

Christiane Kohs

Wesentliche Bilanzierungsunterschiede zwischen HGB und IFRS dargestellt anhand von Fallbeispielen

Komplettversion

Auf einen Blick ...

- Zahlreiche Aufsichtsräte in Konzernmuttergesellschaften müssen sich im Berichtswesen ihrer Unternehmen zugleich mit zwei verschiedenen Rechnungslegungssystemen befassen.
- Während der Jahresabschluss der Gesellschaft verpflichtend nach den Regeln des deutschen Handelsgesetzbuchs (HGB) zu erstellen ist, sind für den Konzernabschluss jedes kapitalmarktorientierten Mutterunternehmens die International Financial Reporting Standards (IFRS/IAS) maßgeblich.
- Unterschiedliche Rechnungslegungsgrundsätze und Detailregelungen führen dazu, dass die gleichen wirtschaftlichen Sachverhalte in den beiden Abschlüssen unterschiedlich dargestellt werden können.
- Um die Aussage beider Abschlüsse richtig deuten zu können, ist es also wichtig, die zentralen Unterschiede in Hinblick auf wichtige Bilanzierungssachverhalte zu kennen. Nicht zuletzt kann dies auch zur Identifizierung möglicher bilanzpolitischer Maßnahmen beitragen.
- Wichtige Unterschiede zwischen den Rechnungslegungssystemen bestehen z. B. in der Neubewertung des Anlagevermögens, der Bewertung von Finanzinstrumenten, der Behandlung von langfristigen Fertigungsaufträgen und Leasinggeschäften, der Zulässigkeit bestimmter Rückstellungen und der Erfassung von Pensionsverpflichtungen.

Kohs, Christiane, Wirtschaftsprüferin, Steuerberaterin, Dipl.-Wirtschaftsing. Geschäftsführerin der CARA GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Berlin, und Inhaberin einer Steuerberaterpraxis. Sie ist Sachverständige auf den Gebieten der nationalen und internationalen Rechnungslegung sowie des Steuerrechts und berät in wirtschaftlichen Angelegenheiten u. a. Arbeitnehmersvertreter im Aufsichtsrat.

Inhalt

1.	Einführung.....	8
2.	Latente Steuern.....	9
2.1.	Rechtsgrundlagen.....	9
2.2.	Definitionen.....	9
2.3.	Ansatzkriterien	10
2.4.	Steuerliche Verlustvorträge	12
2.5.	Bewertung	13
2.6.	Beispiel	14
2.6.1.	Steuerliche Verlustvorträge (Beispiel 1)	14
3.	Immaterielle Vermögensgegenstände/Vermögenswerte mit Ausnahme des Geschäfts- oder Firmenwerts	15
3.1.	Rechtsgrundlagen.....	15
3.2.	Definitionen.....	15
3.3.	Ansatzkriterien	15
3.4.	Erstbewertung.....	17
3.5.	Folgebewertung.....	17
3.6.	Latente Steuern	19
3.7.	Beispiele	19
3.7.1.	Patent (Beispiel 2).....	19
3.7.2.	Marktfähige Lizenz (Beispiel 3)	21
4.	Sachanlagen	23
4.1.	Rechtsgrundlagen.....	23
4.2.	Definitionen.....	23
4.3.	Ansatzkriterien	23
4.3.1.	Komponentenansatz	23
4.3.2.	Fremdkapitalkosten.....	24
4.3.3.	Rückbauverpflichtungen.....	25
4.3.4.	Zuwendungen der öffentlichen Hand	25
4.3.5.	Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte.....	26
4.4.	Erstbewertung.....	27
4.5.	Folgebewertung.....	27
4.6.	Latente Steuern	28
4.7.	Beispiele	29
4.7.1.	Komponentenansatz (Beispiel 4)	29
4.7.2.	Fremdkapitalkosten (Beispiel 5).....	30
4.7.3.	Rückbauverpflichtungen (Beispiel 6).....	33

4.7.4.	Zuwendungen der öffentlichen Hand (Beispiel 7)	34
4.7.5.	Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte (Beispiel 8).....	36
4.7.6.	Neubewertung (Beispiel 9).....	38
5.	Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien	41
5.1.	Rechtsgrundlagen.....	41
5.2.	Definitionen.....	41
5.3.	Ansatzkriterien	41
5.4.	Erstbewertung.....	41
5.5.	Folgebewertung.....	42
5.6.	Latente Steuern	43
5.7.	Beispiel	43
5.7.1.	Finanzimmobilie (Beispiel 10)	43
6.	Leasing	45
6.1.	Rechtsgrundlagen.....	45
6.2.	Definitionen.....	45
6.3.	Klassifizierungskriterien	46
6.4.	Bewertung beim Operating-Leasing	47
6.5.	Bewertung beim Finanzierungsleasing	48
6.6.	Sale-and-lease-back.....	49
6.7.	Latente Steuern	49
6.8.	Beispiele	50
6.8.1.	Leasing (Beispiel 11).....	50
6.8.2.	Sale-and-lease-back (Beispiel 12)	54
6.9.	Neuerungen	58
7.	Vorräte, langfristige Auftragsfertigung.....	60
7.1.	Rechtsgrundlagen.....	60
7.2.	Definitionen.....	60
7.3.	Ansatzkriterien	60
7.4.	Erstbewertung.....	61
7.5.	Folgebewertung.....	61
7.6.	Langfristige Auftragsfertigung.....	63
7.7.	Latente Steuern	64
7.8.	Beispiele	64
7.8.1.	Lifo- und Fifo-Methode (Beispiel 13)	64
7.8.2.	Fertigungsauftrag (Beispiel 14)	67
8.	Finanzinstrumente: Finanzielle Vermögensgegenstände/Vermögenswerte.....	71
8.1.	Rechtsgrundlagen.....	71

8.2.	Definitionen.....	71
8.3.	Ansatzkriterien.....	72
8.4.	Erstbewertung.....	73
8.5.	Folgebewertung.....	74
8.6.	Latente Steuern.....	76
8.7.	Beispiele.....	76
8.7.1.	Wertpapiere (Beispiel 15).....	76
8.7.2.	Aktienoption (Beispiel 16).....	77
9.	Sicherungsgeschäfte.....	80
9.1.	Rechtsgrundlagen.....	80
9.2.	Definitionen.....	80
9.3.	Bewertungseinheiten/Hedge Accounting.....	81
9.4.	Latente Steuern.....	83
9.5.	Beispiele.....	83
9.5.1.	Warenbestand (Beispiel 17).....	83
9.5.2.	Anleihe (Beispiel 18).....	86
10.	Forderungen und Verbindlichkeiten in Fremdwährung.....	90
10.1.	Rechtsgrundlagen.....	90
10.2.	Definitionen.....	90
10.3.	Erstbewertung.....	90
10.4.	Folgebewertung.....	91
10.5.	Latente Steuern.....	91
10.6.	Beispiel.....	92
10.6.1.	Fremdwährungsforderung (Beispiel 19).....	92
11.	Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten.....	94
11.1.	Rechtsgrundlagen.....	94
11.2.	Definitionen.....	94
11.3.	Ansatzkriterien.....	94
11.4.	Latente Steuern.....	94
11.5.	Beispiel.....	95
11.5.1.	Disagio (Beispiel 20).....	95
12.	Eigenkapital.....	98
12.1.	Rechtsgrundlagen.....	98
12.2.	Definitionen.....	98
12.3.	Kosten von Kapitalerhöhungen.....	99
12.4.	Anteilsbasierte Vergütungen (Aktienoptionsprogramme).....	99
12.5.	Latente Steuern.....	101
12.6.	Beispiele.....	101

12.6.1. Barkapitalerhöhung (Beispiel 21)	101
12.6.2. Aktienoptionen (Beispiel 22)	102
13. Pensionsrückstellungen	105
13.1. Rechtsgrundlagen.....	105
13.2. Definitionen.....	105
13.3. Ansatzkriterien	106
13.4. Bewertung	106
13.5. Latente Steuern	108
13.6. Beispiel	108
13.6.1. Leistungsorientierte Pensionszusagen (Beispiel 23).....	108
14. Rückstellungen.....	113
14.1. Rechtsgrundlagen.....	113
14.2. Definitionen.....	113
14.3. Ansatzkriterien	113
14.3.1. Restrukturierungsrückstellungen.....	115
14.4. Erstbewertung.....	116
14.5. Folgebewertung.....	116
14.6. Latente Steuern	116
14.7. Beispiele	117
14.7.1. Schadensersatz (Beispiel 24)	117
14.7.2. Lizenzprozess (Beispiel 25)	118
14.7.3. Rückstellung für Instandhaltung (Beispiel 26)	120
14.7.4. Restrukturierungsrückstellung (Beispiel 27).....	121
15. Umsatzerlöse	123
15.1. Rechtsgrundlagen.....	123
15.2. Definitionen.....	123
15.3. Realisationskriterien	123
15.4. Unterschiede bei der Umsatzrealisation	124
15.5. Latente Steuern	125
15.6. Beispiele	125
15.6.1. Zahlungsschwierigkeiten (Beispiel 28).....	125
15.6.2. Verkauf mit Finanzierung (Beispiel 29)	127
15.6.3. Dienstleistungen (Beispiel 30).....	129
16. Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Gesamtergebnisrechnung.....	131
16.1. Jahr 01.....	131
16.2. Jahr 02.....	140
17. Literaturverzeichnis	148

1. Einführung

Mit Einzug des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) ins deutsche Handelsgesetzbuch (HGB) erfolgte in Deutschland eine beabsichtigte Annäherung des nationalen Handelsrechts an die International Financial Reporting Standards (IFRS) des International Accounting Standards Board (IASB). Trotz dieser Konvergenzbewegung existieren jedoch auch weiterhin Abweichungen zwischen beiden Regelwerken. Im Folgenden wird auf wesentliche Divergenzen anhand von Fallbeispielen eingegangen. Insbesondere geht es darum, den Effekt auf das Jahresergebnis herauszuarbeiten.

Es wird der Einzelabschluss des Karbonherstellers CFK AG behandelt. Die Gesellschaft wendet das Gesamtkostenverfahren in der Gewinn- und Verlustrechnung nach HGB und IFRS an. Der Abschlussstichtag ist der 31. Dezember.

Zum Verständnis der nachfolgenden Fälle werden vorab die Rechnungslegungsgrundsätze nach HGB bzw. IFRS erläutert.

Die Umsatzsteuer wird in den Beispielen außen vor gelassen, da sie einen durchlaufenden Posten für das Unternehmen darstellt.

Die Ausführungen beziehen sich auf den Rechtsstand zum 1. Mai 2013.

2. Latente Steuern

2.1. Rechtsgrundlagen

HGB

§ 274 HGB

IFRS

IAS 12

2.2. Definitionen

HGB und IFRS

Es wird zwischen laufenden und latenten Steuern unterschieden. Laufende Steuern sind diejenigen Beträge, die auf Basis der steuerlichen Gewinnermittlung aufzubringen sind, und die am Jahresende entweder in Form von Rückstellungen oder über bereits geleistete Vorauszahlungen als Steueraufwand im Abschluss enthalten sind. Die Höhe der laufenden Steuern bemisst sich ausschließlich nach den Vorgaben des nationalen Steuerrechts.

Latente Steuern können sich immer dann ergeben, wenn das der Berechnung der laufenden Steuern zugrunde liegende steuerliche Ergebnis vom HGB- bzw. IFRS-Ergebnis abweicht.

Da der in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesene laufende Ertragsteueraufwand auf Basis der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften berechnet wird, passt dieser i. d. R. nicht zu dem nach HGB oder IFRS ausgewiesenen Ergebnis. Grund hierfür sind Bilanzierungs- und Bewertungsdifferenzen zwischen dem Steuerrecht einerseits und HGB bzw. IFRS andererseits.

Beispiel:

Nach deutschem Steuerrecht ist der Ansatz von Drohverlustrückstellungen verboten (§ 5 Abs. 4a EStG). Nach HGB und IFRS sind drohende Verluste aus schwebenden Geschäften rückstellungspflichtig. Annahmegemäß beträgt der steuerliche und der HGB- bzw. IFRS-Gewinn vor Berücksichtigung der Drohverlustrückstellung in Höhe von T€ 20 übereinstimmend T€ 100. Bei einem unterstellten Ertragsteuersatz von 30% beläuft sich der in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesene laufende Ertragsteueraufwand auf T€ 30 (steuerlicher Gewinn von T€ 100 x 30%), und passt somit nicht zu dem um die Drohverlustrückstellung geminderten HGB- bzw. IFRS-Ergebnis von T€ 80 (= T€ 100 – T€ 20); für dieses wäre lediglich eine steuerliche Last von T€ 24 (= T€ 80 x 30%) angemessen.

In diesem Fall werden latente Steuern als quasi fiktive Steuern gebildet und gebucht, um den handelsrechtlichen bzw. den IFRS-Abschluss mit einer angemessenen Steuerposition zu versehen.

Laut Beispiel wären im HGB- bzw. IFRS-Abschluss somit aktive latente Steuern in Höhe von T€ 6 ($= (T€ 100 - T€ 80) \times 30\%$) zu erfassen, so dass sich der im HGB- bzw. IFRS-Ergebnis insgesamt auszuweisende Ertragsteueraufwand in Höhe von T€ 24 aus laufenden Ertragsteuern in Höhe von T€ 30 abzüglich latenter Steuern von T€ 6 (latenter Steuerertrag) zusammensetzt.

Tritt der Verlust dann im Folgejahr ein, wird die nach HGB bzw. IFRS erfasste Drohverlustrückstellung ertragswirksam aufgelöst, der antizipierte Verlust damit neutralisiert. Im Steuerrecht wird der Verlust hingegen mangels Ansatz und Auflösung einer Drohverlustrückstellung in voller Höhe im Verlustjahr erfasst. Sowohl im handelsrechtlichen als auch im steuerrechtlichen Abschluss wird der Verlust somit berücksichtigt, allerdings in unterschiedlichen Perioden. Sofern das steuerliche Ergebnis im Folgejahr T€ 0 beträgt, würde das HGB- bzw. IFRS-Ergebnis um T€ 20 höher ausfallen.

Im Folgejahr wird daher die aktive latente Steuer im HGB- bzw. IFRS-Abschluss wieder aufwandswirksam aufgelöst, so dass sich der im HGB- bzw. IFRS-Ergebnis insgesamt auszuweisende Ertragsteueraufwand in Höhe von T€ 6 aus laufenden Ertragsteuern in Höhe von T€ 0 zuzüglich latenter Steuern von T€ 6 (latenter Steueraufwand) zusammensetzt.

In der Betrachtung der Totalperiode gleichen sich latente Steuern im Zeitablauf auf null aus, tatsächlich anfallend und zu bezahlen sind ausschließlich die laufenden Steuern nach Maßgabe der steuerlichen Vorschriften. Latente Steuern stellen hingegen zukünftige laufende Steuern dar.

2.3. Ansatzkriterien

HGB und IFRS

Es existieren verschiedene Ursachen für den Ansatz latenter Steuern:

- zeitliche Differenzen: Unterschiede zwischen Steuerbilanz und Handelsbilanz/IFRS-Bilanz, die sich durch die Bilanzierung im Zeitablauf automatisch wieder ausgleichen (siehe Beispiel Drohverlustrückstellung).
- dauerhafte Unterschiede: Unterschiede zwischen Steuer- und Handelsrecht, die sich nicht mehr ausgleichen (z. B. Geschenke über € 35, die Hälfte der Aufsichtsratsvergütungen, 30% der Bewirtungskosten etc.)
- quasi-permanente Unterschiede: Der zwischen Steuer- und HGB- bzw. IFRS-Bilanz bestehende Wertunterschied wird dann ausgeglichen bzw. umgekehrt, wenn der die Differenz auslösende Vermögensgegenstand/-wert verkauft oder das Unternehmen liquidiert wird. Im Unterschied zu den zeitlichen Differenzen

ist somit noch die Vornahme einer weiteren Handlung erforderlich. Es erfolgt kein automatischer Ausgleich durch Zeitablauf (z. B. bei Bewertungsunterschieden von Grund und Boden).

HGB und IFRS folgen dem bilanzorientierten Konzept, wonach grundsätzlich jede temporäre Bilanzierungs- und Bewertungsdifferenz zwischen der HGB- bzw. IFRS-Bilanz und der Steuerbilanz in die latente Steuerabgrenzung einbezogen wird. Die Steuerabgrenzung umfasst damit:

- latente Steuern sowohl auf zeitliche als auch auf quasi-permanente Differenzen. Lediglich dauerhafte Ergebnisunterschiede bleiben unberücksichtigt. Entscheidend ist nach HGB und IFRS, dass sich die Differenzen irgendwann einmal umkehren.
- latente Steuern nicht nur auf erfolgswirksam, sondern auch auf erfolgsneutral entstandene Differenzen. Damit sind latente Steuern nach HGB bzw. IFRS auch zu bilden für Unterschiede, die sich beispielsweise aus der erfolgsneutralen Marktbewertung von Wertpapieren der Kategorie „zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte“ (vgl. Punkt 8) oder aus der erfolgsneutralen Neubewertung von Sachanlagen gemäß IAS 16 (vgl. Punkt 4.5 und 4.7.6) im Vergleich zum steuerlichen Wertansatz (fortgeführte Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten) ergeben.

Hat das bilanzierende Unternehmen in einem ersten Schritt festgestellt, dass Differenzen bestehen, für die latente Steuern angesetzt werden müssen, muss sowohl nach HGB als auch nach IFRS in einem nächsten Schritt festgestellt werden, ob es sich um aktive oder passive latente Steuern handelt. Als Merkhilfe können aktive latente Steuern als eine Art Forderung an das Finanzamt, passive latente Steuern als eine Art Verbindlichkeit gesehen werden. Tatsächlich liegen jedoch keine steuerlichen Forderungen oder Verbindlichkeiten vor, da es sich um eine fiktive Berechnung handelt. Nach IFRS ist der Ansatz sowohl aktiver als auch passiver latenter Steuern Pflicht. Nach HGB besteht für einen Überschuss an aktiven latenten Steuern ein Aktivierungswahlrecht.

Passive latente Steuern treten immer dann auf, wenn

- Aktiva in der HGB- bzw. IFRS-Bilanz höher bewertet werden als in der Steuerbilanz, z. B. wenn handelsrechtlich das Wahlrecht gemäß § 248 Abs. 2 HGB zur Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände in Anspruch genommen wird oder Entwicklungskosten gemäß IAS 38 zu aktivieren sind, deren Aktivierung gemäß § 5 Abs. 2 EStG nicht möglich ist (vgl. Punkt 3).
- Passiva in der HGB- bzw. IFRS-Bilanz niedriger bewertet werden als in der Steuerbilanz, wenn z. B. steuerrechtlich ein niedrigerer Diskontierungszinssatz bei der Bewertung langfristiger Rückstellungen vorgeschrieben ist.

Analog ergeben sich aktive latente Steuern immer dann, wenn:

- Aktiva in der HGB- bzw. IFRS-Bilanz niedriger bewertet werden als in der Steuerbilanz, z. B. aufgrund der Nichtaktivierung eines Disagios gemäß § 250 Abs. 3 HGB (vgl. Punkt 11), das in der Steuerbilanz gemäß § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG verpflichtend anzusetzen ist.
- Passiva in der HGB- bzw. IFRS-Bilanz höher bewertet werden als in der Steuerbilanz, z. B. aufgrund der Bildung einer Drohverlustrückstellung (siehe Beispiel oben).

Die latenten Steuern sind immer so zu bilden, wie die entsprechenden Bilanzierungs- und Bewertungsunterschiede entstanden sind: Handelt es sich um einen ergebniswirksamen Bewertungsunterschied, sind auch die latenten Steuern ergebniswirksam, d. h. als Aufwand oder Ertrag über die Gewinn- und Verlustrechnung zu buchen. So sind z. B. latente Steuern, die sich daraus ergeben, dass für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung andere Abschreibungsmethoden oder Nutzungsdauern zugrunde gelegt werden als nach HGB bzw. IFRS, erfolgswirksam zu erfassen.

Sind Bilanzierungs- und Bewertungsdifferenzen hingegen erfolgsneutral nach IFRS entstanden, so z. B. bei der Marktbewertung von Wertpapieren der Kategorie „zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte“, werden auch die latenten Steuern hierauf erfolgsneutral erfasst. Aus diesem Grunde werden Zuführungen zur Neubewertungsrücklage bzw. zum sonstigen Ergebnis (vgl. Punkt 8.7.1) stets netto, d. h. nach Abzug latenter Steuern, erfasst.

Eine Saldierung von aktiven und passiven latenten Steuern ist nach IFRS bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen verpflichtend, ansonsten aber verboten. In der Regel müssen die rechtliche Aufrechenbarkeit sowie eine entsprechende Fälligkeit der aktiven und passiven latenten Steuern vorliegen.

Nach HGB besteht ein Saldierungswahlrecht für aktive und passive latente Steuern.

2.4. Steuerliche Verlustvorträge

HGB

Steuerliche Verlustvorträge sind bei der Berechnung aktiver latenter Steuern anzusetzen, soweit eine Verlustverrechnung in den nächsten fünf Jahren zu erwarten ist (§ 274 Abs. 1 Satz 4 HGB). Ein steuerlicher Verlustvortrag resultiert aus negativen steuerlichen Ergebnissen in der Vergangenheit, die in den Folgejahren von entstehenden positiven Ergebnissen abgezogen werden dürfen und so die Bemessungsgrundlage für die Ertragsteuern vermindern. Insofern besteht wirtschaftlich am Abschlussstichtag die Erwartung auf eine zukünftige Steuererminderung, die sich erst dann realisiert, wenn in nachfolgenden Perioden wieder steuerliche Gewinne erzielt werden. In Deutschland sind steuerliche Verlustvorträge zeitlich unbegrenzt vortragsfähig.

Es existiert ein Aktivierungswahlrecht, sofern ein Überschuss an aktiven latenten Steuern über die passiven latenten Steuern besteht.

IFRS

Der Ansatz aktiver latenter Steuern setzt voraus, dass wahrscheinlich ein künftig zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, gegen das die noch nicht genutzten Steueransprüche verrechnet werden können (IAS 12.24). In IAS 12.36 werden Kriterien genannt, die bei der Einschätzung der Wahrscheinlichkeit zukünftiger zur Verfügung stehender zu versteuernder Ergebnisse zu berücksichtigen sind.

IAS 12 sieht abweichend zum HGB keine Begrenzung der Verlustverrechnung (aufgrund positiver Jahresergebnisse) auf einen Zeithorizont von fünf Jahren vor.

In der Praxis bereiten vor allem die Einschätzung beim erstmaligen Ansatz und die regelmäßige Neueinschätzung von aus unbegrenzt vortragsfähigen steuerlichen Verlustvorträgen entstandenen aktiven latenten Steuern erhebliche Schwierigkeiten.

Ein Wahlrecht zur Aktivierung steuerlicher Verlustvorträge besteht nach IFRS grundsätzlich nicht.

2.5. Bewertung

HGB und IFRS

Zur Berechnung der latenten Steuern sind die ermittelten Bilanzierungs- und Bewertungsdifferenzen zwischen Steuer- und HGB- bzw. IFRS-Bilanz mit dem relevanten Steuersatz zu multiplizieren. Der sich so ergebende Betrag stellt die aktive bzw. passive latente Steuer dar, die in der Bilanz auszuweisen ist.

Die Veränderung der latenten Steuern im Vergleich zum Ende der Vorperiode wird in der aktuellen Periode ergebniswirksam oder erfolgsneutral erfasst, je nachdem ob die zugrunde liegende Wertänderung ergebniswirksam oder ergebnisneutral entstanden ist. Per Saldo wirken sich also in jeder Periode nur die Veränderungen der latenten Steuern auf den latenten Steueraufwand bzw. -ertrag aus.

In Deutschland sind für Kapitalgesellschaften bei der Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes die folgenden Ertragsteuerarten zu berücksichtigen:

- Körperschaftsteuer (15%) und Solidaritätszuschlag auf die Körperschaftsteuer (5,5%), ergibt einen Steuersatz von 15,825%;
- Gewerbebeertragsteuer (ca. 14%).

Gegenwärtig liegt der Steuersatz zur Berechnung latenter Steuern in Deutschland in der Regel bei etwa 30%. Dieser Ertragsteuersatz wird für die folgenden Beispiele bei der Berechnung der latenten Steuern herangezogen.

Obwohl latente Steuern in vielen Fällen langfristiger Natur sind, erfolgt nach HGB und IFRS keine Abzinsung der entsprechenden steuerlichen Effekte.

Latente Steueransprüche sind an jedem Bilanzstichtag auf ihre Werthaltigkeit zu überprüfen. Ist es nicht wahrscheinlich, dass genügend zu versteuerndes Einkommen zur Verfügung stehen wird, um den latenten Steueranspruch zu nutzen, ist der latente Steueranspruch insoweit zu reduzieren. Wertaufholungen sind durchzuführen, sofern und soweit dies wieder wahrscheinlich ist.

2.6. Beispiel

2.6.1. Steuerliche Verlustvorträge (Beispiel 1)

In 01 erzielt die CFK AG annahmegemäß ein negatives zu versteuerndes Einkommen von T€ -400 (entspricht steuerlichen Verlustvorträgen). Da es zum Abschlussstichtag 01 wahrscheinlich ist, dass die CFK AG künftig steuerliche Gewinne erwirtschaften wird, sind im IFRS-Abschluss aktive latente Steuern zu bilden.

Nach HGB soll das Wahlrecht dahingehend ausgeübt werden, dass kein Überschuss an aktiven latenten Steuern angesetzt wird. Ein solcher Überschuss ist hier gegeben, so dass die steuerlichen Verluste in 01 nicht aktiviert werden.

Im Folgejahr 02 ermittelt die CFK AG annahmegemäß ein negatives zu versteuerndes Einkommen von T€ -3.500. Es wird jetzt nicht mehr damit gerechnet, dass in naher Zukunft die Verlustvorträge genutzt werden können.

In welcher Höhe sind aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge im IFRS-Abschluss zum 31. Dezember 01 und 02 zu bilden?

Mit einem Betrag von T€ 120 (= T€ 400 x 30%) werden aktive latente Steuern nach IFRS für die steuerlichen Verlustvorträge zum 31. Dezember 01 berücksichtigt.

Das Ergebnis nach IFRS fällt daher in 01 um T€ 120 höher aus als nach HGB, da der Sachverhalt handelsrechtlich aufgrund der Wahlrechtsausübung keine Auswirkung im HGB-Rechenwerk hat.

Buchung IFRS			Soll	Haben
1.1	31.12.01	Aktive latente Steuern	120	
		Latenter Steuerertrag		120

Für die in 01 gebildeten aktiven latenten Steuern ist in 02 nach IFRS eine Wertminderung vorzunehmen, da die steuerlichen Verlustvorträge in naher Zukunft wahrscheinlich nicht in Anspruch genommen werden können.

In 02 ist das IFRS-Ergebnis um T€ 120 niedriger als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
1.2	31.12.02	Latenter Steueraufwand (Wertminderung)	120	
		Aktive latente Steuern		120

3. Immaterielle Vermögensgegenstände/Vermögenswerte mit Ausnahme des Geschäfts- oder Firmenwerts

3.1. Rechtsgrundlagen

HGB

§ 247 Abs. 2 HGB, § 248 HGB, § 255 Abs. 2a HGB, § 268 Abs. 8 HGB

IFRS

IAS 38

3.2. Definitionen

HGB

Eine Definition im HGB existiert nicht. Nach § 247 Abs. 2 HGB sind beim Anlagevermögen nur die Gegenstände anzusetzen, die dem Geschäftsbetrieb dauernd zu dienen bestimmt sind. Es handelt sich um Vermögensgegenstände ohne körperliche Substanz. Der Begriff des Vermögensgegenstandes setzt voraus:

- einen wahrscheinlichen künftigen Nutzen,
- eine selbständige Bewertbarkeit und
- eine selbständige Verwertbarkeit.

IFRS

IAS 38.8 definiert einen immateriellen Vermögenswert als einen identifizierbaren, nicht-monetären Vermögenswert ohne physische Substanz.

Immaterielle Vermögenswerte müssen die Kriterien eines Vermögenswerts laut Rahmenkonzept (= Framework = F 4.4 (a)) erfüllen. Ein Vermögenswert ist eine Ressource, die aufgrund von Ereignissen der Vergangenheit in der Verfügungsmacht des Unternehmens steht, und von der erwartet wird, dass dem Unternehmen aus ihr künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt.

3.3. Ansatzkriterien

HGB

Für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände besteht ein Aktivierungswahlrecht. Ein Unternehmen kann Entwicklungskosten aktivieren, wenn mit hinreichender Wahrscheinlichkeit von der Entstehung eines Vermögensgegenstands ausgegangen werden kann. Diese wurden vom Unternehmen ganz oder zum wesentlichen Teil selbst geschaffen. Durch die Aktivierung der Kosten für die Entwicklung kann das Ergebnis zunächst wesentlich besser dargestellt werden, als wenn diese Kosten aufwandswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst werden.

Nach ihrer Aktivierung sind selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände/Vermögenswerte wieder abzuschreiben, so dass in Zukunft das Ergebnis durch den Umkehreffekt belastet wird.

Für in der Forschungsphase anfallende Aufwendungen besteht ein Aktivierungsverbot (§ 255 Abs. 2a HGB).

Zum Zweck des Gläubigerschutzes wird das Aktivierungswahlrecht von Entwicklungskosten mit einer Ausschüttungssperre gekoppelt. Gewinne dürfen nur ausgeschüttet werden, wenn die nach der Ausschüttung verbleibenden frei verfügbaren Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags mindestens den insgesamt angesetzten Beträgen abzüglich der hierfür gebildeten passiven latenten Steuern entsprechen (§ 268 Abs. 8 HGB).

IFRS

Es besteht eine Aktivierungspflicht für selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte, sofern eine Aktivierung nicht explizit verboten ist. Die Verbote gemäß IAS 38.63 entsprechen denen nach HGB. Die Aktivierung erfolgt dabei in Höhe der Entwicklungskosten (Herstellungskosten in der Entwicklungsphase). Forschungskosten hingegen sind generell als Aufwand zu erfassen.

Forschung ist die eigenständige und planmäßige Suche mit der Aussicht, zu neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen zu gelangen (IAS 38.8). Unter Forschung fallen Aktivitäten, die auf das Finden neuen Wissens ausgerichtet sind, oder die allgemeine Suche nach Alternativen für Materialien und Produkte.

Entwicklung ist die Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen auf einen Plan oder Entwurf für die Produktion von neuen oder beträchtlich verbesserten Materialien, Vorrichtungen, Produkten, Verfahren, Systemen oder Dienstleistungen. Die Entwicklung findet dabei vor Beginn der kommerziellen Produktion oder Nutzung statt (IAS 38.8). Im Rahmen von Entwicklungsaktivitäten werden beispielsweise Prototypen und Modelle entworfen oder Alternativen für Materialien oder Produkte getestet.

Die Aktivierung von Entwicklungskosten setzt die kumulative Erfüllung der folgenden sechs Kriterien voraus (IAS 38.57):

- Die Fertigstellung des immateriellen Vermögenswerts kann technisch soweit realisiert werden, dass er genutzt oder verkauft werden kann.
- Das Unternehmen beabsichtigt, den immateriellen Vermögenswert fertig zu stellen und ihn zu nutzen oder zu verkaufen.
- Das Unternehmen ist fähig, den immateriellen Vermögenswert zu nutzen oder zu verkaufen.
- Das Unternehmen kann u. a. die Existenz eines Markts für die Produkte des immateriellen Vermögenswerts oder für den immateriellen Vermögenswert an

sich oder, falls er intern genutzt werden soll, den Nutzen des immateriellen Vermögenswerts nachweisen.

- Adäquate technische, finanzielle und sonstige Ressourcen sind verfügbar, so dass die Entwicklung abgeschlossen und der immaterielle Vermögenswert genutzt oder verkauft werden kann.
- Das Unternehmen ist fähig, die dem immateriellen Vermögenswert während seiner Entwicklung zurechenbaren Ausgaben verlässlich zu bewerten.

Die dargestellten Kriterien sind ein typisches Beispiel für die Verwendung allgemein formulierter, schwer fassbarer Vorgaben nach IFRS. Es existiert zwar kein gesetzliches Wahlrecht zur Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögenswerte, jedoch bestehen erhebliche Umsetzungsspielräume, so dass ein faktisches Wahlrecht vorliegt.

3.4. Erstbewertung

HGB

Die Erstbewertung immaterieller Vermögensgegenstände erfolgt zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB).

IFRS

Nach IAS 38.24 sind erworbene immaterielle Vermögenswerte im Zugangszeitpunkt mit ihren Anschaffungskosten zu bewerten.

Bei selbst erstellten immateriellen Vermögenswerten sind alle der Herstellung direkt zuordenbaren Kosten zu aktivieren (IAS 38.66).

3.5. Folgebewertung

HGB

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind bei einem immateriellen Vermögensgegenstand mit zeitlich bestimmter Nutzungsdauer planmäßig abzuschreiben (§ 253 Abs. 3 HGB).

Eine Neubewertung über die Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinaus ist nicht zulässig (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB).

Bei der Bestimmung von außerplanmäßigen Abschreibungen ist die Dauer einer Wertminderung entscheidend. Sofern zum Bilanzstichtag eine dauerhafte Wertminderung auf den niedrigeren beizulegenden Wert existiert, muss sowohl bei immateriellen Vermögensgegenständen mit bestimmter als auch unbestimmter Nutzungsdauer auf diesen niedrigeren beizulegenden Wert außerplanmäßig abgeschrieben werden. Bei vorübergehender Wertminderung darf keine außerplanmäßige Abschreibung erfolgen (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB).

IFRS

Bei der Folgebewertung existiert nach IFRS ein Wahlrecht zwischen der Anschaffungs-/Herstellungskostenmethode oder der Neubewertungsmethode.

Im Rahmen der Anschaffungs-/Herstellungskostenmethode dürfen keine Wertsteigerungen über die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinaus erfasst werden.

Immaterielle Vermögenswerte mit bestimmter Nutzungsdauer müssen planmäßig über die voraussichtliche Nutzungsdauer abgeschrieben werden. Eine spezielle Methode zur planmäßigen Abschreibung wird durch IFRS nicht vorgegeben. Meist wird in der Praxis bei immateriellen Vermögenswerten auf die lineare Abschreibungsmethode zurückgegriffen. Immaterielle Vermögenswerte mit unbestimmter Nutzungsdauer werden nicht planmäßig abgeschrieben.

Bei der Neubewertungsmethode werden die immateriellen Vermögenswerte in regelmäßigen Abständen mit dem jeweiligen beizulegenden Zeitwert bewertet, wenn für diese ein aktiver Markt besteht. Der beizulegende Zeitwert wird selbst dann verwendet, wenn dieser höher liegen sollte als die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Er ist aus dem beobachtbaren Marktpreis eines aktiven Marktes abzulesen, der sich u. a. durch jederzeit vertragswillige Verkäufer und öffentlich verfügbare Preise auszeichnet (z. B. für CO₂-Emissionszertifikate). In der Praxis liegen diese Voraussetzungen häufig nicht vor, so dass die Methode kaum Anwendung findet.

Eine Neubewertung muss nicht zu jedem Bilanzstichtag erfolgen. Sie ist aber mit solcher Regelmäßigkeit durchzuführen, dass der Buchwert des neu bewerteten immateriellen Vermögenswerts nicht wesentlich von seinem beizulegenden Zeitwert abweicht (IAS 38.75).

Auch im Rahmen der Neubewertungsmethode erfolgt eine planmäßige Abschreibung der Vermögenswerte über die erwartete Nutzungsdauer.

Wertänderungen oberhalb der fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten werden erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis innerhalb des Eigenkapitals (Neubewertungsrücklage) berücksichtigt.

Sofern zum Bilanzstichtag ein niedrigerer erzielbarer Betrag als die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten existiert, muss bei der Anschaffungs-/Herstellungskostenmethode und bei der Neubewertungsmethode eine erfolgswirksame Wertminderung vorgenommen werden (IAS 36). Der erzielbare Betrag wird in IAS 36.6 definiert als das Maximum aus dem beizulegenden Zeitwert eines Vermögenswerts abzüglich der Verkaufskosten und dessen Nutzungswert. Der beizulegende Zeitwert abzüglich der Kosten der Veräußerung ist der Betrag, der durch den Verkauf eines Vermögenswerts in einer Transaktion zu Marktbedingungen zwischen

sachverständigen, vertragswilligen Parteien nach Abzug der Veräußerungskosten erzielt werden könnte. Er stellt damit einen objektiven, vom Markt abgeleiteten Wertmaßstab dar. Als Nutzungswert wird der Barwert der künftigen Zahlungsmittelüberschüsse bezeichnet, die voraussichtlich aus einem Vermögenswert dem Unternehmen zufließen. Er gibt den subjektiven, in der spezifischen Situation des Unternehmens erzielbaren Betrag wider.

Der Barwert ist der heutige Wert zukünftiger Zahlungen unter Annahme einer bestimmten Verzinsung. Durch die Ermittlung des Barwerts werden Zahlungen, die zu unterschiedlichen Zeitpunkten entstehen, vergleichbar gemacht. Zur Berechnung des Barwerts eines Zahlungsstroms werden die einzelnen Ein- bzw. Auszahlungen mit einem laufzeit- und risikoäquivalenten Kalkulationszinssatz abgezinst (diskontiert). Die Diskontierung berücksichtigt den Umstand, dass der heutige Wert einer Zahlung sowohl für den Zahlungspflichtigen als auch für den Zahlungsempfänger umso geringer ist, je später diese Zahlung fällig wird. Die Formel für den Barwert (BW_0) lautet:

$$BW_0 = \sum_{t=1}^n \frac{C_t}{(1+i)^t} \text{ mit } C_t = \text{künftige Zahlungen, } i = \text{Zinssatz und } t = \text{Perioden.}$$

3.6. Latente Steuern

In der Steuerbilanz besteht ein Ansatzverbot für nicht entgeltlich erworbene Wirtschaftsgüter (§ 5 Abs. 2 EStG), also auch für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände. Ebenso ist eine Neubewertung nicht möglich. Diese Abweichungen führen ggf. zum Ansatz latenter Steuern nach HGB und IFRS.

3.7. Beispiele

3.7.1. Patent (Beispiel 2)

Die CFK AG konnte Anfang Juli 01 ein neues Produktionsverfahren patentieren lassen. Im Rahmen der Entwicklung des Verfahrens sind von Januar bis Juni 01 aktivierungsfähige Aufwendungen in Höhe von T€ 500 (Materialaufwand T€ 100, Personalaufwand T€ 250 und sonstige betriebliche Aufwendungen T€ 150) entstanden. Die CFK AG möchte das Patent nicht veräußern, sondern selbst nutzen, wobei die voraussichtliche Nutzungsdauer auf fünf Jahre geschätzt wird. Einen aktiven Markt für Patente gibt es nicht (IAS 38.78).

Die CFK AG aktiviert im handelsrechtlichen Jahresabschluss die Entwicklungskosten nicht (Wahlrecht). Im Einzelabschluss nach IFRS ist sie dazu verpflichtet. Die Neubewertungsmethode darf nicht angewendet werden, da mangels eines aktiven Markts für das Patent der beizulegende Zeitwert nicht ermittelt werden kann.

Wie erfolgen die Bilanzierung und die Verbuchung im Abschluss nach HGB und IFRS in 01 bzw. 02?

Die angefallenen Aufwendungen werden nach HGB und IFRS in gleicher Weise in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst. Es wird davon ausgegangen, dass die Beträge bereits über die Bank bezahlt wurden.

