

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Die Änderung des § 8a Abs. 1 Satz 3 stellt eine Folgeänderung der Einführung des sog. „fortführungsgebundenen Verlustvortrags“ i.S.d. § 8d KStG dar.
- Gemäß § 8a Abs. 1 Satz 3 besteht die Option, im Fall eines Anteils-eignerwechsels i.S.d. § 8c den Untergang steuerlicher Verluste zu vermeiden, auch für den Zinsvortrag.
- Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 2998; BStBl. I 2017, 3).

§ 8a

Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen bei Körperschaften (Zinsschranke)

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 11169),
geändert durch Gesetz v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 2998; BStBl. I 2017, 3)

(1) ¹§ 4h Abs. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass anstelle des maßgeblichen Gewinns das maßgebliche Einkommen tritt. ²Maßgebliches 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. ³**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 7 nur zu berücksichtigen sind, soweit sie die nach § 8c Absatz 1 Satz 6 und § 8d Absatz 2 Satz 1 abziehbaren nicht genutzten Verluste übersteigen.** ⁴Auf Kapitalgesellschaften, die ihre Einkünfte nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes ermitteln, ist § 4h des Einkommensteuergesetzes sinngemäß anzuwenden.

(2) bis (3) *unverändert*

Autor: Dipl.-Kfm. Dr. Christian **Hick**, Steuerberater, Flick Gocke Schaumburg, Bonn
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

Schrifttum: Bergmann/Süß, Neues zum Verlustuntergang: Erste Überlegungen zum Entwurf eines § 8d KStG, DStR 2016, 2185; Dreßler/Rogall, Regierungsentwurf zur Einführung des § 8d KStG – Neu Maß nehmen beim steuerlichen Verlustabzug, DB 2016, 2375; Frey/Thürmer, Erste

Anmerkungen und Vorschläge zur Konzeption des fortführungsgebundenen Verlustvortrags, GmbHR 2016, 1083; Neyer, § 8d KStG-E: Neue Verschonungsoption für die Verlustnutzung nach schädlichem Anteilsenerwerb, FR 2016, 928; Förster/von Cölln, Die Neuregelung des § 8d KStG beim schädlichen Beteiligungserwerb, DStR 2017, 8; Suchanek/Rüsch, Update zu § 8d KStG: Die Änderungen im verabschiedeten Gesetz, Ubg 2017, 7.

Kompaktübersicht

J 16-1 **Inhalt der Änderung:** Mit der Neufassung des § 8a Abs. 1 Satz 3 ist der dynamische Verweis auf die entsprechende Anwendung des § 8c auf den Zinsvortrag einer Körperschaft iSd. § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG um einen dynamischen Verweis auf die entsprechende Anwendung der Vorschriften zum „fortführungsgebundenen Verlustvortrag“ iSd. § 8d auf einen Zinsvortrag erweitert worden.

J 16-2 **Rechtsentwicklung:**

► **UntStRefG 2008 v. 14.8.2007** (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Bereits die mit dem UntStRefG eingeführte Begrenzung des BA-Abzugs für Zinsaufwendungen von Körperschaften sah in § 8a Abs. 1 Satz 3 einen dynamischen Verweis auf die entsprechende Anwendung des § 8c auf den Zinsvortrag der Körperschaft vor.

► **Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009** (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2): Mit Wirkung ab dem 1.1.2010 wurde der Rechtsverweis auf die entsprechende Geltung des § 8c für den Zinsvortrag um eine Rechtsfolgenanordnung betreffend die sog. Stille-Reserven-Klausel iSd. § 8c Abs. 1 Satz 7 ergänzt. Dabei hat der Gesetzgeber das Konkurrenzverhältnis hinsichtlich der Nutzung stiller Reserven für Zwecke des Verlustvortrags oder eines Zinsvortrags zu Gunsten des Verlustvortrags gelöst. Dies bedeutet, dass stille Reserven vorrangig nicht genutzten Verlusten zuzuordnen sind und erst nachrangig einem Zinsvortrag (vgl. Förster in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8a Rn. 354). Verfügt eine Körperschaft sowohl über Verlust- als auch Zinsvorträge, bleibt ein Zinsvortrag durch einen schädlichen Gesellschafterwechsel nur dann unberührt, soweit die Höhe der stillen Reserven Verlust- und Zinsvortrag übersteigt; festgestellte EBITDA-Vorträge der Körperschaft werden von § 8c nicht erfasst.

