

KOMMENTAR

Mössner · Oellerich · Valta

# Körperschaftsteuergesetz Kommentar

6. Auflage



Aktualisierung im  
Internet inklusive

LESEPROBE

► nwb

Leseprobe entnommen aus „Körperschaftsteuergesetz Kommentar“  
ISBN 978-3-482-**64316-3**

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2024  
[www.nwb.de](http://www.nwb.de)

Alle Rechte vorbehalten.

# Körperschaftsteuergesetz

## Kommentar

### *Mitbegründet von*

Prof. Dr. Jörg Manfred Mössner, Professor em. Universitäten  
Osnabrück/Paris-Sorbonne

### *Fortgeführt und herausgegeben von*

Dr. Ingo Oellerich, Richter am FG Münster  
Prof. Dr. Matthias Valta, Universität Düsseldorf

### *Unter Mitarbeit von*

Christian Bischoff, Rechtsanwalt  
Dr. Julian Böhmer, Rechtsanwalt Steuerberater  
Prof. Dr. Klaus von Brocke, Rechtsanwalt  
Felix Dallmann, Richter am FG Münster  
Dr. Franziska Dietrich, Steuerberaterin  
Martin Geißer, Rechtsanwalt Steuerberater Fachanwalt für Steuerrecht  
Tim Hackemann, Rechtsanwalt Steuerberater  
PD Dr. Thorsten Helm, Rechtsanwalt Steuerberater Wirtschaftsprüfer  
Klaus Himmer M.Sc., Steuerberater  
Dr. Hartmut Klein, Rechtsanwalt Steuerberater  
Dr. Stephanie Krebbers-van Heek, Dipl.-Finanzwirtin (FH), Richterin am LG Kleve  
Dr. Gustav Liedgens M.Sc., Steuerberater  
Thomas Müller, Rechtsanwalt Vors. Richter am FG Köln a. D.  
Dr. Gerrit Sabel, Steuerberater  
Lilia Silberberg, Steuerberaterin  
Dr. Christian Sternberg, B. Sc., Richter am FG Münster,  
derzeit wissenschaftl. Mitarbeiter am BVerfG  
Maximilian Trappmann, Rechtsanwalt  
Dr. Alexander Zapf, Richter am FG Münster  
Dr. Barbara Zuber, Wirtschaftsprüferin Steuerberaterin

6. Auflage

# VORWORT

Bislang haben sich die Herausgeber und Autoren bemüht, die geneigte Leserschaft alle zwei Jahre über die aktuellen Entwicklungen des Körperschaftsteuerrechts zu informieren. Mit der 6. Auflage des Körperschaftsteuergesetz Kommentars konnte dieser Rhythmus nicht eingehalten werden. Grund dafür war das Gezerre um das Wachstumschancengesetz. Dieses ist schlussendlich doch noch in Kraft getreten, nachdem zuvor Teile „outgesourct“ worden sind. Jetzt ist etwas Ruhe eingekehrt, so dass wir Ihnen die 6. Aufl. auf hochaktuellem Stand präsentieren dürfen.

Weiter hat es Wechsel innerhalb des Autorenteam gegeben, das sich nach wie vor aus Angehörigen der Beraterschaft, Wissenschaft, und der Richterschaft rekrutiert. Trauriger Grund war insbesondere der viel zu frühe Tod von Herrn Professor Dr. Andreas Musil, der eine große Lücke nicht nur in fachlicher Hinsicht gerissen hat. Seine Kommentierung des § 4 KStG führt – neben der des § 13 KStG – das Autorentduo der Herren PD Dr. Thorsten Helm und Christian Bischoff fort, denen wir hierfür sehr danken möchten. Auch wenn der Kommentar damit ohne Herrn Prof. Dr. Musil in eine neue Auflage geht, werden wir uns seiner stets in großer Dankbarkeit erinnern. Weitere Wechsel ergaben sich u. a. durch das Ausscheiden von Herrn Professor Dr. Mössner (nun auch als Autor) und von Herrn Dr. Martini, denen uns für ihren Einsatz sehr zu danken bleibt. Wir freuen uns, dass wir mit Frau Silberberg, den Herren Dallmann, Himmer, Dr. Liedgens, Dr. Sabel, Dr. Sternberg und Herrn Trappmann wieder Experten auf dem Gebiet des Körperschaftsteuerrechts haben gewinnen können, die sich mit großer Einsatzfreude ihrer neu übernommenen Kommentierungen angenommen haben. Mit ihnen können wir beruhigt in die Zukunft blicken!

Die Neuauflage ist auf dem Stand Anfang April 2024. Spätere Ergänzungen und Änderungen finden sich in der laufend aktualisierten Online-Fassung, die Ihnen neben dieser gedruckten Auflage zur Verfügung steht. Abermals gilt an dieser Stelle unser Dank und unsere Anerkennung unseren Mitstreitern für die Qualität ihrer Kommentierungen. Wissenschaftlich fundiert und prägnant bilden sie die wichtigsten Auffassungen von Verwaltung, Rechtsprechung und Literatur ab, nehmen Stellung und sind zugleich in besonderem Maße auf die praktische Anwendung des Gesetzes ausgerichtet. Daher hoffen wir, dass auch die neue Auflage für Sie, liebe Leser, für die tägliche Arbeit ein nützliches und hilfreiches Werkzeug darstellen wird, das Sie gerne und mit Gewinn zur Hand nehmen. Gleichwohl steht und fällt die Fortentwicklung eines Werks immer mit den Anregungen und den Reaktionen der Leser. Daher freuen wir uns über Ihre Kritik an Form und Inhalt des Dargebotenen. Wir sehen darin stets einen Ansporn, es künftig noch besser zu machen!

Düsseldorf und Münster, im Juni 2024

Dr. I. Oellerich  
Prof. Dr. M. Valta

# INHALTSÜBERSICHT

	Seite
<b>Vorwort</b>	<b>V</b>
<b>Literaturverzeichnis</b>	<b>XI</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis</b>	<b>XV</b>
<b>EU-steuerpolitischer Hintergrund für das Körperschaftsteuergesetz</b>	<b>1</b>
<b>Erster Teil: Steuerpflicht</b>	<b>128</b>
§ 1 Unbeschränkte Steuerpflicht	128
§ 1a Option zur Körperschaftsbesteuerung	157
§ 2 Beschränkte Steuerpflicht	262
§ 3 Abgrenzung der Steuerpflicht bei Personenvereinigungen und nicht rechtsfähigen Vermögensmassen sowie bei Realgemeinden	269
§ 4 Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts	274
§ 5 Befreiungen	333
§ 6 Einschränkung der Befreiung von Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen	443
§ 6a Einkommensermittlung bei voll steuerpflichtigen Unterstützungskassen	450
<b>Zweiter Teil: Einkommen</b>	<b>451</b>
<b>Erstes Kapitel: Allgemeine Vorschriften</b>	<b>451</b>
§ 7 Grundlagen der Besteuerung	451
§ 8 Ermittlung des Einkommens	461
§ 8a Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen bei Körperschaften (Zinsschranke)	1034
§ 8b Beteiligung an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen	1119
§ 8c Verlustabzug bei Körperschaften	1264
§ 8d Fortführungsgebundener Verlustvortrag	1416
§ 9 Abziehbare Aufwendungen	1452
§ 10 Nichtabziehbare Aufwendungen	1525
§ 11 Auflösung und Abwicklung (Liquidation)	1546
§ 12 Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung	1565
§ 13 Beginn und Erlöschen einer Steuerbefreiung	1593

	Seite
<b>Zweites Kapitel: Sondervorschriften für die Organschaft</b>	<b>1611</b>
<hr/>	
<b>Vorbemerkungen zu §§ 14 – 19 KStG</b>	<b>1611</b>
<hr/>	
§ 14 Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien als Organgesellschaft	1617
§ 15 Ermittlung des Einkommens bei Organschaft	1726
§ 16 Ausgleichszahlungen	1747
§ 17 Andere Kapitalgesellschaften als Organgesellschaft	1754
§ 18 (weggefallen)	1765
§ 19 Steuerabzug bei dem Organträger	1765
<b>Drittes Kapitel: Sondervorschriften für Versicherungsunternehmen, Pensionsfonds und Bausparkassen</b>	<b>1770</b>
<hr/>	
§ 20 Schwankungsrückstellungen, Schadenrückstellungen	1770
§ 21 Beitragsrückerstattungen	1802
§ 21a Deckungsrückstellungen	1833
§ 21b (weggefallen)	1837
<b>Viertes Kapitel: Sondervorschriften für Genossenschaften</b>	<b>1838</b>
<hr/>	
§ 22 Genossenschaftliche Rückvergütung	1838
<b>Dritter Teil: Tarif; Besteuerung bei ausländischen Einkunftsteilen</b>	<b>1864</b>
<hr/>	
§ 23 Steuersatz	1864
§ 24 Freibetrag für bestimmte Körperschaften	1870
§ 25 Freibetrag für Genossenschaften sowie Vereine, die Land- und Forstwirtschaft betreiben	1875
§ 26 Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften	1879
<b>Vierter Teil: Nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen und Entstehung und Veranlagung</b>	<b>1940</b>
<hr/>	
§ 27 Nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen	1940
§ 28 Umwandlung von Rücklagen in Nennkapital und Herabsetzung des Nennkapitals	2006
§ 29 Kapitalveränderungen bei Umwandlungen	2026
§ 30 Entstehung der Körperschaftsteuer	2055
§ 31 Steuererklärungspflicht, Veranlagung und Erhebung der Körperschaftsteuer	2066
§ 32 Sondervorschriften für den Steuerabzug	2092

	Seite
§ 32a Erlass, Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden bei verdeckter Gewinnausschüttung oder verdeckter Einlage	2126
<b>Fünfter Teil: Ermächtigungs- und Schlussvorschriften</b>	<b>2154</b>
§ 33 Ermächtigungen	2154
§ 34 Schlussvorschriften	2161
§ 35 Sondervorschriften für Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen in dem in Artikel 3 des Einigungsvertrages genannten Gebiet	2193
<b>Vorbemerkungen zu §§ 36 – 40 KStG</b>	<b>2195</b>
<b>Sechster Teil: Sondervorschriften für den Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren</b>	<b>2198</b>
§ 36 Endbestände	2198
§ 37 Körperschaftsteuerguthaben und Körperschaftsteuerminderung	2225
§ 38 Körperschaftsteuererhöhung	2252
§ 39 Einlagen der Anteilseigner und Sonderausweis	2269
§ 40 (weggefallen)	2270
<b>Stichwortverzeichnis</b>	<b>2271</b>

# EU-steuerpolitischer Hintergrund für das Körperschaftsteuergesetz

Inhaltsübersicht	Rz.
A. Einleitung	1 - 3
B. Europarechtliche Grundlagen	4 - 130
I. Die Vorgaben des Unionsrechts	4 - 35
II. Die verfahrensrechtliche Durchsetzung des Unionsrechts	36 - 130
1. Veranlagung	37 - 45
2. Einspruch	46 - 55
3. Vorbehalt der Nachprüfung	56 - 60
4. Vorläufige Steuerfestsetzung	61 - 65
5. Anwendung der Korrekturatbestände der AO	66 - 75
6. Europäisches Verfahrensrecht	76 - 130
C. Entwicklung der Harmonisierungsmaßnahmen auf dem Gebiet des Körperschaftsteuerrechts	131 - 167
I. Das Erfordernis der Einstimmigkeit	131 - 135
II. Das EU-Gesetzgebungsverfahren	136 - 140
1. Rechtsakte	136
2. Gesetzgebungsverfahren	137 - 140
III. Steuerliche Maßnahmen des sekundären Unionsrechts: Steuerrichtlinien	141 - 150
IV. Harmonisierung der steuerlichen Bemessungsgrundlage – die GKKB	151 - 167
D. Maßnahmen zur Bekämpfung steuerlichen Missbrauchs	168 - 250
I. Einfluss der BEPS Maßnahmen der OECD	168 - 171/1
II. Antwort der EU zu BEPS	172 - 250
1. Die Anti-Steuervermeidungs-Richtlinie (ATAD I und II)	172 - 185
a) Hybride Gestaltungen	176 - 183
b) Umsetzungsfristen und nationalstaatliche Umsetzung	184 - 185
2. Richtlinienvorschlag bezüglich der Offenlegung steuerlich relevanter Informationen (public CBCR)	186
3. Richtlinie über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen	187 - 215/5
a) Begriff der Gestaltung	190
b) Grenzüberschreitende Gestaltung	191 - 192
c) Meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung	193
d) Intermediär	194
e) Relevanter Steuerpflichtiger	195
f) Verbundene Unternehmen	196 - 197
g) „Marktfähige“ und „maßgeschneiderte“ Gestaltung	198
h) Anzeigepflichten	199
i) Meldefrist	200 - 201
j) Zu übermittelnde Informationen	202
k) Rückgriff auf den Steuerpflichtigen bei Befreiung und Inhouse-Gestaltungen	203
l) Ausnahmeregelung im Fall von Verschwiegenheitspflichten	204 - 205
m) Meldepflicht gegenüber mehr als einem Mitgliedstaat	206
n) Beteiligung mehrerer Personen	207
o) Zusätzliche Meldepflicht bei mehrjähriger Nutzung	208
p) Keine Rückmeldung der Finanzverwaltung notwendig	209
q) Automatischer Informationsaustausch	210
r) Hallmarks/Kennzeichen	211
s) Main Benefit Test	212
t) Inkrafttreten der EU-Richtlinie	213
u) Nationale Umsetzung	214

