des Steuervergünstigungsabbaugesetzes zu rechnen ist, ergibt sich im IAS-Anhang zum Jahresabschluss 2002 bei Kapital- und Personengesellschaften eine Angabepflicht hinsichtlich der Art des – im IAS-Jahresabschluss 2002 nicht zu berücksichtigenden – Ereignisses nach dem Bilanzstichtag und dessen finanzieller Auswirkungen. Hierzu zählen die Effekte auf die aktiven latenten Steuern sowie den latenten Ertragsteueraufwand infolge der eingeschränkten Abzugsfähigkeit der steuerlichen Verluste, die Angabe der steuerlichen Verluste, für welche wegen einer zu geringen Realisierungswahrscheinlichkeit nunmehr keine aktiven latenten Steuern angesetzt werden. Für Kapitalgesellschaften ist darüber hinaus das wahrscheinlich innerhalb des fünfzehnjährigen Nutzungszeitraums zu realisierende Körperschaftsteuerguthaben nach IAS 12.82 A im IAS-Anhang offen zu legen.

4. Temporäre Differenzen zwischen IAS-Bilanz und deutscher Steuerbilanz entstehen ab 2003 zwingend auf Grund des geplanten Verbots der Abzugsfähigkeit von Jubiläumsrückstellungen im deutschen Steuerrecht.
5. Durch die geplanten zeitlichen und sachlichen Beschränkungen beim Verlustvortrag ab 2003 empfiehlt sich zur Feststellung des ökonomischen Nutzens des Verlustvortrags eine steuerliche Ergebnisplanung über den Zeitraum der Unternehmensplanung vorzunehmen. Hierbei müssen explizit die Auswirkungen voraussichtlicher Umstrukturierungen einbezogen werden. Bei Umsetzung der dargestellten Beschränkungen können sich in 2003 aufwandswirksame Effekte durch Anpassung der aktiven latenten Steuern aus Verlustvorträgen ergeben, die vor dem Hintergrund bislang geringerer Restriktionen bei der Nutzung steuerlicher Verluste abgegrenzt wurden. Korrespondierend steigt dann der unter IAS 12.81 e anzugebende Betrag für die nicht aktivierten steuerlichen Verluste. Zusätzlich ist das Verfallsdatum der steuerlichen Verlustvorträge im IAS-Anhang angabepflichtig.
6. Bei Verringerung des Anteils der Gewinnausschüttungen, die nach § 37 Abs. 2 KStG das Körperschaftsteuerguthaben mindern, sowie der Begrenzung der Erstattung des Körperschaftsteuerguthabens auf die Hälfte der festgesetzten Körperschaftsteuer ist für Kapitalgesellschaften auf der Grundlage einer steuerlichen Ergebnisplanung und Ausschüttungsplanung das wahrscheinlich zu realisierende Körperschaftsteuerguthaben (IAS 12.82 A) zu bestimmen.

Bildung von Rückstellungen für Umstellungskosten auf IAS/IFRS

von Dr. Andreas Cebul, Thomas Amann und Prof. Dr. Peter Leibfried, FAS AG, Stuttgart

Die EU-Verordnung vom vergangenen Sommer, welche Unternehmen, die einen organisierten Kapitalmarkt in Anspruch nehmen, dazu verpflichtet, ihre Rechungslegung ab 2005 (mit Ausnahmen ab 2007) auf IAS/IFRS umzustellen, stellt eine Vielzahl von Unternehmen vor einen komplexen und kostspieligen Umstellungsprozess.

In Deutschland trat zum 1. 1. 2003 bei der Deutschen Börse eine Neustrukturierung in Kraft, durch welche das neue Prime-Standard-Segment geschaffen wurde. Dieses Segment enthält vor allem Aktien von Unternehmen, die sich auch gegenüber internationalen Investoren positionieren wollen. Diese müssen über die im General Standard bestehenden Verpflichtungen hinaus zusätzliche Transparenzanforderungen erfüllen: Quartalsberichterstattung, Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards (IAS/IFRS oder US-GAAP), Veröffentlichung eines Unternehmenskalenders mit den wichtigsten Terminen, Durchführung mindestens einer Analystenkonferenz pro Jahr und Adhoc-Mitteilungen sowie laufende Berichterstattung in englischer Sprache.

Am 27. 1. 2003 waren 360 Unternehmen im Prime Standard[1] gelistet, von denen der Großteil die zusätzlichen Auflagen bezüglich internationaler Rechnungslegung erfüllt. Ausnahmen bestehen für Gesellschaften, die bereits am 1. 1. 2003 an der Frankfurter Wertpapierbörse notiert waren. Diese haben eine Übergangsfrist bis 1. 1. 2005 – dem In-Kraft-Treten der EU-Richtlinie.[2] Demgegenüber stehen 509 Unternehmen im General Standard[3], in dem nach den Vorschriften des HGB bilanzierende Unternehmen notieren. Dies sind ca. 59 Prozent der börsennotierten Unternehmen. Diese werden i. S. der EU-Verordnung ab 2005 nach IAS/IFRS bilanzieren müssen. Doch auch Unternehmen, die sich ausschließlich durch Fremdkapital über den Kapitalmarkt finanzieren, wird diese Verpflichtung treffen (siehe im Detail II. Verpflichtung zur Umstellung auf IAS/IFRS).

