

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

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 einfühend 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.