
Bilanzsteuerrecht

Teil 4

IFRS

Dirk J. Lamprecht



▶ 1.1 Herleitung

- Historie

Seit 01.01.2005 sind **kapitalmarktorientierte Unternehmen** dazu verpflichtet, ihren Konzernabschluss nach den IFRS zu erstellen.

Große Kapitalgesellschaften können zudem ihren Einzelabschluss nach IFRS aufstellen und damit den **ursprünglichen HGB-Abschluss ersetzen**.

Für die **Bemessung der Ausschüttungen** und **Steuern** muss jedoch auch **weiterhin der HGB-Einzelabschluss** angefertigt werden.



▶ 1.1 Herleitung

- Kritik

Umfang mehr als 1000 Seiten zuzügl. der Interpretationen, daher zunehmend unüberschaubarer
enthält redundante Informationen und ist an der angloamerikanischen Rechnungslegung orientiert

Ziel der IFRS:

Vereinheitlichung der Rechnungslegung international, gerade im Zuge der Globalisierung unabdingbar





▶ 1.1 Herleitung

- Historie

Gründung: 29. Juli 1973 in London als IASC

Privatrechtliche Organisation: Ableger des IFAC (internationale Vereinigung der WP-Berufsverbände)

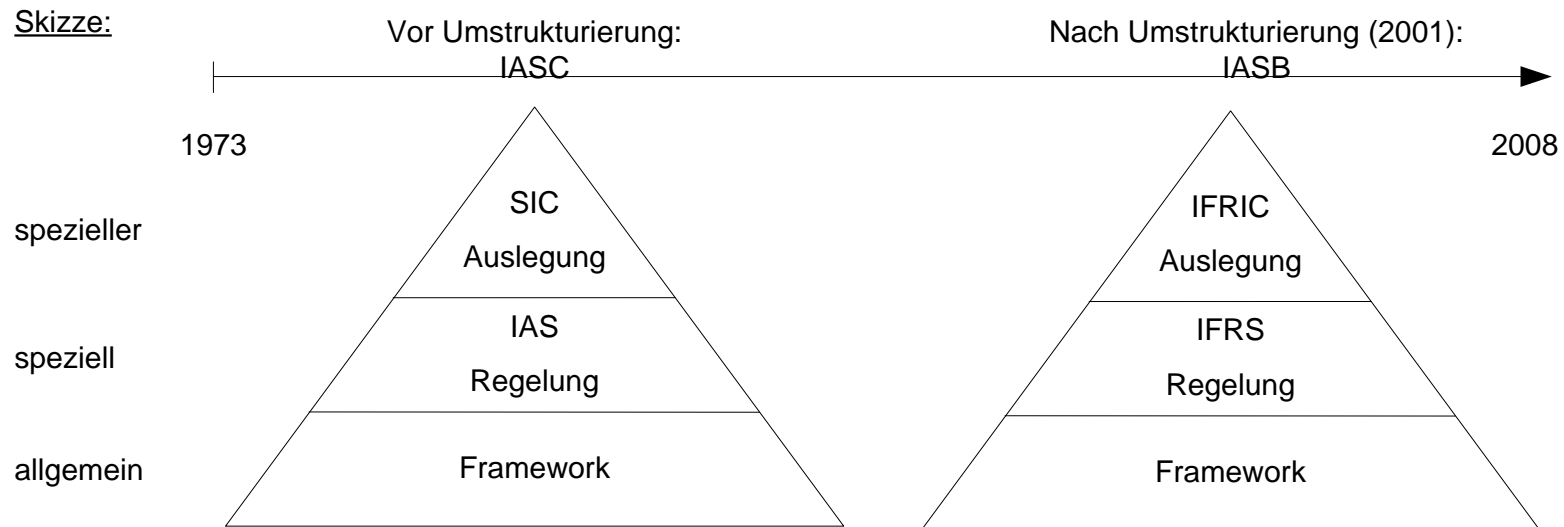
153 Mitgliedsorganisationen aus 112 Ländern