► **Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften v. 20.12.2016** (BGBl. I 2016, 2998; BStBl. I 2017, 3): Mit dem Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften wurde in Satz 3 ein Rechtsverweis auf § 8d betreffend den Zinsvortrag aufgenommen.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Gemäß Art. 3 des Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften v. 20.12.2016 ist die Neufassung des § 8a Abs. 1 Satz 3 erstmals für den VZ 2016 anzuwenden. Der zeitliche Anwendungsbereich ist insoweit auf die erstmalige zeitliche Anwendung des § 8d gem. § 34 Abs. 6a abgestimmt. J 16-3

Grund und Bedeutung der Änderung: Die Neufassung des § 8a Abs. 1 Satz 3 steht im Zusammenhang mit der Einführung des „fortführungsgebundenen Verlustvortrags“ iSd. § 8d. Nach der Neufassung des § 8a Abs. 1 Satz 3 besteht die Option, im Fall eines Anteilseignerwechsels den Untergang stl. Verluste gem. § 8c auf Antrag gem. § 8d zu vermeiden, auch für den Zinsvortrag der Körperschaft iSd. § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG. J 16-4

Die Änderung im Detail

■ Absatz 1 Satz 3: Entsprechende Anwendung der §§ 8c und 8d auf den Zinsvortrag einer Körperschaft

Konzeption des „fortführungsgebundenen Verlustvortrags“: Die mit dem Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften v. 20.12.2016 eingeführte Konzeption eines „fortführungsgebundenen Verlustvortrags“ (§ 8d) sieht vor, dass § 8c auf Antrag im Fall eines schädlichen Beteiligungserwerbs nicht zur Anwendung gelangt. Grundgedanke der gesetzlichen „Verschonungsoption“ ist, die stl. Verluste von Körperschaften von einer Anwendung des § 8c zu verschonen, wenn der Geschäftsbetrieb nach dem Anteilseignerwechsel erhalten bleibt und eine anderweitige Verlustnutzung ausgeschlossen ist (zu Einzelheiten s. § 8d Anm. J 16-6ff.; Frey/Thürmer, GmbHR 2016, 1083; Dreßler/Rogall, DB 2016, 2375; Bergmann/Süß, DStR 2016, 2185). Die Neufassung des § 8a Abs. 1 Satz 3 – die im Rahmen eines dynamischen Verweises nunmehr auch eine entsprechende Anwendung des § 8d auf den Zinsvortrag einer Körperschaft anordnet – stellt insoweit eine Folgeänderung der Einführung des § 8d dar. J 16-5

Erweiterung des dynamischen Verweises des § 8a Abs. 1 Satz 3 um § 8d: J 16-6

► **Zerstörung von Zinsvorträgen durch schädliche Gesellschafterwechsel iSd. § 8c:** Im Grundsatz hat der Gesetzgeber in § 8a Abs. 1 Satz 3 an dem dynamischen Verweis auf § 8c festgehalten. Folge ist, dass der § 8c auf den Zinsvortrag einer Körperschaft im Grundsatz entsprechend zur Anwendung gelangt. Insoweit hat der aus § 8a Abs. 1 Satz 3 resultierende Ver-