Der Umstellungsprozess, den diese Unternehmen vor sich haben, ist sehr aufwändig und zieht sich im Regelfall bis zum erfolgreichen Abschluss über mehrere Berichtsperioden hin.[4] Dieser Artikel beschäftigt sich speziell mit den zu erwartenden Kosten und deren bilanzieller Behandlung.

1. Verpflichtung zur Umstellung auf IAS/IFRS

Durch die Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. 7. 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards sind Gesellschaften, deren Wertpapiere in einem beliebigen Mitgliedstaat zum Handel in einem geregelten Markt zugelassen sind, für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. 1. 2005 beginnen, dazu verpflichtet, ihre konsolidierten Abschlüsse nach internationalen Rechnungslegungsstandards aufzustellen. Unter den Begriff internationaler Rechnungslegungsstandards fallen alle IAS/IFRS, SIC/IFRIC-Interpretationen sowie spätere Änderungen dieser Standards und damit verbundene Auslegungen sowie künftige Standards und damit verbundene Auslegungen, die vom International Accounting Standards Board (IASB) herausgegeben oder angenommen wurden. Den Mitgliedstaaten wird ein Wahlrecht eingeräumt, IAS/IFRS auch verpflichtend für Einzelabschlüsse kapitalmarktorientierter sowie Einzel- und Konzernabschlüsse nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen einzuführen. Ein weiteres Wahlrecht der Mitgliedstaaten besteht bei der Umstellungsfrist für Gesellschaften, von denen lediglich Schuldtitel zum Handel in einem geregelten Markt eines Mitgliedstaats zugelassen sind oder deren Wertpapiere zum öffentlichen Handel in einem Nichtmitgliedstaat zugelassen sind und die zu diesem Zweck seit einem Geschäftsjahr, das vor der Veröffentlichung der Verordnung im Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften begann (19. 7. 2002), international anerkannte Standards (z. B. US-GAAP) anwenden. Für diese ist eine verpflichtende Anwendung von IAS/IFRS erst ab 1. 1. 2007 vorgesehen. Dabei handelt es sich jedoch um ein Mitgliedstaatenwahlrecht, das von den einzelnen Nationalstaaten unterschiedlich ausgeübt werden kann.

Wie aus dem Wahlrecht für die Umstellungsfrist explizit her-

1 Vgl. Stand vom 27. 1. 2003 lt. Homepage der Deutschen Börse, http://deutsche-boerse.com/.
2 Vgl. Börsenordnung für die Frankfurter Wertpapierbörse, Stand 1. 1. 2003, §§ 62 und 95.
3 Vgl. Stand vom 27. 1. 2003 lt. Homepage der Deutschen Börse, http://deutsche-boerse.com/.
4 Vgl. Auer, Die Umstellung der Rechnungslegung auf IAS/US-GAAP, Erfahrungsberichte, 2. Aufl., 2001.

vorgeht, wird die Umstellung auf IAS/IFRS auch all jene Unternehmen treffen, die sich über den Kapitalmarkt finanzieren, ohne jedoch mit Aktien gelistet zu sein. Dieser Umstand dürfte auf eine nicht unerhebliche Anzahl kleiner und mittlerer Bankinstitute zutreffen.

Die genannten Deadlines zur Umstellung auf IAS/IFRS sind für Unternehmen de facto aber ein Jahr davor. Auf Grund der geplanten Bestimmungen in ED 1, First Time Application of IFRS, sind in Quartals- und Jahresabschlüssen Vorjahresvergleichszahlen anzugeben, welche mindestens ein Jahr zurückreichen müssen.[5] Dass diese ebenfalls den Bestimmungen der IAS/IFRS genügen müssen, darf der Vollständigkeit halber angeführt werden.

Die Erstellung von Konzernabschlüssen bedingt, dass auch die konsolidierten Tochtergesellschaften einen Abschluss nach internationalen Standards, und natürlich auch unter Berücksichtigung der jeweiligen konzerninternen Vorschriften zur Umsetzung, zu erstellen haben.[6]

2. Kosten der IAS/IFRS-Umstellung

Die Kosten der Umstellung setzen sich aus internen und externen Kosten zusammen.[7] Die auftretenden Kosten sind für alle Unternehmen im Wesentlichen dieselben, jedoch ist deren Höhe von der Größe und dem Organisationsgrad sowie der Anzahl der Kultur- und Sprachkreise, in denen es präsent ist, abhängig. Im Folgenden wird auf die wesentlichsten internen und externen Kosten eingegangen, wobei Bereiche von besonderer Bedeutung getrennt betrachtet werden.

2.1 Interne Kosten

Ein zentraler Punkt jeder Umstellung ist die Planung des organisatorischen Ablaufs und dessen Umsetzung. Die Qualität dieses Planungsprozesses ist ein entscheidendes Kriterium im gesamten Projekt. Zu berücksichtigende Tätigkeiten umfassen

- die Anpassung des bisherigen organisatorischen Ablaufs (involvierte Bereiche und zuständige Personen),
- Planung der Flexibilität und Offenheit des implementierten Systems (sowohl organisatorisch als auch IT-seitig),
- die Festlegung von Konzernrichtlinien (zu verwendende Sprachen, Rechnungslegungsvorschriften und deren konzernspezifische Implementierung, Verfügbarkeit der Richtlinien [Papierform oder elektronisches Format]).

