



RECHNUNGSLEGUNG UND WIRTSCHAFTSPRÜFUNG 6/2012

INHALT

RÜCKBLICK UND AUSBLICK	2
RECHNUNGSLEGUNG UND WIRTSCHAFTSPRÜFUNG	1
1. ENTFRISTUNG DES ÜBERSCHULDUNGSBEGRIFFS	1
2. MÄßGEBLICHKEIT NIEDRIGERER HANDELSRECHTLICHER BILANZWERTE IM RAHMEN DER STEUERLICHEN RÜCKSTELLUNGSBERECHNUNG	2
3. VERMEIDUNG EINER ERFOLGSWIRKSAMEN AUSBUCHUNG EINER RANGRÜCKTRITTSUNTERLEGTE VERBINDLICHKEIT IN DER STEUERBILANZ	3
4. RÜCKSTELLUNGEN FÜR DIE BETREUUNG VON VERSICHERUNGEN	4
5. AUSWEIS PASSIVER LATENTER STEUERN ALS STEUERRÜCKSTELLUNGEN	5
6. DAS SCHUTZSCHIRMVERFAHREN NACH § 270B INSO	7
7. BILANZIERUNG VON BEWERTUNGSEINHEITEN BEI NOCH NICHT ABGESCHLOSSENEN GRUNDGESCHÄFTEN (ANTIZIPATIVE HEDGES)	9
8. KEINE RÜCKSTELLUNGSBILDUNG FÜR GUTSCHEINE IM AUSGABEJAHR	10
9. AUSWIRKUNGEN DES BILANZRECHTSMODERNISIERUNGSGESETZES AUF DIE STEUERBILANZ	11
10. UMSATZREALISIERUNG (VERGLEICH HGB-IFRS)	15
11. AUS UNSEREM HAUS	19
IN-HOUSE-SEMINARE	19

RÜCKBLICK UND AUSBLICK

Liebe Leserinnen, liebe Leser,

das Jahr 2012 stand wiederum voll und ganz im Zeichen der europaweiten Staatsschuldenkrise. Die öffentliche Wahrnehmung der beeindruckenden Leistungsfähigkeit und –kraft der deutschen Wirtschaft wurde in starkem Maße beeinflusst durch herbeigeredete Untergangsszenarien im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Rettung Griechenlands sowie weiterer südeuropäischer Nachbarstaaten. Schuldenschnitt, Zerfall des Euro, Rettungsschirme und die Frage der Verfassungsmäßigkeit beschlossener Rettungsschirme haben in den letzten Monaten nicht nur die öffentliche Diskussion geprägt, sondern auch zu einer gewissen Lähmung der wirtschaftlichen Entwicklung geführt.

Der aktuelle US-Haushaltsstreit, an dessen Ende automatische Ausgabenkürzungen und Steuererhöhungen stehen könnten, soll, wenn sich die Republikaner und Demokraten nicht auf einen Kompromiss einigen, laut Expertenmeinung nicht nur die amerikanische Wirtschaft, sondern die Weltwirtschaft in eine tiefgreifende Rezession stürzen. Obwohl sich nahezu alle Experten einig sind, dass dies mit großer Wahrscheinlichkeit nicht eintreten wird, ist auch hier die öffentliche Debatte wiederum vom Worst-Case-Szenario geprägt.

Bei der Wertung all dieser Problemstellungen sollte eines wieder stärker in den Fokus gerückt werden:

"Die Kraft der Vernunft der handelnden Akteure"

In entwickelten und im positiven Sinne gelebten Demokratien dürfen wir von der Vernunft der handelnden Akteure ausgehen. Eine gesunde kritische Grundhaltung gilt es nichtsdestotrotz zu wahren.

Die EZB führt im Monatsbericht November 2012 aus, dass sich die allmähliche weltwirtschaftliche Erholung fortsetzen wird, wenngleich sie weiterhin einer erheblichen Fragilität unterliegt. Die jüngsten Umfrageindikatoren deuten darauf hin, dass sich die Stimmungslage zu Beginn des vierten Quartals 2012 auf niedrigem Niveau stabilisiert hat. Die EZB blickt damit verhalten optimistisch in das Jahr 2013. Aufgrund der relativen Stärke der deutschen Wirtschaft dürften wir von einer weltwirtschaftlichen Erholung wiederum überdurchschnittlich profitieren.

Der mittlerweile 6. Newsletter Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung spiegelt auch dieses Mal das breite Spektrum der Rechnungslegung wieder. Wir hoffen Ihnen damit aktuelle und nützliche Informationen an die Hand geben zu können. Ihre Meinung ist uns wichtig. Über Anregungen ihrerseits zum Inhalt oder zur Darstellung unseres Newsletters freuen wir uns.

Die Geschäftsleitung sowie alle Mitarbeiter der BANSBACH Unternehmensgruppe wünschen Ihnen im Kreise Ihrer Familie ein frohes und besinnliches Weihnachtsfest, alles Gute für das kommende Jahr, vor allem Gesundheit, persönliche Zufriedenheit und wirtschaftlichen Erfolg. Wir danken Ihnen für die gute und vertrauensvolle Zusammenarbeit im Jahr 2012 und würden uns freuen, auch im Jahr 2013 Ihr Berater in allen steuerlichen, wirtschaftlichen und rechtlichen Fragestellungen sein zu dürfen.

Stuttgart im Dezember 2012

RECHNUNGSLEGUNG UND WIRTSCHAFTSPRÜFUNG

1. ENTFRISTUNG DES ÜBERSCHULDUNGSBEGRIFFS

Der Deutsche Bundestag hat am 9. November 2012 beschlossen, die bisher bis 31. Dezember 2013 befristete Regelung zur insolvenzrechtlichen Überschuldung (§ 19 Abs. 2 InsO) auf Dauer beizubehalten.

Am 9. November 2012 hat der Deutsche Bundestag im Gesetz zur Einführung einer Rechtsbehelfsbelehrung im Zivilprozess in zweiter und dritter Lesung die Entfristung des insolvenzrechtlichen Überschuldungsbegriffes (§ 19 Abs. 2 InsO) beschlossen. Der im Zusammenhang mit der Finanz- und Wirtschaftskrise mit Wirkung ab 18. Oktober 2008 durch Art. 5 des Finanzmarktstabilisierungsgesetzes in die Insolvenzordnung aufgenommene Wortlaut, der ursprünglich auf einen Zeitraum von zwei Jahren bis 31. Dezember 2010 befristet war und zwischenzeitlich bis zum 31. Dezember 2013 verlängert wurde, wird nun auch über das Jahr 2013 hinaus unbefristet Gültigkeit haben.

Eine Überschuldung liegt auch nach dem Jahr 2013 dann nicht vor, wenn die Fortführung des Unternehmens nach den Umständen überwiegend wahrscheinlich ist. Auch ein bilanziell überschuldetes Unternehmen ist demnach weiterhin nicht im insolvenzrechtlichen Sinne überschuldet, sofern es eine positive Fortführungsprognose aufweist. Eine solche positive Fortführungsprognose wird regelmäßig dann angenommen, wenn das Unternehmen während des laufenden und des nächsten Geschäftsjahres voraussichtlich nicht zahlungsunfähig wird. Der Gesetzgeber kehrt damit endgültig zu dem zu Zeiten der Konkursordnung geltenden, maßgeblich auf der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs beruhenden Überschuldungsbegriff zurück.

Begründet wird die Entfristung nunmehr damit, dass sich § 19 Abs. 2 InsO in der derzeit geltenden Fassung in der Praxis bewährt hat und sich die Mehrheit der diesbezüglichen Experten für eine dauerhafte Beibehaltung des derzeit geltenden Überschuldungsbegriffs ausgesprochen haben.

Hinweis

Die Entfristung des Überschuldungsbegriffs hat im Rahmen der Rechnungslegung Bedeutung für die Fortführungsprognose nach § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB und IAS 1.25 und deren Beurteilung durch den Abschlussprüfer (vgl. IDW PS 270, Tz. 8, 20, 23). Der Bundesrat muss diesem Gesetz nicht mehr zustimmen.

