

Schriftenreihe Betriebswirtschaftliche Steuerlehre  
Rechnungswesen und Finanzen

**Marco Dietel**

**International Accounting Standards/  
International Financial  
Reporting Standards und  
steuerliche Gewinnermittlung**

Verlag Wissenschaft & Praxis



International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards  
und steuerliche Gewinnermittlung

**Schriftenreihe**  
**Betriebswirtschaftliche Steuerlehre**  
**Rechnungswesen und Finanzen**

**Band 9**

Herausgeber:

Prof. Dr. Matthias Lehmann  
Universität Trier

Prof. Dr. Otto Altenburger  
Universität Wien

Marco Dietel

**International Accounting Standards/  
International Financial Reporting Standards  
und steuerliche Gewinnermittlung**

Möglichkeiten für eine modifizierte Maßgeblichkeit

Verlag Wissenschaft & Praxis



## **Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek**

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

ISBN 3-89673-237-4

© Verlag Wissenschaft & Praxis  
Dr. Brauner GmbH 2004  
D-75447 Sternenfels, Nußbaumweg 6  
Tel. 07045/930093 Fax 07045/930094

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.

Printed in Germany

# Geleitwort

Kurz vor dem Wirksamwerden der Verpflichtung für kapitalmarktorientierte Unternehmen im Europäischen Wirtschaftsraum, ihre Konzernabschlüsse nach den International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS) aufzustellen, legt Herr Dietel eine Untersuchung vor, wie das traditionelle Konzept der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Rechnungslegung für die steuerliche Gewinnermittlung beibehalten werden könnte, wenn die Jahresabschlüsse nach den IAS/IFRS aufgestellt werden. Die derzeitige Notwendigkeit, im Fall der freiwilligen Anwendung der IAS/IFRS auf den Jahresabschluß – die unabhängig vom Konzernabschluß erlaubt ist – zusätzlich einen Jahresabschluß nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches aufzustellen, könnte sich dann erübrigen.

Herr Dietel entwickelt konkrete Konzeptionen einer Maßgeblichkeit der IAS/IFRS für die steuerliche Gewinnermittlung, und zwar nicht nach seinem Gutdünken, sondern anhand einer sorgfältigen Orientierung an den „Zielkriterien“ der deutschen Unternehmensbesteuerung, wie sie derzeit bestehen bzw. vom Steuergesetzgeber proklamiert worden sind. Er untersucht erstmals umfassend, inwieweit die IAS/IFRS im einzelnen mit den genannten „Zielkriterien“ kompatibel sind. Dabei vergleicht er detailliert die Gewinnermittlungsvorschriften der IAS/IFRS und die steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften.

Dieser Vergleich macht die Arbeit für alle Interessenten in Theorie und Praxis an der Rechnungslegung nach den IAS/IFRS und an der steuerlichen Gewinnermittlung lesenswert. Auch der deutsche (und analog der österreichische) Gesetzgeber wäre gut beraten, die Ergebnisse der Schrift zur Kenntnis zu nehmen. Ihre besondere Stärke liegt darin, daß sie im Bewußtsein, daß sich eine Festlegung auf eine bestimmte Variante kaum wissenschaftlich begründen ließe, übersichtlich mehrere genau ausgearbeitete und zum Teil sehr innovative Vorschläge macht, wie eine IAS/IFRS-Maßgeblichkeit ausgestaltet werden könnte bzw. müßte, wenn die Verstöße gegen verschiedene der genannten „Zielkriterien“ der Unternehmensbesteuerung minimiert werden sollen. Da mehrere dieser Varianten nicht sehr viele Abweichungsvorschriften bedingen, erscheint eine IAS/IFRS-Maßgeblichkeit für die steuerliche Gewinnermittlung durchaus umsetzbar. Damit könnte das Konzept der Einheitsbilanz mit Einschränkungen ungefähr im gleichen Umfang wie derzeit trotz der Internationalisierung der Rechnungslegung weitergeführt werden, ohne die Unternehmensbesteuerung grundsätzlich zu verändern.



# Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde unter dem Titel „International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards und steuerliche Gewinnermittlung – Entwicklung eines Entscheidungsmodells zur Ableitung konkreter Konzeptionen einer Maßgeblichkeit der IAS/IFRS für die steuerliche Gewinnermittlung“ im Sommersemester 2004 von der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität Regensburg als Dissertation angenommen.

Am Anfang dieser Arbeit stand die feste Überzeugung, dass die IAS (von IFRS war damals noch nicht die Rede) zunehmend an Bedeutung gewinnen und letztendlich auch Eingang in den handelsrechtlichen Einzelabschluss finden werden. Wenngleich dieser Zeitpunkt auch einige Jahre, nachdem die Idee für diese Untersuchung entstanden ist und ihr erster Federstrich geführt wurde, noch immer nicht gekommen ist, so haben die aktuellen, während der Bearbeitungszeit eingetretenen Entwicklungen diese Überzeugung bestätigt. Eine Öffnung des handelsrechtlichen Einzelabschlusses für die IAS/IFRS scheint nur mehr eine Frage der Zeit zu sein. Die daraus resultierenden Fragestellungen für die an den Einzelabschluss anknüpfende Unternehmensbesteuerung sind evident. Diese Fragestellungen möglichen Lösungen zuzuführen, ist die Zielsetzung dieser Arbeit.

Mein ganz besonderer Dank gilt meinem Doktorvater, Herrn Professor Dr. Otto A. Altenburger, der diese Arbeit von Anfang bis Ende engagiert betreut hat. Die stets konstruktiven Gespräche mit ihm haben wesentlich zum Gelingen der Arbeit beigetragen. Herrn Professor Dr. Dirk Meyer-Scharenberg danke ich für die freundliche Übernahme des Zweitgutachtens.

Für die kritische Durchsicht wesentlicher Teile des Manuskripts und für zahlreiche wertvolle Hinweise und Diskussionen bin ich vor allem Herrn Dr. Ingo Stangl und Herrn Dr. Pinkas Fußbroich zu Dank verpflichtet. Ermöglicht wurde diese Arbeit u.a. durch die Förderung der Ernst & Young Wirtschaftsprüfungsgesellschaft AG. Bedanken möchte ich mich dabei insbesondere bei Herrn Helmut Mendel, der mich in den Jahren, in denen mein berufliches Engagement infolge der Erstellung dieser Arbeit auf zwei Wochentage beschränkt bleiben musste, unverdrossen unterstützt hat. Meiner Freundin Monika Schmidt danke ich für die private wie auch fachliche Unterstützung während meiner gesamten Promotionszeit und vor allen Dingen für ihr „umfassendes Nachsehen in jeglichem Wortsinne“.<sup>0</sup>

München, im Mai 2004

Marco Dietel

---

<sup>0</sup> Moxter, A., Bilanzlehre, 1984, Seite V.





