

# Schriften zum Gesellschafts-, Bilanz- und Unternehmensteuerrecht

Herausgegeben von Joachim Hennrichs

Alexander Kersten

## Zinsschranke und IFRS

Rechtssystematische Einordnung einer  
punktuellen Maßgeblichkeit der IFRS  
im Steuerrecht am Beispiel der Zinsschranke

SGBU 10



PETER LANG Internationaler Verlag der Wissenschaften

# Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis .....	XV
Einleitung .....	1
<b>Allgemeiner Teil</b>	
<b>Grundlegung, Regelungsinhalt der Zinsschranke und Bedeutung der IFRS für das deutsche Steuerrecht .....</b>	<b>13</b>
Erstes Kapitel – Grundlegung .....	15
A. Zweck und Rechtfertigung der Zinsschranke .....	15
I. Missbrauchsprävention .....	16
1. Down-stream-Inboundfinanzierung .....	17
2. Up-stream-Inboundfinanzierung .....	17
3. Outboundfinanzierung .....	17
4. Schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung .....	18
II. Stärkung der Eigenkapitalausstattung .....	18
III. Gegenfinanzierung .....	19
B. Konzeption und Systematik der Zinsschranke .....	22
C. Europa- und verfassungsrechtlicher Rahmen .....	25
I. Die Besteuerung von Unternehmen .....	26
II. Vorgaben des deutschen Verfassungsrechts .....	27
1. Gleichmäßigkeit der Besteuerung .....	28
2. Gesetzmäßigkeit der Besteuerung .....	31
3. Eigentumsgarantie und Übermaßverbot .....	33
III. Vorgaben des Europäischen Gemeinschaftsrechts .....	34
Zweites Kapitel – Regelungsinhalt der Zinsschranke nach §§ 4h EStG, 8a KStG .....	37
A. Persönlicher Anwendungsbereich .....	37
I. Vorbemerkung .....	37
II. Der Betriebsbegriff im Rahmen der Zinsschranke .....	37
B. Sachlicher Anwendungsbereich .....	40
I. Steuerliches EBITDA .....	41
II. Zinsaufwendungen und Zinserträge .....	41

C. Funktionsweise, Rechtsfolgen und Wirkungen der Zinsschranke	42
I. Abzugsverbot ohne Umqualifizierung	43
II. Zinsvortrag	43
III. Ausnahmetatbestände	44
1. Freigrenze (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG)	44
2. Konzernklausel (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG)	45
3. Eigenkapitalvergleich (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG)	46
D. Zeitlicher Anwendungsbereich	48
E. Grundlegende Einwendungen gegen die Zinsschranke	49
I. Eingriffe in die Steuersystematik	50
II. Verfassungsrechtliche Einwände	53
1. Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Art. 3 Abs. 1 GG)	53
a) Das objektive Nettoprinzip als gleichheitsrechtlicher Prüfungsmaßstab	53
b) Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips durch die Zinsschranke	55
c) Rechtfertigung der Durchbrechung	58
aa) Rechtfertigung als Fiskalzwecknorm	58
bb) Rechtfertigung als Norm zur Missbrauchsvermeidung	60
2. Verstoß gegen das Verbot der Substanzbesteuerung (Art. 14 Abs. 1 GG)	68
3. Verstoß gegen rechtsstaatliche Grundsätze	69
III. Europarechtliche Einwände	70
1. Verstoß gegen Primärrecht	70
a) Diskriminierungsverbot	70
b) Beschränkungsverbot	73
c) Rechtfertigung	75
2. Verstoß gegen Sekundärrecht	78
IV. Die Zinsschranke als krisenverschärfende Steuernorm	80
F. Lockerungen der Zinsschranke durch das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung und das Wachstumsbeschleunigungsgesetz	82
 Drittes Kapitel – Die internationale Rechnungslegung nach IFRS und ihre Vereinbarkeit mit dem deutschen Steuerrecht	 85
A. Die Internationalisierung der Rechnungslegung	85
I. Überblick über die Entwicklung der Rechnungslegung in der Europäischen Union	87

