

Unabhängigkeit von Bilanzpolitik im IFRS-Einzelabschluss und in der Steuerbilanz

DR. MICHAEL GLASCHKE

Steuerinstitut Nürnberg
Interdisziplinäres Zentrum für Steuerwissenschaften
der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg
und Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insb. Steuerlehre

September 2006

Abstract

Werden zukünftig der Einzelabschluss auf Basis der IFRS und die Steuerbilanz weiterhin nach den traditionellen Bilanzierungsgrundsätzen – jedoch ohne Maßgeblichkeitsprinzip – aufgestellt, sind beide Rechnungslegungskreise getrennt. Es wird gezeigt, dass dann Bilanzpolitik in beiden Bilanzwelten trotzdem nicht vollkommen unabhängig eingesetzt werden kann. Ein Zusammenhang bezieht sich aber nicht mehr wie im Status quo auf die übereinstimmende Wahlrechtsausübung aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips. Vielmehr besteht er bei Sachverhaltsgestaltungen sowie bestimmten vergleichbaren bilanzpolitischen Spielräumen, die in beiden Rechnungslegungskreisen existieren.

Kommunikation

Steuerinstitut Nürnberg
Interdisziplinäres Zentrum für Steuerwissenschaften
der Universität Erlangen-Nürnberg

Lange Gasse 20
90403 Nürnberg, Germany

Tel.: +49 911 5302-276
Fax: +49 911 5302-428

E-Mail: info@steuerinstitut-nuernberg.de

Inhaltsverzeichnis

<i>Abkürzungsverzeichnis.....</i>	<i>IV</i>
1 Problemstellung, Ziel und Aufbau der Untersuchung	1
2 Klassifikation der bilanzpolitischen Instrumente	5
3 Zusammenhänge beim Einsatz bilanzpolitischer Instrumente im Zukunftsszenario.....	9
3.1. Sachverhaltsgestaltungen	9
3.1.1. Einheitlichkeit der Sachverhaltsgestaltung.....	9
3.1.2. Beispiele	11
3.2. Wahlrechte	12
3.2.1. Unabhängigkeit der Wahlrechtsausübung.....	12
3.2.2. Beispiele	12
3.3. Spielräume.....	13
3.3.1. Einfluss der Rechnungslegungsgrundsätze auf die Ermessensentscheidung bei Spielräumen.....	13
3.3.1.1.Rechnungslegungsgrundsätze als Grenze der Bilanzpolitik ..	13
3.3.1.2.Relevanz spezieller Rechnungslegungsgrundsätze	14
3.3.2. Begrenzung der unabhängigen Nutzung von Spielräumen im Zukunftsszenario aufgrund der Forderung nach Willkürfreiheit.....	17
3.3.2.1.Grundgedanke	17
3.3.2.2.Typisierung der Spielräume	19
3.3.2.3.Beispiele	24
3.3.2.3.1. Einseitige bzw. beidseitige nicht vergleichbare Spielräume	24
3.3.2.3.2. Beidseitige vergleichbare Spielräume	25
4 Zusammenfassung.....	29
<i>Literaturverzeichnis</i>	<i>31</i>
<i>Entscheidungen der Gerichte</i>	<i>39</i>
<i>Sonstige Quellen</i>	<i>39</i>

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	andere(r) Auffassung
ABl	Amtsblatt der Europäischen Union (bzw. Gemeinschaften)
Abs.	Absatz
Abt.	Abteilung
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBK	Buchführung, Bilanzierung, Kostenrechnung (Zeitschrift)
Bd.	Band
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BGBI	Bundesgesetzblatt
BilReG	Bilanzrechtsreformgesetz
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise
CD-ROM	Compact Disk (Read only Memory)
d. h.	das heißt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standard Committee e. V.
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
DStZ/A	Deutsche Steuer-Zeitung/Ausgabe A (Zeitschrift)
DSWR	Datenverarbeitung – Steuer – Wirtschaft – Recht (Zeitschrift)
e. V.	eingetragener Verein
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
EG	Europäische Gemeinschaft
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz

V

EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
et al.	et altera
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
F	Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen (Framework)
f.	folgende
Fn.	Fußnote
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GmbHG	Gesetz betreffend Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GrS	Großer Senat
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber/-in
i. S. d.	im Sinne der/des
i. V. m.	in Verbindung mit
IAS	International Accounting Standards
IAS-VO	Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 19. Juli 2002, AB I L 243, S. 1 (11.9.2002)
IASB	International Accounting Standards Board
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
IVA	International Valuation Application
IVS	International Valuation Standard
IVSC	International Valuation Standards Committee
IWB	Internationale Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
JoA	Journal of Accountancy (Zeitschrift)
KoR	Zeitschrift für kapitalmarktorientierte Rechnungslegung (Zeitschrift)
KStG	Körperschaftsteuergesetz

m. a. W.	mit anderen Worten
m. E.	meines Erachtens
NB	Neue Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
o. J.	ohne Jahresangabe
o. V.	ohne Verfasserangabe
OFD	Oberfinanzdirektion
PiR	Praxis der internationalen Rechnungslegung (Zeitschrift)
R	Richtlinie
Rz.	Randziffer
S.	Seite
SIC	Standing Interpretations Committee
Sp.	Spalte
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
StStud	Steuer & Studium (Zeitschrift)
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
UM	Unternehmensbewertung & Management (Zeitschrift)
US	United States
v.	vom/von
vgl.	vergleiche
WACC	Weighted Average Cost of Capital
WiSt	Wirtschaftswissenschaftliches Studium (Zeitschrift)
WISU	Das Wirtschaftsstudium (Zeitschrift)
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
z. B.	zum Beispiel
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (Zeitschrift)
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)

1 Problemstellung, Ziel und Aufbau der Untersuchung

Kapitalmarktorientierte Unternehmen werden seit 2005 qua Verordnung auf europäischer Ebene verpflichtet (IAS-VO), ihre Konzernabschlüsse nach IAS/IFRS (im Folgenden kurz: IFRS) aufzustellen.¹ Daneben ermöglicht die IAS-VO den Mitgliedstaaten, die IFRS auch für die übrigen Konzernabschlüsse und die Einzelabschlüsse der Unternehmen entweder zu erlauben (Wahlrecht) oder vorzuschreiben (Pflicht).² Deutschland gibt durch das Bilanzrechtsreformgesetz³ zurzeit das Wahlrecht (teilweise) weiter.⁴ Es wird auch nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen ermöglicht, den Konzernabschluss nach IFRS aufzustellen, § 315a Abs. 3 HGB. Zudem dürfen große Kapitalgesellschaften (§ 267 HGB) einen IFRS-Einzelabschluss im Bundesanzeiger veröffentlichen, § 325 Abs. 2a HGB. Zusätzlich muss für Zwecke der Ausschüttungsbemessung und Besteuerung weiterhin ein HGB-Einzelabschluss erstellt werden.

Das Nebeneinander von Konzernabschlüssen, die – in Abhängigkeit von der Kapitalmarktorientierung – nach unterschiedlichen Bilanzierungsregeln (IFRS bzw. HGB) aufgestellt werden, ist keine dauerhafte Lösung. Mittelfristig kann man erwarten, dass alle Konzernabschlüsse auf Basis der IFRS zu erstellen sind.⁵ Zudem ist zu bezweifeln, dass eine unterschiedliche Bilanzierung im Konzernabschluss auf Basis der IFRS und im Einzelabschluss nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung bzw. die gleichzeitige Aufstellung von zwei unterschiedlichen Einzelabschlüssen (IFRS und HGB) eine langfristige Lösung darstellt.⁶

In dieser Arbeit wird in Übereinstimmung mit Äußerungen in der Literatur sowie dem Arbeitskreis Externe Rechnungslegung der Schmalenbach-Gesellschaft⁷, dem DRSC⁸ und dem IDW⁹ als Zukunftsszenario angenommen, dass mittel- bis langfristig der deutsche Einzelabschluss auf Basis der IFRS erstellt werden muss und eine HGB-

¹ Vgl. Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 19.7.2002, ABl L 243, S. 1 (11.9.2002). Die Verpflichtung ergibt sich aus Art. 4 der Verordnung. Zur Ausnahme Art. 57 EGHGB.

² Vgl. Art. 5 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 19.7.2002, ABl L 243, S. 1 (11.9.2002).

³ Vgl. Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung (Bilanzrechtsreformgesetz – BilReG) v. 4.12.2004, BGBl 2004 I, S. 3166.

⁴ Vgl. o. V., 10-Punkte-Programm, S. 5-7; Seibert, U., BB 2003, S. 695f.

⁵ Vgl. Peemöller, V.H./Spanier, G./Weller, H., BB 2002, S. 1801; Wehrheim, M./Lenz, T., StuB 2005, S. 455. Siehe auch IDW Stellungnahme v. 15.5.2001, WPg 2001, S. 664; Standardisierungsrat des DRSC v. 24.10.2002, Stellungnahme, S. 2.

⁶ So auch Streim, H./Bieker, M./Esser, M., Überlegungen, 2004, S. 229.

⁷ Vgl. Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft, DB 2001, S. 161.

⁸ Vgl. Standardisierungsrat des DRSC v. 24.10.2002, Stellungnahme, S. 1-3.

⁹ Vgl. IDW Stellungnahme v. 15.5.2001, WPg 2001, S. 665; IDW Stellungnahme v. 22.8.2002, WPg 2002, S. 985.

Bilanzierung entfällt.¹⁰ Es wird erwartet, dass im Einzelabschluss die IFRS maßgebend werden; es wird unterstellt, dass in Übereinstimmung mit der IAS-VO der Gesetzgeber die IFRS im deutschen Einzelabschluss verpflichtend vorschreibt.¹¹

In diesem Szenario stellt sich die Frage nach der Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung, weil eine Maßgeblichkeit der (traditionellen deutschen) handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) unter Bezug auf § 5 Abs. 1 EStG nicht mehr durchführbar ist. Es bestehen zwei grundsätzliche Möglichkeiten: Entweder muss eine Maßgeblichkeit auf Basis der IFRS eingeführt werden oder eine eigenständige steuerliche Gewinnermittlung implementiert werden.¹² In der politischen und wissenschaftlichen Diskussion ist bisher zum einen nicht absehbar, dass die IFRS ihren Eingang in die steuerliche Gewinnermittlung finden (sollen).¹³ Zum anderen sind beim Gesetzgeber keine Vorhaben erkennbar, dass die geltende Konzeption des Bilanzsteuerrechts insgesamt aufgegeben werden soll.¹⁴ Im Gegenteil hat der Bundestag aktuell im Rahmen des Bilanzrechtsreformgesetzes mit der Beibehaltung des HGB-Einzelabschlusses als Ausgangspunkt für Besteuerungszwecke explizit den Erhalt des geltenden Steuerbilanzrechts bekräftigt.¹⁵

Als Prämissen für die steuerliche Gewinnermittlung im aufgestellten Zukunftsszenario wird deshalb davon ausgegangen, dass die traditionelle Steuerbilanz erhalten bleibt. „Traditionell“ bedeutet, dass die Steuerbilanz auch ohne formelle Maßgeblichkeit eines HGB-Abschlusses nach eigenen Regeln analog dem geltenden Bilanzsteuerrecht, d. h. analog den bestehenden handelsrechtlichen bzw. eigenständigen steuerlichen Re-

¹⁰ Siehe Glaschke, M., Rechnungslegungspolitik, 2006, S. 2-4. Vgl. Böcking, H.-J., WPg 2001, S. 1439f.; Busse von Colbe, W., ZfbF 2002, S. 169; Dziadkowski, D., DStZ 2001, S. 14; Lüdenbach, N./Hoffmann, W.-D., DStR 2002, S. 231; Schön, W., Maßgeblichkeit, 2005, S. 103; Streim, H./Bieker, M./Esser, M., Überlegungen, 2004, S. 229; Wagner, F.W., BB 2002, S. 1885; Wehrheim, M./Lenz, T., StuB 2005, S. 455.

¹¹ Vgl. Art. 5 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 19.7.2002, ABl L 243, S. 1 (11.9.2002). Dem Fehlen einer Kapitalerhaltungs-/Ausschüttungsbemessungsfunktion im IFRS-Einzelabschluss wird mittels geeigneter Konzepte entgegengewirkt, vgl. Alberth, M.R., ZfB 1998, S. 805-813; Arnold, A., StuW 2005, S. 152f.; Busse von Colbe, W., ZfbF 2002, S. 170; Kahle, H., ZfB 2002, S. 702-705; Kahle, H., WPg 2003, S. 270f.; Peemöller, V.H./Spanier, G./Weller, H., BB 2002, S. 1801; Schön, W., ZHR 1997, S. 153.

¹² Vgl. Herzig, N./Gellrich, K.M./Jensen-Nissen, L., BFuP 2004, S. 554-556. Siehe auch Dietel, M., Gewinnermittlung, 2004, S. 2; Herzig, N., Gutachten, 2004, S. 453f.; Oestreicher, A./Spengel, C./Eichhorn, K. et al., Gutachten, 1998, S. 502-504.

¹³ Vgl. Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, BB 2002, S. 2378f. Siehe auch Herzig, N., Gewinnermittlung, 2005, S. 132-134.; Schön, W., BB 2004, S. 764; Schön, W., Maßgeblichkeit, 2005, S. 108f., 262f. Dies gilt de lege lata auch bei einer freiwilligen IFRS-Bilanzierung, vgl. BT-Drucks. 15/3419 v. 24.6.2004, S. 23, 45f.

¹⁴ Eine eigenständige steuerliche Gewinnermittlung könnte beispielsweise auf den traditionellen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung oder neuen Regelungen basieren, als Betriebsvermögensvergleich mit den IFRS-Regelungen als Ausgangspunkt ausgestaltet werden oder eine Einnahmen-Überschussrechnung sein. Vgl. Herzig, N., Gutachten, 2004, S. 453f.; Oestreicher, A./Spengel, C./Eichhorn, K. et al., Gutachten, 1998, S. 429-433. Siehe auch Dziadkowski, D., DStZ 2001, S. 14-16.

¹⁵ Vgl. BT-Drucks. 15/3419 v. 24.6.2004, S. 23, 45f. Zur derzeit geringen Bedeutung der europäischen Entwicklung siehe Glaschke, M., Rechnungslegungspolitik, 2006, S. 5f.

gelungen erstellt werden muss.¹⁶ „Im Gesamtbild sähe ein eigenständiges Steuerbilanzrecht kaum wesentlich anders aus als unter Geltung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes.“¹⁷

Damit stehen in diesem Zukunftsszenario zwei Abschlüsse nebeneinander: Der IFRS-Einzelabschluss und die „traditionelle“ Steuerbilanz. Das Zukunftsszenario unterscheidet sich damit vom Status quo hinsichtlich der Regelungen im Einzelabschluss und durch das Fehlen eines Maßgeblichkeitsprinzips (Abbildung 1).

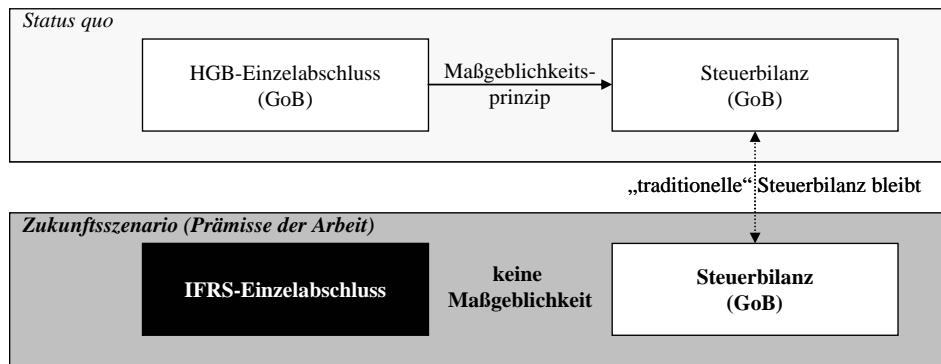


Abbildung 1: Zukunftsszenario als Prämisse der Arbeit

In diesem Zukunftsszenario eröffnen sich für den Bilanzierenden verglichen mit dem vom Maßgeblichkeitsprinzip dominierten Status quo (Nebeneinander von HGB-Einzelabschluss und Steuerbilanz) veränderte Möglichkeiten zur Einflussnahme auf den Einzelabschluss bzw. die Steuerbilanz. Die Einflussnahme auf den Abschluss kann man als Rechnungslegungspolitik bzw. Bilanzpolitik bezeichnen: Rechnungslegungspolitik versucht mit rechtlich zulässigen Mitteln, den Jahresabschluss zweckorientiert und bewusst zu gestalten, um die angestrebten Ziele zu verfolgen.¹⁸ Die Begriffe Rechnungslegungspolitik bzw. Bilanzpolitik werden in der Arbeit – wie in weiten Teilen des deutschen Schrifttums üblich – synonym verwendet.¹⁹

¹⁶ In diesem Sinne Busse von Colbe, W., ZfbF 2002, S. 169; Hey, J., in: Tipke, K./Lang, J., Steuerrecht, 2005, § 17, Rz. 55. Siehe auch Kußmaul, H./Zabel, M., StuB 2005, S. 804f.

¹⁷ Hennrichs, J., Prinzipien, 2001, S. 328.

¹⁸ Vgl. die autorenabhängige Nuancierung der Definitionen bei Börner, D./Krawitz, N., Steuerbilanzpolitik, 1977, S. 38; Clemm, H., WPg 1989, S. 358; Freidank, C.-C., Entscheidungsmodelle, 1990, S. 6f.; Fuchs, M., Jahresabschlusspolitik, 1997, S. 23; Glaschke, M., Rechnungslegungspolitik, 2006, S. 17; Heinhold, WiSt 1984, S. 388; Hilke, W., Bilanzpolitik, 2002, S. 11; Küting, K., in: Küting, K. (Hrsg.), Saarbrücker Handbuch, 2004, 2. Kapitel, Rz. 2001; Ludewig, R., NB 1966, S. 50; Mellerowicz, K., Unternehmenspolitik III, 1978, S. 190f.; Meyer, C./Meisenbacher, M., DStR 2004, S. 567; Peemöller, V.H., Bilanzpolitik, 2003, S. 2; Scheffler, W., Bilanzplanung, 2002, Sp. 186; Schulze zur Wiesch, D.W., Bilanzpolitik, 1981, S. 61; Sieben, G., Rechnungslegungspolitik, 1998, S. 5; Sieben, G./Barion, H.-J./Maltry, H., Bilanzpolitik, 1993, Sp. 230.

¹⁹ Vgl. z. B. auch Coenenberg, A.G./Meyer, M.A., Bilanzpolitik, 2003, S. 351; Hoffmann, K., Sachverhaltsgestaltung, 1994, S. 20; Ossadnik, W., Instrumente, 1998, S. 159; Sieben, G., Rechnungslegungspolitik, 1998, S. 5.

Im Status quo stimmen der HGB-Einzelabschluss und die Steuerbilanz grundsätzlich bis auf Einschränkungen bzw. Durchbrechungen der Maßgeblichkeit überein.²⁰ Aufgrund der formellen Maßgeblichkeit müssen handels- bzw. steuerbilanzpolitische Maßnahmen aufeinander abgestimmt, d. h. simultan und identisch, in beiden Abschlüssen vorgenommen werden, auch wenn Abweichungen aufgrund divergierender Aufgaben von Einzelabschluss und Steuerbilanz sinnvoll wären.²¹ Einerseits muss im Status quo die Rechnungslegungspolitik im HGB-Einzelabschluss bereits steuerliche Wirkungen berücksichtigen. Andererseits ist Steuerbilanzpolitik nur im Zusammenspiel mit dem HGB-Einzelabschluss möglich, § 5 Abs. 1 EStG.

Im Zukunftsszenario hingegen ist kein Maßgeblichkeitsprinzip vorgesehen. Somit besteht keine gemeinsame „Ausgangsbasis“ für den Einzelabschluss und die Steuerbilanz. Es scheint damit grundsätzlich möglich, je nach Rechnungslegungsstrategie im IFRS-Einzelabschluss und in der Steuerbilanz eine abweichende Rechnungslegungspolitik zu betreiben.²²

Ziel dieser Untersuchung ist zu prüfen, ob im Zukunftsszenario auch ohne Maßgeblichkeitsprinzip Zusammenhänge zwischen dem IFRS-Einzelabschluss und der Steuerbilanz bestehen, die einen unabhängigen Einsatz des bilanzpolitischen Instrumentariums beschränken. Damit wird untersucht, ob andere Einflussfaktoren außer einem „Maßgeblichkeitsprinzip“ eine unabhängige Bilanzpolitik in Handels- und Steuerbilanz unterbinden. Die Untersuchung soll dabei differenziert auf die wichtigsten Gruppen bilanzpolitischer Instrumente eingehen.

