

Gaby Pottgießer

Einflüsse internationaler Standards auf die handelsrechtliche Rechnungslegung und die steuerrechtliche Gewinnermittlung

GABLER EDITION WISSENSCHAFT

**Schriften zu Wirtschaftsprüfung, Steuerlehre und
Controlling**

Herausgegeben

von Prof. Dr. Carl-Christian Freidank,
Universität Hamburg

Gaby Pottgießer

Einflüsse internationaler Standards auf die handelsrechtliche Rechnungslegung und die steuerrechtliche Gewinnermittlung

Kritische Analyse der Entwicklung
des deutschen Bilanzierungssystems
unter Berücksichtigung mittelständischer
Unternehmen

Mit einem Geleitwort von Prof. Dr. Carl-Christian Freidank

Deutscher Universitäts-Verlag

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

Dissertation Universität Hamburg, 2005

1. Auflage April 2006

Alle Rechte vorbehalten

© Deutscher Universitäts-Verlag | GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden 2006

Lektorat: Brigitte Siegel / Anita Wilke

Der Deutsche Universitäts-Verlag ist ein Unternehmen von Springer Science+Business Media.
www.duv.de



Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

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

Umschlaggestaltung: Regine Zimmer, Dipl.-Designerin, Frankfurt/Main
Druck und Buchbinder: Rosch-Buch, Scheßlitz
Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier
Printed in Germany

ISBN-10 3-8350-0265-1

ISBN-13 978-3-8350-0265-4

Geleitwort

Vor dem Hintergrund der umfassenden Novellierungen des nationalen Bilanzrechts nach Maßgabe internationaler Regelungen zielt das vorliegende Buch darauf ab, „... die Auswirkungen der IAS/IFRS auf die deutschen mittelständischen Unternehmen aufzuzeigen und einen wissenschaftlichen Beitrag zu Ausgestaltungsalternativen der Rechnungslegung im Jahresabschluss bzw. in der Steuerbilanz zu leisten“ (S. 5). Besondere Bedeutung besitzt in diesem Zusammenhang die EU-Verordnung vom 19. Juli 2002, die u. a. an die Stelle des zum 31. Dezember 2004 ausgelaufenen § 292 a HGB a. F. getreten ist. Danach werden kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen mit Sitz in der Europäischen Union ab 2005 zur Aufstellung ihrer Konzernabschlüsse nach IAS/IFRS verpflichtet.

Weiterhin besteht ein Mitgliedstaatenwahlrecht für gelistete Unternehmen, auch die Erstellung ihrer Einzelabschlüsse an internationale Regelungen zu binden. Ferner können nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen ihre Konzern- und Einzelabschlüsse nach den IAS/IFRS anfertigen. Zwischenzeitlich hat der deutsche Gesetzgeber mit dem Bilanzrechtsreformgesetz (BilReG) vom 04. Dezember 2004 auf die angesprochene EU-Verordnung reagiert. Über den Pflichtbereich dieser Regelung hinaus wurde die Anwendung der IAS/IFRS ab dem 01.01.2005 als Unternehmenswahlrecht sowohl für den Konzernabschluss nicht kapitalmarktorientierter Mutterunternehmen als auch den Einzelabschluss der kapitalmarktorientierten und der übrigen Unternehmen zugelassen.

Da in jüngerer Zeit insbesondere kapitalmarktorientierte Unternehmen im Mittelpunkt der Diskussion zur Reform der Rechnungslegung standen, sieht die Verfasserin mit Recht erhöhten Forschungsbedarf, der sich auf die künftige Ausgestaltung des handelsrechtlichen Bilanzierungssystems und der steuerlichen Gewinnermittlung für mittelständische Unternehmen bezieht. In diesem Rahmen werden unterschiedliche Reformstrategien für den deutschen Gesetzgeber analysiert, die sowohl eine vollständige Übernahme der IAS/IFRS als auch eine sukzessive Annäherung von Handels- und Steuerbilanz unter Beibehaltung des institutionellen Gläubigerschutzes berücksichtigen. Neben einem fundierten Überblick über den Stand und die Perspektiven der Rech-

nungslegung mittelständischer Unternehmen auf nationaler und europäischer Ebene enthält die Abhandlung somit auch konkrete Umsetzungsempfehlungen, die der künftigen handels- und steuerrechtlichen Bilanzierung dieses Unternehmenstyps zugrunde gelegt werden könnten. Insofern liefert die Schrift innovative Vorschläge zur Fortentwicklung spezifischer Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für mittelständische Unternehmen. Darüber hinaus werden vielfältige Ansatzpunkte für weitere Forschungsarbeiten auf diesem Gebiet aufgezeigt.

o.Univ.-Prof. Dr. Carl-Christian Freidank

Vorwort

Die vorliegende Schrift entstand während meiner Tätigkeit als wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Wirtschaftsprüfung und Steuerwesen, Lehrstuhl für Revisions- und Treuhandwesen, der Universität Hamburg in der Zeit vom 1. Oktober 2001 bis zum 30. September 2005 und wurde im Sommersemester 2005 von der Fakultät für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, Department Wirtschaftswissenschaften, als Dissertation angenommen.

Die Arbeit soll mit einem Förderpreis der ESC - Esche Schümann Commichau Stiftung, Hamburg, ausgezeichnet werden.

