



Die Abbildung von kartellrechtlichen Risiken im Jahresabschluss

Dr. Ralf Jödicke

46. Brüsseler Informationstagung
Forschungsinstitut für Wirtschaftsverfassung und Wettbewerb e.V. (FIW)
15. November 2018

Agenda

1. Einführung
2. Definitionen und wesentliche Vorschriften
3. Ansatz und Bewertung nach IFRS
4. Unterschiede zwischen HGB und IFRS
5. Angabepflichten



Definitionen und wesentliche Vorschriften

Rückstellungen für kartellrechtliche Risiken (IFRS u. HGB)

Wesentliche Vorschriften

IFRS

- IAS 37 – Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen
 - IAS 37.1-37.9 – Anwendungsbereich
 - IAS 37.10-37.13 – Definitionen
 - IAS 37.14-37.35 – Ansatzkriterien
 - IAS 37.36-37.52 – Bewertung
- IAS 1 – Darstellung des Abschlusses

HGB

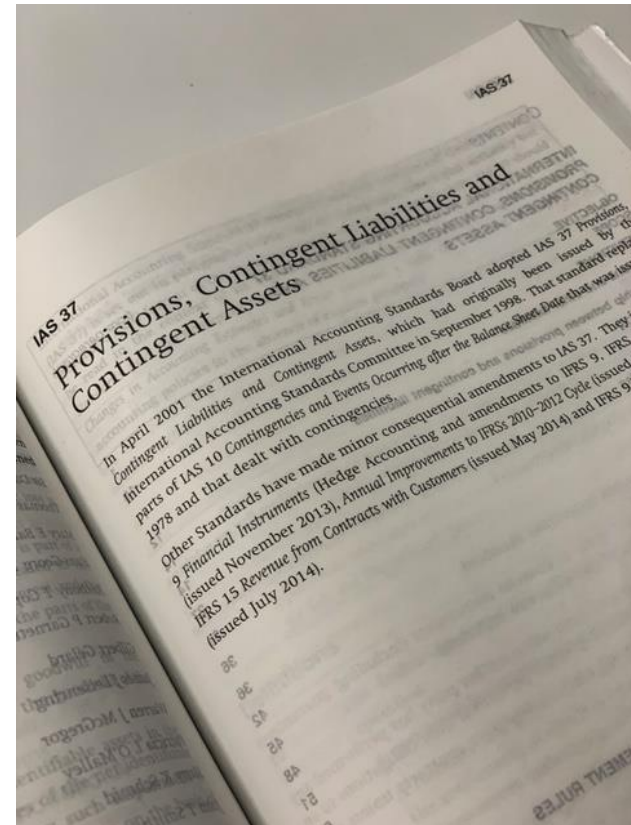
- § 249 HGB – Ansatz von Rückstellungen
- § 253 Abs. 1, 2 HGB – Bewertung von Rückstellungen
- § 266 Abs. 3 HGB – Ausweis von Rückstellungen in der Bilanz von KapG und KapCoGes
- § 277 Abs. 5 HGB Regelungen zum GuV-Ausweis von Erträgen bzw. Aufwendungen aus Abzinsung von Rückstellungen
- § 315 HGB – Inhalt des Konzernlageberichts
- DRS 20 – Konzernlagebericht

Rückstellungen für kartellrechtliche Risiken (IFRS u. HGB)

Wesentliche Vorschriften

IAS 37, Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen, beinhaltet ausführliche Regelungen zu Ansatz, Bewertung und zu Anhangangaben von

- Rückstellungen ("Provisions")
- Eventualschulden ("Contingent Liabilities")
- Eventualforderungen ("Contingent Assets")



