

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

Im Rahmen der Zinsschrankenregelung (§§ 4h EStG, 8a KStG) nimmt der Steuergesetzgeber explizit Bezug auf die internationale Rechnungslegung nach IFRS. Diese neuartige Verknüpfung wirft eine Vielzahl von Fragen im Spannungsfeld von deutschem Steuerrecht und internationaler Rechnungslegung auf. Diese betreffen neben der verfassungs- und europarechtlichen Legitimation der Zinsschranke insbesondere die Vereinbarkeit internationaler Bilanzierungsregeln mit dem Steuerrecht im Allgemeinen und der steuerlichen Gewinnermittlung im Besonderen. Dabei bilden die konkreten Anwendungsfragen, wie z. B. die Abgrenzung des Konzernkreises für steuerliche Zwecke oder die Notwendigkeit steuerlicher Korrekturrechnungen, den Schwerpunkt der Untersuchung.

Alexander Kersten absolvierte eine Ausbildung im gehobenen Dienst der Finanzverwaltung NRW (Studium an der Fachhochschule für Finanzen, Nordkirchen). Nach dem anschließenden Studium der Rechtswissenschaft in Köln und der Tätigkeit bei einer internationalen Wirtschaftskanzlei war er im Rahmen seines Rechtsreferendariats u. a. bei der Europäischen Kommission in Brüssel im Bereich Accounting & Auditing tätig. Seit 2012 arbeitet er als Rechtsanwalt in Bonn.

Zinsschranke und IFRS

Schriften zum Gesellschafts-, Bilanz- und Unternehmensteuerrecht

Herausgegeben von Joachim Hennrichs

Band 10



PETER LANG

Frankfurt am Main · Berlin · Bern · Bruxelles · New York · Oxford · Wien

Alexander Kersten

Zinsschranke und IFRS

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



PETER LANG

Internationaler Verlag der Wissenschaften

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Köln, Univ., Diss., 2011

Umschlaggestaltung:

© Olaf Glöckler, Atelier Platen, Friedberg

D 38

ISSN 1867-500X

ISBN 978-3-631-63273-4 (Print)

E-ISBN 978-3-653-02092-2 (E-Book)

DOI 10.3726/978-3-653-02092-2

© Peter Lang GmbH

Internationaler Verlag der Wissenschaften

Frankfurt am Main 2012

Alle Rechte vorbehalten.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

www.peterlang.de

Meinen Eltern

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2011 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln als Dissertation angenommen. Literatur und Rechtsprechung befinden sich auf dem Stand November 2011.

Herzlich danken möchte ich an erster Stelle meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Joachim Hennrichs, der mich in der Entscheidung für dieses reizvolle Thema nicht nur bestärkte, sondern den Fortgang der Arbeit stets mit großem Interesse und wertvollen Hinweisen begleitet hat. Er war es auch, der mich für den in der Rechtswissenschaft eher exotischen Bereich der internationalen Rechnungslegung begeisterte. Bedanken möchte ich mich bei ihm schließlich auch für die Möglichkeit der Publikation in dieser Schriftenreihe.

Besonderer Dank gebührt darüber hinaus Herrn Prof. Dr. Joachim Lang für die Erstellung des Zeitgutachtens. Während der Anfertigung der Arbeit waren mir die intensiven Gespräche, die ich mit ihm in familiärer Atmosphäre führen durfte, eine ganz besondere Hilfe.

Mein größter Dank gebührt meinen Eltern. Sie haben meine akademische Ausbildung stets großzügig, ermutigend und liebevoll begleitet und gefördert. Ihnen soll diese Arbeit gewidmet sein.

Schließlich möchte ich mich bei meinen engen Weggefährten aus FHF und Universität bedanken, die mir in zahllosen Diskussionen stets neue Anregungen geben konnten und mir halfen, die eigenen Ergebnisse kritisch zu hinterfragen und weiterzuentwickeln. Dieser fachliche Austausch und ihre persönliche Unterstützung haben meine Arbeit wesentlich gefördert. Hervorheben möchte ich Herrn Rechtsassessor Stefan Bajor, dem ich für die kritische Durchsicht des Manuskripts besonders danke.

Köln, im Mai 2012

Alexander Kersten

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.....	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

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere(r) Ansicht
a.a.O.	am angegebenen Ort
a.F.	alte Fassung
ABl. EG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
ABl. EU	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz/Absätze
ABS	Asset Backed Securities
Abschn.	Abschnitt
ADS	Adler/Düring/Schmaltz (Kommentar)
a.E.	am Ende
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
a.F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft (Rechtsform) / Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BDI	Bundesverband der Deutschen Industrie e.V.
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BilMoG	Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts
BilReG	Bilanzrechtsreformgesetz
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMF-Schreiben	Schreiben des Bundesministerium der Finanzen
BMJ	Bundesministerium der Justiz

