

» Dr. Stefanie Alt

IFRS: Auswirkungen auf die Rechnungslegung und Besteuerung im Mittelstand

Ergebnisse der Tagung des „Nürnberger Steuergespräche e. V.“ am 18.6.2007

Grundlegende Fragen, die die Zukunft der Steuerberatung und der Wirtschaftsprüfung beschäftigen sind Gegenstand der alle zwei Jahre stattfindenden Tagung des Verein „Nürnberger Steuergespräche“. Ziel der diesjährigen Tagung war es, den Teilnehmern die steigende Relevanz der IFRS für den Mittelstand aufzuzeigen.

Die IAS-Verordnung der EU vom 19.07.2002¹ beeinflusst die Rechnungslegung mittelständischer Unternehmen nicht unmittelbar. Auswirkungen der IAS/IFRS auf die Rechnungslegung mittelständischer Unternehmen ergeben sich allerdings dann, wenn diese einem kapitalmarktabhängigen Konzern angehören bzw. wegen internationaler Geschäftstätigkeit respektive der Inanspruchnahme ausländischer Finanzierungsquellen zusätzlich zum HGB einen IFRS-Abschluss erstellen (müssen). Inhalt der Tagung waren die Darstellung des aktuellen Stands der IFRS-Umsetzung für den Mittelstand aus Sicht des DRSC, Problembereiche des Eigenkapitalausweises und der Eigenkapitalveränderungsrechnung nach IFRS, die Erörterung der Bilanzierung von Pensionsrückstellungen im IFRS-Abschluss, Überlegungen zur Umsatzrealisation und der Interpretation des Realisationsprinzips nach IFRS, der Einfluss der IFRS auf das Rating mittelständischer Unternehmen, die Rechnungslegung nach IFRS und deren Konsequenzen für den Kapitalerhaltungsgrundsatz sowie die Auswirkungen der IFRS auf die steuerliche Gewinnermittlung.

» 1. Aktueller Stand der IFRS-Umsetzung für den Mittelstand

Dipl.-Kff. Kati Beiersdorf (Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC), Projektmanagerin „Accounting Standards for Small and Medium-sized Entities (SME's)“ zeigte den aktuellen Stand der IFRS-Umsetzung für den Mittelstand (IASB-Entwurf: IFRS für SME) aus Sicht des DRSC auf.

Sie erläuterte die Bedeutung des SME-Projekts für den Mittelstand. Ziel des Projekts sei die Entwicklung eines eigenständigen, qualitativ hochwertigen und verständlichen Regelwerks für mittelständische Unternehmen. Beiersdorf betonte, dass die Ausgestal-

tung des Standards den Finanzberichterstattungsbedarf sowie die Bilanzierungsanforderungen gegenüber den „full“ IFRS erheblich verringere. Der Standard stelle eine eigenständige Regelung für alle Rechnungslegungsbereiche dar und sei durch Ansatz- und Bewertungsvereinfachungen bzw. Erleichterungen bei den Ausweis- sowie den Anhangangaben charakterisiert. Beiersdorf stellte heraus, dass der Standardentwurf ein „erster Schritt in die richtige Richtung“ sei. Die weitere Entwicklung des Standards sowie dessen Qualität hänge jedoch maßgeblich von der Diskussionsbereitschaft der betroffenen Gesellschaften ab.

» 2. Eigenkapitalausweis und Eigenkapitalveränderungsrechnung nach IFRS

Prof. Dr. Klaus Henselmann (Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg, Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Rechnungswesen und Prüfungswesen) ging auf die Bedeutung des Eigenkapitals für die Unternehmensbeurteilung sowie die Unterschiede zwischen dem Eigenkapital nach HGB und IFRS sowie daraus resultierende Problemfelder ein.

Bei der Abbildung von handelsrechtlichen Eigenkapitalpositionen im IFRS-Abschluss können sich erhebliche Abweichungen zum HGB-Abschluss ergeben. So sehen die IFRS in Abweichung vom deutschen Handelsrecht kein Wahlrecht zur Aufstellung des Abschlusses nach teilweiser oder vollständiger Ergebnisverwendung vor. Eigene Anteile sind grundsätzlich erfolgsneutral mit dem Eigenkapital zu verrechnen und ausstehende Einlagen als Nettoabzug vom Eigenkapital auszuweisen. Darüber hinaus können nach den Regelungen der IFRS Änderungen des Eigenkapitals auftreten, die nicht aus einer erfolgswirksamen Verbuchung von Geschäftsvorfällen bzw. Eigenkapitaltransaktionen

1) Vgl. Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19.7.2002, ABI L243, S. 1 (11.9.2002).

