

Protokoll zum
Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 19. März 2010*

Sebastian Sachs
Assistent Steuerabteilung PwC, Doktorand

**„Internationale Rechnungslegungsstandards, Bilanzmo-
dernisierungsgesetz (BilMoG) und Steuerbilanz“**

*Dipl.-Kff. Isabel Gabert, LL.M., wiss. Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

Einführung.....	2
1. Problembereich.....	3
2. Aktualität und Brisanz des Themas.....	3
3. Status quo	3
3.1 Steuerliche Gewinnermittlung.....	4
3.2 Das reformierte Handelsbilanzrecht.....	4
4. Das System der Internationalen Rechnungslegungsstandards	4
4.1 Grundsätze.....	5
4.2 Wesen und Inhalt.....	5
4.3 Standard Setting	6
4.4 EU-IFRS.....	6
5. Verfassungsrechtliche und steuersystematische Anforderungen an das System der steuerlichen Gewinnermittlung	7
6. Betriebswirtschaftliche Vorgaben	9
7. Systemkonformität der IAS/IFRS für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung	10
7.1 Vergleich von Accrual Basis und steuerlichen Periodisierungsregeln.....	11
7.2 Ansatz der Aktiva.....	11
7.3 Ausgewählte Bilanzierungsfelder	13
7.4 Bewertung der Aktiva nach IAS/IFRS und nach Steuerrecht	13
7.5 Ansatz der Passiva nach IAS/IFRS und Steuerrecht.....	16
7.6 Rückstellungsbewertung nach IAS/IFRS und Steuerrecht.....	17
8. Fazit.....	18
Literaturhinweis	18

Einführung

Herr Prof. Seer leitet ein, dass *Herr Sachs* in seinem Vortrag der Frage nachgehen wird, ob die internationalen Rechnungslegungsstandards geeignete Maßstäbe für die Steuerbilanz darstellen und welche Änderungen ggf. notwendig sind, damit sie geeignete Maßstäbe darstellen. *Herr Sachs* führt aus, dass er zunächst auf die Aktualität und Brisanz des Themas, den Status quo, das System der internationalen Rechnungslegungsstandards, verfassungsrechtliche und steuersystematische Anforderungen an das System der steuerlichen Gewinnermittlung, betriebswirtschaftliche Anforderungen an das System der steuerlichen Gewinnermittlung eingehen wolle, bevor er dann die Systemkonformität der IAS/IFRS für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung zu sprechen käme.

1. Problembereich

Herr Sachs beginnt seinen Vortrag mit Ausführungen zum Problembereich seines Themas. Die Globalisierung der Weltwirtschaft bewirke immer engere Verflechtungen der internationalen Kapitalmärkte. Investoren investierten nicht nur in die jeweiligen nationalen Unternehmen, sondern zunehmend auch in ausländische Unternehmen. Hierfür sei es notwendig, sich mit unterschiedlichen Rechnungslegungsregeln zu befassen. Dadurch steige auch das Bedürfnis nach einheitlichen Rechnungslegungsregeln. Auf der Ebene der EU habe man hierauf mit der IAS-VO vom 19. Juli 2002, auf Ebene der Bundesrepublik Deutschland erst recht spät mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) vom 25. Mai 2009 reagiert. In Deutschland sei bei der steuerlichen Gewinnermittlung das Maßgeblichkeitsprinzip des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG zu beachten, was nicht unproblematisch sei.

2. Aktualität und Brisanz des Themas

Nachfolgend geht *Herr Sachs* auf die Aktualität und Brisanz des Themas der Systemgerechtigkeit internationaler Rechnungslegungsstandards für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung ein. Nach dem BilMoG sei eine starke Diskussion betreffend das Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz aufgekommen. Zudem seien europarechtliche Entwicklungen wie die Überlegung zur Einführung einer Common Consolidate Corporate Tax Base (CCCTB) zu beachten. Es gebe nun auch SME-IFRS. Zudem würde auch schon im deutschen Steuerrecht im Rahmen der Unternehmensbesteuerung auf die IAS/IFRS Bezug genommen, so z. B. bei den Regelungen zur Zinsschranke nach § 4 h EStG oder zur Besteuerung der REITs. Zudem wären die IAS/IFRS Auslegungshilfe deutscher GoB. Zuletzt wirkten sich auch die Reformüberlegungen der schwarz-gelben Bundesregierung auf die Aktualität des Themas aus.

3. Status quo

Im weiteren Verlauf seines Vortrags stellt *Herr Sachs* den Status quo hinsichtlich der steuerlichen Gewinnermittlung und des reformierten Handelsbilanzrechts dar.

3.1 Steuerliche Gewinnermittlung

Herr Sachs nennt die drei nach deutschem Steuerrecht zulässigen Gewinnermittlungsmethoden: den Betriebsvermögensvergleich nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 S. 1 EStG, die Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG und die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen bei Einkünften aus LuF nach § 13 a EStG. Für sein Thema sei nur der Betriebsvermögensvergleich relevant. *Herr Sachs* führt aus, dass für die steuerliche Gewinnermittlung die handelsrechtlichen GoB maßgeblich seien. Diese schon historische Verknüpfung bestehe seit dem Erlass des ADHGB. Das Maßgeblichkeitsprinzip werde mit Praktikabilitätsgründen sowie der Teilhabertheorie gerechtfertigt. Als Kritikpunkte am Maßgeblichkeitsprinzip würden die Zweckdivergenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz und die daraus resultierende mangelnde Systematik angeführt. Es sei trotz der Maßgeblichkeit nicht möglich, eine Einheitsbilanz zu erstellen und durch die Verknüpfung von Handelsbilanz und Steuerbilanz werde die Weiterentwicklung beider Standards verhindert.