BR-Drucks.	Bundesratsdrucksache
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
CGU	Cash Generating Unit
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ders.	derselbe
d.h.	das heißt
dies.	dieselbe(n)
Diss.	Dissertation
DIW	Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung
DK	Der Konzern (Zeitschrift)
DPR	Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung e.V.
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
EBIT	earnings before interest and taxes
EBITDA	earnings before interest, taxes, depreciation and amortization
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EG	Europäische Gemeinschaft(en)
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
Einf.	Einführung
endg.	endgültig
ESt	Einkommensteuer
EStB	Der Ertrag-Steuer-Berater (Zeitschrift)
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien

etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
evtl.	eventuell
e.V.	eingetragener Verein
EWS	Europäisches Wirtschafts-und Steuerrecht – Betriebs-Berater für Europarecht (Zeitschrift)
F.	Fach
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FASB	Financial Accounting Standards Board
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GewSt	Gewerbsteuer
GewStDV	Gewerbsteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStR	Gewerbsteuerrichtlinien
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GKKB	Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Rechtsform)
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GmbH-StB	GmbH-Steuer-Berater (Zeitschrift)
GoB	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung
Gr.	Gruppe
grdl.	grundlegend
grds.	grundsätzlich
Habil.	Habilitationsschrift

XVIII

Halbs.	Halbsatz
Hervorh.	Hervorhebung
HFA	Hauptfachausschuss
HGB	Handelsgesetzbuch
H/H/R	Herrmann/Heuer/Raupach
h.M.	herrschende(r) Meinung
Hrsg.	Herausgeber
IAS	International Accounting Standard(s)
IASB	International Accounting Standards Board
i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
IFRIC	International Financial Reporting Interpretation Committee
IFRS	International Financial Reporting Standard(s)
IFSt	Institut für Finanzen und Steuern
i.H.v.	in Höhe von
InsO	Insolvenzordnung
i.S.	im Sinne
i.S.d.	im Sinne der/des
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
i.Ü.	im Übrigen
i.V.	in Verbindung
i.V.m.	in Verbindung mit
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
JbFStR	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JZ	Juristenzeitung
KfW	Kreditanstalt für Wiederaufbau
KG	Kommanditgesellschaft
KOM	Dokumente der Kommission der Europäischen Gemeinschaften
KoR	Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung (Zeitschrift)
KÖSDI	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien

LBO	leveraged buy-out
Ls.	Leitsatz
m.E.	meines Erachtens
Mio.	Millionen
MoMiG	Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen
Mrd.	Milliarden
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
n.F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
NJW-Beil.	Beilage zur Neuen Juristischen Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht (Zeitschrift)
o.a.	oben aufgeführte(n/r/s)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OFD	Oberfinanzdirektion
o.g.	oben genannte(n/r/s)
OHG	Offene Handelsgesellschaft
PE	Private Equity
PIR	Praxis der internationalen Rechnungslegung (Zeitschrift)
rev.	revised
RFH	Reichsfinanzhof
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
Rn.	Randnummer(n)
Rs.	Rechtssache
Rspr.	Rechtsprechung
Rz.	Randziffer(n)
s.	siehe
S.	Satz/Seite(n)

XX

s.a.	siehe auch
SIC	Standing Interpretations Committee
Slg.	Amtliche Sammlung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs
sog.	so genannte(n/r/s)
Sp.	Spalte
S:R	Status:Recht (Zeitschrift)
st.	ständige(r)
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
str.	strittig
StuB	Steuern und Bilanz
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
SWI	Steuer & Wirtschaft International (Zeitschrift)
SWK	Steuer- und WirtschaftsKartei (Zeitschrift)
Tz.	Textziffer
u.a.	unter anderem
u.ä.	und ähnliches
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UntStR	Unternehmensteuerreform
UntStRef	Unternehmensteuerreform
UntStRefG	Unternehmensteuerreformgesetz
USA	United States of America (Vereinigte Staaten von Amerika)
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
u.U.	unter Umständen
v.	vom/von
v.a.	vor allem
Verf.	Verfassers
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
VZ	Veranlagungszeitraum

WM	Wertpapier-Mitteilungen (Zeitschrift)
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
z.B.	zum Beispiel
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
ZLRL	Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie
zugl.	zugleich
zzgl.	zuzüglich

Einleitung

„Globalisierung ist en vogue. Diese Tatsache macht vor dem Steuerrecht nicht halt. Es steht derzeit vielmehr in einem besonderen Fokus, und es gerät, wie wohl allseits und sattsam bekannt ist, seit geraumer Zeit in ein wahres Kreuz-, ja Fegefeuer, sobald – und das ist in unseren Zeiten der vernetzten Welten fast immer der Fall – grenzüberschreitende Zusammenhänge betroffen sind.“¹ *Business goes global, taxes stay local*. Mit dieser Redewendung wurde bislang das Spannungsverhältnis zwischen der fortschreitenden Internationalisierung der Wirtschaftstätigkeit und der unverändert nationalen Steuergesetzgebung beschrieben. Aufgrund dieses Spannungsverhältnisses hat jedoch auch der Steuerwettbewerb zwischen den einzelnen Staaten in den letzten Jahren dramatisch zugenommen. Die Dynamik dieses „*Law in Action*“ wurde nunmehr durch eine Verknüpfung mit der internationalen Rechnungslegung, insbesondere den *International Financial Reporting Standards* (IFRS)² im Rahmen der Zinsschrankenregelung nochmal erhöht.³

