

# Bilanzfälschung im IFRS-Jahresabschluss anhand von Praxisbeispielen

## Bilanzmanipulationen und ihre Auswirkungen auf den IFRS-Jahresabschluss

Dr. Carola Rinker \*

Bei Bilanzmanipulationen verstößt ein Unternehmen bewusst gegen bestehende Ansatz-, Bilanzierungs- sowie Bewertungsregeln der Rechnungslegung nach IFRS. Die aufgedeckten Bilanzskandale haben gezeigt, dass die Manipulationen in den meisten Fällen zu einem höheren Gewinn sowie einem höheren Vermögen führen. Die Schulden des Unternehmens werden häufig niedriger ausgewiesen, um so die Lage des Unternehmens besser darzustellen als diese tatsächlich ist. Im folgenden Beitrag werden die Arten von Bilanzmanipulationen der aufgedeckten Fälle der Vergangenheit aufgezeigt. Die konkrete Vorgehensweise der Bilanzfälscher, sowie die Auswirkungen auf den Jahresabschluss, werden ausführlich analysiert.

Kirsch, Bilanzpolitik (HGB, IFRS), infoCenter NWB LAAAC-45532

### Kernaussagen

- ▶ Bilanzmanipulation ist ein Oberbegriff. Bei Bilanzmanipulationen kann zwischen Bilanzfälschung und Bilanzverschleierung differenziert werden.
- ▶ Bei der Manipulation des Jahresabschlusses werden beispielsweise künftige Umsatzerlöse vorverlagert, nichtexistierende Sachanlagen ausgewiesen, erforderliche Wertminderungen bewusst unterlassen oder aber bestehende Verbindlichkeiten nicht passiviert.
- ▶ Die Manipulationen führen zum Ausweis eines zu hohen Gewinns, eines zu hohen Vermögens bzw. zum Ausweis zu geringer Schulden.

## I. Einleitung

Eine neue Welle von Bilanzskandalen sorgt für Diskussionen, wie diese künftig verhindert werden können. <sup>1</sup> Seit einigen Monaten liegt der *PwC*-Bericht der Untersuchung der Bilanzmanipulationen beim *Steinhoff*-Konzern vor. Dieser Kurzbericht zeigt, in welchem Ausmaß bei *Steinhoff* Vermögen viel zu hoch ausgewiesen wurde. So wurde die Bilanz beispielsweise durch **überteuerte Firmenzukäufe** und **überbewertete Markenrechte** aufgebläht. <sup>2</sup> Die zahlreichen Bilanzmanipulationen, die zu hohen Wertminderungen, sowie weiteren Korrekturen geführt haben, zeigen die kriminelle Energie der Täter.

Der Beitrag ist wie folgt aufgebaut: Zuerst erfolgt die Abgrenzung der Begriffe Bilanzfälschung sowie Bilanzmanipulation. Darauf aufbauend werden anschließend die Arten von Bilanzmanipulationen überblicksartig dargestellt und jeweils einige Praxisbeispiele der aufgedeckten Fälle der Ver-

\* Freiburg.

<sup>1</sup> Vgl. *Schmitt*, *FINANCE* Magazin 2018 S. 10-14.

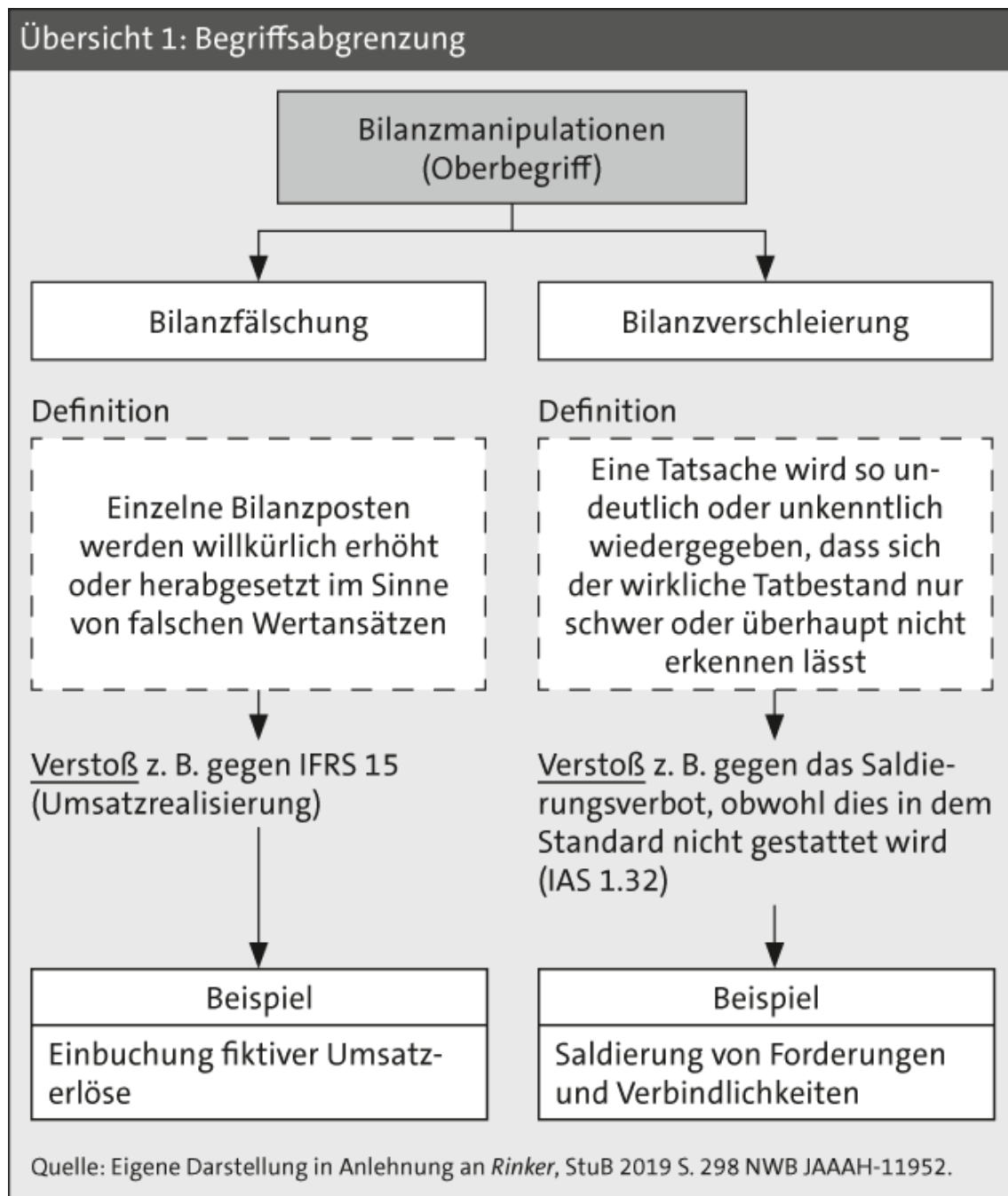
<sup>2</sup> Vgl. hierzu auch <http://go.nwb.de/fsfcx/>

gangenheit aufgezeigt. Vor der Darstellung einiger Praxisbeispiele werden die Rechnungslegungsgrundsätze, gegen die in den beschriebenen Fällen verstoßen wurde, kurz beschrieben. Bei den Praxisbeispielen handelt es sich um Manipulationen, die auf tatsächlichen Fällen basieren. Dabei werden nicht nur die **Vorgehensweise der Bilanzfälscher beschrieben sowie beurteilt**, sondern auch die **Auswirkungen auf den Jahresabschluss dargestellt**.