Ansatz und Bewertung nach IFRS

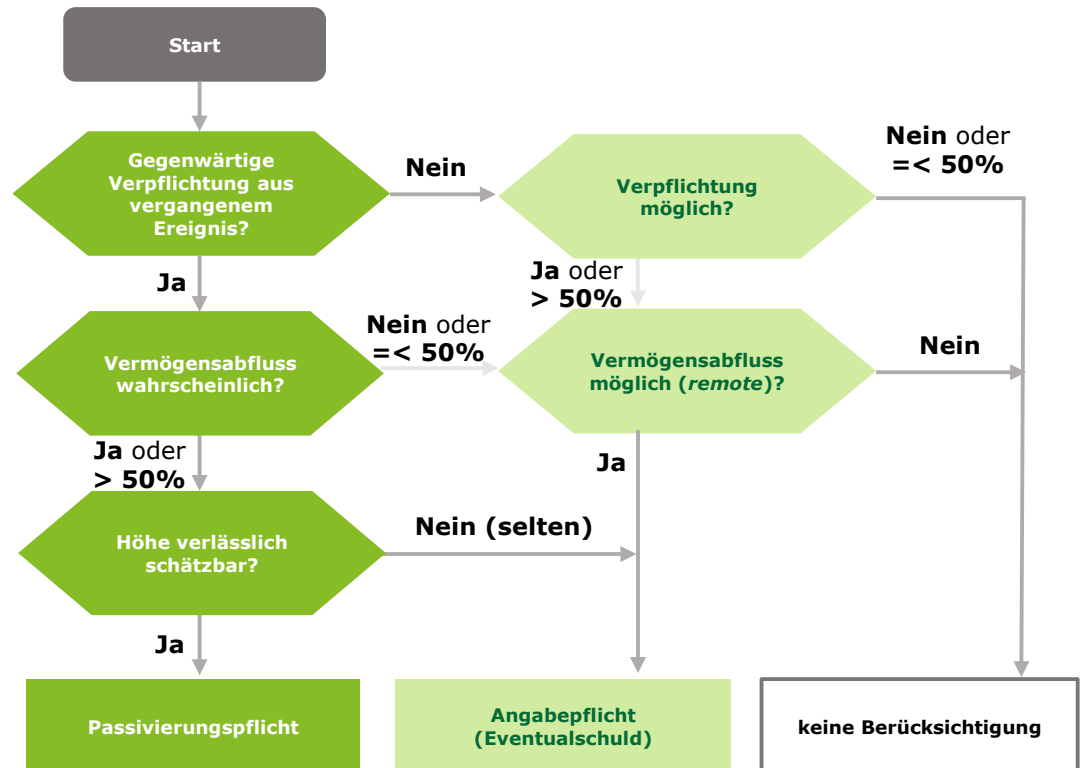
Rückstellungen für kartellrechtliche Risiken (IFRS u. HGB)

Ansatz nach IFRS

Ansatzvoraussetzungen

- **Gegenwärtige Verpflichtung** seitens des Unternehmens (rechtlich oder faktisch: Unentziehbarkeit)
- Abfluss von Ressourcen, die wirtschaftlichen Nutzen verkörpern, zur Erfüllung der Verpflichtung **wahrscheinlich** ($> 50\%$)
- **Zuverlässige Schätzung** der Höhe der Verpflichtung möglich
- **Gegenwärtige (Außen-)Verpflichtung** als Ergebnis eines **vergangenen Ereignisses**
- **Kein Zukunftsbezug** der Aufwendungen

Entscheidungsbaum



Quelle: IAS 37.14-26

Ausgewählte Anwendungsfälle Eventualschuld

Beispiel aus der Praxis

Beispiel: Holcim 2014

Per 31. Dezember 2014 beliefen sich die Eventualverbindlichkeiten des Konzerns auf CHF 1037 Millionen (2013: 779), einschliesslich den Eventualverbindlichkeiten von ACC Limited und Ambuja Cements Ltd. über CHF 362 Millionen (2013: 333) und von Holcim Brasilien über CHF 190 Millionen. Es ist möglich, aber nicht wahrscheinlich, dass aus diesen Rechtsverfahren zukünftige Verpflichtungen entstehen.

Am 20. Juni 2012 verfügte die indische Wettbewerbsbehörde eine Busse in der Höhe von CHF 362 Millionen (INR 23 119 Millionen) gegen ACC Limited und Ambuja Cements Ltd. Die Verfügung bezichtigt mehrere indische Zementproduzenten der Verletzung von geltendem Wettbewerbsrecht. Die zwei indischen Konzerngesellschaften bestreiten diese Vorwürfe und haben die Verfügung bei der zuständigen Behörde angefochten; eine Entscheidung ist ausstehend. Aufgrund einer Verfügung wurden insgesamt 10 Prozent der Busse von den beiden indischen Konzerngesellschaften bei einem Finanzinstitut platziert. Diese Platzierung ist mit einem Sicherungsrecht zugunsten der Berufungsinstanz der Wettbewerbsbehörde versehen. Auf Grundlage des Gutachtens einer externen Rechtsberatung schätzt Holcim die erfolgreiche Anfechtung der Verfügung als wahrscheinlich ein, weshalb keine Rückstellung gebildet wurde.