„Die Mehrzahl der verlässlichen Vergleichsuntersuchungen zur internationalen Unternehmensteuerbelastung kommt zu dem Ergebnis, dass Deutschland im internationalen Vergleich bei Kapitalgesellschaften eine der höchsten nominalen und effektiven Steuerbelastungen aufweist. Mit dem in der EU höchsten nominalen Belastungssatz von 38,65 Prozent (Thesaurierungsbelastung von Kapitalgesellschaften mit Körperschaft-

1 Anschaulich *Gosch*, DStR 2007, 1553.

2 Das gesamte Regelungssystem wird mittlerweile einheitlich mit IFRS bezeichnet, vgl. IAS 1.7. Die Vorgängerstandards *International Accounting Standards* (IAS) wurden nicht umbenannt und existieren neben den neuen IFRS. Verwiesen wird durch das Steuergesetz auch auf die US-amerikanischen *Generally Accepted Accounting Principles* (US-GAAP). Dieser Beitrag beschränkt sich jedoch in seiner Darstellung auf die Auswirkungen der steuerlichen Inbezugnahme der IFRS. Die zitierten Standards und Interpretationen nach IAS/IFRS haben ohne entsprechende Kennzeichnung den Stand Februar 2011.

3 Durch die Zinsschrankenregelung findet die IFRS-Rechnungslegung ein zweites Mal ausdrücklich Eingang in das deutsche Steuerrecht. Daneben stellt auch das REIT-Gesetz vom 28. Mai 2007 (BGBl. I 2007 S. 914) in § 12 teilweise auf Vorschriften der IFRS ab.

steuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer bei Hebesatz 400 Prozent) ist Deutschland international nicht wettbewerbsfähig.“⁴

Insbesondere aufgrund dieser Einschätzung reformierte der deutsche Steuergesetzgeber in einem umfangreichen Gesetzgebungsverfahren im Jahr 2007⁵ ein weiteres Mal die Besteuerung von Unternehmen. Im Lichte der interessierten Öffentlichkeit stand als bedeutender Bestandteil der Unternehmensteuerreform 2008 insbesondere die neue Restriktion der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalaufwand in Gestalt der Zinsschranke nach §§ 4h EStG, 8a KStG.⁶

Bereits der Koalitionsvertrag der Großen Koalition aus dem Herbst 2005⁷ enthielt die Vereinbarung, das deutsche Unternehmensteuerrecht zum 1.1.2008 grundlegend fortzuentwickeln. Im Vordergrund der Diskussion stand hierbei stets die Realisierung international wettbewerbsfähiger Steuersätze zur Sicherung des Standorts Deutschland. Ausgangspunkt war die bereits von früheren Reformkonzepten geläufige Vorstel-

4 Gesetzesbegründung zum Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BT-Drucks. 16/4841, S. 29.

5 Der Deutsche Bundestag hat den Gesetzentwurf der Koalitionsfraktionen (Referentenentwurf, BT-Drucks. 16/4841) in seiner 92. Sitzung am 30.3.2007 dem Finanzausschuss federführend zur Beratung überwiesen. Beteiligt waren ferner der Rechtsausschuss, der Ausschuss für Wirtschaft und Technologie, der Ausschuss für Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz, der Ausschuss für Arbeit und Soziales, der Ausschuss für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung, der Ausschuss für Bildung, Forschung und Technikfolgenabschätzung sowie der Ausschuss für Angelegenheiten der EU. Auch der Haushaltsausschuss wurde nach § 96 der Geschäftsordnung des Bundestages beteiligt. Der Entwurf der Bundesregierung zum Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (Regierungsentwurf, BT-Drucks. 16/5377) ist schließlich dem Finanzausschuss sowie den zur Beratung des Fraktionsentwurfs benannten Ausschüssen in der 99. Sitzung am 23.5.2007 überwiesen worden. Der Finanzausschuss hat seine Beratungen in der 54. Sitzung am 30.3.2007 aufgenommen und nach weiterer Beratung am 9.5.2007 in der 61. Sitzung am 23.5.2007 abgeschlossen. Ferner hat der Ausschuss am 25.4.2007 und am 7.5.2007 öffentliche Anhörungen durchgeführt. Am 25.5.2007 hat der Deutsche Bundestag mit den Stimmen der Regierungskoalition die Unternehmensteuerreform 2008 beschlossen. Grundlage des Beschlusses war der Gesetzesentwurf der Bundesregierung vom 14.3.2007 in der vom Finanzausschuss des Bundestages leicht veränderten Fassung. Der Deutsche Bundesrat hat am 6.7.2007 dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 zugestimmt. Nach der Verkündung im Bundesgesetzblatt (BGBl. I 2007, S. 1912) ist das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 am 18.8.2007 in Kraft getreten.

6 Flankierende Änderungen sind in § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG n.F. und in §§ 4 Abs. 2 Satz 2, 20 Abs. 9 und 24 Abs. 6 UmwStG n.F. aufgenommen worden.

