

www.nwb.de

Gosch · Grotherr · Bergmann (Hrsg.)

Steuerplanung und Compliance

LESEPROBE

► nwb

Leseprobe entnommen aus „Steuerplanung und Compliance“
ISBN 978-3-482-**49954-8**

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2022
www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

Steuerplanung und Compliance

Herausgegeben von

Prof. Dr. Dietmar Gosch

Rechtsanwalt, Steuerberater, Vors. Richter am BFH a. D.,
Christian-Albrechts-Universität zu Kiel

Univ.-Prof. Dr. Siegfried Grotherr

Universität Hamburg

Dr. Malte Bergmann

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg

Gosch/Grotherr/Bergmann

Steuerplanung und Compliance

Einordnungsanweisung

zur 4. Lieferung (Stand: Oktober 2022),

Verlags-Nr. 499504

Wir bitten, die Blätter dieser 4. Lieferung wie folgt einzuordnen:

	herauszunehmende Seiten	Zahl der Blätter	einzuordnende Seiten	Zahl der Blätter
Einordnungsanweisung	I-II	1	I-II	1
Autorenverzeichnis	III-V	2	III-V	2
Vorwort	VII-IX	2	VII-VIII	1
Inhaltsübersicht	XI-XIV	2	IX-XIII	3
Teil 1: Grundlagen der Steuerplanung im Konzern				
Inhaltsübersicht	1-2	1	1-2	1
8. Thema: Österreichische Gruppenbesteuerung	-	-	1-28	14
Teil 2: Steuerplanung aus der Sicht einer deutschen Spitzeneinheit				
Inhaltsübersicht	1-2	1	1-2	1
12. Thema: Internationale Verlustnutzung für deutsche Unternehmen mit Auslandsaktivitäten	-	-	1-64	32
Teil 3: Steuerplanung bei wirtschaftlichen Aktivitäten				
Inhaltsübersicht	1-2	1	1-2	1
6. Thema: Zinsschranke – die Konzernzugehörigkeit und der maßgebliche Konzernabschluss	-	-	1-58	29

Teil 5: Verrechnungspreise				
Inhaltsübersicht	1–2	1	1–2	1
10. Thema: Verrechnungspreisfragestellungen in digitalisierten Geschäftsmodellen	–	–	1–42	21
insgesamt		11		107

Ihr
NWB Verlag

Unter Mitwirkung von

- Dr. Sebastian Adam**, Rechtsanwalt, Steuerberater, Frankfurt a. M.
- Dr. Julian Albrecht**, Rechtsanwalt, Hamburg
- Dr. Bernhard Arlt**, Steuerberater, München
- Dr. Jan Becker**, Steuerberater, Düsseldorf
- Dr. Sebastian Binder**, Steuerberater, München
- Michael Blank**, Rechtsanwalt, Berlin
- Prof. Dr. Jens Blumenberg**, Steuerberater, Hamburg/Frankfurt a. M.
- Dr. Thomas Borstell**, Steuerberater, Düsseldorf
- Hubert Bücherl, Dipl.-Kfm.**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater/Fachberater für Internationales Steuerrecht, München
- Dr. Udo A. Delp**, Steuerberater, Bergheim/Köln
- Christian Ehlermann**, Steuerberater, München
- Elias Erdem**, Bonn
- Niklas Färber**, Steuerberater, Köln
- Dr. Hardy Fischer**, Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin
- Sören Goebel**, Steuerberater, Dortmund/Essen
- Anke Goller**, Steuerberaterin, Fachberaterin für Internationales Steuerrecht, Leonberg
- Dr. Markus Gsödl**, Steuerberater, Frankfurt a. M.
- Dr. Uta Haiß**, Steuerberaterin, Düsseldorf
- Susann van der Ham**, Steuerberaterin, Düsseldorf
- Jun.-Prof. Dr. Inga Hardeck**, Siegen
- Prof. Dr. Jürgen Haun**, Steuerberater, Stuttgart
- Dr. Oliver Heinsen**, Steuerberater, Frankfurt a. M.
- Dr. Sebastian Hölscher**, Steuerberater, Köln
- Arnold Hupka**, Steuerberater (NL), Rotterdam
- Prof. Dr. Wolfgang Kessler**, Steuerberater, Freiburg i. Br.
- Dr. Ralf Kirchesch**, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Bochum
- Dr. Jens Kleinert**, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
- Simon Klumpp**, Steuerberater, Stuttgart
- Prof. Dr. Stefan Köhler**, Steuerberater, Eschborn

Thomas Kollruss, Steuerberater, Frankfurt a. M.

Dr. Matthias Korff, Steuerberater, München

Dr. Stefan Kreutziger, Rechtsanwalt, Steuerberater, Hamburg

Prof. Dr. DDr. h. c. Michael Lang, Wien

Dr. Philipp Lennert, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht (DE), Notar (LI), Vaduz

Dr. Alexander Linn, Steuerberater, München

Dr. Jörg Luckey, Steuerberater, Frankfurt a. M./Eschborn

Prof. Dr. Andreas Lühn, Hamburg

Elisabeth Märker, Rechtsanwältin, Berlin

Dr. Holger Mach, Steuerberater, Hamburg

Christian Malisius, Steuerberater, Bad Soden

Andreas Maywald, Rechtsanwalt und Steuerberater, New York

Moritz Mühlhausen, LL.B, Steuerberater, Köln

Stephanie Müller, Steuerberaterin, München

Jürgen Nagler, Rechtsanwalt, Steuerberater, Frankfurt a. M.

Katja Nakhai, Steuerberaterin, München

Dr. Florian Oppel, Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf

Benedikt Pignot, Rechtsanwalt, München

Prof. Dr. Stephan Rasch, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München

Dr. Manfred Reich, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Erbrecht, Steuerberater, Frankfurt a. M.

Dr. Simon Renaud, Düsseldorf

Thomas Richter, Steuerberater, Düsseldorf

Andreas Riedl, Frankfurt a. M.

Heike Riessellmann, Steuerberaterin, Düsseldorf

Dr. Frank Roser, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Hamburg

Dr. Gerrit Sabel, Steuerberater, Eschborn

Dr. Stephan Salzmann, Rechtsanwalt, Steuerberater, München

Dr. Matthias Scheifele, Rechtsanwalt, Steuerberater, München

Dr. Martin Schiessl, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt a. M.