Am 28. Mai 2014 hat das Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) eine Verfügung einschliesslich Bussen gegen mehrere brasilianische Zementhersteller erlassen. Davon ist auch die Konzerngesellschaft Holcim Brasilien betroffen, gegen die eine Busse von CHF 190 Millionen (BRL 508 Millionen) verhängt wurde. Die Verfügung bezieht sich auf im Jahr 2006 eingeleitete kartellrechtliche Untersuchungen, mit denen die Geschäftspraktiken mehrerer führender Zementhersteller in Brasilien untersucht wurden. Holcim Brasilien hat im Rahmen dieses Verfahrens stets alle verlangten Informationen zur Verfügung gestellt. Das Unternehmen betont, dass es sich stets an die gesetzlichen Vorschriften und die geltenden Wettbewerbsregeln hält. Holcim Brasilien wird alle verfügbaren rechtlichen Schritte unternehmen, um seine Position zu verteidigen. Dementsprechend wurde keine Rückstellung in der Konzernrechnung gebildet.

Quelle: Holcim, Geschäftsbericht 2014, S. 216f

Rückstellungen für kartellrechtliche Risiken (IFRS u. HGB)

Ansatz nach IFRS

Eventualschuld (Contingent Liability)

- **Mögliche Verpflichtung** aus einem Ereignis der Vergangenheit, deren Existenz noch von einem künftigen Ereignis, das nicht vollständig unter Kontrolle des Unternehmens steht, abhängt oder
- **Gegenwärtige Verpflichtung** aus einem Ereignis der Vergangenheit, deren **Ressourcenabfluss jedoch nicht wahrscheinlich** ist oder deren **Höhe nicht verlässlich schätzbar** ist

Rückstellung (Provision)

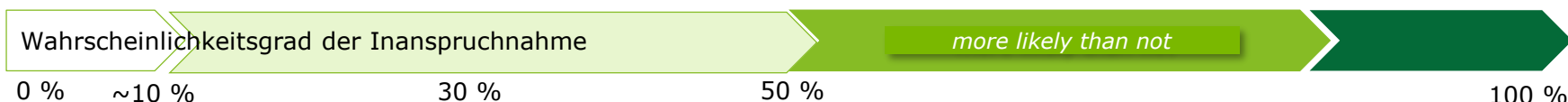
- **Gegenwärtige Verpflichtung**
- **Unsicherheiten** hinsichtlich **Zeitpunkt oder Höhe** der Verpflichtung
- **Beispiel:** Rückstellung für Kartellrisiken

Abgegrenzte Schulden (Accrual)

- Gegenwärtige Verpflichtung aus Lieferung oder Leistung
- Deutlich geringere Unsicherheit als bei Rückstellungen
- Erforderliche Einschätzung zur Bestimmung der Höhe oder des Zeitpunkts
- **Beispiel:** Ausstehende Rechnungen

unwahrscheinlich
bis 50%

> 50%



Rückstellungen für kartellrechtliche Risiken (IFRS u. HGB)

Ansatz nach IFRS

		Wahrscheinlichkeit des Ressourcenabflusses			
		Wahrscheinlich (<i>probable</i>)	Möglich (<i>possible</i>)	Unwahrscheinlich (<i>remote</i>)	
Wahrscheinlichkeit des Bestehens einer Verpflichtung	Wahrscheinlich (<i>probable</i>)	Passivierungspflicht sofern verlässlich schätzbar, andernfalls Anhangangabe* erforderlich	Passivierungsverbot und Anhangangabe*	Passivierungs- verbot und keine Anhangangabe	
	Möglich (<i>possible</i>)	Passivierungsverbot und Anhangangabe*	Passivierungsverbot und Anhangangabe*	Passivierungs- verbot und keine Anhangangabe	
	Unwahrscheinlich (<i>remote</i>)	Passivierungsverbot und keine Anhangangabe	Passivierungsverbot und keine Anhangangabe	Passivierungs- verbot und keine Anhangangabe	

