

Die Besteuerung der Personen- und Kapitalgesellschaften

Kommentar. Inklusive gewerbliche Gewinnermittlung und Bilanzsteuerrecht; Einschließlich Überblick zur Besteuerung der Anteilseigner, zu Umstrukturierungen und zu Auslandsberührungen

von
Michael Preißer, Alexandra Pung

1. Auflage

Die Besteuerung der Personen- und Kapitalgesellschaften – Preißer / Pung

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

Thematische Gliederung:

Steuerrecht

HDS-Verlag Weil im Schönbuch 2009

Verlag C.H. Beck im Internet:

www.beck.de

ISBN 978 3 9811315 9 8

C V. 1. Zinsschranke bei Körperschaften (§ 8a KStG)

Inhaltsverzeichnis

	Teilziffer		Teilziffer
1. Zinsschranke bei Körperschaften	1–54	1.5.3	Persönlicher Anwendungsbereich des § 8a Abs 2 KStG
1.1 Allgemeines	1–6		22–23
1.2 Verhältnis zu § 8 Abs 3 S 2 KStG	7	1.5.4	Wesentlich beteiligter Anteilseigner als Fremdkapitalgeber
1.3 Verhältnis zu § 8b KStG	8		24
1.4 Ergänzende Regelungen zur Anwendung der Zinsschranke bei Körperschaften (§ 8a Abs 1 KStG)	9–17	1.5.5	Nahe stehende Person als Fremdkapitalgeber
1.4.1 Maßgebliches Einkommen (§ 8a Abs 1 S 1 und 2 KStG)	9–12		25–27
1.4.2 Entsprechende Anwendung des § 8c KStG auf den Zinsvortrag (§ 8a Abs 1 S 3 KStG) ..	13	1.5.6	Rückgriffsberechtigter Dritter als Fremdkapitalgeber
1.4.3 Beschränkt steuerpflichtige Objektgesellschaften (§ 8a Abs 1 S 4 KStG)	14–17		28–34
1.5 Schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung bei nicht konzernzugehörigen Körperschaften (§ 8a Abs 2 KStG)	18–38	1.5.7	Zeitpunkt der wesentlichen Beteiligung des Anteilseigners bzw des Bestehens des Rückgriffsanspruchs
1.5.1 Allgemeines	18		35
1.5.2 Vergütungen für Gesellschafterfremdkapital	19–21	1.5.8	Rechtsfolgen des § 8a Abs 2 KStG
			36–38
		1.6	Schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung bei konzernzugehörigen Körperschaften (§ 8a Abs 3 KStG)
			39–54
		1.6.1	Allgemeines
			39–41
		1.6.2	Vergütungen für Gesellschafterfremdkapital
			42–48
		1.6.3	Geber des Gesellschafterfremdkapitals
			49–50
		1.6.4	Rechtsfolgen des § 8a Abs 3 KStG
			51–54

V. 1. Zinsschranke bei Körperschaften (§ 8a KStG)

1.1 Allgemeines

- 1 Der bisherige § 8a KStG (Gesellschafterfremdfinanzierung) ist durch das URefG 2008 durch die sog Zinsschranke ersetzt worden. Hierbei handelt es sich um eine **Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs für Zinsaufwendungen** iRd steuerlichen Gewinnermittlung. Der Grundtatbestand der Zinsschrankenregelung befindet sich in dem ebenfalls durch das URefG 2008 neu geschaffenen § 4h EStG, da die Neuregelung auch Personenunternehmen betrifft. Hierzu s A II 5 Tz 1 ff.
- 2 Ist die Zinsschranke anwendbar, ermitteln sich die abziehbaren Zinsen wie folgt: Zinsaufwendungen iHd Zinsertrags der Körperschaft sind vollständig abziehbar. Nach § 8a Abs 1 S 1 KStG iVm § 4h Abs 1 S 1 HS 2 EStG ist bei **Körperschaft** der darüber hinaus gehende Betrag (= Nettozinsaufwand) nur iHv 30% des um die Zinsaufwendungen, um die AfA-Beträge nach § 6 Abs 2 S 1, § 6 Abs 2a S 2, § 7 EStG, um Spenden nach § 9 Abs 1 Nr 2 KStG und um den Gewinnanteil des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA iSd § 9 Abs 1 Nr 1 KStG erhöhten sowie um die Zinserträge verminderten maßgeblichen Einkommen (sog **steuerliches EBITDA**) abziehbar. In einem Wj nicht zum Abzug zugelassene Zinsaufwendungen können als **Zinsvortrag** auf spätere Wj vorgetragen und dann iRd Grenzen des § 4h EStG iVm § 8a KStG abgezogen werden.
- 3 In folgenden Punkten unterscheidet sich der frühere § 8a KStG von der Zinsschranke:
 - Bei der Zinsschrankenregelung erfolgt – anders als nach dem früheren § 8a KStG – keine korrespondierende Gegenkorrektur beim Zinsempfänger, während nach früherer Rechtslage ein nichtabziehbarer Zins als vGA gewertet und in eine Dividendeneinnahme des Empfängers umgedeutet wurde. Die nichtabziehbaren Zinsen unterliegen bei dem Fremdkapitalgeber als Zinsertrag ungemildert der ESt bzw KSt. Eine Doppelbesteuerung wird erst dann vermieden, wenn die zunächst nichtabziehbaren Zinsaufwendungen mittels des Zinsvortrags in den Folgejahren abgezogen werden können.
 - Die gesetzliche Neuregelung löst sich von dem früheren Gesellschafterbezug der Unternehmensfinanzierung und erfasst neben Vergütungen, die an wesentlich beteiligte Anteilseigner gezahlt wer-

den, **jede Art der Fremdfinanzierung**. Betroffen sind vor allem »normale« Bankenfinanzierungen und nicht nur Gesellschafterfremdfinanzierungen. Diese Ausweitung ist auf die Wirkungslosigkeit der früheren Regelung des § 8a KStG zurückzuführen. Ziel ist die Verhinderung einer einseitigen Verlagerung von Fremdfinanzierungsaufwand ins Inland (s BT-Drs 16/4841, 47 f).