Prof. Dr. Claus Schild, München

Anton Schindler, M.Sc., Nürnberg

Carsten Schmid, Stuttgart

Sebastian Schmidt, Steuerberater, Wetter (Ruhr)

Prof. Dr. Christian Schwarz, Düsseldorf

Dr. Sebastian Schwarz, Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin

Dr. Shuning Shou, Steuerberaterin, München

Dr. Markus Stefaner, Steuerberater, Wien

Dr. Thomas Stein, Rechtsanwalt, Steuerberater, Ulm

Dr. Stefan Stein, Steuerberater/Fachberater für Internationales Steuerrecht, Ulm

Prof. Dr. Ton Stevens, Steuerberater (NL), Rotterdam

Dr. Thomas Töben, Steuerberater, Berlin

Markus Ungemach, Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht, Dortmund/Essen

Dr. Alexander Vögele, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Frankfurt

Jean-Benoit Vögele, Fachanwalt für Steuerrecht, Basel

Vanessa Wagner, Hamburg

Dr. Wolfgang Walter, Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart

Dr. Huili Wang, Steuerberaterin, München

Martina Weber, München

Dr. Martin Wulf, Rechtsanwalt, Berlin

Anne Zänker, Steuerberaterin, Berlin

Vorwort

Mit der **4. Ergänzungslieferung** von „Steuerplanung und Compliance“ erweitert sich das Werk um **vier neue Beiträge**. Welches Thema interessiert Sie am meisten? Orientierung bieten die folgenden Zusammenfassungen eines jeden Beitrags:

► **Teil 1, 8. Thema: Österreichische Gruppenbesteuerung**

Nach dem Subjektsteuerprinzip ist das steuerliche Ergebnis eines jeden Steuersubjekts grundsätzlich auf einer „stand-alone“-Basis der Ertragsbesteuerung zu unterwerfen. Abweichend davon besteht in der internationalen Steuerplanung von Unternehmensgruppen regelmäßig der Wunsch nach einer steuerlichen Konsolidierung der Ergebnisse der verschiedenen Gruppengesellschaften. Dabei geht es regelmäßig um die Verrechnung von Verlusten und Gewinnen verschiedener Gesellschaften und somit um eine Minimierung der steuerlichen Bemessungsgrundlage und folglich der Ertragsteuerbelastung der Unternehmensgruppe. Eine solche steuersubjektübergreifende Gruppenbesteuerung existiert im österreichischen Steuerrecht. *Dr. Markus Stefaner* stellt im Beitrag „Österreichische Gruppenbesteuerung“ nach einem kurzen Überblick zur historischen Entwicklung die Tatbestandsvoraussetzungen sowie Rechtsfolgen dieses Steuerregimes dar und zeigt in der Steuerberatungspraxis diskutierte Kritikpunkte auf. *Markus Ungebach* geht ergänzend dazu in einem Exkurs auf die bisherigen Reformüberlegungen bei der deutschen Organschaftsbesteuerung und deren Weiterentwicklung zu einer modernen Gruppenbesteuerung ein. Dabei weist er auf aktuelle Entwicklungen zur Unionsrechtskonformität der deutschen Regelungen hin.

► **Teil 2, 12. Thema: Internationale Verlustnutzung für deutsche Unternehmen mit Auslandsaktivitäten**

Die möglichst effiziente Nutzung von Verlust ist eine wesentliche Aufgabe für die Steuerabteilungen international tätiger deutscher Unternehmen und für deren Berater. Die Wirtschaftskrisen der vergangenen Jahre haben zu Verlustvorträgen in beträchtlichem Umfang geführt, die aus Sicht des Steuerplaners möglichst umfassend und frühzeitig zu nutzen sind. Ohne zielgerichtete Verlustnutzung zahlen international tätige Unternehmen Steuern auf Ergebnisse, die in dieser Höhe bei konsolidierter Konzernbetrachtung nicht entstanden sind. Dabei erschweren eine Vielzahl teils unsystematischer Abzugsbeschränkungen, Regelungen zur Mindestbesteuerung und weiterer Hindernisse die Verrechnung mit positiven Einkünften. Gewinne werden dagegen in vielen Rechtskreisen unmittelbar und zum Teil sogar vorgezogen besteuert (z. B. im Falle von Entstriickungen). In Zeiten stetig verschärfter Anti-Missbrauchsvorschriften und der bevorstehenden Einführung einer globalen Mindestbesteuerung ist die – vom BFH mehrfach ausdrücklich anerkannte – einmalige Nutzung ökonomisch entstandener Verluste einer der Bereiche, in dem es noch steuerliches Gestaltungspotential gibt. Der Beitrag von

Dr. Jan Becker und Moritz Mühlhausen gibt einen Überblick über Möglichkeiten zur Hebung dieses Potenzials aus der Perspektive international tätiger Unternehmen.

► **Teil 3, 6. Thema: Zinsschranke – die Konzernzugehörigkeit und der maßgebliche Konzernabschluss**

Die Beschränkung des Zinsabzugs nach § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG findet keine Anwendung, wenn der Steuerpflichtige von der sog. Escape-Klausel Gebrauch machen kann. Voraussetzung für deren Anwendung ist die Zugehörigkeit des Betriebs zu einem Konzern. Der Beitrag von *Hubert Bücherl* beschäftigt sich mit der Frage, wann eine Konzernzugehörigkeit nach den Sätzen 5 bzw. 6 des § 4h Abs. 3 EStG gegeben ist, in welchem Verhältnis die beiden Vorschriften zueinander stehen und welcher Konzernabschluss für die Anwendung der Escape-Klausel maßgeblich ist. Hierbei wird auch auf den Umfang des Konzerns bzw. dessen Konsolidierungskreis eingegangen.

► **Teil 5, 10. Thema: Verrechnungspreisfragestellungen in digitalisierten Geschäftsmodellen**

Prof. Dr. Christian Schwarz und Dr. Stefan Stein zeigen in ihrem Beitrag eine Systematik zur Analyse digitaler und digitalisierter Geschäftsmodelle aus Verrechnungspreissicht auf. Hierbei liegt der Fokus auf dem grundlegenden Verständnis über die Funktionsweise digitaler und digitalisierter Geschäftsmodelle und den zugrunde liegenden Werttreibern und immateriellen Werten. Immaterielle Werte wie Daten und Algorithmen können hierbei einen zentralen Werttreiber bilden, die mittels spezifischer Geschäftsstrategien (Geschäftsmodelle) neue und innovative Nutzenversprechen (Value Proposition) für die Kunden ermöglichen.

Die ökonomische Analyse des Dreiklangs aus Daten, Algorithmen und Geschäftsmodell ist wichtig für die steuerliche Verrechnungspreisanalyse, da beispielsweise Daten in einzelnen digitalisierten Geschäftsmodellen ein hoher Wertschöpfungsbeitrag, in anderen digitalisierten Geschäftsmodellen hingegen nur ein untergeordneter Wertschöpfungsbeitrag beigemessen werden kann. Im vorliegenden Beitrag werden betriebswirtschaftliche Konzepte und ein praktikabler und theoretisch fundierter Methodenbaukasten vorgestellt, um verursachungsgerechte Gewinnaufteilungen auch in digitalen und digitalisierten Geschäftsmodellen zu modellieren.

Wir wünschen Ihnen eine spannende, erkenntnisreiche Lektüre!