weis auf die entsprechende Anwendung des § 8c eine Rechtsverschärfung für die Nutzung von Zinsvorträgen durch Körperschaften zur Folge, die auch auf die Ermittlung der GewSt (§ 7 Satz 1 GewStG) durchschlägt. Im Jahr der Entstehung auch unter Berücksichtigung eines EBITDA-Vortrags nicht abzugsfähige Zinsaufwendungen einer Körperschaft gehen ohne zeitliche und betragsmäßige Begrenzung in den in die nächsten Wj. vorzutragenden Zinsvortrag gem. § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG ein (zu Einzelheiten s. § 4h Anm. 32); einen Zinsrücktrag sieht das Gesetz nicht vor. Die Grundsätze der Mindestbesteuerung gem. § 10d Abs. 2 EStG gelten für die Nutzung eines Zinsvortrags nicht. Der Rechtsverweis des § 8a Abs. 1 Satz 3 auf die entsprechende Anwendung des § 8c hat zur Folge, dass durch einen iSd. § 8c Abs. 1 Satz 1 schädlichen Gesellschafterwechsel an der Körperschaft die festgestellten Zinsvorträge entweder partiell (Gesellschafterwechsel zwischen 25 % und 50 %) oder vollständig (Gesellschafterwechsel von mehr als 50 %) zerstört werden (zu Einzelheiten s. § 8c Anm. 23 ff.). Betroffen von einem schädlichen Beteiligungserwerb iSd. § 8a Abs. 1 Satz 3 iVm. § 8c sind immer nur Zinsvorträge, die aus vorangegangenen Wj. stammen und gesondert festgestellt wurden. Anders als im Rahmen der Anwendung des § 8c hat eine unterjährige Abgrenzung laufender Zinsaufwendungen im VZ des schädlichen Beteiligungserwerbs nicht zu erfolgen. Damit werden laufende Zinsaufwendungen nicht erfasst. Auf festgestellte EBITDA-Vorträge einer Körperschaft gelangt § 8c iVm. § 8a Abs. 1 Satz 3 ebenfalls nicht zur Anwendung.

► **Option zur Nichtanwendung von § 8c aufgrund des dynamischen Verweises auf § 8d:** Wird im Fall eines iSd. § 8c schädlichen Gesellschafterwechsels auf Antrag die „Verschonungsoption“ des „fortführungsgebundenen Verlustvortrags“ für die nicht genutzten Verluste der Körperschaft in Anspruch genommen, gilt § 8d für die festgestellten Zinsvorträge der Körperschaft iSd. § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG entsprechend (vgl. BTDrucks. 18/9986, 12). Eine isolierte Inanspruchnahme der „Verschonungsoption“ des § 8d für nicht genutzte Verluste der Körperschaft oder einen festgestellten Zinsvortrag der Körperschaft kann somit nicht erfolgen. Das heißt, die Zinsvorträge der Körperschaft bleiben unter den Voraussetzungen des § 8d – trotz eines schädlichen Beteiligungserwerbs an der Körperschaft iSd. § 8c – weiterhin stl. nutzbar (zu Einzelheiten der Anwendung des § 8d s. § 8d Anm. J 16-4 ff.). Dies ist „vereinfacht“ dann der Fall, wenn zu dem Anteilseignerwechsel keine schädliche Änderung des den „Zinsvortrag verursachenden Geschäftsbetriebs“ iSd. § 8d Abs. 2 hinzutritt. Insoweit wird an Stelle von § 8c ein eigenständiges, antragsabhängiges Verlust- bzw. Zinsverrechnungssystem begründet (vgl. Förster/von Cölln, DStR 2017, 8). Der Antrag auf Anwendung des § 8d auf den Zinsvortrag ist gem. § 8d Abs. 1 Satz 5 durch die Körperschaft in der StErklärung für den VZ zu stellen, in den der

schädliche Beteiligungserwerb fällt (vgl. BTDrucks. 18/9986, 12); für kstl. und gewstl. Zwecke kann nur eine einheitliche Antragstellung erfolgen. In zeitlicher Hinsicht kann eine Antragstellung bis zur Bestandskraft der StFestsetzung erfolgen (s. auch Förster/von Cölln, DStR 2017, 8 [10]). Ob die von § 8d erfassten Zinsvorträge bei Anwendung des § 8c aufgrund der Stille-Reserven-Klausel ggf. weiterhin stl. nutzbar wären (dh. § 8c würde im Erg. effektiv leerlaufen), ist für die Anwendung des § 8d unbeachtlich (vgl. Dreßler/Roggall, DB 2016, 2375 [2376]).