Ansprechpartner ist WP/StB Rainer Radke, Balingen
E-Mail r.radke@rws.eu Telefon 07433-982-135

2. MAßGEBLICHKEIT NIEDRIGERER HANDELSRECHTLICHER BILANZWERTE IM RAHMEN DER STEUERLICHEN RÜCKSTELLUNGSBERECHNUNG

Nach den bundesweit abgestimmten Verfügungen der OFD Rheinland und der OFD Münster vom 13. Juli 2012 ist der handelsrechtliche Rückstellungsbetrag für die steuerliche Bewertung der Rückstellung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG auch dann maßgeblich, wenn der Ausweis der Rückstellung in der Handelsbilanz niedriger ist als der sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG ergebende Wert. Somit sind Rückstellungen in der Steuerbilanz grundsätzlich mit dem niedrigeren der beiden ermittelten Werte auszuweisen.

Gemäß § 5 Abs. 1 EStG ist bei Gewerbetreibenden, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu erstellen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse erstellen, für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auszuweisen ist (Maßgeblichkeitsprinzip). Ein anderer Ansatz ist nur dann zulässig, wenn steuerrechtliche Ansatz- oder Bewertungsvorbehalte bestehen oder im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts ein anderer Ansatz gewählt wurde.

Seit Einführung des BilMoG kommt es im Bereich der handelsrechtlichen Bewertung von Rückstellungen zu teilweise erheblichen Wertveränderungen. Gemäß § 253 Abs. 1 S. 2 HGB sind Rückstellungen in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen. Mit der Verwendung des Begriffs Erfüllungsbetrag wurde festgelegt, dass in die Betrachtung – unter Einschränkung des Stichtagsprinzips – künftige Preis- und Kostensteigerungen zu berücksichtigen sind. Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind nach § 253 Abs. 2 S. 1 HGB mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre abzuzinsen. Für Verpflichtungen, die steuerrechtlich nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e S. 2 EStG keiner Abzinsung bzw. einer Abzinsung nur bis zum Beginn der Erfüllung der Verpflichtung (Sachleistungsverpflichtungen) unterliegen, kann dies dazu führen, dass der handelsrechtliche Wertansatz – trotz der berücksichtigten künftigen Preis- und Kostensteigerungen – niedriger ist als der steuerrechtliche, da sich handelsrechtlich der Abzinsungszeitraum über den Zeitpunkt des Beginns der Erfüllung hinaus erstreckt. Dies kann insbesondere Bedeutung haben für Rekultivierungsrückstellungen beim Betrieb von Kies- und Schotterwerken sowie für Rekultivierungsrückstellungen beim Betrieb von Deponien.

Bezüglich der Frage, ob nunmehr der handelsrechtlich anzusetzende abgezinste und damit niedrigere Wert über § 5 Abs. 1 S. 1 EStG für die Steuerbilanz die Wertobergrenze bildet oder ob der nicht abgezinste höhere steuerrechtliche Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung zum Ansatz kommt, wird aufgrund einer bundesweiten Abstimmung von der Finanzverwaltung folgende Rechtsauffassung vertreten:

Entsprechend dem Wortlaut des Einleitungssatzes zu Nr. 3a des § 6 Abs. 1 EStG und der Erläuterung in der Gesetzesbegründung ist der handelsrechtliche Rückstellungsbetrag für die steuerrechtliche Bewertung der Rückstellungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG auch dann maßgeblich, wenn der Ausweis der Rückstellung in der Handelsbilanz niedriger ist als der sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG ergebende Wert. Somit sind Rückstellungen in der Steuerbilanz grundsätzlich mit dem niedrigeren der beiden ermittelten Werte auszuweisen.

Hinweis

Die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung hat Eingang gefunden in die EStÄR 2012, denen der Deutsche Bundesrat in seiner Sitzung am 14. Dezember 2012 allerdings noch zustimmen muss. Ob der Deutsche Bundesrat der Empfehlung des Finanzausschusses folgt, die vorgesehene Änderung aus den EStÄR 2012 wieder zu streichen, bleibt abzuwarten.

Kritisch anzumerken bleibt in diesem Zusammenhang, dass die Finanzverwaltung mit der Aufnahme derart grundlegender Änderungen in die EStÄR 2012 und damit außerhalb des üblichen Gesetzgebungsverfahrens einen neuen Weg eingeschlagen hat. Unser Berufsstand und aber auch die Kammern und Verbände sind aufgefordert hiergegen mit der notwendigen Entschlossenheit vorzugehen.

Von den vorstehenden Regelungen ausgenommen sind die Pensionsrückstellungen. Nach dem BMF-Schreiben vom 12. März 2010 und dem Entwurf zu den EStÄR 2012 wird für nach § 6a EStG zu bilanzierende Pensionsverpflichtungen explizit geregelt, dass der handelsrechtliche Wertansatz für die steuerrechtliche Rückstellungsbewertung im Rahmen der Maßgeblichkeit nur dem Grunde, jedoch nicht der Höhe nach Bedeutung hat. Demnach darf der steuerliche Rückstellungsbetrag einer Pensionsverpflichtung den handelsrechtlichen Rückstellungsbetrag übersteigen.

Ansprechpartner WP/StB Rainer Radke, Balingen
E-Mail r.radke@rws.eu Telefon 07433-982-135

3. VERMEIDUNG EINER ERFOLGSWIRKSAMEN AUSBUCHUNG EINER RANGRÜCKTRITTSUNTERLEGTEN VERBINDLICHKEIT IN DER STEUERBILANZ

Um eine erfolgswirksame Ausbuchung einer rangrücktrittsunterlegten Verbindlichkeit in der Steuerbilanz zu vermeiden, sollte in der Rangrücktrittsvereinbarung zusätzlich die Tilgung aus sonstigem freiem Vermögen vorgesehen werden.

Dem BFH wurde ein Fall zur Entscheidung vorgelegt, in dem eine inländische GmbH mit ihrer Gesellschafterin aufgrund der angespannten wirtschaftlichen Lage einen Darlehens- und Rangrücktrittsvertrag abgeschlossen hatte. In den Jahren der Darlehensgewährung war die GmbH bilanziell überschuldet. Für diesen Fall sah die Darlehens- und Rangrücktrittsvereinbarung vor, dass die Gesellschafterin mit ihrer Darlehensforderung automatisch in Höhe des Betrages der Überschuldung im Rang hinter die Forderungen aller übrigen Gläubiger zurücktritt. Der Gesellschafterin war es nach den vertraglichen Regelungen untersagt, solange die GmbH überschuldet ist, über ihre Darlehensforderung zu verfügen. Die Gesellschafterin konnte die Befriedigung ihrer Darlehensforderung nur aus künftigen Jahresüberschüssen, soweit sie die bestehenden Verlustvorträge übersteigen, oder ggf. aus einem Liquidationsüberschuss verlangen.

Nach einer Außenprüfung kam das zuständige Finanzamt zu der Auffassung, dass die in der Bilanz der GmbH enthaltenen Darlehen der Gesellschafterin gewinnerhöhend aufzulösen seien. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass aufgrund von § 5 Abs. 2a EStG i.d.F. des StBereing 1999 eine Passivierung der Darlehensverbindlichkeiten in der Steuerbilanz nicht möglich sei.

Der BFH entschied mit seinem Urteil vom 30. November 2011 (Az. I R 100/10), dass das Finanzamt zu Recht die streitgegenständliche Darlehensverbindlichkeit aufgelöst hat, weil die GmbH hierdurch gegenwärtig noch nicht belastet ist. Gemäß BFH ist eine Verbindlichkeit dann zu passivieren, wenn das Unternehmen zu einer dem Inhalt und der Höhe nach bestimmten Leistung an einen Dritten verpflichtet ist, die vom Gläubiger erzwungen werden kann und eine wirtschaftliche Belastung darstellt.

Nach Auffassung des BFH fehlt es in diesem streitgegenständlichen Fall genau an dieser wirtschaftlichen Belastung, weil die Darlehens- und Rangrücktrittsvereinbarung eine Befriedigung der Darlehensverbindlichkeiten nur aus künftigen Gewinnen oder aus einem Liquidationsüberschuss vorsah. Gemäß BFH ist eine derart ausgestaltete Rangrücktrittsvereinbarung wirtschaftlich mit dem Erlass einer Verbindlichkeit gegen Besserschein vergleichbar.