Die entsprechende Bilanzposition nach HGB heißt „Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks“ und umfasst Zahlungsmittel. Nach IFRS werden Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente unter „Liquide Mittel“ ausgewiesen. Als Zahlungsmitteläquivalente gelten kurzfristige, äußerst liquide Geldanlagen mit einer Restlaufzeit von bis zu drei Monaten ab dem Erwerbszeitpunkt (z. B. Termingelder). Daher ist die Bilanzposition nach IFRS etwas umfassender als der Bilanzposten nach HGB.

Buchung HGB und IFRS			Soll	Haben
2.1	01.01.01	Materialaufwand	100	
	- 30.06.01	Personalaufwand	250	
		Sonstiger betrieblicher Aufwand	150	
		Bank/Liquide Mittel		500

Im IFRS-Rechenwerk erfolgen die Aktivierung der Entwicklungskosten zum 1. Juli 01 sowie die planmäßige Abschreibung für ein halbes Jahr ($T€ 500 / 5 \text{ Jahre} = T€ 100$; anteilige Berücksichtigung für 6 Monate: $T€ 100 / 12 \text{ Monate} \times 6 \text{ Monate} = T€ 50$).

Buchung IFRS			Soll	Haben
2.2	01.07.01	Aktiviert Entwicklungskosten	500	
		Andere aktivierte Eigenleistungen		500
2.3	31.12.01	Planmäßige Abschreibungen	50	
		Aktiviert Entwicklungskosten		50

Zum 31. Dezember 01 werden aktivierte Entwicklungskosten von T€ 450 in der IFRS-Bilanz gezeigt. In der Handelsbilanz sowie in der Steuerbilanz erfolgt der Ansatz mit T€ 0. Nach IFRS sind daher passive latente Steuern in Höhe von $T€ 450 \times 30\% = T€ 135$ zu erfassen.

In Summe fällt das Ergebnis nach IFRS in 01 um T€ 315 ($= T€ 450 - T€ 135$) höher aus als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
2.4	31.12.01	Latenter Steueraufwand	135	
		Passive latente Steuern		135

In 02 werden die planmäßigen Abschreibungen von T€ 100 gebucht, so dass sich der IFRS-Wert auf T€ 350 zum 31. Dezember 02 beläuft. Die passiven latenten Steuern vermindern sich von T€ 135 um T€ 30 auf T€ 105 ($= T€ 350 \times 30\%$).

Das IFRS-Ergebnis des Jahres 02 ist in Summe um T€ 70 niedriger als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
2.5	31.12.02	Planmäßige Abschreibungen	100	
		Aktivierte Entwicklungskosten		100
2.6	31.12.02	Passive latente Steuern	30	
		Latenter Steuerertrag		30

3.7.2. Marktfähige Lizenz (Beispiel 3)

Zum 1. Januar 01 erwirbt die CFK AG für T€ 250 eine marktfähige Lizenz mit einer Restlaufzeit von fünf Jahren. Über diesen Zeitraum soll eine lineare Abschreibung erfolgen. Zum 31. Dezember 01 hat die Lizenz einen beizulegenden Zeitwert auf einem aktiven Markt von T€ 300, zum 31. Dezember 02 liegen keine neueren Erkenntnisse vor. Nach IFRS soll die Neubewertungsmethode Anwendung finden.

Wie erfolgen die Bilanzierung und die Verbuchung im Abschluss nach HGB und IFRS in 01 bzw. 02?

Die Lizenz wird mit den Anschaffungskosten zum 1. Januar 01 aktiviert. Zum 31. Dezember 01 ist die Jahresabschreibung von T€ 50 (= T€ 250 / 5 Jahre) nach HGB und IFRS vorzunehmen.

Buchung HGB und IFRS			Soll	Haben
3.1	01.01.01	Lizenz	250	
		Bank/Liquide Mittel		250
3.2	31.12.01	Planmäßige Abschreibungen	50	
		Lizenz		50

Im Rahmen der Neubewertung nach IFRS zum 31. Dezember 01 wird der beizulegende Zeitwert von T€ 300 angesetzt. Zu diesem Zweck wird der Restbuchwert von T€ 200 (= T€ 250 – T€ 50) erfolgsneutral über das sonstige Ergebnis auf T€ 300 aufgestockt. Die Differenz wird im Eigenkapital erfasst (sonstiges Ergebnis/Neubewertungsrücklage).

In der Steuerbilanz wird die Neubewertung nicht durchgeführt. Daher ist auf die Buchwertabweichung von T€ 100 (= T€ 300 – T€ 200) eine passive latente Steuer nach IFRS erfolgsneutral (sonstiges Ergebnis/Neubewertungsrücklage) zu berücksichtigen, da auch die Neubewertungsrücklage ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst wurde. Sie beläuft sich auf T€ 30 (= T€ 100 x 30%).

Ergebnisunterschiede ergeben sich nach HGB und IFRS in 01 nicht, jedoch ist das Eigenkapital gemäß IFRS um T€ 70 (= T€ 100 – T€ 30) höher als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
3.3	31.12.01	Lizenz	100	
		Sonstiges Ergebnis/ Neubewertungsrücklage		100
3.4	31.12.01	Latente Steuern (sonstiges Ergebnis)/ Neubewertungsrücklage	30	
		Passive latente Steuern		30

Die planmäßige Abschreibung nach HGB wird in 02 fortgesetzt. Der Restbuchwert nach Handelsrecht beläuft sich auf T€ 150.

Buchung HGB			Soll	Haben
3.5	31.12.02	Planmäßige Abschreibungen	50	
		Lizenz		50

Nach IFRS erhöht sich die planmäßige Abschreibung in 02 um T€ 25 auf T€ 75 (= T€ 300 / 4 Jahre Restnutzungsdauer). Der Restbuchwert nach IFRS beträgt jetzt T€ 225. Die passiven latenten Steuern vermindern sich von T€ 30 um T€ 8 auf T€ 22 (= (T€ 225 – T€ 150) x 30%). Dies geschieht erfolgswirksam, da auch die höheren Abschreibungen des aufgewerteten Vermögenswerts erfolgswirksam realisiert werden.

Das IFRS-Ergebnis ist um T€ 17 (= T€ 75 – T€ 50 – T€ 8) niedriger als nach HGB.

Die Auflösung der Neubewertungsrücklage hat erfolgsneutral gegen die Gewinnrücklagen zu erfolgen. Hierbei besteht die Möglichkeit, die gesamte Rücklage bei Veräußerung oder in Höhe der Differenz (T€ 25) zwischen der Abschreibung auf Basis der Neubewertung (T€ 75) und der Abschreibung auf Basis der Anschaffungskosten (T€ 50) sukzessiv über die Nutzungsdauer zu realisieren (IAS 38.87). Hier wird letzteres Verfahren gewählt. Zusätzlich sind die damit verbundenen latenten Steuern (T€ 8) abzuziehen (IAS 12.64), so dass die Zuführung zu den Gewinnrücklagen „net of tax“ erfolgt.

Das IFRS-Eigenkapital ist daher zum 31. Dezember 02 um T€ 53 (= T€ 100 – T€ 30 – T€ 17) höher als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
3.6	31.12.02	Planmäßige Abschreibungen	75	
		Lizenz		75
3.7	31.12.02	Passive latente Steuern	8	
		Latenter Steuerertrag		8
3.8	31.12.02	Neubewertungsrücklage	17	
		Gewinnrücklagen		17

4. Sachanlagen

4.1. Rechtsgrundlagen

HGB

§ 247 Abs. 2 HGB, § 253 Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 HGB, § 255 Abs. 1 bis 3 HGB

IFRS

IAS 16, IAS 20, IAS 23, IFRS 5

4.2. Definitionen

HGB

Vgl. Punkt 3.2

IFRS

Sachanlagen sind materielle Vermögenswerte, die erwartungsgemäß länger als eine Periode für Zwecke der Herstellung oder der Lieferung von Gütern und Dienstleistungen, zur Vermietung an Dritte oder für Verwaltungszwecke gehalten werden (IAS 16.6).

4.3. Ansatzkriterien

HGB

Sachanlagen sind aktivierungspflichtig, wenn sie

- die Eigenschaften eines Vermögensgegenstands besitzen (vgl. Punkt 3.2) und
- dem Kaufmann sachlich und personell zurechenbar sind.

IFRS

Sachanlagen müssen wie immaterielle Vermögenswerte die Kriterien eines Vermögenswerts erfüllen (vgl. Punkt 3.2). Ein Vermögenswert ist nach IAS 16.7 ansatzpflichtig, wenn

- der künftige wirtschaftliche Nutzen wahrscheinlich (more likely than not) ist und
- die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zuverlässig bestimmbar sind.

4.3.1. Komponentenansatz

HGB

Ein Komponentenansatz analog zu IAS 16 ist nicht im HGB geregelt. Er ist in der Literatur umstritten. Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW) sieht ihn aber als eine zulässige modifizierte Methode der handelsrechtlichen planmäßigen Abschreibungen an, wenn physisch separierbare Komponenten ausgetauscht wer-

den, die in Relation zum gesamten Vermögensgegenstand wesentlich sind (IDW RH HFA 1.016).

Großreparaturen sind nach Auffassung des IDW mangels physischer Separierbarkeit vom Komponentenansatz ausgeschlossen.

IFRS

Nach IFRS sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für einen Vermögenswert für Zwecke der Folgebewertung grundsätzlich in mehrere Komponenten aufzuteilen, sofern die jeweiligen Komponenten von erheblichem Wert sind (mehr als 5% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten) und unterschiedliche Nutzungsdauern aufweisen oder im Ausnahmefall für die jeweiligen Komponenten unterschiedliche Abschreibungsmethoden aufgrund des abweichenden Nutzenverlaufs angemessen sind (IAS 16.43 ff.). Dies betrifft z. B. Flugzeuge (Unterteilung in Flugzeugrumpf, Cockpit, Fahrwerk, Triebwerke, Bordküche, Bestuhlung etc.), Züge, Schiffe, Gebäude oder Produktionsanlagen.

Aktivierbar und separat abzuschreiben sind ebenfalls regelmäßig durchgeführte Großreparaturen und Wartungen, die eine Bedingung für die Fortführung der Nutzung des Vermögenswertes sind (IAS 16.14). Gewöhnliche Instandhaltungsmaßnahmen und unwesentliche Reparaturen sind als Sofortaufwand zu behandeln (IAS 16.12).

4.3.2. Fremdkapitalkosten

HGB

Fremdkapitalkosten unterliegen im HGB einem Aktivierungswahlrecht, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung eines Vermögensgegenstands entfallen (§ 255 Abs. 3 Satz 2 HGB).

Nach dem Gesetzeswortlaut sind keine Fremdkapitalkosten bei Anschaffungsvorgängen zu erfassen. Es existieren jedoch andere Auffassungen in der Literatur, die von einer Aktivierung von Fremdkapitalkosten auch bei Anschaffungen ausgehen (z. B. Neuanlagen, die mit längerer Bauzeit durch Anzahlungen finanziert werden).

IFRS

Es besteht eine Pflicht zur Aktivierung anschaffungs- bzw. herstellungsbezogener Fremdkapitalkosten (IAS 23.8), sofern ein qualifizierter Vermögenswert angeschafft oder hergestellt wird. Hierbei handelt es sich um einen Vermögenswert für den ein beträchtlicher Zeitraum erforderlich ist, um ihn in seinen beabsichtigten gebrauchsfähigen oder verkaufsfähigen Zustand zu versetzen (IAS 23.5). Wann ein beträchtlicher Zeitraum vorliegt, ist in der Literatur und Praxis nicht unumstritten. Bei Zeiträumen über zwölf Monaten wird ein qualifizierter Vermögenswert üblicherweise bejaht. Teilweise werden aber auch kürzere Zeiträume von über sechs Monaten als ausreichend er-

achtet. Typische Beispiele für qualifizierte Vermögenswerte sind Betriebsgebäude oder Fertigungsanlagen.

Im Falle einer gezielten Mittelaufnahme sind die Finanzierungsmaßnahmen als unmittelbar zuzurechnende Fremdkapitalkosten zu erfassen. Fehlt es an einer Projektfinanzierung sind die zu aktivierenden Fremdkapitalkosten durch einen Finanzierungskostensatz zu ermitteln (gewogener Durchschnittssatz der Fremdkapitalkosten).

4.3.3. Rückbauverpflichtungen

HGB

Nach Auffassung des Gesetzgebers verbietet der handelsrechtliche Begriff des Vermögensgegenstands eine Aktivierung von künftigen Abbruch-, Abräum-, Wiederherstellungs- und/oder Rückbauverpflichtungen (in Summe bezeichnet als Rückbauverpflichtungen), d. h. eine Sachanlage ist nicht mehr wert, weil sie irgendwann abgerissen oder entsorgt wird. In der Praxis werden Rückstellungen für diese Kosten sukzessive aufwandswirksam über den Zeitablauf angesammelt.

IFRS

Sind mit der Anschaffung oder Herstellung einer Sachanlage untrennbar künftige Rückbauverpflichtungen verbunden, sind diese gemäß IAS 16.16 (c) und IAS 16.18 in die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Sachanlage einzurechnen, sofern die künftige Verpflichtung nach IAS 37 rückstellungspflichtig ist. Dies gilt z. B. für Mietereinbauten, wenn der Mieter nach Ablauf der Mietzeit verpflichtet ist, den ursprünglichen Mietzustand wiederherzustellen und die Mietereinbauten zu beseitigen. Die Rückstellung ist im Falle eines wesentlichen Zinseffekts mit dem Barwert zu bewerten und im Folgenden aufzuzinsen. Dies führt zu erhöhten Abschreibungen während der Nutzung des Anlagegutes und zu einem Zinsaufwand aus der Aufzinsung der Rückstellung.

4.3.4. Zuwendungen der öffentlichen Hand

Unter der öffentlichen Hand werden Behörden von Bund, Ländern und Gemeinden, Institutionen mit hoheitlichen Aufgaben und ähnliche nationale und internationale Körperschaften verstanden. Zuwendungen der öffentlichen Hand sind Unterstützungsleistungen, die an ein Unternehmen gewährt werden.

HGB

Nach der Nettomethode sind Zuwendungen für einen Vermögensgegenstand von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen, wobei der reduzierte Betrag der planmäßigen Abschreibung zu Grunde zu legen ist. Nach der Bruttomethode ist erfolgsneutral ein Passivposten zu bilden, der erfolgswirksam über die Nutzungsdau-

er aufgelöst wird. Alternativ ist auch die sofortige Vereinnahmung des Ertrags zum Zeitpunkt der Zuschussgewährung möglich.

IFRS

Öffentliche Investitionszuschüsse und -zulagen für Anlagevermögen sind nach IAS 20.24 ff. verpflichtend über die wirtschaftliche Nutzungsdauer des erworbenen Anlagegutes zu verteilen. Hinsichtlich der Bilanzierung des Zuschusses besteht ein Wahlrecht. Nach der Nettomethode sind Zuwendungen für Vermögenswerte von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen, wobei der reduzierte Betrag der planmäßigen Abschreibung zu Grunde zu legen ist. Nach der Bruttomethode werden die Zuwendungen erfolgsneutral durch die Bildung eines Passivpostens erfasst, der erfolgswirksam über die Nutzungsdauer aufgelöst wird. In der Gewinn- und Verlustrechnung wird die Zuwendung über die verminderte Abschreibung bzw. über die ertragswirksame Vereinnahmung des Zuschusses über die Nutzungsdauer des Vermögenswerts berücksichtigt.

4.3.5. Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte

HGB

Das HGB enthält hierzu keine expliziten Regelungen.

IFRS

Durch die Neupositionierung von Unternehmen kann es zur Veräußerung von Vermögenswerten (Grundstücke, Gebäude, Maschinen etc.) oder Geschäftsbereichen kommen. In den dann vorgelegten Abschlüssen sind aufgrund der Änderung des Umfangs der Geschäftstätigkeit die dargestellten Jahre nicht mehr uneingeschränkt miteinander vergleichbar. Darüber hinaus sind die Stakeholder daran interessiert:

- mit welchen Teilen des Geschäfts zukünftig nicht mehr zu rechnen ist,
- wie in den zu veräußernden Bereichen die wirtschaftliche Lage war, und
- welche Auswirkungen sich auf den Abschluss ergeben.

Ein langfristiger Vermögenswert bzw. eine Gruppe von Vermögenswerten (z. B. Produktionsgebäude mit allen darin enthaltenen Anlagen inklusive der direkt in Verbindung stehenden Schulden, die gemeinsam in einer einzigen Transaktion veräußert werden) muss nach IFRS 5.7 ff. dann als zur Veräußerung vorgesehen klassifiziert werden, wenn der Vermögenswert in seinem gegenwärtigen Zustand zu marktüblichen Bedingungen unmittelbar veräußert werden kann und der Verkauf höchstwahrscheinlich ist. Dabei wird der Verkauf als höchstwahrscheinlich angesehen, wenn die folgenden Kriterien kumulativ erfüllt sind:

- Das Management muss verbindlich einem Veräußerungsplan zugestimmt haben.

- Die Suche nach einem Käufer sowie sonstige, für den Verkauf notwendige Handlungen wurden aktiv in Angriff genommen.
- Der geforderte Preis steht in angemessenem Verhältnis zum gegenwärtigen Marktpreis des Vermögenswerts.
- Es wird davon ausgegangen, dass der Verkauf innerhalb eines Jahres abgeschlossen sein wird.
- Wesentliche Änderungen oder eine Aufgabe des Plans sind unwahrscheinlich.

4.4. Erstbewertung

HGB

Die Erstbewertung von Sachanlagen erfolgt zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB).

IFRS

Das Sachanlagevermögen wird nach IFRS bei der Erstbewertung mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet. Die Anschaffungskosten umfassen den Anschaffungspreis abzüglich Anschaffungspreisminderungen sowie direkt zurechenbare Anschaffungsnebenkosten. Zu den Herstellungskosten gehören Material- und Fertigungseinzelkosten sowie die produktionsbedingten Gemeinkosten. Finanzierungskosten sind gemäß IAS 23 zu aktivieren.

4.5. Folgebewertung

HGB

Es sind die fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten unter Berücksichtigung planmäßiger, ggf. außerplanmäßiger Abschreibungen (§ 255 Abs. 3 HGB) anzusetzen (vgl. Punkt 2.5).

Eine Neubewertung ist nach HGB nicht zulässig.

IFRS

Die Folgebewertung kann pro Klasse von Sachanlagen nach der Anschaffungs-/Herstellungskostenmethode oder nach der Neubewertungsmethode durchgeführt werden.

Bei der Anschaffungs-/Herstellungskostenmethode werden die Anschaffungs-/Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen sowie um Wertminderungen/Wertaufholungen gemäß IAS 36 fortgeführt.

Die Vorschriften zur Neubewertung sind nach IFRS nicht einheitlich, sondern unterscheiden sich wie folgt:

- Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien (IAS 40): Hierbei handelt es sich um im Eigentum des Unternehmens stehende Immobilien (Grundstücke, Gebäude

oder Gebäudeteile), die zur Erzielung von Mieteinnahmen und/oder zum Zwecke der Wertsteigerung gehalten werden (vgl. Punkt 5).

- Sachanlagen (IAS 16): Hierzu zählen neben den normalen Sachanlagen auch – in Abgrenzung zu den als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien – betrieblich genutzte Grundstücke, Gebäude oder Gebäudeteile.

Eine Neubewertung darf nicht separat für jeden einzelnen Vermögenswert erfolgen, sondern sie muss jeweils für eine ganze Gruppe von Vermögenswerten (wie z. B. unbebaute Grundstücke, Gebäude, Maschinen, Kraftfahrzeuge) durchgeführt werden (IAS 16.36 f.). Darüber hinaus sind Neubewertungen nicht zu jedem Bilanzstichtag, sondern mit hinreichender Regelmäßigkeit durchzuführen, um wesentliche Abweichungen zwischen Buchwert und aktuellem beizulegenden Zeitwert zu vermeiden (IAS 16.34). Im Allgemeinen wird von einem Zeitabstand zwischen den Marktbewertungen von drei bis fünf Jahren ausgegangen.

Auch im Rahmen der Neubewertungsmethode erfolgt eine planmäßige Abschreibung der Vermögenswerte über die erwartete Nutzungsdauer.

Wertänderungen oberhalb der fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten werden erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis innerhalb des Eigenkapitals (Neubewertungsrücklage) berücksichtigt.

Sofern zum Bilanzstichtag ein niedrigerer erzielbarer Betrag als die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten existiert, muss bei der Anschaffungs-/Herstellungskostenmethode und bei der Neubewertungsmethode eine erfolgswirksame Wertminderung vorgenommen werden (IAS 36).

Ein zur Veräußerung vorgesehener Vermögenswert bzw. eine Gruppe ist mit dem niedrigeren Wert aus dem Buchwert oder dem beizulegenden Zeitwert abzüglich der Veräußerungskosten zu bewerten (IFRS 5.15). Eine hieraus resultierende Wertminderung ist erfolgswirksam zu erfassen (IFRS 5.37). Die zur Veräußerung vorgesehenen Vermögenswerte sind nicht mehr länger planmäßig abzuschreiben (IFRS 5.25). Die betroffenen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten sind in der Bilanz separat auszuweisen.

4.6. Latente Steuern

Eine Neubewertung ist in der Steuerbilanz nicht möglich. Der Komponentenansatz ist im Steuerrecht nicht anwendbar. Fremdkapitalzinsen und Rückbauverpflichtungen im Rahmen der Anschaffung bzw. Herstellung werden entsprechend dem Handelsrecht behandelt. Diese Abweichungen führen ggf. zum Ansatz latenter Steuern nach HGB und IFRS.

4.7. Beispiele

4.7.1. Komponentenansatz (Beispiel 4)

Am 1. Januar 01 kauft die CFK AG ein Gebäude für T€ 3.500. In dem Kaufpreis sind T€ 600 für Personenfahrstühle enthalten, die alle 10 Jahre ersetzt werden. Daneben entfällt auf das Dach ein Betrag von T€ 400, das eine Haltbarkeit von 20 Jahren aufweist. Das Gebäude selbst soll 50 Jahre genutzt werden. Die Personenfahrstühle und das Dach stellen Komponenten des Gebäudes dar und sind nach IFRS getrennt abzuschreiben. Nach HGB wird der Komponentenansatz nicht gewählt und das Gebäude einheitlich über 50 Jahre entsprechend der Behandlung im Steuerrecht abgeschrieben.

Wie erfolgen die Bilanzierung und die Verbuchung im Abschluss nach HGB und IFRS in 01 und 02?

Das Gebäude wird nach HGB und IFRS mit dem kompletten Kaufpreis aktiviert.

Buchung HGB			Soll	Haben
4.1	01.01.01	Gebäude/Sachanlagen	3.500	
		Bank		3.500

Zur Umsetzung des Komponentenansatzes ist das Gebäude nach IFRS zum 1. Januar 01 in der Anlagenbuchhaltung in drei Anlagenpositionen aufzuteilen. Ungeachtet der Untergliederung des Gebäudes in der Anlagenbuchhaltung für Zwecke der Folgebewertung ist in der Bilanz weiterhin ein Vermögenswert Gebäude auszuweisen.

Buchung IFRS			Soll	Haben
4.2	01.01.01	Gebäude/Personenfahrstühle/ Sachanlagen	600	
		Gebäude/Dach/Sachanlagen	400	
		Gebäude/Rest/Sachanlagen	2.500	
		Liquide Mittel		3.500

Das Gebäude wird nach HGB über 50 Jahre abgeschrieben. Somit ergibt sich ein Abschreibungsbetrag für 01 in Höhe von T€ 70 (= T€ 3.500 / 50 Jahre). Der Restbuchwert beläuft sich zum 31. Dezember 01 auf T€ 3.430. Dies entspricht auch dem Buchwert in der Steuerbilanz.

Buchung HGB			Soll	Haben
4.3	31.12.01	Planmäßige Abschreibungen	70	
		Gebäude/Sachanlagen		70

Die Personenfahrstühle im Gebäude werden nach IFRS über 10 Jahre abgeschrieben. Somit ergibt sich ein Abschreibungsbetrag für 01 in Höhe von T€ 60 (= T€ 600 / 10 Jahre). Entsprechend wird für das Dach (Abschreibung T€ 20 = T€ 400 / 20 Jah-

re) und für das restliche Gebäude (Abschreibung T€ 50 = T€ 2.500 / 50 Jahre) verfahren. Der Restbuchwert beläuft sich zum 31. Dezember 01 auf T€ 3.370.

Auf den unterschiedlichen Wertansatz in der IFRS-Bilanz und der Steuerbilanz sind aktive latente Steuern in Höhe von T€ 18 (= (T€ 3.430 – T€ 3.370) x 30%) zu bilden, da der Buchwert in der Steuerbilanz höher ist als in der IFRS-Bilanz. Den um T€ 60 höheren Abschreibungen nach IFRS steht damit eine künftige Steuerentlastung von T€ 18 gegenüber. Dieser Vorteil wird über die Bildung der aktiven latenten Steuern berücksichtigt.

In Summe fällt das Ergebnis nach IFRS in 01 um T€ 42 (= T€ 130 – T€ 18 – T€ 70) niedriger aus als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
4.4	31.12.01	Planmäßige Abschreibungen	130	
		Gebäude/Personenfahrstühle/ Sachanlagen		60
		Gebäude/Dach/Sachanlagen		20
		Gebäude/Rest/Sachanlagen		50
4.5	31.12.01	Aktive latente Steuern	18	
		Latenter Steuerertrag		18

Die Buchungen des Jahres 01 wiederholen sich in 02:

Buchung HGB			Soll	Haben
4.6	31.12.02	Planmäßige Abschreibungen	70	
		Gebäude/Sachanlagen		70

Buchung IFRS			Soll	Haben
4.7	31.12.02	Planmäßige Abschreibungen	130	
		Gebäude/Personenfahrstühle/ Sachanlagen		60
		Gebäude/Dach/Sachanlagen		20
		Gebäude/Rest/Sachanlagen		50
4.8	31.12.02	Aktive latente Steuern	18	
		Latenter Steuerertrag		18

4.7.2. Fremdkapitalkosten (Beispiel 5)

Die CFK AG plant auf einem bereits dem Unternehmen gehörenden Grundstück die Errichtung eines neuen Fertigungsgebäudes (Nutzungsdauer 25 Jahre). Hierfür werden voraussichtliche Anschaffungskosten von T€ 20.000 veranschlagt. Am 1. Februar 01 wird mit dem Bau begonnen. Der Auftrag wurde an einen Generalübernehmer vergeben. Die erforderlichen Arbeiten sind am 31. Dezember 01 beendet worden (Abnahme). Die Inbetriebnahme erfolgte zum 1. Januar 02. An den Generalübernehmer wurden zum 28. Februar 01 T€ 5.000, zum 30. Juni 01 T€ 10.000 und zum 31. Dezember 01 T€ 5.000 geleistet.

Für die Finanzierung des Bauvorhabens nahm die CFK AG zum 28. Februar 01 einen zusätzlichen Kredit von T€ 20.000 bei der Bank auf (gezielte Mittelaufnahme). Der Zinssatz beträgt 5%. Die Inanspruchnahme des Kredits erfolgt nach Maßgabe der für die Errichtung erforderlichen Zahlungen. In den ersten fünf Jahren ist der Kredit tilgungsfrei (langfristige Finanzierung). Die Zinsabrechnung erfolgt zum Jahresende und ist sofort fällig.

Die Fremdkapitalkosten für den Anschaffungsvorgang werden nach HGB und Steuerrecht nicht aktiviert.

Wie ermitteln sich die aktivierungspflichtigen Anschaffungskosten und die Abschreibungen nach HGB und IFRS in 01 und 02? Wie erfolgt die Verbuchung in den Abschlüssen?

Es handelt sich um einen qualifizierten Vermögenswert gemäß IFRS.

Im Folgenden ist nach IFRS der gewichtete Wert der Zahlungen im Errichtungszeitraum zu ermitteln. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Kredit sukzessive im Ausmaß des Baufortschritts in Anspruch genommen wird (Zinsnummern = Betrag x Monate / 12). Der Aktivierungszeitraum umfasst den 28. Februar bis 31. Dezember 01.

Zahlungsdatum	Betrag T€	Aktivierungs- monate	Gewichteter Wert (Zinsnummern) Berechnung	Gewichteter Wert (Zinsnummern) T€
28.02.01	5.000	10	= T€5.000 x 10 Mon. / 12 Mon.	4.167
30.06.01	10.000	6	= T€10.000 x 6 Mon. / 12 Mon.	5.000
31.12.01	5.000	0	= T€5.000 x 0 Mon. / 12 Mon.	0
	<u>20.000</u>			<u>9.167</u>

Die aktivierungspflichtigen Zinsen gemäß IFRS (5%) errechnen sich wie folgt:

Zinsnummern T€		Zinsen T€
9.167	x 5%	458

Die Zahlungen an den Generalübernehmer werden zu den Terminen durch Inanspruchnahme des Kredits geleistet.

Die zugehörige Bilanzposition nach HGB heißt „Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten“. Nach IFRS werden diese unter „Finanzverbindlichkeiten“ ausgewiesen. Die Finanzverbindlichkeiten nach IFRS umfassen neben den Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten auch Anleihen, Verbindlichkeiten aus Finanzierungsleasing und sonstige Darlehen.

In der Bauphase wird das Fertigungsgebäude unter Anlagen im Bau erfasst.

Buchung HGB und IFRS			Soll	Haben
5.1	28.02.01	Anlagen im Bau/Sachanlagen	5.000	
		Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten/Finanzverbindlichkeiten		5.000
5.2	30.06.01	Anlagen im Bau/Sachanlagen	10.000	
		Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten/Finanzverbindlichkeiten		10.000
5.3	31.12.01	Anlagen im Bau/Sachanlagen	5.000	
		Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten/Finanzverbindlichkeiten		5.000

Zum Jahresende 01 belastet die Bank die Zinsen der CFK AG, die nach HGB im Aufwand erfasst werden.

Buchung HGB			Soll	Haben
5.4	31.12.01	Zinsaufwand	458	
		Bank		458

Nach IFRS werden diese Zinsen bei den Anschaffungskosten des Fertigungsgebäudes mit aktiviert.

Buchung IFRS			Soll	Haben
5.5	31.12.01	Anlagen im Bau/Sachanlagen	458	
		Liquide Mittel		458

Nach der Fertigstellung erfolgt nach HGB eine Umgliederung der T€ 20.000 von den Anlagen im Bau zu den Grundstücken innerhalb der Sachanlagen. Eine Abschreibung erfolgt in 01 noch nicht, da die Abnahme erst zum 31. Dezember 01 stattfand.

Buchung HGB			Soll	Haben
5.6	31.12.01	Fertigungsgebäude/Sachanlagen	20.000	
		Anlagen im Bau/Sachanlagen		20.000

Neben der Umgliederung des nach IFRS höheren aktivierten Betrags von T€ 20.458 innerhalb der Sachanlagen ist eine passive latente Steuer auf den höheren Buchwert nach IFRS im Vergleich zum Steuerrecht zu berücksichtigen: T€ 137 = (T€ 20.458 – T€ 20.000) x 30%.

Das Ergebnis nach IFRS fällt in 01 um T€ 321 (= T€ 458 – T€ 137) höher aus als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
5.7	31.12.01	Fertigungsgebäude/Sachanlagen	20.458	
		Anlagen im Bau/Sachanlagen		20.458
5.8	31.12.01	Latenter Steueraufwand	137	
		Passive latente Steuern		137

Die lineare Abschreibung nach HGB erfolgt in 02 entsprechend der Nutzungsdauer von 25 Jahren: $T€ 800 = T€ 20.000 / 25$ Jahre.

Buchung HGB			Soll	Haben
5.9	31.12.02	Planmäßige Abschreibungen	800	
		Fertigungsgebäude/Sachanlagen		800

Nach IFRS erhöht sich die planmäßige Abschreibung um T€ 18 auf T€ 818 aufgrund der aktivierten Fremdkapitalzinsen.

Die passive latente Steuer wird in 02 um T€ 5 aufgelöst, da die Differenz der Buchwerte nach IFRS bzw. Steuerrecht sich um T€ 18 gemindert hat ($T€ 5 = T€ 18 \times 30\%$).

Buchung IFRS			Soll	Haben
5.10	31.12.02	Planmäßige Abschreibungen (inkl. aktivierter Fremdkapitalzinsen)	818	
		Fertigungsgebäude/Sachanlagen		818
5.11	31.12.02	Passive latente Steuern	5	
		Latenter Steuerertrag		5

4.7.3. Rückbauverpflichtungen (Beispiel 6)

Die CFK AG mietet zum 1. Januar 01 ein Bürogebäude für zwei Jahre. An dem Gebäude werden zeitnah Umbauarbeiten in Höhe von T€ 200 vorgenommen. Am Ende der Mietzeit muss das Bürogebäude wieder in den Originalzustand versetzt werden. Es wird mit Kosten in Höhe von T€ 50 gerechnet. Der Zinseffekt ist unwesentlich, so dass eine Rückstellung nicht zu diskontieren ist (IAS 37.45).

Wie erfolgt die Bilanzierung und Verbuchung nach HGB und IFRS in 01 und 02?

Die Umbauarbeiten werden als Mietereinbauten im Handelsrecht aktiviert.

Buchung HGB			Soll	Haben
6.1	01.01.01	Mietereinbauten/Sachanlagen	200	
		Bank		200

Nach IFRS wird zusätzlich eine Rückstellung in Höhe von T€ 50 für die Rückbaukosten gebildet. Die Anschaffungskosten der Mietereinbauten sind um den Betrag der Rückstellung zu erhöhen.

Buchung IFRS			Soll	Haben
6.2	01.01.01	Mietereinbauten/Sachanlagen	250	
		Flüssige Mittel		200
		Rückstellungen		50

In 01 ist nach HGB die planmäßige Abschreibung zu erfassen $T€ 100 (= T€ 200 / 2$ Jahre).

Zusätzlich wird über den Zeitraum der Nutzung rätierlich eine Rückstellung zugeführt, so dass T€ 25 (= T€ 50 / 2 Jahre) als sonstige betriebliche Aufwendungen erfasst werden.

Buchung HGB			Soll	Haben
6.3	31.12.01	Planmäßige Abschreibungen	100	
		Mietereinbauten/Sachanlagen		100
6.4	31.12.01	Sonstige betriebliche Aufwendungen	25	
		Sonstige Rückstellungen		25

Auch nach IFRS erfolgt eine planmäßige Abschreibung. Sie ist um T€ 25 höher als nach HGB (T€ 125 = T€ 250 / 2 Jahre). Andererseits werden durch die Aufwandserfassung der Rückstellung nach HGB ebenfalls die zukünftigen Kosten für den Rückbau anteilig erfasst.

Es entsteht keine Ergebnisabweichung zwischen HGB und IFRS in 01, lediglich der Ausweis unterscheidet sich.

Latente Steuern sind nicht zu bilden. Die Sachanlagen nach IFRS werden um T€ 25 höher ausgewiesen als nach Steuerrecht. Gegenläufig sind auch die Rückstellungen nach IFRS um diesen Betrag höher, so dass sich in Summe kein Effekt hinsichtlich latenter Steuern ergibt.

Buchung IFRS			Soll	Haben
6.5	31.12.01	Planmäßige Abschreibungen	125	
		Mietereinbauten/Sachanlagen		125

Im Folgejahr 02 wiederholen sich die Buchungen. Die Rückstellungen weisen in beiden Rechenwerken zum 31. Dezember 02 einen Betrag von T€ 50 aus. Die Mietereinbauten belaufen sich auf T€ 0.

Buchung HGB			Soll	Haben
6.6	31.12.02	Planmäßige Abschreibungen	100	
		Mietereinbauten/Sachanlagen		100
6.7	31.12.02	Sonstige betriebliche Aufwendungen	25	
		Sonstige Rückstellungen		25

Buchung IFRS			Soll	Haben
6.8	31.12.02	Planmäßige Abschreibungen	125	
		Mietereinbauten/Sachanlagen		125

4.7.4. Zuwendungen der öffentlichen Hand (Beispiel 7)

Im Rahmen des Erwerbs einer modernen Abgasfilteranlage zum 1. Oktober 01 erhält die CFK AG einen Investitionszuschuss in Höhe von T€ 120. Die Anschaffungskosten belaufen sich auf insgesamt T€ 600. Die Anlage soll über sechs Jahre abgeschrieben werden.

Nach HGB soll die Bruttomethode und nach IFRS die Nettomethode angewendet werden.

Wie erfolgt die Bilanzierung und Verbuchung in 01 und 02 nach HGB bzw. IFRS?

Die Anschaffungskosten der Abgasfilteranlage werden in Höhe von T€ 600 aktiviert.

Buchung HGB und IFRS			Soll	Haben
7.1	01.10.01	Technische Anlagen/Sachanlagen	600	
		Bank/Flüssige Mittel		600

Für den Zuschuss wird nach HGB auf der Passivseite ein eigener Posten angesetzt (Bruttomethode), der über die Laufzeit der Fördermaßnahme vereinnahmt wird.

Buchung HGB			Soll	Haben
7.2	01.10.01	Bank	120	
		Sonderposten für Investitionszuschüsse zum Anlagevermögen		120

Nach der Nettomethode, die für IFRS-Zwecke angewendet wird, wird der erhaltene Investitionszuschuss direkt von den Anschaffungskosten der geförderten Investition abgezogen, so dass sich die verbleibenden Anschaffungskosten auf T€ 480 (= T€ 600 – T€ 120) belaufen.

Buchung IFRS			Soll	Haben
7.3	01.10.01	Flüssige Mittel	120	
		Technische Anlagen/Sachanlagen		120

Die planmäßige Abschreibung wird linear und pro rata temporis (zeitanteilig) berechnet. Gemäß HGB beläuft sie sich auf T€ 25 (= T€ 600 / 6 Jahre x 3 Monate / 12 Monate). Der Sonderposten wird in entsprechender Höhe aufgelöst (T€ 5 = T€ 120 / 6 Jahre x 3 Monate / 12 Monate).

Buchung HGB			Soll	Haben
7.4	31.12.01	Planmäßige Abschreibungen	25	
		Technische Anlagen/Sachanlagen		25
7.5	31.12.01	Sonderposten für Investitionszuschüsse zum Anlagevermögen	5	
		Sonstige betriebliche Erträge		5

Die Abschreibungen nach IFRS sind entsprechend niedriger (T€ 20 = T€ 480 / 6 Jahre x 3 Monate / 12 Monate).

Es entsteht keine Ergebnisabweichung zwischen HGB und IFRS in 01, lediglich der Ausweis unterscheidet sich.

Latente Steuern sind auch hier nicht zu bilden. Die Sachanlagen gemäß HGB und Steuerrecht werden um T€ 115 höher ausgewiesen als nach IFRS. Demgegenüber

beläuft sich der Sonderposten nach HGB und Steuerrecht auf T€ 115, der nach IFRS nicht existiert, so dass sich in Summe kein Effekt hinsichtlich latenter Steuern ergibt.

Buchung IFRS			Soll	Haben
7.6	31.12.01	Planmäßige Abschreibungen	20	
		Technische Anlagen/Sachanlagen		20

Im Folgejahr 02 wiederholen sich die Buchungen jetzt jedoch bezogen auf 12 Monate statt auf 3 Monate.

Die planmäßigen Abschreibungen nach HGB betragen T€ 100 (= T€ 600 / 6 Jahre).

Der Sonderposten für Investitionszuschüsse zum Anlagevermögen beläuft sich auf T€ 20 (= T€ 120 / 6 Jahre).

Buchung HGB			Soll	Haben
7.7	31.12.02	Planmäßige Abschreibungen	100	
		Technische Anlagen/Sachanlagen		100
7.8	31.12.02	Sonderposten für Investitionszuschüsse zum Anlagevermögen	20	
		Sonstige betriebliche Erträge		20

Nach IFRS ergeben sich planmäßige Abschreibungen von T€ 80 (= T€ 480 / 6 Jahre).

