

Update zum Bilanzstichtag 2014
Hilfestellung zur Rechnungs-
legung am Geschäftsjahresende



Inhaltsverzeichnis

Vorwort	4
Nationale Rechnungslegung und Berichterstattung	5
I. Gesetzesänderungen und Gesetzesentwürfe	5
Referentenentwurf Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz	5
EU-Richtlinie zur Offenlegung nicht-finanzieller Informationen	6
II. Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee	7
Anwendung des Deutschen Rechnungslegungs Standards Nr. 20 „Konzernlagebericht“ (DRS 20)	7
DRS 21: Kapitalflussrechnung	8
E-DRS 29: Konzerneigenkapital	8
III. Institut der Wirtschaftsprüfer	8
IDW RS IFA 1: Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden in der Handelsbilanz	8
IDW ERS IFA 2: Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens in der Handelsbilanz	9
IDW RH HFA 1.012: Externe (handelsrechtliche) Rechnungslegung im Insolvenzverfahren	10
IDW RS HFA 18: Bilanzierung von Anteilen an Personenhandelsgesellschaften im handelsrechtlichen Jahresabschluss	10
IV. Weitere ausgewählte fachliche Hinweise	10
Handelsrechtliche Bilanzierung bei verbilligter Abgabe von Mobilfunktelefonen im Lichte des BFH-Urteils vom 15. Mai 2013	10
Einzelfragen zu § 264 Abs. 3 und 4 HGB i.d.F. des MicroBilG	10
Steuerabgrenzung im Jahresabschluss – Keine Outside Basis Differences	11
Beginn eines neuen Geschäftsjahres mit Eröffnung des Liquidationsverfahrens	11
Anwendung der Effektivzinsmethode bei der Bewertung von Forderungen und Verbindlichkeiten	12
Keine Rückstellung für die Kosten einer freiwilligen Jahresabschlussprüfung	12
Keine zwingende Rückstellungsauflösung bei Verlängerung des Ansammlungszeitraums	12
IFRS-Rechnungslegung	13
I. International Accounting Standards Board	13
Endorsement-Status	13
Neue Vorschriften zur Erlösrealisierung	13
Zukünftige Bilanzierung von Finanzinstrumenten	14
Bilanzierung des Erwerbs von Anteilen an einer gemeinschaftlichen Tätigkeit	15
Klarstellung zulässiger Abschreibungsmethoden	16
Disclosure Initiative	16
II. Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee	17
Hinweis auf eine IFRS-IC-Entscheidung zur Bilanzierung nach IAS 12	17
III. Institut der Wirtschaftsprüfer	17
IDW RS HFA 47: Einzelfragen zur Ermittlung des Fair Value nach IFRS 13	17
IDW ERS HFA 40: Einzelfragen zu Wertminderungen von Vermögenswerten nach IAS 36	17
Steuerbilanz	19
I. Gesetzgebung	19
Bilanzsteuerrechtliche Behandlung der entgeltlichen Übertragung von Verpflichtungen (§ 4f EStG und § 5 Abs. 7 EStG)	19
Ergänzung der Übergangsregelung zur Anpassung der Verlustübernahmeverpflichtung in Gewinnabführungsverträgen (§ 34 Abs. 10b Satz 2 KStG a. F., § 17 Abs. 2 KStG)	20
Heilungsmöglichkeit nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4, 5 KStG bei Bilanzierungsfehlern – Risiko für Mandanten bei Verzicht auf eine Prüfung nach § 264 Abs. 3 HGB wegen der Einbeziehung in einen IFRS-Konzernabschluss	20
II. Rechtsprechung	21
Abzugsverbot für Gewinnminderungen aus Darlehensforderungen	21
Rückstellung für die Verpflichtung zur Anpassung an den Stand der Technik	21
Keine Rückstellungen für lediglich gesellschaftsvertraglich vorgeschriebene Abschlussprüfung	22
Ansammlungsrückstellung bei Verlängerung des Nutzungsverhältnisses	22
Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen nach § 8 Abs. 2 HOAI a.F. (§ 15 Abs. 2 HOAI n.F.)	22
Passivierung einer Verbindlichkeit, die nur aus einem künftigen Bilanzgewinn zu tilgen ist	23

III. Finanzverwaltung	23
Teilwertabschreibung, dauernde Wertminderung und Wertaufholungsgebot	23
BMF-Entwurf: Anwendung der Lifo-Methode bei der Bewertung des Vorratsvermögens	24
Steuerrechtliche Behandlung des Erwerbs eigener Anteile	24
Steuerliche Anerkennung inkongruenter Gewinnausschüttungen	25
Berücksichtigung von gewinnabhängigen Pensionsleistungen bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG	26
Berechnung der Rückstellung für Aufbewahrungskosten bei Poolfinanzierung	26
Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)	27
Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung und Corporate Governance	28
I. Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung	28
Tätigkeitsbericht 2013	28
Prüfungsschwerpunkte der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung für 2015	29
II. Corporate Governance	30
Änderungen des Deutschen Corporate Governance Kodex in 2014 – Kodex-Mustertabellen zur Vorstandsvergütung präzisiert	30
EU-Reform der Abschlussprüfung in Kraft getreten	31
Ihre Ansprechpartner	36

Vorwort

„Wenn mir der Durchblick fehlt, helfe ich mir mit dem Rückblick.“
Jakob Schmitt (1786–1807)

Sehr geehrte Damen und Herren,

unser im letzten Jahr erstmalig vorgestelltes Update zum Bilanzstichtag hat bei Ihnen großen Zuspruch gefunden. Zum Ende des Jahres 2014 möchten wir Sie angesichts des nahenden Abschlussstichtags 2014 erneut auf einige ausgewählte Änderungen (Redaktionsschluss: Mitte November 2014) der vergangenen Monate hinweisen. Die Auswahl erfolgte für die Bereiche Nationale Rechnungslegung und Berichterstattung, IFRS-Rechnungslegung, Steuerbilanz und Corporate Governance/Enforcement.

Zur Erleichterung der Lektüre finden Sie innerhalb des Dokuments [blau](#) gekennzeichnete elektronische Querverweise bzw. Verweise auf externe Quellen (d.h. aktive Links). Unter der Vielzahl wichtiger Neuerungen seien an dieser Stelle beispielhaft die anstehende HGB-Reform ([Referentenentwurf Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz](#)), die veränderten Vorgaben zur Erlösrealisierung nach den IFRS ([Neue Vorschriften zur Erlösrealisierung](#)) sowie die EU-Reform der Abschlussprüfung ([EU-Reform der Abschlussprüfung in Kraft getreten](#)) erwähnt.

Mit diesem Jahresrückblick steht Ihnen für die anstehende Aufstellung der Jahres- und Konzernabschlüsse eine Hilfestellung zur Verfügung, um für Sie und Ihr Unternehmen relevante Entwicklungen zu identifizieren. Zur Vertiefung der einzelnen Themen stehen Ihnen bei Bedarf gerne die Ihnen bekannten Ansprechpartner von Deloitte oder die Fachautoren zur Verfügung. Sprechen Sie uns an!

Wir wünschen Ihnen eine interessante Lektüre und verbleiben mit den besten Wünschen für die Abschlusssaison und den immer näher kommenden Bilanzstichtag 2014.

