

Thomas Köppen

Bilanzierung und Bewertung von bilanziellen Schulden nach IAS/IFRS und deutschem Steuerbilanzrecht im Vergleich

Diplomarbeit

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek:

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek: Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de/> abrufbar.

Dieses Werk sowie alle darin enthaltenen einzelnen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsschutz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen, Auswertungen durch Datenbanken und für die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronische Systeme. Alle Rechte, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen Wiedergabe (einschließlich Mikrokopie) sowie der Auswertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen, vorbehalten.

Copyright © 2006 Diplomica Verlag GmbH
ISBN: 9783832498856

Thomas Köppen

Bilanzierung und Bewertung von bilanziellen Schulden nach IAS/IFRS und deutschem Steuerbilanzrecht im Vergleich

Thomas Köppen

Bilanzierung und Bewertung von bilanziellen Schulden nach IAS/IFRS und deutschem Steuerbilanzrecht im Vergleich

Diplomarbeit

Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg

Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Fakultät

Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Steuerlehre

Februar 2006



Diplom.de

Diplomica GmbH _____
Hermannstal 119k _____
22119 Hamburg _____

Fon: 040 / 655 99 20 _____
Fax: 040 / 655 99 222 _____

agentur@diplom.de _____
www.diplom.de _____

Thomas Köppen

Bilanzierung und Bewertung von bilanziellen Schulden nach IAS/IFRS und deutschem Steuerbilanzrecht im Vergleich

ISBN-10: 3-8324-9885-0

ISBN-13: 978-3-8324-9885-6

Druck Diplomica® GmbH, Hamburg, 2006

Zugl. Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg, Erlangen, Deutschland,
Diplomarbeit, 2006

Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere die der Übersetzung, des Nachdrucks, des Vortrags, der Entnahme von Abbildungen und Tabellen, der Funksendung, der Mikroverfilmung oder der Vervielfältigung auf anderen Wegen und der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten. Eine Vervielfältigung dieses Werkes oder von Teilen dieses Werkes ist auch im Einzelfall nur in den Grenzen der gesetzlichen Bestimmungen des Urheberrechtsgesetzes der Bundesrepublik Deutschland in der jeweils geltenden Fassung zulässig. Sie ist grundsätzlich vergütungspflichtig. Zuwiderhandlungen unterliegen den Strafbestimmungen des Urheberrechtes.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Die Informationen in diesem Werk wurden mit Sorgfalt erarbeitet. Dennoch können Fehler nicht vollständig ausgeschlossen werden, und die Diplomarbeiten Agentur, die Autoren oder Übersetzer übernehmen keine juristische Verantwortung oder irgendeine Haftung für evtl. verbliebene fehlerhafte Angaben und deren Folgen.

© Diplomica GmbH

<http://www.diplom.de>, Hamburg 2006

Printed in Germany

Lebenslauf



Persönliche Daten

Name	Thomas Köppen
Adresse	Albrecht-Dürer-Straße 6, 90403 Nürnberg
Telefon	0911 / 2369119
Mobil	0171 / 5173063
E-Mail	thomaskoeppen@gmx.de
Geburtsdatum	27. September 1978
Geburtsort	Regensburg
Staatsangehörigkeit	deutsch
Familienstand	ledig

Schule

09/1990 – 06/1999	Ludwigsgymnasium in Straubing Abiturnote 1,8
-------------------	---

Zivildienst

07/1999 – 06/2000	Einsatz als Fahrer im Behindertentransport beim Malteser Hilfsdienst in Straubing
-------------------	---

Studium

Seit 10/2000	Studium der Betriebswirtschaftslehre an der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg
09/2002	Vordiplom; Note: 2,1
10/2002 – 02/2006	Hauptstudium mit den Schwerpunkten: Rechnungswesen & Controlling, Steuerlehre und Prüfungswesen

