

Bilanzierung von Schadensersatzforderungen nach IFRS

Die Einordnung von Schadensersatzforderungen stellt oftmals eine erhebliche Herausforderung dar. Nicht immer ist klar, ob der Schadensersatz in den Anwendungsbereich von IFRS 9 oder von IAS 37 fällt. Was sind die Unterschiede und wie können sich Bilanzierende orientieren?

Schadensersatzforderungen betreffen i.d.R. zwei Parteien: die eine, welche den Schadensersatz geltend macht (Anspruchsinhaber) und die andere, welche ggf. schadensersatzpflichtig ist (Schadensersatzpflichtiger). Für Rechnungslegungszwecke hat der potenzielle Anspruchsinhaber zu beurteilen, wann und in welcher Höhe ein Schadensersatzanspruch nach IFRS aktiviert werden darf, während sich der potenziell Schadensersatzpflichtige mit der Frage nach der Bildung einer Rückstellung zu beschäftigen hat.

Beispiel: Ein Unternehmen (A) macht Schadensersatz gegenüber einem Lieferanten (B) geltend, da dieser die vereinbarte Ware nicht zu einem vereinbarten Termin geliefert hat.

Damit ein Schadensersatzanspruch aktiviert werden darf, muss ein, nach den Vorschriften der IFRS bilanzierbarer Vermögenswert vorliegen. Hierfür müssen die Ansatzkriterien der einschlägigen Standards erfüllt sein. Schadensersatzforderungen können in den Anwendungsbereich von IAS 37, aber auch von IFRS 9 fallen. Die Differenzierung der Anwendungsbereiche ergibt sich im Wesentlichen nach der Herkunft des Schadensersatzanspruch und der Frage, ob es eine vertragliche (IFRS 9) oder eine gesetzliche Grundlage (IAS 37) für den Anspruch gibt. Sofern es sich bei dem Schadensersatzanspruch um ein Finanzinstrument nach IFRS 9 handelt, geht dieser dem IAS 37 vor, sodass nachfolgend zunächst der Anwendungsbereich für IFRS 9 betrachtet wird.

Einordnung der Finanzinstrumente nach IFRS 9

Ein Finanzinstrument ist ein Vertrag, der gleichzeitig bei dem einen Unternehmen zu einem finanziellen Vermögenswert und bei dem anderen Unternehmen zu einer finanziellen Verbindlichkeit oder einem Eigenkapitalinstrument führt (IAS 32.11, IAS 32.AG12, § 3 Rn. 13 Beck'sches IFRS Handbuch). Ein Vertrag liegt demnach dann vor, wenn es eine Vereinbarung zwischen zwei oder mehreren Vertragsparteien gibt, die regelmäßig aufgrund ihrer rechtlichen Durchsetzbarkeit klare, für die einzelnen Vertragsparteien kaum oder gar nicht vermeidbare wirtschaftliche Folgen hat. Weiterhin ist ein vertragliches Recht auf den Erhalt flüssiger Mittel bzw. auf Tausch gegen Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten gerichtet (IAS 32.11).

Beispiel: Ein Unternehmen (A) macht Schadensersatz gegenüber einem Lieferanten (B) geltend, da dieser die vereinbarte Ware nicht zu einem vereinbarten Termin, sondern verspätet, geliefert

hat. Im schriftlichen Vertrag zwischen A und B wurde im Vorfeld der genaue Liefertermin bestimmt und ferner festgelegt, dass B für jeden Tag Lieferverzögerung 1.000 GE an A zu leisten hat.

Hier ergibt sich der Schadensersatzanspruch des A gegenüber B direkt aus dem Vertrag und weiterhin sind die Konsequenzen eindeutig festgelegt. Damit wäre dieser Anspruch u.E. dem Anwendungsbereich IFRS 9 zuzuordnen.

Abwandlung: Ein Unternehmen (A) macht Schadensersatz gegenüber einem Lieferanten (B) geltend, da dieser die vereinbarte Ware nicht zu einem vereinbarten Termin, sondern verspätet geliefert hat. Der schriftliche Vertrag zwischen A und B enthält keine Regelungen für den Fall einer verspäteten Lieferung. A beruft sich daher auf die Regelungen des BGB (§§ 440, 280ff HGB).

In diesem Fall resultiert der mögliche Schadensersatzanspruch aus der Anwendung des zivilrechtlichen Vertragsrechts, weiterhin kann die Höhe des potenziellen Anspruchs nicht ohne weiteres bestimmt werden. Nach der herrschenden Meinung dürften solche Ansprüche eher nicht in den Anwendungsbereich des IFRS 9 fallen.