Restrukturierung in 2001 als IASB



▶ 1.1 Herleitung

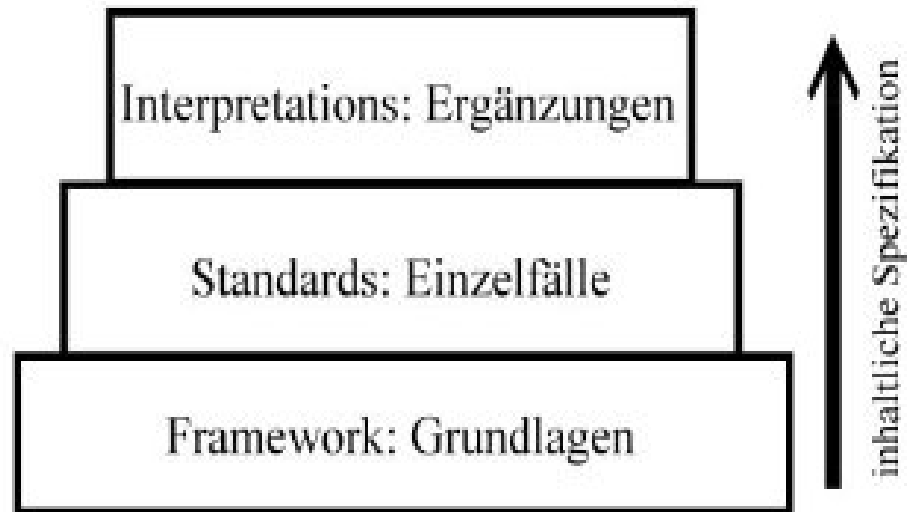
- Historie





▶ 1.1 Herleitung

- Historie





▶ 1.1 Herleitung

- Framework

beinhaltet die Grundlagen der Rechnungslegung, sind aber **nicht verbindlich**.

Es werden **allgemeine Hinweise zur Zielsetzung** und zur **qualitativen Ausgestaltung** von Abschlüssen sowie **Definitionen und Ansatzmöglichkeiten** der einzelnen Posten gegeben.



▶ 1.1 Herleitung

- Standards

behandeln einzelne Punkte des Abschlusses, z.B. dessen Darstellung und formale Gliederung.

Komponenten des Abschlusses:

Vermögens- und Finanzlage zu Beginn und zum Ende des Geschäftsjahres (2 Bilanzen!)

Gesamterfolg

Eigenkapitalveränderung

Zahlungsströme

Anhang/Angaben: Ausweis der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Erläuterungen



▶ 1.1 Herleitung

- Standards

Ein Standard befasst sich mit einem spezifischem Bilanzierungsproblem.

Aufbau i.d.R.: Definition, Zugangsbewertung, Folgebewertung und Angaben (Anhang)



▶ 1.1 Herleitung

- Interpretations

Sind die offizielle Auslegung der Standards.

Sie ergänzen die Standards und beseitigen Unklarheiten.



▶ 1.2 Bewertung

- Qualitative Anforderungen

Verständlichkeit (F. 25)

Relevanz (F. 26 - 30) = Wesentlichkeit

Verlässlichkeit (F. 31 - 38)

Glaubwürdige Darstellung

Wirtschaftliche Betrachtungsweise, Neutralität

Vorsicht

Vollständigkeit

Vergleichbarkeit (F. 39 - 42)



▶ 1.2 Bewertung

- Qualitative Anforderungen

Wesentlichkeit nach IFRS (F. 29 und 30)

„Der Betrag, bei dessen Kenntnis ein Adressat (i.d.R. Investor) zu einer anderen Entscheidung gelangen könnte, als bei dessen Unkenntnis“

Quantitatives Kriterium: Besteht an dem entsprechenden Sachverhalt besonderes Interesse des Investors?



▶ 1.2 Bewertung

- Qualitative Anforderungen

Beschränkungen für relevante und verlässliche Informationen

Zeitnähe (F. 43)

Abwägung von Nutzen und Kosten (F. 44)

Abwägung der qualitativen Anforderungen an den Abschluss (F. 45)

Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes (F. 46)

sog. overriding principle



▶ 1.2 Bewertung

- Außenwirkung der Rechnungslegung nach IFRS

Positiv: „Marktnähe“: Darstellung der VFE-Lage mit **marktpreisorientierten Abschlusswerten** und ausführlichen Erläuterungen sowie ausschließlicher Informationsfunktion

Negativ: „Entobjektivierung“ der Bilanz durch

Probleme bei der Ermittlung des „**richtigen**“ **Fair Value**, **Aushöhlung des Realisationsprinzips**

starke Zukunftsorientierung der ausgewiesenen Werte

große **Freiräume bei der Interpretation** der unbestimmten Rechtsbegriffe (Ermessensspielräume) und

dadurch Schaffung von zahlreichen **faktischen Wahlrechten**



▶ 1.2 Bewertung

- Definition Vermögenswerte / Schuld I

Vermögenswert (asset)

Ressource, über die ein Unternehmen **verfügt**, Verfügungsmacht resultiert aus **vergangenem Ereignis**

Zufluss eines **künftigen Nutzens** wird erwartet



Schuld (liability)

Gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens (Barwert; nicht: Nominalwert)