Dazu **gliedert** sich die Arbeit in **vier Teile**: Zunächst werden im **zweiten Kapitel** bilanzpolitische Instrumente klassifiziert. Zusammenhänge beim bilanzpolitischen Instrumenteneinsatz im IFRS-Einzelabschluss und in der Steuerbilanz werden im **dritten Kapitel** herausgearbeitet. Dabei werden Grenzen des unabhängigen Einsatzes von Sachverhaltsgestaltungen, Wahlrechten und bilanzpolitischen Spielräumen im Zukunftsszenario theoretisch betrachtet und jeweils anhand von Fallbeispielen verdeutlicht. Eine Zusammenfassung der Erkenntnisse erfolgt im **vierten Kapitel**.

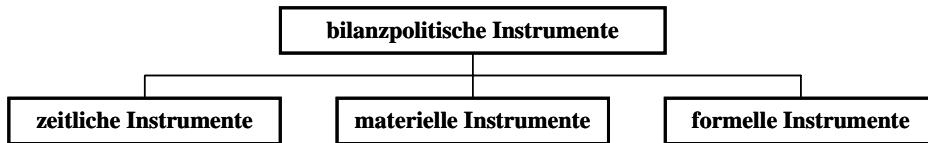
²⁰ Vgl. Mathiak, W., in: Kirchhof, P./Söhn, H./Mellinghoff, R. (Hrsg.), 2006, § 5 EStG, Rz. A 34. Zum gleichen Ergebnis unter Einbezug von Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz kommt Rogler, S., BFuP 2001, S. 424. Siehe die Übersichten bei Scheffler, W., BBK 2004, Beilage 1, S. 1-24; Scheffler, W., StuB 2004, S. 69-73.

²¹ Vgl. Dziadkowski, D./Henselmann, K., Steuerbilanz, 2004, Rz. 271; Herzig, N., in: Küting, K./Weber, C.-P. (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung, 1995, Bd. Ia, I. Kapitel, Rz. 233; Mathiak, W., in: Kirchhof, P./Söhn, H./Mellinghoff, R. (Hrsg.), 2006, § 5 EStG, Rz. A 350; Packmohr, A., Optimierung, 1998, S. 512; Rogler, S., BFuP 2001, S. 424; Wehrheim, M./Lenz, T., StuB 2005, S. 455. Siehe auch Breithecker, V./Klapdor, R./Passe, J., StuW 2002, S. 43-47.

²² Vgl. Meyer, C./Meisenbacher, M., DStR 2004, S. 567; Rammert, S., PiR 2005, S. 9.

2 Klassifikation der bilanzpolitischen Instrumente

Bilanzpolitische Instrumente kann man allgemein der materiellen, formellen oder zeitlichen Bilanzpolitik zuordnen.²³



Quelle: In Anlehnung an Heinhold, M., WiSt 1984, S. 449; Ossadnik, W., Instrumente, 1998, S. 161.

Abbildung 2: Gruppen bilanzpolitischer Instrumente

Materielle Bilanzpolitik verändert den sachlichen Gehalt eines Jahresabschlusses durch Beeinflussung des Mengen-, Wert- oder Strukturgerüsts dem Grunde und/oder der Höhe nach.²⁴ Materielle Instrumente sind primär auf die Steuerung des Ergebnisses ausgerichtet.²⁵ Aber auch erfolgsneutrale Instrumente, die sich wertmäßig auf das Gerüst des Jahresabschlusses auswirken, also die Vermögens- oder Finanzlage beeinflussen, werden unter materielle Bilanzpolitik subsumiert.²⁶

Formelle Bilanzpolitik hingegen dient ausschließlich der Beeinflussung der äußeren Form und der Darstellung abzubildender Sachverhalte im Jahresabschluss ohne Einfluss auf dessen sachlichen Gehalt.²⁷ Formelle Instrumente beziehen sich beispielsweise auf die Gliederungsvorschriften, die Ausführlichkeit der Angaben oder die (freiwillige) Veröffentlichung von Zusatzangaben²⁸, solange allein die Art und der Ort des Informationsausweises ohne Einfluss auf die Bilanzstruktur betroffen sind.

Zeitliche Bilanzpolitik betrifft Entscheidungen, die der materiellen und formellen Bilanzpolitik vor- oder nachgelagert sind. Bevor man sich über die konkrete Bilanzierung Gedanken macht, muss die Entscheidung getroffen werden, wann der Bilanzstichtag sein soll. Obwohl sich dadurch genau genommen die sachliche Struktur des

²³ Vgl. Heinhold, M., WiSt 1984, S. 449; Ossadnik, W., Instrumente, 1998, S. 161; Scheffler, W., Bilanzplanung, 2002, Sp. 189.

²⁴ Vgl. Coenenberg, A.G./Meyer, M.A., Bilanzpolitik, 2003, S. 356; Waschbusch, G., WISU 1994, S. 807f.

²⁵ Vgl. Küting, K., in: Küting, K. (Hrsg.), Saarbrücker Handbuch, 2004, 2. Kapitel, Rz. 2038. Siehe auch Kußmaul, H./Lutz, R., WiSt 1993, S. 400; Sieben, G./Coenenberg, M., WISU 1997, S. 1143.

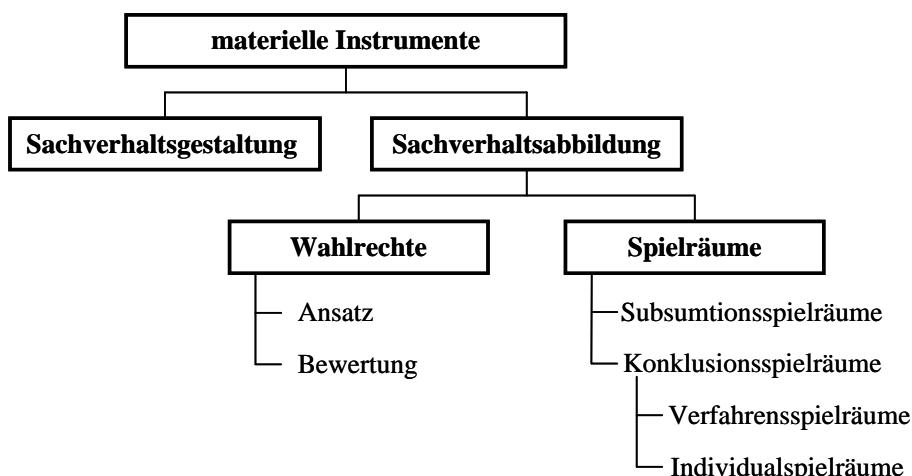
²⁶ Vgl. Coenenberg, A.G./Meyer, M.A., Bilanzpolitik, 2003, S. 356; Ossadnik, W., Instrumente, 1998, S. 160; Waschbusch, G., WISU 1994, S. 807f. Hierbei handelt es sich um eine weite Interpretation der materiellen Bilanzpolitik. In der Literatur wird auch eine enge Interpretation vertreten, die allein Instrumente mit Ergebnisbeeinflussung umfasst, vgl. z. B. Kußmaul, H./Lutz, R., WiSt 1993, S. 400; Sieben, G./Coenenberg, M., WISU 1997, S. 1143. Dementsprechend weiter ist dann aber die formelle Bilanzpolitik gefasst. Zur Schwierigkeit der Abgrenzung zwischen materieller und formeller Bilanzpolitik vgl. Küting, K./Kaiser, T., BB 1994, Beilage 2, S. 10. In der hier vertretenen Abgrenzung fallen dann beispielsweise auch bilanzpolitische Instrumente bei einer erfolgsneutralen Fair Value-Bewertung – wie bei zur Veräußerung verfügbaren Finanzinstrumenten nach IAS 39.9 i. V. m. IAS 39.55(b) – unter materielle Instrumente, die ansonsten in einer engen Auslegung mangels Ergebniseinflusses m. E. unzutreffend als formell bezeichnet werden müssten.

²⁷ Vgl. Coenenberg, A.G./Meyer, M.A., Bilanzpolitik, 2003, S. 356; Küting, K., in: Küting, K. (Hrsg.), Saarbrücker Handbuch, 2004, 2. Kapitel, Rz. 2037; Waschbusch, G., WISU 1994, S. 807f.

²⁸ Vgl. Heinhold, M., WiSt 1984, S. 454.

Abschlusses verändert, soll die Festlegung des Bilanzstichtags wegen ihres konstitutiven Einmalcharakters oder zumindest längerfristigen Charakters nicht unter materielle Instrumente subsumiert werden.²⁹ Bedeutsame Auswirkungen ergeben sich im Wesentlichen sowieso nur bei Saisonbetrieben und Umstrukturierungen, weshalb dieses Instrument regelmäßig irrelevant ist.³⁰ Weiter kann man der Bilanzierung nachgelagerte zeitliche Bilanzpolitik durch die Vorlage bzw. Veröffentlichung des erstellten Abschlusses oder die Einreichung der Steuerbilanz beim Finanzamt betreiben.³¹ Hieraus resultieren primär publizitätspolitische Wirkungen.

Möchte man bilanzpolitisch das Ergebnis bzw. den Wert des Unternehmensvermögens beeinflussen, eignen sich von den dargestellten Instrumentgruppen grundsätzlich nur die materiellen Instrumente. Die anderen Instrumentgruppen werden deshalb im Weiteren ausgeblendet. Durch die materiellen Instrumente kann einerseits die Erfolgsgröße und andererseits über die Vermögens- und Finanzlage die Struktur des Abschlusses optimiert werden. Zur tieferen Analyse werden deshalb die materiellen Instrumente in zwei Gruppen weiter untergliedert.



Quelle: In Anlehnung an Fuchs, M., Jahresabschlusspolitik, 1997, S. 29.

Abbildung 3: Instrumente der materiellen Bilanzpolitik

Sachverhaltsgestaltungen sind Maßnahmen, die vor Ablauf des Geschäftsjahrs durchgeführt werden und auf die prospektive Gestaltung des Jahresabschlusses abziehen.³² Sachverhaltsgestaltung ist dem Grunde nach kein abgegrenzter, geschlossener

²⁹ Dass der Bilanzstichtag nur selten oder nicht geändert werden kann, zeigt sich auch darin, dass eine Änderung in der Steuerbilanz grundsätzlich der Zustimmung der Finanzverwaltung bedarf, § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG, § 8b Satz 2 Nr. 2 Satz 2 EStDV.

³⁰ Vgl. z. B. Heinhold, M., WiSt 1984, S. 449; Scheffler, W., Bilanzplanung, 2002, Sp. 189f.; Wöhe, G., Bilanzierung, 1997, S. 63. Zur Eignung des Bilanzstichtags zur Bilanzpolitik vgl. Lankenau, H., Bilanzstichtag, 1969.

³¹ Vgl. Heinhold, M., WiSt 1984, S. 449f.

³² Vgl. Baetge, J./Ballwieser, W., BFuP 1978, S. 515; Dieckmann, K., Steuerbilanzpolitik, 1970, S. 26; Heinhold, M., WiSt 1984, S. 450; Küting, K./Dawo, S., StuB 2002, S. 1158; Küting, K./Kaiser, T., BB 1994, Beilage 2, S. 10; Ludewig, R., ZfB 1987, S. 431; Marten, K.-U./Klopsch, E., DStR 1994, S. 1911; Mathiak, W., in: Kirchhof, P./Söhnen, H./Mellinghoff, R. (Hrsg.), 2006, § 5 EStG, Rz. A 361; Meyer, C./Meisenbacher, M., DStR 2004, S. 568f.; Schulze zur Wiesch, D.W., Bilanzpolitik, 1981, S. 61.

Begriff. Sie kann in der abstrakten (rechtlichen) Gestaltung von Geschäftsvorfällen oder in reinem tatsächlichen Handeln bestehen.³³ Oft setzen Sachverhaltsgestaltungen am Mengengerüst der Bilanz an, um anschließend im Zusammenwirken mit weiteren bilanzpolitischen Instrumenten das gewünschte Ergebnis zu erzielen. Typische Sachverhaltsgestaltungen beziehen sich auf die zeitliche Verlagerung von ohnehin geplanten Geschäftsvorfällen sowie spezielle Gestaltungen nur zum Zwecke der Bilanzkosmetik, die dauerhaft wirken oder nach dem Bilanzstichtag umgehend rückgängig gemacht werden.³⁴

Bilanzpolitische Instrumente bei der *Sachverhaltsabbildung* knüpfen retrospektiv an im abgelaufenen Wirtschaftsjahr stattgefundene Vorgänge an. Diese Maßnahmen beziehen sich auf die Ausübung von *Wahlrechten* und die Nutzung von *Spielräumen*.

Wahlrechte können bei Ansatz und/oder Bewertung bestehen.³⁵ Dabei handelt es sich um in den Normen ausdrücklich vorgegebene Wahlmöglichkeiten zwischen mindestens zwei Rechtsfolgen, die an denselben Tatbestand anknüpfen.³⁶ Wahlrechte bestehen sowohl in der Steuerbilanz, als auch in den IFRS. Durch das Improvement Project des IASB wurden die Wahlrechte in den IFRS zwar vermindert, aber nicht vollständig eliminiert.³⁷

Spielräume kennzeichnen die bei der Sachverhaltsabbildung bestehenden Freiheitsgrade des Bilanzierenden, die neben explizit formulierten Wahlrechten existieren. Im Gegensatz zu Wahlrechten sind Spielräume vom Gesetzgeber bzw. dem IASB nicht ausdrücklich gewollt, sondern resultieren aus der Interpretationsbedürftigkeit von Regelungen („unbestimmte Begriffe“) einerseits sowie der Würdigung der zur Verfügung stehenden Information und der Ungewissheit der Zukunft andererseits.³⁸ Dabei kann zwischen Subsumtionsspielräumen und Konklusionsspielräumen unterschieden werden.³⁹

³³ Vgl. Hoffmann, K., Sachverhaltsgestaltung, 1994, S. 28f.; Küting, K./Wohlgemuth, F., DStR 2004, Beihefter 3, S. 5.

³⁴ Vgl. Heinhold, M., WiSt 1984, S. 450f.; Hinz, M., StStud 1990, S. 371f.; Kußmaul, H./Lutz, R., WiSt 1993, S. 399; Küting, K./Dawo, S., StuB 2002, S. 1158; Küting, K./Kaiser, T., BB 1994, Beilage 2, S. 11; Meyer, C./Meisenbacher, M., DStR 2004, S. 568f.

³⁵ Vgl. Kußmaul, H./Lutz, R., WiSt 1993, S. 399f.; Küting, K./Kaiser, T., BB 1994, Beilage 2, S. 12; Ossadnik, W., Instrumente, 1998, S. 162-165; Peemöller, V.H., Bilanzpolitik, 2003, S. 179-188; Wagenhofer, A., IAS/IFRS, 2005, S. 552f.

³⁶ Vgl. z. B. Bauer, J., Rechnungspolitik, 1981, S. 66f.; Bauer, J., BB 1981, S. 767; Fuchs, M., Jahresabschlusspolitik, 1997, S. 25f.; Küting, K./Kaiser, T., BB 1994, Beilage 2, S. 12; Pfleger, G., DB 1984, S. 785; Scheffler, W., Bilanzplanung, 2002, Sp. 190; Sieben, G./Coenenberg, M., WISU 1997, S. 1144.

³⁷ Vgl. Buchheim, R., BB 2002, S. 1477f.; IASB (Hrsg.), Improvements, S. 1; Zülch, H., KoR 2004, S. 153; Zülch, H., StuB 2004, S. 692-695; Zülch, H., StuB 2004, S. 737-739.

³⁸ Vgl. Kußmaul, H./Lutz, R., WiSt 1993, S. 401. Siehe auch Bauer, J., Rechnungspolitik, 1981, S. 74; Wagenhofer, A., IAS/IFRS, 2005, S. 554.

³⁹ Vgl. Bauer, J., BB 1981, S. 767f.; Dyck, K.-H., Bilanzpolitik, 1991, S. 8; Ziesemer, S., Rechnungslegungspolitik, 2002, S. 19-23.

Subsumtionsspielräume ergeben sich aus subjektiven Werturteilen, ob die Voraussetzungen zur Anwendung einer Norm vorliegen.⁴⁰ Durch die Unmöglichkeit, die betriebliche Komplexität durch Sprache eindeutig in Rechtsnormen zu konkretisieren, besteht in vielen Fällen der Spielraum, einen Sachverhalt unter eine Norm zu subsummieren oder dies zu unterlassen; es liegt im Ermessen des Bilanzierenden, ob die Tatbestandsmerkmale als erfüllt bzw. nicht erfüllt angesehen werden.⁴¹ Subsumtionsspielräume entstehen ferner, wenn der Sachverhalt an sich zwar eindeutig ist, aber eine Regelungslücke besteht, die unter Rückgriff auf eine Norm für ähnliche Geschäftsvorfälle geschlossen werden muss.⁴² Hierbei steht die Entscheidung an, auf welche Normen Bezug genommen werden muss bzw. kann.

Sind für einen (erfüllten) Tatbestand zwar Ansatz, Wert oder die Wertart vorgegeben, nicht aber das Verfahren oder die zu berücksichtigenden Komponenten, erhält der Bilanzierende einen Konklusionsspielraum.⁴³ Konklusionsspielräume können nochmals weiter unterteilt werden: Sind bei der Wertermittlung verschiedene Verfahren zulässig, handelt es sich um einen Verfahrensspielraum.⁴⁴ Daneben kennzeichnet Individualspielräume, dass bei vielen Wertansätzen aufgrund unvollständiger Information und/oder der Ungewissheit der Zukunft subjektive Einzelentscheidungen benötigt werden.⁴⁵ Über die Ermessensentscheidung bei der Wertbestimmung kann materielle Bilanzpolitik betrieben werden.⁴⁶ Eine klare Trennung der einzelnen Arten der Spielräume ist oftmals schwierig vorzunehmen:⁴⁷ Beispielsweise bestehen für die Abschreibung von Sachanlagen nach IAS 16.60 mehrere Verfahren (Verfahrensspielraum), von denen das jeweils am besten den zukünftigen Nutzen reflektierende gewählt werden soll (Individualspielraum).

⁴⁰ Vgl. Bauer, J., Rechnungspolitik, 1981, S. 72f.; Ziesemer, S., Rechnungslegungspolitik, 2002, S. 19. Zum subjektiven Element vgl. Küting, K./Kaiser, T., BB 1994, Beilage 2, S. 12.

⁴¹ Im Ergebnis auch v. Keitz, I., DB 2003, S. 1802.

⁴² Siehe auch v. Keitz, I., DB 2003, S. 1803; Tanski, J.S., DStR 2004, S. 1845f. IAS 8.11 fordert in diesen Fällen, dass auf andere Standards bzw. das Framework zurückgegriffen werden soll.

⁴³ Vgl. Marettek, A., WiSt 1976, S. 515; Weber, C.-P., in: Küting, K./Weber, C.-P. (Hrsg.), Handbuch, 1990, S. 92; Ziesemer, S., Rechnungslegungspolitik, 2002, S. 19, 21f.

⁴⁴ Vgl. Pfleger, G., DB 1984, S. 785; Pfleger, G., Bilanzpolitik, 1991, Rz. 25; Selchert, F.W./Karsten, J., DB 1989, S. 838; Wagenhofer, A., IAS/IFRS, 2005, S. 553; Weber, C.-P., in: Küting, K./Weber, C.-P. (Hrsg.), Handbuch, 1990, S. 92; Ziesemer, S., Rechnungslegungspolitik, 2002, S. 20f. Teilweise wird in diesem Zusammenhang auch von „unechten Wahlrechten“ gesprochen, vgl. z. B. Küting, K./Wohlgemuth, F., DStR 2004, Beiheft 3, S. 7, die wohl auch die oben erläuterten Subsumtionsspielräume eher als „unechte Wahlrechte“ einordnen.

