diesen Gruppen nahe stehende Personen und rückgriffsberechtigte Dritte). Nur derartige Finanzierungen von außen werden in die Schädlichkeitsgrenze einberechnet, konzerninterne Finanzierungen und Sicherheiten sind unschädlich; letztere entfalten keinen Einfluss auf die Konzern-Eigenkapitalquote (vgl. BOHN, Zinsschranke und Alternativmodelle zur Beschränkung des steuerlichen Zinsabzugs, 2009, 308). Der 10 %-Test ist für jeden zum Konzern gehörenden in- und ausländ. Rechtsträger separat vorzunehmen. Nach der Begr. zum RegE reicht es danach für eine schädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung bereits aus, dass ein Rechtsträger desselben Konzerns – also nicht notwendigerweise die von § 8a Abs. 1 iVm § 4h Abs. 1 EStG direkt betroffene Körperschaft – durch den wesentlich beteiligten Gesellschafter eines Rechtsträgers desselben Konzerns in schädlichem Umfang fremdfinanziert wird (so BTDrucks. 16/4841, 75). Man kann von einer Art Gruppenhaftung sprechen (s. etwa RÖDDER, DStR 2007, Beihefter zu Heft 40, 10). Einbezogen werden bei der konkreten Zinsschranken-Anwendung dann allerdings nur solche Zinsaufwendungen, die Teil einer inländ. Gewinnermittlung sind. Für Gesellschafter-Fremdfinanzierungen innerhalb eines Konzerns – ohne Vorliegen einer ertragsteuerlichen Organschaft – greift § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG dagegen direkt, der Anwendung des § 8a bedarf es insoweit nicht (verschlechterte Eigenkapital-Betriebsquote, anschaulich GANSSAUGE/MATTERN, DStR 2008, 213 [214]). Liegt eine schädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung bei mindestens einem Rechtsträger des Konzerns vor, so besteht die Möglichkeit eines Eigenkapital-Quotenvergleichs nicht; die Zinsschranke ist unabhängig von der Eigenkapital-Ausstattung betriebsbezogen anzuwenden, sofern nicht die Freigrenze von 3 Mio. € eingreift. Dann sind sämtliche Zinsaufwendungen der betroffenen Körperschaft einbezogen, also nicht nur die Vergütungen für Gesellschafter-Fremdkapital.

Stellungnahme: Gebot ausschließlich inlandsbezogener Schädlichkeitsprüfung. Der konzernweiten Gesellschafter-Fremdfinanzierungsbetrachtung liegt ein im Ergebnis äußerst weitreichender Missbrauchsvermeidungsgedanke zugrunde. Konkrete Hinweise auf den Umgehungszweck finden sich in der Gesetzesbegründung allerdings nicht: Es könnten schädliche Gesellschafterdarlehen an eine ausländ. Konzerneinheit gegeben werden, die daraus dann unschädliche interne Darlehen gegenüber den von § 8a betroffenen Körperschaften machen könnte (so anschaulich STAATS/RENGER, DStR 2007, 1801 [1802]). Diese (theoretische) Umgehungsmöglichkeit berechtigt uE nicht zur Anwendung eines weltweiten Regelungsansatzes in Abs. 3, der über keinerlei Bagatellgrenze verfügt, eine deutlich überschießende Wirkung entfaltet und im Ergebnis kaum praktisch umsetzbar sein dürfte (weltweit ausgerichtete Prüfung der 10 %-Grenze erforderlich). Zufälligkeiten bei einer Auslandsfinanzierung (etwa Überschreitung der 10 %-Grenze durch konzernfremde Gesellschafter) können den Ausschluss des Eigenkapital-Escapes für den gesamten Inlandsbereich bewirken. Es ist eine teleologische Beschränkung auf inländ. Rechtsträger geboten (zu entsprechenden Abwägungsüberlegungen s. HEUERMANN in BLÜMICH, § 8a Rn. 37, 38). Zumindest eine absolute Nichtaufgriffsgrenze erscheint zwingend.