Verpflichtung liegt **vergangenes Ereignis** zugrunde

Erfüllung führt voraussichtlich zum **Abfluss von Ressourcen**



▶ 1.2 Bewertung

- Definition Vermögenswerte / Schuld I

Eigenkapital (equity)

Saldo aus Vermögenswerten und Schulden (Restgröße)



▶ 1.2 Bewertung

- Definition Vermögenswerte / Schuld I

Zweistufiger Prozess zur Aktivierung bzw. Passivierung

1. Stufe	Vermögenswert (asset) Wahrscheinlichkeit des Nutzenzuflusses (Probability)	Schuld (liability) Wahrscheinlichkeit des Abflusses von Ressourcen zum Ausgleich einer <u>gegenwärtigen</u> Verpflichtung (Probability)
2. Stufe	Vermögenswert (asset) Zuverlässige Bewertbarkeit des assets (Reliability)	Schuld (liability) Zuverlässige Bewertbarkeit des Ausgleichsbetrags (Reliability)



▶ 1.2 Bewertung

- Wahrscheinlichkeit eines künftigen wirtschaftlichen Nutzens
Größer 50 % (more likely than not)

Verlässlichkeit der Bewertung

Messbar, bewertbar, identifizierbar

Hinreichend genaue Schätzung

Andernfalls Anhangangabe

Nicht erforderlich: separate Veräußerbarkeit



1.2 Bewertung

1. Stufe

Zugangsbewertung

- Anschaffungs- / Herstellungskosten
(Bewertung zu Transaktionskosten i. d. R. Fair Value)
- Kein wesentlicher Unterschied zum HGB, aber u.U. Aktivierung von Rückbaukosten

2. Stufe

Folgebewertung

- Fortgeführte Anschaffungskosten oder
- Andere Bewertungsmaßstäbe
 - Beizulegender Zeitwert (**Fair Value**) = Neubewertung
 - Nettoveräußerungspreis (**Net realisable value**)
 - Erzielbarer Betrag (**recoverable amount**)





▶ 1.2 Bewertung

- Besonderheiten
 - Aktivierungspflicht selbst erstellter immaterieller Vermögenswerte
 - Stichtagskurse bei Aktivierung von Wertpapieren
 - Stichtagskurse bei Bilanzierung von Fremdwährungsposten
 - Teilgewinnrealisierung bei Fertigungsaufträgen (PoC-Methode)
 - Aktivierungspflicht von Steuervorteilen aus Verlustvorträgen
 - Verbot von Aufwandsrückstellungen (sog. Innenverpflichtungen)



1.3 Bestandteile des Abschlusses

Bilanz

(Statement of Financial Position)

GuV bzw. Gesamterfolgsrechnung

(Statement of Comprehensive Income)

Kapitalflussrechnung

(Statement of Cash Flows)

Eigenkapitalveränderungsrechnung

(Statement of Changes in Equity)

Anhang mit Segmentbericht

(Notes)





▶ 1.3 Bestandteile des Abschlusses

- Balance Sheet / Statement of Financial Positions I

Wahlrecht zur Gliederung

Konto- oder Staffelform

nach Fristigkeit (lang- und kurzfristig), nicht wie im HGB Anlage- und Umlaufvermögen

nach Liquiditätsnähe (Ausnahme; Relevanz für Banken)

keine starre Gliederung, sondern Mindestgliederungsvorgaben (wirtschaftliche Betrachtungsweise)



▶ 1.3 Bestandteile des Abschlusses

- Income Statement / Statement of Comprehensive Income

Keine feststehende Gliederung der GuV (wirtschaftliche Betrachtungsweise)

Konto- oder Staffelform

Umsatzkostenverfahren oder Gesamtkostenverfahren

Erhebliche Ausweiswahlrechte zwischen Untergliederung im Rechenwerk und Anhang

Auch hier gilt der Wesentlichkeitsgrundsatz und das Saldierungsverbot



▶ 1.3 Bestandteile des Abschlusses

- Income Statement / Statement of Comprehensive Income

Minimal-Anforderungen:

Im operativen Bereich

Erlöse

betriebliche Aufwendungen

Im Finanzbereich

Ergebnis aus equity-Beteiligungen

übriges Finanzergebnis

Steueraufwand

Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag (davon den Minderheitenanteil,
davon den Anteil der Eigenkapitalgeber)



▶ 1.3 Bestandteile des Abschlusses

Umsatzerlöse

Umsatzkostenverfahren

- Umsatzkosten
- = Bruttoergebnis
- + Sonstige betriebliche Erträge
- Vertriebskosten
- Verwaltungskosten
- Sonstige betriebliche Aufwendungen

