



Lutz Riedel (Autor)

# Wechselwirkungen zwischen dem deutschen Unternehmenssteuerrecht und den International Financial Reporting Standards



Internationale Göttinger Reihe

Herausgeber: J.-P. Cuvillier

RECHTSWISSENSCHAFTEN

Lutz Riedel

Wechselwirkungen zwischen dem  
deutschen Unternehmenssteuerrecht  
und den International Financial  
Reporting Standards

Band 38



Cuvillier Verlag Göttingen  
Internationaler wissenschaftlicher Fachverlag

<https://cuvillier.de/de/shop/publications/6161>

Copyright:

Cuvillier Verlag, Inhaberin Annette Jentzsch-Cuvillier, Nonnenstieg 8, 37075 Göttingen, Germany

Telefon: +49 (0)551 54724-0, E-Mail: [info@cuvillier.de](mailto:info@cuvillier.de), Website: <https://cuvillier.de>



# Inhaltsverzeichnis

<b>LITERATURVERZEICHNIS</b>	<b>XIII</b>
<b>ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS</b>	<b>XXXII</b>
<b>EINLEITUNG</b>	<b>1</b>
<b>ERSTES KAPITEL: RECHTLICHE KOORDINATENSYSTEME</b>	<b>7</b>
<b>A. GRUNDLAGEN DES UNTERNEHMENSSTEUERRECHTS</b>	<b>7</b>
I. EINBEZOGENE STEUERRECHTSGEBIETE	7
1. <i>Formelles Steuerrecht</i>	7
2. <i>Ertragsteuerrecht (Einkommen-/Körperschaft-/Gewerbsteuer)</i>	8
3. <i>Umsatzsteuerrecht</i>	9
4. <i>Umwandlungssteuerrecht</i>	9
II. EUROPÄISCHES STEUERRECHT	9
III. GRUNDLAGEN IM PRIMÄREN GEMEINSCHAFTSRECHT	12
1. <i>Überblick</i>	12
2. <i>Gründungsverträge</i>	13
3. <i>Allgemeine Rechtsgrundsätze im primären Gemeinschaftsrecht</i>	15
4. <i>Grundfreiheiten</i>	15
a) <i>Diskriminierungen</i>	17
b) <i>Beschränkungen</i>	17
c) <i>Schutzbereich</i>	19
d) <i>Die einzelnen Grundfreiheiten</i>	19
(1) <i>Freier Warenverkehr, Art. 28 ff. AEUV</i>	20
(2) <i>Freizügigkeit der Arbeitnehmer, Art. 45 ff. AEUV</i>	20
(3) <i>Niederlassungsfreiheit, Art. 49 ff. AEUV</i>	21
(4) <i>Dienstleistungsfreiheit, Art. 56 ff. AEUV</i>	22
(5) <i>Kapitalverkehrsfreiheit, Art. 63 ff. AEUV</i>	23
5. <i>Prinzipien zur Sicherung des Gemeinschaftsrechts</i>	23
6. <i>Vorrang des Gemeinschaftsrechts</i>	24
7. <i>Unmittelbare Anwendbarkeit individueller Rechte der Bürger</i>	24
8. <i>Die EG-Grundfreiheiten in der Unternehmensbesteuerung</i>	25
9. <i>Europäisches Planziel: Der harmonisierte Binnenmarkt</i>	25
10. <i>Zum EGV im Einzelnen (Subsidiaritätsprinzip)</i>	26