3.2 Das reformierte Handelsbilanzrecht

Ziel der jüngsten Handelsbilanzreform sei es, einen HGB-Jahresabschluss zu schaffen, der im Verhältnis zu den IFRS als gleichwertig (vergleichbar) anzusehen ist, aber mit dem modernisierten HGB-Bilanzrecht auf einem einfacheren und kostengünstigeren Regelwerk basiert. Man wolle also eine Modernisierung erreichen ohne die Komplexität der IFRS zu übernehmen, die z. B. ausführliche Anhangangaben und eine Cash-Flow-Rechnung verlangten. *Herr Sachs* führt an, dass eine Deregulierung durch Befreiungen und Erleichterungen erfolgt sei, die Handelsbilanz aber weiter Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung bliebe, wobei die umgekehrte Maßgeblichkeit abgeschafft wurde.

4. Das System der Internationalen Rechnungslegungsstandards

Im weiteren Verlauf geht *Herr Sachs* auf das System der internationalen Rechnungslegungsstandards ein, wobei er zunächst die Grundsätze der IAS/IFRS darstellt.

4.1 Grundsätze

Herr Sachs klärt zunächst einige die IAS/IFRS betreffende Begrifflichkeiten. Bei den IAS/IFRS handele es sich um internationale Rechnungslegungsvorschriften, welche die Ausgestaltung international vergleichbarer Abschlüsse regelten. Unter IFRS würde die Gesamtheit aller Standards, d. h. IAS/IFRS, das Rahmenkonzept (Framework) sowie der hierzu ergangenen Interpretationen (SIC/IFRIC) verstanden. Dabei würden mit IAS, die bis 2002 erlassenen Standards, und mit IFRS, die ab 2003 erlassenen Standards, bezeichnet. SIC und IFRIC hätten die Aufgabe, Regelungslücken innerhalb der Standards zu schließen. *Herr Sachs* weist darauf hin, dass unterschiedliche nationale Umfeldfaktoren eine unterschiedliche Ausgestaltung von Rechnungslegungsvorschriften bewirkten. So ließe sich grob zwischen dem angloamerikanischen Case-Law-Accounting, wie es z. B. bei IAS/IFRS und US-GAAP existiere, und dem kontinentaleuropäischen Code-Law, z. B. dem deutschen HGB, unterscheiden. Zudem beeinflussten sozioökonomische Faktoren und unterschiedliche Steuersysteme die Ausgestaltung von Rechnungslegungsvorschriften. Im März 1973 sei das *International Accounting Standards Committee* (IASC) gegründet worden, mit dem Ziel international akzeptierte und durchsetzbare Rechnungslegungsregeln zu schaffen. Nachfolger des IASC sei nun das *International Accounting Standards Board* (IASB).

4.2 Wesen und Inhalt

Bezüglich Wesen und Inhalt der IAS/IFRS führt *Herr Sachs* aus, dass zum einen das Rahmenkonzept, das sog. *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen existiere. Zum anderen bildeten die einzelnen Standards das Herzstück der IFRS, wobei jeder Standard einen Bereich regelte. Die einzelnen Standards enthalten zwingende Vorgaben für Bilanzierung, Bewertung und Ausweis. Darüber hinaus gebe es die Interpretationen SIC/IFRIC als Auslegungshilfe. Derzeit existieren 18 IFRIC und 11 SIC, die der Schließung von Regelungslücken in den Standards dienen.

4.3 Standard Setting

Sodann geht *Herr Sachs* auf den Prozess des *Standard Setting* im System der IAS/IFRS ein. Einzelstandards werden nach dem *Due Process* entwickelt und bekannt gegeben. Hierbei handele es sich quasi um das „Gesetzgebungsverfahren“ des IASB. Dabei umfasse der *Due Process* folgende Schritte:

- Festlegung der Agenda
- Planung der Projekte
- Entwicklung und Veröffentlichung des „Discussion Paper“
- Entwicklung und Veröffentlichung des „Exposure Draft“
- Veröffentlichung des IFRS.

Dabei seien die einzelnen Verfahrensschritte und die Sitzungen des Boards öffentlich und jede Organisation könne sich zu den Vorschlägen des Boards äußern. Es stelle sich hier die Frage, ob die IAS/IFRS eine demokratische Legitimation dadurch erhielten, dass das Verfahren öffentlich ist und Organisationen, die Möglichkeit der Meinungsäußerung gegeben wird.

4.4 EU-IFRS

Herr Sachs weist darauf hin, dass über die IAS-VO v. 19.7.2002 die IFRS in der EU für Konzernabschlüsse börsennotierter Gesellschaften gelten. Die zeitliche Geltung bestehe grundsätzlich ab dem 1.1.2005 und unter den subjektiven Anwendungsbereich fallen nach Art. 4 IAS-VO Unternehmen, deren Wertpapiere auf einem geregelten Markt zugelassen sind. Es bestehe gemäß Art. 3 IAS-VO (Kommitologieverfahren i. e. S.) ein begrenztes Prüfungsrecht der Kommission bei der Übernahme eines IFRS. Hierbei werde geprüft, ob durch einen IAS/IFRS ein zutreffendes Bild von der Lage des Unternehmens abgebildet wird und ob Konformität mit EU-Recht besteht. Beim Kommitologieverfahren wirkten verschiedene Expertengruppen mit. Der Vorschlag zur Übernahme eines Standards, das sog. Endorsement, komme nur dann zustande, wenn das ARC dem Vorschlag der Kommission zustimmt und das Europäische Parlament nicht widerspricht. Die Kommission treffe dann eine Entscheidung zur Übernahme einzelner IFRS in Form von IFRS-Übernahme-VO. Mit Stand vom Mai 2009 hat es 18 IFRS-Übernahme-VO gegeben. Probleme würden sich aus der Differenzierung zwischen von der EU anerkannten und nicht anerkannten Standards und Interpretationen ergeben. Eine entscheidende Bedeutung komme auch der einheitlichen Durchsetzung der EU-IFRS in den Mitgliedstaaten, sog. Enforcement, zu. Ziel sei die Verhinderung von Bilanzskandalen.