08/2005 – 02/2006	Diplomarbeit am Lehrstuhl für betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Thema: Bilanzierung und Bewertung von bilanziellen Schulden nach IAS/IFRS und deutschem Steuerbilanzrecht im Vergleich
-------------------	---

Auslandsaufenthalt

04/2005 – 06/2005	Ernst & Young LLP , Reading, Großbritannien Praktikum in Fachbereich Tax • Überprüfung von Steuerberechnungen und Steuererklärungen • Erstellen von Informationsanfragen an Mandanten zur Durchführung der Steuerberechnungen
-------------------	--

Praktika und berufliche Tätigkeiten

Seit 01/2000	Selbstständige Tätigkeit als Einzelhandelsgewerbetreibender , An- und Verkauf von CDs, Schallplatten, DVDs sowie Merchandisingartikeln
10/2002 – 02/2006	Universität Erlangen-Nürnberg , studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Prüfungswesen • Durchführung von Literaturrecherchen • Erstellung von Vorlesungsunterlagen
10/2003 – 12/2003	KarstadtQuelle Versicherungen , Praktikum im Controlling • Erstellung von Ertragsbarwertanalysen und Wertbeitragsberechnungen • Erstellung von Überleitungsrechnungen HGB – IAS • Berechnung latenter Steuern • Neuberechnung des Unternehmenswertes einer Beteiligung
02/2004 – 03/2004	Ernst & Young AG , Praktikum im Fachbereich Tax • Jahresabschlusserstellung einer deutschen Betriebsstätte • Erstellung von Körperschaftsteuererklärungen • Anfertigung steuerlicher Gutachten zu nationalen und internationalen Sachverhalten

Zusatzqualifikationen

EDV	MS Word, MS Excel, Lotus Notes (sehr gut), MS PowerPoint (gut), MS Access (Grundkenntnisse)
Sprachen	Englisch (sehr gut), Französisch (gut)
Fallstudien	„Prüfung einer Kapitalgesellschaft“ in Kooperation mit Deloitte „EDV-gestützte Konzernabschlusserstellung“ in Ko- operation mit Ebner Stolz & Partner

Weiterbildung

10/2003 – 01/2005	Bildungszentrum Nürnberg, Französisch, Abendkurs
04/2003 – 07/2003	Universität Erlangen-Nürnberg, Business English and Conversation; Note: 1,5

Sonstiges

Mitglied der Nürnberger Steuergespräche e. V.
Hobbys: Radfahren, Fitness, Rockmusik

Inhaltsverzeichnis

Tabellenverzeichnis	V
Abbildungsverzeichnis	VI
Abkürzungsverzeichnis	VIII
Management Letter	X
1. Einleitung	1
1.1. Problemstellung	1
1.2. Zielsetzung und Vorgehensweise der Untersuchung	1
2. Zielkriterien der Unternehmensbesteuerung	3
2.1. Unterschiede und Gemeinsamkeiten von IAS/IFRS und Steuerrecht	3
2.2. In die Untersuchung einbezogene Zielkriterien	4
2.2.1. Begründung für die Wahl der einbezogenen Zielkriterien	4
2.2.2. Erzielung von (frühen) Steuereinnahmen	5
2.2.3. Objektivierung der Gewinnermittlung	6
2.2.4. Weitere Zielkriterien	6
3. Konzeption der Schuldenbilanzierung nach IAS/IFRS und Steuerrecht	7
3.1. Rückstellungsbilanzierung nach IAS/IFRS und Steuerrecht	8
3.1.1. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	8
3.1.1.1. Ansatz dem Grunde nach	8
3.1.1.1.1. Ansatzkriterien nach IAS 37	8
3.1.1.1.2. Vergleich von IAS 37 und Steuerrecht	10
3.1.1.2. Ansatz der Höhe nach	15
3.1.1.2.1. Zugangs- und Folgebewertung nach IAS 37	15
3.1.1.2.2. Vergleich von IAS 37 und Steuerrecht	17
3.1.2. Rückstellungen für drohende Verluste	18
3.1.2.1. Ansatz und Bewertung nach IAS 37	18
3.1.2.2. Vergleich von IAS 37 und Steuerrecht	19
3.1.3. Aufwandsrückstellungen	20
3.1.3.1. Ansatz und Bewertung nach IAS 37	20
3.1.3.2. Vergleich von IAS 37 und Steuerrecht	22
3.1.4. Eventualverbindlichkeiten	23
3.2. Verbindlichkeitsbilanzierung nach IAS/IFRS und Steuerrecht	24
3.2.1. Ansatz dem Grunde nach	24
3.2.1.1. Ansatzkriterien nach IAS/IFRS	24
3.2.1.2. Vergleich von IAS/IFRS und Steuerrecht	25