II. Die Umsetzung der europäischen Harmonisierungsbetreibungen aus Deutscher Sicht .....	90
III. Die Internationalisierung des deutschen Handelsbilanzrechts durch das BilMoG.....	92
B. IFRS und Steuerrecht – eine neue Maßgeblichkeit .....	94
I. Der Maßgeblichkeitsgrundsatz im Lichte der Internationalisierung der Rechnungslegung .....	94
1. Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz .....	98
2. Grundlegende Unterschiede zwischen der Rechnungslegung nach HGB und IFRS.....	105
a) Ziele und Grundsätze der Rechnungslegung nach HGB .....	105
b) Ziele und Grundsätze der Rechnungslegung nach den IFRS.....	106
II. Die Systemtauglichkeit der IFRS für die steuerliche Gewinnermittlung .....	111
1. Ökonomische Aspekte.....	111
a) Entscheidungsneutralität .....	111
b) Durchführungsorientierte Effizienz .....	112
2. Rechtliche Beurteilung .....	113
a) Formal-rechtliche Kompatibilität .....	113
aa) Die IFRS und das steuerrechtliche Legalitätsprinzip .....	113
bb) Die IFRS und der steuerrechtliche Bestimmtheitsgrundsatz .....	120
(1) IFRS und Bilanzpolitik .....	120
(2) Objektivierungserfordernisse bei der steuerlichen Gewinnermittlung.....	122
(3) Die IFRS als „moving target“ .....	124
(4) Die IFRS als „case law“ .....	126
(5) Die Auslegung der IFRS.....	128
b) Materiell-rechtliche Kompatibilität .....	129
aa) Zielkonflikt zwischen IFRS-Abschluss und Steuerbilanz .....	129
bb) Die IFRS und der Grundsatz der gleichmäßigen und eigentumsschonenden Besteuerung .....	132
(1) Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und Übermaßverbot .....	133
(a) Steuerliches Realisationsprinzip.....	137

(b) Steuerliches Imparitätsprinzip .....	142
(c) Anschaffungswertprinzip.....	144
(d) Das allgemeine Vorsichtsprinzip für die Steuerbilanz .....	146
(2) Dualismus der Gewinnermittlung .....	149
III. Die IFRS als steuerlicher Bezugspunkt außerhalb der Ge- winnermittlung .....	150
IV. Ergebnis des dritten Kapitels .....	152

## **Besonderer Teil**

<b>Verwirklichung einer punktuellen Maßgeblichkeit der IFRS im Steuerrecht im Rahmen der Zinsschranke.....</b>	<b>157</b>
--	------------

Viertes Kapitel – Die steuerliche Konzernzugehörigkeit im Rahmen der Zinsschranke.....	161
A. Der Konzern für steuerliche Zwecke nach § 4h Abs. 3 EStG.....	161
I. Die Aufstellung eines Konzernabschlusses .....	162
1. Sinn und Zweck des Konzernabschlusses .....	162
2. Pflicht zur Konzernrechnungslegung nach HGB.....	163
3. Bestimmung des Rechnungslegungssystems für den Konzernabschluss nach der IAS-Verordnung .....	167
II. Einbeziehung in den steuerlichen Konsolidierungskreis .....	168
1. Tatsächliche oder potenzielle Konsolidierung (§ 4h Abs. 3 Satz 5 EStG) .....	169
a) Maßgeblichkeit des zugrunde gelegten Rechnungs- legungssystems .....	169
b) Betriebseigenschaft als Voraussetzung der steuer- lichen Konsolidierung .....	173
c) Abgrenzung des Konsolidierungskreises nach IFRS.....	175
aa) Stufenkonzept der Konsolidierung .....	175
(1) Tochterunternehmen .....	176
(2) Gemeinschaftsunternehmen .....	180
(3) Assoziierte Unternehmen .....	184
(4) Schlichte Beteiligungen .....	185
bb) Bewertung der steuerlichen Anknüpfung an die Konsolidierungsregeln nach IFRS.....	186
2. Einheitliche Bestimmung der Finanz- und Geschäfts- politik (§ 4h Abs. 3 Satz 6 EStG).....	188
3. Anwendungsreichweite der IFRS.....	191