All diese Tätigkeiten verlangen naturgemäß Personalressourcen. Einerseits entstehen Kosten durch Mitarbeiter, die für den Umstellungsprozess abgestellt wurden, andererseits entstehen Kosten für die Schulung der Mitarbeiter. Interne Personalkosten beziehen sich hierbei auf die Aufwendungen für die Geschäftsleitung und die involvierten Abteilungen. Es muss hier das Wissen über die bilanzielle Behandlung sowie die Interpretation der daraus resultierenden Größen vermittelt werden.

Abschlüsse nach internationalen Rechnungslegungsvorschriften erfordern eine Fülle von Informationen, die bei den meisten Unternehmen nicht ohne Zusatzkosten zu beschaffen sein werden, wobei einige auch die Hilfe externer Berater erforderlich machen.[8] Auf Grund der verpflichtenden Angabe von Informationen zu Vorperioden, kann es bei einer nicht vorhandenen Datenbasis durchaus zu Verzögerungen bei der Einführung eines Abschlusses nach IAS/IFRS kommen.

2.2 Externe Kosten

Die externen Kosten umfassen im Wesentlichen die Ausgaben für Wirtschaftsprüfer und Unternehmensberater.

Auf Grund der Stellung des Wirtschaftsprüfers und seines Wissens über das Unternehmen ist dieser zweifellos eine sehr gute Auskunftsquelle. Bei der Implementierung internationaler Rechnungslegungsvorschriften darf dieser jedoch nicht die Funktion eines Beraters einnehmen, da eine Prüfung des selbst implementierten Sachverhalts keinesfalls zielführend ist. Dies kommt insbesondere durch die aktuellen Entwicklungen im Bereich der Unabhängigkeit und Unbefangenheit in Deutschland zum Ausdruck.[9] Der Vollständigkeit halber darf aber ebenfalls auf die aktuellen Geschehnisse in den USA verwiesen werden, die auch Europa tangieren werden.[10]

Die operative Unterstützung des Unternehmens bei der Einführung aller notwendigen Maßnahmen zur Umstellung auf internationale Rechnungslegungsstandards obliegt somit häufig unabhängigen Beratern. Das Ausmaß der Beratungsleistungen wird dabei vom eigenen Wissenstand des Unternehmens und dessen Ressourcen bzw. Know-how abhängen. Hier ist insbesondere die weitere Betreuung im Rahmen der Umstellung zu beachten, da die Anpassung und Optimierung aller involvierten Prozesse einige Zeit in Anspruch nehmen kann.

2.3 EDV-Customizing

Die organisatorischen und bilanzpolitisch bedingten Änderungen durch die Umstellung müssen im IT-System des Unternehmens nachvollzogen werden. Dabei gibt es zwei wesentliche Bereiche: das laufende System und den Konsolidierungsprozess.

Das laufende System ist anhand der Konzernrichtlinien an die Erfordernisse der internationalen Rechnungslegung anzupassen. Dies wird im Allgemeinen auf ein paralleles System (HGB für den Einzelabschluss und IAS/IFRS für den Konzernabschluss) hinauslaufen.

Nicht unterschätzt werden darf der Konsolidierungsprozess. Dieser kann einerseits manuell (z. B. Excel) oder aber programmgestützt (Konsolidierungsprogramm) durchgeführt werden. Vergleicht man diesen Prozess zu den bisher notwendigen Schritten nach HGB, wird man auf den ersten Blick keine allzu gravierenden Unterschiede finden. Auf Grund der wesentlich erhöhten Publizitätserfordernisse (z. B. Segmentberichterstattung) ist aber eine deutlich größere Menge an Informationen in relativ kurzen Zeitabständen, meist quartalsweise, aufzubereiten. Bei einer großen Anzahl von Tochterunternehmen stellt dies an einen funktionierenden organisatorischen Ablauf hohe Anforderungen. Auch ist zu bedenken, dass durch unterschiedliche Bilanzierungsvorschriften die benötigten Informationen über einen längeren Zeitraum erhalten und bei der Konsolidierung mitberücksichtigt werden müssen.

2.4 Abwertung von Aktiva HGB/US-GAAP

Sind Vermögenswerte vorhanden, die mit der bisherigen Konzernabschlusserstellung nach HGB oder US-GAAP in direktem Zusammenhang stehen, sind diese nach der Umstellung auf IAS/IFRS möglicherweise nicht mehr werthaltig (z. B. Konsolidierungssoftware). Detaillierter wird auf diese Problematik unter Punkt 4. Abwertung von Aktiva eingegangen.