Keine schädliche Änderung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft: J 16-7

Der Begriff des „Geschäftsbetriebs“ stellt den zentralen Anknüpfungspunkt des § 8d dar. In zeitlicher Hinsicht ist der Eintritt schädlicher Ereignisse für denselben „Geschäftsbetrieb“ der Körperschaft in zwei Beobachtungszeiträumen zu prüfen bzw. zu überwachen:

► **Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des § 8d (Prüfungszeitraum):** Der Prüfungszeitraum betrifft die Voraussetzungen für die Stellung eines Antrags auf Feststellung eines fortführungsgebundenen Zinsvortrags iSd. § 8d Abs. 1 Satz 7. Im Rahmen der entsprechenden Anwendung des § 8d auf einen Zinsvortrag setzt die Ermittlung des sog. fortführungsgebundenen Zinsvortrags gem. § 8d Abs. 1 Satz 1 voraus, dass die Körperschaft bis zum Schluss des VZ, in dem der schädliche Beteiligungserwerb iSd. § 8c erfolgt, sowie in den drei vorangehenden VZ (oder seit ihrer Gründung; maßgebend ist der kürzere der beiden Abschnitte) ein und denselben Geschäftsbetrieb ununterbrochen unterhalten hat. Unter welchen Voraussetzungen dies der Fall ist, ergibt sich aus § 8d Abs. 1 Satz 1 und Satz 2: Innerhalb des Prüfungszeitraums darf gem. § 8d Abs. 1 Satz 1 kein schädliches Ereignis iSd. § 8d Abs. 2 eingetreten sein. Schädlich ist danach – in entsprechender Anwendung der Grundsätze der Betriebsaufgabe – die Einstellung des Geschäftsbetriebs (§ 8d Abs. 2 Satz 1). Der Einstellung des Geschäftsbetriebs sind zudem die in § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 1–6 aufgeführten Konstellationen gleichgestellt, die auf einen fortführungsgebundenen Zinsvortrag entsprechend zur Anwendung gelangen (zu Einzelheiten s. § 8d Anm. J 16-23). Schädlich ist zudem gem. § 8d Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 die Einstellung oder Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft vor dem 1.1.2016 (s. § 34 Abs. 6a Satz 1) sowie gem. § 8d Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 eine OT-Stellung sowie die Beteiligung der Körperschaft an einer Mitunternehmerschaft. Wurde der Geschäftsbetrieb erstmals nach dem 31.12.2015 eingestellt oder ruhendgestellt, ist § 8d nur auf Zinsvorträge aus der Zeit vor der Einstellung bzw. Ruhendstellung nicht anzuwenden. Ist während des Prüfungszeitraums das Kriterium der Identität des Geschäftsbetriebs nicht erfüllt, kann ein Antrag gem. § 8d nicht gestellt werden. Folge ist, dass der schädliche Gesellschafterwechsel iSd. § 8c den Wegfall der zum Schluss des vorangegangenen VZ festgestellten Zinsvorträge der Körperschaft zur Folge hat.

► **Eintritt eines für den Geschäftsbetrieb der Körperschaft schädlichen Ereignisses in einem nachfolgenden Veranlagungszeitraum (Beobachtungszeitraum):** In den nach dem schädlichen Anteilseignerwechsel endenden VZ muss der Geschäftsbetrieb der Körperschaft aufrechterhalten werden, um den fortführungsgebundenen Zinsvortrag steuerwirksam nutzen zu können (Beobachtungszeitraum). Tritt das für den Geschäftsbetrieb der Körperschaft schädliche Ereignis iSd. § 8d Abs. 2 in einem dem schädlichen Beteiligungserwerb iSd. § 8c Abs. 1 nachfolgenden VZ ein (also nachdem bereits ein fortführungsgebundener Zinsvortrag iSd. § 8a Abs. 1 Satz 3 iVm. § 8d Abs. 1 Satz 7 für die Körperschaft festgestellt worden ist), hat dies den Untergang des zuletzt festgestellten fortführungsgebundenen Zinsvortrag zur Folge, soweit er nicht durch stille Reserven gedeckt ist. Bis zum endgültigen Verbrauch des fortführungsgebundenen Zinsvortrags darf hinsichtlich des Geschäftsbetriebs der Körperschaft kein Ereignis iSd. § 8d Abs. 2 eingetreten sein. Vor diesem Hintergrund kann die Stellung eines Antrags iSd. § 8d für den Zinsvortrag auch nachteilig sein, da die gem. § 8d Abs. 2 für den Geschäftsbetrieb der Körperschaft schädlichen Ereignisse über den von § 8c erfassten Anteilseignerwechsel an der Körperschaft hinausgehen (s. Dreßler/Rogall, DB 2016, 2375, zum Verlustvortrag).