7 Vgl. Koalitionsvertrag der Parteien CDU, CSU und SPD vom 11.11.2005 „Gemeinsam für Deutschland. Mit Mut und Menschlichkeit.“, S. 69, abrufbar unter (Abruf 30.10.2011): <http://www.bundesregierung.de>.

lung, dass die Unternehmensbesteuerung darauf ausgerichtet sein muss, die Unternehmen selbst im Interesse der Unternehmenserhaltung und der Sicherung von Arbeitsplätzen in ihrer Leistungsfähigkeit, Rentabilität, Innovationskraft und Wettbewerbsfähigkeit zu stärken.⁸

Richtig ist: Schon seit geraumer Zeit war international ein Steuersatzsenkungstrend zu beobachten, der dazu geführt hat, dass die durchschnittliche Steuerbelastung für Unternehmen innerhalb der Europäischen Union in den Jahren von 1993 bis 2007 von 38% auf 24,2% gesunken ist.⁹ Auch Deutschland hatte in diesem Zeitraum die Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften von 59,7% auf 38,65% (Thesaurierungsbelastung von Kapitalgesellschaften mit Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer bei Hebesatz 400 Prozent) gesenkt, wies aber dennoch weiterhin die höchste nominelle Steuerbelastung innerhalb der Europäischen Gemeinschaft auf.¹⁰ Dem anhaltenden Trend der Steuersatzsenkung wollte sich die Bundesregierung aus standortpolitischen Gründen langfristig nicht verschließen. „Selbst wenn der Produktionsstandort Deutschland aus Sicht internationaler Konzerne im Hinblick auf zahlreiche wichtige Standortfaktoren wie etwa Infrastruktur, Qualifikationsniveau der Arbeitnehmer oder Rechtssicherheit durchaus attraktiv ist, ergeben sich nicht automatisch aus einer hohen Wertschöpfung auch hohe Steuerzahlungen der Unternehmen.“¹¹ Denn die Folge der hohen deutschen Nominalbelastung war, dass international operierende Unternehmen durch ausgeklügelte Finanzierungsstrukturen oder Verrechnungspreisgestaltung konzerninterner Dienstleistungen dafür sorgten, dass ein erheblicher Teil der in Deutschland erwirtschafteten Gewinne in anderen Ländern mit niedrigeren Steuersätzen versteuert wird. Diese Unternehmen nutzten also die Vorteile des Standortes Deutschland, entzogen sich aber durch Gewinnverlagerungen der Besteuerung.¹² Der Steuer- und Standortwettbewerb hat sich dabei durch die zunehmende

8 Zum früheren sog. *Betriebssteuerkonzept* vgl. *Watrin*, DStZ 1999, 238.

9 Vgl. KPMG's Corporate and Indirect Tax Rate Survey 2007, S. 10, abrufbar unter: <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Pages/Corporate-and-indirect-tax-rate-survey-2007.aspx> (Abruf 30.10.2011).

10 Vgl. Gesetzesbegründung zum Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BT-Drucks. 16/4841, S. 29.

11 BT-Drucks. 16/4841, S. 29.

12 Vgl. dazu eingehend die Schrift *Institut „Finanzen und Steuern“ e.V., Internationaler Steuerwettbewerb*.

grenzüberschreitende Mobilität von Investitionen, Kapital und Dienstleistungen weltweit nur noch verstärkt.¹³

Nach dem Koalitionsvertrag sollten im Einzelnen erreicht werden:

- ❖ Eine Verbesserung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit und Europatauglichkeit des deutschen Unternehmensteuerrechts.
- ❖ Eine weitgehende Rechtsform- und Finanzierungsneutralität.
- ❖ Eine Einschränkung der Gestaltungsmöglichkeiten.
- ❖ Eine Verbesserung der Planungssicherheit für Unternehmen und öffentliche Haushalte.
- ❖ Eine nachhaltige Sicherung der deutschen Steuerbasis.¹⁴

In Deutschland besteht aufgrund des hohen Anteils an Personenunternehmen die Besonderheit, dass selbst ein auf ein international konkurrenzfähiges Maß ermäßigter Körperschaftsteuersatz nur einem kleinen Teil der Unternehmen zugute käme.¹⁵ Allerdings war nach Auffassung der damaligen Bundesregierung die Eigenkapitalausstattung deutscher Unternehmen im internationalen Vergleich zu gering und sollte verbessert werden. Schon vor diesem Hintergrund sollten neben den Körperschaften auch die Personenunternehmen von der Unternehmensteuerreform profitieren.¹⁶

Der Gesetzgeber verfolgte mit der Unternehmensteuerreform 2008 zum einen das Ziel, den Wirtschaftsstandort Deutschland zu stärken und international wettbewerbsfähig zu machen. Zum anderen sollte das Steueraufkommen gesichert werden, um weiterhin notwendige Zukunftsinvestitionen zur Erhaltung und Verbesserung der wirtschaftlichen und sozialen Rahmenbedingungen tätigen zu können.¹⁷

13 Vgl. *Fuest*, in: Truger, Die Zukunft des deutschen Steuersystems, S. 38.

14 Vgl. BT-Drucks. 16/4841, S. 29.

15 Etwa 85% aller deutschen Unternehmen sind personalistisch organisiert und erwirtschaften einen Anteil am Gesamtumsatz von 50%, vgl. *Hansen*, GmbHR 1997, 832; *Hey*, in: HHR, KStG, Einf. KSt, Rn. 191. Zur Unternehmensstruktur in Deutschland detailliert *Meyer*, GmbHR 2002, 177 ff. Aus diesem Grunde wurde für Personenunternehmen im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 die Sondertarifierung des § 34a EStG mit dem Ziel eingeführt, die thesaurierten Gewinne von Personenunternehmen „in vergleichbarer Weise wie das Einkommen einer Kapitalgesellschaft tariflich zu belasten“, vgl. Gesetzesbegründung zum Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BT-Drucks. 16/4841, S. 62.