„Probable“

- Wahrscheinlichkeit von mehr als 50%
- Passivierungspflicht, sofern vernünftig schätzbar, andernfalls Anhangangabe erforderlich

„Possible“

- Eintritt nach vernünftiger Beurteilung möglich, aber nicht > 50% Wahrscheinlichkeit
- Passivierungsverbot (IAS 37.27) und Anhangangabe (IAS 37.86)

„Remote“

- Eintritt wird als unwahrscheinlich angesehen
- Passivierungsverbot und keine Anhangangabe (IAS 37.16 b))

(*) Sofern Lage des Unternehmens im Rechtsstreit nicht ernsthaft beeinträchtigt wird.

Rückstellungen für kartellrechtliche Risiken (IFRS u. HGB)

Bewertung nach IFRS

Grundsatz: bestmögliche Schätzung der Ausgabe die zur Erfüllung der gegenwärtigen Verpflichtung zum Bilanzstichtag erforderlich ist. (IAS 37.36)

- derjenige Betrag, der notwendig ist, um die Verpflichtung am Abschlussstichtag zu erfüllen bzw. zu übertragen (IAS 37.37): Risikoadequate Schätzung der Mittelabflüsse



Bei Einzelrisiken:
Wert mit höchster Eintrittswahrscheinlichkeit

Beispiel:
Kartellrechtliche Risiken

- Wert mit höchster Eintrittswahrscheinlichkeit
- „individual most likely outcome“: das jeweils wahrscheinlichste Ergebnis (nicht arithmetisches Mittel)
- Bei einer Bandbreite möglicher Ergebnisse, innerhalb derer die Wahrscheinlichkeit der einzelnen Punkte gleich groß ist, wird der Mittelpunkt der Bandbreite verwendet



Bei großer Anzahl von Positionen
„Erwartungswert“

Beispiel:
Allgemeine Gewährleistungen

Rückstellungen für kartellrechtliche Risiken (IFRS u. HGB)

Bewertung nach IFRS

Einzubeziehende Kostenbestandteile bei der Rückstellungsbildung

- Direkt zurechenbare Rechtsverfolgungskosten sind bei der Rückstellungsbildung zu berücksichtigen. Z.B. sind Prozesskosten zurückzustellen, sobald eine Klage für einen in der Vergangenheit liegendes illegales Kartellverhalten anhängig gemacht wurde. Typische passivierte Prozesskosten beinhalten Gerichtsgebühren und Auslagen, außergerichtliche Kosten für Rechtsanwälte, Zeugen, Reisekosten etc.
- Erst wenn die nächste Instanz förmlich angerufen worden ist, kann für die dann entstehenden weiteren Rechtsverfolgungskosten eine Rückstellung gebildet werden. Grundsätzlich Einbeziehungsverbot für nicht zurechenbare Gemeinkosten, z.B. Verwaltungsgemeinkosten der Rechtsabteilung

Abzinsung von Rückstellungen nach IFRS

- Verpflichtend, wenn der Abzinsungseffekt wesentlich ist (typischerweise bei langfristigen Rückstellungen)
- Frist- und ggf. risikoadäquater (Vorsteuer)Zinssatz
- Preis- und Kostenänderungen (Inflationsindex etc.) sind immer dann zu berücksichtigen, wenn ausreichende objektive substantielle Hinweise auf deren Eintritt vorliegen. Dies gilt sowohl für Steigerungen als auch für Senkungen der Preise und Kosten
- Für Kostensenkungen durch künftige technologische Veränderungen gilt, dass Nachweise für die Einführung und Nutzung vorliegen müssen und Kostenreduktionen belegbar sind

Rückstellungen für kartellrechtliche Risiken (IFRS u. HGB)