# Inhaltsübersicht

<b>1. Einführung</b> .....	<b>1</b>
1.1. Problemstellung .....	1
1.2. Zielsetzung der Arbeit .....	2
1.3. Methodik und Aufbau der Arbeit .....	3
1.4. Literaturüberblick .....	5
<b>2. Beibehaltung und Ausgestaltung des Maßgeblichkeitsprinzips bei handelsrechtlicher Rechnungslegung nach den IAS/IFRS als Entscheidungsproblem des Gesetzgebers</b> .....	<b>9</b>
2.1. Überblick über die Entscheidungssituation .....	9
2.2. Vorgelagerte Entscheidung über die Anwendung der IAS/IFRS im Einzelabschluss .....	12
2.3. Entscheidung über die Beibehaltung und Ausgestaltung des Maßgeblichkeitsprinzips de lege ferenda .....	18
<b>3. Zielkriterien der Unternehmensbesteuerung de lege lata</b> .....	<b>27</b>
3.1. Zielkriterien der Unternehmensbesteuerung de lege lata: Ableitungsbasis, Nachweis ihrer Entscheidungsrelevanz und Voraussetzungen ihrer Operationalisierung .....	27
3.2. Definition und Operationalisierung der in das Untersuchungsmodell einbezogenen Zielkriterien .....	29
3.3. Nicht in das Untersuchungsmodell einbezogene Zielkriterien .....	57
<b>4. Vergleichende Darstellung der Gewinnermittlungsvorschriften der IAS/IFRS und des Bilanzsteuerrechts und Analyse der jeweiligen Zielkonformität der IAS/IFRS-Vorschriften</b> .....	<b>61</b>
4.1. Vorbemerkungen .....	61
4.2. IAS 2: Vorräte .....	65
4.3. IAS 8: Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden .....	79
4.4. IAS 10: Ereignisse nach dem Bilanzstichtag .....	88

4.5. IAS 11: Fertigungsaufträge .....	93
4.6. IAS 16: Sachanlagen .....	102
4.7. IAS 17: Leasingverhältnisse.....	114
4.8. IAS 18: Erträge.....	127
4.9. IAS 19: Leistungen an Arbeitnehmer (unter Berücksichtigung des Exposure Drafts 2 „Share-Based Payment“).....	138
4.10. IAS 20: Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand ..	159
4.11. IAS 21: Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse.....	167
4.12. IAS 22: Unternehmenszusammenschlüsse (unter Berücksichtigung des Exposure Drafts 3 „Business Combinations“)......	175
4.13. IAS 23: Fremdkapitalkosten.....	183
4.14. IAS 27: Konzernabschlüsse und Bilanzierung von Anteilen an Tochterunternehmen.....	189
4.15. IAS 28: Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen.....	197
4.16. IAS 31: Rechnungslegung über Anteile an Joint Ventures .....	201
4.17. IAS 36: Wertminderung von Vermögenswerten .....	205
4.18. IAS 37: Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen.....	213
4.19. IAS 38: Immaterielle Vermögenswerte.....	225
4.20. IAS 39: Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung.....	234
4.21. IAS 40: Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien .....	244
<b>5. Darstellung des Entscheidungsmodells und Auswertung der Untersuchungsergebnisse.....</b>	<b>251</b>
5.1. Vorbemerkung .....	251
5.2. Ergebnisübersicht .....	252
5.3. Entscheidungsmodell zur Ableitung konkreter Konzeptionen einer Maßgeblichkeit der IAS/IFRS für die steuerliche Gewinnermittlung.....	254
5.4. Schlussfolgerungen für die Grundsatzentscheidung über die Beibehaltung der Maßgeblichkeit.....	260
5.5. Eigener Vorschlag einer IAS/IFRS-Maßgeblichkeit.....	263
<b>6. Schlussbemerkung.....</b>	<b>265</b>

# Inhaltsverzeichnis

<b>Geleitwort</b> .....	<b>V</b>
<b>Vorwort</b> .....	<b>VII</b>
<b>Inhaltsübersicht</b> .....	<b>IX</b>
<b>Inhaltsverzeichnis</b> .....	<b>XI</b>
<b>Abbildungsverzeichnis</b> .....	<b>XXII</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis</b> .....	<b>XXIII</b>
<b>1. Einführung</b> .....	<b>1</b>
1.1. Problemstellung .....	1
1.2. Zielsetzung der Arbeit .....	2
1.3. Methodik und Aufbau der Arbeit .....	3
1.4. Literaturüberblick .....	5
<b>2. Beibehaltung und Ausgestaltung des Maßgeblichkeitsprinzips bei handelsrechtlicher Rechnungslegung nach den IAS/IFRS als Entscheidungsproblem des Gesetzgebers</b> .....	<b>9</b>
2.1. Überblick über die Entscheidungssituation .....	9
2.2. Vorgelagerte Entscheidung über die Anwendung der IAS/IFRS im Einzelabschluss.....	12
2.2.1. Der Gesetzgeber als alleiniger Entscheidungsträger .....	12
2.2.2. Entscheidung über die grundsätzliche Öffnung des Einzelabschlusses.....	13
2.2.3. Entscheidung über den Anwenderkreis einer IAS/IFRS-Rechnungslegung.....	16
2.3. Entscheidung über die Beibehaltung und Ausgestaltung des Maßgeblichkeitsprinzips de lege ferenda .....	18
2.3.1. Notwendige Voraussetzungen für die Beibehaltung des Maßgeblichkeitsprinzips.....	18
2.3.1.1. Überblick.....	18