Sofern ein Finanzinstrument vorliegt, wäre dieses erstmalig zu dem Zeitpunkt anzusetzen, zu dem der potenzielle Anspruchsinhaber Vertragspartner geworden ist (IFRS 9.3.1.1). U.E. wird eine Partei Vertragspartner zum Zeitpunkt des Entstehens eines Anspruchs (siehe hierzu auch die Voraussetzungen zum Vorliegen eines Finanzinstruments – IAS 32.11). Sollten mehrere Ansprüche bestehen, so wäre ggf. jeder einzeln hinsichtlich seines Entstehungszeitpunktes zu untersuchen.

Beispiel: Ein Unternehmen (A) macht Schadensersatz gegenüber einem Lieferanten (B) geltend, da dieser die vereinbarte Ware nicht zu einem vereinbarten Termin, sondern verspätet, geliefert hat. Im schriftlichen Vertrag zwischen A und B wurde im Vorfeld der genaue Liefertermin bestimmt und ferner festgelegt, dass B für jeden Tag Lieferverzögerung 1.000 GE an A zu leisten hat.

Vorliegend entsteht der Anspruch auf 1.000 GE mit jedem Tag Lieferverzug. Somit wäre dies jeweils der Ansatzzeitpunkt.

Abwandlung: Ein Unternehmen (A) macht Schadensersatz gegenüber einem Lieferanten (B) geltend, da dieser die vereinbarte Ware nicht zu einem vereinbarten Termin, sondern verspätet, geliefert hat. Der schriftliche Vertrag zwischen A und B enthält keine Regelungen für den Fall einer verspäteten Lieferung. A beruft sich daher auf die Regelungen des BGB (§§ 440, 280ff HGB).

In der Abwandlung entsteht der Schadensersatzanspruch nach den Regelungen des BGB. Insofern würde sich (bei Bejahung des Anwendungsbereichs IFRS durch Mindermeinungen) der Ansatzzeitpunkt entsprechend der BGB Regelungen ergeben. Da möglicherweise bis zur Klärung der Rechtslage mehrere Monate oder Jahre vergehen können, kann es sein, dass zwischen dem Anspruchsentstehen und damit dem Ansatzzeitpunkt nach IFRS 9 und dem endgültigen Zuspruch mehrere Berichtsperioden liegen.

Zum Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes hat der Bilanzierende den jeweiligen finanziellen Vermögenswert zu klassifizieren und zu bewerten (IFRS 9.3.1.1). Die Klassifizierung erfolgt auf Grundlage des Geschäftsmodells und der Zahlungsstromereigenschaften (IFRS 9.4.1.1). In aller Regel dürfte das Geschäftsmodell „Halten und die vertraglichen Zahlungsströme vereinnahmen“ sein und die Zahlungsströme dürften ausschließlich Zins- und Tilgungszahlungen beinhalten. Für diesen Fall wäre die Kategorie „zu fortgeführten Anschaffungskosten“ die zutreffende (IFRS 9.4.1.2). Die Bewertung erfolgte dann zum beizulegenden Zeitwert zuzüglich oder abzüglich von Transaktionskosten für den Erwerb des finanziellen Vermögenswertes (IFRS 9.5.1.1). Die Klassifizierung in die Kategorie „zu fortgeführten Anschaffungskosten“ führt dazu, dass positive Wertänderungen, die sich nach der erstmaligen Bewertung des Finanzinstrumentes ergeben, nicht bilanziert werden dürfen, wohin gegen negative Wertänderungen bilanziert werden müssten.

Beispiel: Ein Unternehmen (A) macht Schadensersatz gegenüber einem Lieferanten (B) geltend, da dieser die vereinbarte Ware nicht zu einem vereinbarten Termin, sondern verspätet, geliefert hat. Im schriftlichen Vertrag zwischen A und B wurde im Vorfeld der genaue Liefertermin bestimmt und ferner festgelegt, dass B für jeden Tag Lieferverzögerung 1.000 GE an A zu leisten hat.

Vorliegend würde A mit jedem Tag Lieferverzug eine Forderung gegenüber B i.H.v. 1.000 GE einbuchen.

