

denen Dauerverlusttätigkeiten ausgeübt werden, entfallen (§ 8 Abs 9 S 6). Treten die Vss des § 8 Abs 7 S 1 Nr 2 S 2 ab einem bestimmten Zeitpunkt innerhalb des VZ ein, greifen die Beschränkungen des § 8 Abs 9 S 1–5 erst ab diesem Zeitpunkt. Ein bis dahin entstandener Verlust kann nach § 10d EStG uneingeschränkt abgezogen werden. Ein danach verbleibender Verlust ist der Sparte zuzuordnen, in denen keine Dauerverlustgeschäfte ausgeübt werden (§ 8 Abs 9 S 7).<sup>1462</sup>

### **XI. Ausschluss der Anwendung von § 2 Abs 5b EStG (§ 8 Abs 10)**

Mit Ausnahme der in § 1 Abs 1 Nr 1–3 genannten Kö (§ 8 Abs 2) können stpfl Kö alle **Einkünfte** aus **KapVerm**.<sup>1463</sup> **535**

Im Rahmen der Ermittlung des kstpfl Einkommens sind grds die Vorschriften des EStG anzuwenden (§ 8 Abs 1 S 1). Kapitalerträge, die dem ges St-Tarif des § 32d Abs 1 EStG von 25 % unterliegen, sind gem § 2 Abs 5b S 1 EStG nicht einzubeziehen, „soweit Rechtsformen dieses Gesetzes an die in den vorstehenden Absätzen definierten Begriffe (Einkünfte, Summe der Einkünfte, Gesamtbetrag der Einkünfte, Einkommen, zu versteuerndes Einkommen) anknüpfen.“ Die Regelung in § 8 Abs 10 S 1 soll klarstellen, dass mit „dieses Gesetz“ alleine das **EStG** gemeint ist. Dies hat zur Folge, dass für Zwecke der Ermittlung des kstrechl Einkommens Einkünfte aus KapVerm, die nach § 2 Abs 2 EStG zu ermitteln sind, entgegen § 2 Abs 5b S 1 EStG, in die Einkünfteermittlung einzubeziehen sind.<sup>1464</sup> Auf diese Einkünfte sind dann grds auch die Vorschriften zur Verlustabzugsbeschränkung des § 20 Abs 6 EStG sowie die des Sparer-Pauschbetrages nach § 20 Abs 9 EStG anzuwenden.

§ 32d EStG ist als Tarifvorschrift nicht unmittelbar auf Kö anzuwenden (§ 31 Abs 1 iVm § 23). **536** Mit der Regelung in § 8 Abs 10 S 2 wird erreicht, dass für die genannten Einkünfte, für die nach § 32d Abs 2 EStG die Verlustverrechnungsbeschränkungen des § 20 Abs 6 EStG und die Regelung des Sparer-Pauschbetrages des § 20 Abs 9 EStG an Stelle des Abzugs der tatsächlichen WK nicht gelten, entsprechendes auch bei der Einkünfteermittlung von Kö mit Einkünften aus KapVerm gilt. IE können in den betreffenden Fällen entgegen § 20 Abs 6 und Abs 9 EStG, **Verluste** unbeschr. verrechnet und die tatsächlichen **WK** abgezogen werden.

Der Steuersatz für Einkünfte aus KapVerm von Kö ergibt sich grds aus § 23 KStG; er beträgt derzeit 15 % des zVE. Bei beschränkt stpfl Kö bleibt die Anwendung des § 32 Abs 1 Nr 2 unberührt.<sup>1465</sup> **537**

### **§ 8a Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen bei Körperschaften (Zinsschranke)**

**(1) <sup>1</sup>§ 4h Abs.1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass anstelle des maßgeblichen Gewinns das maßgebliche Einkommen tritt. <sup>2</sup>Maßgebliches 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. <sup>3</sup>§ 8c gilt für den**

<sup>1462</sup> Zu Recht krit zu den Neuregelungen insgesamt zB *Leippe/Baldauf* DStZ 2009, 67; *Gosch/Gosch* § 8 Rn 1044c; *Hüttemann* FR 2009, 308.