# EU-steuerpolitischer Hintergrund

---

v) Abweichungen des Umsetzungsgesetzes im Vergleich zur Richtlinie	215
w) DAC 7: Meldepflicht für digitale Plattformen	215/1 - 215/4
x) DAC 8: automatischer Informationsaustausch im Bereich der Kryptowerte und E-Geld	215/5
4. „Black List“: Nicht-kooperative Steuergebiete	216
5. Richtlinie über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten	217
6. Faire Besteuerung der digitalen Wirtschaft – OECD und EU	218 - 250
a) Vorschlag der signifikanten digitalen Präsenz	225 - 225/1
b) Vorschlag der Digitalsteuer	226 - 233
c) Mitteilung der EU-Kommission zur Unternehmensbesteuerung vom 18.5.2021	234 - 237
d) Die EU-Richtlinie zur Einführung einer Mindestbesteuerung vom 14.12.2022	238 - 240
e) Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Bekämpfung der Rolle von Vermittlern, die Steuerhinterziehung und aggressive Steuerplanung in der EU erleichtern (SAFE)	241 - 250
<b>E. Die EU-rechtlichen Vorgaben im Einzelnen</b>	251 - 315
I. Die Mutter-/Tochter-Richtlinie	251 - 275
1. Wesentlicher Inhalt der Richtlinie	251 - 254
2. Zur Umsetzung der Richtlinie	255 - 275
II. Die Zins-/Lizenzgebührenrichtlinie	276 - 300
1. Wesentlicher Inhalt der Richtlinie	278 - 290
2. Zur Umsetzung der Richtlinie	291 - 293
3. Vereinbarkeit der Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen nach § 8 Nr. 1 GewStG mit der Zins-/Lizenzgebührenrichtlinie	294 - 300
III. Steuerliche Fusionsrichtlinie	301 - 315
1. Allgemeines und wesentlicher Inhalt	301
2. Impulse durch Gesellschaftsrecht und EuGH-Rechtsprechung	302 - 303
3. Umsetzung der Richtlinie	304 - 315
<b>F. Problemfelder zwischen dem KStG und dem Unionsrecht</b>	316 - 483
I. Körperschaftsteuerbefreiung einer gemeinnützigen beschränkt steuerpflichtigen Stiftung	316 - 330
II. Berücksichtigung ausländischer Verluste	331 - 400
1. Rechtsprechung des EuGH (Marks & Spencer etc.)	331 - 345
a) Die Entscheidung in der Rs. Marks & Spencer	331 - 333
b) Berücksichtigung laufender Verluste (Rs. X-Holding)	334 - 345
2. Organschaft	346 - 370
a) Grenzüberschreitende Organschaft – §§ 14 ff. KStG	346
b) Folgerungen für das deutsche Recht der Organschaft	347 - 350
c) Zwei deutsche Marks & Spencer-Verfahren	351 - 359/1
d) Vermeidung einer doppelten Verlustberücksichtigung, § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG	360 - 361
e) Horizontale Organschaft? Das Urteil in den verbundenen Verfahren C-39/13, C-40/13 und C-41/13 (SCA Group Holding u.a.)	362 - 370
3. § 2a EStG	371 - 400
III. Quellenbesteuerung von Portfolio-Dividenden, § 32 KStG	401 - 435
1. Einführung	401
2. Grundlegende Rechtsprechung des EuGH zur Quellenbesteuerung	402 - 406
3. Das Urteil Europäische Kommission gegen Deutschland	407
4. Das EuGH-Urteil in der Rs. Santander	408
5. Das Urteil des EuGH vom 8.11.2012 - Rs. C-342/10, Europäische Kommission gegen Finnland	409 - 410
6. Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.10.2011 in der Rechtssache C-284/09	411 - 415
7. Dividendenausschüttungen an Gesellschaften in Drittstaaten	416 - 435
IV. Wegzugsbesteuerung	436 - 460

1. Wegzug natürlicher Personen	436 - 442/2
2. Wegzug von Körperschaften	443 - 460
V. Beihilfe Allgemein und die Problematiken im Fall des Verlustabzugs bei Körperschaften, § 8c Abs. 1a KStG	461 - 483
1. Beihilfe Allgemein	461 - 476
2. Das Vorgehen gegen die „ruling“-Praxis einiger Mitgliedstaaten unter Beihilferecht	477 - 482
3. Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG	483

## A. Einleitung

Die europäische Union stand und steht vor gewaltigen Herausforderungen, wenn nicht sogar auf Grund der direkten Wahlen zu einem Europäischen Parlament am 9.6.2024 und einer neu zu besetzenden Kommission vor einer erneuten Zerreißprobe. Die wirtschaftlichen Folgen der Corona-Krise seit 2020, der anhaltende Aggressionskrieg Russlands gegen die Ukraine, die hohe Inflation, eine Energie- und Klimakrise und eine drohende neue Euro-Krise um Italien nagt an dem Zusammenhalt der 27 EU-Mitgliedstaaten. Einige Länder, bis vor kurzem Polen und Ungarn, zeigen einmal mehr die Differenzen der EU-Mitgliedstaaten um ihr Demokratieverständnis auf, und die Einigung um den europäischen Haushalt sowie der EU-Eigenmittel ist komplizierter denn je. Der Green Deal und der Investitionswettbewerb mit den USA und China um die Bewältigung der Klimakrise<sup>1</sup> und der Wandlung zu einer CO<sub>2</sub> ärmeren Produktionsweise der Industrie scheinen die EU wie auch ihre Bürger zu überfordern. Ungeachtet dieser Entwicklungen verfolgt der steuerpolitische Arm der Kommission (Generaldirektion TAXUD) sein am 18.5.2021 veröffentlichtes Programm einer Unternehmensbesteuerung für das 21. Jahrhundert ungehindert weiter und will offensichtlich noch bis zum Schluss ihrer Amtsperiode möglichst viele steuerlich relevante Richtlinienvorschläge veröffentlichen.<sup>2</sup> In dem 2021 Programm, welches bereits durch die Entwicklungen auf globaler Ebene durch OECD, Inclusive Framework<sup>3</sup> und zuletzt auch der UN<sup>4</sup> überholt scheint, verpflichtete sich die Kommission u. a. folgende Maßnahmen auf den legislativen Weg zu bringen (s. →Rz. 234 ff.):

- ▶ verpflichtende Offenlegung der effektiven Steuersätze für große Unternehmen in der EU,
- ▶ Verschärfung der Bekämpfung von Steuervermeidung bei Briefkastenfirmen durch eine Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD 3 oder Unshell-Directive),
- ▶ steuerliche Vorteile für die Finanzierung durch Eigenkapital gegenüber Fremdkapital (Debt Equity Bias Reduction Allowance, kurz DEBRA),
- ▶ EU-einheitliche Umsetzung des OECD/G20 BEPS 2.0 Programms zu Pillar 1 und 2, insbesondere der Richtlinie zur Einführung einer Mindestbesteuerung,
- ▶ und schließlich soll als Ersatz zu der zurückgenommenen GKKB Richtlinie aus dem Jahre 2011 nun ein neuer Anlauf namens BEFIT „Business in Europe: Framework for Income Taxation“, für einen gemeinsame steuerliche Bemessungsgrundlage für die EU gestartet werden, welche ausdrücklich auch kleine und mittlere Unternehmen umfassen soll.

1 Ausgelöst durch den US Inflation Reduction Act 2023.

2 Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat, COM(2021)251 final.

3 Outcome Statement on the Two-Pillar solution, signed by 138 members of OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS.

4 General Assembly, Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations, Advance unedited version of 8.8.2023.

Unabhängig davon erfährt die Kooperationsrichtlinie (DAC) aus dem Jahre 2011 eine stetige Erweiterung im Hinblick auf den Informationsaustausch zwischen den Finanzverwaltungen der Mitgliedsstaaten. Neben DAC 7 bezüglich der digitalisierten Geschäftsmodelle der Plattformbetreiber sind nun die Kryptowerte durch die formelle Annahme der DAC-8-Richtlinie v. 17.10.2023 steuerlich erfasst. Eine Fortsetzung der DAC-Richtlinie im Hinblick auf den Informationsaustausch der Ergänzungssteuer-Erklärung („Globe Information Return“), notwendig geworden durch die Mindestbesteuerungs-Richtlinie, ist dem Vernehmen nach unter DAC 9 in Bearbeitung.

Mit Spannung wurde auch die für den 12.9.2023 angekündigte Veröffentlichung des oben zitierten BEFIT-Richtlinienvorschlags erwartet, wenn auch die ersten fachlichen Diskussionen hierüber erst richtig im Jahr 2024 beginnen werden. Eine veröffentlichte Richtlinie zur Vereinheitlichung des Erstattungsverfahrens für Quellensteuer (FASTER)<sup>1</sup> sowie angekündigte Richtlinienvorschläge zur Erfassung von Steuerintermediären bei der Bekämpfung aggressiver Steuerplanung (SAFE)<sup>2</sup> und zur einheitlichen Regelung von Verrechnungspreisen runden das Bild einer sehr aktiven Generaldirektion TAXUD ab.

Auch der Erfolg der Kommission in Form angenommener Richtlinien im Bereich der direkten Steuern kann sich sehen lassen. Neben den bereits erwähnten DAC-Richtlinien ist die Mindestbesteuerungs-Richtlinie am 14.12.2022 nach fast einjährigem Gerangel um die Mitgliedsstaaten Polen und Ungarn angenommen worden. Die Briefkastenfirmen-Richtlinie v. 22.12.2021 und der Vorschlag einer DEBRA-Richtlinie v. 11.5.2022 werden derzeit noch im Rat diskutiert. Da vor allem die Briefkastenfirmen-Richtlinie eher dem Schutz des nationalen Steuersubstrats dient, dürfte die angekündigte Befassung seitens der belgischen Ratspräsidentschaft zumindest zu einer politischen Annahme im ersten Halbjahr 2024 führen.

- 2 Zweifelsohne haben die bisherig verabschiedeten Richtlinien (Mutter-Tochter Richtlinie, Fusionsrichtlinie, Zins-Lizenzrichtlinie und ATAD-Richtlinien s. dazu Rz. → 141 ff.) nur wenige aber dafür deutliche Spuren im KStG hinterlassen:
- ▶ § 8 KStG i.V. mit §§ 4h, 4j, 4k, 50g und § 50h EStG durch ATAD-Richtlinien und die Zins-Lizenzrichtlinie;
  - ▶ § 8a KStG durch die ATAD-Richtlinie, wobei die deutsche Zinsschrankenregelung der ATAD-Richtlinie als Vorbild diente und nur angepasst werden musste;
  - ▶ § 8b KStG durch die Mutter-Tochter Richtlinie.

Andere Normen wie z. B. das Gemeinnützigkeitsrecht für beschränkt Steuerpflichtige, § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG, § 8b Abs. 4 KStG, die Organschaftsregelungen für doppeltansässige Kapitalgesellschaften in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG, die Rückerstattungsregelung des § 32 Abs. 5 KStG sind Resultat der Umsetzungen des deutschen Gesetzgebers von einschlägiger EuGH-Rechtsprechung.

Diese Feststellung der eher geringen EU rechtlichen Einflussnahme durch Richtlinien hat sich maßgeblich durch die Annahme des Mindeststeuergesetzes vom 21.12.2023<sup>3</sup> für Großkonzerne zumindest geändert (s. dazu → Rz. 238).