IV. GRUNDLAGEN IM SEKUNDÄREN GEMEINSCHAFTSRECHT	27
1. Überblick	27
2. Verordnungen	27
3. Richtlinien	28
4. Beschlüsse	29
5. Empfehlungen, Stellungnahmen, Mitteilungen	30
6. Status quo der Harmonisierung	30
a) Mutter-Tochter-RL	30
(1) Entstehungshistorie	31
(2) Normgehalt	32
(3) Transformation in nationales Recht	34
b) Fusions-RL	35
(1) Entstehungshistorie	35
(2) Normgehalt	36
(3) Transformation in nationales Recht	38
c) Zins- und Lizenzgebühren-RL	38
(1) Entstehungshistorie	38
(2) Normgehalt	39
(3) Transformation in nationales Recht	40
d) Zinsertrag-RL	40
(1) Allgemeines	40
(2) Normgehalt	41
(3) Transformation in nationales Recht	41
e) Gemeinschaftsweite Zusammenarbeit der Steuerbehörden	42
(1) Allgemeines	42
(2) Normgehalt	43
(3) Transformation in nationales Recht	43
f) Schiedsübereinkommen	43
(1) Entstehungshistorie	44
(2) Normgehalt	44
(3) Transformation in nationales Recht	45
g) Verhaltenskodex (Code of Conduct)	45
(1) Entstehungshistorie	45
(2) Regelungsgehalt	46
h) Die Mehrwertsteuersystem-Richtlinie (MwStSystRL)	46
(1) Entstehungshistorie	46
(2) Normgehalt	47
(3) Transformation in nationales Recht	48



V. AUSLEGUNG DES GEMEINSCHAFTSRECHTS	48
1. Wortlaut	49
2. Systematische Auslegung	50
3. Teleologische Auslegung	50
4. Historische Auslegung	51
5. Unionskonforme Auslegung	51
VI. ENTSCHEIDUNGSKOMPETENZEN DES EUGH IN STEUERSACHEN	51
VII. DER RECHTSWEG ZUM EUGH IN STEUERSACHEN	52
VIII. NATIONALER RECHTSRAHMEN	53
1. Steuerliche Einzelgesetze	53
a) Steuerliches Verfahrensrecht (AO/FGO)	53
b) Außensteuerrecht (AStG)	54
c) Umwandlungsteuerrecht (UmwStG)	56
d) Übriges Unternehmenssteuerrecht (EStG/KStG/GewStG/USStG)	56
2. Maßgeblichkeit im Ertragsteuerrecht (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG)	56
3. Abschaffung der sog. umgekehrten Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 S. 2 EStG a.F.)	57
<b>B. GRUNDLAGEN DER EUROPÄISCHEN RECHNUNGSLEGUNG</b>	<b>58</b>
I. INTERNATIONALE RECHNUNGSLEGUNGSSYSTEME	59
1. US-GAAP	59
2. IAS/IFRS	60
3. Exkurs zur fehlenden Rechtsetzungskompetenz privater Rechnungslegungsgremien, insbesondere des IASB	61
II. PRIMÄRES GEMEINSCHAFTSRECHT	64
1. Die EU-Grundfreiheiten in der europäischen Rechnungslegung	64
2. Zum EU-Vertrag im Einzelnen (Art. 50 Abs. 2 lit. g), 114, 352 AEUV und Art. 17 Abs. 1f. EUV)	65
III. EUROPÄISCHES BILANZRECHT ALS SEKUNDÄRES GEMEINSCHAFTSRECHT	66
1. Anglo-amerikanisches case-law vs. kontinentaleuropäisches principle-based-law	66
2. Vierte EG-Richtlinie über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen	68
a) Entwicklungshistorie	68
b) Normgehalt	70
c) Transformation in nationales Recht	71
3. Siebente EG-Richtlinie über den konsolidierten Abschluss	72
a) Normgehalt	72
b) Transformation in nationales Recht	73
4. GmbH & Co. KG-Richtlinie	74