resultieren (z. B. Zuführung zur Rücklage für Marktbewertung). Henselmann erläuterte, dass dies grundsätzlich einen Verstoß gegen das Kongruenzprinzip darstellt und damit zu einer Ausweitung von Bilanzpolitik im Jahresabschluss führen könne. Dem stehe jedoch gegenüber, dass ein Verzicht auf das Kongruenzprinzip den Konflikt zwischen statischer und dynamischer Bilanzierung verringere und damit einen aussagekräftigeren Jahresabschluss gewährleiste. Da es nach den Regelungen der IFRS vielfältige Gründe für Veränderungen des Eigenkapitals gibt, ist die nach IAS 1.8 (c) erforderliche Eigenkapitalveränderungsrechnung unverzichtbar.

Darüber hinaus ging Henselmann auf Probleme beim Eigenkapitalausweis von Personengesellschaften ein. Nach den Regelungen der IFRS liegt insbesondere dann kein Eigenkapital vor, wenn die Gesellschaft eine unbedingte oder bedingte vertragliche Verpflichtung zur (Rück-) Zahlung von Geld einget. Da den Gesellschaftern einer OHG respektive einer KG nach (deutschem) Gesellschaftsrecht ein gesetzliches Kündigungsrecht zusteht, werden die Kapitalkonten der Gesellschafter dem Fremdkapital zugeordnet. Henselmann kritisierte diese Regelung und zeigte darüber hinaus Folgeprobleme im Zusammenhang mit der Bewertung des umqualifizierten, d. h. unter den Schulden auszuweisenden, Eigenkapitals auf, welches mit dem Abfindungswert, d. h. dem Verkehrswert, zu bewerten sei. Nach Henselmanns Einschätzung ist es fraglich, ob der vom IASB veröffentlichte Exposure-Draft „Financial Instruments Puttable at Fair Value and Obligations Arising on Liquidation“ vom 22.6.2006 die Problematik des Eigenkapitalausweises bei Personengesellschaften vollständig löst.

» 3. Pensionsrückstellungen für Gesellschafter-Geschäftsführer im IFRS-Abschluss

Prof. Dr. Klaus Heubeck (Vorsitzender des Vorstands der Heubeck AG) erörterte Problemstellungen im Zusammenhang mit der Bildung von Pensionsrückstellungen für Gesellschafter-Geschäftsführer im IFRS-Abschluss.

Heubeck stellte zunächst heraus, dass mittelständische Unternehmen in der Regel keine Pflicht zur Aufstellung eines IFRS-Abschlusses trifft. Er betonte gleichwohl, dass bei der Berechnung des Altersvorsorgeaufwands ein allgemeiner Trend zur Anwendung der Regelungen der IFRS erkennbar sei. Die IFRS-Bilanzierung und Bewertung folgt dem Prinzip der „Fair Presentation“. Die Höhe der Pensionsrückstellung wird maßgeblich durch die – der Berechnung zugrunde gelegten – Parameter, insbesondere dem Zinssatz und seiner Schwankungen determiniert. Heubeck stellte darüber hinaus die Stichtagsabhängigkeit sowie die zum Teil intransparenten Glättungsregeln als charakteristisches Merkmal der Bilanzierung von Altersvorsorgeaufwendungen nach IFRS heraus. Heubeck kritisierte den Standardentwurf



Dr. Stefanie Alt

Die Diplom-Kauffrau ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Steuerlehre, von Prof. Dr. Wolfram Scheffler an der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg.
E-Mail: stefanie.bayer@steuerlehre.com
www.steuerlehre.com

des IASB (IFRS für SME) hinsichtlich der bilanziellen Abbildung von Altersvorsorgeaufwendungen, der im Vergleich zu IAS 19 lediglich „Vereinfachungen“ durch den Wegfall von Wahlrechten und Anhangsangaben vorsieht. Nach Ansicht Heubecks ermöglichen gerade die Wahlrechte (z. B. Korridormethode) den Unternehmen eine Glättung der hochvolatilen und betriebswirtschaftlich fragwürdigen Ergebnisse (z. B. Änderung des Stichtagsrechnungszinssatzes). Der im Standardentwurf vorgesehene Wegfall von Wahlrechten stelle damit aus Sicht der betroffenen Unternehmen eher eine Verschlechterung dar.

» 4. Umsatzrealisation: Interpretation des Realisationsprinzips nach IFRS

Prof. Dr. Jens Wüstemann (Universität Mannheim, Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Wirtschaftsprüfung) erläuterte in seinem Vortrag Fragestellungen im Zusammenhang mit der Interpretation des Realisationsprinzips nach IFRS.