An dieser Stelle möchte ich allen danken, die mich in den letzten Jahren unterstützt haben: Aufrichtiger Dank gebührt vor allem meinem verehrten akademischen Lehrer und Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Carl-Christian Freidank, für die stetige Förderung, die wissenschaftliche Betreuung und die tatkräftige Unterstützung während meiner Zeit an der Universität Hamburg. Herrn Prof. Dr. Manfred Layer danke ich für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Ein herzlicher Dank gilt auch meinen Kollegen und den wissenschaftlichen Hilfskräften am Lehrstuhl für die freundschaftliche, motivierende und hilfsbereite Zusammenarbeit.

Ganz besonders danke ich Herrn Dipl.-Kfm. Patrick Velte, Herrn Dipl.-Kfm. Dr. Thies Lentfer, Frau Bank-Bw. Diana Meyel, Herrn Dipl.-Kfm. Thomas Frei, Herrn Dipl.-Kfm. Ziad Bakhaya sowie Herrn Dipl.-Bw./StB Stefan C. Weber für die kritische Durchsicht des Manuskripts sowie die konstruktiven Anregungen und die Aufmunterungen. Sie haben maßgeblich zum erfolgreichen Abschluss der Promotion beigetragen! Meinem Freund Thomas danke ich außerdem für sein liebevolles Verständnis, durch das mir die Erstellung der Arbeit wesentlich erleichtert wurde.

Schließlich danke ich von ganzem Herzen meinen Eltern, die mir auf meinem Lebensweg mit ihrer fürsorglichen und liebevollen Unterstützung jederzeit Rückhalt geben und die mir diese Ausbildung ermöglicht haben. Ihnen widme ich in Dankbarkeit diese Arbeit.

Gaby Pottgießer

Inhaltsübersicht

Geleitwort	V
Vorwort	VII
Inhaltsverzeichnis	XIII
Abkürzungsverzeichnis	XXVII
Abkürzungsverzeichnis für Zeitschriften und Zeitungen	XXXVII
Abbildungsverzeichnis	XXXIX
Tabellenverzeichnis	XLI

Einleitung 1

I. Problemstellung und Zielsetzung der Arbeit	1
II. Gang der Untersuchung	7

Erster Hauptteil:

Der Harmonisierungsprozess im Bereich der internationalen Rechnungslegung unter Berücksichtigung mittelständischer Unternehmen 11

I. Aktuelle Entwicklungen in der internationalen Rechnungslegung und deren Auswirkungen auf die Europäische Union	11
A. Begriffsabgrenzungen	11
B. Die IAS/IFRS als Grundlage des Standardisierungsprozesses der Rechnungslegungsvorschriften in Europa	14
C. Harmonisierungsbestrebungen in der Europäischen Union	23

D.	Fortentwicklung der europäischen Rechnungslegung im Rahmen des Harmonisierungsprozesses.....	30
II.	Auswirkungen der europäischen Vorgaben auf die deutsche Rechnungslegung.....	49
A.	Phasen der Internationalisierung in Deutschland.....	49
B.	Die Umsetzung der europäischen Vorgaben durch den Maßnahmenkatalog der Bundesregierung und das Bilanzrechtsreformgesetz.....	54
III.	Der Mittelstand als besonderes Betrachtungsobjekt	71
A.	Bedeutung und Definition des Mittelstandes	71
B.	Einteilung mittelständischer Unternehmen nach quantitativen Aspekten.....	72
C.	Charakteristika mittelständischer Unternehmen nach qualitativen Kriterien.....	77
IV.	Zwischenergebnis	83

Zweiter Hauptteil:

Rückwirkungen der IAS/IFRS auf die handelsrechtliche Rechnungslegung und das deutsche Gläubigerschutzsystem..... 85

I.	Grundlegendes	85
II.	Einwirkungen der IAS/IFRS auf die Bilanzierung im handelsrechtlichen Jahresabschluss	87
A.	Zwecke des Jahres und Konzernabschlusses national und international	87
B.	Abkopplung der Rechnungslegungsvorschriften des Jahresabschlusses von denen des Konzernabschlusses.....	98
C.	Auswirkungen einer Übernahme der IAS/IFRS auf die GoB.....	106
D.	Konklusion	128

III. Eignung des IAS/IFRS-Abschlusses als Instrument der Kapital- erhaltung sowie Diskussion alternativer Konzepte zur Entwicklung des Gläubigerschutzes.....	133
A. Grundlegendes	133
B. Unterschiedliche Gläubigerschutzvorschriften in Deutschland, auf EU-Ebene und nach den IAS/IFRS.....	134
C. Auswirkungen der Übernahme der IAS/IFRS auf den deutschen Jahresabschluss.....	145
D. Künftige Gestaltungsmöglichkeiten des Gläubigerschutzes.....	169
IV. Zwischenergebnis	199

Dritter Hauptteil:

Rückwirkungen der Übernahme der IAS/IFRS auf das Bilanzsteuerrecht und Entwicklung von langfristigen Alternativen zur steuerlichen Gewinnermittlung.....

