www.bilanzen-im-mittelstand.de 3-2013

Bilanzen im Mittelstand

NATIONALE UND INTERNATIONALE RECHNUNGSLEGUNG IN DER PRAXIS

Fachbeirat: Dr. Kati Beiersdorf • Prof. Dr. Regine Buchheim • Prof. Dr. Christian Fink • Benno Lange • Dr. Michael Reuter

Dr. Christian Reiß / Torben Schaaf
Zulässigkeit bzw. Erfordernis der Änderung von Jahresabschlüssen

Dr. Kati Beiersdorf
Nachhaltigkeitsberichterstattung

Dr. Hans-Jürgen Hillmer
Aktuelle Herausforderungen im Rechnungswesen

Stefan Horst
Latente Steuern als Herausforderung im Mittelstand

BiM aktuell
Ausgleich von Kostenüberdeckungen +++ Rückstellungen für Nachrüstungsverpflichtungen +++ Höhere Herstellungskosten nach EStR +++ Leasingbilanzierung nach IFRS

FACHVERLAG Verlagsgruppe Handelsblatt
SCHÄFFER POESCHEL
NEXIA INTERNATIONAL

Auf zu neuen Standorten.

DHPG

Wirtschaftsprüfung • Steuerberatung
Rechtsberatung • Insolvenzverwaltung

Vor über 60 Jahren starteten wir in Bonn, heute sind wir mit mehr als 400 Mitarbeitern an mittlerweile zehn Standorten in Deutschland vertreten. Als interdisziplinäre mittelständische Wirtschaftsprüfungs-, Steuer- und Rechtsberatungskanzlei stellen wir eine Rundumberatung mit hohem Qualitätsanspruch und persönlicher Komponente sicher. HGB, IFRS, MicroBilG & Co. gehören bei uns zum Kerngeschäft; *Bilanzen im Mittelstand* ist für uns nicht nur eine Zeitschrift, sondern Programm.

Wir wachsen beständig und suchen Kolleginnen und Kollegen zur Verstärkung. Schauen Sie doch gleich einmal nach in unseren Stellenangeboten unter www.dhpg.de/de/karriere oder informieren Sie sich auf www.dhpg.de über unser Leistungsangebot.

Stets sind wir an engagierten Kollegen in eigener Praxis interessiert, die für ihre Mandanten die Vorteile einer größeren mittelständischen Einheit nutzen wollen. Aktuell suchen wir Verstärkung in Berlin. Bei Interesse melden Sie sich bitte bei WP/StB Dipl.-Oek. Katrin Volkmer (katrin.volkmer@dhpg.de, Tel. +49 (30) 20 30 15-0).

DHPG – wir beraten Sie persönlich.

Member of NEXIA INTERNATIONAL

DHPG Wirtschaftsprüfung • Steuerberatung • Rechtsberatung • Insolvenzberatung
Bonn • Berlin • Bergisch Gladbach • Bornheim • Euskirchen • Frankfurt • Gummersbach • Köln • Trier • Wiesbaden • www.dhpg.de

Finanzierung und Steuern sicher – Bilanzierung unsicher?

von Dr. Hans-Jürgen Hillmer*

Seit dem Jahresende 2012 herrschte Unsicherheit über eine Fülle von insbesondere steuerlichen Gesetzesänderungen – nun wurde vor der Sommerpause doch noch der Knoten durchgeschlagen und eine Verständigung auf wichtige Elemente des ursprünglichen Jahressteuergesetzes 2013 erreicht; wir können daher auf S. 70 über die insoweit geschlossenen Steuerschlupflöcher berichten.

Die im Einzelfall so vielleicht nicht mehr verfügbaren Finanzmittel lassen sich aber auch ohne Steuersparmodelle derzeit relativ unproblematisch bereitstellen. Denn grundsätzlich sind seitens der Finanzierungsmöglichkeiten für den Mittelstand eher positive Signale zu verzeichnen. So ist die vor einiger Zeit vielfach befürchtete Kreditklemme trotz der Turbulenzen auf den Finanzmärkten ausgeblieben. Und auch die Einführung der Basel-III-Kriterien wird mittlerweile gelassen betrachtet, weil mögliche Verschärfungen im Rahmen der Kreditvergabe durch das niedrige allgemeine Zinsniveau ausgeglichen, wenn nicht sogar überkompensiert werden. Symptomatisch mag hier der aktuelle KfW-Bericht über die Fördertätigkeit im ersten Quartal 2013 sein, der insbesondere einen Anstieg der Mittelstandsfinanzierung ausweist (mehr dazu im Quartalsbericht 1/2013 unter www.kfw.de). Das Gesamtfördervolumen betrug im ersten Quartal 15,6 Mrd. € gegenüber 14,7 Mrd. Euro im Vergleichszeitraum des Jahres 2012. Den größten Zuwachs (rd. 16 %) erzielten die Zusagen des inländischen Fördergeschäfts mit 12,2 Mrd. € (Vorjahr: 10,5 Mrd. €). Der Anteil der Mittelstandsfinanzierung stieg auf 52 % der Zusagen. Dieses Wachstum ist den KfW-Angaben zufolge das Ergebnis einer gesteigerten Zusagetätigkeit in allen Förderfeldern.

Eine soeben abgeschlossene empirische Untersuchung, über die in DB 24/2013 S. 1315 ff. berichtet wird, belegt den auch anderenorts vielfach vorherrschenden Eindruck, dass im Rahmen der Finanzierung nach wie vor sehr klassische Ausprägungen dominieren. Neben der Selbstfinanzierung spielt noch immer die Fremdfinanzierung über Kredite eine entscheidende Rolle. Veränderungstendenzen hinsichtlich alternativer Finanzierungsformen seien allenfalls im Hinblick auf Mezzanine-Formen zu erkennen. Insbesondere gegenüber Private-Equity-Investoren scheint sich eine Öffnung nur sehr verhalten entwickeln zu können.

Auch im Bereich der Rechnungslegung dominiert nach dieser Studie eine traditionelle Prägung. Vor dem Hintergrund des BilMoG scheint sich die Debatte um IFRS in mittelständischen Familienunternehmen für den Moment beruhigt zu haben. Veränderungstendenzen sind hingegen in den Bereichen Transparenz und Publizität zu vernehmen. Eine proaktive Anhebung von Transparenz und Publizität ist indes von den Familienunternehmen in der näheren Zukunft nicht zu erwarten.

Dass sich hier aber einiges an Bewegung abzeichnet, war einhelliger Tenor auf dem 28. Münsterischen Tagesgespräch, das am 20.6.2013 vom Münsteraner Gesprächskreis Rechnungslegung und Prüfung e.V. zum Thema „Aktuelle Herausforderungen für den Mittelstand im Kontext zunehmender Internationalisierung" veranstaltet wurde. Es zeigte sich in den sämtlich mittelstandsorientiert abgefassten Vorträgen, dass …

- die Verwirklichung des Bürokratieabbaus, der mit der auf EU-Ebene anstehenden Reform der Bilanzrichtlinien (vgl. dazu BiM 2013 S. 3) angestrebt wird, mehr als fraglich ist;
- die mit dem MicroBilG beabsichtigten Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften (vgl. dazu die Vorberichte in BiM 2013 S. 23 und 25) nicht selten ins Leere laufen könnten, weil Gesellschafter und evtl. auch Banken sich mit der verminderten Informationstiefe nicht abfinden werden;
- den Vereinfachungen in der handelsrechtlichen Praxis verschärfte Anforderungen durch die E-Bilanz gegenüberstehen – hier zeichnet sich schon anhand der auszufüllenden sog. Mussfelder klar ab, dass die mit der HGB-Reformierung mögliche Verdichtung wieder rückabgewickelt wird, weil den 62 Positionen gem. § 266 HGB 71-104 steuerliche Mussfelder und den 31 Positionen gem. § 275 HGB sogar 126-134 steuerliche Mussfelder gegenüberstehen;
- die weiterhin ungebremste Änderungsdynamik der Rechnungslegungsnormen mit den kurz- und mittelfristig zu erwartenden Ausweitungen der Rechnungslegungspflichten (Stichworte: Country-by-country-Reporting, Corporate-Social-Responsibility-Berichte) den Mittelstand zusätzlich belasten wird.

Es bleibt also spannend – ich freue mich, Ihnen auch in der nächsten Ausgabe ein interessantes Themenspektrum aufbereiten zu dürfen.

Dipl.-Kfm. Dr. Hans-Jürgen Hillmer ist Inhaber des BuS-Netzwerks für Betriebswirtschaftliche und Steuerliche Fachinformationen (www.bus-hillmer.de) und seit 2010 federführend in der BiM-Redaktion tätig.

Beiträge

Dr. Christian Reiß / Torben Schaaf

Zulässigkeit bzw. Erfordernis der Änderung von Jahresabschlüssen S. 51

Die Aufstellung sowie ggf. die Prüfung, Feststellung und Offenlegung sind in zeitlicher Abfolge Kernschritte der Rechnungslegung. Eine (spätere) Änderung von Jahresabschlüssen ist typischerweise nicht vorgesehen, in der Praxis aber weder handels- noch steuerrechtlich stets vermeidbar. Der Große Senat des BFH hat jüngst entschieden, dass es für zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung ungeklärte Rechtsfragen nicht auf die subjektive Auffassung des Bilanzierenden ankommt, auch wenn jene Beurteilung aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns vertretbar war. Dieser Beitrag vermittelt einen Überblick zunächst der handelsrechtlichen Regelungen, um sodann den Bogen zur steuerlichen Gewinnermittlung zu schlagen und anhand von Beispielen mögliche Handlungsoptionen aus dem aktuell ergangenen BFH-Beschluss zur Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs aufzuzeigen.

Dr. Kati Beiersdorf

Nachhaltigkeitsberichterstattung S. 55

Nachhaltigkeitsberichterstattung wird seit vielen Jahren umfassend diskutiert und hat zwischenzeitlich einen festen Platz in der externen Unternehmenspublizität vieler Unternehmen. Aktuell erfährt diese Diskussion neuen Aufwind insbesondere durch den im April 2013 von der Europäischen Kommission veröffentlichten Richtlinienentwurf zu nicht-finanziellen Informationen sowie durch den gleichzeitig veröffentlichten Entwurf eines Rahmenkonzepts zur sog. „Integrierten Berichterstattung“ (Integrated Reporting) durch den vergleichsweise jungen International Integrated Reporting Council (IIRC). Der folgende Beitrag gibt einen Überblick über die Hintergründe, die aktuellen Normen und zukünftigen Entwicklungen der Nachhaltigkeitsberichterstattung und geht auf die Relevanz dieses Themas für kleine und mittelgroße Unternehmen (KMU) in Deutschland ein.

Dr. Hans-Jürgen Hillmer

Aktuelle Herausforderungen im Rechnungswesen S. 59

Unter dem Motto „Rechnungswesen, Steuern und Controlling 3.0“ fand vom 23.-25.05.2013 in Bad Soden am Taunus der diesjährige Bundeskongress der Bilanzbuchhalter und Controller statt. Neben Themen im Bereich der Bilanzierung und des Controllings stand die Frage im Blickpunkt, welche Konsequenzen aus aktuellen Entwicklungen auf den Finanzmärkten zu ziehen sind.

Fallstudie

Stefan Horst

Latente Steuern als Herausforderung im Mittelstand S. 63

Mit Inkrafttreten des BilMoG und dem damit verbundenen Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit kommt es zunehmend zu Abweichungen zwischen Wertansätzen in der Handels- und Steuerbilanz. Insbesondere im Mittelstand war die sog. „Einheitsbilanz“ weit verbreitet, die ein möglichst einheitliches Rechenwerk für handels- wie auch steuerrechtliche Zwecke darstellte. Die zunehmende Anzahl der Abweichungen seit dem BilMoG zwingt zu einer deutlich sorgfältigeren Überprüfung damit verbundener möglicher Steuerlatenzen, zumal die Abgrenzung latenter Steuern auf bestimmte quasi-permanente Differenzen ausgeweitet wurde.

Informationen

Aktuelles Bilanzsteuerrecht S. 67

Aktuelles Stichwort: Cash-GmbH, Goldfinger & Co. S. 70

Meldungen S. 71

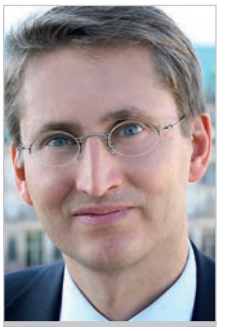
Bücher/Impressum S. 72

Dr. Christian Reiß / Torben Schaaf*)

Zulässigkeit bzw. Erfordernis der Änderung von Jahresabschlüssen

– Ein Überblick vor dem Hintergrund aktueller BFH-Rechtsprechung –

Aufstellung, Prüfung (sofern relevant), Feststellung und Offenlegung sind in zeitlicher Abfolge Kernschritte der Rechnungslegung. Eine (spätere) Änderung von Jahresabschlüssen ist typischerweise nicht vorgesehen, in der Praxis aber weder handels- noch steuerrechtlich stets vermeidbar. Der Große Senat des BFH hat jüngst entschieden, dass es für zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung ungeklärte Rechtsfragen nicht auf die subjektive Auffassung des Bilanzierenden ankommt, auch wenn jene Beurteilung aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns vertretbar war. Dieser Beitrag vermittelt einen Überblick zunächst der handelsrechtlichen Regelungen, um sodann den Bogen zur steuerlichen Gewinnermittlung zu schlagen und anhand von Beispielen mögliche Handlungsoptionen aus dem aktuell am 31.01.2013 ergangenen BFH-Beschluss des Großen Senats (GrS 1/10, vgl. DB 2013 S. 733) aufzuzeigen.



*) WP/StB Dr. Christian Reiß ist geschäftsführender Gesellschafter der Cordes + Partner GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Hamburg.

*) WP/ StB Torben Schaaf ist als Prokurist bei der Cordes + Partner GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in den Bereichen „Jahresabschlussprüfung“ und „Beurteilung von Verkaufsprospekten“ tätig.

I. Einleitung

Als Änderung eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses sind jedwede Änderungen von Bilanz- oder GuV-Posten, aber auch von quantitativen Aussagen in Anhang und Lagebericht oder Änderungen der dem Abschluss zugrundeliegenden Buchführung zu nennen. Entsprechend dieser Definition kommt eine Änderung beispielsweise wegen zu Unrecht aktivierter Instandhaltungsaufwendungen, unterbliebener Rückstellungen oder fehlender Anhangangaben in Betracht. Das Steuerrecht hingegen fasst den Begriff der Bilanzänderung enger und versteht darunter lediglich das Ersetzen eines zulässigen Bilanzansatzes durch einen anderen zulässigen Ansatz, während das Ersetzen unzulässiger Ansätze durch zulässige als Bilanzberichtigung bezeichnet wird.

II. Handelsrechtliche Änderung von Jahresabschlüssen

1. Änderung von fehlerfreien Jahresabschlüssen

Das Handelsrecht kennt keine gesetzliche Regelung bzgl. einer Jahresabschlussänderung. Grundlegend ist die IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: Änderung von Jahres- und Konzernabschlüssen (IDW RS HFA 6). Für die Beurteilung, ob und unter welchen Umständen festgestellte (und offengelegte) Jahresabschlüsse geändert werden können, ist demnach zunächst zu unterscheiden, ob der fragliche Jahresabschluss fehlerfrei ist oder nicht. Eine Änderung von fehlerfreien Jahresabschlüssen ist nur bei gewichtigen rechtlichen, wirtschaftlichen oder steuerrechtlichen Gründen möglich. Dies gilt auch bei wertaufhellenden Tatsachen.

Würde durch eine Änderung ein aufgrund ordnungsgemäßen Gewinnverwendungsbeschlusses entstandenes Gewinnbezugsrecht beeinträchtigt, so ist eine Abschlussänderung nur mit Zustimmung des betroffenen Gesellschafters möglich. Ergebnisabhängige schuldrechtliche Vereinbarungen (z.B. Genussrechte oder Lizenzen) stehen einer Änderung nicht entgegen; ob sich die Höhe solcher Vergütungen ändert, ist anhand der zugrundeliegenden Verträge zu beurteilen.

Zeitliche Grenzen bestehen nicht. Es ist also auch möglich, weit zurückliegende Abschlüsse noch zu ändern. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass aufgrund der Bilanzverknüpfung die nachfolgenden Jahresabschlüsse ebenfalls geändert werden müssen. Eine „Rückwärtsänderung“ verursacht zudem interne und externe Kosten (z.B. für eine erneute Abschlussprüfung, sog. „Nachtragsprüfung“, und Offenlegung). Das Ersetzen geschieht nicht „im stillen Kämmerlein“, sondern wird für die Öffentlichkeit sichtbar im Bundesanzeiger dokumentiert, was mit Imageschäden – insbesondere gegenüber Kapitalgebern – verbunden sein kann. Unternehmen werden daher i.d.R. tunlichst versuchen, eine freiwillige Rückwärtsänderung zu vermeiden.

2. Änderung von fehlerhaften Jahresabschlüssen

a) Allgemeines

Ein Jahresabschluss ist fehlerhaft, wenn der Kaufmann den Gesetzesverstoß spätestens im Zeitpunkt der Aufstellung bei pflichtgemäßer und gewissenhafter Prüfung hätte erkennen können; wertaufhellende Ergebnisse, die erst nach der Bilanzaufstellung bekannt werden, führen somit nicht zu fehlerhaften Jahresabschlüssen. Sofern der Fehler wesentlich ist, ist eine Änderung zulässig. Die Korrektur eines fehlerhaften Jahresabschlusses kann entweder durch Rückwärtsänderung oder in laufender Rechnung erfolgen.

b) Rückwärtsänderung

Eine Rückwärtsänderung, also das Ersetzen des fehlerhaften Jahresabschlusses durch einen fehlerfreien, verursacht Kosten und Mühen und wird daher möglichst vermieden. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, wann eine Rückwärtsänderung zwingend erforderlich ist. Grundsätzlich lautet die Antwort: bei Fehlern, die zur Nichtigkeit des Abschlusses führen und die noch nicht durch Zeitablauf (§ 256 Abs. 6 AktG) geheilt wurden.

Eine Rückwärtsänderung kann auch bei zur Nichtigkeit führenden Fehlern unterbleiben, wenn durch eine Änderung in laufender Rechnung die Adressaten des Jahresabschlusses nicht wesentlich später von dem Fehler in Kenntnis gesetzt werden. Dies ist der Fall, wenn die Offenlegung des aktuellen Jahresabschlusses oder ggf. eines Zwischenberichts kurz bevorsteht. Sofern aufgrund des Fehlers jedoch zu hohe Ausschüttungen vorgenommen wurden, die zurückgefordert werden können, oder sich andere materielle Folgewirkungen ergeben (z.B. Höhe von Lizenzzahlungen), ist eine rückwärtige Korrektur zwingend erforderlich.

