FinMin Schleswig-Holstein v. 30.04.2019 VI 3013 - S 2741 - 109

Anwendungsfragen zur Zinsschranke (§ 4h EStG; § 8a KStG); BMF-Schreiben vom 4. Juli 2008 (BStBl 2008 I S. 718; KSt-Kartei SH, Karte 7.1 zu § 8a KStG); hier: Weitere Anwendungsfragen

Körperschaftsteuer-Kurzinformation 2014 Nr. 8

In Ergänzung des o. g. BMF-Schreibens gilt Folgendes:

1. **Zinsaufwendungen – Behandlung von Zins-Swaps (Rz. 15 ff. des BMF-Schreibens vom 4. Juli 2008)**

   Aufwendungen bzw. Erträge für einen Zins-Swap stellen Zinsen i. S. d. § 4h Abs. 3 EStG dar.

   Nach § 4h Abs. 3 Satz 2 und 3 EStG sind Zinsaufwendungen Vergütungen für Fremdkapital und Zinserträge Erträge aus Kapitalforderungen jeder Art. Nach dem o. g. BMF-Schreiben vom 4. Juli 2008 ist bei der Zinsschranke ein weiter Zinsbegriff zu Grunde zu legen. Zinsaufwendungen bzw. Zinserträge sind nach Rz. 15 des BMF-Schreibens vom 4. Juli 2008 auch Vergütungen, die zwar nicht als Zins berechnet werden, aber Vergütungscharakter haben (z. B. Damnum, Disagio, Vorfälligkeitsentschädigungen, Provisionen und Gebühren, die an den Geber des Fremdkapitals gezahlt werden).

   Unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten stehen Aufwendungen und Erträge für einen Zins-Swap, der in Ergänzung/zur Absicherung des Grundgeschäfts (= einer Fremdkapitalvereinbarung) abgeschlossen wird, mit dieser Fremdkapitalüberlassung in Zusammenhang. Dies gilt unabhängig davon, ob der Zins-Swap mit dem kreditgebenden Institut oder mit einem Dritten abgeschlossen wird und zwar auch dann, wenn dadurch ein Teil der mit einer Kreditaufnahme verbundenen Risiken der auftretenden Zinsschwankungen abgedeckt werden soll.
2. **Steuerliches EBITDA – Maßgeblicher Gewinn in Sanierungsfällen (Rz. 40 ff. des BMF-Schreibens vom 4. Juli 2008)**[1] [2]

   Ein Gewinn, bei dem die hierauf entfallende Steuer im Rahmen des sog. „Sanierungserlasses" (BMF-Schreiben vom 27. März 2003, BStBl 2003 I S. 240; ESt-Kartei SH, Karten 1.1 und 1.4 zu § 4 Allgemein) gestundet und aus sachlichen Billigkeitsgründen erlassen wird, ist ein maßgeblicher Gewinn i. S. d. § 4h Abs. 1 Satz 2, Abs. 3 Satz 1 EStG (bzw. ein maßgebliches Einkommen nach § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG).

   Auch wenn es sich bei wirtschaftlicher Betrachtung um einen „steuerfreien" Gewinn handelt, ist aus den Grundsätzen des sog. „Sanierungserlasses" heraus eine Berücksichtigung des Sanierungsgewinns als maßgeblicher Gewinn im Rahmen der Zinsschranke zugelassen worden. Zielsetzung insbesondere der Rz. 8 des BMF-Schreibens ist es, dass Verluste unbeschadet von Ausgleichs- und Verrechnungsbeschränkungen bis zur Höhe des Sanierungsgewinns vorrangig mit dem Sanierungsgewinn verrechnet werden.

---

1 Mit Beschluss vom 28. November 2016 (BStBl 2017 II S. 393) hat der Große Senat des BFH entschieden, dass der „Sanierungserlass" gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt. Zur Anwendung der Grundsätze des o. a. Beschlusses wird auf die ESt-Kurzinfo Nr. 2015/23 vom 1. März 2017, aktualisiert am 6. April 2018, verwiesen.

2 Tz. 2 gilt nur für Fälle, in denen der Sanierungserlass (und nicht § 3a EStG) zur Anwendung kommt. Wurde für Altfälle die Anwendung des § 3a EStG beantragt (vgl. hierzu ESt-Kurzinfo 2018/28 vom 27. September 2018, aktualisiert am 05. Februar 2019), gelten die Ausführungen in der Tz. 2 nicht.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Dementsprechend sollen bei der Zinsschranke keine (zusätzlichen) Zinsvorträge dadurch geschaffen werden, dass der Sanierungsgewinn nicht bei der Ermittlung des verrechenbaren EBITDA zur Verfügung steht.

Im Übrigen ist außerdem eine Prüfung angezeigt, ob (ggf. bestehende) Zinsvorträge aus Vorjahren ohne Anwendung der Abzugsbeschränkung des § 4h EStG im Rahmen des Steuerfestsetzungsverfahrens bis zur Höhe eines Sanierungsgewinns vorrangig mit dem Sanierungsgewinn verrechnet werden sollten. Entsprechend dem Gedanken der Rz. 8 des BMF-Schreibens vom 27. März 2003 würde sich dadurch der zu erlassende Sanierungsgewinn vermindern.

