

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

2/2008

41. Ausgabe | 10. Jahrgang

Redaktion: Jürgen Wagner, LL.M.
WAGNER & JOOS, RECHTSANWÄLTE
Konstanz (verantwortlich)

Kirsten Bäuml
SINA · MAASSEN, Aachen

www.steuerrecht.org

41 **Editorial**

Wagner

Beiträge

- 42 Ahlbrecht/Birke **Kein Schutz des anonymen Anzeigenerstatters im Steuerstrafverfahren durch § 30 AO**
- 46 Beul **IAS, IFRS, Komitologie oder die Rechtssetzungsbefugnis privatrechtlicher Institutionen und der untaugliche Versuch zur Errichtung der Zinsschranke des § 4 h EStG**
- 51 Eicker **Ein harmonisiertes Bilanzsteuerrecht für Europa? Die „Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage“**
- 57 Worgulla **Einführung einer Schemulenbesteuerung durch die Abgeltungssteuer – Überblick über die Neuerungen – Gestaltungsmöglichkeiten**
- 63 Flöthmann **Der Zweck heiligt nicht jedes Mittel – Überlegungen zum Verwertungsverbot geheimdienstlich erlangter Beweismittel im Steuerstrafverfahren**
- 66 Unkelbach-Tomczak
Veranstaltungsbericht
5. Deutscher Finanzgerichtstag
am 21. 1. 2008 in Köln
- 71 **LiteraTour**
- 73 **Steermelder**
- 76 **Termine**

III. Fazit

Akteneinsicht im Steuerstrafverfahren ist gem. §§ 30 Abs. 4 Nr. 2 AO i. V. m. § 147 StPO zulässig und wird nicht durch das Steuergeheimnis beschränkt. Die Rechtsprechung des BFH zur Akteneinsicht im Besteuerungsverfahren ist nicht anwendbar. Es ist vielmehr strikt zwischen den Verfahrens-

arten Besteuerungsverfahren und (Steuer-)strafverfahren zu trennen. In letzterem gilt für die Akteneinsicht § 147 StPO und nicht § 86 FGO. Die Gefahr einer Verletzung des Steuergeheimnisses durch den Akteneinsicht gewährenden Beamten im Sinne von § 355 StGB kann im Steuerstrafverfahren damit nicht bestehen.

IAS, IFRS, Komitologie oder die Rechtssetzungsbefugnis privatrechtlicher Institutionen und der untaugliche Versuch zur Errichtung der Zinsschranke des § 4 h EStG

Dr. Carsten René Beul, RA/StB/WP/FAfStR/Revisore Contabile (I)/Reviseur d'Entreprises(L)/
Lehrbeauftragter an der Universität Koblenz-Landau; Neuwied/Mailand/Luxemburg

1. Problemstellung

Mit Verordnung 1606/2002/EG vom 19. Juli 2002¹ wurde im Mitentscheidungsverfahren nach Art. 251 EG beschlossen, grundsätzlich die Regelungen der internationalen Rechnungslegungsstandards² in das Gemeinschaftsrecht zu übernehmen. Die vorstehende Verordnung sieht vor, daß der International Accounting Standards Board (IASB) diese Rechnungslegungsgrundsätze erarbeiten soll und selbige im Wege des Komitologieverfahrens³ durch Verordnung der Kommission übernommen werden sollen. Nachfolgend soll untersucht werden, ob eine am Mitentscheidungsrecht des Europäischen Parlaments gemäß Art. 251 EG vorbei erlassene Verordnung wirksam ist.

