

Betriebs Berater

46

62. Jahrgang
12. November 2007
Seiten 2465 – 2524

Verlag Recht
und Wirtschaft
Frankfurt a. M.

Zeitschrift für Recht und Wirtschaft

Die erste Seite: Prof. Dr. Rüdiger von Rosen
Die MiFID – Transparenz für Anleger und
Märkte seit 1.11.2007

BB-Special 10/2007
Mehrfachbelastungen mit Erbschaft-
und Ertragsteuern nach BVerfG vom
7.11.2006

BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

Prof. Dr. Bernhard Pellens, Dirk Jödicke und
Ralf Jödicke

Anwendbarkeit nicht freige- gebener IFRS innerhalb der EU

S. 2503

WIRTSCHAFTSRECHT

- 2465 Prof. Dr. Tobias Lettl
Rechtsprechungsübersicht zum
Wettbewerbsrecht 2006/2007
- 2475 BGH: Ausgleichsanspruch eines Tankstellen-
halters – Darlegung des Stammkundenum-
satzanteils
BB-Kommentar Dr. Raimond Emde

STEUERRECHT

- 2483 Dr. Carsten Pohl
Außerbilanzielle Korrekturen bei der
Ermittlung des nicht entnommenen
Gewinns nach § 34a EStG
- 2487 Dr. Hans-Joachim Thielo
Neue umsatzsteuerliche Entwicklungen bei
Non-Performing Loans (NPL)

BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

- 2503 Prof. Dr. Bernhard Pellens, Dirk Jödicke
und Ralf Jödicke
Anwendbarkeit nicht freigegebener IFRS
innerhalb der EU

ARBEITS- UND SOZIALRECHT

- 2513 Dr. Martin Kock
Rechtsprechungsübersicht zur personen-
bedingten Kündigung 2006/2007
- 2520 Prof. Dr. Herbert Buchner
BB-Forum: Der Bahnstreik – und welche
Lehren daraus zu ziehen sind
- 2522 BAG: Ruhegehaltstfähiges Einkommen bei
Frühpensionierung

Professor Dr. Bernhard Pellens, Dipl.-Ök. Dirk Jödicke und Dipl.-Ök. Ralf Jödicke

Anwendbarkeit nicht freigegebener IFRS innerhalb der EU

Nach IFRS bilanzierende Unternehmen und ihre Abschlussprüfer stehen in Europa immer wieder vor der Frage, ob vom IASB verabschiedete Rechnungslegungsstandards in der EU bereits angewendet werden dürfen, wenn sie das Endorsement-Verfahren, mit dem die Standards in unmittelbar geltendes EU-Recht transformiert werden, noch nicht durchlaufen haben. Der nachfolgende Beitrag geht dieser Frage nach und differenziert dabei zum einen zwischen den Fällen, in denen der IFRS noch nicht geregelte Bereiche betrifft, und solchen, bei denen der neue Standard in Widerspruch zu bestehenden EU-Regelungen steht, was bei einer grundlegenden Änderung eines bestehenden Standards regelmäßig der Fall sein wird. Zum anderen wird zwischen den Konstellationen unterschieden, in denen noch keine Freigabe erfolgt ist, und jenen, bei denen die Freigabe abgelehnt wurde.

I. Einleitung

Durch die so genannte IAS-Verordnung¹ sind alle kapitalmarkt-orientierten Konzerne innerhalb der EU verpflichtet, nach International Financial Reporting Standards (IFRS) zu bilanzieren.² Unternehmen, die aufgrund ihres Listings in einem Drittstaat, beispielsweise an der New York Stock Exchange, bislang nach US-GAAP bilanzieren, durften diese noch bis zum 31.12.2006 anwenden und müssen erst ab dem Geschäftsjahr 2007 IFRS-Abschlüsse erstellen.³ Anzuwenden sind dabei grundsätzlich die von der EU im so genannten Endorsement-Verfahren in europäisches Recht transformierten freigegebenen („endorsed“) IFRS, wobei zwischen der Verabschiedung eines neuen IFRS durch das IASB oder seiner Gremien⁴ und der Übernahme in europäisches Recht häufig erhebliche zeitliche Verzögerungen bestehen. Mit Blick auf den am 30.11.2006 vom IASB verabschiedeten IFRS 8, der Regelungen zur Segmentberichterstattung enthält, die sehr eng an die US-amerikanischen Regelungen in SFAS 131 anknüpfen, besteht besonderes Interesse seitens bisheriger US-GAAP-Anwender, diesen Standard bereits im Geschäftsjahr 2007 anwenden zu können,⁵ auch wenn möglicherweise noch keine formelle Freigabe durch die EU-Kommission vorliegt. Hierdurch könnte eine Umstellung der bisherigen Segmentberichterstattung auf das grundlegend andere Berichtsformat von IAS 14 vermieden werden. Es ist allerdings fraglich, ob solche, noch nicht von der EU freigegebenen IFRS bereits angewandt werden dürfen, oder ob bis zu einer formellen Übernahme in europäisches Recht die bestehenden Regelungen verbindlich anzuwenden sind. Da dies nicht nur den aktuell kontrovers diskutierten IFRS 8, sondern sämtliche vom IASB verabschiedete, aber noch nicht in europäisches Recht übernommene neue Standards und Interpretationen sowie deren Änderungen betrifft, soll im Folgenden diskutiert werden, inwieweit eine solche vorzeitige Anwendung grundsätzlich möglich erscheint. Hierzu wird zunächst der Mechanismus der EU zur Übernahme der IFRS in das Gemeinschaftsrecht kurz skizziert, um anschließend die Möglichkeiten der vorzeitigen Anwendung nicht freigegebener IFRS zu prüfen.