Es fehlt i.d.R. das Bedürfnis an einer rückwirkenden Korrektur. Soweit der Fehler noch vorhanden ist, werden Korrekturen daher zumeist erst im laufenden Geschäftsjahr durchgeführt. Auch kann die Einberufung einer neuen Gesellschafterversammlung somit vermieden werden.

c) Korrektur in laufender Rechnung

Die Berichtigung eines Fehlers durch Korrektur im letzten noch nicht veröffentlichten Jahresabschluss – die Korrektur in laufender Rechnung – ist grundsätzlich bei sämtlichen Fehlern, die nicht zur Nichtigkeit des Abschlusses führen, ausreichend. Nur in den Fällen, in denen sich ein Fehler wesentlich auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage auswirkt und eine zeitnahe Korrektur in laufender Rechnung nicht erreicht werden kann, ist eine Rückwärtsänderung notwendig.

Die vorstehenden Grundsätze gelten sinngemäß für wesentliche fehlende oder fehlerhafte Angaben in Anhang oder Lagebericht. Mangels materieller Auswirkungen von Anhang- oder Lageberichtsangaben können Fehler in laufender Rechnung korrigiert werden, sofern hierdurch eine zeitnahe Information der Adressaten gegeben ist.

III. Steuerrechtliche Regelungen

1. Gesetzliche Grundlagen

a) Allgemeines

Im Steuerrecht ist eine Änderung der Vermögensübersicht (Bilanz) in § 4 Abs. 2 EStG geregelt, wobei zwei Varianten vorgesehen sind:

- Bilanzberichtigung – Ersetzung eines falschen Bilanzansatzes durch einen richtigen Bilanzansatz (§ 4 Abs. 2 Satz 1 EStG).
- Bilanzänderung – Ersetzung eines richtigen Bilanzansatzes durch einen anderen richtigen Bilanzansatz (§ 4 Abs. 2 Satz 2 EStG). Eine Bilanzänderung muss in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung stehen und ist nur zulässig, soweit die Auswirkung der Bilanzberichtigung auf den Gewinn reicht.

b) Beispiel

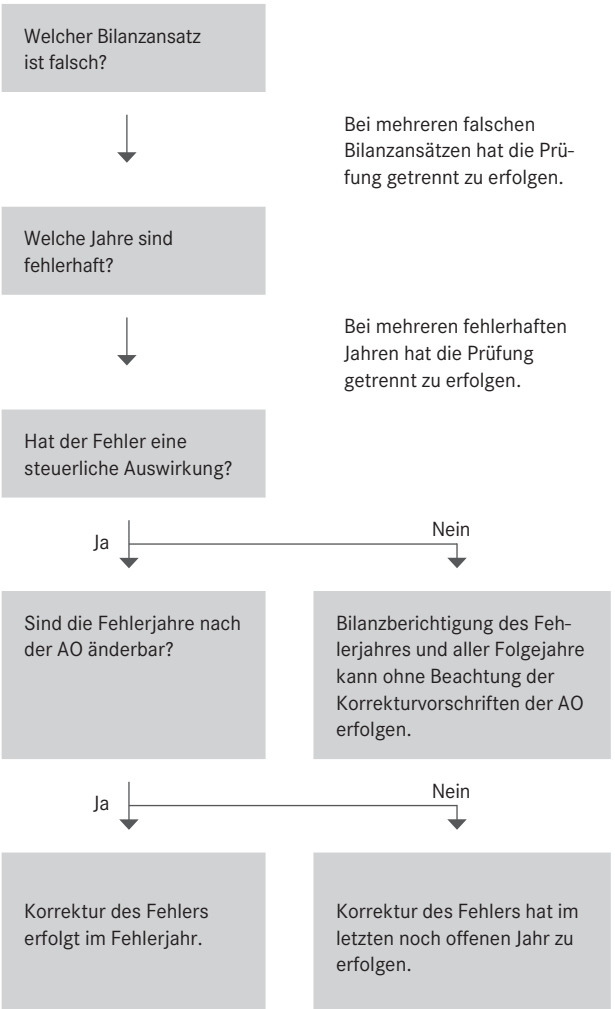
Im Rahmen einer Betriebsprüfung für die Jahre 2001-2003 wurde festgestellt, dass Geschäftspartnern Geschenke im Wert jeweils über 35 € gemacht wurden. Diese Beträge wurden gewinnmindernd als Betriebsausgaben gebucht und sind daher nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG außerbilanziell hinzuzurechnen. In der Schlussbesprechung beantragt der Steuerpflichtige, für eine am 05.03.2001 angeschaffte Maschine (Kaufpreis netto 25000 €, Nutzungsdauer 12 Jahre) in den Jahren 2001-2003 die Abschreibung degressiv nach § 7 Abs. 2 EStG statt linear nach § 7 Abs. 1 EStG vorzunehmen. Ist eine Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG zulässig?

c) Lösung

Eine Bilanzänderung ist nur zulässig, wenn sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang zu einer Bilanzberichtigung steht. Im vorliegenden Fall erfolgt (nur) eine außerbilanzielle Hinzurechnung der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben. Eine solche Korrektur, die keinerlei Auswirkungen auf Bilanzposten hat, ist keine Bilanzberichtigung i.S.d. § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG. Eine Bilanzänderung kommt daher nicht in Betracht.

Weil eine Änderung der Steuerbilanz zu Gewinnänderungen führen kann und insoweit die festgesetzte Steuer grundsätzlich beeinflusst wird, sind steuerliche Korrektur- und Verjährungsvorschriften zu beachten (vgl. nachfolgendes Prüfschema). Die Steuerbilanz dient zur Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses (sowie ggf. weiterer steuerlicher Teilaspekte wie z.B. §§ 15a oder 7g EStG); eine darüber hinausgehende, eigenständige Bedeutung kommt ihr hingegen nicht zu. Vor diesem Hintergrund ist die Bestandskraft eines Steuerbescheids (bzw. der zugrundeliegenden Steuerbilanz) „Fixpunkt“ für eine Bilanzänderung.

Prüfschema: Zulässigkeit von Änderungen in der Steuerbilanz



2. Aufgabe des „subjektiven Fehlerbegriffs" durch BFH-Beschluss vom 31.01.2013

a) Allgemeines

Nach bisheriger Rechtsprechung war ein Bilanzansatz nicht unrichtig, wenn er aus Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns im Zeitpunkt der Aufstellung vertretbar war („subjektiver Fehlerbegriff"). Von Bedeutung war dieses insbesondere für Bilanzierungsfragen rechtlicher Art, die bei Bilanzaufstellung (noch) umstritten waren. Änderte sich in späteren Jahren hierzu die Rechtsprechung bzw. erfolgte eine Klärung abweichend zu der praktizierten Bilanzierung, konnte die Bilanz nicht mehr zu Gunsten des Steuerpflichtigen geändert werden, weil die gewählte Art der Bilanzierung seinerzeit vertretbar war. Aus „vorteilhaften BFH-Urteilen" konnte somit oftmals kein Nutzen mehr gezogen werden.

Diese Auffassung wurde durch den Großen Senat mit o.g. Beschluss aufgegeben. Entsprechen Bilanzansätze objektiv nicht den jeweils maßgebenden bilanzsteuerrechtlichen Vorschriften oder den handelsrechtlichen GoB, ist das Finanzamt (FA) – unabhängig von einem Recht oder einer Pflicht des Steuerpflichtigen zur Berichtung – zu einer eigenständigen Gewinnermittlung berechtigt und verpflichtet. Diese Verpflichtung des FA besteht, egal ob sich die unzutreffende Rechtsansicht des Steuerpflichtigen zu seinen Gunsten oder zu seinen Lasten ausgewirkt hat.

b) Beispiel

Der Steuerpflichtige hat in der Bilanz zum 31.12.2001 eine Rückstellung nicht gebildet, weil dies nach bisheriger Verwaltungspraxis nicht zulässig war. Mit einem neuen Urteil ändert der BFH seine Rechtsprechung. Danach ist eine solche Rückstellung zu bilden. S erstellt die Bilanz am 01.07.2002. Das Jahr 2001 wird veranlagt unter Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO). Der Steuerpflichtige legt keinen Einspruch ein. Ist die nachträgliche Bildung der Rückstellung im Wege der Bilanzberichtigung zulässig, wenn das BFH-Urteil am 03.08.2002, also erst nach Bilanzerstellung, ergeht?

c) Lösung

Objektiv ist der Bilanzansatz zum 31.12.2001 unrichtig (fehlende Rückstellung). Subjektiv aus Sicht eines ordentlichen Kaufmanns war der Bilanzansatz zum 31.12.2001 zutreffend, da das BFH-Urteil zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung noch nicht ergangen war. Nach bisheriger Rechtsprechung war eine Bilanzberichtigung mangels Fehler im Zeitpunkt der Bilanzerstellung unzulässig. Die neue BFH-Rechtsprechung hat den „subjektiven Fehlerbegriff" aufgegeben, eine Bilanzberichtigung ist daher somit (neu) zulässig.

Liegt die fehlerhafte Bilanz einem verfahrensrechtlich nicht mehr änderbaren Steuer- oder Feststellungsbescheid zugrunde, so ist nach den Grundsätzen des formellen Bilanzzusammenhangs der unrichtige Bilanzansatz bei der ersten möglichen Steuerfestsetzung oder Gewinnermittlung richtigzustellen, in der dies möglich ist.

Nach dem allgemeinen Gleichheitssatz und dem verfassungsrechtlich garantierten Rechtsstaatsprinzip sind Verwaltung und Gerichte verpflichtet, die objektiv richtige Rechtslage zugrunde zu legen, um somit unabhängig von den vom Steuerpflichtigen vertretenen Rechtsansichten dem Gebot einer gesetzlichen und gleichmäßigen Besteuerung zu entsprechen. Der Große Senat hat vor diesem Hintergrund keine Übergangsregelungen vorgesehen.

IV. Handlungsoptionen für den Steuerpflichtigen

Auf der Grundlage des BFH-Beschlusses vom 31.01.2013 besteht für fehlerhafte Bilanzen mit einem „noch offenen" Steuer- oder Feststellungsbescheid die Möglichkeit einer Bilanzberichtigung. Im Hinblick auf eine Klärung von bei der Bilanzaufstellung (noch) strittiger oder offener bilanzrechtlicher Fragestellungen sind als aus Sicht des Steuerpflichtigen vorteilhafte Beispiele einer ge-

änderten höchstrichterlichen Rechtsprechung in der jüngeren Vergangenheit vor allem die folgenden zu nennen:

- Rückstellungen für Kosten zukünftiger Aufbewahrungspflichten bzw. Archivierung sowie
- Rückstellungen für künftige Prüfungskosten (BFH-Urteil vom 06.06.2012), wonach die Ansatzpflicht von Rückstellungen für die Kosten die Mitwirkung bei zukünftigen Betriebsprüfungen von Großunternehmen auch auf jene Fälle erweitert wird, bei denen noch keine Prüfungsanordnung vorliegt.

Grundsätzlich können jene Rückstellungen „nachträglich" mittels Bilanzberichtigung ergebnismindernd gebildet werden. Für die Steuerbilanz ist es in diesem Zusammenhang unerheblich, ob handelsrechtlich ggf. ein Wahlrecht zur Beibehaltung (des bei Aufstellung subjektiv richtigen Ansatzes) besteht. Sofern vormals die Rückstellungen in der Bilanz noch nicht gebildet wurden, ist dem Steuerpflichtigen also eine Minderung des Ergebnisses und der Steuerlast möglich.

Allerdings bilden nach Auffassung der Finanzverwaltung (OFD Münster, Verfügung vom 13.07.2012 – S 2141 - 63 - St 12 – 3, DB 2012 S. 1838, und inzwischen auch EStÄR 2012) die Handelsbilanzwerte die Obergrenze für Rückstellungen in der Steuerbilanz (vgl. hierzu auch Lange, Handelsbilanzielle Rückstellungen als Obergrenze für die Steuerbilanz, BiM 2/2013 S.27-31). Diese Auffassung ist bindend für die Finanzverwaltung, allerdings noch nicht durch Rechtsprechung bestätigt. Sofern sich die Auffassung der Finanzverwaltung durchsetzt, kann es zu einer „unechten umgekehrten Maßgeblichkeit" kommen. Zwar könnten nach dem BFH-Urteil die Rückstellungen unabhängig von der handelsrechtlichen Bilanzierung gebildet werden, würden aber in der Steuerbilanz auf den handelsrechtlichen Ansatz, der bei Nichtbilanzierung Null beträgt, beschränkt sein. Hierdurch wäre der Steuerpflichtige gezwungen, die maßgeblichen handelsrechtlichen Abschlüsse mittels Rückwärtsänderung zu korrigieren, was wiederum zu ggf. erheblichen Mehraufwendungen führen kann (s.o.). Im Ergebnis kann keine eindeutige Handlungsempfehlung gegeben werden. Die Frage, ob beispielsweise die o.g. Rückstellungen steuerlich in dem letzten „noch offenen" Abschluss in Ansatz gebracht werden sollen, muss mittels individueller Kosten-/Nutzungsüberlegungen abgewogen werden.

Ebenso ist bezüglich der zukünftigen Bilanzpolitik keine pauschale Aussage möglich. Vor dem neuen BFH-Beschluss war in den meisten Fällen eine gewinnmindernde Bilanzierung – mit Ansatz aller strittigen Rückstellungen und Aufwendungen – zu empfehlen, da eine spätere Nacherfassung nicht möglich war. Nach der neuen BFH-Rechtsprechung ist es nicht zwingend notwendig, sämtlichen Aufwand anzusetzen, da strittige Posten „nachgeholt" werden können. Sofern die strittigen Posten nachträglich steuerlich „kassiert" werden, entgeht man einer Auflösung und entsprechenden Verzinsung. Jedoch spricht die o.g. OFD-Verfügung v. 13.07.2012 zumindest für den Bereich der Rückstellungen weiterhin für eine gewinnmindernde Bilanzierung.

V. Fazit und Ausblick

Der BFH-Beschluss vom 31.01.2013 eröffnet die Möglichkeit einer Berichtung fehlerhafter Bilanzansätze unabhängig von subjektiven Rechtsansichten im Zeitpunkt der Aufstellung. Diese Objektivierung ist aus Gründen der Steuergerechtigkeit grundsätzlich zu begrüßen. Die Bilanzierung auf der Grundlage objektiv geltenden Rechts ist vom FA zu prüfen und ggf. zu korrigieren, wobei sich Auswirkungen sowohl zu Gunsten wie auch zu Lasten des Steuerpflichtigen einstellen können. In diesem Zusammenhang bleibt abzuwarten, ob sich die Auffassung der Finanzverwaltung, wonach handelsbilanzielle Rückstellungswerte die Obergrenze für die Steuerbilanz bilden, letztlich durchsetzen wird.

Die Entscheidung einer Änderung der Steuerbilanz hat insofern aktuell oftmals engen Bezug zur handelsrechtlichen Rechnungslegung und erfordert eine Abwägung im Einzelfall unter Berücksichtigung von Steuereffekten, Kosten der Änderung und (potenziellen) Steuerzinsen.

Handbuch der steueroptimalen Unternehmensfinanzierung

Schriftenreihe DER BETRIEB

Köhler/Goebel/Körner (Hrsg.)
Handbuch der steueroptimalen Unternehmensfinanzierung
Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart
780 Seiten, € 149,95*
ISBN 978-3-7910-3156-9

Der optimale Wegweiser bei Finanzierungsfragen

*Preis inkl. MwSt., zzgl. € 4,00 Versandkosten

Jetzt bestellen: 08 00/000 16 37 kundenservice@fachverlag.de www.fachverlag-shop.de/db-buecher

Dr. Kati Beiersdorf*)

Nachhaltigkeitsberichterstattung

– Hintergrund und Stand der Diskussion sowie Überlegungen zur Relevanz für den Mittelstand –

Nachhaltigkeitsberichterstattung wird seit vielen Jahren umfassend diskutiert und hat zwischenzeitlich einen festen Platz in der externen Unternehmenspublizität vieler Unternehmen. Nationale und internationale Organisationen und deren Verlautbarungen – wie etwa der vom Deutschen Nachhaltigkeitsrat entwickelte Nachhaltigkeitskodex (Oktober 2011) oder die *Global Reporting Initiative* (GRI) mit ihren seit 1999 veröffentlichten Anwendungsleitlinien – haben der Nachhaltigkeitsberichterstattung bereits einen institutionellen Rahmen verliehen. Aktuell erfährt diese Diskussion neuen Aufwind insbesondere durch den im April 2013 von der Europäischen Kommission veröffentlichten Richtlinienentwurf zu nichtfinanziellen Informationen sowie den gleichzeitig veröffentlichten Entwurf eines Rahmenkonzepts zur sog. „Integrierten Berichterstattung" (*Integrated Reporting*) des vergleichsweise jungen *International Integrated Reporting Council* (IIRC). Der folgende Beitrag gibt einen Überblick der Hintergründe, der aktuellen Normen und der zukünftigen Entwicklungen der Nachhaltigkeitsberichterstattung und geht auf die Relevanz dieses Themas für kleine und mittelgroße Unternehmen (KMU) in Deutschland ein.

*) Dr. Kati Beiersdorf ist Mitglied des BiM-Fachbeirats und bei der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft RBS RoeverBroenner-Susat in Berlin tätig.

I. Hintergrund der Nachhaltigkeitsberichterstattung

Die traditionelle Berichterstattung eines Unternehmens umfasst den Jahresabschluss mit Bilanz, GuV und Anhang, ggf. erweitert um einen Lagebericht. Diese Berichterstattung ist mit Ausnahme des Lageberichts tendenziell vergangenheitsorientiert. Zwischenzeitlich werden jedoch erweiterte Anforderungen an die Unternehmensberichterstattung gestellt: Zum einen erwarten traditionelle Abschlussadressaten zunehmend zukunftsorientierte Informationen, um eine Prognosebasis für die zukünftigen wirtschaftlichen Ergebnisse im Sinne eines sog. Value Reportings zu haben. Zum anderen sehen sich Unternehmen einem gestiegenen Informationsbedarf eines weiteren Adressatenkreises gegenüber. Nicht zuletzt aufgrund drängender gesellschaftlicher und ökologischer Fragen, etwa zur sozialen Gerechtigkeit oder zu Umweltproblemen, hat sich ein nicht zu unterschätzendes Interesse an dem gesellschaftlichen Beitrag der Unternehmenstätigkeit entwickelt. Das „nachhaltige" Engagement eines Unternehmens wird als gesellschaftlich notwendig und – viel entscheidender – als Treiber für den zukünftigen Unternehmenserfolg angesehen. Dementsprechend sind Unternehmen gehalten, auch die Nachhaltigkeitsaspekte ihres Wirtschaftens transparent darzustellen.

