

Arbeitskreis „Externe Unternehmensrechnung“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e. V., Köln

International Financial Reporting Standards im Einzel- und Konzernabschluss unter der Prämisse eines Einheitsabschlusses für unter Anderem steuerliche Zwecke

– Empfehlungen des Arbeitskreises –

I. Einleitung

Der Arbeitskreis „Externe Unternehmensrechnung“ hatte am 19. 9. 2000 auf dem Betriebswirtschaftler-Tag in Berlin zehn Thesen zur Zukunft der Rechnungslegung formuliert¹. Um die vielfältigen bis 2005 anstehenden Regulierungsfragen einer breiten Diskussion zuzuführen, hatte der Arbeitskreis hier zum Teil bewusst provokante Aussagen zu den International Financial Reporting Standards (IFRS)² im Einzel- und Konzernabschluss sowie zur sachadäquaten Abbildung nationaler Besonderheiten getroffen. Diese Aussagen werden nun unter Berücksichtigung der weiteren Entwicklung³ modifiziert und konkretisiert. Im Einzelnen nimmt der Arbeitskreis dazu Stellung, wie die Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernabschlusses nach IFRS ab 2005 geregelt werden sollte, ob Einzelabschlüsse nach IFRS zulässig sein sollten und wie insbesondere steuerlichen Zwecken, der Ermittlung einer Ausschüttungsbemessungsgrundlage, dem Feststellen einer Überschuldung mit den entsprechenden insolvenzrechtlichen Konsequenzen und auch der Information des Kaufmanns Genüge getan werden könnte. Die langfristige Zielsetzung sollte sein, dass alle Unternehmen mit wirtschaftlicher Bedeutung einen Jahresabschluss nach IFRS erstellen. Das erscheint aber kurzfristig nicht realisierbar. Daher empfiehlt der Arbeitskreis, das Ziel in mehreren Schritten zu erreichen. Im ersten Schritt sollten bis spätestens 2007 alle kapitalmarktorientierten Unternehmen i.S. von § 2 WpHG und alle Konzerne sowie Unternehmen von wirtschaftlicher Bedeutung verpflichtet werden, nach IFRS Rechnung zu legen. Im Übrigen sollten für den Einzelabschluss zunächst die Regelungen des HGB mit einigen Modifikationen weiter gelten.

II. IFRS im Konzernabschluss

Der Arbeitskreis spricht sich dafür aus, dass alle konzernrechnungslegungspflichtigen Mutterunternehmen in ihrem offenkundigspflichtigen Konzernabschluss die IFRS anwenden sollen. Mutterunternehmen von nicht-kapitalmarktorientierten Konzernen sollen für Geschäftsjahre, die vor dem 1. 1. 2007 beginnen, von dieser Pflicht befreit werden. Sie sollten bis zu diesem Zeitpunkt die uneingeschränkte Wahl zwischen HGB und IFRS haben. Der Arbeitskreis hält es für erforderlich, dass vom International Accounting Standards Board (IASB) größenabhängige Erleichterungen bei der Offenlegung von Detailinformationen gewährt werden.

III. IFRS im Einzelabschluss

Der Einzelabschluss nach IFRS dient nur Informationszwecken und soll nicht Grundlage für steuerliche Zwecke, Gewinnausschüttungen oder das Feststellen einer Überschuldung sein (Abschn. IV.). Unter Rücksichtnahme auf kleinere und mittelgroße Unternehmen sowie auf in einen IFRS-Konzernabschluss einbezogene Unternehmen formuliert der Arbeitskreis entspre-

chende Vorschläge für Befreiungsvorschriften, davon ausgehend, dass ausnahmslos alle Unternehmen einen sog. Einheitsabschluss gem. den unter Abschn. IV. ausgeführten Regeln erstellen.