## II. Theoretische Grundlagen

### 1. Begriffsabgrenzung: Bilanzfälschung vs. Bilanzmanipulation

<sup>S. 291</sup> Wenn in der Presse von Bilanzfälschung gesprochen wird, findet sich häufig der Begriff Bilanzmanipulation als verwendetes Synonym. Eine genauere Betrachtung erfordert jedoch die **Abgrenzung der beiden Begrifflichkeiten**. Diese wird in Übersicht 1 verdeutlicht. Im folgenden Beitrag wird der Begriff Bilanzmanipulationen verwendet.



## 2. Überblick: Arten von Bilanzmanipulationen <sup>3</sup>

### 2.1 Manipulation der Umsatzerlöse

Übersicht 2 stellt einige Beispiele für Manipulationen der Umsatzerlöse dar. Die Vergangenheit zeigt: In den meisten Fällen wurden entweder Umsatzerlöse zeitlich vorverlagert oder durch Scheingeschäfte künstlich erhöht.

<sup>3</sup> Weitere Beispiele finden sich in *Rinker, StuB 2019 S. 297 ff. NWB JAAAH-11952* und *Rinker, StuB 2019 S. 395 ff. NWB PAAAH-14166*.

| Übersicht 2: Manipulation der Umsatzerlöse |  |
|--|--|
| Sachverhalte                               | Beispiele  |
| Dreiecks-, Karussell-, Ringgeschäfte       | <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Vermietung nicht benötigter eigener Kapazitäten und gleichzeitige Anmietung von Leerkapazitäten, dadurch Generierung zusätzlicher Umsatzerlöse und zusätzlicher Mietaufwendungen</li> <li>✓ Verkauf und Ankauf entsprechender Leerkapazitäten; dadurch sofortige Umsatzrealisierung in vollem Umfang beim Verkäufer und Aktivierung der „Investition“ sowie Abschreibungen auf mehrere Jahre beim Käufer</li> </ul> |
| Vorverlagerung zukünftiger Umsätze         | <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Rückdatierung von Kaufvertrag und Rechnung auf das alte Geschäftsjahr bei wirtschaftlichem Eigentumsübergang im neuen Jahr</li> </ul>   |
| Scheinrechnungen mit fiktiven Partnern     | <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Fingierte Rechnungen an Phantom- bzw. Tarnfirmen mit Sitz in Nicht-EU-Staaten</li> <li>✓ Fingierte Eingangsrechnungen von „Lieferanten“ mit Sitz in Nicht-EU-Ländern</li> <li>✓ Fingierte Zahlungsflüsse innerhalb der Unternehmensgruppe</li> <li>✓ Erstellung fingierter Warenbegleitpapiere von befreundeten Spediteuren</li> </ul>  |
| Manipulationen bei Fertigungsaufträgen     | <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Angabe eines höheren Grades der Fertigstellung, zu niedrige Schätzung der voraussichtlichen Gesamtkosten und überhöhte Gewinnerwartungen bei der „Percentage of Completion“-Methode</li> <li>✓ Unzulässige Teilgewinnrealisierung: künstliches Aufspalten von langfristigen Fertigungsaufträgen bei der „Completed Contract“-Methode</li> </ul>   |
| Tauschvorgänge zu überhöhten Preisen       | <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Höherfakturierung zusätzlicher Umsatzerlöse bei beiden Tauschpartnern.</li> </ul>   |
| Umsatzrealisierung bei Kundenretouren      | <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Volle Erfassung der Umsatzerlöse und unterlassene Rückstellungsbildung trotz hoher Wahrscheinlichkeit von Kundenretouren aufgrund eines jederzeitigen Rückgaberechts bei voller Kaufpreiserstattung.</li> </ul>   |

## 2.2 Manipulation bei der Aktivierung von Aufwendungen und Vermögen

Die Zielsetzung bei der Manipulation im Bereich der Aktivierung von Aufwendungen und Vermögen ist der **Ausweis eines höheren Gewinns** zur verbesserten Darstellung der Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens. In Übersicht 3 werden einige Beispiele der aufgedeckten Bilanzskandale der Vergangenheit dargestellt.

Bei der Aktivierung von Aufwendungen und Vermögen wird der Gewinn zu hoch ausgewiesen und damit die Ertragslage des Unternehmens zu positiv dargestellt. Übersicht 3 listet einige Beispiele auf.

| Übersicht 3: Manipulation bei der Aktivierung von Aufwendungen und Vermögen                          |   |
|--|---|
| Sachverhalte   | Beispiele   |
| Gefälschte oder manipulierte Dokumente zum Nachweis der Aktivierungskriterien                        | ✓ Falsche Angaben auf Rechnungen, um den wahren Sachverhalt zu verschleiern   |
| Überhöhte Bewertung selbst erstellter immaterieller Vermögenswerte                                   | <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Aktivierung von Forschungskosten</li> <li>✓ Aktivierung von Entwicklungskosten, ohne dass eine verlässliche Trennung zwischen den Forschungs- und Entwicklungskosten möglich ist</li> </ul>  |
| Ausweis von nicht existenten Vorräten  | <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Fälschung der Bestandslisten (manuelle Erhöhung der Mengenangaben an der Schnittstelle der Übernahme der Inventur-Zählungen)</li> <li>✓ Doppelzählungen unterwegs befindlicher Vorräte</li> <li>✓ Ansetzung unterschiedlicher Zeitpunkte für die Inventuraufnahme, Verschiebung von Vorräten zwischen den einzelnen Lägern und damit doppelte oder mehrfache Aufnahme</li> </ul> |
| Ausweis fiktiver Bankguthaben in der Konzernbilanz   | <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Über Jahre hinweg sukzessive Erhöhung der fiktiven Kontostände im Einzelabschluss von Tochtergesellschaften bei (ausländischen) Banken.</li> <li>✓ Jeweils Selbsterstellung der Bankenbestätigungsschreiben.</li> </ul>  |
| Aktivierung von Vermögensgegenständen, die im wirtschaftlichen Eigentum eines fremden Dritten stehen | <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Aktivierung von Leasinggegenständen, die im wirtschaftlichen Eigentum des Leasinggebers stehen.</li> <li>✓ Aktivierung von Kommissionsware der Lieferanten</li> </ul>  |

S. 292

### 2.3 Manipulation bei der Bewertung von lang- und kurzfristigen Vermögenswerten

Bei der Überbewertung des Vermögens wurde in den aufgedeckten Fällen der Vergangenheit besonders häufig in erheblichem Ausmaß **manipuliert**. Im Gegensatz zu Scheinrechnungen an fiktive Kunden muss bei der Unterlassung von Wertminderungen keine gleichzeitige Manipulation der Bankguthaben erfolgen. Einige Beispiele aus der Praxis werden in Übersicht 4 dargestellt.