- Es kommt nicht mehr auf die Laufzeit der Fremdfinanzierung an, dh es werden sowohl kurzfristige als auch langfristige Fremdfinanzierungen erfasst.
- Es wird nicht nach der Art der Vergütung (ergebnisabhängig oder ergebnisunabhängig) differenziert.
- Für die Abzugsfähigkeit der Zinsen kommt es nicht auf ein Anteilseignerbezogenes Eigenkapital-Fremdkapitalverhältnis, sondern auf das sog steuerliche EBITDA an.
- Die nicht anerkannten Zinsen werden als nichtabziehbare Betriebsausgaben behandelt; es erfolgt keine Umqualifizierung in eine vGA.
- Statt des sog Drittvergleichs greift bei konzernzugehörigen Betrieben ein sog konzerninterner Eigenkapitalvergleich.
- Es gibt keinen sog safe-haven.
- Es gibt keine Sonderregelung für sog Holdinggesellschaften.

Ebenso wie zu § 8a KStG aF werden in der Literatur zahlreiche Gestaltungen **zur Vermeidung** des § 4h EStG iVm § 8a KStG diskutiert (zB s *Dörr/Geibel/Fehling*, NWB Fach 4, 5212; s *Scheunemann/Socher*, BB 2007, 1144, 1147, s *Reiche/Kroschewski*, DStR 2007, 1333; s *Homburg*, FR 2007, 717, 723; s *Hahne*, DStR 2007, 1947; s *Kollruss*, BB 2007, 2774, 2775; s *Zielke*, DB 2007, 2781, 2786; s *Herzig/Lochmann/Liekenbrock*, DB 2008, 593, 597; s *Köster*, BB 2007, 2278, 2282; s *Sartoris*, BetrAV 2008, 146; s *Dörr/Fehling*, Ubg 2008, 345; s *Kußmaul/Ruiner/Schappe*, GmbHR 2008, 505; s *Frotscher*, in F/M, § 8a KStG Rn 22; s *Eilers*, Ubg 2008, 197, 198 ff; s *von Cölln*, DStR 2008, 1853, 1855 ff und s *Schmidt-Fehrenbacher*, Ubg 2008, 469, 475). Hierbei handelt es sich insbesondere um folgende Gestaltungsansätze:

- Herstellung oder Vermeidung eines Betriebs;
- Gestaltung des Nettozinsaufwands (zB durch Generierung von Zinsertrag oder Herabsetzung des Zinsaufwands);
- Gestaltung über die Aktivierung von Bauzeitzinsen;
- Gestaltung durch Organschaften;
- Schaffung von Stammhauskonzernen;
- Vermeidung von Beherrschungskonzernen (zB über den Einsatz von Stiftungen als Konzernmutter);
- Einsatz von »konzernlosen« Joint-Ventures;
- Sach- statt Gelddarlehen (Transformierung von Schuldzinsen in Mieten/Pachten/Lizenzgebühren);
- Gestaltung des steuerlichen EBITDA;
- Mehrfache Nutzung der Freigrenze durch Einschaltung mehrerer Gesellschaften;
- Verlagerung von Zinsaufwand ins Ausland;
- Gewährung von zinslosen oder niedrig verzinslichen Darlehen;
- Swap-Gebühren iVm Niedrigverzinsung, Fremdwährungsdarlehen;
- Einhaltung der Zinsschranke durch variable Verzinsung;
- Erhöhung der Eigenkapitalquote.

IRd KStG gilt die Regelung für **alle Körperschaften**, dh nicht nur für Kap-Ges. Betroffen sind also auch Genossenschaften, sonstige juristische Personen des privaten Rechts, nichtrechtsfähige Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts.

Da das Gesetz diesbezüglich eine Einschränkung nicht enthält, gilt die Zinsschrankenregelung sowohl bei **unbeschränkt** als auch bei **beschränkt Stpfl**.

Das Gesetz sieht drei **Ausnahmeregelungen** vor, in denen die Zinsschranke nicht greift. Diese Ausnahmen gelten für alle »Betriebe«, also auch für Körperschaften:

- Der Zinsschranke ist zunächst eine **Freigrenze** von 1 Million € (bezogen auf den Nettozinsaufwand) vorgeschaltet (s § 4h Abs 2 S 1 Buchst a EStG). Zinsaufwendungen, die – verringert um die Zinserträge des Betriebs (sog Nettozinsaufwand) – weniger als 1 Million € betragen, werden nicht erfasst.

- § 4h Abs 1 S 1 EStG ist ferner nicht auf solche Betriebe anzuwenden, die nicht oder nur anteilmäßig zu einem **Konzern** gehören (s § 4h Abs 2 S 1 Buchst b EStG).
- Zu einem Konzern gehörende Betriebe können durch den Nachweis einer im Konzerndurchschnitt üblichen oder besseren Eigenkapitalausstattung einen sog **Eigenkapital-Escape** führen, der sie von der Anwendbarkeit der Zinsschranke befreit (s § 4h Abs 2 S 1 Buchst c EStG).

Für **Körperschaften** enthält § 8a KStG zusätzliche Modifikationen des § 4h EStG. Danach ist die Inanspruchnahme der in § 4h Abs 2 S 1 Buchst b und c EStG enthaltenen Ausnahmeregelungen von der Voraussetzung abhängig, dass eine schädliche **Gesellschafterfremdfinanzierung** nicht vorliegt. Dabei enthält § 8a **Abs 2 KStG** die Regelungen zur schädlichen Gesellschafterfremdfinanzierung bei **nicht konzernzugehörigen** Betrieben und § 8a **Abs 3 KStG** die Regelungen zur schädlichen Gesellschafterfremdfinanzierung bei **konzernzugehörigen** Betrieben. Liegt eine schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung vor, greift die sog Zinsschrankengrundregel des § 4h Abs 1 EStG, dh der abziehbare Nettozinsaufwand wird auf 30% des sog steuerlichen EBITDA begrenzt.

