

## IAS-Bilanzierung als Grundlage der Besteuerung

– Resümee einer Tagung der Nürnberger Steuergespräche e. V. –

von Dipl.-Kfm. Thomas Geiger, Nürnberg

### I. Einführung

„IAS-Bilanzierung als Grundlage der Besteuerung“ war das Thema der zweiten Tagung der Nürnberger Steuergespräche e. V. am 4. 7. 2001 in Nürnberg. Die zunehmende Internationalisierung und Globalisierung mit der Folge eines verschärften Wettbewerbs zwischen internationalen Rechnungslegungsnormen und dem deutschen Handelsrecht verdeutlichen die Aktualität der Themenstellung. Nach jetzigem Stand ist davon auszugehen, dass sich die internationale Rechnungslegung de facto durchsetzen wird. Für den Berufsstand der Steuerberater und aus Sicht der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ergibt sich hieraus die Frage, inwieweit eine Rechnungslegung nach IAS auch Grundlage der Besteuerung sein kann.

Renommierte Vertreter der Bundesregierung sowie der Europäischen Kommission und anerkannte Referenten aus Wissenschaft und Praxis skizzierten im Rahmen der Veranstaltung die jüngsten Entwicklungen in Bezug auf die internationale Rechnungslegung sowie die hieraus resultierenden Veränderungen für den Berufsstand. Im Anschluss an die Kurzreferate wurden die angesprochenen Problemkreise in einer Podiumsdiskussion vertieft. Zudem wurde den Tagungsteilnehmern ausreichend Gelegenheit gegeben, ihre Fragen an die Referenten zu richten. Die Diskussion aktueller Fragestellungen aus

#### Die Kernthesen:

- ▶ Der Kommissionsvorschlag zur Anwendung internationaler Rechnungslegungsgrundsätze in der EU wird dazu führen, dass sich die IAS auf europäischer Ebene durchsetzen werden.
- ▶ Sollen die IAS auch im Einzelabschluss die GoB ersetzen, so kommen zukünftig zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen im Wesentlichen zwei Möglichkeiten in Betracht: ein eigenständiges Steuerbilanzrecht unter Aufgabe des Maßgeblichkeitsprinzips oder die Überlegung, ein international ausgerichtetes Handelsrecht auf das ESt-Recht überzuleiten.
- ▶ Die steuerliche Belastung wird sich bei Maßgeblichkeit der IAS für die steuerliche Gewinnermittlung vermindern.

den unterschiedlichsten Blickwinkeln entspricht dabei der Intention der „Nürnberger Steuergespräche e.V.“<sup>1</sup>, die es sich zum Ziel gesetzt haben, sowohl die Zusam-

1 Vgl. <http://www.nuernberger-steuergespraech.de>.

menarbeit zwischen Universität und Praxis als auch zwischen den Bereichen Steuern und Wirtschaftsprüfung zu verstärken.

## II. Die Auswirkungen der europäischen Rechnungslegung auf Deutschland

In seinem Kurzreferat skizzierte *Prof. Karel van Hulle* (Europäische Kommission) zunächst die Entwicklung der Rechnungslegungsharmonisierung auf europäischer Ebene seit Verabschiedung der 4. EG-Richtlinie. Als jüngster Meilenstein dieser Entwicklung kann der „Vorschlag einer Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsgrundsätze“ vom 13. 2. 2001 verstanden werden. Wesentliches Ziel dieses Kommissionsvorschlags ist die Anpassung an international anerkannte Rechnungslegungsgrundsätze für die Konzernrechnungslegung kapitalmarktorientierter Unternehmen in der Europäischen Union. Im Kern sieht der Vorschlag Folgendes vor:

(1) Unternehmen, die an einem organisierten Kapitalmarkt tätig sind oder einen Börsenprospekt zur Zulassung an diesem Markt erstellen, werden verpflichtet, ab dem Jahr 2005 in ihren Konzernabschlüssen zwingend International Accounting Standards (IAS) anzuwenden.

(2) Für Konzernabschlüsse der übrigen, nicht am organisierten Kapitalmarkt tätigen Unternehmen ist die Anwendung der IAS als Wahlrecht vorgesehen, d. h. die Mitgliedstaaten sollen die Möglichkeit haben, die Anwendung dieser Grundsätze vorzuschreiben oder sie als Unternehmenswahlrecht zuzulassen.