J 16-8 **Ermittlung des fortführungsgebundenen Zinsvortrags der Körperschaft:** Die durch § 8a Abs. 1 Satz 3 eröffnete Option einer entsprechenden Anwendung des § 8d auf den Zinsvortrag einer Körperschaft setzt die Ermittlung des fortführungsgebundenen Zinsvortrags der Körperschaft voraus. Hierbei handelt es sich gem. § 8d Abs. 1 Satz 6 um den gesamten Zinsvortrag, der zum Schluss des VZ verbleibt, in den der schädliche Beteiligungserwerb iSd. § 8c fällt. Dies bedeutet, dass der fortführungsgebundene Zinsvortrag erst zum Ende des VZ entsteht, in das der schädliche Beteiligungserwerb fällt. Im VZ des schädlichen Beteiligungserwerbs abzugsfähige Zinsaufwendungen vermindern insoweit den Zinsvortrag. Im VZ des schädlichen Beteiligungserwerbs nichtabzugsfähige Zinsaufwendungen erhöhen den Zinsvortrag (vgl. Förster/von Cölln, DStR 2017, 8 [10]). Insoweit unterscheidet sich der fortführungsgebundene Zinsvortrag der Höhe nach von dem Zinsvortrag, der im Fall eines schädlichen Beteiligungserwerbs iSd. § 8c nicht mehr nutzbar wäre, denn von § 8c sind im Grundsatz nur solche Zinsvorträge betroffen, die aus vorangegangenen WJ stammen und gesondert festgestellt worden sind (vgl. § 8a Anm. 13; Möhlenbrock/Pung in DPM, § 8a Rn. 243b [4/2015]). Diese Zinsvorträge sollen nicht mehr für die GE des Jahres, in das der schädliche Beteiligungserwerb fällt, zur Verfügung stehen. Laufende Zinsaufwendungen des Jahres, in das der schädliche Beteiligungserwerb fällt, werden damit von § 8c nicht erfasst. Weiterhin ist zu beachten, dass der sog. fortführungsgebundene Zinsvor-

trag der Körperschaft den gesamten Zinsvortrag der Körperschaft umfasst. Dies folgt daraus, dass § 8d Abs. 1 Satz 6 den Zinsvortrag anspricht, der zum Schluss des VZ verbleibt, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt. Das heißt, in den fortführungsgebundenen Zinsvortrag geht auch der „anteilige“ Zinsvortrag ein, der nach § 8c (zB im Fall eines schädlichen Anteilseignerwechsels von weniger als 50 % der Anteile an der Körperschaft) nur anteilig untergehen würde (vgl. Keilhoff/Risse, FR 2016, 1085 [1090]; aA Neyer, FR 2016, 928 [931]). Dies ist vor dem Hintergrund nachteilig, dass der Eintritt eines Ereignisses iSd. § 8d Abs. 2 im Beobachtungszeitraum den Untergang des fortführungsgebundenen Zinsvortrags zur Folge hat. Vor diesem Hintergrund muss im Fall eines schädlichen Anteilseignerwechsels von weniger als 50 % die Inanspruchnahme des § 8d abgewogen werden.

Nutzung des fortführungsgebundenen Zinsvortrags in den auf den schädlichen Beteiligungserwerb folgenden Veranlagungszeiträumen: J 16-9

► **Verminderung des fortführungsgebundenen Zinsvortrags:** In den auf den schädlichen Beteiligungserwerb nachfolgenden VZ ist der fortführungsgebundene Zinsvortrag der Körperschaft um die im Rahmen des § 8a Abs. 1 KStG iVm. § 4h EStG abzugsfähigen Zinsaufwendungen der Körperschaft zu vermindern. Der danach verbleibende Betrag des fortführungsgebundenen Zinsvortrags der Körperschaft ist jeweils gesondert festzustellen.

► **Vorrang der Nutzung des fortführungsgebundenen Zinsvortrags:** Gemäß § 8d Abs. 1 Satz 8 geht die Nutzung des fortführungsgebundenen Zinsvortrags der Nutzung des nicht fortführungsgebundenen Zinsvortrags gem. § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG vor.