<sup>1463</sup> Vgl Rn 36 ff.

<sup>1464</sup> Vgl BT-Drucks 16/11108, 34.

<sup>1465</sup> BT-Drucks 16/1108, 34.

Zinsvortrag nach § 4h Absatz 1 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes mit der Maßgabe entsprechend, dass stille Reserven im Sinne des § 8c Absatz 1 Satz 7 nur zu berücksichtigen sind, soweit sie die nach § 8c Absatz 1 Satz 6 abzichbaren nicht genutzten Verluste übersteigen. <sup>4</sup>Auf Kapitalgesellschaften, die ihre Einkünfte nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes ermitteln, ist § 4h des Einkommensteuergesetzes sinngemäß anzuwenden.

(2) § 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 nahestehende Person (§ 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes vom 8. September 1972 – BGBl. I S. 1713 –, das zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 28. Mai 2007 – BGBl. I S. 914 – geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung) oder einen Dritten, der auf den zu mehr als einem Viertel am Grund- oder Stammkapital beteiligten Anteilseigner oder eine diesem nahestehende 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) <sup>1</sup>§ 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 nahestehende Person (§ 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes) oder einen Dritten, der auf den zu mehr als einem Viertel am Kapital beteiligten Gesellschafter oder eine diesem nahestehende 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. <sup>2</sup>Satz 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 nahestehende Person auslösen.

		Übersicht	
		Rn	Rn
<b>A. Rechtsentwicklung</b>		1	
<b>B. Anwendungsbereich</b>		2	
I. Persönlicher Anwendungsbereich		2	
II. Sachlicher Anwendungsbereich		6	
III. Zeitlicher Anwendungsbereich		12	
<b>C. Körperschaftsteuerliche Sonderregelungen zur Zinsschranke (§ 8a Abs 1)</b>		15	
I. Überblick		15	
II. Maßgebliches Einkommen (§ 8a Abs 1 S 1 und 2)		16	
III. Wegfall des Zinsvortrags nach § 8c (§ 8a Abs 1 S 3)		25	
	IV. Beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften mit Überschusseinkünften (§ 8a Abs 1 S 4)		35
	<b>D. Keine schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung als Voraussetzung für die Konzernklausel (§ 8a Abs 2)</b>		40
	I. Überblick		40
	II. Persönliche Voraussetzung		45
	1. Wesentlich beteiligter Anteilseigner		45
	2. Nahe stehende Person		54
	3. Rückgriffsberechtigter Dritter		60

	Rn		Rn
III. Sachliche Voraussetzung (10 %-Grenze)	69	II. Persönliche und sachliche Voraussetzungen (§ 8a Abs 3 S 1 und 2)	90
IV. Nachweispflicht	79	III. Nachweispflicht	97
<b>E. Keine schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung als Voraussetzung für die Escape-Klausel (§ 8a Abs 3)</b>	83	<b>F. Nachgeordnete Mitunternehmerschaften (§ 4h Abs 2 S 2 EStG)</b>	100
I. Überblick	83	I. Allgemeines	100
		II. Entsprechende Anwendung des § 8a Abs 2 und Abs 3	106