(3) Für die Einzelabschlüsse von Kapitalgesellschaften ist die Anwendung der IAS ebenfalls als Mitgliedstaaten- oder Unternehmenswahlrecht vorgesehen.

Im Anschluss an die Vorstellung des Kommissionsentwurfs betonte *van Hulle* die Eigenverantwortlichkeit der Mitgliedstaaten hinsichtlich der Ausübung der im Verordnungsentwurf gewährten Wahlrechte. Im Weiteren plädierte er auch für eine Modernisierung der Richtlinien. Hier wäre vorstellbar, Wahlrechte bestehender IAS in die Richtlinien zu übernehmen (z. B. Bewertung des Sachanlagevermögens zum Fair Value). Grundsätzlich ist eine kohärente Betrachtung erforderlich, d. h. zukünftige IAS-Reformen sind auch stets im Rahmen der EG-Richtlinien zu sehen. Gleichzeitig mahnte der Referent an, die Durchsetzungsinfrastruktur zu verbessern. Hierbei müssten geeignete Sanktionsmechanismen geschaffen werden, deren Wirksamkeit bei Nichterfüllung der Rechnungslegungsregeln gewährleistet ist (z.B. Delisting). Gleichfalls von Bedeutung seien aber auch IAS-Kenntnisse des Berufsstandes, eine diesbezüglich adäquate Ausbildung, eine auf europäischer Ebene vergleichbare Abschlussprüfung sowie eine nationale Instanz zur Überwachung der Qualität der Rechnungslegung.

## III. Voraussetzungen für die Umsetzung internationaler Rechnungslegung in deutsches Recht

*Dr. Christoph Ernst* (Ministerialrat, BMJ) nahm in seinem Kurzreferat zunächst eine Würdigung des EU-Kommissionsvorschlags aus deutscher Sicht vor. Seiner Ansicht nach sei der Entwurf insgesamt positiv zu würdigen und als Schritt in die richtige Richtung zu werten. Gleichwohl äußerte er sich auch kritisch über einige Punkte des Verordnungsentwurfs. So merkte er bspw. an, dass Konzerne, die mit befreiender Wirkung derzeit nach US-GAAP bilanzieren, ab dem Jahr 2005 gezwungen wären, ihre Rechnungslegung auf IAS umzustellen. Ein Problem, das insbesondere bei einer (angestrebten) Notierung am US-amerikanischen Kapitalmarkt Bedeutung erlangt. Zwar trägt die SEC im Grundsatz die IOSCO-Empfehlung über die Anerkennung der IAS-Abschlüsse mit, dennoch bleibt abzuwarten, wie sich die SEC in Zukunft diesbezüglich verhalten wird. Kritik wurde auch am sog. Komitologieverfahren geäußert. Nach diesem Verfahren wird ausschließlich die Kommission über die Anwendung der IAS im Einzelnen entscheiden. Sie wird dabei von einem „Regelungsausschuss auf dem Gebiet der Rechnungslegung“ unterstützt, der sich aus Vertretern der Mitgliedstaaten zusammensetzt und dessen Vorsitz ein Vertreter der Kommission inne hat. Der Kommission gebührt alleiniges Vorschlagsrecht. Eine Ablehnung des Kommissionsvorschlags ist nur durch 70 % der Stimmen zu erreichen. Im Ergebnis kommt es damit zu einer Machtkonzentration bei der EU-Kommission, die kritisch zu betrachten ist, da die Mitgliedstaaten ihre Befugnisse weitgehend abgeben.

Im zweiten Teil seines Referats widmete sich *Ernst* den Möglichkeiten der nationalen Umsetzung des Verordnungsentwurfs. Hier ergibt sich insbesondere die Frage, wie die Wahlrechte umgesetzt werden sollen. Für nicht kapitalmarktorientierte Konzerne scheint ein Wahlrecht für die IAS-Anwendung geeignet. In diesem Fall wird die weitere Entwicklung Aufschluss darüber geben, inwieweit es zu einer freiwilligen IAS-Bilanzierung kommt. Aufgrund der Verbindungen zur steuerlichen Bemessungsgrundlage muss die Frage nach dem Einzelabschluss auf IAS-Basis als problematischer gelten. Bei kapitalmarktorientierten Unternehmen ist hier bereits eine Tendenz zur internationalen Rechnungslegung erkennbar. Dies zum einen hervorgerufen durch die verstärkte Inanspruchnahme des Kapitalmarkts, was die Erfüllung der Informationsinteressen der Kapitalmarktteilnehmer erfordert; zum anderen durch die Einbindung der Unternehmen in internationale Konzernstrukturen. Für den Einzelabschluss nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen scheint eine zwingende IAS-

- ▶ IAS-Anwendung durch kapitalmarktorientierte Unternehmen
- ▶ Geeignete Sanktionsmechanismen
- ▶ Machtkonzentration bei der EU-Kommission?