Rechtsfolgen eines erneuten schädlichen Beteiligungserwerbs an der Körperschaft iSd. § 8c für den fortführungsgebundenen Zinsvortrag: J 16-10

Der im Fall eines erneuten schädlichen Beteiligungserwerbs iSd. § 8c an der Körperschaft noch vorhandene fortführungsgebundene Zinsvortrag geht vollständig oder anteilig unter, soweit er nicht durch stille Reserven im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs verschont wird (vgl. Keilhoff/Risse, FR 2016, 1085 [1091]). Denkbar ist allerdings, dass die Körperschaft – unter den Voraussetzungen des § 8d – erneut die Option zur Feststellung eines fortführungsgebundenen Zinsvortrags in Anspruch nimmt. Liegen die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des § 8d vor, wandelt sich der am Ende des VZ des schädlichen Beteiligungserwerbs noch vorhandene fortführungsgebundene Zinsvortrag mit dem nicht fortführungsgebundenen Zinsvortrag in einen neuen fortführungsgebundenen Zinsvortrag iSd. § 8d Abs. 1 Satz 6.

J 16-11 **Gesonderte Feststellung eines fortführungsgebundenen und eines nicht fortführungsgebundenen Zinsvortrags:**

► **Gesonderte Feststellung im Veranlagungszeitraum des schädlichen Beteiligungserwerbs:** Gemäß § 8a Abs. 1 Satz 3 iVm. § 8d Abs. 1 Satz 7 ist der fortführungsgebundene Zinsvortrag der Körperschaft gesondert festzustellen. Hierbei handelt es sich um den Zinsvortrag, der unter Berücksichtigung im VZ des schädlichen Beteiligungserwerbs abzugsfähiger Zinsaufwendungen verbleibt.

► **Gesonderte Feststellung in den nachfolgenden Veranlagungszeiträumen:** Der fortführungsgebundene Zinsvortrag ist in den auf den schädlichen Beteiligungserwerb folgenden VZ gesondert festzustellen. Erzielt die Körperschaft in den auf den schädlichen Beteiligungserwerb folgenden VZ weitere – gem. § 8a iVm. § 4h EStG – nicht abzugsfähige Zinsaufwendungen, gehen diese in den gesondert festzustellenden (nicht fortführungsgebundenen) Zinsvortrag gem. § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG ein. Es kann daher zu einem Nebeneinander des fortführungsgebundenem Zinsvortrags gem. § 8a Abs. 1 Satz 3 iVm. § 8d Abs. 1 Satz 7 und des (nicht fortführungsgebundenen) Zinsvortrags gem. § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG kommen. Für den nicht fortführungsgebundenen Zinsvortrag gem. § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG sind die in § 8d Abs. 2 definierten schädlichen Ereignisse nicht von Relevanz.

J 16-12 **Modifikation der Rechtsfolgenanordnung für die Stille-Reserven-Klausel:**

Die Stille-Reserven-Klausel gelangt auf den Zinsvortrag einer Körperschaft mit der Maßgabe zur Anwendung, dass stille Reserven gem. § 8c Abs. 1 Satz 7 nur zu berücksichtigen sind, soweit sie die nach § 8c Abs. 1 Satz 6 und § 8d Abs. 2 Satz 1 abziehbaren nicht genutzten Verluste übersteigen. Die bereits bislang schon vorgeschriebene Rangfolge für die Nutzung stiller Reserven wurde insoweit an die Einführung des sog. fortführungsgebundenen Verlustvortrags iSd. § 8d angepasst. Nicht geregelt hat der Gesetzgeber allerdings die Aufteilung stiller Reserven, falls neben einem fortführungsgebundenen Zinsvortrag auch ein Zinsvortrag gem. § 4h Abs. 1 Satz 5 vom Untergang bedroht ist. Vorzugswürdig erscheint die Zuordnung der stillen Reserven zu dem fortführungsgebundenen Zinsvortrag (vgl. Förster/von Cölln, DStR 2017, 8 [16]). Im Einzelnen ist damit wie folgt zu unterscheiden:

► **Anwendung der Stille-Reserven-Klausel im Rahmen eines schädlichen Gesellschafterwechsels iSd. § 8c:** Wird im Rahmen eines gem. § 8c schädlichen Gesellschafterwechsels die Stille-Reserven-Klausel in Anspruch genommen, gilt die bereits bislang schon geltende Reihenfolge zur Nutzung stiller Reserven. Danach sind stille Reserven vorrangig den nicht genutzten Verlusten und erst danach einem Zinsvortrag zuzuordnen. Dies bedeutet, dass nur für die „Rettung“ des Verlustvortrags nicht benötigte stille Reserven für die „Rettung“ des Zinsvortrags zur Verfügung stehen. Werden

die stillen Reserven hingegen in voller Höhe für die „Rettung“ des Verlustvortrags benötigt, geht der Zinsvortrag in voller Höhe unter (vgl. Möhlenbrock/Pung in DPM, § 8a Rn. 243 [4/2015]).