2. International Accounting Standards Board und Anerkennungsverfahren

Hierzu soll kurz auf Historie und Struktur der regelsetzenden Institute eingegangen werden. Die Vorläuferorganisation des IASB, das International Accounting Standards Committee (IASC) wurde am 29. Juni 1973 mit Sitz in London von Berufsverbänden der Accountancy Profession (mehrheitlich Wirtschaftsprüfer) aus neun Ländern, darunter Deutschland, gegründet. Der International Accounting Standards Board (IASB) mit Sitz in London hat im April 2001 die Aufgabe, eine weltweite Konvergenz im Bereich internationaler Finanz-Berichterstattung zu erreichen, von dem IASC übernommen. Dabei wurde als zentrale Institution eine Stiftung (IASCF) mit Sitz in Delaware, U.S.A. gegründet, die sich durch Einlagen führender Wirtschaftsprüfergesellschaften, privater Finanzinstitutionen und

Industrieunternehmen aus der ganzen Welt, von Zentral- und Entwicklungsbanken und anderen internationalen Organisationen finanziert. Die Grundstruktur des IASC/IASB ist nunmehr durch drei Organe gekennzeichnet, die IASC Trustees, den IASB und das IFRIC. Die 22 Trustees, darunter Wirtschaftsprüfer, Analysten, Professoren, Bilanzersteller, nominieren und kontrollieren den IASB. Die Trustees sind ehrenamtlich tätig und bestimmen nach anfänglicher Auswahl durch ein Nominierungskomitee zukünftige neue Mitglieder durch Zuwahl (Kooptation). Der Board besteht überwiegend aus hauptamtlichen Mitgliedern. Er nimmt Berichte des International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC, früher SIC) betreffend der Interpretationen einzelner IFRS/IAS entgegen, entscheidet aber selbst über Veröffentlichung und damit Wirksamwerden dieser IFRIC. Ebenso entscheidet er über Veröffentlichung und Wirksamwerden der Standards.⁴ Es handelt sich somit um eine privatrechtlich organisierte Institution, der ihrerseits keinerlei demokratische Legitimation zukommt.

Die Rechtsverbindlichkeit der IFRS/IAS soll im Wege der Anerkennung („endorsement“) durch die Kommission erreicht werden. Das Anerkennungsverfahren der vom International Accounting Standards Board (IASB) entwickelten International Accounting Standards (IAS) bzw. der International Financial Reporting Standards (IFRS) soll dabei dem fortlaufenden Prozeß der Weiterentwicklung dieser

1 VO 1606/2002/EG vom 19. 7. 2002, ABl. L 243 vom 11. 9. 2002, 1.

2 „International Accounting Standards“ (IAS) und „International Financial Reporting Standards“ (IFRS) sowie die damit verbundenen Auslegungen (SIC/IFRIC-Interpretationen).

3 Siehe unten 3.

4 Lüdenbach, IAS/IFRS, 3. Aufl., 2004; vgl. auch www.ias.org.

Standards Rechnung tragen. Die Anerkennung der IAS/IFRS für die EG erfolgt im Wege der Komitologie. Dabei wird die Kommission in einem Basisrechtsakt ermächtigt, zu diesem Rechtsakt in einem vereinfachten Verfahren Durchführungsbestimmungen zu erlassen. Dabei legt die Kommission ihren Vorschlag für die Anerkennung (oder Ablehnung) eines IAS/IFRS einem Regelungsausschuß (Accounting Regulatory Committee – ARC) vor. Dieser besteht aus Vertretern der Mitgliedstaaten unter Vorsitz der Kommission. Stimmt der Ausschuß dem Anerkennungsvorschlag der Kommission zu, trifft die Kommission die Vorkehrungen für die Anwendung des Rechnungslegungsgrundsatzes in der EG. Sollte sich das ARC dem Vorschlag der Kommission nicht anschließen, hat die Kommission im Rahmen des Komitologieverfahrens den Rat mit ihrem Vorschlag zu befassen. Der Rat kann den Kommissionsvorschlag billigen oder mit qualifizierter Mehrheit ablehnen. Ein technischer Ausschuß (EFRAG – European Financial Reporting Advisory Group), bestehend aus Sachverständigen aus den Mitgliedstaaten, soll die Kommission bei der Einführung der IAS/IFRS in der EU mit seiner Technical Expert Group (EFRAG-TEG) beraten. Die Kommission hat in der EFRAG Beobachterstatus. Die EFRAG soll mit dem IASB in Kontakt stehen, um schon bei der Entwicklung eines neuen oder Änderung eines bestehenden IAS/IFRS auf die Belange der Gemeinschaft hinzuwirken.