Der BFH hat in seinem Urteil vom 30. November 2011 allerdings ausdrücklich darauf hingewiesen, dass Rangrücktrittsvereinbarungen, die eine Befriedigung der Darlehensverbindlichkeiten auch aus sonstigem Vermögen vorsehen, anders zu qualifizieren sind.

Hinweis

Bestehende Rangrücktrittsvereinbarungen sollten dahingehend überprüft werden, ob sie die Befriedigung von Verbindlichkeiten ausschließlich aus künftigen Gewinnen oder aus einem Liquidationsüberschuss vorsehen. Um eine erfolgswirksame Ausbuchung einer Darlehensverbindlichkeit in der Steuerbilanz zu vermeiden, sollte in der Rangrücktrittsvereinbarung zusätzlich die Tilgung aus sonstigem freiem Vermögen vereinbart werden. Dies sollte auch bei künftigen Rangrücktrittsvereinbarungen beachtet werden.

Ansprechpartner ist WP/StB Rainer Radke, Balingen
E-Mail r.radke@rws.eu Telefon 07433-982-135

4. RÜCKSTELLUNGEN FÜR DIE BETREUUNG VON VERSICHERUNGEN

Das Bundesfinanzministerium hat klargestellt, dass die Finanzverwaltung die neue Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Bildung einer Rückstellung aufgrund Nachbetreuung bereits abgeschlossener Versicherungsverträge in allen noch offenen Fällen anwenden wird (BMF-Schreiben vom 20. November 2012).

Der Bundesfinanzhof hat in mehreren Urteilen vom 19. Juli 2011 entschieden, dass ein Versicherungsvertreter Rückstellungen für die Verpflichtung zur Nachbetreuung von Versicherungsverträgen zu bilden hat (Az. X R 26/10, X R 8/10, X R 9/10 und X R 48/08). Mit diesen Entscheidungen bestätigte er nicht nur seine Rechtsprechung aus dem Jahre 2004, sondern hat sich auch konkret zur Ermittlung der Rückstellungshöhe geäußert. Die Rückstellungen sind wie folgt anzusetzen und zu bewerten:

Es sind nur Versicherungsverträge zu berücksichtigen, für die nach dem Bilanzstichtag aufgrund rechtlicher Verpflichtungen noch Betreuungsleistungen zu erbringen sind, für die aber kein gesondertes Entgelt in Anspruch genommen werden kann. Bei der Anzahl der maßgebenden Verträge ist der Erfahrungssatz einzubeziehen, dass ein Teil der Verträge vorzeitig aufgelöst wird. Rückstellungsfähig sind dabei nur die Leistungen für die Nachbetreuung bereits abgeschlossener Verträge. Werbeleistungen mit dem Ziel neuer Vertragsabschlüsse und auch die eigene künftige Arbeitsleistung des Betriebsinhabers dürfen nicht angesetzt werden.

Maßgebend ist der jeweilige Zeitaufwand für die Betreuung je Vertrag und Jahr. Hierfür sind die einzelnen Betreuungstätigkeiten mit dem jeweiligen Zeitaufwand genau zu beschreiben. Es ist anzugeben, wie oft die einzelnen Tätigkeiten über die Gesamtlaufzeit des jeweiligen Vertrags zu erbringen sind und wie hoch die Personalkosten je Stunde Betreuungszeit sind. Die Rückstellung ist gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 1 EStG bis zum Beginn der erstmaligen Nachbetreuungstätigkeit abzuzinsen.

Die erforderlichen Aufzeichnungen müssen vertragsbezogen und hinreichend konkret und spezifiziert sein, sodass eine angemessene Schätzung der Höhe der zu erwartenden Aufwendungen möglich ist.

Das BMF-Schreiben führt aus, dass die BFH-Rechtsprechung in allen noch offenen Fällen anzuwenden ist. Das bisherige BMF-Schreiben vom 28. November 2006 wird aufgehoben. Die vom Bundesfinanzhof geforderten Aufzeichnungen stellen für den Steuerpflichtigen keinen unangemessenen und unverhältnismäßigen Belastungen dar. Bei der Bewertung der Rückstellungen für die Betreuungsverpflichtungen kommen daher pauschalierende Ansätze nicht in Betracht.

Hinweis

Neben dem zeitlichen Umfang der Betreuungsleistungen ist für die Bemessung der Rückstellung der Stundenlohn der vom Versicherungsvertreter für die Nachbetreuung eingesetzten Mitarbeiter von Bedeutung. Der auf den Inhaber der Versicherungsagentur entfallende Aufwand darf hingegen nicht berücksichtigt werden.

Ansprechpartner ist WP/StB Sven Haldenwang, Balingen
E-Mail s.haldenwang@rws.eu Telefon 07433-982-191

5. AUSWEIS PASSIVER LATENTER STEUERN ALS STEUERRÜCKSTELLUNGEN

Die Bundessteuerberaterkammer (BStBK) hat am 18. September 2012 auf ihrer Bundesversammlung eine Verlautbarung zum Ansatz von Rückstellungen für passive latente Steuern in der Handelsbilanz beschlossen. Diese wurde am 12. Oktober 2012 veröffentlicht. In der Verlautbarung vertritt die BStBK eine Auffassung, die von der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften (IDW RS HFA 7) abweicht.

Inhaltlich geht es um die Frage, wie kleine Personenhandelsgesellschaften im Sinne des § 264a Abs. 1 HGB und nicht haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften, die nicht § 274 HGB freiwillig anwenden, mit passiven Steuerlatenzen zu verfahren haben.

Die Verlautbarung stellt einleitend klar, dass die Frage des Ausweises passiver Steuerlatenzen als Steuerrückstellungen alle Kaufleute umfasst, die Jahresabschlüsse nach den §§ 242 ff. HGB erstellen, insbesondere auch kleine Kapitalgesellschaften. Abweichendes gilt nur für diejenigen, die § 274 HGB freiwillig anwenden.

Nach der Gesetzesbegründung zu § 274a HGB bei Einführung des BilMoG haben kleine Kapitalgesellschaften nur noch dann passive latente Steuern zu ermitteln und anzusetzen, wenn gleichzeitig die Tatbestandsvoraussetzungen für den Ansatz einer Rückstellung gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB vorliegen.

Nach der Verlautbarung der BStBK wird die Notwendigkeit der Rückstellungsbildung weiter eingeschränkt. Danach sollen quasi-permanente Differenzen zwischen handelsrechtlichem und steuerlichem Wertansatz (z.B. steuerfreie Rücklagen oder Investitionsabzugsbeträge) nur noch unter engen Voraussetzungen zu einer Rückstellungsbildung führen. Insoweit ist nach der Verlautbarung der BStBK nur dann eine Rückstellung zu bilden, wenn der Bilanzierende am Abschlussstichtag mit hinreichender Wahrscheinlichkeit davon ausgeht, dass keine Anschaffung oder Herstellung eines Reinvestitions-, Ersatz- oder begünstigten Wirtschaftsguts innerhalb der jeweils vorgegebenen Frist erfolgt. Demzufolge ist keine Rückstellung zu bilden, so weit eine tatsächliche Übertragung der steuerfreien Rücklage bzw. des Investitionsabzugsbetrags auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des "neuen" Wirtschaftsguts – mit der Folge einer abweichenden Bilanzierung zwischen Handels- und Steuerbilanz – vorgenommen wird.

Diese Ansicht spiegelt nicht den wirtschaftlichen Sachverhalt wider und ist daher abzulehnen. Eine wirtschaftliche Belastung liegt immer dann vor, wenn eine Steuerstundung infolge einer zeitlich divergierenden Erfassung von Aufwendungen in Handels- und Steuerbilanz tatsächlich bewirkt wird. Die im Zusammenhang mit der Steuerstundung anfallende höhere Steuerbelastung in zukünftigen Geschäftsjahren ist nach zutreffender Auffassung des IDW im Geschäftsjahr der Entstehung der Differenz wirtschaftlich verursacht und daher grundsätzlich durch eine Steuerrückstellung zu berücksichtigen.