3.2.2. Ansatz der Höhe nach	25
3.2.2.1. Zugangs- und Folgebewertung nach IAS/IFRS	25
3.2.2.2. Vergleich von IAS/IFRS und Steuerrecht.....	27
4. Analyse der Steuerbelastung nach IAS/IFRS und Steuerrecht.....	29
4.1. Methode der Untersuchung	29
4.1.1. Beschreibung des Modells	29
4.1.2. Die Geschäftsvorfälle	31
4.1.2.1. Rekultivierungsverpflichtungen.....	31
4.1.2.2. Schadenersatzverpflichtungen	31
4.1.2.3. Gewährleistungsverpflichtungen.....	32
4.1.2.4. Gesetzliche Verpflichtungen	33
4.1.2.5. Innenverpflichtungen	33
4.1.2.6. Restrukturierungsvorhaben	34
4.1.2.7. Drohender Verlust	34
4.1.2.8. Verbindlichkeiten	34
4.1.2.9. Fremdwährungsverbindlichkeiten	35
4.1.3. Weitere für das Modell relevante Daten.....	35
4.2. Steuerbelastung bei Bilanzierung nach IAS/IFRS und Steuerrecht	36
4.2.1. Belastungsvergleich bei Szenario 1.....	36
4.2.1.1. Rekultivierungsverpflichtungen.....	36
4.2.1.1.1. Bilanzierung und Bewertung.....	36
4.2.1.1.2. Vereinbarkeit mit den Zielkriterien	37
4.2.1.2. Schadenersatzverpflichtungen	38
4.2.1.2.1. Bilanzierung und Bewertung.....	38
4.2.1.2.2. Vereinbarkeit mit den Zielkriterien	40
4.2.1.3. Gewährleistungsverpflichtungen.....	41
4.2.1.3.1. Bilanzierung und Bewertung.....	41
4.2.1.3.2. Vereinbarkeit mit den Zielkriterien	42
4.2.1.4. Gesetzliche Verpflichtungen	43
4.2.1.4.1. Bilanzierung und Bewertung.....	43
4.2.1.4.2. Vereinbarkeit mit den Zielkriterien	44
4.2.1.5. Innenverpflichtungen	44
4.2.1.5.1. Bilanzierung und Bewertung.....	44
4.2.1.5.2. Vereinbarkeit mit den Zielkriterien	45
4.2.1.6. Restrukturierungsverpflichtung	46
4.2.1.6.1. Bilanzierung und Bewertung.....	46
4.2.1.6.2. Vereinbarkeit mit den Zielkriterien	47