⁴⁵ Vgl. Pfleger, G., DB 1984, S. 785; Hinz, M., StStud 1990, S. 373f.; Wagenhofer, A., IAS/IFRS, 2005, S. 553; Weber, C.-P., in: Küting, K./Weber, C.-P. (Hrsg.), Handbuch, 1990, S. 92; Ziesemer, S., Rechnungslegungspolitik, 2002, S. 20f.

⁴⁶ Vgl. Clemm, H., DStR 1990, S. 781.

⁴⁷ Vgl. Fuchs, M., Jahresabschlusspolitik, 1997, S. 28.

3 Zusammenhänge beim Einsatz bilanzpolitischer Instrumente im Zukunftsszenario

Auch wenn im Zukunftsszenario des IFRS-Einzelabschlusses und der traditionellen Steuerbilanz kein Maßgeblichkeitsprinzip eine direkte Verbindung zwischen den Rechnungslegungskreisen herstellt, folgt daraus nicht zwangsläufig, dass die Instrumente der Bilanzpolitik auch tatsächlich unabhängig eingesetzt werden können. Deshalb wird im Folgenden geprüft, ob bzw. welche Zusammenhänge zwischen dem IFRS-Einzelabschluss und der Steuerbilanz eine unabhängige Nutzung der bilanzpolitischen Instrumente in beiden Abschlüssen begrenzen. Es wird dabei nur auf materielle Instrumente (Sachverhaltsgestaltungen, Wahlrechte, Spielräume) eingegangen.

3.1. Sachverhaltsgestaltungen

3.1.1. Einheitlichkeit der Sachverhaltsgestaltung

Sachverhaltsgestaltungen sind Maßnahmen, die vor Ablauf des Geschäftsjahres durchgeführt werden und die auf die prospektive Gestaltung des Jahresabschlusses abziehen.⁴⁸ Da die Sachverhaltsgestaltung der Bilanzaufstellung vorgelagert ist, determiniert sie sowohl im IFRS-Einzelabschluss als auch in der Steuerbilanz die abzubildende betriebliche Realität auf die gleiche Weise.

Eine zweifache rechtliche oder faktische Gestaltung eines bestimmten Sachverhalts für die Steuerbilanz und den IFRS-Einzelabschluss scheidet aus, weil jeder Sachverhalt nur auf eine Art und Weise – einheitlich – verwirklicht werden kann.⁴⁹ Sachverhaltsgestaltungen können deshalb auch im Zukunftsszenario im IFRS-Einzelabschluss und der Steuerbilanz nicht isoliert vorgenommen werden. Es müssen beide Rechnungslegungskreise simultan betrachtet werden. Damit besteht in Bezug auf Sachverhaltsgestaltungen im Zukunftsszenario beim Instrumenteneinsatz ein Zusammenhang zwischen beiden Rechnungslegungskreisen.

Daraus folgt allerdings keinesfalls, dass sich im Zukunftsszenario im IFRS-Einzelabschluss und in der Steuerbilanz die gleichen bilanziellen Konsequenzen aus einer Sachverhaltsgestaltung ergeben müssen. Wie sich eine Sachverhaltsgestaltung im Zukunftsszenario bilanziell auswirkt, hängt allein von den Normen zur Abbildung des

⁴⁸ Vgl. Baetge, J./Ballwieser, W., BFuP 1978, S. 515; Dieckmann, K., Steuerbilanzpolitik, 1970, S. 26; Heinhold, M., WiSt 1984, S. 450; Küting, K./Dawo, S., StuB 2002, S. 1158; Küting, K./Kaiser, T., BB 1994, Beilage 2, S. 10; Ludewig, R., ZfB 1987, S. 431; Marten, K.-U./Klopsch, E., DStR 1994, S. 1911; Mathiak, W., in: Kirchhof, P./Söhne, H./Mellinghoff, R. (Hrsg.), 2006, § 5 EStG, Rz. A 361; Meyer, C./Meisenbacher, M., DStR 2004, S. 568f.; Schulze zur Wiesch, D.W., Bilanzpolitik, 1981, S. 61.

⁴⁹ Analog für Sachverhaltsgestaltungen im Einzel- und Konzernabschluss vgl. Küting, K./Kaiser, T., BB 1994, Beilage 2, S. 13; Scheren, M., Konzernabschlusspolitik, 1993, S. 112.

gestalteten Sachverhalts ab. Hierbei muss man zwei Ausgangssituationen unterscheiden:

Erstens ist es möglich, dass sich die *Sachverhaltsgestaltung in beiden Rechnungslegungskreisen auf die bilanzielle Abbildung des Geschäftsvorfalls auswirkt*. Denkbar ist, dass die Konsequenzen in beiden Abschlüssen entweder identisch oder unterschiedlich sind. Es ist dann jeweils zu prüfen, ob eine Sachverhaltsgestaltung, die primär aus steuerbilanzpolitischen Überlegungen angestoßen wird, auch mit der Strategie im IFRS-Einzelabschluss vereinbar ist et vice versa.⁵⁰ Widerspricht eine Sachverhaltsgestaltung, die zur Verwirklichung der bilanzpolitischen Strategie in einem Abschluss optimal ist, der Strategie im anderen Abschluss, ergibt sich aus dem Zusammenhang eine Restriktion beim Einsatz des bilanzpolitischen Instruments.

Zweitens ist es möglich, dass sich die *Sachverhaltsgestaltung nur in dem Rechnungslegungskreis auswirkt*, auf den bilanzpolitisch Einfluss genommen werden soll. Dies kann zum einen eintreffen, wenn konzeptionelle Abweichungen der Abbildungsnormen in den Rechnungslegungskreisen bestehen und an die gestalteten Tatbestandsmerkmale nur in einem Abschluss Rechtsfolgen anknüpfen. Zum anderen können sich die Konsequenzen einer Sachverhaltsgestaltung im Jahresabschluss unterscheiden, wenn bilanzpolitische Instrumente bei der Abbildung des Sachverhalts (Wahlrechte und/oder Spielräume) bestehen und diese Instrumente unterschiedlich genutzt werden (können). Dieser Unterfall wird insbesondere dann zutreffen, wenn die Sachverhaltsgestaltung explizit darauf abzielt, nachgelagert das bilanzpolitische Instrumentarium bei den Abbildungsnormen zu nutzen.⁵¹

Im Ergebnis sind Sachverhalte auch im Zukunftsszenario eines IFRS-Einzelabschlusses und einer traditionellen Steuerbilanz ohne Maßgeblichkeitsprinzip nicht unabhängig gestaltbar. Ob sich aus diesem Zusammenhang eine Restriktion beim Instrumenteneinsatz ergibt, hängt davon ab, ob die bilanzielle Abbildung der Sachverhaltsgestaltung in beiden Abschlüssen jeweils in Übereinstimmung mit der bilanzpolitischen Strategie steht.

⁵⁰ Vgl. Hinz, M., StStud 1990, S. 371f.

⁵¹ Vgl. Heinhold, M., WiSt 1984, S. 450; Küting, K./Dawo, S., StuB 2002, S. 1158; Küting, K./Kaiser, T., BB 1994, Beilage 2, S. 10; Meyer, C./Meisenbacher, M., DStR 2004, S. 568.

3.1.2. Beispiele

Für selbsterstellte immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens besteht steuerlich nach § 5 Abs. 2 EStG ein Ansatzverbot. Im IFRS-Einzelabschluss sind selbsterstellte immaterielle Vermögenswerte nach Abschluss der Forschungsphase hingegen aktivierungspflichtig, wenn die Wahrscheinlichkeit des zukünftigen Nutzenzuflusses anhand differenzierter Einzelkriterien nachgewiesen wird sowie die verlässliche Bewertbarkeit der Kosten gegeben ist, IAS 38.21 i. V. m. IAS 38.57. In anderen Fällen besteht ebenfalls ein Aktivierungsverbot.

Objekt der Sachverhaltsgestaltung kann die Auslagerung der Erstellung immaterieller Werte vom bilanzierenden Unternehmen auf eine selbständige Gesellschaft mit anschließendem entgeltlichem Erwerb sein.⁵² Wird die Entwicklung bislang intern abgewickelt und wird sie durch Sachverhaltsgestaltung ausgelagert, greift beim Kauf des fertig entwickelten Guts steuerlich das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG nicht mehr. Es besteht stattdessen Bilanzierungspflicht. Auch im IFRS-Einzelabschluss folgt bei Anschaffungsvorgängen grundsätzlich die Bilanzierungspflicht, weil die einzelnen Kriterien des IAS 38.57 nicht mehr geprüft werden müssen, IAS 38.35-26. Die Sachverhaltsgestaltung wirkt sich in beiden Abschlüssen gleich aus. Betrachtet man hingegen den umgekehrten Fall, dass bislang extern entwickelt wurde und nun eine Eingliederung der Forschungs- und Entwicklungsabteilung angedacht ist, hätte diese Sachverhaltsgestaltung nur bilanzielle Auswirkung in einem Rechnungslegungskreis, sofern nach IFRS weiter die Ansatzkriterien für selbsterstellte immaterielle Vermögenswerte erfüllt sind (d. h. Aktivierung) und gleichzeitig § 5 Abs. 2 EStG (d. h. keine Aktivierung) greift.

Ein weiteres Beispiel für eine Sachverhaltsgestaltung, die sich nur in einem Rechnungslegungskreis auswirkt, ist die zeitliche Verlagerung von Baumaßnahmen an Gebäuden außerhalb der ersten drei Jahre nach Anschaffung. Steuerlich kann so aktivierungspflichtiger anschaffungsnaher Herstellungsaufwand nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG vermieden werden.⁵³ Im IFRS-Einzelabschluss ist der zeitliche Zusammenhang von anschaffungsnahen Aufwendungen nicht relevant für die Bilanzierungsentscheidung zwischen Aktivierung und Aufwand.⁵⁴

⁵² Vgl. Bigge, K., DB 1983, S. 2535; Pfleger, G., DB 1982, S. 2199; Sauer, O.M., in: Herrmann, C./Heuer, G./Raupach, A., 2006, § 5 EStG, Rz. 1736; Schulze zur Wiesch, D.W., Bilanzpolitik, 1981, S. 62.

⁵³ Vgl. Scheffler, W./Glaschke, M., StuB 2006, S. 492, 496.

⁵⁴ Siehe Glaschke, M., Rechnungslegungspolitik, 2006, S. 120f.

3.2. Wahlrechte

3.2.1. Unabhängigkeit der Wahlrechtsausübung

Wahlrechte existieren, um dem Bilanzierenden für einen bestimmten Tatbestand mehrere Abbildungsfolgen zur Verfügung zu stellen.⁵⁵ Der Sinn des Wahlrechts liegt darin, dem Bilanzierenden die Entscheidung zu überlassen, welche Alternative zur Sachverhaltsabbildung er ergreifen möchte. Der Gesetzgeber (EStG) bzw. Standardsetter (IFRS) unterlässt es, eine verbindliche Vorgehensweise festzuschreiben. In älteren IAS finden sich zwar im Zusammenhang mit Wahlrechten die Bezeichnungen Benchmark- bzw. alternativ zulässige Methode. Dies verdeutlicht zwar eine Bevorzugung einer Wahlrechtsausprägung seitens des IASB, stellt aber materiell keine Begrenzung der Wahlmöglichkeit dar.⁵⁶ Die sprachliche Differenzierung läuft mittlerweile ins Leere: Seit dem Improvement Project 2003 wird bei Überarbeitungen älterer IAS auf diese Nomenklatur verzichtet.⁵⁷

Bestehen Wahlrechte im IFRS-Einzelabschluss und/oder in der Steuerbilanz, kann der Bilanzierende jeweils frei wählen, wie ein Sachverhalt abgebildet werden soll. Dies muss unabhängig davon gelten, ob im jeweils anderen Abschluss der konkrete Sachverhalt durch eine verpflichtende Norm oder ebenfalls durch ein Wahlrecht geregelt ist. Da im Zukunftsszenario kein Maßgeblichkeitsprinzip besteht, findet sich kein Argument, weshalb ein Wahlrecht im IFRS-Einzelabschluss an eine Vorgehensweise in der Steuerbilanz gekoppelt sein könnte et vice versa. Gegenteiliges widerspräche dem Sinn eines Wahlrechts, das dem Bilanzierenden mehrere Möglichkeiten der Sachverhaltsabbildung offen halten will. Eine Beschränkung kann nicht bestehen.

Im Ergebnis können Wahlrechte im Zukunftsszenario in einem Rechnungslegungskreis immer unabhängig von der Vorgehensweise im jeweils anderen Abschluss eingesetzt werden. Zusammenhänge bei Instrumenteneinsatz bestehen nicht.

3.2.2. Beispiele

Finanzierungskosten dürfen im Steuerbilanzrecht in die Herstellungskosten einbezogen werden, § 255 Abs. 3 HGB i. V. m § 5 Abs. 1 Satz 1, § 6 EStG.⁵⁸ Ebenso besteht im IFRS-Einzelabschluss (noch) nach IAS 23.7-8 bzw. IAS 23.10 das Wahlrecht, Fi-

⁵⁵ Vgl. z. B. Bauer, J., Rechnungspolitik, 1981, S. 66; Fuchs, M., Jahresabschlussspolitik, 1997, S. 25f.; Küting, K./Dawo, S., StuB 2002, S. 1158; Pfleger, G., DB 1984, S. 785; Rammert, S., in: Lüdenbach, N./Hoffmann, W.-D. (Hrsg.), 2006, § 51, Rz. 16; Scheffler, W., Bilanzplanung, 2002, Sp. 190; Sieben, G./Coenenberg, M., WISU 1997, S. 1144.

⁵⁶ Vgl. Fuchs, M., Jahresabschlussspolitik, 1997, S. 26.

⁵⁷ Vgl. Rammert, S., in: Lüdenbach, N./Hoffmann, W.-D. (Hrsg.), 2006, § 51, Rz. 16.

⁵⁸ Vgl. R 6.3 Abs. 4 Satz 1 EStR; Köhler, R., StBp 1992, S. 220; Oestreicher, A., Herstellungskosten, 2003, Rz. 208; Werndl, J., in: Kirchhof, P./Söhn, H./Mellinghoff, R. (Hrsg.), 2006, § 6 EStG, Rz. B 273. Analog BFH v. 21.10.1993, BStBl 1994 II, S. 176 wird auf das Handelsrecht zurückgegriffen. A. A. ist Ehmcke, T., in: Blümich, W., 2006, § 6 EStG, Rz. 500.

nanzierungskosten bei qualifizierten Vermögenswerten entweder zu aktivieren oder sofort als Aufwand zu verrechnen.⁵⁹ Es kann im Zukunftsszenario keine Beschränkung für den unabhängigen Einsatz dieses zweimaligen Wahlrechts hervorgebracht werden.⁶⁰

Frei einsetzbar ist beispielsweise auch das Wahlrecht zur Neubewertung von Sachanlagen, das nur im IFRS-Einzelabschluss besteht, IAS 16.29.⁶¹ Die Tatsache, dass in der Steuerbilanz nur eine Bewertung zu Anschaffungskosten möglich ist, kann im Zukunftsszenario ohne Maßgeblichkeitsprinzip die Ausübung des IFRS-Wahlrechts nie beeinträchtigen.⁶²

3.3. Spielräume

3.3.1. Einfluss der Rechnungslegungsgrundsätze auf die Ermessensentscheidung bei Spielräumen

3.3.1.1. Rechnungslegungsgrundsätze als Grenze der Bilanzpolitik

Die Forderung nach rechtlicher Zulässigkeit in der Abgrenzung des Begriffs Bilanzpolitik verlangt eine Normenkonformität der Bilanzierungsentscheidung.⁶³

Die Rechtsverbindlichkeit der IFRS und die Auslegungsbefugnis durch Gerichte ergeben sich bereits im Status quo durch das Anerkennungsverfahren (Endorsement) der EU.⁶⁴ Die übernommenen IFRS werden so sekundäres Gemeinschaftsrecht.⁶⁵ Dadurch bilden sie zusammen mit den übernommenen Interpretationen des SIC/IFRIC eine Grenze der rechtlichen Zulässigkeit der IFRS-Bilanzpolitik innerhalb der Europäischen Union. Dieser Feststellung steht im IFRS-Einzelabschluss nicht entgegen, dass die IFRS von dem privaten Gremium IASB erlassen werden.⁶⁶

Ergänzt werden die Standards und Interpretationen durch das Framework des IASB, das selbst kein IFRS ist, F.2. Allerdings ergeben sich aus dem Framework Auslegungshilfen bei der Interpretation von Bilanzierungs- und Bewertungsregeln nach

⁵⁹ Das Wahlrecht steht aktuell zur Disposition, vgl. IASB (Hrsg.), Exposure Draft, S. 4.

⁶⁰ Vgl. Glaschke, M., Rechnungslegungspolitik, 2006, S. 187.

⁶¹ Zur Neubewertung siehe z. B. Ballwieser, W., in: Baetge, J./Wollmert, P./Kirsch, H.-J. et al. (Hrsg.), 2006, IAS 16, Rz. 30; Heuser, P.J./Theile, C., IAS/IFRS-Handbuch, 2005, Rz. 607; Peemöller, V.H., in: Ballwieser, W./Beine, F./Hayn, S. et al. (Hrsg.), Wiley IFRS, 2006, Abschnitt 8, Rz. 63.

⁶² Vgl. Glaschke, M., Rechnungslegungspolitik, 2006, S. 231.

⁶³ Siehe hierzu die zugrunde liegende Definition von Bilanzpolitik in Kapitel 1. Vgl. Hoffmann, K., Sachverhaltsgestaltung, 1994, S. 23.

⁶⁴ Vgl. van Hulle, K., WPg 2003, S. 980f.; Schildbach, T., StuB 2003, S. 1075; Schön, W., BB 2004, S. 763; Schumann, M.F., IWB (2003), Fach 11, Gruppe 3, S. 290. Die Transformation in materielles Recht begann mit Verordnung (EG) Nr. 1725/2003 der Kommission v. 29.9.2003, ABI L 261, S. 1 (13.10.2003).

⁶⁵ Vgl. Küting, K./Ranker, D., BB 2004, S. 2510f.

⁶⁶ Vgl. Theile, C., IWB (2005), Fach 10, Gruppe 7, S. 31; Zeitler, F.-C., DB 2003, S. 1529.

IFRS, F.1.⁶⁷ Diese Aufgabe zum Ausfüllen von Regelungslücken sowie Spielräumen und zur Ableitung konsistenter Regelungen findet sich nicht nur im Framework selbst: Durch den Verweis von IAS 8.11(b) auf wichtige Grundsätze des Frameworks bei fehlenden Detailregelungen erhält das Framework grundlegenden Charakter.⁶⁸ Auch wenn das Framework trotz Empfehlung der am Endorsement-Prozess beteiligten EFRAG nicht von der EU im Rahmen des Endorsement übernommen wurde⁶⁹, stellt es auch laut der Kommission der Europäischen Gemeinschaften eine „Grundlage für die Urteilsbildung“ dar und bildet bereits im Status quo eine Grenze der Rechnungslegungspolitik.⁷⁰ Dies gilt im Zukunftsszenario weiterhin.

Zulässige Steuerbilanzpolitik bewegt sich im Rahmen der Gesetze und beachtet deren Auslegung durch die Rechtsprechung.⁷¹ Dabei sind im Zukunftsszenario neben den Einzelnormen des geltenden Bilanzsteuerrechts weiter die „traditionellen“ Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu beachten, soweit diese nicht durch eigenständige steuerliche Regelungen zurückgedrängt sind.

3.3.1.2. Relevanz spezieller Rechnungslegungsgrundsätze

Im Zukunftsszenario wird eine Steuerbilanz erstellt, für die vorbehaltlich steuerlich zu beachtender Regelungen weiterhin die traditionellen handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gelten sollen.⁷² Einfluss auf die Ermessensentscheidung bei Spielräumen in der *Steuerbilanz* hat demnach der Grundsatz der Richtigkeit. Nach dem Grundsatz der Richtigkeit muss der Jahresabschluss den für die realen Gegebenheiten geltenden Vorschriften entsprechen.⁷³ Die Forderung nach Richtigkeit der Abbildung der betrieblichen Realität im Jahresabschluss verlangt keine absolut richtige Darstellung, sondern nur eine relative Richtigkeit in Bezug auf die einzuhaltende

⁶⁷ Vgl. Adler, H./Düring, W./Schmaltz, K., International, 2005, Abschnitt 1, Rz. 18; Hayn, S., WPg 1994, S. 719; Preißler, G., DB 2002, S. 2392; Tanski, J.S., DStR 2004, S. 1843; Wollmert, P./Achleitner, A.-K., WPg 1997, S. 209f.; Wollmert, P./Achleitner, A.-K., in: Baetge, J./Wollmert, P./Kirsch, H.-J. et al. (Hrsg.), 2006, Teil A, Kapitel II, Rz. 8, 20.