Zur Beachtung bankbezogener und bankenaufsichtlicher Aspekte erhielt der BAC-Unterausschuß für Bilanzierung des Beratenden Bankenausschusses der EG (Banking Advisory Committee – BAC), der die Kommission in allen Banken- und Bankenaufsichtsfragen berät, einen Beobachterstatus bei der EFRAG-TEG.

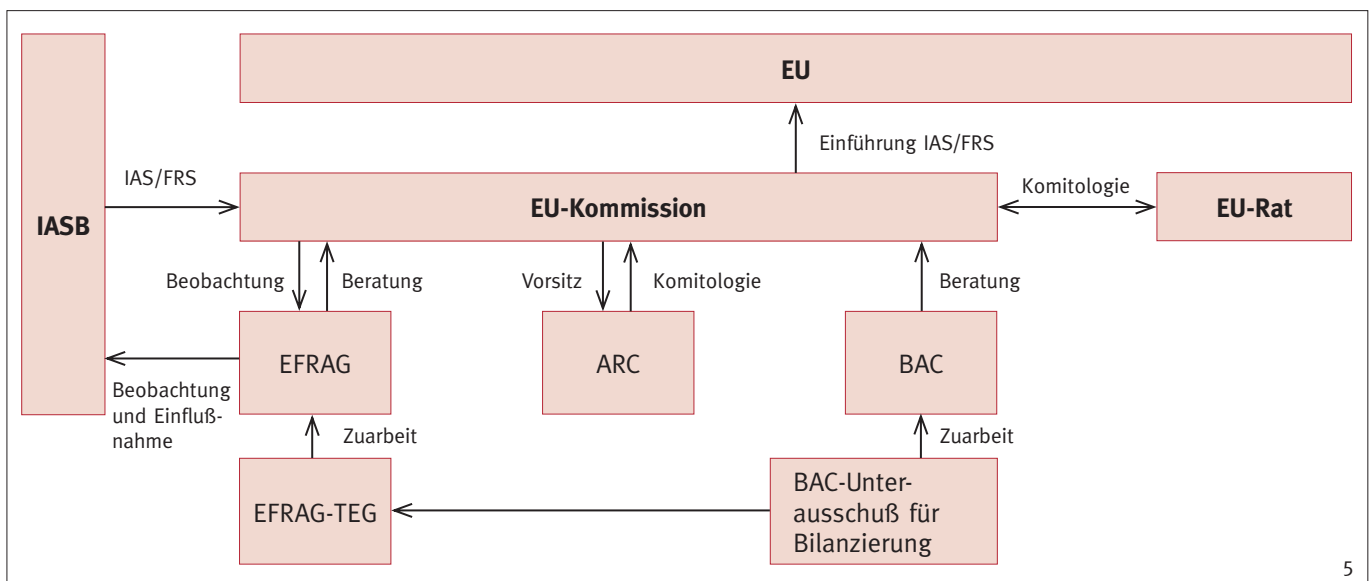
3. Komitologie

3.1. Grundsatz

Das vorstehend beschriebene Anhörungsverfahren wird gemeinschaftsrechtlich als Komitologieverfahren bezeichnet. Hierbei handelt es sich um ein Verfahren, bei dem der Rat nach Art. 202, 3. Spiegelstrich EG (ex-Art. 145) die Rechtsetzungsbefugnis auf die Kommission überträgt. Das Komitologieverfahren wurde auch vor der entsprechenden Normierung im EG-Vertrag bereits praktiziert.⁶ Diese Übertragung der Durchführungsbefugnis setzt voraus, daß die genannten Modalitäten den Grundsätzen und Regeln entsprechen, die der Rat auf Vorschlag der Kommission und nach Stellungnahme des Europäischen Parlaments vorher einstimmig festgelegt hat. Notwendig ist demnach die Aufstellung von Grundsätzen und Regeln in dem Rechtsakt, der die Durchführungsbefugnisse der Kommission überträgt. Soweit ist der Art. 202 EG noch in der Fassung unverändert geblieben, die Geltung hatte, als das Mitentscheidungsverfahren nach Art. 251 EG noch nicht eingeführt war.