---

1 Faster and Safer Relief of Excess Withholding Tax, COM 2023 (324 final) vom 19.6.2023.

2 Securing the Activity Framework of Enablers.

3 BGBl 2023 I Nr. 397.

teilt.<sup>1</sup> Die Beschwerde wurde mangels Darlegung der Voraussetzungen für eine Zulassung der Revision als unzulässig verworfen.<sup>2</sup>

## § 8a Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen bei Körperschaften (Zinsschranke)<sup>3, 4</sup>

(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>Die §§ 8c und 8d gelten für den Zinsvortrag nach § 4h Absatz 1 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes mit der Maßgabe entsprechend, dass stille Reserven im Sinne des § 8c Absatz 1 Satz 6 nur zu berücksichtigen sind, soweit sie die nach § 8c Absatz 1 Satz 5 und § 8d Absatz 2 Satz 1 abziehbaren nicht genutzten Verluste übersteigen. <sup>4</sup>Bei Steuerpflichtigen im Sinne dieses Gesetzes gelten alle Einkünfte als in einem Betrieb im Sinne des § 4h Absatz 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes erzielt.

(2) (weggefallen)

(3) <sup>1</sup>§ 4h Absatz 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 zu mindestens einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Kapital beteiligte Gesellschafter einer konzernzugehörigen Gesellschaft, diesen nahestehende Personen (§ 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes) oder Dritte, die auf zu mindestens einem Viertel am Kapital beteiligte Gesellschafter oder diesen nahestehende Personen zurückgreifen können, bezogen auf den jeweiligen Rechtsträger insgesamt nicht mehr als 10 Prozent der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen des Rechtsträgers im Sinne des § 4h Absatz 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 nahe stehende Person auslösen.

### § 4h EStG Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen (Zinsschranke)

(1) <sup>1</sup>Zinsaufwendungen eines Betriebs sind abziehbar in Höhe des Zinsertrags, darüber hinaus nur bis zur Höhe des verrechenbaren EBITDA. <sup>2</sup>Das verrechenbare EBITDA ist 30 Prozent des um die Zinsaufwendungen und um die nach § 6 Absatz 2 Satz 1 abzuziehenden, nach § 6 Absatz 2a Satz 2 gewinnmindernd aufzulösenden und nach § 7 abgesetzten Beträge erhöhten und um die Zinserträge verminderten maßgeblichen Gewinns. <sup>3</sup>Soweit das verrechenbare EBITDA die um die Zinserträge geminderten Zinsaufwendungen des Betriebs (Nettozinsaufwendungen) übersteigt, ist es in die folgenden fünf Wirtschaftsjahre vorzutragen (EBITDA-Vortrag); ein EBITDA-Vortrag entsteht nicht in Wirtschaftsjahren, in denen die Zinsaufwendungen die Zinserträge nicht übersteigen oder Absatz 2 die Anwendung von 1 Satz 1 ausschließt. <sup>4</sup>Zinsaufwendungen, die nach Satz 1 nicht abgezogen werden können, sind bis zur Höhe der EBITDA-Vorträge aus vorangegan-

1 FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 7.9.2007 - 6 K 2320/03, EFG 2008 S. 241, NWB VAAAC-65871, NZB zurückgewiesen durch BFH, Urteil v. 2.5.2008 - I B 2016/07, NWB BAAAC-86028.

2 BFH, Urteil v. 2.5.2008 - I B 206/07, NWB BAAAC-86028.

3 Anm. d. Red.: § 8a i. d. F. des Gesetzes v. 22. 12. 2023 (BGBl 2023 I Nr. 411) mit Wirkung v. 1. 1. 2024.

4 Anm. d. Red.: Zur Anwendung des § 8a s. § 34 Abs. 4.

genen Wirtschaftsjahren abziehbar und mindern die EBITDA-Vorträge in ihrer zeitlichen Reihenfolge. <sup>5</sup>Danach verbleibende nicht abziehbare Zinsaufwendungen sind in die folgenden Wirtschaftsjahre vorzutragen (Zinsvortrag). <sup>6</sup>Sie erhöhen die Zinsaufwendungen dieser Wirtschaftsjahre, nicht aber den maßgeblichen Gewinn. <sup>7</sup>Absatz 2 findet keine Anwendung, soweit Zinsaufwendungen aufgrund eines Zinsvortrags erhöht wurden.

(2) <sup>1</sup>Absatz 1 Satz 1 ist nicht anzuwenden, wenn

- a) die Nettozinsaufwendungen des Betriebs weniger als drei Millionen Euro betragen,
- b) der Steuerpflichtige keiner Person im Sinne des § 1 Absatz 2 (gegebenenfalls in Verbindung mit § 1 Absatz 1 Satz 2) des Außensteuergesetzes nahesteht und über keine Betriebsstätte außerhalb des Staates verfügt, in dem sich sein Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt, Sitz oder seine Geschäftsleitung befindet, oder
- c) der Betrieb zu einem Konzern gehört und seine Eigenkapitalquote am Schluss des vorangegangenen Abschlussstichtages gleich hoch oder höher ist als die des Konzerns (Eigenkapitalvergleich). <sup>2</sup>Ein Unterschreiten der Eigenkapitalquote des Konzerns um bis zu zwei Prozentpunkte ist unschädlich. <sup>3</sup>Eigenkapitalquote ist das Verhältnis des Eigenkapitals zur Bilanzsumme; sie bemisst sich nach dem Konzernabschluss, der den Betrieb umfasst, und ist für den Betrieb auf der Grundlage des Jahresabschlusses oder Einzelabschlusses zu ermitteln. <sup>4</sup>Wahlrechte sind im Konzernabschluss und im Jahresabschluss oder Einzelabschluss einheitlich auszuüben; bei gesellschaftsrechtlichen Kündigungsrechten ist insoweit mindestens das Eigenkapital anzusetzen, das sich nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs ergeben würde. <sup>5</sup>Bei der Ermittlung der Eigenkapitalquote des Betriebs ist das Eigenkapital um einen im Konzernabschluss enthaltenen Firmenwert, soweit er auf den Betrieb entfällt, zu erhöhen sowie um das Eigenkapital, das keine Stimmrechte vermittelt – mit Ausnahme von Vorzugsaktien –, die Anteile an anderen Konzerngesellschaften und um Einlagen der letzten sechs Monate vor dem maßgeblichen Abschlussstichtag, soweit ihnen Entnahmen oder Ausschüttungen innerhalb der ersten sechs Monate nach dem maßgeblichen Abschlussstichtag gegenüberstehen, zu kürzen. <sup>6</sup>Die Bilanzsumme ist um Kapitalforderungen zu kürzen, die nicht im Konzernabschluss ausgewiesen sind und denen Verbindlichkeiten im Sinne des Absatzes 3 in mindestens gleicher Höhe gegenüberstehen. <sup>7</sup>Sonderbetriebsvermögen ist dem Betrieb der Mitunternehmerschaft zuzuordnen, soweit es im Konzernvermögen enthalten ist. <sup>8</sup>Die für den Eigenkapitalvergleich maßgeblichen Abschlüsse sind einheitlich nach den International Financial Reporting Standards (IFRS) zu erstellen. <sup>9</sup>Hiervon abweichend können Abschlüsse nach dem Handelsrecht eines Mitgliedstaats der Europäischen Union verwendet werden, wenn kein Konzernabschluss nach den IFRS zu erstellen und offen zu legen ist und für keines der letzten fünf Wirtschaftsjahre ein Konzernabschluss nach den IFRS erstellt wurde; nach den Generally Accepted Accounting Principles der Vereinigten Staaten von Amerika (US-GAAP) aufzustellende und offen zu legende Abschlüsse sind zu verwenden, wenn kein Konzernabschluss nach den IFRS oder dem Handelsrecht eines Mitgliedstaats der Europäischen Union zu erstellen und offen zu legen ist. <sup>10</sup>Der Konzernabschluss muss den Anforderungen an die handelsrechtliche Konzernrechnungslegung genügen oder die Voraussetzungen erfüllen, unter denen ein Abschluss nach den §§ 291 und 292 des Handelsgesetzbuchs befreiende Wirkung hätte. <sup>11</sup>Wurde der Jahresabschluss oder Einzelabschluss nicht nach denselben Rechnungslegungsstandards wie der Konzernabschluss aufgestellt, ist die Eigenkapitalquote des Betriebs in einer Überleitungsrechnung nach den für den Konzernabschluss geltenden Rechnungslegungsstandards zu ermitteln. <sup>12</sup>Die Überleitungsrechnung ist einer prüferischen Durchsicht zu unterziehen. <sup>13</sup>Auf Verlan-

gen der Finanzbehörde ist der Abschluss oder die Überleitungsrechnung des Betriebs durch einen Abschlussprüfer zu prüfen, der die Voraussetzungen des § 319 des Handelsgesetzbuchs erfüllt. <sup>14</sup>Ist ein dem Eigenkapitalvergleich zugrunde gelegter Abschluss unrichtig und führt der zutreffende Abschluss zu einer Erhöhung der nach Absatz 1 nicht abziehbaren Zinsaufwendungen, ist ein Zuschlag entsprechend § 162 Absatz 4 Satz 1 und 2 der Abgabenordnung festzusetzen. <sup>15</sup>Bemessungsgrundlage für den Zuschlag sind die nach Absatz 1 nicht abziehbaren Zinsaufwendungen. <sup>16</sup>§ 162 Absatz 4 Satz 5 bis 7 der Abgabenordnung gilt sinngemäß.

<sup>2</sup>Ist eine Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen ist, unmittelbar oder mittelbar einer Körperschaft nachgeordnet, gilt für die Gesellschaft § 8a Absatz 3 des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend. <sup>3</sup>An die Stelle des Steuerpflichtigen tritt für Zwecke des Satzes 1 Buchstabe b bei Personengesellschaften oder Mitunternehmerschaften die Personengesellschaft oder Mitunternehmerschaft.

(3) <sup>1</sup>Maßgeblicher Gewinn ist der nach den Vorschriften dieses Gesetzes mit Ausnahme des Absatzes 1 ermittelte steuerpflichtige Gewinn. <sup>2</sup>Zinsaufwendungen sind Vergütungen für Fremdkapital, wirtschaftlich gleichwertige Aufwendungen und sonstige Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beschaffung von Fremdkapital im Sinne des Artikels 2 Absatz 1 der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts (ABl L 193 vom 19.7.2016, S. 1), die den maßgeblichen Gewinn gemindert haben. <sup>3</sup>Zinserträge sind Erträge aus Kapitalforderungen jeder Art und wirtschaftlich gleichwertige Erträge im Zusammenhang mit Kapitalforderungen, die den maßgeblichen Gewinn erhöht haben. <sup>4</sup>Ein Betrieb gehört zu einem Konzern, wenn er nach dem für die Anwendung des Absatzes 2 Satz 1 Buchstabe c zugrunde gelegten Rechnungslegungsstandard mit einem oder mehreren anderen Betrieben konsolidiert wird.

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

(5) <sup>1</sup>Bei Aufgabe oder Übertragung des Betriebs gehen ein nicht verbrauchter EBITDA-Vortrag und ein nicht verbrauchter Zinsvortrag unter. <sup>2</sup>Scheidet ein Mitunternehmer aus einer Gesellschaft aus, gehen der EBITDA-Vortrag und der Zinsvortrag anteilig mit der Quote unter, mit der der ausgeschiedene Gesellschafter an der Gesellschaft beteiligt war. <sup>3</sup>§ 8c des Körperschaftsteuergesetzes ist auf den Zinsvortrag einer Gesellschaft entsprechend anzuwenden, soweit an dieser unmittelbar oder mittelbar eine Körperschaft als Mitunternehmer beteiligt ist. <sup>4</sup>Bei Aufgabe oder Übertragung eines Teilbetriebs gehen ein nicht verbrauchter EBITDA-Vortrag und ein nicht verbrauchter Zinsvortrag anteilig unter; § 15 Absatz 3 des Umwandlungssteuergesetzes gilt entsprechend.

(6) <sup>1</sup>Zinsaufwendungen oder Zinserträge aus Darlehen, die zur Finanzierung langfristiger öffentlicher Infrastrukturprojekte verwendet und auf Grund von allgemeinen Förderbedingungen vergeben werden, stellen keine Zinsaufwendungen oder Zinserträge im Sinne des Absatzes 3 Satz 2 und 3 dar, sofern es sich um mittelbar oder unmittelbar aus öffentlichen Haushalten gewährte Mittel der Europäischen Union, von Bund, Ländern, Gemeinden oder Mittel anderer öffentlich-rechtlicher Körperschaften oder einer nach § 5 Absatz 1 Nummer 2, 17 oder 18 des Körperschaft-

steuergesetzes steuerbefreiten Einrichtung handelt. <sup>2</sup>Satz 1 gilt nur, sofern sämtliche geschaffenen Vermögenswerte in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union belegen sind, der Projektbetreiber in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässig ist und die Einkünfte aus dem Infrastrukturprojekt in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union der Besteuerung unterliegen. <sup>3</sup>Bei der Ermittlung des verrechenbaren EBITDA im Sinne des Absatzes 1 Satz 2 bleiben Aufwendungen und Erträge, die auf das Infrastrukturprojekt im Sinne des Satzes 1 entfallen, außer Ansatz.

