

An das
Bundesministerium der Finanzen
Steuerabteilung
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

ausschließlich per E-Mail

Düsseldorf, 07.11.2024

703/

**Entwurf eines überarbeiteten BMF-Schreibens zur Zinsschranke (§ 4h
EStG; § 8a KStG)**

GZ: IV C 2 – S 2742-4/23/10005 :007, DOK: 2024/0852871

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Gelegenheit, zum Entwurf eines überarbeiteten BMF-Schreibens zur Zinsschranke (§ 4h EStG; § 8a KStG) Stellung zu nehmen. Die Notwendigkeit zur Überarbeitung ergibt sich aufgrund der Änderungen bei der Zinsschranke durch das Gesetz zur Förderung geordneter Kreditweitmärkte und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2167 über Kreditdienstleister und Kreditkäufer sowie zur Änderung weiterer finanzrechtlicher Bestimmungen (Kreditweitmärkteförderungsgesetz) vom 22.12.2023 (BGBl I Nr. 411).

Wir begrüßen, dass mit dem überarbeiteten BMF-Schreiben offene Fragestellungen beantwortet werden sollen und bestehenden Rechtsunsicherheiten entgegengewirkt werden soll. Wir regen an, die im Folgenden aufgeführten verbliebenen offenen Fragen im finalen BMF-Schreiben zu adressieren:

Zu Rz. 11 und 19: Deckungsgleiches Verständnis der Begriffe der Zinsaufwendungen und Zinserträge

Wir regen an, das deckungsgleiche Verständnis der Begriffe der Zinsaufwendungen und Zinserträge konsequent im BMF-Schreiben umzusetzen.

Nach den Rz. 11 und 19 des BMF-Entwurfsschreibens sind die Begriffe der Zinsaufwendungen und Zinserträge deckungsgleich zu verstehen. Damit einhergehend müssten alle im BMF-Schreiben genannten Zinsaufwendungen oder

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V.

Roßstraße 74
40476 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
USt-ID Nummer: DE119353203

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Melanie Sack, WP StB, Sprecherin
des Vorstands;
Dr. Torsten Moser, WP;
Dr. Daniel P. Siegel, WP StB

Amtsgericht Düsseldorf
Vereinsregister VR 3850

Seite 2/10 zum Schreiben vom 07.11.2024 an das Bundesministerium der Finanzen

gleichwertige Aufwendungen beim Empfänger entsprechend zu Zinserträgen bzw. wirtschaftlich gleichwertigen Erträgen führen (z.B. nach Rz. 17 Vermittlungsgebühren). Im Hinblick auf die in Rz. 19 aufgeführten Gewinne i.S.d. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG sollte bspw. auch klargestellt werden, dass entsprechende Verluste i.S.d. Vorschrift zu den Zinsaufwendungen zu zählen sind.

Zu Rz. 12 und 26: Keine Erfassung von Erträgen oder Aufwendungen aus der Überlassung von Sachkapital

Wir regen an, das Wort „grundsätzlich“ aus den Rz. 12 und 26 zu streichen.

Die Vorschrift des § 4h EStG legt einen „engen“ Zinsbegriff zugrunde und umfasst damit nicht die Überlassung von Sachkapital. Eine Streichung des Worts „grundsätzlich“ würde die Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen erhöhen.

Zu Rz. 12: Definition von Fremdkapital

Wir regen an, den Wortlaut des BMF-Schreibens vom 04.07.2008 beizubehalten und weiterhin auf als Verbindlichkeiten passivierungspflichtige Kapitalzuführungen abzustellen.

Entsprechend der Neufassung des BMF-Schreibens sind als Fremdkapital nunmehr als Verbindlichkeiten passivierungsfähige Kapitalzuführungen erfasst. In der vorherigen Fassung des BMF-Schreibens wurde noch auf als Verbindlichkeit passivierungspflichtige Kapitalzuführungen abgestellt. Entsprechend des Maßgeblichkeitsgrundsatzes dürfen, sofern keine steuerlichen Sondervorschriften greifen, in der Steuerbilanz nur Passivposten angesetzt werden, die in der Handelsbilanz nicht nur passivierungsfähig, sondern passivierungspflichtig sind. Wir regen daher an, den Wortlaut der vorherigen Fassung des BMF-Schreibens beizubehalten.