⁶⁸ Vgl. Lüdenbach, N./Hoffmann, W.-D., in: Lüdenbach, N./Hoffmann, W.-D. (Hrsg.), 2006, § 1, Rz. 79; Schöllhorn, T./Müller, M., DStR 2004, S. 1668; Tanski, J.S., DStR 2004, S. 1843.

⁶⁹ Vgl. EFRAG, Empfehlungsschreiben, S. 2.

⁷⁰ Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Kommentare, S. 6. Siehe auch Busse von Colbe, W., BB 2002, S. 1531; Schöllhorn, T./Müller, M., DStR 2004, S. 1668; Schön, W., BB 2004, S. 766; Wollmert, P./Achleitner, A.-K., in: Baetge, J./Wollmert, P./Kirsch, H.-J. et al. (Hrsg.), 2006, Teil A, Kapitel II, Rz. 8. Auch Küting/Ranker weisen darauf hin, dass das Framework zwar nicht übernommen wurde, aber keine Bedenken gegen seine Einbeziehung bestehen, vgl. Küting, K./Ranker, D., BB 2004, S. 2512 und auch deren Fn. 21.

⁷¹ Vgl. z. B. Freidank, C.-C., DB 1982, S. 340; Sieben, G./Barion, H.-J./Maltry, H., Bilanzpolitik, 1993, Sp. 230. Grundlegend zu den GoB siehe Leffson, U., GoB, 1987 und zudem Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S., Bilanzen, 2005, S. 142; Scheffler, W., Steuerbilanz, 2006, S. 31-83.

⁷² Siehe Kapitel 1.

⁷³ Vgl. Leffson, U., GoB, 1987, S. 196, 200; Scheffler, W., Steuerbilanz, 2006, S. 43f.

Rechtsnorm. Eine „objektiv“ richtige Abbildung eines Sachverhaltes liegt vor, wenn die Erfüllung der Rechtsnorm intersubjektiv nachprüfbar ist.⁷⁴

Bei Spielräumen gehen subjektive, persönliche Elemente in den Abschluss ein. Das bilanzielle Ergebnis dieser Freiheitsgrade muss von Außenstehenden zumindest innerhalb vorgegebener sachlicher Grenzen nachvollzogen werden können.⁷⁵ Es wird deshalb notwendig, den Grundsatz der Richtigkeit um den Grundsatz der Willkürfreiheit zu erweitern. Dieser reflektiert den personenbezogenen Aspekt von Spielräumen: Eine Übereinstimmung der Ermessensentscheidung bei Spielräumen mit der inneren Überzeugung des Bilanzierenden.⁷⁶ Der Grundsatz der Willkürfreiheit „verlangt, daß der Abschluß so aufgestellt wird, daß Aussage und Inhalt, im Sinne der Gesetze und der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, nach Ansicht des Bilanzierenden übereinstimmen.“⁷⁷ Dabei besteht bei Spielräumen eine Vielzahl von Möglichkeiten, aus der sich der Bilanzierende für diejenige entscheiden muss, die seiner inneren Überzeugung entspricht.

Willkürfreiheit bezieht sich sowohl auf Subsumtions- als auch auf Konklusionsspielräume. Ob ein Sachverhalt einer Norm unterworfen wird (Subsumtionsspielraum) muss ebenso willkürlich entschieden werden, wie die Nutzung von Verfahrens- oder Individualspielräumen (Konklusionsspielräume).⁷⁸

Allerdings ist die Entscheidung zwischen verschiedenen subjektiven Werturteilen im Rahmen der Ermessensausübung bei Spielräumen auch vor dem Hintergrund der Willkürfreiheit nicht durch Außenstehende nachprüfbar, da die innere Überzeugung des Bilanzierenden durch Dritte nicht externalisiert werden kann. Die Grenze zwischen inhärenter Subjektivität von Ermessensentscheidungen und Willkür ist fließend.⁷⁹ Willkürfreiheit beschränkt aber zumindest die Alternativen des Bilanzierenden, indem gefordert werden kann, dass er darlegen können muss, auf welchen äußeren Faktoren seine innere Überzeugung basiert.⁸⁰ Trotzdem bleibt verborgen, inwieweit die bilanzielle Abbildung tatsächlich seiner inneren Überzeugung entspricht oder aus rechnungslegungspolitischen Überlegungen erwächst. Willkür ist insbesondere dann nicht

⁷⁴ Vgl. Popper, K.R., Logik, 1994, S. 18. Siehe auch Leffson, U., GoB, 1987, S. 197. Objektivität in diesem Sinne basiert auf einer Forderung Kants: „Wenn es für jedermann gültig ist, sofern er nur Vernunft hat, so ist der Grund desselben objektiv hinreichend ...“, Kant, I., Kritik, 1998, S. 851 (S. 848 in der 2. Originalauflage aus dem Jahr 1787).

⁷⁵ Vgl. Leffson, U., GoB, 1987, S. 197.

⁷⁶ Vgl. Baetge, J., DB 1986, Beilage 26, S. 8f.; Leffson, U., GoB, 1987, S. 200, 204.

⁷⁷ Leffson, U., GoB, 1987, S. 203.

⁷⁸ Siehe hierzu Kapitel 2.

⁷⁹ Vgl. Leffson, U., GoB, 1987, S. 204.

⁸⁰ Vgl. Kirsch, H., BB 2006, S. 1268; Kußmaul, H./Lutz, R., WiSt 1993, S. 400; Siegel, T./Schmidt, M., Bewertungsgrundsätze, 2005, Rz. 39. Siehe auch Arbeitskreis „Externe und Interne Überwachung der Unternehmung“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V., DB 2003, S. 111 (Rz. 65).

auszuschließen, wenn sie sich hinter einer scheinbar sachgerechten Auslegung unklarer Kriterien verbergen kann.⁸¹ Es ist stets nur eine Plausibilisierung möglich.⁸²

Die Rechnungslegungsgrundsätze für den *IFRS-Einzelabschluss* im Framework des IASB enthalten unter anderem die Vorgabe, dass eine entscheidungsnützliche Information verlässlich sein muss, F.31.⁸³ Eine verlässliche Information muss Geschäftsvorfälle glaubwürdig darstellen (F.33-34), die wirtschaftliche Betrachtungsweise berücksichtigen (F.35), neutral (F.36), vorsichtig (F.37) und vollständig (F.38) sein. Auf die Ermessensentscheidung bei Spielräumen hat aus dieser Gruppe von Grundsätzen die Forderung nach Neutralität (F.36) maßgeblichen Einfluss.

Neutralität (F.36) nach den IFRS verlangt Abschlussinformationen frei von verzerrnden Einflüssen, d. h. eine willkürfreie bzw. intersubjektiv nachprüfbare Informationsvermittlung.⁸⁴ Auswahl oder Darstellung der Informationen darf eine Entscheidung nicht beeinflussen, um ein vorher festgelegtes Ergebnis oder Resultat zu erreichen, F.36. Damit steht dieser Grundsatz auf den ersten Blick jeglicher Bilanzpolitik entgegen, die ein vorher festgelegtes Ziel erreichen möchte.⁸⁵

Neutralität als IFRS-Grundsatz wird erreicht, wenn die gleichen Anforderungen „intersubjektive Nachprüfbarkeit“ bzw. „Willkürfreiheit“ der Sachverhaltsabbildung erfüllt sind, die auch den deutschen GoB Richtigkeit ausfüllen.⁸⁶ Der Rechnungslegungsgrundsatz Neutralität steht im engen Bezug zu bilanzpolitischen Spielräumen.⁸⁷ Neutralität im Rahmen der IFRS verlangt in Übereinstimmung mit dem deutschen GoB der Willkürfreiheit, dass die Ermessensentscheidung allein nach der inneren Überzeugung getroffen werden muss.⁸⁸ Durch die Unzulänglichkeit, die innere Überzeugung selbst einer konkreten intersubjektiven Überprüfung zu unterziehen, verbleiben allerdings auch im IFRS-Einzelabschluss Freiheitsgrade für den Bilanzierenden, solange seine Ermessensentscheidung durch Dritte plausibilisierbar ist.⁸⁹ Neutralität begrenzt somit insbesondere die Bandbreite von Möglichkeiten auf intersubjektiv nachvollziehbare

⁸¹ Vgl. Schildbach, T., WPg 1998, S. 947. Siehe auch Küting, K./Zwirner, C., WPg 2003, S. 312.

⁸² Vgl. Arbeitskreis „Externe und Interne Überwachung der Unternehmung“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V., DB 2003, S. 111 (Rz. 65); Hoffmann, W.-D./Lüdenbach, N., DB 2003, S. 1967.

⁸³ Vgl. z. B. Adler, H./Düring, W./Schmaltz, K., International, 2005, Abschnitt 1, Rz. 70. In dieser Arbeit wird vorausgesetzt, dass im Zukunftsszenario die IFRS-Rechnungslegungsgrundsätze des Frameworks verbindlich gelten, auch wenn das Framework selbst bisher nicht von der EU übernommen wurde. Siehe hierzu Kapitel 3.3.1.1.

⁸⁴ Vgl. Adler, H./Düring, W./Schmaltz, K., International, 2005, Abschnitt 1, Rz. 76; Baetge, J./Zülch, H., Rechnungslegungsgrundsätze, 2004, Rz. 245; Schöllhorn, T./Müller, M., DStR 2004, S. 1626.

⁸⁵ Vgl. Baetge, J./Zülch, H., Rechnungslegungsgrundsätze, 2004, Rz. 245; Fuchs, M., Jahresabschlusspolitik, 1997, S. 85.

⁸⁶ Vgl. Siegel, T./Schmidt, M., Bewertungsgrundsätze, 2005, Rz. 50.

⁸⁷ Vgl. Fuchs, M., Jahresabschlusspolitik, 1997, S. 85f.

⁸⁸ Vgl. Leffson, U., GoB, 1987, S. 193-205.

⁸⁹ Vgl. z. B. Hoffmann, W.-D./Lüdenbach, N., DB 2003, S. 1967; v. Keitz, I., DB 2003, S. 1802; Kußmaul, H./Lutz, R., WiSt 1993, S. 401; Schöllhorn, T./Müller, M., DStR 2004, S. 1626; Selchert, F.W./Karsten, J., DB 1989, S. 838. Im Ergebnis auch Fuchs, M., Jahresabschlusspolitik, 1997, S. 85f.

Alternativen und verbietet es, Spielräume willkürlich zu schaffen, um in der Rechnungslegung das gewünschte Ergebnis abzubilden. Die innere Überzeugung selbst bleibt hingegen verborgen.

3.3.2. Begrenzung der unabhängigen Nutzung von Spielräumen im Zukunftsszenario aufgrund der Forderung nach Willkürfreiheit

3.3.2.1. Grundgedanke

Die Rechnungslegungsgrundsätze Richtigkeit/Willkürfreiheit (GoB) und Neutralität (IFRS) können bei isolierter Betrachtung eines Rechnungslegungskreises die konkrete, bilanzpolitisch motivierte Nutzung von Spielräumen nicht verhindern, da Außenstehende die innere Überzeugung des Bilanzierenden nicht externalisieren können. Der Bilanzierende muss im Zweifel nur in nachvollziehbarer Weise belegen, durch welche konkreten äußeren Bedingungen seine Entscheidung bei dem Spielraum beeinflusst wurde.⁹⁰

Allerdings werden im Zukunftsszenario der IFRS-Einzelabschluss und die Steuerbilanz nicht isoliert betrachtet, sondern beide stehen simultan nebeneinander. Es ist zu untersuchen, ob aus dem Nebeneinander von zwei Abschlüssen aufgrund der Forderung nach Willkürfreiheit Beschränkungen eines unabhängigen Einsatzes von bilanzpolitischen Spielräumen resultieren können. Der Grundgedanke, der hinter dieser Idee steckt, ist – verkürzt dargestellt – wie folgt: Isoliert betrachtet können ein Wert innerhalb der Ermessensbandbreite (Individualspielraum), die Anwendung eines bestimmten Verfahrens (Verfahrensspielraum), die Erfüllung von Tatbestandsmerkmalen (Subsumtionsspielraum) sowie die Annahmen über die äußeren Bedingungen nur plausibilisiert werden. Die innere Überzeugung des Bilanzierenden selbst ist nicht messbar. Betrachtet man statt zwei isolierten Abschlüssen hingegen beide Rechnungslegungskreise (d. h. IFRS und Bilanzsteuerrecht) simultan, bleibt die innere Überzeugung zwar noch immer nicht messbar, muss aber konsistent sein.⁹¹ Sonst verstößt der Bilanzierende mindestens in einem Abschluss gegen seine innere Überzeugung.

Dieser Problembereich existiert im Status quo eines HGB-Einzelschlusses und einer Steuerbilanz, die durch das Maßgeblichkeitsprinzip verbunden sind, nicht. Das Maßgeblichkeitsprinzip zwingt den Bilanzierenden, Ermessensentscheidungen bei Spielräumen – vorbehaltlich steuerlicher Einschränkungen oder Durchbrechungen – in beiden Abschlüssen identisch zu treffen.

⁹⁰ Vgl. Kußmaul, H./Lutz, R., WiSt 1993, S. 401; Selchert, F.W./Karsten, J., DB 1989, S. 838; Siegel, T./Schmidt, M., Bewertungsgrundsätze, 2005, Rz. 39, 47, 50.

⁹¹ Siehe auch Kirsch, H., BB 2006, S. 1268.

Ein ähnliches Problemfeld bezüglich einer zweifachen Ermessensentscheidung in Bezug auf Spielräume besteht jedoch bereits heute bei der Erstellung eines Einzel- und Konzernabschlusses auf Basis des HGB. In diesem Zusammenhang wird einerseits vertreten, dass es nicht möglich ist, Spielräume im HGB-Einzel- und HGB-Konzernabschluss unterschiedlich einzusetzen, da sonst die Frage nach der Richtigkeit der Vorgehensweise in einem der beiden Abschlüsse gestellt werden müsste.⁹² Anderseits wird gegen diese restriktive Auffassung argumentiert, dass Abweichungen bei der Nutzung von Spielräumen im HGB-Einzel- und HGB-Konzernabschluss nicht ausgeschlossen werden können, weil unterschiedliche (Rechts-)Personen die Abschlüsse aufstellen und diese eine abweichende Sichtweise vertreten können.⁹³ Letzterer Auffassung ist zuzustimmen: Durch das subjektive Element der Ermessensentscheidung kann nicht ausgeschlossen werden, dass unterschiedliche Personen auch zu abweichenden, jeweils individuell nachvollziehbaren Ergebnissen gelangen können. Da es keinen objektiv richtigen Wert gibt und auch die innere Überzeugung stets verborgen bleibt, muss der gewählte Wert vielmehr jeweils aus Konzern- bzw. Einzelabschluss-sicht realistisch sowie glaubwürdig im Sinne von intersubjektiv nachprüfbar sein. Gleichzeitig unterscheiden sich die Perspektiven der Bilanzierung aus Einzel- bzw. Konzernabschluss-sicht. Deshalb ist es möglich, dass abweichende Ermessensentscheidungen im Einzel- und Konzernabschluss nach HGB plausibel vertretbar sind.⁹⁴

Das Zukunftsszenario unterscheidet sich aber von den Ausführungen zum Einzel- und Konzernabschluss auf Basis des HGB in zwei zentralen Aspekten: Dies betrifft zum einen den Personenkreis, der die Abschlüsse aufstellt. Zum anderen haben der IFRS-Einzelabschluss und die Steuerbilanz im Zukunftsszenario im Gegensatz zum Vergleichspaar HGB-Einzel- und HGB-Konzernabschluss kein gemeinsames Normengerüst.

Da es sich im Zukunftsszenario um *ein* Unternehmen handelt, das zwei Abschlüsse (IFRS-Einzelabschluss und Steuerbilanz) aufstellt, besteht keine organisatorische Trennung zwischen selbständigen Gesellschaften einerseits und dem Mutterunternehmen/Konzern anderseits wie bei der Erstellung eines Einzel- und Konzernabschlusses. Sowohl der IFRS-Einzelabschluss als auch die Steuerbilanz werden unter rechtlichen Gesichtspunkten von den gleichen Personen aufgestellt. Nach § 91 AktG, § 41 GmbHG i. V. m. § 325 Abs. 2a und § 245 HGB ist die Verantwortung für den IFRS-Einzelabschluss von Kapitalgesellschaften dem Vorstand bzw. den Geschäftsführern

⁹² Vgl. Stein, H.-G., ZfbF 1993, S. 980f.

⁹³ Vgl. die herrschende Meinung nach Adler, H./Düring, W./Schmaltz, K., Rechnungslegung, 1996, § 308 HGB, Rz. 27; Küting, K./Kaiser, T., BB 1994, Beilage 2, S. 13; Selchert, F.W./Karsten, J., DB 1989, S. 840.

⁹⁴ Vgl. Hoffmann, W.-D./Lüdenbach, N., DB 2003, S. 1967.

übertragen.⁹⁵ Die gleiche Personengruppe verantwortet auch die Erstellung der Steuerbilanz, § 34 Abs. 1 AO i. V. m. § 78 Abs. 1 AktG, § 35 Abs. 1 GmbHG und § 31 Abs. 1 KStG, § 25 Abs. 3 Satz 4 EStG.⁹⁶ Das bei der Betrachtung von HGB-Einzel- und HGB-Konzernabschluss zutreffende Argument, dass beide Abschlüsse von unterschiedlichen Personen mit divergierenden Sichtweisen erstellt werden, kann somit im Zukunftsszenario nicht als Rechtfertigung für Abweichungen bei der Nutzung von Spielräumen dienen. Dies gilt auch dann, wenn die Erstellung des Abschlusses an unterschiedliche Mitarbeiter delegiert wird. Die Unternehmensleitung muss Einheitlichkeit durch entsprechende Anweisungen gewährleisten. Dies spricht tendenziell dafür, dass Spielräume im Zukunftsszenario identisch zu nutzen sind.

Allerdings unterscheidet sich das Vergleichspaar IFRS-Einzelabschluss und traditionelle Steuerbilanz im Zukunftsszenario von dem Vergleichspaar eines HGB-Einzel- bzw. HGB-Konzernabschlusses in einem zweiten zentralen Aspekt. Letztere basieren beide auf identischen Rechtsnormen sowie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und haben damit die gleiche Basis für Spielräume. Dagegen bestehen beim IFRS-Einzelabschluss und einer traditionellen Steuerbilanz keine gemeinsamen Rechtsgrundlagen.

Daraus darf man allerdings nicht bereits schließen, dass aufgrund einer fehlenden gemeinsamen rechtlichen Basis Spielräume in beiden Abschlüssen immer unabhängig genutzt werden können. Für die weitere Betrachtung müssen zwei Grundfälle unterschieden werden: Besteht der Spielraum bei einem Sachverhalt in nur einem Rechnungslegungskreis (einseitiger Spielraum) oder gleichzeitig im IFRS-Einzelabschluss und in der Steuerbilanz (beidseitiger Spielraum).

3.3.2.2. Typisierung der Spielräume

Existiert nur in einem Rechnungslegungskreis ein Spielraum bei einem Sachverhalt, kann dieser im Rahmen der rechtlichen Möglichkeiten und des plausibel Vertretbaren frei genutzt werden.⁹⁷ Dies liegt daran, dass bei einem einseitigen Spielraum nur in einem Abschluss ein Objekt (= Bezugspunkt des Spielraums) existiert, auf dessen Abbildung bilanzpolitisch Einfluss genommen werden kann. In Ermangelung eines Spielraums im anderen Abschluss kann kein beschränkender Zusammenhang bei der Ermessensausübung entstehen.