205

I. Überblick	205
II. Grundlagen der steuerlichen Gewinnermittlung und Einwirkungen auf das deutsche Steuerrecht	207
A. Ziele und verfassungsrechtliche Grundprinzipien der steuerlichen Gewinnermittlung	207
B. Das Maßgeblichkeitsprinzip als Bindeglied zwischen Handels- und Steuerbilanz.....	215
C. Einflüsse auf das deutsche Steuerrecht.....	224
III. Mögliche Entwicklung der steuerlichen Gewinnermittlung.....	243
A. Übernahme der IAS/IFRS unter Beibehaltung des Maßgeblichkeitsprinzips.....	243
B. Alternativen zur steuerrechtlichen Gewinnermittlung bei Aufgabe des Maßgeblichkeitsprinzips	257
IV. Zwischenergebnis	297

Vierter Hauptteil:**Entwicklungsalternativen des deutschen Rechnungslegungssystems unter besonderer Berücksichtigung des Mittelstandes..... 303**

- I. Nutzenpotentiale und Kosten einer Umstellung der Rechnungslegung auf die IAS/IFRS für KMU.....303
 - A. Von der EU-Verordnung betroffene Unternehmen in Deutschland.....303
 - B. Argumente für und gegen eine Umstellung auf die IAS/IFRS für mittelständische Unternehmen.....305
 - C. Spezielle IAS/IFRS für KMU321
- II. Entwicklung von zwei Modellen zur Zukunft der deutschen handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegung.....347
 - A. Vorstellung der Prämissen.....347
 - B. Weiterentwicklung der GoB351
 - C. Standardisierung der deutschen Rechnungslegung.....357
 - D. Reform im Rahmen der Annäherung von Handels- und Steuerbilanz unter Berücksichtigung des Gläubigerschutzes418

Schlussbetrachtung 469

Literaturverzeichnis	479
Rechtsprechung.....	561
EU-Verordnungen, EU-Richtlinien, Mitteilungen der EU-Kommission sowie weiterer europäischer Institutionen	565
Sonstige Materialien.....	575

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort	V
Vorwort	VII
Inhaltsverzeichnis	XIII
Abkürzungsverzeichnis	XXVII
Abkürzungsverzeichnis für Zeitschriften und Zeitungen	XXXVII
Abbildungsverzeichnis	XXXIX
Tabellenverzeichnis	XLI

Einleitung 1

I. Problemstellung und Zielsetzung der Arbeit	1
II. Gang der Untersuchung	7

Erster Hauptteil:

Der Harmonisierungsprozess im Bereich der internationalen Rechnungslegung unter Berücksichtigung mittelständischer Unternehmen 11

I. Aktuelle Entwicklungen in der internationalen Rechnungslegung und deren Auswirkungen auf die Europäische Union	11
A. Begriffsabgrenzungen	11
B. Die IAS/IFRS als Grundlage des Standardisierungsprozesses der Rechnungslegungsvorschriften in Europa	14
1. Entwicklungsphasen der IAS/IFRS	14
2. Organisation des IASB	21

C.	Harmonisierungsbestrebungen in der Europäischen Union.....	23
1.	Grundlagen und Ziele der europäischen Rechnungslegung...	23
2.	EG-Richtlinien als Instrument zur Angleichung der Rechnungslegung in den Mitgliedstaaten.....	25
a)	Wichtige Richtlinien und deren Umsetzung in deutsches Recht	25
b)	Erfolg der Harmonisierung durch die EG-Richtlinien ..	28
D.	Fortentwicklung der europäischen Rechnungslegung im Rahmen des Harmonisierungsprozesses.....	30
1.	Strategie der EU-Kommission	30
2.	EU-Verordnung vom 19.07.2002.....	31
a)	Ziele und Anwendungsbereich.....	31
b)	Das Endorsement-Verfahren zur Anerkennung der IAS/IFRS in der Europäischen Union.....	34
c)	Auslegung der endorsed IAS/IFRS.....	37
3.	Aktuelle Reformen der EG-Rechnungslegungsrichtlinien im Rahmen der Anpassung an die IAS/IFRS.....	40
a)	Konvergenz zwischen den IAS/IFRS und den Rechnungslegungsrichtlinien	40
b)	Fair Value-Richtlinie	41
c)	Modernisierungsrichtlinie.....	43
1)	Ziele und Neuregelungen	43
2)	Kritische Würdigung	46
d)	Weitere wichtige Reformen	47
II.	Auswirkungen der europäischen Vorgaben auf die deutsche Rechnungslegung.....	49
A.	Phasen der Internationalisierung in Deutschland.....	49
B.	Die Umsetzung der europäischen Vorgaben durch den Maßnahmenkatalog der Bundesregierung und das Bilanzrechtsreformgesetz.....	54

1.	Das 10-Punkte-Programm der Bundesregierung	54
2.	Bilanzrechtsreformgesetz	55
a)	Umsetzung der EU-Verordnung	55
b)	Partielle Transformation der Richtlinien	60
c)	Kritische Würdigung	62
3.	Exkurs: Bilanzkontrollgesetz	64
III.	Der Mittelstand als besonderes Betrachtungsobjekt	71
A.	Bedeutung und Definition des Mittelstandes	71
B.	Einteilung mittelständischer Unternehmen nach quantitativen Aspekten	72
1.	Abgrenzung nach Größenklassen	72
2.	Einordnung mittelständischer Unternehmen in die deutsche Unternehmenslandschaft	74
C.	Charakteristika mittelständischer Unternehmen nach qualitativen Kriterien	77
1.	Betriebswirtschaftliche Besonderheiten mittelständischer Gesellschaften	77
2.	Finanzierungsquellen des Mittelstandes	78
3.	Merkmale der Rechnungslegung	80
IV.	Zwischenergebnis	83

Zweiter Hauptteil:

Rückwirkungen der IAS/IFRS auf die handelsrechtliche Rechnungslegung und das deutsche Gläubigerschutzsystem..... 85