Besteuerungspraktischer Umgang mit Abs. 3: Die Rückausnahmeregelung zum Eigenkapital-Escape bei bestimmten Formen der Gesellschafter-Fremdfinanzierung bietet zahlreiche Ansatzpunkte für Gestaltungs- und Abwehrüber-

legungen. Die auftretenden Fragen sind komplex. Vor allem der konzernexterne 10 %-Test für rechtsträgerbezogene Gesellschafter-Fremdfinanzierungen kann für eine steueroptimierte internationale Unternehmensfinanzierung der Konzerne genutzt werden (vgl. auch SCHIRMER, StBp. 2012, 64 [65]; SCHMIDT-FEHNENBACHER, Ubg 2008, 469 [475]). Etwaige ausländ. thin capitalization rules und die zinsschrankenbezogene 10 %-Grenze können etwa optimiert werden, indem beispielsweise ungenutzte Fremdfinanzierungspotenziale bei ausländ. Rechtsträgern genutzt werden oder durch entsprechende Darlehensgewährungen in der Gruppe die konzernweite Eigenkapitalquote als Vergleichsmaßstab reduziert wird. Darüber hinaus bietet Abs. 3 wegen seiner zahlreichen Regelungsunschärfen Möglichkeiten zur Abwehrberatung in Rechtsbehelfsverfahren. Dabei sollten Abweichungen von Erlassen der FinVerw. in den entsprechenden StErklärungen offengelegt werden. Zu nennen sind etwa: Nutzung des Logikfehlers in Abs. 3 Satz 1 durch den Nachweis einer unschädlichen Gesellschafter-Fremdfinanzierung bei einem ausländ. Rechtsträger; Einbeziehung nur inländ. konzernexterner Vergütungen für Fremdkapital in die Vergleichsgröße I; Nichtbeachtung innerkonzernlicher Zinsaufwendungen und Zinserträge für die Ermittlung der Vergleichsgröße II; Beschränkung der in die Gesellschafter-Fremdfinanzierung einzubeziehenden Rückgriffsfälle auf bankenbezogene back-to-back-Situationen.

II. Personelle, sachliche und nachweisgebundene Voraussetzungen unschädlicher konzernbezogener Gesellschafter-Fremdfinanzierung (Abs. 3 Satz 1)

1. Personelle Voraussetzungen

28

Abs. 3 Satz 1 definiert (im Zusammenspiel mit Satz 2) den Grundfall unschädlicher Gesellschafter-Fremdfinanzierung bei konzerngebundenen Körperschaften. Rechtsfolge daraus ist die zulässige Durchführung eines Eigenkapital-Quotenvergleichs gem. § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG zwischen Konzern und inländ. Betrieb, die bei Erfüllung einen Ausstieg aus der Zinsschranke gewährt.

Personelle Bestimmung der konzernweiten Fremdkapital-Nehmer: Abweichend zur Öffnungsklausel des Abs. 2 betrifft die konzernbezogene Gesellschafter-Fremdfinanzierung unschädliche „Vergütungen für Fremdkapital einer Körperschaft oder eines anderen demselben Konzern zugehörigen Rechtsträgers“. Dieser alternative Bezugspunkt einer Gesellschafter-Fremdfinanzierung hinsichtlich des Fremdkapitalnehmers ist Kernpunkt der Escape-Regelung und systematisch wie praktisch hochproblematisch; im Schrifttum wird zudem insoweit ein „Logikfehler“ bemängelt (so STAATS/RENGER, DStR 2007, 1801; davor bereits DÖRR/GEIBEL/FEHLING, NWB 2007, 2762). In Teilen des Schrifttums wird von einem systematischen Fehler gesprochen, da die Norm aufgrund sprachlicher Unschärfen das vom Gesetzgeber bezweckte Ergebnis verfehlt (so HEUERMANN in BLÜMICH, § 8a Rn. 37; im Ergebnis etwas weniger krit. FROTSCHE in FROTSCHE/MAAS, § 8a Rn. 164–166; HERZBERG, GmbHR 2009, 367 [368 f.]). Auf jeden Fall ist Abs. 3 eindeutig sprachlich verunglückt (anschaulich TÖBEN, StbJb. 2009/2010, 363 [393–397]).