**Literatur:** *Benz/Rosenberg* in Blumenberg/Benz, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007; *Bron* Betriebsbegriff und beschränkte Steuerpflicht im Rahmen der Zinsschrankenregelung der §§ 4h EStG und 8a KStG, IStR 2008, 14; *Dörfler* Das BMF-Schreiben zur Zinsschranke vom 4.7.2008 – Überblick, Anmerkungen und offene Fragen, Ubg 2008, 693; *Dörfler/Rautenstrauch/Adrian* Das Jahressteuergesetz 2009 – Ausgewählte Aspekte der Unternehmensbesteuerung, BB 2009, 580; *Förster, G* in Breithacker/Förster/Förster/Klapdor, UntStRefG, 2007; *ders* Unternehmensteuerreform 2008: Kapitalgesellschaften, Stbg 2007, 559; *Grotherr* Funktionsweise und Zweifelsfragen der neuen Zinsschranke 2008, IWB Gruppe 3, Fach 3, 1489; *Hahne* Reichweite steuerschädlicher Gesellschafter-Fremdfinanzierungen bei der Zinsschranke, StuB 2007, 808; *Hallerbach* Einführung einer Zinsschranke im Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, StuB 2008, 289; *Hallerbach* Das BMF-Anwendungsschreiben zur Zinsschranke Teil II, StuB 2008, 624; *Herzig/Liekenbrock* Zinsschranke im Organkreis, DB 2007, 2387; *Hierstetter* Zinsvortrag und Restrukturierung, DB 2009, 79; *Huschke/Hartwig* Das geplante Jahressteuergesetz 2009: Auswirkungen auf Vermietungseinkünfte beschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaften, DStR 2008, 745; *Kessler/Ortmann-Babel/Zipfel* Unternehmensteuerreform 2008: Die geplanten Änderungen im Überblick, BB 2007, 523; *Köhler* Erste Gedanken zur Zinsschranke nach der Unternehmensteuerreform, DStR 2007, 597; *Köhler/Hahne* BMF-Schreiben zur Anwendung der steuerlichen Zinsschranke und zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung bei Kapitalgesellschaften – Wichtige Verwaltungsregelungen, strittige Punkte und offene Fragen nach dem BMF-Schreiben vom 4.7.2008, IV C 7 – S 2742-a/07/10001, DStR 2008, 1505; *Kollruss* KGaA und Zinsschranke – unter besonderer Berücksichtigung der Akquisitionsfiananzierung, BB 2007, 1988; *Lenz/Ribbrock* Versagung des Verlustabzugs bei Anteilseignerwechsel – kritische Analyse des § 8c KStG in der Fassung des Referentenentwurfs zur Unternehmensteuerreform 2008, BB 2007, 587; *Middendorf/Stegemann* Die Zinsschranke nach der geplanten Unternehmensteuerreform 2008 – Funktionsweise und erste Gestaltungsüberlegungen, INF 2007, 305; *Möhlenbrock* Detailfragen der Zinsschranke aus Sicht der Finanzverwaltung, Ubg 2008, 1; *Nacke* Die einkommensteuerlichen Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2009, DB 2009, 2792; *Ortmann-Babel/Stelzer/Zipfel* Übersicht über die wesentlichen Änderungen des Jahressteuergesetzes 2009, BB 2008, 1760; *Rödler/Stangl* Zur geplanten Zinsschranke, DB 2007, 480; *Rohrer/Orth* Zinsschranke: Belastungswirkungen bei der atypisch ausgeprägten KGaA, BB 2007, 2266; *Schaden/Käshammer* Der Zinsvortrag im Rahmen der Regelungen zur Zinsschranke, BB 2007, 2317; *dies* Die Neuregelung des § 8a KStG im Rahmen der Zinsschranke, BB 2007, 2259; *dies* in E&Y/BDI, Die Unternehmensteuerreform 2008, 2007; *Staats/Renger* Hebelt der Logikfehler des Gesetzgebers die Zinsschranke aus? DStR 2007, 1801; *Stangl/Hageböke* in Schaumburg/Rödler, Unternehmensteuerreform 2008, 2007; *Töben* Die Zinsschranke – Befund und Kritik, FR 2007, 739; *Töben/Fischer* Die Zinsschranke – Regelungskonzept und offene Fragen, BB 2007, 974; *dies* Die Zinsschranke für Kapitalgesellschaften, GmbHR 2007, 532.

## A. Rechtsentwicklung

- 1 Zur Rechtsentwicklung des § 8a i d F des Korb II-Gesetzes<sup>1</sup> vgl § 8a a F Rn 1 ff. Mit Art 2 des UntStRefG 2008 v 14.8.2007<sup>2</sup> wurde § 8a konzeptionell grundlegend überarbeitet und vollständig neu gefasst. § 8a enthält die erg kstl Sonderregelungen zur Zinsschranke nach § 4h EStG. Die Zinsschranke ist, entgegen der gesellschaftsbezogenen Fremdfinanzierungsregelung des § 8a i d F des Korb II-Gesetzes, betriebsbezogen ausgestaltet und bewirkt eine gewinnorientierte Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs für Zinsaufwendungen bei Personenunternehmen und Kö, ergänzt durch bestimmte Öffnungsklauseln (s § 4h EStG Rn 7 ff).