4.2.1.7. Drohender Verlust	48
4.2.1.7.1. Bilanzierung und Bewertung.....	48
4.2.1.7.2. Vereinbarkeit mit den Zielkriterien	48
4.2.1.8. Verbindlichkeiten	49
4.2.1.8.1. Bilanzierung und Bewertung.....	49
4.2.1.8.2. Vereinbarkeit mit den Zielkriterien	50
4.2.1.9. Fremdwährungsverbindlichkeiten	51
4.2.1.9.1. Bilanzierung und Bewertung.....	51
4.2.1.9.2. Vereinbarkeit mit den Zielkriterien	51
4.2.1.10. Zwischenergebnis	52
4.2.2. Abwandlungen des Modells.....	52
4.2.2.1. Belastungsvergleich bei Szenario 2.....	52
4.2.2.1.1. Änderungen bei der Bilanzierung und Bewertung	52
4.2.2.1.2. Vereinbarkeit mit den Zielkriterien	53
4.2.2.2. Belastungsvergleich bei Szenario 3.....	54
4.2.2.2.1. Änderungen bei der Bilanzierung und Bewertung	54
4.2.2.2.2. Vereinbarkeit mit den Zielkriterien	55
4.2.2.3. Belastungsvergleich bei Szenario 4.....	56
4.2.2.3.1. Änderungen bei der Bilanzierung und Bewertung	56
4.2.2.3.2. Vereinbarkeit mit den Zielkriterien	56
4.2.2.4. Belastungsvergleich bei Szenario 5.....	56
4.2.2.4.1. Änderungen bei der Bilanzierung und Bewertung	56
4.2.2.4.2. Vereinbarkeit mit den Zielkriterien	57
5. Fazit: Die Schuldenbilanzierung nach IAS/IFRS ist für die steuerliche Gewinnermittlung ungeeignet.....	58
Anhang 1: Sonstige Abbildungen	61
Anhang 2: Berechnung der Steuerbelastung für die Szenarien 1-5.....	63
Anhang 3: Buchungssätze der Geschäftsvorfälle	121
Verzeichnis der Rechtsquellen und der sonstigen Quellen.....	162
Eidesstattliche Erklärung	164

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Steuereinnahmen Szenario 1 (Ausgangsszenario)	36
Tabelle 2: Ergebniseffekte der Rekultivierungsverpflichtung I	38
Tabelle 3: Ergebniseffekte der Rekultivierungsverpflichtung II	38
Tabelle 4: Ergebniseffekte der Schadenersatzverpflichtung I	40
Tabelle 5: Ergebniseffekte der Schadenersatzverpflichtung II	40
Tabelle 6: Ergebniseffekte der Schadenersatzverpflichtung III	40
Tabelle 7: Ergebniseffekte der Gewährleistungsverpflichtung I	42
Tabelle 8: Ergebniseffekte der Gewährleistungsverpflichtung II	42
Tabelle 9: Ergebniseffekte der Generalüberholung	44
Tabelle 10: Ergebniseffekte der Dekontaminierungsverpflichtung	44
Tabelle 11: Ergebniseffekte der Instandhaltungsverpflichtung	46
Tabelle 12: Ergebniseffekte der Abraumbeseitigung	46
Tabelle 13: Ergebniseffekte der Großreparatur	46
Tabelle 14: Ergebniseffekte der Restrukturierungsverpflichtung	47
Tabelle 15: Ergebniseffekte des drohenden Verlustes	48
Tabelle 16: Ergebniseffekte der Verbindlichkeit I	50
Tabelle 17: Ergebniseffekte der Verbindlichkeit II	50
Tabelle 18: Ergebniseffekte der Fremdwährungsverbindlichkeit I	52
Tabelle 19: Ergebniseffekte der Fremdwährungsverbindlichkeit II	52
Tabelle 20: Steuereinnahmen Szenario 1	54
Tabelle 21: Steuereinnahmen Szenario 2	54
Tabelle 22: Steuereinnahmen Szenario 1	55
Tabelle 23: Steuereinnahmen Szenario 3	55
Tabelle 24: Steuereinnahmen Szenario 1	56
Tabelle 25: Steuereinnahmen Szenario 4	56
Tabelle 26: Steuereinnahmen Szenario 1	57
Tabelle 27: Steuereinnahmen Szenario 5	57