Nach dem Realisationsprinzip ist ein Gewinn mit dem Zugang des quasi-sicheren Anspruchs auf Gegenleistung zu realisieren. Bei Kaufverträgen erfolgt die Gewinnrealisierung zum Zeitpunkt des Preisgefahrenübergangs. Wüstemann erläuterte, dass in den IFRS ein Realisationsprinzip nicht explizit verankert sei, die IFRS jedoch Ertragsvereinnahmungsregelungen beinhalten, die erkennbar an dem Realisationsprinzip vergleichbaren Kriterien ausgerichtet seien. Wüstemann ging des Weiteren auf die Projekte des IFRIC zur Interpretation der Ertragsvereinnahmungsregelungen des IAS 18 ein. Diese dienen vornehmlich dem Ziel, die in der Praxis vorherrschenden unterschiedlichen Bilanzierungspraktiken zu vereinheitlichen. Beispielhaft erläuterte Wüstemann das Projekt zur Ertragsvereinnahmung im Rahmen von Kundentreueprogrammen, welches signifikante Abweichungen vom Realisationsprinzip aufweist. Abschließend ging Wüstemann auf das Konvergenzprojekt des IASB und des FASB zur Überarbeitung und internationalen Vereinheitlichung der Ertragsvereinnahmungsregelungen ein und stellte die derzeit diskutierten alternativen Ertragsvereinnahmungsmodelle – das Fair-Value-Modell und das Customer-Consideration-Modell – vor, welche eine Abschaffung des Realisationsprinzips beinhalten.

» 5. IFRS: Einfluss auf das Rating mittelständischer Unternehmen

Den Einfluss der IFRS auf das Rating mittelständischer Unternehmen verdeutlichte Prof. Dr. Harald Krehl (DATEV e.G., Leiter Kompetenz-Center betriebswirtschaftliche Fragestellungen sowie Professor an der SRH Hochschule in Calw, Fachbereich II Medien und Kommunikationsmanagement).

Krehl machte zunächst deutlich, dass die Gestaltung von Bilanzierungsregelungen keinen Einfluss auf die Risikostruktur eines Unternehmens habe. Die unterschiedlichen Bilanzierungsvorschriften nach den Regelungen der IFRS respektive deutschem Handelsrecht könnten jedoch Relevanz für das Rating entfalten. Die Fair Value Orientierung der IFRS führt im Vergleich zur HGB-Bilanz in fast allen Fällen zu einer Erhöhung der Bilanzsumme sowie des Jahresüberschusses. Krehl analysierte diese Tatsache hinsichtlich ihrer Auswirkung auf die Rating-Ergebnisse ausgewählter Gesellschaften. Er kam zu dem Schluss, dass die Umstellung der Rechnungslegung auf IFRS nicht generell zu einer Verbesserung der Rating-Ergebnisse

führt. Die Auswirkung der Umstellung der Rechnungslegung auf das Rating hängt vielmehr vom betrachteten Ausgangsszenario ab. Je schlechter die Ausgangslage einer Gesellschaft ist, umso unwahrscheinlicher ist eine Verbesserung der Rating-Ergebnisse.

» 6. Rechnungslegung nach IFRS und Kapitalerhaltung – Gläubigerschutz durch bilanzielle Kapitalerhaltung oder durch Solvenztest?

Prof. Dr. Christoph Kuhner (Universität zu Köln, Seminar für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und für Wirtschaftsprüfung (Treuhandseminar)) griff Fragestellungen im Zusammenhang mit dem Grundsatz der Kapitalerhaltung auf.

Ausgangspunkt des Vortrags ist die Umsetzung von Art. 5 der IAS-Verordnung der EU vom 19.7.2002 in nationales Recht (§ 325 Abs. 2a, b HGB), die den Unternehmen gestattet für Zwecke der Offenlegung an Stelle des handelsrechtlichen Jahresabschlusses einen Jahresabschluss nach IFRS zu erstellen. Kuhner erläuterte die wesentlichen Kritikpunkte an den IFRS als Ausschüttungsbemessungsstandard. Er führte aus, dass die vorsichtsgeprägte Bewertung im deutschen Handelsrecht durch die nach den Regelungen der IFRS großzügigeren Aktivierungsmöglichkeiten, der großzügigeren Auslegung des Realisationsprinzips sowie die Möglichkeiten zur Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert zurückgedrängt werde. Kuhner bezeichnete die Hinwendung zur Rechnungslegung nach IFRS als eine Aushöhlung des Systems der EU-Kapitalerhaltungsnormen „von innen heraus“. Diese Entwicklung wird von der neueren Judikatur des Europäischen Gerichtshofs gefördert (Übergang von der Sitztheorie auf die Gründungstheorie). Der Leitbildcharakter für die Fortentwicklung des Gesellschaftsrechts wird auf EU-Ebene zunehmend in Frage gestellt. Während das gesellschaftsrechtliche Kapitalerhaltungssystem für den Gesellschaftsrechtler Herbert Wiedemann eine Kulturleistung ersten Ranges darstellt, mehren sich auf internationaler Ebene zunehmend negative Stimmen.