II. Endorsement-Verfahren der EU

Da das IASB als privatrechtliche Vereinigung keine innerhalb der EU verpflichtend anzuwendenden Rechnungslegungsregeln erlassen kann, wurde von der EU-Kommission ein spezieller Prüfungs-

und Anerkennungsmechanismus (Endorsement-Verfahren) implementiert, durch den die Regelungen des IASB in unmittelbar geltendes EU-Recht transformiert werden.⁶ Hierbei prüft die EU-Kommission zusammen mit dem Rat der Europäischen Union auf Grundlage der Empfehlungen verschiedener privatrechtlicher Organisationen⁷ die Übereinstimmung neuer IFRS mit den in Art. 3 Abs. 2 der IAS-Verordnung⁸ niedergelegten Kriterien. Diese fordern, dass neue IFRS dem True-and-Fair-View-Prinzip der Bilanzrichtlinie⁹ und Konzernbilanzrichtlinie¹⁰ nicht zuwider laufen, dem europäischen¹¹ öffentlichen Interesse entsprechen und die Kriterien Verständlichkeit, Erheblichkeit, Verlässlichkeit und Vergleichbarkeit erfüllen. Des Weiteren sollen wirtschaftliche Entscheidungen und die Bewertung der Leistung einer Unternehmensleitung auf der Grundlage der Rechnungslegung ermöglicht werden.¹² Sofern ein neuer IFRS diese Kriterien erfüllt und von der EU-Kommission für die Anwendung innerhalb der EU freigegeben wurde, ist der neue IFRS als veröffentlichungsbedürftiger Rechtsakt im Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft zu veröffentlichen und damit aufgrund der IAS-Verordnung unmittelbar geltendes Mitgliedstaatenrecht.

III. Spezielle Probleme des Endorsement-Mechanismus

Aufgrund der Komplexität des europäischen Endorsement-Mechanismus und der Vielzahl der daran beteiligten Institutionen und Organisationen entsteht zwischen der Verabschiedung eines neuen IFRS durch das IASB und der Transformation in europäisches Recht regelmäßig eine erhebliche zeitliche Verzögerung. Diese zeitliche Verzögerung („time to endorse“) beträgt durchschnittlich 260 Tage.¹³ Die nachfolgende Tabelle stellt exemplarisch die jeweils drei längsten und kürzesten Übernahmenzeiten dar.

- 1 Vgl. VO (EG) 1606/2002 v. 19.7.2002.
- 2 IFRS ist ein Überbegriff und beinhaltet in diesem Text alle verbindlichen Regelungen des IASB und seiner Gremien, so bspw. auch die IFRIC.
- 3 Vgl. Art. 57 EGHGB.
- 4 Im Folgenden beinhaltet der Terminus „IASB“ auch seine Gremien, insbesondere auch das IFRIC.
- 5 So wendet beispielsweise die Deutsche Bank in ihrem nicht testierungspflichtigen Quartalsbericht 1/2007 bereits IFRS 8 zur Segmentberichterstattung an. Vgl. Zwischenbericht der Deutschen Bank Q1/2007, S. 39. In ihrem Zwischenbericht Q2/2007 dagegen nutzt die Deutsche Bank weiterhin IFRS 8, bietet aber zusätzlich einen Überleitung auf die Segmentberichterstattung nach IAS 14. Mit gleicher Vorgehensweise vgl. auch Zwischenbericht DaimlerChrysler Q2/2007, S. 29–31.
- 6 Vgl. zum Endorsement-Verfahren ausführlich *Inwinkl*, WPg 2007, S. 289–295, sowie *Oversberg*, DB 2007, S. 1597–1602.
- 7 Stellungnahmen zur Standardübernahme in europäisches Recht werden sowohl von der European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) sowie vom Accounting Regulatory Committee (ARC) erstellt. Am 14.7.2006 hat die EU-Kommission beschlossen, die Übernahmeempfehlungen der EFRAG zusätzlich durch eine „Prüfgruppe für Standardübernahmeempfehlungen“ (Standards Advice Review Group – SARG) überprüfen zu lassen. Mit der Stellungnahme zur Übernahmeempfehlung von IFRIC 12 hat diese Prüfgruppe am 4.5.2007 ihre Arbeit aufgenommen.
- 8 Vgl. VO (EG) 1606/2002 v. 19.7.2002.
- 9 Vgl. Art. 2 Abs. 3 der RL 78/660/EWG.
- 10 Vgl. Art. 16 Abs. 3 der RL 83/349/EWG.
- 11 Die Begriffe „europäisch“ und „Europa“ sind in diesem Aufsatz nicht geographisch, sondern im Sinne der Mitgliedstaaten der Europäischen Union zu verstehen.
- 12 Vgl. Art. 3 Abs. 2 der VO (EG) Nr. 1606/2002.
- 13 Eigene Berechnung als arithmetisches Mittel der Übernahmenzeiten aller bis zum 15.8.2007 von der EU übernommenen IFRS und Interpretationen mit Aus-

Pellens | D. Jödicke | R. Jödicke | Anwendbarkeit nicht freigegebener IFRS innerhalb der EU

Standard/ Interpretation	Verabschiedet vom IASB am (1)	Freigegeben von der EU-Kommission am (2)	Veröffentlicht im EG-Amtsblatt vom (3)	Time to Endorse in Tagen (4) = (3) - (1)
Änderung IAS 32	17.12.2003	29.12.2004	31.12.2004	380
„Improvements Project“	18.12.2003	29.12.2004	31.12.2004	379
IFRS 2	19.2.2004	4.2.2005	11.2.2005	358
Änderung IAS 39 („FV-Option“)	16.6.2005	15.11.2005	16.11.2005	153
IFRIC 6	1.9.2005	11.1.2006	27.1.2006	148
Änderung IAS 27	15.12.2005	8.5.2006	9.5.2006	145

Insbesondere aktuelle Fragestellungen, zu denen sich das IASB im Rahmen eines neuen bzw. geänderten IFRS äußert, stellen ein besonderes Problemfeld für europäische Unternehmen dar, da diese aufgrund der Time to Endorse zum Zeitpunkt der Abschlusserstellung häufig (noch) nicht in europäisches Recht übernommen sind.¹⁴ Zum Abschlusszeitpunkt können somit unterschiedliche EU-IFRS und IASB-IFRS bestehen. Im Folgenden soll daher diskutiert werden, wie Unternehmen mit Standards und Interpretationen umgehen sollen und dürfen, die zwar vom IASB verabschiedet wurden („IASB-IFRS“), zur Anwendung innerhalb der EU aber noch nicht explizit freigegeben wurden (fehlende Transformation in „EU-IFRS“).