Bewertung nach IFRS

IFRS: Erstattungsansprüche/Saldierung

- Aktivierung als Vermögenswert nur, sofern Erstattung nahezu sicher (> 90%), z.B. bei erteilter schriftlicher Deckungszusage durch Versicherer ohne Vorbehalt. Ansatz maximal bis zur Höhe der Rückstellung. Keine Saldierung mit Rückstellung in der Bilanz (kein Nettoausweis)
- Bei gesamtschuldnerischer Haftung wird der Teil der Verpflichtung dessen Übernahme durch andere Parteien erwartet wird (z.B. Ausgleichsansprüchen gegenüber Mitkartellanten) als Eventualverbindlichkeit behandelt (IAS 37.29). Das Unternehmen setzt – sofern verlässlich schätzbar – eine Rückstellung für den Teil der Verpflichtung an, für den ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen wahrscheinlich ist.
- Saldierung in der Gewinn- und Verlustrechnung generell zulässig

Praxisbeispiel: DPR Fehlerfeststellung im Bundesanzeiger

WCM Beteiligungs- und Grundbesitz-Aktiengesellschaft

Frankfurt am Main

Veröffentlichung nach § 109 Absatz 2 Satz 1 WpHG

Die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) hat festgestellt, dass der Konzernabschluss zum Abschlussstichtag 31.12.2015 der WCM Beteiligungs- und Grundbesitz-Aktiengesellschaft, Frankfurt am Main, fehlerhaft ist:

1. Das Konzernjahresergebnis vor Steuern 2015 und die Sonstigen kurzfristigen Vermögenswerte zum 31. Dezember 2015 sind um € 5 Mio zu hoch ausgewiesen.

Die aufgrund von gerichtlich durchzusetzenden Rückforderungsansprüchen für Grunderwerbsteuer aktivierte Forderung in Höhe von € 5 Mio ist als Eventualforderung gemäß IAS 37.10 zu qualifizieren und damit nicht ansatzfähig. Der Ansatz einer Eventualforderung verstößt gegen IAS 37.31 ff.

Quelle: Bundesanzeiger

TC Unterhaltungselektronik Aktiengesellschaft

Koblenz

Veröffentlichung nach § 109 Absatz 2 Satz 1 WpHG

Veröffentlichung nach § 109 Absatz 2 Satz 1 WpHG (§37q Absatz 2 Satz 1 WpHG a.F.)

Die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) hat festgestellt, dass der Jahresabschluss der TC Unterhaltungselektronik Aktiengesellschaft, Koblenz, zum 31.12.2015 fehlerhaft ist:

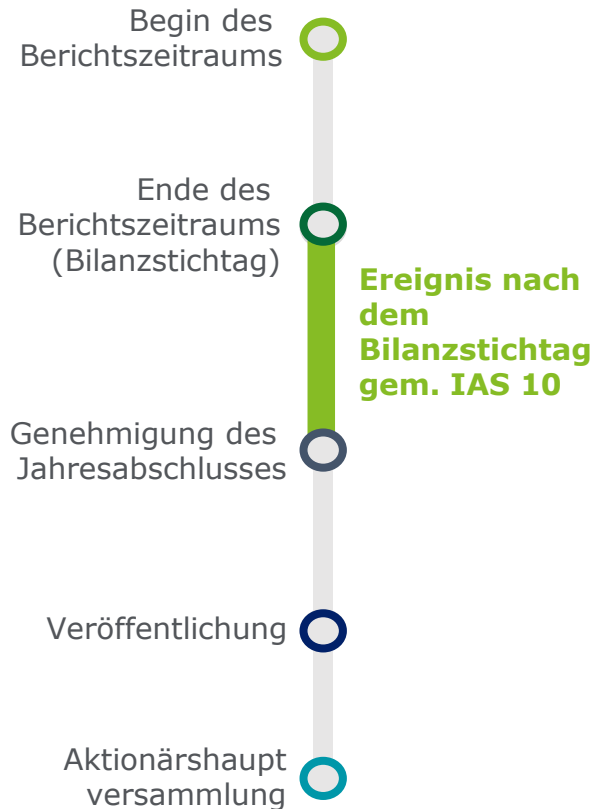
Die sonstigen Vermögensgegenstände sind um 412 Tsd. Euro zu hoch ausgewiesen, weil ein Schadenersatzanspruch angesetzt wurde, der weder vom Schuldner anerkannt wurde noch über den bereits rechtskräftig entschieden worden war.