Heiner Kompenhans

Dr. Claus Buhleier

Dr. Norbert Roß

Nationale Rechnungslegung und Berichterstattung

I. Gesetzesänderungen und Gesetzesentwürfe

Referentenentwurf Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz

Am 28. Juli 2014 hat das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz den Referentenentwurf für das [Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BilRUG](#) vorgelegt. Mit dem BilRUG soll die [Richtlinie 2013/34/EU](#) des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates in nationales Recht umgesetzt werden. Die Umsetzung in deutsches Recht muss bis zum 20. Juli 2015 erfolgen.

Für die handelsrechtliche Rechnungslegung sind u.a. folgende Änderungen vorgesehen:

- In Bezug auf entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte oder selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens wird eine Nutzungsdauer normiert, falls die tatsächliche Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden kann. Die gesetzlich fingierte Nutzungsdauer beträgt mindestens fünf und höchstens zehn Jahre.
- Anschaffungskostenminderungen müssen dem Vermögensgegenstand zurechenbar sein. Dies betrifft insbesondere mengen- oder umsatzabhängige Boni.
- Der Wortlaut der Erleichterungsvorschrift des § 264 Abs. 3 HGB wird geändert. Damit werden einige Zweifelsfragen zur Anwendung der Vorschrift beseitigt. Zugleich wird die Voraussetzung einer Verlustübernahme durch das Mutterunternehmen durch eine neue Verpflichtung ersetzt: Das Mutterunternehmen muss sich bereit erklären, für die von dem Tochterunternehmen eingegangenen Verpflichtungen einzustehen.
- Die Schwellenwerte des § 267 HGB für die Größenklassen werden angehoben. Gleiches gilt im Hinblick auf die größenabhängige Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses. Diese Maßnahme dient der Entlastung kleiner und mittlerer Unternehmen.
- Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften bei der Bilanzierung und Offenlegung in Bezug auf Investmentgesellschaften, Unternehmensbeteiligungsgesellschaften und andere Unternehmen, deren einziger Zweck darin besteht, Beteiligungen an anderen Unternehmen zu erwerben sowie die Verwaltung und Verwertung dieser Beteiligungen wahrzunehmen (d.h. Beteiligungsholdings), werden nicht mehr gewährt.
- Die Anhangangaben zu Haftungsverhältnissen müssen von Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a Abs. 1 HGB in Zukunft im Anhang erfolgen (kein Wahlrecht zugunsten eines Ausweises unter der Bilanz). Zudem findet eine Ausweitung statt: Neu sind Angaben zu Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung und Angaben zu Verpflichtungen gegenüber assoziierten Unternehmen.
- Die im gesetzlich vorgeschriebenen Gliederungsschema für die Gewinn- und Verlustrechnung vorgesehenen Posten „außerordentliche Erträge“ und „außerordentliche Aufwendungen“ (und damit auch das bisher gesondert auszuweisende „außerordentliche Ergebnis“) entfallen.
- Die Definition der Umsatzerlöse setzte bislang voraus, dass es sich um Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit typischen Erzeugnissen und Waren sowie von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit typischen Dienstleistungen handelt. Auf die gewöhnliche Geschäftstätigkeit kommt es nach dem im Referentenentwurf vorgesehenen Wortlaut nicht mehr an. Die nach dem gegenwärtigen Recht vorzunehmende Einschätzung, ob Erzeugnisse, Waren und Dienstleistungen typisch für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit sind, entfällt somit.
- Die gesonderte Angabe der Grundlagen der Fremdwährungsumrechnung im Anhang entfällt.
- Das Anlagengitter ist nunmehr zwingender Bestandteil des Anhangs. Das bisherige Wahlrecht zum Ausweis in der Bilanz wird aufgehoben.
- Bei der Angabe der Beteiligungen im Anhang ist vorgesehen, dass nunmehr die Namen und Sitze aller Unternehmen anzugehen sind; die bisherige Begrenzung auf Beteiligungen mit einem Kapitalanteil von mindestens 20% entfällt.
- Zukünftig sind im Anhang auch quantitative Angaben zu den latenten Steuersalden und ihren Bewegungen im Geschäftsjahr anzugeben.
- Die Nachtragsberichterstattung wird vom Lagebericht in den Anhang verlagert.
- Der Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses ist zukünftig nicht mehr gesondert, sondern als Anhangangabe offenzulegen.



Dr. Norbert Roß

Tel: +49 (0)69 75695 6957

Mobil: +49 (0)151 5800 4404

noross@deloitte.de

- Der Katalog der von kleinen Kapitalgesellschaften nicht geforderten Anhangangaben wird erheblich ausgeweitet.
- Klarstellung, dass die Aufstellung eines befreienden Konzernabschlusses durch ein übergeordnetes Mutterunternehmen mit Sitz in einem Drittstaat gem. § 292 HGB auch nach den im Einklang mit der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 angenommenen internationalen Rechnungslegungsstandards oder diesen gleichwertigen Vorgaben aufgestellt worden sein kann, um eine Befreiungswirkung zu vermitteln.
- Aufhebung der Konzernabschluss-Befreiungsverordnung; Übernahme ihres wesentlichen Inhalts unmittelbar in das HGB.
- Die Aufstellung eines Zwischenabschlusses für Zwecke der Konsolidierung ist auch dann erforderlich, wenn der Bilanzstichtag des Tochterunternehmens mehr als drei Monate nach dem Bilanzstichtag liegt. Diese Änderung verwundert: Es entsprach schon bisheriger Sichtweise, dass bei einem Bilanzstichtag des Tochterunternehmens nach dem Bilanzstichtag des Konzernabschlusses stets ein Zwischenabschluss geboten ist (so Förtschle/Deubert, in: Beck Bil-Komm., 9. Aufl., § 299 HGB Anm. 25).
- Sofern ein Tochterunternehmen bereits vor dem Jahr erworben wurde, für das der Konzernabschluss aufgestellt wird: Die Erstkonsolidierung kann ausnahmsweise auf der Grundlage der Wertansätze zu dem Zeitpunkt erfolgen, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist. Im Lichte zahlreicher Stimmen im Schrifttum zum geltenden Recht handelt es sich um eine bloße Klarstellung.
- Die Vorschrift des § 309 Abs. 2 HGB zur Behandlung eines passiven Unterschiedsbetrags aus der Kapitalkonsolidierung wird um einen Auffangtatbestand erweitert.
- Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen und Personen brauchen ausnahmsweise nicht in den Konzernanhang aufgenommen zu werden, wenn diese Geschäfte bei der Konsolidierung weggelassen werden. Dies entspricht der Auslegung des geltenden Rechts durch das IDW. Danach kommt es für diese Ausnahmeregelung nicht darauf an, ob mittelbar oder unmittelbar ein 100%iger Anteilsbesitz besteht.
- Bei der Angabe der Organbezüge des Mutterunternehmens im Konzernanhang besteht künftig eine Schutzklausel wie für den Anhang eines Jahresabschlusses (§ 286 Abs. 4 HGB). Dies entspricht DRS 17.5.

Nach Inkrafttreten des Gesetzes gelten die Neuregelungen grundsätzlich erstmals für Jahres- und Konzernabschlüsse sowie Lageberichte und Konzernlageberichte für das nach dem 31. Dezember 2015 beginnende Geschäftsjahr. Eine freiwillige frühere Anwendung ist möglich (dann aber nur insgesamt). Ausgenommen hiervon sind die Änderungen der Schwellenwerte (§§ 267, 267a Abs. 1, 293 HGB, ferner auch § 277 Abs. 1 HGB): Diese Regelungen sind bereits erstmals für das nach dem 31. Dezember 2013 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden, sofern dies nicht zu einer Erweiterung der Pflichten für die Gesellschaft bzw. dessen Mutterunternehmen führt.