1. Kapitalmarktorientierte Unternehmen und Unternehmen von wirtschaftlicher Bedeutung

Alle kapitalmarktorientierten Unternehmen und Unternehmen von wirtschaftlicher Bedeutung, die selbst keinen Konzernabschluss aufstellen müssen, sollen verpflichtet werden, ab 2005 einen Einzelabschluss nach IFRS zu erstellen und offen zu legen. Nach Ansicht des Arbeitskreises sollten auch für deren Einzelabschlüsse, die publiziert werden, grundsätzlich die IFRS gelten. Der Vorteil des auch nach IFRS gestalteten Einzelabschlusses liegt neben der zwischenbetrieblichen Vergleichbarkeit in der Parallelität zum Konzernabschluss.

2. In einen Konzernabschluss einbezogene Unternehmen

Unternehmen, die als Tochterunternehmen in einen konsolidierten IFRS-Abschluss einbezogen werden, sollten von der Veröffentlichung eines IFRS-Einzelabschlusses befreit sein. Ausgenommen von dieser Befreiung sind Tochterunternehmen, die selbst kapitalmarktorientiert sind, ohne einen eigenen Teilkonzernabschluss zu erstellen. Es sollte zudem eine Minderheitenschutznorm eingeführt werden, die – ähnlich § 291 Abs. 3 HGB – Anteilseignern des jeweiligen Tochterunternehmens mit einer Anteilsquote von insgesamt mindestens 5% das Recht gibt, von der Gesellschaft, an der sie beteiligt sind, die Erstellung

Prof. Dr. Dr. h. c. Jörg Baetge, Universität Münster; Prof. Dr. Dr. h. c. Wolfgang Ballwieser, Universität München; Prof. Dr. Dr. h. c. mult. Walther Busse von Colbe, Universität Bochum; Prof. Dr. Dres. h. c. Adolf G. Coenenberg, Universität Augsburg; Josef Dinger, Fresenius Medical Care AG; Michael Grimm, Friedrich Grohe AG & Co. KG; Prof. Dr. Axel Haller, Universität Linz; Dr. Christoph Hütten, SAP AG; Jürgen Johnen, Deutsche Telekom AG; Robert Köthner, DaimlerChrysler AG; Friedhelm Lotz, Volkswagen AG; Peter Mißler, Deutsche Post World Net; Jochen Pape, PwC Deutsche Revision AG; Prof. Dr. Bernhard Pellens, Universität Bochum; Fred Riedel, RWE AG; Harald Sachs, METRO AG; Dr. Matthias Schmidt, Henkel KGaA; Prof. Dr. Wienand Schrupf, KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft AG; Jürgen Schwitters, Schering AG; Dr. Heinz-Jürgen Telkamp, RWE AG; Peter Urban, ThyssenKrupp Steel AG; Bernd Vogt, Siemens AG; Heike Westkamp, ThyssenKrupp AG; Michael C. Wilhelm, E.ON AG; Prof. Dr. Dr. h. c. Klaus v. Wysocki, Berlin.

1... DB 2001 S. 160.

2... Die IFRS enthalten auch die International Accounting Standards (IAS).

3... Pressemitteilung des BMJ und des BMF: www.bmj.bund.de/ger/service/pressemitteilungen/10000668/inhalt.html.