- Finanzierungsaufwendungen
- + Erträge aus assoziierten Unternehmen
- Ertragsteueraufwand
- +/- Ergebnis aus aufgegebenen Geschäftsbereichen
- = Periodenergebnis

Gesamtkostenverfahren

- + Sonstige betriebliche Erträge
- +/- Bestandsveränderungen
- + Aktivierte Eigenleistungen
- Materialaufwendungen
- Personalaufwendungen
- Planmäßige Abschreibungen
- Sonstige betriebliche Aufwendungen



▶ 1.3 Bestandteile des Abschlusses

- Statement of Cash Flows

Bedeutung der Kapitalflussrechnung

Wegen Auseinanderfallen von Erträgen und Aufwendungen einerseits und Einnahmen und Ausgaben andererseits Problematik verschärft durch zunehmende Tendenz zur Verwendung von Zeitwerten (fair values)

Keine starre Gliederung, sondern Mindestgliederungsvorgaben (Wirtschaftliche Betrachtungsweise)

Auch hier gilt der Wesentlichkeitsgrundsatz und das Saldierungsverbot



1.3 Bestandteile des Abschlusses

Indirekte Methode

Jahresergebnis

- + Abschreibungen
- +/- Veränderung Rückstellungen
- +/- Gewinn aus Anlagenverkäufen
- +/- Veränderungen Forderungen
- +/- Veränderungen Vorräte
- +/- Veränderungen Verbindlichkeiten

Operativer Cash Flow

- Investitionen
- + Desinvestitionen

Investiver Cash Flow

- +/- Darlehen
- +/- Kapital
- Dividenden

Finanzwirtschaftlicher Cash Flow - Cash Flow Gesamt

Direkte Methode

Zahlungen von Kunden

- Zahlungen an Kreditoren
- Zahlungen an Mitarbeiter
- Steuerzahlungen

Operativer Cash Flow

- Investitionen
- + Desinvestitionen

Investiver Cash Flow

- +/- Darlehen
- +/- Kapital
- Dividenden

**Finanzwirtschaftlicher Cash Flow
Cash Flow Gesamt**



▶ 1.3 Bestandteile des Abschlusses

- Notes

Es gibt keinen eigenen Standard zum Anhang

Anhangangaben sind im jeweiligen Standard beschrieben; daher Checklisten (nicht selten > 100 Seiten)

Anhang soll strukturiert sein (Querverweis zu Bilanz und GuV)

Beachtung der WESENTLICHKEIT (qualitativ / quantitativ)

Anlagenspiegel

Rückstellungsspiegel

Grundsatz: Offenlegung der Sachverhalte, welche die Entscheidung eines Investors beeinflussen könnte

(Decision usefulness)



▶ 1.3 Bestandteile des Abschlusses

- Notes

Gegenstand der Notes

Allgemeine Angaben und wesentliche Geschäftsvorfälle

Kommentierung der GuV

Kommentierung einzelner Bilanzposten

sonstige wichtige Informationen über den Abschluss



▶ 1.4 Immaterielle Vermögenswerte

- Übersicht Aktiva

Immaterielle Vermögenswerte / Goodwill

Sachanlagen

Investment Properties

Finanzinstrumente

Vorräte

Langfristige Fertigungsaufträge



▶ 1.4 Immaterielle Vermögenswerte

- Anwendungsbereich des IAS 38

Für alle immateriellen Vermögenswerte des Anlagevermögens

Aber keine Anwendung auf...

Immaterielle Vermögenswerte des Umlaufvermögens

Entgeltlich erworbener Goodwill

Aktive latente Steuern

Leasingverhältnisse

Finanzinstrumente



▶ 1.4 Immaterielle Vermögenswerte

- Anwendungsbereich des IAS 38

Identifizierbar

Patente (auch selbst geschaffene)

Urheberrechte, Konzessionen

Nutzungs- und Lizenzvereinbarungen

Adressdateien über Kunden und Zulieferer

Software



▶ 1.4 Immaterielle Vermögenswerte

- Aktivierungsverbote

Forschungskosten

Aus- und Weiterbildungskosten

Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwand

Selbst geschaffene Firmenwerte, geschaffene Markennamen, Warenzeichen (IAS 38.63)

Drucktitel, Verlagsrechte (IAS 38.63), Kundenlisten (IAS 38.63)