5. Verfassungsrechtliche und steuersystematische Anforderungen an das System der steuerlichen Gewinnermittlung

Den Abschnitt zu Verfassungsrecht und Steuersystematik beginnt *Herr Sachs* mit den folgenden zwei Zitaten von Prof. Weber-Grellet: „Steuerbilanzrecht ist Steuerrecht“ und „Das Steuerbilanzrecht ist ein Teil des Steuerrechts und damit Eingriffs- und Verteilungsrecht“. *Herr Sachs* weist darauf hin, dass demnach alle Prinzipien, welche die Koordination des Steuerbilanzrechts bestimmen, in den verfassungsrechtlichen Rahmen der Besteuerung und daher in allgemeine Verfassungsprinzipien eingebettet seien. Aus der Bindung des (Steuer-) Gesetzgebers, der (Finanz-) Behörden und der (Finanz-) Gerichte an die rechtsstaatliche Ordnung und besonders an die Grundrechte der Art. 1 Abs. 3, Art. 20 Abs. 3 GG und der Bindung der drei Gewalten an Recht und Gesetz gem. Art. 20 Abs. 3 2. HS GG würden für den Bereich des Steuerrechts die Prinzipien der formalen und materialen Rechtsstaatlichkeit abgeleitet. Als Prinzip formaler Rechtsstaatlichkeit nennt *Herr Sachs* die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung bzw. die steuerrechtliche Gesetzesbestimmtheit. Da das Steuerrecht originäres Eingriffsrecht ist, seien demnach eine gesetzliche Normierung und eine Parlamentszustimmung nötig. Als Prinzipien materialer Rechtsstaatlichkeit nennt *Herr Sachs* den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG, das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, das flankiert würde durch das Gebot der Folgerichtigkeit, sowie das objektive Nettoprinzip. Betreffend die steuerrechtlichen Implikationen nennt *Herr Sachs* die folgenden formal-rechtsstaatlichen Vorgaben:

- Recht der steuerlichen Gewinnermittlung ist zwingend gesetzlich zu normieren
- Regeln müssen aus der Sicht des Normadressaten verständlich sein
- kein unverhältnismäßig großer Aufwand bei Erstellung der Steuerbilanz
- Objektivierbarkeit der Gewinnermittlungsregeln.

Als material-rechtsstaatliche Vorgaben führt *Herr Sachs* an:

- das Leistungsfähigkeitsprinzip ist grds. zu unkonkret, um direkte Vorgaben zu stellen
- der Gesetzgeber hat einen weiten Gestaltungsspielraum
- konsequente Unterscheidung von Bestandsvergleich und 4-3-Rechnung: Prinzip der Periodenabgrenzung nach der wirtschaftlichen Verursachung.

Herr Prof. Seer fragt, wie weit die Rechtssetzungsdelegation gehen kann. Schließlich würden die IAS/IFRS von einem privaten Standard Setting Board entwickelt. Hier müssten zwei Ebenen, nämlich die rein nationale Rechtssetzungsbefugnis und die europäische Ebene unter-

schieden werden. Man könne sich z. B. fragen, ob – wenn das Maßgeblichkeitsprinzip der Handelsbilanz erhalten bleibt – es als hinreichend bestimmt anzusehen ist, wenn der Gesetzgeber sagt, dass die Rechnungslegungsstandards i. S. der IAS/IFRS maßgeblich sein sollen. *Herr Sachs* verneint dies. Nach seiner Ansicht seien weder eine dynamische noch eine statische Verweisung hinreichend. Es sei der Aufwand für den Steuerpflichtigen zu bedenken. Die IAS/IFRS seien sehr komplex und unterlägen einer hohen Dynamik. *Herr Prof. Seer* weist darauf hin, dass hier zu unterscheiden sei. Der hohe Aufwand für die Steuerpflichtigen sei eine Mitwirkungslast und nicht gleichzusetzen mit der Frage nach der demokratischen Legitimierung. Die Frage, in welchem Umfang es zumutbar sei, sich derartigen Regeln zu unterwerfen sei vom Demokratieprinzip zu unterscheiden. Die Tatsache, dass die Mitwirkungslast nicht zu hoch sein darf, sei also etwas anderes als das Demokratieprinzip. *Herr Dr. Peuss* fragt, wer das IASB zusammensetzt und wer es finanziert. Zudem führt er aus, dass eine dynamische Verweisung auch in seinen Augen gegen das Verfassungsrecht verstoße, eine statische Verweisung aber durchaus verfassungsgemäß sein könnte, man denke hier etwa an die statische Verweisung bei den DIN-Vorschriften. *Herr Sachs* antwortet, dass das IASB von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften finanziert würde und auch seine Mitglieder zum größten Teil aus WP-Gesellschaften stammen würden. Hieraus könnte auch das originäre Problem resultieren, weil Lobbyarbeit möglich sei. *Herr Prof. Seer* ist ebenfalls der Auffassung, dass eine dynamische Verweisung eindeutig nicht verfassungsrechtlich haltbar sei und man bei einer statischen Verweisung in dieser Hinsicht etwas zurückhaltender sein müsse. Bei einer statischen Verweisung habe sich der Gesetzgeber zu einem bestimmten Zeitpunkt über diese Regelungen Gedanken gemacht, wodurch das Problem der Legitimierung bei einer statischen Verweisung nicht so groß sei. Es stelle sich die Frage, welche Prinzipien und Grundregeln eigentlich für die steuerrechtliche Gewinnermittlung systemkonform sind und in welchem Umfang sie es nicht sind. *Herr Dr. Weckerle* ergänzt, dass sich das Problem der parlamentarischen Legitimierung auch bei der handelsrechtlichen Bilanzierung stelle. Nach Auffassung von *Herrn Prof. Seer* läge es bei der Handelsbilanz anders als bei der Steuerbilanz aber nicht so auf der Hand, dass es sich um Eingriffsrecht handelt. Als mittelbare Eingriffe nennt *Herr Dr. Weckerle*, dass Pflichtprüfungen an bestimmte Größen anknüpften und sich z. B. an eingeschränkte Testate des Wirtschaftsprüfers negative finanzielle Folgen ergeben könnten. *Herr Sachs* führt seine Ausführungen zu den verfassungsrechtlichen und steuersystematischen Anforderungen an das System der steuerlichen Gewinnermittlung fort, indem er als hier sachgerechteste Lösung die Reinvermögenszugangstheorie anführt. Wegen Unsicherheiten bei der

Objektivierung der Gewinnermittlung („Scheingewinnbesteuerung“) werde dieses Prinzip durch die folgenden Subprinzipien eingeschränkt bzw. ergänzt:

- Allgemeines Vorsichtsprinzip i. S. d. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB
- Realisationsprinzip i. S. d. § 252 Abs. 1 Nr. 4 letzter HS HGB
- Imparitätsprinzip i. S. d. § 252 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 HGB
- Das Gebot des True and Fair View i. S. d. Art. 2 Abs. 3 der 4. EG-Bilanz-Richtlinie.