Über die Änderung der Rechnungslegungsvorschriften hinaus ist durch den Referentenentwurf des BilRUG die Einführung einer jährlichen Pflicht zur Berichterstattung über Zahlungen an staatliche Stellen von Unternehmen des Rohstoffsektors vorgesehen. Dies betrifft große Kapitalgesellschaften oder Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a Abs. 1 HGB mit Sitz im Inland, die in der mineralgewinnenden Industrie tätig sind oder Holzeinschlag in Primärwäldern betreiben. Die Vorschriften zur Berichterstattung über Zahlungen an staatliche Stellen sind erstmals für das Geschäftsjahr anzuwenden, welches nach Inkrafttreten des BilRUG beginnt.

Über Entwicklungen nach Redaktionsschluss (z.B. anlässlich der Veröffentlichung des Regierungsentwurfs) informieren wir Sie auf unserer [Homepage](#) (zum Referentenentwurf Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz siehe auch Kolb/Roß, WPg 2014, S. 1089 ff.).

EU-Richtlinie zur Offenlegung nichtfinanzieller Informationen

Am 29. September 2014 hat der Rat der EU die vom Parlament bereits verabschiedete Richtlinie zur Erweiterung der Berichterstattung von bestimmten großen Unternehmen und Konzernen hinsichtlich nichtfinanzieller und die Diversität betreffender Informationen angenommen. Die Richtlinie gilt für Unternehmen oder Konzerne des öffentlichen Interesses mit durchschnittlich mehr als 500 Mitarbeitern und schreibt vor, dass diese ihren (Konzern-)Lagebericht um eine nichtfinanzielle Erklärung im Sinne der Corporate Social Responsibility (CSR) erweitern müssen.

In der Erklärung sind das Geschäftsmodell des Unternehmens, die Strategien, die erzielten Ergebnisse und Risiken im Zusammenhang mit den Themen Umwelt, Soziales, Arbeitnehmer, Achtung der Menschenrechte und Korruptionsbekämpfung sowie die wichtigsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren anzugeben.

Im Einzelnen ist Folgendes vorgesehen:

- Über die schon heute notwendigen Angaben zu Umwelt- und Arbeitnehmerbelangen hinaus werden künftig auch Angaben zu den vom Unternehmen verfolgten Konzepten zur Korruptionsbekämpfung, zur Achtung der Menschenrechte und zu weiteren sozialen Belangen erwartet.
- Unternehmen sollen über diese Konzepte berichten sowie deren Ergebnisse und Risiken im Hinblick auf die Geschäftstätigkeit darlegen.
- Hat ein Unternehmen kein Konzept, muss es dies erläutern („comply or explain“-Ansatz).
- Unternehmen können die nichtfinanziellen Angaben in einem Teil des Lageberichts (nichtfinanzielle Erklärung) oder in einem gesonderten Bericht darstellen und müssen diese Berichte veröffentlichen.
- In einem Konzern mit verschiedenen Tochtergesellschaften wird auf der Ebene des Mutterunternehmens des Konzerns berichtet.

Ferner müssen große kapitalmarktorientierte Unternehmen in einer Erklärung zur Unternehmensführung ihre Diversitätspolitik für die Leitungs- und Kontrollorgane darstellen. Die Beschreibung sollte beispielsweise Aspekte wie Alter, Geschlecht, Bildung und beruflichen Hintergrund der Organmitglieder enthalten. Veröffentlicht das Unternehmen einen gesonderten Nachhaltigkeitsbericht, kann auf die Angabe der nichtfinanziellen Informationen im (Konzern-) Lagebericht verzichtet werden.

Die CSR-Berichterstattung wird zu mehr Informationen für Dritte, aber auch zu Anreizen für die Unternehmen selbst führen, sich noch mehr als bisher mit Themen wie sozialen und ökologischen Belangen, Menschenrechten, Korruptionsbekämpfung u.a. zu beschäftigen. Die Diversitätsberichterstattung soll erreichen, dass die Unternehmensführung breiter aufgestellt wird, damit Risiken besser erkannt und vermindert werden können.

Die Richtlinie wurde am 15. November 2014 im [Amtsblatt](#) veröffentlicht und tritt am 5. Dezember 2014 in Kraft. Sie ist von den Mitgliedstaaten innerhalb von zwei Jahren in nationales Recht umzusetzen. Somit ist sie für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2017 beginnen, anzuwenden.

Gemäß Art. 19a Abs. 5 der EU-Richtlinie hat der Abschlussprüfer festzustellen, ob die nichtfinanzielle Erklärung oder der separate Nachhaltigkeitsbericht vorgelegt wurde. Eine Prüfungspflicht zu den Inhalten der Angaben besteht nicht. Stellt der Abschlussprüfer jedoch beim kritischen Lesen Unstimmigkeiten fest, die nicht beseitigt wurden, muss er seiner Redepflicht gemäß § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB nachkommen. In Art. 19a Abs. 6 räumt die Richtlinie den Mitgliedstaaten allerdings die Möglichkeit ein, vorzuschreiben, dass die nichtfinanzielle Erklärung bzw. der gesonderte Nachhaltigkeitsbericht materiell geprüft werden muss. Hier bleibt abzuwarten, ob der deutsche Gesetzgeber diese Möglichkeit nutzen wird.

Fundstelle: [Homepage des BMJ](#)

II. Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee

Anwendung des Deutschen Rechnungslegungs Standards Nr. 20 „Konzernlagebericht“ (DRS 20)

Der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat auf seiner 234. Sitzung vom 5./6. Dezember 2013 erörtert, welche der im Einzelnen in [DRS 20 „Konzernlagebericht“](#) (Suchbegriff: BAnz AT 4. Dezember 2012 B1 DRS 20) enthaltenen Anforderungen vor dem Hintergrund der gesetzlichen Vorgaben erforderlich sind, damit ein Konzernlagebericht insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage des Konzerns vermittelt und die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung i.S.v. § 315 HGB zutreffend darstellt. Nach Auffassung des HFA gibt DRS 20 angesichts der gleichlautenden Anforderungen von § 289 und § 315 HGB zweckdienliche Hinweise für eine ordnungsmäßige Lageberichterstattung i.S.v. § 289 HGB. Vom DRSC wird eine entsprechende Anwendung des Standards auf den Lagebericht gem. § 289 HGB empfohlen.

Fundstelle: [IDW Fachnachrichten 2014, S. 195](#)

DRS 21: Kapitalflussrechnung

Die Bekanntmachung des [DRS 21 „Kapitalflussrechnung“](#) (Suchbegriff: BAnz AT 8. April 2014 B2 DRS 21) erfolgte am 8. April 2014 im Bundesanzeiger. Der DRS 21 regelt die Grundsätze, die Mutterunternehmen bei der Aufstellung einer Kapitalflussrechnung für den Konzernabschluss nach § 297 HGB zu beachten haben. DRS 21 ersetzt die bisherigen Standards DRS 2 „Kapitalflussrechnung“ sowie die branchenbezogenen Standards DRS 2-10 und DRS 2-20, welche die Kapitalflussrechnung von Banken und Versicherungen regeln.