Werbeaktivitäten



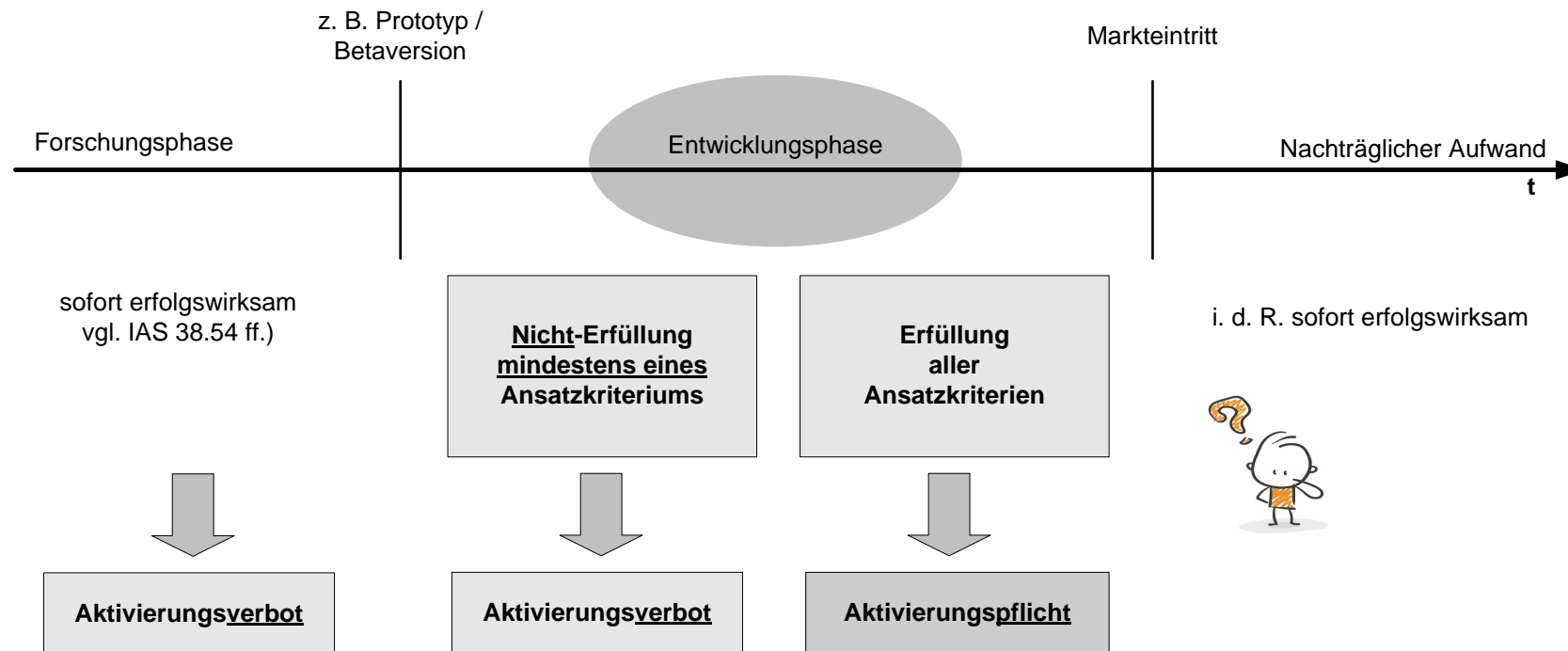
▶ 1.4 Immaterielle Vermögenswerte

Nettoanschaffungspreis

- + Aufwendungen zur Herstellung der Betriebsbereitschaft
 - + Nebenkosten, soweit einzeln zuordenbar (Einfuhrzölle, Steuern, Transport)
 - + nachträgliche Anschaffungskosten
 - Anschaffungspreisminderungen (Boni, Rabatte, Skonti)
 - + Fremdkapitalkosten, falls einzeln zuordenbar und zwingend längerer Anschaffungszeitraum (dann Pflicht)
-
- = Anschaffungskosten nach IAS / IFRS



▶ 1.4 Immaterielle Vermögenswerte





▶ 1.4 Immaterielle Vermögenswerte

- Entwicklungskosten

Beispiele: Spezielle Ansatzkriterien für Entwicklungskosten

Pharmazeutische Produkte:

Die Existenz eines Marktes wird i.d.R. solange verneint bis die Zulassung des Produktes auf dem Markt erfolgt.

Folglich werden Entwicklungskosten in der Pharmaindustrie i.d.R. nicht aktiviert.



▶ 1.4 Immaterielle Vermögenswerte

- Entwicklungskosten

Selbst entwickelte Software:

Die vom Unternehmen entwickelte Software muss, wenn sie die vorgenannten Ansatzkriterien erfüllt, aktiviert werden.

Spätere Schulungskosten für Mitarbeiter sind hingegen direkt als Aufwand zu erfassen.