► *Steuersystematischer Logikfehler bei Festlegung unschädlicher Gesellschafter-Fremdfinanzierung?* § 8a Abs. 3 Satz 1 spricht für Zwecke des Eigenkapital-Escapes von einer unschädlichen Gesellschafter-Fremdfinanzierung „der Körperschaft oder eines anderen demselben Konzern zugehörigen Rechtsträgers“. Dieser Satzteil des

Abs. 3 definiert den Empfänger des schädlichen Fremdkapitals (= Darlehensnehmer). Es kann sich alternativ um eine Körperschaft handeln (dies entspricht uE der Auslegung in Abs. 2) oder um einen anderen konzernzugehörigen Rechtsträger (bei der Beschreibung des Fremdkapitalgebers als wesentlichem Beteiligtem ist von „einer konzernzugehörigen Gesellschaft“ die Rede). Angesprochen ist vom Wortlaut her jegliche denkbare Ausprägungsform eines Rechtsträgers. Es kann sich demnach um eine Körperschaft, Mitunternehmerschaft, ein Einzelunternehmen, inländ. oder ausländ. Rechtsträger handeln, und zwar unabhängig davon, ob sie auf gleicher, über- oder untergeordneter Hierarchieebene angesiedelt sind (so etwa FÖRSTER in GOSCH, 8a Rn. 76, 80; MATTERN in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8a Rn. 489; HEUERMANN in BLÜMICH, § 8a Rn. 32). Etwaige Besteuerungsfolgen im Ausland sind unerheblich. Zum einen bedeutet diese sehr weite Fassung des Rechtsträgerbegriffs eine auf den gesamten Beteiligungsbesitz des Konzerns ausgeweitete Betrachtung, die erhebliche praktische Anwendungsschwierigkeiten der Regelung nach sich zieht. Im Schrifttum wird deshalb unter Bezugnahme auf die Gesetzesbegründung sowie Praktikabilitäts-erwägungen eine Beschränkung auf inländ. Rechtsträger gefordert (so etwa IDW-Stellungnahme v. 23.11.2007, Fachnachrichten-IDW 2007, 642; STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 503; deutlich restriktiver MÖHLENBROCK, Ubg 2008, 1 [11 f.]). Steuerrechtssystematisch lässt sich dies als teleologische Reduktion des Gesetzeswortlauts begründen. Die FinVerw. folgt dem im Hinblick auf den Missbrauchsvermeidungscharakter der Ausnahmebestimmung nicht; im Übrigen dürften sich dann uU auch Folgewirkungen für die Auslegung des Abs. 3 Satz 2 ergeben. Zum anderen lässt sich aus der alternativen Nennung von Körperschaft „oder“ anderem konzernzugehörigem Rechtsträger bei wörtlicher Auslegung herleiten, dass die Einhaltung der 10 %-Unschädlichkeitsgrenze „irgendwo“ im Konzern den Eigenkapital-Escape für die in Deutschland unter die Zinsschranke fallenden Betrieben eröffnen würde. Im Schrifttum wird diese Formulierungsschwäche des Abs. 3 prononciert als Logikfehler bezeichnet, die zwar im Widerspruch zur Gesetzesbegründung steht, aber nur schwerlich im Wege der Auslegung beseitigt werden kann (so vor allem STAATS/RENGER, DStR 2007, 1801; deutlich auch TÖBEN, Status: Recht 2007, 356; DÖRR/GEIBEL/FEHLING, NWB 2007, 2762, weisen auf eine gerichtliche Entscheidungsnotwendigkeit hin; weniger krit. MÖHLENBROCK/PUNG in DJPW, § 8a Rn. 164; HERZBERG, GmbHR 2009, 367 [368]). Nur bei schädlicher Gesellschafter-Fremdfinanzierung des inländ. kstpfl. Betriebs wird bei teleologischer Auslegung eine Versagung des Escapes für diskutabel gehalten (so STAATS/RENGER, DStR 2007, 1801 [1802 f.]). Die FinVerw. folgt dem unter Bezugnahme auf eine bloße nicht wörtlich zu nehmende Formulierungsschwäche der Norm nicht. Sicherlich erscheint die Teilaushebelung schädlicher Gesellschafter-Fremdfinanzierungsstrukturen sehr wortlautzentriert. Sie bietet daher für Gestaltungen keine ausreichende Rechtssicherheit. Hinzu kommt: Die Rechtsfolge dürfte nicht stets die Nichtgeltung der Zinsschranke sein, sondern ggf. nur die Möglichkeit zum Eigenkapital-Escape eröffnen. Fraglich ist auch die Auswirkung des Auslegungsansatzes auf Abs. 3 Satz 2. Für Fälle der Abwehrberatung sind die im Schrifttum angestellten Überlegungen zur Begrenzung der Schädlichkeitsbetrachtung sicherlich zu verwenden.