Buchung IFRS			Soll	Haben
7.9	31.12.02	Planmäßige Abschreibungen	80	
		Technische Anlagen/Sachanlagen		80

4.7.5. Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte (Beispiel 8)

Die CFK AG beschließt am 31. Dezember 01 ein frei werdendes Gebäude zu veräußern. Der Buchwert des Gebäudes beträgt zum 31. Dezember 01 T€ 1.000, die Jahresabschreibung T€ 50. Der Verkehrswert/beizulegender Zeitwert entspricht dem Buchwert. Für die Veräußerung des Gebäudes fallen voraussichtlich T€ 30 an. Innerhalb von zwölf Monaten ist der Verkauf abgeschlossen. Mit Datum vom 31. Dezember 02 findet der wirtschaftliche Eigentumsübergang statt. Die Zahlung ist noch nicht erfolgt.

Mit welchem Wert ist das Gebäude in der Bilanz zum 31. Dezember 01 und 02 nach HGB bzw. IFRS anzusetzen? Wie erfolgt die Verbuchung?

Nach HGB wird das Gebäude mit T€ 1.000 unter den Sachanlagen zum 31. Dezember 01 ausgewiesen.

Das Gebäude ist nach IFRS ein zur Veräußerung gehaltener langfristiger Vermögenswert, der in der Bilanz gesondert ausgewiesen wird. Die Bewertung erfolgt mit dem niedrigeren Wert aus Buchwert und beizulegendem Zeitwert abzüglich Veräuße-

rungskosten, d. h. T€ 970 (= T€ 1.000 – T€ 30). Die Wertminderung in Höhe von T€ 30 ist in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen.

Auf den unterschiedlichen Wertansatz in der IFRS-Bilanz und der Steuerbilanz sind aktive latente Steuern in Höhe von T€ 9 (= (T€ 1.000 – T€ 970) x 30%) zu bilden, da der Buchwert in der Steuerbilanz um T€ 30 höher ist als in der IFRS-Bilanz.

In Summe fällt das Ergebnis nach IFRS in 01 um T€ 21 (= T€ 30 – T€ 9) niedriger aus als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
8.1	31.12.01	Wertminderungen/Abschreibungen	30	
		Gebäude/Sachanlagen		30
8.2	31.12.01	Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte	970	
		Gebäude/Sachanlagen		970
8.3	31.12.01	Aktive latente Steuern	9	
		Latenter Steuerertrag		9

In 02 wird nach HGB das Gebäude weiter planmäßig mit T€ 50 abgeschrieben. Die Veräußerungskosten von T€ 30 werden als sonstige betriebliche Aufwendungen erfasst. Aus dem Verkauf zum 31. Dezember 02 resultiert ein Buchgewinn in Höhe von T€ 50, da der Verkaufspreis (T€ 1.000) den Buchwert (T€ 950) übersteigt. Dieser wird als sonstiger betrieblicher Ertrag gezeigt.

Die Forderung gegen den Käufer wird unter den sonstigen Vermögensgegenständen ausgewiesen. Darunter fallen nach HGB sonstige Forderungen und andere Vermögensgegenstände, die nicht zum Anlagevermögen oder zu den Vorräten, Wertpapieren und Zahlungsmitteln gehören (z. B. Forderungen aus dem Verkauf von Gegenständen des Anlagevermögens, Gehaltsvorschüsse, Personaldarlehen, Ansprüche auf Schadensersatz, Steuererstattungsansprüche, geleistete Kautionen usw.).

Buchung HGB			Soll	Haben
8.4	31.12.02	Planmäßige Abschreibungen	50	
		Gebäude/Sachanlagen		50
8.5	31.12.02	Sonstige betriebliche Aufwendungen	30	
		Bank		30
8.6	31.12.02	Sonstige Vermögensgegenstände	1.000	
		Gebäude/Sachanlagen		950
		Sonstige betriebliche Erträge		50

Die normalen Abschreibungen werden nach IFRS ab dem 1. Januar 02 ausgesetzt. Aus dem Verkauf resultiert kein Buchgewinn.

Die Forderung wird unter den sonstigen finanziellen Vermögenswerten gezeigt. Diese umfassen nach IFRS z. B. ausgereichte Kredite und sonstige Forderungen sowie positive beizulegende Zeitwerte von Derivaten.

Die aktiven latenten Steuern werden wieder aufgelöst und aufwandswirksam erfasst.
In 02 ist das Ergebnis nach HGB um T€ 21 niedriger als nach IFRS.

Buchung IFRS			Soll	Haben
8.7	31.12.02	Sonstige finanzielle Vermögenswerte (kurzfristig)	1.000	
		Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte		970
		Bank		30
8.8	31.12.02	Latenter Steueraufwand	9	
		Aktive latente Steuern		9

4.7.6. Neubewertung (Beispiel 9)

Zum 1. Januar 01 kauft die CFK AG für T€ 500 eine Maschine. Über die wirtschaftliche Nutzungsdauer von fünf Jahren soll die Maschine linear abgeschrieben werden, so dass der Restwert am Ende T€ 0 beträgt.

Zum 31. Dezember 01 hat die Maschine einen beizulegenden Zeitwert von T€ 450, zum 31. Dezember 02 beläuft sich dieser auf T€ 280. Der Grund für den gesunkenen beizulegenden Zeitwert liegt annahmegemäß am Ende des Jahres 02. Es handelt sich um eine vorübergehende Wertminderung. Nach IFRS soll für diese Gruppe von Vermögenswerten die Neubewertungsmethode Anwendung finden.

Wie erfolgen die Bilanzierung und die Verbuchung im Abschluss nach HGB und IFRS in 01 bzw. 02?

Die Maschine wird mit den Anschaffungskosten zum 1. Januar 01 aktiviert. Zum 31. Dezember 01 ist die Jahresabschreibung von T€ 100 (= T€ 500 / 5 Jahre) nach HGB und IFRS vorzunehmen.

Buchung HGB und IFRS			Soll	Haben
9.1	01.01.01	Maschine/Sachanlagen	500	
		Bank/Liquide Mittel		500
9.2	31.12.01	Planmäßige Abschreibungen	100	
		Maschine/Sachanlagen		100

Im Rahmen der Neubewertung nach IFRS zum 31. Dezember 01 wird der beizulegende Zeitwert von T€ 450 angesetzt. Zu diesem Zweck wird der Restbuchwert von T€ 400 (= T€ 500 – T€ 100) erfolgsneutral über das sonstige Ergebnis auf T€ 450 aufgestockt. Die Differenz wird im Eigenkapital erfasst (sonstiges Ergebnis/Neubewertungsrücklage).

In der Steuerbilanz wird die Neubewertung nicht durchgeführt. Daher ist auf die Buchwertabweichung von T€ 50 (= T€ 450 – T€ 400) eine passive latente Steuer nach IFRS erfolgsneutral (sonstiges Ergebnis/Neubewertungsrücklage) zu berücksichtigen.

sichtigen, da auch die Neubewertungsrücklage nicht über die Gewinn- und Verlustrechnung erfasst wurde. Sie beläuft sich auf T€ 15 (= T€ 50 x 30%).

Ergebnisunterschiede ergeben sich nach HGB und IFRS in 01 nicht, jedoch ist das Eigenkapital gemäß IFRS um T€ 35 (= T€ 50 – T€ 15) höher als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
9.3	31.12.01	Maschine/Sachanlagen	50	
		Sonstiges Ergebnis/ Neubewertungsrücklage		50
9.4	31.12.01	Latente Steuern (sonstiges Ergebnis)/ Neubewertungsrücklage	15	
		Passive latente Steuern		15

Die planmäßige Abschreibung nach HGB wird in 02 fortgesetzt. Der Restbuchwert nach HGB beläuft sich auf T€ 300. Eine außerplanmäßige Abschreibung auf T€ 280 ist nicht notwendig, da es sich um keine dauernde Wertminderung handelt (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB).

Buchung HGB			Soll	Haben
9.5	31.12.02	Planmäßige Abschreibungen	100	
		Maschine/Sachanlagen		100

Nach IFRS erhöht sich die planmäßige Abschreibung in 02 um T€ 13 auf T€ 113 (= T€ 450 / 4 Jahre Restnutzungsdauer). Der Restbuchwert nach IFRS beträgt vorläufig T€ 337. Die passiven latenten Steuern vermindern sich von T€ 15 um T€ 4 auf T€ 11 (= (T€ 337 – T€ 300) x 30%). Dies geschieht erfolgswirksam, da auch die höheren Abschreibungen des aufgewerteten Vermögenswerts erfolgswirksam realisiert werden.

Buchung IFRS			Soll	Haben
9.6	31.12.02	Planmäßige Abschreibungen	113	
		Maschine/Sachanlagen		113
9.7	31.12.02	Passive latente Steuern	4	
		Latenter Steuerertrag		4

Die Auflösung der Neubewertungsrücklage hat erfolgsneutral gegen die Gewinnrücklagen zu erfolgen. Hierbei besteht die Möglichkeit, die gesamte Rücklage bei Veräußerung oder in Höhe der Differenz (T€ 13) zwischen der Abschreibung auf Basis der Neubewertung (T€ 113) und der Abschreibung auf Basis der Anschaffungskosten (T€ 100) sukzessiv über die Nutzungsdauer zu realisieren (IAS 38.87). Hier wird letzteres Verfahren gewählt. Zusätzlich sind die damit verbundenen latenten Steuern (T€ 4) abzuziehen (IAS 12.64). Da der Grund für die Wertminderung erst am Jahresende 02 liegt, wird es zulässig angesehen, zunächst die rätierliche Umbuchung in die Gewinnrücklagen zu tätigen und danach die Wertminderung vorzunehmen.

Buchung IFRS			Soll	Haben
9.8	31.12.02	Neubewertungsrücklage	9	
		Gewinnrücklagen		9

Um den auf T€ 280 gesunkenen beizulegenden Zeitwert nach IFRS im Buchwerk abzubilden, sind zuerst die verbleibende Neubewertungsrücklage in Höhe von T€ 26 (= T€ 50 – T€ 15 – T€ 9) und die übrigen passiven latenten Steuern in Höhe von T€ 11 (= T€ 15 – T€ 4) ergebnisneutral aufzulösen (Rückgängigmachung der verbleibenden erfolgsneutralen Aufstockung in 01). Der Buchwert der Maschine wird entsprechend um T€ 37 reduziert, so dass er sich vorläufig auf T€ 300 beläuft.

Buchung IFRS			Soll	Haben
9.9	31.12.02	Neubewertungsrücklage	26	
		Passive latente Steuern	11	
		Maschine/Sachanlagen		37

Der ausstehende Wertminderungsbedarf der Maschine in Höhe von T€ 20 (= T€ 300 – T€ 280) wird nach IFRS ergebnismindernd erfasst. Außerdem sind die auf die Ansatzdifferenzen bezogenen aktiven latenten Steuern von T€ 6 (= (T€ 300 – T€ 280) x 30%) ergebniswirksam zu buchen.

Der Restbuchwert der Maschine beträgt damit zum 31. Dezember 02 T€ 280.

Das IFRS-Ergebnis ist in 02 um T€ 23 (= T€ 13 – T€ 4 + T€ 20 – T€ 6) niedriger als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
9.10	31.12.02	Wertminderungen/Abschreibungen	20	
		Maschine/Sachanlagen		20
9.11	31.12.02	Aktive latente Steuern	6	
		Latenter Steuerertrag		6

5. Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien

5.1. Rechtsgrundlagen

HGB

Spezielle Regelungen für Immobilien, die als Finanzinvestition gehalten werden, existieren nicht. Es ist vielmehr auf die allgemeinen Regelungen für Sachanlagevermögen abzustellen (Punkt 4.1).

IFRS

IAS 40

5.2. Definitionen

HGB

Keine gesonderten, vgl. Punkt 4.2.

IFRS

Eine Immobilie (Grundstück, Gebäude) ist eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie (Finanzimmobilie), wenn sie für Zwecke der Erzielung von Mieteinnahmen und/oder zur Wertsteigerung gehalten wird und nicht zur Erstellung/Lieferung von Gütern, zur Erbringung von Dienstleistungen bzw. zu Verwaltungszwecken verwendet wird. Neben betrieblich genutzten Immobilien erfüllen auch Entwicklungsprojekte von Bau-trägerunternehmen nicht die Definition von Finanzimmobilien. Ebenfalls darf die Immobilie nicht dazu bestimmt sein, im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit verkauft zu werden.

5.3. Ansatzkriterien

HGB

Wie Sachanlagen (Punkt 4.3)

IFRS

Die Regelungen zum Ansatz entsprechen im Wesentlichen den Regelungen für die Aktivierung von Sachanlagevermögen (Punkt 4.3).

5.4. Erstbewertung

HGB

Wie Sachanlagen (Punkt 4.4)

IFRS

Die Erstbewertung von erworbenen Finanzimmobilien erfolgt in Höhe der Anschaffungskosten (IAS 40.20 ff.).

Im Bau befindliche Finanzimmobilien sind entsprechend dem gewählten Modell der Folgebewertung, d. h. zum beizulegenden Zeitwert oder zu Herstellungskosten zu bewerten (siehe Punkt 5.5).

5.5. Folgebewertung

HGB

Wie Sachanlagen (Punkt 4.5)

IFRS

Die als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien dürfen wahlweise erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert oder zu fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bewertet werden (IAS 40.33 ff.).

Wird die Bewertung zum beizulegenden Zeitwert gewählt, wird der Vermögenswert nicht mehr planmäßig abgeschrieben. Vielmehr ist zu jedem Bilanzstichtag der aktuelle beizulegende Zeitwert zu ermitteln. Die jährlichen Wertänderungen sind ergebniswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen (IAS 40.35). Die Regelungen zur Wertminderung des IAS 36 kommen nicht zur Anwendung. Es ist zu beachten, dass dieses Wahlrecht einheitlich ausgeübt werden muss, d. h. entscheidet sich ein Unternehmen für die Bewertung zum beizulegenden Zeitwert, so sind sämtliche Finanzimmobilien auf diese Weise zu bewerten.

Die Bewertung zum beizulegenden Zeitwert des IAS 40 unterscheidet sich erheblich vom Neubewertungsmodell des IAS 16. Vor allem die zwingende jährliche Zeitwertbewertung der Finanzimmobilien über die Gewinn- und Verlustrechnung und der Wegfall der im Neubewertungsmodell vorgesehenen planmäßigen Abschreibungen der Vermögenswerte stellen wesentliche Unterschiede dar.

Der beizulegende Zeitwert entspricht dem Preis, der in einem geordneten Geschäftsvorfall zwischen Marktteilnehmern am Bemessungstichtag für den Verkauf eines Vermögenswerts eingenommen werden würde (IAS 40.5) und spiegelt somit die Marktbedingungen wider.

Bei der Bewertung zu fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten werden wie nach HGB weiterhin planmäßige Abschreibungen vorgenommen, ggf. sind Wertminderungen zu berücksichtigen (IAS 40.56 mit Verweis auf IAS 16). Im Anhang ist auch bei dieser Methode der beizulegende Zeitwert anzugeben (IAS 40.79 (e)) und daher zu ermitteln.

5.6. Latente Steuern

Eine Bewertung zum beizulegenden Zeitwert ist in der Steuerbilanz nicht möglich, d. h. der Wertansatz geht nicht über die Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinaus. Diese Abweichung führt zum Ansatz latenter Steuern nach IFRS.

5.7. Beispiel

5.7.1. Finanzimmobilie (Beispiel 10)

Zum 1. Januar 01 erwirbt die CFK AG ein Grundstück in der Nähe der geplanten Flughafenerweiterung für T€ 1.500. Das Gelände wird an ein landwirtschaftliches Unternehmen einstweilig verpachtet. Infolge der Berichterstattung über den beabsichtigten Flughafenausbau ist der Marktwert des Grundstücks am 31. Dezember 01 auf T€ 2.000 gestiegen. Zum Jahresende 02 stellt sich heraus, dass die Flughafenerweiterung aufgrund der zu hohen Kosten für Schallschutzmaßnahmen nicht durchgeführt wird. Der Marktwert des Grundstücks beträgt daher zum 31. Dezember 02 nur noch T€ 900. Es handelt sich um eine dauerhafte Wertminderung. In der Steuerbilanz wird zu diesem Stichtag der niedrigere Teilwert angesetzt. Für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien wird gemäß IAS 40 die Bewertung zum beizulegenden Zeitwert vorgenommen.

Wie erfolgen die Bilanzierung und die Verbuchung im Abschluss nach HGB und IFRS in 01 bzw. 02?

Nach HGB werden zum 1. Januar 01 die Anschaffungskosten des Grundstücks aktiviert.

Buchung HGB			Soll	Haben
10.1	01.01.01	Grundstücke/Sachanlagen	1.500	
		Bank		1.500

Dies erfolgt ebenso nach IFRS, jedoch wird ein anderer Ausweis gewählt, da es sich beim Grundstück um eine als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie handelt.

Buchung IFRS			Soll	Haben
10.2	01.01.01	Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien	1.500	
		Liquide Mittel		1.500

Nach HGB erfolgt keine Anpassung im Jahresabschluss zum 31. Dezember 01.

Für die Finanzimmobilie ist im Rahmen der Folgebewertung nach IFRS eine Erhöhung des Buchwerts (T€ 1.500) auf den beizulegenden Zeitwert um T€ 500 auf T€ 2.000 erforderlich.

Es ist eine passive latente Steuer auf den höheren Buchwert nach IFRS im Vergleich zum Steuerrecht zu berücksichtigen: $T€ 150 = (T€ 2.000 - T€ 1.500) \times 30\%$.

Das Ergebnis nach IFRS fällt in 01 um T€ 350 (= T€ 500 – T€ 150) höher aus als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
10.3	31.12.01	Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien	500	
		Bewertungsergebnis als Finanzinvestition gehaltene Immobilien		500
10.4	31.12.01	Latenter Steueraufwand	150	
		Passive latente Steuern		150

Aufgrund der dauerhaften Wertminderung auf T€ 900 zum 31. Dezember 02 ist eine außerplanmäßige Abschreibung nach § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB vorzunehmen. Sie beläuft sich auf T€ 600 (= T€ 1.500 – T€ 900).

Buchung HGB			Soll	Haben
10.5	31.12.02	Außerplanmäßige Abschreibungen	600	
		Grundstücke/Sachanlagen		600

Aus dem gesunkenen Zeitwert ergibt sich nach IFRS in 02 ein Aufwand aus der Immobilienbewertung in Höhe von T€ 1.100 (= T€ 2.000 – T€ 900).

Die passive latente Steuer wird vollständig in Höhe von T€ 150 aufgelöst, da keine Differenz zwischen den Buchwerten nach IFRS und Steuerrecht zum 31. Dezember 02 mehr besteht (beide T€ 900).

Das Ergebnis nach IFRS ist in 02 um T€ 350 (= T€ 1.100 – T€ 150 – T€ 600) niedriger als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
10.6	31.12.02	Bewertungsergebnis als Finanzinvestition gehaltene Immobilien	1.100	
		Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien		1.100
10.7	31.12.02	Passive latente Steuern	150	
		Latenter Steuerertrag		150

6. Leasing

6.1. Rechtsgrundlagen

HGB

Die Bilanzierung von Leasingverhältnissen ist handelsrechtlich nicht geregelt. Gemäß § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB erfolgt die Zurechnung nach der wirtschaftlichen Zugehörigkeit. Für die Bilanzierung werden die Regelungen aus den steuerlichen Leasingerlassen der Finanzverwaltung herangezogen:

- Vollamortisationserlass bewegliche Wirtschaftsgüter (BMF-Schreiben vom 19. April 1971),
- Vollamortisationserlass unbewegliche Wirtschaftsgüter (BMF-Schreiben vom 21. März 1972),
- Teilamortisationserlass bewegliche Wirtschaftsgüter (BMF-Schreiben vom 22. Dezember 1975),
- Teilamortisationserlass unbewegliche Wirtschaftsgüter (BMF-Schreiben vom 23. Dezember 1991).

IFRS

IAS 17

6.2. Definitionen

HGB

Mit einem Leasingvertrag werden bewegliche oder unbewegliche Güter in der Regel durch ein Finanzierungsinstitut oder durch den Hersteller der Güter vermietet oder verpachtet. Die Vermögensgegenstände bleiben juristisch Eigentum des Vermieters/Verpächters (Leasinggeber). Der Mieter/Pächter (Leasingnehmer) ist zur Zahlung einer meist monatlichen Leasingrate verpflichtet.

Bei Vollamortisationsverträgen decken die zu entrichtenden Leasingraten die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten sowie sämtliche andere Kosten des Leasinggebers (z. B. Finanzierungskosten).

Leasingverträge, bei denen die Leasingraten in der Grundmietzeit nicht sämtliche Kosten des Leasinggebers decken, werden Teilamortisationsverträge genannt.

IFRS

Grundsätzlich geht es bei der Beurteilung von Leasingverhältnissen um die Unterscheidung zwischen einem Operating-Leasing, das wirtschaftlich einen reinen Mietvertrag darstellt, und einem Finanzierungsleasing, das nach seiner eigentlichen Substanz einem Finanzkauf entspricht.

Bei der Übertragung im Wesentlichen aller Chancen und Risiken aus dem Eigentum des Leasinggegenstands auf den Leasingnehmer handelt es sich um ein Finanzierungsleasing. Alle anderen Leasingverträge sind Operating-Leasing-Verhältnisse (IAS 17.4).

Die hauptsächlichen Unterschiede zwischen Operating-Leasing und Finanzierungsleasing ergeben sich in der Bilanz. Durch die Einbeziehung von zusätzlichem Anlagevermögen beim Finanzierungsleasing steigt die Anlagenintensität. Die Bilanzierung der zukünftigen Zahlungen als Verbindlichkeit erhöht zudem den Verschuldungsgrad (Fremdkapitalquote).

Tendenziell wird aus Sicht eines Leasingnehmers daher zumeist versucht, ein Finanzierungsleasing zu verhindern, und ein Operating-Leasing zu erreichen (off-balance).

6.3. Klassifizierungskriterien

HGB

Die Zurechnung zum Leasingnehmer (Finanzierungsleasing) erfolgt in Abhängigkeit vom jeweiligen Vertragstyp:

- bei Vollamortisationsverträgen
 - über bewegliche Wirtschaftsgüter und Gebäude, wenn
 - die Grundmietzeit zwischen 40% bis 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beträgt und der Vertrag eine günstige Mietverlängerungs- oder Kaufoption enthält;
 - die Grundmietzeit unter 40% bzw. über 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beträgt.
 - mit Kaufoptionen über Grund und Boden, nur wenn das mit dem Grund und Boden verbundene Gebäude dem Leasingnehmer zugerechnet wird.
- bei Teilamortisationsverträgen
 - über bewegliche Wirtschaftsgüter, wenn der die Vollamortisation übersteigende Mehrerlös aus der Veräußerung zu mindestens 75% dem Leasingnehmer zugerechnet wird oder der Vertrag eine günstige Mietverlängerungs- oder Kaufoption beinhaltet.
 - über unbewegliche Leasinggegenstände wird für die Zurechnung auf das Gebäude abgestellt (Beurteilung der Zurechnung von Grund und Boden erfolgt entsprechend). Gebäude sind nur dann dem Leasingnehmer zuzurechnen, wenn
 - die Grundmietzeit über 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beträgt oder
 - der Vertrag mit günstiger Kauf- und Mietverlängerungsoption oder bei besonderen Verpflichtungen des Leasingnehmers geschlossen wird.

- bei Spezialleasing.

In allen anderen Fällen erfolgt die Zurechnung des Leasinggegenstandes beim Leasinggeber.

IFRS

Nach IAS 17.10 liegt ein Finanzierungsleasing dann vor, wenn

- am Ende der Leasinglaufzeit ein automatischer Eigentumsübergang des Leasinggegenstandes auf den Leasingnehmer erfolgt,
- während oder am Ende der Leasinglaufzeit eine günstige Kaufoption besteht, so dass zu Beginn des Leasingverhältnisses hinreichend sicher ist, dass die Option ausgeübt wird,
- die Leasinglaufzeit den überwiegenden Teil der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des Leasingobjektes umfasst (Kriterium wird in der Kommentierung, die sich zu meist auf entsprechende Regeln nach US-GAAP stützt, dahingehend präzisiert, dass die Grundmietzeit zumindest 75% der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des Vermögenswerts umfassen muss),
- der Barwert der Leasingzahlungen im Wesentlichen dem beizulegenden Zeitwert des Leasinggegenstands zu Beginn des Leasingverhältnisses entspricht oder gar darüber liegt (ebenfalls Rückgriff auf US-GAAP: Barwert der Leasingzahlungen umfasst mindestens 90% des Verkehrswerts des Leasinggegenstands zu Beginn), oder
- das Leasinggut an die Bedürfnisse des Leasingnehmers angepasst ist und nur von diesem ohne wesentliche Veränderungen genutzt werden kann (Spezialleasing).

Für ein Finanzierungsleasing und damit eine Bilanzierung beim Leasingnehmer reicht es aus, wenn eines dieser Kriterien erfüllt ist. Der Hintergrund dieser Kriterien wird am ehesten vom Standpunkt des Leasinggebers aus verständlich: Ist eine der Bedingungen erfüllt, wird dieser den Vertrag in aller Regel nur dann anbieten, wenn die während der Vertragslaufzeit geleisteten Zahlungen die anfängliche Investition weitgehend vollständig amortisieren. Das wirtschaftliche Risiko liegt somit nicht mehr beim rechtlichen Eigentümer, sondern über die Bindung an den Vertrag beim Leasingnehmer.

6.4. Bewertung beim Operating-Leasing

HGB

Das Leasingobjekt wird dem Leasinggeber zugerechnet. Er hat den Leasinggegenstand mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren.

Vom Leasinggeber evtl. vorzunehmende Abschreibungen bemessen sich nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer und nicht nach der Grundmietzeit.

Die Leasingraten sind beim Leasinggeber Erträge, beim Leasingnehmer laufende Aufwendungen.

IFRS

Liegt ein Operating-Leasing vor, so ist der Vermögenswert nicht beim Leasingnehmer, sondern beim Leasinggeber zu bilanzieren (IAS 17.49 ff.). Eine Aktivierung eines Vermögenswerts oder die Passivierung einer Verbindlichkeit ist nicht notwendig. Aus der Sicht des Leasingnehmers sind die laufenden Leasingzahlungen als Mietaufwand erfolgswirksam zu erfassen.

6.5. Bewertung beim Finanzierungsleasing

HGB

Das Leasingobjekt wird dem Leasingnehmer zugerechnet. Er hat den Leasinggegenstand zu aktivieren und nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer abzuschreiben.

Die Höhe der zu aktivierenden Anschaffungskosten bemisst sich nach der Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten beim Leasinggeber, die der Berechnung der Leasingraten zugrunde gelegt worden sind.

Der Leasinggeber aktiviert in Höhe der den Leasingraten zugrunde gelegten Anschaffungs- oder Herstellungskosten eine Kaufpreisforderung an den Leasingnehmer.

Der Leasingnehmer weist in gleicher Höhe eine Verbindlichkeit aus.

Die laufenden Leasingraten des Leasingnehmers bestehen aus einem Zins- und Kostenanteil sowie einem Tilgungsanteil.

IFRS

Liegt ein Finanzierungsleasing vor, so wird das Leasingobjekt bilanziell dem Leasingnehmer zugerechnet. Dieser hat somit eigenes Anlagevermögen, das nach IAS 17.20 zum niedrigeren der zwei folgenden Werte anzusetzen ist:

- dem Barwert der Mindestleasingzahlungen (Zahlungen, welche der Leasingnehmer gegenüber dem Leasinggeber während der Laufzeit des Leasingverhältnisses zu leisten hat, IAS 17.4) oder
- dem beizulegenden Zeitwert.

In korrespondierender Höhe ist eine Leasingverbindlichkeit anzusetzen.

Der aktivierte Leasinggegenstand ist nach IAS 17.27 planmäßig abzuschreiben. Die laufenden Leasingzahlungen werden nicht als Mietaufwand erfasst, sondern entsprechend dem wirtschaftlichen Gehalt eines Finanzkaufs (analog einer Annuität) in einen Zins- und Tilgungsanteil aufgeteilt (IAS 17.25). Der Zinsanteil ergibt sich aus der Aufzinsung der bilanzierten Leasingverbindlichkeit. Die Leasingzahlung abzüglich

des Zinsanteils wird dann zur Tilgung der Leasingverbindlichkeit auf der Passivseite herangezogen.

6.6. Sale-and-lease-back

Ein wichtiger Sonderbereich des Leasings sind die so genannten sale-and-lease-back-Transaktionen. Dabei wird von einem Unternehmen ein Anlagegut (in der Regel Immobilien) an eine Leasinggesellschaft verkauft (sale) und anschließend über einen längeren Zeitraum zurückgemietet (lease-back).

HGB

Wenn eine sale-and-lease-back-Transaktion zu einem Operating-Leasing führt, dann erfolgt eine sofortige Realisierung des Veräußerungsgewinns bzw. -verlusts.

Strittig ist dies bei Finanzierungsleasing. Es wird teilweise die Meinung vertreten, dass die sofortige Gewinnrealisierung nicht zu rechtfertigen sei. In diesem Fall führt wirtschaftlich gesehen ein überhöhter Kaufpreis zu höheren Leasingraten und stellt insoweit ein Darlehen an den Verkäufer/Leasingnehmer dar. Dies soll in Höhe der Differenz zu den üblichen Marktpreisen nicht zu einer Gewinnrealisierung führen.

IFRS

Sofern eine sale-and-lease-back-Transaktion zu einem Finanzierungsleasing führt, stellt diese Transaktion wirtschaftlich betrachtet keinen Verkauf, sondern eine Finanzierung des Verkäufers/Leasingnehmers durch den Käufer/Leasinggeber dar, bei der das Leasingobjekt als Sicherheit dient. Der Verkäufer/Leasingnehmer erfasst daher nur den Zugang des erhaltenen Verkaufspreises und der korrespondierenden Leasingverbindlichkeit. Eventuelle Gewinne aus dem Verkauf müssen abgegrenzt und über die Laufzeit des Leasingverhältnisses verteilt werden. Ein Verlust aus dem Verkauf kann auf eine Wertminderung nach IAS 36 hinweisen.

Führt eine sale-and-lease-back-Transaktion zu einem Operating-Leasing und entspricht der Veräußerungspreis dem beizulegenden Zeitwert des Leasingobjekts, müssen Gewinne und Verluste aus der Transaktion sofort in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst werden. Liegt der Veräußerungspreis unterhalb des beizulegenden Zeitwerts, so ist der entstehende Verlust ebenfalls sofort zu erfassen. Für den Fall, dass der Veräußerungspreis den beizulegenden Zeitwert übersteigt, ist der übersteigende Betrag abzugrenzen und über den Zeitraum, in dem der Vermögenswert voraussichtlich genutzt wird, erfolgswirksam zu verteilen (IAS 17.58 ff.).

6.7. Latente Steuern

Bei Abweichungen der Klassifizierung als Operating-Leasing bzw. Finanzierungsleasing gemäß IFRS sowie Steuerrecht kommt es zum Ansatz latenter Steuern nach IFRS.

6.8. Beispiele

6.8.1. Leasing (Beispiel 11)

Die CFK AG entscheidet sich eine Produktionsanlage zu mieten anstatt zu kaufen (kein Spezialleasing). Die wirtschaftliche Nutzungsdauer der Anlage beträgt 10 Jahre. Der Marktwert der Anlage zu Leasingbeginn beträgt T€ 8.000. Für die Fertigung der Anlage sind dem Leasinggeber Herstellungskosten in Höhe von T€ 7.000 entstanden. Der Leasingvertrag sieht folgende Vereinbarungen vor:

Leasingbeginn:	1. Januar 01
Grundmietzeit/Leasingdauer:	8 Jahre
Leasingraten:	T€ 1.100 p. a. nachschüssig zu zahlen
Finanzierungszinssatz:	7%
Rentenbarwertfaktor:	5,9713

Die Berechnung des Barwerts (vgl. Punkt 3.5) funktioniert grundsätzlich mit Zahlungsreihen, die ganz unterschiedliche einzelne Zahlungsbeträge und Laufzeiten aufweisen können. Hat man jedoch eine Zahlungsreihe mit gleichen Beträgen (Leasingraten) wie in diesem Beispiel, spricht man von Renten. In dem Fall ermittelt man den Rentenbarwert, der mit dem Rentenbarwertfaktor einfach berechnet werden kann. Die Formel für den Rentenbarwertfaktor (RBF) lautet:

$$\text{RBF} = \frac{(1+i)^t - 1}{(1+i)^t \cdot i} \text{ mit } i = \text{Zinssatz und } t = \text{Perioden.}$$

Handelt es sich bei dem dargestellten Sachverhalt um ein Operating-Leasing oder um ein Finanzierungsleasing nach HGB bzw. IFRS?

Wie erfolgt die Bilanzierung in 01 und 02 beim Leasingnehmer sowie die Verbuchung?

Klassifizierung nach HGB

Es handelt sich um einen Vollamortisationsvertrag eines beweglichen Anlageguts, da der Leasingnehmer mit den in der Grundmietzeit zu entrichtenden Raten (T€ 8.800 = 8 x T€ 1.100) mindestens die Herstellungskosten (T€ 7.000) sowie die Finanzierungskosten (T€ 1.785) des Leasinggebers deckt (in Summe T€ 8.785).

Die Finanzierungskosten des Leasinggebers berechnen sich wie folgt:

Zahlungsdatum	Leasingraten T€	Herstellungskosten T€	Zu finanzieren p. a. T€	Zinssatz	Zinsen T€
31.12.01	1.100	7.000	7.000	7%	490
31.12.02	1.100		5.900	7%	413
31.12.03	1.100		4.800	7%	336
31.12.04	1.100		3.700	7%	259
31.12.05	1.100		2.600	7%	182
31.12.06	1.100		1.500	7%	105
31.12.07	1.100		400	7%	28
31.12.08	1.100		0	7%	0
	<u>8.800</u>				<u>1.785</u>

Die Grundmietzeit beträgt 80% (= 8 Jahre / 10 Jahre) der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasinggegenstands.

Gemäß BMF-Schreiben vom 19. April 1971 wird das Leasingobjekt dem Leasinggeber zugerechnet, somit handelt es sich um Operating-Leasing nach Steuerrecht und HGB.

Klassifizierung nach IFRS

Es sind die Kriterien des IAS 17.10 durchzuprüfen:

- Automatischer Übergang des rechtlichen Eigentums? -> Nein
- Günstige Kaufoption am Vertragsende? -> Nein
- Barwert der Leasingzahlungen entspricht praktisch dem beizulegenden Zeitwert bei Leasingbeginn ($\geq 90\%$)? -> Nein (Leasingrate T€ 1.100 x Rentenbarwertfaktor 5,9713 = T€ 6.568 -> 82,1% des Marktwerts zu Leasingbeginn)
- Spezialleasing? -> Nein
- Vertragslaufzeit entspricht dem wesentlichen Teil der wirtschaftlichen Nutzungsdauer ($\geq 75\%$)? -> Ja (8/10 = 80%)

Es ist ein Kriterium erfüllt. Es handelt sich daher gemäß IFRS um Finanzierungsleasing.

Die Produktionsanlage wird nach IFRS in Höhe des Barwerts der Leasingzahlungen (T€ 6.568) beim Leasingnehmer aktiviert, da dieser Wert niedriger ist als der beizulegende Zeitwert (T€ 8.000).

Der unter den kurzfristigen Finanzverbindlichkeiten (zahlbar innerhalb von 12 Monaten) auszuweisende Teil der Leasingverbindlichkeit entspricht der Tilgung zum 31. Dezember 01 (siehe unten). Die Aufteilung nach kurz- und langfristig erfolgt, um die Zuordnung in der IFRS-Bilanz zu ermöglichen (vgl. Punkt 16).

Buchung IFRS			Soll	Haben
11.1	01.01.01	Technische Anlagen/Sachanlagen	6.568	
		Leasingverbindlichkeit/ Finanzverbindlichkeiten (kurzfristig)		640
		Leasingverbindlichkeit/ Finanzverbindlichkeiten (langfristig)		5.928

Nach HGB und Steuerrecht erfolgt zum 1. Januar 01 kein Ansatz in der Bilanz des Leasingnehmers. Die IFRS-Bilanzansätze auf der Aktiv- und Passivseite sind gleich hoch, so dass sich in Summe der Effekt auf T€ 0 saldiert. Daher ist es auch nicht notwendig nach IFRS latente Steuern zu diesem Datum zu berücksichtigen.

Zum 31. Dezember 01 wird die Leasingrate nach HGB unter den sonstigen betrieblichen Aufwendungen erfasst und entsprechend an den Leasinggeber bezahlt.

Buchung HGB			Soll	Haben
11.2	31.12.01	Leasingaufwand/Sonstige betriebliche Aufwendungen	1.100	
		Bank		1.100

Die Zinsaufwendungen berechnen sich nach IFRS durch Multiplikation des Barwerts der Leasingzahlungen mit dem Zinssatz von 7% in Höhe von T€ 460 (= T€ 6.568 x 7%). Der verbleibende Anteil der Leasingrate von T€ 640 (= T€ 1.100 – T€ 460) ist die Tilgung, so dass die gesamte Leasingverbindlichkeit nur noch T€ 5.928 zum Bilanzstichtag beträgt.

Die Produktionsanlage wird entsprechend der Leasingdauer über 8 Jahre mit T€ 821 (= T€ 6.568 / 8 Jahre) abgeschrieben. Der Restbuchwert beläuft sich auf T€ 5.747.

Auf die Bewertungsunterschiede zwischen IFRS und Steuerrecht (= HGB) sind aktive latente Steuern zu berechnen. Sie belaufen sich auf T€ 54 (= (Leasingverbindlichkeit T€ 5.928 – Restbuchwert T€ 5.747) x 30%). In der Steuerbilanz sind diese Wertansätze jeweils T€ 0.

Der in die kurzfristigen Finanzverbindlichkeiten umzubuchende Teil der Leasingverbindlichkeit entspricht der Tilgung zum 31. Dezember 02 (siehe unten).

Das Ergebnis nach IFRS fällt in 01 um T€ 127 (= T€ 460 + T€ 821 – T€ 54 – T€ 1.100) niedriger aus als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
11.3	31.12.01	Zinsaufwendungen	460	
		Leasingverbindlichkeit/ Finanzverbindlichkeiten (kurzfristig)	640	
		Liquide Mittel		1.100
11.4	31.12.01	Planmäßige Abschreibungen	821	
		Technische Anlagen/Sachanlagen		821
11.5	31.12.01	Aktive latente Steuern	54	
		Latenter Steuerertrag		54
11.6	31.12.01	Leasingverbindlichkeit/ Finanzverbindlichkeiten (langfristig)	685	
		Leasingverbindlichkeit/ Finanzverbindlichkeiten (kurzfristig)		685

Im Jahr 02 wiederholen sich nach HGB die Buchungen des Jahres 01.

Buchung HGB			Soll	Haben
11.7	31.12.02	Leasingaufwand/Sonstige betriebliche Aufwendungen	1.100	
		Bank		1.100

Die Zinsaufwendungen berechnen sich nach IFRS durch Multiplikation der verbleibenden Leasingverbindlichkeit mit dem Zinssatz von 7% in Höhe von T€ 415 (= T€ 5.928 x 7%). Der restliche Anteil der Leasingrate von T€ 685 (= T€ 1.100 – T€ 415) ist die Tilgung, so dass die gesamte Leasingverbindlichkeit nur noch T€ 5.243 zum Bilanzstichtag beträgt.

Die Produktionsanlage wird entsprechend der Leasingdauer über 8 Jahre mit T€ 821 (= T€ 6.568 / 8 Jahre) abgeschrieben. Der Restbuchwert der Produktionsanlage nach Abschreibung in Höhe von T€ 821 beläuft sich auf T€ 4.926.