Weitere Beispiele: IAS 38.59



▶ 1.4 Immaterielle Vermögenswerte

- Entwicklungskosten

Erstmalige Bewertung (IAS 38.65-67)

Folgewertung fortgeführte AK (Cost Model) [38.74]

Neubewertung (Revaluation Model) [IAS 38.75]

Voraussetzung: Bestehen eines aktiven Markts (IAS 38.78)

z.B. frei handelbare Lizenzen (Taxi) oder Fischereirechte

Häufigkeit der Neubewertung hängt von Volatilität ab (IAS 38.79)

Erhöhung der Neubewertungsrücklage erfolgsneutral (IAS 38.85f)

Beispiel: Emissionsrechte



▶ 1.4 Immaterielle Vermögenswerte

- Entwicklungskosten

Aktivierungspflicht selbst erstellter immaterieller Vermögenswerte (wenn Voraussetzungen erfüllt)

Möglichkeit der regelmäßigen Neubewertung zum beizulegenden Zeitwert bestimmter immaterieller Vermögenswerte

Abschreibungsmethode und -dauer muss Nutzenverzehr widerspiegeln

Regelmäßige detailliert vorgegebene Überprüfung der Werthaltigkeit bei nicht bestimmter

Nutzungsdauer (Impairment) nach IAS 36



▶ 1.4 Immaterielle Vermögenswerte

- Goodwill

Zugangsbewertung

nur erworbener Goodwill

im Einzelabschluss bei asset deal

im Konzernabschluss bei share deal

Folgebewertung

keine planmäßigen Abschreibungen

Impairment-Test, Wertminderungen auf den Goodwill danach anteilig die VW

Zuschreibungsverbot



▶ 1.5 Sachanlagen

- Ansatz von Sachanlagen, IAS 16.7, wenn ...

es wahrscheinlich ist, dass eine mit ihm verbundener **künftiger wirtschaftlicher Nutzen** dem Unternehmen zufließen wird, und

seine **Anschaffungs- oder Herstellungskosten verlässlich ermittelt** werden können

Rechtliches oder wirtschaftliches Eigentum

Sofortverrechnung als Aufwand bei geringem Wert möglich (Prinzip der Wesentlichkeit)



▶ 1.5 Sachanlagen

- Zugangsbewertung: Mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Nettoanschaffungspreis

- + Aufwendungen zur Herstellung der Betriebsbereitschaft
 - + Nebenkosten, soweit einzeln zuordenbar (Einfuhrzölle, Steuern, Transport)
 - + nachträgliche Anschaffungskosten
 - Anschaffungspreisminderungen (Boni, Rabatte, Skonti)
 - + Fremdkapitalkosten, falls einzeln zuordenbar und zwingend längerer Anschaffungszeitraum (dann Pflicht)
 - + Rückbaukosten (aber: Bewertung zum Barwert)
-
- = Anschaffungskosten nach IFRS



▶ 1.5 Sachanlagen

- Folgebewertung:

- Anschaffungskostenmethode

Bewertung zu fortgeführten Anschaffungs- / Herstellungskosten

Ggfls. außerplanmäßige Abschreibung (s. u.)

Wertaufholung: Gebot nach IAS 16



▶ 1.5 Sachanlagen

- Zugangsbewertung: Mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten
- Folgebewertung:
 - Neubewertungsmethode

Neubewertung in regelmäßigen Abständen (im Regelfall alle 3-5 Jahre) für Gruppen gleichartiger Vermögenswerte

Ansatz zum fair value (i. d. R. erfolgsneutrale Einstellung in Neubewertungsrücklage)

beachte latente Steuern!



▶ 1.5 Sachanlagen

- Neubewertung

Anwendung von Preisindices: Erhöhung der AK/HK

Anwendung von Marktwerten: Anpassung der kumulierten AfA

Erhöhung des Restbuchwerts fließt (erfolgsneutral) in eine Neubewertungsrücklage (NB-Rücklage)

Auflösung der NB-RL über die restliche Nutzungsdauer erfolgsneutral direkt gegen den

Ergebnisvortrag

Zukünftige (Wertminderungen) außerplanmäßige Abschreibungen sind zunächst gegen die NB-RL zu verrechnen



▶ 1.5 Sachanlagen

• Fall 1 Die **AK einer Maschine** betragen am **01.07.2020 insgesamt 600.000,- €**. Die Abschreibung erfolgt **linear** über eine Nutzungsdauer von **sechs Jahren**. Am **31.12.2021** wäre eine **Veräußerung** der Maschine zu **440.000,- € möglich**, allerdings würden noch **Veräußerungskosten von 25.000,- €** anfallen.