## B. Anwendungsbereich

### I. Persönlicher Anwendungsbereich

- 2 § 8a gilt für alle **unbeschr und beschr KStPfl**, neben inl und ausl KapGes auch alle anderen KStPfl iSv § 1 Abs 1, 2. § 8a setzt eine betriebliche Gewinnermittlung voraus, da er an den betriebsbezogenen § 4h EStG anknüpft (§ 8 Abs 1 S 1, zum **Betriebsbegriff** s § 4h Rn 41 ff). Unbeschr stpfl KapGes erzielen wie Gen und VVaG stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb und müssen daher einen Gewinn ermitteln (§ 8 Abs 2 iVm § 1 Abs 1 Nr 1–3). Beschr stpfl KapG, die ihre Einkünfte als Überschuss der Einnahmen über die WK ermitteln, wären hiervon nicht erfasst. § 8a Abs 1 S 4 erweitert deshalb den Anwendungsbereich der Zinsschranke auf beschr stpfl KapGes mit Überschusseinkünften.<sup>3</sup> Dies betrifft insbes ausl Objektgesellschaften mit inl Immobilienbesitz. Nach Inkrafttreten des JStG 2009 ist der Anwendungsbereich des § 8a Abs 1 S 4 eingeschränkt. Mit Wirkung ab dem VZ 2009 sind auch laufende Einkünfte beschr StPfl aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen gem § 49 Abs 1 Nr 2 Buchst f) aa EStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren, so dass § 8a direkt Anwendung findet.<sup>4</sup>
- 3 **MitU**, die unmittelbar oder mittelbar einer Kö nachgeordnet sind, unterliegen nach § 4h Abs 2 S 2 EStG den Beschränkungen des § 8a. § 4h Abs 2 S 2 EStG soll verhindern, dass die in § 8a geregelten Beschränkungen für Kö durch Einschaltung einer MitU umgangen werden. Zu Einzelheiten vgl Rn 100.
- 4 Im Falle einer **Organschaft** gelten der OT und die OG nach § 15 S 1 Nr 3 S 2 als ein Betrieb iSd Zinsschranke. Die Zinsschrankenregelung ist dementsprechend nicht bei den jeweiligen OG, sondern ausschl auf Ebene des OT anzuwenden.<sup>5</sup> Für die Anwendung des § 8a ist damit die Rechtsform des OT entscheidend. Handelt es sich bei dem OT um eine Kö oder eine PersGes iSv § 4 Abs 2 S 2 EStG, ist § 8a zu beachten.
- 5 **KGaA**, die Elemente der AG und der KG miteinander verbinden, werden als Kö von § 8a erfasst. Sie verfügen zum einen über persönlich haftende G'ter (Komplementäre) und zum anderen über Kommanditaktionäre. Nach Auffassung der FinVerw hat die KGaA nur einen Betrieb iSd Zinsschranke, dem auch der Gewinnanteil der persö-

---

1 BGBl I 2003, 2840.

2 BGBl I 2007, 1912.

3 Vgl *Schaden/Käshammer* BB 2008, 2259.

4 Vgl *Huschke/Hartwig* IStR 2008, 745; für Gewinne aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen galt dies bisher schon, vgl § 49 Abs 1 Nr 2 Buchst f EStG aF.