1.2 Verhältnis zu § 8 Abs 3 S 2 KStG

- 7 Bei Fremdkapitalgewährungen an eine Kap-Ges durch den Anteilseigner bzw eine diesem nahe stehende Person stellt sich die Frage nach dem Verhältnis zwischen § 8 Abs 3 S 2 KStG und § 4h EStG iVm § 8a KStG. § 8 Abs 3 S 2 KStG betrifft gesellschaftsrechtlich veranlasste Vergütungen bzw Vorteilsgewährungen der Körperschaft an ihren Anteilseigner bzw diesem nahe stehende Personen; § 4h EStG iVm § 8a KStG regelt, dass angemessene Zinsen bei dem Vorliegen bestimmter Voraussetzungen nicht-abziehbare Betriebsausgaben sind. Die Rechtsfolgen der Regelungen sind unterschiedlich: § 8a KStG iVm § 4h EStG führt nur auf der Ebene des Fremdkapitalnehmers zu nichtabziehbaren Betriebsausgaben und lässt die Ebene des Fremdkapitalgebers unberührt. Eine vGA iSd § 8 Abs 3 S 2 KStG führt auf der Ebene des Fremdkapitalnehmers zur Erhöhung des Einkommens und auf der Ebene des Fremdkapitalgebers zur Umqualifizierung von Zinsen in Beteiligungserträge iSd § 20 Abs 1 Nr 1 EStG.

UE ist § 8a KStG iVm § 4h EStG gegenüber § 8 Abs 3 S 2 KStG nachrangig (ebenso s Schr des BMF v 04.07.2008, BStBlI 2008, 718 Rn 18 und s *Möhlenbrock/Pung*, in *D//P/W*, § 8a KStG Rn 25).

1.3 Verhältnis zu § 8b KStG

- 8 Unklar ist, in welchem Verhältnis § 8b Abs 5 KStG und § 8a KStG iVm § 4h EStG zueinander stehen. Zum Einen ist zu klären, ob die Pauschalierung der nichtabziehbaren Betriebsausgaben nach § 8b Abs 5 KStG auch die wegen § 4h EStG iVm § 8a KStG nichtabziehbaren Betriebsausgaben mit abgilt. Dies ist uE nicht der Fall, da § 4h EStG iVm § 8a KStG als Spezialregelung neben § 8b Abs 5 KStG gilt.

Eine weitere Frage ist, ob im Fall der Anwendung der Zinsschranke **zusätzlich die Pauschalierung von 5% nichtabziehbaren Betriebsausgaben** nach § 8b Abs 5 KStG greift. Dies ist uE der Fall, so dass § 8a KStG iVm § 4h EStG zusätzlich zu § 8b Abs 5 KStG anzuwenden ist. Denn dient das unter § 8a KStG iVm § 4h EStG fallende Fremdkapital dem Erwerb einer Beteiligung an einer Tochtergesellschaft, von der nach § 8b Abs 1 KStG steuerbefreite Erträge bezogen werden, gelten nach § 8b Abs 5 KStG 5% der bezogenen steuerfreien Dividenden als nichtabziehbare Betriebsausgaben. Soweit die Fiktion des § 8b Abs 5 KStG eingreift, ist unerheblich, ob und in welcher Höhe tatsächlich Betriebsausgaben vorliegen. Der Ansatz der nichtabziehbaren Betriebsausgaben richtet sich allein nach der Höhe der ausgeschütteten Dividende. Durch das pauschalierte Betriebsausgabenabzugsverbot gelten nicht nur mit der Beteiligung zusammenhängende Zinsaufwendungen, sondern grundsätzlich auch alle anderen mit der Beteiligung zusammenhängenden Aufwendungen als abgegolten.

Die parallele Anwendung beider Vorschriften kann insbesondere bei **Holdinggesellschaften**, für die die Zinsschranke idR ohnehin schon sehr ungünstig ist (s Tz 12), zu erheblichen weiteren steuerlichen Nachteilen führen. UE würde den Gesellschaften aber auch die Möglichkeit eines Nachweises, dass außer den bereits nach § 8a KStG iVm § 4h EStG nichtabziehbaren Zinsaufwendungen keine mit

der Beteiligung zusammenhängenden Aufwendungen vorliegen (nicht wirklich weiterhelfen). Denn der Nachweis darüber, dass es sich bei den wegen § 8a KStG iVm § 4h Abs 1 EStG nichtabziehbaren – und nicht bei den abziehbaren – Zinsen um die Zinsen zur Finanzierung des Beteiligungserwerbs handelt, dürfte kaum zu führen sein.

1.4 Ergänzende Regelungen zur Anwendung der Zinsschranke bei Körperschaften (§ 8a Abs 1 KStG)

1.4.1 Maßgebliches Einkommen (§ 8a Abs 1 S 1 und 2 KStG)

Nach § 4h Abs 1 S 1 EStG, der gem § 8 Abs 1 KStG auch bei der KSt gilt, sind Zinsaufwendungen eines Betriebs bis zur Höhe des Zinsertrags des Betriebs abziehbar, darüber hinaus **nur bis zur Höhe von 30% des** um die Zinsaufwendungen und um die nach § 6 Abs 2 S 1, § 6 Abs 2a S 2 und § 7 EStG abgesetzten Beträge erhöhten sowie um die Zinserträge verminderten **maßgeblichen Gewinns**. § 4h EStG führt zu einer Gewinnkorrektur außerhalb der Steuerbilanz und erhöht den Gesamtbetrag der Einkünfte. Die Nichtabziehbarkeit der Zinsen schlägt auf die **GewSt** durch und löst keine (weitere) Hinzurechnung nach § 8 Nr 1 Buchst a GewStG aus.