Die traditionelle finanzielle Berichterstattung gibt weder über den gesellschaftlichen Beitrag eines Unternehmens noch über dessen zukünftige Entwicklung bzw. den zukünftigen Unternehmenswert Aufschluss (vgl. Beiersdorf, Nachhaltigkeit in der Unternehmensberichterstattung, Marburg 2012, S. 125, sowie Haller/Fuhrmann, KoR 2012 S. 462). Vor diesem Hintergrund sind bereits seit mehreren Jahrzehnten nationale und internationale Entwicklungen beobachtbar, die zu einer intensiveren Nachhaltigkeitsberichterstattung durch die Unternehmen führen. Für das bessere Verständnis der Aussagen der Nachhaltigkeitsberichterstattung wird zunächst eine Begriffsklärung versucht.

II. Begriff der Nachhaltigkeit

Die Diskussion um „Nachhaltigkeitsberichterstattung" oder „nachhaltig wirtschaftende Unternehmen" ist ebenso weitläufig wie das Verständnis des Nachhaltigkeitsbegriffs. Denn obwohl „Nachhaltigkeit" zwischenzeitlich einen Platz in der Alltagssprache gefunden hat, hat sich bislang keine Definition etabliert. Ursprünglich umschreibt Nachhaltigkeit ein Konzept der Forstwirtschaft; hier hieß es bereits im 18. Jahrhundert, dass wichtigster Zweck der dauerhafte Erhalt des Waldes ist, um „uns und den Nachkommen den möglich größten Ertrag auf immer zu sichern" (vgl. Däzel, Praktische Anleitung zur Forstwirthschaft, München 1788, S. 258 und 272). Aus ökonomischer Sicht bezeichnet der „nachhaltige Ertrag" also genau denjenigen Ertrag, der entnommen werden kann, ohne den dauerhaften Fortbestand des Waldes zu gefährden.

Dem ursprünglichen Verständnis folgend stellt „nachhaltiges Wirtschaften“ somit vorrangig auf eine ökologische Nachhaltigkeit – auf den Erhalt ökologischer bzw. natürlicher Ressourcen – ab, der sich andere Gesichtspunkte (wie etwa die Gewinnmaximierung) unterordnen müssen. Diese ökologische Interpretation des Nachhaltigkeitskonzepts hat sich jedoch nicht durchgesetzt.

Stattdessen basiert die heutige weltweite Nachhaltigkeitsdiskussion weitgehend auf der im Jahr 1987 (als politische Kompromisslösung) entwickelten Definition im sog. *Brundlandt-Bericht*. Danach ist eine Entwicklung dann nachhaltig, „wenn die Bedürfnisse der Gegenwart erfüllt werden können, ohne zu riskieren, dass künftige Generationen ihre eigenen Bedürfnisse nicht befriedigen können“. Wichtigster Ausfluss der kontroversen Debatten um diese vage Definition ist das sog. Drei-Säulen-Konzept, demzufolge es gilt, bei Unternehmensentscheidungen gleichzeitig ökonomische, ökologische und soziale Aspekte zu berücksichtigen. Dieses Konzept spiegelt sich insofern in der Nachhaltigkeitsberichterstattung wider, als Informationen über diese drei Dimensionen der Unternehmenstätigkeit vermittelt werden sollen. Eine weitere Facette der nichtfinanziellen Berichterstattung stellen Informationen zur Unternehmensführung *(Corporate Governance*) dar. Nachhaltigkeitsberichterstattung umfasst somit Informationen über die sog. ESG-Leistungsindikatoren (*Environment, Social and Governance*).

In Abkehr von der ursprünglich ökologisch geprägten Begriffsverwendung und der grundsätzlichen Gleichwertigkeit der drei Dimensionen wird zwischenzeitlich teilweise sogar die wirtschaftliche Dimension in Gestalt eines dauerhaften („nachhaltigen“) Wirtschaftswachstums betont.

III. Formen der Nachhaltigkeitsberichterstattung

In vielfältiger Art und Weise berichten die Unternehmen über ökologische und soziale Aspekte. Häufig werden eigenständige Umwelt- und/oder Sozialberichte, Sustainability Reports, CSR (*Corporate Social Responsibility*)- oder sog. Triple-Bottom-Line-Berichte veröffentlicht. Die nachhaltigkeitsbezogene Berichterstattung der 150 größten deutschen Unternehmen reicht derzeit von solchen eigenständigen Berichten (37%) über themenbezogene Broschüren (11%) bis hin zu Informationen im Geschäftsbericht oder im Internet (8%) (Die Berichterstattung für 17% der Unternehmen erfolgt über die Konzernmutter. 19% veröffentlichen lediglich begrenzt Informationen im Geschäftsbericht oder im Internet und immerhin noch 8% veröffentlichen keine nachhaltigkeitsbezogenen Informationen, vgl. Gebauer, IÖW/future e.V. (Hrsg.), Das IÖW/future-Ranking der Nachhaltigkeitsberichte 2011: Ergebnisse und Trends, 2012, S. 14).

Jedoch nimmt die aktuelle Entwicklung zunehmend Abstand von der vorherrschenden Trennung von Finanzberichterstattung (Jahresabschluss und Lagebericht bzw. Geschäftsbericht) einerseits und der Nachhaltigkeitsberichterstattung andererseits. Stattdessen wird für eine sog. integrierte Berichterstattung (*Integrated Reporting, IR*) geworben, die finanzielle und nicht-finanzielle (zumeist nachhaltigkeitsbezogene) Informationen kombiniert und damit die unterschiedlichen Facetten der unternehmerischen Leistung aufzeigt. Durch die Reduzierung der verschiedenen veröffentlichten Berichtstypen soll die externe Unternehmenspublizität vereinheitlicht und effizienter gestaltet werden.

Die Weiterentwicklung der integrierten Berichterstattung wird insbesondere durch den im Jahr 2010 gegründeten *International Integrated Reporting Council* (IIRC) vorangetrieben. Trotz der vergleichsweise jungen Initiative sollte deren Bedeutung für die zukünftige Unternehmensberichterstattung nicht unterschätzt werden. So haben sich dem IIRC und seiner Arbeit u.a.mit dem International Accounting Standards Board (IASB) und dem US-amerikanischen Financial Accounting Standards Board (FASB) die wohl einflussreichsten Rechnungslegungsstandardsetzer, aber auch die GRI (*Global Reporting Initiative*) als einflussreicher Standardsetzer einer (bislang unverbindlichen) Nachhaltigkeitsberichterstattung angeschlossen. Auch die weltweite Diskussion und positive Resonanz auf die Vorschläge des IIRC zeigen, dass sich die Unternehmen dieser Entwicklung auf lange Sicht nicht verschließen werden können.

IV. Normierung der Nachhaltigkeitsberichterstattung

Um den neuen Informationsanforderungen Rechnung zu tragen, hat sich ein umfangreicher Kanon an Nachhaltigkeitsliteratur herausgebildet. So gibt es derzeit sowohl auf nationaler als auch auf europäischer und internationaler Ebene eine schier unüberschaubare Zahl an Verlautbarungen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung. Diese reichen von

- zahlreichen Studien zur „Best Practice“ bei Nachhaltigkeitsberichten (z.B. von politischen Institutionen oder WP-Gesellschaften),
- konzeptionell-strategischen Leitlinien (z.B. *UN Global Compact* oder der Deutsche Nachhaltigkeitskodex, DNK) bis hin zu
- detaillierten, branchenspezifischen Anforderungen an die inhaltliche Ausgestaltung der Nachhaltigkeitsberichterstattung.

Als vergleichsweise einflussreicher Normengeber genannt sei hier die *Global Reporting Initiative* (GRI) mit den derzeit in vierter (überarbeiteter) Fassung veröffentlichten GRI-Leitlinien. Diese sind derart gestaltet, dass bei deren Einhaltung auch andere wichtige globale Berichtsnormen wie die Prinzipien des *UN Global Compact* und die OECD-Leitsätze eingehalten werden. Die GRI verankern – vergleichbar mit den qualitativen Anforderungen des IASB-Rahmenkonzepts – qualitative Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung. Diese ist an allen *Stakeholdern* ausgerichtet und soll diesen die Beurteilung der ökonomischen, ökologischen und sozialen Unternehmensleistung ermöglichen. Dafür werden bestimmte Mindestangaben festgelegt, z.B. zur Nachhaltigkeitsstrategie

und zu zentralen Leistungsindikatoren (sog. KPI, *Key Performance Indicators*).

Zu diesen in den GRI 4 festgelegten KPI zählen etwa ökonomische wie der wirtschaftliche Wertzuwachs oder in Anspruch genommene staatliche Förderungen, indirekte wirtschaftliche Aspekte wie die Förderung der lokalen Infrastruktur und die Vergütung (ggf. im Vergleich zum Mindestlohn). Ökologische Mindestangaben beinhalten etwa verbrauchte erneuerbare und nicht-erneuerbare Ressourcen, Energie- und Wasserverbrauch oder Emissionswerte und Abfallaufkommen, wobei sich die Angaben auch auf Zulieferer des Unternehmens erstrecken. Soziale Angaben umfassen z.B. die Mitarbeiteranzahl und -fluktuation, Aus- und Weiterbildungsangebote oder Aspekte der Gleichberechtigung.

Vergleichbare – wenn auch weitaus weniger detaillierte – Vorgaben für deutsche Unternehmen enthält der im Jahr 2011 veröffentlichte Deutsche Nachhaltigkeitskodex (DNK). Darin werden u.a. Angaben zu (quantitativen und qualitativen) Nachhaltigkeitszielen sowie zur Unternehmensstrategie und zu implementierten Prozessen und Regeln zur deren Umsetzung gefordert. Der DNK sieht ferner vor, Nachhaltigkeitsziele auch in Ziel- und Vergütungsvereinbarungen festzuhalten und darüber zu berichten. Des Weiteren werden Informationen zur Kommunikation mit und Einbindung von *Stakeholder*-Gruppen, zur Inanspruchnahme natürlicher Ressourcen und Emissionen sowie zu sozialen und gesellschaftlichen Aspekten wie Arbeitnehmerrechten, politischen Einflussnahmen und Korruption gefordert. Unterlegt werden die formulierten Prinzipien durch wesentliche Indikatoren, die z.B. aus den GRI entnommen sind.

Diese Vorgaben und Leitlinien zur Nachhaltigkeitsberichterstattung sind jedoch lediglich freiwillig anwendbar. Zudem sind etwa die GRI-Leitlinien in unterschiedlichen Stufen (A, B, C) anwendbar. Sie wurden im Jahr 2010 von ca. 1.800 insbesondere großen, multinationalen Unternehmen (davon 37 aus Deutschland) angewandt. Die Entsprechungserklärung des DNK haben aktuell 48 deutsche Unternehmen abgegeben. Diese freiwillig anwendbaren Vorgaben sind Treiber der Weiterentwicklung der Nachhaltigkeitsberichterstattung und befruchten die Diskussion um Notwendigkeit und Möglichkeiten dieser Berichterstattung. In Bezug auf deren Harmonisierung und Vergleichbarkeit bleiben solche Vorgaben jedoch hinter verpflichtenden Normen zurück.

Die Verpflichtung zur Nachhaltigkeitsberichterstattung ergibt sich für deutsche Unternehmen derzeit ausschließlich aus den Anforderungen an die Lageberichterstattung gem. §§ 289 Abs. 3 und 315 Abs. 1 Satz 4 HGB. Danach müssen große Kapitalgesellschaften und Konzernunternehmen im (Konzern-)Lagebericht auch nicht-finanzielle Leistungsindikatoren analysieren und erläutern, sofern diese für das Verständnis des Geschäftsverlaufs oder der Lage des Unternehmens von Bedeutung sind. Beispiele für solche Indikatoren sind Informationen über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange, wobei nach Auffassung des Gesetzgebers nicht zwingend bzw. nicht ausschließlich diese Themen adressiert werden müssen. Konkretisiert werden die Vorschriften des § 315 HGB durch DRS 20, der in Tz. 105 ff. mit Kunden-, Umwelt- und Arbeitnehmerbelangen, Indikatoren zu Forschung und Entwicklung sowie zur gesellschaftlichen Reputation des Konzerns Beispiele für nicht-finanzielle Leistungsindikatoren enthält. Diese Informationen sollen dem *Management Approach* entsprechend der internen Berichterstattung folgen und auch quantitative Angaben enthalten, sofern diese zur internen Steuerung verwendet werden. Zusammenhänge zwischen finanziellen und nicht-finanziellen Indikatoren sollen erläutert werden, sofern diese intern unter dem Aspekt der Nachhaltigkeit berücksichtigt werden.

Im April 2013 verabschiedete die EU-Kommission ihren Vorschlag zur Änderung der europäischen Bilanzrichtlinien in Bezug auf nicht-finanzielle Informationen (KOM(2013) 207 final). Damit begründet die EU-Kommission eine Pflicht für eine sog. „nicht-finanzielle Erklärung" für alle großen Kapitalgesellschaften. Diese Erklärung soll „Angaben mindestens zu Umwelt-, Sozial- und Arbeitnehmerbelangen, zur Achtung der Menschenrechte und zur Bekämpfung von Korruption und Bestechung" beinhalten. Diese Pflicht gilt – anders als nach derzeitigem HGB – zunächst unabhängig davon, ob diese Aspekte für das Verständnis des Geschäftsverlaufs oder der Lage des Unternehmens erforderlich und von Bedeutung sind. Die EU-Kommission reagiert damit auf die nur begrenzte Anzahl regelmäßig darüber berichtender Unternehmen sowie auf die stark variierende Qualität der nicht-finanziellen (Nachhaltigkeits-)Informationen. Die Unternehmen sind dahingehend flexibel, als es ihnen frei steht, dieser Erklärung ein geeignetes nationales, europäisches oder internationales Rahmenkonzept (z.B. DNK, GRI oder IR) zugrunde zu legen. Diese in jüngster Zeit vollzogene Weiterentwicklung der gesetzlichen Anforderungen an die (Konzern-)Lageberichterstattung durch den europäischen und die nationalen Normengeber (vgl. dazu Haller/Fuhrmann, KoR 2012 S. 461 ff.) unterstreichen eindrucksvoll die Bedeutung der zukunftsweisenden Diskussion um die integrierte Berichterstattung.

V. Zukunft der Nachhaltigkeitsberichterstattung – Entwurf des IIRC zur integrierten Berichterstattung

Nach einem Diskussionspapier aus dem Jahr 2011 und der Durchführung eines Pilotprogramms folgte im April 2013 der Entwurf eines Rahmenkonzepts für das *Integrated Reporting*. Das darin vorgeschlagene prinzipienbasierte Berichtskonzept zielt auf eine effiziente Unternehmensberichterstattung, die sämtliche Wertschaffungsfaktoren berücksichtigt. Insbesondere sollen in der Berichterstattung die verschiedenen Kapitalarten Berücksichtigung finden, zu denen neben dem Finanzkapital u.a. auch das Humankapital sowie soziales und natürliches Kapital zählen. *Integrated Reporting* soll auch eine „integrierte Denkweise" im Hinblick auf die unternehmerische Wertschaffung fördern, die auch das Zusammenspiel des Finanzkapitals mit den nicht-finanziellen Kapitalformen umfasst und sich letztlich in der Unternehmensstrategie widerspiegelt. Hauptadressaten dieser Berichterstattung sind

jedoch weiterhin die (hier allerdings langfristig orientierten) Investoren, denen entscheidungsnützliche Informationen zur Verfügung gestellt werden sollen. Somit scheinen die Belange anderer *Stakeholder* zurückgedrängt und der integrierte Bericht letztlich dominiert von der Finanz- und nicht von der Nachhaltigkeitsberichterstattung (hierzu Haller/Zellner, DB 2013 S. 1125 ff.).

Im IIRC-Entwurf für ein Rahmenkonzept werden Leitprinzipien und wesentliche Elemente der integrierten Berichterstattung dargestellt. Danach soll ein integrierter Bericht Einblick in die Unternehmensstrategie gewähren und aufzeigen, wie diese durch den Einsatz verschiedener Kapitalarten den kurz-, mittel- und langfristigen Unternehmenswert beeinflusst. Zudem sollen die wechselseitigen Abhängigkeiten zwischen den wertschaffenden Faktoren dargestellt werden. Als Leitprinzip wird ferner formuliert, dass Unternehmen über die (legitimen) Ansprüche, Interessen und Erwartungen anderer *Stakeholder* (z.B. Mitarbeiter, Gesellschaft, Kunden) berichten sollen (ohne dass daraus ein Informationsanspruch dieser Gruppen abgeleitet wird). Inhaltlich gibt der Entwurf vor, dass ein Überblick des Unternehmens und dessen Geschäftsumfeld gegeben werden soll. Ferner soll über die Führungs- und Vergütungsstruktur, den strategischen Entscheidungsprozess und die Risikoneigung berichtet werden. Ein weiteres Element stellt die Darstellung der relevanten Chancen und Risiken und damit verbundener Folgen für das Geschäftsmodell und die zukünftige Leistung des Unternehmens dar. Die Darstellung der Unternehmensleistung soll die Veränderung aller Kapitalarten berücksichtigen und insbesondere den Zusammenhang zwischen dem Finanzergebnis und anderen Kapitalarten verdeutlichen. Dafür sollen sog. Schlüsselindikatoren (KPI) genutzt werden. In Anlehnung an die Finanzberichterstattung soll auch die integrierte Berichterstattung den Grundsätzen der Wesentlichkeit, Verlässlichkeit und Vollständigkeit sowie Stetigkeit und Vergleichbarkeit folgen.

Erst wenige Unternehmen haben sich bereits zu einer integrierten Unternehmensberichterstattung verpflichtet; zu nennen ist hier u.a. BASF. Andere Unternehmen zeigen Ansätze, zumindest ökologische Faktoren gezielt in die finanzielle Gewinnermittlung des Unternehmens zu integrieren; dazu zählt die ökologische GuV für das Jahr 2010 von PUMA sowie BSO/Origin bereits für die Jahre 1990-1995 (vgl. dazu Beiersdorf, a.a.O., S. 322 ff.).