Hierzu werden die folgenden zwei Unterscheidungen getroffen, woraus sich die in Tabelle 2 dargestellte Gliederungsmatrix mit vier Unterkapiteln ergibt:

- Erstens wird bezüglich des Verhältnisses des neuen IFRS zu bestehenden, bereits von der EU-Kommission freigegebenen IFRS unterschieden. Einerseits kann der neue IFRS bislang noch nicht explizit geregelte Bereiche betreffen, so dass er unter Beachtung von IAS 8.10-11 als kohärent zu bestehenden IFRS zu betrachten ist. Andererseits kann ein neuer IFRS auch in Widerspruch zu bestehenden EU-Regelungen stehen, was bei einer grundlegenden Änderung eines bestehenden Standards regelmäßig der Fall sein wird.
- Als zweite Untergliederung wird der Stand des Endorsement-Prozesses zugrunde gelegt. Einerseits kann über die Freigabe eines neuen IFRS noch nicht entschieden worden sein. Andererseits kann ein neuer Standard auch deshalb nicht in europäisches Recht transformiert worden sein, da seine Übernahme im Rahmen des Endorsement-Verfahrens explizit abgelehnt wurde.

		Stand des Endorsement-Verfahrens	
		Keine Entscheidung über die Freigabe	Freigabe abgelehnt
Verhältnis zu bestehenden IFRS	Neuer IFRS steht in Widerspruch zu bestehenden IFRS	Kapitel III.1.a)	Kapitel III.2.a)
	Kein Widerspruch zu bestehenden IFRS	Kapitel III.1.b)	Kapitel III.2.b)

1. Anwendbarkeit in Fällen, in denen die EU noch nicht über die Freigabe eines neuen IFRS entschieden hat

a) Anwendbarkeit des neuen IFRS bei Widersprüchen zu den freigegebenen IFRS

Neben dem vom IASB am 30.11.2006 verabschiedeten IFRS 8, der grundlegend andere Regelungen zur Segmentberichterstattung vorsieht als der bereits am 29.9.2003 von der EU freigegebene

IAS 14, führen alle größeren Überarbeitungen eines Standards dazu, dass der jeweils neuere IFRS widersprüchliche Regelungen zum bereits gültigen Standard enthält. Noch nicht freigegebene überarbeitete IFRS stehen damit regelmäßig in Widerspruch zu den bereits von der EU freigegebenen älteren Regelungen. Inwieweit diese noch nicht freigegebenen neuen Regelungen freiwillig vorzeitig angewandt werden dürfen, wird bislang trotz der großen praktischen Relevanz für die betroffenen Unternehmen nur vereinzelt und mit kontroversen Ergebnissen diskutiert.¹⁵

Die EU-Kommission selbst schreibt in ihrem Kommentar zur IAS-Verordnung, „dass Abschlüsse gemäß den freigegebenen IAS zu erstellen sind, d. h. IAS, die die EU aufgrund der IAS-Verordnung angenommen hat“.¹⁶ Obgleich dieser Kommentar lediglich die Meinung der Europäischen Kommission aus dem Jahr 2003 zum Ausdruck bringt und aufgrund seines fehlenden Endorsements als Arbeitspapier keine bindende Rechtswirkung entfaltet,¹⁷ wird deutlich, dass grundsätzlich die freigegebenen IFRS als geltendes Recht Anwendung finden sollen. Dieser Grundsatz wird seitens der EU-Kommission jedoch dahingehend relativiert, dass noch nicht freigegebene IFRS nicht angewandt werden sollten, ihre Anwendung aber nur in bestimmten Fällen explizit untersagt wird: „Wurde ein Standard folglich noch nicht freigegeben, sind die Unternehmen, die ihre Abschlüsse gemäß der IAS-Verordnung erstellen, nicht gehalten und in bestimmten Fällen sogar nicht autorisiert, diesen Standard zugrunde zu legen“.¹⁸ Da sich das Verbot zur vorzeitigen Anwendung nur auf bestimmte Fälle bezieht, sieht die EU-Kommission offenbar Fälle, in denen eine vorzeitige Anwendung zwar nicht erwünscht, aber möglich ist. Eine vorzeitige Anwendung schließt die EU-Kommission lediglich für den Fall aus, dass ein neuer IFRS in Widerspruch zu bestehenden Regelungen steht und die Freigabe dieses IFRS im Rahmen des Endorsement-Verfahrens explizit abgelehnt wurde.¹⁹ Für den Fall, dass die EU noch nicht über die Freigabe einer neuen, in Widerspruch zu freigegebenen IFRS stehenden Regelung entschieden hat, dagegen schweigt die EU-Kommission, so dass dieser Sachverhalt auslegungsbedürftig bleibt. Lediglich für den Fall, dass ein IFRS erst nach dem Bilanzstichtag, aber noch vor

nahme der Entscheidung, sämtliche bestehende IFRS im Rahmen der VO (EG) Nr. 1725/2003 von 2003 in EU-Recht zu übernehmen.