Für Körperschaften modifiziert § 8a Abs 1 S 1 KStG diese Regelung dahin gehend, dass an die Stelle des maßgeblichen Gewinns das **maßgebliche Einkommen** tritt. § 8a Abs 1 S 2 KStG definiert das maßgebliche Einkommen.

Aus der Anwendung des § 8a Abs 1 S 1 und 2 KStG ergibt sich folgendes **Berechnungsschema** zur Ermittlung der bei Körperschaften maßgebenden Größe zur Anwendung der Zinsschrankengrundregel (ebenfalls hierzu s *Kaminski*, Stbg 2008, 196, 199):

Nr	
1	<p>Ausgangsgröße: Maßgebliches Einkommen iSd § 8a Abs 1 S 2 KStG: Das ist das Einkommen iSd § 8 Abs 1 KStG vor</p> <ul style="list-style-type: none"> • Anwendung des § 4h EStG (Zinsabzug), • des § 10d EStG (Verlustabzug), • des § 9 Abs 1 Nr 2 KStG (Spendenabzug) und • nach Verw-Auff bei einer KGaA: Gewinnanteil des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA (s § 9 Abs 1 Nr 1 KStG, s Schr des BMF v 04.07.2008, BStBl I 2008, 718 Rn 8, 44). <p>Da das stpfl Einkommen eine steuerliche Ausgangsgröße ist (ebenso hierzu s § 4h Abs 3 S 1 EStG), ist es um die Hinzurechnung nach § 8 Abs 3 S 2 KStG wegen vGA erhöht (s BT-Drs 16/4841, 74).</p> <p>Dividenden und Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalbeteiligungen schlagen sich wegen § 8b KStG idR nur mit dem stpfl Anteil von 5% in dem maßgeblichen Einkommen der Körperschaft nieder.</p> <p>Auch nach den DBA steuerfreie Einkünfte (zB Betriebsstättengewinne) sind in der Ausgangsgröße nicht mehr enthalten.</p> <p>Die Hinzurechnungen nach § 10 KStG haben die Ausgangsgröße erhöht.</p>
2	<p>Korrekturen nach § 4h Abs 1 S 1 EStG: + Zinsaufwendungen</p>
3	+ Sofortabschreibung auf geringwertige Wirtschaftsgüter gem § 6 Abs 2 S 1 EStG
4	+ Abschreibungen auf Sammelposten gem § 6 Abs 2a S 2 EStG
5	+ Absetzungen für Abnutzung gem § 7 EStG
6	÷ Zinserträge
7	= Steuerliches EBITDA (Bezugsgröße für die 30%-Abzugsbeschränkung)

- 11 Das maßgebliche Einkommen ist **wj-bezogen** nach den vorstehenden Grundsätzen (s Tz 10) zu ermitteln, obwohl idR nur der Gewinn, nicht hingegen das Einkommen wj-bezogen ermittelt wird. Enden bei einer Körperschaft in einem VZ mehrere Wj, ist uE das maßgebliche Einkommen strikt wj-bezogen, dh verursachungsgerecht und nicht zeitanteilig aufzuteilen. Keinen Eingang in die Ermittlung des maßgeblichen Einkommens finden deshalb nichtabziehbare Zinsaufwendungen vorangegangener Wj (Zinsvortrag). Das ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz (s § 4h Abs 1 S 3 EStG). Ein möglicherweise in einem Wj nicht vollständig ausgeschöpfter Abzugsrahmen für Zinsaufwendungen oder ein Überschuss an Zinserträgen in einem Wj kann nicht in nachfolgende Wj vorgetragen werden.

Das oa Einkommen ist uE **betriebsbezogen** zu ermitteln.

- 12 Dadurch, dass steuerfreie Erträge von der maßgeblichen Ausgangsgröße abgezogen werden, ist die Regelung insbesondere **für Holdinggesellschaften** nachteilig, da deren stpfl Einkommen idR sehr niedrig ist. Andererseits dürfte aber gerade bei Holdinggesellschaften ein hoher Fremdfinanzierungsaufwand vorliegen, da es einer ihrer Aufgaben ist, den nachgeordneten Beteiligungsbereich zu finanzieren.

1.4.2 Entsprechende Anwendung des § 8c KStG auf den Zinsvortrag (§ 8a Abs 1 S 3 KStG)

- 13 Zinsaufwendungen, die (in einem Wj) nicht abgezogen werden dürfen, sind in die folgenden Wj vorzutragen (**Zinsvortrag**, s § 4h Abs 1 S 2 EStG; s A II 5 Tz 102 ff). Nach § 8a Abs 1 S 3 KStG gilt **§ 8c KStG entsprechend** für den Zinsvortrag. Dh bei einem **Anteilseignerwechsel an einer Körperschaft** von mehr als 25% bzw mehr als 50% innerhalb von fünf Jahren geht der Zinsvortrag anteilig oder vollständig unter (wegen Einzelheiten s C V 3 Tz 1 ff).

1.4.3 Beschränkt steuerpflichtige Objektgesellschaften (§ 8a Abs 1 S 4 KStG)

- 14 Auf Überschusseinkünfte iSd § 2 Abs Nr 2 EStG ist die Zinsschranke zwar grundsätzlich **nicht anzuwenden**. Von diesem Grundsatz sieht das Gesetz allerdings eine Ausnahme vor: Gem § 8a Abs 1 S 4 KStG ist bei Kap-Ges, die ihre Einkünfte nach § 2 Abs 2 Nr 2 EStG ermitteln, § 4h EStG sinngemäß anzuwenden. Wie sich aus der amtlichen Gesetzesbegründung (s BT-Drs 16/5491, 22) ergibt, zielt diese Regelung auf **beschränkt körperschaftsteuerpflichtige Objektgesellschaften**, die mit ihrem inländischen unbeweglichen Vermögen auf Grund der isolierenden Betrachtungsweise **bis zum VZ 2008** nach § 49 Abs 1 Nr 6 EStG Einkünfte aus V+V erzielen. Die Regelung ist notwendig, da diese Kap-Ges infolge der isolierenden Betrachtungsweise mit ihren objektbezogenen inländischen Einkünften an sich keinen Betrieb iSd § 4h Abs 1 S 1 EStG haben. Sie wären gegenüber inländischen Kap-Ges mit vergleichbarem Geschäftsgegenstand, deren Einkünfte stets als gewerblich anzusehen sind und damit den Beschränkungen der Zinsschranke unterliegen, besser gestellt.