Der Ansatz des Schadenersatzanspruchs in Höhe von 412 Tsd. Euro verstößt gegen § 246 Absatz 1 Satz 2 HGB, weil ein Schadenersatzanspruch, der nicht entweder vom Schuldner anerkannt worden ist oder über den bereits rechtskräftig entschieden worden ist, keinen Vermögensgegenstand darstellt und somit nicht in die Bilanz aufzunehmen ist.

Quelle: Bundesanzeiger

Rückstellungen für kartellrechtliche Risiken (IFRS u. HGB)

Ansatz und Bewertung nach IFRS



Ereignisse nach dem Bilanzstichtag nach IAS 10

- Berücksichtigung künftiger Ereignisse, sofern ausreichend objektive Anzeichen existieren, d.h. **Objektivität und Plausibilisierung erforderlich**
- Der IAS 10 behandelt Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, die vor der Genehmigung des Jahresabschlusses auftreten

Ereignisse nach dem Bilanzstichtag

- Vorteilhafte oder nachteilhafte Ereignisse, die zwischen dem Ende des Berichtszeitraums und dem Tag eintreten, an dem der Abschluss zur Veröffentlichung genehmigt wird
- Zu berücksichtigende Ereignisse („Wert- oder Ansatzaufhellungen“)**
- Ereignisse, die weitere Informationen zu Gegebenheiten liefern, die bereits am Abschlussstichtag vorgelegen haben. Abschluss wird ggf. angepasst.
 - Z.B.: ein Unternehmen erhält erst nach dem Bilanzstichtag Kenntnis darüber, dass ein Vermögenswert am Bilanzstichtag bereits wertgemindert war

Nicht zu berücksichtigende Ereignisse („wertbegründend“)

- Ereignisse, die Gegebenheiten anzeigen, die nach Abschlussstichtag eingetreten sind. Der Abschluss darf nicht angepasst werden
- Z.B.: Zerstörung einer Maschine; Änderungen des beizulegenden Zeitwerts von Derivaten

Unterschiede zwischen HGB und IFRS

Abbildung von kartellrechtlichen Risiken

Unterschiede zwischen HGB und IFRS: Zusammenfassung

	IFRS	HGB
Zielsetzung	Information der Kapitalgeber, d.h. Vermittlung entscheidungsrelevanter Informationen als Zielsetzung	Gläubigerschutzorientierung, d.h. hohe Stellenwert des Vorsichtsprinzips
Ansatz	More likely than not (probable): Mindestwahrscheinlichkeit für die Inanspruchnahme mehr als 50% muss vorliegen	Rückstellungsbildung auch unterhalb einer Wahrscheinlichkeit von 50% möglich
Bewertung	Wahrscheinlichster Wert der Inanspruchnahme (Best-Estimate-Konzept) und Abzinsung auf Grundlage eines Marktzinses zum Stichtag, sofern Zinseffekt wesentlich Bei Bandbreiten: wahrscheinlichster Wert	Mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag; Abzinsung von Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre
	Zinssatz: <ul style="list-style-type: none">■ Individuell zu ermittelnder Zinssatz	Zinssatz: <ul style="list-style-type: none">■ Ermittlung erfolgt durch Bundesbank■ Vereinfachungen für unterjährige Restlaufzeiten

Keine wesentlichen Unterschiede bei dem Umfang der zurechenbaren Kosten, bei Versicherungsansprüchen (Bruttoausweis) und bei der Währungsumrechnung.

Angabepflichten

Abbildung kartellrechtliche Risiken (IFRS u. HGB) Angabepflichten



Rückstellung für Kartellrisiken kann in äußerst seltenen Fällen unterlassen werden, wenn eine **verlässliche Schätzung nicht möglich** ist. Die Gründe hierfür sind nachzuweisen.

Angaben zu Kartellrisiken dürfen in äußerst seltenen Fällen **in Anhang und Lagebericht unterbleiben**, wenn andernfalls die Lage des bilanzierenden Unternehmens im Rechtsstreit ernsthaft beeinträchtigt würde. Die Gründe hierfür sind nachzuweisen.