DRS 21 ist zu beachten von allen Mutterunternehmen, die einen Konzernabschluss nach § 290 HGB aufstellen, sowie von denjenigen Mutterunternehmen, die einen Konzernabschluss nach § 11 PublG aufstellen und nach § 13 Abs. 3 Satz 2 PublG nicht von der Aufstellung einer Kapitalflussrechnung befreit sind (DRS 21.2 f.). Der Standard ist zwingend anzuwenden für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2014 beginnen (DRS 21.55).

Gegenüber dem nunmehr überholten DRS 2 haben sich beispielsweise folgende (ausgewählte) Änderungen ergeben:

- Die Abgrenzung des Finanzmittelfonds umfasst – wie bisher – neben den Zahlungsmitteln auch die Zahlungsmitteläquivalente. Die Definition der Zahlungsmitteläquivalente wurde modifiziert: Nach DRS 21.9 umfassen Zahlungsmitteläquivalente als Liquiditätsreserve gehaltene, kurzfristige, äußerst liquide Finanzmittel, die jederzeit in Zahlungsmittel umgewandelt werden können, nur unwesentlichen Wertschwankungen unterliegen und nur eine Restlaufzeit im Erwerbszeitpunkt von maximal drei Monaten haben.
- Zudem besteht nach DRS 21.34 in Bezug auf den Finanzmittelfonds die Pflicht, jederzeit fällige Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten sowie andere kurzfristig fällige Kreditaufnahmen, die zur Disposition der liquiden Mittel gehören, in den Finanzmittelfonds einzubeziehen und offen abzusetzen.
- DRS 21.44 stellt im Hinblick auf Auszahlungen für den Erwerb oder die Herstellung von Deckungsvermögen klar, dass diese dem Cashflow aus der Investitionstätigkeit zuzuordnen sind. DRS 2 sah hierzu noch keine Regelung vor.
- DRS 21.49 f. regelt erstmals, dass Einzahlungen aus erhaltenen Zuschüssen oder Zuwendungen dem Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind.
- DRS 21.44 ändert DRS 2 dahingehend, dass erhaltene Zinsen und erhaltene Dividenden dem Cashflow aus der Investitionstätigkeit und gezahlte Zinsen dem Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit zugeordnet werden.
- Anders als in DRS 2 ist nunmehr eine Angabe von Vergleichszahlen nicht mehr geboten; vorgesehen ist eine bloße Empfehlung (DRS 21.22).

Fundstelle: [Bundesanzeiger AT, 8. April 2014, B2](#)

E-DRS 29: Konzerneigenkapital

Am 19. Februar 2014 hat das Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) den Entwurf [E-DRS 29 „Konzerneigenkapital“](#) veröffentlicht, Stellungnahmen waren bis zum 31. Mai 2014 möglich. Mit dem Entwurf verfolgt das DRSC das Ziel, die mit der Anwendung des derzeit geltenden Standards DRS 7 „Konzerneigenkapital und Konzerngesamtergebnis“ gesammelten praktischen Erfahrungen nach Inkrafttreten des BilMoG aufzugreifen und in einem neuen Standard zu berücksichtigen. Dies betrifft insbesondere die mit dem BilMoG neu eingeführten § 272 Abs. 1a und 1b HGB zur Behandlung eigener Anteile sowie die Besonderheiten der Darstellung des Konzerneigenkapitals bei Personenhandelsgesellschaften.

III. Institut der Wirtschaftsprüfer

IDW RS IFA 1: Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden in der Handelsbilanz

Die Stellungnahme befasst sich mit der Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden in der Handelsbilanz. Ein Entwurf wurde im Jahre 2013 vorgelegt, siehe dazu [Update zum Bilanzstichtag 2013](#), S. 12. Im Vergleich zum Entwurf wurde in der finalen Fassung auf die Unterscheidung zwischen einem „technischen“ und einem „wirtschaftlichen“ Vollverschleiß aufgegeben. Für die Behandlung als Herstellungskosten ist vielmehr stets ausreichend, wenn das Gebäude aufgrund der baulichen Maßnahmen als in bautechnischer Hinsicht neu anzusehen ist. Beim Begriff der „anschaffungsnahen Herstellungskosten“ wurde die im Entwurf enthaltene Vermutung, es handle sich um aktivierungspflichtige Herstellungskosten, durch eine Pflicht zur Einzelfallbeurteilung ersetzt. Demnach ist zu

differenzieren, ob die Aufwendungen das Gebäude nur in dem Zustand erhalten, in dem es sich im Erwerbszeitpunkt befand, oder ob bereits zu diesem Zeitpunkt ein Bedarf an erheblichen baulichen Maßnahmen bestanden hatte, deren Durchführung das Gebäude über seinen beim Erwerb gegebenen Zustand hinaus wesentlich verbessert.

Fundstelle: IDW Fachnachrichten 2014, S. 246 ff.

IDW ERS IFA 2: Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens in der Handelsbilanz

Vom Immobilienwirtschaftlichen Fachausschuss (IFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) wurde am 15. Juli 2014 der [Entwurf einer Stellungnahme](#) zur Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens in der Handelsbilanz verabschiedet. Die Möglichkeit zur Stellungnahme besteht bis zum 15. März 2015.

Gegenstand des IDW ERS IFA 2 ist die Zugangs- und Folgebewertung von Immobilien des Anlagevermögens in der Handelsbilanz. Die Verlautbarung konkretisiert die im IDW Standard: Grundsätze zur Bewertung von Immobilien (IDW S 10) formulierten betriebswirtschaftlichen Grundsätze der Bewertung von Immobilien für die Zwecke eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses durch den Wirtschaftsprüfer. Mit finaler Verabschiedung des Entwurfs ersetzt die Stellungnahme die IDW Stellungnahme des Wohnungswirtschaftlichen Fachausschusses 1/1993: Abschreibungen auf Wohngebäude des Anlagevermögens in der Handelsbilanz von Wohnungsunternehmen sowie die IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Berücksichtigung von strukturellem Leerstand bei zur Vermietung vorgesehenen Wohngebäuden (IDW RS WFA 1).

Grund und Boden sowie ein darauf befindliches Gebäude sind – soweit sie dem Anlagevermögen zugeordnet sind – (unverändert) grundsätzlich unabhängig voneinander anzusetzende und selbstständig zu bewertende Vermögensgegenstände. Als Konsequenz ist beispielsweise bei der Folgebewertung eine Werterhöhung des Grund und Bodens nicht mit einer Wertminderung des Gebäudes verrechenbar.

In Bezug auf die Folgebewertung enthält der Entwurf u.a. Ausführungen zu planmäßigen Abschreibungen (z.B. zur voraussichtlichen Nutzungsdauer von Wohngebäuden und gewerblich genutzten Gebäuden) und zu außerplanmäßigen Abschreibungen.