I.	Grundlegendes	85
II.	Einwirkungen der IAS/IFRS auf die Bilanzierung im handelsrechtlichen Jahresabschluss	87

A.	Zwecke des Jahres- und Konzernabschlusses national und international	87
1.	Handelsrechtlicher Jahresabschluss einer deutschen Kapitalgesellschaft	87
2.	Aufgaben des Konzernabschlusses	89
3.	Rechnungslegung nach der Vierten und Siebenten EG-Richtlinie	93
4.	Abschlüsse nach IAS/IFRS	94
5.	Gegenüberstellung der Generalnormen	96
B.	Abkopplung der Rechnungslegungsvorschriften des Jahresabschlusses von denen des Konzernabschlusses.....	98
1.	Rechtfertigung einer Trennung der Rechnungslegung von Konzern- und Jahresabschluss	98
2.	Argumente gegen eine Trennung	100
a)	Rechtliche Verknüpfung - Einheitstheorie	100
b)	Faktische Rückwirkungen.....	102
C.	Auswirkungen einer Übernahme der IAS/IFRS auf die GoB.....	106
1.	Grundlegendes	106
2.	Direkte Anerkennung der internationalen Standards als GoB im Jahresabschluss.....	107
a)	GoB im Jahresabschluss.....	107
1)	Begriff und Aufgabe.....	107
2)	Ermittlung und Auslegungsmethodik.....	110
b)	Grundlegende Unterschiede zwischen der IAS/IFRS- und der HGB-Rechnungslegung.....	112
1)	Grundsätze des IAS/IFRS-Framework und GoB im Vergleich.....	112
2)	Unterschiede in der Erfassung von Abschlussposten	118

3) Konsequenz für die direkte Übernahme der IAS/IFRS in deutsches Recht.....	123
3. Indirekte Rückwirkungen der IAS/IFRS auf die GoB über den Konzernabschluss.....	125
D. Konklusion	128
III. Eignung des IAS/IFRS-Abschlusses als Instrument der Kapitalerhaltung sowie Diskussion alternativer Konzepte zur Entwicklung des Gläubigerschutzes.....	133
A. Grundlegendes	133
B. Unterschiedliche Gläubigerschutzvorschriften in Deutschland, auf EU-Ebene und nach den IAS/IFRS.....	134
1. Gläubigerschutzbestimmungen in Deutschland.....	134
a) Bilanzieller Gläubigerschutz.....	134
b) Gesellschaftsrechtliche Regelungen zur Kapitalaufbringung und -erhaltung.....	136
c) Zusammenhang zwischen gesellschaftsrechtlichem und bilanziellem Gläubigerschutz.....	138
2. Gläubigerschutz in der Europäischen Union.....	140
3. Informationeller Gläubigerschutz nach den IAS/IFRS.....	142
C. Auswirkungen der Übernahme der IAS/IFRS auf den deutschen Jahresabschluss.....	145
1. Kritik am deutschen Gläubigerschutz	145
2. Zweckmäßigkeit der IAS/IFRS und des HGB im Hinblick auf die Ausschüttungsbemessung.....	148
a) Ansatzgrundsätze.....	148
1) Ansatzwahlrechte	148
2) Ausgewählte Aktivierungsgrundsätze	149
3) Passivierungsgrundsätze.....	153
b) Bewertung	154
1) Neubewertung von Sachanlagevermögen.....	154

2)	Folgebewertung von Finanzanlagen und Immobilien zur Finanzinvestition.....	155
3)	Langfristfertigung.....	158
4)	Impairment-Test und Rückstellungen	159
c)	Konklusion	161
D.	Künftige Gestaltungsmöglichkeiten des Gläubigerschutzes.....	169
1.	Reformbestrebungen in der Europäischen Union und in Deutschland.....	169
2.	Trennung von Gläubigerschutz und Bilanzierung	173
a)	Grundlegendes	173
b)	Gläubigerschutz in den USA	174
1)	Grundlegendes.....	174
2)	Das traditionelle System des Legal Capital	176
3)	Solvenztests	178
4)	Gläubigerschutz durch Covenants	181
5)	Kritik an der Übernahme amerikanischer Regelungen.....	183
3.	Anpassung bestehender Gläubigerschutzbestimmungen	187
a)	Grundlegendes	187
b)	Überleitungsrechnung auf den entziehbaren Gewinn.....	188
1)	Fair Value-Rücklage und Ausschüttungssperren.....	188
2)	Fortentwicklung der geplanten Erfolgsdarstellung „Reporting Comprehensive Income“ des IASB	191
3)	Kritische Würdigung	195
c)	Änderung der gesellschaftsrechtlichen Maßnahmen zur Kapitalerhaltung.....	197

d) Anknüpfen der Ausschüttungsregeln an die Steuerbilanz.....	198
IV. Zwischenergebnis.....	199

Dritter Hauptteil:

Rückwirkungen der Übernahme der IAS/IFRS auf das Bilanzsteuerrecht und Entwicklung von langfristigen Alternativen zur steuerlichen Gewinnermittlung..... 205

I. Überblick.....	205
II. Grundlagen der steuerlichen Gewinnermittlung und Einwirkungen auf das deutsche Steuerrecht.....	207
A. Ziele und verfassungsrechtliche Grundprinzipien der steuerlichen Gewinnermittlung.....	207
B. Das Maßgeblichkeitsprinzip als Bindeglied zwischen Handels- und Steuerbilanz.....	215
1. Geltungsbereich.....	215
2. Historische, verfassungsrechtliche und funktionelle Begründung des Maßgeblichkeitsprinzips.....	220
C. Einflüsse auf das deutsche Steuerrecht.....	224
1. Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsprinzips durch die jüngeren deutschen Gesetzesmaßnahmen.....	224
2. Auswirkungen der Rechtsprechung auf die steuerliche Gewinnermittlung.....	227
a) Die Vorabentscheidungskompetenz des EuGH und die Vorlageanfrage des Finanzgerichtes Hamburg vom 22.04.1999.....	227
1) Voraussetzungen der Vorabentscheidung des EuGH.....	227
2) Die Rechtsprechung des EuGH.....	229
3) Das Vorlageverhalten des BFH sowie der Finanzgerichte.....	232