Personelle Bestimmung des Fremdkapitalgebers: Das personelle Erfordernis einer „wesentlichen Beteiligung“ des Fremdkapitalgebers am „Kapital“ (= Nennkapital) einer konzernzugehörigen Gesellschaft (abweichend zu Abs. 2 ist nicht mehr von Grund- oder Stammkapital die Rede, denn sämtliche Körper-

schaften und wohl auch Personenunternehmen sind angesprochen), eine nahe stehende Person dazu (§ 1 Abs. 2 AStG, ein Verweis auf die jeweils geltende Fassung erfolgt hier nicht) oder eines rückgriffsberechtigten Dritten entspricht in seinen Grundtatbeständen Abs. 2, allerdings erweitert um den Gesamtkonzernbezug. Die vom BFH v. 13.3.2012 (I B 111/11, BStBl. II 2012, 611) für Abs. 2 postulierte Verfassungsproblematik einer ausufernden Auslegung des Rückgriffsbegriffs über die Fälle der Missbrauchsabwehr hinaus gilt uE für Abs. 3 gleichermaßen. Damit wird der betroffene Kreis schädlicher Fremdkapitalgeber im Vergleich zum Fall konzernungebundener Betriebe in Abs. 2 deutlich ausgeweitet. Gegebenenfalls sollen auch „Überkreuzfremdfinanzierungen“ erfasst sein (so MÖHLENBROCK, Ubg 2008 1 [11], uE problematisch). Zum unklaren Kapitalbegriff s. SCHADEN/KÄSHAMMER, BB 2007, 2259 (2264); FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8a Rn. 166; letztlich wird es sich um das Eigenkapital der finanzierten Gesellschaft handeln. Vermögensmäßig abgekoppelte Stimmrechtsbeteiligungen sind unerheblich.