Bei weiterer Nutzung der Maschine im Unternehmen könnten ab dem 31.12.2021 für **vier Jahre jeweils** Einzahlungsüberschüsse von **115.000,- € erzielt** werden. Die Einzahlungsüberschüsse fallen jeweils am Jahresende an. Der relevante **Zinsfuß soll 8 % p. a.** betragen.

Ermitteln Sie den Buchwert zum 31.12.2021 nach IAS nach planmäßiger Abschreibung!

Führen Sie zum 31.12.2021 einen Impairment Test durch!



▶ 1.5 Sachanlagen

	AK 01.07.2020	600.000,- €
./.	600.000 / 6 x $\frac{1}{2}$ Abschreibungen 2020	50.000,- €
./.	600.000 / 6 Abschreibungen 2021	100.000,- €
=	Buchwert 31.12.2021	450.000,- €



▶ 1.5 Sachanlagen

- Wertminderung (Außerplanmäßige Abschreibung) erforderlich, wenn recoverable amount < Buchwert.

Recoverable amount (erzielbarer Betrag) ist der höhere Betrag aus: net selling price (Nettoveräußerungswert)

und value in use (Nutzungswert), IAS 36.59

net selling price:	440.000 €	./.	25.000 €	=	415.000,00 €
value in use:	115.000 €	x	1/1,08	=	106.481,48 €
	115.000 €	x	1/1,08 ²	=	98.593,96 €
	115.000 €	x	1/1,08 ³	=	91.290,71 €
	115.000 €	x	1/1,08 ⁴	=	84.528,43 €
					<hr/>
					380.894,58 €

recoverable amount: 415.000 € Wertminderungsaufwand i.H.v. 35.000 € erforderlich.





▶ 1.5 Sachanlagen

- Komponentenansatz verpflichtend vorgeschrieben
 - Gesonderte Abschreibung jedes wesentlichen Bestandteils, der aus verschiedenen Komponenten mit unterschiedlichen Nutzungsdauern oder einem unterschiedlichen Abschreibungsverlauf besteht, sind gesondert zu behandeln.
 - Nach IAS 16.43 ist der Anschaffungswert bzw. sind die Anschaffungskosten eines Vermögenswertes zwingend auf einzelne Bestandteile zu verteilen, wenn diese wertmäßig als wesentlich (significant) in Relation zum Gesamtvermögenswert anzusehen sind. (Beispiel aus IAS 16.44: ein Flugzeug und seine Triebwerke).



▶ 1.5 Sachanlagen

- Soweit Komponenten ersetzt oder erneuert werden, ist eine Aktivierung der daraus entstehenden Aufwendungen vorgesehen
- Beispiel: Sitze in einem Flugzeug werden während der Nutzungsdauer des Flugzeugs in bestimmten Intervallen ausgetauscht.
- Bei Aktivierung der Kosten für den Ersatz einer Komponente ist der Buchwert der ersetzten Komponente auszubuchen, auch wenn diese bis dahin nicht gesondert beschrieben wurde
- Routinemäßige Reparaturen und Instandhaltungsarbeiten können nicht aktiviert werden.



▶ 1.5 Sachanlagen

- Abgrenzung von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand (z. B. Großinspektionen und Generalüberholungen)
- Kriterium: zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen

Aktivierung als separate Inspektions-Komponente und Abschreibung bis zum Zeitpunkt der nächsten Inspektion



▶ 1.5 Sachanlagen

- Betriebsgebäude mit AK i.H.v. 450.000 Euro, Nutzungsdauer 60 Jahre, lineare Abschreibung.

1) ohne Komponentenansatz, nach § 249 Abs. 2 HGB a.F. (bis 2010):

Abschreibungsbetrag: 7.500 Euro p.a.

zuzügl. Aufwandsrückstellung (§ 249 Abs. 2 HGB a.F.)

für die Instandhaltung von:

a) Dach: 67.500 Euro in 30 Jahren: 2.250 Euro p.a.

b) Fenster: 22.500 Euro in 15 Jahren: 1.500 Euro p.a.

11.250 Euro p.a.



▶ 1.5 Sachanlagen

- 2) mit Komponentenansatz (IFRS: Pflicht, HGB: lt. IDW zulässig)
 - a) Mauerwerk (80% von 450.000 Euro) = 360.000 Euro
 - b) Dach (15% von 450.000 Euro) = 67.500 Euro
 - c) Fenster (5% von 450.000 Euro) = 22.500 Euro
- Nutzungsdauern:
- zu a) 60 Jahre Abschreibungsbetrag: 6.000 Euro p.a.
 - zu b) 30 Jahre Abschreibungsbetrag: 2.250 Euro p.a.
 - zu c) 15 Jahre Abschreibungsbetrag: 1.500 Euro p.a.
- Euro gesamt: 9.750 Euro p.a.
- Aufwandsdifferenz: 2.250 Euro p.a.