4)	Sonderfälle der Vorlage und Einstellung des EuGH zur Übernahme der IAS/IFRS	235
5)	Konsequenzen für die steuerliche Gewinnermittlung	236
3.	Schaffung einer einheitlichen europäischen Steuerbemessungsgrundlage.....	238
4.	Konklusion	242
III.	Mögliche Entwicklung der steuerlichen Gewinnermittlung.....	243
A.	Übernahme der IAS/IFRS unter Beibehaltung des Maßgeblichkeitsprinzips.....	243
1.	Eignung der IAS/IFRS als Anknüpfungspunkt der steuerlichen Gewinnermittlung	243
a)	Materielle Geeignetheit	243
b)	Verfassungsrechtliche Aspekte	250
2.	Folgen der Übernahme der internationalen Normen für die Steuerbelastung	252
3.	Eingeschränkte Übernahme der IAS/IFRS unter Beibehaltung des Maßgeblichkeitsprinzips	253
4.	Diskussion um die umgekehrte Maßgeblichkeit.....	255
5.	Konklusion	256
B.	Alternativen zur steuerrechtlichen Gewinnermittlung bei Aufgabe des Maßgeblichkeitsprinzips.....	257
1.	Kriterien zur Neuordnung der steuerlichen Gewinnermittlung.....	257
a)	Einkommens- oder konsumorientierte Besteuerung.....	257
b)	Besteuerung des ökonomischen Gewinns.....	258
c)	Möglichkeiten zur Ausgestaltung der Steuerbemessungsgrundlage.....	261
2.	Steuerreformmodelle	262

3.	Cashflow-Besteuerung	265
4.	Zinskorrigierte Besteuerung	269
5.	Einnahme-Überschussrechnung	271
	a) Derzeitiger Anwendungsbereich und Merkmale.....	271
	b) Vor- und Nachteile der Einnahme- Überschussrechnung.....	274
6.	Modifizierte Einnahme-Überschussrechnung	277
7.	Vorschläge zur Ausgestaltung einer eigenständigen Steuerbilanz.....	280
	a) Das US-amerikanische Clear Reflection of Income als Vorbild	280
	b) Vorschläge für die Rahmenbedingungen eines eigenständigen Steuerbilanzrechts in Deutschland	284
	1) Anforderungen an eine abgekoppelte steuerliche Gewinnermittlung	284
	(a) Grundlegendes.....	284
	(b) Zentrale Begriffe und Grundsätze	285
	i. Zielsetzung und Grundlagen.....	285
	ii. Zweifelsfragen zum Vorsichtsprinzip.....	286
	(c) Sonstige Aspekte.....	291
	2) Kritische Würdigung	292
IV.	Zwischenergebnis	297

Vierter Hauptteil:	
Entwicklungsalternativen des deutschen Rechnungslegungssystems unter besonderer Berücksichtigung des Mittelstandes.....	303
I. Nutzenpotentiale und Kosten einer Umstellung der Rechnungslegung auf die IAS/IFRS für KMU.....	303
A. Von der EU-Verordnung betroffene Unternehmen in Deutschland.....	303
B. Argumente für und gegen eine Umstellung auf die IAS/IFRS für mittelständische Unternehmen.....	305
1. Investorenbezogene Ziele/ Ausländstätigkeit	305
2. Rechnungswesen/Umstellungsaufwand	309
3. Unternehmenssteuerung/ Harmonisierung von internem und externem Rechnungswesen.....	311
4. Finanzierungsmöglichkeiten und Basel II	314
5. Konklusion	319
C. Spezielle IAS/IFRS für KMU	321
1. Grundlegendes	321
2. Ausländische Referenzmodelle.....	322
a) Großbritannien.....	322
b) Kanada	325
c) UN-Guidelines on Accounting and Financial Reporting for Small and Medium-sized Enterprises (UN-SMEGA).....	326
d) Vereinfachung der Rechnungslegung in anderen Ländern.....	328
3. IAS/IFRS für KMU in Deutschland - Möglichkeiten der Ausgestaltung anhand des Entwurfs des IASB.....	330
a) Rechtfertigung und Zielsetzung	330
b) Anwendungsbereich.....	331

c)	Sonderregelungen für KMU	334
d)	Regelungslücken und freiwillige Anwendung der vollständigen IAS/IFRS	340
e)	Art der Veröffentlichung.....	342
f)	Kritische Würdigung	343
II.	Entwicklung von zwei Modellen zur Zukunft der deutschen handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegung.....	347
A.	Vorstellung der Prämissen.....	347
B.	Weiterentwicklung der GoB.....	351
1.	Gewinnermittlungs- versus Informations-GoB.....	351
2.	Vorschläge zur Reformierung der GoB im Jahres- und Konzernabschluss.....	353
a)	Das Rahmenkonzept des DRSC	353
b)	Das Trennungsmodell nach Moxter	355
C.	Standardisierung der deutschen Rechnungslegung.....	357
1.	Kurzfristige Anpassung: Abschaffen von handelsrechtlichen Wahlrechten.....	357
a)	Reform ausgewählter Aktivierungswahlrechte.....	357
1)	Als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern sowie als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf Anzahlungen im Vorratsvermögen	357
2)	Disagio.....	360
3)	Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert	363
4)	Aufwendungen für Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebes.....	365
5)	Aktive latente Steuern.....	367
b)	Reform ausgewählter Passivierungswahlrechte	370
1)	Pensionsrückstellungen für Altzusagen sowie pensionsähnliche Verpflichtungen.....	370