2. Sachliche Voraussetzungen

29

Im Anschluss an die Prüfung der personellen Voraussetzungen der Gesellschafter-Fremdfinanzierung sind etwaige steuerschädliche Vergütungen in sachlicher Hinsicht zu bestimmen. Das sachliche Erfordernis der 10 %-Grenze bezogen auf den Nettozinssaldo entspricht in seiner Formulierung Abs. 2, hier ausgeweitet auf eine Konzernbetrachtung insgesamt, dann allerdings wiederum beschr. auf konzernexterne Gesellschafter-Fremdfinanzierungsvergütungen in Abs. 3 Satz 2. Anzustellen ist eine Vergleichsrechnung für die betroffene Körperschaft und jeden zum Konzern gehörenden in- und ausländ. Rechtsträger. Dabei werden (vereinfacht) die qualifizierten Gesellschafter-Fremdfinanzierungsvergütungen (Vergleichsgröße I) dem gesamten Nettozinssaldo (Vergleichsgröße II) rechtsträger- und wirtschaftsjahrbezogen nach Maßgabe der 10 %-Grenze gegenübergestellt (zu den zahlreichen streitigen Details s. als Überblick MÖHLENBROCK/PUNG in DJPW, § 8a Rn. 162–169; MATTERN in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8a Rn. 494–504). Zur konzeptionellen Schwäche der Vergleichsrechnung wegen der Vermischung von Netto- und Bruttogrößen s. Anm. 23. Bei ausländ. Rechtsträgern ist die Vergleichsrechnung nach innerstaatlichen Beurteilungsgrundsätzen durchzuführen (so auch DÖRFLER in ERLE/SAUTER, § 8a Rn. 96). Entsprechend der organkreisbezogenen Betriebsfiktion (§ 15 Satz 1 Nr. 3) sollten sämtliche Zinsaufwendungen und -erträge von OG und OT für den 10 %-Test zusammengerechnet werden (so auch KÖHLER, DStR 2007, 597 [599]; HERZIG/LIEKENBROCK, DB 2007, 2387 [2390]; TÖBEN/FISCHER, BB 2007, 978). Die 3 Mio. €-Freigrenze spielt bei Durchführung der Vergleichsrechnung keine Rolle. Aus dem Zusammenspiel zwischen § 8a Abs. 3 Satz 1 sowie Satz 2 ergeben sich weitere Einschränkungen:

Für die Vergleichsgröße I sind nach einhelliger Meinung nur konzernexterne Gesellschafter-Fremdfinanzierungsvergütungen einzubeziehen; konzerninterne Gesellschafterdarlehen bleiben – ungeachtet der Anwendung der Zinsschranke selbst bei dem betroffenen Rechtsträger – außen vor. Die in Teilen des Schrifttums geforderte Beschränkung auf inländ. Zinsaufwendungen wird von der FinVerw. – gestützt auf den Wortlaut wohl zu Recht – nicht geteilt (so aber HAHNE, StuB 2007, 808; GANSSAUGE/MATTERN, DStR 2008, 213 [215]; FÖRSTER in GOSCH, § 8a Rn. 89). In BMF v. 4.7.2008 (BStBl. I 2008, 718 – Tz. 80) wird die Einbeziehung von Darlehen der Konzernspitze im Gleichordnungskonzern für Zwecke

der Vergleichsrechnung verlangt: Die Fremdfinanzierung von Konzerngesellschaften durch die nicht selbst zum Konzern gehörende Konzernspitze kann eine steuerschädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung bewirken. Genannt wird konkret der Fall, dass eine natürliche Person mehrere KapGes. beherrscht und diesen Gesellschaften Fremdkapital überlässt (krit. FÖRSTER in GOSCH, § 8a Rn. 85). Schließlich verlangt die FinVerw. für die Ermittlung der 10 %-Grenze eine rechtsträgerbezogene Zusammenrechnung sämtlicher Vergütungen für externe Gesellschafter-Fremdfinanzierungen (sog. Gesamtbetrachtung; BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 – Tz. 82; vgl. auch Anm 23). Zu ernstlichen Zweifeln an der Gesamtbetrachtung s. Nds. FG v. 18.2.2010 – 6 V 21/10, EFG 2010, 981, rkr.; zu Erläuterungen s. BEHRENS, BB 2010, 1132; HEUERMANN in BLÜMICH, § 8a Rn. 28, 34 mit einem Beispiel.