5. IAS-Verordnung vom 19.07.2002	74
a) Normgehalt der IAS-A-VO	75
(1) Kapitalmarktorientierte Konzerne	75
(2) Kapitalgesellschaften einschließlich Kapitalgesellschaften & Co.	76
(3) Sonstige Gesellschaften	76
b) Geltung im nationalen Recht	76
6. Schaffung der IFRS-endorsed im Wege der Komitologie	77
a) Komitologieverfahren zur Schaffung sekundären Gemeinschaftsrechts	78
(1) Exkurs zum Primär- und Sekundärrecht der Europäischen Union	78
(2) „Formelles Komitologieverfahren“ (Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art 6. II IAS-VO)	79
(3) „Materielles Komitologieverfahren“ (Art 3 II IAS-A-VO)	81
(4) Umfang der Gemeinschaftsrecht gewordenen IFRS	82
b) Probleme und Schwachstellen der europäischen Rechtssetzung	82
c) Verpflichtende IFRS-Anwendung für Konzernrechnungslegung nach § 315 a HGB	83
d) Bedeutung der IFRS-endorsed für nationales Recht	84
e) Rechtsqualität untransformierter Teilbereiche des Regulationssystems des IASB	85
(1) „Unanwendbarkeit“ des Rahmenkonzepts (Framework)	85
(2) „Unanwendbarkeit“ weiterer untransformierter Teilbereiche des Normsystems des IASB bleibt auch bei Inbezugnahme bestehen	87
7. Anwendung und Auslegung der IFRS-endorsed	87
a) Abgrenzung zwischen Anwendung und Auslegung	88
b) Die Rechnungslegungskordinaten des IASB	89
(1) Grundelemente des IASB-Regelwerkes	89
(a) Vorwort	90
(b) Rahmenkonzept	90
(c) Standards	91
(d) Interpretationen	91
(e) Anwendungsleitlinien	91
(2) Anwendung und Auslegung des IASB-Regelwerkes	91
c) Gemeinschaftsrechtliche Prinzipien der Anwendung und Auslegung von IFRS-endorsed	92
(1) Anwendungsrahmen der IFRS-endorsed als sekundäres Gemeinschaftsrecht	93
(a) IAS 21.21	93
(b) IAS 40.22	94
(c) IAS/IFS des IASB	94
(2) Auslegung der IFRS-endorsed	96
(a) Auslegung nach dem Wortlaut	96
(b) Systematische Auslegung	97
(c) Teleologische Auslegung	98



(d) Historische Auslegung	99
(3) Prinzipien der Schließung von Lücken innerhalb der IFRS-endorsed	100
(a) Spezifikationen von Rechtsnormlücken	100
(b) Schließung von Lücken nach den Grundsätzen der juristischen Methodenlehre	100
(c) Schließung von Lücken nach eigenen Vorgaben der IFRS-endorsed	101
(i) Schließung von Lücken nach IAS 8.10 ff.	101
(ii) Schließung von Lücken nach IAS 1.19 ff.	103
(iii) Schließung einer verdeckten Regelungslücke am Beispiel (in-) direkter Steuern in der Gesamtergebnisrechnung	104
IV. NATIONALES BILANZRECHT	105
1. Verweisungen im HGB (bspw. §§ 292a, 315a und 325 HGB)	106
a) Befreiende Konzernabschlüsse nach § 292a HGB a.F.	106
b) Konzernabschlüsse nach § 315a HGB	108
c) Offenlegung nach § 325 HGB	108
2. Auswirkungen des BilMoG	109
<b>ZWEITES KAPITEL: „SYNONYME“ BEGRIFFLICHKEITEN</b>	<b>111</b>
<b>A. AMTSSPRACHEN DER GEMEINSCHAFT</b>	<b>111</b>
I. GLEICHRANGIGKEIT DER VERTRAGSSPRACHEN	112
1. Primärrecht	112
2. Sekundärrecht	113
II. ZUSTÄNDIGKEIT FÜR DIE ÜBERSETZUNG	114
III. ÜBERSETZUNGSDEFIZITE	115
1. Verfahrensdefizite	116
2. Wörtliche Übersetzung vs. sinngemäße Übersetzung	117
IV. AUSLEGUNG IM MEHRSPRACHIGEN GEMEINSCHAFTSRECHT	119
1. Textdivergenzen	119
2. Auslegungsgrundsätze	119
a) Kein Über- und Unterordnungsverhältnis	119
b) Wörtliche Auslegung der landessprachlichen Fassung	120
c) Textvergleich	120
3. „Sprachfassung“ umgesetzten Gemeinschaftsrechts	120
4. Sprachungenauigkeiten	121
<b>B. HARMONISIERTES MEHRWERTSTEUERRECHT</b>	<b>121</b>
<b>C. HARMONISIERTES BILANZRECHT</b>	<b>124</b>
I. NAHESTEHENDE UNTERNEHMEN UND PERSONEN	125