## Inhaltsübersicht

Rz.

<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu § 8a KStG</b>	1 - 95
I. Überblick über den Regelungsgehalt des § 8a KStG	1 - 10
II. Zweck der Zinsschranke	11 - 15
III. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich des § 8a KStG	16 - 35
IV. Vereinbarkeit des § 8a KStG mit höherrangigem Recht	36 - 55
1. Vereinbarkeit mit Verfassungsrecht	36 - 45
2. Vereinbarkeit mit Europarecht	46 - 55
a) Grundsätzliche Vereinbarkeit mit dem Primärrecht	46 - 46/1
b) Kein Verstoß gegen Sekundärrecht	47 - 55
V. Vereinbarkeit des § 8a KStG mit Abkommensrecht	56 - 60
VI. Verhältnis des § 8a KStG zu anderen Vorschriften	61 - 95
1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG und KStG	61 - 70
2. Verhältnis zu Vorschriften des UmwStG	71 - 80
3. Verhältnis zu Vorschriften des GewStG	81
4. Verhältnis zu Vorschriften des AstG	82 - 83
5. Verhältnis zu Vorschriften der AO	84 - 95
<b>B. Tatbestand und Rechtsfolge gem. § 4h Abs. 1 EStG</b>	96 - 240
I. Die Voraussetzungen der Zinsschranke	97 - 140
1. Der Begriff des „Betriebs“	97 - 110
2. Zinsaufwendungen	111 - 140
II. Rechtsfolge: Beschränkte Abzugsfähigkeit der Zinsaufwendungen	141 - 180
1. Abzugsfähigkeit i. H. der Zinserträge	141 - 145
2. Abzugsfähigkeit bis zur Höhe des verrechenbaren EBITDA	146 - 170
a) Maßgebliches Einkommen	147 - 160
b) Verrechenbares EBITDA	161 - 170
3. Behandlung des nicht abzugsfähigen Teils der Zinsaufwendungen	171 - 180
III. Erweiterte Abzugsfähigkeit der Zinsaufwendungen: Der EBITDA-Vortrag (§ 4h Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG)	181 - 220
1. Die Voraussetzungen des EBITDA-Vortrags (§ 4h Abs. 1 Satz 3 EStG)	181 - 190
2. Ausschluss des EBITDA-Vortrags	191 - 200
3. Rechtsfolgen des EBITDA-Vortrags	201 - 220
IV. Der Zinsvortrag (§ 4h Abs. 1 Sätze 5 und 6 EStG)	221 - 240
1. Voraussetzungen für die Bildung eines Zinsvortrags (§ 4h Abs. 1 Satz 5 EStG)	221
2. Rechtsfolge des Zinsvortrags (§ 4h Abs. 1 Satz 6 EStG)	222 - 240
<b>C. Erste Ausnahme: Die Freigrenze (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG)</b>	241 - 260
<b>D. Zweite Ausnahme: Die Stand-alone-Klausel (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG)</b>	261 - 460
I. Systematik	261 - 265
II. Stand-still-Klausel bis zum 14.12.2023	266 - 450
1. Keine Zugehörigkeit zu einem Konzern	266 - 370
a) Legaldefinition des Konzerns	266 - 280
b) Konsolidierung oder Möglichkeit der Konsolidierung	281 - 340
aa) Konzernabschluss nach IFRS	296 - 310

bb)	Konzernabschluss nach dem Handelsrecht der EU-Mitgliedstaaten	311 - 325
cc)	Konzernabschluss nach US-GAAP	326 - 340
c)	Einheitliche Bestimmung der Finanz- und Geschäftspolitik	341 - 360
aa)	Originär steuerrechtliche Konzernzugehörigkeit	341 - 350
bb)	Beispiele	351 - 360
d)	Anteilmäßige Zugehörigkeit zu einem Konzern	361 - 370
2.	Keine schädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung	371 - 450
a)	Wesentlich beteiligter Anteilseigner	381 - 390
b)	Nahe stehende Person	391 - 395
c)	Rückgriffsberechtigter Dritter	396 - 410
d)	Nicht mehr als 10 % des Nettozinsaufwands	411 - 440
aa)	Schädliche Fremdkapitalvergütungen	416 - 420
bb)	Nettozinsaufwand	421 - 425
cc)	Die Rechtsfolgen des Vergleichs	426 - 440
e)	Nachgeordnete Mitunternehmerschaften	441 - 450
III.	Stand-still-Klausel ab dem 15.12.2023	451 - 460
<b>E. Dritte Ausnahme: Die Escape-Klausel</b>		461 - 640
I.	Zugehörigkeit zu einem Konzern	471 - 475
II.	Keine schädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung	476 - 560
1.	Körperschaft oder konzernzugehöriger Rechtsträger	481 - 485
2.	Nur konzernexterne Fremdfinanzierungen	486 - 490
3.	Schädliche Fremdkapitalgeber	491 - 510
4.	Nicht mehr als 10 % des Nettozinsaufwands	511 - 540
a)	Schädliche Fremdkapitalvergütungen	516 - 520
b)	Nettozinsaufwand	521 - 530
c)	Die Rechtsfolgen des Vergleichs	531 - 540
5.	Nachgeordnete Mitunternehmerschaften	541 - 560
III.	Eigenkapitalvergleich	561 - 640
1.	Zeitpunkt	566 - 570
2.	Ermittlung der Eigenkapitalquote	571 - 625
a)	Maßgeblicher Konzernabschluss	576 - 585
b)	Korrekturen des Konzernabschlusses	586 - 595
c)	Maßgeblicher Einzelabschluss	596 - 605
d)	Korrekturen des Einzelabschlusses	606 - 625
3.	Zuschlag nach § 162 Abs. 4 AO	626 - 640
<b>F. Verfahrensrechtliche Fragen des EBITDA-Vortrags und des Zinsvortrags (§ 4h Abs. 4 EStG)</b>		641 - 660
<b>G. Untergang des EBITDA-Vortrags und des Zinsvortrags (§ 4h Abs. 5 EStG)</b>		661 - 692
I.	Untergang bei Betriebsaufgabe oder -übertragung (§ 4h Abs. 5 Satz 1 EStG)	661 - 665
II.	Untergang beim Ausscheiden eines Mitunternehmers (§ 4h Abs. 5 Satz 2 EStG)	666 - 670
III.	Entsprechende Anwendung des § 8c auf den Zinsvortrag (§ 4h Abs. 5 Satz 3 EStG und § 8a Abs. 1 Satz 3 KStG)	671 - 690
1.	Beteiligungserwerb an einer als Mitunternehmerin beteiligten Kapitalgesellschaft (§ 4h Abs. 5 Satz 3 EStG)	671 - 675
2.	Schädlicher Beteiligungserwerb an einer Körperschaft (§ 8a Abs. 1 Satz 3 KStG)	676 - 690
IV.	Anteiliger Untergang des EBITDA-Vortrags (§ 4h Abs. 5 Satz 4 EStG)	691 - 692

## A. Allgemeine Erläuterungen zu § 8a KStG

### HINWEIS:

BMF, Schreiben v. 4.7.2008, BStBl 2008 I S. 718.

### LITERATURHINWEISE:

Literatur vor 2016 s. Online-Version

*Adrian*, Gesellschafter-Fremdfinanzierung bei der Zinsschranke, StuB 2016 S. 314; *Engelen*, Der OECD-Aktionspunkt 4 zur Begrenzung der Erosion der Bemessungsgrundlage durch Zinsabzug – Reformbedarf für Deutschland?, Ubg 2016 S. 214; *Feldgen*, Interdependenzen zwischen Zinsschranke und steuerlichen Verlustvorträgen sowie Gewerbesteuer, StuB 2016 S. 259; *Haase/Geils*, Bankentgelte im Lichte der Gewerbesteuer und der Zinsschranke, DStR 2016 S. 273; *München/Mückl*, Die Verfassungswidrigkeit der Steuerinnovation „Zinsschranke“, DB 2016 S. 497; *Schmidt*, Zinsschranke und § 6b-Rücklage, NWB 2016 S. 920; *Staatz*, Zur „Begrenzung der Gewinnverkürzung durch Abzug von Zins- oder sonstigen finanziellen Aufwendungen“ – Der OECD-Bericht zu Maßnahme 4 des BEPS-Aktionsplans, IStR 2016 S. 135; *Weggenmann*, Die Zinsschranke – zwischen Ideal der gerechten Besteuerung und ernüchternder gesetzgeberischer Wirklichkeit, BB 2016, Heft 15 S. 1; *Weggenmann/Claß*, Die Zinsschrankenregelung auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand, BB 2016 S. 1175; *Ettinger*, Zum Untergang des Zinsvortrags bei Umwandlungen von Organgesellschaften, UBG 2017 S. 293; *Ettinger*, Die Stille-Reserven-Klausel des § 8c Abs. 1 KStG beim Zinsvortrag, Ubg 2017 S. 571; *Kollruss*, Gibt es bei der Genossenschaft eine schädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung nach der Zinsschranke?, ZfgG 2017 S. 3; *Kollruss*, Ist die Zinsschranke verfassungswidrig?, WPg 2017 S. 918; *Jabrayilov*, Die Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke (§ 4h EStG i.V.m. § 8a KStG) und die Auswirkungen der ATAD-Richtlinie, SAM 2018 S. 133; *Stöber* in Schön/Sternberg, Zur Zukunft der Zinsschranke, in Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III, 2018 S. 121; *Ettinger*, § 4h und § 4i EStG – nah beieinander und einander doch so fern?, DStR 2019 S. 548; *Kessler/Benke*, Doppelte Nichtabziehbarkeit von Zinsaufwand bei Beteiligungserwerb, DStR 2020 S. 150; *Kußmaul/Klauck*, (Überschießende) Wirkungen des BMF-Schreibens zur Zinsschranke in Bezug auf die Organshaft, Der „eingefrorene“ vororganschaftliche Zinsvortrag und der Untergang von Zinsvorträgen bei Beendigung der Organshaft, DB 2020 S. 185; *Eilers/Seibold*, Währungsabsicherung und Zinsschranke, Die Bedeutung der neueren Entwicklungen in Rechtsprechung und Finanzverwaltung zur steuerlichen Berücksichtigung von Währungsabsicherungsgeschäften bei Darlehensgeschäften und Veräußerungen gem. §§ 16, 17 EStG, FR 2021 S. 241; *Jesic/Leucht/Löwenstein*, Der Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen im Licht des DEBRA Richtlinienvorschlags, ISR 2022 S. 382; *von Goldacker/Fredrich/Schuster*, Nutzung vororganschaftlicher EBITDA-Vorträge der Organgesellschaft während der Organshaft, BB 2022 S. 218; *Behrens/Sparr*, Die Zinsschranke und die Zinshöhenschranke nach dem Entwurf eines Wachstumschancengesetzes, Ubg 2023 S. 461; *Wagner/Herbst*, Verschärfung der Zinsabzugs-Beschränkungen durch das Wachstumschancengesetz, DB 2023 S. 2330; *Höreth/Stelzer*, Steuerliche MoPeG-Anpassungen und Zinsschranke, Wachstumschancengesetz in Teilen umgesetzt, DStZ 2024 S. 103.

### I. Überblick über den Regelungsgehalt des § 8a KStG

§ 8a KStG ist im Zusammenhang mit § 4h EStG (sog. **Zinsschranke**) zu betrachten, der als Gewinnermittlungsvorschrift über § 8 Abs. 1 KStG zur Ermittlung des Einkommens anwendbar ist. § 4h EStG begrenzt als Grundtatbestand den Schuldzinsenabzug. § 8a KStG baut auf diese Regelung auf und enthält auf die Besteuerung von Körperschaften bezogene Modifikationen der Zinsschrankenregelung. § 8a Abs. 1 KStG modifiziert § 4h Abs. 1 EStG, § 8a Abs. 3 KStG schränkt die Ausnahmetatbestände in § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b und c EStG ein. 1

Nach § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG sind Zinsaufwendungen eines Betriebs nur in Höhe der Zinserträge und darüber hinaus **nur noch bis zur Höhe von 30%** des maßgeblichen Gewinns – bzw. bei Körperschaften des maßgeblichen Einkommens – vor Zinsen, Steuern und regulären Abschreibungen (**verrechenbares EBITDA**) abzugsfähig (§ 4h Abs. 1 Satz 2 EStG und § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG). 2

- 3 Das Gesetz macht von der Zinsschranke in § 4h Abs. 2 EStG **drei Ausnahmen**: Sie gilt nicht,
- ▶ wenn der Nettozinsaufwand weniger als 3 Mio. € beträgt (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG, **Freigrenze**),
  - ▶ wenn der Stpfl. keiner Person i. S. des § 1 Abs. 2 AStG nahesteht und über keine Betriebsstätte außerhalb des Staates verfügt, in dem sich sein Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt, Sitz oder seine Geschäftsleitung befindet (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG, **Stand-alone-Klausel**) oder
  - ▶ wenn der Betrieb zwar zu einem Konzern gehört, aber die Eigenkapitalquote des Betriebs höchstens zwei Prozentpunkte schlechter ist als die Eigenkapitalquote des Konzerns (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG, **Escape-Klausel**).