- 14 Unproblematisch ist die „time to endorse“ nur dann, wenn ein neuer IFRS erst zu einem späten Zeitpunkt verbindlich anzuwenden ist und eine freiwillige vorzeitige Anwendung vom IASB nicht vorgesehen ist. Solche Übergangsregelungen nutzt das IASB jedoch nur in seltenen Ausnahmefällen.
- 15 Für eine freiwillige vorzeitige Anwendbarkeit vgl. etwa Knorr, Accounting 2007, 11, sowie zumindest für Quartalsabschlüsse auch Kajüter/Barth, BB 2007, 431. Gegen die Möglichkeit einer freiwilligen vorzeitigen Anwendung vgl. dagegen Heuser/Theile, IFRS-Handbuch, 3. Aufl. 2007, Rz. 67; Buchheim/Gröner/Kühne, BB 2004, 1786, sowie Oversberg, DB 2007, 1601. Für den konkreten Fall des IFRS 8, dessen Endorsement vom Europäischen Parlament kritisch gesehen wird, hat sich zuletzt auch der HFA des IDW gegen eine vorzeitige Anwendung des IFRS 8 anstelle des IAS 14 ausgesprochen und beschlossen, dass die Bescheinigung der prüferischen Durchsicht des Halbjahresfinanzberichts im Fall einer vorzeitigen Anwendung einzuschränken ist. Vgl. IDW-FN Nr. 8/2007, S. 442. Inwieweit diese Einzelfallentscheidung durch den HFA des IDW jedoch verallgemeinerbar ist, bleibt unklar.
- 16 Kommentar der EU-Kommission zur IAS-Verordnung, 2003, S. 4, abrufbar unter: ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ias/200311-comments/ias-200311-comments_de.pdf (Abruf: 7.9.2007).
- 17 „Die in diesem Arbeitspapier zum Ausdruck gebrachten Auffassungen entsprechen nicht unbedingt denen der Mitgliedstaaten und sollten für diese keinerlei Verpflichtungen darstellen. Auch greifen sie nicht der Interpretation durch den Europäischen Gerichtshof vor, die er – in seiner Funktion als letztverantwortliche Instanz für die Auslegung des Vertrages und des Sekundärrechts – für die betreffenden Fragen vornehmen könnte.“ Kommentar der EU-Kommission zur IAS-Verordnung, 2003, S. 3. Da der EU Gerichtshof bislang keine Entscheidung zur Klärung dieses Sachverhalts getroffen hat, könnte der Kommentar der EU-Kommission grundsätzlich als Auslegungsgrundlage herangezogen werden, um die mit der IAS-Verordnung verfolgte Intention der Kommission zu erforschen. Hierbei ist allerdings kritisch zu beachten, dass der Kommentar die Auffassung der EU-Kommission in ihrer Zusammensetzung von November 2003 widerspiegelt.
- 18 Kommentar der EU-Kommission zur IAS-Verordnung, 2003, S. 4.
- 19 Vgl. Kommentar der EU-Kommission zur IAS-Verordnung, 2003, S. 5.

dem Zeitpunkt der Bilanzerstellung freigegeben wird, erlaubt die EU-Kommission ausdrücklich dessen Anwendung,²⁰ auch wenn somit nicht dem am Bilanzstichtag geltenden Recht entsprochen wird. Eine Pflicht zur vorzeitigen Anwendung sieht die EU-Kommission in diesen Fällen allerdings nicht. Da sich die durch die EU-Kommission verfolgte Intention der IAS-Verordnung somit nicht abschließend klären lässt, scheint ein Blick auf die Endorsementpraxis des europäischen Gesetzgebers erhellend. Hierzu wird im Folgenden betrachtet, wie neue IFRS bislang in europäisches Recht transformiert wurden und welche Erstanwendungszeitpunkte der Gesetzgeber festgelegt hat.

Werden die Erstanwendungszeitpunkte der bislang von der EU freigegebenen IFRS betrachtet, fallen hierbei insbesondere die Zeitpunkte der erstmaligen Anwendung des neu verabschiedeten IFRIC 2 sowie die Änderungen der bestehenden Regelungen in IAS 39 und SIC 12 auf. Während im Strafrecht im Sinne der römischen Rechtstradition gemeinhin der Grundsatz „nulla poena sine lege“ gilt²¹ und auch im sonstigen Rechtsverkehr der Vertrauensschutz einen hohen Stellenwert einnimmt,²² sind diese drei Verlautbarungen verbindlich rückwirkend anzuwenden.²³ Tabelle 3 gibt einen Überblick über die Zeitpunkte der Verabschiedung dieser Regelungen durch das IASB, der Freigabe durch die EU-Kommission, der Veröffentlichung im Amtsblatt sowie den Zeitpunkt der verbindlichen Erstanwendung innerhalb der EU.

Regelung	Verabschiedet vom IASB am	Freigegeben von der EU-Kommission am	Veröffentlicht im EG-Amtsblatt vom	Verbindlicher Erstanwendungszeitpunkt innerhalb der EU
IFRIC 2	25.11.2004	7.7.2005	8.7.2005	1.1.2005
Änder. IAS 39	16.6.2005	15.11.2005	16.11.2005	1.1.2005
Änder. SIC 12	11.11.2004	25.10.2005	26.10.2005	1.1.2005

Die Regelungen sind jeweils für diejenigen Geschäftsjahre verbindlich anzuwenden, die am oder nach dem Erstanwendungszeitpunkt beginnen. Unternehmen, deren Geschäftsjahr mit dem Kalenderjahr übereinstimmt und volle zwölf Monate umfasste, hatten diese Regelung demnach erstmals in ihren Konzernabschlüssen zum 31.12.2005 zu berücksichtigen. Problematisch aber erschien die verpflichtende rückwirkende Anwendung für die bereits erstellten und publizierten Quartals- und Halbjahresberichte sowie für solche Gesellschaften, die im Jahr 2005 ein Rumpfgeschäftsjahr aufgrund einer Umstellung des Abschlusszeitpunkts aufwiesen. Inwiefern sich hier die Verpflichtung einer rückwirkenden Korrektur der bereits publizierten Berichte durch eine rückwirkende Regeländerung ergibt, ist bislang nicht geklärt. Die EU-Kommission nennt verschiedene Begründungen für diese rückwirkenden Rechtsänderungen, die eine Systematik nicht erkennen lassen.²⁴ Aufgrund der fehlenden Systematik sowie aus Gründen des Vertrauensschutzes der Unternehmen in bestehende Regeln sowie der Betonung der Ausnahme dieser Regelung in zwei der drei Fälle, lässt sich eine Pflicht zur antizipativen Vorwegnahme solch verbindlich anzuwendender rückwirkender Regeländerung nicht ableiten.