3.2. Entwicklung der Beteiligung des Europäischen Parlaments am Rechtsetzungsverfahren

Dabei ist auf die Entwicklung der Beteiligung des Europäischen Parlaments an der Rechtsetzung einzugehen. Zunächst war der Rat alleiniges Organ der Rechtsetzung. Das Parlament mußte lediglich angehört werden, wobei die Stellungnahme für den Rat nicht verbindlich war. Dieses Anhörungs- oder Konsultationsverfahren gilt in einigen Bereichen noch weiter.⁷ Später wurde das Verfahren der Zusammenarbeit des Rates mit dem Europäischen Parlament



5 Quelle: Deutsche Bundesbank – Monatsbericht Juni 2002.

7 Vgl. Gellermann, in: Streinz EUV/EGV, 2003, vor Art. 250 Rn. 8 ff.

6 Zur Entwicklung vgl. Hummer/Obwexer, in: Streinz EUV/EGV, 2003, Art. 202 Rn. 25 ff.

durch die Einheitliche Europäische Akte von 1986 eingeführt.⁸ Hierdurch konnte das Parlament mit absoluter Mehrheit den Rat zu einem einstimmigen Beschluß zwingen, wenn der den Rechtsakt gegen den Willen des Parlamentes durchsetzen wollte. Dies ist nunmehr in Art. 252 EG normiert.

Zuletzt wurde mit dem Vertrag von Maastricht⁹ das Mitentscheidungsverfahren eingeführt, das nunmehr in Art. 251 EG normiert ist. Hier kann das Parlament einen Rechtsakt letztlich mit absoluter Mehrheit scheitern lassen. Dem gegenüber ist Art. 202, 3. Spiegelstrich EG so formuliert, als stehe die alleinige Befugnis der Rechtsetzung dem Rat zu. Art. 202 EG sieht keine Regelungen für den Fall vor, daß die Mitentscheidung des Parlaments nach Art. 251 EG betroffen ist.

3.3. Komitologie-Beschluß

Aus diesem Grund wurden mit dem sogenannten Komitologie-Beschluß des Rates vom 28. Juni 1999¹⁰ Modalitäten für die Ausübung der der Kommission übertragenen Durchführungsbefugnisse festgelegt. Die Festlegung erfolgte nach Stellungnahme des Europäischen Parlaments. Darin werden verschiedene Verfahren beschlossen. Der Beschluß selbst wurde nach Anhörung des Parlaments erlassen. Eine Mitentscheidung des Parlaments fand nicht statt.

Der Beschluß sieht in Art. 3 ein Beratungsverfahren vor, das heißt, bei Erlaß des Rechtsaktes nach Art. 202, 3. Spiegelstrich EG durch die Kommission wird vorher ein beratender Ausschuß, der sich aus den Vertretern der Mitgliedstaaten zusammensetzt, konsultiert. Im Verwaltungsverfahren gem. Art. 4 wird ein Verwaltungsausschuß aus Vertretern der Mitgliedstaaten zur Stellungnahme gebildet. Der Ausschuß stimmt entsprechend den in Art. 205 Abs. 2 und 4 EG vorgesehenen Modalitäten ab. Stimmt der Ausschuß in seiner Stellungnahme nicht mit den von der Kommission beabsichtigten Maßnahmen überein, so teilt die Kommission dies dem Rat mit und kann die Durchführung um bis zu drei Monate aufschieben. Der Rat kann in diesem Fall mit qualifizierter Mehrheit einen anders lautenden Beschluß fassen.