VI. Relevanz für den Mittelstand?

Die zuvor dargestellten Leitlinien und die zukünftige Entwicklung der Nachhaltigkeitsberichterstattung mögen für die breite Masse mittelständischer Unternehmen noch weitgehend unvertraut, vielleicht sogar irrelevant erscheinen. Verstärkt wird dieser Eindruck durch die mehrheitlich an Kapitalmarktinteressen ausgerichtete Nachhaltigkeitsberichterstattung und -normierung, die sich kürzlich im Entwurf des IIRC zur integrierten Berichterstattung wieder manifestiert hat. Gerade mangels entsprechender gesetzlicher Vorgaben sind KMU nur eingeschränkt motiviert, sich mit diesen Fragen zu befassen. Dennoch können sich auch mittelständische Unternehmen der anhaltenden gesellschaftlich breiten Debatte um ihre soziale und ökologische Verantwortung nicht entziehen.

Diese Entwicklungen gehen mit geänderten Informations- und Transparenzanforderungen an die Unternehmen einher. So wird sich grundsätzlich jedes Unternehmen mit den unternehmensspezifischen Nachhaltigkeitszielen und Strategien zu deren Umsetzung auseinandersetzen müssen. Dies wird auch in den Erläuterungen zum DNK deutlich, wonach dieses Transparenzinstrument größenunabhängig für alle Unternehmen anwendbar ist und eine möglichst breite Anwendung in der gesamten Wirtschaft ausdrücklich angestrebt wird. Der Fokus auf den Mittelstand ist derzeit sogar strategisches „Ziel 1" für die weitere Arbeit des Rats für Nachhaltigkeit. Durch die Kombination von Prinzipien und konkreten Beispielindikatoren stellt der DNK gerade auch für KMU eine geeignete Grundlage für einen Einstieg in die Nachhaltigkeitsberichterstattung dar. Die in regelmäßigen Abständen durchgeführte Auswertung nationaler Nachhaltigkeitsberichte (die neben den größten deutschen Unternehmen auch mittelständische Unternehmen umfasst; vgl. Gebauer/Westermann, in: IÖW/future e.V. (Hrsg.), Das IÖW/future-Ranking der Nachhaltigkeitsberichte deutscher KMU 2011: Ergebnisse und Trends, 2012, sowie für große Unternehmen Gebauer, a.a.O., 2012) belegt, dass sich auch etliche KMU seit geraumer Zeit auf hohem Niveau mit der Nachhaltigkeitsberichterstattung befassen. Nach der aktuellen Auswertung der Berichte aus dem Jahr 2011 werden in KMU bereits viele Nachhaltigkeitsberichte erstellt, in denen insbesondere die Motivation und Vision der KMU, deren (häufig regional geprägte) gesellschaftliche Verantwortung sowie die Einbettung von Nachhaltigkeit in das Management überzeugend dargestellt werden. Verbesserungspotenzial besteht etwa in Bezug auf konkrete Nachhaltigkeitsziele und Kriterien zur Messung der Zielerreichung.

VII. Fazit

Das Thema Nachhaltigkeitsberichterstattung hat an Bedeutung gewonnen. Dies zeigt sich aktuell in den gestiegenen Anforderungen an große Unternehmen, wird jedoch zukünftig auch für KMU relevant sein. Letztere werden z.B. die Kommunikation mit verschiedenen *Stakeholdern* über die Finanzberichterstattung hinaus hinterfragen müssen. Die derzeitige Nachhaltigkeitsberichterstattung kann aber trotz der gestiegenen Berichtsanforderungen nur den Anfang eines weiterreichenden Wandlungsprozesses in der Finanzberichterstattung darstellen. Die nächsten Schritte zeichnen sich mit dem Vorschlag zur integrierten Berichterstattung bereits ab. Weitere Schritte sollten die Integration ökologischer und sozialer Leistungen in die Ermittlung der Finanzleistung – also das Jahresergebnis selbst – betreffen, um so einen „nachhaltigen", d.h. ökologisch und sozial verträglichen Gewinn zu ermitteln. Auch dazu gibt es bereits vielversprechende Ansätze, wie die Beispiele von BSO/Origin oder aktuell PUMA zeigen. Im Ergebnis können die derzeitigen Vorgaben – etwa die Vorstellungen des DNK – auch für KMU sinnvolle „Minimalanforderungen" darstellen.

Dr. Hans-Jürgen Hillmer*)

Aktuelle Herausforderungen im Rechnungswesen

– Bericht zum BVBC-Bundeskongress 2013 –

Unter dem Motto „Rechnungswesen, Steuern und Controlling 3.0“ fand vom 23.-25.05.2013 in Bad Soden am Taunus der diesjährige Bundeskongress der Bilanzbuchhalter und Controller statt. Neben Themen im Bereich der Bilanzierung und des Controllings stand die Frage im Blickpunkt, welche Konsequenzen aus aktuellen Entwicklungen auf den Finanzmärkten zu ziehen sind.

*) Dipl.-Kfm. Dr. Hans-Jürgen Hillmer ist Inhaber des BuS-Netzwerks für Betriebswirtschaftliche und Steuerliche Fachinformationen (www.bus-hillmer.de).

I. Einführung

Nach der Kongresseröffnung durch die BVBC-Präsidentin *Bärbel Ettig* und verschiedenen Grußworten schloss sich am 23.05.2013 zunächst ein Vortrag zu dem Thema „Finanzkrise 3.0 – Wirtschaftspolitik für die Peripherie“ an (es referierte *Prof. Dr. Michael H. Grote*, Leiter des Frankfurt Institute for Private Equity and M&A Finance Department). Der Nachmittag war dann zum einen aktuellen bilanziellen Themen sowie zum anderen dem Investitionscontrolling gewidmet (s. mehr dazu unter Abschn. II und III). Am 24.05.2013 wurde das Kongressprogramm u.a. mit folgenden Themen (mehr dazu unter Abschn. IV) fortgesetzt:

- Basel III und die anstehende nationale Umsetzung (*Karin Sagner-Kaiser*, Deutsche Bundesbank),
- Update Finanzmarktregulierung – Auswirkungen auf die Unternehmensfinanzierung und -steuerung (*Johannes Anschott*, Commerzbank AG),
- Liquidität steuern – Forderungen bewerten (*Michael Bretz*, Leiter Unternehmenskommunikation, Verband der Vereine Creditreform e.V.),
- Euro-Krise und niedriges Zinsniveau: Auswirkungen auf die Ermittlung von Unternehmenswerten (*Prof. Dr. Volker H. Peemöller*, Vorstandsvorsitzender, Deutsches Institut für Zertifizierung im Rechnungswesen e.V.).

Wie in den Vorjahren wurde anlässlich des BVBC-Bundeskongresses auch der Controller-Ehrenpreis der BVBC-Stiftung verliehen: Träger ist in diesem Jahr *Prof. Dr. Volker H. Peemöller*; gewürdigt wurde seine in BiM 4/2012 erschienene Ausarbeitung zu den Instrumenten des Synergiecontrolling (mehr dazu abschließend unter Abschn. V).

II. Bilanzpolitische und bilanzanalytische Gestaltungen in HGB-Abschlüssen

Nach einigen grundsätzlichen Ausführungen zum Anwendungsbereich und zur Bedeutung der HGB-Rechnungslegung beschäftigte sich *Prof. Dr. Klaus Hahn* (er ist Studiengangsleiter BWL-Steuern und Prüfungswesen/Accounting & Controlling an der Dualen Hochschule Baden-Württemberg in Stuttgart) mit Instrumenten und Strategien der Bilanzpolitik. Hierbei ist zwischen Sachverhaltsgestaltung und Sachverhaltsabbildung zu unterscheiden. Im Rahmen der Ausführungen zu den Strategien der Bilanzpolitik differenzierte der Referent zwischen ergebnisorientierten bilanzpolitischen Strategien (progressiv = ergebnisverbessernd bzw. konservativ = ergebnisvermindernd) und erläuterte sog. Annäherungsstrategien in HGB-Abschlüssen; hier ist z.B. an die ggf. anzustrebende Übereinstimmung mit den alten HGB-Regelungen zu denken, an die Übereinstimmung mit der Steuerbilanz sowie an die Übereinstimmung mit den IFRS.

Nächster Vortragsschwerpunkt war die Anwendung des Stetigkeitsgrundsatzes. Hierbei unterschied *Hahn* zwischen der Ansatzstetigkeit, der Bewertungsstetigkeit, der Ausweisstetigkeit und der Konsolidierungsstetigkeit wie folgt:

- Ansatzstetigkeit (neu im Rahmen des BilMoG): Nach § 246 Abs. 3 Satz 1 HGB sind die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Ansatzmethoden beizubehalten.
- Bewertungsstetigkeit (wie vor BilMoG): Nach § 251 Abs. 1 Nr. 6 HGB sind die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden beizubehalten.
- Ausweisstetigkeit (wie vor BilMoG): Nach § 265 Abs. 1 HGB ist die Form der Darstellung der Bilanz und der GuV im Zeitablauf beizubehalten (gilt auch für Anhang, Kapitalflussrechnung und Segmentberichterstattung).
- Konsolidierungsstetigkeit (wie vor BilMoG): Nach Abs. 3 Satz 2 HGB sind die auf den vorhergehenden Konzernabschluss angewandten Konsolidierungsmethoden beizubehalten.

Sodann skizzierte *Hahn* die Möglichkeiten der Durchbrechung des Stetigkeitsgrundsatzes: Nur in begründeten Ausnahmefällen darf vom Stetigkeitsgrundsatz abgewichen werden, d.h. die Abweichung muss sachlich gerechtfertigt sein. Dies ist lt. IDW-Vorgaben „grundsätzlich nur der Fall:

- wenn die Abweichung durch eine Änderung der rechtlichen Gegebenheiten (insb. Änderung von Gesetz und Satzung, Änderung der Rechtsprechung) veranlasst wurde,
- wenn die Abweichung unter Beachtung der GoB ein besser den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage vermitteln soll,
- wenn die Abweichung dazu dient, Ansatz- oder Bewertungsvereinfachungsverfahren in Anspruch zu nehmen,
- wenn die Abweichung im Jahresabschluss zur Anpassung an konzerneinheitliche Bilanzierungsrichtlinien erfolgt oder
- wenn die Abweichung erforderlich ist, um steuerliche Zwecke zu verfolgen."

Effekte aus der Durchbrechung des Stetigkeitsgrundsatzes sind – anders als nach lAS 8 – *erfolgswirksam* zu erfassen. Hinsichtlich der Publizität von Stetigkeitsunterbrechungen wies der Referent auf Folgendes hin: Durchbrechungen der Stetigkeit führen nicht zu einer Anpassung der Vorjahreszahlen. Der Effekt ist vielmehr im laufenden Jahr (ergebniswirksam) zu erfassen. Die Berichtspflichten über Stetigkeitsdurchbrechungen nach § 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB bzw. § 313 Abs. 1 Nr.3 HGB erstrecken sich auf:

- die Angabe der betroffenen Posten und die Beschreibung der Abweichungen gegenüber der bisherigen Methode,
- die Begründung für den Methodenwechsel sowie
- die Darstellung des Einflusses auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage. Dabei sind den Vorgaben des IDW zufolge auch zahlenmäßige Angaben erforderlich.

Allerdings bestehen diese Berichtspflichten nur, soweit die Änderungen nicht unerheblich sind. Grundsätzlich ist in einen Einmaleffekt aus der Methodenumstellung zu Beginn des lfd. Geschäftsjahrs und in einen Jahreseffekt zu trennen.

Fortgesetzt wurde dieser Vortrag mit einer detaillierten Fallstudie zur bilanzanalytischen Aufbereitung nach den Regelungen des HGB in der Neufassung durch das BilMoG. Dabei wurden insbesondere bilanzanalytische Bereinigungen für aktivierte Entwicklungskosten, Pensionsrückstellungen (Unterdeckung), gebildete Bewertungseinheiten sowie aktivierte latente Steuern durchgeführt und eine Strukturbilanz zum 31.12.2012 erstellt.

III. Investitionscontrolling: Investitionen planen, bewerten und steuern

In diesem Tagungsabschnitt wurde betont, dass die Zusammenarbeit zwischen dem Planungsverantwortlichen im Bereich Facility-Management oder IT oder dem Investitionsgüter-Einkauf einerseits sowie dem Investitionscontrolling und dem Rechnungswesen andererseits besonders wichtig sei. In ihren Ausführungen gingen *Thomas Schmit*t (Heidelberger Druckmaschinen AG) und Uwe Jüttner (Präsident der European Management Accountants Association, EMAA) insbesondere darauf ein, dass die Kommunikation untereinander besonders wichtig sei. Je besser diese funktioniere, um so eher ließen sich planerische und organisatorische Fehler im Rahmen der Investitionsabwicklung vermeiden. Dazu sei es erforderlich, dass sich alle beteiligten Abteilungen über wichtige Abgrenzungsfragen wie

- Investitionen und Erhaltungsaufwand,
- Gebäude oder Betriebsvorrichtung und
- Nutzungsdauern

im Klaren sind. Nur auf einer entsprechend fundierten Basis können dann Fragen wie „kaufen, mieten oder leasen" im Rahmen einer Wirtschaftlichkeitsrechnung korrekt beantwortet werden und auch nur dann lassen sich im Rahmen des Investitionscontrolling die Auswirkungen auf Kennzahlen und Messgrößen richtig interpretieren. Hierzu wurde durch die Darstellung verschiedener Simulationen versucht, Anhaltspunkte dafür zu geben, wie es in der Praxis gelingen kann, den sog. goldenen Mittelweg zu finden.

IV. Themenschwerpunkt Finanzen

1. Basel III und weitere Finanzmarktregulierungen

Als Reaktion auf die Finanzmarktkrise haben die G20-Staats- und Regierungschefs mit Basel III als Herzstück Maßnahmen beschlossen, die die Stabilität der Banken und des Bankensystems erhöhen sollen. Derzeit wird auf EU-Ebene über die Umsetzung von Basel III mittels CRR/CRD IV verhandelt. Geplant ist ein Inkrafttreten ab 01.01.2014. Gegenstand des Vortrags von *Karin Sagner-Kaiser* (Direktorin der Deutschen Bundesbank) war es, einen übersichtsartigen Einblick in die vorgesehenen Maßnahmen und deren Auswirkungen zu geben.

Zentrale Erkenntnis aus der seit 2007 andauernden Finanzmarktkrise ist, dass Banken zu wenig Eigenkapital und Liquidität vorgehalten haben und unzureichend beaufsichtigt wurden. Seit September 2009 arbeiten Regulatoren weltweit daran, die Regulierungsdichte zu erhöhen. In seinem Vortrag unternahm *Johannes Anschott* (Commerzbank AG) den Versuch, die zu erwartenden Auswirkungen auf die Unternehmensfinanzierung und andere Bankdienstleistungen (Geldanlage, Risikoabsicherung) abzuschätzen.

Anschott erwartet, dass die mit Basel III verbundenen erhöhten Kapitalanforderungen die sog. Produktionskosten von Krediten proportional zu ihren bisherigen Kapitalkosten steigen lassen. Hierbei bedeutet proportional, dass schlechtere Ratings und ungesicherte Kredite sowie längere Laufzeiten stärker von diesem Effekt betroffen sind. Dennoch ist für *Anschott* eine seriöse Aussage der zu erwartenden Konditionsveränderungen je Produkt bislang nur als grobe Schätzung möglich. Tendenziell sei davon auszugehen, dass die Zinsen bzw. Gebühren für stärker betroffene Produkte (langfristig bestätigte Kredite in Verbindung mit schlechten Ratings und geringer Besicherung) kostenbedingt steigen. Die Auswirkungen werden umso kräftiger ausfallen, je schlechter es um die Bonität des kreditnachfragenden Unternehmens bestellt ist. Der Referent berichtete allerdings auch, dass in seinem Erfahrungsbereich weniger als 10% der Unternehmen schlechten Bonitätsklassen zugeordnet werden. Zudem wies *Anschott* darauf hin, dass zur Sicherung der Kreditversorgung der mittelständischen Wirtschaft wesentliche Erleichterungen für KMU-Kredite vorgesehen sind. Diese ergeben sich wie in Abb. 1 auf S. 61 dargestellt.

Abb. 1: Erleichterungen für KMU-Kredite

„Supporting Factor“	Adjustierung der Risikogewichte des Bestands an Forderungen gegenüber KMU um 0,7619
	Kapitalanforderungen werden gegenüber Basel II konstant gehalten
Einbezogene KMU-Forderungen	KMU-Umsatz kleiner als 50 Mio. p.a.
	Forderungen gegenüber KMU kleiner 1,5 Mio. (außer durch Wohnimmobilien besicherte Forderungen)
Anwendungs-bereich	Unabhängig vom angewandten Risiko-gewichtungs-Ansatz
	Unabhängig von der Forderungsklasse (Corporate/Retail)
Überprüfung	Überprüfung der Angemessenheit durch KOM innerhalb von 36 Monaten nach Inkrafttreten CRD IV-Paket, insbesondere ob Ziel der Stützung der Wirtschaft erreicht

Nicht zuletzt diese besonderen Regelungen für den Mittelstand bewogen den Referenten zu dem abschließenden Fazit, dass steigende regulatorische Kosten derzeit im Zuge der expansiven Geldpolitik deutlich überkompensiert werden und dass eine Kreditklemme am deutschen Markt für Unternehmensfinanzierungen nicht zu erwarten sei. Aus Bankensicht werden die Einlagen von Kunden unter Basel III eine noch wichtigere Refinanzierungsquelle darstellen. Von besonderer Bedeutung werden insbesondere die Einlagen von Privatkunden sowie kleinerer und mittlerer Firmenkunden sowie langfristige Einlagen sein. *Anschott* erwartet einen stärkeren Wettbewerb unter den Banken, der tendenziell zu höheren Einlagenkonditionen für einige Gruppen führen wird.

2. Liquiditätssteuerung und Forderungsbewertung

In seinem Vortrag ging *Michael Bretz* (Leiter Unternehmenskommunikatiion, Verband der Vereine Creditreform e.V.) u.a. auf die folgenden Themen ein:

- Kreditoren versus Debitoren,
- Working Capital Management – Organisation und Aufgaben,
- Debitorenmanagement entlang der Kundenbeziehung,
- Inkasso,
- Bonität.

Nach den Beobachtungen des Referenten ist im Nettoumlaufvermögen eines Unternehmens häufig mehr Liquidität gebunden als notwendig. Durch Verkürzung von Debitorendauern und Lagerzeiten bzw. die Verlängerung der Kreditorenumschlagsdauer könne das Nettoumlaufvermögen signifikant und nachhaltig reduziert werden.