Neben der Nennung des spätesten Erstanwendungszeitpunkts verweist die EU-Kommission in ihren Verordnungen regelmäßig auf den Anhang der Verordnung.²⁵ Diese in Details bislang teils unterschiedlichen Formulierungen werden nach einer Übereinkunft des Regelungsausschusses für Rechnungslegung vom 2.2.2007 und 16.3.2007 zukünftig durch eine standardisierte Formulierung vereinheitlicht, die ebenfalls einen Verweis auf den jeweiligen Anhang der Verordnung vorsieht.²⁶ Im Anhang zur Verordnung finden sich jeweils die detaillierten IFRS, die ebenfalls Erstanwendungsregeln enthalten. Diese Erstanwendungsregeln innerhalb der freigegebenen IFRS entsprechen dabei regelmäßig den IASB-IFRS und sehen

die Möglichkeit einer freiwilligen vorzeitigen Anwendung vor.²⁷ Neben einer Regulierung des spätest möglichen Anwendungstermins in der Verordnung legitimiert die EU-Kommission durch Verweis auf den Anhang demnach regelmäßig eine vorzeitige Anwendung. Dies könnte auf eine bereits in der IAS-Verordnung geäußerte Intention des Gesetzgebers hindeuten,²⁸ die internationale Vergleichbarkeit der Rechnungslegungsregeln zu fördern, indem nur in Ausnahmefällen Änderungen an Rechnungslegungsregeln im Rahmen des Endorsement-Verfahrens vorgenommen werden. Diese international identischen Regelungen zur möglichen Erstanwendung für außereuropäische und europäische IFRS-Bilanzierer, wie sie die EU-Kommission durch die unveränderte Übernahme im Anhang eröffnet, tragen hierbei ebenfalls zu einer besseren internationalen Vergleichbarkeit sämtlicher IFRS-Abschlüsse bei. Diese Intention unterstellend,²⁹ ist damit zu rechnen, dass auch zukünftig eine Freigabe in der Form erfolgen wird, dass die Erstanwendungsregeln der IASB-IFRS nicht von den Erstanwendungsregeln im Anhang der EU-Verordnung abweichen. Sofern die Freigabe eines IFRS hinreichend wahrscheinlich ist, ist demnach auch zukünftig mit einer rückwirkenden Legitimierung einer vorzeitigen Erstanwendung zu rechnen. Für den Fall einer Anwendung eines nicht freigegebenen Standards ist zunächst mit einer Testateinschränkung³⁰ zu

20 Vgl. den entsprechenden an die Mitgliedsstaaten gerichteten Beschluss des Rechnungslegungsausschusses vom 30.11.2005, abrufbar unter ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/arc/2005-11-30-extract-summary-record_en.pdf (Abruf: 7.9.2007).

21 In Deutschland kodifiziert in § 1StGB sowie Art. 103, Abs. 2 GG.

22 Vgl. etwa §§ 48–49 VwVfG sowie Art. 20 GG.

23 Vgl. für IFRIC 2 VO (EG) Nr. 1073/2005, sowie für die Änderungen an IAS 39 VO (EG) Nr. 1864/2005 und für SIC 12 VO (EG) Nr. 1751/2005. Während diese drei Regelungen zwar als kohärent zu den bestehenden Regelungen bezeichnet werden konnten, bestand trotzdem die Möglichkeit, dass Unternehmen die durch IFRIC 2 geschlossene Regelungslücke im Rahmen der Auslegung nach IAS 8.10–11 anderweitig geschlossen hatten und ihre Bilanzierung nunmehr ggf. rückwirkend anpassen mussten.

24 „Diese Änderung sollte ausnahmsweise erstmals in der Berichtsperiode eines am 1.1.2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres angewandt werden, d. h. zu einem Zeitpunkt vor der Veröffentlichung dieser Verordnung. Diese rückwirkende Anwendung ist ausnahmsweise gerechtfertigt, um den Genossenschaften die Erstellung ihrer Abschlüsse gemäß IAS 32 und im Sinne von IFRIC 2 zu gestatten, denn die betreffenden Gesellschaften hätten legitimerweise bereits mit einer derartigen Anwendung zum Zeitpunkt der Übernahme von IAS 32 rechnen können.“ VO (EG) Nr. 1073/2005. „In Kraft treten sollten diese Änderungen ausnahmsweise vor Veröffentlichung dieser Verordnung, d. h. sie sollten für Geschäftsjahre gelten, die am 1.1.2005 oder später beginnen. Diese rückwirkende Anwendung ist aufgrund der Tatsache, dass den Gesellschaften dadurch die erstmalige Erstellung ihres Abschlusses nach IAS/IFRS erleichtert wird, ausnahmsweise gerechtfertigt.“ VO (EG) Nr. 1751/2005. „Im Lichte des neuen auf Grundsätzen basierenden Ansatzes für die „Fair Value-Option“ und der Notwendigkeit für die Unternehmen, die die Standards zum ersten Mal anwenden, sinnvollere erste Jahresabschlüsse und vergleichbare Informationen vorzulegen, ist es zweckmäßig, eine rückwirkende Anwendung dieser Verordnung zum 1.1.2005 vorzusehen.“ VO (EG) Nr. 1864/2005.

25 Vgl. exemplarisch für die Übernahmen von IFRIC 8: „Jedes Unternehmen wendet IFRIC 8 gemäß dem Anhang zu dieser Verordnung spätestens mit Beginn des Geschäftsjahrs 2006 an; abweichend davon wenden Unternehmen, deren Geschäftsjahr im Januar, Februar, März oder April beginnt, IFRIC 8 spätestens mit Beginn des Geschäftsjahrs 2007 an.“ VO (EG) Nr. 1329/2006.

26 Für zukünftig freigegebene IFRS ist die folgende Standardformulierung vorgesehen: „Jedes Unternehmen wendet [den(die) Standard(s)/die Interpretation(en)] genaue Angaben einsetzen] gemäß dem Anhang spätestens ab dem Beginn des ersten Geschäftsjahres an, das nach dem [Tag + Monat + Jahr] beginnt“. ec.europa.eu/internal_market/accounting/ias_de.htm (Abruf: 12.7.2007).

27 Vgl. exemplarisch für IFRS 7 VO (EG) Nr. 108/2006, welche im Anhang in IFRS 7.43 regelt: „Unternehmen haben diesen IFRS auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1.1.2007 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wendet ein Unternehmen diesen IFRS auf ein früheres Geschäftsjahr an, hat es dies anzugeben.“

28 „Für die Wettbewerbsfähigkeit der gemeinschaftlichen Kapitalmärkte ist es von großer Bedeutung, dass eine Konvergenz der in Europa auf die Aufstellung von Abschlüssen angewendeten Normen mit internationalen Rechnungslegungsstandards erreicht wird, die weltweit für grenzübergreifende Geschäfte oder für die Zulassung an allen Börsen der Welt genutzt werden können.“ VO (EG) Nr. 1606/2002.