Hamburg/Herne im Oktober 2022

Herausgeber und Verlag

Inhaltsübersicht

TEIL 1: GRUNDLAGEN DER STEUERPLANUNG IM KONZERN

1. Thema: Aussagekraft, Einflussfaktoren und Gestaltbarkeit der Konzernsteuerquote (*Lühn*)
2. Thema: Grundlagen der Steuerplanung mit Holdinggesellschaften (*Kessler*)
3. Thema: Die doppelt ansässige Kapitalgesellschaft im deutschen internationalen Körperschaftsteuerrecht (*Ungemach*)
4. Thema: Die Gewinngemeinschaft zwischen verbundenen Unternehmen als steuerliches Gestaltungsmittel (*Walter*)
5. Thema: Besteuerungsprobleme der Europäischen Wirtschaftlichen Interessenvereinigung (EWIV) (*Delp*)
6. Thema: Behandlung von Dreieckssachverhalten unter Doppelbesteuerungsabkommen (*Heinsen*)
7. Thema: Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen als Problem der Planungssicherheit bei grenzüberschreitenden Sachverhalten (*Lang*)
8. Thema: Österreichische Gruppenbesteuerung (*Stefaner/Ungemach*)

TEIL 2: STEUERPLANUNG AUS DER SICHT EINER DEUTSCHEN SPITZENEINHEIT

1. Thema: Vermeidung von Steuerrisiken bei der grenzüberschreitenden Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen (*Mach*)
2. Thema: Steuerliche Aspekte bei internationalen Verschmelzungen (*Binder*)
3. Thema: Ausgewählte Entstrickungsfälle im KStG und UmwStG bei Kapitalgesellschaften (*Gsödl*)
4. Thema: Grenzüberschreitender Anteiltausch aus deutscher Sicht (*Wang/Shou*)
5. Thema: Steueroptimierende Rechtsformgestaltung aus der Sicht einer deutschen Spitzeneinheit (*Kollruss*)
6. Thema: Grenzüberschreitende Eigenkapitalfinanzierungen (*Oppel*)
7. Thema: Der Einsatz von hybriden Finanzierungsformen und hybriden Gesellschaftsformen im Konzern (*Schiessl*)

8. Thema: Die Drittstaatenwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 63 AEUV (*Nagler*)
9. Thema: Das Korrespondenzprinzip bei Bezügen gem. § 8b KStG und verdeckten Einlagen gem. § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG bei grenzüberschreitenden Sachverhalten (*Ehlermann/Nakhai*)
10. Thema: Steuerliche Aspekte des Wegzugs von Kapitalgesellschaften (*Linn/Pignot*)
11. Thema: Anti-Hybrid-Regelungen des ATADUmsG: Analyse ausgewählter Regelungen auf Outbound-Investitionen (*Köhler/Sabel*)
12. Thema: Internationale Verlustnutzung für deutsche Unternehmen mit Auslandsaktivitäten (*Becker/Mühlhausen*)

TEIL 3: STEUERPLANUNG BEI WIRTSCHAFTLICHEN AKTIVITÄTEN VON STEUERAUSLÄNDERN IM INLAND

1. Thema: Über die Zinsschranke (*Kirchesch*)
2. Thema: Steuerplanungen und Gestaltungen zur Vermeidung der Versagung der Entlastungsberechtigung von deutschen Quellensteuern auf Dividenden und Vergütungen nach § 50d Abs. 3 EStG (*Luckey*)
3. Thema: Inländische Umstrukturierungen unter Beteiligung von Auslandsgesellschaften (*Dremel*)
4. Thema: Steuerplanungsüberlegungen bei Immobilieninvestitionen durch Steuerausländer im Inland (*Fischer/Märker*)
5. Thema: Typische Investitionsstrukturen für Direktinvestitionen von US-Unternehmen in Europa (*Linn/Maywald*)
6. Thema: Zinsschranke – die Konzernzugehörigkeit und der maßgebliche Konzernabschluss (*Bücherl*)

TEIL 4: BETRIEBSSTÄTTEN UND PERSONENGESELLSCHAFTEN

1. Thema: Steuerliche Abgrenzungsfragen zum Betriebsstättenbegriff (*Haiß/Zänker*)
2. Thema: Die Gewinnabgrenzung bei der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern in eine Betriebsstätte unter steuerplanerischen Gesichtspunkten (*Korff/Erdem*)

3. Thema: Die Hilfs- und Nebenrechnung bei Projektbetriebsstätten mit Gewinn-aufteilung (*Goller*)
4. Thema: Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht – Ausgewählte Möglichkeiten der Steuerplanung im Outbound-Fall (*Haun/Klumpp*)
5. Thema: Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung für natürliche Personen (*Goebel/Schmidt*)
6. Thema: Betriebsstättenfragestellungen im Zusammenhang mit Homeoffice, Mobile Working und Matrixorganisationen (*Susann van der Ham*)
7. Thema: Beteiligung an ausländischen Personengesellschaften (*Schild/Weber*)

TEIL 5: VERRECHNUNGSPREISE

1. Thema: Gewinnaufteilungsmethoden – Profit-Splits (*Vögele/Vögele*)
2. Thema: Die Besteuerung grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen (*Hölscher/Färber*)
3. Thema: Die Funktions- und Risikoanalyse im Rahmen der Verrechnungspreisdokumentation (*Richter*)
4. Thema: Nutzen und Grenzen der Wertschöpfungsanalyse in der Verrechnungspreisbestimmung (*Rasch/Schindler*)
5. Thema: Verrechnungspreispolitik bei konzerninternen Lieferungsbeziehungen (*Borstell/Rieselmann*)
6. Thema: Advance Pricing Agreements (*Schmid*)
7. Thema: Bedeutung der Dokumentation von Verrechnungspreisen in einem typischen deutschen Outbound-Konzern (*Riedl*)
8. Thema: DEMPE: Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, Schutz, Verwertung immaterieller Werte (*Vögele*)
9. Thema: Das DEMPE-Konzept der OECD – eine fallbasierte Analyse (*van der Ham/Renaud*)
10. Thema: Verrechnungspreisfragestellungen in digitalisierten Geschäftsmodellen (*Stein/Schwarz*)

TEIL 6: STEUERPLANUNG IN VERSCHIEDENEN BRANCHEN UND BEI TRANSAKTIONEN

1. Thema: Besteuerungsprobleme bei internationaler Geschäftstätigkeit deutscher Banken (*Malisius*)
2. Thema: Besteuerungsprobleme bei international tätigen Versicherungsgesellschaften (*Roser*)
3. Thema: Internationale Besteuerungsprobleme bei Schifffahrtsunternehmen (*Kreutziger*)
4. Thema: Steuerfolgen für Investoren bei der grenzüberschreitenden Investition in Private-Equity- und Venture-Capital-Fonds (*Albrecht/Schwarz*)
5. Thema: Sonderthemen der Besteuerung grenzüberschreitender Private Equity Fonds Strukturen (*Töben/Blank*)
6. Thema: Fondsbesteuerung im grenzüberschreitenden Kontext (*Scheifele/Adam*)

TEIL 7: ERTRAG- UND ERBSCHAFTSTEUERPLANUNG FÜR NATÜRLICHE PERSONEN

1. Thema: Die neue Investmentbesteuerung von privaten Kapitalanlegern bei der Beteiligung an ausländischen Investmentfonds ab dem 1.1.2018 (*Arlt/Müller*)
2. Thema: Ausländische Familienstiftungen als Instrument der Steuergestaltung (*Kleinert/Lennert*)
3. Thema: Zivilrechtliche Gestaltungsgrenzen und -möglichkeiten internationaler Nachfolgeplanungen (*Reich*)
4. Thema: Erbschaftsteuerplanung bei beschränkt steuerpflichtigen (*Stein*)
5. Thema: Vermeidung der Doppelbesteuerung bei internationalen Erbfällen und Schenkungen als Problem der Erbschaftsteuerplanung (*Arlt*)

