

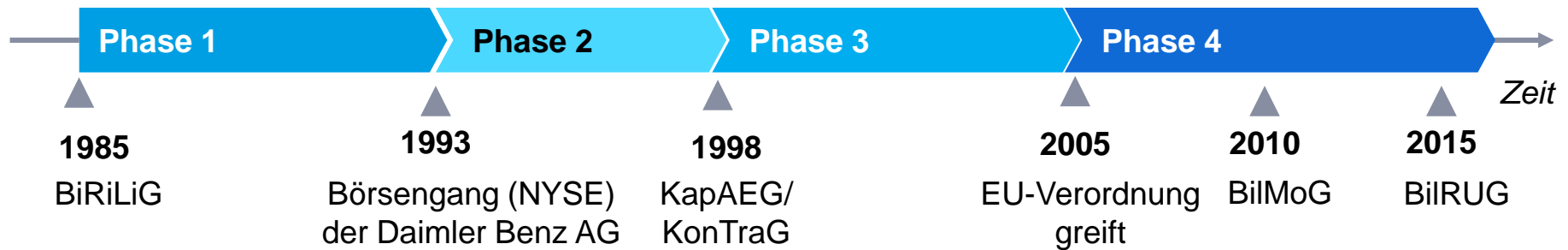
Vorbereitung auf die
mündliche Steuerberaterprüfung 2018 / 2019

Internationale Rechnungslegung

Prof. Dr. Jörg Hoffmann
Dipl.-Kfm., Steuerberater
Fachberater IStR



Phasen der Internationalisierung der Rechnungslegung



Wesentliche Gesetze auf dem Weg zur Internationalisierung der deutschen Rechnungslegung

Jahr	Gesetz	Wesentlicher Inhalt
1998	KapAEG	Einführung § 292a HGB – Konzernabschlüsse können nach US-GAAP und IAS aufgestellt werden, dann entfällt Pflicht zur Aufstellung nach HGB (gültig bis 2004)
1998	KonTraG	Einführung der DRSC Erweiterung der Konzernanhangs börsennotierter Unternehmen um international übliche Kapitalflussrechnung und Segmentberichterstattung
2002	TransPuG	Kapitalflussrechnung, Segmentberichterstattung und Eigenkapitalspiegel werden selbständiger Bestandteil der Konzernabschlüsse von kapitalmarktorientierten Unternehmen
2004	BilReG	IFRS für Konzernabschlüsse kapitalmarktorientierter Unternehmen ab 2005 zwingend vorgeschrieben (IAS-VO), Pflicht zur Aufstellung nach HGB entfällt (wichtig, da § 292a HGB ab 2005 außer Kraft) IFRS-Wahlrecht für Konzernabschlüsse nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen Offenlegungswahlrecht für IFRS-Einzelabschlüsse
2010	BilMoG	Modernisierung des HGB/Anpassung an die Entwicklungen der internationalen Rechnungslegung
2015	BilRUG	Anpassung HGB an EU-Bilanzrichtlinie vom 29.06.2013



Anwendungsbereich der IFRS in Deutschland nach EU-Verordnung und BilReG
(Quelle: In Anlehnung an Pellens/Fülbier/Gassen/Sellhorn (2008), S.50)

- Börsennotierte Unternehmen:
Aktien (= Eigenkapitaltitel) werden an einer **Börse** gehandelt
- Kapitalmarktorientierte Unternehmen:
Wertpapiere (Aktien und Fremdkapitaltitel wie Schuldverschreibungen, Genussscheine, Optionsscheine) werden an einem **organisierten Markt** gehandelt (§ 2 Abs. 1 und 5 WpHG)

- Aufgrund des Wahlrechts zur Offenlegung von Einzelabschlüssen nach IFRS ist folgende terminologische Unterscheidung bedeutend (§ 325 Abs. 2a S. 1 HGB):
 - Abschluss gem. HGB: Jahresabschluss
 - Abschluss gem. IFRS: Einzelabschluss
- Das Wahlrecht, anstatt des HGB-Jahresabschlusses einen Einzelabschluss nach IFRS im Bundesanzeiger *offenzulegen*, entbindet **nicht** von der Pflicht zur **Aufstellung** eines Jahresabschlusses nach HGB! Dieser muss aufgrund der Ausschüttungsbemessungsfunktion weiterhin beim Bundesanzeiger eingereicht werden (§ 325 Abs. 2b Nr. 3 HGB). Die Bedeutung des Jahresabschlusses nach HGB für die steuerliche Gewinnermittlung (Maßgeblichkeitsgrundsatz) bleibt ohnehin unberührt.