2.5 Kosten am Beispiel vollzogener Umstellungen

Die Kosten für die Umstellung auf IAS/IFRS werden von den meisten Unternehmen unterschätzt. Wie eine vor kurzem veröffentlichte Studie gezeigt hat, geht ungefähr jedes zweite Unternehmen davon aus, dass eine Umstellung in 50 Mann-Tagen zu bewältigen ist und die Kosten der Umstellung unter 50 000 Euro lie-

5 Vgl. IASB, ED 1, First Time Application of IFRS, Paragraph 29.
6 Vgl. Siepmann, Der erste IAS-Abschluss, Der Schweizer Treuhänder, 2000, S. 1344.
7 Ebenda, S. 1345 ff.
8 Vgl. Göbel, Internationalisierung der externen Rechnungslegung von Unternehmen, DB 1999, S. 297 f.
9 Vgl. die Ausführungen des BGH zur Besorgnis der Befangenheit des Abschlussprüfers in seinem Urteil vom 25. 11. 2002 – II ZR 49/01.
10 Vgl. Sarbanes-Oxley Act und die daraus resultierenden Implementierungsvorschriften unter http://www.sarbanes-oxley.com/ und http://www.pcaob.com/.

gen. 80 Prozent der Unternehmen gehen von einem Aufwand von weniger als 100 Mann-Tagen aus.[11] Dass dies nicht so ist, zeigen Erfahrungswerte, bei denen die Kosten der Umstellung um ein Vielfaches höher liegen. Die geschätzten Kosten bewegen sich zwischen 0,1 Mio. Euro und 100 Mio. Euro, wobei der Großteil der Unternehmen mit einer Belastung zwischen 0,2 Mio. Euro und 0,5 Mio. Euro rechnen muss.[12]

2.6 Folgekosten

Die Kosten der erstmaligen Umstellung sind allerdings nur der Anfang, da auch erhöhte laufende Kosten für die Erstellung von Jahresabschlüssen nach internationalen Vorschriften anfallen. Insbesondere durch die zunehmende Verfeinerung der Regelwerke sind pragmatische Ansätze schwieriger zu finden.[13] Dies stellt vor allem für mittlere Unternehmen einen zusätzlichen Kostenfaktor dar, da auch diese dazu gezwungen werden, sich intern das notwendige Rechnungslegungs-Know-how zu erarbeiten oder dieses von externen Beratern zu beschaffen.

3. Bildung von Rückstellungen

Anhand der bisherigen Ausführungen wird deutlich, dass die Umstellung mit hohen Kosten verbunden ist. Plant man eine solche Umstellung oder ist man hierzu gar verpflichtet, stellt sich für den Bilanzierenden die Frage, ob für diese Kosten eine Rückstellung zu bilden ist bzw. gebildet werden darf.

3.1 Handelsgesetzbuch

Gemäß dem Wortlaut von § 249 HGB sind für Verbindlichkeiten, die dem Grund und/oder der Höhe nach ungewiss sind, Rückstellungen zu bilden[14]:

1. für sicher oder wahrscheinlich be- oder entstehende Verpflichtungen gegenüber Dritten (Außenverpflichtung),
2. die rechtlich oder wirtschaftlich verursacht sind und eine wirtschaftliche Belastung darstellen,
3. sofern mit einer tatsächlichen Inanspruchnahme ernsthaft zu rechnen ist und
4. die künftigen Ausgaben nicht als Herstellungs- oder Anschaffungskosten aktivierungspflichtig sind.

Auf Grund der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. 7. 2002 ist das Kriterium einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung zu überprüfen. Gemäß der Rechtsprechung des BFH[15] liegt eine solche vor, wenn ein Gesetz (in diesem Fall die Verordnung)

a) ein inhaltlich genau bestimmtes Handeln vorsieht,
b) ein Handeln innerhalb eines bestimmten Zeitraums fordert und
c) Sanktionen bei Nichtumsetzung vorsieht.

Auf Grund des Mitgliedstaatenwahlrechts (siehe 1.) kann lediglich für den Konzernabschluss kapitalmarktorientierter Unternehmen eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung zum Tragen kommen. Unternehmen könnten sich der Pflicht auch rein theoretisch durch ein Delisting aller Wertpapiere entziehen. Würde sich eine Gesellschaft zu diesem Schritt entschließen, dann entfielen in weiterer Folge auch die Umstellungskosten. Eine Rückstellungsbildung würde sich somit erübrigen.

Diese Option dürfte bei vernünftiger kaufmännischer Betrachtungsweise aber nur für einen sehr kleinen Kreis von Unternehmen in Frage kommen.

Das Unternehmen hat somit zu entscheiden, ob es kapitalmarktorientiert bleibt, oder sich auf andere Weise finanziert. Entschließt sich das Unternehmen, am Kapitalmarkt zu partizipieren, hat das für die Rückstellungsbildung eine wichtige Implikation. Ist die Entscheidung zum Verbleib am Kapitalmarkt gefallen, dann droht bei Nichtumsetzung der Verordnung ein Delisting. Das hat unweigerlich wirtschaftlich nachteilige Auswirkungen auf das Unternehmen. Daher kann die Voraussetzung c) zur Rückstellungsbildung für die verpflichtende Umstellung des Jahresabschlusses als gegeben betrachtet werden.