Bereich	Einheitsbilanz
Ansatz	
Definition Vermögensgegenstand und Wirtschaftsgut	<i>Aktiva</i> Vermögensgegenstände, derivative Firmenwerte und Rechnungsabgrenzungsposten
Bilanzierungshilfen	<ul style="list-style-type: none"> ● Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwand: Verbot ● Aktive latente Steuern: Verbot
Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens	<ul style="list-style-type: none"> ● Selbst erstellt: Aktivierungsverbot (Diese Auffassung ist konträr zu der des Arbeitskreises Immaterielle Werte, der sich (wie das DRSC) für eine Aufhebung von § 248 Abs. 2 HGB ausspricht.) (s. Abschn. IV.) ● Entgeltlich: Aktivierungspflicht
Forschungs- und Entwicklungskosten	<ul style="list-style-type: none"> ● Forschung: Aktivierungsverbot ● Entwicklung: Aktivierungsverbot, soweit nicht nach allgemeinen Regeln Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Diese Auffassung ist konträr zu der des Arbeitskreises Immaterielle Werte, der sich (wie das DRSC) für eine Aufhebung von § 248 Abs. 2 HGB ausspricht.) (s. Abschn. IV.)
Firmenwert	<ul style="list-style-type: none"> ● Originär: Verbot ● Derivativ: Pflicht
Rückstellung	<ul style="list-style-type: none"> ● Aufwandsrückstellung: Verbot ● Verbindlichkeitsrückstellung: Pflicht ● Drohverlustrückstellung: Pflicht
Bewertung	
Allgemeine Bewertung von Aktiva	<ul style="list-style-type: none"> ● Anschaffungs- oder Herstellungskosten; Anschaffungs-/Herstellungskosten Pflicht (s. nachstehende Definition) ● Finanzierungskosten: Grundsätzlich Verbot bei Anschaffungskosten - Verbot bei Herstellungskosten, aber Pflicht bei individueller Projektfinanzierung
Anschaffungskosten	Anschaffungspreis + Nebenkosten (Einzelkosten) + Nachträgliche Anschaffungskosten - Preisminderungen
Herstellungskosten	<ul style="list-style-type: none"> ● Pflicht: Einzelkosten und zuzurechnende Gemeinkosten (fertigungsbezogene Vollkosten) ● Verbot: Vertriebskosten, nicht pagatorische kalkulatorische Kosten, Leerkosten, sachzielfremde Kosten (z. B. Parteispenden, Abschreibungen auf Finanzanlagen im Produktionsbetrieb), periodenfremde Kosten (z. B. Nachholungen von Pensionsrückstellungen, Brandschäden, Abschreibungen auf Forderungen aus Bonitätsgründen), außergewöhnliche Abschreibungen nach § 253 Abs. 4 HGB, außergewöhnliche i. S. von sehr selten vorkommende und nicht wieder zu erwartende Kosten
Sachanlagen	<ul style="list-style-type: none"> ● Zugangsbewertung: Anschaffungskosten, Herstellungskosten ● Planmäßige Abschreibung über die wirtschaftliche Nutzungsdauer ● Außerplanmäßige Abschreibung - dauernde Wertminderung: Pflicht - nicht dauernd: Verbot ● Zuschreibungspflicht (maximal: fortgeführte Anschaffungs-/Herstellungskosten)
Finanzanlagen - Beteiligungen - Ausleihungen - Wertpapiere des Anlagevermögens	<ul style="list-style-type: none"> ● Beteiligungen - Anschaffungskosten - außerplanmäßige Abschreibung bei <ul style="list-style-type: none"> - dauernder Wertminderung = Pflicht - nicht dauernder Wertminderung = Verbot - Zuschreibungspflicht ● Ausleihungen - Anschaffungskosten, Barwert bei niedrigerer Verzinsung als Marktwert - außerplanmäßige Abschreibung nur bei individuellem Ausfallrisiko - Zuschreibungspflicht ● Wertpapiere - Obergrenze Anschaffungskosten - außerplanmäßige Abschreibung bei <ul style="list-style-type: none"> - dauernder Wertminderung = Pflicht - nicht dauernder Wertminderung = Verbot - Zuschreibungspflicht
Immaterielle Vermögensgegenstände	<ul style="list-style-type: none"> ● wie Sachanlagen