| Übersicht 4: Manipulation bei der Bewertung von lang- und kurzfristigen Vermögenswerten |  |
|---|--|
| Sachverhalte  | Beispiele  |
| Unterlassene Vornahme einer Wertberichtigung  | <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ bei Fehlinvestitionen, kontaminierten Grundstücken, baufälligen Gebäuden und schrottreifen Maschinen</li> <li>✓ Produktionsfehler, Reklamationsware, keine Abschläge wegen Preisrückgängen auf den Rohstoff- bzw. Absatzmärkten bei Vorräten</li> </ul> |

|  |  |
|--|--|
|  | <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Wertminderung einer Beteiligung an einer ausländischen Tochtergesellschaft</li> </ul>   |
| Behandlung fertiggestellter Anlagen und Gebäuden als im Bau befindlich | <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Erstellung des formellen Abnahmeprotokolls erst in der folgenden Periode</li> <li>✓ Umgehung der Vornahme der notwendigen planmäßigen Abschreibungen</li> </ul>   |
| Behandlung fertiggestellter Anlagen und Gebäude als im Bau befindlich  | <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Anlagen und Gebäude als im Bau befindlich Erstellung des formellen Abnahmeprotokolls erst in der folgenden Periode.</li> <li>✓ Umgehung der Vornahme der notwendigen planmäßigen Abschreibungen.</li> </ul> |

## 2.4 Manipulation der lang- und kurzfristigen Verbindlichkeiten

Um die Vermögenslage des Unternehmens besser darzustellen als diese tatsächlich ist, werden beispielsweise bestehende langfristige Verbindlichkeiten nicht passiviert oder die Passivierung von Rückstellungen trotz Erfüllung aller Ansatzkriterien unterlassen. Einige Praxisbeispiele werden in Übersicht 5 aufgezeigt.

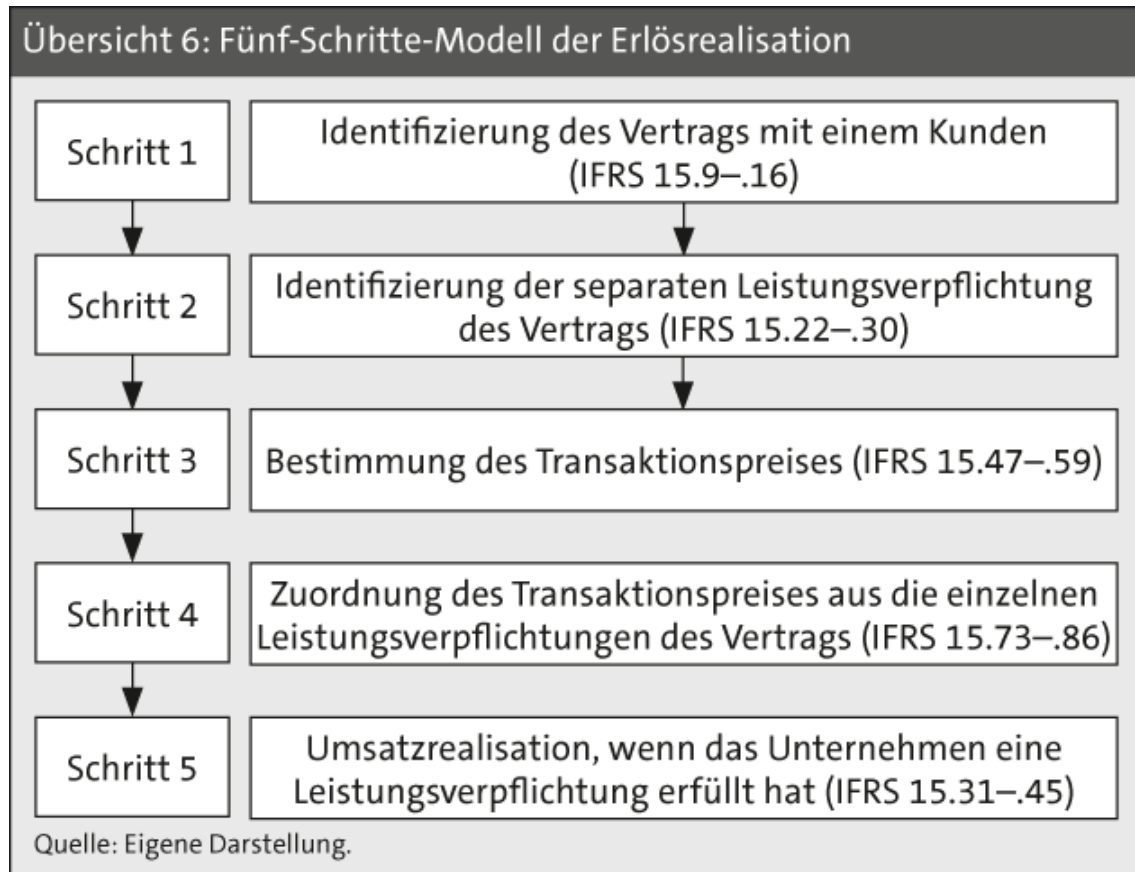
| Übersicht 5: Manipulation der lang- und kurzfristigen Verbindlichkeiten   |   |
|---|---|
| Beispiele   | Beschreibung  |
| Nichterfassung bestehender Verbindlichkeiten (Schuldentarnung)  | Aufnahme von Darlehen über Zweckgesellschaften, die im Konzernabschluss nicht konsolidiert werden   |
| Verstoß gegen das Saldierungsverbot   | Saldierung von „harten“ Verbindlichkeiten mit „faulen“ Forderungen  |
| Unterlassung der Bildung erforderlicher Pensionsrückstellungen  | rechtsverbindliche Pensionszusagen an Mitarbeiter, jedoch keine Weitergabe der schriftlichen Zusagen an den versicherungsmathematischen Gutachter   |
| Unterlassung der Bildung von Verbindlichkeitsrückstellungen trotz Erfüllung der Voraussetzungen am Bilanzstichtag | <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Erfassung von Sonderzahlungen wie beispielsweise Tantiemen für Mitarbeiter erst zum Zeitpunkt der Auszahlung im folgenden Geschäftsjahr und nicht in dem Geschäftsjahr, in dem sie wirtschaftlich verursacht wurden</li> <li>✓ Keine Rückstellungsbildung für laufende Prozesse gegen das Unternehmen wegen Patentrechtsverletzungen, die laut Gutachten des Rechtsanwalts zu einer Strafzahlung seitens des Unternehmens führen werden</li> </ul> |

## 3. Überblick: Verstöße gegen Rechnungslegungsvorschriften

### 3.1 Umsatzrealisierung (IFRS 15)

Der neue Standard IFRS 15 muss seit dem 1.1.2018 **verpflichtend angewendet** werden und ersetzt seither unter anderem IAS 18. In den Anwendungsbereich des IFRS 15 fallen lediglich Verträge mit Kunden mit einigen Ausnahmen (vgl. IFRS 15.5).

Die Erlösrealisation erfolgt auf Basis von fünf Schritten gem. IFRS 15.IN7, die in Übersicht 6 dargestellt werden. Da lediglich der fünfte Schritt für die folgenden Praxisbeispiele entscheidend ist, wird auf eine separate Darstellung der anderen Schritte an dieser Stelle verzichtet.