Entwicklung der Internationalen Rechnungslegung im DAX 30

- DAX 30 (2000) HGB : US-GAAP : IAS = 3 : 15 : 12
- DAX 30 (2004) HGB : US-GAAP : IFRS = 0 : 11 : 19
- DAX 30 (2005) HGB : US-GAAP : IFRS = 0 : 9 : 21
- DAX 30 (2006) HGB : US-GAAP : IFRS = 0 : 7 : 23
- DAX 30 (2008) HGB : US-GAAP : IFRS = 0 : 0 : 30

Zeitraumen bei der Umstellung



Endorsement-Verfahren

- Um den IFRS eine gewisse demokratische Legitimation in der EU zu geben, werden die Standards durch ein festgelegtes Endorsement-Verfahren verabschiedet
- **EFRAG** (European Financial Reporting Advisory Group) gibt Empfehlung zur Annahme/Ablehnung an
- **ARC** (Accounting Regulatory Committee) .
ARC leitet Empfehlung weiter **an EU-Kommission** und **EU-Parlament**.

Beide müssen zustimmen.

- Sämtliche vom IASB und IFRIC verabschiedeten Standards und Interpretationen müssen in einem mehrstufigen, in der IAS-VO festgelegten Verfahren durch Rechtssetzungsakt auf EU-Ebene legitimiert werden.
- Die Regelungen werden Bestandteil der IAS-VO und somit unmittelbar geltendes Recht.
- Bislang wurde das **EU-Parlament** lediglich dann über eine beabsichtigte Maßnahme (hier: Vorschlag zur Übernahme eines IFRS oder IFRIC in europäisches Recht) unterrichtet, wenn die EU-Kommission eine Maßnahme **entgegen der Stellungnahme des ARC** durchführen wollte.
- Der Endorsement-Prozess wurde 2008 so geändert, dass dem Europäischen Parlament in jedem Fall die beabsichtigte Maßnahme vorzulegen ist. Somit wird das Verfahren um eine **Kontrollinstanz** erweitert.

Synopse wichtiger Unterschiede zwischen IFRS und HGB

A. Allgemeine Grundsätze

1. Bestandteile

- Ergebnis je Aktie bei börsennotierten Unternehmen.
- Umfangreichere Angabe- und Erläuterungspflichten im Anhang.
- Ein dem deutschen Lagebericht vergleichbares Element existiert nach IFRS nicht.

2. Ansatz

- Der Vermögenswert (IFRS) ist weiter gefasst als der Vermögensgegenstand (HGB).
- Einzelverwertbarkeit und Entgeltlichkeit sind ohne Bedeutung.
- Rückstellungen nur bei Drittverpflichtung (keine AufwandsRS).

3. Bewertung

- Fair-Value-Accounting drängt Anschaffungskostenprinzip zurück (z.B. Neubewertung von Sachanlagen (IAS 16), Zuschreibung für bestimmte Wertpapiere (IFRS 9), Fair-Value für Immobilien, die als Finanzinvestitionen gehalten werden (IAS 40).
- Rein steuerlich motivierte Bewertung nach IFRS unbekannt [Änderung HGB durch BilMoG]

B. Aktiva

1. Immat. AV

- Keine Unterscheidung zwischen selbst erstellten und erworbenen immat. Vermögenswerten des AV → grds. Aktivierungsgebot [Änderung durch BilMoG].
- Entwicklungskosten → Aktivierungsgebot.
- Forschungskosten → Aktivierungsverbot (wie HGB).
- originärer Firmenwert → Aktivierungsverbot (wie HGB).