Für die Vergleichsgröße II ist ein wirtschaftsjahrbezogener Saldo der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen des Rechtsträgers iSd. § 4h Abs. 3 EStG zu ermitteln. Streitig ist, ob in die Ermittlung des Nettozinssaldos nur konzernexterne Darlehen oder auch innerkonzernliche Zinsaufwendungen und Zinserträge einzubeziehen sind. Die FinVerw. äußert sich dazu im Schreiben v. 4.7.2008 nicht ausdrücklich. MÖHLENBROCK/PUNG (in DJPW, § 8a Rn. 169) beziehen das gesamte Zinsergebnis des von der Vergleichsrechnung betroffenen Rechtsträgers ein (also unter Einschluss konzerninterner Darlehen). Dies ist uE wegen inkongruenter Vergleichsgrößen problematisch. Besteuerungspraktisch sollte deshalb eine Meistbegünstigung durch die FinVerw. akzeptiert werden; dies macht im Einzelfall Szenario-Rechnungen erforderlich. Zur Diskussion s. auch BRUNSBACH/SYRÉ, IStR 2008, 157 (163); HERZBERG, GmbHR 2009, 369; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8a Rn. 171; MATTERN in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8a Rn. 500–504, der zudem auf Sonderfragen bei einem konsolidierten Zinssaldo hinweist. Schließlich lässt sich bei einem positiven Zinssaldo für Zwecke des § 8a Abs. 3 ein sinnvoller 10 %-Test nicht durchführen (zu diesem Sonderfall s. STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 506). UE ist die Rückausnahmeklausel insoweit nicht anwendbar; der Eigenkapital-Escape kann geführt werden.

Beispiel: Die Deutsche T-GmbH gehört zu einem Konzern. Sie erhält von ihrem mit 26 % beteiligten Minderheitsgesellschafter ein Darlehen und zahlt 50 Einheiten. Darüber hinaus erhält sie von in- und ausländ. Konzerngesellschaften Fremdmittel (einschl. entsprechend rückgriffsgesicherter Darlehen) und zahlt dafür im Wj. 30 Einheiten. Der negative Zinssaldo der T-GmbH beträgt ohne konzerninterne Darlehen 480, mit konzerninternen Darlehen 510.

Die Vergleichsgröße I beträgt für Zwecke des 10 %-Test 50. Die Vergleichsgröße II beläuft sich auf 510, sofern die konzerninternen Darlehen einbezogen werden. Der Eigenkapital-Escape des § 8a Abs. 3 kommt zur Anwendung. Lässt man dagegen bei der Ermittlung der Vergleichsgröße II die konzerninternen Darlehen weg, so ist der 10 %-Test nicht bestanden und die T-GmbH kann keinen Eigenkapital-Escape nutzen.

30 3. Nachweisgebundene Voraussetzungen

Die Nachweispflicht für das Vorliegen einer unschädlichen Gesellschafter-Fremdfinanzierung bei konzerngebundenen Betrieben liegt gem. Abs. 3 Satz 1 bei der betroffenen Körperschaft (gesetzliche Umkehr der Beweislast). Der Nachweistatbestand entspricht in seiner Grundausgestaltung Abs. 2 für konzernungebundene Rechtsträger. Zu den damit verbundenen Fragen s. Anm. 24. Allerdings dürfte die konkrete Nachweisführung in Abs. 3 Satz 1 deutlich schwieriger sein als im Fall des Abs. 2, da sich die Schädlichkeit der Gesellschaf-

ter-Fremdfinanzierung – jedenfalls nach dem Verständnis der FinVerw. – auf sämtliche demselben Konzern zugehörige Rechtsträger erstreckt mit besonderen Ermittlungsschwierigkeiten bei Auslandssachverhalten (so zutr. HALLERBACH, StuB 2007, 293) und nur konzernexterne Finanzierungen zumindest in die Vergleichsgröße I einbezieht. Die Nachweispflicht erstreckt sich daher auf jeden konzernzugehörigen in- und ausl. Rechtsträger (DÖRFLER in ERLE/SAUTER, § 8a Rn. 97). Vgl. zu Hinweisen auch IDW-Stellungnahme v. 23.11.2007, Fachnachrichten-IDW 2007, 642, wo zudem eine absolute Bagatellgrenze für schädliche Vergütungen gefordert wird; sehr krit. auch HOMBURG, SteuerConsultant 7/2007, 18 (22): „unbegreifliche Beweislastverteilung“; HERZIG/LIEKENBROCK, DB 2007, 2387 (2389): „unüberwindbare Schwierigkeiten“; COENENBERG, PiR 2007, 207 (210); THIEL, FR 2007, 732; KÖHLER/HAHNE, DStR 2008, 1505 (1516); aus Sicht der Betriebsprüfung SCHIRMER, StBp. 2012, 64 (73).