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Schulden im bilanziellen Sinne	61
Abbildung 2: Übersicht über die Zielkriteriumsverstöße.....	62
Abbildung 3: Gewinn- und Verlustrechnung vor Berücksichtigung der noch zu bilanzierenden Geschäftsvorfälle	65
Abbildung 4: Übersicht Darlehenskonditionen	67
Abbildung 5: Gewinn- und Verlustrechnung (IAS/IFRS)	69
Abbildung 6: Gewinn- und Verlustrechnung (Steuerrecht).....	70
Abbildung 7: Detaillierte Darstellung der Ergebniswirkungen (IAS/IFRS)	71
Abbildung 8: Detaillierte Darstellung der Ergebniswirkungen (Steuerrecht).....	72
Abbildung 9: Bilanzierung der Rekultivierungsverpflichtung I (IAS/IFRS)	73
Abbildung 10: Bilanzierung der Rekultivierungsverpflichtung I (Steuerrecht).....	74
Abbildung 11: Bilanzierung der Rekultivierungsverpflichtung II (IAS/IFRS)	75
Abbildung 12: Bilanzierung der Rekultivierungsverpflichtung II (Steuerrecht).....	76
Abbildung 13: Bilanzierung der Schadenersatzverpflichtung I (IAS/IFRS).....	77
Abbildung 14: Bilanzierung der Schadenersatzverpflichtung I (Steuerrecht)	77
Abbildung 15: Bilanzierung der Schadenersatzverpflichtung II (IAS/IFRS).....	78
Abbildung 16: Bilanzierung der Schadenersatzverpflichtung II (Steuerrecht)	78
Abbildung 17: Bilanzierung der Schadenersatzverpflichtung III (IAS/IFRS).....	79
Abbildung 18: Bilanzierung der Schadenersatzverpflichtung III (Steuerrecht)	79
Abbildung 19: Bilanzierung der Gewährleistungsverpflichtung I (IAS/IFRS)	80
Abbildung 20: Bilanzierung der Gewährleistungsverpflichtung I (Steuerrecht)	81
Abbildung 21: Bilanzierung der Gewährleistungsverpflichtung II (IAS/IFRS)	82
Abbildung 22: Bilanzierung der Gewährleistungsverpflichtung II (Steuerrecht)....	83
Abbildung 23: Bilanzierung der Generalüberholung (IAS/IFRS)	84
Abbildung 24: Bilanzierung der Generalüberholung (Steuerrecht).....	84
Abbildung 25: Bilanzierung der Dekontaminierungsverpflichtung (IAS/IFRS).....	85
Abbildung 26: Bilanzierung der Dekontaminierungsverpflichtung (Steuerrecht) ..	86
Abbildung 27: Bilanzierung der Instandhaltungsverpflichtung (IAS/IFRS)	87
Abbildung 28: Bilanzierung der Instandhaltungsverpflichtung (Steuerrecht).....	87
Abbildung 29: Bilanzierung der Abraumbeseitigung (IAS/IFRS)	88
Abbildung 30: Bilanzierung der Abraumbeseitigung (Steuerrecht)	88
Abbildung 31: Bilanzierung der Großreparatur (IAS/IFRS)	89
Abbildung 32: Bilanzierung der Großreparatur (Steuerrecht)	89
Abbildung 33: Bilanzierung der Restrukturierungsverpflichtung (IAS/IFRS)	90
Abbildung 34: Bilanzierung der Restrukturierungsverpflichtung (Steuerrecht).....	90