Abwandlung: Ein Unternehmen (A) macht Schadensersatz gegenüber einem Lieferanten (B) geltend, da dieser die vereinbarte Ware nicht zu einem vereinbarten Termin, sondern verspätet, geliefert hat. Der schriftliche Vertrag zwischen A und B enthält keine Regelungen für den Fall einer verspäteten Lieferung. A beruft sich daher auf die Regelungen des BGB (§§ 440, 280ff HGB).

Die Bewertung ist hier deutlich schwieriger. Weiterhin hat A in die Bewertung die Wahrscheinlichkeit des erfolgreichen Durchsetzens der Forderung einzubeziehen, sodass sich hier – je nach Einzelfall – ein Erstansatz ergeben kann, der deutlich unter dem geltend gemachten Betrag liegen kann. In der Folge dürfte eine positive Wertentwicklung aufgrund der Begrenzung auf die Anschaffungskosten nicht ausgewiesen werden, wohingegen negative Wertentwicklungen zu zeigen wären.

Prüfung nach IAS 37 mit bilanzierbaren Vermögenswerten

Sofern die Ansprüche nicht unter IFRS 9 fallen, sind die Ansatzvoraussetzungen nach IAS 37 zu prüfen. Damit ein nach IAS 37 bilanzierbarer Vermögenswert vorliegt, darf es sich nicht nur um eine Eventualforderungen (IAS 37.31) handeln. Eine Eventualforderung liegt standardgemäß dann nicht mehr vor, wenn die Realisation von Erträgen so gut wie sicher ist (IAS 37.33). U.E. kann dieser Formulierung entnommen werden, dass in jedem Fall das Bestehen dem Grunde nach so gut wie sicher sein muss. Weiterhin könnte die Formulierung aber auch so ausgelegt werden, dass nicht nur das Bestehen dem Grunde nach, sondern auch der Höhe nach so gut wie sicher sein

muss. Für diese Auslegung spricht auch eine Aussage im Rahmenkonzept, die besagt, dass Vermögenswerte nicht angesetzt werden dürfen, wenn die Wahrscheinlichkeit des Nutzenzuflusses sehr gering ist. Die Realisation von Erträgen ist insbesondere dann so gut wie sicher, wenn der Anspruchsinhaber die Verfügungsgewalt innehat, d. h. den zukünftigen Ressourcenzufluss steuern kann. Unter „so gut wie sicher“ ist in diesem Zusammenhang eine Wahrscheinlichkeit für den Ressourcenzufluss von mehr als 90 % zu verstehen. Sollte es sich hingegen um eine Eventualforderung handeln, für welche der Ressourcenzufluss lediglich wahrscheinlich sein muss, so dürfte diese nicht bilanziert werden und müsste stattdessen im Anhang angegeben werden.

Beispiel: Unternehmen A liefert Unternehmen B Waren und beschädigt bei der Ablieferung der Waren ein Auto von Unternehmen B, welches im Abladebereich abgestellt war. Der Schadensersatzanspruch soll vorliegend aus der Anwendung des Deliktrechts (z.B. § 823 BGB) resultieren.

Ein derartiger Anspruch fällt u.E. in den Anwendungsbereich IAS 37.

Abwandlung: Ein Unternehmen (A) macht Schadensersatz gegenüber einem Lieferanten (B) geltend, da dieser die vereinbarte Ware nicht zu einem vereinbarten Termin, sondern verspätet, geliefert hat. Der schriftliche Vertrag zwischen A und B enthält keine Regelungen für den Fall einer verspäteten Lieferung. A beruft sich daher auf die Regelungen des BGB (§§ 440, 280ff HGB).

Nach der wohl herrschenden Meinung dürften auch diese Ansprüche eher dem Anwendungsbereich des IAS 37 zuzuordnen sein.

Juristische Einschätzungen helfen bei komplexen Sachverhalten

Die Einordnung von Schadensersatzforderungen stellt weiterhin eine Herausforderung dar, zumal wir anraten, bei komplexeren Sachverhalten zunächst eine juristische Einschätzung des Sachstands einzuholen. Aus dieser sollte insbesondere die Anspruchsgrundlage, der Zeitpunkt des Anspruchsentstehens, die Anspruchshöhe sowie die Wahrscheinlichkeit des Anspruchserfolgs hervorgehen, damit dann in einem zweiten Schritt auf dieser Basis die rechnungslegungsbezogene Einordnung erfolgen kann. Als interdisziplinäre Organisation unterstützen wir sie gerne, sowohl bei der juristischen Einschätzung als auch bei der Einordnung nach IFRS.