

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
Allgemeiner Teil	
Grundlegung, Regelungsinhalt der Zinsschranke und Bedeutung der IFRS für das deutsche Steuerrecht	13
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

Verwirklichung einer punktuellen Maßgeblichkeit der IFRS im Steuerrecht im Rahmen der Zinsschranke.....	157
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------

Viertes Kapitel – Die steuerliche Konzernzugehörigkeit im Rahmen der Zinsschranke.....

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 Wirtschaftlichkeits Gesichtspunkten	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 Parallel- abschlusses	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