Abbildung 35: Bilanzierung des drohenden Verlustes (IAS/IFRS)	91
Abbildung 36: Bilanzierung des drohenden Verlustes (Steuerrecht).....	91
Abbildung 37: Bilanzierung der Verbindlichkeit I (IAS/IFRS).....	92
Abbildung 38: Bilanzierung der Verbindlichkeit I (Steuerrecht)	94
Abbildung 39: Bilanzierung der Verbindlichkeit II (IAS/IFRS).....	95
Abbildung 40: Bilanzierung der Verbindlichkeit II (Steuerrecht)	96
Abbildung 41: Bilanzierung der Fremdwährungsverbindlichkeit I (IAS/IFRS)	97
Abbildung 42: Bilanzierung der Fremdwährungsverbindlichkeit I (Steuerrecht)...	98
Abbildung 43: Bilanzierung der Fremdwährungsverbindlichkeit II (IAS/IFRS)	99
Abbildung 44: Bilanzierung der Fremdwährungsverbindlichkeit II (Steuerrecht)	100
Abbildung 45: Gewinn- und Verlustrechnung (IAS/IFRS)	101
Abbildung 46: Detaillierte Darstellung der Ergebniswirkungen (IAS/IFRS)	102
Abbildung 47: Bilanzierung der Schadenersatzverpflichtung I (IAS/IFRS).....	103
Abbildung 48: Bilanzierung der Schadenersatzverpflichtung II (IAS/IFRS).....	103
Abbildung 49: Gewinn- und Verlustrechnung (IAS/IFRS)	104
Abbildung 50: Detaillierte Darstellung der Ergebniswirkungen (IAS/IFRS)	105
Abbildung 51: Bilanzierung der Rekultivierungsverpflichtung I (IAS/IFRS)	106
Abbildung 52: Bilanzierung der Rekultivierungsverpflichtung II (IAS/IFRS)	107
Abbildung 53: Bilanzierung der Gewährleistungsverpflichtung I (IAS/IFRS)	108
Abbildung 54: Bilanzierung der Gewährleistungsverpflichtung II (IAS/IFRS)	109
Abbildung 55: Bilanzierung der Dekontaminierungsverpflichtung (IAS/IFRS)....	110
Abbildung 56: Gewinn- und Verlustrechnung (IAS/IFRS)	111
Abbildung 57: Gewinn- und Verlustrechnung (Steuerrecht).....	112
Abbildung 58: Detaillierte Darstellung der Ergebniswirkungen (IAS/IFRS)	113
Abbildung 59: Detaillierte Darstellung der Ergebniswirkungen (Steuerrecht).....	114
Abbildung 60: Bilanzierung der Rekultivierungsverpflichtung II (IAS/IFRS)	115
Abbildung 61: Bilanzierung der Rekultivierungsverpflichtung II (Steuerrecht)....	116
Abbildung 62: Bilanzierung der Dekontaminierungsverpflichtung (IAS/IFRS)....	117
Abbildung 63: Bilanzierung der Dekontaminierungsverpflichtung (Steuerrecht)	118
Abbildung 64: Gewinn- und Verlustrechnung bei maximal möglicher Ertragsvorverlagerung	119
Abbildung 65: Detaillierte Darstellung der Ergebniswirkungen (IAS/IFRS)	120

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	=	Absatz/Abschnitt
AO	=	Abgabenordnung
Aufl.	=	Auflage
BB	=	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBK	=	Buchführung, Bilanzierung, Kostenrechnung (Zeitschrift)
BC	=	Bilanzbuchhalter und Controller (Zeitschrift)
BetrVG	=	Betriebsverfassungsgesetz
BFH	=	Bundesfinanzhof
BFuP	=	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BGB	=	Bürgerliches Gesetzbuch
BMF	=	Bundesministerium der Finanzen
bspw.	=	beispielsweise
BStBl	=	Bundessteuerblatt (Zeitschrift)
bzw.	=	beziehungsweise
ca.	=	circa
d. h.	=	das heißt
DB	=	Der Betrieb (Zeitschrift)
DStR	=	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DSWR	=	Datenverarbeitung, Steuer, Wirtschaft, Recht (Zeitschrift)
ED	=	Exposure Draft
EStG	=	Einkommensteuergesetz
EStR	=	Einkommensteuerrichtlinien
EU	=	Europäische Union
FB	=	Finanzbetrieb (Zeitschrift)
FR	=	Finanzrundschau (Zeitschrift)
GAAP	=	Generally Accepted Accounting Principles
HGB	=	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	=	Herausgeber
IAS	=	International Accounting Standards
IASB	=	International Accounting Standards Board
IASCF	=	International Accounting Standards Committee Foundation
IDW	=	Institut der Wirtschaftsprüfer
i. e. S.	=	im engeren Sinn
IFRIC	=	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	=	International Financial Reporting Standards