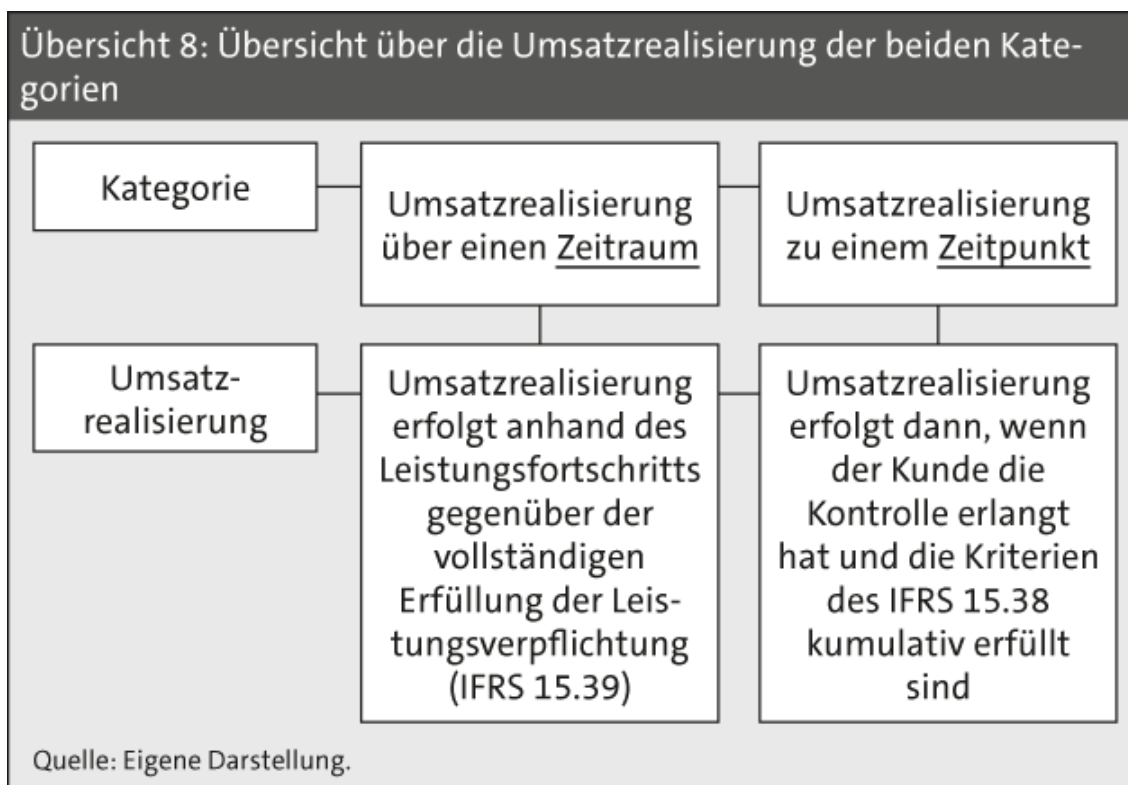
Die **Leistungsverpflichtung des Unternehmens** wird gem. IFRS 15.31 dann erfüllt, wenn sowohl die Verfügungsmacht als auch die Kontrolle über das zugesagte Gut bzw. die Dienstleistung auf den Kunden übertragen wird. Bei der Umsatzrealisierung wird unterschieden, ob die Erfüllung der Leistungsverpflichtung über einen bestimmten Zeitraum oder zu einem bestimmten Zeitpunkt erfolgt. Übersicht 7 listet Kriterien für die Einordnung eines konkreten Praxisbeispiels auf.

| Übersicht 7: Kriterien für die Unterscheidung zwischen Zeitraum und Zeitpunkt bei der Erfüllung der Leistungsverpflichtung  |  |
|---|--|
| Umsatzrealisierung über einen Zeitraum (IFRS 15.35)   | Umsatzrealisierung zu einem Zeitpunkt (IFRS 15.38)   |
| ✓ Der Kunde erhält und verbraucht den Nutzen parallel zur Leistungserbringung des Unternehmens.   | ✓ Das Unternehmen hat einen gegenwärtigen Anspruch auf Erhalt einer Zahlung für das Gut oder die Dienstleistung. |
| ✓ Das Unternehmen erstellt oder verbessert durch die Leistungserbringung einen Vermögenswert, der während der Leistungserbringung unter der Kontrolle des Kunden steht.         | ✓ Der Kunde hat ein Eigentumsrecht an dem Vermögenswert.   |
| ✓ Der Vermögenswert, der durch das Unternehmen erstellt wird, erlaubt keine alternative Nutzung für das Unternehmen. Zudem besitzt das Unternehmen ein durchsetzbares Recht auf | ✓ Das Unternehmen hat den physischen Besitz an dem Vermögenswert übertragen.                                     |

S. 293

|   |  |
|---|--|
| Bezahlung der erbrachten Leistung in Höhe der entsprechenden Gegenleistung. | <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Die mit dem Eigentum an dem Vermögenswert verbundenen signifikanten Chancen und Risiken sind auf den Kunden übergegangen.</li> <li>✓ Der Kunde hat den Vermögenswert angenommen.</li> </ul> |
|---|--|

Übersicht 8 stellt die Unterschiede bei der Umsatzrealisierung über einen Zeitraum bzw. zu einem Zeitpunkt dar. Bei der Umsatzrealisierung über einen Zeitraum gibt es verschiedene Methoden, mithilfe derer der Leistungsfortschritt ermittelt werden kann (vgl. IFRS 15.41 ff.).



### 3.2 Aktivierung von Entwicklungskosten (IAS 38)

Bei der Aktivierung von Entwicklungskosten gelten strenge Ansatzkriterien, damit diese einem Aktivierungsgebot unterliegen. Es müssen nicht nur die allgemeinen Ansatzkriterien für immaterielle Vermögenswerte (IAS 38.10), sondern auch **zusätzlich spezielle Ansatzkriterien** für selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte (IAS 38.57) kumulativ erfüllt sein. In Übersicht 9 werden die Ansatzkriterien aufgelistet.

| Übersicht 9: Überblick über die Ansatzkriterien für Entwicklungskosten |  |
|--|--|
| Allgemeine Ansatzkriterien für immaterielle Vermögenswerte (IAS 38.10) | Spezielle Ansatzkriterien für selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte (IAS 38.57)   |
| ✓ Identifizierbarkeit des immateriellen Vermögenswerts                 | ✓ technische Technische Realisierbarkeit zur Fertigstellung des immateriellen Vermögenswerts zur Eigennutzung oder zum Verkauf |



|   |   |
|---|---|
| ✓ Verfügungsmacht über die Ressource                | ✓ Beabsichtigung der Fertigstellung des immateriellen Vermögenswerts zur Eigennutzung oder zur Veräußerung  |
| ✓ Bestehen eines künftigen wirtschaftlichen Nutzens | <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Fähigkeit zur Eigennutzung oder zur Veräußerung des immateriellen Vermögenswerts</li> <li>✓ Darstellung des zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens des immateriellen Vermögenswerts (Existenz eines Markts oder Eigennutzung)</li> <li>✓ Verfügbarkeit der erforderlichen technischen, finanziellen sowie sonstigen Ressourcen zur Vollendung der Entwicklung zur späteren Nutzung oder zum Verkauf</li> <li>✓ verlässliche Bestimmung der Ausgaben, die auf die Entwicklungsphase des immateriellen Vermögenswerts entfallen</li> </ul> |
| Quelle: Eigene Darstellung.                         |   |