Im Rahmen des Vortragsabschnitts zum Working-Capital-Management ging *Bretz* zunächst auf die Regelung der Verantwortlichkeiten und Zuständigkeiten im Vertrieb sowie die Kreditlimitkontrolle ein. Als „Todsünden“ im Debitorenmanagement brandmarkte er:

- Allgemein
  - Debitorenrisiko-Management ist nicht „Chef-Sache“;
  - Verhältnis Vertrieb/Finanzwesen wird nicht von der Unternehmensleitung „moderiert“;
  - mangelnde Kommunikation zwischen den betroffenen Abteilungen;
  - fehlendes Berichtswesen;
- Risiko
  - fehlende Bonitätsprüfung;
  - keine Vergabe von Limiten;
  - Ignorieren von Signalen;
- Außenstandsdauer
  - verzögerte Rechnungslegung;
  - unklar formulierte Zahlungsbedingungen;
  - Lieferungen trotz überfälliger Rechnungen;
  - Defizite im Mahnprozess (z.B. Forderungseintreibung durch den Vertrieb, zu lange Mahnintervalle, ausschließlich schriftliche Mahnungen).

Im Rahmen seiner Überlegungen zum Debitorenmanagement entlang der Kundenbeziehungen war dem Referenten das Mahnwesen besonders wichtig. Als übliche Fehler nannte er:

- Buchhaltung ist nicht tagfertig (Eingänge werden nicht zeitnah gebucht);
- manuelles Mahnwesen;
- Vertrieb nimmt Einfluss auf den Mahnprozess (Entscheidung über Aussendung der Mahnungen);
- keine Verrechnung von Mahngebühren und Verzugszinsen;
- fehlende Systematik im Mahnwesen, oftmals bedingt durch geringe Kapazitäten im Debitorenbereich;
- unzureichende optische und inhaltliche Aufbereitung von Mahnschreiben.

Nach den Erfahrungen von *Bretz* ist insbesondere eine frühe Inkasso-Abgabe zu empfehlen. Dies reduziere die Kosten und steigere die Realisierungschancen. Im Rahmen seiner abschließenden Ausführungen zur Bonitätseinschätzung hob *Bretz* vorrangig auf Warnsignale im Kundenbestand ab, die sich wie folgt darstellen:

- Verändertes bzw. auffälliges Informationsverhalten
  - keine Auskünfte mehr, Geschäftsführer oder Verwaltung nicht erreichbar
  - Plötzliche Auskunftsbereitschaft, veränderte Selbstdarstellung
- Akute Liquiditätsprobleme
  - Verändertes Zahlungsverhalten, außergerichtliche Vergleichsangebote
  - starke Umsatzrückgänge, verändertes Bestellverhalten
  - negative Auskünfte (Banken, Auskunftei, Konkurrenz, etc.)
  - Kapitalerhöhungen ohne Akquisitionen oder Investitionen

- Firmenpolitische Veränderungen
  - häufiger Wechsel der Geschäftsführung, Wechsel der Rechtsform
  - Abbau von Niederlassungen, Outsourcing von Teilbereichen, Abbau Mitarbeiter
  - Wechsel der Bankverbindung, Insolvenzen im Unternehmensverbund

3. Auswirkungen aktueller Entwicklungen auf die Ermittlung von Unternehmenswerten

Nach einleitenden Ausführungen zum gegenwärtigen Marktumfeld unterschied der Referent (*Prof. Dr. Volker H. Peemöller*) zwischen den Ertragswertverfahren und der Anwendung von Multiplikatoren. Erforderlich ist für die Anwendung die Ableitung der Ertragsgröße und die Ermittlung des Kapitalisierungszinssatzes. Für die Anwendung der Kapitalisierungsgröße in der Detailplanungsphase ist zu berücksichtigen, dass die Finanzierungsbedingungen sich derzeit eher verschlechtern und Forderungsausfälle relativ häufig auftreten. Hinsichtlich des Basiszinssatzes sind die Zinsstrukturkurven der Deutschen Bundesbank bzw. der Europäischen Zentralbank in Betracht zu ziehen. Letztere enthält Risikoprämien für das Ausfallrisiko europäischer Staatsanleihen und liegt über der Kurve der Deutschen Bundesbank. *Peemöller* wies darauf hin, dass das IDW davon abrät, die Zinsstrukturkurve der EZB zur Ableitung der risikolosen Zinssätze zu nutzen, jedenfalls bei der Bewertung von Unternehmen mit alleiniger Geschäftstätigkeit in Deutschland.

Die sog. Marktrisikoprämie ergibt sich aus der durchschnittlichen langfristigen Differenz zwischen der Rendite eines Aktieninvestments und der Rendite risikoloser Staatsanleihen. Die vom IDW veröffentlichten Bandbreiten empfohlener Marktrisikoprämien liegen z.Zt. bei etwa 5-6% nach Steuern bzw. 5,5-7% vor Steuern. Im gegenwärtigen Umfeld ergeben sich nach Angaben von *Peemöller* einige besondere Überlegungen zur Bewertung, die folgender Auflistung entnommen werden können:

- Planungsdauer: mit oder ohne ewige Rente?
- Einsatz der Szenariotechnik
- Rechnung mit Sensibilitäten (Wachstum, Beta-Faktor)
- Ermittlung der Wertuntergrenze: Liquidationswert
- Geschäftsmodell in der Krise hinterfragen
- Anpassungen der Planungsrechnung oder Anpassung der Kapitalkosten?
- Unternehmensbewertung ist keine Messung, sondern eine vergleichende Schätzung; Parameter dieser Schätzung haben sich z.T. erheblich verändert
- Pauschalisierungen und Vereinfachungen sind hinsichtlich ihrer Auswirkungen besonders zu würdigen
- Bandbreite von Werten nützlicher als Punktwert

V. Ehrenpreis der BVBC-Stiftung

Zum dritten Mal hat die BVBC-Stiftung einen Controller-Ehrenpreis für eine wissenschaftliche Ausarbeitung vergeben. Preisträger in 2011 waren *Prof. Dr. Karlheinz Küting, Dr. Andrea Rösinger* und *Dipl.-Kffr. Mana Mojadadr*; sie wurden für ihren Beitrag „Notwendigkeit eines Cash- und Liquiditätsmanagements“ ausgezeichnet, der in DB 12/2010 S. 625 – 631 veröffentlicht wurde. *Küting/Rösinger/Mojadadr* haben beschrieben, welche Faktoren in der Unternehmensbilanz eine Krise ankündigen. Sie haben daraus Handlungsanweisungen entwickelt, mit denen mittelständische Unternehmen ihre Liquidität möglichst effizient strategisch planen können. In 2012 ging der von der BVBC-Stiftung verliehene Controlling-Ehrenpreis wiederum an drei Autoren, die gemeinsam für ihren Beitrag „Kreditrating und Unternehmenseinschätzungen: Was bewirken neue Bilanzdaten auf der Basis des BilMoG?“ ausgezeichnet wurden. Er wurde verfasst von *Dr. Bernhard Becker, Prof. Dr. Stefan Müller* und *Prof. Dr. Christian Wobbe*. Die in der Ausgabe 6/2011 der Fachzeitschrift KSI (Krisen-, Sanierungs- und Insolvenzberatung) veröffentlichte Arbeit analysiert zum einen die Auswirkungen des BilMoG auf die Anforderungen, die an angemessene Ratingkonzeptionen zu stellen sind. Zum anderen wird der Einfluss der Übergangsphase auf die Erkennung von Krisensignalen im Jahresabschluss untersucht.

In 2013 wurde nun der Controlling-Ehrenpreis an *Prof. Dr. Volker H. Peemöller* verliehen, der in seinem Beitrag „Instrumente des Synergie-Controlling – Messung und Steuerung von Synergiepotenzialen und -effekten“ auf eindrucksvolle Weise untersucht, wo sich bei Unternehmenszusammenschlüssen Synergien verbergen und wie diese gesteuert werden können. Die Laudatio hielt wie in den Vorjahren Dipl.-Kfm. *Marcus Appel* (Redaktion Zeitschrift Controlling); er gratulierte auch im Namen der das Preisgeld großenteils stellenden Verlage Beck und Vahlen und würdigte den in BiM 4/2012 erschienenen Aufsatz wie folgt:

„Der Auseinandersetzung mit Möglichkeiten zur Steuerung und Kontrolle von Synergien– auch und gerade durch das Controlling – kommt eine hohe praktische Relevanz zu. Den von Ansoff geprägten 2+2=5-Effekt, den Prof. Peemöller zu Beginn seiner Arbeit treffend zitiert, erhoffen sich viele Unternehmen. Häufig erfolgt allerdings eine verkürzte Betrachtung, die allein auf die Synergieeffekte fokussiert. Diese stellen sich aber nicht automatisch ein, sondern sind die Folge einer bewussten Beeinflussung von Abläufen. Dazu sollten, wie im Beitrag vorgeschlagen, die Synergiepotenziale, die Realisierungsphase und die Synergieeffekte getrennt betrachtet werden. Insbesondere wird aufgezeigt, dass die Synergien den eigentlichen Inhalt des Goodwills ausmachen. Der detaillierten Betrachtung der Realisierungsphase schließen sich Überlegungen an, wie das Synergie-Controlling aus Bilanz- und GuV-Daten die Netto-Synergieeffekte quantifizieren und damit kontrollierbar machen kann.

Im letzten Abschnitt des Beitrags werden mit der Earned-Value-Analyse oder der Meilenstein-Trendanalyse aus dem Projektcontrolling bekannte Instrumente exemplarisch aufgegriffen und auf den Kontext der Synergieeffekte übertragen. Zusammen mit den zuvor aus GuV und Bilanz abgeleiteten Werten mit bzw. ohne Synergieeffekte bietet der vorgestellte Ansatz eine hervorragende Möglichkeit, das Heben von Synergiepotenzialen zu steuern und den erzielten Erfolg transparent und nachvollziehbar darzustellen.“

Stefan Horst*)

Latente Steuern als Herausforderung im Mittelstand

– Grundlagen und Praxisfälle –

Mit Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) und dem damit verbundenen Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit kommt es zunehmend zu Abweichungen zwischen Wertansätzen in der Handels- und Steuerbilanz. Insbesondere im Mittelstand war die sog. „Einheitsbilanz" weit verbreitet, die ein möglichst einheitliches Rechenwerk für handels- wie auch steuerrechtliche Zwecke darstellte. Bereits vor dem BilMoG war eine vollkommene Angleichung von Handels- und Steuerbilanz kaum möglich, häufig konnten jedoch die Abweichungen durch eine entsprechende Ausübung von Wahlrechten auf ein überschaubares Maß minimiert werden. Die zunehmende Anzahl der Abweichungen seit dem BilMoG zwingt zu einer deutlich sorgfältigeren Überprüfung damit verbundener möglicher Steuerlatenzen, zumal die Abgrenzung latenter Steuern auf bestimmte quasi-permanente Differenzen ausgeweitet wurde.

*) WP/StB Stefan Horst ist Geschäftsführer der LTS GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Herford.

I. Ausweispflicht und Ansatzwahlrecht für latente Steuern

Nach § 274 HGB führen Differenzen zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) und den korrespondierenden steuerlichen Wertansätzen zu passiven bzw. aktiven Steuerlatenzen, wenn sich aus dem Abbau der Differenzen in späteren Geschäftsjahren insgesamt eine Steuerbe- oder -entlastung ergibt. Darüber hinaus sind – auch wenn es sich nicht um Differenzen im eigentlichen Sinne handelt – Verlustvorträge zu berücksichtigen (§ 274 Abs. 1 Satz 2 HGB). Durch die nach § 268 Abs. 8 HGB bestehende Ausschüttungssperre auf den Aktivsaldo latenter Steuern wird dem Vorsichtsprinzip in ausreichendem Umfang Rechnung getragen. Gem. § 274 Abs. 2 Satz 1 HGB sind die sich ergebenden Steuerbe- und -entlastungen mit den unternehmensindividuellen Steuersätzen im Zeitpunkt des Abbaus der Differenzen zu bewerten und nicht abzuzinsen.

Latente Steuern bilden verborgene Steuerlasten oder -vorteile ab, welche aus der isolierten Betrachtung der Handelsbilanz nicht ersichtlich sind. Gem. der durch das BilMoG neu angefügten Nr. 29 des § 285 HGB ist im Anhang darüber zu berichten, auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen. Werden aufgrund der Gesamtdifferenzenbetrachtung in der Bilanz keine (aktiven) latenten Steuern ausgewiesen, ist anzugeben, aufgrund welcher Differenzen oder steuerlicher Verlustvorträge per Saldo ein Ausweis unterbleibt. Gem. § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB besteht ein Wahlrecht, eine sich insgesamt ergebende Steuerentlastung als aktive latente Steuern anzusetzen.

Gem. § 274a Nr. 5 HGB sind kleine (Kapital-)Gesellschaften von der Anwendung der Vorschriften über die Abgrenzung latenter Steuern befreit. Die IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: „Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften" (IDW RS HFA 7) enthält unter den Tzn. 26-28 Erläuterungen zum Ausweis latenter Steuern als Rückstellungen. Das IDW vertritt damit abweichend zur Verlautbarung der Bundesteuerberaterkammer (BStBK) vom 12.10.2012 die Position, dass bei temporären Differenzen, die nicht quasi-permanent (= *timing-concept)* sind, die Voraussetzungen für den Ansatz einer Rückstellung nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB (auch für kleine Gesellschaften) vorliegen. Die BStBK hat dagegen ein anderes Verständnis und geht davon aus, dass eine Rückstellung für latente Steuern nur ausnahmsweise bei der Bildung steuerfreier Rücklagen gem. § 6b Abs. 3 EStG oder R 6.6 Abs. 4 EStR oder bei der Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags nach § 7g Abs. 1 EStG geboten sei.

Wird in der Bilanz auf den Ansatz einer Verbindlichkeitenrückstellung gem. § 249 Abs. 1 HGB für latente Steuern aus temporären Differenzen unter Berufung auf die Sichtweise der BStBK verzichtet, so könnte unter Berücksichtigung des IDW RS HFA 7 eine Fehlerhaftigkeit des Jahresabschlusses die Folge sein.

II. Temporary-concept – Beispiel A

1. Allgemeines

Mit dem BilMoG werden die latenten Steuern nunmehr nach dem sog. „*temporary-concept*" ermittelt, welches

neben den erfolgswirksamen auch die erfolgsneutralen Differenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz berücksichtigt. Das *temporary-concept* orientiert sich damit an der Bilanz und nicht wie das bisherige *timing-concept* an der GuV. Ziel des *temporary-concept* ist die korrekte Darstellung der Vermögenslage im Jahresabschluss, also z.B. die Erfassung der bei einem Verkauf eines Aktiv-Postens anfallenden latenten Steuermehrbelastung aufgrund der Differenz zwischen dem Ansatz in der Handels- und Steuerbilanz.

2. Sachverhalt

Die Mustermann GmbH (mittelgroße Kapitalgesellschaft) weist auf der Aktiv-Seite ihrer Handelsbilanz zum 31.12.2011 ein unbebautes Grundstück mit Anschaffungskosten i.H. von 10 Mio. € aus. Aufgrund der Übertragung einer § 6b-EStG-Rücklage ist das Grundstück in der Steuerbilanz lediglich mit einem Wert von 1 Mio. € aktiviert. Der erwartete zukünftige Steuersatz des Unternehmens beträgt 30% (Gewerbesteuer 3,5% x 400% = 14%, Körperschaftsteuer + Solidaritätszuschlag rund 16%). In der Handelsbilanz ist eine passive latente Steuerschuld zu bilanzieren, die sich aus der Bewertungsdifferenz multipliziert mit dem unternehmensindividuellen zukünftigen Steuersatz ergibt: 30% x 9 Mio. € = 2,7 Mio. €. Im Jahr 2012 wird das Grundstück für 11 Mio. € veräußert.

3. Handelsrechtlicher Veräußerungsgewinn

Der handelsrechtliche Veräußerungsgewinn ermittelt sich wie folgt:

Veräußerungserlös	11 Mio. €
abzügl. (handelsrechtlicher) Buchwert bei Abgang	-10 Mio. €
= handelsrechtlicher Veräußerungsgewinn	1 Mio. €
bei einem Steuersatz von 30% ergibt sich somit eine Steuerbelastung i.H. von 30% x 1 Mio. € =	300 T€

4. Steuerlicher Veräußerungsgewinn

Steuerlich ergibt sich dagegen folgender höherer Gewinn:

Veräußerungserlös	11 Mio. €
abzügl. steuerlicher Buchwert bei Abgang	-1 Mio. €
steuerlicher Veräußerungsgewinn	10 Mio. €
bei einem Steuersatz von 30% ergibt sich somit eine Steuerbelastung i.H. von 30% x 10 Mio. € =	3 Mio. €

5. Passive latente Steuer

Die Differenz zwischen der Steuerbelastung von	3 Mio. €
abzügl. der Steuerbelastung auf den handelsrechtlichen Veräußerungsgewinn 2012 von	-300 T€
ergibt die zum 31.12.2011 abzugrenzende passive latente Steuer i.H. von	**2,7 Mio. €**

Durch die passive latente Steuer zum 31.12.2011 wird also die bei einer Veräußerung bestehende zukünftige Steuermehrbelastung abgebildet.

Der Ausweis von latenten Steuern in der Handelsbilanz ist somit erforderlich, um die in § 264 Abs. 2 HGB geforderte korrekte Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nach den tatsächlichen Verhältnissen zu gewährleisten. Ohne die Passivierung latenter Steuern ginge der Leser der Handelsbilanz davon aus, dass durch den Verkauf des Grundstücks lediglich Steuern auf einen handelsrechtlichen Veräußerungsgewinn von 1 Mio. € anfallen würden.

III. Latente Steuern bei Personenhandelsgesellschaften und deren Gesellschaftern (Beispiel B)

1. Allgemeines

Die Regelung des § 274 HGB betrifft nur die künftigen Steuerbe- und -entlastungen, die bei den bilanzierenden Unternehmen selbst entstehen. Als latente Steuer ist daher bei Personenhandelsgesellschaften „nur" die Gewerbesteuer zu berücksichtigen. Gem. IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: „Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften" (IDW RS HFA 7, Tz. 20) sind bei der Ermittlung der steuerlichen Wertansätze neben den Wertansätzen in der Gesamthandelsbilanz auch Mehr- oder Minderwerte in steuerlichen Ergänzungsbilanzen zu berücksichtigen.

2. Sachverhalt

Die Mustermann GmbH (mittelgroße Kapitalgesellschaft) ist alleinige Kommanditistin der M Immobilien GmbH & Co. KG (mittelgroße Gesellschaft i.S. von § 264a HGB ohne natürliche Person als Vollhafter). Ihre Kommanditeinlage i.H. v. 10 Mio. € hat die Mustermann GmbH seinerzeit durch Einbringung eines Grundstücks zum Verkehrswert i.H. von 10 Mio. € erbracht. Steuerlich erfolgte die Einbringung zum Buchwert i.H. von 1 Mio. €. In der Handelsbilanz der Mustermann GmbH wird die Beteiligung an der M Immobilien GmbH & Co. KG mit 10 Mio. € ausgewiesen. Der steuerliche Buchwert der Beteiligung beträgt 1 Mio. €. Die M Immobilien GmbH & Co. KG weist das eingebrachte Grundstück in ihrer Handelsbilanz zum 31.12.2011 (unverändert) mit 10 Mio. € aus.