Rechnungslegung ausgeschlossen. Eine derartige Verpflichtung wäre mit einem zu hohen Aufwand und zu hohen Anforderungen für diese Unternehmen verbunden und kann daher als nicht zumutbar gelten.

Hinsichtlich der künftigen Besteuerungsgrundlagen sieht *Ernst* im Grundsatz zwei Möglichkeiten: Zum einen ist ein eigenständiges

- ▶ **Eigenständiges Steuerbilanzrecht sinnvoll?**
- ▶ **Abstimmung der Standardisierungsgremien**
- ▶ **Auswirkungen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes**

Steuerbilanzrecht denkbar, das völlig losgelöst vom Handelsrecht zu betrachten wäre. Gleichzeitig müsste das HGB stärker international ausgerichtet werden. Im Ergebnis bedeutet diese Variante die Aufgabe des Maßgeblichkeitsprinzips. Ist es jedoch Ziel, an diesem festzuhalten, so ist zum anderen zu überlegen, auf einem international ausgerichteten Handelsrecht aufzubauen und

dieses für Besteuerungszwecke auf das ESt-Recht überzuleiten.

#### IV. Beitrag des DRSC e. V. zur Rechnungslegung in Deutschland

Frau *Liesel Knorr* (Generalsekretärin des DRSC) referierte über die Rolle des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) im Rahmen der deutschen Rechnungslegung. Hierzu skizzierte sie zunächst die Zwecke des DRSC. So ist es erstens dessen Aufgabe, Empfehlungen zur Anwendung der Grundsätze über die Konzernrechnungslegung zu entwickeln. Zweitens dient es der Beratung des BMJ bei Gesetzgebungsvorhaben zu Rechnungslegungsvorschriften, wobei sich diese Beratungstätigkeit nicht allein auf die Konzernrechnungslegung beschränkt. Drittens vertritt das DRSC die Bundesrepublik Deutschland in internationalen Standardisierungsgremien. Das DRSC ist überdies einer derjenigen Standardsetter, mit dem das IASB eine formelle Verbindung unterhält. Ziel dieser sog. Liaison Standardsetter ist es, eine Abstimmung der Arbeitspläne aller Standardisierungsgremien zu erreichen, um Redundanzen und nationale Alleingänge zu vermeiden.

Im Folgenden stellte *Knorr* die Aufgaben der nationalen Standardsetter denen des internationalen Standardsetters gegenüber. Im Mittelpunkt der nationalen Rechnungslegungsgremien steht es, Regelungen zu nationalen Gegebenheiten auszuarbeiten, die andere Standardsetter nicht betreffen. Ebenso soll durch eine Harmonisierung des Arbeitsprogramms mit anderen Standardsettern ein kongruentes Vorgehen sichergestellt werden. Im Sinne einer Arbeitsteilung sind zudem Projekte des internationalen Arbeitsprogramms zu übernehmen. Darüber hinaus trägt das DRSC dafür Sorge, dass die Argumente des IASB in die nationalen Debatten einbezogen werden. Gleichfalls gilt es, Meinungen auf nationaler Ebene einzuholen und zusammenzutragen. Nicht

zuletzt muss es den nationalen Gremien auch darum gehen, zur Sicherstellung einer einheitlichen Interpretation und Anwendung der gemeinsamen Standards beizutragen. Demgegenüber obliegt dem IASB die Entwicklung und laufende Überprüfung von internationalen Rechnungslegungsstandards zu allen bedeutenden Aspekten der finanziellen Berichterstattung. Neben der Übernahme von Projekten als führender Standardsetter gilt es, die Meinungsbildung zu gemeinsamen Fragestellungen voranzutreiben, wobei die Argumente der nationalen Standardsetter in die Debatte aufzunehmen sind.