Kuhner ging abschließend auf Reformansätze zur Abschaffung des Kapitalerhaltungsregimes ein. Als Regulierungsalternativen zur bilanziellen Kapitalerhaltung kommen die Pflichtversicherung sowie der Solvency Test in Betracht. Der Solvency Test ist ein in den USA gebräuchliches Verfahren zur Bestätigung der Rechtmäßigkeit der Ausschüttung.

» 7. IFRS und steuerliche Gewinnermittlung – Bestandsaufnahme und Entwicklungen innerhalb der EU

Prof. Dr. Wolfram Scheffler (Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg, Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Steuerlehre) ging auf die Auswirkungen der IFRS auf die steuerliche Gewinnermittlung ein.

Er erläuterte die Unterschiede zwischen effektiver und nomineller Steuerbelastung. Scheffler zeigte, dass die Bemessungsgrundlage die effektive Steuerbelastung beeinflusst; das Ausmaß jedoch bei den einzelnen Investitionsarten unterschiedlich stark ausfällt. Obgleich zwischen der steuerlichen Gewinnermittlung und den IFRS keine rechtliche Verknüpfung besteht, üben die IFRS einen mittelbaren Einfluss auf die steuerliche Gewinnermittlung aus. (Potentielle) Einflussfaktoren des mittelbaren Einflusses stellen die Modernisie-

Nürnberger Steuergespräche e.V.

» Der Verein „Nürnberger Steuergespräche e.V.“ wurde im Jahr 1998 gegründet. Der Zweck der „Nürnberger Steuergespräche e.V.“ besteht in der Förderung der Wissenschaft auf den Gebieten des Steuerrechts, der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und des Prüfungswesens an der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg.

Zu den Gründungsmitgliedern gehören neben der Steuerberaterkammer Nürnberg und dem Landesverband der steuerberatenden und prüfenden Berufe in Bayern e.V. die drei Inhaber der Lehrstühle für „Steuerrecht“, „Betriebswirtschaftliche Steuerlehre“ und „Rechnungswesen und Prüfungswesen“. Die Mitgliedschaft steht nicht nur Steuerberatern, vereidigten Buchprüfern und Wirtschaftsprüfern offen, sondern allen Engagierten im Bereich der Besteuerung und Prüfung.

Der Zweck des Vereins wird insbesondere durch den wissenschaftlichen Meinungs- und Erfahrungsaustausch der Vereinsmitglieder untereinander und mit den beteiligten Lehrstühlen verwirklicht.

Den Kern der immer wieder angemahnten Kooperation zwischen Praxis und Wissenschaft bildet die Veranstaltung „Nürnberger Steuergespräche“, in der in regelmäßiger Folge aktuelle und zukunftssträchtige Themen aus den Bereichen Steuern und Prüfung, die sowohl für Unternehmen, den Berufsstand als auch für die Wissenschaft von Interesse sind, einer breiten Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden.

Ein wichtiger Baustein der Förderung des wissenschaftlichen Nachwuchses ist die Vergabe des bundesweit ausgeschriebenen Förderpreises der „Nürnberger Steuergespräche e.V.“

Mehr Informationen unter
www.Nuernberger-Steuerpraechen.de

rung der Bilanzrichtlinie sowie die Vorabentscheidungszuständigkeit des EuGH dar. Darüber hinaus besitzt der IFRS-Abschluss Relevanz für die Anwendung bestimmter steuerlicher Normen (z. B. § 4h EStG-E, § 8a KStG-E). Scheffler analysierte darüber hinaus, inwieweit eine Harmonisierung der Gewinnermittlung innerhalb der EU denkbar sei. Er betonte, dass die Reform der steuerlichen Gewinnermittlung keine nationale Aufgabe sei, sondern eine gemeinsame Suche nach Lösungen in der EU erfordere. Die IFRS können bei der Suche nach einer gemeinsamen Lösung als neutrale Bezugsgröße (Kommunikationsmittel) herangezogen werden. Die Ergebnisse des von Scheffler vorgestellten Rechtsvergleichs ergeben, dass keine grundsätzliche Unvereinbarkeit der IFRS mit den Gewinnermittlungssystemen der EU vorliegt. Die Anforderungen an Normen der steuerlichen Gewinnermittlung erfordern jedoch eine strenge Auslegung des Realisationsprinzips und einen hohen Objektivierungsgrad.