3. **EBITDA-Vortrag (Rz. 40 ff. des BMF-Schreibens vom 4. Juli 2008)**

   a) Prüfung der Ausnahmetatbestände des § 4h Abs. 2 EStG

   Ein EBITDA-Vortrag entsteht (oder erhöht sich) nicht in einem Wirtschaftsjahr, in dem der Steuerpflichtige eine der Ausnahmetatbestände des § 4h Abs. 2 EStG abstrakt erfüllt. Dies gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige bereits über ein ausreichend hohes verrechenbares EBITDA den kompletten Zinsaufwand abziehen kann und sich nicht auf eine der Ausnahmetatbestände beruft.

   Keine Feststellung eines EBITDA-Vortrags in Fällen eines positiven Zinsüberschusses

   Siehe hierzu KSt-Kurzinfo 2012 Nr. 10

   b) Auswirkungen eines negativen verrechenbaren EBITDA auf den fiktiven EBITDA-Vortrag aus den Wirtschaftsjahren 2007 bis 2009

   Nach § 52 Abs. 12d EStG in der am 30. Juli 2014 geltenden Fassung erhöhen EBITDA-Vorträge für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2006 beginnen und vor dem 1. Januar 2010 enden, auf Antrag das verrechenbare EBITDA des ersten Wirtschaftsjahres, das nach dem 31. Dezember 2009 endet. Diese „fiktiven" EBITDA-Vorträge sind mit einem negativen verrechenbaren EBITDA des ersten nach dem 31. Dezember 2009 beginnenden Wirtschaftsjahres zu verrechnen. Dies kann zur Folge haben, dass sich dadurch ein „Steuerentlastungspotenzial" aus den fiktiven EBITDA-Vorträgen mindert oder sogar aufbraucht.

4. Gesellschafterfremdfinanzierung nach § 8a KStG (Rz. 79 ff. des BMF-Schreibens vom 4. Juli 2008)

   a) Berechnung des Nettozinsaufwandes für Zwecke des § 8a Abs. 2 und 3 KStG – Einbeziehung von Zinsaufwendungen und -erträgen, die sich nicht auf den inländischen steuerpflichtigen Gewinn ausgewirkt haben

   Nach § 8a Abs. 2 und 3 KStG liegt eine schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung vor, wenn die Vergütungen für Gesellschafterfremdfinanzierungen mehr als 10 % der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen (Nettozinsaufwand) der Gesellschaft betragen. Danach werden die Vergütungen für Fremdkapital aller wesentlich beteiligten Gesellschafter, diesen nahe stehenden Personen und rückgriffsberechtigten Dritten zusammengerechnet (Gesamtbetrachtung; vgl. auch Tz. 82 des BMF-Schreibens vom 4. Juli 2008). [3]

   Einbezogen werden Gesellschafterfremdfinanzierungen unabhängig davon, ob sie sich auf den inländischen oder ausländischen Gewinn des Rechtsträgers auswirken. Folgerichtig sind auch in die Berechnungsgröße „Nettozinsaufwand" für Zwecke des § 8a Abs. 2 und

3 Mit Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 11. November 2015 (BStBl 2017 II S. 319) ist an der Gesamtbetrachtung i. S. d. Tz. 82 des BMF-Schreibens vom 4. Juli 2008 nicht mehr festzuhalten.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

3 KStG sämtliche Zinsaufwendungen und Zinserträge unabhängig von ihrer steuerlichen Berücksichtigung im Inland aufzunehmen.

b) Zinsaufwendungen des wesentlich beteiligten Anteilseigners für Zeiträume, in denen die wesentliche Beteiligung noch nicht bestand

Nur diejenigen Fremdkapitalvergütungen, die auf einen Zeitraum (im Wirtschaftsjahr) entfallen, in dem eine wesentliche Beteiligung bestanden hat, sind für die Berechnung der Gesellschafterfremdfinanzierung nach § 8a Abs. 2 und 3 KStG (10 %-Grenze) zu berücksichtigen. Damit ist es unerheblich, ob der Darlehensgeber zum Zeitpunkt der Darlehenshingabe wesentlich beteiligter Anteilseigner war. Zinsaufwendungen des wesentlich beteiligten Anteilseigners für Zeiträume, in denen die wesentliche Beteiligung noch nicht bestand oder für Zeiträume, in denen die wesentliche Beteiligung nicht mehr besteht, sind für die Berechnung der Gesellschafterfremdfinanzierung nach § 8a Abs. 2 und 3 KStG (10 %-Grenze) nicht zu berücksichtigen.

c) Behandlung von nicht abziehbaren Zinsaufwendungen (Zinsvortrag) in den Folgejahren

Gesellschafterfremdfinanzierungen der Vorjahre, die zu einem Zinsvortrag geworden sind, sind für die Berechnung der Gesellschafterfremdfinanzierung nach § 8a Abs. 2 und 3 KStG in der Vergleichsgröße „Summe der Vergütungen für Gesellschafterfremdkapital nach § 8a Abs. 2 und 3 KStG" der Folgejahre nicht erneut zu erfassen.

Auch bei der Ermittlung der Vergleichsgröße „Nettozinsaufwendungen i. S. d. § 4h EStG der Körperschaft" sind die Zinsaufwendungen, die aus einem Zinsvortrag aus Vorjahren stammen, nicht erneut zu erfassen.

Fundstelle(n):
NWB WAAAH-16031

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.