29 Hinweise auf eine Änderung dieser Intention sind bislang nicht erkennbar.

30 Vgl. für die vorzeitige Anwendung von IFRS 8 im Halbjahresfinanzbericht etwa die Entscheidung des HFA des IDW (vgl. Fn. 15).

Pellens | D. Jödicke | R. Jödicke | Anwendbarkeit nicht freigegebener IFRS innerhalb der EU

rechnen. Inwieweit das Testat bei späterer Freigabe durch die EU mit der Möglichkeit zur vorzeitigen Anwendbarkeit eingeschränkt bleibt, ist dann abhängig davon, ob eine Nachtragsprüfung erfolgt oder nicht. Bei einer Nachtragsprüfung könnte frühestens mit Freigabe ein uneingeschränktes Testat erteilt werden. Eine Nachtragsprüfung wird erforderlich bei einem geänderten Abschluss, wobei sich die Änderung zumindest auf eine Anhangangabe hinsichtlich des nun erfolgten Endorsements erstrecken könnte. Nach Durchführung der Nachtragsprüfung muss der geänderte Abschluss erneut festgestellt werden. Hinweise zur Wahrscheinlichkeit einer zukünftigen Freigabe können anhand einer Prüfung der Übereinstimmung mit den in Art. 3 Abs. 2 IAS-Verordnung niedergelegten Kriterien sowie des jeweiligen Standes des Endorsement-Verfahrens gewonnen werden. Die nicht unerheblichen Risiken, die sich aus einer Fehleinschätzung hinsichtlich der Freigabe eines IFRS ergeben, verbleiben bei einer solchen Vorgehensweise allein beim beurteilenden Unternehmen. Bestehen Zweifel an der Freigabe eines neuen IFRS, erscheint eine vorzeitige Anwendung wenig sinnvoll.

Seitens der Praxis ist eine vorzeitige Erstanwendung neuer IFRS durchaus verbreitet. So wandte die Deutsche Telekom den am 18.8.2005 vom IASB verabschiedeten IFRS 7 bereits zum 31.12.2005 an,³¹ obgleich IFRS 7 erst am 11.1.2006 von der EU-Kommission freigegeben und am 27.1.2006 im Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft veröffentlicht wurde.³² Auch von den beauftragten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften wurde dieser Abschluss uneingeschränkt als mit „den IFRS, wie sie in der EU anzuwenden sind“ übereinstimmend testiert.³³ Ebenso wandte auch die italienische Fiat S.p.A. IFRS 7 vorzeitig an.³⁴ Diese Anwendung vom IFRS 7 bereits zum 31.12.2005 entspricht dem Beschluss des Rechnungslegungsausschusses vom 30.11.2005,³⁵ auch wenn dieser keinen formellen Rechtssetzungsprozess durchlaufen hat.

Auch die Deutsche Bank nutzte in ihrem Quartalsbericht Q1/2007 bereits den noch nicht freigegebenen IFRS 8.³⁶ Die Regelungen zur Quartalsberichterstattung sehen allerdings auch keine verbindliche Anwendung der EU-IFRS vor, so dass den Unternehmen hier deutlich größere Spielräume zustehen. In dem nach EU-IFRS zu erstellenden Halbjahresbericht nutzt die Deutsche Bank zwar weiterhin IFRS 8, ergänzt die Segmentberichterstattung allerdings um eine Überleitungsrechnung auf eine Darstellung nach IAS 14.³⁷

Zusammenfassend ist hier festzustellen, dass die Anwendung noch nicht freigegebener IFRS immer dann unkritisch und in der Praxis weit verbreitet ist, wenn die Freigabe des IFRS zwar nach dem Abschlussstichtag, aber noch vor der Abschlusserstellung und -prüfung erfolgt. Wird der neue IFRS dagegen erst nach dem Zeitpunkt der Abschlussprüfung freigegeben, so droht zunächst eine Einschränkung des Testats. Inwieweit der Bestätigungsvermerk eingeschränkt bleibt, ist dann abhängig davon ob eine Analogie zur Nachtragsprüfung Anwendung findet. Aufgrund teils erheblicher Implikationen einer Testateinschränkung sowie der beim Unternehmen verbleibenden Risiken bezüglich der Freigabe, erscheint eine solche Vorgehensweise meist wenig sinnvoll.

b) Anwendbarkeit des neuen IFRS bei fehlenden Widersprüchen zu freigegebenen IFRS

Ist ein neuer IFRS noch nicht von der EU-Kommission zur Anwendung freigegeben, aber kohärent zu bestehenden IFRS und IAS 8.10-11, so ist er gemäß der EU-Kommission als Anhaltspunkt zu verwenden.³⁸ Zur Schließung von Regelungslücken bildet er demnach im Rahmen des IAS 8.10-11 sowie des „House of IFRS“ einen Anhaltspunkt.³⁹ Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist unter Beachtung der bestehenden IFRS, insbesondere IAS 8.10-11, möglich. Da IAS 8.10-11 bereits in europäisches Recht übernommen sind, wären auch europäische Gerichte an die dort niedergelegten Methoden der Schließung von Regelungslücken gebunden, woraus sich eine

indirekte Bindungswirkung auch noch nicht übernommener IFRS ergeben könnte.⁴⁰ Eine generelle Pflicht zur Anwendung nicht freigegebener IFRS kann hieraus aber nicht abgeleitet werden, da ansonsten der Endorsement-Prozess der EU insbesondere für Interpretationen als Auslegungen bestehender IFRS überflüssig würde.⁴¹

2. Anwendbarkeit in Fällen, in denen die Übernahme des neuen IFRS abgelehnt wurde

Als die EU-Kommission IAS 39 in seiner ersten Fassung im November 2004 zur Anwendung innerhalb der EU freigab, übernahm sie lediglich einen Teil der vom IASB verabschiedeten Regelungen. Insbesondere die Übernahme der so genannten Fair-Value-Option ins Gemeinschaftsrecht wurde explizit abgelehnt.⁴² Im Rahmen der Übernahmenentscheidungen prüft die EU-Kommission die in Art. 3 Abs. 2 der IAS-Verordnung niedergelegten Kriterien. Wird die Freigabe eines IFRS durch die EU demnach abgelehnt, entspricht der IFRS diesen Kriterien nicht. Im Folgenden wird daher diskutiert, inwieweit solche, von der EU-Kommission explizit abgelehnten Regelungen trotzdem innerhalb der EU angewandt werden dürfen oder eventuell sogar eine Pflicht zur Anwendung besteht.