2.3.1.2.	Konzeptionelle Eignung der IAS/IFRS.....	19
2.3.1.3.	Verfassungskonforme Übernahme der IAS/IFRS in deutsches Recht .....	21
2.3.1.4.	Zwischenergebnis.....	23
2.3.2.	Der Gesetzgeber als alleiniger Entscheidungsträger .....	23
2.3.3.	Interdependenz zwischen den Entscheidungen über die grundsätzliche Beibehaltung der Maßgeblichkeit und deren konkrete Ausgestaltung .....	25
2.3.4.	Gesetzgeberische Zielkriterien der Unternehmensbesteuerung de lege lata als potenzielle Entscheidungsdeterminanten für die Beibehaltung und Ausgestaltung des Maßgeblichkeitsprinzips de lege ferenda .....	25
<b>3.</b>	<b>Zielkriterien der Unternehmensbesteuerung de lege lata.....</b>	<b>27</b>
3.1.	Zielkriterien der Unternehmensbesteuerung de lege lata: Ableitungsbasis, Nachweis ihrer Entscheidungsrelevanz und Voraussetzungen ihrer Operationalisierung .....	27
3.2.	Definition und Operationalisierung der in das Untersuchungsmodell einbezogenen Zielkriterien .....	29
3.2.1.	Überblick .....	29
3.2.2.	Einmalbesteuerung von Erträgen.....	30
3.2.2.1.	Inhalt, Ursprung und bisherige Entscheidungsrelevanz des Zielkriteriums.....	30
3.2.2.2.	Operationalisierung des Zielkriteriums im Rahmen des Modells..	34
3.2.3.	Keine Besteuerung unrealisierter Erträge .....	36
3.2.3.1.	Inhalt, Ursprung und bisherige Entscheidungsrelevanz des Zielkriteriums.....	36
3.2.3.2.	Operationalisierung des Zielkriteriums im Rahmen des Modells .....	39
3.2.4.	Gleichmäßigkeit der Besteuerung.....	40
3.2.4.1.	Inhalt, Ursprung und bisherige Entscheidungsrelevanz des Zielkriteriums.....	40
3.2.4.2.	Operationalisierung des Zielkriteriums im Rahmen des Modells .....	43

3.2.5.	Objektivierung der Gewinnermittlung.....	45
3.2.5.1.	Inhalt, Ursprung und bisherige Entscheidungsrelevanz des Zielkriteriums.....	45
3.2.5.1.1.	Vorbemerkung.....	45
3.2.5.1.2.	Klassische Interpretation .....	45
3.2.5.1.3.	Interpretation des Gesetzgebers .....	46
3.2.5.2.	Operationalisierung des Zielkriteriums im Rahmen des Modells .....	47
3.2.5.2.1.	Vorbemerkung.....	47
3.2.5.2.2.	Interpretation des Gesetzgebers .....	48
3.2.5.2.3.	Klassische Interpretation .....	49
3.2.6.	Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit .....	49
3.2.6.1.	Inhalt, Ursprung und bisherige Entscheidungsrelevanz des Zielkriteriums.....	49
3.2.6.2.	Operationalisierung des Zielkriteriums im Rahmen des Modells .....	51
3.2.7.	Gegenseitige Abgrenzung einzelner Zielkriteriumspaare.....	54
3.2.7.1.	Vorbemerkung.....	54
3.2.7.2.	Abgrenzung der beiden Zielkriterien „Einmalbesteuerung von Erträgen“ und „keine Besteuerung unrealisierter Erträge“.....	55
3.2.7.3.	Abgrenzung der beiden Zielkriterien „Gleichmäßigkeit der Besteuerung“ und „Objektivierung der Gewinnermittlung“ (klassische Interpretation).....	55
3.3.	Nicht in das Untersuchungsmodell einbezogene Zielkriterien.....	57
3.3.1.	Investitionsförderung.....	57
3.3.2.	Sonstige volkswirtschaftlich orientierte Zielkriterien.....	58
3.3.3.	Vereinfachung der Besteuerung.....	58
3.3.4.	Einheitlichkeit der Rechtsordnung.....	59
<b>4.</b>	<b>Vergleichende Darstellung der Gewinnermittlungsvorschriften der IAS/IFRS und des Bilanzsteuerrechts und Analyse der jeweiligen Zielkonformität der IAS/IFRS- Vorschriften .....</b>	<b>61</b>
4.1.	Vorbemerkungen .....	61

4.2.	IAS 2: Vorräte .....	65
4.2.1.	Darstellung des Regelungsinhalts.....	65
4.2.2.	Bilanzierung von Vorräten nach Bilanzsteuerrecht .....	69
4.2.3.	Wesentliche Unterschiede zwischen IAS 2 und Bilanzsteuerrecht .....	73
4.2.4.	Zielkonformität des Standards .....	77
4.2.4.1.	Einmalbesteuerung von Erträgen .....	77
4.2.4.2.	Keine Besteuerung unrealisierter Erträge .....	77
4.2.4.3.	Gleichmäßigkeit der Besteuerung .....	77
4.2.4.4.	Objektivierung der Gewinnermittlung .....	78
4.2.4.4.1.	Interpretation des Gesetzgebers .....	78
4.2.4.4.2.	Klassische Interpretation .....	78
4.3.	IAS 8: Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden.....	79
4.3.1.	Darstellung des Regelungsinhalts.....	79
4.3.2.	Behandlung von Schätzungsänderungen, von Bilanzierungsfehlern sowie von Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden nach Bilanzsteuerrecht .....	81
4.3.3.	Wesentliche Unterschiede zwischen IAS 8 und Bilanzsteuerrecht .....	84
4.3.4.	Zielkonformität des Standards .....	85
4.3.4.1.	Einmalbesteuerung von Erträgen .....	85
4.3.4.2.	Keine Besteuerung unrealisierter Erträge .....	86
4.3.4.3.	Gleichmäßigkeit der Besteuerung .....	86
4.3.4.4.	Objektivierung der Gewinnermittlung .....	87
4.3.4.4.1.	Interpretation des Gesetzgebers .....	87
4.3.4.4.2.	Klassische Interpretation .....	87
4.4.	IAS 10: Ereignisse nach dem Bilanzstichtag.....	88
4.4.1.	Darstellung des Regelungsinhalts.....	88
4.4.2.	Bilanzierung von Ereignissen nach dem Bilanzstichtag nach Bilanzsteuerrecht .....	89
4.4.3.	Wesentliche Unterschiede zwischen IAS 10 und Bilanzsteuerrecht .....	92
4.4.4.	Zielkonformität des Standards .....	93
4.5.	IAS 11: Fertigungsaufträge .....	93
4.5.1.	Darstellung des Regelungsinhalts.....	93
4.5.2.	Bilanzierung von Fertigungsaufträgen nach Bilanzsteuerrecht .....	96