Auf die Bewertungsunterschiede zwischen IFRS und Steuerrecht (= HGB) sind aktive latente Steuern zu berechnen. Sie werden aufgestockt von T€ 54 um T€ 41 auf T€ 95 (= (Leasingverbindlichkeit T€ 5.243 – Restbuchwert T€ 4.926) x 30%).

Der in die kurzfristigen Finanzverbindlichkeiten umzubuchende Teil der Leasingverbindlichkeit entspricht wieder der Tilgung zum 31. Dezember 03.

Das Ergebnis nach IFRS fällt in 02 um T€ 95 (= T€ 415 + T€ 821 – T€ 41 – T€ 1.100) niedriger aus als nach HGB. Über die gesamte Leasingdauer betrachtet, sind die Aufwendungen nach IFRS und HGB gleich, nämlich T€ 8.800.

Buchung IFRS			Soll	Haben
11.8	31.12.02	Zinsaufwendungen	415	
		Leasingverbindlichkeit/ Finanzverbindlichkeiten (kurzfristig)	685	
		Liquide Mittel		1.100
11.9	31.12.02	Planmäßige Abschreibungen	821	
		Technische Anlagen/Sachanlagen		821
11.10	31.12.02	Aktive latente Steuern	41	
		Latenter Steuerertrag		41
11.11	31.12.02	Leasingverbindlichkeit/ Finanzverbindlichkeiten (langfristig)	733	
		Leasingverbindlichkeit/ Finanzverbindlichkeiten (kurzfristig)		733

6.8.2. Sale-and-lease-back (Beispiel 12)

Die CFK AG besitzt ein Verwaltungsgebäude mit einem Buchwert von T€ 5.000, das auf einem gepachteten Grundstück errichtet wurde (Erbbaurecht). Die restliche Nutzungsdauer des Gebäudes beträgt 20 Jahre. Der Verkehrswert beläuft sich auf T€ 6.000.

Zur Hebung stiller Reserven entschließt sich das Unternehmen, das Verwaltungsgebäude zum 30. Dezember 01 zu verkaufen. Der Käufer ist eine Immobiliengesellschaft. Der Kaufpreis entspricht dem Marktwert. Da die CFK AG das Gebäude weiterhin nutzen möchte, mietet sie es nach dem Verkauf zurück.

Leasingbeginn:	1. Januar 02
Grundmietzeit/Leasingdauer:	15 Jahre
Leasingraten:	T€ 580 p. a. nachschüssig zu zahlen
Finanzierungszinssatz:	5%
Rentenbarwertfaktor (RBF):	10,3797

Klassifizierung nach HGB

Es handelt sich bei der Leasingvereinbarung um einen Vollamortisationsvertrag eines unbeweglichen Anlageguts, da der Leasingnehmer mit den in der Grundmietzeit zu entrichtenden Raten (T€ 8.700 = 15 x T€ 580) mindestens die Anschaffungskosten (T€ 6.000) sowie die Finanzierungskosten (T€ 1.705) des Leasinggebers deckt (in Summe T€ 7.705).

Die Finanzierungskosten des Leasinggebers berechnen sich wie folgt:

Zahlungsdatum	Leasingraten T€	Anschaffungskosten T€	Zu finanzieren p. a. T€	Zinssatz	Zinsen T€
31.12.02	580	6.000	6.000	5%	300
31.12.03	580		5.420	5%	271
31.12.04	580		4.840	5%	242
31.12.05	580		4.260	5%	213
31.12.06	580		3.680	5%	184
31.12.07	580		3.100	5%	155
31.12.08	580		2.520	5%	126
31.12.09	580		1.940	5%	97
31.12.10	580		1.360	5%	68
31.12.11	580		780	5%	39
31.12.12	580		200	5%	10
31.12.13	580				
31.12.14	580				
31.12.15	580				
31.12.16	580				
	<u>8.700</u>				<u>1.705</u>

Die Grundmietzeit beträgt 75% (= 15 Jahre / 20 Jahre) der restlichen Nutzungsdauer des Leasinggegenstands.

Gemäß BMF-Schreiben vom 21. März 1972 wird das Verwaltungsgebäude dem Leasinggeber zugerechnet, somit handelt es sich um Operating-Leasing nach Steuerrecht und HGB.

Klassifizierung nach IFRS

Es sind auch hier wieder die Kriterien des IAS 17.10 durchzuprüfen:

- Automatischer Übergang des rechtlichen Eigentums? -> Nein
- Günstige Kaufoption am Vertragsende? -> Nein
- Spezialleasing? -> Nein
- Vertragslaufzeit entspricht dem wesentlichen Teil der wirtschaftlichen Nutzungsdauer ($\geq 75\%$)? -> Ja ($15/20 = 75\%$)
- Barwert der Leasingzahlungen entspricht praktisch dem beizulegenden Zeitwert bei Leasingbeginn ($\geq 90\%$)? -> Ja (Leasingrate T€ 580 x Rentenbarwertfaktor 10,3797 = T€ 6.020 -> 100,3% des Marktwerts zu Leasingbeginn)

Es sind zwei Kriterien erfüllt. Es handelt sich daher um Finanzierungsleasing gemäß IFRS.

Zum Verkaufstag wird nach HGB der Buchgewinn von T€ 1.000 in vollem Umfang gewinnerhöhend vereinnahmt.

Buchung HGB			Soll	Haben
12.1	30.12.01	Bank	6.000	
		Gebäude/Sachanlagen		5.000
		Sonstige betriebliche Erträge		1.000

Nach IFRS wird der Buchgewinn hingegen passivisch abgegrenzt, um dann später entsprechend der Leasingdauer ertragswirksam verbucht zu werden. Der passive Rechnungsabgrenzungsposten von T€ 1.000 ist in einen kurzfristigen (T€ 67) und einen langfristigen Teil (T€ 933) aufzusplitten. Zur Berechnung der T€ 67 siehe unten.

Aus dem Ausweis des passiven Rechnungsabgrenzungsposten, der steuerlich nicht in der Bilanz erscheint, entstehen aktive latente Steuern in Höhe von T€ 300 (= T€ 1.000 x 30%).

Das Ergebnis nach IFRS fällt in 01 um T€ 700 (= T€ 1.000 – T€ 300) niedriger aus als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
12.2	30.12.01	Liquide Mittel	6.000	
		Gebäude/Sachanlagen		5.000
		Passiver Rechnungsabgrenzungsposten/ Sonstige Verbindlichkeiten (kurzfristig)		67
		Passiver Rechnungsabgrenzungsposten/ Sonstige Verbindlichkeiten (langfristig)		933
12.3	30.12.01	Aktive latente Steuern	300	
		Latenter Steuerertrag		300

Das Gebäude wird nach IFRS zum 1. Januar 02 in Höhe des beizulegenden Zeitwerts (T€ 6.000) beim Leasingnehmer aktiviert, da dieser Wert niedriger ist als der Barwert der Leasingzahlungen (T€ 6.020).

Der unter den kurzfristigen Finanzverbindlichkeiten auszuweisende Teil der Leasingverbindlichkeit entspricht der Tilgung zum 31. Dezember 02 (siehe unten).

Buchung IFRS			Soll	Haben
12.4	01.01.02	Gebäude/Sachanlagen	6.000	
		Leasingverbindlichkeit/ Finanzverbindlichkeiten (kurzfristig)		280
		Leasingverbindlichkeit/ Finanzverbindlichkeiten (langfristig)		5.720

Nach HGB und Steuerrecht erfolgt zum 1. Januar 02 kein Ansatz in der Bilanz des Leasingnehmers. Die IFRS-Bilanzansätze auf der Aktiv- und Passivseite sind hinsichtlich des Leasingvertrags gleich hoch, so dass sich in Summe der Effekt auf T€ 0 saldiert. Daher ist es nicht notwendig nach IFRS weitere latente Steuern zu diesem Datum zu berücksichtigen.

Zum 31. Dezember 02 wird die Leasingrate nach HGB unter den sonstigen betrieblichen Aufwendungen erfasst und entsprechend an den Leasinggeber bezahlt.

Buchung HGB			Soll	Haben
12.5	31.12.02	Leasingaufwand/ Sonstige betriebliche Aufwendungen	580	
		Bank		580

Die Zinsaufwendungen berechnen sich nach IFRS durch Multiplikation des beizulegenden Zeitwerts mit dem Zinssatz von 5% in Höhe von T€ 300 (= T€ 6.000 x 5%). Der verbleibende Anteil der Leasingrate von T€ 280 (= T€ 580 – T€ 300) ist die Tilgung, so dass die gesamte Leasingverbindlichkeit nur noch T€ 5.720 zum Bilanzstichtag beträgt.

Das Gebäude wird entsprechend der Leasingdauer über 15 Jahre mit T€ 400 (= T€ 6.000 / 15 Jahre) abgeschrieben. Der Restbuchwert beläuft sich auf T€ 5.600.

Auf die Bewertungsunterschiede zwischen IFRS und Steuerrecht (= HGB) sind aktive latente Steuern zu berechnen. Sie belaufen sich auf T€ 36 (= (Leasingverbindlichkeit T€ 5.720 – Restbuchwert T€ 5.600) x 30%). In der Steuerbilanz sind diese Wertansätze jeweils T€ 0.

Der passive Rechnungsabgrenzungsposten wird mit 1/15 zum 31. Dezember 02 in Höhe von T€ 67 (= 1/15 x T€ 1.000) ertragswirksam vereinnahmt, so dass noch ein Betrag von T€ 933 verbleibt.

Die hierfür abgrenzten aktiven latenten Steuern werden in Höhe von T€ 20 (= (T€ 1.000 – T€ 933) x 30%) aufgelöst.

Der in die kurzfristigen Finanzverbindlichkeiten umzubuchende Teil der Leasingverbindlichkeit entspricht der Tilgung zum 31. Dezember 02 in Höhe von T€ 294.

Entsprechend wird der kurzfristige Teil des passiven Rechnungsabgrenzungspostens von T€ 67 in die kurzfristigen sonstigen Verbindlichkeiten zum 31. Dezember 02 umgliedert.

Das Ergebnis nach IFRS fällt in 02 um T€ 37 (= T€ 300 + T€ 400 – T€ 36 – T€ 67 + T€ 20 – T€ 580) niedriger aus als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
12.6	31.12.02	Zinsaufwendungen	300	
		Leasingverbindlichkeit/ Finanzverbindlichkeiten (kurzfristig)	280	
		Liquide Mittel		580
12.7	31.12.02	Planmäßige Abschreibungen	400	
		Gebäude/Sachanlagen		400
12.8	31.12.02	Aktive latente Steuern	36	
		Latenter Steuerertrag		36
12.9	31.12.02	Passiver Rechnungsabgrenzungsposten/ Sonstige Verbindlichkeiten (kurzfristig)	67	
		Sonstige betriebliche Erträge		67
12.10	31.12.02	Latenter Steueraufwand	20	
		Aktive latente Steuern		20
12.11	31.12.02	Leasingverbindlichkeit/ Finanzverbindlichkeiten (langfristig)	294	
		Leasingverbindlichkeit/ Finanzverbindlichkeiten (kurzfristig)		294
12.12	31.12.02	Passiver Rechnungsabgrenzungsposten/ Sonstige Verbindlichkeiten (langfristig)	67	
		Passiver Rechnungsabgrenzungsposten/ Sonstige Verbindlichkeiten (kurzfristig)		67

6.9. Neuerungen

IFRS

Am 16. Mai 2013 veröffentlichten IASB und FASB (Financial Accounting Standards Board) einen überarbeiteten Entwurf zur Leasingbilanzierung, der für alle Leasingvertragspartner wesentliche Änderungen nach IFRS vorsieht.

Alle Leasingverhältnisse müssen zukünftig vom Leasingnehmer bilanziert werden; eine Off balance-Darstellung, wie sie bisher für Mietleasingverhältnisse unter IAS 17 möglich ist, soll ausgeschlossen werden. Lediglich für kurzfristige Vereinbarungen mit einer maximalen Laufzeit von weniger als zwölf Monaten ist eine vereinfachte Abbildung vorgesehen.

Die Bilanzierung folgt dem Right of use-Ansatz. Es wird ein Vermögenswert eingebucht, der das Recht zur Nutzung des zugrunde liegenden Vermögenswerts widerspiegelt und über die Laufzeit des Leasingvertrags abzuschreiben sowie regelmäßig auf Wertminderung zu prüfen ist. Für die Pflicht zur Zahlung der Leasingraten wird eine Verbindlichkeit erfasst, die zunächst mit dem Barwert der künftigen Leasingraten zu bewerten und in den Folgeperioden mittels der Effektivzinsmethode aufzuzinsen sowie um geleistete Leasingzahlungen zu kürzen ist.

Der finale Standard wird erst zukünftig verabschiedet. Der Erstanwendungszeitpunkt ist noch offen.

7. Vorräte, langfristige Auftragsfertigung

7.1. Rechtsgrundlagen

HGB

§ 240 Abs. 3, 4 HGB, § 253 Abs. 1 Satz 1, Abs. 4, 5 HGB, § 255 Abs. 1 bis 3 HGB, § 256 HGB

IFRS

IAS 2, IAS 11

7.2. Definitionen

HGB

Eine gesetzliche Definition existiert nicht. Nach § 247 Abs. 2 HGB sind im Umkehrschluss zum Anlagevermögen nur solche Vermögensgegenstände als Vorräte (Umlaufvermögen) auszuweisen, die vorübergehend dem Geschäftsbetrieb dienen.

IFRS

Vorräte sind Vermögenswerte, die vom Unternehmen mit oder ohne weitere Be- bzw. Verarbeitung im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit verkauft werden sollen oder die als Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe dazu bestimmt sind, bei der Herstellung von Vorräten oder der Erbringung von Dienstleistungen verbraucht zu werden.

Die Bilanzierung unfertiger Erzeugnisse, die im Rahmen einer langfristigen Auftragsfertigung für einen Kunden hergestellt werden, ist in IAS 11 Fertigungsaufträge geregelt.

7.3. Ansatzkriterien

HGB

Vorräte sind aktivierungspflichtig, wenn sie die Eigenschaften eines Vermögensgegenstands besitzen (siehe Punkt 3.2).

IFRS

Vorräte sind Vermögenswerte. Deshalb wird bei der Aktivierung vorausgesetzt,

- dass es wahrscheinlich ist, dass ein künftiger wirtschaftlicher Nutzen dem Unternehmen zufließen wird,
- dass die Anschaffungs- und Herstellungskosten bzw. der Wert der Vorräte verlässlich bestimmbar sind.

7.4. Erstbewertung

HGB

Die Erstbewertung von Vorräten erfolgt zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Die Herstellungskosten umfassen:

- Materialeinzel- und Materialgemeinkosten,
- Fertigungseinzel- und Fertigungsgemeinkosten,
- Sondereinzelkosten der Fertigung,
- Werteverzehr des Anlagevermögens.

Wahlweise können einbezogen werden:

- Verwaltungskosten,
- Kosten für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Altersversorgung.

Aus steuerlichen Gründen unterbleibt im HGB-Abschluss in der Regel der Ansatz von Verwaltungsgemeinkosten sowie der Kosten für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Altersversorgung.

IFRS

Vorräte sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten.

Die Herstellungskosten setzen sich nach IFRS wie folgt zusammen (IAS 2.12):

- Materialeinzel- und Materialgemeinkosten,
- Fertigungseinzel- und Fertigungsgemeinkosten,
- Sondereinzelkosten der Fertigung,
- Werteverzehr des Anlagevermögens,
- produktionsbezogene Verwaltungskosten,
- produktionsbezogene soziale Kosten.

Von Bedeutung sind die Verwaltungsgemeinkosten. Diese sind nach IFRS stets dann in die Herstellungskosten einzurechnen, wenn sie sich dem Produktionsprozess mit vertretbarem Aufwand auf vernünftiger und stetiger Basis zurechnen lassen (IAS 2.15). Nach HGB hingegen besteht ein Wahlrecht zur Einrechnung von Verwaltungsgemeinkosten.

7.5. Folgebewertung

HGB

Vorräte werden nach HGB mit dem niedrigeren Wert aus Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bzw. dem niedrigeren Börsen- oder Marktpreis oder ersatzweise dem beizulegenden Wert zum Bewertungsstichtag bewertet. Die Ermittlung des Vergleichswerts erfolgt dabei in Abhängigkeit der Vorratsart entweder beschaffungs-

marktorientiert oder absatzmarktorientiert. Als Bewertungsvereinfachungsverfahren für die Verbrauchsfolge sind die Fifo- (first-in-first-out) und Lifo-Methode (last-in-first-out) sowie die Durchschnittskostenmethode zulässig.

Dem Fifo-Verfahren liegt die Annahme zugrunde, dass zuerst angeschaffte oder hergestellte Vermögensgegenstände auch als erstes wieder verbraucht oder veräußert werden. Im Bestand verbleiben am Bilanzstichtag annahmegemäß die letzten Zugänge, die je nach Bestandshöhe mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des letzten, vorletzten usw. Zugangs bewertet werden. Abgänge müssen nicht bewertet werden.

Das Lifo-Verfahren unterstellt, dass die zuletzt angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände als erstes verbraucht oder veräußert werden und sich somit am Bilanzstichtag die ältesten Zugänge noch im Bestand befinden.

Bei der Durchschnittsmethode werden vertretbare Vermögensgegenstände mit dem gewogenen Durchschnitt ihrer Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bewertet.

Es gilt das strenge Niederstwertprinzip, d. h. Vorräte sind abzuwerten, wenn der Börsen- oder Marktpreis bzw. der beizulegende Wert am Abschlussstichtag niedriger sind. Es besteht ein Zuschreibungsgebot, wenn die Gründe für die Abwertung weggefallen sind (§ 255 Abs. 4 und 5 HGB).

IFRS

Im Rahmen der Folgebewertung sind Vorräte mit dem niedrigeren Wert aus den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder dem Nettoveräußerungswert zu bewerten.

Als Bewertungsvereinfachungsmethode sind das Fifo-Verfahren sowie die Durchschnittskostenmethode zulässig. Das Lifo-Verfahren darf nicht angewendet werden.

Der Nettoveräußerungswert bestimmt sich grundsätzlich aus dem Absatzgeschäft als geschätztem Verkaufspreis abzüglich noch anfallender Kosten. Die Wiederbeschaffungskosten sind nur im Ausnahmefall als Vergleichsmaßstab heranzuziehen.

Eine Ausnahme von der grundsätzlichen Abwertung auf einen unter die Anschaffungskosten gefallenen Nettoveräußerungswert besteht nach IAS 2.32 für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe. Eine Abwertung auf den niedrigeren Nettoveräußerungswert (Marktpreis bzw. Wiederbeschaffungspreis) erfolgt nicht, wenn das Endprodukt, in das die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe eingehen, gewinnbringend bzw. mindestens kostendeckend verkauft werden kann.

In den Folgeperioden ist zu prüfen, ob Wertminderungen noch vorliegen. Ist dies nicht der Fall, ist auf den Nettoveräußerungswert, maximal jedoch auf die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zuzuschreiben.

7.6. Langfristige Auftragsfertigung

Im Rahmen eines Fertigungsauftrags wird nach den individuellen Vorgaben eines Abnehmers über einen längeren Zeitraum hinweg eine Leistung erstellt. Typische Beispiele hierfür sind große Bauvorhaben, Anlagen- oder Schiffsbau oder umfangreiche Dienstleistungsaufträge (z. B. Implementierung eines SAP-Systems).

HGB

Nach HGB erfolgt die Bilanzierung von Fertigungsaufträgen in praktisch allen Fällen nach der Completed-Contract-Methode (CCM). Das bedeutet, dass eine Umsatz- und Gewinnrealisierung erst nach Abschluss des Gesamt- bzw. Teilprojekts, d. h. mit Abnahme durch den Kunden (= Gefahrenübergang) möglich ist. Vor Abschluss des Gesamtprojekts (oder des entsprechenden Teilprojekts) werden lediglich die aktivierungsfähigen Herstellungskosten als unfertige Leistungen (in den Bestandsveränderungen) berücksichtigt. Umsatzerlöse werden während der Laufzeit des Projekts nicht realisiert.

Bei der Completed-Contract-Methode kommt es damit im Zeitablauf zu erheblichen Schwankungen bei Umsatz und Gewinn: Während in Jahren ohne einen Projektabschluss kein Umsatz anfällt und das Ergebnis null oder negativ ist, entsteht beim Abschluss eines Projekts ein einmaliger Umsatz und der volle Gewinn.

IFRS

Die internationale Rechnungslegung sieht daher bei Fertigungsaufträgen grundsätzlich die Percentage-of-Completion-Methode (PoC-Methode) vor. Dabei werden Umsatz und Gewinn aus einem Fertigungsauftrag anteilig nach dem Fertigstellungsgrad des Projekts vereinnahmt (Teilgewinnrealisierung, IAS 11.22). Die Berechnung des Fertigstellungsgrads folgt in der Regel nach der Cost-to-cost-Methode, bei der die bis zum Bewertungszeitpunkt insgesamt angefallenen Kosten zu den Gesamtkosten ins Verhältnis gesetzt werden (IAS 11.30 (a)).

Zwingende Voraussetzungen für die Anwendung der PoC-Methode nach IFRS ist

- das Vorhandensein eines konkreten Kundenauftrags, und
- die zuverlässige Ermittlung des Ergebnisses des Fertigungsauftrags.

IAS 11.3 unterscheidet zwischen den Vertragsarten Kostenzuschlagsverträge und Festpreisverträge: Bei Kostenzuschlagsverträgen setzt die zuverlässige Ermittlung des Ergebnisses eines Fertigungsvertrags insbesondere voraus, dass die dem Vertrag zurechenbaren Kosten verlässlich ermittelt werden können (IAS 11.24). Bei Festpreisverträgen wird darüber hinaus vorausgesetzt, dass die bis zur Fertigstellung des Auftrages noch anfallenden Kosten, die Auftragslöse und der Fertigstellungsgrad verlässlich ermittelt werden können (IAS 11.23).

Von erheblicher Bedeutung ist dabei die zutreffende Schätzung des Fertigstellungsgrads. Die PoC-Methode ist daher nur dann anwendbar, wenn ein hinreichend verlässliches Projektcontrolling vorhanden ist (IAS 11.29 spricht von einem wirksamen internen Budgetierungs- und Berichtssystem). Andernfalls ist nach IAS 11.32 ausnahmsweise die Zero-Profit-Methode anzuwenden, bei der die Auftrags Erlöse nur in Höhe der dazu gehörenden Auftragskosten zu erfassen sind, so dass per Saldo ein Nullergebnis ausgewiesen wird.

Hinsichtlich des Bilanzausweises von Fertigungsaufträgen gilt Folgendes: Soweit ein Fertigungsauftrag noch nicht abgerechnet wurde, hat das Unternehmen die auf Basis der PoC-Methode erfassten Umsätze in Form von künftigen Forderungen in der Bilanz oder im Anhang in dem Posten „Forderungen aus Fertigungsaufträgen“ zu erfassen. Dieser Posten ist definiert als die Differenz zwischen der Summe aus bis zum Abschlussstichtag angefallenen Auftragskosten und vereinnahmter Gewinne abzgl. angefallener Verluste und erfolgter Teilabrechnungen. Nicht geregelt ist nach IFRS, an welcher Stelle in der Bilanz der Aktivposten aus einem Fertigungsauftrag auszuweisen ist. In der Bilanzierungspraxis erfolgt der Ausweis regelmäßig nicht unter den Vorräten, sondern unter den Forderungen. „Verbindlichkeiten aus Fertigungsaufträgen“ sind unter den Verbindlichkeiten zu erfassen.

7.7. Latente Steuern

Es gelten nach Steuerrecht mit folgenden Ausnahmen die gleichen Regeln wie nach HGB.

Es besteht ein Wahlrecht zur Abschreibung von Umlaufvermögen bei voraussichtlich dauernder Wertminderung (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). Bei nicht dauernder Wertminderung existiert jedoch ein Abschreibungsverbot.

Nur die Lifo-Methode darf im Steuerrecht als Bewertungsvereinfachungsverfahren für die Verbrauchsfolge von Vorräten genutzt werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG). Die Fifo-Methode ist nicht zulässig.

Daher sind für unterschiedliche Bilanzansätze nach IFRS und ggf. HGB latente Steuern zu berücksichtigen.

7.8. Beispiele

7.8.1. Lifo- und Fifo-Methode (Beispiel 13)

Die CFK AG bewertet ihre Bestände an Kohlenstofffasern (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe) nach HGB und Steuerrecht mittels des Lifo-Verfahrens und nach IFRS mittels des Fifo-Verfahrens:

Jahr 01	Menge in m ²	Preis in €/m ²	Betrag in €
Anfangsbestand Lifo/Fifo	10.000		45,00 450.000,00
Zugang	5.000		50,00
Zugang	1.000		55,00
Zugang	8.000		60,00
Lifo-Endbestand	14.000	= 10.000 m ² x 45,00 €/m ² + 4.000 m ² x 50,00 €/m ²	650.000,00
Fifo-Endbestand	14.000	= 8.000 m ² x 60,00 €/m ² + 6.000 m ² x 55,00 €/m ²	810.000,00

Jahr 02	Menge in m ²	Preis in €/m ²	Betrag in €
Anfangsbestand Lifo	14.000		46,43 650.000,00
Anfangsbestand Fifo	14.000		57,86 810.000,00
Zugang	6.000		60,00
Zugang	3.000		55,00
Zugang	7.000		45,00
Lifo-Endbestand	10.000	= 10.000 m ² x 46,43 €/m ²	464.300,00
Fifo-Endbestand	10.000	= 7.000 m ² x 45,00 €/m ² + 3.000 m ² x 55,00 €/m ²	480.000,00

Das Endprodukt, in das die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe eingehen, kann gewinnbringend verkauft werden.

Für steuerliche Zwecke wird davon ausgegangen, dass es sich bei dem Preis von 45,00 €/m² um eine voraussichtlich dauernde Wertminderung handelt (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG), da nur dann ein steuerliches Wahlrecht zu Abwertung besteht. Dieses wird ausgeübt.

Wie erfolgen die Bilanzierung und die Verbuchung im Abschluss nach HGB und IFRS in 01 bzw. 02?

Der Materialaufwand für die unterjährigen Zugänge in 01 von T€ 785 (= 5.000 m² x 50,00 €/m² + 1.000 m² x 55,00 €/m² + 8.000 m² x 60,00 €/m²) wird in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst.

Buchung HGB und IFRS			Soll	Haben
13.1	01.01.01	Materialaufwand	785	
	- 31.12.01	Bank/Liquide Mittel		785

Zum Jahresende wird der Differenzbetrag zwischen dem HGB-Bestand zum 1. Januar 01 (T€ 450) und zum 31. Dezember 01 (T€ 650) von T€ 200 als Bestandserhöhung der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe erfasst. Die Gegenbuchung erfolgt im Materialaufwand als Ertrag und korrigiert damit die unterjährig zu hoch erfassten Aufwendungen.

Eine Abwertung auf den niedrigeren beizulegenden Wert ist nicht notwendig, da der letzte Einkaufspreis (Wiederbeschaffungspreis) von 60,00 €/m² über dem Betrag (46,43 €/m²), mit dem der Lifo-Endbestand bewertet wurde, liegt.

Buchung HGB			Soll	Haben
13.2	31.12.01	Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	200	
		Materialaufwand		200

Ebenso wird nach IFRS verfahren. Hier beträgt die Differenz der Bestände zu den Abschlussstichtagen T€ 360. Auch hier ist eine Abwertung auf den Nettoveräußerungswert nicht notwendig, da das Endprodukt, in das die Kohlenstofffasern eingehen, gewinnbringend verkauft werden kann.

Auf die unterschiedlichen Wertansätze in der Bilanz nach IFRS (T€ 810) und nach Steuerrecht (T€ 650) sind passive latente Steuern in Höhe von T€ 48 (= (T€ 810 – T€ 650) x 30%) zu berücksichtigen.

Das Ergebnis nach IFRS fällt in 01 um T€ 112 (= T€ 360 – T€ 200 – T€ 48) höher aus als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
13.3	31.12.01	Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe/Vorräte	360	
		Materialaufwand		360
13.4	31.12.01	Latenter Steueraufwand	48	
		Passive latente Steuern		48

In 02 wiederholen sich die Materialaufwandsbuchungen in Höhe von T€ 840 (= 6.000 m² x 60,00 €/m² + 3.000 m² x 55,00 €/m² + 7.000 m² x 45,00 €/m²).

Buchung HGB und IFRS			Soll	Haben
13.5	01.01.02	Materialaufwand	840	
	- 31.12.02	Bank/Liquide Mittel		840

Zum Jahresende wird der Differenzbetrag zwischen dem HGB-Bestand zum 1. Januar 02 (T€ 650) und zum 31. Dezember 02 (T€ 464) von T€ 186 als Bestandsverminderung der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe erfasst. Die Gegenbuchung erfolgt wieder im Materialaufwand (Aufwand).

Eine Abwertung auf den niedrigeren beizulegenden Wert ist diesmal notwendig, da der letzte Einkaufspreis (Wiederbeschaffungspreis) von 45,00 €/m² unter dem Betrag (46,43 €/m²), mit dem der Lifo-Endbestand bewertet wurde, liegt. Daher erfolgt eine Abwertung in Höhe von T€ 14, so dass der HGB-Bestand mit T€ 450 zum 31. Dezember 02 ausgewiesen wird.

Buchung HGB			Soll	Haben
13.6	31.12.02	Materialaufwand	186	
		Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe		186
13.7	31.12.02	Materialaufwand (Abwertung)	14	
		Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe		14

Nach IFRS beträgt die Differenz der Bestände zu den Abschlussstichtagen T€ 330. Hier ist – abweichend zum HGB – eine Abwertung auf den Nettoveräußerungswert nicht notwendig, da das Endprodukt, in das die Kohlenstofffasern eingehen, gewinnbringend verkauft werden kann (Orientierung am Absatzmarkt). Die Bestände nach

IFRS werden daher mit 48,00 €/m² bewertet, obwohl der Wiederbeschaffungspreis bei 45,00 €/m² liegt.

Auf die unterschiedlichen Wertansätze in der Bilanz nach IFRS (T€ 480) und nach Steuerrecht (T€ 450 = HGB-Wert) sind passive latente Steuern in Höhe von T€ 9 (= (T€ 480 – T€ 450) x 30%) zu berücksichtigen. Daher sind von den bereits gebildeten T€ 48 wieder T€ 39 aufzulösen.

Das Ergebnis nach IFRS fällt in 02 um T€ 91 (= T€ 330 – T€ 186 – T€ 14 – T€ 39) niedriger aus als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
13.8	31.12.02	Materialaufwand	330	
		Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe/Vorräte		330
13.9	31.12.02	Passive latente Steuern	39	
		Latenter Steuerertrag		39

7.8.2. Fertigungsauftrag (Beispiel 14)

Die CFK AG hat zu Beginn des Jahres 01 einen Auftrag zum Bau einer Fertigungsanlage von einem Kunden erhalten. Die Erstellung dieser Anlage wird zwei Jahre dauern. Der vereinbarte Gesamterlös beträgt T€ 4.000 (Festpreisvertrag). Die Herstellungskosten werden mit T€ 3.500 kalkuliert. Die CFK AG hat bereits einige solcher Projekte abgewickelt und ist stets in der Lage gewesen, die geplanten Kosten im Wesentlichen einzuhalten.

Zum 1. Oktober 01 werden T€ 1.500 und zum 1. Juli 02 weitere T€ 1.800 als Anzahlung für erbrachte Leistungen mit dem Kunden vereinbart und von ihm bezahlt. Die Endfakturierung erfolgt zum 31. Dezember 02 nach Endabnahme und Übergabe der Anlage.

Bis zum 31. Dezember 01 sind Auftragskosten in Höhe von T€ 2.000 angefallen. Die gesamten Auftragskosten belaufen sich auf den kalkulierten Betrag. Sie enthalten ausschließlich Aufwendungen für bezogene Leistungen. Der Bau ist zum 15. Dezember 02 abgeschlossen.

Wie erfolgen die Bilanzierung und die Verbuchung im Abschluss nach HGB und IFRS in 01 bzw. 02?

Die Aufwendungen für bezogene Leistungen werden im Jahr 01 im Materialaufwand erfasst.

Buchung HGB und IFRS			Soll	Haben
14.1	01.01.01	Materialaufwand	2.000	
	- 31.12.01	Bank		2.000

Passivisch werden die zugeflossenen erhaltenen Anzahlungen (auf Bestellungen) verbucht.

Buchung HGB und IFRS			Soll	Haben
14.2	01.10.01	Bank	1.500	
		Erhaltene Anzahlungen (auf Bestellungen)		1.500

Nach HGB wird die Bilanzierung der Fertigungsanlage nach der Completed-Contract-Methode (CCM) vorgenommen. Eine Umsatz- und Gewinnrealisierung erfolgt erst nach Abschluss des Gesamtprojekts, d. h. mit Abnahme durch den Kunden. Bis dahin werden lediglich die aktivierungsfähigen Herstellungskosten als unfertige Leistungen in den Bestandsveränderungen des Jahres 01 berücksichtigt.

Buchung HGB			Soll	Haben
14.3	31.12.01	Unfertige Erzeugnisse	2.000	
		Erhöhung des Bestands an unfertigen Erzeugnissen		2.000

Nach IFRS ist die Percentage-of-Completion-Methode (PoC) anzuwenden. Der Fertigstellungsgrad und die realisierbaren Auftrags Erlöse nach IFRS errechnen sich nach der Cost-to-cost-Methode wie folgt (in T€):

31. Dezember 01

$$\text{Fertigstellungsgrad} = \frac{\text{Bisher angefallene Auftragskosten}}{\text{Erwartete Gesamtkosten}} = \frac{2.000}{3.500} = 57,1\%$$

$$\text{Realisierte Auftrags Erlöse} = \text{Gesamterlöse} \times \text{Fertigstellungsgrad} = 4.000 \times 57,1\% = 2.286$$

15. Dezember 02

$$\text{Fertigstellungsgrad} = \frac{\text{Bisher angefallene Auftragskosten}}{\text{Erwartete Gesamtkosten}} = \frac{3.500}{3.500} = 100,0\%$$

$$\text{Realisierte Auftrags Erlöse} = \text{Gesamterlöse} \times \text{Fertigstellungsgrad} = 4.000 \times 100,0\% = 4.000$$

Die realisierten Auftrags Erlöse und die erfassten Auftragskosten führen zu folgender Teilgewinnrealisierung nach IFRS für die Jahre 01 und 02:

	Gesamt		
	31.12.01	15.12.02	15.12.02
Realisierte Auftrags Erlöse	2.286	1.714	4.000
Angefallene Auftragskosten	-2.000	-1.500	-3.500
Realisierter Teilgewinn	286	214	500

Neben der Erfassung der Umsatzerlöse nach der PoC-Methode erfolgt die Umbuchung der erhaltenen Anzahlungen zu den Forderungen aus Fertigungsaufträgen.

Auf die abweichenden Wertansätze in der IFRS-Bilanz und in der Steuerbilanz sind passive latente Steuern zu berücksichtigen: T€ 86 (= (T€ 2.286 – T€ 2.000) x 30%).

Das Ergebnis ist in 01 gemäß IFRS um T€ 200 (= T€ 286 – T€ 86) höher als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
14.4	31.12.01	Forderungen aus Fertigungsaufträgen	2.286	
		Umsatzerlöse aus Fertigungsaufträgen		2.286
14.5	31.12.01	Erhaltene Anzahlungen	1.500	
		Forderungen aus Fertigungsaufträgen		1.500
14.6	31.12.01	Latenter Steueraufwand	86	
		Passive latente Steuern		86

Die anfallenden Aufwendungen für bezogene Leistungen des Jahres 02 werden wieder im Materialaufwand verbucht. Die Zahlung von T€ 1.800 des Kunden wird ebenso in den erhaltenen Anzahlungen (auf Bestellungen) erfasst.

Buchung HGB und IFRS			Soll	Haben
14.7	01.01.02	Materialaufwand	1.500	
	- 15.12.02	Bank		1.500
14.8	01.07.02	Bank	1.800	
		Erhaltene Anzahlungen (auf Bestellungen)		1.800

Nach HGB werden die angefallenen Herstellungskosten wieder aktiviert. Mit der Endabnahme durch den Kunden erfolgt in 02 Umsatz- und Gewinnrealisierung. Der Überschuss aus dem Bau der Fertigungsanlage beläuft sich auf T€ 500.

Buchung HGB			Soll	Haben
14.9	15.12.02	Unfertige Erzeugnisse	1.500	
		Erhöhung des Bestands an unfertigen Erzeugnissen		1.500
14.10	15.12.02	Fertige Erzeugnisse	3.500	
		Unfertige Erzeugnisse		3.500
14.11	31.12.02	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	4.000	
		Umsatzerlöse		4.000
14.12	31.12.02	Verminderung des Bestands an fertigen Erzeugnissen	3.500	
		Fertige Erzeugnisse		3.500

Nach IFRS erfolgen in 02 wieder die Realisierung der Umsatzerlöse nach der PoC-Methode und die Umbuchung der erhaltenen Anzahlungen zu den Forderungen aus Fertigungsaufträgen.

Zum 31. Dezember 02 bestehen keine Abweichungen der Wertansätze in der IFRS-Bilanz und in der Steuerbilanz mehr. Daher sind die passiven latenten Steuern von T€ 86 wieder aufzulösen.

Das Ergebnis ist in 02 gemäß IFRS um T€ 200 (= T€ 500 - T€ 214 - T€ 86) niedriger als nach HGB. Der Effekt des Jahres 01 kehrt sich wieder um.

Buchung IFRS			Soll	Haben
14.13	15.12.02	Forderungen aus Fertigungsaufträgen	1.714	
		Umsatzerlöse aus Fertigungsaufträgen		1.714
14.14	15.12.02	Erhaltene Anzahlungen	1.800	
		Forderungen aus Fertigungsaufträgen		1.800
14.15	31.12.02	Passive latente Steuern	86	
		Latenter Steuerertrag		86

8. Finanzinstrumente: Finanzielle Vermögensgegenstände/Vermögenswerte

8.1. Rechtsgrundlagen

HGB

§ 253 HGB, § 266 HGB

IFRS

IAS 32, IAS 39, IFRS 7

8.2. Definitionen

HGB

Eine Legaldefinition existiert nicht. Gemäß § 266 Abs. 2 HGB gibt es eine Unterteilung in Finanzinstrumente des Anlagevermögens

- Anteile an verbundenen Unternehmen,
- Ausleihungen an verbundene Unternehmen,
- Beteiligungen,
- Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht,
- Wertpapiere des Anlagevermögens,
- sonstige Ausleihungen

sowie Finanzinstrumente des Umlaufvermögens

- Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände,
- Wertpapiere des Umlaufvermögens,
- Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks.

IFRS

Ein Finanzinstrument ist ein Vertrag, der gleichzeitig

- bei einem Unternehmen zu einem finanziellen Vermögenswert und
- bei einem anderen Unternehmen zu einer finanziellen Verbindlichkeit oder einem Eigenkapitalinstrument

führt (IAS 32.11).

Finanzielle Vermögenswerte sind (IAS 32.11):

- Zahlungsmittel (Bargeld, Edelmetallmünzen, obwohl ihnen kein Vertragsverhältnis zugrunde liegt),

- gehaltene Eigenkapitalinstrumente eines anderen Unternehmens (= Anspruch auf das Reinvermögen), z. B. Aktien, GmbH-Anteile, Gesellschaftsanteile an Personengesellschaften, Genossenschaftsanteile,
- vertragliche Rechte darauf,
 - Zahlungsmittel oder andere finanzielle Vermögenswerte von einem anderen Unternehmen zu erhalten, z. B. Forderungen, Ausleihungen,
 - finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten mit einem anderen Unternehmen zu für das Unternehmen potenziell vorteilhaften Bedingungen zu tauschen, z. B. Derivate mit positivem Marktwert.