II. WIRTSCHAFTSGUT VS. VERMÖGENSGEGENSTAND VS. VERMÖGENSWERT	127
III. WIRTSCHAFTLICHES EIGENTUM	127
<b>DRITTES KAPITEL: EINSTRAHLUNG DER IFRS IN DEUTSCHES UNTERNEHMENSSTEUERRECHT</b>	<b>129</b>
<b>A. ALLGEMEINES</b>	<b>129</b>
<b>B. EINSTRAHLUNG DER IFRS AUF DEUTSCHES VERFAHRENSRECHT</b>	<b>130</b>
I. MITWIRKUNGSPFLICHTEN	130
II. SCHÄTZUNG VON BESTEUERUNGSGRUNDLAGEN (§ 160 AO)	131
<b>C. EINSTRAHLUNG DER IFRS AUF DEUTSCHES ERTRAGSTEUERRECHT</b>	<b>132</b>
I. BESCHRÄNKUNG DES BETRIEBSAUSGABENABZUGS FÜR ZINSAUFWENDUNGEN	132
1. <i>Einführung</i>	132
2. <i>Die Zinsschranken-Regelung des § 4h EStG</i>	135
a) Zur Systematik der Zinsschranken-Regelung des § 4h EStG	135
b) Die Einstrahlung der IFRS in die Zinsschranke, § 4h Abs. 2 S. 1 lit. c) EStG	137
(1) „Normale“ Konzernklausel, § 4h Abs. 3 S. 5 EStG	137
(2) „Erweiterte“ Konzernklausel, § 4h Abs. 3 S. 6 EStG	141
(3) Die Einstrahlung der IFRS durch Bezugnahme, § 4h Abs. 2 S. 1 lit. c) EStG	141
3. <i>Die Zinsschranken-Regelung des § 8a KStG</i>	142
a) Besonderheiten der Zinsschranken-Regelung des § 8a KStG	143
b) Die Einstrahlung der IFRS-endorsed durch Bezugnahme	143
4. <i>Auswirkungen der Zinsschranke auf die Organschaft (§ 15 Abs. 1 Nr. 3 KStG)</i>	144
5. <i>Auswirkungen der Zinsschranke auf die Gewerbesteuer</i>	145
II. MAßGEBLICHKEIT VON IFRS FÜR DEUTSCHES ERTRAGSTEUERRECHT?	146
1. <i>Kompetenz des EuGH für nationales Bilanzsteuerrecht</i>	146
a) Harmonisiertes Gemeinschaftsrecht	146
b) EuGH versus BFH	147
c) Status quo in der Literatur	150
d) Die BIAO-Entscheidung des EuGH	152
(1) Zuständigkeit des EuGH	153
(2) Bilanzrecht	154
e) FG Hamburg und BFH	154
f) Fazit	156
2. <i>Können IFRS-endorsed maßgeblich für deutsches Steuerrecht sein?</i>	157
a) Der Verweis des Steuerrechts auf das nationale Handelsrecht	158
b) Europarechtliche Beeinflussung des nationalen Handelsrechts	160
c) Keine unmittelbare Einwirkungen der IFRS-endorsed	163