► **Anwendung der Stille-Reserven-Klausel im Rahmen des § 8d:** Der Eintritt eines für den Geschäftsbetrieb der Körperschaft schädlichen Ereignisses iSd. § 8d Abs. 2 während des Beobachtungszeitraums hat den Untergang des zuletzt festgestellten fortführungsgebundenen Zinsvortrags zur Folge. Stille Reserven der Körperschaft können gem. § 8d Abs. 2 Satz 1 erst nach Berücksichtigung der bei den fortführungsgebundenen Verlustvorträgen der Körperschaft in Abzug zu bringenden stillen Reserven beim fortführungsgebundenen Zinsvortrag der Körperschaft berücksichtigt werden.

Anwendung des § 8d auf den Zinsvortrag nachgeordneter Mitunternehmenschaften: Durch § 4h Abs. 5 Satz 3 EStG wird die entsprechende Anwendung des § 8c auf den für den Betrieb der Mitunternehmenschaft ermittelten und festgestellten Zinsvortrag einer Mitunternehmenschaft angeordnet, soweit an dieser unmittelbar (oder mittelbar über eine mehrstufige Mitunternehmenschaftskette) eine Körperschaft beteiligt ist. Der § 4h Abs. 3 Satz 3 hat zur Folge, dass ein schädlicher Gesellschafterwechsel iSd. § 8c Abs. 1 auf Ebene der Körperschaft auf den Zinsvortrag der unmittelbar (oder mittelbar) nachgeordneten Mitunternehmenschaft durchschlägt (zu Einzelheiten s. § 4h Anm. 117 ff.). Auf die Anordnung der entsprechenden Anwendung des § 8d auf den Zinsvortrag einer nachgeordneten Mitunternehmenschaft hat der Gesetzgeber in § 4h Abs. 5 Satz 3 verzichtet. In systematischer Hinsicht ist eine entsprechende Anwendung allerdings geboten (zur Diskussion betreffend die entsprechende Anwendung der Stille-Reserven-Klausel im Rahmen des § 4h Abs. 5 Satz 3 s. § 4h Anm. 117).

J 16-13

Keine Anwendung des § 8d auf den Zinsvortrag einer Organträgerkörperschaft oder bei Beteiligung der Körperschaft an einer Mitunternehmenschaft:

J 16-14

► **Stellung als Organträger schließt Anwendung § 8d aus:** Gemäß § 15 Satz 1 Nr. 3 gelten OG und OT für Zwecke der Zinsschranke als ein Betrieb. Dies bedeutet, dass die Anwendung des § 8c im Grundsatz nur auf den Zinsvortrag des OT in Betracht kommt (s. § 8a Anm. 13). Gemäß § 8d Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 ist ein Antrag auf Anwendung des § 8d auf den Zinsvortrag einer OT-Körperschaft ausgeschlossen, wenn die Körperschaft zu Beginn des Prüfungszeitraums die Stellung eines OT einnimmt. Ist die Stellung als OT zu Beginn des Prüfungszeitraums nicht aufgegeben worden, kann ein Untergang des Zinsvortrags nur durch die Anwendung der Stille-Reserven-Klausel, nicht aber durch § 8d vermieden werden.

► **Beteiligung an einer Mitunternehmenschaft schließt Anwendung des § 8d aus:** Besteht zu Beginn des Prüfungszeitraums eine Beteiligung

der Körperschaft an einer Mitunternehmerschaft, schließt dies – zur Vermeidung eines aus Sicht des Gesetzgebers unerwünschten stl. Ergebnistransfers – gem. § 8d Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 die Anwendung des § 8d auf den Zinsvortrag der Körperschaft aus.