Bereich	Einheitsbilanz
Derivativer Firmenwert	<ul style="list-style-type: none"> ● Obergrenze: Unterschiedsbetrag (Kaufpreis – Zeitwert des erworbenen Nettovermögens) ● Abschreibung: Nutzungsdauer ● Außerplanmäßige Abschreibung bei dauernder Wertminderung ● Zuschreibungsverbot (Gefahr der Vermengung von derivativem und originärem Goodwill)
Vorratsbewertung	<ul style="list-style-type: none"> ● Anschaffungs- oder Herstellungskosten ● Niedrigerer Zeitwert auch bei nur vorübergehender Wertminderung (Strenges Niederstwertprinzip) ● Bewertungsvereinfachungsverfahren <ul style="list-style-type: none"> – Durchschnittsverfahren – Lifo-Verfahren (last in first out) – Fifo-Verfahren (first in first out) ● Nicht zulässig: künftig niedrigerer Wert ● Wertaufholungsgebot
Wertpapiere des Umlaufvermögens	<ul style="list-style-type: none"> ● Obergrenze Anschaffungskosten ● Außerplanmäßige Abschreibung auf Börsen- oder Marktwert (beizulegender Wert) (Pflicht) ● Wertaufholungsgebot
Langfristige Auftragsfertigung	<ul style="list-style-type: none"> ● Grundsatz: completed-contract method ● Teilgewinnrealisierung nur bei endgültiger Teilabrechnung
Forderungen	<ul style="list-style-type: none"> ● Obergrenze: Anschaffungskosten (Nennbetrag) ● Außerplanmäßige Abschreibung bei Ausfallrisiko (individuelle oder pauschalierte Einzelwertberichtigung) ● Abzinsung langfristiger Forderungen, soweit unverzinslich bzw. unterverzinslich im Vergleich zum Marktzins ● Wertaufholungsgebot
Allgemeine Bewertung von Verbindlichkeiten	<ul style="list-style-type: none"> ● Erfüllungsbetrag ● Abzinsung langfristiger Verbindlichkeiten nur bei Zinsanteil
Disagio	<ul style="list-style-type: none"> ● Aktivierungs- / Passivierungspflicht als Rechnungsabgrenzungsposten
Allgemeine Bewertung von Rückstellungen	<ul style="list-style-type: none"> ● Erwarteter Erfüllungsbetrag einschließlich erwarteter Inflationseffekten ● Abzinsung langfristiger Rückstellungen, soweit Zinsanteil enthalten ● Rationelle Zuführung bei Altlasten und Reaktivierungsrückstellungen sowie ähnlichen Rückstellungen
Pensionsrückstellungen	<ul style="list-style-type: none"> ● Projected Benefit Obligation, bei Übergang vom Teilwert auf den Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung Wahlrecht für einen rationellen Aufbau über einen mittelfristigen bis längerfristigen Zeitraum (> 3 Jahre)

Tab. 1: Übersicht ausgewählter Ansatz- und Bewertungsvorschriften für eine „Einheitsbilanz“

eines IFRS-Einzelabschlusses zu verlangen. Wird diese Forderung gestellt, muss das betroffene Unternehmen diesen Abschluss aufstellen, prüfen lassen und offen legen. Für den Fall, dass ein Unternehmen einer solchen Forderung nicht nachkommt, sollten Sanktionen entsprechend § 335 Nr. 1 HGB (unterlassene Abschlusserstellung) vorgesehen werden. Gläubiger sollten nicht per Gesetz berechtigt sein, die Erstellung eines IFRS-Einzelabschlusses zu fordern. Ihnen bleibt die Durchsetzung auf einzelvertraglicher Ebene.

3. Befreiungsvorschriften für bestimmte Unternehmen

Unternehmen ohne eine besondere wirtschaftliche Bedeutung sollten keinen IFRS-Einzelabschluss aufstellen müssen. Die Abgrenzung der Unternehmen, die zu befreien sind, sollte rechtsformunabhängig sein. Da die wirtschaftliche Bedeutung nicht direkt messbar ist, sollte sich die Abgrenzung der zu befreienden Unternehmen hilfsweise an der Unternehmensgröße ausrichten. Als Größenkriterien bieten sich die aus § 267 HGB bekannten Größenkriterien „Bilanzsumme“, „Umsatzerlöse“ und „Arbeitnehmerzahl“ an. Sie sind zwar anderen Kriterien (wie z. B. der Wertschöpfung) konzeptionell nicht unbedingt überlegen, genießen jedoch den Vorteil, auf Basis

des für steuerliche Zwecke, Gewinnausschüttungen und das Feststellen einer Überschuldung erstellten Einheitsabschlusses (Abschn. IV.) direkt ermittelbar zu sein. Folglich erfordert eine Größenmessung mittels dieser Kriterien keine Erstellung eines Probeabschlusses, sondern kann auf der Datenbasis erfolgen, die bereits für andere Zwecke zu erstellen ist. Darüber hinaus finden diese drei Kriterien in der Normierung der Rechnungslegung europaweit Anwendung.