⁹⁵ Vgl. Adler, H./Düring, W./Schmaltz, K., Rechnungslegung, 1998, § 245 HGB, Rz. 12; Hauck, A./Prinz, U., Der Konzern 2005, S. 637.

⁹⁶ Vgl. Loose, M., in: Tipke, K./Kruse, H.W., 2006, § 34 AO, Rz. 6.

⁹⁷ Siehe Kapitel 3.3.1.2. Siehe auch Kußmaul, H./Lutz, R., WiSt 1993, S. 401; Selchert, F.W./Karsten, J., DB 1989, S. 838; Siegel, T./Schmidt, M., Bewertungsgrundsätze, 2005, Rz. 39.

Neben der Möglichkeit, dass ein Spielraum nur in einem Rechnungslegungskreis besteht, kann sich auch in beiden Rechnungslegungskreisen ein Spielraum eröffnen (beidseitiger Spielraum). Notwendige Bedingung für beidseitige Spielräume nach IFRS und Steuerrecht ist, dass sie sich abstrakt auf das gleiche Objekt beziehen. Das Objekt ist der konkrete Bezugspunkt bei der bilanziellen Abbildung des Sachverhalts, für den der Spielraum besteht. Es ist zu prüfen, inwieweit bei der Nutzung von solchen beidseitigen Spielräumen Zusammenhänge zwischen dem IFRS-Einzelabschluss und der Steuerbilanz bestehen, die einem unabhängigen Einsatz der Spielräume entgegenstehen.

Willkür kann nicht bereits angenommen werden, wenn bei der Abbildung eines Sachverhalts in beiden Abschlüssen Spielräume bestehen und diese abweichend genutzt werden. Eine differierende Nutzung von beidseitigen Spielräumen entspricht jedoch dann nicht der inneren Überzeugung des Bilanzierenden, wenn es sich um materiell *vergleichbare* beidseitige Spielräume handelt. Deshalb muss im Folgenden ein theoretischer Maßstab gesucht werden, mit dem bestimmt werden kann, wann beidseitige Spielräume im IFRS-Einzelabschluss und in der Steuerbilanz vergleichbar sind.

Um tatsächlich von vergleichbaren Spielräumen sprechen zu können, genügt es nicht, dass der Spielraum jeweils für das gleiche Objekt besteht (notwendige Bedingung). Darüber hinaus müssen auch die konkreten *Parameter* des beidseitigen Spielraums in beiden Rechnungslegungskreisen übereinstimmen (hinreichende Bedingung).

Die Parameter eines Spielraums sind alle Bestimmungsfaktoren, die den Rahmen des Spielraums determinieren. Es handelt sich dabei um sämtliche Vorgaben, die bei der Auslegung und Nutzung des Spielraums beachtet werden müssen. Im Einzelfall können sich die Parameter beispielsweise direkt aus dem Wortlaut des Standards bzw. des Gesetzes sowie Verordnungen ergeben oder indirekt aus Hinweisen, Interpretationen bzw. Veröffentlichungen des Standardsetters, Begründungen des Gesetzgebers, Rechnungslegungsgrundsätzen, Rechtsprechung, Verwaltungspraxis, Verlautbarungen von Organisationen, Meinungen in der Literatur etc. resultieren. Formuliert man die Definition „Parameter eines Spielraums“ negativ, sind abweichende Parameter all jene Bestimmungsfaktoren, die zur Begründung genommen werden können, warum sich Spielräume im IFRS-Einzelabschluss und der Steuerbilanz materiell unterscheiden und abweichend genutzt werden können, ohne gegen das Postulat der Willkürfreiheit zu verstößen.

Die allgemeine Aussage, dass die Parameter beidseitiger Spielräume im IFRS-Einzelabschluss und der Steuerbilanz per se abweichen, weil sich die Rechnungslegungsgrundsätze der IFRS und der traditionellen Steuerbilanz unterscheiden, ist unzulässig. Zwar könnte man argumentieren, dass z. B. das Vorsichtsprinzip in den deut-

schen GoB (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) stärker ausgeprägt ist als in den IFRS (F.37) und deshalb andere Entscheidungen grundsätzlich vertretbar sind.⁹⁸ Diese Aussage würde aber erkennen, dass im Zukunftsszenario auf die traditionelle Steuerbilanz abgestellt wird, in der das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip bereits im Status quo durch den Objektivierungsgedanken (Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit und Tatbestandsbestimmtheit) zurückgedrängt ist.⁹⁹ Dies wird beispielsweise dann deutlich, wenn in der Steuerbilanz nicht auf das Betriebsvermögen nach handelsrechtlichen GoB abgestellt wird, sondern aufgrund des Bewertungsvorbehals eigene steuerliche Regelungen zum Tragen kommen, § 5 Abs. 6 EStG. Die Relevanz des Objektivierungsgedankens, der das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip zurückdrängt, wurde vom Gesetzgeber bei jüngeren Steuerreformen explizit betont, er bezeichnete ihn sogar als eine Leitlinie für Reformen.¹⁰⁰ Aus diesem Grund ist die Reichweite des traditionellen deutschen Vorsichtsprinzips für die Steuerbilanz im Zukunftsszenario bei allen beidseitigen Spielräumen zu prüfen, bei denen aus den übrigen Parametern Hinweise resultieren, dass vergleichbare Spielräume in der Steuerbilanz und dem IFRS-Einzelabschluss vorliegen könnten.

Die Parameter eines Spielraums sind nicht mit Annahmen über die äußeren Bedingungen zu verwechseln. Bei Annahmen über die äußeren Bedingungen handelt es sich um konkrete Vermutungen und Kenntnisse des Bilanzierenden über den betreffenden Geschäftsvorfall, das Unternehmen sowie die Makroumwelt. Diese Informationen gehen als Input in die Würdigung des Spielraums ein. Dahingegen sind die Parameter Vorgaben, die den Spielraum abstrakt begrenzen. Die Parameter des Spielraums bestimmen die Verarbeitung des Inputs und damit die Abbildung des Sachverhalts (= bilanzieller Output).

Unabhängig davon, ob es sich um einen einseitigen oder einen beidseitigen Spielraum handelt, muss der Bilanzierende bei Spielräumen stets nachvollziehbar darlegen können, durch welche konkreten äußeren Bedingungen seine Entscheidung beeinflusst wurde.¹⁰¹ Bei beidseitigen Spielräumen muss der Bilanzierende dies sowohl für die Nutzung des Spielraums in der Steuerbilanz als auch im IFRS-Einzelabschluss nachweisen können. Dabei müssen die Annahmen, die im Rahmen der Nutzung der Spielräume in beiden Abschlüssen verarbeitet werden, konsistent sein. Eine Inkonsistenz deutet darauf hin, dass die Annahmen, auf denen (mindestens) ein Abschluss basiert,

⁹⁸ Vgl. Goebel, A./Fuchs, M., DStR 1994, S. 875; Schöllhorn, T./Müller, M., DStR 2004, S. 1626; Wollmert, P./Achleitner, A.-K., in: Baetge, J./Wollmert, P./Kirsch, H.-J. et al. (Hrsg.), 2006, Teil A, Kapitel II, Rz. 5.

⁹⁹ Vgl. z. B. BFH v. 15.2.1989, BStBl 1989 II, S. 604; BFH v. 19.11.1997, BStBl 1998 II, S. 59. Siehe auch Scheffler, W., Steuerbilanz, 2006, S. 39, 83; Schön, W., Maßgeblichkeit, 2005, S. 250; Weber-Grellet, H., Steuerbilanzrecht, 1996, § 2, Rz. 4.

¹⁰⁰ Vgl. BT-Drucks. 14/23 v. 9.11.1998, S. 125, 170; Schön, W., Maßgeblichkeit, 2005, S. 249f.

¹⁰¹ Vgl. Kirsch, H., BB 2006, S. 1268; Kußmaul, H./Lutz, R., WiSt 1993, S. 401; Selchert, F.W./Karsten, J., DB 1989, S. 838; Siegel, T./Schmidt, M., Bewertungsgrundsätze, 2005, Rz. 39, 50. Siehe Kapitel 3.3.1.

nicht der inneren Überzeugung entsprechen. M. a. W. wird willkürliche Bilanzierung offensichtlich. Daraus darf man aber nicht schließen, dass alle beidseitigen Spielräume im IFRS-Einzelabschluss und in der Steuerbilanz immer zum gleichen Ergebnis führen müssen. Es ist lediglich – die Selbstverständlichkeit – zu fordern, dass die Nutzung der Spielräume auf identischen Annahmen über äußere Bedingungen, d. h. auf der gleichen Information, gründen muss.

Entsprechen sich bei einem beidseitigen Spielraum die Parameter, sind die Spielräume vergleichbar. Werden vergleichbare, sich materiell deckende Spielräume im IFRS-Einzelabschluss und der Steuerbilanz unterschiedlich genutzt, kann man daraus schließen, dass mindestens ein Abschluss nicht der inneren Überzeugung des Bilanzierenden entspricht.

Dieser Zusammenhang folgt nicht aus einer direkten Verbindung des Einzelabschlusses mit der Steuerbilanz über ein Maßgeblichkeitsprinzip. Er resultiert indirekt aus der Forderung nach willkürfreier Rechnungslegung, die aus den Rechnungslegungsgrundsätzen Richtigkeit/Willkürfreiheit (GoB) bzw. Neutralität (IFRS) abgeleitet werden kann. Selbst ohne Kodifizierung als Rechnungslegungsgrundsatz muss die Vermeidung von Willkür Grundlage jeder Rechenschaftslegung sein.¹⁰²

Bei vergleichbaren beidseitigen Spielräumen ist somit im Zukunftsszenario die Möglichkeit einer abweichenden Bilanzpolitik ausgeschlossen. Mangels der gemeinsamen rechtlichen Basis der IFRS und des Steuerbilanzrechts ist allerdings zu erwarten, dass vergleichbare Spielräume selten vorliegen. Wenn in beiden Rechnungslegungskreisen ein Spielraum bezüglich des gleichen Objekts besteht, wird man meist davon ausgehen können, dass insbesondere die Detailregelungen abweichen, d. h. die Parameter des Spielraums differieren. In diesem Fall wäre es nicht willkürlich, wenn beidseitige Spielräume unterschiedlich eingesetzt werden. Die konkrete Nutzung der Spielräume in beiden Abschlüssen muss lediglich jeweils plausibilisierbar sein. Dies schließt ein, dass der Bilanzierende darlegen können muss, dass die abweichende Nutzung der Spielräume nicht daran liegt, dass er in beiden Abschlüssen inkonsistente Annahmen über die äußeren Bedingungen zugrunde legt.

Abbildung 4 fasst zusammen, wann im Zukunftsszenario die Forderung nach Willkürfreiheit eine unabhängige Nutzung von Spielräumen im IFRS-Einzelabschluss und der Steuerbilanz begrenzt, und wann deshalb Zusammenhänge beim Instrumenteneinsatz bestehen.

¹⁰² Vgl. Leffson, U., GoB, 1987, S. 203.

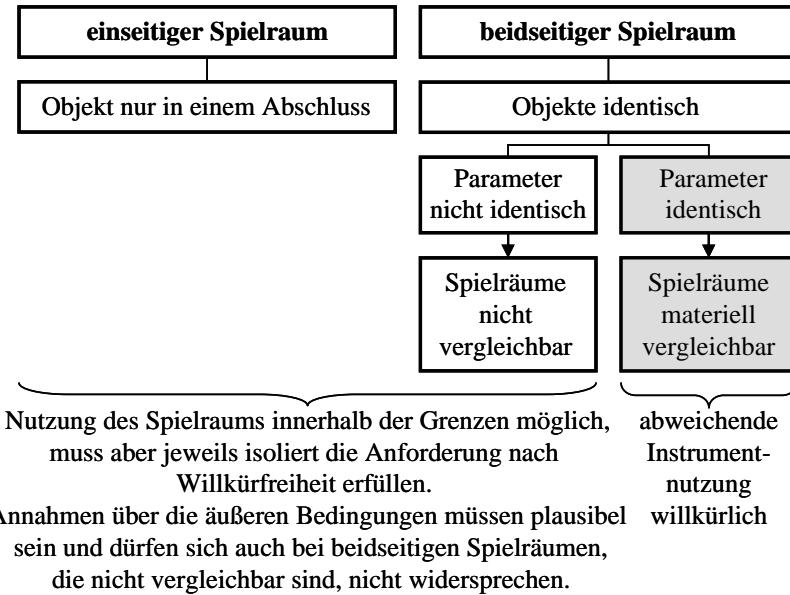


Abbildung 4: Auswirkung einer simultanen Betrachtung von zwei Abschlüssen auf die Unabhängigkeit bei der Ermessensausübung von Spielräumen

Es soll aber explizit darauf hingewiesen werden, dass durch die simultane Überprüfung der Nutzung von beidseitigen Spielräumen nicht Willkürfreiheit selbst im Sinne einer Übereinstimmung der Bilanzierungsentscheidung mit der inneren Überzeugung festgestellt werden kann. Es wird lediglich geprüft, ob nachgewiesen werden kann, dass Willkür vorliegt, weil die angebliche „innere Überzeugung“ nicht konsistent ist. Mit anderen Worten heißt dies, dass auch durch die Betrachtung beider Rechnungslegungskreise Bilanzpolitik bei beidseitigen Spielräumen möglich bleibt, solange keine Inkonsistenzen feststellbar sind.

Diese Klarstellung ist aus folgendem Punkt wichtig: Man kann nicht einerseits den Standpunkt vertreten, dass Rechnungslegungspolitik bei Spielräumen möglich bleibt, solange dies – unabhängig davon, was der Bilanzierende wirklich denkt – plausibel als innere Überzeugung begründet werden kann. Anderseits darf man dann nicht fordern, dass bei der simultanen Betrachtung von mehreren Rechnungslegungskreisen nach der tatsächlichen inneren Überzeugung bilanziert werden muss. Letzteres wird explizit nicht postuliert. Vielmehr wird nur vertreten, dass sich die Äußerungen der inneren Überzeugung letztlich nicht widersprechen dürfen, weil sonst offensichtlich Willkür vorliegt. Derartige Inkonsistenzen könnten im Zukunftsszenario im Rahmen der Abschlussprüfung durch den Wirtschaftsprüfer Probleme aufwerfen.¹⁰³ Auch bei Betriebsprüfungen des Finanzamts bzw. bei Streitigkeiten vor Finanzgerichten kann ein Verstoß gegen die Willkürfreiheit nicht toleriert werden:¹⁰⁴ Sie ist eine notwendige Bedingung für die gleichmäßige Besteuerung.¹⁰⁵

¹⁰³ Vgl. Wagenhofer, A., IAS/IFRS, 2005, S. 562.

¹⁰⁴ Im Ergebnis auch Rammert, S., PiR 2005, S. 9.

¹⁰⁵ Vgl. Hennrichs, J., Prinzipien, 2001, S. 313; Weber-Grellet, H., Steuerbilanzrecht, 1996, § 2, Rz. 4.

3.3.2.3. Beispiele

3.3.2.3.1. Einseitige bzw. beidseitige nicht vergleichbare Spielräume

Einseitige oder beidseitige nicht vergleichbare Spielräume beschränken einen unabhängigen Instrumenteneinsatz nicht. Einseitige (Subsumtions-)Spielräume liegen beispielsweise bei der Prüfung der konkretisierenden Ansatzkriterien bei selbsterstellten immateriellen Vermögenswerten in der Entwicklungsphase (IAS 38.57) oder der Abgrenzung zwischen Forschungs- und Entwicklungsphase (IAS 38.52) vor.¹⁰⁶ Hierbei handelt es sich deshalb um einseitige IFRS-Spielräume, weil das Steuerbilanzrecht mit dem Ansatzverbot für selbsterstellte immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (§ 5 Abs. 2 EStG) eine verpflichtende Regelung vorsieht, das keine Spielräume eröffnet. Aus einseitigen Spielräumen können im Zukunftsszenario keine Beschränkungen beim Instrumenteneinsatz resultieren.

Beidseitige Spielräume sind regelmäßig nicht vergleichbar, sodass sie im IFRS-Abschluss und der Steuerbilanz unterschiedlich bilanzpolitisch eingesetzt werden können. Diese liegen z. B. vor, wenn entschieden werden muss, ob nachträgliche Aufwendungen für eine Maschine aktivierungspflichtig sind. Dieser Spielraum besteht beidseitig für das Objekt „nachträgliche Aufwendungen“, weil sowohl nach IFRS als auch im Steuerrecht im gewissen Rahmen Freiheitsgrade bei der Entscheidung zwischen Aktivierung und Aufwandsverrechnung bestehen.

Analysiert man die detaillierten Regelungen in den IFRS und im Steuerbilanzrecht, wird schnell deutlich, dass die Parameter der Spielräume abweichen und der Bilanzierende eine differierende Nutzung der Spielräume in beiden Abschlüssen plausibel begründen kann. Steuerlich wird bei der Prüfung einer Aktivierung auf die Veränderung der Eigenschaften des Wirtschaftsguts an sich geachtet.¹⁰⁷ Das Steuerbilanzrecht prüft statisch, ob sich das Wirtschaftsgut (wesentlich) verbessert hat. Das vorhandene Wirtschaftsgut wird also funktions- bzw. substanzorientiert betrachtet.¹⁰⁸ Ob dem Steuerpflichtigen zusätzlicher Nutzen zufließt, ist unerheblich. Demgegenüber sind die IFRS dynamisch ausgerichtet und achten nicht auf das Wesen bzw. die Funktion des Vermögenswerts, sondern darauf, ob dem Unternehmen aufgrund der Aufwendungen zukünftiger Nutzen zufließt (Zuflüsse in monetärer Form), IAS 16.7.¹⁰⁹ Nach IFRS ist alleine der Vergleich der Nutzenzuflüsse mit und ohne Maßnahme entscheidend. Für

¹⁰⁶ Siehe ausführlich Glaschke, M., Rechnungslegungspolitik, 2006, S. 100-107.

¹⁰⁷ Siehe Glaschke, M., Rechnungslegungspolitik, 2006, S. 115.

¹⁰⁸ Vgl. z. B. BFH v. 26.11.1973, BStBl 1974 II, S. 132; BFH v. 13.3.1979, BStBl 1979 II, S. 435; Funnemann, C.-B., WPg 2002, S. 791.

¹⁰⁹ Vgl. Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S., Bilanzen, 2005, S. 182; Fasselt, M./Brinkmann, J., Immaterielle, 2004, Rz. 39f.; Fischer, W.-W., IAS-Abschlüsse, 2001, S. 69; Küting, K./Ulrich, A., DStR 2001, S. 956; Scheinpflug, P., in: Bohl, W./Riese, J./Schlüter, J. (Hrsg.), Beck'sches IFRS-Handbuch, 2006, § 5, Rz. 85; Wagenhofer, A., IAS/IFRS, 2005, S. 138.

diese dynamische Sichtweise ist es nicht maßgeblich, ob bzw. wie der Vermögenswert im steuerlichen Sinne „wesentlich verbessert“ wurde.¹¹⁰ Setzt man die Spielräume unterschiedlich ein, kann man aufgrund der abweichenden Parameter der Spielräume begründen (EStG: statische Sichtweise; IFRS: dynamische Sichtweise), dass nicht jede Substanzveränderung des Wirtschaftsguts zwangsläufig zu einer Veränderung der Zuflüsse (= Nutzen) führen muss und nicht jede Erhöhung zukünftigen Nutzens als IFRS-Kriterium mit einer wesentlichen Verbesserung i. S. d. Steuerrechts einhergeht.¹¹¹

3.3.2.3.2. Beidseitige vergleichbare Spielräume

Eine Beschränkung des unabhängigen Einsatzes bilanzpolitischer Instrumente kann nur bei beidseitigen vergleichbaren Spielräumen bestehen, die *äußerst* selten vorliegen.¹¹² Im Folgenden wird der Sachverhalt „Tausch eines Aktivums“ nach IFRS und EStG betrachtet.