Von diesen Prinzipien hält *Herr Sachs* das Realisationsprinzip und das Imparitätsprinzip als für die steuerliche Gewinnermittlung relevant und systemkonform. Dagegen bedürfe es des Vorsichtsprinzips für die steuerliche Gewinnermittlung nicht so sehr. *Herr Prof. Seer* erwidert daraufhin, dass Realisationsprinzip und Imparitätsprinzip Ausprägungen des Vorsichtsprinzips seien und er deshalb diese Unterscheidung nicht nachvollziehen könne. Es sei einleuchtend, dass das Realisationsprinzip für eine sachgerechte Besteuerung von Nöten ist. Beim Imparitätsprinzip sei er sich da aber nicht sicher. Die ungleiche Behandlung von Aktiv- und Passivseite müsse für das Steuerrecht nicht richtig sein. Es stelle sich dann auch die Frage, warum das Vorsichtsprinzip vom Referenten so kritisch gesehen wird. Er stellt die Frage, was das tragende Argument für das Gelten des Imparitätsprinzips sei. *Herr Sachs* antwortet, dass so zukünftige Verluste abgebildet werden können. Aus dem *Publikum* wird auf das Going-Concern-Prinzip verwiesen. Man müsse sich fragen, mit welchem Recht der Fiskus mehr beanspruchen könne als der vorsichtig bilanzierende, ehrliche Kaufmann ausschütten darf. *Herr Prof. Seer* ist der Auffassung, dass die Argumente aus Sicht eines deutschen Handelsrechtlers gut nachvollziehbar seien. Es sei bei Beibehaltung des Handelsrechts gut nachvollziehbar, den Fiskus als stillen Gesellschafter anzusehen. Es stelle sich aber die Frage, ob das Steuerrecht aus sich heraus, Belastungszuwächse antizipieren muss. *Herr Dr. Weckerle* ist der Ansicht, dass das Vorsichtsprinzip eine weitergehende Funktion habe und nicht vollständig „über Bord geworfen“ werden könne. Aus dem *Publikum* wird ferner angemerkt, dass das Imparitätsprinzip eine wichtige Funktion bei der Bilanzierung drohender Verluste übernehme und der Steuerpflichtige ohne Existenz des Imparitätsprinzips keinen Anhaltspunkt für die Bilanzierung und Bewertung in Zweifelsfällen habe.

6. Betriebswirtschaftliche Vorgaben

Im weiteren Verlauf seines Vortrags geht *Herr Sachs* auf die bei der steuerlichen Gewinnermittlung relevanten betriebswirtschaftlichen Vorgaben ein. Diese gingen primär auf die Be-

dürfnisse der Unternehmen ein. Sie zielten auf Effizienz und Neutralität der Besteuerung, in Form von Rechtsformneutralität, Finanzierungsneutralität, Investitionsneutralität und Konsumneutralität ab. Zudem sei hier die Einfachheit und Transparenz der Besteuerung entscheidend. Allerdings könne eine ungerechte Steuer nicht durch Erfüllung ökonomischer Prinzipien gerechtfertigt werden.

7. Systemkonformität der IAS/IFRS für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung

Ausgangspunkt der von *Herrn Sachs* gemachten Ausführungen zur Systemkonformität der IAS/IFRS für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung sei die Frage, ob die grundsätzliche Systematik der IAS/IFRS in ein System der rechtsstaatlichen, eigentumschonenden und folgerichtigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit passt. Zur Beantwortung dieser Frage vergleicht *Herr Sachs* zunächst „Zielsetzung und Adressaten“ von IFRS-Abschluss und Steuerbilanz. Die Zielsetzung und Adressaten des IFRS-Abschlusses würden sich aus IAS 1.9 ergeben, nach dem die Bereitstellung von nützlichen Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie Cash-Flows von Unternehmen an eine breite Palette von Adressaten intendiert werde. Zudem müssten die Abschlüsse die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens „fairly“ darstellen. Für die Steuerbilanz gelte, dass hier die Steuerbemessungsgrundlage mit dem Fiskus als alleinigen Adressat zu ermitteln ist. Somit würden sich Zielsetzung, Adressaten und Anwender von IFRS-Abschluss und Steuerbilanz evident unterscheiden. Der IAS/IFRS-Abschluss beruhe z. T. auf zukunftsbasierten Annahmen, wohingegen die Steuerbilanz stark vergangenheitsbezogen sei. Als grundlegende Annahmen des IFRS-Abschlusses nennt *Herr Sachs*:

- die Periodenabgrenzung (Accrual Basis des IAS 1.27)
 - ⊘ Geschäftsvorfälle werden in der Periode erfasst, der sie „zuzurechnen“ sind (F.22)
 - ⊘ Aufwendungen sind im gleichen Zeitraum zu erfassen wie die entsprechenden Erträge (F.95)
- Unternehmensfortführung (Going-concern, vgl. F.23, IAS 1.25)
- Relevanz (F.27)

- Hauptanforderung: Prinzip der Wesentlichkeit (vgl. F.29, IAS 1.29), nach dem die Informationen, die im Abschluss bereitgestellt werden, für den Investor entscheidungsrelevant sein müssen
- Verlässlichkeit (F.33 ff.).