5 Vgl *Dörfler* Ubg 2008, 694.

lich haftenden G'ter zuzurechnen ist.<sup>6</sup> Da der persönlich haftende G'ter anders als die Kommanditaktionäre st wie ein MitUnternehmer zu behandeln ist, sollte dem für Zwecke der Zinsschranke gefolgt werden.<sup>7</sup> Demnach liegen zwei Betriebe vor, die in Bezug auf § 8a selbstständig zu würdigen sind.<sup>8</sup>

## II. Sachlicher Anwendungsbereich

Die allg Zinsschrankenregelung des § 4h EStG (zu Einzelheiten s § 4h EStG Rn 25 ff) gilt aufgrund des Verweises auf die estl Regelungen zur Einkommensermittlung in § 8 Abs 1 S 1 auch für Kö. **6**

§ 8a enthält Regelungen, die die Anwendung der allg Vorschriften des § 4h EStG bei Kö ergänzen und punktuell modifizieren.<sup>9</sup> **7**

Dies betrifft zum einen die Ermittlung des st EBITDA in § 8a Abs 1 S 1, 2, die aus Gründen der Vergleichbarkeit der Gewinnermittlung von Kö und Personenunternehmen auf Basis des maßgeblichen Einkommens statt des maßgeblichen Gewinns erfolgt und für Kö spezifische Korrekturen erfordert, sowie die Anwendung des § 8c auf Zinsvorträge von Kö in § 8a Abs 1 S 3.<sup>10</sup> Zum anderen werden mit § 8a Abs 2 und 3 für Kö zusätzliche Vss für die Inanspruchnahme der Konzernklausel des § 4h Abs 2 S 1 Buchst b EStG und der Escape-Klausel des § 4h Abs 2 S 1 Buchst c EStG aufgestellt. **8**

Die Freigrenze von 3 Mio EUR (WachstumsBG) nach § 4h Abs 2 S 1 Buchst a EStG findet für Kö ohne weitere Einschränkungen Anwendung. Der allg Verweis in § 8 Abs 1 S 1 auf die estl Regelungen zur Einkommensermittlung umfasst § 4h EStG in seiner Gesamtheit und insofern auch die Freigrenzenregelung.<sup>11</sup> **9**

Nach § 4h Abs 2 S 1 Buchst b EStG ist die Zinsschrankenregelung nicht anzuwenden, wenn der Betrieb nicht oder nur anteilmäßig zu einem Konzern gehört (zu Einzelheiten der sog Konzernklausel s § 4h EStG Rn 77 ff). Für Kö setzt die Anwendung der Konzernklausel gem § 8a Abs 2 zudem voraus, dass keine schädliche G'ter-FremdFin vorliegt und dies nachgewiesen wird. Eine G'ter-FremdFin ist nach § 8a Abs 2 unschädlich, wenn nicht mehr als 10 % der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen der Kö iSv § 4h Abs 3 EStG an einen wesentlich beteiligten AE (Beteiligung von mehr als einem Viertel am Grund- oder Stammkapital), eine dem wesentlich beteiligten AE nahe stehende Person iSd § 1 Abs 2 AStG oder an einen Dritten mit Rückgriff auf den wesentlich beteiligten AE oder eine diesem nahe stehende Person gezahlt werden.<sup>12</sup> **10**

Für konzernzugehörige Betriebe ist die Zinsschrankenregelung nach § 4h Abs 2 S 1 Buchst c EStG nicht anzuwenden, wenn die EK-Quote des Betriebs die EK-Quote des Konzerns nicht um mehr als 1 Prozentpunkt bzw. 2 Prozentpunkte (idF WachstumsBG) unterschreitet (zu Einzelheiten der sog Escape-Klausel s § 4h EStG Rn 85 ff). Nach § 8a **11**