Hat ein Tauschvorgang wirtschaftliche Substanz (und ist der Fair Value zuverlässig bewertbar), bemessen sich die Anschaffungskosten des erhaltenen Vermögenswerts im IFRS-Einzelabschluss nach dem Fair Value des hingegebenen Vermögenswerts, IAS 16.24-26. Der Fair Value ist nach IFRS definiert als der Betrag, zu dem ein Vermögenswert zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern getauscht werden könnte, IAS 16.6. Bei der Wertermittlung für Tauschvorgänge kann der Fair Value auf drei Stufen (1. Marktpreis, 2. Marktpreis auf Basis vergleichbarer Transaktionen, 3. Bewertung mit anerkannten Bewertungsverfahren) ermittelt werden, wobei die jeweils frühere Stufe grundsätzlich die verlässlicheren Angaben liefert.¹¹³ Wird der Fair Value direkt aus Marktpreisen (1. Stufe) abgeleitet, besteht keine bzw. nur eine unbedeutende Beeinflussungsmöglichkeit in Höhe der marktüblichen Preisspanne.¹¹⁴ Bei einer (indirekten) Ableitung aus vergleichbaren Transaktionen bzw. einer Ermittlung über Bewertungsverfahren vergrößert sich der Spielraum bei der Wertermittlung deutlich.¹¹⁵ Bei der Wertermittlung mit der Preisvergleichsmethode (2. Stufe) bestehen Spielräume bei der Festlegung wirtschaftlich

¹¹⁰ Vgl. Scheinpflug, P., in: Bohl, W./Riese, J./Schlüter, J. (Hrsg.), Beck'sches IFRS-Handbuch, 2006, § 5, Rz. 86f.

¹¹¹ Vgl. Ballwieser, W., in: Baetge, J./Wollmert, P./Kirsch, H.-J. et al. (Hrsg.), 2006, IAS 16, Rz. 28a.

¹¹² Aus der Tatsache, dass in Kapitel 3.3.2.3 für einseitige, beidseitige nicht vergleichbare und beidseitige vergleichbare Spielräume je ein Beispiel angeführt wird, darf nicht auf eine Gleichverteilung der Fälle geschlossen werden. Siehe hierzu Glaschke, M., Rechnungslegungspolitik, 2006, S. 99-318.

¹¹³ Vgl. Baetge, J./Zülch, H., BFuP 2001, S. 547; Blaufus, K., Fair Value, 2005, S. 31; Böcking, H.-J., Fair Value, 2004, S. 32; Dawo, S., Fair Value-Bewertung, 2004, S. 51-59; Kümmel, J., Fair Value-Ermittlung, 2002, S. 57-61; Kümpel, T., DSWR 2003, S. 222; Kußmaul, H., Fair Value-Bewertung, 2005, S. 187; Lorson, P., Fair Value, 2005, S. 25-28; Peemöller, V.H./Faul, K./Schroff, J., BBK (2004), Fach 16, S. 548; Ruhnke, K./Schmidt, M., WPg 2003, S. 1039f. Die dreistufige Vorgehensweise wird in IAS 16.26 angedeutet. Damit entspricht die Fair Value-Ermittlung hier nicht voll dem Wortlaut im Rahmen der Folgebewertung.

¹¹⁴ Vgl. Rammert, S., in: Lüdenbach, N./Hoffmann, W.-D. (Hrsg.), 2006, § 51, Rz. 30.

¹¹⁵ Vgl. Baetge, J./Zülch, H., BFuP 2001, S. 547; Kessler, H., Fair Value, 2005, S. 69; Kley, K.-L., DB 2001, S. 2259; Ruhnke, K./Schmidt, M., WPg 2003, S. 1042, 1044; Vater, H., UM 2003, S. 146.

ähnlicher Vermögenswerte und der Anpassung der Werte an die individuellen Verhältnisse. Bei einer Fair Value-Ermittlung mittels Bewertungsverfahren (3. Stufe) muss zum einen das anzuwendende Verfahren gewählt werden (Verfahrensspielraum). Zum anderen kann der Bilanzierende Annahmen über zukünftige Zahlungsgrößen treffen sowie über eine Variation der Verfahrensparameter (z. B. Zins) die Werte bilanzpolitisch induziert erheblich beeinflussen (Individualspielräume).¹¹⁶

In der Steuerbilanz bemessen sich die Anschaffungskosten eines getauschten Wirtschaftsguts nach dem gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts, § 6 Abs. 6 EStG (Realisationstatbestand).¹¹⁷ Der gemeine Wert selbst ist kein originärer Wertmaßstab des Bilanzsteuerrechts, sondern im Bewertungsgesetz definiert. Er wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre, § 9 Abs. 2 Satz 1 BewG. Der gemeine Wert ist somit ein Marktwert bzw. ein Verkehrswert.¹¹⁸

Liegt kein echter Marktpreis als Substitut für einen gemeinen Wert vor, eröffnen sich dem Steuerpflichtigen analog zum IFRS-Abschluss der Verfahrensspielraum bei der Wahl des Bewertungsverfahrens und Individualspielräume bei der Bestimmung der Verfahrensparameter. Im zweiten Teil des Bewertungsgesetzes sind zwar besondere Bewertungsvorschriften enthalten, die für bebaute Grundstücke das Ertragswert- bzw. Sachwertverfahren zur Ermittlung eines Werts vorsehen, § 78-§ 90 BewG.¹¹⁹ Diese finden jedoch im Einkommensteuerrecht keine Anwendung, § 17 BewG. Auch die Verfahren zur Grundstücksbewertung für Erbschaftsteuerzwecke (§ 145-§ 150 BewG) stellen keine Verfahren zur Ermittlung des gemeinen Werts, sondern eines typisierenden Werts, dar.¹²⁰ Daher existieren für die Bestimmung des gemeinen Werts keine gesetzlichen Vorgaben (Spielraum).

Besteht kein Marktpreis für das getauschte Gut, muss nach IFRS bzw. EStG jeweils der Fair Value bzw. gemeine Wert des hingegebenen Vermögenswerts bzw. Wirtschaftsguts ermittelt werden. Es liegen beidseitige Spielräume vor: Die Spielräume beziehen sich jeweils auf das gleiche Objekt „Bestimmung des (Markt-)Werts des hingegabe[n] Guts“. Deshalb muss im Folgenden geprüft werden, ob die Parameter im IFRS-Einzelabschluss und in der Steuerbilanz vergleichbar sind.

¹¹⁶ Siehe z. B. zum Vorwurf illegaler Bilanzmanipulationen durch Bewertungsverfahren Lüdenbach, N./Hoffmann, W.-D. DB 2002, S. 1173f.; Ruhnke, K./Schmidt, M., WPg 2003, S. 1037.

¹¹⁷ Vgl. z. B. Wassermeyer, F., Tausch, 1984, S. 172-175; Werndl, J., in: Kirchhof, P./Söhn, H./Mellinghoff, R. (Hrsg.), 2006, § 6 EStG, Rz. M 20.

¹¹⁸ Vgl. z. B. Euler, W., Wert, 1984, S. 160f.; Simon, T./Simon, J., in: Rössler, R./Langner, J., Grundstückswerte, 2005, Rz. 1.44; Vogel, K., DStZ/A 1979, S. 29f.

¹¹⁹ Keßler sieht zwar das Ertragswertverfahren (§ 78-82 BewG) bzw. das Sachwertverfahren (§ 83-90 BewG) als spezielle Verfahren zur Ermittlung des gemeinen Werts für bebaute Grundstücke, vgl. Keßler, R., in: Gürsching, L./Stenger, A., 2006, § 9 BewG, Rz. 5. Im Gesetz findet sich jedoch kein Hinweis, dass mit diesen Verfahren ein gemeiner Wert ermittelt wird. Siehe auch BVerfG v. 22.6.1995, BStBl 1995 II, S. 655.

¹²⁰ Vgl. Christoffel, H.G., in: Gürsching, L./Stenger, A., 2006, § 138 BewG, Rz. 27.

Sowohl der für den Tausch zu ermittelnde Fair Value (IFRS) als auch der gemeine Wert (BewG) sind Marktwerte.¹²¹ Beim Fair Value wird ein Wert gesucht, zu dem Vermögenswerte zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern getauscht werden, IAS 16.6. Der Fair Value wird durch die vier Parameter Vertragswilligkeit, Unabhängigkeit und Sachverständigkeit der Transaktionspartner sowie Aktualität des Bewertungszeitpunkts determiniert.¹²²

Der gemeine Wert ist analog zum Fair Value ein Tauschwert.¹²³ Nach § 9 Abs. 2 BewG wird bei der Bestimmung auf den gewöhnlichen Geschäftsverkehr ohne ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse abgestellt. Die vier Parameter des Fair Value entsprechen den Vorgaben des gemeinen Werts: „Gewöhnlicher Geschäftsverkehr“ (BewG) bedeutet Handel am freien Markt ohne Zwang.¹²⁴ Dies ist eben der Markt, auf dem die nach IFRS geforderten sachverständigen und vertragswilligen (d. h. ohne Zwang) Geschäftspartner handeln.¹²⁵ Die Ausblendung persönlicher Verhältnisse beim gemeinen Wert entspricht der Forderung nach unabhängigen Geschäftspartnern in IFRS.¹²⁶ Sowohl beim gemeinen Wert als auch beim Fair Value ist der Wert zum Tauschzeitpunkt zu ermitteln, sodass Aktualität gewährleistet ist. Die bisher untersuchten Parameter der Spielräume decken sich somit.

Weiter muss man überprüfen, ob der gemeine Wert und der Fair Value am gleichen Markt ermittelt werden. Der gemeine Wert ist von der Definition her absatzmarktorientiert. Beim Fair Value ist zwar grundsätzlich eine Bewertung, die sich bei unvollkommenen Märkten am Beschaffungsmarkt orientiert, denkbar; nach herrschender Meinung wird in den IFRS aber auf den Absatzmarkt abgestellt.¹²⁷ Die absatzmarktorientierte Sicht ergibt sich im Anwendungsfall auch direkt aus der Logik, dass beim Tausch in erster Linie auf den Fair Value des hingegebenen, d. h. abgesetzten, Vermögenswerts, abgestellt wird.

¹²¹ Vgl. z. B. Baetge, J./Zülch, H./Matena, S., StuB 2002, S. 366; Herzig, N., Gutachten, 2004, S. 210f.; Kußmaul, H., Fair Value-Bewertung, 2005, S. 184; Vater, H., UM 2003, S. 142. Siehe die Ausführungen des International Valuation Standards Committee (IVSC): „The Fair Value of fixed assets is usually their Market Value“, IVS 1, Ziffer 4.1.1. Beide Maßstäbe sind kompatibel (IVSC, General Valuation Concepts and Principles, Ziffer 8.1), wenngleich sie nicht immer synonym sind (z. B. IVA 1, Ziffer 5.3.3), weil der Fair Value auch hilfsweise ermittelt werden muss, wenn keine Marktdaten vorliegen. Dies ändert aber nichts daran, dass der Wert primär ein Marktwert ist, vgl. dazu die Erläuterungen in IVA 1, Ziffer 8.

¹²² Vgl. Dawo, S., Fair Value-Bewertung, 2004, S. 46; Kümmel, J., Fair Value-Ermittlung, 2002, S. 46f.

¹²³ Vgl. Euler, W., Wert, 1984, S. 160f.; Vogel, K., DStZ/A 1979, S. 29f. Siehe auch Heuser, P.J./Theile, C., IAS/IFRS-Handbuch, 2005, Rz. 314f.

¹²⁴ Vgl. Keßler, R., in: Gürsching, L./Stenger, A., 2006, § 9 BewG, Rz. 14.

¹²⁵ Vgl. Jüttner-Nauroth, B., Fair Value, 2002, S. 71; Küting, K./Dawo, S., KoR 2003, S. 230. Siehe auch IAS 40.42.

¹²⁶ Siehe Keßler, R., in: Gürsching, L./Stenger, A., 2006, § 9 BewG, Rz. 23.

¹²⁷ Vgl. Baetge, J./Zülch, H., BFuP 2001, S. 547; Dawo, S., Fair Value-Bewertung, 2004, S. 47; Hitz, J.-M., WPg 2005, S. 1014; Jäger, R./Himmel, H., BFuP 2003, S. 425; Kümmel, J., Fair Value-Ermittlung, 2002, S. 52; Mujkanovic, R., Fair Value, 2002, S. 115. Kritisch äußert sich Wohlgemuth, M., Bewertungsmaßstäbe, 2003, Rz. 147-149. Siehe auch Barth, M.E./Landsman, W.R., Accounting Horizons 1995 (Volume 9, Number 4), S. 99, 101f.; Kußmaul, H., Fair Value-Bewertung, 2005, S. 185f.; Searfoss, D.G./Weiss, J.F., JoA 1990 (Volume 170, Number 4), S. 75.

Zuletzt ist zu beleuchten, ob aus den Rechnungslegungsgrundsätzen, d. h. speziell aus dem deutschen Vorsichtsprinzip, abgeleitet werden kann, dass die Parameter des Spielraums abweichen. Beim Vorsichtsprinzip (hier: Grundsatz der Bewertungsvorsicht) handelt es sich zweifellos um einen dominierenden Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB), der auch im Zukunftsszenario annahmegemäß in der Steuerbilanz gilt, sofern das Vermögen nach den traditionellen handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Allerdings wird beim Tausch das Vermögen schon im Status quo nicht nach den handelsrechtlichen GoB ausgewiesen¹²⁸, sondern es kommt über den Bewertungsvorbehalt (§ 5 Abs. 6 EStG) mit § 6 Abs. 6 EStG eine steuerliche Sondervorschrift der Bewertung zum Tragen.¹²⁹ Diese verweist mit dem gemeinen Wert ferner auf einen Wertbegriff des Bewertungsgesetzes, in dem selbst keine Vorsichtsüberlegungen kodifiziert sind.¹³⁰ Dort wird kein vorsichtiger, sondern ein „objektiver Wert“¹³¹ verlangt. Ein Beleg für einen objektivierenden – und gerade nicht vorsichtigen – Charakter der steuerlichen Norm ist, dass bei der Bewertung des erhaltenen Wirtschaftsguts auf den gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts abgestellt wird. Ginge es steuerlich um eine vorsichtige Vermögensbewertung, so müsste eher der Wert des empfangenen Wirtschaftsguts maßgebend sein. Der objektiviert bestimmte Wert des empfangenen Wirtschaftsguts ist aber erst für die Folgebewertung relevant, wenn – entsprechend dem Vorsichtsprinzip – dessen Werthaltigkeit überprüft wird.

Die Parameter des Spielraums bei der Wertbestimmung in den IFRS und im Steuerrecht stimmen damit trotz unterschiedlicher Nomenklatur (Fair Value bzw. gemeiner Wert) überein. Eine unterschiedliche Nutzung der Spielräume ist deshalb nicht möglich, weil sich der gemeine Wert und der Fair Value bei Tauschvorgängen von der Idee her decken:¹³² Sie haben das gleiche Definitionsziel, ihre Parameter entsprechen sich. Dies bezieht sich einerseits auf den Individualspielraum bei der konkreten Wertermitt-

¹²⁸ Vgl. zur abweichenden handelsrechtlichen Abbildung des Tauschs z. B. Adler, H./Düring, W./Schmaltz, K., Rechnungslegung, 1995, § 255 HGB, Rz. 89-94.

¹²⁹ Vgl. Wassermeyer, F., Tausch, 1984, S. 177.

¹³⁰ Der Bundesfinanzhof hat zwar bei einer Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften mit dem gemeinen Wert im Rahmen der Erbschafts- und Schenkungsteuer ausgeführt, dass „möglicherweise“ durch „Anwendung des Vorsichtsprinzips zugunsten der Steuerpflichtigen“ bewertet werden muss, vgl. BFH v. 28.5.1997, HFR 1997, S. 736. Daraus kann aber – trotz des gleichen Wortlauts – keine Übereinstimmung mit dem bilanziellen Vorsichtsprinzip bzw. dessen generelle Anwendung gefolgt werden. Im zu entscheidenden Fall begründen nur Schwierigkeiten bei der Schätzung „möglicherweise“ die Anwendung vorsichtiger Werte. Dieses Vorsichtsprinzip betrifft aber nicht das Bewertungsgesetz, sondern das Erbschaftsteuergesetz: Unbillige Härten durch die einmalige Belastung mit Erbschaftsteuer sind zu vermeiden. Im Bilanzsteuerrecht hingegen käme es zu keiner unbilligen Härte, da Wertminderungen bzw. der Abgang oder Abschreibungen des zum gemeinen Wert bewerteten Wirtschaftsguts aufwandswirksam sind und die Steuerlast mindern. Es besteht keine Notwendigkeit, bei einer Bewertung nach dem Bewertungsgesetz ein dort nicht existentes Vorsichtsprinzip zu bemühen.

¹³¹ Keßler, R., in: Gürsching, L./Stenger, A., 2006, § 9 BewG, Rz. 7.

¹³² Vgl. Ballwieser, W./Küting, K./Schildbach, T., BFuP 2004, S. 530; Baukmann, D./Mandler, U., International, 1998, S. 84; Mujkanovic, R., Fair Value, 2002, S. 115; Siegel, T., BFuP 1998, S. 600.

lung als auch auf den Verfahrensspielraum zur Wertermittlung, da das konkrete Verfahren zweifellos die genaueste Schätzung für das gleiche Objekt repräsentieren soll. Unabhängig davon, welcher Wert mittels welcher Methodik festgestellt wird:¹³³ Abweichungen wären nicht plausibel begründbar. Weicht beim Tausch der vom Bilanzierenden ermittelte gemeine Wert vom ermittelten Fair Value des hingeggebenen Vermögens ab, wird Willkür offensichtlich, die sich außerhalb des rechtlich zulässigen Rahmens für Bilanzpolitik bewegt. Der Zusammenhang hat nicht zur Folge, dass im Zukunftsszenario die Werte nicht mehr bilanzpolitisch beeinflussbar sind. Allerdings muss bei der Beeinflussung im IFRS-Einzelabschluss und der Steuerbilanz einheitlich vorgegangen werden.

4 Zusammenfassung

Auch ohne ein Maßgeblichkeitsprinzip bestehen im Zukunftsszenario aus theoretischer Sicht zum Teil Beschränkungen eines unabhängigen Einsatzes des bilanzpolitischen Instrumentariums im IFRS-Einzelabschluss und der Steuerbilanz.

- Sachverhalte können nur auf eine Art und Weise rechtlich oder faktisch gestaltet werden. Ein Sachverhalt kann generell nur entweder verwirklicht werden oder nicht. Daraus folgt, dass Sachverhaltsgestaltungen im Zukunftsszenario nicht isoliert für nur einen Rechnungslegungskreis einsetzbar sind. Ob aus diesem Zusammenhang zwischen dem IFRS-Einzelabschluss und der Steuerbilanz eine Beschränkung des Instrumenteneinsatzes resultiert, die die Möglichkeit zur unabhängigen Rechnungslegungspolitik verhindert, hängt von den Normen zur Abbildung der Sachverhaltsgestaltung im jeweiligen Abschluss ab. Je nach Regelung ist denkbar, dass sich Sachverhaltsgestaltungen in beiden Rechnungslegungskreisen gleich bzw. unterschiedlich auswirken oder nur in einem Abschluss Berücksichtigung finden.
- Wahlrechte sind im Zukunftsszenario (ohne Maßgeblichkeitsprinzip) immer unabhängig nutzbar. Dies resultiert aus dem Sinn des Wahlrechts, gleichwertige Bilanzierungsalternativen zu gewähren. Zusammenhänge zwischen dem IFRS-Einzelabschluss und der Steuerbilanz existieren beim Einsatz von Wahlrechten nicht.
- Bilanzpolitische Spielräume in einem Abschluss sind im Zukunftsszenario ohne Beachtung des jeweils anderen Rechnungslegungskreises unabhängig einsetzbar, wenn entweder einseitige Spielräume vorliegen oder beidseitige Spielräume bestehen, die nicht vergleichbar sind. Eine Beschränkung der unabhängigen Bilanzpolitik besteht im Zukunftsszenario hingegen, wenn im IFRS-Einzelabschluss und in der Steuerbilanz vergleichbare beidseitige Spielräume vorliegen. In diesem (Aus-

¹³³ Zum Ermessen vgl. Ballwieser, W./Küting, K./Schildbach, T., BFuP 2004, S. 534.

nahme-)Fall verbietet die Forderung nach Willkürfreiheit eine abweichende Bilanzpolitik. Im Regelfall besteht jedoch Unabhängigkeit beim Einsatz bilanzpolitischer Spielräume.