- Zur planmäßigen Abschreibung wird klargestellt, dass diese unabhängig vom Zeitpunkt der tatsächlichen Ingebrauchnahme beginnt. IDW ERS IFA 2 enthält zudem Hinweise zur Bewertung von Immobilien für den Fall, dass vom sog. Komponentenansatz, d.h. der komponentenweisen planmäßigen Abschreibung von Gebäuden, Gebrauch gemacht wird.
- Für Bewertungszwecke wird zur Prüfung des Erfordernisses einer außerplanmäßigen Abschreibung in IDW ERS IFA 2 zwischen dem intersubjektiv nachprüfbaren Immobilienwert und dem subjektiven Immobilienwert, welcher sich aus individuellen Nutzungsmöglichkeiten der Immobilie im Unternehmen ergibt, unterschieden: Bei Immobilien, für die eine dauerhafte Nutzung vorgesehen ist, wird der subjektive Immobilienwert verwendet. Bei einem beabsichtigten Verkauf der Immobilie ist demgegenüber der intersubjektiv nachprüfbare Immobilienwert maßgebend. Im zuletzt genannten Fall werden Grund und Boden sowie aufstehende Gebäude ausnahmsweise für Bewertungszwecke wie ein einheitlicher Vermögensgegenstand behandelt. Eine vorübergehende Wertminderung, die eine außerplanmäßige Abschreibung auf den ermittelten niedrigeren beizulegenden Wert ausschließen würde (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB Umkehrschluss), kann nur dann angenommen werden, soweit aufgrund nachweisbarer Umstände erwartet werden kann, dass zumindest mittelfristig, d.h. innerhalb eines Zeitraums von i.d.R. drei bis fünf Jahren, die Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung nicht mehr bestehen werden. Bei Gebäuden, die am Bewertungsstichtag eine besonders lange Restnutzungsdauer (mindestens 50 Jahre) haben, kann es sachgerecht sein, den Beurteilungszeitraum auf bis zu zehn Jahre zu verlängern.

Fundstelle: IDW Fachnachrichten 2014, S. 585 ff.

IDW RH HFA 1.012: Externe (handelsrechtliche) Rechnungslegung im Insolvenzverfahren

Der Rechnungslegungshinweis des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. zur externen (handelsrechtlichen) Rechnungslegung im Insolvenzverfahren wurde überarbeitet. Dies wurde materiell insbesondere deshalb notwendig, um Entwicklungen in der jüngeren Rechtsprechung Rechnung zu tragen: Mit der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens beginnt ein neues, zwölf Monate umfassendes Geschäftsjahr (§ 155 Abs. 2 Satz 1 InsO). Soll danach wieder zum bisherigen, d.h. satzungsmäßigen Abschlussstichtag zurückgekehrt werden, erfordert dies nach einem Beschluss des OLG Frankfurt am Main vom 21. Mai 2012 (Az. 20 W 65/12) die Anmeldung und Eintragung in das Handelsregister. Die Zuständigkeit zur Änderung des Geschäftsjahres liegt nach Auffassung des OLG allein beim Insolvenzverwalter; es handelt sich nicht um eine Satzungsänderung. IDW RH HFA 1.012 wurde in Tz. 10 entsprechend angepasst.

Fundstelle: IDW Fachnachrichten 2014, S. 386 ff.

IDW RS HFA 18: Bilanzierung von Anteilen an Personenhandelsgesellschaften im handelsrechtlichen Jahresabschluss

Der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat die Stellungnahme zur Bilanzierung von Anteilen an Personenhandelsgesellschaften in zwei Punkten geändert.

In Tz. 40 des IDW RS HFA 18 wurde bislang festgestellt, dass ein Kommanditist, dessen Haftsumme seine Pflichteinlage übersteigt, den Unterschiedsbetrag als Haftungsverhältnis anzugeben habe. Nach ganz überwiegender Auffassung unterliegen gesetzliche Haftungsverhältnisse (hier: § 172 HGB) nicht der Pflicht zur Angabe nach § 251 HGB. Dementsprechend wurde die Angabepflicht gestrichen; eine Angabepflicht kann sich aber weiterhin nach § 285 Nr. 3a HGB ergeben.

Ferner wurde die Fußnote zu Tz. 31 gestrichen, um einen Widerspruch zu IDW S 10 Tz. 12 zu beseitigen: In IDW S 10 Tz. 12 ist die Aussage enthalten, dass auch sog. Ein-Objekt-Immobilien-Gesellschaften nach den Grundsätzen des IDW S 1 i.d.F. 2008 zu bewerten sind.

Fundstelle: IDW Fachnachrichten 2014, S. 417 f.

IV. Weitere ausgewählte fachliche Hinweise

Handelsrechtliche Bilanzierung bei verbilligter Abgabe von Mobilfunktelefonen im Lichte des BFH-Urteils vom 15. Mai 2013

Anlässlich des **BFH-Urteils vom 15. Mai 2013** (siehe dazu [Update zum Bilanzstichtag 2013](#), S. 23) hat sich der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) erneut mit der Frage befasst, ob für die verbilligte Abgabe von Mobilfunktelefonen bei gleichzeitigem Abschluss von Mobilfunkdienstleistungs-Verträgen mit 24-monatiger Mindestlaufzeit beim Mobilfunkunternehmen ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden ist. Im Jahre 2006 hatte dies der HFA auf seiner 202. Sitzung verneint. Auf seiner 234. Sitzung vom 5./6. Dezember 2013 hat der HFA seine damalige Positionierung erneut erörtert. Er hält nunmehr nicht mehr an seiner bisherigen Auffassung fest, wonach der Verlust aus dem Verkauf des Mobilfunktelefons zu einem unterhalb des Buchwerts liegenden Preis in jedem Fall sofort aufwandswirksam zu erfassen ist. Vielmehr kann es nach Auffassung des HFA im konkreten Einzelfall sachgerecht sein, im Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses einen Aktivposten anzusetzen. Hinsichtlich dessen Art (Rechnungsabgrenzungsposten, Forderung) konnte jedoch keine Einigung erzielt werden. Der HFA hat eine Arbeitsgruppe eingerichtet, die sich mit der bilanziellen Behandlung derartiger Verträge befasst.

Fundstelle: IDW Fachnachrichten 2014, S. 196 f.

Einzelfragen zu § 264 Abs. 3 und 4 HGB i.d.F. des MicroBiG

Auf seiner 234. Sitzung vom 5./6. Dezember 2013 hat der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. zu einigen Zweifelsfragen bei der Anwendung des § 264 Abs. 3 und 4 i.d.F. des MicroBiG Stellung genommen (siehe dazu auch Kolb/Roß, WPg 2014, S. 995 ff.):

Keine Selbstbefreiungsmöglichkeit für den Jahresabschluss einer Mutterkapitalgesellschaft

Fraglich ist, ob eine Mutterkapitalgesellschaft die Erleichterungen des § 264 Abs. 3 HGB auch für ihren eigenen handelsrechtlichen Jahresabschluss in Anspruch nehmen kann. Der HFA verneint dies unter Hinweis darauf, dass in § 264 Abs. 3 Nr. 1 und 4 HGB dem Wortlaut nach nur auf Tochterunternehmen Bezug genommen wird und auch Art. 57 der 4. EU-Richtlinie ausschließlich auf Tochterunternehmen rekurriert. Zudem spreche auch die Verlustübernahmeverpflichtung in § 264 Abs. 3 Nr. 2 HGB gegen eine Selbstbefreiungsmöglichkeit, da sich das Mutterunternehmen nicht selbst zur Übernahme eigener Verluste verpflichten könne.

Anforderungen an den befreienden Konzernabschluss

Nach Auffassung des HFA führt eine richtlinienkonforme Auslegung dazu, dass nur ein den Anforderungen der 7. EU-Richtlinie genügender Konzernabschluss befreiende Wirkung haben kann.

Im Falle eines freiwillig aufgestellten Konzernabschlusses muss dieser durch einen Abschlussprüfer geprüft worden sein, damit er befreiende Wirkung entfalten kann. Der HFA verweist in diesem Zusammenhang auf Art. 57 lit. g der 4. EU-Richtlinie, wonach „der Bericht der mit der Prüfung beauftragten Person“ offengelegt werden muss.