In der Ergänzungsbilanz für die Kommanditistin, die Mustermann GmbH, wird der steuerliche Minderwert des Grundstücks (unverändert) mit 9 Mio. € bilanziert.

3. Latente Steuern auf Ebene der M Immobilien GmbH & Co. KG

Die M Immobilien GmbH & Co. KG hat bei der Ermittlung des steuerlichen Wertansatzes für das Grundstück auch den Minderwert in der steuerlichen Ergänzungsbilanz zu berücksichtigen. Der steuerliche Wertansatz ermittelt sich daher wie folgt:

Wert des Grundstücks in der Handelsbilanz zum 31.12.2011	10 Mio. €
abzgl. Minderwert lt. steuerlicher Ergänzungsbilanz	- 9 Mio. €
steuerlicher Wert des Grundstücks	**1 Mio. €**

Die M Immobilien GmbH & Co. KG hat passive latente Steuern auf die Differenz zwischen dem handelsrechtlichen Wertansatz (10 Mio. €) und dem steuerlichen Wertansatz unter Berücksichtigung der Ergänzungsbilanz (1 Mio. €) für eine künftige Gewerbesteuer(mehr)belastung (z.B. bei einem Verkauf des Grundstücks) zu passivieren. Ausgehend von einem Gewerbesteuerhebesatz von 400% ergibt sich eine passive latente Steuer i.H. von 14% x 9 Mio. € = 1,26 Mio. €.

4. Latente Steuern auf Ebene des Gesellschafters

Die Mustermann GmbH hat die Beteiligung an der M Immobilien GmbH & Co. KG in ihrer Handelsbilanz zum 31.12.2011 mit 10 Mio. € ausgewiesen.

In der Steuerbilanz stellt eine Beteiligung an einer Personenhandelsgesellschaft kein eigenständiges Wirtschaftsgut dar. Nach der sog. „Spiegelbildmethode" wird dem Gesellschafter das ihm aus seiner Beteiligung an der Personenhandelsgesellschaft zustehende (anteilige) steuerliche Kapitalkonto ausgewiesen (IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: „Handelsrechtliche Bilanzierung von Anteilen an Personenhandelsgesellschaften" [IDW RS HFA 18] Tz. 43). Dieses Konto umfasst neben dem anteiligen Gesamthandsvermögen auch eine etwaige Ergänzungs- sowie eine etwaige Sonderbilanz des Gesellschafters. Im Beispielfall ermittelt sich das aus der Beteiligung resultierende steuerliche Kapitalkonto wie folgt:

Kapitalkonto lt. Gesamthandsbilanz der M Immobilien GmbH & Co. KG	10 Mio. €
abzgl. Minderkapital lt. Ergänzungsbilanz für die Kommanditistin Mustermann GmbH	-9 Mio. €
steuerliches Kapitalkonto der Mustermann GmbH	**1 Mio. €**

Die Mustermann GmbH hat auf die Differenz zwischen dem handelsrechtlichen Wertansatz der Beteiligung und dem steuerlichen Kapitalkonto i.H. von 9 Mio. € passive latente Steuern zu passivieren. Eine Gewerbesteuerbelastung ist bei der Passivierung latenter Steuern nicht zu berücksichtigen, da die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 2 GewStG gilt (IDW RS HFA 18, Tz. 48).

Die abzugrenzende passive latente Körperschaftsteuer ermittelt sich wie folgt:

Rd. 16% auf 9 Mio. € = 1,44 Mio. €

In Summe ergibt sich damit wie im Beispielsfall A eine passive latente Steuer i.H. von 2,7 Mio. € (M Immobilien GmbH & Co. KG: 1,26 Mio. €, Mustermann GmbH: 1,44 Mio. €).

IV. Sonderfall: Kleine Personenhandelsgesellschaft (Beispiel C)

1. Sachverhalt

Die Ausgangssituation sei wie im Beispielsfall B mit der Abweichung, dass es sich bei der M Immobilien GmbH & Co. KG um eine kleine Gesellschaft i.S. von § 264a HGB ohne natürliche Person als Vollhafter handeln soll und eine freiwillige Anwendung des § 274 HGB (latente Steuern) unterbleibt. Die kleine M Immobilien GmbH & Co. KG weist das eingebrachte Grundstück in ihrer Handelsbilanz zum 31.12.2011 mit 10 Mio. € aus. In der Ergänzungsbilanz für die Kommanditistin, die Mustermann GmbH, wird der steuerliche Minderwert des Grundstücks (unverändert) mit 9 Mio. € bilanziert.

2. Latente Steuern auf Ebene der M Immobilien GmbH & Co. KG

Gem. der IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: „ Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften" (IDW RS HFA 7, Tz. 26) hat eine kleine Personenhandelsgesellschaft Rückstellungen für passive latente Steuern anzusetzen, wenn sich die Differenzen künftig voraussichtlich abbauen. Soweit mit dem Eintritt der Steuerbelastung aufgrund des Vorliegens sog. quasi-permanenter Differenzen auf absehbare Zeit nicht zu rechnen ist, sind die betreffenden Differenzen indes nicht zu berücksichtigen.

Handelt es sich also um ein unbebautes Grundstück, auf das keine Abschreibungen vorgenommen werden und sich insoweit auch keine Differenzen abbauen, so sind – wenn nicht die Veräußerung des Grundstücks beabsichtigt ist – keine latenten Steuern zu passivieren. Handelt es sich dagegen um ein bebautes Grundstück, so sind für den Teil, der abgeschrieben wird und für den sich daher die Differenzen zukünftig abbauen, Rückstellungen für passive latente Steuern anzusetzen. Gem. IDW RS HFA Tz. 27 führt der Verzicht auf eine Abzinsung nicht zur Beanstandung. Entfällt also der Wert (und der steuerliche Minderwert in der Ergänzungsbilanz) des Grundstücks beispielsweise zu 70% auf Geschäftsbauten und zu 30% auf den Grund und Boden, so ermitteln sich die Differenzen wie folgt:

	Geschäftsbauten	Grund und Boden
Wert in der Handelsbilanz 31.12.2011	7,0 Mio. €	3,0 Mio. €
abzgl. Minderwerte lt. steuerlicher Ergänzungsbilanz (9 Mio. € x 70% bzw. 30%)	- 6,3 Mio. €	- 2,7 Mio. €
steuerliche Werte	0,7 Mio. €	0,3 Mio. €
Differenzen zur Handelsbilanz	**6,3 Mio. €**	**2,7 Mio. €**
	temporäre Differenz	quasi-permanente Differenz

Die kleine M Immobilien GmbH & Co. KG hat passive latente Steuern auf die temporäre Differenz zwischen dem handelsrechtlichen Wertansatz (7 Mio. €) und dem steuerlichen Wertansatz der Geschäftsbauten unter Berücksichtigung der Ergänzungsbilanz (0,7 Mio. €) für eine künftige Gewerbesteuer(mehr)belastung zu passivieren. Ausgehend

von einem Gewerbesteuerhebesatz von 400% ergibt sich eine passive latente Steuer i.H. von 14% x 6,3 Mio. € = 882 T€.

3. Latente Steuern auf Ebene des Gesellschafters

Für die Mustermann GmbH sind die passiven latenten (Körperschaft-)Steuern auf die Differenz bezüglich der Beteiligung an der M Immobilien GmbH & Co. KG – wie im Beispielsfall B unter 4. dargestellt – i.H. von 1,44 Mio. € auszuweisen.

Würde es sich bei der Mustermann GmbH dagegen um eine kleine Kapitalgesellschaft i.S. von § 267 HGB handeln, so wäre die Passivierung latenter Steuern als Verbindlichkeitenrückstellung auf die Differenzen beschränkt, die sich in überschaubarer Zukunft abbauen werden. Sofern die Beteiligung selbst nicht zur Disposition steht (z. B. Verkauf, Anwachsung), wären damit (nur) die Minderwerte zu den Geschäftsbauten in der Ergänzungsbilanz zu berücksichtigen, welche sich durch Abschreibung (planmäßig) abbauen werden. Vorliegend wäre somit eine Rückstellung für latente Körperschaftsteuer auf den Minderwert der Geschäftsbauten von rd. 16% auf 6,3 Mio. € = 1,008 Mio. € zu passivieren.

V. Anhang-Angaben

Gem. § 285 Nr. 29 HGB hat das bilanzierende Unternehmen im Anhang darüber zu berichten, auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen und mit welchen Steuersätzen deren Bewertung erfolgt ist. Die Angaben sind unabhängig davon zu machen, ob in der Bilanz latente Steuern ausgewiesen werden, und zwar auch dann, wenn nach Saldierung aufgrund der Gesamtdifferenzenbetrachtung des § 274 Abs. 1 HGB per Saldo ein Aktivausweis in der Bilanz unterbleibt. Verlangt wird die Angabe, auf welchen Differenzen zwischen handelsrechtlichem und steuerrechtlichem Bilanzansatz der Vermögensgegenstände, RAP und Schulden die latenten Steuern beruhen. Zu bezeichnen ist zum einen die Art des Vermögensgegenstands (z.B. Grundstück, Beteiligung) bzw. Schuldpostens (z.B. Garantierückstellung, Jubiläumsrückstellung) und zum anderen die Art der Differenzen, also ob sie zu einer aktiven oder passiven latenten Steuer führen (Beck'scher Bilanzkommentar, Anm. 174 zu § 285 HGB). Folgende Arten von Differenzen sind zu unterscheiden:

1. Ein Aktiv-Posten ist in der Steuerbilanz höher als in der Handelsbilanz	aktive latente Steuern
2. Ein Aktiv-Posten ist in der Steuerbilanz niedriger als in der Handelsbilanz	passive latente Steuern
3. Ein Passiv-Posten ist in der Steuerbilanz niedriger als in der Handelsbilanz	aktive latente Steuern
4. Ein Passiv-Posten ist in der Steuerbilanz höher als in der Handelsbilanz	passive latente Steuern

Für die vorgenannten Beispielsfälle A und B könnte die Anhangsangabe nach § 285 Nr. 29 HGB wie folgt aussehen:

Beispielsfall A: „Passive latente Steuern sind bezüglich der Bilanzposition Sachanlagevermögen gebildet worden. Die latenten Steuern wurden mit einem Steuersatz von 30% (Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer inkl. Solidaritätszuschlag) bewertet".

Beispielsfall B: „Passive latente Steuern sind bezüglich der Bilanzposition Finanzanlagen gebildet worden. Die latenten Steuern wurden mit einem Steuersatz von 16% (Körperschaftsteuer inkl. Solidaritätszuschlag) bewertet".

Zumindest für den Konzernanhang ist zu beachten, dass das DRSC mit dem Deutschen Rechnungslegungs-Standard (DRS) 18 weitere Angaben zu den Differenzen – wie qualitative oder ggf. auch quantitative Angaben – fordert. Gem. § 342 Abs. 2 HGB wird gesetzlich vermutet, dass es sich bei den DRS um Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung handelt.

Das DRSC hält im Sinne einer sinnvollen und umfassenden Information des Abschlussadressaten weiterhin eine Überleitungsrechnung für erforderlich (DRS 18.67), in welcher der erwartete Steueraufwand/-ertrag zu dem ausgewiesenen Steueraufwand/-ertrag übergeleitet wird. Ein Beispiel für eine derartige Überleitungsrechnung ist im Anhang zum DRS 18 dargestellt (DRS 18.A15). Das DRSC empfiehlt, den Standard auf Jahresabschlüsse entsprechend anzuwenden (DRS 18.7).

VI. Fazit

Mit Inkrafttreten des BilMoG und dem damit verbundenen Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit hat sich die Anzahl der Differenzen zwischen den Wertansätzen in der Handels- und Steuerbilanz tendenziell deutlich erhöht. Als Voraussetzung für die Ausübung steuerlicher Wahlrechte müssen 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). Vor diesem Hintergrund und der Einführung der „E-Bilanz" werden sich auch mittelständische Unternehmen häufig einer eigenständigen steuerlichen Buchführung kaum noch entziehen können, die dann die Grundlage für die separate Steuerbilanz bildet (sog. „*tax-accounting*"). Für die zutreffende Ermittlung der latenten Steuern sollte darüber hinaus ein Differenzenspiegel geführt und entsprechend fortgeschrieben werden.

Je nach Komplexität der Abweichungen ist zu entscheiden, ob das *tax-accounting* und die Ermittlung latenter Steuern als in-house-Lösung durch eigene Mitarbeiter erledigt oder einem externen steuerlichen Berater übergeben werden.

Literaturhinweise:

- Beck'scher Bilanzkommentar, 8. Aufl. 2012.
- Deutscher Rechnungslegungs-Standard Nr. 18 (DRS 18) „Latente Steuern", Verlautbarung der BStBK vom 12.10.2012, DStR 2012 2296-2297.
- IDW RS HFA 7, IDW-FN 3/2012 S. 189 ff.
- IDW RS HFA 18, IDW-FN 1/2012 S. 24 ff.
- Karrenbrock, Passive latente Steuern als Verbindlichkeitsrückstellungen, BB 5/2013 S. 235 ff.
- Loitz, DRS 18 – Bilanzierung latenter Steuern nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, DB 2010 S. 2177 ff.

In dieser Rubrik stellen wir Ihnen regelmäßig für die Praxis besonders bedeutende aktuelle Urteile, Verwaltungserlasse und Gesetzesänderungen aus dem Bereich des Bilanzsteuerrechts vor. Auswahl und Bearbeitung erfolgen durch Benno Lange, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Fachberater für internationales Steuerrecht. Benno Lange ist Mitglied des BiM-Fachbeirats und Gesellschafter der DHPG Dr. Harzem & Partner KG in Gummersbach.

RÜCKSTELLUNGEN

Kostenüberdeckung begründet eine ungewisse Verbindlichkeit!

Das Problem

In regulierten Märkten sind die Anbieter von Gütern und Dienstleistungen häufig nicht frei in ihrer Preisgestaltung – insbesondere dann, wenn ihre Kunden (rechtlich oder tatsächlich) keine Auswahl zwischen mehreren Anbietern haben. Ein Zweckverband hatte für verschiedene ihm angehörende Städte und Gemeinden die Aufgaben der Wasserversorgung und der Abwasserbeseitigung übernommen. Das Kommunalabgabengesetz des Bundeslandes (hier: Sachsen) sieht vor, dass in solchen Fällen lediglich kostendeckende Gebühren erhoben werden dürfen. Ergibt sich am Ende einer Kalkulationsperiode, dass die vereinnahmten Gebühren die tatsächlichen Kosten übersteigen, ist der Verband verpflichtet, diese Überdeckung gegenüber den Gebührenzahlern in der folgenden Kalkulationsperiode auszugleichen, indem entsprechend geringere Gebühren kalkuliert und berechnet werden. Nachdem eine solche Überdeckung festgestellt worden war, bildete der Zweckverband hierfür eine Rückstellung. Das FA erkannte die Rückstellung nicht an und bekam vor dem FG noch Recht.

Die Lösung

Der BFH hat das erstinstanzliche Urteil aufgehoben und den Fall an das Finanzgericht zurückverwiesen (BFH-Urteil vom 06.02.2013 – I R 62/11, DB 2013 S. 1091). Nach Ansicht der BFH-Richter liegt in der Verpflichtung, die Überdeckung in künftigen Kalkulationsperioden auszugleichen, eine ungewisse Verbindlichkeit, die die Bildung einer Rückstellung erfordert. Dass der Ausgleich technisch nicht durch Rückerstattung von Gebühren für die Vergangenheit, sondern durch Gebührenminderung in der Zukunft erfolgt, ändere nichts an der gegenwärtigen wirtschaftlichen Belastung des Zweckverbands, wenn der Betrieb mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit für die Dauer der Ausgleichsperiode aufrechterhalten wird. Dieser Umstand führe auch nicht dazu, dass ein schwebendes Geschäft vorliege mit der Folge, dass hierfür nach § 5 Abs. 4a EStG keine Rückstellung gebildet werden dürfte. Ebenso lehnte der BFH – anders als die Vorinstanz – auch die Anwendung des § 5 Abs. 2a EStG auf den vorliegenden Fall ab. Nach dieser Vorschrift dürfen für Verpflichtungen, die nur aus zukünftigen Einnahmen oder Gewinnen zu erfüllen sind, keine Rückstellungen gebildet werden.

Praxistipp

Mit dem Urteil kassiert der BFH nicht nur die Entscheidung der ersten Instanz, sondern widerspricht auch – ohne dies indes eindeutig zu kennzeichnen – der Auffassung der Finanzverwaltung, die solche sog. „Verrechnungsverpflichtungen“ als schwebende Geschäfte qualifizieren und damit eine Rückstellungsbildung ausschließen will (vgl. BiM 2012 S. 46). Hoffnung dürfen sich nach dem Richterspruch auch Betreiber von Energienetzen machen, die aufgrund vergleichbarer Vorschriften ebenfalls verpflichtet sind oder waren, „zu hohe“ Nutzungsentgelte zu erstatten.

Zukünftige Anpassungspflicht noch keine wirtschaftliche Belastung!

Das Problem

Immer wieder beschäftigt die Frage, ob und zu welchem Zeitpunkt ein Kaufmann für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen eine Rückstellung zu bilden hat, die Gerichte. So auch in diesem Fall: Eine AG produzierte Holzplatten und unterhielt hierzu eine Feuerungsanlage, die mit Holzresten und mit Heizöl betrieben werden konnte. Die Anlage unterfiel der Verwaltungsvorschrift „TA Luft“ (Technische Anleitung zur Reinhaltung der Luft). Im Jahr 2005 ordnete die zuständige Umweltbehörde an, dass beim Betrieb der Feuerungsanlage die Emissionsbegrenzung nach der TA Luft „spätestens ab dem 01.10.2010 einzuhalten“ ist. Für den Einbau einer hierfür erforderlichen Rauchgasreinigungsanlage bildete die AG erstmals im Jahr 2005 eine Rückstellung. Nachdem das FA der Rückstellung die Anerkennung versagt hatte, zog die AG vor das FG und obsiegte.