Das für die Rückstellungsbildung bestehende Erfordernis einer am Abschlussstichtag hinreichenden Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus der Verpflichtung ist nach Auffassung des IDW stets gegeben, wenn

- es sich bei den Differenzen nicht um quasi-permanente Differenzen handelt (da deren Abbau eine Disposition des Bilanzierenden voraussetzt)

und

- keine mit den maßgeblichen passiven Differenzen aufrechenbare aktive Latenzen und Vorteile aus steuerlichen Verlustvorträgen bestehen. Entscheidend ist hierbei, dass eine Besteuerung tatsächlich nicht eintritt, soweit solche kompensierende Sachverhalte vorliegen

und

- keine Anhaltspunkte bestehen, dass Besonderheiten des Unternehmens ausnahmsweise die Entstehung künftiger steuerlicher Mehrbelastungen ausschließen (z.B. dauerdefizitäre Strukturbetriebe oder bei Abkehr von der Annahme der Unternehmensfortführung)

Hinweis

Die Ausübung von steuerlichen Wahlrechten (z. B. Bildung und Übertragung von § 6b Rücklagen sowie Ersatzbeschaffungsrücklagen oder Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen) führen zu unterschiedlichen Wertansätzen in der Handelsbilanz und der Steuerbilanz und in der Regel zu passiven latenten Steuern. Diese zukünftigen Steuerbelastungen müssen im handelsrechtlichen Jahresabschluss entsprechend abgebildet werden.

Ansprechpartner ist WP/StB Sven Haldenwang, Balingen
E-Mail s.haldenwang@rws.eu Telefon 07433-982-191

6. DAS SCHUTZSCHIRMVERFAHREN NACH § 270B INSO

Mit dem zum 1. März 2012 in Kraft getretenen ESUG (Gesetz zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen) sind erhebliche Änderungen in der Insolvenzordnung eingetreten. Die Zielsetzung des Gesetzgebers ist die Belegung der Sanierung im Insolvenzrecht. Da bislang die Insolvenzanträge vielfach zu spät gestellt wurden, war eine Sanierung vielfach – auch mangels Masse – nicht mehr möglich. Mit dem ESUG sollen die Insolvenzverfahren beschleunigt und das Insolvenzplanverfahren gestärkt werden. Die Schwerpunkte des ESUG liegen daher in der Stärkung der Gläubigerrechte durch frühzeitige Beteiligung (insbesondere durch Mitwirkung bei der Auswahl des Insolvenzverwalters), in der Änderung des Insolvenzplanverfahrens durch die Einbeziehung der Gesellschafter und die Beschneidung von Widerspruchsrechten sowie in der Stärkung der Eigenverwaltung und der Einführung eines Sanierungsvorverfahrens (Schutzschirmverfahren) in Anlehnung an Chapter 11 des US-amerikanischen Insolvenzrechts.

Die Konzeption des Verfahrens nach § 270b InsO sieht die Eigenverwaltung unter einem sog. Schutzschirm vor. Die Eigenverwaltung durch den Schuldner war in der Vergangenheit eher selten anzutreffen. Die Idee des Gesetzgebers dabei ist, dass einerseits der Schuldner selbst das Unternehmen am besten kennt und somit wissen muss, wie eine Sanierung am sinnvollsten durchgeführt werden kann. Andererseits entfallen durch die Eigenverwaltung wesentliche Hemmnisse für eine rechtzeitige Antragstellung wie z.B. "Kontrollverlust", "richterliche Willkür" oder "unberechenbares Verwalterhandeln". Belässt man dem Schuldner die Kontrolle – so die Argumentation des Gesetzgebers –, stellt er eher einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens (Insolvenzplanverfahren nach § 270a InsO oder Schutzschirmverfahren nach § 270b InsO).

Das Insolvenzverfahren in der Eigenverwaltung kann aber nur dann funktionieren, wenn der Antrag rechtzeitig gestellt wird und der Schuldner in der Lage ist, das Unternehmen zu sanieren. Aus diesem Grund stellt der Gesetzgeber dem Schuldner einen Sachwalter zur Seite und macht den Zugang zur Eigenverwaltung im Schutzschirmverfahren von drei Bedingungen abhängig (§ 270b Abs. 1 InsO):

1. es liegt keine Zahlungsunfähigkeit vor,
2. es liegt aber drohende Zahlungsunfähigkeit oder (eingetretene) Überschuldung vor,
3. die angestrebte Sanierung ist nicht offensichtlich aussichtslos.

Alle drei Punkte sind durch die Vorlage einer mit Gründen versehenen entsprechenden Bescheinigung eines insolvenzverfahrens erfahrenen Fachmanns (z.B. WP, StB, RA) bei Antragstellung durch den Schuldner nachzuweisen. Sind diese Punkte erfüllt, erhält der Schuldner vom Insolvenzgericht bis zu drei Monate Zeit, einen Insolvenzplan zu erstellen. Das Verfahren wird somit zeitlich spürbar beschleunigt.

Das Insolvenzgericht bestellt im Zeitpunkt des Antrags einen vorläufigen Sachwalter, der grundsätzlich vom Schuldner vorgeschlagen wird, aber personenverschieden vom Aussteller der Bescheinigung sein muss. Das Gericht kann nur dann vom Vorschlag abweichen, wenn der Sachwalter offensichtlich nicht geeignet ist.

Der Sachwalter überwacht den Schuldner bei dessen Tätigkeit; er macht Haftungs- und Anfechtungsansprüche für die Masse geltend; er prüft die vom Schuldner zu erstellenden Verzeichnisse und er kann einen Insolvenzplan ausarbeiten und dessen Erfüllung überwachen.

Im Schutzschirmverfahren können auf Antrag des Schuldners Masseverbindlichkeiten begründet werden. Somit kann der Schuldner selbstständig die Erstellung eines Insolvenzplans beauftragen.

Unter dem Schutzschirm sind die ersten Tage und Wochen entscheidend. Innerhalb der ersten Tage ist das gesamte Vermögen zu inventarisieren, das Insolvenzgeld zu beantragen und mit allen wesentlichen Gläubigergruppen zu sprechen. Zudem muss eine neue Finanzierung aufgebaut, die Weiterbelieferung durch die Lieferanten sichergestellt, die Kundenbasis erhalten und die Belegschaft umfassend informiert und motiviert werden. Etwa mit Beginn der zweiten Woche ist eine komplette Unternehmensplanung zu erarbeiten und die Planstrategie festzulegen. Spätestens nach einem Monat sollte der erste Insolvenzplanentwurf – zumindest in groben Zügen – vorliegen.

Risiken für den Erfolg des Verfahrens bestehen insbesondere in den im Zeitablauf abnehmenden Handlungsspielräumen bei gleichzeitig steigender Publizität. Das Insolvenzgericht hebt das Schutzschirmverfahren daher vor Ablauf der gesetzten Frist auf, wenn

1. die angestrebte Sanierung aussichtslos geworden ist oder
2. der vorläufige Gläubigerausschuss die Aufhebung beantragt oder
3. Gläubiger die Aufhebung beantragen, allerdings nur, wenn kein vorläufiger Gläubigerausschuss bestellt ist und die Umstände vom Antragsteller glaubhaft gemacht werden.

Zusammenfassend kann man feststellen, dass die Eigenverwaltung mit Sicherheit neue Wege in der Insolvenz ermöglicht. Ihre Anordnung führt mit großer Wahrscheinlichkeit zu einer Beschleunigung des Verfahrens und damit zu Vorteilen für die Gläubiger. Sie bietet einen großen Anreiz zur frühzeitigen Antragstellung. Der Geschäftsbetrieb kann mit größtmöglicher Kontinuität fortgeführt werden. Auch eine übertragende Sanierung ist einfacher zu bewerkstelligen, wenn die Kontinuität im Unternehmen gewahrt bleibt. Die Gläubiger können bei ihrer Entscheidung für oder gegen die Eigenverwaltung im Berichtstermin auf die bisherigen Erfahrungen mit der Unternehmensleitung zurückgreifen. Zudem kann sich die Einarbeitungszeit des Sachwalters verkürzen und die Kosten des Verfahrens werden geringer sein.

Hinweis

Entscheidend für den Erfolg des Schutzschirmverfahrens ist die frühzeitige Antragstellung. Der Zeitraum zwischen Antragstellung und erwartetem Eintritt der Zahlungsunfähigkeit sollte nicht geringer als zwei Monate sein. Diese Erkenntnis ist Ausfluss eigener Erfahrungen, die wir im Rahmen von Beauftragungen zur Erstellung einer mit Gründen versehenen Bescheinigung im Rahmen des Schutzschirmverfahrens gemacht haben.