Für Körperschaften ist in § 8a Abs. 3 KStG **eine Rückausnahme** eingeführt worden. Die Escape-Klausel ist nach § 8a Abs. 3 KStG für Körperschaften nur anwendbar, wenn bei keinem Rechtsträger des Konzerns mehr als 10 % des Nettozinsaufwands an einen wesentlich beteiligten AE einer konzernzugehörigen Gesellschaft, eine diesem nahe stehende Person oder einem Dritten mit Rückgriffsmöglichkeit auf einen zu mehr als einem Viertel am Kapital beteiligten Gesellschafter oder eine diesem nahe stehende Person vergütet werden und die Körperschaft dies nachweist.

4–10 (*Einstweilen frei*)

## II. Zweck der Zinsschranke

- 11 Ausweislich der Gesetzesbegründung dient die Zinsschranke *vorrangig* der Sicherung des inländischen Steuersubstrats und der Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen.<sup>1</sup> Die Zinsschranke soll primär Gestaltungen innerhalb von international tätigen Konzernen verhindern, durch die Erträge ins niedrig besteuerte Ausland und Aufwendungen in das höher besteuerte Inland verlagert werden. Internationalen Konzernen bieten sich hierfür verschiedene Gestaltungsmöglichkeiten:<sup>2</sup> So kann die inländische Muttergesellschaft ihre ausländischen Töchter mit EK ausstatten. Für die Mutter ist dies vorteilhaft, wenn die Steuerbelastung im Ausland unter der inländischen liegt und die zurückfließenden Gewinne (wegen § 8b KStG) im Inland weitgehend steuerfrei sind. In diesen Fällen lässt sich der steuerliche Vorteil noch dadurch steigern, dass die Mutter ihren Töchtern weiteres EK zur Verfügung stellt, das sie als Darlehen zurück erhält (**Up-stream-Inboundfinanzierung**). Stattet hingegen eine ausländische Muttergesellschaft ihre inländische Tochter über Darlehen mit Fremdkapital aus, lässt sich der Gewinn der Tochter durch die Schuldzinsen mindern (**Down-stream-Inboundfinanzierung**). Auch kann ein international tätiger Konzern eine ausländische Tochtergesellschaft über eine inländische Muttergesellschaft erwerben und diesen Erwerb bewusst durch Bankdarlehen fremdfinanzieren. Die Zinsaufwendungen sind dann in Deutschland abzugsfähig. Die Dividenden von der ausländischen Tochtergesellschaft sind zu 95 % steuerfrei. Die Schuldzinsen kann die Mutter hingegen körperschaftsteuerlich voll und gem. § 8 Nr. 1 GewStG gewerbsteuerlich zur Hälfte abziehen (**Outboundfinanzierung**).

1 BT-Drucks. 16/4841 S. 35; *Adrian* in Kirchhof/Kulosa/Ratschow, § 4h EStG Rz. 5; a. A. unter Nichtbeachtung der Gesetzesmaterialien *Frotscher* in Frotscher/Drüen, KStG, § 8a Rz. 4; *Heuermann*, DStR 2013 S. 1 ff.; *Loewens* in Brandis/Heuermann, § 4h EStG Rz. 12; *Loschelder* in Schmidt, EStG, § 4h Rz. 4; *Hänsch* in KKB, § 4h EStG Rz. 1.

2 Siehe *Schenke* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 4h EStG Rz. A 3 ff.; *Hänsch* in KKB, § 4h EStG Rz. 1.

Wegen dieser Gestaltungen werden Unternehmen, die nicht Teil eines Konzerns sind – vorbehaltlich einer (von dem Gesetzgeber dafür gehaltenen) schädlichen Gesellschafter-Fremdfinanzierung (§ 8a Abs. 2 KStG) – aus dem Anwendungsbereich der Zinsschranke ausgenommen (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG). Der Gesetzgeber will die Zinsschranke zudem nicht auf Konzerne angewandt wissen, die den inländischen Betrieb in konzernüblicher Weise fremdfinanzieren. Deshalb räumt das Gesetz die Möglichkeit ein, durch einen Vergleich der Eigenkapitalquote des inländischen Betriebs mit der des Konzerns, die Zinsschranke zu vermeiden (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG). Bei einer niedrigeren Eigenkapitalquote des inländischen Betriebs unterstellt das Gesetz typisierend eine gestaltete „übermäßige“ Fremdfinanzierung und Gewinnabsaugung. Die Escape-Klausel soll einen Anreiz dafür bieten, den inländischen Betrieb in konzernüblicher Weise mit Eigenkapital auszustatten. Eine weitere Anreizwirkung verspricht sich der Gesetzgeber von der Gewinnabhängigkeit der Abzugsbeschränkung. Diese soll internationale Konzerne dazu motivieren, Gewinne im Inland zu belassen und dadurch die Abzugsmöglichkeiten für den Fremdfinanzierungsaufwand zu erhöhen.<sup>1</sup> Als weiteres Regelungsziel soll die Zinsschranke im Bereich der Körperschaften (§ 8a Abs. 2 und Abs. 3 KStG) die Gesellschafter-Fremdfinanzierung über eine im Vergleich zu der früheren Regelung in § 8a KStG a. F. erheblich pauschalere Regelung einschränken. Die Freigrenze i. H. v. 3 Mio. € (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG) soll kleinere und mittlere Unternehmen von der Zinsschranke generell ausnehmen.

Der Gesetzgeber sah zudem das Problem, dass deutsche Unternehmen im internationalen Vergleich eine zu hohe Fremdkapitalquote aufweisen, was er wegen des daraus resultierenden gesteigerten Insolvenzrisikos als misslich ansah. Daher sollte die Zinsschranke auch gegen eine zu hohe Fremdkapitalisierung der Unternehmen wirken.<sup>2</sup> In der Literatur wird darüber hinaus vertreten, die Zinsschranke stelle einen Bestandteil der Gegenfinanzierung der Unternehmenssteuerreform dar.<sup>3</sup>

(Einstweilen frei)

14–15

### III. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich des § 8a KStG

§ 8a KStG wurde ursprünglich durch das **StandOG** v. 13.9.1993<sup>4</sup> zur Beschränkung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung in das KStG eingefügt. Diese Regelung unterschied sich jedoch grundlegend von der Zinsschranke. Nach der damaligen Regelung bestanden für die Finanzierung der Gesellschaft durch den wesentlich beteiligten und nicht anrechnungsberechtigten AE, einer ihm nahe stehenden Person oder eines rückgriffsberechtigten Dritten, je nach Charakter des Fremdkapitals unterschiedliche Nichtaufgriffsgrenzen (sog. safe haven). Wurden diese Grenzen durch das gewährte Fremdkapital überschritten, wurden die darauf gezahlten Vergütungen fiktiv als vGA behandelt. Bei ergebnisunabhängigen Vergütungen sah man bei gelungenem Drittvergleich und bei einer Mittelaufnahme zur Finanzierung banküblicher Geschäfte von einer Umqualifizierung ab.

Da § 8a Abs. 1 Nr. 2 KStG a. F. ausschließlich auf Vergütungen für Fremdkapital, das eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft von einem nicht zur Anrechnung von Körper-

1 BT-Drucks. 16/4841 S. 48.

2 BT-Drucks. 16/4841 S. 31.

3 In diesem Sinne *Heuermann*, DStR 2013 S. 1 ff.; *Hick* in HHR, EStG, § 4h Rz. 4; *Hänsch* in KKB, § 4h EStG Rz. 2.

4 BGBl 1993 I S. 1569.

schaftsteuer berechtigten Anteilseigner erhalten hat, anwendbar war, entschied der EuGH mit Urteil vom 12.12.2002,<sup>1</sup> dass die Vorschrift mit der Niederlassungsfreiheit des Art. 43 EGV nicht vereinbar sei.

- 18 Durch das sog. **Korb-II-Gesetz** v. 22.12.2003<sup>2</sup> wurde § 8a KStG daraufhin auf Inlandsfälle ausgedehnt. Dadurch wandelte sich die Vorschrift zu einer zentralen Norm der Unternehmensbesteuerung. Mit Hilfe einer neu eingeführten Freigrenze i. H. v. 250.000 € und einer einschränkenden Auslegung des Rückgriffsbegriffs auf rechtlich durchsetzbare Rückgriffsansprüche und Back-to-back-Finanzierungen<sup>3</sup> sollte verhindert werden, dass durch die Neufassung eine unübersehbare Anzahl von vGA ausgelöst wurde.
- 19 Durch das **Unternehmensteuerreformgesetz 2008** v. 14.8.2007<sup>4</sup> ersetzte der Gesetzgeber die bisherige Regelung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung durch eine allgemeine Zinsschrankenregelung. Der Grundtatbestand ist nunmehr in § 4h EStG geregelt. Er gilt über § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG auch für Körperschaften. In § 8a KStG n. F. sind nur noch einige ergänzende Regelungen enthalten, die die allgemeinen Vorschriften in § 4h EStG modifizieren.
- 20 Anders als § 8a KStG a. F. erfasst die neue Abzugsbegrenzung **sämtliche Zinsaufwendungen** des Betriebs, auch wenn es sich um eine herkömmliche Bankenfinanzierung ohne Rückgriffsmöglichkeit handelt. Sie ist nicht auf Kapitalgesellschaften begrenzt, sondern gilt für jeden „Betrieb“ i. S. des § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG. Anders als bei § 8a KStG a. F. gibt es weder eine unschädliche Eigenkapital-Fremdkapital-Relation (sog. safe haven) noch einen Entlastungsbeweis durch Drittvergleich. Greift die Abzugsbeschränkung ein, besteht die Rechtsfolge im Gegensatz zu § 8a KStG a. F. nicht in der Umqualifikation der Vergütungen in verdeckte Gewinnausschüttungen. Die betroffenen Zinsaufwendungen stellen nichtabzugsfähige Betriebsausgaben dar. Da sich beim Fremdkapitalgeber durch die Zinsschrankenregelung nichts ändert, hat er die Zinseinnahmen nach allgemeinen Grundsätzen zu versteuern. Daher führt die Zinsschranke zumindest **temporär** zu einer **Doppelbesteuerung**. Die nicht abzugsfähigen Zinsaufwendungen können zwar zeitlich und betragsmäßig unbegrenzt in die folgenden Wirtschaftsjahre vorgetragen werden. Doch geht der Zinsvortrag bei Übertragung oder Aufgabe des Betriebs sowie bei Umwandlungen und in den Fällen des § 8c KStG unter.
- 21 Nach § 52 Abs. 12d EStG i. d. F. vor dem Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 25.7.2014 (EStG a. F.)<sup>5</sup> und § 34 Abs. 6a Satz 3 KStG i. d. F. vor dem Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 25.7.2014 (KStG a. F.)<sup>6</sup> ist die Zinsschranke erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 25.5.2007 – dem Tag der Beschlussfassung durch den Deutschen Bundestag – beginnen und nicht vor dem 1.1.2008 enden. Entspricht das Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr, ist die Zinsschranke **erstmalig** für das Wirtschaftsjahr 2008 **anzuwenden**. Bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr, das nach dem 25.5.2007 beginnt und nicht vor dem 1.1.2008 endet, ist die Zinsschranke erstmals für das Wirtschaftsjahr 2007/2008 anzuwenden. Beginnt das abweichende Wirtschaftsjahr vor dem 26.5.2007, ist die Zinsschranke noch nicht für das

---

1 C-324/00 „Lankhorst-Hohorst“, NWB TAAAB-72728, Slg. 2002 S. I-11179.

2 BGBl 2003 I S. 2840.

3 BMF, Schreiben v. 15.7.2004, BStBl 2004 I S. 593 Rz. 19 und 20; v. 22.7.2005, BStBl 2005 I S. 829.

4 BGBl 2007 I S. 1912.

5 BGBl 2014 I S. 1266.

6 BGBl 2014 I S. 1266.

Wirtschaftsjahr 2007/2008, sondern erst für das Wirtschaftsjahr 2008/2009 anwendbar. Das Gesetz sieht keine Übergangs- oder Bestandsschutzregelungen für schon länger bestehende Finanzierungen vor. Durch einen Wechsel von einem abweichenden Wirtschaftsjahr auf ein kalenderjahrgleiches Wirtschaftsjahr kann die Zinsschranke für das Rumpfwirtschaftsjahr 2007 vermieden werden.<sup>1</sup> Zur zeitlich begrenzten Unanwendbarkeit in Fällen der Gewährträgerhaftung (§ 34 Abs. 6a Satz 4 KStG a. F.) vgl. → Rz. 406. Zum zeitlichen Umfang der erhöhten Freigrenze vgl. → Rz. 242.