In Art. 5 wird das Regelungsverfahren beschrieben. Auch hier wird ein Ausschuß (Regelungsausschuß) gebildet, der sich aus Vertretern der Mitgliedstaaten zusammensetzt. Das weitere Verfahren entspricht dem des Verwaltungsverfahrens. Allerdings führt eine ablehnende Stellungnahme des Regelungsausschusses dazu, daß die Kommission die Durchführungsmaßnahme nicht beschließen kann.¹¹

Darüber hinaus ist in Art. 5 a ein Regelungsverfahren mit Kontrolle vorgesehen. Hierbei ist eine weitergehende Mitwirkung des Europäischen Parlaments vorgesehen. Der

Komitologie-Beschluß ist insbesondere wegen der unzureichenden Mitwirkungsmöglichkeiten des Europäischen Parlaments kritisiert worden.¹²

3.4. Regelungsverfahren

Die Umsetzung der internationalen Rechnungslegungsstandards erfolgte aufgrund des Verweises in Art. 6 VO 1606/2002/ EG gemäß Art. 5 des Komitologie-Beschlusses, der wie folgt lautet:

„(1) Die Kommission wird von einem Regelungsausschuß unterstützt, der sich aus Vertretern der Mitgliedstaaten zusammensetzt und in dem der Vertreter der Kommission den Vorsitz führt.

(2) Der Vertreter der Kommission unterbreitet dem Ausschuß einen Entwurf der zu treffenden Maßnahmen. Der Ausschuß gibt seine Stellungnahme zu diesem Entwurf innerhalb einer Frist ab, die der Vorsitzende unter Berücksichtigung der Dringlichkeit der betreffenden Frage festsetzen kann. Die Stellungnahme wird mit der Mehrheit abgegeben, die in Artikel 205 Absatz 2 des Vertrags für die Annahme der vom Rat auf Vorschlag der Kommission zu fassenden Beschlüsse vorgesehen ist. Bei der Abstimmung im Ausschuß werden die Stimmen der Vertreter der Mitgliedstaaten gemäß dem vorgenannten Artikel gewogen. Der Vorsitzende nimmt an der Abstimmung nicht teil.

(3) Die Kommission erläßt unbeschadet des Artikels 8 die beabsichtigten Maßnahmen, wenn sie mit der Stellungnahme des Ausschusses übereinstimmen.

(4) Stimmen die beabsichtigten Maßnahmen mit der Stellungnahme des Ausschusses nicht überein oder liegt keine Stellungnahme vor, so unterbreitet die Kommission dem Rat unverzüglich einen Vorschlag für die zu treffenden Maßnahmen und unterrichtet das Europäische Parlament.

(5) Ist das Europäische Parlament der Auffassung, daß ein Vorschlag, den die Kommission auf der Grundlage eines gemäß Artikel 251 des Vertrags erlassenen Basisrechtsakts unterbreitet hat, über die in diesem Basisrechtsakt vorgesehenen Durchführungsbefugnisse hinausgeht, so unterrichtet es den Rat über seinen Standpunkt.

(6) Der Rat kann, gegebenenfalls in Anbetracht eines solchen etwaigen Standpunktes, innerhalb einer Frist, die in jedem Basisrechtsakt festzulegen ist, die keinesfalls aber drei Monate von der Befassung des Rates an überschreiten darf, mit qualifizierter Mehrheit über den Vorschlag befinden.

8 ABl. 1987 L 169 vom 29. 6. 1987.

9 ABl. 1992 C 224 vom 31. 8. 1992.

10 1999/468/EG, ABl. L 184 vom 17. 7. 1999, 23; Beschluß geändert durch den Beschluß des Rates 2006/512/EG, ABl. L 200 vom 22. 7. 2006, 11.

11 Im einzelnen siehe unten 3.4.

12 *Mensching*, EuZW, 2000, 268; *Hummer/Obwexer*, in: Streinz EUV/EGV, 2003, Art. 202 Rn. 40 ff.; eine frühe Klage des Parlaments scheiterte an der Unzulässigkeit Rs. 302/87 EP/Rat, Slg. 1988, 5615.

Hat sich der Rat innerhalb dieser Frist mit qualifizierter Mehrheit gegen den Vorschlag ausgesprochen, so überprüft die Kommission den Vorschlag. Die Kommission kann dem Rat einen geänderten Vorschlag vorlegen, ihren Vorschlag erneut vorlegen oder einen Vorschlag für einen Rechtsakt auf der Grundlage des Vertrags vorlegen.