Die Verordnung sieht ein inhaltlich genau bestimmtes Handeln (Umstellung auf IAS/IFRS) innerhalb eines gewissen Zeitraums (Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. 1. 2005 bzw. 1. 1. 2007 beginnen) vor. Das bestehende Wahlrecht gilt nur für einen eingeschränkten Kreis von Unternehmen und daher sind für alle Unternehmen, die nicht unter die Ausnahmebestimmungen fallen (für Deutschland: alle an deutschen Börsen notierten Unternehmen) die Punkte a) und b) ebenfalls als gegeben anzusehen. Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Außenverpflichtung (Punkt 1) sind somit gegeben. Für die restlichen Unternehmen ist die Entscheidung Deutschlands, wie das Mitgliedstaatenwahlrecht umgesetzt wird, abzuwarten.

Die äußerst rigorosen Anforderungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen werden vom Gesetz nicht gestützt.[16] Von einer Verpflichtung zur Rückstellungsbildung ist bereits dann auszugehen, wenn bei Fortführung des Unternehmens mit dem Entstehen der Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist.[17] Ein Vorliegen der angeführten Kriterien wäre somit für eine handelsrechtliche Bildung (abgesehen von den anderen handelsrechtlichen Voraussetzungen) nicht notwendig. Sie ist aber in diesem Fall – wie beschrieben – ohnehin erfüllt, wodurch die Steuerbehörden eine Rückstellungsbildung (bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen) anerkennen müssen.

Mit der grundlegenden Entscheidung des BFH vom 27. 6. 2001[18] wurde klargestellt, dass eine Verpflichtung zu passivieren ist, wenn diese rechtlich *oder* wirtschaftlich verursacht ist. Daher ist Punkt 2) der Bedingungen für die Rückstellungsbildung auf Grund der Verordnung als gegeben anzusehen.

Bei Unternehmen, die eine Umstellung beschlossen haben, ist mit einer tatsächlichen Inanspruchnahme zu rechnen, wodurch auch Punkt 3) der Bedingungen für die Rückstellungsbildung als gegeben anzusehen ist.

Ausgeschlossen von der Einbeziehung in eine Rückstellung sind Aufwendungen, die künftig als Herstellungs- oder Anschaffungskosten aktivierungspflichtig sind (z. B. neu erworbene Konsolidierungssoftware). Dasselbe gilt auch für Aufwendungen, die nicht hinreichend konkretisiert und quantifizierbar sind (also pauschal angenommen werden).[19]

Bei der Bildung der Rückstellung ist nur auf jene Aufwendungen abzustellen, die für die Umstellung des Konzernabschlusses auf IAS/IFRS erforderlich sind. Es soll an dieser Stelle noch einmal explizit darauf hingewiesen werden, dass Kosten, die nicht unmittelbar mit der Erstellung des Konzernabschlusses in Zusammenhang stehen, nicht zurückgestellt werden dürfen (z. B. Implementierung eines neuen Reporting-Systems im Zuge der Umstellung auf IAS/IFRS). Daher werden eine detaillierte Aufstel-

11 Vgl. Antonoff, Deutsche Unternehmen unterschätzen Umstellung auf IAS-Standard, Die Welt (Online Ausgabe) 22. 1. 2003; Ernst & Young, IAS Umstellung: Einfache Konvertierung oder kulturelle Revolution? (Studie), http://www.ey.com/GLOBAL/content.nsf/Germany/Presse – Home, Pressemitteilung mit Download-Link vom 21. 1. 2003

12 Schätzung Ingo Weber, Vorstand der FAS AG, Stuttgart, ein Unternehmen, dass auf die Umstellung von Jahresabschlüssen spezialisiert ist (www.fas-ag.de).

13 Vgl. Siepmann, a. a. O., S. 1345.

14 Vgl. ADS, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., § 249 Rn. 42 ff., Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, 6. Aufl., 2002, S. 362 ff., Berger/Ring; in: Beck'scher Bilanzkommentar, 5. Aufl., 2003, § 249 Rn. 24, Hayn/Waldersee, IAS/US-GAAP/HGB im Vergleich, 2. Aufl., 2000, S. 143 ff.

15 Vgl. Konkretisierung BFH 19. 10. 1993, BStBl II S. 892.

16 von ADS (in § 249 Rn 51) auch als „Sonderrecht" bezeichnet.

17 Vgl. ADS, § 249 Rn. 51, Berger/Ring, a. a. O., § 249 Rn. 33 und 100.

18 Vgl. BFH, I R 45/97 („TA-Luft Urteil"). Zu diesem Urteil erging am 21. 1. 2003 ein BMF-Schreiben, welches die Nichtanwendung des BFH-Urteils vom 27. 6. 2001 vorsieht. Der BFH soll nach Auffassung des BMF noch einmal die Gelegenheit erhalten, seine Rechtauffassung in einem geeigneten Verfahren abermals zu überprüfen. Vgl. DB, 2003, S. 239f, BMF-Schreiben vom 21. 1. 2003 – IV A g, S. 2137, 2/03 mit Anmerkungen von Ackermann.