IStR	=	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
i. V. m.	=	in Verbindung mit
i. w. S	=	im weiteren Sinn
KoR	=	Zeitschrift für kapitalmarktorientierte Rechnungslegung (Zeitschrift)
Lkw	=	Lastkraftwagen
m. E.	=	meines Erachtens
Mio.	=	Millionen
Nr.	=	Nummer
PiR	=	Praxis der internationalen Rechnungslegung (Zeitschrift)
Pkw	=	Personenkraftwagen
RFH	=	Reichsfinanzhof
RiW	=	Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
Rn.	=	Randnummer
RStBl	=	Reichssteuerblatt (Zeitschrift)
S.	=	Seite/siehe
SIC	=	Standing Interpretations Committee
StuB	=	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	=	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
Tsd.	=	Tausend
US\$	=	US Dollar
Vgl.	=	vergleiche
WPg	=	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
ZAR	=	Südafrikanische Rand
z. B.	=	zum Beispiel
ZfB	=	Zeitschrift für Betriebswirtschaft (Zeitschrift)

Management Letter

Seit dem Wirtschaftsjahr 2005 sind kapitalmarktorientierte Unternehmen verpflichtet ihren Konzernabschluss nach IAS/IFRS aufzustellen. Da gegen eine Spaltung der Rechnungslegungsgrundsätze zwischen Einzel- und Konzernabschluss gute Gründe sprechen, werden die IAS/IFRS letztlich auch Eingang in den handelsrechtlichen Einzelabschluss finden. Dies wirft zwangsläufig die Frage nach der Zukunft des Maßgeblichkeitsgrundsatzes auf. Als mögliche Alternative hat sich unter anderem das Modell der IFRS-Maßgeblichkeit herausgebildet. Zielsetzung dieser Arbeit ist es deshalb, die steuerliche Gewinnermittlung auf Basis der IAS/IFRS auf ihre Übereinstimmung mit entscheidungsrelevanten Zielkriterien der Unternehmensbesteuerung hin zu untersuchen. Die Untersuchung beschränkt sich dabei auf die Bilanzpositionen der bilanziellen Schulden. Zu Beginn der Arbeit werden die entscheidungsrelevanten Zielkriterien formuliert und im Anschluss daran folgt die vergleichende Darstellung der Rechnungslegungsvorschriften nach IAS/IFRS und Steuerrecht. Danach wird ein mehrperiodiger Steuerbelastungsvergleich auf Basis eines Modellunternehmens durchgeführt, wobei die zuvor qualitativ erarbeiteten Unterschiede anhand der Bilanzierung und Bewertung verschiedener Geschäftsvorfälle quantifiziert werden.

Im Mittelpunkt der Untersuchung steht dabei die Beantwortung von zwei Fragen. Zuerst muss festgestellt werden, ob die IAS/IFRS im Vergleich zum derzeit gültigen Steuerrecht zu einem früheren Gewinnausweis führen und der Staat damit früher Steuereinnahmen erzielen kann. Zweitens ist der Frage nachzugehen, ob die IAS/IFRS zu einer Verbesserung der Objektivierung der Gewinnermittlung führen. Als wichtiges Ergebnis muss festgehalten werden, dass eine pauschale Aussage nicht möglich ist. Es kann weder konstatiert werden, dass die Bilanzierung nach IAS/IFRS stets höhere oder niedrigere Steuereinnahmen, noch eine höhere oder geringere Objektivität der Gewinnermittlung zur Folge haben wird.