Die Lösung

Der BFH indes hob das erstinstanzliche Urteil auf und wies die Klage als unbegründet ab (BFH-Urteil vom 06.02.2013 – I R 8/12, DB 2013 S. 1087). Nach Ansicht der BFH bestand zwar eine hinreichend konkrete Verpflichtung für die AG zur Nachrüstung ihrer Feuerungsanlage, jedoch sei die Verpflichtung am 31.12.2005 weder rechtlich entstanden noch wirtschaftlich verursacht. Vielmehr sei die behördliche Anweisung, nach der die festgelegten Emissionswerte ab einem bestimmten Zeitpunkt in der Zukunft eingehalten werden müssen, nicht in dem Sinne zu verstehen, dass die Verpflichtung bereits vor Ablauf dieses Zeitpunkts entstanden sei. Bis zu diesem Zeitpunkt könne demnach keine Rückstellung gebildet werden.

Praxistipp

Mit dem vorliegenden Urteil grenzt sich der I. Senat des BFH von seiner eigenen früheren Rechtsprechung ab und schränkt die Rückstellungsbildung für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen ein – allerdings einmal mehr, ohne ein klares und über den Einzelfall hinauswirkendes Abgrenzungskriterium für das Merkmal der wirtschaftlichen Verursachung zu liefern. In jedem Fall konnte sich der BFH auf diese Weise die Erörterung ersparen, ob die Nachrüstung der Rauchgasreinigungsanlage bilanziell als sofort abzugsfähiger Aufwand zu erfassen ist oder zu nachträglichen Herstellungskosten führt.

Neues zu „angeschafften" Pensionsrückstellungen

Das Problem
Kaum ein anderes bilanzsteuerrechtliches Thema hat in den vergangenen Monaten so viel Aufmerksamkeit erregt wie die Bilanzierung von Verpflichtungen, die vom ursprünglich Verpflichteten (z.B. im Wege eines „asset deals") auf eine andere Rechtseinheit übertragen werden. Hierzu hatte der BFH mehrfach – und teilweise explizit gegen die Finanzverwaltung – entschieden, dass in derartigen Fällen etwaige steuerliche Ansatz- und Bewertungsvorbehalte beim Erwerber nicht greifen, sondern dass dieser die Verpflichtungen erfolgsneutral mit seinen „Anschaffungskosten" anzusetzen und zu bewerten habe (vgl. BiM 2012 S. 45 und S. 70).

Die Lösung
Dies hat der BFH jüngst noch einmal in zwei Entscheidungen bestätigt (BFH-Urteil vom 12.12.2012 – I R 69/11, DB 2013 S. 611; vom 12.12.2012 – I R 28/11, DB 2013 S.1212) und bei dieser Gelegenheit eine bislang ungeklärte Rechtsfrage entschieden: Bei der Übertragung einer Pensionsrückstellung passiviert der Erwerber die Rückstellung mit dem hierfür vereinnahmten Betrag, also mit den Anschaffungskosten – und nicht mit dem (regelmäßig niedrigeren) Wert nach § 6a EStG. Die Vorschrift des § 6a EStG hat lediglich Einfluss auf die Höhe der Zuführungen zu der Rückstellung in den Folgejahren. Keinesfalls müsse die Rückstellung so lange mit den Anschaffungskosten „eingefroren" werden, bis sich nach § 6a EStG ein höherer Wert ergibt.

Praxistipps
Damit ist zu dem Themenkomplex eigentlich alles entschieden – sehr zur Freude der steuergestaltenden Beratungspraxis und zum Ärger der Finanzverwaltung. Wer am Ende jedoch wirklich obsiegt, ist indes weiter offen. So wurden bereits mehrere Anläufe gestartet, den aus Verwaltungssicht unerwünschten Gestaltungen einen gesetzlichen Riegel vorzuschieben. Bislang sind die geplanten Neuregelungen jedoch in den jeweiligen Gesetzgebungsverfahren auf der Strecke geblieben.

WEITERE BILANZSTEUERRECHTLICHE THEMEN IN KÜRZE

BFH-Abschied vom „subjektiven Fehlerbegriff"

Vor einigen Jahren hatte der BFH mit dem sog. „subjektiven Fehlerbegriff" die Anwendungsfälle einer Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG erheblich eingeschränkt. Danach sollte eine Bilanzberichtigung nicht möglich sein, wenn die gewählten Bilanzansätze nach den Erkenntnissen des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung vertretbar waren (vgl. BiM 2008 S. 44; BiM 2009 S. 20). Somit war es in vielen Fällen nicht mehr möglich, eine einmal gewählte Bilanzierung zu einem späteren Zeitpunkt (z.B. im Rahmen einer Betriebsprüfung) zu ändern, wenn zwischenzeitlich eine für den Steuerpflichtigen günstige Rechtsprechung ergangen war.

Im Jahr 2010 kamen dem BFH indes Zweifel an seinen eigenen Entscheidungen, woraufhin der Große Senat angerufen und um Klärung gebeten wurde (vgl. BiM 2010 S. 68). Dieser hat nun die Rechtsprechung zum „subjektiven Fehlerbegriff" deutlich in die Schranken gewiesen und zumindest in Bezug auf die rechtliche Beurteilung eines Bilanzierungssachverhalts allein auf die objektive Richtigkeit abgestellt (BFH-Beschluss vom 31.01.2013 – GrS 1/10, DB 2013 S. 733). Danach soll eine vom Steuerpflichtigen vorgenommene Bilanzierung für das FA auch dann nicht bindend sein, wenn diese Beurteilung aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung vertretbar war.

Nach der Entscheidung des Großen Senats besteht nun für die Unternehmen nicht mehr die faktische Verpflichtung, möglichst „steueroptimiert" zu bilanzieren. Vielmehr können nun Bilanzen für noch nicht bestandskräftig veranlagte Jahre noch berichtigt werden, wenn die ursprüngliche Bilanzierung nicht in Übereinstimmung mit der aktuellen Rechtsprechung steht – z.B. weil hierin keine Rückstellungen für die Kosten einer Betriebsprüfung gebildet wurden. Mit den Auswirkungen dieser Rechtsprechung auf die nachträgliche Änderung von Jahresabschlüssen beschäftigt sich der Beitrag von *Reiß/Schaaf* in der vorliegenden Ausgabe.

Rückstellungen für Kosten der Betriebsprüfung: BMF folgt BFH

Mit Urteil vom 06.06.2012 hat der BFH entschieden, dass Unternehmen für die Kosten einer zukünftigen Betriebsprüfung Rückstellungen zu bilden haben (BiM 2013 S. 21). Die Finanzverwaltung wendet die Rechtsprechung zwischenzeitlich an, hat jedoch einige Klarstellungen vorgenommen (BMF-Schreiben vom 07.03.2013, DB 2013 S. 608): So soll die Rückstellungsbildung lediglich bei sog. Großbetrieben und Konzernunternehmen möglich sein, für die nach der Betriebsprüfungsordnung eine Anschlussprüfung vorgesehen ist. Rückstellungsfähig sollen lediglich die Einzelkosten und angemessene Teile der notwendigen Gemeinkosten sein, die in direktem Zusammenhang mit der Prüfung stehen (z. B. externe Beratungskosten). Außerdem soll die Rückstellung der Abzinsungspflicht unterliegen.

Wertaufhellungszeitraum ist gesetzlich begrenzt!

Bei der Bilanzierung ist grundsätzlich das Stichtagsprinzip zu beachten. Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, die bis zur Bilanzaufstellung bekannt werden, wirken sich nur insoweit auf die Bilanzierung aus, als hierdurch Umstände bekannt oder erkennbar werden, die zum Bilanzstichtag bereits objektiv vorlagen (wertaufhellende Tatsachen). Der BFH hat kürzlich klargestellt, dass dies nur bis zu dem Zeitpunkt gilt, zu dem der Kaufmann nach den gesetzlichen Vorschriften spätestens seinen Jahresabschluss hätte erstellen müssen (BFH-Beschluss vom 12.12.2012 – I B 27/12, BFH/NV 2013 S. 545). Für mittelgroße und große Kapitalgesellschaften endet dieser Zeitraum somit spätestens drei Monate nach dem Ende des Geschäftsjahres.

28. und 29. November 2013
Sheraton Frankfurt Airport Hotel
Frankfurt am Main

€1.195,– Frühbucherpreis bei Anmeldung bis zum 16.08.2013

12. Fachtagung 2013

Das Rechnungswesen im Konzern

Informationsnutzen versus Informationskosten

Dr. Kausch-Preis
an der Universität St. Gallen

Bekanntgabe des Preisträgers 2013

Dr. Manuel Alvarez von Zerboni di Sposetti,
ProSiebenSat.1 Media AG
Dr. Stefan Bischof,
Ernst & Young GmbH
Ulf Blaum,
Ernst & Young GmbH
Dr. Karl-Gerhard Eick,
CORPUS SIREO Holding GmbH & Co. KG
Dr. Christoph Ernst,
SAP Deutschland AG & Co. KG
Dieter Fockenbrock,
Handelsblatt GmbH
Prof. Dr. Rolf Uwe Fülbier,
Universität Bayreuth
Prof. Dr. Clemens Fuest,
Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW)
Ralf Geisler,
Ernst & Young GmbH
Andreas Grote,
Ernst & Young GmbH
Sebastian Höfner,
Universität des Saarlandes
Prof. Dr. Peter Kajüter,
Westfälische Wilhelms-Universität Münster
Stefan Karl,
SAP AG
Uwe Kaufmann,
Asklepios Kliniken GmbH
Prof. Dr. Annette Köhler,
Universität Duisburg-Essen
Prof. Dr. Karlheinz Küting,
Universität des Saarlandes
Dr. Steffen Kuhn,
Ernst & Young GmbH
Dr. Mana Mojadadr,
SAP AG
Thomas Müller-Marqués Berger,
Ernst & Young GmbH
Dr. Karsten Nowak,
Hessischer Rechnungshof
Prof. Dr. Peter Oser,
Ernst & Young GmbH
Prof. Dr. Norbert Pfitzer,
Ernst & Young GmbH
Prof. Dr. Thomas Schildbach,
Universität Passau
Klemens Schlottbom,
SAP Deutschland AG & Co. KG
Michael Schmidt, CFA,
Union Investment Privatfonds GmbH
Prof. Dr. Thorsten Sellhorn,
WHU Otto Beisheim School of Management
Sonja Simon,
SAP AG
Prof. Dr. Klaus Trützschler,
Mitglied verschiedener Aufsichts- und Beiräte
Dr. Horst Vinken,
Bundessteuerberaterkammer
Georg Graf Waldersee,
Ernst & Young GmbH
Prof. Dr. Claus-Peter Weber,
Universität des Saarlandes
Dr. Johannes Wirth,
Universität des Saarlandes
Prof. Dr. Henning Zülch,
HHL Leipzig Graduate School of Management

EY Building a better working world
CBP Centrum für Bilanzierung und Prüfung
SAP
Wirtschaftsseminare WSF

Medienpartner:
Handelsblatt
DER BETRIEB

Schriftliche Anmeldung an: Fachverlag der Verlagsgruppe Handelsblatt GmbH, WSF Wirtschaftsseminare, Eschersheimer Landstr. 50, 60322 Frankfurt/M. Bei schriftlicher Stornierung bis 4 Wochen vor Veranstaltungsbeginn fallen 50,– Euro Bearbeitungsgebühr p.P. an. Danach wird die gesamte Teilnahmegebühr ohne Umsatzsteuerbelastung fällig. Selbstverständlich ist eine Vertretung des angemeldeten Teilnehmers kostenfrei möglich. Zimmerbuchungen nehmen Sie bitte unter dem Stichwort „12. Fachtagung" als Selbstzahler vor. Versicherungsschutz für eingebrachte Gegenstände besteht seitens Fachverlag der Verlagsgruppe Handelsblatt GmbH – WSF Wirtschaftsseminare nicht.
Teilnahmegebühr: Die Teilnahmegebühr beträgt 1.395,– Euro zzgl. MwSt. bzw. 1.255,50 Euro zzgl. MwSt. für „DER BETRIEB"-Abonnenten. Bitte Abonummer angeben. Der Frühbucherpreis, bei Anmeldung bis zum 16.08.2013, beträgt 1.195,– Euro zzgl. MwSt. Dieser Betrag beinhaltet die Kosten für die Veranstaltung, ausführliche Tagungsunterlagen, Mittagessen, Kaffeepausen, Erfrischungsgetränke, Sektempfang sowie die Abendveranstaltung. Er ist unter Angabe der Rechnungsnummer ohne Abzug innerhalb von 14 Tagen zu überweisen.
Veranstaltungsort: Sheraton Frankfurt Airport Hotel & Conference Center, Flughafen Terminal 1, Hugo-Eckener-Ring 15, 60549 Frankfurt am Main, Telefon: 069 – 69 77-0, Telefax: 069 – 69 77 22 09.

Ja, ich/wir nehme(n) teil:

Teilnehmer 1: Name/Vorname
Abteilung/Position
Teilnehmer 2: Name/Vorname
Abteilung/Position
Firma/Branche
Straße/Postfach
PLZ/Ort
Telefon/Telefax
E-Mail
Datum/Unterschrift
Abonummer DER BETRIEB

☐ Mit Angabe von E-Mail-Adresse und Telefon-Nummer erkläre ich mich einverstanden, dass mich die Handelsblatt-Gruppe über diese und weitere Produkte per E-Mail / telefonisch informiert.

Anmelden per Fax 0 69 – 24 24-47 69 oder unter www.wirtschaftsseminare.de

Cash-GmbH, Goldfinger & Co.

von Dr. Heinrich J. Watermeyer*)

Quellen zum Thema:

- Ortmann-Babel/Bolik/Griesfeller, Ein Jahressteuergesetz namens Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz, DB 2013 S. 1309.
- Oertel/Haberstock/Guth, Das Leistungsfähigkeitsprinzip beim Progressionsvorbehalt nach § 32b EStG, DStR 2013 S. 785.
- Erkis/Mannek/van Lishaut, Die „Cash-GmbH" und die Zukunft der Erbschaftsteuer, FR 2013 S. 245.

Mit dem Schließen sog. Steuerschlupflöcher hatte sich der Gesetzgeber bereits im letzten Jahr im Zuge des dann aber gescheiterten Jahressteuergesetzes 2013 beschäftigt. Nach langem Hin und Her haben sich Vermittlungsausschuss (am 5.6.2013), Bundestag (6.6.2013) und Bundesrat (am 7.6.2013) auf das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz geeinigt, das neben zahlreichen weiteren Änderungen folgenden dem Gesetzgeber unliebsamen Gestaltungen entgegenwirkt:

„Cash-GmbH"

Eine wesentliche Einschränkung erfolgt im Erbschaftsteuergesetz und zwar im Bereich der steuerbegünstigten Übertragung von Betriebsvermögen. Begünstigt ist Betriebsvermögen, wenn das darin enthaltene Verwaltungsvermögen 50 % (bei Anwendung der Optionsverschonung 10 %) nicht übersteigt. Da Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben und Geldforderungen nicht zum Verwaltungsvermögen gehören, konnte eine damit ausgestattete GmbH ohne Erbschaftsteuer übertragen werden. Für erbschaftsteuer-/schenkungsteuerpflichtige Erwerbe, für die die Steuer nach dem 6.6.2013 (Bundestagsbeschluss) entsteht, sind dem Verwaltungsvermögen derartige Geldmittel zuzurechnen, soweit ihr gemeiner Wert (nach Abzug von Schulden) 20 % des Betriebsvermögens übersteigt.

„Goldfinger-Gestaltung"

Im Ausland erzielte, aber durch ein Doppelbesteuerungsabkommen freigestellte Einkünfte werden bei der Ermittlung des persönlichen Steuersatzes natürlicher Personen in vielen Fällen im Inland durch den sog. Progressionsvorbehalt berücksichtigt. Das gilt auch für den Fall negativer ausländischer Einkünfte, die bei entsprechender Höhe zu einem „Null-Satz" führen können. Durch den im Ausland erfolgenden Kauf von Edelmetallen, Rohstoffen oder Wertpapieren des Umlaufvermögens durch eine dortige „Freistellungs-Betriebsstätte" (im Regelfall gewerbliche Personengesellschaft)wurden im Rahmen der Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) in der Vergangenheit hohe Betriebsausgaben und damit negative Einkünfte generiert. Hierdurch konnten inländische Einkünfte faktisch unversteuert vereinnahmt werden. Bei Veräußerung dieses Umlaufvermögens in einem späteren Jahr kam es zwar zu einem Gewinn, der aber nur den persönlichen Steuersatz erhöhte und beim Spitzensteuersatz vollends ins Leere lief. Für Käufe solcher Wirtschaftsgüter ab dem 28.2.2013 sind deren Anschaffungskosten nicht mehr im Zeitpunkt des Erwerbs, sondern erst bei Veräußerung zu berücksichtigen, sodass der vorgenannte Effekt nicht mehr eintritt.

Wertpapierleihe

Mittels einer Wertpapierleihe können steuerpflichtige Erträge durch Körperschaften auf eine andere Körperschaft „übertragen" werden, die diese Erträge steuerfrei vereinnahmen. Der Gesetzgeber hatte dieser Gestaltung bereits vor einigen Jahren entgegengewirkt und dehnt sie nun auf Fälle unter Beteiligung von Personengesellschaften, die selbst Eigenhandelsanteile i.S.d. § 8b Abs. 7 KStG überlassen, aus. Betroffen sind von der Erweiterung Anteile, die nach dem 31.12.2013 überlassen werden.

„RETT-Blocker"

Für Erwerbsvorgänge, die nach dem 6.6.2003 (Bundestagsbeschluss) verwirklicht werden, soll Grunderwerbsteuer auch dann entstehen, wenn bei dem Erwerb von Anteilen an einer grundbesitzhaltenden Gesellschaft eine andere Gesellschaft zwischengeschaltet wird, an der ein fremder Dritter zwar zivilrechtlich zu mehr als 5%, wirtschaftlich jedoch nicht oder nur geringfügig beteiligt ist. Die Neuregelung läßt GrESt auch dann entstehen, wenn mindestens 95 % der Anteile einer grundstückshaltenden Gesellschaft unmittelbar und/oder mittelbar wirtschaftlich ein Rechtsträger innehat.

Hybride Finanzierungen

Das Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40d EStG) bzw. das Freistellungsverfahren (§ 8b Abs. 1 KStG) und die Abgeltungsteuer (§ 32d EStG) sind künftig – wie bereits aktuell bei verdeckten Gewinnausschüttungen – nur dann anwendbar, wenn die Gewinnausschüttungen bei der leistenden Körperschaft nicht als Betriebsausgaben abziehbar sind. Verhindert werden sollen solche Ausnahmefälle, in denen Gewinnausschüttungen in einem Staat als Leistungen auf Fremdkapital, im anderen als Bezüge aus Eigenkapital qualifiziert werden. Diese neue Regelung ist (bei kalendergleichem Wirtschaftsjahr) erstmals für den Veranlagungszeitraum 2014 anwendbar.