16 Vgl. BT-Drucks. 16/4841, S. 30.

17 Gesetzesbegründung zum Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BT-Drucks. 16/4841, S. 29. Zur Unternehmensteuerreform 2008 ausführlich *Schaumburg*, in: *Schaumburg/Rödter*, UntStR 2008, S. 339 ff.

In dem Bemühen um Steuersatzsenkung muss aber berücksichtigt werden, dass die Ausgestaltung der steuerlichen Rahmenbedingungen bei unternehmerischen Standort- und Investitionsentscheidungen nur eines von vielen Kriterien ist. So müssen Staaten mit guten Standortbedingungen auch zukünftig in der Lage sein, höhere Steuern zu erheben als Staaten mit einer schlechteren Infrastruktur.¹⁸ Allerdings ist festzustellen: „Für heutige Großunternehmen nehmen die ökonomischen und sozialen Bindungen an einen bestimmten Heimatstaat zusehends ab.“¹⁹ Der Steuerbelastung kommt unbestritten eine Bedeutung bei Standortentscheidungen internationaler Konzerne zu. Ob die steuerlichen Bedingungen aber entscheidungserheblich sind, wird uneinheitlich beurteilt. Nach der Auffassung von *Klaus Heilgeist* sei „das Steuerrecht [...] ein zentraler Faktor, der über die Attraktivität eines Wirtschaftsstandorts im globalen Wettbewerb entscheidet.“²⁰ Demgegenüber vertritt *Joachim Lang* die Ansicht, dass Steuern zwar Entscheidungsparameter seien, deren Bedeutung im Verhältnis zu anderen Standortfaktoren jedoch vielfach überschätzt werde.²¹ Dem ist zuzustimmen. Denn eine international tätige Unternehmung bezieht im Rahmen einer Gesamtbetrachtung bei ihrer Standortentscheidung neben den steuerlichen Rahmenbedingungen eine Fülle von Standortfaktoren mit ein, die auch außerhalb staatlicher Einflussnahme liegen.²²

Die Kritik am deutschen Steuersystem beschränkte sich indes nicht nur auf die nominale Belastungshöhe. Darüber hinaus wird dem derzeitigen Steuersystem attestiert, dass es schwer verständlich und streitanfällig sei, wirtschaftliche Entscheidungen verzerre, keine Planungs- und Vollzugsicherheit biete sowie zu vielfältigen, unsystematischen Durchbrechungen fundamentaler Besteuerungsprinzipien führe. Dadurch werde Wachstum und Beschäftigung gehemmt und die Wettbewerbsfähigkeit

18 Vgl. *Institut „Finanzen und Steuern“ e.V.*, Internationaler Steuerwettbewerb, S. 115.

19 Zutreffend *Burkert*, IStR 2003, 320.

20 Der Präsident der Bundessteuerberaterkammer *Klaus Heilgeist* zum Auftakt des Deutschen Steuerberaterkongresses 2006 am 8. und 9. Mai 2006 in Aachen, DStR-KR 2006, S. 21.

21 Vgl. *Lang*, FS Schaumburg, S. 50.

22 Die Größe und Struktur des Marktes, seine räumliche Nähe zum Produktionsstandort, die Absatzchancen, die technische und kulturelle Infrastruktur, Umweltschutzvorschriften, Lohnkostenniveau sowie Lebensqualität, Innovationskraft und Bildungsniveau der Bevölkerung sind weitere wichtige Faktoren für eine Investitionsentscheidung. Vgl. dazu auch die Mitteilung der Europäischen Kommission vom 23.5.2001, „Steuerpolitik in der Europäischen Union – Prioritäten für die nächsten Jahre“, KOM (2001) 260, S. 18.

beeinträchtigt.²³ In einer Rückschau ist zum jetzigen Zeitpunkt festzustellen: Die Ziele der Unternehmensteuerreform 2008 wurden überwiegend nicht erreicht und die gesteckten Erwartungen nicht erfüllt.²⁴

Nach einer Studie des Deutschen Instituts für Wirtschaftsforschung (DIW) besteht bei Kapital- und Personengesellschaften zwischen den in der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung nachgewiesenen Gewinnen und den steuerlich erfassten positiven Gewinnen eine Besteuerungslücke in einer Größenordnung von 100 Mrd. Euro. Die errechnete Besteuerungslücke und die Geltendmachung hoher steuerlicher Verluste führen das DIW zu der Schlussfolgerung: „Dies deutet auf Steuervergünstigungen und Gestaltungsmöglichkeiten hin, mit denen die Unternehmen ihre steuerpflichtigen Gewinne herunter rechnen oder ins Ausland verlagern.“²⁵ Ein weiteres bedeutsames Ziel der Unternehmensteuerreform war es deshalb, Anreize für international tätige Unternehmen zu schaffen, einen möglichst großen Teil der in Deutschland erwirtschafteten Gewinne auch dort zu versteuern. Der Gesetzgeber unternahm den Versuch, auf den Verlust von Steuersubstrat durch eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage und die Eindämmung von (missbräuchlichen) Gestaltungsspielräumen zu reagieren.