6 Vgl *BMF BStBl I* 2008, 718, Tz 7; *Möhlenbrock Ubg* 2008, 5.

7 Vgl *Rohrer/Orth BB* 2007, 2266.

8 Vgl *F/M/Frotscher § 8a Rn 25*; *H/H/R/Prinz § 8a Abm J 07-7*; *Rohrer/Orth BB* 2007, 2266.

9 Vgl *Rödder/Stangl DB* 2007, 480.

10 Vgl *Schaden/Käshammer Rn 140*.

11 Vgl *Töben/Fischer BB* 2007, 975; *Grotherr IWB, Grp 3, Fach 3, 1499*; *Blümich/Heuermann § 8a KStG Rn 14*.

12 Vgl *BMF BStBl I* 2008, 718, Tz 79.

Abs 3 wird für Kö auch die Inanspruchnahme der Escape-Klausel von dem Fehlen einer schädlichen G'ter-FremdFin abhängig gemacht. Keine schädliche G'ter-FremdFin liegt vor, wenn die Kö nachweist, dass weder bei der Kö selbst noch bei einem anderen konzernzugehörigen Rechtsträger die Vergütungen für FK, die an einen wesentlich beteiligten G'ter (Beteiligung von mehr als einem Viertel am Kapital), eine dem wesentlich beteiligten G'ter nahe stehende Person iSd § 1 Abs 2 AStG oder an einen Dritten mit Rückgriff auf den wesentlich beteiligten G'ter oder eine diesem nahe stehende Person gezahlt werden, mehr als 10 % der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen iSv § 4h Abs 3 EStG betragen. § 8a Abs 3 S 2 beschr die schädliche G'ter-FremdFin auf konzernexterne Darlehen. Der Nachweis soll – trotz eines verunglückten Gesetzeswortlauts – nicht nur für die Kö, sondern für alle konzernzugehörigen Rechtsträger zu erbringen sein.<sup>13</sup>

### III. Zeitlicher Anwendungsbereich

- 12** § 8a ist gem § 34 Abs 6a S 3 erstmals anzuwenden auf Wj, die nach dem 25.5.2007 (dem Tag des Gesetzesbeschlusses des Bundestags zum UntStRefG 2008) beginnen und nicht vor dem 1.1.2008 enden. Bei einem Wj, das mit dem Kj übereinstimmt, ist die Zinsschranke damit erstmals im VZ 2008 anzuwenden. Bei abw Wj ist zu differenzieren: Beginnt das Wj zB am 1.6.2007 (dh nach dem 25.5.2007) und endet am 31.5.2008, ist die Zinsschranke ab dem VZ 2008 anzuwenden. Beginnt jedoch das Wj zB am 1.4.2007 (dh vor dem 25.5.2007) und endet am 31.3.2008, ist die Zinsschranke erstmals im VZ 2009 anzuwenden. Auf Rumpfwirtschaftsjahre im Kj 2007 ist die Neuregelung des § 8a ebenfalls nicht anzuwenden, soweit diese vor dem 1.1.2008 enden.
- 13** Nach § 34 Abs 6a S 4 findet § 8a Abs 2 und 3 keine Anwendung, wenn die Rückgriffsmöglichkeit des Dritten allein auf der Gewährträgerhaftung einer Gebietskörperschaft oder einer anderen Einrichtung des öffentlichen Rechts ggü den Gläubigern eines KI für Verbindlichkeiten beruht, die bis zum 18.7.2001 vereinbart waren. Gleiches gilt für bis zum 18.7.2005 vereinbarte Verbindlichkeiten, wenn deren Laufzeit nicht über den 31.12.2015 hinausgeht.
- 14** Mit der Anwendung des neugefassten § 8a endet die Anwendbarkeit des § 8a iFd des Korb II-Gesetzes.<sup>14</sup> Durch das WachstumsBG<sup>15</sup> wurde § 8a Abs 1 S 3 an die Änderungen in § 4h Abs 1 EStG (Einf eines EBITDA-Vortrages) und § 8c angepasst. Durch die Einf des EBITDA-Vortrages ergab sich eine redaktionelle Anpassung des Verweises in § 8a Abs 1 von S 1 auf den jetzigen S 2. In § 8a Abs 1 S 3 iFd WachstumsBG ist nun zudem die Verwendungsreihenfolge geregelt, nach der die nach § 8c Abs 1 S 6 und 7 zu berücksichtigenden stillen Reserven zuerst den nicht genutzten Verlusten und erst nachrangig einem Zinsvortrag zuzuordnen sind. § 8a Abs 1 S 1 und 3 iFd WachstumsBG ist erstmals für Wj anzuwenden, die nach dem 31.12.2009 enden.

<sup>13</sup> Vgl *BMF BStBl I* 2008, 718, Tz 80.

<sup>14</sup> *BGBI I* 2003, 2840.

<sup>15</sup> *BT-Drucks* 17/15, *BR-Drucks* 865/09.