Mit dem **Jahressteuergesetz 2009 (JStG 2009)** v. 19.12.2008<sup>2</sup> fügte der Gesetzgeber § 4h Abs. 5 Satz 3 EStG ein, nach dem § 8c KStG auf den Zinsvortrag einer Gesellschaft entsprechend anzuwenden ist, soweit an dieser unmittelbar oder mittelbar eine Körperschaft als Mitunternehmer beteiligt ist. Hierzu → Rz. 671. 22

Die in § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG enthaltene – und auch für § 8a KStG bedeutsame – Freigrenze setzte der Gesetzgeber durch das das Gesetz zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen – Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung (BürgEntlG KV) v. 16.7.2009,<sup>3</sup> zunächst zeitlich bis zum 31.12.2009 befristet, von 1 Mio. € auf 3 Mio. € herauf. Diese Regelung findet gem. § 52 Abs. 12d Satz 3 EStG a. F. rückwirkend seit Inkrafttreten der Zinsschranke Anwendung. 23

Durch das **Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (WachsBeschlG)** v. 22.12.2009<sup>4</sup> wurde § 4h EStG geändert und teilweise neugefasst. In § 4h Abs. 1 EStG wurde nunmehr ein EBITDA-Vortrag neu eingeführt. Dabei ermöglicht § 52 Abs. 12d Satz 4 und 5 EStG auf Antrag des Stpfl. rückwirkend die Ausschöpfung eines fiktiven EBITDA-Vortrags aus den Jahren 2007 bis 2009 erstmals im Jahr 2010 (§ 52 Abs. 12d Satz 5 EStG a. F.). Außerdem wurde die bislang befristete Erhöhung der Freigrenze des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG dauerhaft festgeschrieben (§ 52 Abs. 12d Satz 3 EStG). Ferner wurde die Toleranzgrenze beim Eigenkapitalvergleich der Escape-Klausel des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG auf zwei Prozentpunkte erhöht. Aufgrund der Änderungen des § 4h EStG musste der Verweis auf § 4h EStG in § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG redaktionell geändert werden. Zudem wurde die Regelung über die entsprechende Anwendung des § 8c KStG (§ 8a Abs. 1 Satz 3 KStG) an die Änderungen des § 8c KStG hinsichtlich des unschädlichen Beteiligungserwerbs bei vorhandenen stillen Reserven (§ 8c Abs. 1 Satz 6 ff. KStG) angepasst.<sup>5</sup> Durch diese Änderungen ist die Handhabung der Vorschriften über die Zinsschranke nicht einfacher geworden. Insbesondere erschweren die zahlreichen Hinweise und Rückverweise auf eine entsprechende Anwendung von Vorschriften (z. B. in § 4h Abs. 5 Satz 2 und § 52 Abs. 12d Satz 5 EStG sowie in § 8a Abs. 1 Satz 3 KStG) die Verständlichkeit des Gesetzes erheblich. 24

Die Änderungen des § 4h EStG sind erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2009 enden (§ 52 Abs. 12d Satz 4 EStG a. F.). § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2009 enden (§ 34 Abs. 6a Satz 5 KStG a. F.). § 8a Abs. 1 Satz 3 KStG gilt erstmals für schädliche Beteiligungserwerbe, die nach dem 31.12.2009 erfolgten (§ 34 Abs. 6a Satz 6 KStG). Ferner ist zu beachten, dass § 52 Abs. 12d Satz 4 und 5 EStG a. F. einen fiktiven EBITDA-Vortrag bereits für alle nach dem 31.12.2006 beginnenden 25

1 Köhler, DStR 2007 S. 597, 604.

2 BGBl 2008 I S. 2794.

3 BGBl 2009 I S. 1959.

4 BGBl 2009 I S. 3950.

5 Siehe BT-Drucks. 17/15 S. 19.

und vor dem 1.1.2010 endenden Wirtschaftsjahre ermöglicht (s. → Rz. 211). Damit wird rückwirkend selbst für Zeiträume, in denen die Zinsschranke noch nicht galt (§ 52 Abs. 12d Satz 1 EStG a.F.), ein erhöhtes Zinsabzugspotenzial geschaffen. Unbedenklich ist dabei, dass § 4h Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 2 EStG einen EBITDA-Vortrag ausschließt, wenn die Ausnahmefälle des § 4h Abs. 2 EStG greifen. Denn die Einführung des fiktiven EBITDA-Vortrags begünstigt den Stpfl.<sup>1</sup>

- 26 Mit Wirkung vom 1.1.2016 hat der Gesetzgeber § 8a Abs. 1 Satz 3 KStG geändert.<sup>2</sup> Hierdurch hat der Gesetzgeber die Auswirkungen der Einfügung des § 8d KStG auf die Zinsschranke nachvollzogen.
- 27 Durch das **Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften** v. 11.12.2018<sup>3</sup> erfolgte eine weitere Änderung des § 8a KStG. Die Änderung betraf abermals § 8a Abs. 1 Satz 3 KStG, und erneut diente diese dazu, eine Änderung des § 8c KStG redaktionell nachzuvollziehen.
- 28 § 4h EStG änderte der Gesetzgeber zudem durch das **Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerfahrensrechts** v. 20.12.2022.<sup>4</sup> Art. 8 Abs. 3 dieses Gesetzes sah eine allein redaktionelle Anpassung des § 4h Abs. 2 Satz 16 EStG an die Neufassung des § 162 Abs. 4 AO (Art. 3 Nr. 15 dieses Gesetzes) vor. Dies gilt mit Wirkung vom 1.1.2023 (Art. 9 Abs. 1 dieses Gesetzes).
- 29 Umfangreichere Änderungen sowohl des § 4h EStG als auch des § 8a KStG enthielt das **Kreditzweitmarktförderungsgesetz**.<sup>5</sup> Hierdurch sollte die Zinsschranke an die EU-Anti-Steuervermeidungsrichtlinie angepasst werden.<sup>6</sup> So fügte der Gesetzgeber einen neuen § 4h Abs. 1 Satz 7 EStG in das Gesetz – mit Wirkung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 14.12.2023 beginnen und nicht vor dem 1.1.2024 enden (§ 52 Abs. 8a EStG) – ein. Mit Wirkung zum selben Datum fasste der Gesetzgeber die Ausnahmebestimmungen in § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a und b EStG neu. Inhaltlicher Natur waren indes allein die Veränderungen der Stand-alone-Klausel in § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG, die die bisherige Rückausnahme in § 8a Abs. 2 KStG entbehrlich machte.<sup>7</sup>

Die neuen § 4h Abs. 2 Sätze 2 und 3 EStG haben allein redaktionellen bzw. klarstellenden Charakter.<sup>8</sup> Durch die Neufassung des § 4h Abs. 3 EStG musste der Begriff der Zinsaufwendungen an unionsrechtliche Vorgaben angepasst werden.<sup>9</sup> Eine weitere Neuregelung enthält § 4h Abs. 5 Satz 4 EStG für den Untergang eines Zins- oder EBITDA-Vortrags im Fall der Aufgabe oder Übertragung eines Teilbetriebs.<sup>10</sup> Ein ebenfalls neu eingefügter § 4h Abs. 6 EStG enthält

1 So auch *Gemmel/Loose*, NWB 2010 S. 262, 268; a. A. *Nacke*, DB 2009 S. 2507; *ders.*, StuB 2010 S. 139, 142.

2 Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerrechtlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften v. 20.12.2016, BGBl 2016 I S. 2998.

3 BGBl 2018 I S. 2338.

4 BGBl 2022 I S. 2730.

5 Gesetz zur Förderung geordneter Kreditzweitmärkte und zur Umsetzung der Richtlinie (RL) 2021/2167 über Kreditdienstleister und Kreditkäufer sowie zur Änderung weiterer finanzrechtlicher Bestimmungen (Kreditzweitmarktförderungsgesetz) v. 22.12.2023, BGBl 2023 I Nr. 411, 1.

6 BT-Drucks. 20/9782 S. 2.

7 BT-Drucks. 20/9782 S. 19.

8 BT-Drucks. 20/9782 S. 193.

9 Im Einzelnen BT-Drucks. 20/9782 S. 193.

10 BT-Drucks. 20/9782 S. 194.

ein aufgrund der ATAD notwendig gewordene Ausnahme von der Zinsschranke für langfristige öffentliche Infrastrukturprojekte vor.<sup>1</sup>

Das Gesetz fügte zudem ausdrücklich eine Bestimmung in § 8a Abs. 1 Satz 4 KStG ein, nach der bei Körperschaftsteuerpflichtigen alle Einkünfte als in einem Betrieb i. S. des § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG erzielt gelten. Diese Änderung betrifft Körperschaftsteuerpflichtige, die nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 und 5 KStG unbeschränkt bzw. gem. § 2 KStG beschränkt steuerpflichtig sind, weil diese auch mehrere Betriebe unterhalten können.<sup>2</sup>

(Einstweilen frei)

30–35

## IV. Vereinbarkeit des § 8a KStG mit höherrangigem Recht

### 1. Vereinbarkeit mit Verfassungsrecht

Die Zinsschrankenregelung ist unter mehreren Gesichtspunkten verfassungsrechtlich problematisch.<sup>3</sup> 36

Der Gesetzgeber verletzt durch die Abzugsbeschränkung insbesondere den **allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG**.<sup>4</sup> Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, wird vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit. Nach dem Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit muss im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern. Die für die Lastengleichheit im Einkommensteuerrecht maßgebliche finanzielle Leistungsfähigkeit bemisst der einfache Gesetzgeber nach dem objektiven und dem subjektiven Nettoprinzip.<sup>5</sup> Danach unterliegt der Einkommensteuer grundsätzlich nur das Nettoeinkommen, nämlich der Saldo aus den Erwerbseinnahmen einerseits und den (betrieblichen/ 37

1 BT-Drucks. 20/9782 S. 194.

2 BT-Drucks. 20/9782 S. 196 f.

3 Verfassungsrechtliche Zweifel äußern in der Rechtsprechung u. a. auch BFH, Urteil v. 14.10.2015 - I R 20/15, NWB TAAAF-66181 (Az. des BVerfG = 22 BvL 1/16); FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 13.10.2011 - 12 V 12089/11, EFG 2012 S. 358, mit Anm. Hennigfeld, FR 2012 S. 167, mit Anm. Prinz, NWB DAAAD-98083; Niedersächsisches FG, Beschluss v. 18.2.2010 - 6 V 21/10, EFG 2010 S. 981, NWB DAAAD-40828; gegen eine Verfassungswidrigkeit FG Baden-Württemberg, Urteil v. 26.11.2012 - 6 K 3390/11, NWB DAAAE-37754 (aufgehoben durch BFH, Urteil v. 12.8.2015 - I R 2/13, BFH/NV 2016 S. 47, NWB YAAAF-08279), und Niedersächsisches FG, Urteil v. 11.7.2013 - 6 K 226/11, NWB CAAAE-44852; aufgehoben durch BFH, Urteil v. 11.11.2015 - I R 57/13, NWB GAAAF-67944; FG München, Urteile v. 2.3.2015 - 7 K 2372/13, EFG 2015 S. 1127, NWB HAAAE-90329, nrkr., Rev. anhängig, Az. beim BFH: I R 18/15, ausgesetzt bis zu einer Entscheidung in dem Verfahren 2 BvL 1/16; v. 6.3.2015 - 7 K 680/12, EFG 2015 S. 1126, NWB OAAAE-90331, nrkr., Revision anhängig unter dem Az.: I R 20/15, s. Vorlagebeschluss v. 11.11.2015 - I R 20/15, NWB TAAAF-66181, Az. des BVerfG: 2 BvL 1/16; v. 6.3.2015 - 7 K 3431/12, NWB EAAAE-90330, nrkr., Rev. anhängig, Az. beim BFH: I R 21/15, ausgesetzt bis zu einer Entscheidung in dem Verfahren 2 BvL 1/16.