§ 8a Abs 1 S 4 KStG gilt **nur für Kap-Ges**, nicht hingegen für andere Körperschaften, Pers-Vereinigungen, Vermögensmassen oder gar Pers-Ges (s Schr des BMF v 04.07.2008, BStBl I 2008, 718 Rn 7 S 2). **Ausländische** Kap-Ges fallen dann unter die Regelung, wenn sie nach dem Typenvergleich mit einer inländischen Kap-Ges vergleichbar sind.

- 15 § 8a Abs 1 S 4 KStG ist uE auch dann anzuwenden, wenn die ausländische Kap-Ges das im Inland belegene Vermögen (zB Grundstücke) nicht unmittelbar, sondern mittelbar über eine **vermögensverwaltende (Objekt-)Pers-Ges** hält. Dass in diesen Fällen die Ermittlung der laufenden Einkünfte nach § 2 Abs 2 Nr 2 EStG verfahrenstechnisch nicht auf der Ebene der beschränkt stpfl Kap-Ges, sondern auf der Ebene der Pers-Ges erfolgt, ändert nichts daran, dass aufgrund der Bruchteilsbetrachtung die WG (und damit auch die erzielten Einkünfte) unmittelbar den beteiligten Gesellschaftern zuzurechnen sind. Ebenso s *Möhlenbrock/Pung* (in *D/J/P/W*, § 8a KStG (URefG 2008) Rn 62 mwNachw).

- 16 Die Fiktion in § 8a Abs 1 S 4 KStG bewirkt uE, dass die betreffende Gesellschaft als »Betrieb« iSd Zinsschranke gilt (**Betriebsfiktion**).

Die Abziehbarkeit der Zinsaufwendungen ist bezogen auf **sämtliche inländische Einkunftsquellen der Gesellschaft** zu ermitteln und ggf aufzuteilen. Es entsteht nur ein Zinsvortrag. Hat die auslän-

dische Gesellschaft sowohl Betriebsstätteneinkünfte als auch Überschusseinkünfte, unterliegen diese einer einheitlichen Abzugsbeschränkung; der nichtabziehbare Teil der Zinsaufwendungen ist auf die einzelnen Einkunftsquellen aufzuteilen. Dies gilt auch, wenn auf Grund gesetzlicher Fiktionen andere Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorhanden sind (zB wegen § 49 Abs 1 Nr 2 Buchst f EStG).

Die Überschusseinkünfte der ausländischen Objektgesellschaft werden stets **VZ-bezogen** ermittelt. Ein eventuell abweichendes Wj der Gesellschaft spielt für deutsche Besteuerungszwecke keine Rolle. GlA s *Prinz* (in *H/H/R*, Jahresband 2008, § 8a KStG Rn J 07-10).

Ab dem **VZ 2009** sind Einkünfte aus V+V einer auslandsansässigen Kap-Ges nach **§ 49 Abs 1 Nr 2 Buchst f Doppelbuchst aa EStG idF des JStG 2009** gewerbliche Einkünfte. Dies hat zur Folge, dass deren Einkünfte aus V+V zukünftig nicht nach § 2 Nr 2, sondern nach § 2 Nr 1 EStG zu ermitteln sind. § 8b Abs 1 S 4 KStG, der eine Einkünfteermittlung nach § 2 Nr 2 EStG voraussetzt, ist daher nicht mehr anwendbar. Fraglich ist, ob die ausländische Kap-Ges jedoch ab dem VZ 2009 originär über einen Betrieb iSd Zinsschranke verfügt und daher die Zinsschranke bereits nach § 8 Abs 1 KStG iVm § 4h EStG anwendbar ist. Bejahend s *Fischer/Wagner* (BB 2008, 1872); s *Geißelmeier/Bargenda* (NWB Fach 4, 5329, 5338), s *van Lishaut/Schumacher/Heinemann* (DStR 2008, 2341) und s *Kröner/Bolik* (DStR 2008, 1309, 1315).

1.5 Schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung bei nicht konzernzugehörigen Körperschaften (§ 8a Abs 2 KStG)

1.5.1 Allgemeines

Für **nicht zu einem Konzern gehörige Körperschaften** ist nach § 8a Abs 2 KStG die Ausnahmeregelung des § 4h Abs 2 S 1 Buchst b EStG nicht anzuwenden, wenn ein wesentlich beteiligter Anteilseigner, eine diesem nahe stehende Person oder ein rückgriffsberechtigter Dritter der Körperschaft Fremdkapital zur Verfügung stellt und mehr als 10% des Nettozinsaufwands der Körperschaft als Gegenleistung für dieses Fremdkapital entrichtet werden. Die Beweislast trägt die Körperschaft. Gelingt ihr der Nachweis, dass eine nicht schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung vorliegt, kann sie sich weiterhin auf die Konzernklausel berufen, so dass die Zinsschranke nicht anzuwenden ist. Gelingt der Nachweis nicht, greift die Zinsschrankengrundregel. Dies hat zur Folge, dass sämtliche Zinsaufwendungen der Körperschaft und nicht nur die auf das Gesellschafterdarlehen bzw die anderen in § 8a Abs 2 KStG genannten Darlehen gezahlten Zinsen der Abzugsbeschränkung des § 4h EStG unterworfen werden. Diese Rechtsfolge gilt für § 8a Abs 2 und 3 KStG gleichermaßen und bedeutet eine deutliche Verschärfung gegenüber § 8a KStG aF, der sich nur auf die Vergütungen für den das zulässige Fremdkapital übersteigenden Teil der Gesellschafterdarlehen erstreckte (s *Rödler/Stangl*, DB 2007, 481, 484).