IV. Einheitsabschluss

Für steuerliche Zwecke, Gewinnausschüttungen und das Feststellen einer Überschuldung mit den entsprechenden insolvenzrechtlichen Konsequenzen empfiehlt der Arbeitskreis, alle Unternehmen ausnahmslos, d. h. auch unabhängig davon, ob sie einen Einzelabschluss nach IFRS erstellen, zu verpflichten, einen „Einheitsabschluss“ (Einzelabschluss) aufzustellen. Alle bisher nach HGB offenlegungspflichtigen Unternehmen müssen den Einheitsabschluss offen legen. Die Erstellung eines solchen Einheitsabschlusses, der die Aufgabe der (umgekehrten) Maßgeblichkeit impliziert, entspricht im Grundsatz dem von *Herzig/Bär* in „Die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung im Licht des europäischen Bilanzrechts“ beschriebenen Trennungs- oder Abkopplungsmodell, dem die Idee eines funktionspezifisch diffe-

renzierten Rechnungslegungssystem zugrunde liegt⁴. Die Regeln, denen dieser Einheitsabschluss zu folgen hat, sind aus Sicht des Arbeitskreises gemeinsam vom Finanz-, Justiz- und Wirtschaftsministerium fest zu legen, wobei entweder das HGB durch die Übernahme von steuerlichen Regeln oder vice versa das EStG durch die Berücksichtigung handelsrechtlicher Grundsätze zu ändern ist oder ein Sondergesetz beschlossen werden muss. Der Vorteil dieses Modells ist unter anderem, dass die Rechtstradition, die sich über Jahrzehnte bewährt hat, gewahrt bleibt. Der Einheitsabschluss gilt damit sowohl für handels- und gesellschaftsrechtliche als auch für steuerrechtliche Zwecke. Da die Regeln des HGB als Ausfluss des Gläubigerschutzes zur Feststellung des ausschüttungsfähigen Gewinns dienen, ist davon auszugehen, dass über die im HGB kodifizierten Grundsätze das ausschüttungsfähige Ergebnis ermittelt wird. Daher ist der Einheitsabschluss offen zu legen. Sollte der Steuergesetzgeber sachgerechte Abzüge für die steuerliche Gewinnermittlung nicht akzeptieren, müsste, basierend auf dem Einheitsabschluss, eine Überleitungsrechnung zur Steuererklärung entwickelt werden. Dies würde allerdings zu einem dreigliedrigen Rechnungslegungssystem im Einzelabschluss (IFRS als generelles Rechnungslegungssystem – s. Abschn. III. –, Einheitsabschluss und allein steuerlich bedingte Überleitungsrechnung) führen, was vermieden werden sollte. Im Folgenden findet sich eine Übersicht über die vom Arbeitskreis konzipierten wesentlichen Bilanzierungsregeln, denen die Erstellung des Einheitsabschlusses folgen sollte. Auf momentan bestehende Bilanzierungswahlrechte wird weitestgehend verzichtet, um Handels- und Steuerbilanz anzugleichen. Dabei sind, insbesondere neben der Eignung der Regeln für die Zwecke der Besteuerung, der Einzelbewertungsgrundsatz, das Stichtagsprinzip sowie Vereinfachungsregeln des HGB berücksichtigt.

Bei der Ableitung der tabellarisch zusammengefassten Bilanzierungs- und Bewertungsregeln steht die Zwecksetzung des Einheitsabschlusses, nämlich die Zahlungsbemessungsfunktion im Vordergrund. Deshalb gilt als maßgebendes Kriterium für Bilanzierung und Bewertung insbesondere die Objektivierung. Dies zwingt für den Einheitsabschluss zum Teil zu gegenüber dem auf entscheidungsrelevante Information gerichteten IFRS-Abschluss zu abweichenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden. Deshalb wird z. B. entgegen der Auffassung des Arbeitskreises Immaterielle Werte und des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committees (DRSC) am Verbot der

Aktivierung originärer immaterieller Vermögenswerte festgehalten. Ferner soll, soweit wie möglich, an bestehende handelsrechtliche Grundsätze der Bilanzierung angeknüpft werden. Deshalb soll das Realisationsprinzip in seiner handelsrechtlichen Ausprägung beibehalten werden.