Hat der Rat nach Ablauf dieser Frist weder den vorgeschlagenen Durchführungsrechtsakt erlassen noch sich gegen den Vorschlag für die Durchführungsmaßnahmen ausgesprochen, so wird der vorgeschlagene Durchführungsrechtsakt von der Kommission erlassen.“

Nach der Rechtsprechung des EuGH stellt der Komitologie-Beschluß keine Rechtsnorm dar, sondern nur eine Verhaltensnorm, von der der Rat nicht ohne Angabe von Gründen abweichen kann.¹³ Nicht entschieden ist die Frage, ob im Wege des Regelungsverfahrens gemäß Art. 5 des Beschlusses 1999/468/EG die Grundsätze des Art. 251 EG unterlaufen werden können. Denn durch das Regelungsverfahren ist weder dem Parlament die Möglichkeit eröffnet, eine Verordnung zu Fall zu bringen, noch wurde der Wirtschafts- und Sozialausschuß hier angehört.

3.5. Festlegung wesentlicher Grundzüge und Grad der Bestimmtheit

Im Basisrechtsakt müssen die wesentlichen Grundzüge der zu regelnden Materie festgelegt werden.¹⁴ Dabei sind wesentlich solche Bestimmungen, durch die die grundsätzlichen Ausrichtungen der Gemeinschaftspolitik umgesetzt werden.¹⁵

Die Ermächtigung muß darüber hinaus bestimmt sein, sodaß die Grenzen der übertragenen Befugnis deutlich anzugeben sind.¹⁶ Auch wenn man die Judikatur dahin deutet, daß der Grad der Bestimmtheit variiert¹⁷, besteht eine Selbstbindung des Rats gemäß Art. 1 des Komitologie-Beschlusses dahingehend, daß die Hauptbestandteile der delegierten Befugnisse im Basisrechtsakt festzulegen sind.

3.6. Grundsätze und Regeln der VO 1606/2002/EG

Die Basisverordnung, auf deren Grundlage die weiteren Durchführungs-Verordnungen durch die Kommission erlassen werden, sieht in Art. 3 Abs. 2 vor:

„(2) Die internationalen Rechnungslegungsstandards können nur übernommen werden, wenn sie

- *dem Prinzip des Artikels 2 Absatz 3 der Richtlinie 78/660/EWG und des Artikels 16 Absatz 3 der Richtlinie 83/349/EWG nicht zuwiderlaufen sowie dem europäischen öffentlichen Interesse entsprechen und*
- *den Kriterien der Verständlichkeit, Erheblichkeit, Verlässlichkeit und Vergleichbarkeit genügen, die Finanzinformationen erfüllen müssen, um wirtschaftliche Entscheidungen und die Bewertung der Leistung einer Unternehmensleitung zu ermöglichen.“*

Artikel 2 Abs. 3 der vierten gesellschaftsrechtlichen Richtlinie RL 78/660/EWG lautet:

„Der Jahresabschluß hat ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft zu vermitteln.“

Artikel 16 Abs. 3 der siebten gesellschaftsrechtlichen Richtlinie RL 83/349/EWG lautet:

„Der konsolidierte Abschluß hat ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesamtheit der in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen zu vermitteln.“

Hierbei handelt es sich nur um allgemeinste Prinzipien, die die verabschiedeten gesellschaftsrechtlichen Richtlinien letztlich im vereinfachten Verordnungsverfahren konterkarieren. Grundsätzlich wäre im vorliegenden Fall nach Art. 251 EG im Mitentscheidungsverfahren über die Richtlinien neu zu befinden. Diese werden jedoch im vereinfachten Verfahren ausgehebelt. Das heißt, formal beschlossene Normen, die in einem komplizierten und ausgewogenen Verfahren zum Erlaß der Richtlinien führten, werden nunmehr durch ein allgemeines, wenig konkretes Prinzip, das sich in Art. 3 Abs. 2 VO 1606/2002/EG nur schwer greifen läßt, ersetzt. Der seinerzeitige Kompromiß zwischen der angelsächsischen Rechnungslegungsauffassung und der kontinentaleuropäischen Rechnungslegungspraxis wird einseitig zu Lasten letzterer unterlaufen. Die gesellschaftsrechtlichen Richtlinien waren seinerzeit geprägt von umfangreichen Beratungen und eben einem solchen Kompromiß.