Die Ausnahmeregelung des § 4h Abs 2 S 1 Buchst b EStG ist bei nicht zu einem Konzern gehörenden Körperschaften nach § 8a Abs 2 KStG nur anzuwenden, wenn

- die Vergütungen für Fremdkapital an
 - a) einen zu mehr als ¼ unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital beteiligten Anteilseigner,
 - b) an eine diesem nahe stehende Person (s § 1 Abs 2 AStG) oder
 - c) an einen Dritten, der auf die unter a) oder b) genannten Personen zurückgreifen kann,
- nicht mehr als 10% des Nettozinsaufwands betragen und

die Körperschaft dies nachweist.

1.5.2 Vergütungen für Gesellschafterfremdkapital

Übersteigen die Vergütungen für Fremdkapital an den Anteilseigner, eine diesem nahe stehende Person oder einen rückgriffberechtigten Dritten mehr als 10% des Nettozinsaufwands, wird die Rechtsfolge des § 8a Abs 2 KStG ausgelöst. Für die in § 8a Abs 2 KStG vorgeschriebene **10%-Prüfberechnung** sind nach dem Gesetzeswortlaut eine **Saldogröße** (Nettozinsaufwand insgesamt) und eine **Bruttogröße** (Zinsaufwand für Gesellschafterdarlehen) gegenüber zu stellen. Wegen der sich uU daraus ergebenden folgenden Verwerfungen s *Möhlenbrock/Pung* (in *D/J/P/W*, § 8a KStG (URefG 2008) Rn 102).

Nach Verw-Auff (s Schr des BMF v 04.07.2008, BStBl I 2008, 718 Rn 82) sind in die 10%-Prüfberechnung die Vergütungen für Gesellschafterfremdkapital unabhängig davon einzubeziehen, ob sie sich auf den **inländischen** oder den **ausländischen** Gewinn der Körperschaft ausgewirkt haben. Dies gilt auch dann, wenn der ausländische Gewinn der Körperschaft im Inland, zB wegen einer DBA-Freistellung, nicht besteuert wird. Im Extremfall kann die Verw-Auff somit dazu führen, dass die Rechtsfolgen des § 8a Abs 2 KStG ausschließlich durch Zinsaufwendungen ausgelöst werden, die das inländische Einkommen nicht gemindert haben. Kritisch hierzu s *Fischer/Wagner* (BB 2008, 1872, 1878).

20 Da § 4h Abs 3 S 2 EStG den Begriff der »**Zinsaufwendungen**« mit »**Vergütungen für Fremdkapital**« definiert, ist davon auszugehen, dass für Zwecke des § 4h EStG und des § 8a KStG beide Begriffe grundsätzlich den gleichen Inhalt haben. Die Begriffe sind uE für die Zinsschrankenregelung und den § 8a KStG gleich auszulegen (glA s *Grotherr*, IWB Gruppe 3 Fach 3, 1489, 1497 und s *Scheunemann/Socher*, BB 2007, 1144, 1147). Wegen der Frage, was im Einzelnen unter »Vergütungen für Fremdkapital« fällt, s A II 5 Tz 22 ff. *Stangl/Hageböke* (in *Schaumburg/Rödter*, URef 2008, 499, 505) und *Schaden/Käshammer* (BB 2007, 2259, 2261) wollen zB Auf- und Abzinsungen zwar bei der Bildung des Nettozinsaufwands, nicht aber bei der Ermittlung der an die wesentlich beteiligten Anteilseigner, nahe stehende Personen und die Rückgriffsberechtigten gezahlten Vergütungen einbeziehen.

21 Fraglich ist, ob § 8a Abs 2 KStG zusammengefasst für den Organkreis oder jeweils auf der Ebene der **Organgesellschaft** und des **Organträgers** anzuwenden ist. Eine getrennte Anwendung hätte zur Folge, dass **Darlehen des Organträgers an die Organgesellschaft** die Rechtsfolgen des § 8a Abs 2 KStG auslösen könnten, da der Organträger idR wesentlich beteiligter Anteilseigner der Organgesellschaft ist. Entsprechendes gilt für Darlehen der Organgesellschaft an den Organträger bzw für Darlehen zwischen Organgesellschaft. Die Rechtsfolgen (Anwendung der Zinsschrankengrundregel) wären dann auf der Ebene des Organträgers zu ziehen. Überzeugend ist dieses Ergebnis nicht, da Zinsaufwendungen und Zinserträge innerhalb des Organkreises saldiert werden und somit nicht zu Nettozinsaufwand führen. Im Übrigen ist fraglich, wie auf der Ebene der Organgesellschaft die 10%-Prüfberechnung durchzuführen wäre. Im Ergebnis sprechen sich *Herzig/Liekenbrock* (DB 2007, 2387, 2390) uE zutreffend für eine zusammengefasste Betrachtung von Organträger und Organgesellschaft aus.

1.5.3 Persönlicher Anwendungsbereich des § 8a Abs 2 KStG

22 § 8a Abs 2 KStG ist auf **alle** von der Zinsschranke betroffenen **Körperschaften** (s Tz 5) und nicht nur auf Kap-Ges anzuwenden. Denn § 8a Abs 3 KStG spricht – ebenso wie § 8a Abs 2 KStG – zutreffend von Körperschaft und nicht von Kap-Ges. Voraussetzung ist, dass die Körperschaft **nicht konzernzugehörig** ist, da § 8a Abs 2 KStG eine Zusatzvoraussetzung zu § 4h Abs 2 S 1 Buchst b EStG enthält. Nicht konzernzugehörig ist zB eine GmbH mit einem Alleingesellschafter, der an keiner weiteren Gesellschaft mehrheitlich beteiligt ist. Wegen weiteren Einzelheiten s A II 5 Tz 52 ff.