* RA/FASt Dr. Heinrich J. Watermeyer ist Gesellschafter der DHPG Dr. Harzem & Partner KG in Bonn und Mitglied im TaxCommittee von NEXIA International. Er ist außerdem Lehrbeauftragter an der wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Fachhochschule Köln.

Höhere Herstellungskosten kommen – aber mit Schonfrist !

Nach einer längeren Hängepartie hat die Bundesregierung am 20.03.2013 die Einkommensteueränderungsrichtlinien (EStÄR) 2012 in Kraft gesetzt, nachdem der Bundesrat bereits am 14.12.2012 seine Zustimmung erteilt hatte. In den EStÄR wird auch die Auffassung der Finanzverwaltung zu diversen Fragestellungen rund um das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) festgeschrieben, die bislang in verschiedenen BMF-Schreiben und Verfügungen der Länderfinanzbehörden niedergelegt war.

Auch zwei besonders umstrittene Regelungen finden sich in den EStÄR 2012: So sollen nach Auffassung der Finanzverwaltung die handelsbilanziellen Wertansätze von *Rückstellungen* (mit Ausnahme der Pensionsrückstellungen) die Obergrenze für die Bewertung dieser Rückstellungen in der Steuerbilanz bilden, wobei eine Verteilung des sich hieraus ergebenden Auflösungsgewinns über bis zu 15 Jahre möglich ist (vgl. hierzu BiM 2012 S. 92 sowie die Fallstudie in BiM 2013 S. 27). In die *Herstellungskosten* eines Wirtschaftsguts sollen neben Einzelkosten sowie (Fertigungs- und Material-)Gemeinkosten künftig auch Kosten der allgemeinen Verwaltung, Aufwendungen für soziale Einrichtungen, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung einbezogen werden (vgl. BiM 2010 S. 92). Wann es dazu kommt, ist indes noch ungewiss: Nach dem BMF-Schreiben vom 25.03.2013 (BStBl I 2013 S. 296, s.u. DB0585186) wird es nicht beanstandet, wenn der Steuerpflichtige diese Kostenbestandteile zunächst – gemäß dem bislang bestehenden Wahlrecht – nicht einbezieht. Die Verwaltung will offenbar den mit der Neuregelung „verbundenen Erfüllungsaufwand" verifizieren.

Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden

Der Immobilienwirtschaftliche Fachausschuss (IFA) des IDW hat die IDW Stellungnahme des Wohnungswirtschaftlichen Fachausschusses 1/1996: „Zur Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand bei Gebäuden" (IDW St/WFA 1/1996) überarbeitet und die geänderte Fassung nach IDW-Angaben vom 21.03.2013 als Entwurf einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: „Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden in der Handelsbilanz" (IDW ERS IFA 1) verabschiedet. IDW ERS IFA 1 ist auf der Internetseite des IDW (www.idw.de, dort unter: Verlautbarungen, Download von Entwürfen) abrufbar. Zu dem Entwurf bittet das IDW um Stellungnahmen bis zum 30.09.2013.

Leasingbilanzierung nach IFRS

Die beiden Standardsetzer IASB und FASB haben am 16.05.2013 den überarbeiteten Entwurf zur bilanziellen Abbildung von Leasingverhältnissen als ED/2013/6 veröffentlicht. Der erste Entwurf war im August 2010 (ED/2010/9) veröffentlicht und von der Praxis überwiegend ablehnend beurteilt worden. Nach dem nun vorliegenden Entwurf sollen für Leasingnehmer grundsätzlich alle Leasingverhältnisse bilanzwirksam erfasst werden, indem Vermögenswerte und Leasingverbindlichkeiten für die im Rahmen eines Leasingverhältnisses erlangten Nutzungsrechte und die eingegangenen Zahlungsverpflichtungen in der Bilanz anzusetzen sind. Hiervon ausgenommen sind Leasingverhältnisse mit einer Dauer von bis zu 12 Monaten (sog. kurz laufende Leasingverhältnisse), für die ein Wahlrecht hinsichtlich des Bilanzansatzes bestehen soll. Weiter ist in dem Entwurf eine differenzierte Abbildung von Leasingverhältnissen vorgesehen, um den unterschiedlichen Leasinggegenständen und Vertragsgestaltungen gerecht zu werden. In diesem Zusammenhang werden vor allem bzgl. Ansatz, Bewertung, Ausweis und Darstellung in der Kapitalflussrechnung unterschiedliche Vorgehensweisen vorgeschlagen.

Im Rahmen des Entwurfs werden auch neue Rechnungslegungsregeln für Leasinggeber sowie Vorgaben für Anhangangaben vorgeschlagen, die den Abschlussadressaten ein besseres Verständnis der mit Leasingverhältnissen verbundenen Cashflows bzgl. Höhe, zeitlichem Anfall und deren Ungewissheit vermitteln sollen. Stellungnahmen zu dem Entwurf können bis zum 13.09.2013 auf der Internetseite des IASB (www.ifrs.org, dort unter: ‚Comment on a Proposal') eingereicht werden.

Vereinfachungen für die Rechnungslegung von Stiftungen und Vereinen

Der Hauptfachausschuss des IDW hat den Entwurf IDW ERS HFA 5 n.F. am 13.03.2013 verabschiedet. Hiernach soll künftig auch eine Einnahmen-Überschussrechnung in Anlehnung an §4 Abs. 3 EStG als alternative Form der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung von Stiftungen anerkannt werden. Ferner ist eine geringere Tiefe für die Gliederung der Vermögensübersicht vorgesehen. Bei der endgültigen Verabschiedung der Stellungnahme ist zu entscheiden, ob diese Vereinfachungen auch für Vereine in IDW RS HFA 14 übernommen werden. Weitere Neuerungen des IDW ERS HFA 5 n.F. betreffen nach IDW-Angaben vom 25.03.2013 u.a. die Erläuterungen zur Kapitalerhaltung, die Empfehlung zur Gliederung der GuV nach dem Umsatzkostenverfahren sowie zum Eigenkapitalausweis. Es besteht die Möglichkeit zur Stellungnahme bis zum 30.09.2013.

Zertifizierung zum Compliance Officer und Chief Compliance Officer

Seit 2013 führt das Deutsche Institut zur Zertifizierung im Rechnungswesen (DIZR e.V.) Zertifizierungen zum Certified Compliance Officer (Certified CO) und zum Certified Chief Compliance Officer (Certified CCO) bundesweit und in Österreich durch. Der DIZR e.V., gegründet 2005, ist ein gemeinnütziger Verein, der es sich zur Aufgabe macht, Fortbildungsveranstaltungen und Prüfungen auf den Gebieten Certified IFRS Accountant und English for Accountants zu fördern. Vorstandsvorsitzender des DIZR e.V. ist Prof. Dr. Volker Peemöller, emeritierter Professor für Betriebswirtschaftslehre der Universität Erlangen-Nürnberg (zu weiteren Informationen zum DIZR e.V. und zu den angebotenen Zertifizierungen s.u. www.dizr.de).

01

02

03

04

01 Handbuch Lagebericht

Mit der wachsenden Bedeutung qualitativer Berichterstattungselemente kommt auch dem Lagebericht ein immer höherer Stellenwert zu. Nach einer ganzen Fülle gesetzlicher Adjustierungen (zuletzt durch das BilMoG) reagierte das DRSC mit einer umfangreichen Neufassung seines Standards zur Lageberichterstattung: dem DRS 20. Dieses Buch greift die aktuell einschlägigen Rechtsentwicklungen detailliert auf und durchleuchtet insbesondere die Regelungen des neuen DRS 20 erstmals umfassend und systematisiert – mit einer Vielzahl konkreter Anwendungs- und Formulierungsbeispiele. Aus dem Inhalt:

- Grundlagen der (Konzern-)Lageberichterstattung
- Inhaltliche Anforderungen orientiert an der Gliederung des DRS 20
- Zwischenberichterstattung nach dem Wertpapierhandelsgesetz
- Prüfung der Lageberichterstattung – insbesondere Intensitäten (Prüf- und Lesepflichten)
- Internationale Entwicklungen bezüglich IFRS-Management Commentary etc.

Prof. Dr. Stefan Müller, Prof. Dr. Andreas Stute und WP/StB Karl-Heinz Withus (Hrsg.), Handbuch Lagebericht, Erich Schmidt Verlag, Berlin 2013, 638 S., 89,95 €.

02 Bilanzanalyse

Mit diesem Lern- und Arbeitsbuch arbeitet man sich selbständig in die Techniken und Methoden der Bilanzanalyse ein und gewinnt so Sicherheit bei der Unternehmensbeurteilung anhand von Jahresabschlüssen. Das Buch zeigt, wie Jahresabschlüsse für eine Bilanzanalyse aufbereitet werden müssen. Außerdem erfährt der Leser, wie Kennzahlen gebildet und interpretiert werden, um externe Unternehmensanalysen durchführen zu können. Das Arbeitsbuch ist so konzipiert, dass man eigenständig Bilanzanalyse und Bilanzuntersuchungen betreiben kann.

Prof. Dr. Horst Gräfer, Prof. Dr. Dr. Georg Schneider und Dipl.-Kfm. Thorsten Gerenkamp, Bilanzanalyse, 12. Aufl., NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2012, 226 S., 29,80 €.

03 Der unabhängige Finanzexperte im Aufsichtsrat

Das Werk greift aktuelle Fragen zur Corporate Governance aus der Sicht des Finanzexperten im Aufsichtsorgan auf. Behandelt werden die Themen:

- Regulatorischer Rahmen
- Probleme der Qualitätssicherung
- Performance- und Haftungsfragen
- die Kommunikation und die Informationspolitik des Aufsichtsrats sowie seiner Ausschüsse,
- die fachlichen und persönlichen Anforderungen an den Finanzexperten,
- seine Entwicklung hin zum Berufsaufsichtsrat und seine Beziehungen zum Finanzvorstand, der Internen Revision sowie zum Abschlussprüfer.

Dr. Christian Orth, Rudolf X. Ruter und Prof. Dr. Bernd Schichold, Der unabhängige Finanzexperte im Aufsichtsrat – Überwachungstätigkeit, Qualifikation, Besetzung, Vergütung, Haftung, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 2013, 411 S., 79,95 €.

04 Kostenrechnung und Kostenanalyse

Die Gliederung des Buchs folgt einer Dreiteilung in Systeme der Kostenrechnung, Kostenanalyse und Kosteninformationen zur Unternehmenssteuerung. Unter Beibehaltung der bewährten Grundkonzeption erfolgte in der 8. Aufl. des Buchs eine durchgehende Überarbeitung und Anpassung an aktuelle Entwicklungen in Wissenschaft und Praxis. So wurde ein ausführlicher Abschnitt über angloamerikanische Konzeptionen von *management control* als Pendant zu deutschsprachigen Controlling-Konzeptionen eingefügt. Darüber hinaus erfolgte die Erweiterung der Ausführungen zur Bestimmung von Preisgrenzen, zur Projektdeckungsrechnung, zur Analyse der Prozessfähigkeit sowie der Grundlagen zu *shared service centers* und die Ergänzung der Diskussion zur Kostenremanenz, die auch hohe praktische Relevanz besitzt.

Prof. Dr. Dr. Adolf G. Coenenberg, Prof. Dr. Thomas M. Fischer und Prof. Dr. Thomas Günther, Kostenrechnung und Kostenanalyse, 8. Aufl., Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 2013, 948 S., 39,95 €.

Impressum

Bilanzen im Mittelstand –
Nationale und internationale Rechnungslegung in der Praxis

Koperationspartner:
NEXIA Deutschland GmbH
Godesberger Allee 125-127, 53175 Bonn

Redaktion:
Dr. Hans-Jürgen Hillmer,
Sebastian Boochs,
Sylvia Braun (Assistenz)
Telefon: 02 11/8 87-14 35
Fax: 02 11/8 87- 97-14 35
www.bilanzen-im-mittelstand.de
E-Mail: bim@fachverlag.de

Manuskripte bitten wir an die Redaktion zu senden.

Verlag:
Fachverlag der Verlagsgruppe Handelsblatt GmbH,
Grafenberger Allee 293, 40237 Düsseldorf,
Postfach 10 11 02, 40002 Düsseldorf

Geschäftsführung:
Claudia Michalski, Dr. Klemens Werner

Bankverbindung:
Commerzbank AG Düsseldorf
BLZ: 300 800 00, Kto-Nr. 212 665 500

Kundenservice:
Fachverlag der Verlagsgruppe Handelsblatt GmbH
Kundenservice Fachverlag,
Berner Str. 2, 97084 Würzburg,
Postfach 92 54, 97092 Würzburg
Telefon Inland: 0800/00 01 637 (kostenfrei)
Fax Inland: 0800/00 02 959 (kostenfrei)
Telefon Ausland: +49 (0) 211/887 - 3670
Fax Ausland: +49 (0) 211/887 - 3671

Bilanzen im Mittelstand erscheint quartalsweise.

Bezugspreise: Einzelhefte 10,90 Euro zzgl. 0,95 Euro Versandkosten (inkl. MwSt.)
Jahresvorzugspreis Inland 35,– Euro zzgl. 4,– Euro Versandkosten (inkl. MwSt.)

Auslandsabonnement jährlich 32,71 Euro (Angaben zu MwSt. und Versandkosten im Ausland finden Sie im Internet unter www.fachverlag.de/bezugspreise).

Abonnementskündigungen sind nur mit einer Frist von 21 Tagen zum Ende eines Bezugsjahres möglich.

Im Fall höherer Gewalt (Streik oder Aussperrungen) besteht kein Belieferungs- oder Entschädigungsanspruch.
Bilanzen im Mittelstand wird sowohl im Print als auch auf elektronischem Weg (z.B. Datenbank, CD-ROM, Newsletter etc.) vertrieben.

Nachdruck und Vervielfältigung jeder Art sind nur mit Genehmigung des Verlags zulässig.

Herstellung:
Sächsisches Druck- und Verlagshaus AG,
Tharandter Str. 23-27, 01159 Dresden,
Telefon: 0351/4203-0, Fax.: 0351/4203-260

Anzeigen: Preisliste Nr. 2
ISSN 1866-8801

Titelbild: Fotolia.com

Art Direktion: Christian Voigt

Layout: Christian Voigt,
vera-Maria Loermann

Jahrbuch des Unternehmenskaufs

Aktuelle Entwicklungen und Erkenntnisse zu M&A

Das Jahrbuch des Unternehmenskaufs gibt seinen Lesern einen vertieften Einblick in die aktuell relevanten Themen und Veränderungen im Bereich M&A.

Mit Beiträgen zu Cross-Border-M&A finden sich aktuelle strategische Themen ebenso wie Aufsätze zum effizienten Management von M&A. Weitere Aufsätze beschäftigen sich mit den bilanziellen Implikationen von Unternehmenskäufen sowie mit neuen Entwicklungen bei den steuerlichen und rechtlichen Regelungen.

Das Jahrbuch des Unternehmenskaufs 2013 richtet sich an:
Strategische Käufer und Verkäufer; Finanzinvestoren, Venture-Capital- und Private-Equity-Gesellschaften, M&A-Berater und -Dienstleistungsanbieter, M&A-Anwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Unternehmensberater.

CORPORATE FINANCE/
Prof. Dr. Reinhard Meckl (Hrsg.)
Jahrbuch des Unternehmenskaufs 2013
Rahmenbedingungen, Strategie und Transaktionsabwicklung von M&A
ISBN 978-3-942543-32-3
€ 129,00*, 408 Seiten

Bestellen Sie das Jahrbuch des Unternehmenskaufs 2013 zum Preis von € 129,00* inkl. MwSt., zzgl. Versand:
www.fachverlag-shop.de/CFAN1300

*Preis inkl. MwSt., zzgl. € 4,00 Versandkosten

Bestellungen per Fax: 08 00/000 29 59

Oder Kupon per Post an: Fachverlag der Verlagsgruppe Handelsblatt GmbH • Kundenservice • Postfach 92 54 • 97092 Würzburg

☐ **Ja, ich bestelle:**
Jahrbuch des Unternehmenskaufs 2013
zu € 129,00*

Weitere Infos:
08 00/000 16 37
kundenservice@fachverlag.de
www.fachverlag-shop.de/CFAN1300

☐ Firma ☐ Privat

Name, Vorname

Firma

Beruf/Funktion/Abteilung

Straße, Nr.

PLZ, Ort

Telefon

E-Mail

Datum/Unterschrift CFAN1300

☐ Hiermit erkläre ich mich damit einverstanden, dass mich die Handelsblatt-Gruppe telefonisch, per Post und per E-Mail über Verlagsangebote informiert.

Widerspruchsbelehrung: Sie können der Verarbeitung oder Nutzung Ihrer Daten für Zwecke der Werbung oder der Markt- oder Meinungsforschung unter nachfolgender Adresse widersprechen: Fachverlag der Verlagsgruppe Handelsblatt GmbH, Kundenservice, Grafenberger Allee 293, 40237 Düsseldorf, kundenservice@fachverlag.de, Fax: 0800 / 000 2959.

Zuverlässig Änderungen verfolgen und anwenden

Praxisnah und verständlich

Anwender der IASB-Rechnungslegung wollen sich praxisnah und rasch in die gültigen International Financial Reporting Standards (IFRS) einarbeiten. Das Werk ist hierfür ein gut verständlicher und aktueller Begleiter. Diese 5. Auflage befasst sich mit den Neuerungen, die im Zeitraum von Juli 2010 bis Juni 2012 vom IASB verabschiedet wurden.

- Enthält folgende Standards und IFRICs: IFRS 10 bis 13; Änderungen in IFRS 1, 7 und 9 sowie IAS 1, 12, 19, 28 und 32, die Annual Improvements 2011 sowie IFRIC 20

„Das Buch unterstützt, angesichts der dynamischen Entwicklung der IFRS „auf Ballhöhe“ zu bleiben und sich angemessen und intensiv mit den Neuerungen, wie sie in dieser Form bislang nur in wenigen Veröffentlichungen eingegangen sind, auseinanderzusetzen.“

CM controller magazin

KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (Hrsg.)
IFRS aktuell
Neuerungen bis 2012: IFRS 10, 11, 12 und 13,
Änderungen in IFRS 1, 7 und 9 sowie IAS 1, 12, 19, 28 und 32,
Annual Improvements 2011 sowie IFRIC 20
5., aktual. Auflage 2012. 254 S., 25 s/w Abb., 23 Tab. Geb. € 39,95
ISBN 978-3-7910-3167-5
eBook 978-3-7992-6613-0

Fax 08 00 / 7 77 77 70 (gebührenfrei) | www.schaeffer-poeschel.de
www.twitter.com/Schae_Poe | www.facebook.com/schaefferpoeschelverlag

SCHÄFFER POESCHEL