Zu Rz. 15 und 18: Factoring

Wir regen an, Rz. 15 zu streichen und die beiden mit dem Factoring zusammenhängenden Erträge aus der Aufzählung in Rz. 18 zu streichen.

Entsprechend der Ausführungen in Rz. 15 des BMF-Entwurfsschreibens soll die Abtretung oder Veräußerung einer Forderung unter dem Nennwert im Rahmen einer echten/unechten Forfaitierung bzw. eines echten/unechten Factoring als Fremdkapitalüberlassung gelten. Dieser Fiktion fehlt die Grundlage im Gesetzeswortlaut.

Für eine Fremdkapitalaufnahme bedarf es einer Schuld, welche in der Steuerbilanz auf der Passivseite abgebildet wird. Soweit sich ein Vorgang, wie beim echten Factoring bzw. der echten Forfaitierung, bilanziell beim Zedenten als

Seite 3/10 zum Schreiben vom 07.11.2024 an das Bundesministerium der Finanzen

Aktivtausch darstellt, kann dieser nicht von § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG erfasst sein, da das Gesetz auf Vergütungen und ähnliche Aufwendungen für Fremdkapital sowie Aufwendungen zur Fremdkapitalbeschaffung abstellt.

Zu Rz. 16: Einbezug von Bauzeitzinsen

Im Hinblick auf den nunmehr vorgesehenen Einbezug von Bauzeitzinsen regen wir an, Ausnahmetatbestände und Übergangsregelungen aufzunehmen, um Härtefälle zu vermeiden.

Der nun vorgesehene Einbezug von anteiligen Ausbuchungen bzw. Abschreibungen von Aktivposten, in deren Herstellungskosten zuvor Zinsaufwendungen für Fremdkapital (z.B. Bauzeitzinsen) einbezogen wurden, als Zinsaufwendungen i.S.d. Zinsschranke führt zu Härtefällen, die es zu berücksichtigen gilt. Beispielsweise wäre bei hergestellten und anschließend selbstgenutzten Gebäuden eine historische Analyse der genauen Zusammensetzung der Herstellungskosten erforderlich. Eine entsprechende Analyse würde sich auf unter Umständen Jahrzehnte zurückliegende Herstellungsvorgänge beziehen. Vor dem Hintergrund der gesetzlichen Aufbewahrungsfristen wird dies in vielen Fällen faktisch nicht möglich sein.

Zudem kann eine Realisation der aktivierten Bauzeitzinsen bei der Veräußerung eines selbst errichteten Gebäudes zu einer Besteuerung von Scheingewinnen führen. Eine daraus entstehende Definitivbelastung erscheint auch aus verfassungsrechtlicher Sicht unzulässig.

Zu Rz. 17: Zinsaufwand aus im Bilanzwert eines Vermögenswerts kapitalisierten Zinsen

Wir regen an, klarzustellen, dass Zinsaufwand aus im Bilanzwert kapitalisierter Zinsen nur nachrangig zu einer Erfassung entsprechender Zinsen über Abschreibungen und/oder Ausbuchung des Vermögenswerts berücksichtigt werden kann.

Als Zinsaufwendungen sind nach Rz. 17 des BMF-Entwurfsschreibens sowohl im Bilanzwert eines Vermögenswerts enthaltene kapitalisierte Zinsen als auch die Amortisation (Abschreibung oder Ausbuchung) kapitalisierter Zinsen zu berücksichtigen. Hier sollte eine Klarstellung erfolgen, um eine mögliche Doppelerfassung desselben Zinsaufwands zu vermeiden.

Zu Rz. 17: Wechselkursgewinne und -verluste

Wir regen an, klarzustellen, dass ausschließlich Währungseffekte aus Zinsverbindlichkeiten im Rahmen der Zinsschranke zu erfassen sind.