Im Wesentlichen ist jedoch zu erwarten, dass diese theoretischen Beschränkungen für die Praxis der Bilanzpolitik materiell irrelevant sind.

Literaturverzeichnis

- Adler, H./Düring, W./Schmaltz, K.** (Rechnungslegung), Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen: Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PublG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, 6. Aufl., Stuttgart 1995-2000 (CD-ROM Version, Ausgabe 9)
- Adler, H./Düring, W./Schmaltz, K.** (International, 2005), Rechnungslegung nach Internationalen Standards: Kommentar, Stuttgart 2002, Stand: Dezember 2005 (CD-ROM Version, Ausgabe 9, 4. Teillieferung)
- Alberth, M.R.**, US-amerikanische Gläubigerbilanzen durch Convenants in Verträgen, der Versuch einer weltweiten Kategorisierung der Rechnungslegung und Folgen für die internationale Harmonisierungsdiskussion, in: ZfB 1998, S. 803-823
- Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft**, Zur Fortentwicklung des deutschen Bilanzrechts, in: BB 2002, S. 2372-2381
- Arbeitskreis „Externe und Interne Überwachung der Unternehmung“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e. V.**, Probleme der Prognoseprüfung, in: DB 2003, S. 105-111
- Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft**, Die Zukunft der Rechnungslegung aus Sicht von Wissenschaft und Praxis - Fachprogramm des Arbeitskreises Externe Unternehmensrechnung im Rahmen des 54. Deutschen Betriebswirtschafter-Tags, in: DB 2001, S. 160-161
- Arnold, A.**, Die Zukunft des Verhältnisses von Handelsbilanz und steuerlicher Gewinnermittlung, in: StuW 2005, S. 148-157
- Baetge, J.**, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in: DB 1986, Beilage 26, S. 1-15
- Baetge, J./Ballwieser, W.**, Probleme einer rationalen Bilanzpolitik, in: BFuP 1978, S. 511-530
- Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S.** (Bilanzen, 2005), Bilanzen, 8. Aufl., Düsseldorf 2005
- Baetge, J./Wollmert, P./Kirsch, H.-J. et al. (Hrsg.)**, Rechnungslegung nach IFRS: Kommentar auf der Grundlage des deutschen Bilanzrechts, 2. Aufl., Stuttgart 2003, Stand: Juli 2006 (Loseblattausgabe, 2. Ergänzungslieferung)
- Baetge, J./Zülch, H.**, Fair Value-Accounting, in: BFuP 2001, S. 543-562
- Baetge, J./Zülch, H.** (Rechnungslegungsgrundsätze, 2004), Rechnungslegungsgrundsätze nach HGB und IFRS, Stand: September 2004, in: v. Wysocki, K./Schulze-Osterloh, J./Hennrichs, J. et al. (Hrsg.), Handbuch des Jahresabschlusses (HdJ): Rechnungslegung nach HGB und internationalen Standards, Abt. I/2, Köln 1984, Stand des Gesamtwerks: Februar 2006 (Loseblattausgabe, 37. Ergänzungslieferung)
- Baetge, J./Zülch, H./Matena, S.**, Fair Value-Accounting - Ein Paradigmenwechsel auch in der kontinentaleuropäischen Rechnungslegung? (Teil A) -, in: StuB 2002, S. 365-372
- Ballwieser, W./Beine, F./Hayn, S. et al. (Hrsg.)** (Wiley IFRS, 2006), WILEY-Kommentar zur internationalen Rechnungslegung nach IFRS, 2. Aufl., Weinheim 2006
- Ballwieser, W./Küting, K./Schildbach, T.**, Fair value - erstrebenswerter Wertansatz im Rahmen einer Reform der handelsrechtlichen Rechnungslegung?, in: BFuP 2004, S. 529-549
- Barth, M.E./Landsman, W.R.**, Fundamental Issues Related to Using Fair Value Accounting for Financial Reporting, in: Accounting Horizons 1995 (Volume 9, Number 4), S. 97-107
- Bauer, J.** (Rechnungspolitik, 1981), Grundlagen einer handels- und steuerrechtlichen Rechnungspolitik der Unternehmung, Wiesbaden 1981
- Bauer, J.**, Zur Rechtfertigung von Wahlrechten in der Bilanz, in: BB 1981, S. 766-772
- Baukmann, D./Mandler, U.** (International, 1998), International Accounting Standards: IAS und HGB im Konzernabschluß, 2. Aufl., München/Wien 1998
- Bigge, K.**, Bilanzpolitik bei angespannter Ertragslage und steuerliche Konsequenzen, in: DB 1983, S. 2529-2535

Blaufus, K. (Fair Value, 2005), Fair Value Accounting: Zweckmäßigkeitssanalyse und konzeptioneller Rahmen, Wiesbaden 2005

Blümich, W., Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz: EStG, KStG, GewStG; Kommentar, 15. Aufl., München o. J., Stand: Mai 2006 (Loseblattausgabe, 90. Ergänzungslieferung)

Böcking, H.-J., IAS für Konzern- und Einzelabschluss?, in: WPg 2001, S. 1433-1440

Böcking, H.-J. (Fair Value, 2004), Fair Value als Wertmaßstab im Rahmen der IAS/IFRS - Grenzen und praktische Anwendbarkeit, in: Küting, K./Pfizer, N./Weber, C.-P. (Hrsg.), Herausforderungen und Chancen durch weltweite Rechnungslegungsstandards: kapitalmarktorientierte Rechnungslegung und integrierte Unternehmenssteuerung, Stuttgart 2004, S. 29-42

Bohl, W./Riese, J./Schlüter, J. (Hrsg.) (Beck'sches IFRS-Handbuch, 2006), Beck'sches IFRS-Handbuch: Kommentierung der IFRS/IAS, 2. Aufl., München 2006

Börner, D./Krawitz, N. (Steuerbilanzpolitik, 1977), Steuerbilanzpolitik: eine entscheidungsorientierte Analyse der Wahlrechte zur steuerlichen Gewinnermittlung; Darstellung, Kontrollfragen, Fallstudien und Musterlösungen, Herne/Berlin 1977

Breithecker, V./Klapdor, R./Passe, J., Modelle zur Steuerbilanzpolitik - Theorie ohne praktische Anwendung?, in: StuW 2002, S. 36-47

Buchheim, R., IAS Improvements Project - Weiterentwicklung der IAS/IFRS erfordert aktive Mitarbeit auch in Deutschland , in: BB 2002, S. 1475-1479

Busse von Colbe, W., Vorschlag der EG-Kommission zur Anpassung der Bilanzrichtlinien an die IAS - Abschied von der Harmonisierung?, in: BB 2002, S. 1530-1536

Busse von Colbe, W., Die deutsche Rechnungslegung vor einem Paradigmenwechsel, in: ZfbF 2002, S. 159-172

Clemm, H., Bilanzpolitik und Ehrlichkeits-(„true and fair view“-) Gebot, in: WPg 1989, S. 357-366

Clemm, H., Jahresbilanzen - ein Gemisch von Wahrheit und Dichtung?, in: DStR 1990, S. 780-783

Coenenberg, A.G./Meyer, M.A. (Bilanzpolitik, 2003), Kapitalflussrechnung als Objekt der Bilanzpolitik, in: Wollmert, P./Schönbrunn, N./Jung, U. et al. (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung und Unternehmensüberwachung: Festschrift für Prof. Dr. Dr. h. c. Wolfgang Lück, Düsseldorf 2003, S. 335-383

Dawo, S. (Fair Value-Bewertung, 2004), Fair Value-Bewertung nicht finanzieller Positionen - der Weg zur entobjektivierten Bilanz?, in: Küting, K./Pfizer, N./Weber, C.-P. (Hrsg.), Herausforderungen und Chancen durch weltweite Rechnungslegungsstandards: kapitalmarktorientierte Rechnungslegung und integrierte Unternehmenssteuerung, Stuttgart 2004, S. 43-77

Dieckmann, K. (Steuerbilanzpolitik, 1970), Steuerbilanzpolitik: Gegenwärtig bestehende Möglichkeiten und Grenzen der Beeinflussung des steuerlichen Jahreserfolgs in der Bundesrepublik Deutschland, Wiesbaden 1970

Dietel, M. (Gewinnermittlung, 2004), International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards und steuerliche Gewinnermittlung: Möglichkeiten für eine modifizierte Maßgeblichkeit, Sternenfels 2004

Dyck, K.-H. (Bilanzpolitik, 1991), Ein Expertensystem zur Unterstützung der Bilanzpolitik: theoretische Grundlagen, Problemanalyse und Modellkonzeption, Bergisch Gladbach/Köln 1991

Dziadkowski, D., Die Diskussion über das Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz - Alter Wein in neuen Schläuchen?, in: DStZ 2001, S. 9-16

Dziadkowski, D./Henselmann, K. (Steuerbilanz, 2004), Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz, Stand: Januar 2004, in: Castan, E./Böcking, H./Heymann, G. et al. (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, Band I, München 1987, B 120, Stand des Gesamtwerks: Mai 2006 (Loseblattausgabe, 25. Ergänzungslieferung)

Euler, W. (Wert, 1984), Gemeiner Wert und Teilwert - Eine vergleichende Betrachtung -, in: Ruppach, A. (Hrsg.), Werte und Wertermittlung im Steuerrecht: Steuerbilanz, Einheitsbewertung, Einzelsteuern und Unternehmensbewertung, Köln 1984, S. 155-168

- Fasselt, M./Brinkmann, J.** (Immaterielle, 2004), Immaterielle Vermögensgegenstände, Stand: Juli 2004, in: Castan, E./Böcking, H./Heymann, G. et al. (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, Band I, München 1987, B 211, Stand des Gesamtwerks: Mai 2006 (Loseblattausgabe, 25. Ergänzungslieferung)
- Fischer, W.-W.** (IAS-Abschlüsse, 2001), IAS-Abschlüsse von Einzelunternehmungen: rechtliche Grundlagen und finanzwirtschaftliche Analyse, Herne/Berlin 2001
- Freidank, C.-C.**, Zielsetzungen und Instrumente der Bilanzpolitik bei Aktiengesellschaften, in: DB 1982, S. 337-343
- Freidank, C.-C.** (Entscheidungsmodelle, 1990), Entscheidungsmodelle der Rechnungslegungspolitik: computergestützte Lösungsvorschläge für Kapitalgesellschaften vor dem Hintergrund des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, Stuttgart 1990
- Fuchs, M.** (Jahresabschlusspolitik, 1997), Jahresabschlußpolitik und International Accounting Standards, Wiesbaden 1997
- Funnemann, C.-B.**, Anschaffungsnahe Aufwendungen - quo vadis? - Anmerkungen zur jüngsten Änderung der Rechtsprechung des IX. Senats des BFH -, in: WPg 2002, S. 789-798
- Glaschke, M.** (Rechnungslegungspolitik, 2006), Rechnungslegungspolitik in einem IAS/IFRS-Einzelabschluss und einer traditionellen Steuerbilanz ohne Maßgeblichkeitsprinzip: Möglichkeiten des unabhängigen Einsatzes bilanzpolitischer Instrumente und Einfluss von Bilanzpolitik auf latente Steuern in einem Zukunftsszenario, Hamburg 2006
- Goebel, A./Fuchs, M.**, Rechnungslegung nach den International Accounting Standards vor dem Hintergrund des deutschen Rechnungslegungsrechts für Kapitalgesellschaften, in: DStR 1994, S. 874-880
- Gürsing, L./Stenger, A.**, Bewertungsrecht: BewG, ErbStG; Kommentar, 9. Aufl., Köln 1992, Stand: April 2006 (Loseblattausgabe, 96. Ergänzungslieferung)
- Hauck, A./Prinz, U.**, Zur Auslegung von (europarechtlich übernommenen) IAS/IFRS, in: Der Konzern 2005, S. 635-641
- Hayn, S.**, Die International Accounting Standards (Teil I) - Ihre grundlegende Bedeutung für die internationale Harmonisierung der Rechnungslegung sowie eine Darstellung wesentlicher Unterschiede zu den einzelgesellschaftlichen Normen des HGB -, in: WPg 1994, S. 713-721
- Heinhold, M.**, Bilanzpolitik - Wesen, Ziele und Stellung in der Unternehmensplanung, in: WiSt 1984, S. 388-392
- Heinhold, M.**, Instrumente der unternehmerischen Bilanzpolitik, in: WiSt 1984, S. 449-454
- Hennrichs, J.** (Prinzipien, 2001), Maßgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien für die Steuerbilanz?, in: Ebling, I. (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen, Köln 2001, S. 301-328
- Herrmann, C./Heuer, G./Raupach, A.**, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz: Kommentar, 21. Aufl., Köln 1996, Stand: Juni 2006 (Loseblattausgabe, 222. Ergänzungslieferung)
- Herzig, N.** (Gutachten, 2004), IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung: eigenständige Steuerbilanz und modifizierte Überschussrechnung - Gutachten für das Bundesfinanzministerium, Düsseldorf 2004
- Herzig, N.** (Gewinnermittlung, 2005), Eigenständige steuerrechtliche Gewinnermittlung, in: Endres, D./Oestreicher, A./Scheffler, W. et al. (Hrsg.), Die internationale Unternehmensbesteuerung im Wandel; Symposium für Otto H. Jacobs zum 65. Geburtstag, München 2005, S. 127-135
- Herzig, N./Gellrich, K.M./Jensen-Nissen, L.**, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, in: BFuP 2004, S. 550-577
- Heuser, P.J./Theile, C.** (IAS/IFRS-Handbuch, 2005), IAS/IFRS-Handbuch: Einzel- und Konzernabschluss, 2. Aufl., Köln 2005
- Hilke, W.** (Bilanzpolitik, 2002), Bilanzpolitik: Jahresabschluss nach Handels- und Steuerrecht; mit Aufgaben und Lösungen, 6. Aufl., Wiesbaden 2002
- Hinz, M.**, Ziele und Instrumentarium der Steuerbilanzpolitik, in: StStud 1990, S. 369-374
- Hitz, J.-M.**, Fair value in der IFRS-Rechnungslegung - Konzeption, Inhalt und Zweckmäßigkeit -, in: WPg 2005, S. 1013-1027

- Hoffmann, K.** (Sachverhaltsgestaltung, 1994), Sachverhaltsgestaltende Jahresabschlußpolitik im Einzelabschluß bei gegebener Unternehmenskonstitution, Frankfurt am Main/Berlin/Bern et al. 1994
- Hoffmann, W.-D./Lüdenbach, N.**, Zur Offenlegung der Ermessensspielräume bei der Erstellung des Jahresabschlusses - Rechnungslegung in euklidischen Räumen? -, in: DB 2003, S. 1965-1969
- van Hulle, K.**, Von den Bilanzrichtlinien zu International Accounting Standards, in: WPg 2003, S. 968-981
- Jäger, R./Himmel, H.**, Die Fair Value-Bewertung immaterieller Vermögenswerte vor dem Hintergrund der Umsetzung internationaler Rechnungslegungsstandards, in: BFuP 2003, S. 417-440
- Jüttner-Nauroth, B.** (Fair Value, 2002), Definition, Verständnis und Relevanz des Fair Value von Aktienoptionsrechten in der Internationalen Rechnungslegung: eine theoretische und empirische Analyse, Frankfurt am Main/Berlin/Bern et al. 2002
- Kahle, H.**, Bilanzieller Gläubigerschutz und internationale Rechnungslegungsstandards, in: ZfB 2002, S. 695-711
- Kahle, H.**, Zur Zukunft der Rechnungslegung in Deutschland: IAS im Einzel- und Konzernabschluss?, in: WPg 2003, S. 262-275
- Kant, I.** (Kritik, 1998), Kritik der reinen Vernunft (nach der ersten und zweiten Originalausgabe herausgegeben von Jens Timmermann), Hamburg 1998
- v. Keitz, I.**, Praxis der IASB-Rechnungslegung: Derzeit (noch) uneinheitlich und HGB-orientiert, in: DB 2003, S. 1801-1806
- Kessler, H.** (Fair Value, 2005), Ist der Fair Value fair?, in: Bieg, H./Heyd, R. (Hrsg.), Fair Value: Bewertung in Rechnungswesen, Controlling und Finanzwirtschaft, München 2005, S. 57-81
- Kirchhof, P./Söhne, H./Mellinghoff, R. (Hrsg.)**, Einkommensteuergesetz: Kommentar, Heidelberg 1986, Stand: Juni 2006 (Loseblattausgabe, 167. Ergänzungslieferung)
- Kirsch, H.**, Beurteilung des bilanzpolitischen Instrumentariums der IFRS-Rechnungslegung, in: BB 2006, S. 1266-1271
- Kley, K.-L.**, Die Fair Value-Bilanzierung in der Rechnungslegung nach den International Accounting Standards (IAS), in: DB 2001, S. 2257-2262
- Köhler, R.**, Ausgewählte Einzelprobleme bei der Aktivierung von Fremdkapitalzinsen, in: StBp 1992, S. 220-230
- Kümmel, J.** (Fair Value-Ermittlung, 2002), Grundsätze für die Fair Value-Ermittlung mit Barwertkalkülen: eine Untersuchung auf der Grundlage des Statement of Financial Accounting Concepts No. 7 -, Düsseldorf 2002
- Kümpel, T.**, Fair Value Accounting nach IFRS/IAS - Grundlagen und kritische Würdigung, in: DSWR 2003, S. 221-224
- Kußmaul, H.** (Fair Value-Bewertung, 2005), Fair Value-Bewertung und Maßgeblichkeit, in: Bieg, H./Heyd, R. (Hrsg.), Fair Value: Bewertung in Rechnungswesen, Controlling und Finanzwirtschaft, München 2005, S. 179-202
- Kußmaul, H./Lutz, R.**, Instrumente der Bilanzpolitik - Systematisierungsmöglichkeiten und Bewertungskriterien, in: WiSt 1993, S. 399-403
- Kußmaul, H./Zabel, M.**, Nationale Bilanzierung und steuerliche Gewinnermittlung vor dem Hintergrund der Internationalisierung der Rechnungslegung, in: StB 2005, S. 800-805
- Küting, K. (Hrsg.)** (Saarbrücker Handbuch, 2004), Saarbrücker Handbuch der Betriebswirtschaftlichen Beratung, 3. Aufl., Herne/Berlin 2004
- Küting, K./Dawo, S.**, Bilanzpolitische Gestaltungspotentiale im Rahmen der International Financial Reporting Standards (IFRS) - Ansatzfragen am Beispiel der Abbildung immaterieller Werte -, in: StB 2002, S. 1157-1163
- Küting, K./Dawo, S.**, Anwendungsfälle der fair value-Bewertung bei nicht finanziellen Vermögenswerten im Rahmen der International Financial Reporting Standards (IFRS), in: KoR 2003, S. 228-241
- Küting, K./Kaiser, T.**, Bilanzpolitik in der Unternehmenskrise, in: BB 1994, Beilage 2, S. 1-18