Da sich die Definition des Begriffs Finanzinstrument auf vertragliche Rechte und Pflichten bezieht, gehören gesetzlich begründete Forderungen, z. B. aus der Überzahlung von Steuern, nicht zu den finanziellen Vermögenswerten.

8.3. Ansatzkriterien

HGB

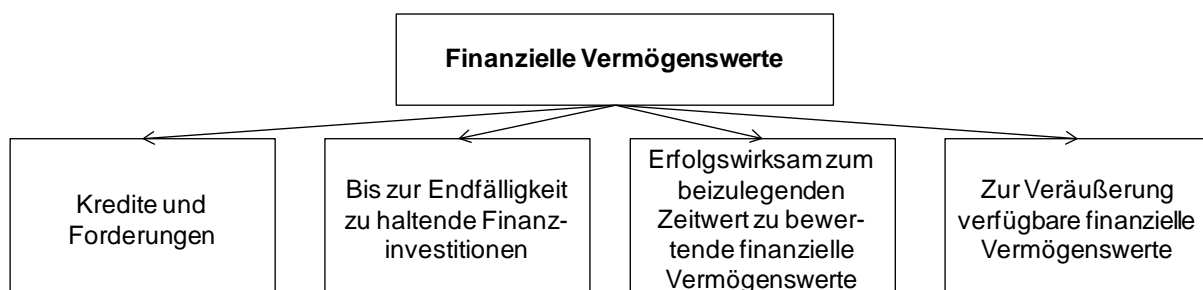
Finanzielle Finanzinstrumente müssen, wenn sie die Eigenschaften eines Vermögensgegenstands erfüllen (siehe Punkt 3.2) und im wirtschaftlichen Eigentum des Unternehmens stehen, nach dem Vollständigkeitsgebot angesetzt werden.

IFRS

Vorschriften zum Ansatz und zur Bewertung finanzieller Vermögenswerte enthält IAS 39 „Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung“. Der Standard soll künftig, voraussichtlich mit Wirkung ab 2015, durch IFRS 9 ersetzt werden.

Finanzielle Vermögenswerte sind in der Bilanz anzusetzen, wenn das bilanzierende Unternehmen Vertragspartei des Finanzinstruments geworden ist (IAS 39.14).

Für Zwecke der Bewertung finanzieller Vermögenswerte sind diese in vier Hauptkategorien einzuordnen. An diese Kategorisierung schließen sich unterschiedliche Folgebewertungen an.



Kredite und Forderungen (loans and receivables) sind nach der Definition des IAS 39.9 nicht derivative finanzielle Vermögenswerte mit festen oder bestimmbareren Zahlungen, die nicht in einem aktiven Markt notiert sind. Hierzu gehören z. B. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie Ausleihungen.

Bis zur Endfälligkeit zu haltende Finanzinvestitionen (held to maturity) umfassen finanzielle Vermögenswerte, bei denen das bilanzierende Unternehmen sowohl die Absicht als auch die Fähigkeit hat, sie bis zur Endfälligkeit zu halten. Hierbei kann es sich nur um Fremdkapitalpapiere (z. B. Anleihen) handeln, da nur bei diesen eine Endfälligkeit vorgegeben ist. Aktien können dieser Bewertungskategorie hingegen nicht zugeordnet werden.

Der Bewertungskategorie **erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewertende finanzielle Vermögenswerte** (financial asset at fair value through profit or loss) sind folgende Finanzinstrumente zuzuordnen bzw. dürfen wahlweise zugeordnet werden:

- finanzielle Vermögenswerte, die zum Handelszweck erworben wurden, sind verpflichtend dieser Kategorie zuzuordnen. Dabei handelt es sich um solche Papiere, die von dem bilanzierenden Unternehmen hauptsächlich mit der Absicht, durch laufende Käufe und Verkäufe spekulative Gewinne zu erzielen, erworben wurden. Inhaltlich können sich hierunter sowohl Aktien wie auch Fremdkapitalpapiere (Anleihen) sowie Derivate ohne Sicherungsbeziehung befinden. In der Praxis gibt es solche Wertpapiere insbesondere im Handelsbestand von Banken. Industrieunternehmen bilden diese Kategorie nur sehr begrenzt, da man nicht zum Ausdruck bringen möchte, mit überschüssigen liquiden Mitteln am Kapitalmarkt zu spekulieren.
- Darüber hinaus ist es möglich, finanzielle Vermögenswerte bei Erfüllen bestimmter Voraussetzungen wahlweise dieser Kategorie zuzuordnen (sog. Fair-value-Option).

Die größte praktische Relevanz besitzen die **zur Veräußerung verfügbaren finanziellen Vermögenswerte** (available for sale). Darunter werden all jene Wertpapiere (Aktien bzw. GmbH-Anteile, die keine Anteile an Tochter-, Gemeinschafts- oder assoziierten Unternehmen darstellen) verstanden, die keiner der vorstehenden Bewertungskategorien zuzuordnen sind oder die wahlweise dieser Kategorie zugeordnet werden. Bei dieser Kategorie handelt es sich um ein Auffangbecken.

8.4. Erstbewertung

HGB

Sowohl die Finanzinstrumente des Anlage- als auch des Umlaufvermögens sind grundsätzlich mit den Anschaffungskosten (inklusive Transaktionskosten) zu bilanzieren.

IFRS

Finanzielle Vermögenswerte werden im Zugangszeitpunkt zum beizulegenden Zeitwert (Marktwert) bewertet (IAS 39.43). Dieser entspricht in der Regel den Anschaffungskosten.

Transaktionskosten sind dabei in die Anschaffungskosten mit einzubeziehen. Eine Ausnahme bilden entstandene Transaktionskosten der Kategorie **erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewertende finanzielle Vermögenswerte**. Diese sind direkt als Aufwand zu erfassen und werden nicht aktiviert.

8.5. Folgebewertung

HGB

Es handelt sich bei den Finanzinstrumenten um nicht abnutzbare Vermögensgegenstände. Daher sind keine planmäßigen Abschreibungen vorzunehmen.

Für Finanzanlagen sind außerplanmäßige Abschreibungen durchzuführen, wenn sie aufgrund einer voraussichtlich dauerhaften Wertminderung mit einem niedrigeren Wert anzusetzen sind. Ein Abschreibungswahlrecht besteht bei voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung (gemildertes Niederstwertprinzip, § 253 Abs. 3 Satz 3 und 4 HGB).

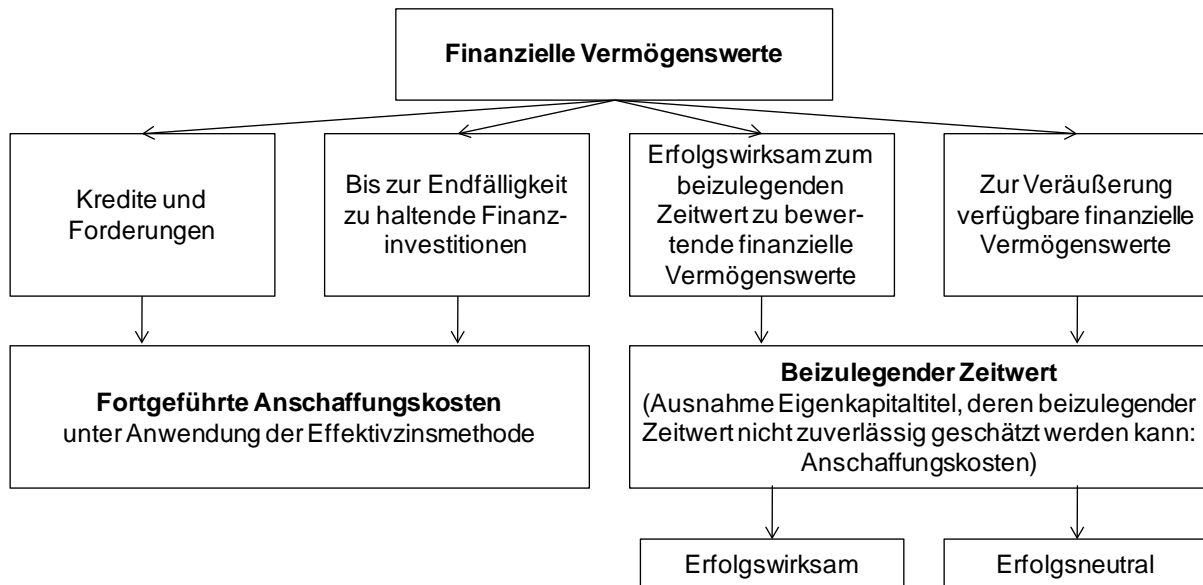
Für Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens sind außerplanmäßige Abschreibungen auf den niedrigeren Markt- oder Börsenpreis bzw. beizulegenden Wert auch dann vorzunehmen, wenn die Wertminderungen voraussichtlich nicht von Dauer sein werden (strenges Niederstwertprinzip, § 253 Abs. 4 HGB).

Für Kreditinstitute gibt es nach § 340e Abs. 3 HGB eine generelle Pflicht zur Bewertung von Finanzinstrumenten des Handelsbestands zum beizulegenden Zeitwert (abzüglich Risikoabschlag). Damit kommt es bei Kreditinstituten zur erfolgswirksamen Erfassung von unrealisierten Gewinnen aus Handelsgeschäften.

Entfallen die Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung, muss eine Zuschreibung vorgenommen werden. Obergrenze sind die Anschaffungskosten (§ 253 Abs. 5 HGB).

IFRS

Die Folgebewertung hängt von der zugeordneten Kategorie ab.



Die Bewertung von **Krediten und Forderungen** sowie von **bis zur Endfälligkeit zu haltende Finanzinvestitionen** erfolgt zu fortgeführten Anschaffungskosten unter Anwendung der Effektivzinsmethode. Im Falle einer Wertminderung (impairment) ist eine erfolgswirksame Abwertung vorzunehmen.

Erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewertende finanzielle Vermögenswerte werden zu jedem Bewertungsstichtag zum beizulegenden Zeitwert bewertet. Dieser entspricht in der Regel dem Börsenkurs. Jede Änderung des beizulegenden Zeitwerts im Zeitablauf wird ergebniswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt. Der Wertansatz kann über den Anschaffungskosten liegen. Damit werden auch unrealisierte Gewinne ausgewiesen.

Die Folgebewertung der **zur Veräußerung verfügbaren finanziellen Vermögenswerte** erfolgt zum beizulegenden Zeitwert, wobei hier jedoch die bewertungsbedingten Änderungen des beizulegenden Zeitwerts im Zeitablauf ergebnisneutral im Eigenkapital berücksichtigt werden müssen. Es erfolgt also keine Buchung in der gewinn- und Verlustrechnung, sondern im sonstigen Ergebnis (Rücklage im Eigenkapital). In der Praxis werden für diese Rücklage häufig Bezeichnungen wie „Marktbewertungsrücklage“, „Fair-value-Rücklage“, „Available-for-sale-Rücklage“ oder „IAS-39-Rücklage“ verwendet. Die IFRS beziehen im Vergleich zu HGB eine Zwischenposition: Einerseits soll ein Ansatz dieser Finanzinstrumente zum Marktwert erfolgen, der stille Lasten und stille Reserven vermeiden hilft. Andererseits sind die entsprechenden Beträge nur mittelfristig für eine Realisierung vorgesehen, so dass eine sofortige erfolgswirksame Vereinnahmung ausscheidet. Die Wertunterschiede zwischen Anschaffungskosten und aktuellem Marktwert sind für die Anleger jedoch erkennbar. Im Verkaufszeitpunkt sind die Wertänderung in die Gewinn- und Verlustrechnung umzubuchen, da dann eine Realisierung der Gewinne bzw. Verluste stattfindet. Im Falle einer Wertminderung ist bereits vor dem Verkauf des finanziellen

Vermögenswerts eine erfolgswirksame Erfassung in der Gewinn- und Verlustrechnung vorzunehmen.

8.6. Latente Steuern

Es gelten nach Steuerrecht fast die gleichen Regeln wie nach HGB. Es besteht ein Wahlrecht zur Abschreibung von Umlaufvermögen bei voraussichtlich dauernder Wertminderung (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). Bei nicht dauernder Wertminderung existiert jedoch ein Abschreibungsverbot.

Daher sind für abweichende Bilanzansätze nach IFRS latente Steuern zu berücksichtigen.

8.7. Beispiele

8.7.1. Wertpapiere (Beispiel 15)

Zum 1. September 01 kauft die CFK AG Aktien (0,1%) im Wert von T€ 780 (Anschaffungskosten). Zum 31. Dezember 01 beträgt der Kurswert T€ 850. Zum 30. April 02 werden die Aktien für T€ 900 verkauft.

Die Wertpapiere werden nach HGB im Umlaufvermögen unter sonstige Wertpapiere ausgewiesen. Für IFRS-Zwecke erfolgt die Zuordnung der Aktien zur Kategorie zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte.

Wie erfolgen die Bilanzierung und die Verbuchung im Abschluss nach HGB und IFRS in 01 bzw. 02?

Der Kauf der Aktien in 01 wird HGB und IFRS in gleicher Weise erfasst.

Buchung HGB und IFRS			Soll	Haben
15.1	01.09.01	Sonstige Wertpapiere/ Sonstige finanzielle Vermögenswerte	780	
		Bank/Liquide Mittel		780

Nach HGB wird die Werterhöhung zum 31. Dezember 01 nicht verbucht.

Im Gegensatz dazu wird nach IFRS zum Bilanzstichtag der Wertanstieg der Aktien um T€ 70 erfolgsneutral im Rechenwerk berücksichtigt.

In der Steuerbilanz wird die Zeitbewertung nicht durchgeführt. Daher ist auf die Buchwertabweichung von T€ 70 (= T€ 850 – T€ 780) eine passive latente Steuer nach IFRS erfolgsneutral (Sonstiges Ergebnis/Marktbewertungsrücklage) zu berücksichtigen, da auch die Zeitbewertung erfolgsneutral erfasst wurde. Sie beläuft sich auf T€ 21 (= T€ 70 x 30%).

Ergebnisunterschiede ergeben sich nach HGB und IFRS in 01 nicht, jedoch ist das Eigenkapital gemäß IFRS um T€ 49 (= T€ 70 – T€ 21) höher als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
15.2	31.12.01	Sonstige finanzielle Vermögenswerte (kurzfristig)	70	
		Sonstiges Ergebnis/ Marktbewertungsrücklage		70
15.3	31.12.01	Latente Steuern (sonstiges Ergebnis)/ Marktbewertungsrücklage	21	
		Passive latente Steuern		21

Im Jahr 02 erfolgt die Veräußerung der Wertpapiere mit einem Buchgewinn nach HGB von T€ 120, der in den sonstigen betrieblichen Erträgen erfolgswirksam erfasst wird.

Buchung HGB			Soll	Haben
15.4	30.04.02	Bank	900	
		Sonstige Wertpapiere		780
		Sonstige betriebliche Erträge		120

Nach IFRS wird der im Eigenkapital zwischengeparkte Erfolg aus der Zeitwertbewertung bei der Ausbuchung der Aktien ergebniswirksam umgebucht (sog. Recycling). Im Ergebnis wird damit der gesamte während der Haltedauer entstandene Gewinn von T€ 120 in 02 realisiert.

Die passive latente Steuer des Jahres 01 wird wieder erfolgsneutral aufgelöst, da keine Buchwertunterschiede zwischen IFRS- und Steuerbilanz mehr bestehen.

Ergebnisunterschiede ergeben sich nach HGB und IFRS in 02 nicht.

Buchung IFRS			Soll	Haben
15.5	30.04.02	Liquide Mittel	900	
		Sonstiges Ergebnis/ Marktbewertungsrücklage	70	
		Sonstige finanzielle Vermögenswerte (kurzfristig)		850
		Sonstige betriebliche Erträge		120
15.6	30.04.02	Passive latente Steuern	21	
		Latente Steuern (sonstiges Ergebnis)/ Marktbewertungsrücklage		21

8.7.2. Aktienoption (Beispiel 16)

Zur Optimierung der Finanzerträge schließt die CFK AG am 31. August 01 eine nicht verbriefte Aktienoption ab (Derivat ohne Sicherungszweck). Sie ist berechtigt (Optionsberechtigte), 5.000 Aktien am 31. Juli 02 zu einem festgelegten Kurs (Ausübungspreis) zu kaufen. Der beizulegende Zeitwert der Option entwickelt sich wie folgt:

	31.08.01	31.12.01	31.07.02
	T€	T€	T€
Beizulegender Zeitwert	10	150	0

Der beizulegende Zeitwert zum Zugangszeitpunkt entspricht der Prämie (Transaktionskosten), die die CFK AG für das Eingehen der Optionsberechtigung als Zahlung zu leisten hat. In der Folgezeit repräsentiert der beizulegende Zeitwert jenen Betrag, den ein Käufer für die Anschaffung der Option zum jeweiligen Zeitpunkt aufwenden müsste. Gleichzeitig stellt er den Wert dar, den Basiswert (Aktie) zu potentiell günstigen Bedingungen (Tageskurs liegt über dem vereinbarten Kurs) zu kaufen. Am 31. Juli 02 liegt jedoch der Kurswert der Aktien unter dem vereinbarten Ausübungskurs. Die Option wird daher von der CFK AG nicht wahrgenommen und verfällt.

Wie erfolgen die Bilanzierung und die Verbuchung im Abschluss nach HGB und IFRS in 01 bzw. 02?

Nach HGB sind erworbene Optionsrechte als nicht abnutzbare Vermögensgegenstände im Zeitpunkt des Erwerbs mit den Anschaffungskosten in Höhe der zu leistenden Optionsprämie zu aktivieren. Sie werden in dem Posten „sonstige Vermögensgegenstände“ ausgewiesen.

Buchung HGB			Soll	Haben
16.1	31.08.01	Sonstige Vermögensgegenstände	10	
		Bank		10

Derivative Finanzinstrumente, die nicht Bestandteil eines Sicherungsgeschäfts sind, werden nach IFRS der Kategorie erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewertende Finanzinstrumente zugeordnet. Die Transaktionskosten des Jahres 01 in Höhe von T€ 10 sind als Aufwand zu erfassen (vgl. Punkt 8.4).

Buchung IFRS			Soll	Haben
16.2	31.08.01	Sonstige betriebliche Aufwendungen	10	
		Bank		10

Zum 31. Dezember 01 erfolgt nach HGB keine Bewertung über die Anschaffungskosten hinaus.

Nach IFRS ist zu diesem Stichtag der beizulegende Zeitwert von T€ 150 als sonstiger finanzieller Vermögenswert in der Bilanz anzusetzen. Die Erfassung des Bewertungsergebnisses erfolgt in der Gewinn- und Verlustrechnung.

Auf die Abweichung der Wertansätze in der IFRS-Bilanz und in der Steuerbilanz sind passive latente Steuern aufwandswirksam zu berücksichtigen: T€ 42 (= (T€ 150 – T€ 10) x 30%).

Das Ergebnis nach IFRS fällt in 01 um T€ 98 (= T€ 150 – T€ 10 – T€ 42) höher aus als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
16.3	31.12.01	Sonstige finanzielle Vermögenswerte (kurzfristig)	150	
		Sonstige Finanzerträge		150
16.4	31.12.01	Latenter Steueraufwand	42	
		Passive latente Steuern		42

Zum 31. Juli 02 sind nach HGB die Aufwendungen von T€ 10 aus dem Verfall der Option in der Gewinn- und Verlustrechnung unter den sonstigen betrieblichen Aufwendungen auszuweisen.

Buchung HGB			Soll	Haben
16.5	31.07.02	Sonstige betriebliche Aufwendungen	10	
		Sonstige Vermögensgegenstände		10

Nach IFRS belaufen sich die Aufwendungen auf T€ 150.

Die in 01 gebildeten passiven latenten Steuern werden zum 31. Juli 02 wieder erfolgswirksam aufgelöst.

In 01 fällt das Ergebnis nach IFRS um T€ 98 (= T€ 150 – T€ 10 – T€ 42) niedriger aus als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
16.6	31.07.02	Sonstige Finanzaufwendungen	150	
		Sonstige finanzielle Vermögenswerte (kurzfristig)		150
16.7	31.07.02	Passive latente Steuern	42	
		Latenter Steuerertrag		42

9. Sicherungsgeschäfte

9.1. Rechtsgrundlagen

HGB

§ 254 HGB

IFRS

IAS 39

9.2. Definitionen

Soll ein Risiko der Schwankungen des Zeitwerts oder von Cashflows eines Grundgeschäfts (z. B. Warengeschäft) durch eine entsprechende Gegenposition vollständig oder teilweise reduziert werden, so handelt es sich um ein Sicherungsgeschäft (Hedging). Insofern dient Hedging der Risikobegrenzung.

Bei micro hedges wird ein einzelnes Grundgeschäft abgesichert (z. B. ein einzelner Kredit). Demgegenüber beziehen sich portfolio hedges auf die Absicherung mehrerer gleichartiger Grundgeschäfte (z. B. mehrere geplante Zahlungseingänge in Fremdwährung zu einem bestimmten Zeitpunkt) und macro hedges auf die Absicherung mehrerer nicht gleichartiger Gruppen von Grundgeschäften (z. B. geplante Zahlungsein- und -ausgänge saldiert).

Im Rahmen der Absicherung werden Risiken aus bestimmten operativen Geschäften oder Finanzierungsmaßnahmen des Unternehmens (z. B. Währungsrisiken aufgrund geplanter Verkäufe in Fremdwährung) durch derivative Finanzinstrumente mit gegenläufigem Risikoprofil abgesichert (z. B. Verkauf der geplanten Fremdwährungsbeträge auf Termin). Das operative Geschäft bzw. die Finanzierungsmaßnahme des Unternehmens werden als Grundgeschäft, das Derivat als Sicherungsgeschäft bezeichnet.

HGB

Ein Derivat ist ein schwebendes Vertragsverhältnis, dessen Wert auf Änderungen des Werts eines Basisobjekts reagiert und dabei mit geringen oder gar keinen Anschaffungskosten erst in Zukunft erfüllt wird.

IFRS

Von einem Derivat ist auszugehen (IAS 39.9), wenn

- der Wert des Finanzinstruments direkt von der Wertänderung eines Basiswerts (Zinssatz, Aktienkurs, Wechselkurs) abhängt,
- der Erwerb des Finanzinstruments keine oder nur eine geringe Zahlung verlangt,

- der Erfüllungszeitpunkt des Vertrags in der Zukunft liegt.

9.3. Bewertungseinheiten/Hedge Accounting

HGB

Mit § 254 HGB existiert eine Vorschrift für die Behandlung von Bewertungseinheiten. Der Einzelbewertungsgrundsatz wird bei Sicherungsbeziehungen aufgehoben. Werden Finanzinstrumente genutzt, um bei Vermögensgegenständen, Schulden, schwebenden Geschäften oder mit hoher Wahrscheinlichkeit erwarteten Transaktionen bestehende Risiken auszugleichen bzw. zu begrenzen, so darf eine Bewertungseinheit gebildet werden. Insofern besteht ein Wahlrecht (in der Literatur wird teilweise eine andere Meinung vertreten).

Die Bilanzierung kann grundsätzlich mittels der Einfrierungs- bzw. der Durchbuchungsmethode vorgenommen werden, wobei sich die Methoden in der Auswirkung auf das Periodenergebnis nicht unterscheiden.

Bei der Abbildung einer Bewertungseinheit anhand der Einfrierungsmethode werden die Wert- und Zahlungsstromänderungen der Grund- und Sicherungsgeschäfte weder in der Bilanz noch in der Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt, soweit sich diese ausgleichen und der Absicherungszusammenhang insoweit effektiv ist. Grund- und Sicherungsgeschäfte werden somit eingefroren. In der Praxis herrscht diese Methode vor.

Bei der Durchbuchungsmethode werden die Wert- und Zahlungsstromänderungen der Grund- und Sicherungsgeschäfte erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst, so dass sich die Auswirkungen ausgleichen.

Bei beiden Methoden werden ein ineffektiver Teil des abgesicherten Risikos (Wertänderungen gleichen sich nicht aus) und Wert- und Zahlungsstromänderungen eines nicht abgesicherten Risikos nach den allgemeinen handelsrechtlichen Bestimmungen bilanziert.

IFRS

Ein Fair value hedge dient der Absicherung einer ergebniswirksam zu erfassenden Veränderung des beizulegenden Zeitwerts eines bilanzierten Grundgeschäfts oder von bilanziell noch nicht erfassten vertraglichen Verpflichtungen gegen Marktwertschwankungen. Beispiele hierfür sind die Absicherung eines gewährten oder aufgenommenen festverzinslichen Kredits gegen Änderungen des beizulegenden Zeitwerts aufgrund von Marktzinsänderungen, die Absicherung von Energiepreisänderungen aus einer bilanzunwirksamen festen Verpflichtung zur Lieferung von Energie zu einem feststehenden Preis sowie die Absicherung von Vorratsbeständen gegen Änderungen des beizulegenden Zeitwerts aufgrund von Güterpreisschwankungen.

Ein Cashflow hedge dient der Absicherung von ergebniswirksam zu erfassenden Schwankungen künftiger Cashflows eines Grundgeschäfts sowie von geplanten (statt bereits vereinbarten) zukünftigen Transaktionen. Beispiele hierfür sind die Absicherung eines Fremdwährungsrisikos aus geplanten Umsätzen in fremder Währung durch Aufnahme einer Fremdwährungsverbindlichkeit, die Absicherung gegen Schwankungen einer Kaufpreiszahlung aus einem Vertrag über die physische Lieferung zu einem festgelegten Preis sowie die Absicherung der Zinsrisiken durch Einsatz eines Swaps.

Es muss der Nachweis erbracht werden, dass die Absicherung während der Laufzeit äußerst effektiv ist (sog. Effektivitätstest). Das Verhältnis der Wertänderungen von Grund- und Sicherungsgeschäft muss zwischen 80% und 125% betragen. Beträgt beispielsweise die Marktwertänderung des Grundgeschäfts € 100 und die des Derivats € -110, ist das Verhältnis dieser Wertänderungen $\frac{€ 100}{€ 110} = 91\%$ bzw. $\frac{€ 110}{€ 100} = 110\%$. Die Sicherungsbeziehung ist somit effektiv.

Bei einem Fair value hedge sind die Wertänderungen des Sicherungsinstruments in der Gewinn- und Verlustrechnung zu buchen. Das gesicherte Instrument (z. B. eine fest verzinsten Darlehensverbindlichkeit) ist hinsichtlich des gesicherten Risikos (z. B. Risiko, dass der beizulegende Zeitwert durch einen Rückgang des Marktzinsniveaus wesentlich steigt und damit ein Ausstieg aus der Finanzierung eine hohe Abschlagszahlung erfordert), unabhängig von der bisher angewendeten Bewertungsmethode, nunmehr ebenfalls erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bilanzieren. Bei einem effektiven Sicherungsgeschäft sind die Bewertungsergebnisse aus Grund- und Sicherungsgeschäft gegenläufig und heben sich damit in der Gewinn- und Verlustrechnung (im Wesentlichen) auf. Bei dem Beispiel des fest verzinsten Darlehens würde daher das Darlehen selbst zum beizulegenden Zeitwert (insoweit, als die Änderung des beizulegenden Zeitwerts aus der Veränderung des Marktzinsniveaus stammt) bewertet und das Bewertungsergebnis in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst werden.

Das Bewertungsergebnis des effektiven Teils des Sicherungsgeschäfts bei einem Cashflow hedge ist vorerst erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis (Rücklage im Eigenkapital) darzustellen (meist als Cashflow hedge-Rücklage bezeichnet) und in jener Periode erfolgswirksam aufzulösen, in der auch die gesicherte Transaktion erfolgswirksam erfasst wird. Dies wird z. B. bei Sicherung einer künftigen Lieferung in fremder Währung der Zeitpunkt der Erfassung des Umsatzerlöses sein. Der nicht effektive Teil der Wertänderungen des Sicherungsinstruments ist umgehend in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen.

9.4. Latente Steuern

Die Ergebnisse der in der handelsrechtlichen Rechnungslegung zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeten Bewertungseinheiten sind auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich (§ 5 Abs. 1a Satz 2 HGB).

Für unterschiedliche Bilanzansätze zwischen Steuerrecht und IFRS sind latente Steuern nach IFRS zu berücksichtigen.

9.5. Beispiele

9.5.1. Warenbestand (Beispiel 17)

Die CFK AG kauft am 2. Dezember 01 einen Warenbestand an karbonfaserverstärktem Kunststoff zu T€ 1.000 (Grundgeschäft) mit der Zielsetzung, diesen Bestand in 02 weiter zu veräußern. Zur Absicherung gegen mögliche Preisschwankungen wird am gleichen Tag ein Vertrag über ein Sicherungsinstrument (derivatives Finanzinstrument) abgeschlossen, der die Wertschwankungen des Warenbestands vollständig kompensiert. Die Anschaffungskosten des derivativen Finanzinstruments betragen €0.

Der beizulegende Zeitwert des Sicherungsinstruments steigt, wenn der Preis des Grundgeschäfts sinkt (und umgekehrt). Beträgt der Warenpreis (Zeitwert = Nettoveräußerungswert) am 31. Dezember 01 beispielsweise T€ 980, hat das Derivat einen Zeitwert von T€ 20. Beträgt der Warenpreis demgegenüber T€ 1.030, hat das Derivat einen Zeitwert von T€ -30. Das Hedging schließt neben dem Risiko die Chance einer günstigen Entwicklung vollständig aus.

Für die Zugangsbewertung des Warenbestands gilt nach § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB und nach IAS 2.9 das Anschaffungskostenprinzip. Handelsrechtlich ist das strenge Niederstwertprinzip anzuwenden, d. h. Vorräte sind abzuwerten, wenn der beizulegende Wert am Abschlussstichtag niedriger ist (§ 253 Abs. 4 HGB). Im Rahmen der IFRS-Folgebewertung ist der Warenbestand mit dem niedrigeren Wert aus den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder dem Nettoveräußerungswert zu bewerten (vgl. Punkt 7.5).

Bei einer Einzelbewertung ergäben sich folgende Fallunterscheidungen:

	Bilanz	GuV	Bilanz	GuV	Bilanz	GuV
	T€	T€	T€	T€	T€	T€
Ware Zeitwert (Fallunterscheidung)	< 1.000		1.000		> 1.000	
Ware Zeitwert (Beispiel)	980		1.000		1.030	
Ware Buchwert	980	-20	1.000	0	1.000	0
Finanzderivat Zeitwert	20		0		-30	
Finanzderivat Buchwert	0	0	0	0	-30	-30
Jahresergebnis		-20		0		-30

Weicht der Warenpreis vom Preis des Grundgeschäfts in Höhe von T€ 1.000 ab, so würde es bei einer Einzelbewertung zu Ergebnisminderungen kommen, obwohl ökonomisch betrachtet keinerlei Verluste drohen.

Die Voraussetzungen für ein Fair value hedge nach IFRS liegen in dem Beispiel annahmegemäß vor. Nach HGB wird für die Bewertungseinheit die Einfrierungsmethode angewendet.

Der angesetzte Warenpreis am 31. Dezember 01 beträgt im Folgenden T€ 980, der beizulegende Zeitwert des Sicherungsinstruments T€ 20. Zum 28. Februar 02 wird der Warenbestand für T€ 1.010 weiterveräußert. Die Zahlung vom Kunden erfolgt am 30. März 02.

Wie erfolgt die Bilanzierung nach HGB sowie IFRS und welche Buchungen sind in 01 und 02 vorzunehmen?

Der Kauf des Warenbestands an karbonfaserverstärktem Kunststoff zu T€ 1.000 wird am 2. Dezember 01 nach HGB und IFRS wie folgt erfasst.

Buchung HGB und IFRS			Soll	Haben
17.1	02.12.01	Fertige Erzeugnisse und Waren/ Vorräte	1.000	
		Bank/Liquide Mittel		1.000

Bei einer Einzelbetrachtung wäre nach HGB eine Abwertung des Warenbestands zum 31. Dezember 01 auf den niedrigeren beizulegenden Wert von T€ 980 vorzunehmen. Da hier jedoch eine Bewertungseinheit vorliegt, wird der Einzelbewertungsgrundsatz aufgehoben. Die Wertänderungen des Warenbestands sowie des Sicherungsinstruments gleichen sich aus. Der Hedge ist effektiv. Es ergeben sich bei Anwendung der Einfrierungsmethode nach HGB keine bilanziellen Konsequenzen zum Bilanzstichtag 01.

Nach IFRS sind die Wertänderungen des beizulegenden Zeitwerts (= Nettoveräußerungswert) des Grundgeschäfts (Warengeschäft) und des Finanzderivats ergebniswirksam zu erfassen (IAS 39.89).

Der Warenbestand ist zum 31. Dezember 01 um T€ 20 auf T€ 980 aufwandswirksam abzuwerten.

Buchung IFRS			Soll	Haben
17.2	31.12.01	Materialaufwand	20	
		Vorräte		20

Nach IFRS ist zu diesem Stichtag der beizulegende Zeitwert des Sicherungsinstruments von T€ 20 als sonstiger finanzieller Vermögenswert in der Bilanz zu aktivieren. Die Erfassung des Bewertungsergebnisses erfolgt ebenfalls in der Gewinn- und Verlustrechnung, so dass eine Ergebnisneutralität gegeben ist.

Die Bilanzsumme ist nach IFRS um T€ 20 gegenüber HGB verlängert. Ergebnisunterschiede ergeben sich nach HGB und IFRS in 01 nicht.

Buchung IFRS			Soll	Haben
17.3	31.12.01	Sonstige finanzielle Vermögenswerte (kurzfristig)	20	
		Sonstige Finanzerträge		20

Mit Veräußerung des Warenbestands zum 28. Februar 02 wird nach HGB und IFRS folgende Umsatzrealisation erfasst.

Buchung HGB und IFRS			Soll	Haben
17.4	28.02.02	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	1.010	
		Umsatzerlöse		1.010

Der Warenbestand vermindert sich nach HGB um T€ 1.000, so dass aus dem Verkauf ein Gewinn in Höhe von T€ 10 resultiert.

Buchung HGB			Soll	Haben
17.5	28.02.02	Materialaufwand	1.000	
		Fertige Erzeugnisse und Waren		1.000

Nach IFRS wird der Warenabgang in Höhe von T€ 980 erfasst. Die Aufwendungen aus dem Sicherungsinstrument belaufen sich auf T€ 20, so dass auch nach IFRS ein Gewinn von T€ 10 entsteht (= T€ 1.010 – T€ 980 – T€ 20).

Buchung IFRS			Soll	Haben
17.6	28.02.02	Materialaufwand	980	
		Vorräte		980
17.7	28.02.02	Sonstige Finanzaufwendungen	20	
		Sonstige finanzielle Vermögenswerte (kurzfristig)		20

Mit der Zahlung durch den Kunden am 30. März 02 werden die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen ausgeglichen.

Buchung HGB und IFRS			Soll	Haben
17.8	30.03.02	Bank/Liquide Mittel	1.010	
		Forderungen aus Lieferungen und Leistungen		1.010

9.5.2. Anleihe (Beispiel 18)

Die CFK AG legt zum 2. Januar 01 eine variabel verzinsliche Anleihe mit einer Laufzeit bis zum 31. Dezember 02 und einem Nominalbetrag von T€ 10.000 auf. Die Verzinsung beträgt 3-Monats-Euribor + 1,0% (fällig zum Jahresende). Der 3-Monats-Euribor liegt annahmegemäß im Jahr 01 bei durchschnittlich 0,5%. In 02 steigt der Wert auf durchschnittlich 2,5%.

Die CFK AG möchte die variablen Zinszahlungen durch feste Zinszahlungen ersetzen und schließt daher einen Zinsswap mit einer Bank ab, bei dem sie 3,0% bezahlen muss und 3-Monats-Euribor erhält. Der Nominalwert, die Fälligkeit und die Zinszahlungstermine des Swaps decken sich mit denen der Anleihe. Die Ausgleichszahlungen erfolgen jeweils zum Jahresende.

Der Marktwert des Zinsswaps zum 31. Dezember 01 sei T€ -300.

Nach HGB wird für die Bewertungseinheit die Einfrierungsmethode angewendet. Die Voraussetzungen für ein Hedge Accounting nach IAS 39 sollen vorliegen. Es ergeben sich annahmegemäß keine Ineffektivitäten.

Wie erfolgt die Bilanzierung nach HGB sowie IFRS und welche Buchungen sind in 01 und 02 vorzunehmen?

Die Emission der Anleihe zum Jahresbeginn 01 wird nach HGB und IFRS wie folgt erfasst.

Buchung HGB und IFRS			Soll	Haben
18.1	02.01.01	Bank	10.000	
		Anleihen/ Finanzverbindlichkeiten (langfristig)		10.000

Zunächst erfolgt keine gesonderte bilanzwirksame Buchung des Zinsswaps, da der Marktwert bei Abschluss € 0 ist. Es erfolgt eine Erfassung in den Nebenbuchführungssystemen analog anderer schwebender Geschäfte.

Die Buchungen der Zinszahlungen aus der Anleihe erfolgen in 01 in Höhe von T€ 150 (= (0,5% + 1,0%) x T€ 10.000).

Buchung HGB und IFRS			Soll	Haben
18.2	31.12.01	Zinsaufwendungen	150	
		Bank		150

Im Falle der Absicherung von Zinsänderungsrisiken ist es sachgerecht, die aus dem Sicherungsinstrument resultierenden Zinszahlungen mit dem aus dem abgesicherten

Grundgeschäft resultierenden Zinsaufwand zu saldieren und unter dem Posten Zinsen und ähnliche Aufwendungen (HGB) bzw. Zinsaufwendungen (IFRS) auszuweisen.

Die Buchungen der erhaltenen Zinsen (saldiert mit den Zinsaufwendungen) bzw. der Zinszahlungen aus dem Zinsswap erfolgen in 01 mit den Buchungssätzen:

Buchung HGB und IFRS			Soll	Haben
18.3	31.12.01	Bank	50	
		Zinsaufwendungen (Ertrag)		50
18.4	31.12.01	Zinsaufwendungen	300	
		Bank		300

Als Nettozinsaufwand in den einzelnen Perioden ergibt sich immer ein Betrag von T€400, was dem Festzins von 3,0% aus dem Zinsswap zuzüglich der Marge von 1,0% aus der variabel verzinslichen Anleihe entspricht. Die Euribor-Zahlungen (T€50) gleichen sich jeweils aus.

Da die Anleihe und der Zinsswap die Voraussetzungen für eine Bewertungseinheit erfüllen, sind die Rechtsfolgen des § 254 HGB zu beachten. Der Drohverlust aus dem negativen Marktwert des Zinsswaps zum 31. Dezember 01 ist nicht zu passivieren. Unrealisierte Verluste könnten nur für die Bewertungseinheit insgesamt zu erfassen sein. Die Überverzinslichkeit einer Anleihe gibt dazu nach herrschender Ansicht keinen Anlass, so dass der negative Marktwert von T€ -300 keine Berücksichtigung im HGB-Buchwerk findet.

Nach IFRS handelt sich um einen Cashflow hedge. Die Bilanzierung richtet sich nach IAS 39.95.

Die Buchung des Marktwerts des Zinsswaps zum 31. Dezember 01 erfolgt erfolgsneutral und wird in der Cashflow hedge-Rücklage erfasst.

In der Steuerbilanz wird für den negativen Marktwert des Zinsswaps keine Drohverlustrückstellung gebildet. Daher ist auf die Buchwertabweichung von T€ 300 eine aktive latente Steuer nach IFRS erfolgsneutral (sonstiges Ergebnis/Cashflow-Hedge-Rücklage) zu berücksichtigen, da auch der negative Marktwert des Zinsswaps erfolgsneutral erfasst wurde. Sie beläuft sich auf T€90 (= T€300 x 30%).

