

**Per Mail: info@idw.de
anfragen@idw.de**

IDW - Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e.V.
Postfach 320580
40420 Düsseldorf

Kürzel
NP/Gi - B 02/12

Telefon
+49 30 27876-410

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
rechnungsglegung@dstv.de

Datum
07.09.2012

Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Einzelfragen zum Übergang von wirtschaftlichem Eigentum und zur Gewinnrealisierung nach HGB (IDW ERS HFA 13 n.F.)

Sehr geehrte Damen und Herren,

der Arbeitskreis Rechnungslegung des Deutschen Steuerberaterverbands e.V. hat sich mit dem Entwurf der IDW ERS HFA 13 n.F. befasst. Dieser ist auf Ihrer Internetseite bisher als noch nicht abgeschlossen gekennzeichnet. Anbei übersenden wir Ihnen die Stellungnahme.

Für Rückfragen oder ergänzende Konsultationen stehen wir gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.

RA/StB Norman Peters
(Geschäftsführer)

Arbeitskreis Rechnungslegung des
Deutschen Steuerberaterverbands e.V.
Littenstr. 10
10179 Berlin

Tel: 030/278 76 - 2
Fax: 030/278 76 - 799
Mail: rechnungslegung@dstv.de

B 02/12 vom 07.09.2012



-
- Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Einzelfragen zum Übergang von wirtschaftlichem Eigentum und zur Gewinnrealisierung nach HGB (IDW ERS HFA 13 n.F.)
-

Mitglieder des Arbeitskreises Rechnungslegung

Harald Elster	WP/StB
Mathias Fortenbacher	StB Dipl.-Kfm.
Gero Hagemeister	WP/StB Dipl.-Kfm.
Vicky Johrden	StBin Dipl.-Hdl.
Prof. Dr. Hans-Michael Korth	WP/StB Dipl.-Kfm.
Matthias Kschammer	RA
Dr. Jürgen Maiß	WP/StB Dipl.-Kfm.
Michael Meyer	WP/StB Dipl.-Kfm.
Norman Peters	RA/StB
Hans-Christoph Seewald	WP/StB Dipl.-Kfm.



Vorbemerkung

Der Deutsche Steuerberaterverband e. V. (DStV) vertritt bundesweit die Interessen von über 34.000 Berufsangehörigen. Diese sind als Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Berufsgesellschaften in den uns angehörenden 15 Mitgliedsverbänden freiwillig zusammengeschlossen. Neben unserem Wirken auf steuer-, berufs- und wirtschaftsrechtlicher Ebene gilt es zunehmend die Interessen unserer Mitglieder auch im Bereich der mittelstandsorientierten Rechnungslegung zu vertreten. Die vorliegende Stellungnahme beschränkt sich auf die für unsere Mitglieder zentralen Fragestellungen.

Stellungnahme

Mit dem Entwurf einer Neufassung des IDW ERS HFA 13 überarbeitet der Hauptfachausschuss des IDW eine Stellungnahme zur Rechnungslegung, deren Kern Einzelfragen zum Übergang von wirtschaftlichem Eigentum und zur Gewinnrealisierung nach HGB bilden. Gern möchte der Arbeitskreis Rechnungslegung des Deutschen Steuerberaterverbandes e. V. die Gelegenheit nutzen und zum vorbezeichneten Entwurf Stellung nehmen.

Tz. 14-16 zu IDW ERS HFA 13 n. F.

In der vorliegenden IDW Stellungnahme wird zur Darlegung von Sale-and-buy-back-Geschäften und insbesondere zur Klärung des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums häufig von einem „engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang“ gesprochen. Diese Formulierung führt nach Auffassung des AK Rechnungslegung zu einem Auslegungsspielraum, der so nicht beabsichtigt sein kann, da er mitunter zu erheblichen Unsicherheiten seitens der bilanzierenden Unternehmen führt. Die folgenden Ausführungen sollen diese Sichtweise des DStV-Arbeitskreises verdeutlichen.

Grundsätzlich ist derjenige wirtschaftlicher Eigentümer, dem die tatsächliche Sachherrschaft über einen Vermögensgegenstand obliegt. Dabei ist die tatsächliche Sachherrschaft an Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten des Vermögensgegenstandes geknüpft (vgl. Förtschle/Kroner in: Beck'scher Bilanzkommentar, Rn. 6 f. zu § 246 HGB), obgleich diese Voraussetzungen nicht in vollem Umfang gegeben sein müssen (BFH-Urteil vom 8.8.1990, X R 149/88). Diese Merkmale finden sich entsprechend in Tz. 7 zu IDW ERS HFA 13 n. F. wieder.



Gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO, der den Begriff des wirtschaftlichen Eigentums i. S. d. BFH-Rechtsprechung definiert, muss die vermögensmäßige Zurechnung jedoch regelmäßig für die Dauer der gewöhnlichen Nutzung vorliegen (so auch Förtschle/Kroner in: Beck'scher Bilanzkommentar, Rn. 6 f. zu § 246 HGB). IDW ERS HFA 13 n. F. führt in Tz. 14 nunmehr jedoch aus, dass auch im Falle eines Rückerwerbs durch den Verkäufer eine Abgangsbuchung und damit verbundene Gewinnrealisierung möglich ist, sofern „zwischen Verkauf und Rückerwerb kein **enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang** besteht [und] die wesentlichen Elemente ... für eine ... **hinreichende Zeitspanne** ... bei dem Erwerber liegen“.