Seite 4/10 zum Schreiben vom 07.11.2024 an das Bundesministerium der Finanzen

Soweit „bestimmte Wechselkursgewinne und -verluste“ entsprechend den Ausführungen in Rz. 17 ausschließlich Währungseffekte aus Zinszahlungen umfassen, wäre eine Umsetzbarkeit in der Praxis gewährleistet. Sofern auch Wechselkurseffekte aus Bewertungsdifferenzen des Vermögensstamms erfasst sein sollen, können diese auf verschiedene Ursachen zurückzuführen sein (bspw. Änderungen des Zinsniveaus, Bonitätsänderungen des Emittenten oder Währungskursschwankungen). Um eine rechtssichere Anwendung zu gewährleisten, bedarf es dann weiterer Erläuterungen. So müsste z.B. klargestellt werden, ob die Währungseffekte saldiert oder unsaldiert zu betrachten wären. Auch wäre auszuführen, wie diese Vorgehensweise im Verhältnis zu Rz. 27 zu sehen ist, nach der Teilwertberichtigungen auf Kapitalforderungen generell nicht zu Zinsaufwendungen i.S.d. Zinsschranke führen.

Zu Rz. 18: Berücksichtigung von Vorfälligkeitsentschädigungen und fiktiver Zinsen im Rahmen eines Vorteilsverbrauchs

Wir regen an, Vorfälligkeitsentschädigungen nicht als Zinsaufwendungen i.S.d. Zinsschranke zu qualifizieren.

Bei Aufwendungen für Vorfälligkeitsentschädigungen handelt es sich nicht um Aufwendungen für die Überlassung von Fremdkapital. Vorfälligkeitsentschädigungen werden weder sachlich noch zeitlich für eine Kapitalüberlassung gezahlt. Vielmehr betreffen diese den Zeitraum *nach* einer Kapitalüberlassung. Auch aus wirtschaftlicher Sicht sind Vorfälligkeitsentschädigungen nicht als Zinsen, sondern als Schadenersatz einzuordnen.

Auch bei einem fiktiven Aufwand aus dem „Vorteilsverbrauch“ i.Z.m. einer verdeckten Gewinnausschüttung handelt es sich nicht um Zinsaufwand i.S.d. Zinsschranke. Auch der BFH (BFH vom 04.20.2014, I R 32/12) ordnet den entsprechenden Aufwand als einen Aufwand sui generis ein, der weder zu einer gewerbesteuerlichen Hinzurechnung noch zu Zinsaufwand i.S.d. Zinsschranke führt. Dies gilt auch für den durch das Kreditzweitmarktförderungsgesetz erweiterten Zinsbegriff.

Zu Rz. 18: Berücksichtigung ähnlicher Aufwendungen

Wir regen an, die Auffangklausel für „ähnliche Aufwendungen“ aus der Aufzählung zu streichen.

Mit der Aufzählung in Rz. 18 des BMF-Entwurfsschreibens wird das Ziel verfolgt, eine Konkretisierung der unter den Zinsbegriff der Zinsschranke fallenden Aufwendungen zu erreichen und damit die Rechtssicherheit zu erhöhen. Die Aufnahme einer „Auffangklausel“ steht diesem Ziel entgegen.

Seite 5/10 zum Schreiben vom 07.11.2024 an das Bundesministerium der Finanzen

Zu Rz. 19 und 21: Behandlung von Nachzahlungszinsen

Wir regen an, klarzustellen, dass abziehbare Nachzahlungszinsen nicht unter den Begriff der Zinsaufwendungen i.S.d. Zinsschranke führen.

Nach Tz. 21 des BMF-Entwurfsschreibens sind steuerpflichtige Erstattungszinsen als Zinserträge zu berücksichtigen. Entsprechend der Ausführungen in Rz. 19 soll für den Begriff der Zinsaufwendungen und -erträge ein gleiches Verständnis zugrunde gelegt werden. Wir regen an, klarzustellen, dass Nachzahlungszinsen weiterhin nicht unter den Begriff der Zinsschranke fallen, da Steuernachzahlungen kein Fremdkapital sind und Nachzahlungszinsen damit keine Vergütungen für Fremdkapital darstellen.