- Küting, K./Ranker, D.**, Tendenzen zur Auslegung der endorsed IFRS als sekundäres Gemeinschaftsrecht, in: BB 2004, S. 2510-2515
- Küting, K./Ulrich, A.**, Abbildung und Steuerung immaterieller Vermögenswerte (Teil I) - Werttreiber im normativen Zwangskorsett, in: DStR 2001, S. 953-960
- Küting, K./Weber, C.-P. (Hrsg.)** (Handbuch, 1990), Handbuch der Rechnungslegung: Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung, 3. Aufl., Stuttgart 1990
- Küting, K./Weber, C.-P. (Hrsg.)** (Handbuch der Rechnungslegung, 1995), Handbuch der Rechnungslegung: Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung, Bd. Ia, 4. Aufl., Stuttgart 1995
- Küting, K./Wohlgemuth, F.**, Möglichkeiten und Grenzen der internationalen Bilanzanalyse - Erkenntnisfortschritte durch eine internationale Strukturbilanz?, in: DStR 2004, Beiheft 3, S. 1-19
- Küting, K./Zwirner, C.**, Latente Steuern in der Unternehmenspraxis: Bedeutung für Bilanzpolitik und Unternehmensanalyse - Grundfragen sowie empirischer Befund in 300 Konzernabschlüssen von in Deutschland börsennotierten Unternehmen -, in: WPg 2003, S. 301-316
- Lankenau, H.** (Bilanzstichtag, 1969), Der Bilanzstichtag als Mittel der Bilanzpolitik, Roxheim 1969
- Leffson, U.** (GoB, 1987), Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl., Düsseldorf 1987
- Lorson, P.** (Fair Value, 2005), Der Fair Value im System der Wertbegriffe nach IAS/IFRS und US-GAAP, in: Bieg, H./Heyd, R. (Hrsg.), Fair Value: Bewertung in Rechnungswesen, Controlling und Finanzwirtschaft, München 2005, S. 3-36
- Lüdenbach, N./Hoffmann, W.-D.**, Enron und die Umkehrung der Kausalität bei der Rechnungslegung, in: DB 2002, S. 1169-1175
- Lüdenbach, N./Hoffmann, W.-D.**, Der lange Schatten des Übergangs auf die IAS-Rechnungslegung, in: DStR 2002, S. 231-234
- Lüdenbach, N./Hoffmann, W.-D. (Hrsg.)**, Haufe IFRS-Kommentar, 4. Aufl., Freiburg im Breisgau/Berlin/München et al. 2006
- Ludewig, R.**, Bilanzpolitik im Rahmen der neuen aktienrechtlichen Bilanzierungsvorschriften, in: NB 1966, S. 49-56
- Ludewig, R.**, Möglichkeiten der verdeckten Bilanzpolitik für Kapitalgesellschaften auf der Grundlage des neuen Rechts, in: ZfB 1987, S. 426-433
- Marettek, A.**, Ermessensspielräume bei der Bestimmung wichtiger aktienrechtlicher Wertansätze, in: WiSt 1976, S. 515-520
- Marten, K.-U./Klopsch, E.**, Steuerbilanzpolitik - Darstellung empirischer Ergebnisse anhand einer Fallstudie, in: DStR 1994, S. 1910-1918
- Mellerowicz, K.** (Unternehmenspolitik III, 1978), Unternehmenspolitik, Band III: Operative Teilpolitiken und Konzernführung, 4. Aufl., Freiburg im Breisgau 1978
- Meyer, C./Meisenbacher, M.**, Bilanzpolitik auf Basis von IAS/IFRS, insbesondere in Zeiten der Krise, in: DStR 2004, S. 567-572
- Mujkanovic, R.** (Fair Value, 2002), Fair Value im Financial Statement nach International Accounting Standards, Stuttgart 2002
- Oestreicher, A.** (Herstellungskosten, 2003), Herstellungskosten, Stand: Februar 2003, in: Castan, E./Böcking, H./Heymann, G. et al. (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, Band I, München 1987, B 163, Stand des Gesamtwerks: Mai 2006 (Loseblattausgabe, 25. Ergänzungslieferung)
- Oestreicher, A./Spengel, C./Eichhorn, K. et al.** (Gutachten, 1998), Die deutsche handels- und steuerrechtliche Rechnungslegung im Vergleich zu internationalen Rechnungslegungsprinzipien und zur handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegung in wichtigen Industriestaaten, Gutachten für das Bundesministerium der Finanzen, Abschlußbericht, Mannheim 1998
- Ossadnik, W.** (Instrumente, 1998), Rechnungslegungspolitik - Die Instrumente, in: Freidank, C.-C., Rechnungslegungspolitik: eine Bestandsaufnahme aus handels- und steuerrechtlicher Sicht, Berlin/Heidelberg/New York et al. 1998, S. 155-193

- Packmohr, A.** (Optimierung, 1998), Die Optimierung des bilanzpolitischen Mitteleinsatzes bei Gewinnglättungsverhalten, in: Freidank, C.-C., Rechnungslegungspolitik: eine Bestandsaufnahme aus handels- und steuerrechtlicher Sicht, Berlin/Heidelberg/New York et al. 1998, S. 503-541
- Peemöller, V.H.** (Bilanzpolitik, 2003), Bilanzanalyse und Bilanzpolitik: Einführung in die Grundlagen, 3. Aufl., Wiesbaden 2003
- Peemöller, V.H./Faul, K./Schroff, J.**, IAS/IFRS-Lexikon, in: BBK (2004), Fach 16, S. 527-582
- Peemöller, V.H./Spanier, G./Weller, H.**, Internationalisierung der externen Rechnungslegung: Auswirkungen auf nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen, in: BB 2002, S. 1799-1806
- Pfleger, G.**, Sachverhaltsgestaltungen zwischen inländischen verbundenen Unternehmen als Mittel der Bilanzpolitik - Teil II - Probleme und Möglichkeiten -, in: DB 1982, S. 2198-2204
- Pfleger, G.**, Zur Gestaltung der Bewertung im Jahresabschluß als Mittel künftiger Bilanzpolitik, in: DB 1984, S. 785-789
- Pfleger, G.** (Bilanzpolitik, 1991), Die neue Praxis der Bilanzpolitik: Strategien und Gestaltungsmöglichkeiten im handels- und steuerrechtlichen Jahresabschluß, 4. Aufl., Freiburg im Breisgau 1991
- Popper, K.R.** (Logik, 1994), Logik der Forschung, 10. Aufl., Tübingen 1994
- Preißler, G.**, „Prinzipienbasierung“ der IAS?, in: DB 2002, S. 2389-2395
- Rammert, S.**, Steuerlatenz im IFRS-Abschluss - Gestaltung und Analyse -, in: PiR 2005, S. 7-13
- Rogler, S.**, Einfluß ausgewählter steuerrechtlicher Änderungen zur Gewinnermittlung auf den handelsrechtlichen Jahresabschluß sowie die Bilanzpolitik, in: BFuP 2001, S. 413-425
- Rössler, R./Langner, J.** (Grundstückswerte, 2005) Schätzung und Ermittlung von Grundstückswerten, 8. Aufl., Neuwied 2005
- Ruhnke, K./Schmidt, M.**, Überlegungen zur Prüfung von beizulegenden Zeitwerten, in: WPg 2003, S. 1037-1051
- Scheffler, W.** (Bilanzplanung, 2002), Bilanzplanung und -politik, in: Küpper, H.-U./Wagenhofer, A. (Hrsg.), Handwörterbuch Unternehmensrechnung und Controlling, 4. Aufl., Stuttgart 2002, Sp. 186-194
- Scheffler, W.**, Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz - Übersicht über die Reichweite des Maßgeblichkeitsprinzips und die Ausnahmen von der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz -, in: BBK 2004, Beilage 1, S. 1-24
- Scheffler, W.**, Übersichten zur Reichweite des Maßgeblichkeitsprinzips, in: StuB 2004, S. 69-73
- Scheffler, W.** (Steuerbilanz, 2006), Besteuerung von Unternehmen, Band II: Steuerbilanz und Vermögensaufstellung, 4. Aufl., Heidelberg 2006
- Scheffler, W./Glaschke, M.**, Bilanzielle Behandlung von Baumaßnahmen an bestehenden Gebäuden - Vorgehensweise im Steuerrecht und nach IAS/IFRS, in: StuB 2006, S. 491-498
- Scheren, M.** (Konzernschlusspolitik, 1993), Konzernabschlußpolitik: Möglichkeiten und Grenzen einer zielorientierten Gestaltung von Konzernabschlüssen, Stuttgart 1993
- Schildbach, T.**, Latente Steuern auf permanente Differenzen und andere Kuriositäten - Ein Blick in das gelobte Land jenseits der Maßgeblichkeit, in: WPg 1998, S. 939-947
- Schildbach, T.**, Die Zukunft des Jahresabschlusses nach HGB angesichts neuer Trends bei der Regulierung der Rechnungslegung und der IAS-Strategien der EU, in: StuB 2003, S. 1071-1078
- Schöllhorn, T./Müller, M.**, Bedeutung und praktische Relevanz des Rahmenkonzepts (framework) bei Erstellung von IFRS-Abschlüssen nach zukünftigem „deutschen Recht“ (Teil I) - Darstellung unter Berücksichtigung der IAS-VO und des BilReG, in: DStR 2004, S. 1623-1628
- Schöllhorn, T./Müller, M.**, Bedeutung und praktische Relevanz des Rahmenkonzepts (framework) bei Erstellung von IFRS-Abschlüssen nach zukünftigem „deutschen Recht“ (Teil II) - Darstellung unter Berücksichtigung der IAS-VO und des BilReG, in: DStR 2004, S. 1666-1670
- Schön, W.**, Entwicklung und Perspektiven des Handelsbilanzrechts: vom ADHGB zum IASC, in: ZHR 1997, S. 133-159
- Schön, W.**, Kompetenzen der Gerichte zur Auslegung von IAS/IFRS, in: BB 2004, S. 763-768

- Schön, W.** (Maßgeblichkeit, 2005), Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, Köln 2005
- Schulze zur Wiesch, D.W.** (Bilanzpolitik, 1981), Bilanzpolitik durch Sachverhaltsgestaltung - Tendenzen und Grenzen -, in: Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (Hrsg.), 50 Jahre Wirtschaftsprüferberuf: Bericht über die Jubiläumsfachtagung vom 21. bis 23. Oktober 1981 in Berlin, Düsseldorf 1981, S. 61-70
- Schumann, M.F.**, Zwingende Anwendung der IAS nach VO (EG) Nr. 1606/2002, in: IWB (2003), Fach 11, Gruppe 3, S. 289-292
- Searfoss, D.G./Weiss, J.F.**, Current Value Reporting for Real Estate – An Industry Perspective, in: Journal of Accountancy 1990 (Volume 170, Number 4), S. 69-75
- Seibert, U.**, Das 10-Punkte-Programm „Unternehmensintegrität und Anlegerschutz“, in: BB 2003, S. 693-698
- Selchert, F.W./Karsten, J.**, Konzernabschlußpolitik und Konzerneinheitlichkeit - Gestaltungsmöglichkeiten der Rechnungslegung im Konzernabschluß -, in: DB 1989, S. 837-843
- Sieben, G.** (Rechnungslegungspolitik, 1998), Rechnungslegungspolitik als Instrument der Unternehmensführung - Ein Überblick über die Grundlagen, Ziele und Instrumente handelsrechtlicher Rechnungslegungspolitik, in: Freidank, C.-C., Rechnungslegungspolitik: eine Bestandsaufnahme aus handels- und steuerrechtlicher Sicht, Berlin/Heidelberg/New York et al. 1998, S. 3-35
- Sieben, G./Barion, H.-J./Maltry, H.** (Bilanzpolitik, 1993), Bilanzpolitik, in: Chmielewicz, K./Schweitzer, M. (Hrsg.), Handwörterbuch des Rechnungswesens, 3. Aufl., Stuttgart 1993, Sp. 229-239
- Sieben, G./Coenenberg, M.**, Grundlagen der Bilanzpolitik (II), in: WISU 1997, S. 1143-1147
- Siegel, T.**, Zeitwertbilanzierung für das deutsche Bilanzrecht?, in: BFuP 1998, S. 593-603
- Siegel, T./Schmidt, M.** (Bewertungsgrundsätze, 2005), Allgemeine Bewertungsgrundsätze, Stand: Dezember 2005, in: Castan, E./Böcking, H./Heymann, G. et al. (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, Band I, München 1987, B 161, Stand des Gesamtwerks: Mai 2006 (Loseblattausgabe, 25. Ergänzungslieferung)
- Stein, H.-G.**, Ziele und Maßnahmen der Konzernbilanzpolitik, in: ZfbF 1993, S. 973-993
- Streim, H./Bieker, M./Esser, M.** (Überlegungen, 2004), Der schleichende Abschied von der Ausschüttungsbilanz - Grundsätzliche Überlegungen zum Inhalt einer Informationsbilanz, in: Dirrigl, H./Wellisch, D./Wenger, E. (Hrsg.), Steuern, Rechnungslegung und Kapitalmarkt: Festschrift für Franz W. Wagner zum 60. Geburtstag, Wiesbaden 2004, S. 229-244
- Tanski, J.S.**, Bilanzpolitische Spielräume in den IFRS, in: DStR 2004, S. 1843-1847
- Theile, C.**, Rechtsgrundlagen der internationalen Rechnungslegung, in: IWB (2005), Fach 10, Gruppe 7, S. 25-32
- Tipke, K./Kruse, H.W.**, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung: Kommentar zur AO und FGO (ohne Steuerstrafrecht), 16. Aufl., Köln 1996, Stand: Mai 2006 (Loseblattausgabe, 109. Ergänzungslieferung)
- Tipke, K./Lang, J.** (Steuerrecht, 2005), Steuerrecht, 18. Aufl., Köln 2005
- Vater, H.**, Grundlagen und Probleme des Fair Value Accounting, in: UM 2003, S. 141-148
- Vogel, K.**, Verkehrswert, Ertragswert und andere Werte - Bemerkungen zum Begriff des „Wertes“ im Steuerrecht, in: DStZ/A 1979, S. 28-33
- Wagenhofer, A.** (IAS/IFRS, 2005), Internationale Rechnungslegungsstandards - IAS/IFRS: Grundkonzepte, Bilanzierung, Bewertung, Angaben, Umstellung und Analyse, 5. Aufl., Frankfurt 2005
- Wagner, F.W.**, Welche Kriterien sollen die Neuordnung der steuerlichen Gewinnermittlung bestimmen?, in: BB 2002, S. 1885-1892
- Waschbusch, G.**, Die Instrumente der handelsrechtlichen Jahresabschlußpolitik: Ein Systematisierungsansatz (I), in: WISU 1994, S. 807-816
- Wassermeyer, F.** (Tausch, 1984), Bewertungsfragen beim Tausch und bei tauschähnlichen Vorgängen, in: Raupach, A. (Hrsg.), Werte und Wertermittlung im Steuerrecht: Steuerbilanz, Einheitsbewertung, Einzelsteuern und Unternehmensbewertung, Köln 1984, S. 169-193

Weber-Grellet, H. (Steuerbilanzrecht, 1996), Steuerbilanzrecht, München 1996

Wehrheim, M./Lenz, T., Einfluss der IAS/IFRS auf das Maßgeblichkeitsprinzip, in: StuB 2005, S. 455-460

Wöhe, G. (Bilanzierung, 1997), Bilanzierung und Bilanzpolitik: betriebswirtschaftlich, handelsrechtlich, steuerrechtlich; mit einer Einführung in die verrechnungstechnischen Grundlagen, 9. Aufl., München 1997

Wohlgemuth, M. (Bewertungsmaßstäbe, 2003), Bewertungsmaßstäbe der Folgebewertung, Stand: August 2003, in: v. Wysocki, K./Schulze-Osterloh, J./Hennrichs, J. et al. (Hrsg.), Handbuch des Jahresabschlusses (HdJ): Rechnungslegung nach HGB und internationalen Standards, Abt. I/11, Köln 1984, Stand des Gesamtwerks: Februar 2006 (Loseblattausgabe, 37. Ergänzungslieferung)

Wollmert, P./Achleitner, A.-K., Konzeptionelle Grundlagen der IAS-Rechnungslegung (Teil I), in: WPg 1997, S. 209-222

Zeitler, F.-C., Rechnungslegung und Rechtsstaat - Übernahme der IAS oder Reform des HGB? -, in: DB 2003, S. 1529-1534

Ziesemer, S. (Rechnungslegungspolitik, 2002), Rechnungslegungspolitik in IAS-Abschlüssen und Möglichkeiten ihrer Neutralisierung, Düsseldorf 2002

Zülch, H., Das IASB Improvement Project - Wesentliche Neuerungen und ihre Würdigung -, in: KoR 2004, S. 153-167

Zülch, H., Das IASB-Improvement Project: Eine abschließende Betrachtung (Teil A), in: StuB 2004, S. 692-695

Zülch, H., Das IASB-Improvement Project: Eine abschließende Betrachtung (Teil B), in: StuB 2004, S. 737-739

Entscheidungen der Gerichte

1. Bundesverfassungsgericht

22.6.1995 2 BvL 37/91 BStBl 1995 II, S. 655

2. Bundesfinanzhof

26.11.1973	GrS 5/71	BStBl 1974 II, S. 132
13.3.1979	VIII R 83/77	BStBl 1979 II, S. 435
15.2.1989	X R 97/87	BStBl 1989 II, S. 604
21.10.1993	IV R 87/92	BStBl 1994 II, S. 176
28.5.1997	II B 105/96	HFR 1997, S. 736
19.11.1997	X R 78/94	BStBl 1998 II, S. 59

Sonstige Quellen

BT-Drucks. 14/23 v. 9.11.1998, Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002

BT-Drucks. 15/3419 v. 24.6.2004, Entwurf eines Gesetzes zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung (Bilanzrechtsreformgesetz – BilReG)

EFRAG (Empfehlungsschreiben), Re: Endorsement of existing International Accounting Standards and related interpretations, http://www.efrag.org/doc/178_EndorsementletterJohnMogg.pdf (Abrufdatum 6.9.2006)

Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung (Bilanzrechtsreformgesetz – BilReG) v. 4.12.2004, BGBl 2004 I, S. 3166

IASB (Hrsg.) (Improvements), International Accounting Standards Board Proposes Wide-Ranging Improvements, Press Release, <http://www.iasb.org/docs/press/2002pr05.pdf>, (Abrufdatum 6.9.2006)

IASB (Hrsg.) (Exposure Draft), Exposure Draft of Proposed Amendments to IAS 23 Borrowing Costs, London 2006, http://www.iasb.org/uploaded_files/documents/8_38_EDAmdmtstoIAS23.pdf (Abrufdatum 6.9.2006)

IDW Stellungnahme v. 15.5.2001: Vorschlag der EU-Kommission für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates über die Anwendung internationaler Rechnungslegungsgrundsätze, in: WPg 2001, S. 664-668

IDW Stellungnahme v. 22.8.2002: EU-Verordnung zur Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards; Vorschlag für eine Richtlinie zur Änderung der EU-Bilanzrichtlinien; Empfehlungen der EU-Kommission zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, in: WPg 2002, S. 983-990

Kommission der Europäischen Gemeinschaften (Kommentare), Kommentare zu bestimmten Artikeln der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Vierten Richtlinie 78/660/EWG des Rates vom 25. Juli 1978 sowie zur Siebenten Richtlinie 83/349/EWG des Rates vom 13. Juni 1983 über Rechnungslegung, Brüssel 2003, http://europa.eu.int/comm/internal_market/accounting/docs/ias/200311-comments/ias-200311-comments_de.pdf (Abrufdatum 6.9.2006)

o. V. (10-Punkte-Programm), Maßnahmenkatalog der Bundesregierung zur Stärkung der Unternehmensintegrität und des Anlegerschutzes, <http://www.bundesfinanzministerium.de/Anlage17029/Massnahmenkatalog-der-Bundesregierung-zur-Staerkung-von-Unternehmensintegritaet-und-Anlegerschutz.pdf> (Abrufdatum 18.3.2003)

Standardisierungsrat des DRSC v. 24.10.2002 (Stellungnahme), EG-Verordnung vom 7. Juni betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards; Vorschlag der Kommission vom 28. Mai 2002 für eine Richtlinie des europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG, 83/349/EWG und 91/674/EWG über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen sowie Versicherungsunternehmen; Empfehlung der Kommission vom 16. Mai 2002 zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU – Grundprinzipien, http://www.standardsetter.de/drsc/docs/comments/own/BMJ_2002-10-20.pdf (Abrufdatum 6.9.2006)

Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, ABl L 243, S. 1 (11.9.2002)

Verordnung (EG) Nr. 1725/2003 der Kommission vom 29. September 2003 betreffend die Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards in Übereinstimmung mit der Verordnung (EG) Nr. 1603/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates, ABl L 261, S. 1 (13.10.2003)

Schriftenreihe Steuerinstitut Nürnberg (seit 2006)

Download unter: <http://www.steuerinstitut.wiso.uni-erlangen.de/www/publikationen/publikationen.php>

Nummer	Autor(en)	Titel
2006-01	Berthold U. Wigger	Do Complex Tax Structures Imply Poorly Crafted Policies?
2006-02	Daniel Dürrschmidt	Tax Treaties and Most-Favoured-Nation Treatment, particularly within the European Union
2006-03	Wolfram Scheffler Susanne Kölbl	Besteuerung der betrieblichen Altersversorgung auf Ebene des Arbeitnehmers im internationalen Kontext
2006-04	Michael Glaschke	Unabhängigkeit von Bilanzpolitik im IFRS-Einzelabschluss und in der Steuerbilanz