2)	Aufwandsrückstellungen im weiteren Sinne.....	373
3)	Sonderposten mit Rücklageanteil/ umgekehrte Maßgeblichkeit	376
c)	Reform ausgewählter Bewertungswahlrechte.....	378
1)	Außerplanmäßige Abschreibungen im Anlagevermögen	378
2)	Abschreibungswahlrecht auf den niedrigeren Zukunftswert im Umlaufvermögen	380
3)	Abschreibungen nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung.....	382
4)	Beibehaltungswahlrecht	383
5)	Herstellungskosten.....	384
6)	Abschreibung des derivativen Geschäfts- oder Firmenwertes	388
7)	Bewertungsvereinfachungsverfahren	394
d)	Konklusion	397
2.	Mittelfristige Anpassung: Neuausübung von Mitgliedstaatenwahlrechten der Vierten EG-Richtlinie	405
a)	Umsetzung der Modernisierungsrichtlinie	405
b)	Umsetzung der Fair Value-Richtlinie.....	408
c)	Aktivierung selbsterstellter immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.....	410
d)	Zwischenfazit.....	411
3.	Langfristige Anpassung des EU-rechtlichen Rahmens an die IAS/IFRS.....	415
D.	Reform im Rahmen der Annäherung von Handels- und Steuerbilanz unter Berücksichtigung des Gläubigerschutzes	418
1.	Zielsetzung	418
2.	Verwirklichungschancen einer Einheitsbilanz	419
3.	Vorschläge zur Reformierung des HGB	424

a)	Ansatzwahlrechte.....	424
1)	Als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern sowie als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf Anzahlungen im Vorratsvermögen	424
2)	Disagio.....	425
3)	Exkurs: Bewertung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen.....	426
4)	Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert	428
5)	Aufwendungen für Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebes.....	433
6)	Aktive latente Steuern.....	435
7)	Pensionsrückstellungen für Altzusagen sowie pensionsähnliche Verpflichtungen	438
8)	Reformierung des § 249 HGB	439
b)	Bewertungswahlrechte	442
1)	Gemildertes Niederstwertprinzip im Anlagevermögen	442
2)	Erweitertes Niederstwertprinzip, Abschreibungen nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung und Wertaufholungsgebot	445
3)	Herstellungskosten.....	446
4)	Abschreibung des derivativen Geschäfts- oder Firmenwertes	447
5)	Bewertungsvereinfachungsverfahren	449
6)	Zwischenfazit.....	451
c)	Mittelfristig: Ausübung von EU-Vorgaben.....	455
1)	Umsetzung der Modernisierungsrichtlinie	455
2)	Fair Value-Bewertung im Jahresabschluss	456

3) Aktivierung selbsterstellter immaterieller Vermögensgegenstände	457
4. Realisierungschancen einer „kleinen“ Reform im Rahmen der EU-Vorgaben.....	462
Schlussbetrachtung	469
Literaturverzeichnis	479
Rechtsprechung.....	561
EU-Verordnungen, EU-Richtlinien, Mitteilungen der EU-Kommission sowie weiterer europäischer Institutionen.....	565
Sonstige Materialien.....	575

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
Abt.	Abteilung
AcSB	Accounting Standards Board
a.F.	alte Fassung
AG	Aktiengesellschaft
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AKEU	Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung der Schmalenbach-Gesellschaft e.V.
AktG	Aktiengesetz
AnSVG	Anlegerschutzverbesserungsgesetz
a.M.	am Main
AO	Abgabenordnung
APAG	Gesetz zur Fortentwicklung der Berufsaufsicht über Abschlussprüfer in der Wirtschaftsprüferordnung
ARC	Accounting Regulatory Committee
Art.	Artikel
ASB	Accounting Standards Board
ASC	Accounting Standards Committee
Aufl.	Auflage
BaFin	Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht
BC	Basis for Conclusions
BDI	Bundesverband der Deutschen Industrie e.V.
BewG	Bewertungsgesetz

BFH	Bundesfinanzhof
BGH	Bundesgerichtshof
BilKoG	Bilanzkontrollgesetz
BilModG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BilReG	Bilanzrechtsreformgesetz
BiRiLiG	Bilanzrichtlinien-Gesetz
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMJ	Bundesministerium der Justiz
BT-Drucksache	Bundestags-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise
CDU	Christlich-Demokratische Union Deutschlands
CESR	Committee of European Securities Regulators
CFO	Chief Financial Officer
CGU	Cash Generating Unit
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountants
Co.	Company
CVA	Cash Value Added
d.h.	das heißt
DATEV	Datenverarbeitung und Dienstleistung für den steuerberatenden Beruf e.G.
DAX	Deutscher Aktienindex
ders.	derselbe
dies.	dieselben
DIHK	Deutscher Industrie- und Handelskammertag
DIN	Deutsche Industrie-Norm