Zu Rz. 23: Abtretung unrealisierter Forderungen aus einem Dauerschuldverhältnis

Wir regen an, klarzustellen, wie sich bei der Abtretung unrealisierter Forderungen aus einem Dauerschuldverhältnis Zinsen i.S.d. Zinsschranke ergeben können.

Ein für eine Abtretung empfangenes (Einmal-)Entgelt ist nach allgemeinen steuerbilanziellen Grundsätzen bei der Ersteinbuchung zum Barwert (so auch BMF-Schreiben vom 14.01.2008) zu aktivieren bzw. ertragswirksam zu vereinnahmen. Ergänzend ist zu beachten, dass der Abtretende sich Barmittel beschafft, es sich bilanziell betrachtet also um einen Aktivtausch handelt. Es entsteht also keine Schuld und der Sachverhalt ist nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG bereits dem Grunde nach nicht erfasst.

Zu Rz. 29: Wertpapierleihe und § 42 AO

Wir regen an, Rz. 29 zu streichen.

§ 4h EStG stellt eine Missbrauchsvermeidungsvorschrift dar, welche den Umfang der abziehbaren Fremdkapitalaufwendungen deutlich einschränkt. Damit geht die Regelung der Generalnorm des § 42 AO vor.

Zu Rz. 32: Lösung des Beispiels 1

Wir regen an, die Lösungshinweise zu Beispiel 1 um einen Hinweis auf den EBITDA-Vortrag zu ergänzen.

Aus der Lösung des Beispiels ist ableitbar, dass bei Vorliegen einer der drei Ausnahmetatbestände der Nettozinsaufwand des laufenden Jahres in voller Höhe abziehbar ist. Vor dem Hintergrund einer vollständigen Lösung regen wir an, einen Hinweis auf den sich ergebenden EBITDA-Vortrag aufzunehmen.

Seite 6/10 zum Schreiben vom 07.11.2024 an das Bundesministerium der Finanzen

Zu Rz. 35: Betriebsbezogene Ermittlung des EBITDA

Wir regen an, die Ausführungen zur Ermittlung des EBITDA beim Mitunternehmer zu streichen.

Für die Nichtberücksichtigung des Gewinnanteils an einer Mitunternehmerschaft bei der Ermittlung des steuerlichen EBITDA auf der Ebene des Mitunternehmers fehlt es an einer gesetzlichen Grundlage. Auch der Wortlaut des § 4h Abs. 3 Satz 1 EStG zur Definition des „maßgeblichen Gewinns“ ist eindeutig – die zugerechneten Einkommensanteile nachgeordneter Mitunternehmerschaften sind darin enthalten. Diese Sichtweise entspricht auch der aktuellen Rechtsprechung (FG Köln vom 19.12.2013 – 10 K 1916/12, Rev. eingelegt, Az. BFH: IV R 4/14, Verfahren ausgesetzt bis zur Klärung der Verfassungswidrigkeit der Zinsschranke).

Zu Rz. 40: Aufteilung des maßgeblichen Gewinns auf mehrere in einem Veranlagungszeitraum endende Wirtschaftsjahre

Wir regen an, die Ausführungen auf Steuerpflichtige, die nur dem EStG unterliegen, auszuweiten.

Es ist nicht ersichtlich, warum die Ausführungen zur Aufteilung des maßgeblichen Gewinns bei mehreren in einem Veranlagungszeitraum endenden Wirtschaftsjahren ausschließlich auf Körperschaften, die dem KStG unterliegen, beschränkt sein sollte.

Zu Rz. 42 bzw. 18: Zinsaufwendungen für Zwecke des Zinsvortrags

Wir regen an, eine Klarstellung zur gesonderten Zusammensetzung des Zinsvortrags und zur Verwendungsreihenfolge aufzunehmen.