In der Praxis scheitert die Aktivierung der Entwicklungskosten oftmals an der fehlenden Differenzierung der auf die Entwicklungs- und die Forschungsphase entfallenden Kosten. <sup>4</sup> Übersicht 10 grenzt Entwicklungskosten von den Forschungskosten ab und listet jeweils einige Beispiele auf.

| Übersicht 10: Abgrenzung von Forschungs- und Entwicklungskosten |  |   |
|---|--|---|
|   | Forschungskosten   | Entwicklungskosten  |
| Definition  | Suche nach neuen Erkenntnissen (IAS 38.56)   | Anwendung von Forschungsergebnissen (IAS 38.8)  |
| Beispiele für Forschungs- bzw. Entwicklungsaktivitäten          | <ul style="list-style-type: none"> <li>Aktivitäten, die auf die Erlangung neuer Erkenntnisse ausgerichtet sind</li> <li>Suche sowie Beurteilung und endgültige Auswahl von Anwendung für Forschungsergebnisse und für anderes Wissen</li> <li>Suche nach ALternativen für Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Systeme oder Dienstleistungen</li> <li>Formulierung, Entwurf sowie Beurteilung und endgültige Auswahl von möglichen Alternativen für neue oder verbesserte Materialien, Vorrichtungen,</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>Entwurf, Konstruktion und Testen von Prototypen und Modellen vor Beginn der eigentlichen Produktion oder Nutzung</li> <li>Entwurf von Werkzeugen, Spannvorrichtungen, Prägestempeln und Gussformen unter Verwendung neuer Technologien</li> <li>Entwurf, Konstruktion und Betrieb einer Pilotanlage, die von ihrer Größe her für eine kommerzielle Produktion wirtschaftlich ungeeignet ist</li> <li>Entwurf, Konstruktion und Testen einer ausgewählten Alternative für neue oder verbesserte Materiali-</li> </ul> |

<sup>4</sup> Vgl. hierzu beispielsweise *Rinker*, PiR 6/2017 S. 172.

|  |   |  |
|--|---|--|
|  | Produkte, Verfahren, Systeme oder Dienstleistungen          | en, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Systeme oder Dienstleistungen              |
| Erfassung im Jahresabschluss   | Aktivierungsverbot (IAS 38.53), d. h. Erfassung als Aufwand | Aktivierungspflicht bei Erfüllung der Ansatzkriterien gem. IAS 38.10 und IAS 38.57 |
| Quelle: <i>Rinker</i> (2017): Wertrelevanz von Forschungs- und Entwicklungskosten S. 10. |   |  |

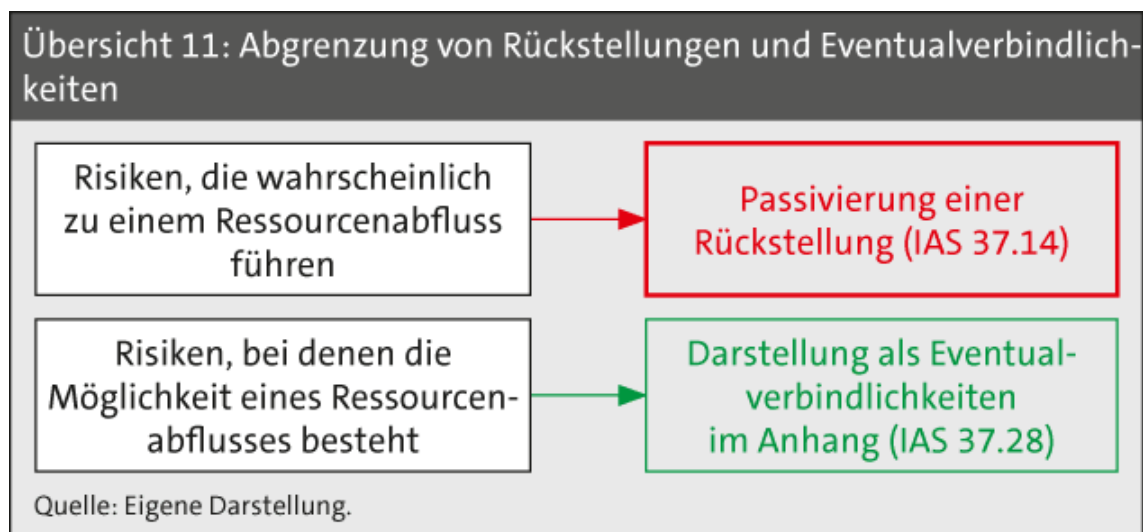
S. 294

### 3.3 Passivierung von Rückstellungen (IAS 37)

Rückstellungen sind Schulden des Unternehmens, deren Fälligkeit oder Höhe **ungewiss** ist. Sie müssen dann gebildet werden, wenn die folgenden Kriterien gem. IAS 37.14 kumulativ erfüllt sind:

- ✓ Aus einem Ereignis der Vergangenheit ist eine gegenwärtige (rechtliche oder faktische) Verpflichtung des Unternehmens entstanden.
- ✓ Der Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen zur Erfüllung der Verpflichtung ist wahrscheinlich.
- ✓ Eine verlässliche Schätzung der Höhe der Verpflichtung ist möglich.

Bei der Eintrittswahrscheinlichkeit des Ressourcenabflusses wird davon ausgegangen, dass diese mehr als 50 % beträgt. Sofern dies nicht der Fall ist, muss eine Eventualverbindlichkeit im Abschluss angegeben werden (IAS 37.23). Die Abgrenzung von Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten wird in Übersicht 11 dargestellt.



Die Bewertung einer Rückstellung muss gem. IAS 37.36 nach der **bestmöglichen Schätzung** erfolgen, die zur Erfüllung der gegenwärtigen Verpflichtung zum Abschlussstichtag erforderlich ist. IAS 37.39 erlaubt den Ansatz des Mittelwerts, sofern die Werte gleichwahrscheinlich sind. Somit besteht ein Ermessensspielraum für das bilanzierende Unternehmen.

Wenn von einer wesentlichen Wirkung des Zinseffekts im Zusammenhang mit der Erfüllung der Verpflichtung der Rückstellung auszugehen ist, muss der Barwert der erwarteten Ausgaben angesetzt werden (IAS 37.45). Andernfalls kann die Abzinsung der Rückstellungen unterbleiben.

## III. Praxisbeispiele ausgewählter Bilanzmanipulationen

### 1. Vorfakturierung von noch nicht erbrachten Leistungen

#### 1.1 Beschreibung des Sachverhalts

Die *Zahnriemen GmbH* beauftragte die *Licht GmbH* am 15.10.01, Außenbeleuchtungen im Umfang von 400.000 € zu liefern, wobei die Lieferung in Einzellieferungen entsprechend dem Baufortschritt des neuen Produktionsgebäudes erfolgen sollte. In diesem Zusammenhang war besprochen, dass die jeweiligen Teilabrechnungen anhand der unterzeichneten Übergabe- und Übernahmeprotokolle entsprechend der Teillieferungen abgerechnet werden.

Eine in der Produktion der *Licht GmbH* beschäftigte Mitarbeiterin wies den zuständigen Bereichsleiter der *Licht GmbH* darauf hin, dass eine Teillieferung an die *Zahnriemen GmbH* nicht wie ursprünglich geplant in der ersten Dezember-Woche stattfinden, sondern auf die zweite Januar-Woche **verschoben** werden müsste.