4.5.3.	Wesentliche Unterschiede zwischen IAS 11 und Bilanzsteuerrecht .....	99
4.5.4.	Zielkonformität des Standards .....	100
4.5.4.1.	Einmalbesteuerung von Erträgen .....	100
4.5.4.2.	Keine Besteuerung unrealisierter Erträge .....	100
4.5.4.3.	Gleichmäßigkeit der Besteuerung .....	101
4.5.4.4.	Objektivierung der Gewinnermittlung .....	102
4.5.4.4.1.	Interpretation des Gesetzgebers .....	102
4.5.4.4.2.	Klassische Interpretation .....	102
4.6.	IAS 16: Sachanlagen .....	102
4.6.1.	Darstellung des Regelungsinhalts .....	102
4.6.2.	Bilanzierung von Sachanlagen nach Bilanzsteuerrecht .....	107
4.6.3.	Wesentliche Unterschiede zwischen IAS 16 und Bilanzsteuerrecht .....	110
4.6.4.	Zielkonformität des Standards .....	111
4.6.4.1.	Einmalbesteuerung von Erträgen .....	111
4.6.4.2.	Keine Besteuerung unrealisierter Erträge .....	112
4.6.4.3.	Gleichmäßigkeit der Besteuerung .....	112
4.6.4.4.	Objektivierung der Gewinnermittlung .....	113
4.6.4.4.1.	Interpretation des Gesetzgebers .....	113
4.6.4.4.2.	Klassische Interpretation .....	113
4.7.	IAS 17: Leasingverhältnisse .....	114
4.7.1.	Darstellung des Regelungsinhalts .....	114
4.7.2.	Bilanzierung von Leasingverhältnissen nach Bilanzsteuerrecht .....	119
4.7.3.	Wesentliche Unterschiede zwischen IAS 17 und Bilanzsteuerrecht .....	123
4.7.4.	Zielkonformität des Standards .....	125
4.7.4.1.	Einmalbesteuerung von Erträgen .....	125
4.7.4.2.	Keine Besteuerung unrealisierter Erträge .....	125
4.7.4.3.	Gleichmäßigkeit der Besteuerung .....	126
4.7.4.4.	Objektivierung der Gewinnermittlung .....	127
4.7.4.4.1.	Interpretation des Gesetzgebers .....	127
4.7.4.4.2.	Klassische Interpretation .....	127
4.8.	IAS 18: Erträge .....	127
4.8.1.	Darstellung des Regelungsinhalts .....	127
4.8.2.	Bilanzierung von Erträgen nach Bilanzsteuerrecht .....	131
4.8.3.	Wesentliche Unterschiede zwischen IAS 18 und Bilanzsteuerrecht .....	135



4.8.4. Zielkonformität des Standards .....	136
4.8.4.1. Einmalbesteuerung von Erträgen .....	136
4.8.4.2. Keine Besteuerung unrealisierter Erträge .....	136
4.8.4.3. Gleichmäßigkeit der Besteuerung .....	136
4.8.4.4. Objektivierung der Gewinnermittlung .....	137
4.8.4.4.1. Interpretation des Gesetzgebers .....	137
4.8.4.4.2. Klassische Interpretation .....	137
4.9. IAS 19: Leistungen an Arbeitnehmer (unter Berücksichtigung des Exposure Drafts 2 „Share-Based Payment“) .....	138
4.9.1. Darstellung des Regelungsinhalts .....	138
4.9.2. Bilanzierung von Leistungen an Arbeitnehmer nach Bilanzsteuerrecht .....	146
4.9.3. Wesentliche Unterschiede zwischen IAS 19 und Bilanzsteuerrecht .....	154
4.9.4. Zielkonformität des Standards .....	157
4.9.4.1. Einmalbesteuerung von Erträgen .....	157
4.9.4.2. Keine Besteuerung unrealisierter Erträge .....	157
4.9.4.3. Gleichmäßigkeit der Besteuerung .....	157
4.9.4.4. Objektivierung der Gewinnermittlung .....	157
4.9.4.4.1. Interpretation des Gesetzgebers .....	157
4.9.4.4.2. Klassische Interpretation .....	158
4.10. IAS 20: Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand .....	159
4.10.1. Darstellung des Regelungsinhalts .....	159
4.10.2. Bilanzierung von Zuwendungen der öffentlichen Hand nach Bilanzsteuerrecht .....	162
4.10.3. Wesentliche Unterschiede zwischen IAS 20 und Bilanzsteuerrecht .....	165
4.10.4. Zielkonformität des Standards .....	165
4.10.4.1. Einmalbesteuerung von Erträgen .....	165
4.10.4.2. Keine Besteuerung unrealisierter Erträge .....	165
4.10.4.3. Gleichmäßigkeit der Besteuerung .....	166
4.10.4.4. Objektivierung der Gewinnermittlung .....	166
4.11. IAS 21: Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse .....	167
4.11.1. Darstellung des Regelungsinhalts .....	167
4.11.2. Bilanzierung von Wechselkursänderungen nach Bilanzsteuerrecht .....	170
4.11.3. Wesentliche Unterschiede zwischen IAS 21 und Bilanzsteuerrecht .....	173

4.11.4. Zielkonformität des Standards .....	174
4.11.4.1. Einmalbesteuerung von Erträgen .....	174
4.11.4.2. Keine Besteuerung unrealisierter Erträge .....	174
4.11.4.3. Gleichmäßigkeit der Besteuerung .....	174
4.11.4.4. Objektivierung der Gewinnermittlung .....	175
4.11.4.4.1. Interpretation des Gesetzgebers .....	175
4.11.4.4.2. Klassische Interpretation .....	175
4.12. IAS 22: Unternehmenszusammenschlüsse (unter Berücksichtigung des Exposure Drafts 3 „Business Combinations“).....	175
4.12.1. Darstellung des Regelungsinhalts .....	175
4.12.2. Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen nach Bilanzsteuerrecht .....	178
4.12.3. Wesentliche Unterschiede zwischen IAS 22 und Bilanzsteuerrecht .....	180
4.12.4. Zielkonformität des Standards .....	181
4.12.4.1. Einmalbesteuerung von Erträgen .....	181
4.12.4.2. Keine Besteuerung unrealisierter Erträge .....	181
4.12.4.3. Gleichmäßigkeit der Besteuerung .....	182
4.12.4.4. Objektivierung der Gewinnermittlung .....	182
4.12.4.4.1. Interpretation des Gesetzgebers .....	182
4.12.4.4.2. Klassische Interpretation .....	182
4.13. IAS 23: Fremdkapitalkosten .....	183
4.13.1. Darstellung des Regelungsinhalts .....	183
4.13.2. Bilanzierung von Fremdkapitalkosten nach Bilanzsteuerrecht .....	185
4.13.3. Wesentliche Unterschiede zwischen IAS 23 und Bilanzsteuerrecht .....	187
4.13.4. Zielkonformität des Standards .....	187
4.13.4.1. Einmalbesteuerung von Erträgen .....	187
4.13.4.2. Keine Besteuerung unrealisierter Erträge .....	187
4.13.4.3. Gleichmäßigkeit der Besteuerung .....	188
4.13.4.4. Objektivierung der Gewinnermittlung .....	188
4.13.4.4.1. Interpretation des Gesetzgebers .....	188
4.13.4.4.2. Klassische Interpretation .....	188
4.14. IAS 27: Konzernabschlüsse und Bilanzierung von Anteilen an Tochterunternehmen .....	189
4.14.1. Darstellung des Regelungsinhalts .....	189