19 Vgl. ADS, § 249 Rn. 42 ff., Baetge/Kirsch/Thiele, a. a. O., S. 362 ff., Berger/Ring, a. a. O., § 249 Rn. 24 ff., Hayn/Waldersee, a. a. O., S. 143 ff.

lung der durchzuführenden Änderungen und deren geplante Kosten erforderlich sein.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass, basierend auf der derzeitigen Rechtslage, sowohl die internen als auch die externen Kosten für die Umstellung der Konzernrechnungslegung auf IAS/IFRS nach § 249 HGB rückzustellen sind.

3.2 US-GAAP

Bei nachfolgenden Betrachtungen wird auf jenen Kreis von Unternehmen abgezielt, für die auch nach handelsrechtlichen Grundsätzen die Notwendigkeit/Zulässigkeit einer Rückstellungsbildung untersucht wurde.

Die relevanten Bestimmungen nach US-GAAP für die Bildung einer Rückstellung für die Umstellungskosten finden sich in SFAS[20] 5, Accounting for Contingencies, FIN[21] 14, Reasonable Estimation of the Amount of a Loss (an interpretation of FASB Statement No. 5), und CON[22] 6, Elements of Financial Statements.[23] Danach sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden, wenn[24]

a) vor der Veröffentlichung des Abschlusses Informationen darauf hinweisen, dass eine Verpflichtung am Bilanzstichtag wahrscheinlich entstanden ist und
b) die Verpflichtungshöhe zuverlässig bestimmbar ist.

Eine bestehende Verpflichtung kann insbesondere aus Gesetzen stammen, durch die das Unternehmen zu zusätzlichen Leistungen gegenüber Dritten angehalten wird.[25] Des Weiteren muss die Verpflichtung hinreichend genau spezifiziert sein.[26] Durch die ergangene Verordnung ist die Verpflichtung zur Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses nach IAS/IFRS als wahrscheinlich einzustufen, wodurch einerseits der Tatbestand einer Verpflichtung i. S. von a) gegeben und andererseits dieser auch genau spezifiziert ist.

Das Kriterium zur zuverlässigen Bestimmbarkeit der Verpflichtungshöhe wird nur bei Vorliegen einer detaillierten Aufstellung der ausschließlich im direkten Zusammenhang mit der Konzernabschlusserstellung durchzuführenden Änderungen und deren geplanten Kosten erfüllt sein. Es ist allerdings zu beachten, dass für Innenverpflichtungen (z. B. Anpassung von Software durch das Unternehmen selbst) keine Rückstellungen gebildet werden dürfen.[27] Bei der Bestimmung der Rückstellungshöhe sind insbesondere die Bestimmungen des FIN 14 zu beachten.

Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass die externen Kosten für die Umstellung des Konzernabschlusses nach den Bestimmungen der US-GAAP rückzustellen sind.

Da es zwischen dem FASB und dem IASB schon längere Zeit Harmonisierungsbestrebungen gibt[28], ist davon auszugehen, dass der Umstellungsaufwand von US-GAAP auf IAS/IFRS deutlich geringer ausfallen wird als jener von HGB auf IAS/IFRS.

3.3 IAS/IFRS

Wird der Konzernabschluss nach den Bestimmungen der IAS/IFRS erstellt, liegt die Vermutung nahe, dass die Umstellungsphase abgeschlossen ist und kein Grund für eine Weiterführung bestehender Rückstellungen spricht.

Bedenkt man jedoch, dass der Umstellungsprozess sehr komplex sein kann, ist es durchaus möglich, dass zwar die Bilanzierung umgestellt ist, jedoch noch zusätzliche Kosten für den Abschluss des Umstellungsprozesses anfallen (z. B. Kosten für einen Unternehmensberater, um dem Unternehmen bei der Erstellung des nachfolgenden Konzernabschlusses behilflich zu sein, um eventuell noch auftretende Probleme zu beseitigen). Diese Frage soll anhand der Bestimmungen des IAS 37 beantwortet werden. Eine Rückstellung ist nach IAS 37.14 anzusetzen, wenn

a) ein Unternehmen aus einem Ereignis der Vergangenheit eine gegenwärtige Verpflichtung (rechtlich oder faktisch) hat,
b) der Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen zur Erfüllung dieser Verpflichtung wahrscheinlich ist und
c) eine zuverlässige Schätzung der Höhe der Verpflichtung möglich ist.

Gemäß IAS 37.10 ist ein verpflichtendes Ereignis ein Ereignis, dass eine rechtliche oder faktische Verpflichtung schafft, auf Grund derer das Unternehmen keine realistische Alternative zur Erfüllung der Verpflichtung hat. Eine rechtliche Verpflichtung liegt vor, wenn sich diese aus einem Vertrag, Gesetzen oder sonstigen unmittelbaren Auswirkungen der Gesetze ableitet. Auf Grund der Verlautbarung im Amtsblatt der Europäischen Union besteht eine gesetzliche Verpflichtung zur Umstellung, welcher man sich rein theoretisch durch ein Delisting hätte entziehen können, jedoch durch die Inangriffnahme des Umstellungsprozesses und Bilanzierung nach IAS/IFRS sich offensichtlich nicht mehr entziehen wird.