## C. Körperschaftsteuerliche Sonderregelungen zur Zinsschranke (§ 8a Abs 1)

### I. Überblick

§ 8a Abs 1 S 1 verweist auf § 4h Abs 1 S 1 EStG mit der Maßgabe, dass anstelle des „maßgeblichen Gewinns“ das „maßgebliche Einkommen“ tritt. Die Anpassung der Bezugsgröße erfolgt vor dem Hintergrund des kstl Einkommensbegriffs nach § 8.<sup>16</sup> Gem § 8a Abs 1 S 2 ist das für die Zinsschrankenregelung maßgebliche Einkommen bei Kö grds das nach den Vorschriften des EStG und KStG ermittelte Einkommen, mit Ausnahme der Zinsschrankenregelung nach § 4h EStG, des Verlustabzugs nach § 10d EStG und des Spendenabzugs nach § 9 Abs 1 Nr 2. Durch diese Einschränkungen wird eine Angleichung an die nach § 4h Abs 1 S 1 EStG maßgebliche Gewinngröße erreicht. Ferner regelt § 8a Abs 1 S 3, dass die kstl Vorschriften zum Wegfall des Verlustabzugs nach § 8c auch auf Zinsvorträge nach § 4h Abs 1 S 2 EStG anzuwenden sind mit der Maßgabe, dass stille Reserven iSd § 8c Abs 1 S 7 nur zu berücksichtigen sind, soweit sie die nach § 8c Abs 1 S 6 abziehbaren nicht genutzten Verluste übersteigen. § 8a Abs 1 S 4 erweitert den Anwendungsbereich der Zinsschranke auf beschr stpfl KapGes, die ihre Einkünfte als Überschuss der Einnahmen über die WK ermitteln und grds nicht von der allg Zinsschrankenregelung als Gewinnermittlungsvorschrift erfasst wären.

### II. Maßgebliches Einkommen (§ 8a Abs 1 S 1 und 2)

Nach § 8a Abs 1 S 1 ist die allg Zinsschrankenregelung des § 4h Abs 1 S 1 EStG bei Kö mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle des „maßgeblichen Gewinns“ das „maßgebliche Einkommen“ tritt. 16

Die Anwendung der Zinsschrankenregelung des § 4h EStG auf Kö folgt bereits aus § 8 Abs 1 S 1. § 8a Abs 1 S 1 führt nur zur Modifikation der st Ausgangsgröße für die Bestimmung der abzugsfähigen Zinsaufwendungen. 17

Nach § 4h Abs 1 S 1 EStG sind Zinsaufwendungen eines Betriebs, soweit sie die stpfl Zinserträge übersteigen, nur bis zur Höhe von 30 % des st EBITDA abzugsfähig (zu Einzelheiten s § 4h EStG Rn 28 ff). Das st EBITDA ermittelt sich bei Kö auf Basis des stpfl Einkommens einschließlich der Modifikationen des § 4h Abs 1 S 1 EStG sowie des § 8a Abs 1 S 2 wie folgt:<sup>17</sup> 18

Einkommen der Kö iSd § 8a Abs 1 vor Anwendung des § 4h EStG

./ Zinserträge

+ Zinsaufwendungen

+ Abschreibungen nach § 6 Abs 2 S 1 und 2a S 2 sowie § 7 EStG

+ Verlustabzug iSv § 10d EStG (Verlustrück- und -vortrag)

+ Spendenabzug iSv § 9 Abs 1 Nr 2

= st EBITDA

<sup>16</sup> Vgl *F/M/Frotscher* § 8a KStG Rn 179.

<sup>17</sup> Vgl *BMF* BStBl I 2008, 718, Tz 41; *Grotherr* IWB, Grp 3, Fach 3, 1504; *Schaden/Käshammer* S 136, Rn 144 .