TEIL 8: TAX COMPLIANCE UND GRENZEN DER STEUERPLANUNG BEI GRENZÜBERSCHREITENDEN AKTIVITÄTEN

1. Thema: Strafrechtliche Risiken bei grenzüberschreitenden Aktivitäten für steuerpflichtige und steuerliche Berater (*Wulf*)
2. Thema: Steuervergünstigungen als staatliche Beihilfen im Sinne des Europäischen Gemeinschaftsrechts (*Blumenberg*)

3. Thema: Risikoaspekte und Handlungsempfehlungen im Zusammenhang mit Anzeigepflichten für Steuergestaltungen (*Hardeck/Wagner*)
4. Thema: Die Bedeutung der unilateralen Umschaltklausel (§ 50d Abs. 9 EStG) und der Unternehmensgewinnqualifikationsklausel (§ 50d Abs. 10 EStG) in der internationalen Steuerplanung (*Salzmann*)
5. Thema: Rulings in den Niederlanden (*Stevens/Hupka*)

6. Thema

**Zinsschranke – die Konzernzugehörigkeit
und der maßgebliche Konzernabschluss**

von

Hubert Bücherl, München

Inhaltsverzeichnis

	Rz.
A. Einleitung	1-8
B. Tatbestand der Konzernzugehörigkeit	9-182
I. Konzernzugehörigkeit nach § 4h Abs. 3 Satz 5 EStG	9-49
1. Konsolidierungsmöglichkeit nach einem Rechnungslegungsstandard	9-18
2. Zugrunde zu legender Rechnungslegungsstandard	19-41
a) IFRS	19-26
b) Handelsrecht eines Mitgliedstaates der Europäischen Union	27-33
c) US-GAAP	34-41
3. § 4h Abs. 3 Satz 5 EStG trifft keine Regelung zum Konsolidierungskreis	42-49
II. Konzernzugehörigkeit nach § 4h Abs. 3 Satz 6 EStG	50-164
1. Einleitender Überblick – Erläuterungen zu § 4h Abs. 3 Satz 6 EStG in Gesetzesbegründung, BMF-Schreiben und Literatur	50-60
2. Tatbestandsmerkmale des § 4h Abs. 3 Satz 6 EStG	61-149
a) Begriff, die Finanz- und Geschäftspolitik einheitlich bestimmen zu können	67-74
b) Auslegung des § 4h Abs. 3 Satz 6 EStG unter Anlehnung an IAS 27	75-136
aa) Tatbestandsmerkmal „Finanz- und Geschäftspolitik [...]“ bestimmt werden kann	75-84
bb) Tatbestandsmerkmal „Betrieb“	85-88
cc) Tatbestandsmerkmal „einheitlich“	89-136
c) Auslegung des § 4h Abs. 3 Satz 6 EStG ohne Anlehnung an IAS 27	137-143
d) Zusammenfassung und Auslegungsergebnis	144-149
3. Zur Frage, ob § 4h Abs. 3 Satz 6 EStG einen Konzern voraussetzt oder diesen originär begründen kann	150-158
4. § 4h Abs. 3 Satz 6 EStG trifft grundsätzlich keine Regelung zum Konsolidierungskreis	159-164
III. Verhältnis der Sätze 5 und 6 des § 4h Abs. 3 EStG zueinander	165-182
1. Einleitender Überblick – Gesetzesbegründung, BMF-Schreiben und Literatur zum Verhältnis der beiden Sätze	165-174
2. Bedeutung der Funktion des § 4h Abs. 3 Satz 5 und 6 EStG sowie des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 8-10 EStG	175-182
C. Maßgeblicher Konzernabschluss	183-283
I. Grundsätzliche Anforderungen an den Konzernabschluss	189-217
1. Konzernabschluss umfasst den Betrieb – § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 3 EStG	189-194

2.	Konzernabschluss erfüllt den Tatbestand des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 10 EStG	195-212
a)	Konzernabschluss genügt den Anforderungen an die handelsrecht- liche Konzernrechnungslegung.....	200-205
b)	Konzernabschluss erfüllt die Voraussetzungen der §§ 291, 292 HGB .	206-212
3.	Gleichzeitige Konzernzugehörigkeit des Betriebs nach § 4h Abs. 3 Satz 5 und 6 EStG	213-217
II.	Konzernabschluss und Konsolidierungskreis des Konzerns eines Rechnungs- legungsstandards	218-274
1.	Konzernspitze im Sinne eines Rechnungslegungsstandards erstellt einen Konzernabschluss.....	225-254
a)	Konzernabschluss und Konsolidierungskreis nach einem Rechnungs- legungsstandard.....	225-231
b)	Konzernabschluss und Konsolidierungskreis unter Berücksichtigung einer zugleich gegebenen Konzernzugehörigkeit nach § 4h Abs. 3 Satz 6 EStG	232-249
aa)	Nach § 4h Abs. 3 Satz 5 EStG können nicht nur die Betriebe, deren Finanz- und Geschäftspolitik einheitlich bestimmt werden kann, konsolidiert werden	239-243
bb)	Tatbestand des § 4h Abs. 3 Satz 6 erfasst Betriebe, die nicht vom Tatbestand des § 4h Abs. 3 Satz 5 EStG erfasst werden	244-249
c)	Zusammenfassung.....	250-254
2.	Konzernspitze im Sinne eines Rechnungslegungskonzerns ist von der Erstel- lung und Offenlegung des Konzernabschlusses befreit.....	255-274
a)	Konzernabschluss und Konsolidierungskreis nach einem Rechnungs- legungsstandard.....	255-263
b)	Konzernabschluss und Konsolidierungskreis unter Berücksichtigung einer zugleich gegebenen Konzernzugehörigkeit nach § 4h Abs. 3 Satz 6 EStG	264-269
c)	Zusammenfassung.....	270-274
III.	Konzernabschluss und Konsolidierungskreis bei ausschließlicher Konzernzuge- hörigkeit des Betriebs nach § 4h Abs. 3 Satz 6 EStG	275-283

Literatur: Kirchhof/Kulose/Ratschow, BeckOK EStG, 13. Aufl. 2022; Micker/Pohl, BeckOK KStG, 13. Aufl. 2022; Dicken/Fehrenbach/Henrichs/Kleindieck/Watrin, beck-online.GROSSKOMMENTAR HGB, Online-Stand 1.12.2021; Grottel/Justenhoven/Schubert/Störk, Beck'scher Bilanz-Kommentar, 13. Aufl. 2022; Prinz/Winkeljohann, Beck'sches Handbuch der GmbH, 6. Aufl. 2021; Böcking/Gros/Oser/Scheffler/Thormann, Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung (67. Erg.-Lfg. 2022); Brune/Driesch/Schulz-Danso/Senger, Beck'sches IFRS-Handbuch, 6. Aufl. 2020; Bott/Walter, KStG, Online-Stand November 2019; Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht (162. Erg.-Lfg. 2022); Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, Online-Stand 1.3.2018; Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl. 2010; Frotscher/Geurts, EStG, Online-Stand 29.4.2021; Gosch, KStG, 4. Aufl. 2020; Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG (276. Erg.-Lfg. 2016); IDW, WP Handbuch – Hauptband, 17. Aufl. 2021; Kirchhof/Seer, EStG, 21. Aufl. 2022; Koch, Aktiengesetz, 16. Aufl. 2022; Korn, EStG, Stand April 2019; Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Stand 17.10.2019; Schmidt/Ebke, Münchener Kommentar zum HGB, 4. Aufl. 2020; Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 1. Aufl. 2015; Schmidt, EStG, 40. Aufl. 2021.