a) Anwendbarkeit des neuen IFRS bei Widersprüchen zu den freigegebenen IFRS

In IAS 1.14 ist festgelegt, dass ein Abschluss nur dann als mit den IFRS übereinstimmend bezeichnet werden darf, sofern sämtliche Anforderungen der IFRS eingehalten wurden. Dieser IAS 1.14 wurde am 29.12.2004 von der europäischen Kommission übernommen und im Amtsblatt vom 31.12.2004 veröffentlicht. Ein vom IASB verabschiedeter IFRS könnte gemäß dem freigegebenen IAS 1.14 daher unabhängig von einer möglichen Freigabe durch die EU anzuwenden sein, um sämtlichen IFRS zu entsprechen. Nach ganz überwiegend herrschender Meinung ist eine solch weite Auslegung des IAS 1.14 allerdings unzulässig, da durch einen solchen Generalverweis der eigentliche Endorsement-Prozess der EU im Rahmen des Komitologieverfahrens überflüssig würde.⁴³ Bei strenger Auslegung wird allerdings vereinzelt die Gefahr gesehen, dass Unternehmen, die lediglich die von der EU freigegebenen Standards anwenden, bei späterer Anwendung sämtlicher vom IASB erlassener IFRS nochmals Erstanwender würden.⁴⁴ Sofern ein von der EU-Kommission abgelehnter IFRS in Widerspruch zu in der EU anzuwendenden IFRS steht, verbietet die EU-Kommission jedoch dessen Anwendung.⁴⁵ Die Anwendung eines solchen IFRS lässt sich daher auch mit Verweis

31 Vgl. Geschäftsbericht der Deutschen Telekom 2005, S. 110.

32 Vgl. zum Endorsement von IFRS 7 VO (EG) Nr. 108/2006.

33 Vgl. Geschäftsbericht der Deutschen Telekom 2005, S. 200.

34 Vgl. Geschäftsbericht der Fiat S.p.A. 2005, S. 89.

35 Vgl. den an die Mitgliedstaaten gerichteten Beschluss des Rechnungslegungsausschusses vom 30.11.2005, abrufbar unter http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/arc/2005-11-30-extract-summary-record_en.pdf (Abruf: 7.9.2007).

36 Vgl. Zwischenbericht der Deutschen Bank Q1/2007, S. 39.

37 Vgl. Zwischenbericht der Deutschen Bank Q2/2007, S. 64–52.

38 Vgl. Kommentar der EU-Kommission zur IAS-Verordnung, 2003, S. 4. Hierbei verweist die EU-Kommission in ihrem Kommentar noch auf IAS 1.22. Dieser wurde im Rahmen des so genannten Improvements Project, das 2004 endorsed wurde, jedoch in IAS 8.10-11 verschoben.

39 Vgl. zur Schließung von Regelungslücken mit Hilfe der hierarchischen Systematisierung von Regelungen im „House of IFRS“ Pellens/Füllbier/Gassen, Internationale Rechnungslegung, 6. Aufl. 2006, S. 88–90.

40 Vgl. Kirchner, in: Schneider u. a. (Hrsg.), FS Siegel, 2005, S. 208–210.

41 Vgl. zur analogen Diskussion bzgl. IAS 1.14 den Abschnitt III.2.a sowie Buchheim/Gröner/Kühne, BB 2004, 1787.

42 Vgl. VO (EG) Nr. 2086/2004.

43 Vgl. Buchheim/Gröner/Kühne (Fn. 41) 1787.

44 Vgl. Haufe IFRS-Kommentar, 5. Aufl. 2007, § 7, Rz. 8.

45 „Wurde ein neuer IFRS von der EU-Kommission explizit abgelehnt, da die Kriterien zur Übernahme aus Sicht der Kommission nicht erfüllt sind, und steht der neue IFRS zusätzlich in Widerspruch zu bereits endorseden IFRS, darf er nicht angewandt werden.“ Kommentar der EU zur IAS-VO, S. 5.

auf IAS 1.14 nicht rechtfertigen, so dass in einem solchen Fall europäische Unternehmen zwingend von den IASB-IFRS abweichen müssen.⁴⁶ Ein solch verpflichtendes Abweichen von den IASB-IFRS könnte allerdings schwerwiegende Implikationen mit sich bringen. So überlegt die US-amerikanische Börsenaufsicht SEC, die Pflicht zur Überleitung ausländischer Abschlüsse auf US-GAAP (Reconciliation) für diejenigen Unternehmen abzuschaffen, die einen Abschluss nach den vom IASB verabschiedeten englischsprachigen IFRS erstellen.⁴⁷ Sollten sich EU-IFRS und IASB-IFRS durch explizite Ablehnung der Freigabe einzelner Standards weiter auseinander entwickeln, könnte somit die Pflicht zur Erstellung einer Überleitungsrechnung für Unternehmen, die den US-Kapitalmarkt in Anspruch nehmen, fortbestehen. Auch die Frankfurter Wertpapierbörse verweist in ihren Voraussetzungen für die Aufnahme in den Prime Standard auf die IFRS des IASB, so dass sich gegebenenfalls auch hieraus eine Verpflichtung der betroffenen Unternehmen ergeben könnte, neben dem Abschluss nach EU-IFRS einen zweiten nach IASB-IFRS zu erstellen.⁴⁸

b) Anwendbarkeit des neuen IFRS bei fehlenden Widersprüchen zu freigegebenen IFRS

Wird die Übernahme eines neuen IFRS durch die EU-Kommission abgelehnt, so entspricht der Standard nicht den Kriterien des Art. 3 Abs. 2 der IAS-Verordnung. Trotzdem sieht die Kommission in ihrem Kommentar zur IAS-Verordnung die Möglichkeit, diesen IFRS anzuwenden, sofern er kohärent zu bestehenden IFRS ist und den Regelungen des freigegebenen IAS 8.10-11 genügt.⁴⁹ Der nicht freigegebene IFRS darf somit im Rahmen der Auslegung von Regelungslücken auch innerhalb der EU herangezogen werden. Da zur Schließung von Regelungslücken neben Fall- und Systemanalogien auch die Verlautbarungen von Standardsetzern mit vergleichbarer Zielsetzung herangezogen werden sollen, sofern diese nicht in Konflikt zu den in IAS 8.11 enthaltenen Quellen stehen,⁵⁰ könnte als Auslegung der Regelungslücke in den EU-IFRS eine Nutzung der IASB-IFRS nahe liegen. Da der entsprechende IFRS jedoch nicht den Kriterien der IAS-Verordnung entspricht, kann eine verpflichtende Anwendung eines solchen IFRS hieraus nicht abgeleitet werden.