Die Rechnungslegung als Teil des Gesellschaftsrechts kann nicht ohne Anpassung des Gesellschaftsrechts quasi einseitig zu Gunsten des angelsächsischen Rechts verschoben werden. Bekanntlich gibt es bei der Umsetzung des IFRS in das deutsche Recht große Schwierigkeiten bei der Rechnungslegung gerade beim Eigenkapitalbegriff, einem Begriff, den die Angelsachsen so nicht kennen. Im angelsächsischen Rechtsgebiet wird dieses EK-Thema mit „equity“ umschrieben und einfach gelöst. Equity und Eigenkapital stammen aus unterschiedlichen Rechtswelten und vertragen sich deswegen so lange nicht, solange auch das Gesellschaftsrecht der Mitgliedsstaaten nicht harmonisiert ist.

Wenn nunmehr eine Aufgabe der ursprünglich Rechnungslegungsgrundsätze erfolgen soll und eine Abwendung von den in den Richtlinien niedergelegten Rechnungslegungsgrundsätzen, bedarf es hierzu der demokratischen

¹³ EuGH Rs. C-378/00, Kommission/Parlament und Rat (Life), Slg. 2003, I-00937.

¹⁴ EuGH Rs. 23/75, Rey Soda, Slg. 1975, 1302 Rn. 10, 14.

¹⁵ EuGH Rs. C-240/90, Deutschland/Kommission, Slg. 1992, I-5383 Rn. 37.

¹⁶ EuGH Rs. 291/86, Central-Import Münster, Slg., 1988, 3679 Rn. 13.

¹⁷ Hummer/Obwexer, in: Streinz EUV/EGV, 2003, Art. 202 Rn. 35.

Legitimation, die über die diffuse Festlegung in Art. 3 Abs. 2 VO 1606/2002/EG hinausgehen muß. Keinesfalls kann davon gesprochen werden, daß Art. 3 Abs. 2 VO 1606/2002/EG „Grundsätze und Regeln“ aufstellt, im Rahmen derer die Modalitäten nur noch gemäß Art. 202 3. Spiegelstrich EG von der Kommission festgelegt werden müssen. Der von der Rechtsprechung geforderte Grad der Bestimmtheit, daß die Befugnisse hinreichend umschrieben sind, ist nicht eingehalten. Die Hauptbestandteile der delegierten Befugnisse sind nicht im Basisrechtsakt festgelegt. Umso weniger sind die wesentlichen Grundzüge der zu regelnden Materie dort enthalten. Wie soll man aus dem Absatz eines Artikels die wesentlichen Grundzüge für ein mehrere hundert Seiten umfassendes Regelungswerk herauslesen können? Im höchsten Maße bedenklich erscheint es, wenn ein privates Institut Rechnungslegungsgrundsätze erarbeitet, die durch ein vereinfachtes Verfahren unter Umgehung des Art. 251 EG ohne die dort vorgeschriebene Mitwirkung des Europäischen Parlaments und auch des Wirtschafts- und Sozialausschusses erlassen werden. Dies entspricht der gemeinschaftsrechtlich unzulässigen Übertragung von Kompetenzen an vertragsfremde Dritte.¹⁸ Die Umsetzung der Rechnungslegungsstandards in das Gemeinschaftsrecht ist daher als unwirksam anzusehen, da sie das institutionelle Gleichgewicht eklatant verletzen.