23 Die Anwendung des § 8a Abs 2 KStG setzt voraus, dass Fremdkapitalvergütungen an Anteilseigner, die unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 25% an der Körperschaft beteiligt sind, fließen. Es ist fraglich, wie bei **Nicht-Kap-Ges** die erforderliche Beteiligungsquote zu ermitteln ist, da ein Grund- oder Stammkapital nicht besteht. UE muss in diesen Fällen auf eine dem Grund- oder Stammkapital vergleichbare Größe (zB bei Genossenschaften das Geschäftsguthaben/Genossenschaftskapital) abgestellt werden.

1.5.4 Wesentlich beteiligter Anteilseigner als Fremdkapitalgeber

24 In die 10%-Prüfberechnung einzubeziehen sind Fremdkapitalvergütungen an den wesentlich beteiligten Anteilseigner der Körperschaft. Die **Beteiligung des Anteilseigners** muss **wesentlich** sein. Eine Beteiligung ist wesentlich, wenn sie mehr als 25% beträgt. Dabei werden **unmittelbare und mittelbare Beteiligungen** berücksichtigt. Die mittelbare Beteiligung kann sowohl über eine Kap-Ges als auch über eine Pers-Ges oder andere Pers-Vereinigung bestehen. Rechtsform, Ansässigkeit und Anzahl der zwischengeschalteten Personen sind ohne Bedeutung. Ebenfalls ist unerheblich, ob die vermittelnde

mittelbare Beteiligung wesentlich ist oder nicht. Zur Ermittlung der Beteiligungsquote ist die **Kapitalbeteiligung** und nicht der Umfang der Stimmrechte maßgebend. Anteilseigner ist idR der zivilrechtliche Eigentümer der Anteile (s §39 Abs 1 AO). Fallen zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum auseinander, ist das **wirtschaftliche Eigentum** maßgebend, dh bei Treuhandverhältnissen ist §39 Abs 2 Nr 1 S 2 AO zu beachten. Vergleichsgröße ist das Eigenkapital laut Handelsbilanz; eigene Anteile sind davon allerdings abzusetzen (zur Berechnung s Schr des BMF v 15.12.1994, BStBl I 1995, 25 Rn 10, 26 ff). **Mittelbare** Beteiligungen reichen nach Auffassung der Fin-Verw zur Begründung einer wesentlichen Beteiligung aus (s Schr des BMF v 04.07.2008, BStBl I 2008, 718 Rn 81). Die mittelbar gehaltenen Anteile werden dabei mit der auf den Anteilseigner entfallenden rechnerischen Quote berücksichtigt. Ob der Anteilseigner **ein Inländer oder ein Ausländer** ist, ist unerheblich.

Nach Auff der Fin-Verw sind bei der Ermittlung der Fremdkapitalvergütungen iSd §8a Abs 2 KStG sämtliche Vergütungen an den in §8a Abs 2 KStG genannten Personenkreis zu addieren (sog **Gesamtbetrachtung**, s Schr des BMF v 04.07.2008, BStBl I 2008, 718 Rn 82).

Bei **Organschaften** muss uE eine mehr als 25%ige Beteiligung am Organträger oder der Organgesellschaft vorliegen. Eine mehr als 25%ige Beteiligung eines außenstehenden Gesellschafters an der Organgesellschaft ist eine wesentliche Beteiligung iSd §8a Abs 2 KStG. GlA s *Möhlenbrock/Pung* (in *D//P/W*, §8a KStG (URefG 2008) Rn 109).

1.5.5 Nahe stehende Person als Fremdkapitalgeber

Fremdkapitalgeber iSd §8a Abs 2 KStG kann auch eine dem wesentlich beteiligten Anteilseigner **nahe stehende Person** sein. Ob es sich bei der nahe stehenden Person um einen Inländer oder einen Ausländer handelt, ist unerheblich. §8a Abs 2 (und Abs 3) KStG verweist wegen des Begriffs der nahe stehenden Person teilweise auf §1 Abs 2 AStG. Das Gesetz sieht unter Verweis auf §1 Abs 2 AStG eine Person als nahe stehende Person an, wenn

- die Person an dem Anteilseigner mindestens zu einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligt (wesentlich beteiligt) ist oder auf den Anteilseigner unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder umgekehrt der Anteilseigner an der Person wesentlich beteiligt ist oder auf diese Person unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann (s §1 Abs 2 Nr 1 AStG),
- eine dritte Person sowohl an der Person als auch an dem Anteilseigner wesentlich beteiligt ist oder auf beide unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann (s §1 Abs 2 Nr 2 AStG) oder

Beispiel: Die F-SA hält 100% der Anteile an der NL-BV und eine 60%-ige Beteiligung an der LUX-SA. Die NL-BV ist 30%-ige Gesellschafterin der D-GmbH. Die LUX-SA, die im Verhältnis zur NL-BV nahe stehende Person iSd §1 Abs 2 AStG ist, gewährt der D-GmbH ein Darlehen.

- die Person oder der Anteilseigner imstande ist, bei der Vereinbarung der Bedingungen einer Geschäftsbeziehung auf den Anteilseigner oder die Person einen außerhalb dieser Geschäftsbeziehung begründeten Einfluss auszuüben oder wenn einer von ihnen ein eigenes (persönliches oder wirtschaftliches) Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat (s §1 Abs 2 Nr 3 AStG). Ebenfalls hierzu s Urt des BFH v 19.01.1994, BStBl II 1994, 725 und s Urt des Sächsischen FG v 18.05.2001, EFG 2001, 1318.

Während §1 Abs 2 AStG die nahe stehende Person im Verhältnis zum Steuerpflichtigen definiert, kommt es bei §8a KStG auf das Nahe stehen **im Verhältnis zum Anteilseigner** an. Bei der sinngemäßen Anwendung des §1 Abs 2 AStG im Bereich des §8a Abs 1 KStG ist daher der in §1 Abs 2 AStG verwendete Begriff »Steuerpflichtiger« durch »Anteilseigner« zu ersetzen.