Durchführung des Nachweises: Zunächst sollte man beim praktischen Vorgehen die Nachweisführung darauf konzentrieren, ob überhaupt und ggf. in welchem Umfang wesentlich beteiligte Gesellschafter mit Fremdfinanzierungsrelevanz identifizierbar sind; fehlt es daran nachweisbar, kommt § 8a Abs. 3 nicht zur Anwendung. Auch erscheint es sinnvoll, die im Konzernabschluss ausgewiesenen finanzierungsbezogenen Verbindlichkeiten auf ihren Gesellschafterbezug (einschl. Nahestehender und rückgriffsberechtigter Dritter) zu untersuchen. Die Ergebnisse sollten zum Nachweis steuerunschädlicher Gesellschafter-Fremdfinanzierung aussagekräftig dokumentiert werden. Vgl. dazu auch MATTERN in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8a Rn. 520. Wegen des Aussetzungsbeschlusses des BFH v. 13.3.2012 (I B 111/11, BStBl. II 2012, 611) zu ernstlichen Verfassungszweifeln am Rückgriffsbegriff in § 8a Abs. 2, der auch für den Anwendungsbereich des Abs. 3 Geltung hat, sollten nur echte Missbrauchsfälle im Rückgriffsbereich nachweisrelevant sein. Es erscheint zudem rechtl. geboten, dass die FinVerw. das für die betroffenen Körperschaften bestehende Nachweisgebot mit Augenmaß praktiziert.

III. Anwendung der 10 %-Grenze nur für konzernexterne Gesellschafter-Fremdfinanzierung (Abs. 3 Satz 2)

31

Abs. 3 Satz 2 nimmt eine bedeutsame zusätzliche sachliche Einschränkung der in die 10 %-Unschädlichkeitsgrenze für den Nettozinssaldo beim jeweiligen Rechtsträger (zur Problematik vor allem bei Auslandsbezug s. Anm. 27) einzubeziehenden Zinsaufwendungen vor. Denn Satz 1 der Regelung zum Eigenkapital-Escape (nach Maßgabe des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG) für konzerngebundene Körperschaften gilt nur für Zinsaufwendungen (uE sind Vergütungen für Fremdkapital gemeint, hier allerdings mit in- oder ausländ. Bezug; aA HAHNE, StuB 2007, 808),

- die aus Verbindlichkeiten (uE iS der Fremdkapital-Definition gem. Satz 1) stammen, „die in dem voll konsolidierten Konzernabschluss nach § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c des Einkommensteuergesetzes ausgewiesen sind“ und die
- bei Finanzierung durch einen Dritten einen Rückgriff gegen einen nicht zum Konzern gehörenden Gesellschafter oder eine diesem nahe stehende Person auslösen.

Konzerninterne Darlehensbeziehungen und Rückgriffsberechtigungen mit Gesellschafter-Fremdfinanzierungsbezug sollen gleichbehandelt und vom Anwendungsbereich der verschärfenden Sonderregelung des Abs. 3 ausgenommen werden. Die Kriterien einer Vollkonsolidierung sind nach den für Zinsschran-

kenzwecke anzuwendenden Rechnungslegungsstandards zu prüfen (zB bei Ausübung eines beherrschenden Einflusses, § 290 HGB). Bei Vollkonsolidierung werden konzerninterne Forderungen und Verbindlichkeiten im Wege der sog. Schuldenkonsolidierung weggelassen (§ 303 Abs. 1 HGB); sie sind daher im Konzernabschluss nicht ausgewiesen und deshalb ohne Bedeutung für den Gesellschafter-Fremdfinanzierungstest. Vgl. übereinstimmend HEUERMANN in BLÜMICH, § 8a Rn. 35; MATTERN in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 8a Rn. 485, 515; MÖHLENBROCK/PUNG in DJPW, § 8a Rn. 165, 166. Zur Diskussion um eine zeitraumbezogene und stichtagsorientierte Betrachtung s. BRUNSBACH/SYRÉ, IStR 2008, 157 (164); uE ist eine zeitraumbezogene Betrachtung für das Vorliegen konzernexterner Darlehen und den 10 %-Test vorzuziehen. Nur die Durchführung des Eigenkapitalquoten-Vergleichs erfolgt stichtagsbezogen.