#### V. Kritische Grenzen einer Anpassung der Besteuerung bei einer IAS-Rechnungslegung als Grundlage der Besteuerung

Frau Regierungsdirektorin *Ingetraut Meurer* (Referatsleiterin Bilanzsteuerrecht, BMF) widmete sich in ihrem Kurzreferat vorwiegend der Frage, welche Auswirkungen aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes der Handelsbilanz für die Steuerbilanz (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG) auf die Besteuerung zu erwarten sind, wenn der nationale Gesetzgeber auch den Einzelabschluss für die Anwendung der IAS öffnet. Grundsätzlich sei in diesen Fällen zu differenzieren, ob die IAS an die Stelle der bisherigen GoB treten oder als Rechnungslegungsinstrument neben den geltenden GoB angewandt werden können.

*Meurer* trug zunächst einige verfassungsrechtliche Bedenken gegen eine Besteuerung auf IAS-Basis vor. So sei es bspw. kritisch zu sehen, dass bei der Erarbeitung der IAS zu keinem Zeitpunkt gesetzgebende Körperschaften beteiligt sind. Auch sei zu bezweifeln, ob die IAS als eine Rechtsgrundlage für die Besteuerung ausreichen, die den verfassungsrechtlichen Anforderungen an ein belastendes Gesetz entspricht. Problematisch ist hierbei, dass die Kommission die erstmalige Erarbeitung oder Änderung eines Standards lediglich billigen und anschließend für anwendbar erklären kann. Eine parlamentarische Entscheidung über einen neu geschaffenen oder geänderten Standard wird es jedoch nach der vorgesehenen Verfahrensweise nicht geben. Würden die IAS in das Besteuerungsverfahren Eingang finden, wäre zudem eine „de-facto-Harmonisierung“ hinsichtlich der Bemessungsgrundlage für die Ertragsbesteuerung vollzogen, wodurch der inländische Gesetzgeber in der Gestaltung des nationalen Haushalts beeinträchtigt wird. Letztlich würde sich der inländische Staat im Hinblick auf seine Haushaltseinnahmen in die Abhängigkeit privater Gremien begeben.

Ein weiteres Problem bildet der subjektive Anwendungsbereich der IAS im Besteuerungsverfahren. Blieben die IAS nur für den Einzelabschluss der Kapitalgesellschaft anwendbar, so hätte dies zur Folge, dass die Abschlüsse inländischer Kapitalgesellschaften nach anderen Regeln aufzustellen wären als die Abschlüsse der Personennunternehmen, mit den entsprechenden steuerrechtlichen Folgen bei einer Fortgeltung des Maßgeblichkeitsgrund-

satzes. Im Folgenden zeigte *Meurer* Problembereiche einer steuerrechtlichen Gewinnermittlung nach IAS auf. So führte sie bspw. aus, dass es fraglich sei, ob ein nach IAS ermittelter Gewinn einen periodengerechten Gewinn darstellt. Aufgrund der zukunftsorientierten Informationsfunktion der IAS steht vielmehr der erzielbare und weniger der tatsächlich erzielte Gewinn im Vordergrund. Ein möglicher Gewinn kann aber nicht als Grundlage der Besteuerung dienen, denn die Leistungsfähigkeit des Stpfl. wird durch diese Gewinngröße im Veranlagungszeitraum nicht erhöht.

Insgesamt gelangte *Meurer* zu dem Ergebnis, dass am Grundsatz der Maßgeblichkeit dann nicht mehr festgehalten werden kann, wenn die Option im Entwurf der EU-Verordnung dadurch ausgefüllt wird, dass die IAS im Einzelabschluss die GoB ersetzen. Ein eigenständiges Steuerbilanzrecht wäre nach ihrer Ansicht indes so stark durch die GoB geprägt, dass geprüft werden müsste, ob aus diesen steuerlichen Erwägungen an den bisherigen GoB festzuhalten ist und eine IAS-Bilanzierung als Wahlrecht zuzulassen wäre.

## VI. Wesentliche Unterschiede der IAS-Bilanzierung zum HGB

Im Kurzreferat von *Prof. Dr. Volker H. Peemöller* (Lehrstuhl für Prüfungswesen, Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg) standen die wesentlichen Unterschiede zwischen einer IAS- und einer HGB-Bilanzierung im Mittelpunkt. Hierzu verglich er zunächst die Zielgruppen und die allgemeine Zielsetzung der Rechnungslegung. Während das HGB keine singuläre Anspruchsgruppe in den Mittelpunkt stellt, im Zweifel jedoch Gläubigerschutzinteressen höher gewichtet, sind die IAS primär auf die Informationsbedürfnisse der Investoren ausgerichtet. Vorrangiges Ziel der IAS ist somit eine entscheidungsorientierte Berichterstattung (*decision usefulness*).