Eigenständige Bedeutung des § 264 Abs. 4 HGB

Nach § 264 Abs. 4 HGB ist § 264 Abs. 3 HGB auf Kapitalgesellschaften entsprechend anzuwenden, die Tochterunternehmen eines nach § 11 PublG zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichteten Mutterunternehmens sind. Ferner setzt die Vorschrift voraus, dass in dem befreienden Konzernabschluss von dem Wahlrecht nach § 13 Abs. 3 Satz 1 PublG nicht Gebrauch gemacht worden ist. Das Wahlrecht betrifft die Nichtangabe der Bezüge der Mitglieder des Geschäftsführungsorgans und eines Aufsichtsrats des Mutterunternehmens.

Ein derartiges Tochterunternehmen fällt nach dem Gesetzeswortlaut auch in den Anwendungsbereich des § 264 Abs. 3 HGB. Mithin stellt sich die Frage, ob ein nach § 11 PublG aufgestellter Konzernabschluss unter Berufung auf § 264 Abs. 3 HGB befreiende Wirkung haben kann, wenn (entgegen § 264 Abs. 4 HGB) von dem Wahlrecht nach § 13 Abs. 2 Satz 1 PublG Gebrauch gemacht wird (d.h. auf die Angabe verzichtet wird). Der HFA spricht sich für einen Vorrang des § 264 Abs. 4 HGB aus, da es sich bei dieser Norm um eine Spezialregelung handele (lex specialis), welche deshalb die allgemeinere Regelung des § 264 Abs. 3 HGB verdränge.

Nach dem Referentenentwurf BiLRUG ([Referentenentwurf Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz](#)) ist vorgesehen, den Gesetzeswortlaut klarstellend i.S.d. vom Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) vorgenommenen Auslegungen zu ändern.

Fundstelle: IDW Fachnachrichten 2014, S. 196 f.

Steuerabgrenzung im Jahresabschluss – Keine outside basis differences

In seiner 235. Sitzung am 25./26 Februar 2014 hat der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) aus erneutem (aktuellem) Anlass festgestellt, dass im handelsrechtlichen Jahresabschluss outside basis differences nicht auftreten können. Das IDW hatte dies zuvor anders gesehen.

Fundstelle: IDW Fachnachrichten 2014, S. 281

Beginn eines neuen Geschäftsjahres mit Eröffnung des Liquidationsverfahrens

Der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat auf seiner 235. Sitzung empfohlen, mit Eröffnung eines Liquidationsverfahrens eine „Schlussbilanz“ (nebst übriger Jahresabschlusselemente) der werbenden Gesellschaft aufzustellen. Der HFA reagiert damit auf entsprechende Rechtsprechung, namentlich den [Beschluss des LG Bonn vom 20. November 2009](#) (Az. 39 T 1252/09), sowie die ganz überwiegend im Schrifttum vertretene Sichtweise, die im Übrigen auch der Sichtweise des Bundesamts für Justiz entspricht. Danach beginnt mit Liquidationseröffnung (wie bei einer Insolvenzeröffnung; § 155 Abs. 2 Satz 1 InsO) zwangsläufig ein neues Geschäftsjahr (vgl. dazu z.B. ADS, 6. Aufl., § 270 AktG Tz. 12, 24).

Die nunmehr veröffentlichte Verlautbarung des HFA ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass der HFA auf seiner 144. Sitzung im Jahre 1993 noch eine andere Sichtweise vertreten hatte.

Fundstelle: IDW Fachnachrichten 2014, S. 592 f.

Anwendung der Effektivzinsmethode bei der Bewertung von Forderungen und Verbindlichkeiten

Der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) ist auf seiner 237. Sitzung am 2./3. September 2014 zu der Auffassung gelangt, dass die Anwendung einer amortised-cost-Bilanzierung nach Maßgabe der Effektivzinsmethode über Zero-Bonds hinaus auf andere zinstragende (verbriefte oder unverbrieft) Forderungen, deren Ausgabebetrag bzw. Anschaffungskosten im Zugangszeitpunkt unterhalb ihres Einlösungs- bzw. Nennbetrags liegt bzw. liegen, und auf andere zinstragende (verbriefte oder unverbrieft) Verbindlichkeiten, bei denen der am Ende der Laufzeit geschuldete Erfüllungsbetrag im Zugangszeitpunkt oberhalb ihres Ausgabebetrags liegt, nicht zu beanstanden ist.

Fundstelle: IDW Fachnachrichten 2014, S. 595

Rückstellung für die Kosten einer freiwilligen Jahresabschlussprüfung

Aufgrund einer aktuellen BFH-Entscheidung vom 5. Juni 2014 ([Keine Rückstellungen für lediglich gesellschaftsvertraglich vorgeschriebene Abschlussprüfung](#)) (Az. IV R 26/11, DB 2014, S. 2020 ff.) könnte zweifelhaft sein, ob für Jahresabschlussprüfungen, bei denen sich die Verpflichtung allein aus dem Gesellschaftsvertrag ergibt, eine Rückstellungsbildung nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB zulässig ist.

Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) bejaht in seiner Verlautbarung IDW RH 1.009 Tz. 4 ff. eine Rückstellungspflicht. Hieran ist u.E. festzuhalten (so auch Prinz, DB 2014, S. 2188 ff.). Es dürfte zu erwarten sein, dass sich das IDW in naher Zukunft hierzu direkt äußern wird.

Keine zwingende Rückstellungsauflösung bei Verlängerung des Ansammlungszeitraums

Mit Urteil vom 2. Juli 2014 ([Ansammlungsrückstellung bei Verlängerung des Nutzungsverhältnisses](#)) (Az. I R 46/12, DB 2014, S. 2381 ff.) hat der BFH entschieden, dass eine Rückstellung für eine Abbruchverpflichtung (anteilig) aufzulösen ist, wenn sich der Ansammlungszeitraum verlängert. Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) vertritt demgegenüber in IDW RS HFA 34 Tz. 20 zu sog. „Verteilungsrückstellungen“ (zu denen auch Rückstellungen für Abbruchverpflichtungen gehören; vgl. IDW RS HFA 34 Tz. 18) die Auffassung, dass eine Auflösung nicht zwingend sei (Wahlrecht). Insofern ist es u.E. handelsrechtlich einstweilen weiterhin nicht zu beanstanden, von einer (Teil-)Auflösung in derartigen Fällen abzusehen und lediglich den noch nicht angesammelten Betrag über den verlängerten Zeitraum anzusammeln.