Neben der Erteilung einer solchen Bescheinigung im Schutzschirmverfahren gemäß dem IDW-Standard ES 9 sind wir auch bei der Erstellung des betriebswirtschaftlichen Teils von Insolvenzplänen sowie – im Vorfeld einer drohenden Insolvenz – bei der Erstellung von Sanierungskonzepten gemäß dem IDW-Standard S 6 n.F. tätig.

Ansprechpartner ist WP/StB Sven Haldenwang, Balingen
E-Mail s.haldenwang@rws.eu Telefon 07433-982-191

7. **BILANZIERUNG VON BEWERTUNGSEINHEITEN BEI NOCH NICHT ABGESCHLOSSENEN GRUNDGESCHÄFTEN (ANTIZIPATIVE HEDGES)**

Vermögensgegenstände und Schulden sind grundsätzlich einzeln zu bewerten. Unter bestimmten Voraussetzungen dürfen jedoch Bewertungseinheiten gebildet und damit auf den Ausweis von unrealisierten Verlusten aus einzelnen Geschäftsvorfällen verzichtet werden. Dies gilt auch für Transaktionen, die erst in der Zukunft mit hoher Wahrscheinlichkeit zu erwarten sind.

Mit Einführung des § 254 HGB durch das BilMoG wurde klargestellt, dass auch die Bildung antizipativer Bewertungseinheiten zulässig ist. Es handelt sich hierbei um ein Bewertungswahlrecht. Beispiele hierfür sind die Absicherung erwarteter Zahlungsströme in Fremdwährung aus noch nicht kontrahierten Geschäften oder die Absicherung von Zinsänderungsrisiken aus konkretisierbaren zukünftigen Kapitalaufnahmen.

Neben den bekannten Voraussetzungen für andere Bewertungseinheiten (vgl. Newsletter 3/2012) kommt hinzu, dass die erwarteten Transaktionen eindeutig identifizierbar sind. Somit kommt der Dokumentation der Sicherungsbeziehungen besondere Bedeutung zu. Der Bilanzierende muss erklären, warum die Bildung eines antizipativen Hedges zulässig ist und welche Risiken dadurch kompensiert werden sollen. Gleichzeitig ist darzulegen, dass das fehlende Grundgeschäft in der Zukunft tatsächlich mit hoher Wahrscheinlichkeit abgeschlossen und somit eine Risikokompensation eintreten wird.

Die Bewertung von Grundgeschäft und Sicherungsgeschäft erfolgt gemeinsam, die Bilanzierung jedoch getrennt. Die bilanzielle Erfassung von Grundgeschäft und Sicherungsgeschäft richtet sich nach der Art der jeweiligen Geschäfte und folglich nach deren Bilanzierungsfähigkeit. Für antizipative Bewertungseinheiten bedeutet dies, dass das Grundgeschäft aufgrund fehlender Kontrahierung nicht in der Bilanz erfasst werden darf und somit (noch) keine Anschaffungskosten vorhanden sind. Das abgeschlossene Sicherungsgeschäft ist nach dessen Bilanzierungsfähigkeit zu untersuchen. Ist das Sicherungsgeschäft eine Option, ist es als sonstiger Vermögensgegenstand mit den Anschaffungskosten auszuweisen. Ist es dagegen ein derivatives Finanzinstrument, kann es aufgrund seines Charakters als zweiseitig unerfülltes schwebendes Geschäft nicht bilanziert werden. Lediglich die Bildung von Drohverlustrückstellungen kann geboten sein, wenn das Sicherungsgeschäft nicht vollständig effektiv ist und es einen negativen Zeitwert ausweist. In diesem Fall ist für den ineffektiven Teil des Sicherungsgeschäfts eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden.

Hinweis

Alle handelsrechtlich nach § 254 HGB gebildeten Bewertungseinheiten werden nach § 5 Abs. 1a S. 2 EStG auch steuerlich nachvollzogen, somit auch die antizipativen Bewertungseinheiten. Voraussetzung für die Anerkennung als Bewertungseinheit ist die Dokumentation des Sicherungszusammenhangs von Anfang an.

Ansprechpartner ist WP/StB Sven Haldenwang, Balingen
E-Mail s.haldenwang@rws.eu Telefon 07433-982-191

8. KEINE RÜCKSTELLUNGSBILDUNG FÜR GUTSCHEINE IM AUSGABEJAHR

Wegen der Ausgabe von Gutscheinen, die einen Anspruch auf Preisermäßigung von Frisör-Dienstleistungen im Folgejahr gewähren, sind im Ausgabejahr weder Verbindlichkeiten noch Rückstellungen zu bilanzieren.

Nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten in der Handelsbilanz zu bilden, wenn diese Verbindlichkeiten entweder wirtschaftlich oder rechtlich bis zum Bilanzstichtag begründet worden sind und ernsthaft mit einer Inanspruchnahme gerechnet werden muss (vgl. Newsletter 5/2012).

Im Streitfall gab ein Frisörsalon an seine Kunden als Weihnachtsgeschenke jeweils Gutscheine für Folgebesuche aus. Diese Gutscheine waren im Januar und im Februar des Folgejahres gültig und mit einem Stempel des ausgebenden Frisörsalons versehen. Die Gutscheine konnten weder bar eingelöst noch kumuliert werden und verfielen nach dem betreffenden Aktionszeitraum entschädigungslos. Für die im Folgejahr zu erwartende Erlösminderung wurde in der Bilanz des Ausgabejahres eine Rückstellung ausgewiesen, die jeweils in der Bilanz des Folgejahres wieder aufgelöst wurde. Die Höhe der Rückstellung wurde geschätzt in Anlehnung an die Zahl der gedruckten Gutscheine.

Der BFH hat in seinem Urteil vom 19. September 2012 (Az. IV R 45/09) für diesen Streitfall entschieden, dass keine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten für die im jeweiligen Folgejahr einzulösenden Gutscheine gebildet werden darf.

Der BFH führte an, dass eine im jeweiligen Ausgabejahr konkret vorliegende Verpflichtung dem Grunde nach ungewiss war. Die Belastung hing davon ab, ob die Inhaber der Gutscheine innerhalb des begünstigten Zeitraums des Folgejahres eine Dienstleistung tatsächlich in Anspruch nehmen. Die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten komme nicht in Betracht, weil die auf den Gutscheinen beruhenden Verbindlichkeiten im Ausgabejahr weder rechtlich entstanden noch wirtschaftlich verursacht waren. Vielmehr beinhalten diese Gutscheine einen Preisnachlass nicht für bereits bezogene, sondern für künftige ungewisse Dienstleistungen. Der Tatbestand der Leistungspflicht, dass der Gutschein mit der konkreten Dienstleistung verrechnet wird, war im Ausgabejahr noch nicht verwirklicht. Die Verpflichtung war daher für den Bilanzierenden rechtlich noch nicht entstanden. Der Anspruch auf Preisermäßigung war zudem rechtlich unselbstständig, da dieser Anspruch verbunden war mit der konkreten Inanspruchnahme der Dienstleistung. Eine isolierte Betrachtung des Gutscheines war daher nicht möglich, weil weder eine Barzahlung noch ein Eintausch gegen eine Sachleistung vorgesehen war.

Hinweis

Die Rückstellungsbildung für die Gewährung von Gutscheinen ist letztendlich davon abhängig, ob die allgemeinen Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zum Bilanzstichtag erfüllt werden. Der gewährte Preisnachlass muss sich auf bereits bezogene und nicht auf zukünftige ungewisse Dienstleistungen beziehen.

Ansprechpartner ist WP/StB Andreas Herter, Baden-Baden
E-Mail andreas.herter@bansbach-gmbh.de Telefon 07221-3503-13

9. AUSWIRKUNGEN DES BILANZRECHTSMODERNISIERUNGSGESETZES AUF DIE STEUERBILANZ

Die neuen Rechnungslegungsgrundsätze nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz sind verpflichtend anzuwenden seit dem 1. Januar 2010. Vor der Einführung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes waren zur steuerlichen Anerkennung bestimmter Sachverhalte die entsprechende Bilanzierung in der Handelsbilanz erforderlich (= umgekehrte Maßgeblichkeit). Diese umgekehrte Maßgeblichkeit der Steuerbilanz für die Handelsbilanz wurde durch die neue Rechnungslegung nach BilMoG aufgegeben.