A. Einleitung

- 1 Nach § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG ist § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG nicht anzuwenden, wenn der Betrieb zu einem Konzern gehört und seine Eigenkapitalquote gleich hoch oder höher ist als die des Konzerns. Ein Unterschreiten der Eigenkapitalquote des Konzerns um 2 %-Punkte ist unschädlich. Ob der Betrieb einem Konzern angehört ergibt sich aus § 4h Abs. 3 Satz 5 und 6 EStG. Während Satz 5 i. V. mit § 4h Abs. 2 Satz 8 f. EStG die Konzernzugehörigkeit davon abhängig macht, ob der Betrieb dem Konzern eines Rechnungslegungsstandards („Rechnungslegungskonzern“) angehört, stellt Satz 6 darauf ab, ob die Finanz- und Geschäftspolitik des Betriebs mit mindestens einem anderen Betrieb einheitlich bestimmt werden kann. Die Konzernzugehörigkeit eines Betriebs kann sich somit aus unterschiedlichen Tatbeständen ergeben und kann daher nicht einheitlich beantwortet werden.
- 2 Nach der Gesetzesbegründung¹ wird für die Ermittlung der Eigenkapitalquote immer der nach dem erweiterten Konzernbegriff größtmögliche Konsolidierungskreis mit dem sich für diesen Konsolidierungskreis ergebenden obersten Rechtsträger zugrunde gelegt, weshalb – so die Gesetzesbegründung – in den Konsolidierungskreis für die Anwendung der Zinsschranke alle Betriebe einzubeziehen sind, die eine der genannten Konsolidierungsvoraussetzungen (§ 4h Abs. 3 Satz 5 oder Satz 6 EStG) erfüllen.
- 3 In welchem Verhältnis die Sätze 5 und 6 zueinanderstehen, kann nicht zweifelsfrei beantwortet werden, und es stellt insbesondere sich Frage, ob Satz 6 für Zwecke der Zinsschranke zu einer „Erweiterung“ des Konsolidierungskreises in dem Sinne führen kann, dass der Rechnungslegungskonzern, dem der Betrieb, um dessen Besteuerung es geht, bereits nach Satz 5 angehört, um

¹ Vgl. BT-Drucks. 16/4841 S. 47 ff., 50.

Betriebe erweitert werden kann, welche diesem Rechnungslegungskonzern nicht angehören. Diese Frage kann sich insbesondere in den Fällen stellen, in denen der Rechnungslegungsstandard durch eine Ausnahmeregelung explizit vorsieht, dass bestimmte Unternehmen dem Konzern nicht angehören oder bestimmte Mutterunternehmen keinen Konzernabschluss aufstellen dürfen. Eine Ausnahmeregelung im letztgenannten Sinne enthält IFRS 10.31 für Investmentgesellschaften, die insbesondere in Private Equity Konstellationen von Bedeutung sein und dazu führen kann, dass nicht alle Investments eines Private Equity Fonds in einem IFRS-Konzernabschluss zu konsolidieren sind.

Nachfolgend wird darauf eingegangen, wann eine Konzernzugehörigkeit nach Satz 5 bzw. Satz 6 gegeben ist, in welchem Verhältnis die Konzernzugehörigkeit gem. Satz 5 zur der nach Satz 6 steht und welche Konsequenzen sich hieraus für den im Anwendungsbereich der Zinsschranke maßgeblichen Konzernabschluss und dessen Konsolidierungskreis ergeben. 4

Einstweilen frei

5–8

B. Tatbestand der Konzernzugehörigkeit

I. Konzernzugehörigkeit nach § 4h Abs. 3 Satz 5 EStG

1. Konsolidierungsmöglichkeit nach einem Rechnungslegungsstandard

Gemäß § 4h Abs. 3 Satz 5 EStG gehört ein Betrieb,¹ um dessen Besteuerung es geht, zu einem Konzern,² wenn nach dem für die Anwendung des Abs. 2 Satz 1 Buchst. c zugrunde gelegten Rechnungslegungsstandard mit einem oder mehreren anderen Betrieben konsolidiert wird oder werden könnte. Die Konzernzugehörigkeit nach § 4h Abs. 3 Satz 5 EStG wird durch dessen Rückgriff auf den nach § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 8 f. EStG anzuwendenden Rechnungslegungsstandard bestimmt, obwohl Abs. 2 an sich eine durch Abs. 3 bereits bestimmte Konzernzugehörigkeit voraussetzt. Insoweit bilden die beiden Vorschriften einen gewissen Zirkelschluss.³ 9

¹ Bei einem Betrieb im Sinne der Zinsschranke handelt es sich um einen Betrieb im ertragsteuerlichen Sinn.

² Auf zeitliche Aspekte, d. h. zu welchem Zeitpunkt oder Zeitraum darüber zu entscheiden ist, ob ein Betrieb einem Konzern angehört, wird nicht eingegangen.

³ Vgl. G. Fortscher in Frotscher/Geurts, EStG (Stand 29.4.2021), § 4h EStG Rz. 158.

- 10 Nach § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 8 sind Konzernabschlüsse nach IFRS zu erstellen. Von IFRS kann gem. § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 9 Halbsatz 1 EStG abgewichen und statt diesen ein Konzernabschluss verwendet werden, der nach dem Handelsrecht eines Mitgliedstaates der Europäischen Union („EU-Handelsrecht“) erstellt wurde, wenn kein Konzernabschluss nach IFRS zu erstellen und offen zu legen ist. Nach § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 9 Halbsatz 2 EStG sind nach US-GAAP aufzustellende und offen zu legende Abschlüsse zu verwenden, wenn kein Konzernabschluss nach IFRS oder dem Handelsrecht eines Mitgliedstaates der Europäischen Union zu erstellen und offen zu legen ist. Die Konzernzugehörigkeit des Betriebs kann sich daher ausschließlich aufgrund einer Konsolidierung(smöglichkeit) nach IFRS, dem Handelsrecht eines Mitgliedstaates der Europäischen Union (einschließlich Deutschland)¹ oder den US-GAAP² ergeben. Eine Konsolidierung(smöglichkeit), die nur nach einem anderen als den genannten Rechnungslegungsstandards, z. B. dem eines Drittstaates, beruht, führt nicht zur Konzernzugehörigkeit eines Betriebs.³
- 11 Der Verweis auf den jeweiligen Rechnungslegungsstandard stellt einen dynamischen Verweis dar.⁴ Ändern sich die Regelungen des Rechnungslegungsstandards zur Bestimmung des Konsolidierungskreises, ist dies auch bei Anwendung des § 4h Abs. 3 Satz 5 EStG zu beachten.⁵
- 12 Auch wenn § 4h Abs. 3 Satz 5 auf den Konsolidierungskreis des maßgeblichen Rechnungslegungsstandard zurückgreift, lässt dieser Unternehmen des Konsolidierungskreises, welche keinen Betrieb im Sinne des EStG unterhalten,⁶ dem Grunde nach unberücksichtigt. Würde der Konzern im Sinne der Rechnungslegungsstandards nur über den zu Besteuernden Betrieb verfügen und

¹ Vgl. Eggert in Littmann/Bitz/Pust, EStG (Stand 17.10.2019), § 4h EStG Rz. 123.