▶ 1.6 Rückstellungen

IAS 37: Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen

- Bilanzierung bei

Gegenwärtiger Verpflichtung gegenüber Dritten (IAS 37.20) aufgrund eines vergangenen Ereignisses
daher keine RSt für Innenverpflichtungen

Inanspruchnahme wahrscheinlich

Es wird ein Abfluss von Ressourcen als wahrscheinlich angesehen, wenn mehr dafür als
dagegen spricht, IAS 37.23

Verlässliche Schätzung möglich





▶ 1.6 Rückstellungen

- Nach IAS 37.39 ist bei unterschiedlichen Eintrittswahrscheinlichkeiten der höchste Wert anzusetzen. Bei gleichen Wahrscheinlichkeiten ist der Mittelwert zu bilden.

Beispiel: Für eine Rückstellung für Prozessrisiken wird im Fall A mit unterschiedlichen Wahrscheinlichkeiten (w) und im Fall B mit gleichen Wahrscheinlichkeiten gerechnet (Werte in €).

Fall A		Fall B	
$w = 0,6$	$w = 0,5$	$w = 0,5$	$w = 0,5$
Bewertetes Risiko: 2 000 000	Bewertetes Risiko: 1 000 000	Bewertetes Risiko: 2 000 000	Bewertetes Risiko: 1 000 000
Rückstellung: 2 000 000 (Wert mit höchster Wahrscheinlichkeit)		Rückstellung: 1 500 000 (Mittelwert)	



▶ 1.6 Rückstellungen

- Liegt die Rückstellungsverpflichtung relativ weit in der Zukunft, so ist zur Vermeidung einer Überbewertung einer Rückstellung diese abzuzinsen, IAS 37.45.

Der Abzinsungssatz soll ein Satz vor Steuern sein, der die aktuelle Markterwartung widerspiegelt.



▶ 1.6 Rückstellungen

- Eventualschulden sind ...

Eine mögliche Verpflichtungen, die von zukünftigen Ereignissen abhängt, die nicht vollständig vom Unternehmen beeinflussbar sind, oder

Gegenwärtige Verpflichtungen,

bei denen nicht wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen Ressourcen abfließen, oder

Die Höhe der Verpflichtung nicht ausreichend zuverlässig geschätzt werden kann.

Eventualschulden sind lediglich im Anhang anzugeben



▶ 1.6 Rückstellungen

- Verbindlichkeits-RSt
→ Passivierungspflicht
- Drohverlust-RSt
→ Passivierungspflicht
- Aufwands-RSt
→ Passivierungsverbot, da reine Innenverpflichtung
- Restrukturierungs-RSt
→ Sonderregelungen: Ansatz, wenn **Beschluss und** Ankündigung vor Bilanzstichtag erfolgen



▶ 1.6 Rückstellungen

- Restrukturierungsrückstellung

Eine rückstellungsfähige Restrukturierungsmaßnahme ist gemäß IAS 37.70 ein **Programm**, das von der Unternehmensleitung **geplant und kontrolliert** wird und entweder

Geschäftsfelder oder die Art, wie das Unternehmen Geschäfte durchführt wesentlich verändert

Beispiele:

Stilllegung von Standorten in einer Region

Strukturänderung des Managements

Umstrukturierung mit Auswirkung auf Geschäftstätigkeit



▶ 1.6 Rückstellungen

- Restrukturierungsrückstellung

Vorhandensein faktischer Verpflichtungen

- Vorhandensein eines detaillierten, formalen Plans, der bestimmte Mindestangaben enthält
 - Standorte
 - Betroffener Geschäftsbereich
 - Anzahl zu entlassener Mitarbeiter und
 - Abfindungshöhe
 - Umsetzungspunkt
- Restrukturierung muss bekannt gemacht oder bereits in Umsetzung befindlich sein
 - Ein Beschluss der Geschäftsführung reicht nicht



▶ 1.6 Rückstellungen

Bewertung der Restrukturierungsrückstellung

- Nur direkt zurechenbare Ausgaben
- **Keine** Berücksichtigung von Ausgaben für die Zukunft, wie
 - Marketing
 - Investitionen in neue Systeme oder Vertriebsnetze
 - Aufwendungen für Umschulungen oder Versetzung weiterbeschäftigter Mitarbeiter
 - Operative Verluste durch Restrukturierung