Rz. 18 des BMF-Entwurfsschreibens definiert Zinsaufwendungen widersprüchlich zur gewerbesteuerlichen Regelung des § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG. Eine abweichende Definition ist zwar denkbar, führt aber zu praktischen Schwierigkeiten und einer unnötigen Steigerung der Komplexität, die dem politischen Ziel des Bürokratieabbaus entgegensteht.

Sollten die unterschiedlichen Zinsbegriffe für Zwecke der Zinsschranke und der Gewerbesteuer aufrechterhalten werden, bedarf es einer genaueren Unterteilung des Zinsvortrags für gewerbesteuerliche Zwecke. Zudem ist auch die Verwendungsreihenfolge bei einer nur teilweisen Nutzung eines Zinsvortrags unklar.

Seite 7/10 zum Schreiben vom 07.11.2024 an das Bundesministerium der Finanzen

Zu Rz 42: Ausführungen zur Anwendung und Reichweite des § 4h Abs. 1 Satz 7 EStG

Wir regen an, die Rz. 42 und das dort enthaltene Beispiel anzupassen.

Nach Rz. 42 des Entwurfs soll dann, wenn die Freigrenze unter Berücksichtigung des Zinsvortrags im Vortragsjahr nicht überschritten wird, sodass die Zinsschranke nur auf den Zinsvortrag anwendbar ist, der Zinsvortrag nur „bis zur Höhe der nach Verrechnung mit den laufenden Zinsaufwendungen verbleibenden Zinserträge sowie des verrechenbaren EBITDA im Vortragsjahr abziehbar“ sein. Weiterhin heißt es im Entwurf, dass bei der Anwendung von § 4h Abs. 1 Satz 7 EStG laufende Zinsaufwendungen vor dem Zinsvortrag mit dem Zinsertrag verrechnet werden. Für die Auffassung, dass der Zinsertrag in den betroffenen Fällen des § 4h Abs. 2 EStG durch laufende Zinsaufwendungen „verbraucht“ werden könnte, fehlt eine Rechtsgrundlage. § 4h Abs. 1 Satz 7 EStG sieht vor, dass für den Zinsvortrag die Ausnahmen des § 4h Abs. 2 EStG nicht zur Anwendung kommen. Das bedeutet, dass die Regelungen in § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG für einen Zinsvortrag auch dann (in Gänze) zur Anwendung kommen, wenn eigentlich die Voraussetzungen für eine Nichtanwendung der Zinsschranke nach § 4h Abs. 2 EStG erfüllt sind. Die Abzugsbeschränkung für Zinsaufwendungen in § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG ist nach dem Wortlaut in diesem Fall isoliert auf den Zinsvortrag anzuwenden. Das bedeutet, dass auch § 4h Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG, wonach Zinsaufwendungen eines Betriebs in Höhe des Zinsertrags abziehbar sind, zur Anwendung kommen muss. Rz. 42 einschließlich des Beispiels sollte daher angepasst werden.

Zu Rz. 43: Ausscheiden einer Organgesellschaft

Wir regen an, das Ausscheiden einer Organgesellschaft nicht länger als schädliches Ereignis i.S.d. § 4h Abs. 5 EStG zu behandeln.

Auch das BMF-Schreiben zur Zinsschranke hält – wie bereits das bisherige Schreiben vom 04.07.2008 – daran fest, dass das Ausscheiden einer Organgesellschaft aus dem Organkreis als Aufgabe eines Teilbetriebs gilt und somit zum anteiligen Untergang von Zins- und EBITDA-Vorträgen führt. Allerdings ist diese Auslegung vom Gesetzeswortlaut nicht gedeckt. Zwar ist zu konzedieren, dass diese Ansicht in der Gesetzesbegründung vertreten wird. Aus dem Wortlaut der Norm ist dies hingegen nicht herauszulesen. Nach der Rechtsprechung des BFH kommt der Gesetzesbegründung bei der Interpretation des gesetzgeberischen Willens nur eine untergeordnete Bedeutung zu. Entscheidend ist vielmehr, was der Gesetzgeber im Gesetzestext geregelt hat (BFH vom 15.06.2016, VI R 54/15, BStBl. II 2016, 1010). Da es in § 4h Abs. 5 EStG an einer solchen Regelung fehlt, sollte das Anwendungsschreiben das Ausscheiden

Seite 8/10 zum Schreiben vom 07.11.2024 an das Bundesministerium der Finanzen

einer Organgesellschaft aus dem Organkreis auch nicht als Aufgabe eines Teilbetriebs werten.