Insbesondere die bisherigen Regelungen zur Gesellschafterfremdfinanzierung²⁶ wurden als gescheitert angesehen. Die neue Zinsschrankenregelung sollte im Rahmen der Missbrauchsbekämpfung ein neues, wirkungsvolles Instrument bereitstellen. In der Vergangenheit hatten vor allem global agierende Unternehmen durch grenzüberschreitende Finanzierungsgestaltungen erreicht, dass in Deutschland steuerlich abzugsfähiger Zinsaufwand und im zumeist niedrig besteuerten Ausland Zinseinkünfte entstehen. Der Zinsaufwand wurde – mit der unerheblichen Einschränkung des heutigen § 8b Abs. 5 KStG – voll steuerwirksam gegen die höhere deutsche Tarifbelastung verrechnet.²⁷ Nach alter Rechtslage ließ sich auf diese Weise das internationale Steuersatzgefälle steuer-

23 *Fuest*, in: Truger, Die Zukunft des deutschen Steuersystems, S. 37; in diesem Sinne auch *Lang*, FS Schaumburg, S. 50; *ders.*, FS Reiß, S. 381; *ders.*, BB 2006, 1769, 1770.

24 Vgl. zu dieser These ausführlich *Lang*, FS Reiß, S. 379 ff. Im Rahmen einer Unternehmensbefragung des Jahres 2009 waren etwa drei Viertel der Unternehmen der Ansicht, dass die negativen Folgen der Gegenfinanzierungsmaßnahmen die positiven Effekte der Steuersatzsenkung überkompensieren, vgl. *Ortmann-Babel/Bolik/Fuest*, DSStR 2010, 1865, 1866.

25 *DIW*, Wochenbericht 5/2007, S. 63 f.

26 Zur Gesellschafterfremdfinanzierung im Allgemeinen jüngst *Cryns*, Gesellschafterfremdfinanzierung, S. 55 ff.

27 Vgl. *Hey*, BB 2007, 1303, 1305.

mindernd ausnutzen. Die bereits vor der Unternehmensteuerreform 2008 existierenden steuerlichen Abwehrmaßnahmen innerhalb des Körperschaftsteuergesetzes und des Außensteuergesetzes waren nach Auffassung der damaligen Bundesregierung unzureichend.²⁸ Daher vollzog der Gesetzgeber einen revolutionären Systemwechsel von der Beschränkung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung zum einem allgemeinen Zinsabzugsverbot.

Die Zinsschranke stellt in mehrfacher Hinsicht eine „beispiellose Steuerinnovation“²⁹ dar und gehört demzufolge zu einer der meist diskutierten steuerrechtlichen Reformmaßnahmen der jüngeren Vergangenheit.³⁰ Sowohl Wissenschaft als auch Praxis kommen dabei jedoch zu einem mehr oder weniger negativen Gesamturteil.³¹ Neben zahlreichen Zweifelsfragen bezüglich Konzeption und Regelungsinhalt, ist gerade die neuartige Verknüpfung mit den IFRS im Rahmen der Befreiungstatbestände in den Mittelpunkt der fachlichen Diskussion gerückt. Diese Mischung vermeintlich höchst unterschiedlicher Rechtsgebiete wirft eine Vielzahl interessanter Fragen im Spannungsfeld zwischen nationalem Steuerrecht und internationaler Rechnungslegung auf.

In Deutschland sind die „handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ (GoB) für die steuerliche Gewinnermittlung bei buchführenden Gewerbetreibenden nach wie vor maßgeblich (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG). Die Rechnungslegung deutscher Unternehmen war lange Zeit ausschließlich vom deutschen Handels- und Steuerrecht bestimmt. In den vergangenen Jahren haben sich diese Anforderungen entscheidend verändert. Die fortschreitende Globalisierung und die damit stetig wachsende Bedeutung der internationalen Kapitalmärkte und deren Inanspruchnahme durch die Unternehmen machte zunehmend eine Vergleichbarkeit von Abschlüssen und eine Internationalisierung der Rech-

28 Vgl. Gesetzesbegründung zum Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BT-Drucks. 16/4841, S. 29.

29 *Homburg*, FR 2007, 717

30 Vgl. etwa die Nachweise bei *Kütting/Weber/Reuter*, DStR 2008, 1602 (Fn. 2). Die Zinsschranke hat die steuerliche Fachliteratur in den letzten zwei Jahren wie kaum ein anderes Thema beherrscht. Ob dies eher ihrer Originalität oder ihrer Komplexität geschuldet ist, steht nicht fest, jedenfalls ist diese Reformmaßnahme sowohl aus wissenschaftlicher als auch praktischer Sicht von herausragender Bedeutung, vgl. *Herzig/Lochmann/Lieken-brock*, DB 2008, 593, 594.