PROFESSOR DR. BERNHARD PELLENS



Inhaber des Lehrstuhls für Internationale Unternehmensrechnung an der Ruhr-Universität Bochum. Seit 2003 Mitglied des Vorstands des DRSC sowie der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e. V. und Leiter des Arbeitskreises Externe Unternehmensrechnung der Schmalenbach-Gesellschaft.

DIRK JÖDICKE



Dipl.-Ök., Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Internationale Unternehmensrechnung sowie Dozent am USW-Netzwerk der European School of Management and Technology (ESMT).

RALF JÖDICKE



Dipl.-Ök., Senior Manager im Bereich Accounting Advisory Services (AAS) der KPMG. Seine Tätigkeitsschwerpunkte liegen im Bereich der internationalen Rechnungslegung und der Erreichung der Kapitalmarktfähigkeit. Nach seinem Studium war er zunächst Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Internationale Unternehmensrechnung.

IV. Zusammenfassung

1. Während außereuropäische IFRS-Bilanzierer vom IASB verabschiedete neue IFRS bereits anwenden, ist für europäische Unternehmen, die gemäß der IAS-Verordnung von 2002 ebenfalls nach IFRS bilanzieren müssen, deren Anwendbarkeit unklar. Dies liegt an der teils großen zeitlichen Verzögerung, mit denen vom IASB verabschiedete IFRS im Rahmen des so genannten Endorsement-Verfahrens in europäisches Recht übernommen werden. Daher stellt sich die Frage, inwieweit kapitalmarktorientierte europäische Konzerne neue IFRS bereits vorzeitig anwenden dürfen, auch wenn diese noch nicht von der EU-Kommission freigegeben wurden.
2. Zur Anwendung noch nicht freigegebener IFRS ist zu unterscheiden, ob der neue IFRS in Widerspruch zu bereits von der EU-Kommission freigegebenen IFRS steht und ob über die Freigabe bereits negativ entschieden wurde. Tabelle 4 fasst die sich aufgrund dieser Fallunterscheidungen ergebenden Ergebnisse zusammen.

Tabelle 4: Anwendbarkeit nicht freigegebener IFRS innerhalb der EU			
		Stand des Endorsement-Verfahrens	
		Keine Entscheidung über Freigabe	Freigabe abgelehnt
Verhältnis zu bestehenden IFRS	Neuer IFRS steht in Widerspruch zu bestehenden IFRS	Wendet ein Unternehmen den neuen IFRS an, droht zunächst eine Testateinschränkung. ⁵¹ Bei späterer Freigabe mit rückwirkender Anwendbarkeit, könnte diese Einschränkung im Falle einer Nachtragsprüfung ⁵² aufgehoben werden. Die Risiken einer nicht erfolgreichen rückwirkenden Freigabe verbleiben hier beim Unternehmen.	Neuer IFRS darf nicht angewandt werden.
	Kein Widerspruch zu bestehenden IFRS	Neuer IFRS darf im Rahmen der Auslegung von Regelungslücken gemäß IAS 8.10-11 bereits vorzeitig angewandt werden.	Neuer IFRS darf im Rahmen der Auslegung von Regelungslücken gemäß IAS 8.10-11 angewandt werden.

3. Zur Vermeidung von Rechtsunsicherheit wäre es dabei wünschenswert, wenn die Freigabe neuer IFRS durch die EU-Kommission erstens möglichst umgehend nach deren Veröffentlichung durch das IASB erfolgen würde. Zweitens scheint aber auch eine über den EU-Kommentar zur IAS-Verordnung hinausgehende Klärung der Anwendbarkeit nicht freigegebener IFRS durch die EU-Kommission oder den Europäischen Gerichtshof wünschenswert.

⁴⁶ Sofern wie im Falle der Fair-Value Option von einem IFRS-Wahlrecht nur ein Teil in europäisches Recht transformiert wurde und in den EU-IFRS somit kein Wahlrecht besteht, kann von europäischen Unternehmen somit auch von diesem Wahlrecht der IASB-IFRS nicht Gebrauch gemacht werden.
⁴⁷ Vgl. den Vorschlag der SEC unter www.sec.gov/rules/proposed/2007/33-8818.pdf (Abruf: 7.9.2007).
⁴⁸ Vgl. § 62 der Börsenordnung v. 15.8.2007, abrufbar unter deutsche-boerse.com/dbag/dispatch/de/binary/gdb_content_pool/imported_files/public_files/10_downloads/40_regulations/Boersenordnung_FWB1.pdf (Abruf: 7.9.2007). Da aber auch die in § 62 der Börsenordnung angegebene Internetadresse nicht mehr aktuell ist, scheint hier ein grundsätzlicher Überarbeitungsbedarf der Börsenordnung zu bestehen.
⁴⁹ Kommentar der EU zur IAS-VO, S. 5.
⁵⁰ Vgl. IAS 8.12.
⁵¹ Für den konkreten Fall des IFRS 8 führt eine vorzeitige Anwendung anstelle des IAS 14 nach der Entscheidung des HFA des IDW (vgl. Fn. 15) zumindest für den Halbjahresfinanzbericht zu einer Einschränkung der Bescheinigung der prüferischen Durchsicht.
⁵² Eine Nachtragsprüfung ist bei einer Änderung des testierten Abschlusses erforderlich und bedarf einer erneuten Prüfung und Feststellung dieses geänderten Abschlusses.