- 19 Die estl Korrekturen zur Ermittlung des st EBITDA (Abschreibungen nach § 7 EStG sowie § 6 Abs 2 S 1 und Abs 2a S 2 EStG) gelten auch für kstl Zwecke (§ 8 Abs 1 S 1; zu Einzelheiten s § 4h EStG Rn 34ff). Dies gilt ebenso für die Definition der Zinsaufwendungen und Zinserträge in § 4h Abs 3 S 2–4 EStG.
- 20 § 8a Abs 1 S 2 definiert das **maßgebliche Einkommen** für Zwecke der Zinsschranke bei Kö und tritt an die Stelle des § 4h Abs 3 S 1 EStG. Ausgangspunkt der Ermittlung des maßgeblichen Einkommens ist das nach den Vorschriften des EStG und des KStG ermittelte Einkommen (§ 8 Abs 1 S 1). Einkommenserhöhend wirken damit vGA<sup>18</sup>, nicht abziehbare Betriebsausgaben iSv § 4 Abs 5 EStG, die GewSt, die nach § 4 Abs 5b EStG keine Betriebsausgabe ist, Korrekturen nach § 1 AStG oder Hinzurechnungsbeiträge gem § 10 AStG.<sup>19</sup> Dagegen gehen bei Kö nach § 8b Abs 1, 2 steuerfreie Beteiligungserträge oder Veräußerungsgewinne aus Anteilen an Kö nicht in die maßgebliche BMG für den prozentualen Zinsabzug ein; Entspr gilt für offene und verdeckte Einlagen (soweit diese das Einkommen nicht erhöhen) sowie nach DBA steuerfrei gestellte Einkünfte. Das insoweit ermittelte Einkommen ist nach § 8a Abs 1 S 2 um den Zinsabzug nach § 4h EStG, den Verlustabzug nach § 10d EStG sowie den Spendenabzug gem § 9 Abs 1 Nr 2 zu korrigieren. Hierdurch wird das für Kö maßgebliche Einkommen an den nach § 4h Abs 1 S 1 EStG maßgeblichen Gewinn angeglichen, um eine Vergleichbarkeit der BMG für die Zinsschranke bei einkommen- und kstpfl Rechtssubjekten sicherzustellen.
- 21 Die Korrektur eines **Zinsabzugs nach § 4h EStG** ist erforderlich, da ansonsten die Zinsaufwendungen als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben ihre eigene BMG erhöhen würden. Insofern käme es zu einer doppelten Erhöhung des maßgeblichen Einkommens, da Zinsaufwendungen bereits bei der Ermittlung des EBITDA hinzuzurechnen sind (§ 4h Abs 1 S 2 EStG).
- 22 Durch die Korrektur eines **Verlustabzugs nach § 10d EStG** erfolgt eine Angleichung an die Zinsschrankenregelung bei Zugrundelegung des estl Gewinns nach § 4h EStG. Während der Verlustabzug nach § 10d EStG den nach § 4h Abs 3 S 1 EStG maßgeblichen Gewinn unberührt lässt, da er erst nach Anwendung der Zinsschrankenregelung Berücksichtigung findet, wirkt der Verlustabzug im Rahmen der kstl Einkommensermittlung unmittelbar einkommensmindernd. Insofern ist die Korrektur des Verlustabzugs nach § 10d EStG bei kstpfl Rechtssubjekten systematisch geboten.
- 23 Eine Korrektur anderer Verluste, etwa eines Verlusts iSd § 15 Abs 4 oder § 2a EStG, erfolgt nicht. Derartige Verluste mindern im Entstehungsjahr nicht das maßgebliche Einkommen und somit nicht das stl EBITDA. Eine Minderung des stl EBITDA erfolgt erst im Jahr der Verrechnung mit positiven Einkünften derselben Art.
- 24 **Spenden** haben das kstl Einkommen gem § 9 Abs 1 Nr 2 gemindert und sind nach § 8a Abs 1 S 2 für Zwecke der Zinsschranke dem maßgeblichen Einkommen zwecks Angleichung an die estl BMG wieder hinzuzurechnen, da für Zwecke der ESt der Spendenabzug erst auf einer der estl Gewinnermittlung nachgelagerten Stufe erfolgt.

---

18 Vgl BT-Drucks 16/4841, 74.

19 Vgl H/H/R/Prinz § 8a Anm J 07–6.