7.1 Vergleich von Accrual Basis und steuerlichen Periodisierungsregeln

Bei einem Vergleich von Accrual Basis und steuerlichen Periodisierungsregeln führt *Herr Sachs* aus, dass der Ausweis der Geschäftsvorfälle nach der wirtschaftlichen Verursachung nach IAS/IFRS und Steuerrecht grundsätzlich identisch sei. Das Realisationsprinzip und *matching principle* bestimmen für die IAS/IFRS die Erfolgswirksamkeit von Geschäftsvorfällen. Der Regelfall sei nach IAS/IFRS und Steuerrecht identisch. Problematisch sei die *percentage-of-completion-method*, nach der langfristige Dienstleistungs- und Fertigungsverträge sowie Finanzinstrumente i. d. R. mit dem Fair Value zu bewerten seien, sowie das strenge *matching principle*. Im Framework der IAS/IFRS werde das Imparitätsprinzip nicht erwähnt, wohl aber in Einzelstandards, wie in IAS 37.14. Da das Imparitätsprinzip nach Steuerrecht zwingend sei, wäre hier nach Auffassung von *Herrn Sachs* eine Normierung wünschenswert. Hinsichtlich der Objektivierungsregeln führt *Herr Sachs* aus, dass der fair value in IAS 2.6 und IAS 39.9 festgelegt sei. Beim Stichtagsprinzip sei der Wertaufhellungszeitraum nach IAS 10.2 weiter gefasst. Ein Problem ergebe sich bei der Barwertfestlegung bei Rückstellungsbildung nach IAS 37.

7.2 Ansatz der Aktiva

Herr Sachs geht ferner auf den Einzelbewertungsgrundsatz und das Saldierungsverbot ein, dass nach beiden Rechnungslegungswerken grundsätzlich zwingend sei. Jedoch seien sowohl nach IAS/IFRS als auch nach Steuerrecht Ausnahmen im Bereich der Bewertungsvereinfachungen und im Bereich des Hedge-Accounting zulässig. Nach IAS/IFRS sei eine Saldierung dann möglich, wenn die Einzelstandards dies vorsehen. Ausnahmen vom Saldierungsverbot hält *Herr Sachs* im Hinblick auf das Erfordernis der Objektivierung für bedenklich.

Die abstrakte Aktivierungsfähigkeit nach IAS/IFRS ergibt sich dann, wenn ein Vermögenswert (*asset*) i. S. v. F.49 und IAS 1.15 vorliegt. Hierfür müssten die folgenden Eigenschaften erfüllt sein:

- Ressource muss aus einem Ergebnis der Vergangenheit resultieren

- das Unternehmen übt die Verfügungsgewalt aus
- es muss aus der Ressource wahrscheinlichen zukünftigen Nutzen ziehen können
- der Vermögenswert muss verlässlich bewertet werden können.

Für die konkrete Bilanzierungsfähigkeit nach IAS/IFRS sei der Ausgangspunkt der Grundsatz „*substance over form*“ des F.35, wonach eine wirtschaftliche Betrachtungsweise unterstellt und gefragt werde, wer in der Lage ist, in den Genuss der Nutzung des Vermögenswertes zu gelangen. Hier seien unterschiedliche Ausgestaltungen in den Einzelstandards zu beachten. *Herr Sachs* weist in diesem Zusammenhang auf die Ausbuchungskriterien bei Finanzinstrumenten nach IAS 39.36 hin.

Sodann stellt *Herr Sachs* die abstrakte Bilanzierungsfähigkeit nach dem Steuerrecht dar. Hierbei existiere eine grundsätzliche Übereinstimmung von handelsrechtlichem Vermögensgegenstand und steuerlichem Wirtschaftsgut (vgl. §§ 238 ff. i. V. m. § 5 Abs. 1 EStG). Der BFH qualifiziere alle am Bilanzstichtag als Vermögenswert realisierbaren Gegenstände des Zivilrechts zzgl. aller anderen vermögenswerten Vorteile als abstrakt aktivierungsfähig, wenn ein greifbarer Vorteil vorliegt und eine selbständige Bewertbarkeit sowie mindestens eine Übertragbarkeit mit dem Betrieb zusammen gegeben ist. Für die konkrete Bilanzierungsfähigkeit nach dem Steuerrecht müsse nach h. M. eine subjektive Zurechnung der Wirtschaftsgüter über die GoB oder über § 39 AO gegeben sein. Wirtschaftsgüter seien grundsätzlich in der Bilanz des rechtlichen Eigentümers, der zeitgleich auch wirtschaftlicher Eigentümer ist, auszuweisen. Bei einem Auseinanderfallen von wirtschaftlichem und rechtlichem Eigentum habe nach § 246 Abs. 1 S. 2 HGB und § 39 AO die Zuordnung jedoch bei demjenigen zu erfolgen, dem die Gegenstände wirtschaftlich zuzuordnen sind. Im Vergleich zwischen den beiden Rechnungslegungssysteme zeige sich, dass die starke Bindung an das Zivilrecht im deutschen Steuerrecht eine Objektivierung bewirkt. Die IAS/IFRS stellten nur auf wirtschaftliche Gesichtspunkte ab. Zudem orientiere sich der Vermögenswert der IAS/IFRS am zukünftigen Zufluss wirtschaftlichen Nutzens, wohingegen das Wirtschaftsgut eher an die Nutzung im bilanzierenden Unternehmen anknüpfe. Es existiere daher ein Gegensatz zwischen einer Orientierung am Markt und einer Nutzung im Betrieb. Der weitere asset-Begriff erfasse auch Bilanzposten, die nach dem Steuerrecht nicht unter den Begriff des Wirtschaftsguts fallen würden, wie z. B. aktive Rechnungsabgrenzungsposten, was nach Auffassung von *Herrn Sachs* im Sinne der Bilanzklarheit problematisch sein könnte.