HGB: Wenn nachvollziehbar und plausibel dargelegt wird, dass weder eine Quantifizierung noch Schätzung einer Verbindlichkeit möglich ist, so ist in der Bilanz ein Merkposten (Vermerkpflcht) anzugeben und zu erläutern



Angaben im Konzernanhang zu **Rückstellungen für Kartellrisiken** sind von Angaben zu **Eventualschulden im Zusammenhang mit Kartellrisiken** klar zu trennen. Es muss deutlich erkennbar sein, für welche Rechtsfälle Rückstellungen passiviert worden sind.

Es ist auf eine transparente und verständliche Berichterstattung über Prozessrisiken im Lagebericht zu achten. Die **Lageberichterstattung** muss zudem konsistent zu den Anhangangaben und zum Berichtswesen für die interne Steuerung sein.

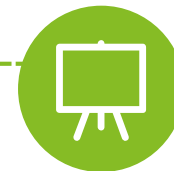


Abbildung von kartellrechtlichen Risiken

Beispiel: Angabepflichten

Spezifische Geschäftsrisiken

Die gesamten Rückstellungen für spezifische Geschäftsrisiken betragen per 31. Dezember 2017 CHF 633 Millionen (2016: CHF 812 Millionen). Spezifische Geschäftsrisiken umfassen Rückstellungen für Rechtsstreitigkeiten und Vertragsrisiken, die im Zusammenhang mit Kaufpreisallokationen erfasst wurden. Rückstellungen für Rechtsstreitigkeiten wurden vor allem im Zusammenhang mit Rekursen bezüglich Wettbewerbsrecht, Umweltklagen und Produkthaftung gebildet, um rechtliche und administrative Kosten abzudecken.

Der Gesamtbetrag der Rückstellungen für Eventualverbindlichkeiten aus Unternehmenszusammenschlüssen beläuft sich auf CHF 192 Millionen (2016: CHF 426 Millionen). Der Zeitpunkt des Geldabflusses der Verbindlichkeiten aus Rechtsstreitigkeiten ist unsicher, da er stark von Verwaltungs- und Rechtsverfahren abhängt.

Aus Vertraulichkeitsgründen hat das Management entschieden die Offenlegung im Zusammenhang mit gewissen Rückstellungen einzuschränken, da sonst die Position des Konzerns beeinträchtigt werden könnte.

Quelle: Lafargeholcim, Geschäftsbericht 2017, S. 196



Deloitte.

Dr. Ralf Jödicke, MBA
Diplom-Ökonom
Partner

Deloitte GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Schwannstraße 6
40476 Düsseldorf
Deutschland

Phone: +49 (0)211 8772 3715

rjoedicke@deloitte.de

www.deloitte.com/de

Diese Präsentation enthält ausschließlich allgemeine Informationen und weder die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited, noch ihre Mitgliedsunternehmen oder deren verbundene Unternehmen (insgesamt das „Deloitte Netzwerk“) erbringen mittels dieser Präsentation professionelle Beratungs- oder Dienstleistungen. Diese Präsentation ist insbesondere nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Keines der Mitgliedsunternehmen des Deloitte Netzwerks ist verantwortlich für Verluste jedweder Art, die irgendjemand im Vertrauen auf diese Präsentation erlitten hat. Diese Präsentation ist vertraulich zu behandeln. Eine Weitergabe an Dritte – auch in Auszügen – bedarf unserer vorherigen schriftlichen Zustimmung.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), eine „private company limited by guarantee“ (Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach britischem Recht), ihr Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen. DTTL und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sind rechtlich selbstständig und unabhängig. DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Mandanten. Eine detailliertere Beschreibung von DTTL und ihren Mitgliedsunternehmen finden Sie auf www.deloitte.com/de/UeberUns.

Deloitte erbringt Dienstleistungen in den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Risk Advisory, Steuerberatung, Financial Advisory und Consulting für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen; Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Mit einem weltweiten Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften in mehr als 150 Ländern verbindet Deloitte herausragende Kompetenz mit erstklassigen Leistungen und unterstützt Kunden bei der Lösung ihrer komplexen unternehmerischen Herausforderungen. Making an impact that matters – für rund 286.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsames Leitbild und individueller Anspruch zugleich.