Nach der weiterhin bestehenden formellen Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für Steuerbilanz ist gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG bei Gewerbetreibenden für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen so anzusetzen, wie es nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist, es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt. Dieser Bewertungsgrundsatz wird allerdings, wie bisher, durch steuerliche Bewertungsvorschriften durchbrochen (§ 5 Abs. 6 EStG). Steuerliche Bewertungsvorschriften (z.B. Verbot der Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste) gehen den handelsrechtlichen Vorschriften vor (= Durchbrechung der Maßgeblichkeit). An dieser Systematik hat sich durch die Rechnungslegung nach BilMoG nichts geändert.

Die steuerlichen Wahlrechte können allerdings aufgrund der Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden. Voraussetzung für die unterschiedliche Wahlrechtsausübung ist, dass die Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufgenommen werden (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG, BMF-Schreiben vom 12.03.2010).

Im Nachfolgenden werden nur die wesentlichen Abweichungen zwischen der Handelsbilanz und der Steuerbilanz (= Durchbrechung der Maßgeblichkeit), die aufgrund der neuen Rechnungslegung nach BilMoG zusätzlich hinzugekommen sind, sowie ein Beispiel bezüglich der Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit in synoptischer Form dargestellt:

Behandlung in der Handelsbilanz	Behandlung in der Steuerbilanz
<p>Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände:</p> <p>Aktivierungswahlrecht für nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände gemäß § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB (z.B selbst geschaffene Patente).</p>	<p>Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände:</p> <p>Weiterhin steuerliches Aktivierungsverbot gemäß § 5 Abs. 2 EStG.</p>
<p>Geschäfts- oder Firmenwert:</p> <p>Aktivierungspflicht für den entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert gemäß § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB. Abschreibung über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (Begründung bei längerer Abschreibungsdauer als 5 Jahre gemäß § 285 Nr. 13 HGB).</p>	<p>Geschäfts- oder Firmenwert:</p> <p>Aktivierungspflicht und zwingende Abschreibung auf 15 Jahre gemäß § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG.</p>
<p>Umfang der Herstellungskosten:</p> <p>Die Herstellungskosten umfassen gemäß § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB die Fertigungseinzelkosten, Materialeinzelkosten und die Material- und Fertigungsgemeinkosten sowie die Kosten des Wertverzehr des Anlagevermögens.</p> <p>Es besteht ein Aktivierungswahlrecht für die Einbeziehung von angemessenen Kosten der allgemeinen Verwaltung und angemessenen Aufwendungen für soziale Einrichtungen gemäß § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB.</p>	<p>Umfang der Herstellungskosten:</p> <p>Eine entsprechende Aktivierung in der Steuerbilanz hat zu erfolgen.</p> <p>Durch die geplante EStÄR 2012 ist die Ausweitung des steuerlichen Herstellungskostenbegriffes vorgesehen. Voraussichtlich sind ab dem Jahr 2013 angemessene Kosten der allgemeinen Verwaltung und angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen in die steuerlichen Herstellungskosten einzubeziehen (siehe auch Newsletter 5/2012).</p>
<p>Verbrauchsfolgeverfahren:</p> <p>Für die Bewertung des Vorratsvermögens sind gemäß § 256 Abs. 1 HGB nur noch die Lifo- und Fifo-Methode zulässig.</p>	<p>Verbrauchfolgeverfahren:</p> <p>Steuerlich ist nur die Anwendung des Lifo-Verfahrens zulässig.</p>

Behandlung in der Handelsbilanz	Behandlung in der Steuerbilanz
<p>Pensionsrückstellung:</p> <p>Saldierungspflicht von bestimmten Vermögensgegenständen gemäß § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB (z.B. Saldierung von Pensionsrückstellungen mit Vermögensgegenständen).</p> <p>Die zu saldierenden Vermögensgegenstände sind mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten gemäß § 246 Abs. 2 Satz 2 und 3 HGB.</p> <p>Die Abzinsung von Pensionsrückstellungen hat nach einem Marktzinssatz öffentlicher Anleihen aus der Zinsstrukturkurve der Deutschen Bundesbank gemäß § 253 Abs. 2 HGB zu erfolgen.</p> <p>Wahlrecht zur Anwendung eines durchschnittlichen Marktzinssatzes bei einer angenommenen Laufzeit von 15 Jahren.</p> <p>Bei der Bildung der Pensionsrückstellung sind künftige Lohn-, Gehalts-, Renten- und Karrieretrends zu berücksichtigen.</p>	<p>Pensionsrückstellung:</p> <p>Weiterhin Saldierungsverbot gemäß § 5 Abs. 1a EStG.</p> <p>Die Wirtschaftsgüter sind weiterhin mit den fortgeführten Anschaffungskosten zu bewerten gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG.</p> <p>Die Abzinsung von Pensionsrückstellungen hat weiterhin mit 6% gemäß § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG zu erfolgen.</p> <p>Die Wertverhältnisse am Bilanzstichtag sind gemäß § 6a Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 EStG maßgebend.</p>
<p>Bewertung von sonstigen Rückstellungen:</p> <p>Bei der Bewertung von Rückstellung sind zu erwartende Preis- und Kostensteigerungen einzubeziehen gemäß 253 Abs. 1 Satz 2 HGB.</p> <p>Die Abzinsung von sonstigen Rückstellungen hat nach einem Marktzinssatz öffentlicher Anleihen aus der Zinsstrukturkurve der Deutschen Bundesbank gemäß § 253 Abs. 2 HGB zu erfolgen.</p>	<p>Bewertung von sonstigen Rückstellungen:</p> <p>Steuerlich sind die Verhältnisse am Bilanzstichtag maßgebend. Zukünftige Preis- und Kostensteigerungen dürfen nicht berücksichtigt werden gemäß § 6 Abs. 1 Nr.3a Buchstabe f EStG.</p> <p>Abzinsung von Rückstellungen mit einem Zinssatz von 5,5% gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe e EStG.</p> <p>(Ggf. sind die geänderten EStÄR 2012 zu beachten; siehe Ausführungen Seite 3 des Newsletters)</p>

Behandlung in der Handelsbilanz	Behandlung in der Steuerbilanz
<p>Ausübung von steuerlichen Wahlrechten:</p> <p>Beispiel:</p> <p>Keine Bildung und Übertragung einer Rücklage mehr möglich gemäß § 6b Abs. 3 EStG i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG a.F. und § 273 HGB a.F.</p>	<p>Ausübung von steuerlichen Wahlrechten:</p> <p>Beispiel:</p> <p>Steuerliches Wahlrecht der Bildung und Übertragung einer Rücklage gemäß § 6b Abs. 3 EStG.</p>

Hinweis

Der Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit der Steuerbilanz für die Handelsbilanz, sowie die Möglichkeit steuerliche Wahlrechte unabhängig von der Handelsbilanz ausüben zu können und die zusätzliche Änderung von handelsrechtlichen Vorschriften denen steuerlichen Bewertungsvorschriften entgegenstehen, führen zukünftig zu einer verstärkten Abweichung zwischen der Handelsbilanz und der Steuerbilanz und somit dazu, dass latente Steuern eine zunehmende Bedeutung gewinnen werden.

Bedingt durch die Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit wird die Informationsfunktion des handelsrechtlichen Jahresabschlusses in den Vordergrund treten, da dieser zukünftig nicht durch die Ausübung von steuerlichen Wahlrechten beeinflusst werden kann. Bei der Inanspruchnahme von steuerlichen Wahlrechten durch den Steuerpflichtigen kann die individuelle Steuergestaltung im Mittelpunkt stehen.

Ansprechpartner ist WP/StB Andreas Herter, Baden-Baden
E-Mail andreas.herter@bansbach-gmbh.de Telefon 07221-3503-13

10. UMSATZREALISIERUNG (VERGLEICH HGB-IFRS)

Im folgenden Artikel wird die Umsatzrealisierung nach HGB und IFRS näher beschrieben und die unterschiedlichen Ergebnisauswirkungen anhand eines Beispiels gegenübergestellt.