31 Zu den grundlegenden Einwendungen gegen die Zinsschranke siehe Kapitel 2, Abschn. E (S. 49 ff.).

nungslegung wie auch der Abschlussprüfung³² erforderlich. Nicht nur die jeweiligen Kapitalmärkte, sondern auch Fremdkapitalgeber und Lieferanten haben heute ein gesteigertes Interesse an international vergleichbaren Abschlüssen.³³ Im Zuge dieser Entwicklung wird die Frage nach der Eignung der IFRS als Bezugsquelle für die steuerliche Gewinnermittlung seit langer Zeit diskutiert. Im Rahmen der Zinsschranke finden die internationalen Rechnungslegungssysteme³⁴ nunmehr unmittelbar Eingang in das deutsche Steuerrecht.

Adressaten der Zinsschranke sind nach dem Willen des Gesetzgebers vornehmlich international tätige Konzerne, deren kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen ohnehin nach IFRS Rechnung legen. Nach einer empirischen Untersuchung aus dem Jahr 2007 bilanzieren schon etwa 93% der großen deutschen Kapitalmarktkonzerne nach den IFRS.³⁵ Die IFRS erscheinen in diesem Kontext als bereits verfügbare und "möglichst einheitliche Beurteilungsgrundlage"³⁶ für eine steuerliche Abzugsbeschränkung. Allerdings ist die Zinsschranke rechtsformneutral ausgestaltet und trifft mit ihrer komplizierten und aufwendigen Regelungssystematik auch Personenunternehmen, die bislang nicht mit den IFRS in Berührung kamen. Diesen wird nunmehr durch das Steuerrecht ein für Konzerne entwickeltes, hochkomplexes Rechnungslegungssystem gleichsam aufdrängt.

Die Diskussionen um den steuerlichen Einfluss der IFRS gewinnen auch vor dem Hintergrund der Harmonisierungsbestrebungen der Europäischen Union, eine einheitliche körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage zu schaffen, deutlich an Bedeutung. Die EU-Kommission sieht

32 Vgl. dazu die aktuellen Initiativen der EU-Kommission hinsichtlich einer Anerkennung von International Standards on Auditing oder Auditors' independence rules etc. abrufbar unter: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/index_en.htm (Abruf 30.10.2011).

33 *Heintges*, DB 2006, 1569. Die Inanspruchnahme internationaler Kapitalmärkte durch die Schaffung einer weltweit vergleichbaren Unternehmenspublizität gilt als Hauptauslöser für die Internationalisierung der Rechnungslegung. Daneben werden die vereinfachte Konzernabschlussstellung, die vermeintlich erzielbaren Effektivitäts- und Effizienzgewinne im Rahmen der internen Unternehmenssteuerung sowie das Streben nach einem besseren Image (Außendarstellung als „Global Player“) als Gründe für die zunehmende Verbreitung internationaler Rechnungslegungsstandards genannt. Dazu z.B. *Kahle*, WPg 2003, 262, 272; *Brinkmann*, Zweckadäquanz der Rechnungslegung nach IFRS, S. 1 (Fn. 3).

34 Die vorliegende Untersuchung beschränkt sich auf die Rechnungslegung nach den IFRS.

35 Vgl. *Zwirner*, KoR 2007, 599, 600.

36 *Heintges/Kamphaus/Loitz*, DB 2007, 1261, 1266.

insbesondere aus Vereinfachungs- und Praktikabilitätsgründen in den IFRS eine nützliche Bezugsgröße für eine einheitliche europäische Steuerbemessungsgrundlage. Bereits im Jahr 2001 prognostizierte die Kommission, dass die zunehmende Integration der Finanzmärkte und die Einrichtung gesamteuropäischer Börsen die Harmonisierung im Bereich der Rechnungslegung weiter beschleunigen würde.³⁷ Schließlich wurde auch das deutsche Handelsbilanzrecht durch das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) vom 25.5.2009³⁸ deutlich an die internationale Rechnungslegung nach IFRS angenähert.

Die Inbezugnahme der IFRS im Rahmen der Zinsschranke ist vor diesem Hintergrund als „nationaler Reflex“ auf die Internationalisierung der Rechnungslegung zu werten. Ob diese gesetzgeberische Reaktion zulässig, verhältnismäßig oder sogar geboten war, ist Gegenstand dieser Untersuchung.