7.3 Ausgewählte Bilanzierungsfelder

Bei der Vorstellung ausgewählter Bilanzierungsfelder geht *Herr Sachs* zuerst auf den *Goodwill* ein. Ein derivativer Goodwill sei sowohl nach IAS/IFRS (IAS 22.41) als auch nach Steuerrecht (§ 5 Abs. 2 EStG) aktivierungspflichtig. Ein originärer Goodwill sei dagegen weder nach den Regelungen der IAS/IFRS (vgl. IAS 38.48) noch nach Steuerrecht aktivierungsfähig. Bei selbst *geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgütern* gebe es nach IAS/IFRS kein generelles Ansatzverbot. Für einen Bilanzansatz sei das Vorliegen der kumulativen Voraussetzungen nach F.49 i. V. m. IAS 1.15 und IAS 38.51 ff. nötig. Hiernach hätte u. a. eine Aufteilung in eine Forschungs- und Entwicklungsphase zu erfolgen, wobei nur die während der Entwicklungsphase angefallenen Aufwendungen aktivierungsfähig seien. Im deutschen Steuerrecht existiere nach § 5 Abs. 2 EStG dagegen ein Ansatzverbot. Bei den nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten gebe es eine grundsätzliche Übereinstimmung. Sie dürften hinzuaktiviert werden, sofern das Wirtschaftsgut deutlich verbessert oder verändert wird. Unterschiede existierten hier jedoch bei der Komponentenbilanzierung. Beim *Leasing* sei nach IAS/IFRS eine Zuordnung des Leasinggegenstands an den Leasingnehmer nach dem *Risk-and-Reward-Approach* nach IAS 17.4 vorzunehmen. Hier werde gefragt, wem die wesentlichen Nutzungen und Risiken des Vermögenswertes zugute kommen. Steuerlich werde zwar auch nach dem wirtschaftlichen Eigentum gefragt, dies sei jedoch mehr an das rechtliche Eigentum angelehnt. In den Leasingerlassen werde nach Operating- und Finanzierungsleasing unterschieden. Als problematisch stellt *Herr Sachs* den Barwerttest nach IAS 17.10 (d) heraus.

7.4 Bewertung der Aktiva nach IAS/IFRS und nach Steuerrecht

Die Zugangsbewertung habe nach IAS/IFRS zum einen mit den Anschaffungskosten zu erfolgen, wobei jedoch Wertober- und -untergrenzen zu beachten seien. Die Fremdkapitalkosten stellten entweder sofort abzugsfähigen Aufwand dar oder seien aktivierungsfähig, wenn ein qualifizierter Vermögenswert vorliegt (IAS 23). Bei den Herstellungskosten erfolge ein Ansatz mit produktionsbezogenen Vollkosten nach IAS 2.10. Hier existiere ein Aktivierungswahlrecht bei fertigungsbezogenen Finanzierungskosten und es sei zwischen Forschungs- und Entwicklungskosten zu unterscheiden. Bei Finanzinstrumenten erfolge eine Fair-Value-Bewertung. Bei der Zugangsbewertung sei der Fair Value grundsätzlich mit dem Transaktionspreis gleichzusetzen. Anschließend geht *Herr Sachs* auf die Folgebewertung der Aktiva

nach IAS/IFRS ein. Bei dem Amortised-cost-Modell werden abnutzbare Vermögenswerte planmäßig abgeschrieben. Es ist nach IAS 16.62 eine lineare, degressive oder leistungsabhängige Abschreibung erlaubt, wobei die gewählte Methode nach IAS 16.60 dem tatsächlichen Verlauf des Wertverlusts entsprechen soll. Nach IAS 16.53 sei ein Restwert zu berücksichtigen, sofern dieser wesentlich ist. *Herr Sachs* weist hier auf das Objektivierungsproblem hin. Die Abschreibungsmethoden sind jährlich zu überprüfen. Es besteht die Möglichkeit zur Berücksichtigung von außerplanmäßigen Wertminderungen, aber anschließend die Pflicht zur Wertaufholung. Beides habe erfolgswirksam zu erfolgen. Beim für die Folgebewertung der Aktiva ebenfalls zulässigen Fair-Value-Modell werde grundsätzlich wie beim Amortized-cost-Modell vorgegangen. Es trete aber eine regelmäßige Neubewertung zum Fair-Value hinzu, wodurch sich Wertminderungen und Werterhöhungen ergeben würden. Eine Werterhöhung erfolge dabei grundsätzlich erfolgsneutral über die Bildung einer Neubewertungsrücklage. Dabei werde bei Ausbuchung oder planmäßiger Abschreibung des Vermögenswerts die Rücklage über die Umbuchung in die Gewinnrücklage realisiert (vgl. IAS 16.41).

Herr Sachs stellt im weiteren Verlauf seines Vortrags die Zugangsbewertung von Aktiva nach dem Steuerrecht dar. Zwingende Vorschrift sei § 6 EStG und hilfsweise das BewG. Bewertungsmaßstäbe seien die Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB i. V. m. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG), die Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 S. 1 und 2 HGB, §§ 5 Abs. 1 S. 1, 6 EStG), der Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG), der gemeine Wert (§ 6 Abs. 4 u. 6 S. 1 EStG i. V. m. § 9 Abs. 2 BewG) sowie der Buchwert (§ 6 Abs. 3 u. 5 S. 1 EStG). Bei der Folgebewertung der Aktiva im Steuerrecht seien §§ 7 ff. EStG die zwingenden Vorschriften. Das Steuerrecht sehe eine AfA bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bei betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer von mehr als einem Jahr vor, wobei Bemessungsgrundlage die Anschaffungs- und Herstellungskosten ist. Als Abschreibungsmethoden sind die lineare und degressive AfA zulässig, des Weiteren ist eine Absetzung wegen außergewöhnlicher Abnutzung erlaubt. Für geringwertige Wirtschaftsgüter sind Sofortabschreibungen und Sammelabschreibungen vorgesehen. Zudem existiert die Absetzung für Substanzverringerung (AfS) und die Teilwertabschreibung bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sowie bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens.