Die gesetzliche Verpflichtung bezieht sich auf die Umstellung des Konzernabschlusses zum besagten Zeitpunkt. Veröffentlicht ein Unternehmen einen Jahresabschluss nach IAS/IFRS, so ist die Umstellung als vollzogen zu betrachten, da alle zu Grunde liegenden Bestimmungen für die Erstellung des Abschlusses eingehalten werden müssen.[29] Eine Rückstellungsbildung für noch anfallende Umstellungskosten ist daher nicht zulässig. Somit sind bei der Umstellung noch eventuell vorhandene Rückstellungen umgehend aufzulösen.[30]

4. Abwertung von Aktiva

Bestehen Vermögenswerte, die mit der bisherigen Konzernabschlusserstellung nach HGB oder US-GAAP in direktem Zusammenhang stehen, sind diese bei der Umstellung auf IAS/IFRS nicht mehr werthaltig. Beispiele dafür sind selbst erstellte bzw. zugekaufte Software (z. B. Konsolidierungssoftware oder Reporting Packages), aktivierte Kosten des Customizing sowie durch externe Berater erstellte Konzernrichtlinien.

Steht fest, dass das Unternehmen nach den Bestimmungen der IAS/IFRS bilanzieren wird, sind besagte Aktiva auf ihre Werthaltigkeit hin zu überprüfen und ggf. abzuschreiben. Es ist eine entsprechende Anpassung der Restnutzungsdauer notwendig.[31] Problematisch kann hierbei die praktische Umsetzung sein, da genau jene Aktivposten abzuwerten sind, die in direktem Zusammenhang mit der Konzernabschlusserstellung stehen. Wurden diese nicht gesondert aktiviert, z. B. auf Grund von Pauschalhonoraren für die erbrachten Leistungen, ist eine Abwertung nicht durchführbar. Dieser Umstand alleine reicht jedoch nicht aus, dass eine Abschreibung unterbleiben kann. Es ist vielmehr auf das Wirtschaftlichkeitsprinzip (Kosten der Beschaffung der Information versus zusätzlichem Nutzen für Jahresabschlussadressaten) und die Wesentlichkeit der involvierten Vermögenswerte abzustellen.

5. Zusammenfassung

Der Beitrag beschäftigte sich mit den auftretenden Umstellungskosten für konsolidierte Jahresabschlüsse von HGB bzw. US-GAAP auf die Vorschriften der IAS/IFRS, welche für kapitalmarktorientierte Unternehmen aus EU-Ländern ab dem 1. 1. 2005

20 Statements of Financial Accounting Standards.
21 FASB Interpretation.
22 Statements of Financial Accounting Concepts.
23 Vgl. Hayn/Waldersee, a. a. O., S. 142 ff.
24 Vgl. SFAS 5.8.
25 Vgl. CON 6.36 ff.
26 Vgl. SFAS 5.14.
27 Vgl. Born, Rechnungslegung International, 3. Aufl., 2002, S. 616; Buchholz, Internationale Rechnungslegung, 2001, S. 84; Pilhofer, Rückstellungen im internationalen Vergleich, 1997, S. 129.
28 Barckow/Gräfer, Aktuelle Entwicklungen und Tendenzen in der Arbeit des IASC, DB 1997, S. 1191.
29 Vgl. IAS 1.11.
30 Vgl. IAS 37.59.
31 Vgl. Heusinger, Der Referentenentwurf vom 28. 5. 1997, DStR 1997, S. 1263.

(Ausnahmefälle 1. 1. 2007) verpflichtend anzuwenden sind. Die Einführung eines solchen Regelwerks ist ein komplexer Prozess; dementsprechend fallen hohe Kosten an. Daher stellt sich die Frage, ob für all jene Kosten, die nicht aktiviert werden können, eine Rückstellung zu bilden ist bzw. gebildet werden darf.

Nach den Bestimmungen des HGB ist eine Rückstellungsbildung für die auftretenden Kosten erforderlich, sobald der Beschluss des Unternehmens vorliegt, eine Umstellung auf Grund der gesetzlichen Verpflichtung durchzuführen. Es sind nur solche direkt damit in Zusammenhang stehende interne und externe Kosten rückstellungsfähig, die auch hinreichend belegt bzw. dokumentiert werden können.

Gemäß US-GAAP sind Rückstellungen für Verbindlichkeiten gegenüber Dritten zu bilden. Eine Rückstellung von internen Kosten des Unternehmens ist nicht möglich. Auch hier sind ein Beschluss zur Durchführung der Umstellung und eine hinreichende Dokumentation der Rückstellung erforderlich.

Ist die Umstellung auf IAS/IFRS bereits erfolgt, dann ist das Weiterführen von Rückstellungen nach den Bestimmungen der IAS/IFRS nicht zulässig. Noch nicht mit Kosten verrechnete Rückstellungen sind im Zeitpunkt der Umstellung aufzulösen.

Die Wertansätze von Aktiva, die mit dem Übergang der Konzernabschlusserstellung auf IAS/IFRS in ihrem Wert gemindert werden, sind entsprechend anzupassen.