## XIV



3. Interpretatorische Einstrahlung „unmaßgeblicher“ IFRS-endorsed?	164
a) Überlagerung der 4. und 7. EG-Richtlinie durch IFRS-endorsed	165
b) Einstrahlung der IFRS-endorsed in kodifiziertes Rechnungslegungsrecht	166
c) Einstrahlung der IFRS-endorsed in die handelsrechtlichen GoB	169
<b>D. AUSWIRKUNGEN DES ENFORCEMENT-VERFAHRENS AUF DEUTSCHES UNTERNEHMENSSTEUERRECHT?</b>	<b>170</b>
I. ÜBERBLICK	170
II. PRÜFUNGSGEGENSTAND	172
III. STEUERLICHES VERFAHRENSRECHT	173
1. Allgemeines	173
2. Fehlerfeststellung als Grundlagenbescheid?	174
3. Auskunftspflicht- bzw. Vorlagepflichten von DPR und BaFin?	175
4. Auskunftspflicht- bzw. Vorlagepflichten des Steuerpflichtigen	177
IV. FAZIT	178
<b>E. ABBILDUNG (STEUERLICHER) CHANCEN UND RISIKEN IM IFRS- ABSCHLUSS UND DAS INTERESSE DER BETRIEBSPRÜFUNG</b>	<b>179</b>
<b>VIERTES KAPITEL: AUSSTRAHLUNG DEUTSCHEN UNTERNEHMENSSTEUERRECHTS IN IFRS</b>	<b>181</b>
<b>A. ALLGEMEINES</b>	<b>181</b>
I. INBEZUGNAHME NATIONALSTAATLICHEN UNTERNEHMENSSTEUERRECHTS	182
II. SONSTIGE AUSSTRAHLUNGEN NATIONALSTAATLICHEN UNTERNEHMENSSTEUERRECHTS	183
<b>B. AUSSTRAHLUNG DES NATIONALEN VERFAHRENSRECHTS AUF DIE IFRS-ENDORSED</b>	<b>183</b>
I. STADIEN DES BESTEUERUNGSVERFAHRENS UND IHRE AUSWIRKUNGEN AUF DIE IFRS-ENDORSED	183
II. FOLGEN DER BETRIEBSPRÜFUNG AUF DEN IFRS-ABSCHLUSS	185
1. Fehlerhafte Steuerbilanz bei „zutreffender“ IFRS-Bilanz	185
2. Steuerbilanz und IFRS-Bilanz fehlerhaft	186
<b>C. AUSSTRAHLUNG TATSÄCHLICHER ERTRAGSTEUERN AUF DIE IFRS- ENDORSED</b>	<b>187</b>
I. ABGRENZUNG DER TATSÄCHLICHEN VON DEN LATENTEN ERTRAGSTEUERN	187
1. Tatsächliche Ertragsteuern	187
2. Latente Ertragsteuern	188
II. DER KÖRPERSCHAFTSTEUERLICHE VERLUSTRÜCKTRAG (12.14)	188





<b>D. LATENTE ERTRAGSTEUERN</b>	<b>189</b>
I. VERLUSTVORTRAG (IAS 12.34)	189
1. <i>Regelungsgehalt von IAS 12.34</i>	190
2. <i>Ertragsteuerliche Einflüsse</i>	190
II. ZINSVORTRAG	191
1. <i>Steuerlicher Zinsvortrag ist Verlustvortrag im Sinne der IFRS-endorsed</i>	192
2. <i>Steuerlicher Zinsvortrag ist keine Steuergutschrift im Sinne der IFRS-endorsed</i>	192
III. DIE MITUNTERNEHMERSCHAFT IN DEN IFRS-ENDORSED	193
IV. LEASING ZWISCHEN IFRS UND STEUERRECHT	195
1. <i>Status quo</i>	195
2. <i>Ausblick – ED/2010/9 Leases</i>	196
<b>E. BEZUGNAHMEN DER IFRS-ENDORSED AUF DIE UMSATZSTEUER</b>	<b>197</b>
<b>FÜNFTES KAPITEL: AUSBLICK AUF DIE DISKUSSION ZUR EINFÜHRUNG EINER „COMMON CONSOLIDATED CORPORATE TAX BASE (CCCTB)“</b>	<b>199</b>
<b>A. PROJEKTSTAND ZUR CCCTB</b>	<b>199</b>
<b>B. ÜBERBLICK ZUM ENTWURF DER RICHTLINIE</b>	<b>200</b>
I. INHALTLICHE REGELUNGEN	200
II. AUSGANGSPUNKT DER ERMITTLUNG EINER GEMEINSAMEN STEUERBEMESSUNGSGRUNDLAGE	201
III. VERFAHRENSRECHTLICHE ASPEKTE	202
IV. FAZIT	203
<b>SECHSTES KAPITEL: ZUSAMMENFASSUNG</b>	<b>205</b>