4.14.2. Bilanzierung von Anteilen an Tochterunternehmen nach Bilanzsteuerrecht .....	190
4.14.3. Wesentliche Unterschiede zwischen IAS 27 und Bilanzsteuerrecht .....	193
4.14.4. Zielkonformität des Standards .....	194
4.14.4.1. Einmalbesteuerung von Erträgen .....	194
4.14.4.2. Keine Besteuerung unrealisierter Erträge .....	195
4.14.4.3. Gleichmäßigkeit der Besteuerung .....	195
4.14.4.4. Objektivierung der Gewinnermittlung .....	196
4.14.4.4.1. Interpretation des Gesetzgebers .....	196
4.14.4.4.2. Klassische Interpretation .....	196
4.15. IAS 28: Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen .....	197
4.15.1. Darstellung des Regelungsinhalts .....	197
4.15.2. Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen nach Bilanzsteuerrecht .....	199
4.15.3. Wesentliche Unterschiede zwischen IAS 28 und Bilanzsteuerrecht .....	199
4.15.4. Zielkonformität des Standards .....	200
4.15.4.1. Einmalbesteuerung von Erträgen .....	200
4.15.4.2. Keine Besteuerung unrealisierter Erträge .....	200
4.15.4.3. Gleichmäßigkeit der Besteuerung .....	200
4.15.4.4. Objektivierung der Gewinnermittlung .....	200
4.15.4.4.1. Interpretation des Gesetzgebers .....	200
4.15.4.4.2. Klassische Interpretation .....	200
4.16. IAS 31: Rechnungslegung über Anteile an Joint Ventures .....	201
4.16.1. Darstellung des Regelungsinhalts .....	201
4.16.2. Bilanzierung von Anteilen an Joint Ventures nach Bilanzsteuerrecht .....	203
4.16.3. Wesentliche Unterschiede zwischen IAS 31 und Bilanzsteuerrecht .....	203
4.16.4. Zielkonformität des Standards .....	204
4.16.4.1. Einmalbesteuerung von Erträgen, keine Besteuerung unrealisierter Erträge .....	204
4.16.4.2. Gleichmäßigkeit der Besteuerung .....	204
4.16.4.3. Objektivierung der Gewinnermittlung .....	204
4.17. IAS 36: Wertminderung von Vermögenswerten .....	205
4.17.1. Darstellung des Regelungsinhalts .....	205
4.17.2. Bilanzierung von Wertminderungen nach Bilanzsteuerrecht .....	209

4.17.3. Wesentliche Unterschiede zwischen IAS 36 und Bilanzsteuerrecht .....	210
4.17.4. Zielkonformität des Standards .....	212
4.17.4.1. Einmalbesteuerung von Erträgen, keine Besteuerung unrealisierter Erträge, Gleichmäßigkeit der Besteuerung .....	212
4.17.4.2. Objektivierung der Gewinnermittlung .....	212
4.17.4.2.1. Interpretation des Gesetzgebers .....	212
4.17.4.2.2. Klassische Interpretation .....	212
4.18. IAS 37: Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen .....	213
4.18.1. Darstellung des Regelungsinhalts .....	213
4.18.2. Bilanzierung von Rückstellungen nach Bilanzsteuerrecht .....	217
4.18.3. Wesentliche Unterschiede zwischen IAS 37 und Bilanzsteuerrecht .....	222
4.18.4. Zielkonformität des Standards .....	224
4.18.4.1. Einmalbesteuerung von Erträgen, keine Besteuerung unrealisierter Erträge, Gleichmäßigkeit der Besteuerung .....	224
4.18.4.2. Objektivierung der Gewinnermittlung .....	224
4.18.4.2.1. Interpretation des Gesetzgebers .....	224
4.18.4.2.2. Klassische Interpretation .....	225
4.19. IAS 38: Immaterielle Vermögenswerte .....	225
4.19.1. Darstellung des Regelungsinhalts .....	225
4.19.2. Bilanzierung von immateriellen Vermögenswerten nach Bilanzsteuerrecht .....	229
4.19.3. Wesentliche Unterschiede zwischen IAS 38 und Bilanzsteuerrecht .....	231
4.19.4. Zielkonformität des Standards .....	232
4.19.4.1. Einmalbesteuerung von Erträgen .....	232
4.19.4.2. Keine Besteuerung unrealisierter Erträge .....	232
4.19.4.3. Gleichmäßigkeit der Besteuerung .....	233
4.19.4.4. Objektivierung der Gewinnermittlung .....	233
4.19.4.4.1. Interpretation des Gesetzgebers .....	233
4.19.4.4.2. Klassische Interpretation .....	233
4.20. IAS 39: Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung .....	234
4.20.1. Darstellung des Regelungsinhalts .....	234
4.20.2. Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach Bilanzsteuerrecht .....	238
4.20.3. Wesentliche Unterschiede zwischen IAS 39 und Bilanzsteuerrecht .....	241
4.20.4. Zielkonformität des Standards .....	241

4.20.4.1.	Einmalbesteuerung von Erträgen .....	241
4.20.4.2.	Keine Besteuerung unrealisierter Gewinne .....	242
4.20.4.3.	Gleichmäßigkeit der Besteuerung .....	242
4.20.4.4.	Objektivierung der Gewinnermittlung .....	242
4.20.4.4.1.	Interpretation des Gesetzgebers .....	242
4.20.4.4.2.	Klassische Interpretation .....	243
4.21.	IAS 40: Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien .....	244
4.21.1.	Darstellung des Regelungsinhalts .....	244
4.21.2.	Bilanzierung von „als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien“ nach Bilanzsteuerrecht .....	247
4.21.3.	Wesentliche Unterschiede zwischen IAS 40 und Bilanzsteuerrecht .....	247
4.21.4.	Zielkonformität des Standards .....	247
4.21.4.1.	Einmalbesteuerung von Erträgen .....	247
4.21.4.2.	Keine Besteuerung unrealisierter Erträge .....	248
4.21.4.3.	Gleichmäßigkeit der Besteuerung .....	248
4.21.4.4.	Objektivierung der Gewinnermittlung .....	248
4.21.4.4.1.	Interpretation des Gesetzgebers .....	248
4.21.4.4.2.	Klassische Interpretation .....	249