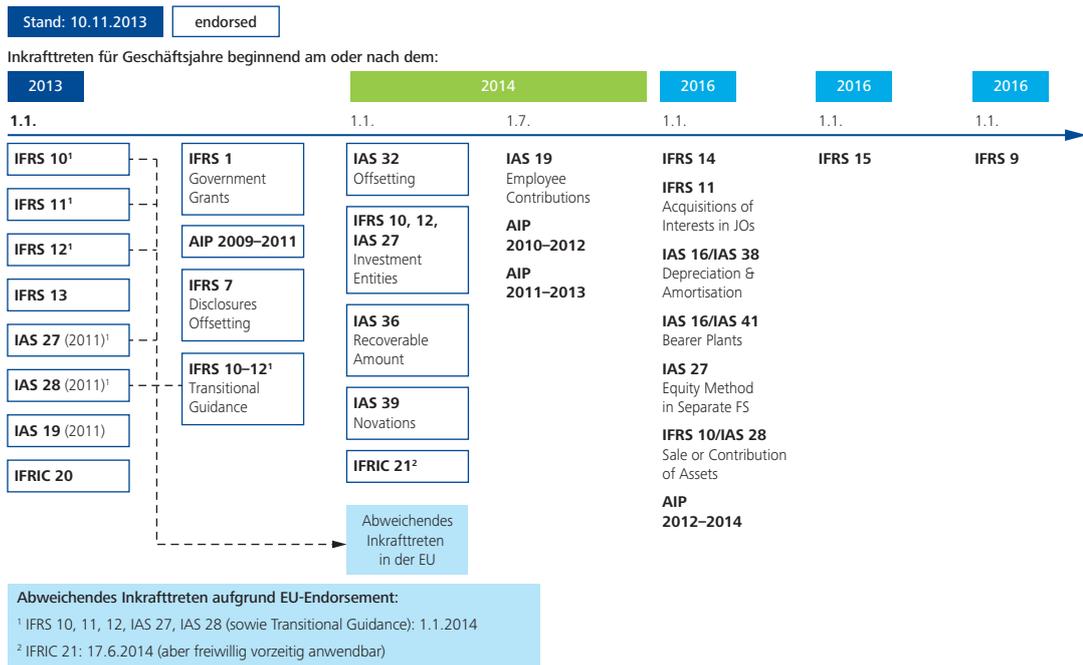
IFRS-Rechnungslegung

I. International Accounting Standards Board

Endorsement-Status

Die nachfolgende Übersicht zeigt den Stand der Übernahme neuer und geänderter Standards und Interpretationen in europäisches Recht.

Abb. 1 – Erstanwendung der IFRS und Endorsement



Kai Haussmann

Tel: +49 (0)69 75695 6556
 Mobil: +49 (0)151 5800 5340
 khaussmann@deloitte.de

Fundstelle: Der regelmäßig aktualisierte Endorsement-Status kann auf unserer IASPlus Homepage abgerufen werden.

Neue Vorschriften zur Erlösrealisierung

Der IASB hat im Mai 2014 mit dem IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers neue Vorschriften zur Erlösrealisierung verabschiedet. Der neue Standard beinhaltet ein einziges, umfassendes Modell, wie Unternehmen Erlöse aus Verträgen mit Kunden zu erfassen haben, und ersetzt die derzeitigen Erlösvorschriften in IAS 11 Fertigungsaufträge, IAS 18 Erlöse und den zugehörigen Interpretationen. Der neue Standard ist erstmalig für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2017 beginnen. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist – vorbehaltlich einer Übernahme der Vorschriften in europäisches Recht – zulässig. Unternehmen können den Standard entweder retrospektiv anwenden oder modifizierte Übergangsvorschriften wählen.

Das Kernprinzip des neuen Erlöserfassungsmodells besteht darin, dass ein Unternehmen Erlöse erfassen soll, wenn die übernommenen Leistungsverpflichtungen erbracht sind, also die Verfügungsmacht über die Waren oder Dienstleistungen übertragen wurde. Dabei ist der Erlös in der Höhe zu erfassen, der als Gegenleistung erwartet wird. Bis zur Erlösrealisierung sind die nachfolgend dargestellten fünf Schritte zu durchlaufen:

Abb. 2 – Die fünf Schritte auf dem Weg zur Erlösrealisierung



Die wesentliche Neuerung ist, dass nicht der mit dem Kunden abgeschlossene Vertrag das Bilanzierungsobjekt darstellt, sondern die darin enthaltene(n) eigenständig abgrenzbare(n) Leistungsverpflichtung(en). Die Erlöserfassung erfolgt bei Erfüllung der jeweiligen Leistungsverpflichtung. Dies kann über einen Zeitraum oder zu einem Zeitpunkt erfolgen.

Der neue Standard enthält deutlich umfangreichere Anwendungsleitlinien, u.a. zur Behandlung variabler Gegenleistungen und bedeutender Finanzierungskomponenten, zu Vertragsänderungen sowie zu Garantien, Erlösen aus Lizenzen und der Bestimmung des Fertigstellungsgrades. Daneben sind erstmals Regelungen zur Behandlung von Kosten, die zur Erlangung oder Erfüllung eines Vertrags anfallen, enthalten. Zudem verlangt IFRS 15 umfangreiche Anhangangaben und macht Vorgaben für den Ausweis im Abschluss.

Unser Newsletter [IFRS fokussiert Juni 2014](#) stellt die neuen Vorschriften zur Erlösrealisierung im Detail dar.

Fundstelle: Die englischen Standardtexte können (nach einmaliger Registrierung) kostenfrei auf der Homepage des IASB heruntergeladen werden.

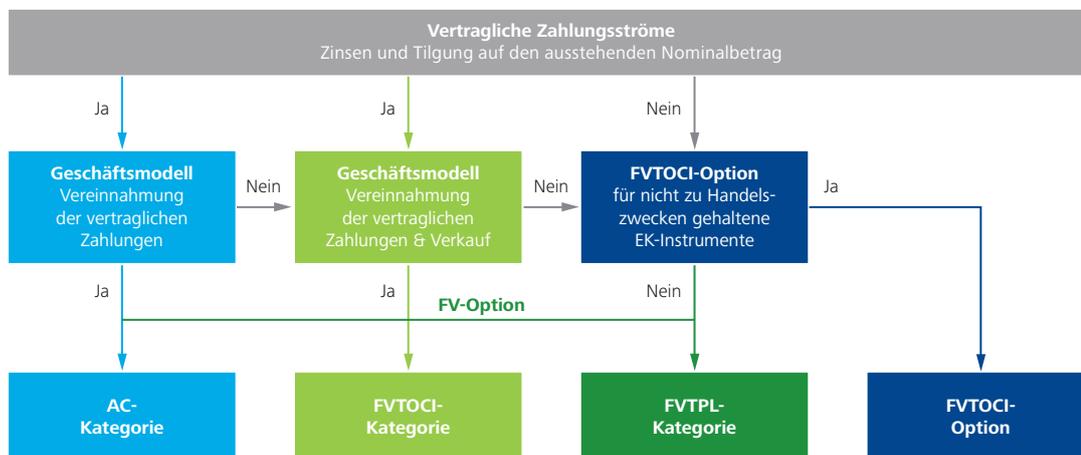
Zukünftige Bilanzierung von Finanzinstrumenten

Der IASB hat IFRS 9 Financial Instruments im Juli 2014 veröffentlicht und damit die bisher noch fehlenden bzw. zu überarbeitenden Kapitel zur Klassifizierung und Bewertung finanzieller Vermögenswerte und zu Wertminderungen eingefügt. Zudem enthält der Standard die bereits in 2013 veröffentlichten Vorschriften zur Abbildung von Sicherungsbeziehungen (der Themenkomplex Macro Hedge Accounting wurde dabei ausgeklammert und wird vom IASB als eigenständiges Projekt weitergeführt). Damit ist das Projekt zur Neuregelung der Bilanzierung von Finanzinstrumenten und zur vollständigen Ersetzung von IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement nach sechs Jahren in weiten Teilen abgeschlossen.

Nach mehrmaliger Verschiebung ist IFRS 9 nunmehr erstmalig für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist zulässig. Eine Übernahme in europäisches Recht ist bisher nicht erfolgt.

Unser Newsletter [IFRS fokussiert Juli 2014\(1\)](#) enthält eine Übersicht zu den neuen Vorschriften zur Bilanzierung von Finanzinstrumenten.