4. Systematisches Verhältnis der steuerlichen Konzernbestimmungsregelungen.....	194
B. Ausgewählte Zweifelsfälle steuerlicher Konzernzugehörigkeit ...	195
I. Zweckgesellschaft.....	195
1. Wesen und Aufgabe einer Zweckgesellschaft.....	195
2. Konsolidierung von Zweckgesellschaften nach IFRS.....	196
3. Konsolidierung von Zweckgesellschaften nach HGB .....	198
4. Konzernzugehörigkeit von Zweckgesellschaften im Rahmen der Zinsschranke .....	199
II. Unwesentliche Tochterunternehmen.....	202
III. Nicht vollkonsolidierte Unternehmen .....	205
1. Gemeinschaftsunternehmen .....	206
2. Assoziierte Unternehmen .....	207
IV. Weitere Einzelfälle .....	209
1. Organschaft.....	209
2. Natürliche Personen und vermögensverwaltende Personengesellschaften als oberste Rechtsträger.....	210
3. Betriebsaufspaltung .....	213
4. GmbH & Co. KG.....	214
5. Atypisch stille Gesellschaft .....	217
6. Private-Equity-Investitionen .....	220
C. Ergebnis des vierten Kapitels .....	224

Fünftes Kapitel – Die Inbezugnahme der IFRS für Zwecke des Eigenkapitalvergleichs .....	227
A. Ermittlung der Eigenkapitalquote des Konzerns .....	227
I. Der Vergleichsmaßstab Eigenkapitalquote .....	227
II. Konzernspitze als maßgebliche Konsolidierungsebene .....	228
1. Konsolidierungsebenen im mehrstufigen Konzern.....	228
2. Sonderfall Private Equity .....	229
III. Bestimmung des anzuwendenden Rechnungslegungssystems .....	232
1. Subsidiarität der Rechnungslegungssysteme .....	232
2. Konzernspitze als maßgebende Einheit für die Bestimmung des Rechnungslegungssystems .....	233
3. Verweisungsziel .....	235
IV. Einbeziehung von Tochterunternehmen nach Wesentlichkeits- und Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten .....	236
V. Behandlung von nicht vollkonsolidierten Unternehmen .....	239

VI. Gesellschaftsrechtliche Kapitalüberlassung und ihre Darstellung im Rahmen des Eigenkapitalvergleichs .....	241
1. Begriff und Funktionen des Eigenkapitals .....	242
2. Die Kapitalabgrenzung im IFRS-Abschluss .....	244
a) Die Eigen- und Fremdkapitalabgrenzung nach IAS 32 (rev. 2003).....	245
b) Die novellierte IFRS-Kapitalabgrenzung nach IAS 32 (rev. 2008).....	250
3. Steuerliche Relevanz der Neufassung des IAS 32 .....	251
4. Ansatz im Rahmen des Eigenkapitalvergleichs .....	254
a) Geltung auch für Konzernabschluss .....	254
b) Aufstellung eines handelsrechtlichen Parallelabschlusses .....	256
B. Ermittlung der Eigenkapitalquote des Betriebs .....	258
I. Der Einzelabschluss als Vergleichsgröße .....	258
II. Ermittlung des Eigenkapitals einer Organschaft .....	262
III. Ausgewählte Modifikationen des Eigenkapitals und der Bilanzsumme des Betriebs .....	263
1. Geschäfts- oder Firmenwert .....	265
2. Beteiligungsbuchwertkürzung .....	271
3. Kündbare Gesellschaftereinlagen.....	272
4. Kürzung der Bilanzsumme um Kapitalforderungen .....	272
5. Korrespondierende Anpassungen der Bilanzsumme .....	274
C. Durchsetzung und Vollzug der IFRS-Verknüpfung.....	275
D. Ergebnis des fünften Kapitels .....	278
Zusammenfassung der Ergebnisse .....	281
Literaturverzeichnis .....	287