Allgemeine Regelung nach dem HGB:

Nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB ist zur Realisierung von Umsätzen das so genannte Realisationsprinzip maßgeblich. Demzufolge dürfen Umsätze erst bilanziell erfasst werden, "wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind" (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Dies ist grundsätzlich dann der Fall, wenn der Leistungspflichtige seiner nach bürgerlichem Recht obliegenden Pflicht zur Erbringung der Leistung erfüllt hat. Dieser Zeitpunkt wird auch Realisationszeitpunkt genannt.

Maßgebend für die Realisierung eines Umsatzes ist der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an einem verkauften Vermögensgegenstand. Dies wird regelmäßig am Zeitpunkt des Übergangs des Besitzes, der Rechte zur Nutzung und Veräußerung, der Lasten und der Gefahren des Verlustes und des zufälligen Untergangs festgemacht. Umsätze aus Dienstverträgen dürfen erst zum Zeitpunkt der vereinbarungsgemäßen Erbringung der geschuldeten Leistung realisiert werden. Bei Werkverträgen erfolgt eine Umsatzrealisierung erst ab dem Zeitpunkt der Übergabe und Abnahme des geschuldeten Gesamtwerkes durch den Käufer. Eine Teilgewinnrealisierung ist nur in Ausnahmefällen, etwa bei vereinbarter Teilabnahme, möglich. Diese an einer strengen Anwendung des Realisationsprinzips orientierte Umsatzrealisierung wird gemäß IFRS als completed-contract-Methode bezeichnet. Ihr wird allerdings im Schrifttum wegen des durch sie verursachten un stetigen Ergebnisausweises eine Beeinträchtigung der Aussagefähigkeit und der Vergleichbarkeit der jeweiligen Perioden vorgeworfen (siehe auch Beispiel 1). Die Anwendung der Teilrealisierung (percentage-of-completion-Methode) wird jedoch wegen der für den Hersteller bis zur endgültigen Abnahme verbleibenden Risiken überwiegend abgelehnt.

Allgemeine Regelung nach geltendem IFRS-Recht:

In den geltenden IFRS Standards wird die Umsatzrealisierung allgemein in IAS 18 und für (langfristige) Fertigungsaufträge in IAS 11 geregelt.

Nach IAS 18.14 ist die Realisierung von Erlösen aus dem Verkauf von Gütern an folgende Bedingungen geknüpft:

- Übertragung der Verfügungsmacht an den Käufer und
- der Übergang der maßgeblichen Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum der verkauften Ware verbunden sind.

Nach dem ersten Kriterium ist die Verfügungsmacht entscheidend und nicht das rechtliche Eigentum. Bei einem Verkauf unter Eigentumsvorbehalt etwa reicht es aus, dass der Käufer über die Ware wie ein Eigentümer verfügen kann.

Maßgebliche Risiken und Chancen verbleiben beim Verkäufer, wenn ungewöhnliche Garantieverpflichtungen gewährt werden, die eigenen Erträge von der Weiterveräußerung des Käufers abhängig sind, wesentliche Nebenleistungen wie Aufstellung und Montage noch nicht erbracht sind oder der Käufer ein Rücktrittsrecht hat und dessen Ausübungen nicht verlässlich eingeschätzt werden können (IAS 18.16).

Im Ergebnis führen die dargestellten Bedingungen des IFRS bezüglich Übertragung und Übergang, zumindest bei einfachen Verkaufsgeschäften, zu gleichen Realisationszeitpunkten wie nach HGB.

Ein anderes Bild ergibt sich bei der Darstellung von Dienstleistungen nach den IFRS:

- Dienstleistungen, bei denen eine zeitraumbezogene Leistung geschuldet wird d.h. die Vergütung über ein Zeithonorar erfolgt (z.B. Lehrtätigkeiten), müssen die entsprechenden Umsätze zeitanteilig über die Laufzeit verteilt werden (IAS 18.25).
- Umsätze aus Dienstleistungen, bei denen ein bestimmter Erfolg geschuldet wird, müssen nach dem jeweiligen Leistungsfortschritt abgrenzt werden. Demnach ist die percentage-of-completion-Methode (PoC-Methode) grundsätzlich anzuwenden (IAS 18.20 / IAS 11). Folglich sind, unter der Voraussetzung, dass das Ergebnis des gesamten Fertigungsauftrages zuverlässig schätzbar ist, die erwarteten Erträge entsprechend dem Fertigungsgrad des Auftrages erfolgswirksam zum Abschlussstichtag zu erfassen (IAS 11.22). Der Fertigungsgrad wird i.d.R. mit der cost-to-cost-Methode ermittelt, wonach die am jeweiligen Stichtag angefallenen kumulierten Kosten ins Verhältnis zu den geschätzten Gesamtkosten gesetzt werden. Kann keine verlässliche Schätzung des Ergebnisses gemacht werden, kommt die sogenannte zero-profit-margin-Methode zur Anwendung, bei der die Umsatzerlöse nur in Höhe der angefallenen Kosten realisiert werden.

Insbesondere die Vorgehensweise nach der PoC-Methode steht den handelsrechtlichen Vorschriften entgegen. Die Abnahme der Leistung hat bei der internationalen Rechnungslegung nach IFRS eine untergeordnete Bedeutung, da bei diesen insbesondere die Informationsfunktion im Vordergrund stehen soll. Vor diesem Hintergrund besteht die Zielsetzung von IFRS-Abschlüssen darin, Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie Veränderungen in der Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens zu geben, die für den relevanten Adressatenkreis bei dessen wirtschaftlichen Entscheidungen nützlich ist. Dabei sollen stark schwankende Umsatz- und Ergebnisausweise über die einzelnen Perioden möglichst verhindert werden.

Anhand des nachfolgenden Beispiels eines langfristigen Fertigungsauftrages sollen die unterschiedlichen Realisationszeitpunkte der Umsatzerlöse nach HGB und IFRS nebst den jeweiligen Ergebnisunterschieden dargestellt werden:

Beispiel 1:

Der Maschinenhersteller M wurde von seinem Kunden K beauftragt eine Maschine für die Produktionsline des K nach dessen kundenspezifischen Vorgaben herzustellen.

Gesamtpreis:	TEUR	9.000
geplante Gesamtkosten:	TEUR	7.210
Fertigungsdauer:	Jahre	3

Berechnung des Fertigungsgrades:	Periode 1	Periode 2	Periode 3
	TEUR	TEUR	TEUR
Kosten der laufenden Periode	1.875	3.244	2.091
angefallene Kosten (kumuliert)	1.875	5.119	7.210
geplante restliche Kosten	5.335	2.091	0
Fertigungsgrad	26%	71%	100%

Umsatzrealisierung:

nach HGB	Periode 1	Periode 2	Periode 3	Gesamt
	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR
Umsatzerlöse	0	0	9.000	9.000
Bestandsveränderung	1.875	3.244	-5.119	0
Auftragskosten	1.875	3.244	2.091	7.210
Ergebnis	0	0	1.790	1.790

nach geltendem IFRS-Recht	Periode 1	Periode 2	Periode 3	Gesamt
	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR
Fertigungsgrad	26%	71%	100%	
Umsatzerlöse	2.340	4.049	2.610	9.000
Auftragskosten	1.875	3.244	2.091	7.210
Ergebnis	465	805	519	1.790

Voraussichtlich neue Regelung nach dem Standardentwurf ED/2011/6:

In Bezug auf die Umsatzrealisierung gemäß IFRS ist für das erste Halbjahr 2013 ein neuer Standard geplant, dessen genauer Anwendungszeitpunkt noch bekannt gegeben wird (Standardentwurf ED/2011/6).

Der neue Standard soll die bestehenden IAS 18 und IAS 11 ersetzen und wird sich ausschließlich mit der Umsatzrealisierung aus Kundenverträgen auseinandersetzen. Die Änderungen werden sich hauptsächlich mit komplexen Transaktionen (z.B. langfristige Fertigungsverträge) befassen, während einfache Verkaufsgeschäfte weitestgehend unberührt bleiben. Die Erfassung und Bewertung von Umsätzen sollen künftig in fünf Schritten erfolgen:

1. Identifizierung des Vertrages
2. Identifizierung der separaten Verpflichtungen der Leistung
3. Ermittlung des Preises
4. Aufteilung des Preises auf die separaten Leistungsverpflichtungen
5. Umsatzrealisierung bei Erfüllung einzelner Leistungsverpflichtungen

Nach dem Standardentwurf ED/2011/6 soll eine Umsatzrealisierung erst dann erfolgen, wenn die Verfügungsmacht d.h. die Kontrolle des verkauften Gutes oder der Dienstleistung auf den Käufer übergeht. Der Kontrollübergang einer Leistung kann zu einem bestimmten Zeitpunkt oder Zeitraum erfolgen.