2. Sachanlagevermögen

- Bewertung nach dem Neubewertungsmodell erlaubt, d.h. SAV kann mit dem beizulegenden Zeitwert bilanziert werden (vor allem bei Immobilien relevant).
- Abschreibungen erfolgen über die wirtschaftliche Nutzungsdauer – keine steuerlichen Afa-Tabellen → tendenziell längere Nutzungsdauer nach IFRS; Restwert ist zu berücksichtigen.
- Außerplanmäßige Abschreibungen auch bei vorübergehender Wertminderung.

B. Aktiva

3. Finanzanlagevermögen

- Kaum Bewertung zu fortgeführten AHK; Wertpapiere des Umlaufvermögens stets zum beizulegenden Zeitwert bewertet.
- Zugangsbewertung zum beizulegenden Zeitwert zuzüglich Anschaffungsnebenkosten.

4. Vorräte und Langfristfertigung

- Niederstwerttest ausschließlich am Absatzmarkt orientiert.
- Zu den HK gehören zwingend die Gemeinkosten [Änderung HGB durch BilMoG].
- Bewertung bei der Langfristfertigung nach zeitraumbezogenem Kontrollübergang gem. IFRS 15. Tendenziell wird der Gewinn anteilig mit dem Fertigungsfortschritt realisiert (nach HGB erst bei Fertigstellung und Übergabe).

C. Passiva

1. Eigenkapital

- Mindestgliederung: gezeichnetes Kapital und Rücklagen.
- Neubewertungsrücklage: Erträge aus der Zuschreibung von Sachanlagevermögen werden hier erfolgsneutral erfasst.

2. Pensionsrückstellungen

- Sämtliche Verpflichtungen aus Pensionen oder Anwartschaften sind zu erfassen (kein Wahlrecht wie nach Art. 28 EGHGB).
- Bewertung nach der Methode der laufenden Einmalprämien (nicht Teilwertverfahren gem. § 6a EStG – Änderung durch BilMoG).
- Planvermögen (Vermögen, das zur Deckung der Pensionsverpflichtungen gehalten wird) wird mit Pensionsrückstellung saldiert (HGB alt: Saldierungsverbot – Änderung durch BilMoG).
- Tendenziell sind die Pensionsrückstellungen nach IFRS höher als nach HGB.

C. Passiva

3. sonstige Rückstellungen

- Drittverpflichtung ist Voraussetzung (keine AufwandsRS).
- Eintrittswahrscheinlichkeit > 50 %.
- Bewertung zum Wert mit der höchsten Eintrittswahrscheinlichkeit; Abzinsung zwingend.
- Es ist stets der volle (abgezinste) Betrag zu passivieren - Ansammlungsrückstellungen (wie nach HGB z.B. für Rekultivierung) sind unzulässig.

Vor- und Nachteile einer (freiwilligen) Umstellung auf IFRS aus Sicht eines mittelständischen Unternehmens

Vorteile (nicht abschließend):

- Erleichterte FK-Aufnahme (insb. bei ausländischen Banken).
- tendenziell höheres EK (verbesserte Außendarstellung).
- Signalwirkung nach Außen (Modernität).
- Vergleichsmöglichkeiten mit ausländischen Unternehmen/Konkurrenten.
- Erweiterte Anhangangaben auch als Informationsquelle für den Unternehmer geeignet.
- Vereinheitlichung von internem und externem Rechnungswesen.
- HGB als Auslaufmodell (?).

Nachteile (nicht abschließend):

- Sehr hohe Kosten der Umstellung.
- Erhöhte Kosten des laufenden Betriebs.
- Mehraufwand, da HGB-Pflicht nicht entfällt (Maßgeblichkeit, Handelsregister).
- Wegfallender Unternehmensschutz wegen Reduzierung der stillen Reserven.
- FK-Aufnahme (zumindest im Inland) unabhängig von IFRS/HGB.
- Zielgruppe der IFRS ist nicht der Mittelstand.
- BilMoG hat HGB modernisiert → HGB kein Auslaufmodell.

Fragen?

zentrale@knoll-steuer.com