Die Prüfung der Systemtauglichkeit der Regelungen der IAS/IFRS für steuerliche Zwecke ergebe, dass die Schätzung der Abschreibungsdauer durch das bilanzierende Unternehmen für steuerliche Zwecke zu subjektiv ist. Dasselbe gelte für die Berücksichtigung eines Restwertes und Prüfung dessen Wesentlichkeit nach IAS/IFRS. Hier könne die Verringerung der Abschreibungsbasis zur Ungleichmäßigkeit der Besteuerung führen. Die Berücksichtigung au-

ßerplanmäßiger Abschreibungen sei dann systemkonform, wenn an die Bedingungen des Absatz- und Beschaffungsmarktes angeknüpft wird. Sie sei dagegen nicht systemkonform, wenn an unternehmensinterne Bedingungen, insbesondere die dem Wirtschaftsgut zuzurechnenden cash-flows, angeknüpft wird. Die Pflicht zur Wertaufholung bei vorangegangener Berücksichtigung außerplanmäßiger Wertminderungen sei in ihrer konkreten Ausgestaltung (vgl. z. B. IAS 36.109 f.; IAS 36.117) kein Verstoß gegen das Übermaßverbot. Auch das Fair-Value-Modell sei aufgrund seiner grundsätzlichen Erfolgsneutralität systemkonform. Einen Verstoß gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sieht *Herr Sachs* jedoch im Falle einer Ausbuchung, wenn der Restbuchwert bei Verkauf größer null ist, oder bei einer Abschreibung des Wirtschaftsguts. Die Festlegung des Fair-Value könne sich für das Unternehmen sowohl steuermindernd als auch steuererhöhend auswirken.

Auf Nachfrage von *Herrn Prof. Seer* wird im *Publikum* geantwortet, dass es im Bereich des Ansatzes eines Wirtschaftsguts bzw. Vermögenswertes keine greifbaren Unterschiede zwischen den beiden Rechnungslegungssystemen gebe. Bei der Bewertung hingegen würden sich Unterschiede ergeben, weil die internationalen Rechnungslegungsvorschriften eigentlich Vorschriften zur Unternehmensbewertung seien. Steuerrechtlich könne kein Wert angesetzt werden, der sich an den Erlösen der Zukunft orientiert. *Herr Prof. Seer* hält als Zwischenergebnis fest, dass es im Bereich des Ansatzes keine fundamentalen Unterschiede zwischen den beiden Rechnungslegungssystemen gebe und stellt die Frage, ob für eine steuerliche Bewertung zukunftsorientiert bewertet werden darf oder ob die Bewertung vergangenheitsorientiert zu erfolgen hat. *Herr Dr. Weckerle* gibt zu Bedenken, dass der Kaufmann ein Wirtschaftsgut nicht kaufen werde, wenn er nicht erwartet, dass er mindestens während der Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts dessen Anschaffungskosten erwirtschaften kann. Wenn die Anschaffungskosten als Obergrenze in den IAS/IFRS gelten, könnte man damit leben. *Herr Prof. Seer* ist der Ansicht, dass das Anschaffungskostenprinzip als Bewertungshöchstgrenze eine Statik beinhalte und stellt die Frage, ob die IAS/IFRS nicht konsequenter seien, weil sie auch nach oben die Zukunftsaussichten berücksichtigen und nicht so wie im Steuerrecht nur nach unten unter Einbeziehung der Zukunftsaussichten bewerten. Die Bewertung nach IAS/IFRS habe eine stärkere Unternehmensbewertungsperspektive, wodurch man zu einer ganz anderen Betrachtung der Bewertung komme. Im Hinblick auf die Bewertung selbstgeschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens fragt *Herr Prof. Seer*, ob es überzeugen würde, dass bei einem kurz vor der Patentreife stehenden Medikament in vollem Umfang sofort abzugsfähige Betriebsausgaben geltend gemacht werden müssten, bei materiellen Wirtschaftsgütern aber nicht. Aus dem *Publikum* wird geantwortet, dass dies rein praktische Gründe habe, weil

nur das Unternehmen eine Aussage über den Wert treffen könnte und diese Aussage von der Finanzverwaltung nicht verifizierbar sei. Wenn man das durch Anwendung der IAS/IFRS könne, sei dies vorteilhaft. Nach Auffassung von *Herrn Dr. Krumm* sei es systemkonsequent, wenn selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens aktiviert würden, weil sie die Eigenschaften eines Vermögensgegenstands bzw. Wirtschaftsguts erfüllen. Bewertungsprobleme dürften als Rechtfertigung für eine Nichtaktivierung nicht ausreichen. Bei Existenz einer guten Kostenrechnung sollten sich die Bewertungsprobleme ohnehin nicht ergeben. Nach Meinung von *Herrn Prof. Seer* könnte es sich hier um eine fiskalisch-orientierte verdeckte Lenkungsnorm handeln. Mit der Sonderbehandlung der selbstgeschaffenen immateriellen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens könne man sich nicht anfreunden.

7.5 Ansatz der Passiva nach IAS/IFRS und Steuerrecht

Im weiteren Verlauf seines Vortrags stellt *Herr Sachs* den Ansatz der Passiva nach IAS/IFRS dar. Die Definition der Schulden sei spiegelbildlich zur Definition des Vermögenswertes. Es handele sich bei Schulden nach F.49 (b) um „eine gegenwärtige Verpflichtung, die aufgrund eines Ereignisses in der Vergangenheit entstanden ist und deren Erfüllung erwartungsgemäß zu einem Abfluss von Ressourcen führt, mit denen ein wirtschaftlicher Nutzen verbunden ist“. Dabei müsse der Abfluss wirtschaftlichen Nutzens wahrscheinlich und zuverlässig messbar sein. Unsicherheiten bezüglich des Erfüllungsbetrags hinderten den Ansatz nicht (F.85). Die Unterscheidung in Rückstellungen (IAS 37) und sonstige (abgegrenzte) Schulden (IAS 37.11 (b)) erfolge anhand des Wahrscheinlichkeitsgrades des Ressourcenabflusses. Es handele sich ausnahmslos um Außenverpflichtungen (F.60). Demnach seien Aufwandsrückstellungen unzulässig. Bei den Rückstellungen nach IAS 37.14 handele es sich um eine gegenwärtige rechtliche oder faktische Verpflichtung, die aus einem Ergebnis der Vergangenheit herrührt. Für die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme gelte die 51 %-Grenze („More-likely-than-not“). IAS 37.17 enthalte den Grundsatz der Unentziehbarkeit. Die Unsicherheit müsse entweder im Bezug auf das Bestehen, den Ressourcenabfluss, die Höhe oder die Fälligkeit der Forderung bestehen. Der Ansatz sonstiger Schulden bestimmt sich nach IAS 37.11. Sonstige Schulden wiesen einen geringeren Grad der Unsicherheit auf. Als Beispiel führt *Herr Sachs* Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen nach IAS 37.11 (a) und abgegrenzte Schulden nach IAS 37.11 (b) an. *Herr Sachs* geht ferner auf in IAS 37.10 geregelte Eventualschulden ein. Beispiele hierfür seien Haftungsverhältnisse i. S. v. § 251 HGB oder Schadensersatzklagen nach den Grundsätzen der punitive-damages. Eventualschulden seien nicht zu