Ergebnisunterschiede ergeben sich nach HGB und IFRS in 01 nicht, jedoch ist das Eigenkapital gemäß IFRS um T€210 (= T€300 – T€90) niedriger als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
18.5	31.12.01	Sonstiges Ergebnis/ Cashflow hedge-Rücklage	300	
		Finanzverbindlichkeiten (Zinsswap) (kurzfristig)		300
18.6	31.12.01	Aktive latente Steuern	90	
		Sonstiges Ergebnis/ Cashflow hedge-Rücklage		90

Zum Stichtag 01 erfolgt nach IFRS eine Umbuchung der Anleihe von den langfristigen zu den kurzfristigen Finanzverbindlichkeiten.

Der unter den kurzfristigen Finanzverbindlichkeiten (zahlbar innerhalb von 12 Monaten) auszuweisende Teil der Anleihe entspricht der Tilgung zum 31. Dezember 02. Die Aufteilung nach kurz- und langfristig erfolgt, um die Zuordnung in der IFRS-Bilanz zu ermöglichen (vgl. Punkt 16).

Buchung IFRS			Soll	Haben
18.7	31.12.01	Finanzverbindlichkeiten (langfristig)	10.000	
		Finanzverbindlichkeiten (kurzfristig)		10.000

In 02 wiederholen sich die Buchungen zu den Zinszahlungen bzw. erhaltenen Zinsen.

Buchung HGB und IFRS			Soll	Haben
18.8	31.12.02	Zinsaufwendungen	150	
		Bank/Liquide Mittel		150
18.9	31.12.02	Bank/Liquide Mittel	50	
		Zinsaufwendungen (Ertrag)		50
18.10	31.12.02	Zinsaufwendungen	300	
		Bank/Liquide Mittel		300

Zum 31. Dezember 02 wird die Anleihe zurückgezahlt.

Buchung HGB und IFRS			Soll	Haben
18.11	31.12.02	Anleihen/ Finanzverbindlichkeiten (kurzfristig)	10.000	
		Bank/Liquide Mittel		10.000

Bei Fälligkeit Zinsswaps in 02 beträgt der Marktwert € 0. Alle IFRS-Buchungen zum 31. Dezember 01 werden wieder rückgängig gemacht.

Ergebnisunterschiede nach HGB und IFRS existieren auch in 02 nicht. Das Eigenkapital weist zum 31. Dezember 02 für dieses Beispiel keine Abweichungen auf.

Buchung IFRS			Soll	Haben
18.12	31.12.02	Finanzverbindlichkeiten (Zinsswap) (kurzfristig)	300	
		Sonstiges Ergebnis/ Cashflow hedge-Rücklage		300
18.13	31.12.02	Sonstiges Ergebnis/ Cashflow hedge-Rücklage	90	
		Aktive latente Steuern		90

10. Forderungen und Verbindlichkeiten in Fremdwährung

10.1. Rechtsgrundlagen

HGB

§ 256a HGB

IFRS

IAS 21

10.2. Definitionen

Fremdwährungstransaktionen sind Geschäftsvorfälle, die entweder in Fremdwährung abgewickelt werden oder deren Erfüllung in Fremdwährung erfolgt. Somit ist die Notwendigkeit zur Währungsumrechnung im Einzelabschluss immer dann gegeben, wenn Geschäftsvorfälle

- auf eine ausländische Währung lauten oder
- zu irgendeinem Zeitpunkt in einer ausländischen Währung abzuwickeln sind.

10.3. Erstbewertung

HGB

Die Erstbewertung erfolgt zum Zeitpunkt des Entstehens des Geschäftsvorfalles in ausländischer Währung, der regelmäßig nicht dem Abschlussstichtag entspricht. Für die Umrechnung ist grundsätzlich der Wechselkurs zum Zeitpunkt des Entstehens relevant.

Bei Forderungen ist der Briefkurs heranzuziehen, bei Verbindlichkeiten der Geldkurs. Aus Vereinfachungsgründen kann in beiden Fällen auch ein Mittelkurs (arithmetisches Mittel zwischen Brief- und Geldkurs) genutzt werden.

Ein Wechselkurs wird in der Regel als Geldkurs und Briefkurs angegeben. Der Geldkurs ist immer niedriger als der Briefkurs. Der Geldkurs stellt dar, was man in der Kurswährung erhält, wenn man eine Einheit der Basiswährung verkauft. Der Briefkurs stellt dar, was man in der Kurswährung bezahlen muss, um eine Einheit der Basiswährung zu erhalten. Die folgende €/US-\$-Kursquotierung ist ein Beispiel einer Geld-/Briefkurs-Notierung: €/US-\$ 0,7726/0,7732. Der Mittelkurs beläuft sich hier auf €/US-\$ 0,7729.

IFRS

International gibt IAS 21.21 vor, dass die erstmalige Erfassung eines Fremdwährungsgeschäfts in der Währung des abschlusserstellenden Unternehmens zum im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles gültigen Devisenkassamittelkurs zu erfolgen hat. IAS 21 enthält keine Regelung, welcher Kassakurs (Brief-, Geld- oder Mittelkurs) he-

ranzuziehen ist. Da die Unterschiede zwischen Brief- und Geldkurs regelmäßig keinen wesentlichen Einfluss auf die Darstellung im Abschluss haben, kommt aus Vereinfachungsgründen der (Kassa-)Mittelkurs in Betracht.

10.4. Folgebewertung

HGB

Auf fremde Währung lautende Forderungen und Verbindlichkeiten sind zum Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag umzurechnen. Werden Fremdwährungsforderungen oder Fremdwährungsverbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit (gerechnet vom Abschlussstichtag) von kleiner oder gleich einem Jahr umgerechnet, so werden entstehende unrealisierte Kursgewinne oder Kursverluste analog IFRS ergebniswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst. Bei Restlaufzeiten größer einem Jahr, werden Kursverluste ergebniswirksam gebucht, aber Kursgewinne aus der Umrechnung dürfen nicht erfasst werden. Hier gilt weiterhin das Imparitätsprinzip des HGB.

IFRS

Nach IFRS erfolgt zum Bewertungsstichtag eine Umrechnung der Fremdwährungsforderungen oder -verbindlichkeiten zum Stichtagskurs. Entstehen aus der Umrechnung unrealisierte Kursgewinne oder -verluste werden diese ergebniswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst (IAS 21.28). Die Überlegung, die hinter der Erfolgsrealisierung steht, ist, dass auf den Devisenmärkten jederzeit eine Realisierbarkeit der entsprechenden Währungsumrechnungsdifferenzen erfolgen kann.

10.5. Latente Steuern

Im Steuerrecht dürfen unrealisierte Gewinne aus der Fremdwährungsumrechnung von Forderungen und Verbindlichkeiten generell nicht erfolgswirksam erfasst werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG).

Unrealisierte Verluste sind demgegenüber zu verbuchen, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt. Bei kurzfristigen Forderungen ist von einer dauerhaften Kursänderung auszugehen, wenn die Veränderung des Wechselkurses bis zur Aufstellung der Bilanz bzw. bis zum tatsächlichen Ausgleich anhält.

Für unterschiedliche Bilanzansätze sind latente Steuern nach HGB bzw. IFRS zu berücksichtigen.

10.6. Beispiel

10.6.1. Fremdwährungsforderung (Beispiel 19)

Die CFK AG verkauft am 20. Dezember 01 eine Maschine für TUS-\$ 270. Diese ist bereits abgeschrieben, so dass der Buchwert € 0 beträgt. Der Briefkurs zu diesem Datum beträgt US-\$ 1,35 : € 1,00.

Die Zahlung durch den Käufer ist erst am 2. Januar 03 fällig.

Der Devisenkassamittelkurs beläuft sich zum 31. Dezember 01 auf US-\$ 1,30, : € 1,00 sowie zum 31. Dezember 02 und 2. Januar 03 auf US-\$ 1,40 : € 1,00.

Auf eine Abzinsung der unverzinslichen Forderung kann aus Wesentlichkeitsgründen verzichtet werden.

Wie erfolgt die Bilanzierung und welche Buchungen sind in 01 und 02 vorzunehmen?

Die Forderung ist zum 20. Dezember 01 zum Briefkurs umzurechnen, so dass sie mit T€ 200 (=TUS-\$ 270 / US-\$ 1,35) zu bewerten ist.

Buchung HGB und IFRS			Soll	Haben
19.1	20.12.01	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	200	
		Sonstige betriebliche Erträge		200

Zum Abschlussstichtag 01 weist die Forderung einen Wert von T€ 208 (=TUS-\$ 270 / US-\$ 1,30) auf.

Nach HGB erfolgt keine Aufwertung der Forderung über die Anschaffungskosten hinaus, da die Restlaufzeit der Forderung mehr als ein Jahr beträgt. Auch nach Steuerrecht wird der Wert von T€ 200 beibehalten.

Die unrealisierten Kursgewinne von T€ 8 (= T€ 208 – T€ 200) aus der Umrechnung werden nach IFRS ergebniswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst.

Auf den Bewertungsunterschied der Forderung zwischen IFRS-Bilanz (T€ 208) und Steuerbilanz (T€ 200) sind passive latente Steuern in Höhe von T€ 2 (= T€ 8 x 30%) zu berücksichtigen.

Das Ergebnis nach IFRS fällt in 01 um T€ 6 (= T€ 8 – T€ 2) höher aus als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
19.2	31.12.01	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	8	
		Sonstige betriebliche Erträge		8
19.3	31.12.01	Latenter Steueraufwand	2	
		Passive latente Steuern		2

Zum Abschlussstichtag 02 beläuft sich der Wert der Forderung auf T€ 193 (= TUS-\$ 270 / US-\$ 1,40).

Nach HGB wird der unrealisierte Kursverlust von T€ 7 (= T€ 200 – T€ 193) in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst. Aufwendungen aus der Währungsumrechnung sind gesondert unter dem Posten „sonstige betriebliche Aufwendungen“ auszuweisen (§ 277 Abs. 5 Satz 2 HGB). In gleicher Weise wird nach Steuerrecht verfahren.

Buchung HGB			Soll	Haben
19.4	31.12.02	Sonstige betriebliche Aufwendungen (Währungsumrechnung)	7	
		Forderungen aus Lieferungen und Leistungen		7

Auch nach IFRS wird in 02 der unrealisierte Kursverlust von T€ 15 (= T€ 208 – T€ 193) ergebniswirksam erfasst.

Die passiven latenten Steuern in Höhe von T€ 2 sind wieder aufzulösen.

Das Ergebnis nach IFRS fällt in 02 um T€ 6 (= T€ 15 – T€ 2 – T€ 7) niedriger aus als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
19.5	31.12.02	Sonstige betriebliche Aufwendungen	15	
		Forderungen aus Lieferungen und Leistungen		15
19.6	31.12.02	Passive latente Steuern	2	
		Latenter Steueraufwand		2

11. Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten

11.1. Rechtsgrundlagen

HGB

§ 250 HGB

IFRS

F 4.4 (a) und F 4.8 bis 4.14

11.2. Definitionen

Der Ansatz von Rechnungsabgrenzungsposten dient der periodengerechten Ergebnismittlung. Dabei werden bereits erfasste Sachverhalte am Jahresende korrigiert, weil die Ergebniswirkung zumindest teilweise nicht der aktuellen Periode zuzurechnen ist (z. B. im Voraus bezahlte Versicherungsprämien).

11.3. Ansatzkriterien

HGB

Als Rechnungsabgrenzungsposten sind auf der Aktivseite Ausgaben vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen (§ 250 Abs. 1 HGB).

Nach § 250 Abs. 3 HGB existiert ein Wahlrecht zur Aktivierung eines Disagios bei Aufnahme eines Darlehens. Ist der Erfüllungsbetrag einer Verbindlichkeit höher als der Ausgabebetrag, so wird der Unterschiedsbetrag als Disagio bezeichnet. Es stellt einen vorwegbezahlten Zins dar.

IFRS

Nach dem Grundsatz der Periodenabgrenzung sind Aufwendungen und Erträge periodengerecht abzugrenzen.

Es besteht eine Pflicht zur Aktivierung, soweit die Definitionskriterien eines Vermögenswerts erfüllt sind.

Ein Disagio darf nicht aktiviert werden. Ein Darlehen ist zu fortgeführten Anschaffungskosten unter Verwendung der Effektivzinsmethode zu bewerten. Grundgedanke dieser Methode ist die systematische Erfassung der Wertänderungen, die sich aus dem Zeitablauf ergeben.

11.4. Latente Steuern

Steuerrechtlich besteht eine Pflicht zur Aktivierung eines Disagios und zur entsprechenden Auflösung über den Zinsbindungszeitraum (§ 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG).

Für unterschiedliche Bilanzansätze sind latente Steuern nach HGB bzw. IFRS zu berücksichtigen.

11.5. Beispiel

11.5.1. Disagio (Beispiel 20)

Am 1. Januar 01 nimmt die CFK AG ein Darlehen in Höhe von T€ 1.000 auf. Ausgezahlt werden T€ 980. Es ist mit 4% zu verzinsen. Die Zinsen sind am Jahresende fällig. Die Rückzahlung des Darlehens erfolgt vollständig am 31. Dezember 02.

Das Wahlrecht zur Bildung eines aktiven Rechnungspostens nach HGB wird nicht genutzt.

Wie erfolgt die Bilanzierung nach HGB bzw. IFRS und welche Buchungen sind in 01 und 02 vorzunehmen?

Zum Zeitpunkt der Darlehensaufnahme ist nach HGB wie folgt zu buchen.

Buchung HGB			Soll	Haben
20.1	01.01.01	Bank	980	
		Sonstige betriebliche Aufwendungen	20	
		Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten		1.000

Da in der Steuerbilanz zwingend ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten für das Disagio (T€ 20) anzusetzen ist, was nach HGB nicht erfolgt, sind nach HGB aktive latente Steuern auf den Bewertungsunterschied in Höhe von T€ 6 (= T€ 20 x 30%) zu berücksichtigen.

Nach HGB soll bei der CFK AG kein Überschuss an aktiven latenten Steuern angesetzt werden (Wahlrecht vgl. Punkt 2.6.1). Da an dieser Stelle noch nicht klar ist, ob sich in Summe zum Jahresende ein solcher Überschuss ergeben wird, wird die Buchung erfasst. Eine Korrektur erfolgt zu einem späteren Zeitpunkt (vgl. Punkt 16.1).

Buchung HGB			Soll	Haben
20.2	01.01.01	Aktive latente Steuern	6	
		Latenter Steuerertrag		6

Nach IFRS wird zum 1. Januar 01 nur die um das Disagio verminderte Verbindlichkeit passiviert.

Buchung IFRS			Soll	Haben
20.3	01.01.01	Liquide Mittel	980	
		Finanzielle Verbindlichkeiten (langfristig)		980

Am 31. Dezember 01 ist der vereinbarte Zins von T€ 40 (= T€ 1.000 x 4%) zu entrichten.

Buchung HGB und IFRS			Soll	Haben
20.4	31.12.01	Zinsaufwendungen	40	
		Bank/Liquide Mittel		40

In der Steuerbilanz ist das Disagio für das Jahr 01 anteilig mit T€ 10 (= T€ 20 / 2 Jahre) aufzulösen, so dass der aktive Rechnungsabgrenzungsposten für das Disagio zum 31. Dezember 01 einen Wert von T€ 10 ausweist. Entsprechend ist in Höhe des verminderten Bewertungsunterschieds zwischen Handels- und Steuerbilanz die aktive latente Steuer in Höhe von T€ 3 (= T€ 10 x 30%) zu reduzieren.

Buchung HGB			Soll	Haben
20.5	31.12.01	Latenter Steueraufwand	3	
		Aktive latente Steuern		3

Nach IFRS ist die Darlehensverbindlichkeit jeweils am 31. Dezember zu den mittels der Effektivzinsmethode berechneten fortgeführten Anschaffungskosten anzusetzen.

In einem ersten Schritt ist zunächst der Effektivzinssatz (i) zu bestimmen, wie er sich unter Beachtung der nominalen Zinszahlung und des Disagios ergibt. Der Effektivzinssatz ist der Zinssatz, der unter Einbeziehung der Anfangsauszahlung sowie der erwarteten künftigen Zahlungsmittelabflüsse zu einem Kapitalwert von € 0 führt.

$$€ 0 = T€ 980 - T€ 40 / (1+i) - T€ 1.040 / (1+i)^2$$

Der Effektivzinssatz ist $i = 5,08\%$.

In einem zweiten Schritt sind die fortgeführten Anschaffungskosten zum Jahresende zu berechnen.

Jahr	a (fortgeführte) Anschaffungskosten zum 01.01. T€	b = a * i Effektiver Zinsaufwand T€	c Nominale Zinszahlung T€	d Tilgung T€	e = a + (b - c) - d (fortgeführte) Anschaffungskosten zum 31.12. T€
01	980	50	40	0	990
02	990	50	40	1.000	0

Die Differenz zu den (fortgeführten) Anschaffungskosten der Vorperiode ist als Aufwand in Höhe von T€ 10 (= T€ 990 – T€ 980) zu erfassen. Demnach ist zum 31. Dezember 01 nach IFRS zu buchen.

Buchung IFRS			Soll	Haben
20.6	31.12.01	Zinsaufwendungen	10	
		Finanzielle Verbindlichkeiten (langfristig)		10

Latente Steuern sind nach IFRS nicht zu berücksichtigen, da die Nettoverbindlichkeit nach IFRS und Steuerrecht mit T€ 990 gleich hoch ist.

Die Darlehensverbindlichkeit wird nach IFRS zum Jahresende 01 in die kurzfristigen finanziellen Verbindlichkeiten umgegliedert.

Das Ergebnis nach HGB ist in 01 um T€ 7 (= T€ 20 – T€ 6 + T€ 3 – T€ 10) niedriger als nach IFRS.

Buchung IFRS			Soll	Haben
20.7	31.12.01	Finanzielle Verbindlichkeiten (langfristig)	990	
		Finanzielle Verbindlichkeiten (kurzfristig)		990

In 02 fallen wieder die nominalen Zinszahlungen von T€ 40 an.

Buchung HGB und IFRS			Soll	Haben
20.8	31.12.02	Zinsaufwendungen	40	
		Bank/Liquide Mittel		40

Entsprechend des verminderten Bewertungsunterschieds zwischen Handels- und Steuerbilanz ist die aktive latente Steuer in Höhe von T€ 3 (= T€ 10 x 30%) zu vermindern.

Buchung HGB			Soll	Haben
20.9	31.12.02	Latenter Steueraufwand	3	
		Aktive latente Steuern		3

Nach IFRS ist die Differenz zu den (fortgeführten) Anschaffungskosten der Vorperiode als Aufwand in Höhe von T€ 10 (= T€ 1.000 – T€ 990) zu erfassen.

Buchung IFRS			Soll	Haben
20.10	31.12.02	Zinsaufwendungen	10	
		Finanzielle Verbindlichkeiten (kurzfristig)		10

Am 31. Dezember 02 ist der Rückzahlungsbetrag an den Darlehensgeber zu entrichten.

Das Ergebnis nach HGB ist in 02 um T€ 7 (= T€ 10 – T€ 3) höher als nach IFRS.

Buchung HGB und IFRS			Soll	Haben
20.11	31.12.02	Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten/Finanzielle Verbindlichkeiten (kurzfristig)	1.000	
		Bank/Liquide Mittel		1.000

12. Eigenkapital

12.1. Rechtsgrundlagen

HGB

§ 248 HGB, § 266 Abs. 3 HGB, § 272 HGB

IFRS

IAS 32

12.2. Definitionen

HGB

Das Eigenkapital stellt eine Residualgröße dar. Es ist der Betrag, der nach Abzug der Schulden von den Vermögensgegenständen (jeweils inkl. Rechnungsabgrenzungsposten) verbleibt. Es resultiert aus Eigenfinanzierung. Eigenkapital kann auch durch den Verzicht auf Ausschüttungen entstehen (Thesaurierung). Hierbei handelt es sich um eine Form der Selbstfinanzierung eines Unternehmens.

Das Eigenkapital umfasst laut § 266 Abs. 3 A HGB:

- Gezeichnetes Kapital
- Kapitalrücklage
- Gewinnrücklagen
- Gewinnvortrag/Verlustvortrag
- Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

Gezeichnetes Kapital bezeichnet die Summe der Nominalbeträge (Nennbeträge) des Eigenkapitals der Anteilseigner und ist meistens konstant. Das gezeichnete Kapital verändert sich in der Regel nur dann, wenn die Hauptversammlung oder Gesellschafterversammlung eine Kapitalerhöhung oder -herabsetzung beschließt. Das gezeichnete Kapital wird bei Aktiengesellschaften als Grundkapital und bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung als Stammkapital bezeichnet.

Die Kapitalrücklage setzt sich aus der Summe der Eigenkapitalzahlungen zusammen, die über das gezeichnete Kapital hinausgehen. Das variable Eigenkapital dient unter anderem dazu, auftretende Verluste ausgleichen zu können, ohne dabei das gezeichnete Kapital anzugreifen.

Gewinnrücklagen entstehen durch die Einbehaltung von Gewinnen aus vorangegangenen Geschäftsjahren.

Der Gewinnvortrag bzw. Verlustvortrag entsteht aus der Verwendung des Jahresergebnisses. Der Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag ist das Jahresergebnis. Es kann durch die Einstellung in eine oder mehrere Rücklagen verwendet, ausge-

schüttet oder auf neue Rechnung vorgetragen werden. Der Betrag, der auf neue Rechnung vorgetragen wird, ist der Gewinn- oder Verlustvortrag. Über ihn kann - zusammen mit dem Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag des nächsten Jahres - erneut entschieden werden.

IFRS

Nach IFRS ist das Eigenkapital ebenfalls eine Residualgröße. Diese ergibt sich aus dem Abzug der Schulden von den Vermögenswerten eines Unternehmens (IAS 32.11, F 4.4 (c)). Im Gegensatz zu Schulden darf mit Eigenkapital keine Rückzahlungsverpflichtung verbunden sein.

12.3. Kosten von Kapitalerhöhungen

HGB

Kosten von Kapitalerhöhungen umfassen z. B. Provisionen für die beteiligten Investmentbanken und Vermittler, Honorare für Anwälte, Notare und Wirtschaftsprüfer und Gebühren für die Eintragung der Kapitalerhöhung in das Handelsregister. Gemäß HGB sind diese Kosten im Jahr der Verursachung ergebniswirksam als Aufwand zu erfassen (§ 248 Abs. 1 Nr. 2 HGB).

IFRS

Nach IFRS stehen Kosten der Kapitalerhöhung konzeptionell in einem sehr engen Zusammenhang mit den zufließenden Mitteln: Kosten, die notwendigerweise durch die Kapitalerhöhung verursacht und ihr direkt zugerechnet werden können, sind daher nicht aufwandswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen, sondern direkt gegen das erhaltene Kapital und ggf. um einen Steuervorteil gemindert zu saldieren (IAS 32.37). Dabei lassen die IFRS offen, ob die Transaktionskosten von der Kapitalrücklage oder den Gewinnrücklagen oder in einem gesonderten Posten vom Eigenkapital abzusetzen sind.

12.4. Anteilsbasierte Vergütungen (Aktienoptionsprogramme)

Bei anteilsbasierten Vergütungen erhält ein Unternehmen Dienstleistungen oder Güter und gewährt dafür Eigenkapitalinstrumente (echte Eigenkapitalinstrumente) oder geht eine Schuld ein, die entweder in Geld oder in anderen Vermögensgegenständen/-werten beglichen wird und deren Wert auf dem der Eigenkapitalinstrumente basiert (virtuelle Eigenkapitalinstrumente).

	Aktiencharakter	Optionscharakter
Echte Eigenkapitalinstrumente (reale Aktienoptionsprogramme)	Ausgabe vergünstigter Belegschaftsaktien	Aktienoptionen
Virtuelle Eigenkapitalins-	Virtuelle Aktien: Entloh-	Virtuelle Optionen: Ent-

trumente (virtuelle Aktienoptionsprogramme)	nung nach fiktiv zugeteilten Aktien und deren Wertentwicklung (Phantomaktien)	lohnung nach fiktiv zugeteilten Optionen und deren Wertentwicklung (Wertsteigerungsrechte, stock appreciation rights)
--	---	---

Im Allgemeinen geht es darum, das Management und die Mitarbeiter über die Gewährung von anteilsbasierten Vergütungen zu entlohnen. Die Berechtigten erhalten einen Vorteil in Höhe der Differenz zwischen dem vereinbarten günstigen (realen oder virtuellen) Bezugspreis bei Ausübung der Option und dem dann aktuellen Börsenkurs.

HGB

Nach HGB ist strittig, ob die Bilanzierung der gewährten reinen Option bei echten Eigenkapitalinstrumenten ratierlich als Personalaufwand zu erfassen ist oder aber mangels Entgeltlichkeit in diesem Zeitraum überhaupt nicht zu buchen ist. Eine verbindliche Regelung existiert nach HGB nicht.

Es bestehen hinsichtlich echter Eigenkapitalinstrumente folgende Alternativen bezüglich der Bilanzierung des Optionsrechts:

1. Es kommt zu keiner bilanziellen Abbildung der Option im Zusagezeitpunkt. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat sich in seinem Urteil vom 25. August 2010 dieser Auffassung angeschlossen. Im Urteil heißt es, dass „die Ausgabe der Option sich einzig als Vermögensverlust bei den Altaktionären in Form einer sog. Verwässerung des Werts der bisher vorhandenen Aktien auswirke, was mit Blick auf das aktienrechtliche Trennungsprinzip die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft nicht berühre“.
2. Es wird eine Verbindlichkeitsrückstellung während der Sperrfrist ratierlich zulasten des Personalaufwands für die reine Option gebildet. Bei Optionsausübung wird der in der Rückstellung angesammelte Betrag in das Eigenkapital (Kapitalrücklage) umgebucht.
3. Der Wert der reinen Aktienoption ist im Personalaufwand und in der Kapitalrücklage ratierlich zu erfassen.

Der Bezugspreis, der vom Mitarbeiter zu zahlen ist, ist im Rahmen der Ausübung der Aktienoption geringer als der beizulegende Zeitwert der Aktie. Der dem Unternehmen zufließende Betrag wird bei allen drei Alternativen im gezeichneten Kapital und in der Kapitalrücklage erfasst.

Virtuelle Eigenkapitalinstrumente (Barvergütungen) werden meist entsprechend der IFRS Regelungen bilanziert (Personalaufwand an Rückstellung). Bei anschließender Auszahlung der Barvergütung wird die Rückstellung durch die Buchung „Rückstellung an Bank“ in Anspruch genommen.

IFRS

Nach IFRS werden diese Vergütungsmodelle mit dem beizulegenden Zeitwert (Marktwert) der gewährten Optionen bewertet und ab dem Zusagezeitpunkt ratierlich über den sog. Erdienungszeitraum als Personalaufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst.

Die Gegenbuchung zum Personalaufwand erfolgt bei echten Eigenkapitalinstrumenten innerhalb des Eigenkapitals im Sinne einer Kapitalerhöhung des zusagenden Unternehmens.

Nach Ausübung der Aktienoption erfolgt eine Aufteilung des dem Unternehmen zufließenden Betrags in gezeichnetes Kapital und Kapitalrücklage.

Virtuelle Eigenkapitalinstrumente erzeugen Geldzahlungen an Begünstigte, die sich an dem Wert von Aktien oder Aktienoptionen orientieren, und führen zur Buchung Personalaufwand an Verbindlichkeiten. Bei anschließender Auszahlung der Barvergütung wird die Verbindlichkeit zurückgeführt.

12.5. Latente Steuern

Die Kosten von Kapitalerhöhungen sind im Steuerrecht in gleicher Weise zu behandeln wie nach Handelsrecht (Aufwand in voller Höhe).

Der Optionsanteil bei echten Eigenkapitalinstrumenten darf steuerrechtlich nur erfolgsneutral bei Ausgabe erfasst werden. Eine BFH-Rechtsprechung zu virtuellen Eigenkapitalinstrumenten existiert nicht, so dass davon auszugehen ist, dass eine ratierliche Aufwandserfassung der Option wie nach HGB bzw. IFRS zulässig ist.

Aus der unterschiedlichen Bilanzierung nach IFRS und Steuerrecht resultieren latente Steuern.

12.6. Beispiele

12.6.1. Barkapitalerhöhung (Beispiel 21)

Zum 1. Juli 01 wird das Grundkapital der CFK AG durch die Altaktionäre im Rahmen einer Barkapitalerhöhung um T€ 1.000 erhöht. Außerdem werden T€ 9.000 in die Kapitalrücklage eingezahlt (§ 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB), so dass das Eigenkapital in Summe um T€ 10.000 steigt.

Im Rahmen der Kapitalerhöhung sind Kosten für das Honorar des Notars (T€ 100) und für die Eintragung der Kapitalerhöhung in das Handelsregister (T€ 5) angefallen.

Wie werden die Kosten nach HGB bzw. IFRS behandelt? Welche Buchungen sind in 01 vorzunehmen?

Nach HGB und IFRS werden die zugeflossenen Beträge in Höhe von T€ 10.000 entsprechend in das gezeichnete Kapital (Grundkapital) mit T€ 1.000 und in die Kapitalrücklage mit T€ 9.000 eingestellt.

Buchung HGB und IFRS			Soll	Haben
21.1	01.07.01	Bank/Liquide Mittel	10.000	
		Gezeichnetes Kapital		1.000
		Kapitalrücklage		9.000

Die Aufwendungen für die Kapitalerhöhung werden nach HGB in voller Höhe als Aufwand behandelt.

Buchung HGB			Soll	Haben
21.2	01.07.01	Sonstige betriebliche Aufwendungen (Notar)	100	
		Sonstige betriebliche Aufwendungen (Handelsregister)	5	
		Bank		105

Nach IFRS sind die Kosten, die notwendigerweise durch die Kapitalerhöhung verursacht wurden, direkt gegen das erhaltene Kapital (hier Kapitalrücklage) zu saldieren.

Aus der unterschiedlichen Bilanzierung nach Steuerrecht (= Handelsrecht) und IFRS sind passive latente Steuern in Höhe von T€ 32 (= T€ 105 x 30%) zu berücksichtigen. Diese werden ebenfalls mit der Kapitalrücklage saldiert.

Das Ergebnis nach IFRS fällt in 01 um T€ 73 (= T€ 105 – T€ 32) höher aus als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
21.3	01.07.01	Kapitalrücklage (Notar)	100	
		Kapitalrücklage (Handelsregister)	5	
		Liquide Mittel		105
21.4	01.07.01	Latenter Steueraufwand	32	
		Passive latente Steuern		32
21.5	01.07.01	Passive latente Steuern	32	
		Kapitalrücklage		32

12.6.2. Aktienoptionen (Beispiel 22)

Die CFK AG vereinbart mit 500 Mitarbeitern die Einräumung von 100 Aktienoptionen je Mitarbeiter zum 1. Januar 01. Hierfür wurde bedingtes Kapital geschaffen. Voraussetzung für die Gewährung ist die Aufrechterhaltung des Dienstverhältnisses bis zum 31. Dezember 02 (Erdienungszeitraum). Der beizulegende Zeitwert der Option beträgt zum Zusagezeitpunkt annahmegemäß 20 €/Option. Während des Erdienungszeitraums scheiden 10% der Mitarbeiter aus.

Nach HGB und Steuerrecht wird die Ausgabe der Aktienoption nicht bilanziert.

Der Ausübungspreis zum 31. Dezember 02 beträgt 5 €/Aktie und der aktuelle Börsenkurs zum Ausübungszeitpunkt 24 €/Aktie. Alle 450 verbliebenen Mitarbeiter nehmen das Optionsrecht zum Erwerb von jeweils 100 Aktien wahr. Der Nennwert je Aktie beträgt 1 €.

Wie erfolgt die Bilanzierung nach HGB bzw. IFRS und welche Buchungen sind in 01 und 02 vorzunehmen?

Nach IFRS ist der Personalaufwand hinsichtlich der reinen Aktienoption wie folgt über den Erdienungszeitraum zu verteilen.

Jahr	Berechnung des Personalaufwands	Personal- aufwand	Kumulierter Personal- aufwand
		T€	T€
01	50.000 Optionen x 90% x 20 €/Option x 1/2	450	450
02	50.000 Optionen x 90% x 20 €/Option x 2/2 - T€ 450	450	900

Der entsprechende Personalaufwand ist nach IFRS im Jahr 01 mit einer Buchung gegen die Kapitalrücklage zu erfassen.

Aus der unterschiedlichen Bilanzierung nach Steuerrecht (= Handelsrecht) und IFRS sind aktive latente Steuern in Höhe von T€ 135 (= T€ 450 x 30%) zu berücksichtigen. Diese werden ebenfalls mit der Kapitalrücklage saldiert.

Das Ergebnis nach IFRS fällt in 01 um T€ 315 (= T€ 450 – T€ 135) niedriger aus als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
22.1	01.01.01	Personalaufwand	450	
	- 31.12.01	Kapitalrücklage		450
22.2	01.01.01	Aktive latente Steuern	135	
	- 31.12.01	Latenter Steuerertrag		135
22.3	31.12.01	Kapitalrücklage	135	
		Aktive latente Steuern		135

Die IFRS-Buchungen wiederholen sich im Jahr 02 wieder.

Buchung IFRS			Soll	Haben
22.4	01.01.02	Personalaufwand	450	
	- 31.12.02	Kapitalrücklage		450
22.5	01.01.02	Aktive latente Steuern	135	
	- 31.12.02	Latenter Steuerertrag		135
22.6	31.12.02	Kapitalrücklage	135	
		Aktive latente Steuern		135

Bei Durchführung der Kapitalerhöhung ist nach HGB und IFRS der zufließende Betrag von T€ 225 (= 45.000 Optionen x 5 €/Aktie) zu erfassen. Das Grundkapital er-

höht sich korrespondierend um T€ 45 (= 45.000 Optionen x 1 €/Akte). Der verbleibende Betrag wird in die Kapitalrücklage eingestellt.

Das Ergebnis nach IFRS fällt auch in 02 um T€ 315 (= T€ 450 – T€ 135) niedriger aus als nach HGB.

Buchung HGB und IFRS			Soll	Haben
22.7	31.12.02	Bank/Liquide Mittel	225	
		Gezeichnetes Kapital		45
		Kapitalrücklage		180

13. Pensionsrückstellungen

13.1. Rechtsgrundlagen

HGB

§ 249 Abs. 1 HGB, § 253 HGB, § 246 Abs. 2 Satz 2 und 3 HGB, Art. 28 EGHGB

IFRS

IAS 19

Seit dem 1. Januar 2013 ist der geänderte IAS 19 verpflichtend anzuwenden. Die Korridormethode und die zeitliche Verteilung von nachzuerrechnendem Dienstzeitaufwand wurden abgeschafft.

13.2. Definitionen

HGB

Pensionsrückstellungen sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten nach § 249 Abs. 1 HGB, die die Verpflichtung von Unternehmen gegenüber ihren Arbeitnehmern zur Zahlung zukünftiger Pensions- oder ähnlichen Leistungen erfasst.

IFRS

Nach IFRS wird in beitragsorientierte Pensionszusagen (defined contribution plans) und leistungsorientierte Pensionszusagen (defined benefit plans) unterschieden (IAS 19.26 ff.).

Bei einem beitragsorientierten Plan ist der Arbeitgeber nur zur Leistung von eindeutig festgelegten Beiträgen (z. B. in absoluter Höhe oder in relativer Höhe zum Gehalt) verpflichtet. Eine schlechte Entwicklung der sich dabei aufbauenden Kapitalbasis darf zu keiner über die geleisteten Beiträge hinausgehenden Verpflichtung (Subsidiärhaftung) oder zu einer Nachschusspflicht des Arbeitgebers führen. Ein klassisches Beispiel hierfür ist das gesetzliche Rentensystem in Deutschland. Hierfür ergeben sich keine langfristigen Rückstellungen. Die Beiträge sind laufender Aufwand der Periode. In gleicher Weise erfolgt die Erfassung nach HGB und Steuerrecht. Aus diesem Grund werden beitragsorientierte Pläne nicht weiter behandelt.

Leistungsorientierte Pensionszusagen bilden im Gegenzug alle Zusagen, die nicht als beitragsorientierte Zusagen eingestuft werden können. Das Unternehmen verpflichtet sich somit selbst gegenüber dem Arbeitnehmer, künftige Pensionsleistungen zu erbringen, welche in der Regel in Relation zu den Dienstjahren und/oder der Gehaltshöhe stehen. Der Arbeitgeber ist für die Bereitstellung ausreichender Mittel verantwortlich und trägt sämtliches Risiko, für den Fall, dass Zahlungsverpflichtungen

höher als erwartet ausfallen. In diesen Fällen ergeben sich langfristige Rückstellungen.

13.3. Ansatzkriterien

HGB

Für Pensionsrückstellungen besteht eine Passivierungspflicht.

Ein Wahlrecht besteht lediglich für

- sog. Altzusagen, die vor dem 1. Januar 1987 gewährt wurden (Art. 28 Abs. 1 Satz 1 EGHGB) und
- Unterdeckungen bei mittelbaren Verpflichtungen, z. B. bei Unterdeckungen von Pensionskassen (Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB).

In diesen Fällen besteht eine Verpflichtung zur Angabe des Fehlbetrags im Anhang.

IFRS

IAS 19 enthält keine gesonderten Ansatzvoraussetzungen für Pensionsrückstellungen. Damit gelten die allgemeinen Prinzipien des IASB-Rahmenkonzepts bezüglich des Ansatzes von Schulden:

Eine Schuld ist eine gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens, die aus Ereignissen der Vergangenheit entsteht und deren Erfüllung für das Unternehmen erwartungsgemäß mit einem Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen verbunden ist (F 4.4 (b)).

13.4. Bewertung

HGB

Die Bewertung der Pensionsrückstellung erfolgt auf Basis des Barwerts des Erfüllungsbetrags der Verpflichtung abzüglich des beizulegenden Zeitwerts eines etwaigen Planvermögens. Lohn- und Gehaltssteigerungen sowie Rententrends sind zu berücksichtigen. Ein spezielles Bewertungsverfahren für die Ermittlung der Verpflichtung ist nicht vorgeschrieben. Üblich und zulässig ist die Anwendung des Anwartschaftsbarwertverfahrens oder des Teilwertverfahrens.

Bei Teilwertverfahren steht die gleichmäßige Verteilung des Pensionsaufwands über die aktive Dienstzeit des Mitarbeiters im Vordergrund. Die Rückstellungsbildung erfolgt danach grundsätzlich über konstante fiktive Prämien, deren Sparanteil zusammen mit dem Aufwand aus der Verzinsung der Vorjahresrückstellung (Zinskomponente) die jährliche Rückstellungszuführung bestimmen. Dagegen stellt das Anwartschaftsbarwertverfahren auf die Ansammlung der Rückstellung entsprechend des Erwerbs der Versorgungsanwartschaft ab. Danach ergibt sich in diesem Fall die Rückstellung als Barwert der bis zum Bewertungsstichtag bereits erdienten Leistung.

Die Abzinsung erfolgt auf Basis eines 7-Jahresdurchschnittszinssatzes, der von der Deutschen Bundesbank vorgegeben wird. Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen dürfen pauschal mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz abgezinst werden, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt.

Für wertpapiergebundene Pensionsverpflichtungen ermöglicht das HGB eine vereinfachende Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert der Wertpapiere. Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste sind unmittelbar ergebniswirksam zu erfassen.

Der aus der Barwert-Aufzinsung der Rückstellung resultierende Zinsaufwand ist gesondert unter dem Posten „Zinsen und ähnliche Aufwendungen“ auszuweisen (§ 277 Abs. 5 Satz 1 HGB).