4 So auch die h. M. im Schrifttum, s. nur Hey, BB 2007 S. 1303, 1305 f.; Hey in Festschrift Djanani, 2008, S. 109, 122 ff.; Glahe, Ubg 2015 S. 454 ff.; Goebel/Eilinghoff, DStZ 2010 S. 550, 554 ff.; Loschelder in Schmidt, EStG, § 4h Rz. 4; Marquart/Lehlin, DStR 2013 S. 2301 ff.; Süß/Wilke, SteuerStud 2010 S. 561, 565 ff.; Stangl in RHN, KStG, § 8a Rz. 21; Wegemann, BB 2016, Heft 15 S. I.; Weggenmann/Claß, BB 2016 S. 1175 ff.; a. A. Frotscher/Geurts, § 4h EStG Rz. 8 ff.; Hänisch in KKB, § 4h EStG Rz. 4; Heuermann, DStR 2013 S. 1 ff.; Ismer, FR 2014 S. 777 ff.; Staats, Ubg 2014 S. 520 ff.; auch Schenke in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 4h EStG Rz. A 161 ff., hält die Zinsschranke weitgehend für verfassungskonform.

5 BVerfG, Beschluss v. 12.10.2010 - 1 BvL 12/07, BVerfGE 127 S. 224, NWB JAAAD-56748.

beruflichen) Erwerbsaufwendungen sowie den (privaten) existenzsichernden Aufwendungen andererseits.<sup>1</sup>

Durch die Abzugsbeschränkung der Zinsschranke wird das **objektive Nettoprinzip durchbrochen**. Dem kann nicht entgegengehalten werden, das objektive Nettoprinzip wirke Veranlagungszeitraum übergreifend und die Zinsschranke lasse einen zeitlich unbegrenzten Zinsvortrag zu.<sup>2</sup> Da die Zinsschranke gerade Unternehmen mit geringen Erträgen und (konzeptionell) geringer Eigenkapitalisierung betrifft, besteht nicht nur die Gefahr einer Substanzbesteuerung,<sup>3</sup> sondern auch eines sich verstärkenden Effekts der Zinsschranke in den Folgejahren, wenn das Unternehmen die Steuern nur durch Aufnahme weiteren Fremdkapitals zahlen kann. Dass das Unternehmen die Zinsen zeitlich unbegrenzt vortragen kann, nutzt ihm in einem solchen Fall nichts.

Gerechtfertigt werden kann die Zinsschranke weder mit dem Zweck der Gegenfinanzierung der Unternehmenssteuerreform noch als typisierende Missbrauchsbekämpfungsnorm. Zwar darf der Gesetzgeber einen Missbrauchstatbestand typisieren; er muss sich hierbei jedoch am Regelfall orientieren. Die Vorschrift muss hinreichend zielgenau formuliert sein, also zur Zweckerreichung geeignet, erforderlich und angemessen sein. Die Zinsschranke ist als typisierende Missbrauchsvermeidungsnorm nicht erforderlich.<sup>4</sup> Sie knüpft nicht an eine bestimmte Missbrauchsgestaltung an, sondern an eine zu hohe Fremdkapitalisierung, die auch aus außersteuerlichen Gründen bestehen kann. Erfasst werden daher nicht nur missbräuchliche, sondern auch marktübliche und sinnvolle Gestaltungen.<sup>5</sup> Unternehmen, die gerade erst gegründet worden sind oder sich in der Krise befinden, werden in besonderem Maße betroffen. Gleiches gilt für Unternehmen, die aufgrund ihres Gegenstandes eine hohe Fremdkapitalquote aufweisen. Die Zinsschranke kann bei diesen zur Notwendigkeit führen, weitere Darlehen aufnehmen zu müssen, was – wegen der Wirkungsweise der Zinsschranke – in den Folgejahren zu einem stetig höher werdenden Teil nicht abziehbarer Betriebsausgaben führt.

Im Hinblick auf das Ziel der Missbrauchsvermeidung hätte es zudem einer Einbeziehung der Inlandssachverhalte nicht bedurft.<sup>6</sup> Andererseits werden Missbrauchsgestaltungen unterhalb der (großzügig bemessenen) Freigrenze von inzwischen 3 Mio. € gar nicht erfasst. Verfügt der Betrieb zudem über ausreichenden Gewinn vor Steuern und Regelabschreibungen, kann er den Zinsaufwand auch dann vollumfänglich steuerlich geltend machen, wenn er in hohem Maße Fremdkapital aufgenommen hat.<sup>7</sup> Bei Kapitalgesellschaften schießt die Zinsschranke durch die zu weitgehend formulierten § 8a Abs. 2 und 3 KStG zudem über eine zielgenaue Missbrauchsbekämpfung dadurch hinaus, dass nicht nur die als missbräuchlich empfundenen Back-to-back-Finanzierungen erfasst werden.<sup>8</sup>

1 BVerfG, Urteil v. 9.12.2008 - 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122 S. 210, NWB SAAAD-00290.

2 Vgl. *Südkamp* in Birk/Saenger/Toeben, Forum Steuerrecht 2009, 2010 S. 249, 273; *Wendt*, FR 2007 S. 609.

3 So auch *Musil/Volmering*, DB 2008 S. 12, 14.

4 So auch *Hey*, BB 2007 S. 1303, 1306.

5 *Prinz*, FR 2008 S. 441, 443; *Loschelder* in Schmidt, EStG, § 4h Rz. 4; *Hänsch* in KKB, § 4h EStG Rz. 4.

6 *Hey* in Festschrift Djanani, 2008, S. 109, 126; *Rödter/Stangl*, DB 2007 S. 481, 483; *Südkamp* in Birk/Saenger/Toeben, Forum Steuerrecht 2009, 2010, S. 249, 273; a. A. *Seiler*, DStJG 34 (2011) S. 61, 85.

7 Krit. auch *Dorenkamp*, DStJG 33 (2010) S. 301, 315.

8 Krit. *Hey*, BB 2007 S. 1303, 1306; *Schaden/Käshammer*, BB 2007 S. 2259 ff. Zu § 8a Abs. 2 3. Alt. KStG ebenso BFH, Beschluss v. 13.3.2012 - I B 111/11, BStBl 2013 II S. 611, HFR 2012 S. 774, m. Anm. *Oellerich*.

Die Zinsschranke lässt sich auch nicht mit dem Ziel der **Stärkung der Eigenkapitalbasis der deutschen Unternehmen** rechtfertigen.<sup>1</sup> Es ist bereits zweifelhaft, ob dieses Ziel in dieser Pauschalität überhaupt ein legitimer Zweck sein kann. Grundsätzlich ist die Entscheidung, ob eine unternehmerische Betätigung durch Eigen- oder Fremdkapital finanziert werden soll, durch die wirtschaftliche Handlungsfreiheit des Unternehmers geschützt. Allenfalls bei Banken oder mitarbeiterstarken Unternehmen mag das Ziel einer Stärkung der Eigenkapitalbasis ein legitimer Zweck für den Eingriff in die wirtschaftliche Handlungsfreiheit sein; auf diese Fälle ist die Zinsschranke jedoch nicht beschränkt. Die Zinsschranke ist zudem zur Erreichung dieses Zwecks aufgrund ihrer – bezogen auf diesen Zweck – nicht zielgerichteten Struktur nur bedingt geeignet und daher nicht erforderlich. Allein aufgrund der hohen Freigrenze betrifft sie nur wenige Unternehmen. Ferner sind nicht konzernzugehörige Unternehmen sowie (selbst hoch fremdkapitalfinanzierte) konzernzugehörige Unternehmen, die den Eigenkapitalvergleich bestehen, von der Zinsschranke ausgenommen. Selbst im gegenteiligen Fall muss aber für die Anwendbarkeit der Abzugsbeschränkung hinzukommen, dass sich das Unternehmen in einer gewinnschwachen Situation befindet.<sup>2</sup> Hinzu kommt, dass die Anwendung der Zinsschranke bei neu gegründeten kapitalbedürftigen Unternehmen sowie Unternehmen in der Krise entgegen dem Gesetzeszweck sogar zu einem höheren Insolvenzrisiko führen kann.

Keine grundsätzlichen Bedenken unterliegt die Zinsschranke hingegen in Hinblick auf Art. 14 Abs. 1 GG.<sup>3</sup> Hat der Betrieb unter Einbezug der Zinsaufwendungen in einem Wirtschaftsjahr einen Verlust erlitten, kann das Eingreifen der Zinsschranke dazu führen, dass trotz der Verlustsituation eine Besteuerung erfolgt. Mangels erwirtschafteten Gewinns muss die Steuer aus der vorhandenen Substanz erbracht werden. Allerdings wird man eine erdrosselnde Wirkung allenfalls bei einer langfristigen Betrachtung ohne Verwertungsmöglichkeit eines Zinsvortrags feststellen können.<sup>4</sup> In diesen Fällen wird man über eine Billigkeitsmaßnahme (§§ 163, 227 AO) nachdenken müssen, soweit man die Zinsschranke nicht ohnehin für verfassungswidrig hält (→ Rz. 37 f.).

Teilweise wird in der Literatur eine Verletzung des verfassungsrechtlichen **Bestimmtheitsgrundsatzes** wegen des unklaren Konzernbegriffs<sup>5</sup> und wegen des Verweises auf die Rechnungslegungsstandards<sup>6</sup> angenommen. Dies vermag jedoch nicht zu überzeugen.<sup>7</sup> Die Zinsschranke ist zwar ausgesprochen komplex; eine Auslegung ist aber nicht ausgeschlossen. Dass ihr Regelungsgehalt für den steuerlichen Laien kaum verstehbar ist und nur von Experten erfasst werden kann, ist unerheblich, da davon auszugehen ist, dass die von der Zinsschranke betroffenen Betriebe ohnehin steuerlich beraten werden.<sup>8</sup>

1 A. A. *Schenke* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 4h EStG Rz. A 176.

2 *Marquart/Jehlin*, DStR 2013 S. 2301, 2304.

3 BFH, Urteil v. 14.10.2015 - I R 20/15, NWB TAAAF-66181 (Az. des BVerfG: 2 BvL 1/16); a. A. *Scheunemann/Socher*, BB 2007 S. 1144, 1151; *Seiler* in Kirchhof/Seer, EStG, § 4h Rz. 5; *Stangl* in RHN, KStG, § 8a Rz. 22. Die noch in der 2. Aufl. unter derselben Rz. vertretene gegenteilige Auffassung gebe ich hiermit auf.

4 BFH, Urteil v. 14.10.2015 - I R 20/15, NWB TAAAF-66181 (Az. des BVerfG: 2 BvL 1/16).

5 *Homburg*, FR 2007 S. 717, 726.

6 *Birk*, DStR 2009 S. 877, 879; *Eilers*, FR 2007 S. 733 f.; *Scheunemann/Socher*, BB 2007 S. 1144, 1151; keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Bezugnahme auf die IFRS hegt *Heuermann* in Festschrift für Spindler S. 83, 95.

7 So auch BFH, Urteil v. 14.10.2015 - I R 20/15, NWB TAAAF-66181 (Az. des BVerfG: 2 BvL 1/16); *Heuermann*, DStR 2013 S. 1, 4; *Schenke* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 4h EStG Rz. A 193 ff.

8 *Schenke* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 4h EStG Rz. A 194 f.