bilanzieren, aber im Anhang anzugeben. Ferner vergleicht *Herr Sachs* die Rückstellungskonzeptionen nach IAS/IFRS und dem deutschen Steuerrecht. Bei den IAS/IFRS habe eine Quantifizierung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme zu erfolgen. Hier seien viele Ausnahmen zulässig. Nach der Rechtsprechung des BFH habe dagegen eine Qualifizierung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme zu erfolgen. Das Kriterium der Unentziehbarkeit lasse nach IAS/IFRS viele Ausnahmen zu, so reiche etwa die hypothetische Möglichkeit der Abwendung der Verpflichtung zur Negierung der Unentziehbarkeit aus. Dagegen fordere der BFH eine Rückstellungsbildung auch bei hypothetischer Entziehungsmöglichkeit.

7.6 Rückstellungsbewertung nach IAS/IFRS und Steuerrecht

Die Bewertung von Rückstellungen habe nach IAS/IFRS zu dem Betrag zu erfolgen, der nach der bestmöglichen Schätzung notwendig ist, um die gegenwärtige Verpflichtung zum Bilanzstichtag ablösen zu können (IAS 37.36). IAS 37.43 verlange ein vorsichtiges Vorgehen, stille Reserven seien nicht zu bilden. Zudem seien nach IAS 37.47 zukünftige Entwicklungen zu berücksichtigen. Hierbei sei auf die Verhältnisse zum Erfüllungstichtag abzustellen. Generell sei der Barwert anzusetzen, sofern die Abzinsung im Bezug auf die Rückstellung wesentlich ist. Die Rückstellungsbewertung im Steuerrecht erfolgt nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Hiernach sind bei Laufzeiten von länger als 12 Monaten und unverzinslichen Verbindlichkeiten diese „mit einem Zinssatz von 5,5 Prozent anzuzinsen.“ Es werden strenge Wertober- und Untergrenzen der Rückstellungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG) festgelegt. Es sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. f EStG die Wertverhältnisse am Bilanzstichtag maßgebend. Beim Vergleich der beiden Rechnungslegungssysteme stellt *Herr Sachs* heraus, dass auf der einen Seite auf die Verhältnisse zum Erfüllungstichtag und auf der anderen Seite auf die Verhältnisse zum Bilanzstichtag abgestellt werde. Die Berücksichtigung der Verhältnisse zum Erfüllungstichtag entspreche dem Imparitätsprinzip. Hier erfolge eine Antizipation negativer Erfolgsbeiträge. Die Wertungen des IAS 37 seien damit nach Auffassung von *Herrn Sachs* grundsätzlich systemkonformer als die Rückstellungskonzeption nach geltendem Steuerrecht, wobei hier jedoch das Objektivierungserfordernis zu beachten sei. Die in beiden Rechnungslegungssystemen gebotene Abzinsung sei leistungsfähigkeitskonform, allerdings problematisch im Hinblick auf das Realisationsprinzip. Nach beiden Rechnungslegungswerken habe bei der Rückstellungsbewertung eine Berücksichtigung künftiger Kompensationen zu erfolgen. Die Wesentlichkeit des Abzinsungseffekts nach IAS 37 sei zu subjektiv. Die Nichtabzinsung verzinslicher Verbindlichkeiten eröffne erhebliche Gestaltungsspielräume auf Seiten des Unter-

nehmens. Dies sei auch problematisch im Hinblick auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und die betriebswirtschaftlich vorgegebene Finanzierungsneutralität.

8. Fazit

Zusammenfassend hält *Herr Sachs* fest, dass die Übernahme der IAS/IFRS im Hinblick auf formal- und materialrechtsstaatliche Aspekte problematisch sei. Dies betreffe die mangelnde demokratische Legitimation und die Dynamik der Standards. Zudem könne die Anwendung der IAS/IFRS z. B. für Mittelständler zu Praktikabilitätsproblemen führen. In den konkreten Bilanzierungs- und Bewertungskonzeptionen würden sich Zweckdivergenzen widerspiegeln. Teilweise würden die Regelungen der IAS/IFRS gegen das Realisationsprinzip verstoßen. Zudem sei eine Objektivierung häufig nicht gegeben, was zu einer Ungleichmäßigkeit der Besteuerung führen könne. Dennoch bestünden Gemeinsamkeiten zwischen den beiden Rechnungslegungssystemen oder sogar Vorzüge auf Seiten der IAS/IFRS, so etwa bei der Rückstellungskonzeption. Dadurch erscheint nach Auffassung von *Herrn Sachs* eine Anknüpfung an die IAS/IFRS in einem neu zu schaffenden Recht der steuerlichen Gewinnermittlung in Teilbereichen möglich. In vielen anderen Teilbereichen seien aber weitgehende Modifikationen notwendig, um den Vorgaben der Verfassung zu entsprechen. Zukünftige Entwicklung in Praxis, Wissenschaft und Politik blieben anzuwarten.

Herr Prof. Seer ist der Ansicht, dass sich das Maßgeblichkeitsprinzip in der Zukunft nicht halten werde. Das Handelsrecht lasse sich trotz der Krise nicht reaktivieren. In Zukunft würde es vielleicht doch ein harmonisiertes steuerliches Gewinnermittlungsrecht geben.

Literaturhinweis

Herzig, Norbert: IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, Düsseldorf 2004