## **5. Darstellung des Entscheidungsmodells und Auswertung der**

	<b>Untersuchungsergebnisse.....</b>	<b>251</b>
5.1.	Vorbemerkung .....	251
5.2.	Ergebnisübersicht .....	252
5.2.1.	Zusammenfassende Übersicht über die Zielkriteriumsverstöße .....	252
5.2.2.	Detaillierte Übersicht über die Zielkriteriumsverstöße .....	253
5.3.	Entscheidungsmodell zur Ableitung konkreter Konzeptionen einer Maßgeblichkeit der IAS/IFRS für die steuerliche Gewinnermittlung .....	254
5.3.1.	Grundlegendes .....	254
5.3.2.	Exemplarische Ableitung verschiedener Konzeptionen einer IAS/IFRS- Maßgeblichkeit aus der Ergebnismatrix .....	256
5.3.2.1.	Vorbemerkung .....	256
5.3.2.2.	Konzeption bei Wahrung der Zielsetzung „Gleichmäßigkeit der Besteuerung“ .....	256

5.3.2.3.	Konzeption bei Wahrung der Zielsetzung „Objektivierung der Gewinnermittlung“ .....	257
5.3.2.4.	Konzeption bei Wahrung der Zielsetzung „Einmalbesteuerung von Erträgen“ und der Zielsetzung „keine Besteuerung unrealisierter Erträge“ .....	259
5.4.	Schlussfolgerungen für die Grundsatzentscheidung über die Beibehaltung der Maßgeblichkeit .....	260
5.5.	Eigener Vorschlag einer IAS/IFRS-Maßgeblichkeit .....	263
<b>6.</b>	<b>Schlussbemerkung .....</b>	<b>265</b>
	<b>Literaturverzeichnis.....</b>	<b>267</b>
	<b>Rechtsprechungsverzeichnis .....</b>	<b>289</b>
	<b>Gesetzesmaterialien, Verwaltungstexte und weitere Quellen .....</b>	<b>297</b>

# Abbildungsverzeichnis

Abb. 1: Überblick über die Entscheidungssituation.....	11
Abb. 2: Übersicht über die nicht in die Untersuchung einbezogenen Standards.....	62
Abb. 3: Übersicht über die in die Untersuchung einbezogenen Standards.....	63
Abb. 4: Umfang der Herstellungskosten nach IAS/IFRS, Steuerrecht und HGB.....	76
Abb. 5: Zusammenfassende Übersicht über die Zielkriteriumsverstöße.....	252
Abb. 6: Detaillierte Übersicht über die Zielkriteriumsverstöße.....	254
Abb. 7: Notwendige Durchbrechungen bei Wahrung der Zielsetzung „Gleichmäßigkeit der Besteuerung“.....	256
Abb. 8: Notwendige Durchbrechungen bei Wahrung der Zielsetzung „Objektivierung der Gewinnermittlung“.....	257
Abb. 9: Notwendige Durchbrechungen bei Wahrung der Zielsetzungen „Einmal- besteuerung von Erträgen“ und „keine Besteuerung unrealisierter Erträge“.....	259
Abb. 10: Notwendige Durchbrechungen beim eigenen Vorschlag einer IAS/IFRS- Maßgeblichkeit.....	264

# Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
Abb.	Abbildung
Abl EG	Amtsblatt der EG
abrufb.	abrufbar
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AfA	Absetzung für Abnutzung
AfaA	Absetzung für außergewöhnliche (technische oder wirtschaftliche) Abnutzung
AK	Anschaffungskosten
AktG	Aktiengesetz
Anm.d.Verf.	Anmerkung des Verfassers
AO	Abgabenordnung
APB	Accounting Principles Board
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
Ausn.	Ausnahme
AVmG	Altersvermögensgesetz
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBK	Buchführung, Bilanz, Kostenrechnung (Zeitschrift)
bearb.	bearbeitet
BerlinFG	Berlinförderungsgesetz
BdF	Bundesminister der Finanzen
BetrAVG	Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMJ	Bundesministerium der Justiz
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
Co.	Compagnie
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
d.h.	das heißt
dHGB	deutsches Handelsgesetzbuch



Diss. ....Dissertation  
 DRS.....Deutscher Rechnungslegungsstandard  
 DRSC.....Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee  
 DSJG.....Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft  
 DStR.....Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)  
 DStRE.....DStR-Entscheidungsdienst (Zeitschrift)  
 DSZ.....Deutsche Steuerzeitung (Zeitschrift)  
 Durchbr.....Durchbrechung  
 DVBl.....Deutsches Verwaltungsblatt (Zeitschrift)

ED.....Exposure Draft  
 E-DRS.....Entwurf Deutscher Rechnungslegungsstandard  
 EDV.....elektronische Datenverarbeitung  
 EFG.....Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)  
 EG.....Europäische Gemeinschaft  
 EGHGB.....Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuche  
 Erg.-Lfg.....Ergänzungslieferung  
 EStG.....Einkommensteuergesetz  
 EStH.....Einkommensteuer-Hinweise  
 EStR.....Einkommensteuer-Richtlinien  
 EU.....Europäische Union (ab November 1993)  
 EuGH.....Europäischer Gerichtshof  
 e.V.....eingetragener Verein

f; ff.....folgende, auch: für; fortfolgende  
 FA.....Finanzarchiv (Zeitschrift)  
 FAZ.....Frankfurter Allgemeine Zeitung  
 FG.....Finanzgericht  
 FiFo.....First-in-First-out  
 Fn.....Fußnote  
 FR.....Finanzrundschau (Zeitschrift)

Gesetzg.....Gesetzgeber  
 GewSt.....Gewerbesteuer  
 GG.....Grundgesetz  
 GmbH.....Gesellschaft mit beschränkter Haftung  
 GmbHG.....Gesetz betreffend die GmbH  
 GmbHR.....GmbHRundschau (Zeitschrift)  
 GoB.....Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung  
 GrS.....Großer Senat