Falls Vermögensgegenstände nur zur Erfüllung der Pensionsverpflichtungen dienen und dem Zugriff der übrigen Gläubiger entzogen sind, ist die Pensionsrückstellung mit dem Wert des Vermögens zu saldieren. In der Bilanz wird dann nur noch die Differenz ausgewiesen. In diesem konkreten Fall liegt auch eine Ausnahme vom Niederstwertprinzip vor: Das Deckungsvermögen wird mit dem Zeitwert bewertet. Ist der Wert der Versorgungsverpflichtungen höher als der Zeitwert des Deckungsvermögens, so wird eine Pensionsrückstellung bilanziert, ansonsten kommt es zum Ausweis eines Aktivpostens. Diese Regelung entspricht den IFRS.

IFRS

Die Bewertung einer Pensionsrückstellung aus leistungsorientierten Pensionsplänen erfolgt nach IFRS in Höhe des nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ermittelten Barwerts der Pensionsverpflichtungen abzüglich des beizulegenden Zeitwerts eines etwaigen Planvermögens. Es ist dabei das Anwartschaftsbarwertverfahren (projected unit credit method) anzuwenden.

Die Höhe der zukünftigen Pensionszahlungen - und damit auch deren Barwert - ist abhängig von der Ausgestaltung der Verträge mit den Arbeitnehmern und von versicherungsmathematischen Annahmen, die in die Berechnungen der Zahlungen eingehen. Hierzu gehören beispielsweise demografische (Sterbewahrscheinlichkeiten, Fluktuationsraten etc.) und finanzielle (künftiges Gehaltsniveau, Zinssatz usw.) Annahmen (IAS 19.76). Da bewertungstechnische Annahmen und die tatsächlich eingetretenen Entwicklungen nicht zwangsläufig übereinstimmen müssen, ergeben sich sog. versicherungsmathematische Gewinne und Verluste, die sowohl die Höhe der Verpflichtung (z. B. durch Veränderungen des Zinssatzes oder der Sterbewahrscheinlichkeiten) als auch die Wertentwicklung der zur Deckung vorgesehenen Vermögenswerte (z. B. aufgrund unerwarteter Börsenentwicklungen) betreffen können. Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste sind in der Periode ihres Auftretens ergebnisneutral im sonstigen Ergebnis innerhalb des Eigenkapitals zu erfassen.

In die Ermittlung der Pensionsrückstellung sind sämtliche Verpflichtungen einzubeziehen. Die Abzinsung erfolgt mit einem laufzeitadäquaten Zinssatz für erstrangige Industrieanleihen.

IAS 19 fordert keinen bestimmten Ausweis des Zinsaufwands. Er kann sowohl im Personalaufwand als auch unter den Zinsaufwendungen ausgewiesen werden. In der Praxis wird der Betrag meist im Zins- bzw. Finanzergebnis gezeigt.

Das Planvermögen mindert in Höhe des beizulegenden Zeitwerts die nach IFRS anzusetzende Pensionsrückstellung. Die IFRS verstehen unter Planvermögen zweierlei. Zum einen fällt hierunter das Vermögen eines langfristig angelegten Fonds, der ausschließlich zur Erfüllung der Leistungsverpflichtungen gegenüber den berechtigten Arbeitnehmern gehalten wird. Zum anderen zählen qualifizierte Versicherungspolicen zum Planvermögen (z. B. verpfändete Rückdeckungsversicherungen). Das Planvermögen wird mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet (IAS 19.113 ff.).

IAS 19 basiert auf einem aufwandsbezogenen Ansatz. Der Pensionsaufwand wird zu Beginn des Geschäftsjahrs auf Basis des Bestands zu diesem Termin ermittelt. Die zu bilanzierende Rückstellung ergibt sich aus der Ansammlung und Verzinsung der in den vorangegangenen Geschäftsjahren entstandenen Aufwendungen, soweit noch kein Verbrauch oder eine Auflösung stattgefunden hat.

13.5. Latente Steuern

Für die Bewertung in der Steuerbilanz ist das steuerliche Teilwertverfahren mit einem Zinssatz von 6% anzuwenden (§ 6a Abs. 3 Satz 3 EStG). Lohn- und Gehaltssteigerungen sowie Rententrends sind steuerlich nicht zu berücksichtigen.

Auf Bewertungsunterschiede zwischen HGB, IFRS bzw. Steuerrecht sind latente Steuern zu bilden.

13.6. Beispiel

13.6.1. Leistungsorientierte Pensionszusagen (Beispiel 23)

Die CFK AG beschließt am 1. Januar 01 ihren Prokuristen eine Pensionszusage einzuräumen. Hiernach verpflichtet sich das Unternehmen, den Pensionsberechtigten bei Erreichen des 65. Lebensjahrs (Pensionseintrittsalter) eine monatliche Rente von 50% des laufenden Monatsgehalts zu zahlen.

Es wird ein Gutachter beauftragt, den voraussichtlichen Barwert der Versorgungsverpflichtung zum 31. Dezember 01 nach HGB, IFRS und Steuerrecht zu schätzen. Planvermögen wurde bisher nicht gebildet. Mangels besseren Wissens wird für die Berechnung des Barwerts u. a. der Diskontierungszinssatz zum 1. Januar 01 in Höhe von 5,0% nach HGB bzw. 4,0% nach IFRS unterstellt. Im Steuerrecht gelten 6,0%.

Das Gutachten beziffert den Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung (geplanter Soll-Wert) zum 31. Dezember 01 auf T€ 800 nach HGB, T€ 1.000 nach IFRS sowie T€ 600 nach Steuerrecht. Darin enthalten sind Zinsaufwendungen in Höhe von T€ 50 (HGB), T€ 50 (IFRS) sowie T€ 50 (Steuerrecht).

Ende 01 wird erneut der Gutachter beauftragt, den tatsächlichen Barwert der Versorgungsverpflichtung zum 31. Dezember 01 auf Basis der zum Abschlussstichtag geltenden Annahmen zu berechnen (Ist-Wert zum 31. Dezember 01) sowie den geplanten Soll-Wert zum 31. Dezember 02 zu ermitteln.

Hierzu wird u. a. der zum 31. Dezember 01 geltende Diskontierungszinssatz in Höhe von 4,5% nach HGB bzw. 3,5% nach IFRS zugrunde gelegt. Der von dem Gutachter ermittelte Ist-Wert auf Basis dieses Diskontierungssatzes zum 31. Dezember 01 beträgt nunmehr T€ 900 nach HGB bzw. T€ 1.100 nach IFRS. Der Wert nach Steuerrecht verbleibt bei T€ 600. Die Zinsaufwendungen nach HGB belaufen sich auf T€ 50.

Die Differenz zwischen dem ermittelten Ist-Wert und dem tatsächlich zu bilanzierenden Wert nach IFRS zum 31. Dezember 01 in Höhe von T€ 100 ist ein versicherungsmathematischer Verlust, da die Veränderung des Barwerts der Versorgungsverpflichtung allein aus veränderten Annahmen, hier aus der Veränderung des Zinssatzes resultiert.

Für das Jahr 02 wird der Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung (geplanter Soll-Wert) zum 31. Dezember 02 auf T€ 1.800 nach HGB, T€ 2.200 nach IFRS sowie T€ 1.200 nach Steuerrecht beziffert. Die Zinsaufwendungen des Jahres 02 belaufen sich auf T€ 100 (HGB), T€ 100 (IFRS) sowie T€ 100 (Steuerrecht).

Die Ist-Werte der Pensionsrückstellungen zum 31. Dezember 02 betragen T€ 1.900 nach HGB (Zinssatz 4,3%) bzw. T€ 2.000 (Zinssatz 4,0%) nach IFRS. Der Wert nach Steuerrecht verbleibt bei T€ 1.200 (Zinssatz 6,0%). Die Zinsaufwendungen nach HGB belaufen sich auf T€ 100. Der versicherungsmathematische Gewinn gemäß IFRS in Höhe von T€ 200 beruht auf der Veränderung des Zinssatzes.

Wie erfolgt die Bilanzierung nach HGB bzw. IFRS und welche Buchungen sind in 01 und 02 vorzunehmen?

Im Jahr 01 werden der HGB-Pensionsrückstellung T€ 800 sowie der IFRS-Pensionsrückstellung T€ 1.000 unterjährig aufwandswirksam zugeführt. Der Zinsaufwand von T€ 50 wird gesondert verbucht.

Buchung HGB			Soll	Haben
23.1	01.01.01	Personalaufwand	750	
	- 31.12.01	Zinsen und ähnliche Aufwendungen (Aufzinsung)	50	
		Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen		800

Buchung IFRS			Soll	Haben
23.2	01.01.01	Personalaufwand	950	
	- 31.12.01	Zinsaufwendungen	50	
		Pensionsrückstellungen		1.000

Nach HGB sind die versicherungsmathematischen Verluste in Höhe von T€ 100 (= T€ 900 – T€ 800) unmittelbar ergebniswirksam zu erfassen.

Auf die unterschiedlichen Wertansätze in der Handelsbilanz (T€ 900) und in der Steuerbilanz (T€ 600) sind aktive latente Steuern in Höhe von T€ 90 (= (T€ 900 – T€ 600) x 30%) in der Gewinn- und Verlustrechnung zu berücksichtigen.

Nach HGB soll bei der CFK AG kein Überschuss an aktiven latenten Steuern angesetzt werden (Wahlrecht vgl. Punkt 2.6.1). Da an dieser Stelle noch nicht klar ist, ob sich in Summe zum Jahresende ein solcher Überschuss ergeben wird, wird die Buchung erfasst. Eine Korrektur erfolgt zu einem späteren Zeitpunkt (vgl. Punkt 16.1).

Buchung HGB			Soll	Haben
23.3	31.12.01	Personalaufwand	100	
		Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen		100
23.4	31.12.01	Aktive latente Steuern	90	
		Latenter Steuerertrag		90

Nach IFRS sind der unterjährig aufwandswirksam erfassten Rückstellung in Höhe von T€ 1.000 am Ende des Jahres 01 noch weitere T€ 100 (versicherungsmathematische Verluste) zuzuführen. Diese werden direkt im Eigenkapital (Sonstiges Ergebnis/Rücklage für versicherungsmathematische Gewinne/Verluste) erfasst.

Auf die unterschiedlichen Wertansätze in der IFRS-Bilanz (T€ 1.100) und in der Steuerbilanz (T€ 600) sind aktive latente Steuern in Höhe von T€ 150 (= (T€ 1.100 – T€ 600) x 30%) zu berücksichtigen. Davon werden T€ 120 (= (T€ 1.000 – T€ 600) x 30%) in der Gewinn- und Verlustrechnung und T€ 30 (= T€ 100 x 30%) im sonstigen Ergebnis (Eigenkapital) erfasst, da die versicherungsmathematischen Verluste auch erfolgsneutral verbucht worden sind.

Das Ergebnis nach IFRS fällt in 01 um T€ 70 (= T€ 1.000 – T€ 120 – T€ 800 – T€ 100 + T€ 90) niedriger aus als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
23.5	31.12.01	Sonstiges Ergebnis/Rücklage für versicherungsmathematische Gewinne/Verluste	100	
		Pensionsrückstellungen		100
23.6	31.12.01	Aktive latente Steuern	150	
		Latenter Steuerertrag		120
		Sonstiges Ergebnis/Rücklage für versicherungsmathematische Gewinne/Verluste		30

Im Jahr 02 wiederholen sich die unterjährigen Buchungen nach HGB und IFRS entsprechend wieder.

Buchung HGB			Soll	Haben
23.7	01.01.02	Personalaufwand	800	
	- 31.12.02	Zinsen und ähnliche Aufwendungen (Aufzinsung)	100	
		Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen		900

Buchung IFRS			Soll	Haben
23.8	01.01.02	Personalaufwand	1.000	
	- 31.12.02	Zinsaufwendungen	100	
		Pensionsrückstellungen		1.100

Der versicherungsmathematische Verlust in Höhe von T€ 100 (= T€ 1.900 – T€ 1.800) ist nach HGB wieder unmittelbar ergebniswirksam zu erfassen.

Auf die unterschiedlichen Wertansätze in der Handelsbilanz (T€ 1.900) und in der Steuerbilanz (T€ 1.200) sind aktive latente Steuern in Höhe von T€ 120 (= (T€ 1.900 – T€ 1.200) x 30% - T€ 90) abzüglich des bereits in 01 erfassten Betrags in der Gewinn- und Verlustrechnung zu berücksichtigen.

Buchung HGB			Soll	Haben
23.9	31.12.02	Personalaufwand	100	
		Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen		100
23.10	31.12.02	Aktive latente Steuern	120	
		Latenter Steuerertrag		120

Nach IFRS sind von der unterjährig aufwandswirksam erfassten Rückstellung in Höhe von T€ 1.100 am Ende des Jahres 02 T€ 200 (versicherungsmathematische Gewinne) abzuziehen. Diese werden direkt im Eigenkapital (Sonstiges Ergebnis/Rücklage für versicherungsmathematische Gewinne/Verluste) erfasst.

Auf die unterschiedlichen Wertansätze in der IFRS-Bilanz (T€ 2.000) und in der Steuerbilanz (T€ 1.200) sind aktive latente Steuern in Höhe von T€ 90 (= (T€ 2.000 –

T€ 1.200) x 30% - T€ 150) abzüglich des bereits in 01 erfassten Betrags zu berücksichtigen. Davon werden T€ 150 (= (T€ 2.200 – T€ 1.200) x 30% - T€ 150) in der Gewinn- und Verlustrechnung und T€ 60 (= T€ 200 x 30%) im sonstigen Ergebnis (Eigenkapital) erfasst, da die versicherungsmathematischen Gewinne auch erfolgsneutral verbucht worden sind.

Das Ergebnis nach IFRS fällt in 02 um T€ 70 (= T€ 1.100 – T€ 150 – T€ 900 – T€ 100 + T€ 120) niedriger aus als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
23.11	31.12.02	Pensionsrückstellungen	200	
		Sonstiges Ergebnis/Rücklage für versicherungsmathematische Gewinne/Verluste		200
23.12	31.12.02	Aktive latente Steuern	90	
		Latenter Steuerertrag		150
		Sonstiges Ergebnis/Rücklage für versicherungsmathematische Gewinne/Verluste	60	

14. Rückstellungen

14.1. Rechtsgrundlagen

HGB

§ 249 HGB, § 253 HGB

IFRS

IAS 37

Bereits in 2005 hatte das IASB einen Entwurf zur Neufassung der Vorschriften über die Rückstellungsbilanzierung vorgelegt, der im Januar 2010 in Bezug auf Bewertungsfragen präzisiert wurde. Vorgesehen war, in 2011/2012 einen nochmals überarbeiteten Entwurf zu veröffentlichen. Aufgrund anderer, drängender Projekte wurde die Weiterentwicklung der Neufassung jedoch derzeit auf Eis gelegt.

14.2. Definitionen

HGB

Rückstellungen sind Passivposten für bestimmte Verpflichtungen des Unternehmens, die am Bilanzstichtag dem Grunde nach (d. h. der Zwang zur Leistung ist nicht sicher) und/oder ihrer Höhe nach (d. h. die zu erbringende Leistung ist nicht eindeutig quantifizierbar) ungewiss sind und deren Aufwand der Verursachungsperiode zugerechnet werden soll. Rückstellungen unterscheiden sich von den Verbindlichkeiten dadurch, dass bei diesen sowohl der Grund als auch die Höhe der Verpflichtung feststehen.

IFRS

Eine Rückstellung ist eine Schuld, die bezüglich ihrer Fälligkeit oder ihrer Höhe ungewiss ist (IAS 37.10).

14.3. Ansatzkriterien

HGB

Gemäß § 249 Abs. 1 HGB sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden. Ferner sind Rückstellungen zu bilden für

- im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten, oder für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden,
- Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden.

Die gegenwärtige Verpflichtung kann eine deutlich geringere Wahrscheinlichkeit als 50% aufweisen.

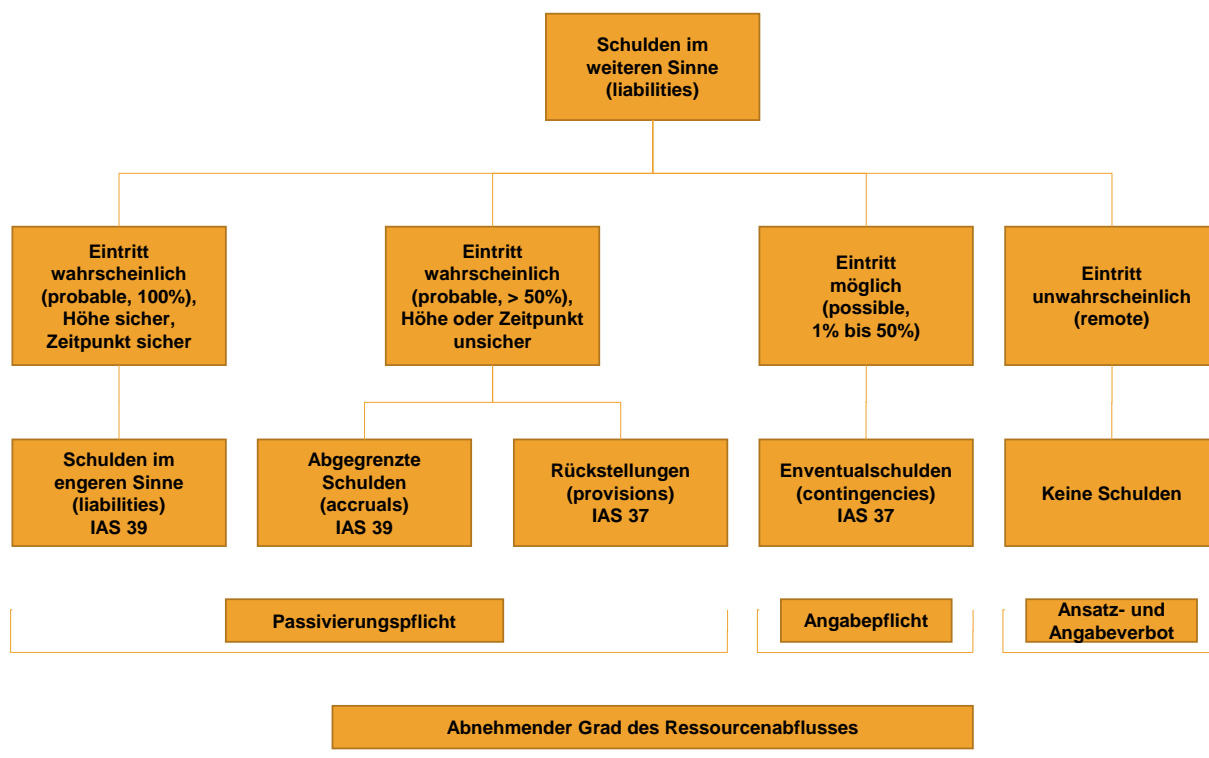
IFRS

Eine Rückstellung ist anzusetzen, wenn

- einem Unternehmen aus einem Ereignis der Vergangenheit eine gegenwärtige Verpflichtung (rechtlich oder faktisch) entstanden ist;
- der Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen zur Erfüllung dieser Verpflichtung wahrscheinlich ist; und
- eine verlässliche Schätzung der Höhe der Verpflichtung möglich ist (IAS 37.14).

Nach IFRS setzen Rückstellungen das Vorliegen einer Außenverpflichtung (Verpflichtung gegenüber einem Dritten) voraus. Aufwandsrückstellungen (Innenverpflichtung = Verpflichtung gegenüber sich selbst, z. B. Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen) dürfen nicht gebildet werden.

Als zentrales Kriterium wird beim Ansatz einer Rückstellung vorausgesetzt, dass die Inanspruchnahme aus der gegenwärtigen Verpflichtung wahrscheinlich ist. Dies ist nach IAS 37.23 der Fall, wenn mehr für als gegen den Ressourcenabfluss spricht. Bei einer Eintrittswahrscheinlichkeit von mehr als 50% muss die Rückstellung gebildet werden. Beträgt die Wahrscheinlichkeit für den Nutzenabfluss 50% oder weniger, darf keine Rückstellung angesetzt werden. In diesem Fall hat das Unternehmen ggf. eine Eventualschuld im Anhang anzugeben.



14.3.1. Restrukturierungsrückstellungen

HGB

Für Leistungen aufgrund eines Sozialplans nach §§ 111, 112 BetrVG müssen Restrukturierungsrückstellungen in Handelsbilanz und Steuerbilanz gebildet werden, wenn das Unternehmen den Betriebsrat über die geplante Betriebsänderung unterrichtet hat oder die Unterrichtung des Betriebsrats zwischen Bilanzstichtag und Aufstellung oder Feststellung des Jahresabschlusses erfolgt und vor dem Bilanzstichtag ein entsprechender Beschluss gefasst wurde oder wirtschaftlich unabwendbar war (R 5.7 Abs. 9 Satz 1 und 2 EStR). Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung ist die Unterrichtung des Betriebsrats jedoch keine notwendige Voraussetzung für die Annahme einer ungewissen Verbindlichkeit in der Handelsbilanz. Die Verpflichtung ist vielmehr schon durch den Beschluss über die Betriebsänderung hinreichend konkretisiert.

IFRS

Eine Restrukturierung ist eine wesentliche Änderung des Umfangs oder der Art und Weise der Durchführung des Geschäftsbetriebs. Hierzu gehören z. B. die Schließung, Verlagerung oder Veräußerung von (Teil-)Betrieben, aber auch interne Strukturänderungen wie die Auflösung einer Managementebene und grundsätzliche Umorganisationen.

Um eine Restrukturierungsrückstellung ansetzen zu können, muss ein detaillierter Restrukturierungsplan mit mindestens folgenden Bestandteilen verabschiedet sein (IAS 37.72):

- betroffener Geschäftsbereich,
- hauptsächlich betroffene Standorte,
- Standorte, Funktionen und ungefähre Anzahl der Arbeitnehmer, die von Entlassungen betroffen sind,
- die zu erwartenden Aufwendungen und
- einen Zeitplan für die Umsetzung des Plans.

Da Restrukturierungen ein Sonderfall der faktischen Verpflichtung sind, muss außerdem gegenüber den Betroffenen die Durchführung der Maßnahme bekannt gemacht worden sein. Hierdurch soll die Unentziehbarkeit der beschlossenen Maßnahmen objektiviert werden. Nach IAS 37.77 ist es nicht erforderlich, die Betroffenen persönlich zu informieren. Eine Ankündigung gegenüber den Vertretern der Betroffenen (z. B. Betriebsrat) gilt hierbei als ausreichend.

Zudem müssen die Maßnahmen zügig begonnen und in einem so überschaubaren Zeitrahmen abgewickelt werden, dass Planänderungen unwahrscheinlich sind (IAS 37.74). Die Praxis fordert als grobe Richtschnur ein Jahr.

14.4. Erstbewertung

HGB

Die Bewertung von Rückstellungen hat in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags zu erfolgen. Es muss sich dabei nicht um den wahrscheinlichsten Wert handeln. Auch höhere lediglich mögliche Beträge sind unter Verweis auf das Vorsichtsprinzip zulässig.

Eine ergebnisneutrale Bildung von Rückstellungen ist nicht vorgesehen.

Bei Laufzeiten über einem Jahr besteht eine Abzinsungspflicht mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Jahre, der von der Deutschen Bundesbank bekannt gegeben wird.

IFRS

Nach IFRS erfolgt die Bewertung in Höhe derjenigen Aufwendungen, die nötig wären, um die zum Bewertungsstichtag bestehende Verpflichtung abzugelten. Die Ermittlung hat auf Basis der bestmöglichen Schätzung zu erfolgen. Bei Einzelrisiken wird dabei auf den Wert mit der höchsten Eintrittswahrscheinlichkeit zurückgegriffen. Verfügten mögliche Einzelwerte über eine identische Eintrittswahrscheinlichkeit, ist der mittlere Betrag zu wählen (IAS 37.39).

Rückstellungen für Rückbauverpflichtungen werden ergebnisneutral gebildet, indem die Anschaffungskosten der betreffenden Vermögenswerte entsprechend erhöht werden (vgl. Punkt 4.3.3).

Sofern Zinseffekte wesentlich sind, hat generell eine Abzinsung mit einem laufzeitadäquaten Zinssatz auf den Barwert zu erfolgen.

14.5. Folgebewertung

HGB und IFRS

Die Rückstellungshöhe ist zu jedem Bilanzstichtag zu überprüfen und ggf. an aktuelle Entwicklungen anzupassen.

Bei zum Barwert angesetzten Rückstellungen ist mit einem ggf. veränderten Zins zu bewerten.

Eine Rückstellung ist ertragswirksam aufzulösen, wenn der Grund für die Rückstellung entfallen ist.

14.6. Latente Steuern

In der Steuerbilanz richtet sich der Ansatz der Rückstellungen nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung.

Eine bedeutsame Ausnahme betrifft die Drohverlustrückstellungen. Diese sind handelsrechtlich passivierungspflichtig, wogegen steuerrechtlich ein Passivierungsverbot besteht (§ 5 Abs. 4a EStG).

Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung, die innerhalb von drei Monaten nach dem Bilanzstichtag nachgeholt wird, sind steuerrechtlich anzuerkennen (R 5.7 Abs. 11 EStR).

Auf Bewertungsunterschiede zwischen HGB, IFRS und Steuerrecht sind latente Steuern zu bilden.

14.7. Beispiele

14.7.1. Schadensersatz (Beispiel 24)

Ein Wettbewerber macht zum Jahresende 01 Schadensersatzansprüche in Höhe von T€ 2.000 gegen die CFK AG wegen einer Patentrechtsverletzung geltend. Der Rechtsanwalt der CFK AG hält eine Zahlungsverpflichtung für möglich, aber nicht für überwiegend wahrscheinlich (40% Eintrittswahrscheinlichkeit).

Zum Jahresende 02 erhöht sich die Eintrittswahrscheinlichkeit aufgrund besserer Erkenntnisse auf 60%. Der wahrscheinlichste Wert des Schadensersatzes liegt dann bei T€ 1.500.

Wie erfolgt die Bilanzierung nach HGB bzw. IFRS und welche Buchungen sind in 01 und 02 vorzunehmen?

Für Schadensersatzverpflichtungen sind Rückstellungen in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz zu bilden, wenn das Bestehen einer Verpflichtung und die Inanspruchnahme wahrscheinlich sind. Dies gilt auch, wenn die Wahrscheinlichkeit für den Eintritt unter 50% liegt. Die Bewertung erfolgt in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags. Zumindest der Erwartungswert von T€ 800 (= T€ 2.000 x 40%) wird für die Rückstellungszuführung nach HGB zum 31. Dezember 01 herangezogen.

Buchung HGB			Soll	Haben
24.1	31.12.01	Sonstige betriebliche Aufwendungen	800	
		Sonstige Rückstellungen		800

Im IFRS-Abschluss zum 31. Dezember 01 ist keine Rückstellung zu bilden, da die Inanspruchnahme nicht ausreichend wahrscheinlich ist. Die drohende Verpflichtung ist als Eventualschuld in Anhang offen zu legen.

Auf die unterschiedlichen Wertansätze in der IFRS-Bilanz (T€ 0) und in der Steuerbilanz (T€ 800) sind passive latente Steuern in Höhe von T€ 240 (= T€ 800 x 30%) zu berücksichtigen.

Das Ergebnis nach IFRS fällt in 01 um T€ 560 (= T€ 800 – T€ 240) höher aus als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
24.2	31.12.01	Latenter Steueraufwand	240	
		Passive latente Steuern		240

Da zum Ende des Jahres 02 der Wert von T€ 1.500 die höchste Eintrittswahrscheinlichkeit aufweist, wird dieser Betrag für die Bilanzierung nach HGB herangezogen, so dass die Rückstellung nach HGB und Steuerrecht von T€ 800 um T€ 700 auf T€ 1.500 aufgestockt wird.

Buchung HGB			Soll	Haben
24.3	31.12.02	Sonstige betriebliche Aufwendungen	700	
		Sonstige Rückstellungen		700

Nach IFRS ist zum 31. Dezember 02 ebenfalls eine Rückstellung für Schadensersatzansprüche anzusetzen, da die Inanspruchnahme aus der Verpflichtung überwiegend wahrscheinlich ist (> 50%). Der Einzelwert, der über die höchste Eintrittswahrscheinlichkeit verfügt, ist zu passivieren, d. h. T€ 1.500.

Unterschiedliche Wertansätze in der IFRS-Bilanz und in der Steuerbilanz existieren nicht mehr, so dass die in 01 gebildete passive latente Steuer in Höhe von T€ 240 wieder aufgelöst wird.

Das Ergebnis nach IFRS fällt in 02 um T€ 560 (= T€ 1.500 – T€ 700 – T€ 240) niedriger aus als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
24.4	31.12.02	Sonstige betriebliche Aufwendungen	1.500	
		Rückstellungen (kurzfristig)		1.500
24.5	31.12.02	Passive latente Steuern	240	
		Latenter Steuerertrag		240

14.7.2. Lizenzprozess (Beispiel 25)

Die CFK AG wird im Jahr 01 in einem Lizenzprozess angeklagt. Der Kläger (Prozessgegner) fordert eine Zahlung in Höhe von T€ 5.000. Eine Verurteilung ist laut dem Rechtsanwalt der CFK AG wahrscheinlich (> 50%). Nach dem Stand der Verhandlungen zum 31. Dezember 01 ist jede Strafe zwischen T€ 1.000 und T€ 5.000 als gleich wahrscheinlich einzuschätzen. Nach HGB wird äußerst vorsichtig bilanziert.

Durch Vergleich wird am 31. Oktober 02 eine Geldzahlung von T€ 3.500 zu Gunsten des Klägers festgesetzt und von der CFK AG bezahlt.

Wie erfolgt die Bilanzierung nach HGB bzw. IFRS zum 31. Dezember 01 und welche Buchungen sind in 01 und 02 vorzunehmen?

Nach HGB wird zum 31. Dezember 01 unter Berücksichtigung des Vorsichtsprinzips eine Rückstellung in Höhe der maximalen Streitsumme von T€ 5.000 gebildet (ebenso in der Steuerbilanz).

Buchung HGB			Soll	Haben
25.1	31.12.01	Sonstige betriebliche Aufwendungen	5.000	
		Sonstige Rückstellungen		5.000

Die Rückstellung, die nach IFRS zu passivieren ist, beläuft sich auf T€ 3.000 (Mittelwert).

Auf die unterschiedlichen Wertansätze in der IFRS-Bilanz (T€ 3.000) und in der Steuerbilanz (T€ 5.000) sind passive latente Steuern in Höhe von T€ 600 (= (T€ 5.000 – T€ 3.000) x 30%) zu berücksichtigen.

Das Ergebnis nach IFRS fällt in 01 um T€ 1.400 (= T€ 5.000 – T€ 3.000 – T€ 600) höher aus als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
25.2	31.12.01	Sonstige betriebliche Aufwendungen	3.000	
		Rückstellungen (kurzfristig)		3.000
25.3	31.12.01	Latenter Steueraufwand	600	
		Passive latente Steuern		600

Zum 31. Oktober 02 ist die Rückstellung nach HGB in Höhe von T€ 1.500 aufzulösen, da die Verpflichtung sich aufgrund des Vergleichs von T€ 5.000 auf T€ 3.500 vermindert hat.

Buchung HGB			Soll	Haben
25.4	31.10.02	Sonstige Rückstellungen	1.500	
		Sonstige betriebliche Erträge		1.500

Nach IFRS ist der Rückstellungsbetrag um T€ 500 auf T€ 3.500 anzuheben.

Unterschiedliche Wertansätze in der IFRS-Bilanz und in der Steuerbilanz existieren nicht mehr, so dass die in 01 gebildete passive latente Steuer in Höhe von T€ 600 wieder aufgelöst wird.

Das Ergebnis nach IFRS fällt in 02 um T€ 1.400 (= T€ 1.500 + T€ 500 - T€ 600) niedriger aus als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
25.5	31.10.02	Sonstige betriebliche Aufwendungen	500	
		Rückstellungen (kurzfristig)		500
25.6	31.10.02	Passive latente Steuern	600	
		Latenter Steuerertrag		600

Die Vergleichssumme wird an den Prozessgegner überwiesen, so dass die Rückstellung entsprechend in Anspruch genommen wird.

Buchung HGB und IFRS			Soll	Haben
25.7	31.10.02	Sonstige Rückstellungen/Rückstellungen (kurzfristig)	3.500	
		Bank		3.500

14.7.3. Rückstellung für Instandhaltung (Beispiel 26)

Die CFK AG hat im Dezember 01 eine dringend notwendige Instandhaltung an einer Maschine durchzuführen. Aufgrund eines Auftragseingangs kann die Maschine nicht vorübergehend stillgelegt werden und wird zur Produktion eingesetzt, so dass die Instandhaltungsmaßnahme erst im Januar 02 erfolgen kann. Die entsprechenden Aufwendungen betragen T€ 50 und werden zum 31. Januar 02 an die Wartungsfirma bezahlt.

Wie erfolgt die Bilanzierung nach HGB bzw. IFRS und welche Buchungen sind in 01 und 02 vorzunehmen?

Nach HGB und Steuerrecht ist eine Rückstellung für unterlassene Instandhaltung, die innerhalb von drei Monaten nach dem Bilanzstichtag nachgeholt wird, zum 31. Dezember 01 zu bilden.

Buchung HGB			Soll	Haben
26.1	31.12.01	Sonstige betriebliche Aufwendungen	50	
		Sonstige Rückstellungen		50

Aufwandsrückstellungen für Innenverpflichtungen dürfen nach IFRS nicht gebildet werden.

In 01 sind auf die unterschiedlichen Wertansätze in der IFRS-Bilanz (T€ 0) und in der Steuerbilanz (T€ 50) passive latente Steuern in Höhe von T€ 15 (= T€ 50 x 30%) zu berücksichtigen.

Das Ergebnis nach IFRS fällt in 01 um T€ 35 (= T€ 50 – T€ 15) höher aus als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
26.2	31.12.01	Latenter Steueraufwand	15	
		Passive latente Steuern		15

Im Januar 02 erfolgt nach HGB die Inanspruchnahme der Rückstellung.

Buchung HGB			Soll	Haben
26.3	31.01.02	Sonstige Rückstellungen	50	
		Bank		50

Nach IFRS wird der Aufwand erst im Jahr 02 erfasst. Die in 01 gebildeten passiven latenten Steuern werden wieder aufgelöst.

Das Ergebnis nach IFRS fällt in 02 um T€ 35 (= T€ 50 – T€ 15) niedriger aus als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
26.4	31.01.02	Sonstige betriebliche Aufwendungen	50	
		Liquide Mittel		50
26.5	31.01.02	Passive latente Steuern	15	
		Latenter Steuerertrag		15

14.7.4. Restrukturierungsrückstellung (Beispiel 27)

Die CFK AG möchte einen Betriebsteil ab Februar 02 an einen anderen Standort verlagern. Der Beschluss hierzu wurde im Dezember 01 gefasst. Die Mitarbeiter sind hierüber in 01 noch nicht informiert worden. Der Betriebsrat wurde über die geplante Änderung im Januar 02 unterrichtet (vor Aufstellung des Jahresabschlusses). Ein Sozialplan nach §§ 111, 112 BetrVG wird ebenfalls im Januar 02 abgeschlossen.

Mit der Restrukturierung sind Personalkosten in Höhe von T€ 500 und Sachkosten in Höhe von T€ 100 verbunden.

In 02 wird der Plan an die betroffenen Beschäftigten kommuniziert und umgesetzt.

Wie erfolgt die Bilanzierung nach HGB bzw. IFRS und welche Buchungen sind in 01 und 02 vorzunehmen?

Für Leistungen aufgrund eines Sozialplans nach §§ 111, 112 BetrVG müssen Restrukturierungsrückstellungen in Handelsbilanz und Steuerbilanz gebildet werden, wenn vor dem Bilanzstichtag ein entsprechender Beschluss gefasst wurde und das Unternehmen den Betriebsrat über die geplante Betriebsänderung bis zur Aufstellung des Jahresabschlusses unterrichtet hat. Da dies im Dezember 01 bzw. Januar 02 erfolgt ist, ist die Rückstellung bereits zum Bilanzstichtag 01 zu erfassen.

Buchung HGB			Soll	Haben
27.1	31.12.01	Personalaufwendungen	500	
		Sonstige betriebliche Aufwendungen	100	
		Sonstige Rückstellungen		600

In der IFRS-Bilanz wird zum 31. Dezember 01 noch keine Restrukturierungsrückstellung gebildet, da gegenüber dem Betriebsrat bzw. den betroffenen Mitarbeitern die Durchführung der Maßnahme noch nicht bekannt gemacht worden ist (keine faktische Verpflichtung).

Auf die unterschiedlichen Wertansätze in der IFRS-Bilanz (T€ 0) und in der Steuerbilanz (T€ 600) sind passive latente Steuern in Höhe von T€ 180 (= T€ 600 x 30%) zu berücksichtigen.

Das Ergebnis nach IFRS fällt in 01 um T€ 420 (= T€ 600 – T€ 180) höher aus als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
27.2	31.12.01	Latenter Steueraufwand	180	
		Passive latente Steuern		180

Im Laufe des Jahres 02 erfolgt nach HGB die Inanspruchnahme der Rückstellung.

Buchung HGB			Soll	Haben
27.3	01.01.02	Sonstige Rückstellungen	600	
	- 31.12.02	Bank		600

Nach IFRS wird der Aufwand erst im Jahr 02 erfasst. Die in 01 gebildeten passiven latenten Steuern werden wieder aufgelöst.

Das Ergebnis nach IFRS fällt in 02 um T€ 420 (= T€ 600 – T€ 180) niedriger aus als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
27.4	01.01.02	Personalaufwendungen	500	
	- 31.12.02	Sonstige betriebliche Aufwendungen	100	
		Liquide Mittel		600
27.5	31.12.02	Passive latente Steuern	180	
		Latenter Steuerertrag		180

15. Umsatzerlöse

15.1. Rechtsgrundlagen

HGB

§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, § 275 HGB

IFRS

IAS 18

Das IASB hat am 28. Mai 2014 in Zusammenarbeit mit dem US-amerikanischen Standardsetter FASB den neuen Standard zur Umsatzrealisierung (IFRS 15) verabschiedet. Hierin werden die bisherigen Standards und Interpretationen, die bislang Regelungen zur Umsatzrealisierung enthielten, zusammengeführt. Die neuen Regelungen sind verpflichtend für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2017 beginnen, anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig und wird empfohlen. Das EU-Endorsement steht noch aus.

15.2. Definitionen

HGB

Umsatzerlöse sind Erlöse aus dem Verkauf, der Vermietung oder der Verpachtung von typischen Produkten, Waren und Dienstleistungen im Rahmen des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs nach Abzug von Erlösschmälerungen.

IFRS

Umsatzerlös ist der aus der gewöhnlichen Tätigkeit eines Unternehmens resultierende Bruttozufluss wirtschaftlichen Nutzens während der Berichtsperiode, der zu einer Erhöhung des Eigenkapitals führt, soweit er nicht aus Einlagen der Anteilseigner stammt (IAS 18.7).

Dabei wird zwischen den folgenden Arten von Geschäftsvorfällen differenziert (IAS 18.1):

- Verkauf von Gütern,
- Erbringung von Dienstleistungen,
- Nutzungsüberlassung von Vermögenswerten.

15.3. Realisationskriterien

HGB

Das Realisationsprinzip ist § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB verankert: Gewinne sind nur dann zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlusstag realisiert sind. Bezüglich der meisten Sachverhalte, bei deren Bilanzierung die Realisation eines Ertrags zu

beurteilen ist, lassen sich keine wesentlichen Unterschiede gegenüber den entsprechenden Regelungen des IAS 18 feststellen.

IFRS

Die Realisation von Umsatzerlösen setzt voraus, dass

- dem Unternehmen wahrscheinlich ein künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließen wird, und
- die Bewertung dieses Sachverhalts verlässlich vorgenommen werden kann.