- 41 Nach zwei AdV-Beschlüssen<sup>1</sup> hat der BFH die im Schrifttum geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken auch in einem Hauptsacheverfahren geteilt und die Frage der Verfassungskonformität des § 4h EStG dem BVerfG vorgelegt.<sup>2</sup> Es bleibt abzuwarten, wie das BVerfG über die m. E. zulässige Vorlage des BFH entscheiden wird. Bis dahin ruhen Einspruchsverfahren, die sich auf das Vorlageverfahren berufen, von Amts wegen, soweit die Steuer nicht gem. § 165 Abs. 2 Nr. 3 oder 4 AO vorläufig festgesetzt worden ist (§ 363 Abs. 2 Satz 2 AO).
- 42 Diese verfassungsrechtlichen Bedenken sind ab dem 1.1.2019 durch die ATAD-Richtlinie<sup>3</sup> „überschrieben“ worden.<sup>4</sup> Am 31.12.2018 ist die Umsetzungsfrist für diese Richtlinie abgelaufen, die den deutschen Gesetzgeber zu einer der deutschen Zinsschranke entsprechenden Regelung verpflichtet.<sup>5</sup> Diese Verpflichtung gilt jedoch **nur für Körperschaften**, für die sich dann aber die Frage eines Verstoßes gegen die EUGRCharta stellen würde.<sup>6</sup> Im Übrigen hat sich an den verfassungsrechtlichen Bedenken nichts geändert.
- 43–45 (*Einstweilen frei*)

## 2. Vereinbarkeit mit Europarecht

### a) Grundsätzliche Vereinbarkeit mit dem Primärrecht

- 46 Fraglich ist die Vereinbarkeit der Zinsschranke mit den europäischen Grundfreiheiten. Diskutiert wird insbesondere ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit gem. Art. 49 AEUV.<sup>7</sup> Diese Diskussion erfasst indes nicht die Zinsschranke insgesamt, sondern nur einen Randbereich. Ein Steuerpflichtiger kann nämlich inländische Gewinnanteile mit angesammelten Zinsvorträgen verrechnen; Gleiches ist aber nicht möglich, soweit es sich um Gewinnpotenzial in ausländischen Betriebsstätten oder Konzerngesellschaften handelt. Hierdurch wollte der Gesetzgeber einen Anreiz schaffen, Gewinnpotenzial im Inland zu belassen und von Auslandsinvestitionen abzusehen.<sup>8</sup> Dieses Regelungsanliegen lässt sich unionsrechtlich nicht rechtfertigen.<sup>9</sup>

Ein weiteres unionsrechtliches Problem stellt sich im Hinblick auf die **Escape-Klausel**. Das Problem beruht darauf, dass für den Eigenkapitalvergleich allein Abschlüsse nach IFRS oder Abschlüsse nach dem Handelsrecht eines Mitgliedstaats der Europäischen Union verwendet werden dürfen, wenn kein Konzernabschluss nach den IFRS zu erstellen und offen zu legen ist und für keines der letzten fünf Wirtschaftsjahre ein Konzernabschluss nach den IFRS erstellt wurde (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 8 und 9 EStG). Abschlüsse nach dem Handelsrecht eines EWR-Staats reichen demgegenüber nicht, obwohl die Bilanzrichtlinien über das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum auch für diese Staaten (Island, Liechtenstein, Norwegen) gelten. Da deshalb nicht erkennbar ist, dass das Handelsrecht der EWR-Staaten in einem er-

1 BFH, Urteile v. 9.3.2012 - VII B 171/11, BStBl 2012 II S. 418; v. 18.12.2013 - I B 85/13, BStBl 2014 II S. 947.

2 BFH, Urteil v. 14.10.2015 - I R 20/15, NWB TAAAF-66181 (Az. des BVerfG: 2 BvL 1/16).

3 RL 2016/1164 v. 12.7.2016, ABl. EU 2016, L 193 S. 1.

4 In diesem Sinne *Adrian* in Kirchhof/Kulosa/Ratschow, EStG, § 4h Rz. 2; *Seiler* in Kirchhof/Seer, EStG, § 4h Rz. 1, 6.

5 Für eine Wirkung auch für vorangegangene Zeiträume *Mitschke*, FR 2016 S. 412 ff.; a. A. zutreffend *Glahe*, FR 2016 S. 829.

6 *Seiler* in Kirchhof/Seer, EStG, § 4h Rz. 6.

7 Vgl. *Loschelder* in Schmidt, EStG, § 4h Rz. 4; differenzierend zur Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten *Schenke* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 4h EStG Rz. A 207 ff.

8 *Schenke* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 4h EStG Rz. A 212.

9 Eingehend *Oellerich* in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, § 4h EStG Rz. 38 ff.

heblicheren Maße voneinander abweichen könnten, als das Handelsrecht der EU-Mitgliedstaaten untereinander und die Grundfreiheiten auch in Bezug auf die EWR-Staaten anwendbar sind, dürfte insoweit eine unionsrechtswidrige Regelungslücke bestehen (namentlich Art. 31 EWR-Abkommen).<sup>1</sup>

Daneben wird insbesondere eine Ungleichbehandlung diskutiert, die nicht unmittelbar durch § 4h EStG i.V.m. § 8a KStG erfolgt; sie wird vielmehr darin gesehen, dass inländische Unternehmen der Zinsschranke durch Bildung einer Organschaft ausweichen können (§ 15 Satz 1 Nr. 3 KStG).<sup>2</sup> Die Beschränkung von Organschaften auf inländische Unternehmen ist aber nach der Rechtsprechung des EuGH unbedenklich. Die Ungleichbehandlung ist zu einer angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten gerechtfertigt. Dürften die Gesellschaften selbst entscheiden, ob ihre Verluste im Mitgliedstaat ihrer Niederlassung oder in einem anderen Mitgliedstaat berücksichtigt werden, wäre die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten erheblich gefährdet, da die Steuerbemessungsgrundlage im ersten Staat um die übertragenen Verluste erweitert und im zweiten Staat entsprechend verringert würde.<sup>3</sup>

#### b) Kein Verstoß gegen Sekundärrecht

Außerdem liegt nach Teilen der Literatur ein Verstoß gegen die **Zins- und Lizenzrichtlinie**<sup>4</sup> vor.<sup>5</sup> Nach Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie muss ein Mitgliedstaat Zinsen, die eine inländische Kapitalgesellschaft an eine im Gemeinschaftsgebiet ansässige verbundene Kapitalgesellschaft zahlt, von allen darauf erhebenden Steuern befreien. Nach der Rechtsprechung des EuGH betrifft diese Vorschrift aber allein die steuerliche Situation des Zinsgläubigers.<sup>6</sup> Die Zinsschranke führt indes allein bei dem zinszahlenden Unternehmen zu einer steuerlichen Mehrbelastung, die nicht vom Schutzbereich der Richtlinie erfasst werden.<sup>7</sup> Darüber hinaus fallen nach Auffassung des EuGH Bestimmungen über die Bemessungsgrundlage nicht unter den Befreiungsstatbestand des Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie.<sup>8</sup>

(Einstweilen frei)

48–55

### V. Vereinbarkeit des § 8a KStG mit Abkommensrecht

Die Zinsschranke widerspricht der in Art. 7, 9 und 11 OECD-MA vorgesehenen Steuerverteilung. Sie führt im Inland zu nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben, während dieselben Vergütungen

1 So auch Förster in Gosch, KStG, § 8a Rz. 184; Oellerich in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rz. 8.132.

2 Vgl. Dörr/Fehling, NWB F. 2 S. 9375, 9378; Schreiber/Overesch, DB 2007 S. 813, 817; Homburg, FR 2007 S. 717, 725; Füh- rich, IStR 2007 S. 341, 343; Kraft/Bron, EWS 2007 S. 487 ff.; Musil/Volmering, DB 2008 S. 12, 15; Hallerbach, StuB 2007 S. 487, 493 f.; Schnitger, DStR 2021 S. 146, 148.

3 EuGH, Urteil v. 25.2.2010 - C-337/08 „X Holding BV“, NWB UAAAD-40977, Slg. 2010 S. I-1215; vgl. BFH, Urteil v. 7.12.2011 - I R 30/08, BStBl 2012 II S. 507; wie hier auch Loewens in Brandis/Heuermann, EStG, § 4h Rz. 24; a. A. hingegen Stöber, BB 2011 S. 194, 1947 f., der den Ausschluss ausländischer Gesellschaften für nicht erforderlich hält.

4 Richtlinie 2003/49/EG v. 3.6.2003 des Rates über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. L 157 v. 26.6.2003 S. 49 ff.

5 Dörr/Fehling, NWB F. 2 S. 9375, 9376; Homburg, FR 2007 S. 717, 725; Köhler, DStR 2007 S. 597, 604; Kraft/Bron, EWS 2007 S. 487, 491 f.; a. A. Schenke in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 4h EStG Rz. A 204 ff.; Stangl in RHN, KStG, § 8a Rz. 27.

6 EuGH, Urteil v. 21.7.2011 - C-397/09 „Scheuten Solar Technology“, NWB DAAAD-88765, Slg. 2011 S. I-6455, EWS 2011 S. 383, mit Anm. Bron.

7 Hiller, BB 2011 S. 2715 f.

8 EuGH, Urteil v. 21.7.2011 - C-397/09 „Scheuten Solar Technology“, Slg. 2011 S. I-6455, NWB DAAAD-88765; krit. Hiller, BB 2011 S. 2715, 2717.

beim Empfänger im Ausland als Zinserträge ebenfalls zu versteuern sind. Dadurch entsteht eine bewusst in Kauf genommene Doppelbesteuerung der Fremdkapitalvergütungen, durch die das Steueraufkommen entgegen der Regelungen des OECD-MA ins Inland verschoben wird. Die Zinsschranke ist insbesondere keine Gewinnberichtigung i. S. des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA, weil kein Drittvergleich zugelassen wird.<sup>1</sup>

57–60 (Einstweilen frei)

## VI. Verhältnis des § 8a KStG zu anderen Vorschriften

### 1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG und KStG

- 61 Die Zinsschranke ist im Zusammenhang mit anderen Abzugsbeschränkungen für Schuldzinsen zu betrachten. Soweit Vergütungen für Fremdkapital bereits nach § 4 Abs. 4a EStG nicht abzugsfähig sind, gehören diese Vergütungen gem. § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG nicht zu den Zinsaufwendungen i. S. des § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG.<sup>2</sup> Sind Vergütungen für Fremdkapital als verdeckte Gewinnausschüttungen nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG zu qualifizieren, mindern auch sie nicht den Gewinn, so dass diese Vergütungen nach § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG keine Zinsaufwendungen i. S. des § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG darstellen.<sup>3</sup>
- 62 § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG bestimmt, dass das Einkommen nach den Vorschriften des KStG und des EStG mit Ausnahme des § 4h EStG und des § 10d EStG zu ermitteln ist. Der Teil der abzugsfähigen Schuldzinsen berechnet sich daher ohne Berücksichtigung eines ggf. vorhandenen Verlustvortrags. Sind Teile der Schuldzinsen lediglich vortragsfähig und ergibt sich andererseits ein positives Einkommen, ist dieses um einen Verlustabzug (Verlustvortrag bzw. Verlustrücktrag) zu mindern. Verbleibt ein Verlustabzug, ist dieser im Folgejahr zu berücksichtigen bzw. vorzutragen. Ergibt sich durch den Zinsabzug ein negatives Einkommen, ist der Verlust nach § 10d EStG zurück- und vorzutragen.<sup>4</sup> Im kommenden Jahr sind die Zinsaufwendungen des laufenden Wirtschaftsjahres mit den vorgetragenen Zinsaufwendungen zusammenzurechnen (§ 4h Abs. 1 Satz 6 EStG). Anhand dieses Betrages sind die abzugsfähigen Zinsen und das Einkommen zu berechnen. Hiervon ist der Verlustabzug vorzunehmen. Verbleiben hiernach wiederum ein Zinsvortrag und/oder ein nicht ausgeglichener Verlust, so sind diese in das folgende Jahr vorzutragen. Im Ergebnis hat der Zinsabzug im Vortragsjahr Vorrang vor dem Verlustabzug gem. § 10d EStG.<sup>5</sup>
- 63 Eine Sondervorschrift zur **Anwendbarkeit der Zinsschranke bei Organschaften** enthält § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG. Hiernach ist § 4h EStG bei der Organgesellschaft nicht anwendbar. Organträger und Organgesellschaften gelten vielmehr als ein Betrieb i. S. des § 4h EStG. Sind in dem dem Organträger zugerechneten Einkommen der Organgesellschaften Zinsaufwendungen und Zinserträge enthalten, sind diese bei Anwendung der Zinsschranke beim Organträger einzubeziehen. Die Freigrenze des § 4h Abs. 2 Buchst. a EStG gilt im Organkreis nur einmal.<sup>6</sup>

64–70 (Einstweilen frei)

1 Homburg, FR 2007 S. 717, 725; Köhler, DStR 2007 S. 597, 604; gegen einen Verstoß gegen Art. 7, 9 und 11 OECD-MA Schenke in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 4h EStG Rz. A 226 ff.

2 Schenke in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 4h EStG Rz. A 58.

3 BMF, Schreiben v. 4.7.2008, BStBl 2008 I S. 718.

4 Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG, § 8a Rz. 16a; Rödder/Stangl, DB 2007 S. 479, 482.

5 Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG, § 8a Rz. 17.

6 BMF, Schreiben v. 4.7.2008, BStBl 2008 I S. 718 Rz. 57; Neumann in Gosch, KStG, § 15 Rz. 36; Rode in Brandis/Heuermann, KStG, § 15 Rz. 38.