Die wissenschaftliche Debatte über eine generelle Eignung der IFRS für Besteuerungszwecke wurde durch die jüngsten Aktivitäten des Steuergesetzgebers von der Realität eingeholt und gewann damit erneut an Aktualität. Die IFRS werden im Rahmen der Zinsschranke zum ersten Mal konkret in eine ertragsteuerliche Gewinnermittlungsnorm einbezogen.³⁹ Mit dieser Verbindung werden sogleich alle Abweichungen zwischen deutschem Handelsrecht und IFRS sowie ungelöste Fragen zur internationalen Konzernrechnungslegung gleichsam über Nacht steuerlich relevant. Durch den Rückgriff kann die Rechnungslegung nach den IFRS über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen eines Betriebs entscheiden.⁴⁰ Anhand von verfassungs- und gemeinschaftsrechtlichen, steuersystematischen sowie ökonomischen Erwägungen muss ihre Adäquanz für die steuerliche Gewinnermittlung kritisch hinterfragt werden. Aus Sicht des Rechtsanwenders sind zudem erhebliche praktische Anwendungsfragen offen, die unmittelbar oder mittelbar auf der Verknüpfung von Steuerrecht und den IFRS beruhen. Diese wiegen aufgrund des intensiven Anpassungs- und Planungsbedarfs der Unternehmen zur Sicherung des Zinsabzugs schwer.⁴¹

37 Vgl. Mitteilung der Europäischen Kommission vom 23.10.2001, „*Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse*“, (KOM 2001) 582, S. 21.

38 BGBl. I 2009, S. 1102.

39 Vgl. *Kahle/Dahlke/Schulz*, *StuW* 2008, 266, 270.

40 Vgl. *Schulz*, *DB* 2008, 2043.

41 Vgl. *Herzig/Lochmann/Liekenbrock*, *DB* 2008, 593, 597. Einen umfassenden Beitrag zu Identifikation, Bewertung und Steuerung von Zinsschrankenrisiken lieferte jüngst *Liekenbrock*, *Management und Bilanzierung von Zinsschrankenrisiken*.

Gerade im Rahmen der Steuergesetzgebung kommt den wirtschaftlichen Bedürfnissen und wirtschaftspolitischen Erwägungen eine große Bedeutung zu. So ist denn auch die Zinsschranke bereits Gegenstand zahlreicher betriebswirtschaftlicher Abhandlungen geworden. Auch die im dritten Kapitel der Arbeit behandelte Frage, ob eine Maßgeblichkeit der IFRS für die steuerliche Gewinnermittlung überhaupt abstrakt geeignet ist, lässt sich auch unter ökonomischen Aspekten, d.h. im Hinblick auf die gesamtwirtschaftliche Effizienz und/oder die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft untersuchen und ist daher seit langem Gegenstand ausführlicher betriebswirtschaftlicher Diskussionen. Im Hinblick auf die traditionelle „Arbeitsteilung“ zwischen rechtswissenschaftlicher und wirtschaftswissenschaftlicher Disziplin im Bereich des Steuerrechts und der Rechnungslegung⁴² soll im Rahmen dieses Beitrags nicht näher auf ökonomische Wirkungen eingegangen werden. Dieser Beitrag versucht vielmehr eine rechtssystematische Einordnung des Untersuchungsgegenstandes vorzunehmen und die IFRS insoweit als Rechtsmaterie unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten zu durchdringen. Der „Ausflug“ des Steuergesetzgebers in die (noch) „fremde Welt“ der internationalen Rechnungslegung hinterlässt zudem eine Reihe offener Fragen aus praktischer Sicht, die die Anwendbarkeit der Zinsschranke zusätzlich erschweren. Schwerpunkt dieser Untersuchung ist deswegen die Auseinandersetzung mit den Problemen, die durch die konkrete Verknüpfung von nationalem Steuerrecht und internationaler Rechnungslegung entstehen.

In konzeptioneller Hinsicht gliedert sich diese Arbeit in zwei Teile mit insgesamt fünf Kapiteln. Der allgemeine Teil, bestehend aus den Kapiteln 1 bis 3, dient zunächst als Grundlagenteil einfürend dem Verständnis für die Schaffung einer Unterkapitalisierungsregel wie der Zinsschranke, ihrer Regelungssystematik sowie der bestehenden rechtlichen Rahmenbedingungen (Kapitel 1). Im zweiten Kapitel erfolgt in der gebotenen Kürze gewissermaßen als besondere Grundlegung eine Darstellung von gesetzlicher Ausgestaltung, Funktion und Wirkung der Zinsschranke sowie grundlegender Einwendungen abseits der Verknüpfung mit der internationalen Rechnungslegung. Anschließend wird im dritten Kapitel die abstrakte Geeignetheit der IFRS für Besteuerungszwecke sowie die Art und Weise ihrer steuerlichen Einbindung *de lege lata* erörtert. Im besonderen Teil, bestehend aus den Kapiteln 4 und 5, erfolgt eine vertiefte

42 Zur Rechnungslegung als interdisziplinärer Forschungsgegenstand vgl. *Hennrichs*, Wahlrechte im Bilanzrechte der Kapitalgesellschaften, S. 1 ff.

Darstellung und Untersuchung des nunmehr konkret verwirklichten Einflusses der IFRS auf die Besteuerung im Rahmen der Zinsschranke. Vor dem Hintergrund der gewonnenen Erkenntnisse werden konkrete Anwendungsfragen behandelt, Lösungsansätze hierfür entwickelt und rechtssystematisch bewertet. Allerdings beschränkt sich diese Analyse im Sinne eines klar abgegrenzten Untersuchungsgegenstandes stets auf die Inbezugnahme der IFRS. Eine thesenförmige Zusammenfassung der Ergebnisse beschließt die Arbeit.

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