Der Vergleich wesentlicher Grundsätze der Rechnungslegung offenbart insbesondere Unterschiede im Hinblick auf die periodengerechte Erfolgsermittlung und das Vorsichtsprinzip. Die IAS ermöglichen den Ausweis realisierbarer Erfolge, während das Handelsrecht auf die tatsächliche Realisation abstellt. Dem im HGB dominierenden Vorsichtsprinzip kommt nach IAS hingegen eine wesentlich geringere Bedeutung zu. Hier dient es in erster Linie zur Einschränkung von Ermessensentscheidungen. Im Hinblick auf die Darstellung der tatsächlichen wirtschaftlichen Lage ist nach IAS dem Accrual Principle jedoch eine wesentlich wichtigere Rolle beizumessen. Im Anschluss zeigte *Peemöller* Unterschiede zwischen HGB und IAS anhand ausgewählter Bilanzierungssachverhalte auf<sup>2</sup>. Hinterfragt wurden dabei jeweils auch die Auswirkungen auf Eigenkapital und Jahreserfolg bei einer Bilanzierung nach IAS im Vergleich zum HGB. Die Bilanzierungsfähigkeit selbsterstellter Vermögenswerte des Anlagevermögens, die Bewertung von Wertpapieren zum Fair Value, die Möglichkeit zur

Neubewertung des Sachanlagevermögens, die Behandlung langfristiger Fertigungsaufträge nach der Percentage-of-Completion-Methode sowie die Berücksichtigung langfristiger Trendannahmen im Hinblick auf Lohn- und Rentensteigerungen und die Berücksichtigung von Kapitalmarktzinssätzen bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen wurden hierzu exemplarisch aus den IAS-Rechnungslegungsvorschriften herausgegriffen.

Zusammenfassend hielt *Peemöller* fest, dass das Prinzip der Fair Presentation bei den IAS im Vordergrund steht. Dies drückt sich insbesondere in einem realistischeren Gewinnausweis, in der Offenlegung stiller Reserven und in der vollständigen und realistischeren Erfassung der Risiken aus. Zudem sind die IAS weniger von fiskalischen Bilanzierungsvorschriften geprägt und die Möglichkeiten zur Bilanzpolitik sind durch weniger Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte deutlich eingeschränkt. In der Tendenz lässt eine IAS-Bilanzierung im Vergleich zum HGB ein höheres Eigenkapital und höhere handelsrechtliche Jahresergebnisse erwarten.

## VII. IAS, Maßgeblichkeitsprinzip und Besteuerung

*Dr. Christoph Spengel* (Lehrstuhl für Treuhandwesen und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre II, Universität Mannheim) referierte über die Konsequenzen einer IAS-Bilanzierung für die Steuerbelastung deutscher Unternehmen im internationalen Vergleich. Ausgangspunkt seiner Betrachtung war ein im Jahr 1998 erstelltes Gutachten im Auftrag des BMF über die Konsequenzen im Hinblick auf die Steuerbelastung deutscher Kapitalgesellschaften bei einem Übergang der steuerlichen Gewinnermittlung auf Basis der IAS. Im Wesentlichen konnte dabei festgestellt werden, dass sich die steuerliche Belastung bei Maßgeblichkeit der IAS für die steuerliche Gewinnermittlung erhöht. Eine einseitige nationale Umstellung auf IAS verschlechtert somit die steuerliche Wettbewerbssituation der deutschen Unternehmen. Im Falle eines einheitlichen Übergangs auf eine IAS-basierte Besteuerung verschlechtert sich die Situation aus deutscher Sicht zwar nicht generell, jedoch gegenüber einem Teil der Vergleichsländer.