² Zur Verwendung von US-GAAP ist es erforderlich, dass tatsächlich ein US-GAAP Konzernabschluss zu erstellen und offen zu legen ist. Nur die Möglichkeit der Erstellung eines US-GAAP Konzernabschlusses ist nicht ausreichend.

³ Vgl. Hici in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG-KStG (276. Erg.-Lfg. 2016), § 4h EStG Rz. 60; Bohn in BeckOK KStG, KStG (13. Ed. 1.7.2022), § 8a KStG Rz. 493.

⁴ Vgl. Möhlenbrock/Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG (Stand 1.3.2018), § 8a KStG Rz. 78; Eggert in Littmann/Bitz/Pust, EStG (Stand 17.10.2019), § 4h EStG Rz. 171; Schulz, DB 2008 S. 2043; Hageböke/Stangl, DB 2008 S. 200; Lüdenbach/Hoffmann, DStR 2007 S. 636; a. A. Seiler in Kirchhof/Seer, EStG, 21. Aufl. 2022, § 4h EStG Rz. 49; einschränkend Hennrichs, DB 2007 S. 2101.

⁵ Ebenso sind Änderungen des Rechnungslegungsstandards zur Bilanzierung, Bewertung sowie Kapital-, Schulden- sowie Aufwands- und Ertragskonsolidierung bei Anwendung von § 4h Abs. 2 Buchst. c EStG zu beachten.

⁶ Z. B. eine rein vermögensverwaltend tätige, im Ausland ansässige Holding. Ist der Betrieb aber konzernzugehörig, weil er mit mindestens einem anderen Betrieb konsolidiert wird bzw. werden könnte, sind in den für die Anwendung der Escape-Klausel zu berücksichtigenden Konzernabschluss dennoch alle zu konsolidierenden Unternehmen einzubziehen, auch wenn diese keinen Betrieb unterhalten. Vgl. hierzu auch Möhlenbrock/Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG (Stand 1.3.2018), § 8a KStG Rz. 130 m. w. N.

könnte dieser nicht mit mindestens einem anderen Betrieb konsolidiert werden, wäre der zu besteuern Betrieb nicht konzernzugehörig. Die Zugehörigkeit des zu besteuern Betriebs zu einem Rechnungslegungskonzern alleine hat daher nicht zwingend die Zugehörigkeit zu einem Konzern im Sinne der Zinsschranke zur Folge.¹ Ebenso kann der zu besteuern Betrieb mehreren Rechnungslegungskonzernen angehören.² Für Zwecke der Zinsschranke ist jedoch nur Rechnungslegungskonzern relevant, der nach § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 3, 8 f. EStG zu verwenden ist.

Der Konzernbegriff, der für die Zinsschranke zugrunde zu legen ist, hat nach der Gesetzesbegründung³ und der h. M.⁴ in der Literatur den größtmöglichen Umfang, wobei dieser vom tatsächlich anzuwendenden Rechnungslegungsstandard bestimmt wird.⁵ Auch wenn diese Rechtsauffassung hinsichtlich der Feststellung der Konzernzugehörigkeit als solcher sicherlich zutreffend ist, kann wohl nicht mit abschließender Sicherheit davon ausgegangen werden, dass in dem für die Escape-Klausel tatsächlich zu verwendenden Konzernabschluss in jedem denkbaren Fall auch alle Unternehmen des größtmöglichen Konsolidierungskreis zu konsolidieren sind. Mit der Konzernzugehörigkeit als solcher ist nämlich keine Festlegung des Konsolidierungskreises des für die Escape-Klausel zu verwendenden Konzernabschlusses verbunden. Dies unabhängig von der Frage, ob auf die Einbeziehung bestimmter Unternehmen in den Konzernabschluss aufgrund einer Ausnahmeregelung⁶ verzichtet wird.⁷

Da der aus Organträger und Organgesellschaft(en) bestehende ertragsteuerliche Organkreis als Betrieb im Sinne der Zinsschranke gilt,⁸ stellen die Gesell-

13

14

¹ Vgl. G. Frotscher in Frotscher/Geurts, EStG (Stand 29.4.2021), § 4h EStG Rz. 161; Möhlenbrock/Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG (Stand 1.3.2018), § 8a KStG Rz. 77 m. w. N.; Stangl in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 1. Aufl. 2015, § 8a KStG Rz. 132.

² Grundsätzlich kann ein Betrieb gleichzeitig allen relevanten Rechnungslegungsstandard (IFRS, Handelsrecht eines Mitgliedstaates der Europäischen Union (z. B. HGB) und US-GAAP) angehören. Im Regelfall wird ein Unternehmen, dass nach HGB einem Konzern angehört, auch nach IFRS einem Konzern angehören. Hat die europäische Konzernobergesellschaft eines US-Konzerns ihren Sitz im EU-Ausland, wird ein Tochterunternehmen mit Sitz in Deutschland oftmals einem inländischen HGB (Teil) Konzern, einem Konzern nach dem Handelsrecht eines anderen EU Mitgliedstaates, einem IFRS-Konzern und einem US-GAAP Konzern angehören.

³ Vgl. BT-Drucks. 16/4841 S. 50.

⁴ Vgl. Eggert in Littmann/Blitz/Pust, EStG (Stand 17.10.2019), § 4h EStG Rz. 105, 166; G. Frotscher in Frotscher/Geurts, EStG (Stand 29.4.2021), § 4h ESG Rz. 159.; Hick in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG-KStG (276. Erg.-Lfg. 2016), § 4h EStG Rz. 48; Bohn in BeckOK KStG, KStG (13. Ed. 1.7.2022), § 8a KStG Rz. 495; Hennrichs, DB 2007 S. 2101.

⁵ Vgl. BT-Drucks. 16/4841 S. 47 ff., 50; G. Frotscher in Frotscher/Geurts, EStG (Stand 29.4.2021), § 4h ESG Rz. 159.

⁶ Z. B. § 296 HGB.

⁷ Vgl. → A.I.c.