H.....Hinweis  
 Habil.-Schr.....Habilitationsschrift  
 HdR.....Handbuch der Rechnungslegung  
 HFA.....Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.  
 HGB.....Handelsgesetzbuch  
 HiFo.....Highest-in-First-out  
 HK.....Herstellungskosten  
 h.M.....herrschende Meinung  
 Hrsg.....Herausgeber  
 Hs.....Halbsatz

IAS.....International Accounting Standards  
 IASC.....International Accounting Standards Committee

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.
IFRS .....	International Financial Reporting Standards
inkl. ....	inklusive
Interpret. ....	Interpretation
InvZulG .....	Investitionszulagengesetz
i.S.d. ....	im Sinne des/der
IStR .....	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
i.V.m. ....	in Verbindung mit
JbFfSt .....	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
Kap. ....	Kapitalgesellschaft
KHG .....	Krankenhausfinanzierungsgesetz
klass. ....	klassisch
KOM .....	Kommission der Europäischen Gemeinschaften
krp .....	Kostenrechnungspraxis (Zeitschrift)
KStG .....	Körperschaftsteuergesetz
LiFo .....	Last-in-First-out
lit. ....	litera (Buchstabe)
LSW .....	Lexikon Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
m.E. ....	meines Erachtens
MGP .....	Maßgeblichkeitsprinzip
m.w.N. ....	mit weiteren Nachweisen
NJW .....	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr. ....	Nummer
o.Ä. ....	oder Ähnliche(s)
OFD .....	Oberfinanzdirektion
o.g. ....	oben genannt
öHGB .....	österreichisches Handelsgesetzbuch
Pos. ....	Position
R. ....	Richtlinie
RIW .....	Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
RStBl .....	Reichssteuerblatt
Rz. ....	Randziffer
s. ....	siehe
S. ....	Seite
SFAS .....	Statement of Financial Accounting Standards
SIC .....	Standing Interpretations Committee
sog. ....	so genannte(n)
StB .....	Der Steuerberater (Zeitschrift)

StbJb.....Steuerberater-Jahrbuch  
StuB.....Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)  
StuW .....Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)

Tz. ....Textziffer

u.a .....unter anderem, auch: und andere  
UmwStG .....Umwandlungssteuergesetz  
Univ.....Universität  
UR .....Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)  
USA.....United States of America  
US-GAAP .....United States Generally Accepted Accounting Principles  
USt .....Umsatzsteuer  
u.U. ....unter Umständen

v. ....von  
VAG.....Versicherungsaufsichtsgesetz  
vgl. ....vergleiche

WPg.....Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)  
WR .....Wahlrecht

z.B. ....zum Beispiel  
ZfB.....Zeitschrift für Betriebswirtschaft (Zeitschrift)  
ZGR.....Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht (Zeitschrift)  
z.T. ....zum Teil  
zugl. ....zugleich

# 1. Einführung

## 1.1. Problemstellung

Tempora mutantur, et ius mutatur in illis.<sup>1</sup>

„Wetterleuchten, Umbruch, Aufbruch, Erschütterung“<sup>2</sup> – mit derartigen oder ähnlich markanten Metaphern lässt sich die aktuelle, von der zunehmenden Verbreitung internationaler Bilanzierungsnormen gekennzeichnete Situation der externen Rechnungslegung treffend beschreiben. Während bis dato der Konzernabschluss im Epizentrum der Erschütterung stand, werden die „Internationalisierungswellen“ infolge der Verabschiedung der „Verordnung betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards“<sup>3</sup> künftig zunehmend auch den Einzelabschluss erreichen. Zwar bezieht sich die genannte EU-Verordnung mit ihrer Verpflichtung zur *zwingenden* IAS/IFRS-Bilanzierung ausschließlich auf die Konzernabschlüsse kapitalmarktorientierter Gesellschaften. Darüber hinaus gewährt sie den Mitgliedstaaten – neben anderen Wahlrechten – aber auch ein explizites Wahlrecht, den Anwendungsbereich der IAS/IFRS auf den Einzelabschluss auszuweiten.<sup>4</sup>

Damit ist im deutschen Rechtsraum erstmalig ganz konkret über eine Anwendung der IAS/IFRS im Einzelabschluss zu entscheiden. Der mittlerweile vorgelegte Entwurf des Bilanzrechtsreformgesetzes, mit dem die in der Verordnung gewährten Mitgliedstaatenwahlrechte in nationales Recht umgesetzt werden sollen, zeigt allerdings, dass der Gesetzgeber den Einzelabschluss kurzfristig noch nicht für die IAS/IFRS öffnen möchte.<sup>5</sup> Der Internationalisierungsprozess wird dadurch aber nicht dauerhaft auf den Konzernabschluss begrenzt werden können. Gute Gründe sprechen vielmehr dafür, eine Spaltung der Rechnungslegungsgrundsätze zwischen Einzel- und Konzernabschluss langfristig zu vermeiden. Letztendlich – so

---

<sup>1</sup> In Anlehnung an den lateinischen Hexameter „Tempora mutantur, et nos mutamur in illis“, der auf Kaiser Lothar I. (795–855) zurückgehen soll.

<sup>2</sup> Niehus, R. J., Perspektiven, 2000, S. 14.

<sup>3</sup> EU-Verordnung Nr. 1606/2002 v. 19.07.2002, ABl. EG L 243/1 (u.a. abrufb. unter <http://www.europa.eu.int/eur-lex>), eine nicht amtliche Version der Verordnung findet sich auch in StuB 2002, S. 605.

<sup>4</sup> Die lange Zeit virulente Frage, welche der beiden internationalen Rechnungslegungsnormen IAS/IFRS bzw. US-GAAP sich letztendlich durchsetzen wird, dürfte damit zumindest innerhalb Europas zu Gunsten der IAS/IFRS entschieden sein.

<sup>5</sup> Vgl. Entwurf eines Gesetzes zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung vom 21. April 2004 (Bilanzrechtsreformgesetz – BilReG), <http://www.bmj.de/media/archive/649.pdf>; vgl. für Näheres die nachfolgenden Ausführungen unter Gliederungspunkt 2.2.2. (Seite 13f.).

auch die zunehmend geäußerte Auffassung in der Literatur – werden die IAS/IFRS daher auch Eingang in den handelsrechtlichen Einzelabschluss finden.<sup>6</sup>

Dies wirft zwangsläufig die Frage nach der Zukunft des Maßgeblichkeitsprinzips auf. Sollte der Einzelabschluss tatsächlich für die IAS/IFRS geöffnet werden, so wird der Gesetzgeber im Folgenden entscheiden müssen, ob und gegebenenfalls in welcher konkreten Ausgestaltung dieses unter solch veränderten Voraussetzungen fortbestehen kann.