4. Folgen für Sanktionen

Soweit die Umsetzung der Rechnungslegungsstandards auf Grund der vorstehenden Ausführungen als nicht wirksam anzusehen sind, wären alle Sanktionen, die eine Verletzung dieser Standards ahnden sollen, unanwendbar. Dies gilt auch für berufsrechtliche Maßnahmen gegen Abschlußprüfer. Insoweit wäre die Entscheidung durch den Europäischen Gerichtshof gegebenenfalls in einem Vorlageverfahren zu klären.

5. Zinsschranke des § 4 h EStG

Wenn in § 4 h EStG die Zinsschrankenregelung auf die IFRS in der durch EG-Verordnungen umgesetzten Fassung verweisen soll, liefe diese leer, wenn die Standards als solche nicht wirksam umgesetzt wurden. Mangels unwirksamer Umsetzung ist die Berechnung der Zinsschranke nicht möglich. Allerdings wäre auch bei wirksamer Umsetzung eine Wirksamkeit der Zinsschrankenregelung nicht denkbar. Denn der Gesetzestext ist handwerklich gänzlich mißlungen und vollkommen unausgegoren. § 4 h Abs. 2 S. 8 EStG lautet: „Die für den Eigenkapitalvergleich maßgeblichen Abschlüsse sind einheitlich nach den International Financial Reporting Standards (IFRS) zu erstellen.“

Es ist vollkommen unklar, worauf verwiesen wird. Ist ein statischer Verweis auf die Rechnungslegungsgrundsätze zum Zeitpunkt der Beschlußfassung über die vorliegende Norm gemeint? Wenn ja, ist die damals durch EG-Verordnungen umgesetzte Fassung gemeint oder der Stand, der durch das IASB festgelegt wurde? Letzteres hieße, daß ein verfassungsrechtlich höchst fragwürdiger Verweis auf Regelungen erfolgt wäre, die von privatrechtlichen Institutionen erlassen werden; der IASB als beliehener Unternehmer des deutschen Gesetzgebers. Daneben könnte auch ein dynamischer Verweis gemeint sein, etwa ein solcher auf die IFRS in der jeweiligen Fassung des IASB oder der EG-Verordnungen. Dies wird aus dem Gesetzestext nicht deutlich. Aber auch dies wäre verfassungsrechtlich bedenklich, da die Standards ja gerade immer weiter fortentwickelt werden sollen, dem Normadressaten also nicht klar ist, welche Regelung auf ihn Anwendung finden soll. Allein wegen der Unklarheiten aufgrund handwerklich haarsträubender Verweisteknik ist die Regelung zur Zinsschranke nicht justizierbar. Dies gilt umso mehr vor dem Hintergrund, daß auch kein sachverständiger Dritter, geschweige denn ein Normalbürger, diesen Gesetzestext noch verstehen kann. Mangelnde Normenklarheit muß auch hier zur Verfassungswidrigkeit führen.¹⁹

6. Fazit

Die Wirksamkeit der Übernahme der internationalen Rechnungslegungsstandards im Verfahren der Komitologie durch die EG-Kommission begegnet erheblichen gemeinschaftsrechtlichen Bedenken. Folgen ergeben sich hierdurch sowohl für eventuelle Sanktionen wegen Verletzung der Rechnungslegungsvorschriften, was durch den EuGH entschieden werden müßte, als auch für die Zinsschrankenregelung des § 4 h EStG, die unanwendbar wäre. Die mangelnde Anwendbarkeit ergibt sich aber auch aus dem unklaren Wortlaut der Norm des § 4 h EStG.

¹⁸ EuGH, verb. Rs. 9/56 und 10/56, Meroni/Hohe Behörde, Slg. 1957/58, 133; dieselbe Problematik ergibt sich verfassungsrechtlich wegen des Gesetzesvorbehalts, wenn privatrechtlich organisierte Institutionen quasi-normsetzende Kompetenzen in Anspruch nehmen, wie z. B. für IDW e.V. und Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V., wenn man sich die hohe Hürde vor Augen hält, die Art. 80 GG für Rechtsverordnungen aufstellt.

¹⁹ Vgl. BFH Vorlagebeschluß vom 6. 9. 2006 IX R 26/04.