Zinsaufwendungen aus konzernexternen Darlehen: Bezug genommen wird auf den für den Eigenkapital-Vergleich anzuwendenden Rechnungslegungsstandard (IFRS, „deutsches HGB“, US-GAAP; zur Problematik s. § 4h EStG Anm. 86). Konzernexterne Darlehen sind sehr technisch in Abs. 3 Satz 2 umschrieben als „in dem voll konsolidierten Konzernabschluss ausgewiesene Verbindlichkeiten“; zur Bezeichnung „konzernexterne Darlehen“ s. etwa KÖHLER, DStR 2007, 597 (599); MÖHLENBROCK/PUNG in DJPW, § 8a Rn. 165; STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 506. Dahinter steht als Überlegung: Da bei einem voll konsolidierenden Konzern konzerninterne Darlehensverhältnisse im Wege der Schuldenkonsolidierung entfallen, wird das Konzerneigenkapital nicht beeinflusst; in der Konzern-GuV fallen insoweit keine Zinsaufwendungen (und auch Zinserträge) an. Nur wenn die Verbindlichkeiten im Konzernabschluss ausgewiesen sind, besteht eine Berechtigung für die Einbeziehung in den 10 %-Test. Die Verpflichtung zum Ausweis nach dem erforderlichen Rechnungslegungsstandard reicht aus (also zB eine GoB-Verpflichtung, ansonsten gilt uE die Fehlerkorrektur gem. § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Sätze 14–16 EStG). Die Regelung sollte sich systematisch betrachten auch auf konzerninterne Zinserträge erstrecken (so auch STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 508). Selbst wenn eine ausländ. Muttergesellschaft gezielt ein Darlehen aufnimmt, um es an eine inländ. Tochtergesellschaft weiterzureichen, liegt aus Sicht des inländ. Betriebs ein für Abs. 3-Zwecke unschädliches konzerninternes Darlehen vor (vgl. KÖHLER, DStR 2007, 597 [600], der von „Onlending“ spricht).

Rückgriffsberechtigung des Dritten auf konzernexterne Gesellschafter (einschließlich Nahestehender): Die Problematik des Rückgriffsbegriffs (= „zurückgreifen kann“ gem. Abs. 3 Satz 1) entspricht der im Grundfall des Abs. 2 sowie Abs. 3 Satz 1; eingehender s. Anm. 22. Angesprochen ist im Wortlaut der „nicht zum Konzern gehörende Gesellschafter“; uE muss auch insoweit das Wesentlichkeitserfordernis des Abs. 3 Satz 1 (zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Kapital beteiligt) erfüllt sein. Auch die Nahestehensbeziehung muss sich auf einen wesentlich beteiligten nicht konzerngebundenen Gesellschafter erstrecken; wie der Gesellschafter selbst darf auch die nahe stehende Person nicht konzernzugehörig sein, der Wortlaut ist insoweit allerdings nicht ganz klar (so aber übereinstimmend STANGL/HAGEBÖKE in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 508; G. FÖRSTER in BREITHECKER/FÖRSTER/FÖRSTER/KLAPDOR, Unternehmensteuerreformgesetz, 2007, § 8a Rn. 80; GANSSAUGE/MATTERN, DStR 2008, 213). Wirtschaftlich bedeutet dies: Absicherung der Drittdarlehen aus dem Konzern heraus ist unschädlich; eine Einbeziehung in die Zinsvergleichsbetrachtung erfolgt nicht.