DPR	Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung DPR e.V.
Dr.	Doktor
DRÄS	Deutscher Rechnungslegungs Änderungs Standard
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee
DSOP	Draft Statement of Principles
DSR	Deutscher Standardisierungsrat
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V.
DStV	Deutscher Steuerberaterverband
E	Entwurf
EBITDA	Earnings before Interests, Taxes, Depreciation and Amortisation
ED	Exposure Draft
E-DRS	Entwurf Deutscher Rechnungslegungsstandard
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
EG	Europäische Gemeinschaften
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
e.G.	eingetragene Genossenschaft
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
EHUG	Gesetz über elektronische Handels- und Unternehmensregister
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
ERP	European Recovery Fund, Europäisches Wiederaufbauprogramm
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz

ESTR	Einkommensteuerrichtlinien
et al.	et alii
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EUCIT	European Union Company Tax
EuGH	Europäischer Gerichtshof
Eurex	European Exchange
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft
EL	Ergänzungslieferung
e.V.	eingetragener Verein
evtl.	eventuell
f.	folgende (Seite)
FASB	Financial Accounting Standards Board
FDP	Freie Demokratische Partei Deutschlands
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens
FER	Fachempfehlungen zur Rechnungslegung
FG	Finanzgericht
FiFo	First-in-First-out
FinDAG	Finanzdienstleistungsaufsichtsgesetz
FREP	Financial Reporting Enforcement Panel
FRSSE	Financial Reporting Standards for Smaller Entities
FuE	Forschung und Entwicklung
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles

GEFIU	Gesellschaft für Finanzwirtschaft in der Unternehmensführung e.V.
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GFW	Geschäfts- oder Firmenwert
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GoK	Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung
GoKons	Grundsätze ordnungsmäßiger Konsolidierung
GoR	Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung
GosB	Grundsätze ordnungsmäßiger steuerlicher Bilanzierung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
GWG	geringwertige Wirtschaftsgüter
HB II	Handelsbilanz II
HFA	Hauptfachausschuss
HGB	Handelsgesetzbuch
HiFo	Highest-in-First-out
h.M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
HS	Halbsatz
http	Hyper Text Transfer Protocol
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee

IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation
i.Br.	im Breisgau
i.d.R.	in der Regel
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
IFAC	International Federation of Accountants
IfM	Institut für Mittelstandsforschung
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Accounting Standards
i.H.v.	in Höhe von
IOSCO	International Organization of Securities Commissions
IRC	Internal Revenue Code
IRS	Internal Revenue Service
ISAR	Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting
IT	Informations Technology
i.V.m.	in Verbindung mit
i.w.S.	im weiteren Sinne
KapAEG	Gesetz zur Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit deutscher Konzerne an Kapitalmärkten und zur Erleichterung der Aufnahme von Gesellschafterdarlehen (Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz)
KapCoRiLiG	Gesetz zur Verbesserung der Offenlegung von Jahresabschlüssen und zur Änderung anderer handelsrechtlicher Bestimmungen (Kapitalgesellschaften- und Co Richtlinie Gesetz)
KapG	Kapitalgesellschaft(en)

KapInhaG	Gesetz zur Verbesserung der Haftung für falsche Kapitalmarktinformationen (Kapitalmarktinformationshaftungsgesetz)
KapMuG	Gesetz zur Einführung von Kapitalanleger-Musterverfahren (Kapitalanleger-Musterverfahrensgesetz)
KfW	Kreditanstalt für Wiederaufbau
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KMU	kleine und mittelständische Unternehmen
KonTraG	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich
KPMG	Klynveld, Peak, Marvick, Goerdeler (KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)
KWG	Kreditwesengesetz
LiFo	Last-in-First-out
lit.	litera
LoFo	Lowest-in-First-out
Ltd.	Limited
MBCA	Model Business Corporation Act
MD&A	Management's Discussion and Analysis
MDAX	Midcap-Index der deutschen Börse
MindestkapG	Gesetz zur Neuregelung des Mindestkapitals der GmbH (Mindestkapitalgesetz)
Mio.	Million(-en)
Mrd.	Milliarde(-n)

m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
NBR	Neubewertungsrücklage
n.F.	neue Fassung
NPAAE	Non-Publicly Accountable Entity
Nr.	Nummer
NRW	Nordrhein-Westfalen
NYSE	New York Stock Exchange
o.V.	ohne Verfasser
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	Offene Handelsgesellschaft
o.Jg.	ohne Jahrgang
o.V.	ohne Verfasser
Par.	Paragraph
POC	Percentage of Completion
PS	Prüfungsstandard
PublG	Publizitätsgesetz
PWC	PriceWaterhouseCoopers
RAP	Rechnungsabgrenzungsposten
RefE	Referentenentwurf
Reg.	Regulation
RegE	Regierungsentwurf
RFH	Reichsfinanzhof
RIC	Rechnungslegungs Interpretations Committee

RMBCA	Revised Model Business Corporation Act
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
RS	Rechnungslegungsstandard
S.	Seite
SAC	Standards Advisory Council
SDAX	Smallcap-Index
Sec.	Section
SEC	Securities and Exchange Commission
SFAS	Statements of Financial Accounting Standards
SFAC	Statements of Financial Accounting Concepts
SIC	Standing Interpretations Committee
Slg.	Sammlung
SLIM	Simpler Legislation for the Internal Market
SMAX	ehemaliger Smallcap Index
SME	Small and Medium Entities
SMEGA	Guidelines on Accounting and Financial Reporting for Small and Medium-sized Enterprises
sog.	sogenannt(-er)
Sopo	Sonderposten mit Rücklageanteil
SORP	Statements of Principles
Sp.	Spalte
SSAP	Statements of Standard Accounting Practice
StEntlG	Steuerentlastungsgesetz
StRefG	Steuerreformgesetz
TecDAX	Technologieunternehmen-Index