## 1.2. Zielsetzung der Arbeit

Die beiden vorgehend aufgeworfenen Fragestellungen sind eng miteinander verknüpft. Die Antwort auf die Frage, ob die IAS/IFRS der steuerlichen Gewinnermittlung uneingeschränkt oder nur mit partiellen „Durchbrechungen“<sup>7</sup> zugrunde gelegt werden können, und – soweit letzter Fall gegeben ist – die Art und Anzahl der als notwendig erachteten Durchbrechungen beeinflussen auch die Entscheidung über die grundsätzliche Beibehaltung des Maßgeblichkeitsprinzips de lege ferenda.

Die Notwendigkeit, über konkrete Konzeptionen einer „IAS/IFRS-Maßgeblichkeit“ nachzudenken, ergibt sich aber nicht nur wegen des beschriebenen Rückwirkungseffektes auf die Grundsatzentscheidung zur Beibehaltung des Maßgeblichkeitsprinzips, sondern gegebenenfalls auch aus steuergesetzgeberischen „Bedürfnissen“. Wenn sich der Gesetzgeber nämlich für die Beibehaltung der „Maßgeblichkeit“<sup>8</sup> entscheidet, muss er schließlich auch eine Gesamtkonzeption dieser Maßgeblichkeit vorlegen.

Vor diesem Hintergrund leitet sich die Zielsetzung der vorliegenden Arbeit ab:

Die primäre Zielsetzung der Arbeit liegt in der Entwicklung eines Entscheidungsmodells zur Ableitung konkreter Konzeptionen einer Maßgeblichkeit der IAS/IFRS für die steuerliche Gewinnermittlung. Darüber hinaus soll aber auch analysiert werden, ob und unter welchen Voraussetzungen die Beibehaltung des

---

<sup>6</sup> Vgl. an dieser Stelle nur Peemöller, V./Spanier, G./Weller, H., Internationalisierung, in: BB 2002, S. 1801; Küting, K., Rechnungslegung, in: DStR 2000, S. 42, sowie die „Thesen zur Zukunft der Rechnungslegung“ des Arbeitskreises „Externe Unternehmensrechnung“ der Schmalenbach-Gesellschaft, in: DB 2001, S. 160f.

<sup>7</sup> Mit dem Begriff „Durchbrechung“ sollen – bei unterstellter grundsätzlicher Maßgeblichkeit der IAS/IFRS – jene Regelungskonstellationen umschrieben werden, bei denen de lege ferenda die Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz nicht gelten würde, vgl. zum Begriff der „Durchbrechung“ auch Schmidt, L., Maßgeblichkeitsprinzip, 1994, S. 94.

<sup>8</sup> Das Maßgeblichkeitsprinzip wird allgemein auch als „Grundsatz der Maßgeblichkeit“ bzw. „Maßgeblichkeitsgrundsatz“ bezeichnet. Die durch das Maßgeblichkeitsprinzip generierte Verknüpfung von Handels- und Steuerbilanz wird verkürzt oft mit dem Begriff „Maßgeblichkeit“ umschrieben.

Maßgeblichkeitsprinzips bei einer Rechnungslegung nach den IAS/IFRS überhaupt empfehlenswert wäre.<sup>9</sup>

### **1.3. Methodik und Aufbau der Arbeit**

Die zu erwartende Öffnung des handelsrechtlichen Einzelabschlusses für die IAS/IFRS lässt eine Entscheidung über die Beibehaltung des Maßgeblichkeitsprinzips de lege ferenda unausweichlich erscheinen. Was aber sind die maßgeblichen Entscheidungsdeterminanten, von denen sich der Gesetzgeber bei dieser Entscheidung leiten lassen wird?

Der von der zunehmenden und prima facie oft willkürlich erscheinenden Regelungswut des Steuergesetzgebers leidgeprüfte Leser ist an dieser Stelle schnell geneigt, eine Antwort auf diese Frage in den Bereich der Prophetie zu verbannen. Beschäftigt man sich allerdings etwas näher mit der Historie der steuerbilanziellen Gesetzgebung, so lassen sich durchaus bestimmte Zielsetzungen identifizieren, von denen sich der Gesetzgeber über Jahrzehnte hinweg immer wieder leiten ließ. Der Blick auf die Historie verdeutlicht, dass die bisherigen steuergesetzgeberischen Entscheidungen zum Bilanzsteuerrecht kein reines Willkürprodukt und auch nicht das ausschließliche Ergebnis fiskalistisch motivierter Beutezüge darstellen, sondern dass diese häufig der Erreichung vielfältiger, teilweise auch verfassungsrechtlich vorgegebener, Zielsetzungen dien(t)en.

Im Rahmen der vorliegenden Arbeit wird davon ausgegangen, dass die de lege lata entscheidungsrelevanten Zielsetzungen auch bei der Bestimmung jedweder steuerlichen Bemessungsgrundlage de lege ferenda von entscheidender Bedeutung sein werden. Ausgehend von dieser Prämisse, sollen die einzelnen für die Gewinnermittlung relevanten IAS/IFRS daraufhin untersucht werden, inwieweit sie diesen Zielsetzungen gerecht werden.

Sinn und Zweck dieser Untersuchung ist es, diejenigen IAS/IFRS-Vorschriften zu identifizieren, die die Erreichung der einzelnen Zielsetzungen nicht bereits originär gewährleisten würden. Auf Basis der entsprechenden Untersuchungsergebnisse können potenzielle Durchbrechungen der Maßgeblichkeit abgeleitet werden, die bei einer handelsrechtlichen Rechnungslegung nach den IAS/IFRS erforderlich wären. Denn führt die Regelung eines Standards nicht bereits originär zur Zielerreichung, müsste die Maßgeblichkeit an dieser Stelle mit steuerlichen Sondervor-

---

<sup>9</sup> An dieser Stelle sei darauf hingewiesen, dass eine IAS/IFRS-Maßgeblichkeit nicht nur Auswirkungen auf die ertragsteuerliche Bemessungsgrundlage hätte, sondern dass davon über die so genannte verlängerte Maßgeblichkeit (§ 109 BewG) auch das Bewertungsgesetz – und damit namentlich auch das Erbschaftsteuergesetz – betroffen wäre.