⁸ Vgl. § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG.

schaften des Organkreises keinen Konzern im Sinne der Zinsschranke dar, auch wenn diese nach einem Rechnungslegungsstandard einen Konzern bilden. Sind nach einem Rechnungslegungsstandard keine weiteren Unternehmen mit den Unternehmen des Organkreises zu konsolidieren, gehört der Organkreis und dessen Gesellschaften keinem Konzern an.

15–18 *Einstweilen frei*

2. Zugrunde zu legender Rechnungslegungsstandard

a) IFRS

- 19 Nach § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 8 EStG ist der Konzernabschluss vorrangig nach IFRS zu erstellen. Kann der Betrieb nach IFRS mit einem anderen Betrieb konsolidiert werden, gehört der Betrieb gem. § 4h Abs. 3 Satz 5 EStG einem Konzern an. Die IFRS werden grundsätzlich als der anzuwendende Rechnungslegungsstandard bestimmt, ohne dass es darauf ankommt, ob tatsächlich ein IFRS-Konzernabschluss wird.¹
- 20 Nach dem Wortlaut des § 4h EStG ist es unerheblich, welches Mutterunternehmen den Konzernabschluss erstellt oder welches Mutterunternehmen den Betrieb zusammen mit mindestens einem anderen Betrieb konsolidiert bzw. konsolidieren könnte.² Auch wenn im Ergebnis das oberste Mutterunternehmen den Betrieb immer dann konsolidieren können wird, wenn dies auch ein ihm nachgeordnetes Mutterunternehmen kann, führt dem Wortlaut der Vorschrift nach auch die Konsolidierungsmöglichkeit auf Ebene des nachgeordneten Mutterunternehmens zur Konzernzugehörigkeit des Betriebs.
- 21 § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 8 EStG verweist auf die „International Financial Reporting Standards (IFRS)“. Ein Bezug zu den von der Europäischen

¹ Satz 8 spricht davon, dass „[...] Abschlüsse [...] zu erstellen sind“ sind, erfordert aber wohl nicht, dass tatsächlich ein Abschluss erstellt wird. Vgl. zur Frage, ob ein Abschluss tatsächlich zu erstellen ist auch Möhlenbrock/Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG (Stand 1.3.2018), § 8a KStG Rz. 77 m. w. N.; G. Frotscher in Frotscher/Geurts, EStG (Stand 29.4.2021), § 4h EStG Rz. 89, 90; Hick in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG-KStG (276. Erg.-Lfg. 2016), § 4h EStG Rz. 85; Stangl in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 1. Aufl. 2015, § 8a KStG Rz. 136. Besteht keine handelsrechtliche Verpflichtung zur Erstellung eines IFRS-Konzernabschlusses und gehört der Betrieb sowohl nach IFRS als auch nach dem Handelsrecht eines Mitgliedstaates der Europäischen Union einem Konzern, besteht im Ergebnis ein Wahlrecht, nach welchem Rechnungslegungsstandard der Konzernabschluss erstellt wird.

² Nach IFRS 10.4 muss grundsätzlich jedes Mutterunternehmen einen Konzernabschluss erstellen. Unter den in IFRS 10.4 genannten Voraussetzungen braucht ein Mutterunternehmen, das selbst Tochterunternehmen ist, keinen Konzernabschluss zu erstellen.

Kommission freigegebenen IFRS-Standards enthält Satz 8 nicht.¹ Nach der Gesetzesbegründung² sind unter IFRS die von der Europäischen Kommission übernommenen IFRS-Standards zu verstehen. Diese Ansicht ist wohl auch die h. M. in der Literatur.³ Ob diese Rechtsauffassung zutreffend ist und ob ggf. nicht auch auf die vom IASB herausgegebenen IFRS abgestellt werden kann, erscheint jedoch fraglich, da § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 10 EStG u. a. auf § 292 HGB verweist und nach diesem (auch) ein nach den vom IASB herausgegebenen IFRS („full IFRS“) erstellter Konzernabschluss die Voraussetzungen für einen befreienden Konzernabschluss erfüllt.⁴ Für die Konzernzugehörigkeit eines Betriebs als solche wäre diese Frage jedoch nur von Bedeutung, wenn die beiden „IFRS-Versionen“ die Möglichkeit der Konsolidierung des Betriebs unterschiedlich beantworten würden,⁵ was derzeit nicht der Fall ist.⁶

Die Aufstellung eines IFRS-Konzernabschlusses sperrt grundsätzlich⁷ die Anwendung eines anderen Rechnungslegungsstandards. Dies nach dem Wortlaut des Gesetzes unabhängig davon, ob der Konsolidierungskreis nach einem anderen Rechnungslegungsstandard kleiner oder größer als derjenige nach IFRS ist. Es ist daher möglich, dass sich die Konzernzugehörigkeit gem. § 4h Abs. 3 Satz 5 EStG nach IFRS ergibt, obwohl der nach IFRS erstellte und offen zu legende Konzernabschluss einen kleineren Konsolidierungskreis umfasst, als ein nach dem Handelsrecht eines Mitgliedstaates der Europäischen Union erstellter. Ist z. B. die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässige Konzernspitze nach dem dort geltenden Handelsrecht nicht zur Erstellung ei-

22

¹ Vgl. Hick in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG-KStG (276. Erg.-Lfg. 2016), § 4h EStG Rz. 60; Bohn in BeckOK KStG, KStG (13. Ed. 1.7.2022), § 8a KStG Rz. 493.1.

² Vgl. BT-Drucks. 16/4841 S. 48.

³ Vgl. Möhlenbrock/Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG (Stand 1.3.2018), § 8a KStG Rz. 135 m. w. N.; G. Frotscher in Frotscher/Geurts, EStG (Stand 29.4.2021), § 4h EStG Rz. 89; Bohn in BeckOK KStG, KStG (13. Ed. 1.7.2022), § 8a KStG Rz. 493.1 m. w. N.; Hick in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG-KStG (276. Erg.-Lfg. 2016), § 4h EStG Rz. 60 m. w. N.

⁴ Vgl. Grottel/Kreher in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 13. Aufl. 2022, § 292 HGB Rz. 23; Senger/Kurz in beck-online.GROSSKOMMENTAR, HGB (Online-Stand 15.9.2021), § 292 HGB Rz. 17; Wollmert in IDW, WP Handbuch – Hauptband, 17. Aufl. 2021, Kapitel G Rz. 122.

⁵ Eine größere Bedeutung könnte der Frage, welche IFRS zu verwenden sind, im Hinblick auf die durch § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 10 EStG gestellten Anforderungen an den für die Escape-Klausel zu verwendenden Konzernabschluss, zukommen.

⁶ Vgl. VO (EU) Nr. 1254/2012 v. 11.12.2012, ABl EU Nr. L 360 S. 1; ÄndVO (EU) 2016/1703 v. 22.9.2016, ABl EU Nr. L 257 S. 1.