15.4. Unterschiede bei der Umsatzrealisation

HGB

Nach HGB werden bei Zahlungsschwierigkeiten eines Kunden der Umsatzerlös in voller Höhe und eine adäquate Wertberichtigung auf die Forderung andererseits in den sonstigen betrieblichen Aufwendungen erfasst.

Wenn das Entgelt, das vom Kunden zu erbringen ist, über das übliche Zahlungsziel hinaus unverzinslich oder niedrig verzinslich gestundet wird, ist eine Abzinsung auf den Gegenwartswert der Forderung zu Lasten der Umsatzerlöse vorzunehmen. Bei kurzfristig fälligen Forderungen (Restlaufzeit unter einem Jahr) erfolgt in der Regel keine Abzinsung.

Unterschiede gegenüber IAS 18 können sich ergeben, wenn Dienstleistungen aus einem Dienstvertrag zu erbringen sind und diese am Abschlussstichtag noch nicht abgeschlossen bzw. vom Kunden noch nicht abgenommen sind. Hieraus resultierende Erlöse sind erst dann als realisiert anzusehen und auszuweisen, wenn die Leistung vollständig erbracht und ggf. auch abgenommen wurde.

IFRS

Bei Geschäften mit Kunden, die bereits im Lieferzeitpunkt Zahlungsschwierigkeiten haben, ist das Realisationskriterium der Wahrscheinlichkeit eines Nutzenzuflusses zu hinterfragen. In IAS 18.18 wird explizit ausgeführt, dass in einigen Fällen bis zum Zahlungszufluss oder bis zur Beseitigung von Unsicherheiten keine hinreichende Wahrscheinlichkeit vorliegt und damit die Umsatzrealisation gehemmt ist. Die in diesen Fällen erforderliche Wertberichtigung auf die Forderung wird dann nicht als Aufwand erfasst, sondern gegen die Umsatzerlöse gebucht. Dies gilt allerdings nicht, wenn die Zweifel über die Einbringlichkeit der Forderung erst später entstehen. In diesem Fall wird die erforderliche Wertberichtigung aufwandswirksam und nicht als Minderung der Umsatzerlöse erfasst.

Erlöse sind mit dem beizulegenden Zeitwert der erhaltenen oder zu erhaltenden Gegenleistung zu bewerten (IAS 18.9). Im Falle der Kaufpreisstundung ist zu prüfen, ob die Transaktion neben der hauptsächlich zu erbringenden Sach- bzw. Dienstleistung auch noch eine (implizite) Finanzierungsleistung durch das bilanzierende Unter-

nehmen beinhaltet (Lieferantenkredit). Diese ist dann anzunehmen, wenn das leistende Unternehmen für die Stundung der Gegenleistung keinen oder einen geringeren Zins als den Marktzins erhält. In diesen Fällen ist der beizulegende Zeitwert der Gegenleistung für die Sach- oder Dienstleistung als Barwert der künftigen Zahlungen des Kunden zu bestimmen. Die Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert der Gegenleistung und ihrem Nominalbetrag ist als Zinsertrag auf Basis der Effektivzinsmethode zu buchen (IAS 18.11).

Die Erfassung von Erträgen aus der Erbringung von Dienstleistungen muss analog zur Auftragsfertigung (IAS 11) nach Maßgabe des Fertigstellungsgrads (Percentage of completion-Methode, IAS 18.20) am Bilanzstichtag erfolgen. Ist eine Dienstleistung (z. B. die Durchführung eines Transports oder die Erbringung von Beratungsleistungen) beispielsweise am Bilanzstichtag bereits zu 70% ausgeführt, sind auch 70% der Erlöse zu erfassen. Voraussetzung dafür ist gemäß IAS 18.20, dass die Höhe der Erträge, der angefallenen und noch anfallenden Kosten sowie der Fertigstellungsgrad ausreichend verlässlich bestimmt werden können und es wahrscheinlich ist, dass der wirtschaftliche Nutzen aus dem Geschäft dem Unternehmen zufließen wird.

15.5. Latente Steuern

In der Steuerbilanz richtet sich die Bilanzierung nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung.

Auf Bewertungsunterschiede zwischen IFRS und Steuerrecht sind latente Steuern zu bilden.

15.6. Beispiele

15.6.1. Zahlungsschwierigkeiten (Beispiel 28)

An einen Kunden werden am 30. November 01 Karbonfaserteile im Volumen von T€ 1.000 geliefert. Zum Lieferzeitpunkt erfährt die CFK AG aus der Presse, dass der Käufer in Zahlungsschwierigkeiten steckt. Es wird nur mit einem Zufluss in Höhe von 70% gerechnet. Das Zahlungsziel beträgt drei Monate.

Die Herstellungskosten der Karbonfaserteile beliefen sich auf T€ 900.

In 02 verbessert sich die Zahlungssituation des Kunden wieder, so dass der volle Betrag am 28. Februar 02 von ihm überwiesen wird.

Wie erfolgt die Bilanzierung nach HGB bzw. IFRS und welche Buchungen sind in 01 und 02 vorzunehmen?

Nach HGB wird in 01 der Umsatzerlös in voller Höhe gebucht. Das Ausfallrisiko des Käufers wird im Rahmen der Bewertung der Forderung berücksichtigt, indem eine

Einzelwertberichtigung in Höhe von T€ 300 (= T€ 1.000 x 30%) gebildet wird, die in sonstigen betrieblichen Aufwendungen erfasst wird.

Buchung HGB			Soll	Haben
28.1	30.11.01	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	1.000	
		Umsatzerlöse		1.000
28.2	30.11.01	Sonstige betriebliche Aufwendungen (Einzelwertberichtigung)	300	
		Forderungen aus Lieferungen und Leistungen		300

Nach IFRS wird im Lieferzeitpunkt keine Forderung angesetzt und kein Umsatz realisiert, wenn die Gegenleistung aus dem Verkauf der CFK AG nicht wahrscheinlich zufließen wird. Daher werden nur 70% des Verkaufspreises in Höhe von T€ 700 (= T€ 1.000 x 70%) gebucht.

Buchung IFRS			Soll	Haben
28.3	30.11.01	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	700	
		Umsatzerlöse		700

In Höhe der Herstellungskosten der Karbonfaserteile vermindern sich die Vorratsbestände. Die Gegenbuchung in der Gewinn- und Verlustrechnung erfolgt bei den Bestandsveränderungen.

Ein Ergebnisunterschied zwischen HGB und IFRS besteht in 01 nicht, jedoch werden die Umsatzerlöse nach HGB um T€ 300 höher ausgewiesen.

Buchung HGB und IFRS			Soll	Haben
28.4	30.11.01	Verminderung des Bestands an fertigen Erzeugnissen/Bestandsveränderungen	900	
		Vorräte/Fertige Erzeugnisse		900

Aufgrund der Zahlung des vollen Verkaufspreises durch den Kunden zum 28. Februar 02 wird die Einzelwertberichtigung nach HGB in Höhe von T€ 300 wieder aufgelöst und als sonstiger betrieblicher Ertrag vereinnahmt.

Buchung HGB			Soll	Haben
28.5	28.02.02	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	300	
		Sonstige betriebliche Erträge (Einzelwertberichtigung)		300

Nach IFRS erfolgt die Korrektur durch den Ansatz der höheren Forderung und die Realisation der jetzt sicheren Umsatzerlöse.

Auch in 02 besteht kein Ergebnisunterschied zwischen HGB und IFRS. Die Umsatzerlöse nach HGB werden um T€ 300 niedriger ausgewiesen.

Buchung IFRS			Soll	Haben
28.6	28.02.02	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	300	
		Umsatzerlöse		300

Der Zahlungseingang auf dem Bankkonto wird nach HGB und IFRS in gleicher Weise verbucht.

Buchung HGB und IFRS			Soll	Haben
28.7	28.02.02	Bank/Liquide Mittel	1.000	
		Forderungen aus Lieferungen und Leistungen		1.000

15.6.2. Verkauf mit Finanzierung (Beispiel 29)

An einen anderen Kunden werden von der CFK AG am 31. Dezember 01 ebenfalls Karbonfaserteile im Volumen von T€ 1.000 geliefert. Die Zahlung ist erst am 30. Dezember 02 fällig.

Die Konkurrenten bieten solche Lieferantenkredite derzeit im Durchschnitt zu 5% p. a. an.

Die Herstellungskosten der Karbonfaserteile beliefen sich wie im vorherigen Beispiel auf T€ 900.

Wie erfolgt die Bilanzierung nach HGB bzw. IFRS und welche Buchungen sind in 01 und 02 vorzunehmen?

Da die Forderung gegen den Kunden eine Restlaufzeit von unter einem Jahr hat, erfolgt nach HGB in 01 keine Abzinsung, so dass die Umsatzerlöse in voller Höhe erfasst werden.

Buchung HGB			Soll	Haben
29.1	31.12.01	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	1.000	
		Umsatzerlöse		1.000

Die Null-Prozent-Finanzierung über ein Jahr ist eine abzugrenzende Komponente nach IAS 18.13. Die Unverzinslichkeit der Forderung stellt wirtschaftlich betrachtet eine Rabattgewährung dar. Die Forderung und die Umsatzerlöse sind daher nach IAS 18.11 abzuzinsen. Die Abzinsung erfolgt in Höhe des Barwertvorteils von $1,05^1 = 1,05$. Daraus ergibt sich ein Umsatzerlös in Höhe von $T€ 1.000/1,05 = T€ 952$. Der Barwertvorteil (Umsatzerlös schmälern) ist demnach $T€ 48 (= T€ 1.000 - T€ 952)$.

Aus der unterschiedlichen Bilanzierung nach Steuerrecht (= Handelsrecht) und IFRS sind aktive latente Steuern in Höhe von T€ 14 (= (T€ 1.000 – T€ 952) x 30%) zu berücksichtigen.

Buchung IFRS			Soll	Haben
29.2	31.12.01	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	952	
		Umsatzerlöse		952
29.3	31.12.01	Aktive latente Steuern	14	
		Latenter Steuerertrag		14

In Höhe der Herstellungskosten der Karbonfaserteile vermindern sich die Vorratsbestände in 01. Die Gegenbuchung in der Gewinn- und Verlustrechnung erfolgt bei den Bestandsveränderungen.

Das Ergebnis nach IFRS fällt in 01 um T€ 34 (= T€ 1.000 – T€ 952 – T€ 14) niedriger aus als nach HGB.

Buchung HGB und IFRS			Soll	Haben
29.4	31.12.01	Verminderung des Bestands an fertigen Erzeugnissen/Bestandsveränderungen	900	
		Vorräte/Fertige Erzeugnisse		900

Nach IFRS erfolgt die Aufzinsung der Forderung in 02 mit 5%, so dass T€ 48 (= T€ 952 x 5%) als Zinserträge vereinnahmt werden.

Die aktiven latenten Steuern des Jahres 01 werden wieder aufgelöst, da kein Bewertungsunterschied zwischen IFRS- und Steuerbilanz mehr besteht.

Das Ergebnis nach IFRS fällt in 02 um T€ 34 (= T€ 48 – T€ 14) höher aus als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
29.5	30.12.02	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	48	
		Zinserträge		48
29.6	30.12.02	Latenter Steueraufwand	14	
		Aktive latente Steuern		14

Der Zahlungseingang auf dem Bankkonto wird nach HGB und IFRS wieder in gleicher Weise verbucht.

Buchung HGB und IFRS			Soll	Haben
29.7	30.12.02	Bank/Liquide Mittel	1.000	
		Forderungen aus Lieferungen und Leistungen		1.000

15.6.3. Dienstleistungen (Beispiel 30)

Für einen Auftrag bezüglich einer Beratungsleistung erhält die CFK AG ein Honorar in Höhe von T€ 500. Hierbei handelt es sich um einen Werkvertrag, der am 1. Oktober 01 begonnen wird und am 31. März 02 abzuschließen ist.

Der Wert der damit verbundenen Arbeitsleistungen beläuft sich auf T€ 300 (Personalaufwendungen der CFK AG). Zum 31. Dezember 01 war die Hälfte davon erbracht worden.

Wie erfolgt die Bilanzierung nach HGB bzw. IFRS und welche Buchungen sind in 01 und 02 vorzunehmen?

Nach HGB können die Umsatzerlöse aus dem Werkvertrag erst nach vollständiger Bearbeitung realisiert werden. Daher werden in 01 noch keine Umsatzerlöse verbucht. Lediglich die erbrachten Arbeitsleistungen werden mit den Herstellungskosten als unfertige Leistungen in Höhe von T€ 150 (= T€ 300 x 50%) aktiviert.

Buchung HGB			Soll	Haben
30.1	31.12.01	Vorräte/Unfertige Leistungen	150	
		Erhöhung des Bestands an unfertigen Leistungen		150

Nach IAS 18.20 werden die Umsatzerlöse aus der Erbringung von Dienstleistungen nach dem Fertigstellungsgrad zum 31. Dezember 01 erfasst, da das Ergebnis aus dem Dienstleistungsgeschäft verlässlich geschätzt werden kann. Der Fertigstellungsgrad wird in Höhe der erbrachten Arbeitsleistungen mit 50% angesetzt (IAS 18.24).

Auf die Abweichung der Wertansätze in der IFRS-Bilanz und in der Steuerbilanz sind passive latente Steuern zu berücksichtigen: T€ 30 (= (T€ 250 – T€ 150) x 30%).

Das Ergebnis nach IFRS fällt in 01 um T€ 70 (= T€ 250 – T€ 150 – T€ 30) höher aus als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
30.2	31.12.01	Forderungen aus Beratungsaufträgen	250	
		Umsatzerlöse aus Beratungsaufträgen		250
30.3	31.12.01	Latenter Steueraufwand	30	
		Passive latente Steuern		30

In 02 werden nach HGB die angefallenen Herstellungskosten wieder aktiviert. Mit der Endabnahme durch den Kunden erfolgt in 02 Umsatz- und Gewinnrealisierung. Der Überschuss aus dem Beratungsauftrag beläuft sich auf T€ 200.

Buchung HGB			Soll	Haben
30.4	31.03.02	Vorräte/Unfertige Leistungen	150	
		Erhöhung des Bestands an unfertigen Leistungen		150
30.5	31.03.02	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	500	
		Umsatzerlöse		500
30.6	31.03.02	Verminderung des Bestands an unfertigen Leistungen	300	
		Vorräte/Unfertige Leistungen		300

Nach IFRS erfolgt in 02 ebenfalls wieder die Realisierung der Umsatzerlöse nach der PoC-Methode.

Zum 31. März 02 bestehen keine Abweichungen der Wertansätze in der IFRS-Bilanz und in der Steuerbilanz mehr. Daher sind die passiven latenten Steuern von T€ 30 wieder aufzulösen.

Das Ergebnis nach IFRS fällt in 01 um T€ 70 (= T€ 150 + T€ 500 – T€ 300 – T€ 250 – T€ 30) niedriger aus als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
30.7	31.03.02	Forderungen aus Beratungsaufträgen	250	
		Umsatzerlöse aus Beratungsaufträgen		250
30.8	31.03.02	Passive latente Steuern	30	
		Latenter Steuerertrag		30

16. Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Gesamtergebnisrechnung

16.1. Jahr 01

Nach Erfassung der Buchungen in den Fallbeispielen ergeben sich folgende Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung nach HGB.

Die detaillierten Buchungen pro Position können der beigefügten Excel-Liste entnommen werden.

Bilanz nach HGB in 01

	Vorläufig 31.12.01 T€	Endgültig 31.12.01 T€
AKTIVA		
A. ANLAGEVERMÖGEN		
I. Immaterielle Vermögensgegenstände		
1. Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte	100	100
2. Entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten	300	500
3. Geschäfts- oder Firmenwert	5	5
4. Geleistete Anzahlungen	10	10
	<u>415</u>	<u>615</u>
II. Sachanlagen		
1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken	10.000	30.030
2. Technische Anlagen und Maschinen	3.000	3.975
3. Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung	2.000	2.000
4. Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau	1.000	1.000
	<u>16.000</u>	<u>37.005</u>
III. Finanzanlagen		
1. Anteile an verbundenen Unternehmen	10	10
2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen	100	100
3. Beteiligungen	10	10
4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht	200	200
5. Wertpapiere des Anlagevermögens	5	5
6. Sonstige Ausleihungen	5	5
	<u>330</u>	<u>330</u>
	<u>16.745</u>	<u>37.950</u>

	Vorläufig 31.12.01 T€	Endgültig 31.12.01 T€
ÜBERTRAG	16.745	37.950
B. UMLAUFVERMÖGEN		
I. Vorräte		
1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	500	700
2. Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen	1.000	3.150
3. Fertige Erzeugnisse und Waren	2.000	1.200
4. Geleistete Anzahlungen	5	5
	<u>3.505</u>	<u>5.055</u>
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände		
1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	400	2.300
2. Forderungen gegen verbundene Unternehmen	5	5
3. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht	10	10
4. Sonstige Vermögensgegenstände	20	30
	<u>435</u>	<u>2.345</u>
III. Wertpapiere		
1. Anteile an verbundenen Unternehmen	5	5
2. Sonstige Wertpapiere	0	780
	<u>5</u>	<u>785</u>
IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks		
	6.000	20.872
	<u>9.945</u>	<u>29.057</u>
C. RECHNUNGSABGRENZUNGSPOSTEN	<u>10</u>	<u>10</u>
D. AKTIVE LATENTE STEUERN	<u>0</u>	<u>0</u>
	<u>26.700</u>	<u>67.017</u>

Nach HGB wird annahmegemäß kein Überschuss an aktiven latenten Steuern angesetzt. Ein solcher Überschuss war aufgrund der erfassten Buchungen des Jahres 01 in Höhe von T€ 93 gegeben. Er wurde mit folgender Buchung auf T€ 0 gesetzt.

Buchung HGB			Soll	Haben
31.1	31.12.01	Latenter Steueraufwand	93	
		Aktive latente Steuern		93

Bilanz nach HGB in 01

	Vorläufig 31.12.01 T€	Endgültig 31.12.01 T€
PASSIVA		
A. EIGENKAPITAL		
I. Gezeichnetes Kapital	500	1.500
II. Kapitalrücklage	2.000	11.000
III. Gewinnrücklagen		
1. Gesetzliche Rücklage	25	25
2. Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen	0	0
3. Satzungsmäßige Rücklagen	200	200
4. Andere Gewinnrücklagen	100	100
	<u>325</u>	<u>325</u>
IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag	0	0
V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	9.673	0
	<u>12.498</u>	<u>12.825</u>
B. SONDERPOSTEN FÜR INVESTITIONSZUSCHÜSSE ZUM ANLAGEVERMÖGEN	<u>0</u>	<u>115</u>
C. RÜCKSTELLUNGEN		
1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen	0	900
2. Steuerrückstellungen	30	30
3. Sonstige Rückstellungen	1.500	7.975
	<u>1.530</u>	<u>8.905</u>
D. VERBINDLICHKEITEN		
1. Anleihen	4.000	14.000
2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	6.000	27.000
3. Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen	50	1.550
4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	2.000	2.000
5. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel	10	10
6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen	5	5
7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht	2	2
8. Sonstige Verbindlichkeiten	570	570
	<u>12.637</u>	<u>45.137</u>
E. RECHNUNGSABGRENZUNGSPOSTEN	<u>35</u>	<u>35</u>
	<u>26.700</u>	<u>67.017</u>

Gewinn- und Verlustrechnung nach HGB in 01

	Vorläufig 01 <u>T€</u>	Endgültig 01 <u>T€</u>
1. Umsatzerlöse	50.000	52.000
2. Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen	900	1.250
3. Andere aktivierte Eigenleistungen	300	300
4. Sonstige betriebliche Erträge	10.000	11.205
5. Materialaufwand	-30.000	-32.685
6. Personalaufwand	-10.000	-11.600
7. Abschreibungen	-8.000	-8.345
8. Sonstige betriebliche Aufwendungen	-3.000	-10.650
9. Erträge aus Beteiligungen	10	10
10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens	5	5
11. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	90	90
12. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens	-2	-2
13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen	-600	-1.548
14. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	<u>9.703</u>	<u>30</u>
15. Außerordentliche Erträge	0	0
16. Außerordentliche Aufwendungen	0	0
17. Außerordentliches Ergebnis	<u>0</u>	<u>0</u>
15. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag		
- Tatsächliche Ertragsteuern	0	0
- Latente Steuern	0	0
16. Sonstige Steuern	-30	-30
17. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	<u><u>9.673</u></u>	<u><u>0</u></u>

Aus Gründen der Vergleichbarkeit werden dieselben Ausgangswerte in der Bilanz sowie in der Gewinn- und Verlustrechnung nach HGB sowie IFRS zum 1. Januar 01 bzw. für das Jahr 01 unterstellt.

Bilanz nach IFRS in 01

	Vorläufig 31.12.01 T€	Endgültig 31.12.01 T€
AKTIVA		
A. LANGFRISTIGES VERMÖGEN		
1. Sachanlagen	16.000	40.610
2. Geschäfts- oder Firmenwert	5	5
3. Sonstige immaterielle Vermögenswerte	410	1.160
4. Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien	0	2.000
5. Sonstige finanzielle Vermögenswerte	330	330
6. Latente Steuern	0	0
	<u>16.745</u>	<u>44.105</u>
B. KURZFRISTIGES VERMÖGEN		
1. Vorräte	3.505	3.045
2. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	400	2.260
3. Forderungen aus Fertigungsaufträgen	0	786
4. Forderungen aus Beratungsaufträgen	0	250
5. Ertragsteuererstattungsansprüche	0	0
6. Sonstige finanzielle Vermögenswerte	20	1.040
7. Sonstige nicht finanzielle Vermögenswerte	30	30
8. Liquide Mittel	6.000	20.872
	<u>9.955</u>	<u>28.283</u>
C. ZUR VERÄUßERUNG GEHALTENE LANGFRISTIGE VERMÖGENSWERTE		
	<u>0</u>	<u>970</u>
	<u>26.700</u>	<u>73.358</u>

Eine Saldierung von aktiven und passiven latenten Steuern ist nach IFRS bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen verpflichtend. In der Regel müssen die rechtliche Aufrechenbarkeit sowie eine entsprechende Fälligkeit der aktiven und passiven latenten Steuern vorliegen. Dies soll hier gegeben sein, so dass folgende Saldierung in Höhe von T€ 755 zum 31. Dezember 01 vorgenommen wurde. Die aktiven latenten Steuern weisen daher einen Wert von T€ 0 auf.

Buchung IFRS		Soll	Haben
31.2	31.12.01	Passive latente Steuern	755
		Aktive latente Steuern	755

Bilanz nach IFRS in 01

	Vorläufig 31.12.01 T€	Endgültig 31.12.01 T€
PASSIVA		
A. EIGENKAPITAL		
1. Gezeichnetes Kapital	500	1.500
2. Kapitalrücklage	2.000	11.242
3. Gewinnrücklagen	325	325
4. Neubewertungsrücklage	0	105
5. Marktbewertungsrücklage	0	49
6. Cashflow hedge-Rücklage	0	-210
7. Rücklage für versicherungsmathematische Gewinne/Verluste	0	-70
8. Jahresergebnis	9.673	2.871
	<u>12.498</u>	<u>15.812</u>
B. LANGFRISTIGE SCHULDEN		
1. Pensionsrückstellungen	0	1.100
2. Rückstellungen	0	0
3. Finanzverbindlichkeiten	4.000	29.243
4. Latente Steuern	0	976
5. Sonstige Verbindlichkeiten	0	933
	<u>4.000</u>	<u>32.252</u>
C. KURZFRISTIGE SCHULDEN		
1. Finanzverbindlichkeiten	6.007	17.982
2. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	2.010	2.010
3. Erhaltene Anzahlungen	50	50
4. Rückstellungen	1.500	4.550
5. Ertragsteuerverbindlichkeiten	30	30
6. Sonstige Verbindlichkeiten	605	672
	<u>10.202</u>	<u>25.294</u>
	<u>26.700</u>	<u>73.358</u>

Gewinn- und Verlustrechnung nach IFRS in 01

	Vorläufig 01 <u>T€</u>	Endgültig 01 <u>T€</u>
1. Umsatzerlöse	50.000	54.188
2. Bestandsveränderungen	900	-900
3. Andere aktivierte Eigenleistungen	300	800
4. Sonstige betriebliche Erträge	10.000	10.208
5. Materialaufwand	-30.000	-32.545
6. Personalaufwand	-10.000	-11.650
7. Abschreibungen	-8.000	-9.326
8. Sonstige betriebliche Aufwendungen	-3.030	-6.190
9. Bewertungsergebnis als Finanzinvestition gehaltene Immobilien	0	500
10. Ergebnis der betrieblichen Tätigkeit	10.170	5.085
11. Zinserträge	90	90
12. Zinsaufwendungen	-600	-1.560
13. Sonstige Finanzerträge	15	185
14. Sonstige Finanzaufwendungen	-2	-2
15. Finanzergebnis	-497	-1.287
16. Ergebnis vor Steuern	9.673	3.798
17. Ertragsteuern		
- Tatsächliche Ertragsteuern	0	0
- Latente Steuern	0	-927
18. Jahresergebnis	9.673	2.871

Gesamtergebnisrechnung nach IFRS in 01

	Vorläufig 01 <u>T€</u>	Endgültig 01 <u>T€</u>
1. Jahresergebnis	9.673	2.871
2. Bewertung von leistungsorientierten Pensionsplänen darauf entfallende Ertragsteuern	0 0	-100 30
3. Marktbewertung von zur Veräußerung verfügbaren finanziellen Vermögenswerten darauf entfallende Ertragsteuern	0 0	70 -21
4. Effektiver Teil der Gewinne/Verluste aus Cashflow hedges darauf entfallende Ertragsteuern	0 0	-300 90
5. Neubewertung von Anlagevermögen darauf entfallende Ertragsteuern	0 0	150 -45
6. Sonstiges Ergebnis	0	-126
7. Gesamtergebnis	9.673	2.745

16.2. Jahr 02

Die endgültigen HGB-Bilanzwerte des Jahres 01 werden als vorläufiger Ausgangswert für das Jahr 02 annahmegemäß verwendet.

Bilanz nach HGB in 02

	Vorläufig 31.12.02 T€	Endgültig 31.12.02 T€
AKTIVA		
A. ANLAGEVERMÖGEN		
I. Immaterielle Vermögensgegenstände		
1. Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte	100	100
2. Entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten	500	450
3. Geschäfts- oder Firmenwert	5	5
4. Geleistete Anzahlungen	10	10
	<u>615</u>	<u>565</u>
II. Sachanlagen		
1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken	30.030	27.460
2. Technische Anlagen und Maschinen	3.975	3.775
3. Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung	2.000	2.000
4. Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau	1.000	1.000
	<u>37.005</u>	<u>34.235</u>
III. Finanzanlagen		
1. Anteile an verbundenen Unternehmen	10	10
2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen	100	100
3. Beteiligungen	10	10
4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht	200	200
5. Wertpapiere des Anlagevermögens	5	5
6. Sonstige Ausleihungen	5	5
	<u>330</u>	<u>330</u>
	<u>37.950</u>	<u>35.130</u>

	Vorläufig 31.12.02 T€	Endgültig 31.12.02 T€
ÜBERTRAG	37.950	35.130
B. UMLAUFVERMÖGEN		
I. Vorräte		
1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	700	500
2. Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen	3.150	1.000
3. Fertige Erzeugnisse und Waren	1.200	1.200
4. Geleistete Anzahlungen	5	5
	<u>5.055</u>	<u>2.705</u>
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände		
1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	2.300	5.093
2. Forderungen gegen verbundene Unternehmen	5	5
3. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht	10	10
4. Sonstige Vermögensgegenstände	30	1.020
	<u>2.345</u>	<u>6.128</u>
III. Wertpapiere		
1. Anteile an verbundenen Unternehmen	5	5
2. Sonstige Wertpapiere	780	0
	<u>785</u>	<u>5</u>
IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks		
	20.872	7.167
	<u>29.057</u>	<u>16.005</u>
C. RECHNUNGSABGRENZUNGSPOSTEN		
	10	10
D. AKTIVE LATENTE STEUERN		
	0	0
	<u>0</u>	<u>0</u>
	<u>67.017</u>	<u>51.145</u>

Ein Überschuss an aktiven latenten Steuern war aufgrund der erfassten HGB-Buchungen des Jahres 02 in Höhe von T€ 117 gegeben. Er wird mit folgender Buchung auf T€ 0 gesetzt.

Buchung HGB			Soll	Haben
31.3	31.12.02	Latenter Steueraufwand	117	
		Aktive latente Steuern		117

Bilanz nach HGB in 02

	Vorläufig 31.12.02 T€	Endgültig 31.12.02 T€
PASSIVA		
A. EIGENKAPITAL		
I. Gezeichnetes Kapital	1.500	1.545
II. Kapitalrücklage	11.000	11.180
III. Gewinnrücklagen		
1. Gesetzliche Rücklage	25	25
2. Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen	0	0
3. Satzungsmäßige Rücklagen	200	200
4. Andere Gewinnrücklagen	100	100
	<u>325</u>	<u>325</u>
IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag	0	0
V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	0	-2.952
	<u>12.825</u>	<u>10.098</u>
B. SONDERPOSTEN FÜR INVESTITIONSZUSCHÜSSE ZUM ANLAGEVERMÖGEN	<u>115</u>	<u>95</u>
C. RÜCKSTELLUNGEN		
1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen	900	1.900
2. Steuerrückstellungen	30	30
3. Sonstige Rückstellungen	7.975	3.050
	<u>8.905</u>	<u>4.980</u>
D. VERBINDLICHKEITEN		
1. Anleihen	14.000	4.000
2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	27.000	26.000
3. Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen	1.550	3.350
4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	2.000	2.000
5. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel	10	10
6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen	5	5
7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht	2	2
8. Sonstige Verbindlichkeiten	570	570
	<u>45.137</u>	<u>35.937</u>
E. RECHNUNGSABGRENZUNGSPOSTEN	<u>35</u>	<u>35</u>
	<u>67.017</u>	<u>51.145</u>

Gewinn- und Verlustrechnung nach HGB in 02

	Vorläufig 02 <u>T€</u>	Endgültig 02 <u>T€</u>
1. Umsatzerlöse	50.000	55.510
2. Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen	20	-2.130
3. Andere aktivierte Eigenleistungen	50	50
4. Sonstige betriebliche Erträge	5.000	6.990
5. Materialaufwand	-30.000	-32.540
6. Personalaufwand	-11.000	-11.900
7. Abschreibungen	-8.500	-10.370
8. Sonstige betriebliche Aufwendungen	-5.000	-7.452
9. Erträge aus Beteiligungen	10	10
10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens	2	2
11. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	50	50
12. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens	-2	-2
13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen	-600	-1.140
14. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	<u>30</u>	<u>-2.922</u>
15. Außerordentliche Erträge	0	0
16. Außerordentliche Aufwendungen	<u>0</u>	<u>0</u>
17. Außerordentliches Ergebnis	<u>0</u>	<u>0</u>
15. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag		
- Tatsächliche Ertragsteuern	0	0
- Latente Steuern	0	0
16. Sonstige Steuern	<u>-30</u>	<u>-30</u>
17. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	<u><u>0</u></u>	<u><u>-2.952</u></u>

Die endgültigen IFRS-Bilanzwerte des Jahres 01 werden als vorläufiger Ausgangswert für das Jahr 02 annahmegemäß verwendet. Das Jahresergebnis 01 wird in den Gewinnrücklagen erfasst.

Bilanz nach IFRS in 02

	Vorläufig 31.12.02 T€	Endgültig 31.12.02 T€
AKTIVA		
A. LANGFRISTIGES VERMÖGEN		
1. Sachanlagen	40.610	44.066
2. Geschäfts- oder Firmenwert	5	5
3. Sonstige immaterielle Vermögenswerte	1.160	985
4. Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien	2.000	900
5. Sonstige finanzielle Vermögenswerte	330	330
6. Latente Steuern	0	425
	<u>44.105</u>	<u>46.711</u>
B. KURZFRISTIGES VERMÖGEN		
1. Vorräte	3.045	1.735
2. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	2.260	593
3. Forderungen aus Fertigungsaufträgen	786	700
4. Forderungen aus Beratungsaufträgen	250	500
5. Ertragsteuererstattungsansprüche	0	0
6. Sonstige finanzielle Vermögenswerte	1.040	1.040
7. Sonstige nicht finanzielle Vermögenswerte	30	10
8. Liquide Mittel	20.872	7.167
	<u>28.283</u>	<u>11.745</u>
C. ZUR VERÄUßERUNG GEHALTENE LANGFRISTIGE VERMÖGENSWERTE		
	<u>970</u>	<u>0</u>
	73.358	58.456

Die Saldierung von aktiven und passiven latenten Steuern nach IFRS aus 01 wird zum 1. Januar 02 wieder zurückgenommen.

Zum 31. Dezember 02 wird folgende Verrechnung durchgeführt. Die passiven latenten Steuern weisen daher einen Wert von T€ 0 auf.

Buchung IFRS			Soll	Haben
31.4	01.01.02	Aktive latente Steuern	755	
		Passive latente Steuern		755
31.5	31.12.02	Passive latente Steuern	178	
		Aktive latente Steuern		178

Bilanz nach IFRS in 02

	Vorläufig 31.12.02 T€	Endgültig 31.12.02 T€
PASSIVA		
A. EIGENKAPITAL		
1. Gezeichnetes Kapital	1.500	1.545
2. Kapitalrücklage	11.242	11.737
3. Gewinnrücklagen	3.196	3.222
4. Neubewertungsrücklage	105	53
5. Marktbewertungsrücklage	49	0
6. Cashflow hedge-Rücklage	-210	0
7. Rücklage für versicherungsmathematische Gewinne/Verluste	-70	70
8. Jahresergebnis	0	-6.839
	<u>15.812</u>	<u>9.788</u>
B. LANGFRISTIGE SCHULDEN		
1. Pensionsrückstellungen	1.100	2.000
2. Rückstellungen	0	0
3. Finanzverbindlichkeiten	29.243	33.936
4. Latente Steuern	976	0
5. Sonstige Verbindlichkeiten	933	866
	<u>32.252</u>	<u>36.802</u>
C. KURZFRISTIGE SCHULDEN		
1. Finanzverbindlichkeiten	17.982	7.034
2. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	2.010	2.010
3. Erhaltene Anzahlungen	50	50
4. Rückstellungen	4.550	3.050
5. Ertragsteuerverbindlichkeiten	30	30
6. Sonstige Verbindlichkeiten	672	672
	<u>25.294</u>	<u>12.846</u>
	<u>73.358</u>	<u>59.436</u>

Aus Gründen der Vergleichbarkeit werden wieder die gleichen Ausgangswerte in der Gewinn- und Verlustrechnung nach HGB sowie IFRS für das Jahr 02 unterstellt.

Gewinn- und Verlustrechnung nach IFRS in 02

	Vorläufig 02 T€	Endgültig 02 T€
1. Umsatzerlöse	50.000	53.274
2. Bestandsveränderungen	20	20
3. Andere aktivierte Eigenleistungen	50	50
4. Sonstige betriebliche Erträge	5.000	5.187
5. Materialaufwand	-30.000	-32.670
6. Personalaufwand	-11.000	-12.950
7. Abschreibungen	-8.500	-11.182
8. Sonstige betriebliche Aufwendungen	-5.030	-7.195
9. Bewertungsergebnis als Finanzinvestition gehaltene Immobilien	0	-1.100
10. Ergebnis der betrieblichen Tätigkeit	540	-6.566
11. Zinserträge	50	98
12. Zinsaufwendungen	-600	-1.865
13. Sonstige Finanzerträge	12	12
14. Sonstige Finanzaufwendungen	-2	-172
15. Finanzergebnis	-540	-1.927
16. Ergebnis vor Steuern	0	-8.493
17. Ertragsteuern		
- Tatsächliche Ertragsteuern	0	0
- Latente Steuern	0	1.654
18. Jahresergebnis	0	-6.839

Gesamtergebnisrechnung nach IFRS in 02

	Vorläufig 02 T€	Endgültig 02 T€
1. Jahresergebnis	0	-6.839
2. Bewertung von leistungsorientierten Pensionsplänen darauf entfallende Ertragsteuern	0 0	200 -60
3. Marktbewertung von zur Veräußerung verfügbaren finanziellen Vermögenswerten darauf entfallende Ertragsteuern	0 0	-70 21
4. Effektiver Teil der Gewinne/Verluste aus Cashflow hedges darauf entfallende Ertragsteuern	0 0	300 -90
5. Neubewertung von Anlagevermögen darauf entfallende Ertragsteuern	0 0	0 0
6. Sonstiges Ergebnis	0	301
7. Gesamtergebnis	0	-6.538

Eine Gegenüberstellung der Ergebnisse bzw. der Eigenkapitalstände nach HGB bzw. IFRS liefert folgende Tabelle:

	HGB T€	IFRS T€	Abweichung T€
Jahresergebnis 01	0	2.871	-2.871
Jahresergebnis 02	-2.952	-6.839	3.887
Sonstiges Ergebnis 01		-126	
Sonstiges Ergebnis 02		301	
Eigenkapital 31.12.01	12.825	15.812	-2.987
Eigenkapital 31.12.02	10.098	9.788	310

17. Literaturverzeichnis

Ballwieser, Wolfgang: IFRS-Rechnungslegung. Konzept, Regeln und Wirkungen. 2. Auflage, 2009, München.

Ballwieser, Wolfgang; Beine, Frank, Hayn, Sven; Peemöller, Volker H.; Schruff, Lothar; Weber, Claus-Peter (Herausgeber): Handbuch IFRS 2011, 7. Auflage, 2011, Weinheim.

Beyhs, Oliver; Hassler, Rainer; Kerschbaumer, Helmut (Herausgeber): Praxisleitfaden zur internationalen Rechnungslegung (IFRS). Grundlagen, Fallbeispiele, Musterabschluss. 4. Auflage, 2010, Wien.

Coenenberg, Adolf G.; Haller, Axel; Schultze, Wolfgang: Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse. Betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche, steuerrechtliche und internationale Grundlagen – HGB, IAS/IFRS, US-GAAP, DRS. 23. Auflage, 2014, Stuttgart.

Bohl, Werner; Riese, Joachim; Schlüter, Jörg: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Auflage, 2013, München.

Gelhausen, Hans-Friedrich/Fey, Gerd/Kämpfer, Georg: Rechnungslegung und Prüfung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2009, Düsseldorf.

Grottel, Bernd; Schmidt, Stefan; Förtschle, Gerhart; Schubert, Wolfgang; Winkeljohann, Norbert (Herausgeber): Beck'scher Bilanz-Kommentar. Handels- und Steuerbilanz, §§ 238 bis 339, 342 bis 342e HGB mit IFRS-Abweichungen. 9. Auflage, 2014, München.

Heyd, Reinhard; Mohrmann, Ulf; Ernst, Carsten: Vergleich von HGB, Full IFRS und IFRS for SMEs. Eine synoptische Gegenüberstellung. 2012, Weinheim.

Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert: IAS/IFRS -Texte 2013/2014, 6. Auflage, 2013.

KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (Herausgeber): IFRS visuell. Die IFRS in strukturierten Übersichten. 5. Auflage, 2012, Stuttgart.

Müller, Matthias: IFRS - International Financial Reporting Standards. Grundlagen für Aufsichtsrat und Unternehmenspraxis. 2. Auflage, 2010, Frankfurt am Main.

Ruhnke, Klaus; Simons, Dirk: Rechnungslegung nach IFRS und HGB. Lehrbuch zur Theorie und Praxis der Unternehmenspublizität mit Beispielen und Übungen. 3. Auflage, 2012, Stuttgart.

Seyfriedt, Thilo; Otte, Michael (Herausgeber): Management 2012. Wesentliche Bilanzierungsunterschiede zwischen IFRS und HGB. Oktober 2012, Charleston (USA), S. 75-91.