Positive Steueraufkommenseffekte einerseits könnten v. a. durch das Ansatzverbot für Aufwandsrückstellungen und den Ausweis unrealisierter Gewinne bei Fremdwährungsverbindlichkeiten erzielt werden. Negative Aufkommenseffekte andererseits sind durch die oft höheren Wertansätze der IAS/IFRS als Folge des Einbezugs künftiger Kostensteigerungen sowie den geringeren Diskontierungsfaktors der IAS/IFRS zu erwarten. Außerdem ist der Umfang der einzubeziehenden Aufwendungen für Restrukturierungsverpflichtungen wesentlicher weiter gefasst und die Passivierungspflicht für drohende Verluste mindert den Gewinn früher als nach Steuerrecht. Durch den Wegfall des Wahrscheinlichkeitskriteriums werden

zudem Rückstellungen passiviert, die nach Steuerrecht nicht gebildet werden dürfen. Außerdem dürfen die Regelungen, die zu höheren Gewinnen führen würden – wie das Verbot von Aufwandsrückstellungen – nicht isoliert betrachtet werden, da Reparatur- oder Instandhaltungsmaßnahmen im Wege einer Aktivierung und planmäßigen Abschreibung eine dem Aufbau einer Rückstellung ähnelnde Ergebniswirkung haben können.

Als ein großer Vorteil der IAS/IFRS werden stets die relativ wenigen Bilanzierungswahlrechte genannt. Allerdings zeigt eine genauere Betrachtung, dass erhebliche Gestaltungsspielräume vorhanden sind, nämlich bei der Quantifizierung des Diskontierungsfaktors. Großes Gestaltungspotenzial weisen zudem die Restrukturierungsverpflichtungen sowie die fehlende Abgrenzung des Saldierungsbereichs von Drohverlustrückstellungen auf. Die durch ein hohes Maß an Gestaltungspotenzial geprägten Aufwandsrückstellungen, die nach IAS/IFRS nicht gebildet werden dürfen, erscheinen nur auf den ersten Blick objektiv, da zumindest Aufwendungen für Reparatur- oder Instandhaltungsmaßnahmen durch Aktivierung und entsprechende Abschreibungsregeln Berücksichtigung finden können. Der Wegfall des Wahrscheinlichkeitskriteriums beim Ansatz von Rückstellungen unterbindet die Ermessensspielräume nur bedingt, da nach wie vor ein implizites Wahrscheinlichkeitskriterium verbleibt. Obwohl die IAS/IFRS mit dem Grundsatz der Unentziehbarkeit ein den steuerrechtlichen Theorien überlegenes Kriterium zur Bestimmung des Passivierungszeitpunktes haben, stehen die IAS/IFRS aufgrund der eben beschriebenen Nachteile im Widerspruch zu den Objektivierungsforderungen eines durch den Gleichheitsgrundsatz und das Rechtsstaatsprinzip geprägten Steuerrechts.

Außerdem verstoßen die IAS/IFRS gegen das Realisationsprinzip. Dieser Verstoß ist als sehr gravierend einzustufen, da durch die Besteuerung nicht realisierter Gewinne, das nominelle Eigenkapital des Unternehmens gefährdet ist und damit auch keine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit mehr gewährleistet ist.

Die IAS/IFRS führen bei der Bilanzierung und Bewertung von bilanziellen Schulden weder zu höheren bzw. früheren Steuereinnahmen, noch zu einer erhöhten Objektivität der Gewinnermittlung. Damit kann das Fazit gezogen werden, dass die Bilanzierung und Bewertung von bilanziellen Schulden nach IAS/IFRS für die steuerliche Gewinnermittlung nicht zweckmäßig ist. Kommt es zum Vordringen der IAS/IFRS in den handelsrechtlichen Einzelabschluss, so muss eine Abkehr von der Maßgeblichkeit und die Etablierung einer eigenständigen steuerlichen Gewinnermittlung vorgeschlagen werden.