Tab. 1 auf S. 1586 bis 1587 enthält eine Übersicht ausgewählter Ansatz- und Bewertungsvorschriften für eine „Einheitsbilanz“.

V. Zusammenfassung

Der Arbeitskreis spricht sich dafür aus, dass alle konzernrechnungslegungspflichtigen Mutterunternehmen in ihrem Konzernabschluss die IFRS anzuwenden haben. Mutterunternehmen von nicht-kapitalmarktorientierten Konzernen sollen für Geschäftsjahre, die vor dem 1. 1. 2007 beginnen, von dieser Pflicht befreit werden. Alle kapitalmarktorientierten Unternehmen, die keinen Konzernabschluss aufstellen müssen, sollen verpflichtet werden, ab 2005 einen IFRS-Einzelabschluss zu erstellen und offen zu legen. Nach Ansicht des Arbeitskreises sollten auch für Einzelabschlüsse grundsätzlich die IFRS gelten. Unter Rücksichtnahme auf Unternehmen ohne eine besondere wirtschaftliche Bedeutung, die durch die Unternehmensgröße repräsentiert wird, sowie auf in einen Konzernabschluss einbezogene Unternehmen, spricht sich der Arbeitskreis „Externe Unternehmensrechnung“ dafür aus, für diese neben dem „Einheitsabschluss“ keinen Einzelabschluss auf Basis der IFRS zu fordern. Für steuerliche Zwecke, Gewinnausschüttungen oder das Feststellen einer Überschuldung mit den entsprechenden insolvenzrechtlichen Konsequenzen empfiehlt der Arbeitskreis „Externe Unternehmensrechnung“, alle Unternehmen ausnahmslos, d. h. auch unabhängig davon, ob sie einen Einzelabschluss nach IFRS erstellen, zu verpflichten, einen „Einheitsabschluss“ aufzustellen. Wesentliche Regeln, denen dieser Einheitsabschluss folgen sollte, sind in der Übersicht (Tab. 1) konkretisiert. Aus der abschließenden Tab. 2 wird ersichtlich, welche Unternehmen zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nach IFRS oder eines IFRS-Einzelabschlusses sowie eines Einheitsabschlusses verpflichtet werden sollen.

Alle anderen Unternehmen sind vorerst von der Erstellung und Offenlegung eines IFRS-Abschlusses befreit, sind aber verpflichtet, einen Einheitsabschluss zu erstellen und ggf. offen zu legen.

4... DB 2003 S. 1.

(Nicht)konzernrechnungslegungspflichtige Unternehmen	Kapitalmarkt-orientierung	wirtschaftliche Bedeutung und Konzernzugehörigkeit	IFRS Konzernabschluss		IFRS Einzelabschluss		Einheitsabschluss	
			Aufstellung	Offenlegung	Aufstellung	Offenlegung	Aufstellung	Offenlegung
Konzernrechnungslegungspflichtiges Mutterunternehmen	Kapitalmarktorientiert		Pflicht	Pflicht	Keine Pflicht	Keine Pflicht	Pflicht	Wenn nach HGB Offenlegungspflicht: Pflicht
	Nichtkapitalmarktorientiert		Wahlrecht bis 2007, danach Pflicht	Wahlrecht bis 2007, danach Pflicht	Keine Pflicht	Keine Pflicht	Pflicht	Wenn nach HGB Offenlegungspflicht: Pflicht
Nichtkonzernrechnungslegungspflichtiges Unternehmen	Kapitalmarktorientiert		–	–	Pflicht	Pflicht	Pflicht	Wenn nach HGB Offenlegungspflicht: Pflicht
	Nichtkapitalmarktorientiert	Hohe wirtschaftliche Bedeutung und nicht in einen Konzernabschluss einbezogen	–	–	Pflicht ab 2007	Pflicht ab 2007	Pflicht	Wenn nach HGB Offenlegungspflicht: Pflicht

Tab. 2: Rechnungslegungspflichtige Unternehmen