Trotz des Hinweises der Mitarbeiterin erteilte der Bereichsleiter eine Anweisung per E-Mail an die Buchhaltung, dass die Teilrechnung für die Auslieferung der Produkte in der ersten Januar-Woche noch im Dezember erfolgen sollte. Aufgrund dessen erstellte die *Licht GmbH* eine Rechnung mit dem Rechnungsdatum 2.12.01 über einen Betrag i. H. von 350.000 €. Die Rechnung und die Umsatzerlöse aus der für Januar geplanten Lieferung wurde entsprechend im Jahr 01 erfasst.

Als Beleg für die Buchung diente ein ausgestellter Lieferschein für die bis dahin produzierte Ware, ohne dass diese jedoch an die *Zahnriemen GmbH* geliefert worden war. In der verwendeten SAP-Software zeigte die Statusübersicht des Auftrags sämtliche Positionen als „erledigt“ an, obwohl **dies tatsächlich nicht der Fall war**.

In einer Sonderuntersuchung wurde festgestellt, dass zwischen der *Zahnriemen GmbH* und der *Licht GmbH* auch **keinerlei Vereinbarungen** bezüglich eines Besitzkonstituts oder ähnliches bestanden, sodass diese den Übergang der Chancen und Risiken vor dem 31.12.01 hätten begründen können. Die Warenbestände befanden sich nach Auskunft der Abteilung Auftragsfertigung der *Licht GmbH* sowie nach den Ausdrucken aus SAP am Abschlussstichtag noch in den Büchern der *Licht GmbH*. Die im Dezember 01 fällige Forderung war zum Abschlussstichtag durch den Auftraggeber **nicht beglichen** worden.

#### 1.2 Beurteilung des Sachverhalts

Die Rechnungsstellung an den Auftraggeber *Zahnriemen GmbH* ist nach den Erkenntnissen der Sonderuntersuchung **zu Unrecht erfolgt**. Für die Umsatzrealisierung bedarf es grundsätzlich des Übergangs der Preisgefahr. Zudem müssen die jeweiligen Chancen und Risiken an den Erwerber übertragen worden sein. Diese Voraussetzungen waren jedoch zum Abschlussstichtag nicht erfüllt: Nachweislich war **keine Auslieferung der Waren an die Zahnriemen GmbH** erfolgt. Die Ware befand sich noch im Zugriffsbereich der *Licht GmbH*. Ebenso gab es keinerlei Hinweise oder Belege für ein möglicherweise abgeschlossenes Besitzkonstitut.

Aus den genannten Gründen wurden die Umsatzerlöse im Geschäftsjahr 01 um 350.000 € zu hoch ausgewiesen. Die *Licht GmbH* hat damit gegen die Umsatzrealisierung gem. IFRS 15.38(d) verstoßen, der den Übergang der Chancen und Risiken auf den Auftraggeber zum Abschlussstichtag für die Umsatzrealisierung festlegt. Ferner wurde die Umsatzsteuer i. H. von 66.500 € **zu früh ans Finanzamt abgeführt**. Es kann davon ausgegangen werden, dass die Rechnungskorrektur auch die

S. 295 Korrektur der zu früh abgeführten Umsatzsteuer nach sich zieht. Daher wird auf eine ergebniswirksame Korrektur der Umsatzsteuer verzichtet.

### 1.3 Auswirkungen auf den Jahresabschluss

Die Umsatzerlöse müssen im Jahr 01 um 350.000 € korrigiert werden, da diese zum Abschlussstichtag noch nicht realisiert waren. Die Verringerung der Umsatzerlöse zieht ebenso eine Verringerung der Forderungen gegenüber der *Zahnriemen GmbH* nach sich.

|                                     | Bilanz      |         | GuV              |
|-------------------------------------|-------------|---------|------------------|
|                                     | Aktiva      | Passiva | Gewinnauswirkung |
| <b>Jahr 02</b>                      |             |         |                  |
| Forderungen/sonstige Vermögenswerte | - 350.000 € |         | - 350.000 €      |
| Umsatzerlöse                        |             |         |                  |

## 2. Aktivierung von Entwicklungskosten

### 2.1 Beschreibung des Sachverhalts

Die *Sommer Projektmanagement AG* berechnete Ende des Jahres 05 Projektentwicklungskosten an eine nahestehende Projektgesellschaft (*Spezialtechnik GmbH*), die nicht in den Konsolidierungskreis der *Sommer Projektmanagement AG* einbezogen wurde.

Zu Beginn des Jahres 07 meldete die Unternehmensgruppe **Insolvenz** aufgrund einer drohenden Zahlungsunfähigkeit an. Es wurde auch ein Insolvenzverwalter mit einer Sonderuntersuchung beauftragt.

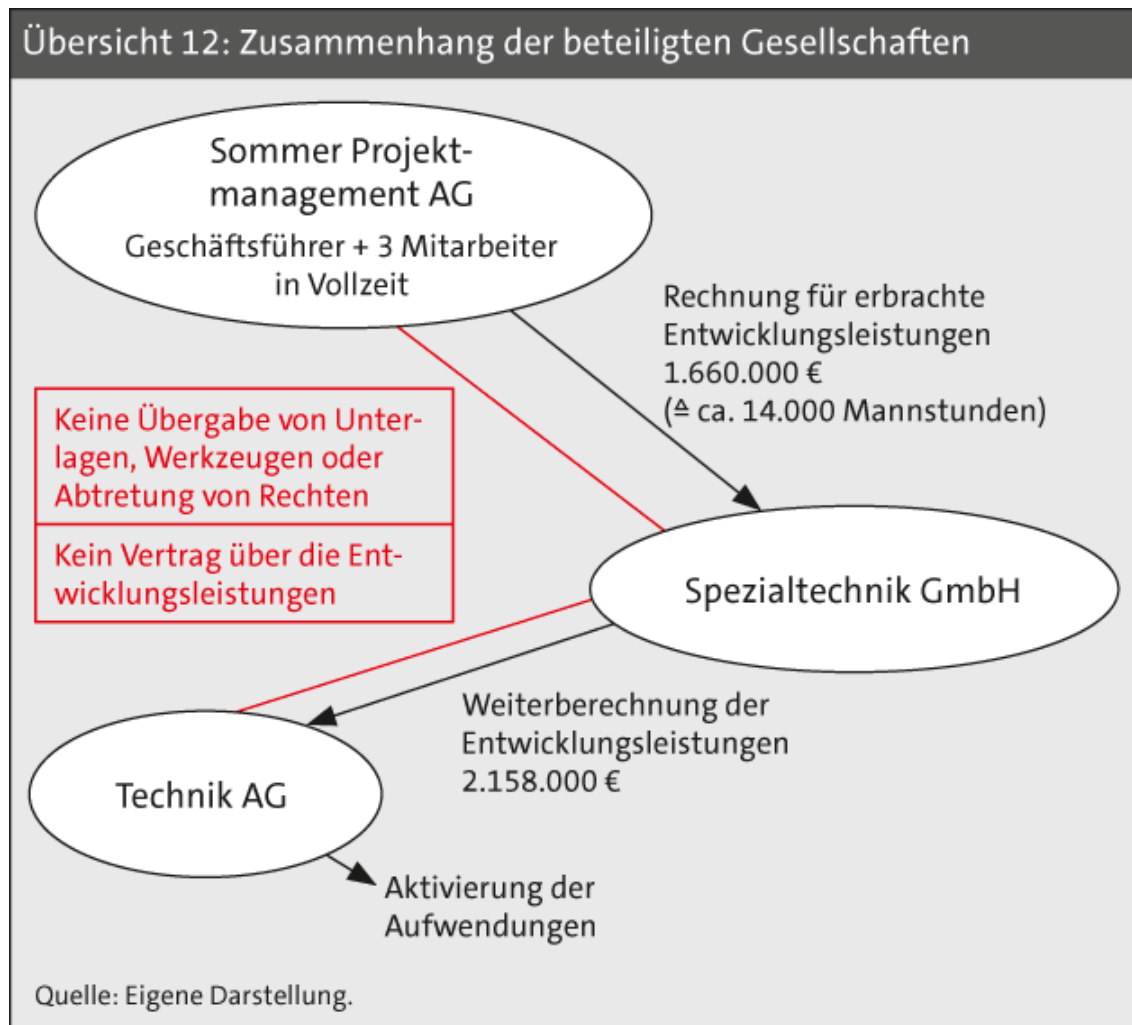
Durch die Abrechnung von Entwicklungsleistungen sollte nach Einschätzung des beauftragten Insolvenzverwalters für die Sonderuntersuchung zusätzlicher Umsatz bei der *Sommer Projektmanagement AG* generiert werden. Davon kann ausgegangen werden, da anhand von fehlenden Unterlagen (Leistungserbringung, Verträge, Übergang an den Kunden) von fiktiven Entwicklungskosten ausgegangen werden kann.