Der Zeitpunkt des Kontrollübergangs ist nach denen im Standardentwurf enthaltenen Kriterien zu bestimmen. Demnach sind z.B. der physische Besitz, das rechtliche Eigentum und die Abnahme des Gutes oder Dienstleistung maßgebliche Indikatoren.

Beispiel 2:

Der Sachverhalt ist wie das oben genannte Beispiel 1 zum Fertigungsauftrag.

Erfüllung von Leistungsverpflichtungen zu einem Zeitpunkt:

M stellt die Maschine nach seiner üblichen Vorgehensweise her. Demnach erfolgt die Produktion in drei aufeinander folgenden Schritten Konstruktion (LV1), Bau (LV2) und Überführung (LV3). Die Abnahme von LV1 erfolgt in der Periode 1, LV2 in Periode 2 und LV3 in Periode 3. Diese dargestellten Leistungsverpflichtungen sind somit separierbar. Entsprechende Einzelveräußerungspreise (LV1 = TEUR 1.500/ LV2 = TEUR 6.500/LV3 = TEUR 1.000) können zuverlässig ermittelt werden.

Die Umsätze der einzelnen Leistungsverpflichtungen müssen in den jeweiligen Perioden der Übergabe der Verfügungsmacht realisiert werden. In der dritten Periode wird der gesamte Transaktionspreis abzüglich der bereits realisierten Einzelveräußerungspreise für LV1 und LV2 gebucht.

	Periode 1	Periode 2	Periode 3	Gesamt
	TEUR	TEUR	TEUR	TEUR
Umsatzerlöse	1.500	6.500	1.000	9.000
Auftragskosten	1.875	3.244	2.091	7.210
Ergebnis	-375	3.256	-1.091	1.790

Die bei Dienstleistungen und Fertigungsaufträgen bisher angewandte PoC-Methode ist nur noch dann anzuwenden, wenn der Kontrollübergang über einen bestimmten Zeitraum stattfindet. Ein zeitraumbezogener Kontrollübergang ist nach dem Standardentwurf dann gegeben, wenn mindestens eines der folgenden beiden Kriterien erfüllt wird:

- Die Leistung erstellt oder erweitert einen Vermögenswert, der unter der Kontrolle des Kunden steht (z.B. Bauleistungen auf dem Betriebsgelände des Kunden).
- Die Leistung schafft einen Vermögenswert, der nicht alternativ vom erschaffenden Unternehmen genutzt werden kann. Hier ist zu beachten, dass entweder
 - der Kunde während des Leistungserbringungsprozesses einen Nutzenzufluss hat (z.B. Beratungsdienstleistungen),
 - die Leistung bei Übertragung an Dritte nicht erneut erbracht werden muss (z.B. Transportdienstleistungen) oder
 - der Leistende einen Vergütungsanspruch hat (z.B. Beratungsdienstleistung mit Vergütungsanspruch bei vorzeitiger Vertragsauflösung).

Beispiel 3:

Der Sachverhalt ist wie das oben genannte Beispiel 1 zum Fertigungsauftrag.

Erfüllung von Leistungsverpflichtungen über einen Zeitraum:

M stellt für K eine speziell auf seine Bedürfnisse angepasste Maschine her. Wie in Beispiel 2 erfolgt die Produktion in drei Schritten, jedoch können diese auf Grund ihrer spezifischen Beschaffenheit nicht einzeln veräußert werden und sind dazu noch stark aufeinander abgestimmt.

Durch die gegebenen Umstände ist hier von einem kontinuierlichen Kontrollübergang auszugehen. Damit ist die Erfassung der Umsätze mittels der PoC-Methode zulässig.

Hinweis

Die konkrete Ausgestaltung der neuen IFRS-Standards und deren Auswirkung auf die Rechnungslegung nach IFRS bleibt abzuwarten. Die grundsätzlichen konzeptionellen Unterschiede der Rechnungslegung nach IFRS und derjenigen nach HGB dürften sich auch nach der geplanten Änderung der IFRS-Standards nicht wesentlich ändern.

Ansprechpartner sind Felix Rominger und WP/StB Andreas Herter, Baden-Baden
E-Mail felix.rominger@bansbach-gmbh.de / andreas.herter@bansbach-gmbh.de Telefon 07221-3503-26

11. AUS UNSEREM HAUS

IN-HOUSE-SEMINARE

Wir führen bei Ihnen auf Wunsch In-House-Seminare u. a. zu folgenden Rechnungsthemen durch:

- E-Bilanz
- BilMoG - Praxiserfahrungen
- Optimale Vorbereitung und Durchführung der Erstellung von Konzernabschlüssen

Die Seminare werden von erfahrenen Mitarbeitern durchgeführt und auf Ihre Bedürfnisse zugeschnitten. Bei Interesse wenden Sie sich bitte an Frau Susanne Seiler, Telefon 0711-1646-851.

Ihre Ansprechpartner

Bei Fragen zu einzelnen Artikeln helfen wir Ihnen gerne weiter. Bitte wenden Sie sich hierzu an die Ihnen bekannten Mitarbeiter unserer Gesellschaft oder auch gerne an den im Artikel genannten Ansprechpartner.

Auch bei Interesse an den genannten Quellen wenden Sie sich bitte an den im Artikel genannten Ansprechpartner. Auf Wunsch senden wir Ihnen die einzelnen Fundstellen gerne zu.

Für Anregungen zum Inhalt oder zur Darstellung unserer Mitteilungen steht Ihnen Herr WP/StB Johannes Hauser, Stuttgart, Telefon 0711-1646-854 zur Verfügung.

Fragen zum Versand beantworten Ihnen Frau Susanne Seiler, Stuttgart, Telefon 0711-1646-851 oder die Ihnen bekannten Mitarbeiter unserer Gesellschaft.

Hinweise

Unser Newsletter soll Mandanten und Geschäftspartner über Entwicklungen in der Rechnungslegung, der Wirtschaftsprüfung und allgemein unternehmensbezogene Fragen informieren. Bei der Themenauswahl berücksichtigen wir die Relevanz und Dringlichkeit für unsere Mandanten. Wir können daher keinen Anspruch auf Vollständigkeit erheben. Ebenso übernehmen wir keine Gewährleistung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der angegebenen, externen Links. Die fachlichen Aussagen sind zwangsläufig allgemeiner Art und lassen sich nicht unbesehen auf den konkreten Einzelfall übertragen.

Bansbach Schübel Brösztl & Partner GmbH

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

Gänsheidestraße 67–74
70184 Stuttgart
Telefon +49 (0) 711 1646-6
Telefax +49 (0) 711 1646-800
stuttgart@bansbach-gmbh.de

Pariser Ring 1
76532 Baden-Baden
Telefon +49 (0) 7221 3503-0
Telefax +49 (0) 7221 3503-10
baden-baden@bansbach-gmbh.de

Balinger Straße 36
72336 Balingen
Telefon +49 (0) 7433 982-0
Telefax +49 (0) 7433 982-129
balingen@bansbach-gmbh.de

Grunaer Weg 30
01277 Dresden
Telefon +49 (0) 351 86689-0
Telefax +49 (0) 351 86689-80
dresden@bansbach-gmbh.de

Heinrich-von-Stephan-Straße 25
79100 Freiburg
Telefon +49 (0) 761 15180-0
Telefax +49 (0) 761 15180-80
freiburg@bansbach-gmbh.de

Leutragraben 2–4
07743 Jena
Telefon +49 (0) 3641 8863-0
Telefax +49 (0) 3641 8863-20
jena@bansbach-gmbh.de

Burgplatz 2
04109 Leipzig
Telefon +49 (0) 341 71159-0
Telefax +49 (0) 341 71159-90
leipzig@bansbach-gmbh.de