Wer wesentlich beteiligter Anteilseigner ist, kann nicht nahe stehende Person sein, das gilt ebenso umgekehrt. Nach Verw-Auff können **nur mittelbar** an der Kap-Ges **Beteiligte** wesentlich beteiligte

Anteilseigner sein (s Tz 24), so dass diese nicht als nahe stehend iSd § 1 Abs 2 AStG zu behandeln sind. Bei Zugrundelegung der Verw-Auff können somit nahe stehende Personen nur solche sein, die in der **Seitenlinie** mit der Kap-Ges verbunden sind, zB Schwestergesellschaften.

- 27 UE können auch der Kap-Ges **nachgeordnete (Kap- oder Pers-)Ges als Fremdkapitalgeber** (sog »up-stream-Darlehen«) von § 8a Abs 2 bzw 3 KStG erfasst werden. Es handelt sich bei einer nachgeordneten Gesellschaft (zB Tochtergesellschaft) um eine nahe stehende Person des Anteilseigners iSd § 1 Abs 2 AStG. Es sind Fälle denkbar, in denen sich die nachgeordnete (Fremdkapitalgebende) Gesellschaft ihrerseits beim wesentlich beteiligten Anteilseigner des Fremdkapitalnehmers refinanziert hat. Eine Gewinnabsaugung ist also durchaus möglich. Würde man in diesem Fall § 8a KStG nicht anwenden, hätte der Anteilseigner wirtschaftlich gesehen den Zins von der Muttergesellschaft über die (im Zweifel ausländische) Tochtergesellschaft ohne die Anwendung des § 8a KStG erhalten. Ebenso s *Möhlenbrock/Pung* (in *D/J/P/W*, § 8a KStG (URefG 2008) Rn 115).

1.5.6 Rückgriffsberechtigter Dritter als Fremdkapitalgeber

- 28 Fremdkapitalgeber iSd § 8a Abs 2 KStG kann auch ein Dritter sein, der auf den wesentlich beteiligten Anteilseigner oder eine diesem nahe stehende Person zurückgreifen kann. **Dritter** ist jeder, der nicht wesentlich beteiligter Anteilseigner oder nahe stehende Person ist, als zB auch ein nicht wesentlich beteiligter Anteilseigner. IdR handelt es sich jedoch um inländische oder ausländische Kreditinstitute.
- 29 Die Fin-Verw geht von einem **weiten Rückgriffsbegriff** aus (s Schr des BMF v 04.07.2008, BStBl I 2008, 718 Rn 83 und s BT-Drs 16/4841, 74; kritisch zB s *Töben/Fischer*, GmbHR 2007, 532). Für die Bejahung des Rückgriffs reichen ein konkreter rechtlich durchsetzbarer Anspruch (zB auf Grund einer Garantieerklärung oder einer Bürgschaft), eine Vermerkpflcht in der Bilanz, eine dingliche Sicherheit (zB Sicherungseigentum, Grundschuld) oder eine harte oder weiche Patronatserklärung zwar aus, sie sind aber nicht erforderlich. MaW: Von einem **steuerschädlichen Rückgriff** ist bereits dann auszugehen, wenn der Anteilseigner oder die diesem nahe stehende Person dem Dritten gegenüber **faktisch für die Erfüllung der Schuld einsteht**. Es werden auch Gestaltungen erfasst, bei denen eine Bank der Körperschaft ein Darlehen gewährt und der Anteilseigner seinerseits bei der Bank eine Einlage unterhält (sog **back-to-back-Finanzierungen**), wobei für die Annahme einer steuerschädlichen Gesellschafterfremdfinanzierung die Abtretung der Einlageforderung gegen die Bank nicht erforderlich ist.
- 30 UE ist auch der Rückgriff auf dem wesentlich beteiligten Anteilseigner **nachgeordnete Gesellschaften** schädlich. Wegen der Begründung s Tz 27.
- 31 § 8a Abs 2 KStG erfasst uE auch Fälle der sog **verlängerten Rückgriffskette** bzw des **mittelbaren Rückgriffs**. In diesen Fällen ist zwischen Fremdkapitalgeber und Anteilseigner bzw nahe stehende Person ein weiterer Sicherheitengeber eingeschaltet, der auf den Anteilseigner oder auf eine diesem nahe stehende Person zurückgreifen kann. Maßgebend ist uE nur, dass für das hingegebene Fremdkapital eine Rückgriffsmöglichkeit besteht.
- 32 Auch die **Verpfändung der Anteile** an der fremdfinanzierten Gesellschaft begründet nach Verwaltungsauffassung einen Rückgriff (s Schr des BMF v 04.07.2008, BStBl I 2008, 718 Rn 83), obwohl der Sicherungsnehmer im Falle der Störung des Darlehensvertrags ohnehin schon auf das Vermögen der Kap-Ges zugreifen kann und durch die Anteilsverpfändung keine zusätzliche Sicherheit erlangt.
- 33 **Körperschaften des öffentlichen Rechts und steuerbefreite Einrichtungen** iSd § 5 Abs 1 Nr 2 KStG erfüllen nach Auffassung der Fin-Verw durch die Gewährung von Bürgschaften oder anderen Sicherheiten bei der Finanzierung von Gesellschaften, an denen sie zu mindestens 50% unmittelbar oder mittelbar am Kapital beteiligt sind, **nicht** die Voraussetzungen einer Gesellschafterfremdfinanzierung (s Schr des BMF v 04.07.2008, BStBl I 2008, 718 Rn 93 in Anlehnung an den Bericht des Fin-Aussch des Deutschen Bundestags, s BT-Drs 16/5491, 11). Dies gilt allerdings nicht bei Gestaltungen, bei denen der rückgriffsberechtigte Dritte der Kap-Ges ein Darlehen gewährt und die Körperschaft des öffentlichen Rechts (oder die steuerbefreite Einrichtung) ihrerseits gegen den Dritten oder eine diesem nahe