Zudem konnten durch die abgerechneten Projektentwicklungskosten die strengen Anforderungen an die Aktivierung von Entwicklungskosten nach IAS 38.57 umgangen werden, da diese lediglich für selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte herangezogen werden.

Der Zusammenhang der beteiligten Gesellschaften wird in Übersicht 12 verdeutlicht. Die Vorgehensweise der Unternehmensgruppe zur verbesserten Darstellung der Unternehmenslage anhand fiktiver Entwicklungskosten war wie folgt:

Die *Sommer Projektmanagement AG* hat der *Spezialtechnik GmbH* im Jahr 05 Kosten i. H. von 1.660.000 € für Entwicklungsleistungen in Rechnung gestellt. Wie auch in den Vorjahren hat die *Spezialtechnik GmbH* die Entwicklungsleistungen an die *Technik AG* mit einem Aufschlag i. H. von 30 % weiterberechnet. Die Aufwendungen i. H. von 2.158.000 € wurden wiederum bei der *Technik GmbH* aktiviert. Die Rechnungsstellung erfolgte kurz vor dem Abschlussstichtag, die Zahlungseingänge erfolgten jeweils erst Ende Januar bzw. Mitte Februar im Jahr 06.

Die Rechnungen enthielten **keinerlei Informationen** zu den beteiligten Mitarbeitern, erbrachte Tätigkeiten im Einzelnen oder sonstige Details. Stundenaufzeichnungen der angeblichen Mitarbeiter der Entwicklung konnten ebenso nicht vorgelegt werden.



Den Rechnungen der *Sommer Projektmanagement AG* lagen nach den Feststellungen einer Sonderuntersuchung keine tatsächlich erbrachten Leistungen der *Sommer Projektmanagement AG* an die *Spezialtechnik GmbH* zugrunde. Eine Vereinbarung zwischen der *Sommer Projektmanagement AG* und der *Spezialtechnik GmbH* über die Erbringung von Entwicklungsleistungen wurde nicht vorgelegt. Zudem gab es auch **keinerlei Nachweise** über die Übergabe von Unterlagen, Werkzeugen oder die Abtretung von Rechten an die *Spezialtechnik GmbH*.

Nach den Erkenntnissen der Sonderuntersuchung wurden die in Rechnung gestellten Entwicklungsleistungen tatsächlich nicht erbracht. Bei einem angenommenen externen Verrechnungssatz i. H. von 120 € pro Stunde hätten die Entwickler der *Sommer Projektmanagement AG* fast 14.000 Mannstunden an Entwicklungsleistungen erbringen müssen. Dieser Zeitaufwand ist aufgrund der Anzahl des Personals nicht nachvollziehbar. Die *Sommer Projektmanagement AG* beschäftigt neben dem Geschäftsführer lediglich drei Mitarbeiter in Vollzeit. Dies würde pro Mitarbeiter ca. 3.500 Stunden für den abgerechneten Betrag i. H. von 1.660.000 € bedeuten. Bei einer 40-Stunden-Woche ohne Urlaub, Krankheit sowie Feiertagen würden 2.080 Arbeitsstunden (52 Wochen • 40 Stunden) pro Mitarbeiter und Jahr geleistet werden. Da ein Kalenderjahr 8760 Stunden um-

fasst, sind die angeblich erbrachten Stunden **nicht nachvollziehbar**. Externe Dienstleister wurden von der *Sommer Projektmanagement AG* laut der vorgelegten Buchhaltung nicht beauftragt.

Ein Vertrag zwischen der *Sommer Projektmanagement AG* und der *Spezialtechnik GmbH* über die Erbringung von Entwicklungsleistungen konnte für die Sonderuntersuchung ebenso nicht vorgelegt werden. Die in Rechnung gestellten Entwicklungsleistungen i. H. von 2.158.000 € wurden im immateriellen Vermögen bei der *Technik* aktiviert. Da die Entwicklung zum 31.12.05 noch nicht fertiggestellt war, wurden noch keine planmäßigen Abschreibungen vorgenommen.

S. 296

## 2.2 Beurteilung des Sachverhalts

Die Unternehmensgruppe hat nicht nur gegen die Umsatzrealisierung des IAS 15.31 ff., sondern auch gegen die Aktivierungsvoraussetzungen für immaterielle Vermögenswerte gem. IAS 38.8 verstoßen. Mangels des Übergangs der Chancen und Risiken auf den Kunden waren die Voraussetzungen für die Umsatzrealisierung nicht erfüllt.

Aufgrund der Beschreibung des Sachverhalts kann dieser als Scheingeschäft eingestuft werden. Daher muss der Vorgang entsprechend rückabgewickelt werden. Bei der Betrachtung der vorzunehmenden Korrekturen wird auf die Korrektur der Umsatz- bzw. Vorsteuer verzichtet. Der Fokus der vorzunehmenden Korrekturen liegt bei der *Sommer Projektmanagement AG* sowie der *Technik AG*.

Aufgrund der Rückabwicklung der gezahlten Beträge muss die Werthaltigkeit des Rückforderungsanspruchs **separat beurteilt** werden. Die Bewertung muss anhand der angemeldeten Insolvenz Anfang des Jahres 07 erfolgen.