Die damit im Rahmen der IDW Stellungnahme gewählte Formulierung ist nach Auffassung des AK Rechnungslegung zu unkonkret. Unzweifelhaft kann im Sinne einer Verallgemeinerung der Zeitraum zwischen Verkauf und Rückerwerb nicht in Monaten bzw. Jahren definiert werden, da sich die gewöhnlichen Nutzungsdauern von Vermögensgegenständen mitunter erheblich voneinander unterscheiden. Deshalb sollte geprüft werden, ob zur Klärung grundlegender Fallgestaltungen sich eine Abgrenzung anhand fester Prozentsätze anbietet. Beispielsweise könnte hierfür eine Einteilung entsprechend dem Leasingerlass (BMF-Schreiben vom 19.4.1971-VI B/2-S 2170-31/1 (BStBl. 1971 I 264)) in Betracht kommen. So könnte eine Konkretisierung derart erfolgen, dass der Vermögensgegenstand regelmäßig in Abhängigkeit der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer (ND) demjenigen zuzurechnen ist, dessen ND-Anteil > 50 % beträgt. Sofern beide Vertragspartner den Vermögensgegenstand zu weniger als 50 % nutzen, sind ggf. weitere Beurteilungskriterien heranzuziehen bzw. ist, sofern der Vermögensgegenstand beispielsweise nach Rückerwerb durch den Verkäufer noch an Dritte weiterveräußert wird (z. B. Automobilindustrie), auf den zwischen Verkäufer und Käufer entfallenden Anteil der Nutzungsdauer abzustellen. Diese Klarstellung sollte nach Auffassung des DStV-Arbeitskreises möglichst unter Einbindung von Beispielfällen ergänzend in IDW ERS HFA 13 n. F. aufgenommen werden.

Auch die Notwendigkeit zur Ermittlung eines aktuellen Marktpreises im Zusammenhang mit dem Verkauf sowie Rückkauf eines Vermögensgegenstandes erscheint u. E. mitunter schwierig. Obgleich sich die Bestimmung eines aktuellen Marktpreises für die bereits unter Tz. 15 angeführten Beispiele (Immobilien, Handelsartikel sowie Wertpapiertransaktionen) weniger problematisch darstellen dürfte, sollten insbesondere hinsichtlich der Ermittlung für selbstgeschaffene Vermögensgegenstände sowie beispielsweise für Maschinen bzw. Produktionsanlagen weitere konkrete Vorgaben gemacht werden. Denkbar wäre etwa in derartigen Fällen – sofern möglich – die fortgeführten Anschaffungskosten heranzuziehen.



Tz. 80 zu IDW ERS HFA 13 n. F.

Sofern ein Vermögensgegenstand der Gesellschaft überlassen worden ist, ohne dass das rechtliche Eigentum übertragen wurde, ist es nach HFA 13 n. F. wünschenswert, darauf im Jahresabschluss hinzuweisen. Fußnote 12 verweist außerdem auf IDW RS HFA 7, der unter Tz. 12 (Fassung vom 1.10.2002) bzw. nach Neufassung nunmehr unter Tz. 11 (Fassung vom 6.2.2012) eine gleichlautende Formulierung enthält.

Zur besseren Veranschaulichung regt der AK Rechnungslegung an, die Ausführungen zu Tz. 80 des IDW ERS HFA 13 n. F. beispielhaft zu unterlegen. Auch eine Konkretisierung hinsichtlich der Fragestellung, was passiert wenn der zivilrechtliche Eigentümer den überlassenen Vermögensgegenstand verkauft, wäre u. E. vorteilhaft.

Tz. 85 zu IDW ERS HFA 13 n. F.

Ein tauschähnlicher Vorgang kann auch vorliegen, wenn er durch mehrere sachlich und zeitlich zusammenhängende Vorgänge verwirklicht wird. Damit eine gesellschaftsrechtlich unzulässige verschleierte Sacheinlage vermieden wird, muss gemäß IDW ERS HFA 13 n. F. die genaue Vorgehensweise des wirtschaftlichen Übergangs offengelegt und eine Werthaltigkeitsprüfung durchgeführt werden. Hierbei ist jedoch zu berücksichtigen, dass dem Begriff der Offenlegung gemäß § 325 HGB eine konkrete Bedeutung – nämlich die der elektronischen Einreichung des Jahresabschlusses beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers – immanent ist. Nach Auffassung des AK Rechnungslegung impliziert die Formulierung „offengelegt“ in Tz. 85 hingegen vermutlich keine Publizitätspflicht nach § 325 HGB, da eine verschleierte Sacheinlage allein im Wege dieser Information wohl kaum vermieden werden kann. Es ergibt sich folglich nicht ohne Weiteres, ob die nach Tz. 85 notwendigen Ausführungen tatsächlich im Jahresabschluss gemacht werden müssen bzw. die Offenlegung auf andere Art und Weise erfolgen kann. Angesichts dieser Problematik regt der DStV-Arbeitskreis an, sofern der Begrifflichkeit „offengelegt“ in Tz. 85 nicht die Bedeutung gemäß § 325 HGB zukommt, auf eine andere Formulierung auszuweichen. In diesem Zusammenhang wäre zudem darauf hinzuweisen, wann und wo die notwendigen Angaben erfolgen sollen.



Tz. 97 zu IDW ERS HFA 13 n. F.

Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums ist gemäß IDW Stellungnahme mitunter zweifelhaft, sofern die empfangende Gesellschaft über kein nennenswertes Vermögen verfügt. In diesem Fall ist der Übergang sogar zwingend auszuschließen, wenn der Kaufpreis „längerfristig gestundet ... worden ist“. Nach Ansicht des AK Rechnungslegung empfiehlt es sich auch an dieser Stelle zur Vermeidung späterer Streitigkeiten eine Definition bzw. nähere Erläuterung der Formulierung „längerfristig gestundet“ aufzunehmen.