Zu Rz. 48: Unterjähriges schädliches Ereignis

Wir regen an, Klarstellungen zu den konkreten Berechnungsschritten aufzunehmen.

Wir regen an, klarzustellen, dass der ermittelte Teilbetrag des Zinsvortrags zur Nutzung erhalten bleibt (also nicht nach § 4h Abs. 5 EStG untergeht), sich aber die Höhe der Verrechnung in dem betroffenen Wirtschaftsjahr nach der Höhe des für das ganze Wirtschaftsjahr des schädlichen Ereignisses ermittelten Nettozinsaufwands und EBITDA richtet. Entsprechend sollte zudem klargestellt werden, dass der zum Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres festgestellte EBITDA-Vortrag in Höhe des bis zu dem schädlichen Ereignis zu ermittelnden Nettozinsaufwands erhalten bleibt, sich aber die Höhe des Verbrauchs nach der Berechnung für das ganze Wirtschaftsjahr des schädlichen Ereignisses richtet.

Zu Rz. 49: Schädlicher Beteiligungserwerb

Wir regen an, Rz. 49 an den Gesetzeswortlaut anzupassen und klarzustellen, dass laufende Nettozinsaufwendungen im Organkreis im Fall eines schädlichen Beteiligungserwerbs nicht untergehen.

Den Ausführungen in Rz. 48, dass Zinsaufwendungen des laufenden Wirtschaftsjahres, die bis zu einem schädlichen Ereignis nach § 4h Abs. 5 EStG entstanden sind, nicht untergehen, ist zuzustimmen. Demgegenüber heißt es in Rz. 49, dass es im Fall eines schädlichen (mittelbaren) Beteiligungserwerbs nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG zu einem anteiligen Untergang der laufenden Nettozinsaufwendungen der Organgesellschaft kommen soll. Es ist nicht ersichtlich, warum Fälle des § 4h Abs. 5 EStG anders zu behandeln sein sollen als Fälle des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG. Die Rechtsfolgen eines schädlichen Beteiligungserwerbs sind demnach in Bezug auf die Zinsschranke auf den Untergang eines Zinsvortrags auf Ebene der Organträgerin (bzw. eines vororgan-schaftlichen Zinsvortrags der Organgesellschaft) begrenzt.

Zu Rz. 53: Zinszurechnung bei Mitunternehmerschaften

Wir regen an, in Rz. 53 eine gesellschafterbezogene Aufteilung der nicht abzugsfähigen Zinsen vorzunehmen.

Aufgrund der betriebsbezogenen Betrachtungsweise im Rahmen der Zinsschranke sollten für den maßgeblichen Gewinn der Personengesellschaft sowohl das Ergebnis der Gesamthand als auch die Ergebnisse der Ergänzungs-

Seite 9/10 zum Schreiben vom 07.11.2024 an das Bundesministerium der Finanzen

und Sonderbilanzen berücksichtigt werden. Eine Zurechnung nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel führt bei nicht abziehbaren Zinsen, die als Sonderbetriebsausgaben einzuordnen sind, und Effekten aus Ergänzungsbilanzen einzelner Mitunternehmer zu nicht zu rechtfertigenden Ergebnissen.

Zu Rz. 62: Stand-alone-Klausel

Wir regen an, für die Inanspruchnahme der Stand-alone-Klausel in Übereinstimmung mit der bisherigen Auffassung lediglich auf die Verhältnisse des vorangegangenen Abschlussstichtages abzustellen.