TransPuG	Gesetz zur weiteren Reform des Aktien- und Bilanzrechts, zu Transparenz und Publizität (Transparenz- und Publizitätsgesetz)
Tz.	Textziffer
UITF	Urgent Issues Task Force
UMAG	Gesetz zur Unternehmensintegrität und Modernisierung des Anfechtungsrechts
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UN	United Nations
UNCTAD	United Nations Conference on Trade and Development
US	United States
USA	United States of America
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
v.a.	vor allem
VFA	Versicherungsfachausschuss
vgl.	vergleiche
WpHG	Wertpapierhandelsgesetz
WPK	Wirtschaftsprüferkammer
www	World Wide Web
z.B.	zum Beispiel

Abkürzungsverzeichnis für Zeitschriften und Zeitungen

AG	Die Aktiengesellschaft
BB	Betriebs-Berater
BBK	Betrieb und Rechnungswesen
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BStBl.	Bundessteuerblatt
BuW	Betrieb und Wirtschaft
DB	Der Betrieb
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
DSWR	Datenverarbeitung-Steuer-Wirtschaft-Recht
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
FB	Der Finanz-Betrieb
FTD	Financial Times Deutschland
GmbHR	GmbH-Rundschau
IDW-FN	Fachnachrichten des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft
IStR	Internationales Steuerrecht

KoR	Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung
krp	Kostenrechnungspraxis
MuM	Markt und Mittelstand
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe. Zeitschrift für Steuer- und Wirtschaftsrecht
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft
StB	Der Steuerberater
SteuerStud	Steuer und Studium
StuB	Steuern und Bilanzen
StuW	Steuer und Wirtschaft
WiSt	Wirtschaftswissenschaftliches Studium
WISU	Das Wirtschaftsstudium
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
WPK-Mitt.	Mitteilungen der Wirtschaftsprüferkammer
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfCM	Zeitschrift für Controlling und Management
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfhF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handels- und Wirtschaftsrecht
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
ZP	Zeitschrift für Planung

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Organisation des Standardsetters.....	22
Abbildung 2:	Komitologieverfahren	35
Abbildung 3:	Systematisierung der GoB	105
Abbildung 4:	System der allgemeinen Rechnungslegungsgrundsätze des Rahmenkonzeptes der IAS/IFRS	113
Abbildung 5:	Verbindlichkeitsgrad der IAS/IFRS.....	116
Abbildung 6:	Rückwirkungen der IAS/IFRS auf den Jahresabschluss	131
Abbildung 7:	Einwirkungen der IAS/IFRS sowie europäischer Vorgaben auf das deutsche Gläubigerschutzsystem.....	173
Abbildung 8:	Verfassungsrechtliche Prinzipien des Steuerrechts	209
Abbildung 9:	Möglichkeiten zur Ausgestaltung der Steuerbemessungs- grundlage	261
Abbildung 10:	Alternativen der zukünftigen steuerlichen Gewinnermittlung.....	302
Abbildung 11:	Umstellungspflichtige Unternehmen.....	304
Abbildung 12:	Langfristige Alternativen zur Ausschüttungs- und Steuerbemessung	415

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Übersicht über die zum 01.08.2005 geltenden IAS/IFRS sowie deren Endorsement.....	20
Tabelle 2:	Umsetzung relevanter EU-Vorgaben in Deutschland	54
Tabelle 3:	Handelsrechtliche Rechnungslegung nach dem BilReG	59
Tabelle 4:	Größenklassen nach Art. 11 Abs. 1 und Art. 27 der Vierten EG-Richtlinie	73
Tabelle 5:	Größenklassen des § 267 HGB.....	73
Tabelle 6:	Mittelstandsdefinition des IfM	73
Tabelle 7:	Schwellenwertdefinition der EU-Kommission	74
Tabelle 8:	Rechtsformen sowie deren Umsätze nach der Umsatzsteuerstatistik 2002.....	75
Tabelle 9:	Steuerpflichtige nach Umsatz-Größenklassen in der Rechtsform der GmbH	76
Tabelle 10:	Beispielhafte Darstellung zur Eignung einzelner IAS/IFRS- Regelungen für den Gläubigerschutz.....	163
Tabelle 11:	Beispiel einer IAS/IFRS-Überleitungsrechnung auf ausschüttungsfähige Größen	190
Tabelle 12:	Statement of Comprehensive Income.....	193
Tabelle 13:	Alternativen zum bisherigen Gläubigerschutzsystem	204
Tabelle 14:	Von der EU-Verordnung betroffene Unternehmen in Deutschland	304
Tabelle 15:	Anzuwendende IAS nach dem SMEGA-Konzept der ISAR ...	327
Tabelle 16:	Referenzmodelle zur Anwendung erleichterter Standards für KMU	329
Tabelle 17:	Uneingeschränkt anzuwendende IAS/IFRS für KMU.....	340

Tabelle 18:	Bestandteile der Herstellungskosten.....	387
Tabelle 19:	Reform der Ansatzwahlrechte im Rahmen einer Anpassung an die IAS/IFRS.....	401
Tabelle 20:	Reform der Bewertungswahlrechte im Rahmen einer Anpassung an die IAS/IFRS.....	404
Tabelle 21:	Umsetzung der Modernisierungs- und Fair Value-Richtlinie in Deutschland	414
Tabelle 22:	Reform der Ansatzwahlrechte.....	452
Tabelle 23:	Reform der Bewertungswahlrechte.....	453