⁷ Sofern ein IFRS-Konzernabschluss nicht aufzustellen und zu veröffentlichen ist, es aber ein Konzernabschluss nach US-GAAP zu erstellen und offenzulegen ist, sind die US-GAAP anzuwenden, sofern nicht ein Konzernabschluss nach dem Handelsrecht eines Mitgliedstaates der Europäischen Union zu erstellen und offen zu legen ist.

nes Konzernabschlusses verpflichtet¹ oder wird dieser nach dem dort gelgenden Handelsrecht erstellt, ohne dass für diesen die Voraussetzungen des § 291 HGB erfüllt werden,² müsste ein der Konzernspitze nachgeordnetes Mutterunternehmen mit Sitz in Deutschland nach §§ 290, 315e,³ 325 HGB⁴ einen Konzernabschluss erstellen und veröffentlichen. Dieser kann nach IFRS oder, sofern dem nicht § 315e Abs. 1 und 2 HGB entgegensteht, nach HGB erstellt und veröffentlicht werden. Wird er nach IFRS erstellt, könnte der Tatbestand des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 9 Halbsatz 1 EStG nach dessen Wortlaut nicht mehr erfüllt werden, da in Deutschland ein IFRS-Konzernabschluss erstellt und veröffentlicht werden musste. Auch wenn die Konzernspitze nach dem Handelsrecht seines Sitzstaates und/oder nach IFRS über einen größeren Konsolidierungskreis verfügt als der IFRS-Konzernabschluss des nachgeordneten deutschen Mutterunternehmens, wäre die Konzernzugehörigkeit des Betriebs aufgrund des IFRS-Konzernabschlusses des nachgeordneten deutschen Mutterunternehmens und nicht nach dem Handelsrecht des bzw. eines Mitgliedstaates der Europäischen Union, gegeben.

23–26 *Einstweilen frei*

b) Handelsrecht eines Mitgliedstaates der Europäischen Union

- 27 Für Zwecke der Escape-Klausel können Konzernabschlüsse nach dem Handelsrecht⁵ eines Mitgliedstaates der Europäischen Union verwendet werden, wenn kein Konzernabschluss nach den IFRS zu erstellen und offen zu legen ist⁶ und für keines der letzten fünf Wirtschaftsjahre ein Konzernabschluss nach den

¹ Hat z. B. die oberste Muttergesellschaft, die an einem in Deutschland ansässigen Mutterunternehmen (in)direkt beteiligt ist, ihren Sitz in Luxemburg und ist nach nationalem Luxemburger Recht von der Aufstellung eines Konzernabschlusses befreit, muss das Mutterunternehmen mit Sitz in Deutschland nach §§ 290, 325 HGB einen Konzernabschluss erstellen und offenlegen. Der Rechnungslegungsstandard, der vom Mutterunternehmen für den Konzernabschluss verwendet wird, ist der Rechnungslegungsstandard, nach dem der Betrieb gem. § 4h Abs. 3 Satz 5 KStG einem Konzern angehört.

² Z. B. weil der Tatbestand des § 291 Abs. 3 HGB erfüllt wird.

³ Aufgrund der Regelung des § 315e HGB zählen die IFRS jedenfalls in der von der EU-Kommission übernommen Form (sog. „endorsed IFRS“) auch ohne Berücksichtigung der in § 315e Abs. 1 HGB genannten Bestimmungen des HGB zu den Vorschriften der handelsrechtlichen Konzernrechnungslegung.

⁴ Es kann sich auch nach § 11 PublG eine handelsrechtliche Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernabschlusses ergeben.

⁵ Als Rechnungslegungsstandard im Sinne des deutschen Handelsrechts kommen HGB, PublG und IFRS in Betracht.

⁶ Dies kann z. B. wegen IFRS 10.31 der Fall sein oder weil nach Handelsrecht kein Konzernabschluss zu erstellen ist.

IFRS erstellt wurde.¹ Nach dem Wortlaut des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 9 Halbsatz 1 EStG kann für den Konzernabschluss das Handelsrecht eines jeden Mitgliedstaates der Europäischen Union verwendet werden. Kann der Betrieb danach konsolidiert werden, ist er konzernzugehörig.²

§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 9 Halbsatz 1 EStG spricht davon, dass Abschlüsse nach dem Handelsrecht eines Mitgliedstaates der Europäischen Union verwendet werden können. Nach dem Wortlaut der Vorschrift muss ein erstellter Konzernabschluss aber nicht verwendet werden. Wird entweder, z. B. aufgrund einer Befreiung, kein Konzernabschluss erstellt oder wird ein solcher nicht verwendet, wäre wohl keine Konzernzugehörigkeit nach § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 9 Halbsatz 1 EStG gegeben. Demnach würde sich die Konzernzugehörigkeit i. d. R.³ wieder nach IFRS ergeben. Für den – wohl eher sehr unwahrscheinlichen bzw. seltenen – Fall,⁴ dass der Betrieb auch nicht nach IFRS konsolidiert werden könnte, wäre dann nach § 4h Abs. 3 Satz 5 EStG keine Konzernzugehörigkeit des Betriebs gegeben, sofern sich diese nicht aus § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 9 Halbsatz 2 EStG ergibt.⁵

Offensichtlich soll es § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 9 Halbsatz 1 EStG ermöglichen, dass der nach dem Handelsrecht eines Mitgliedstaates der Europäischen Union erstellte Konzernabschluss für Zwecke der Zinsschranke verwendet [...] 29

HUBERT BÜCHERL

Dipl. Kfm./Wirtschaftsprüfer/Steuerberater/Fachberater für Internationales Steuerrecht, WTS Wirtschaftstreuhand GmbH, München

¹ Ob die Erstellung in den letzten fünf Wirtschaftsjahren aufgrund handelsrechtlicher Verpflichtung oder freiwillig vorgenommen wurde, ist u. E. unbedeutlich.

² Allerdings muss u. E. davon ausgegangen werden, dass aufgrund der Regelung des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 10 EStG für die Escape-Klausel nur ein solcher Konzernabschluss verwendet werden kann, der nach dem Recht des Mitgliedstaates erstellt wurde, in dem das Mutterunternehmen seinen Sitz hat. Andernfalls hätte er gem. § 291 HGB keine befreiende Wirkung, was von § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 10 EStG aber gefordert wird. A. A. wohl G. Frotscher in Frotscher/Geurts, EStG (Stand 29.4.2021), § 4h EStG Rz. 92, 92a. Ein nach HGB erstellter Konzernabschluss sollte hingegen in jedem Fall verwendet werden können, da ein solcher, auch wenn er von einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Mutterunternehmen erstellt wird, wie von § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 10 EStG gefordert, den Anforderungen an die handelsrechtliche Konzernrechnungslegung genügen sollte.

³ Wenn weder nach IFRS noch dem Handelsrecht eines Mitgliedstaates der Europäischen Union ein Konzernabschluss erstellt und veröffentlicht werden muss, es aber eine Verpflichtung zur Erstellung und Offenlegung eines US-GAAP Konzernabschlusses besteht, sind die US-GAAP der anzuwendende Rechnungslegungsstandard.

⁴ Ein solcher könnte gegeben sein, wenn der Betrieb Tochterunternehmen einer sog. Investment Entity ist, die nach 10.31 IFRS keinen Konzernabschluss erstellen darf.

⁵ Vgl. Möhlenbrock/Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG (Stand 1.3.2018), § 8a KStG Rz. 77.