Die durch das Kreditzweitmarktförderungsgesetz vorgenommene Verschärfung für Unternehmen, die nicht oder nur anteilmäßig zu einem Konzern gehört haben, resultiert aus der Anpassung an die ATAD. Nach Artikel 4 Abs. 3 Buchst. b sollen Zinsaufwendungen eines eigenständigen Unternehmens nicht von der Abzugsbeschränkung betroffen sein. Die ATAD enthält keine nähere Bestimmung dahingehend, wann diese Voraussetzung vorliegen muss. Nach Rz. 62 des BMF-Entwurfsschreibens setzt die Inanspruchnahme der Stand-Alone-Klausel nunmehr voraus, dass die Voraussetzung während des gesamten Wirtschaftsjahres erfüllt sein muss. Die bisherige Regelung hat abweichend dazu auf den vorangegangenen Abschlussstichtag abgestellt. Demgegenüber stellt Rz. 70 des Entwurfsschreibens zur Beurteilung der Konzernzugehörigkeit weiterhin auf die Verhältnisse zum vorangegangenen Abschlussstichtag ab. Es ist nicht ersichtlich, warum für die Beurteilung der Eigenständigkeit und Konzernzugehörigkeit auf unterschiedliche Zeitpunkte abgestellt werden sollte.

Zu Rz. 63: Behandlung vermögensverwaltender Personengesellschaften

Wir regen an, klarzustellen, wie die Ausführungen der Rz. 63 i.Z.m. vermögensverwaltenden Personengesellschaften zu verstehen sind.

Vermögensverwaltende Personengesellschaften sind kein Betrieb i.S.d. Zinsschranke, sodass die Zinsschranke auf Ebene der Gesellschafter zur Anwendung kommt, wenn die Beteiligung an der vermögensverwaltenden Gesellschaft im Betriebsvermögen gehalten wird. Vor diesem Hintergrund sollte die Stand-alone-Klausel auf Ebene des Gesellschafters zu prüfen sein.

Zu Rz. 73: Keine Anpassungen im Konzernabschluss

Wir regen an, die Worte „des Konzernabschlusses oder/und“ zu streichen.

Nach der gesetzlichen Regelung des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG ist für den Eigenkapitalquotenvergleich keine Korrektur von Eigenkapital und Bilanzsumme des Konzernabschlusses vorgesehen.

Seite 10/10 zum Schreiben vom 07.11.2024 an das Bundesministerium der Finanzen

Zu Rz. 85: Schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung

Wir regen an, ergänzend zu erläutern, wie der Nachweis für das Nichtvorliegen einer schädlichen Gesellschafterfinanzierung erbracht werden kann. Ebenso regen wir an, klarzustellen, auf welcher Ebene die Prüfung der schädlichen Gesellschafterfremdfinanzierung zu erfolgen hat.

Weder dem Gesetz noch dem Entwurf des BMF-Schreibens ist zu entnehmen, wie der Nachweis durch den Steuerpflichtigen erbracht werden kann, dass keine schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung vorliegt. Entsprechende Ausführungen würden die Anwendung der Vorschrift erleichtern. Des Weiteren regen wir an, klarzustellen, ob der Nachweis auf Ebene der Gesellschaft erbracht werden muss, die die Finanzierung erhält, oder auf den Zinsschrankenbetrieb abzustellen ist.

Zu Rz. 87: Rückgriffsberechtigte Dritte

Wir regen an, klarzustellen, ob die Abtretung der Einlagevoraussetzung notwendige Voraussetzung dafür ist, dass die Bank als rückgriffsberechtigter Dritter anzusehen ist.

Das Beispiel in Rz. 87 stellt nicht den typischen Fall einer Back-to-back Finanzierung dar. Es bleibt daher unklar, warum die Einlageforderung des Anteilseigners in diesem Fall die Bank als rückgriffsberechtigten Dritten qualifizieren würde. Ohne eine Abtretung der Einlageforderung handelt es sich bei der Bank grundsätzlich nicht um einen rückgriffsberechtigten Dritten.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Moser

Brokamp, LL.M. Int'l. Tax (N.Y.U.),
RA (Syndikus-RA)
Technical Director Tax