## 2.3 Auswirkungen auf den Jahresabschluss

Im Jahresabschluss des Jahres 05 der *Sommer Projektmanagement AG* muss eine Korrektur der Umsatzerlöse sowie der Forderungen vorgenommen werden, da es sich um ein Scheingeschäft handelt. Eine vergleichbare Korrektur muss bei der zwischengeschalteten *Spezialtechnik GmbH* durchgeführt werden.

| Sommer Projektmanagement AG | Bilanz        |         | GuV              |
|-----------------------------|---------------|---------|------------------|
|                             | Aktiva        | Passiva | Gewinnauswirkung |
| <b>Jahr 05</b>              |               |         |                  |
| Umsatzerlöse                | - 1.660.000 € |         | - 1.660.000 €    |
| Forderungen                 |               |         |                  |

Bei der *Technik AG* muss die Aktivierung der immateriellen Vermögenswerte rückgängig gemacht werden. Gleichzeitig verringern sich die Verbindlichkeiten aufgrund der Einstufung als Scheingeschäft. In den Folgejahren müssen vorgenommene planmäßige Abschreibung **rückgängig gemacht** werden.

| Technik AG                  | Bilanz        |         | GuV              |
|-----------------------------|---------------|---------|------------------|
|                             | Aktiva        | Passiva | Gewinnauswirkung |
| <b>Jahr 05</b>              |               |         |                  |
| Immaterielle Vermögenswerte | - 2.158.000 € |         | 2.158.000 €      |
| Verbindlichkeiten           |               |         |                  |

### 3. Ausgleichsanspruch eines Handelsvertreters

#### 3.1 Beschreibung des Sachverhalts

Die *Sommernacht GmbH* hat gegenüber einem ausscheidenden Handelsvertreter den gem. §§ 89b HGB bestehenden Ausgleichsanspruch in einer Vereinbarung vom 12. Juli des Jahres 01 auf einen Betrag i. H. von 450.000 € festgesetzt. Der Handelsvertreter hat umgehend danach der *Sommernacht GmbH* 100.000 € in Rechnung gestellt. Die Zahlung des Betrags erfolgte allerdings erst am 15. Januar des Jahres 02. Die beiden Parteien vereinbarten für den verbleibenden Restbetrag i. H. von 350.000 € eine Zahlung bis zum 15. April im Jahr 02.

Die *Sommernacht GmbH* hat zum Zeitpunkt des Ausscheidens des Handelsvertreters und zur getroffenen Vereinbarung keinerlei Buchungen vorgenommen. Buchhalterisch wurde die Zahlung i. H. von 100.000 € im Dezember 01 als geleistete Anzahlung bei gleichzeitiger Erfassung einer entsprechenden Verbindlichkeit erfasst. Für die ausstehende Zahlung des Restbetrags i. H. von 350.000 € wurde im Jahresabschluss 01 weder eine Rückstellung noch eine Verbindlichkeit passiviert.

#### 3.2 Beurteilung des Sachverhalts

Der Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters gem. § 89b HGB ist als **gesetzliche Verpflichtung** anzusehen. Im vorliegenden Fall begründet sich der Ausgleichsanspruch aus einem Ereignis der Vergangenheit, das eine gegenwärtige Verpflichtung nach sich zieht. Es handelt sich um ein Ereignis der Vergangenheit, da der Anspruch gem. § 89b Abs. 1 Nr. 1 f. HGB auf den Aktivitäten des Handelsvertreters im vergangenen Geschäftsjahr der *Sommernacht GmbH* beruht. Durch die Unterlassung der Rückstellungsbildung hat die *Sommernacht GmbH* gegen IAS 37.14 verstoßen, da die Voraussetzungen erfüllt waren.

Die für die Rückstellungsbildung erforderliche Eintrittswahrscheinlichkeit von mehr als 50 % kann aufgrund der Beschreibung des Sachverhalts als gegeben angenommen werden. Bezüglich der Bewertung der Rückstellung kann im vorliegenden Fall auf den Wert gem. § 89b Abs. 2 HGB zurückgegriffen werden, der auf einer Durchschnittsbetrachtung der Jahresprovision des Handelsvertreters der letzten fünf Jahre beruht.

Grundsätzlich muss bei der Passivierung von Rückstellungen der Barwert angesetzt werden, sofern der Abzinsungseffekt als wesentlich eingestuft wird. Im Fall der *Sommernacht GmbH* beträgt die Restlaufzeit jedoch unter einem Jahr. Aus diesem Grund kann der Abzinsungseffekt als **nicht wesentlich** eingestuft werden und folglich **bei der Berechnung unterbleiben**.

Bezüglich der bereits aktivierten geleisteten Anzahlung muss ebenfalls eine Korrektur vorgenommen werden. In diesem Fall handelt es sich nicht um einen immateriellen Vermögenswert: Es ist nicht davon auszugehen, dass die Anzahlung zu einem künftigen wirtschaftlichen Nutzen für das Unternehmen führen wird. Daher liegt ein **Verstoß** gegen IAS 38.8 vor.



### 3.3 Auswirkungen auf den Jahresabschluss

Bei der Korrektur der Anzahlung des Ausgleichsanspruchs muss folgende Korrektur vorgenommen werden: Durch die erforderliche Umbuchung verringern sich die immateriellen Vermögenswerte, da die Zahlung i. H. von 100.000 € sofort aufwandwirksam erfasst werden muss.

S. 297

| Anzahlung des Ausgleichsanspruchs  | Bilanz      |         | GuV              |
|------------------------------------|-------------|---------|------------------|
|                                    | Aktiva      | Passiva | Gewinnauswirkung |
| <b>Jahr 01</b>                     |             |         |                  |
| Immaterielle Vermögenswerte        | - 100.000 € |         | - 100.000 €      |
| Sonstige betriebliche Aufwendungen |             |         |                  |

Für die Restzahlung des Ausgleichsanspruchs muss die unterlassene Rückstellung gebildet werden. Demnach erhöhen sich im Jahr 01 die Rückstellungen sowie die sonstigen betrieblichen Aufwendungen.

| Restzahlung des Ausgleichsanspruchs | Bilanz |             | GuV              |
|-------------------------------------|--------|-------------|------------------|
|                                     | Aktiva | Passiva     | Gewinnauswirkung |
| <b>Jahr 01</b>                      |        |             |                  |
| Rückstellungen                      |        | + 350.000 € | - 350.000 €      |
| Sonstige betriebliche Aufwendungen  |        |             |                  |

## IV. Zusammenfassung

Bilanzfälschung und Bilanzverschleierung sind die beiden Kategorien, in die Bilanzmanipulationen aufgeteilt werden können. Bei den Manipulationen werden beispielsweise die Umsatzerlöse durch fingierte Rechnungen zu hoch ausgewiesen, selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte zu hoch bewertet oder die Bildung erforderlicher Rückstellungen unterlassen. Dabei wird beispielsweise gegen die Regelungen zur Umsatzrealisierung, die Aktivierungsvoraussetzungen für Entwicklungskosten oder aber die Vorschriften zur Wertminderung einzelner Vermögenswerte verstoßen.

Die Praxisfälle zeigen: Durch die Unterlassung der Passivierung von Rückstellungen oder aber die vorgezogene Umsatzrealisierung werden die Schulden zu niedrig bzw. der Gewinn zu hoch ausgewiesen.

### AUTORIN

#### Dr. Carola Rinker

ist Unternehmensberaterin und spezialisiert auf die Bereiche Rechnungslegung und Unternehmensbewertung. Sie schreibt regelmäßig für den NWB-Expertenblog sowie den Blog „Abgeschminkt“ des FINANCE-Magazins.



Carola Rinker hat überdies langjährige Erfahrung als Dozentin und Referentin für Video-Vorlesungen. Weitere Informationen unter [www.carolarinker.de](http://www.carolarinker.de).

**Fundstelle(n):**

PiR 10/2019 Seite 290

NWB FAAAH-30822