Steuerrecht

Beteiligung an anderen Körperschaften (§ 8 b KStG n. F.)

von Dipl.-Finanzwirt (FH) Stefan Schönwald, Weil am Rhein

1. Bisherige Regelung

Grundsätzlich waren nach bisherigem Recht Ausschüttungen aus Beteiligungen bei der empfangenden Kapitalgesellschaft immer steuerpflichtig. Lediglich Gewinnausschüttungen, die eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft über eine inländische Tochtergesellschaft bezog, waren nach § 8b Abs. 1 KStG in der bisherigen Fassung steuerbefreit, soweit dabei steuerfreie ausländische Vermögensmehrungen aus dem EK 01 ausgeschüttet wurden. Außerdem wurden Gewinne einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft aus der Veräußerung einer Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft von der Körperschaftsteuer befreit (§ 8 b Abs. 2 KStG a. F.). Voraussetzung für die Steuerbefreiung der Veräußerungsgewinne war, dass die Dividenden der ausländischen Gesellschaft nach einem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) oder dem KStG als sog. Schachteldividende begünstigt waren. Schachteldividenden sind Dividenden, die eine deutsche Muttergesellschaft von ihrer ausländischen Tochtergesellschaft erhält und die nach den Doppelbesteuerungsabkommen ggf. i. V. m. § 8 b Abs. 5 KStG regelmäßig von der deutschen Körperschaftsteuer freigestellt sind, wenn eine Beteiligung von mindestens 10 v. H. besteht. Zweck der Regelungen war es, im Ausland bereits besteuerte Gewinne auf der Ebene der Kapitalgesellschaft nicht zusätzlich mit Körperschaftsteuer zu belasten.

2. Neuregelung durch das StSenkG

Mit dem § 8 b KStG n. F. wird auf der Ebene der Körperschaft *insgesamt* auf die Besteuerung von Gewinnausschüttungen anderer Körperschaften sowie von Vermögensmehrungen im Zusammenhang mit Beteiligungen an diesen Körperschaften verzichtet. Damit soll verhindert werden, dass es bei der Durchleitung von Gewinnausschüttungen und Vermögensmehrungen über mehrere Beteiligungsebenen im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens zu einer Mehrfachbelastung mit Körperschaftsteuer kommt. Die neue generelle Freistellung von Dividendenerträgen und Veräußerungsgewinnen gilt für sämtliche Beteiligungen an Körperschaften, deren Ausschüttungen oder Auskehrungen bei den Empfängern zu Einnahmen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG führen. Dabei kommt es nicht darauf an, ob es sich um Bezüge von inländischen oder ausländischen Körperschaften handelt. Im Unterschied zur bisherigen Regelung ist die Steuerbefreiung weder an eine Mindestbesitzdauer noch an eine Mindestbeteiligung gebunden. § 8 b KStG n. F. stellt eine Vorschrift zur Ermittlung des Einkommens dar. Die danach erforderlichen Korrekturen werden außerhalb der Steuerbilanz vorgenommen, sodass die Gewinnermittlung unberührt bleibt. Die Korrektur erfolgt i. H. der Bruttoeinnahmen. Die Vorschrift des § 8 b KStG ist eine Sonderregelung, die den grundsätzlichen Regelungen des Halbeinkünfteverfahrens in § 3 Nr. 40 EStG n. F. und § 3c Abs. 2 EStG n. F. vorgeht. Der Anwendungsbereich des § 8 b KStG n. F. erstreckt sich auf unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die zur Körperschaftsteuer zu veranlagen sind. Bei von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaften muss die Beteiligung in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gehalten werden. Beschränkt steuerpflichtige (ausländische) Körperschaften sind mit ihren inländischen Einkünften zu veranlagen, für die die KSt nicht durch den Steuerabzug abgegolten wird.

2.1 Regelungen im Einzelnen

2.1.1 Freistellung von Gewinnausschüttungen in- und ausländischer Kapitalgesellschaften (§ 8 b Abs. 1 KStG)

Gemäß § 8 b KStG n. F. bleiben Bezüge i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 (insbesondere Dividenden und verdeckte Gewinnausschüttungen) und Nrn. 2, 9 und 10 a EStG n. F., die bisher im Anrechnungsverfahren bei der empfangenden Körperschaft zur Anrechnung der Körperschaftsteuer der ausschüttenden Kapitalgesellschaft führten, bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz und damit steuerfrei. Unter § 8 b KStG n. F. fallen auch verdeckte Gewinnausschüttungen, die eine Körperschaft von einer anderen (Tochtergesellschaft) erhält.

Beispiel

Die X-GmbH erzielt einen Gewinn i. H. von 100 000 € und schüttet diesen an die Muttergesellschaft Y-GmbH aus.

Lösung

Anrechnungsverfahren:

Besteuerung bei der X-GmbH:	
Zu versteuerndes Einkommen der X-GmbH	100 000 €
./. KSt-Tarifbelastung (40 v. H.)	40 000 €
Zugang EK 40	60 000 €
Ausschüttung an die Y-GmbH Verwendung von EK 40:	60 000 €
KSt-Minderung (10/60 von 60 000 €):	10 000 €
Ausschüttung an die Y-GmbH	70 000 €
+ anrechenbare KSt	30 000 €
Besteuerung bei der Y-GmbH:	
Einkünfte (§ 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 15 EStG i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3 EStG)	70 000 €
+ anrechenbare KSt (§ 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG)	30 000 €
Zu versteuerndes Einkommen	100 000 €