Im Folgenden griff *Spengel* die zentralen Fragestellungen des Gutachtens auf, um für den Rechtsstand 1. 1. 2001 die Belastungswirkungen einer Übernahme der IAS für die steuerliche Gewinnermittlung zu quantifizieren. Die

- ▶ Gläubigerschutzinteressen versus Informationsbedürfnisse
- ▶ Unterschiede zwischen HGB und IAS
- ▶ Steuerbelastung bei Übergang auf IAS

<sup>2</sup> Vgl. dazu auch *Krawitz*, StuB 2001 S.629 ff. und 733 ff.

gravierenden steuerlichen Änderungen in den vergangenen drei Jahren machen es erforderlich, zu überprüfen, ob die 1998 aufgestellten Thesen weiterhin Gültigkeit besitzen oder ggf. zu modifizieren sind. Die durchgeführte Veranlagungssimulation erbrachte folgende Ergebnisse: Bei einer uneingeschränkten Maßgeblichkeit der IAS für die steuerliche Gewinnermittlung würde

- ▶ Verminderung der effektiven Steuerbelastung
- ▶ Enormer Fortbildungsbedarf
- ▶ Kooperations- und Konzentrations-tendenzen

sich die effektive Steuerbelastung deutscher Unternehmen im Gegensatz zur Situation im Jahr 1998 von kleineren Ausnahmen abgesehen vermindern. Das bedeutet, dass sich die steuerliche Wettbewerbssituation bei einer einseitigen Umstellung der steuerlichen Gewinnermittlung auf IAS im internationalen Vergleich verbessern würde. Unterstellt man einen international einheitlichen Übergang zur Besteuerung

auf IAS-Basis (z.B. innerhalb der EU), ließe sich die Wettbewerbsposition deutscher Unternehmen noch weiter verbessern. Für eine nachhaltige Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbssituation deutscher Unternehmen bei angeglichenen Gewinnermittlungsvorschriften wären jedoch weitere Absenkungen/Angleichungen der weiterhin hohen tariflichen Steuersätze erforderlich.

### VIII. Die europäische Rechnungslegung – eine Herausforderung für den Berufsstand

Den Abschluss der Kurzreferate bildete der Vortrag von Herrn *Manfred Dehler* (Präsident der Steuerberaterkammer Nürnberg), der insbesondere die Auswirkungen der Internationalisierung der deutschen Rechnungslegung auf den Berufsstand der Steuerberater in den Mittelpunkt stellte. Herausforderungen der derzeitigen Entwicklungen für den steuerberatenden Beruf sieht *Dehler* im Wesentlichen hinsichtlich der folgenden drei Berei-

che: Fortbildung, Erarbeitung grundsätzlicher Positionen sowie berufspolitische Überlegungen. In Bezug auf die Fortbildung stellte *Dehler* zum einen fest, dass die Steuerberater sich vermehrt mit Fragestellungen der internationalen Rechnungslegung auseinander zu setzen haben. Von Seiten der Steuerberaterkammer müssen hierfür auch verstärkt Seminarangebote unterbreitet werden, um den Mitgliedern des Berufsstandes die Möglichkeit zu geben, sich entsprechend fortzubilden.

Insgesamt hält *Dehler* die pauschale Übernahme der IAS über die Maßgeblichkeit in die Steuerbilanz für nicht sachgerecht. Dies u. a. aufgrund grundsätzlicher Überlegungen hinsichtlich des Entstehungsprozesses der IAS, der die Frage nach der Wahrung der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung aufwirft. Zudem dienen die IAS in der Hauptsache der Information und dem Schutz des Investors. Eine Steuerbemessungsfunktion ist den IAS fremd. Aus der Zielsetzung der IAS abgeleitete Gewinnermittlungsregeln sind damit ggf. nicht mit dem Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit vereinbar.

Die genannten Probleme führen zur Überlegung, ob sich der Berufsstand den Forderungen nach einer eigenständigen Steuerbilanz anschließen sollte. In diesem Fall könnte nach Ansicht *Dehlers* unter weitgehender Übernahme des bisherigen Rechts ein eigenständiges Steuerbilanzrecht kodifiziert werden. Präferiert man diese Lösung, so besteht für den Gesetzgeber jedoch kein Grund mehr, für den Einzelabschluss ein Wahlrecht zur Aufstellung nach HGB oder IAS zu gewähren. Dies würde nur zu einer Zersplitterung der handelsrechtlichen Rechnungslegung führen.

In seinen abschließenden berufspolitischen Überlegungen forderte *Dehler* die Einbindung des Berufsstandes in den Meinungsbildungsprozess ein, wies aber gleichzeitig auf den dringenden Fortbildungsbedarf in Bezug auf die internationale Rechnungslegung hin. Auch muss sich der Berufsstand auf verstärkte Kooperations- und Konzentrationstendenzen einstellen. Über eine Reform der Nachwuchsausbildung muss nachgedacht werden, um die Zukunftsfähigkeit des Berufsstandes zu gewährleisten.