Gegenüber dem IAS 39 sind die Anforderungen von IFRS 9 zum Anwendungsbereich und zur Ein- und Ausbuchung weitestgehend unverändert. Die Regelungen in IFRS 9 sehen jedoch ein neues Klassifizierungsmodell für finanzielle Vermögenswerte vor. Die Folgebewertung finanzieller Vermögenswerte richtet sich künftig nach drei Kategorien mit unterschiedlichen Wertmaßstäben und einer unterschiedlichen Erfassung von Wertänderungen. Die Kategorisierung ergibt sich dabei sowohl aus den vertraglichen Zahlungsströmen als auch aus dem Geschäftsmodell, in dem das Instrument gehalten wird. Grundsätzlich handelt es sich somit um Pflichtkategorien. Darüber hinaus stehen den Unternehmen jedoch vereinzelte Wahlrechte zur Verfügung. Unser Newsletter [IFRS fokussiert Juli 2014\(2\)](#) beleuchtet die endgültigen Regelungen zur Klassifizierung und Bewertung finanzieller Vermögenswerte im Detail.



Für finanzielle Verbindlichkeiten wurden die bestehenden Vorschriften weitgehend in IFRS 9 übernommen. Die einzige wesentliche Neuerung betrifft finanzielle Verbindlichkeiten in der Fair-Value-Option. Für diese sind Fair-Value-Schwankungen aufgrund von Veränderungen des eigenen Ausfallrisikos im sonstigen Ergebnis zu erfassen.

Das neue Wertminderungsmodell verlagert den Fokus auf eine tendenziell frühere Risikovorsorge. IFRS 9 sieht drei Stufen vor, welche die Höhe der zu erfassenden Verluste und die Zinsvereinnahmung künftig bestimmen. Danach sind bereits bei Zugang erwartete Verluste in Höhe des Barwerts eines erwarteten 12-Monats-Verlusts zu erfassen (Stufe 1). Liegt eine signifikante Erhöhung des Ausfallrisikos vor, ist die Risikovorsorge bis zur Höhe der erwarteten Verluste der gesamten Restlaufzeit aufzustocken (Stufe 2). Mit Eintritt eines objektiven Hinweises auf Wertminderung hat zudem die Zinsvereinnahmung auf Grundlage des Nettobuchwerts (Buchwert abzüglich Risikovorsorge) zu erfolgen (Stufe 3). Grundsätzlich gilt dieses Wertminderungsmodell für alle Instrumente im Anwendungsbereich. Begrenzte Vereinfachungen sind für Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, aktive Vertragsposten und Forderungen aus Leasingverhältnissen vorgesehen. Das neue Wertminderungsmodell im Einzelnen wird in unserem Newsletter [IFRS fokussiert 2014\(3\)](#) vorgestellt.

Neben umfangreichen Übergangsvorschriften ist IFRS 9 auch mit umfassenden Offenlegungsvorschriften sowohl bei Übergang als auch in der laufenden Anwendung verbunden. Neuerungen ergeben sich vor allem aus den Regelungen zu Wertminderungen.

Fundstelle: Die englischen Standardtexte können (nach einmaliger Registrierung) kostenfrei auf der Homepage des IASB heruntergeladen werden.

Bilanzierung des Erwerbs von Anteilen an einer gemeinschaftlichen Tätigkeit

Der IASB hat im Mai 2014 Änderungen an IFRS 11 Joint Arrangements verabschiedet, um die Bilanzierung des Erwerbs von Anteilen an einer gemeinschaftlichen Tätigkeit klarzustellen. Die Änderungen sind verpflichtend anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist (vorbehaltlich der Übernahme in europäisches Recht) zulässig.

Die Änderungen stellen klar, dass ein Erwerber von Anteilen an einer gemeinschaftlichen Tätigkeit, die einen Geschäftsbetrieb darstellen wie in IFRS 3 Business Combinations definiert, alle Prinzipien in Bezug auf die Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen aus IFRS 3 und anderen IFRS anzuwenden hat, solange diese nicht in Widerspruch zu den Leitlinien in IFRS 11 stehen.

Die Änderungen gelten für Erwerbe von Anteilen an bestehenden gemeinschaftlichen Tätigkeiten sowie an einer gemeinschaftlichen Tätigkeit bei deren Gründung (außer beim Zusammenfall von Gründung der gemeinschaftlichen Tätigkeit mit der Gründung des Geschäftsbetriebs).

Fundstelle: Die englischen Standardtexte können (nach einmaliger Registrierung) kostenfrei auf der Homepage des IASB heruntergeladen werden.

Klarstellung zulässiger Abschreibungsmethoden

Der IASB hat im Mai 2014 Änderungen an IAS 16 Property, Plant and Equipment und IAS 38 Intangible Assets hinsichtlich der Zulässigkeit erlösbasierter Abschreibungsmethoden veröffentlicht. Die Änderungen sind verpflichtend anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist (vorbehaltlich der Übernahme in europäisches Recht) zulässig.

IAS 16 enthält nunmehr die Klarstellung, dass eine Abschreibung, die auf Erlösen basiert, die aus einer Tätigkeit entstehen, die die Verwendung des abzuschreibenden Vermögenswerts beinhaltet, nicht sachgerecht ist. Dies wird damit begründet, dass Erlöse die Erzeugung wirtschaftlichen Nutzens darstellen, nicht aber deren Verbrauch.

In den IAS 38 wurde die widerlegbare Vermutung aufgenommen, dass eine erlösbasierte Abschreibung aus den oben genannten Gründen nicht sachgerecht ist. Diese Annahme kann bei Vorliegen begrenzter Umstände widerlegt werden:

- Die Erlöse bilden die Maßgröße für den immateriellen Vermögenswert (der bestimmende begrenzende Faktor, der den immateriellen Vermögenswert ausmacht, ist das Erreichen einer Erlösschwelle) oder
- es kann der Nachweis erbracht werden, dass Erlöse und der Verbrauch des wirtschaftlichen Nutzens stark korrelieren (der Verbrauch des immateriellen Vermögenswerts ist direkt mit den Erlösen verknüpft, die aus der Verwendung des Vermögenswerts entstehen, z.B. Verwertungsrechte in der Film- und Fernsehindustrie).

Daneben wurden in beide Standards neue Leitlinien zur Bestimmung der Nutzungsdauer aufgenommen. Danach können erwartete zukünftige Verringerungen des Veräußerungspreises ein Hinweis auf einen stärkeren Verbrauch des künftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswerts sein.

Fundstelle: Die englischen Standardtexte können (nach einmaliger Registrierung) kostenfrei auf der Homepage des IASB heruntergeladen werden.

Disclosure Initiative

Der IASB hat als Reaktion auf die Ergebnisse seiner Agenda-Konsultation eine Initiative zu Anhangangaben in sein Arbeitsprogramm aufgenommen. Die Rückmeldungen zu einem im Januar 2013 abgehaltenen Forum führten zur Aufteilung des Gesamtprojekts in zwei kurzfristige Teilprojekte (Änderungen an IAS 1 Presentation of Financial Statements und die Überleitung von Schulden aus Finanzierungstätigkeiten) sowie drei Forschungsprojekte zu Wesentlichkeit, Angabeprinzipien und zur Überprüfung bestehender Angabevorschriften.

Im Hinblick auf die kurzfristigen Projekte erfolgte im März 2014 die Veröffentlichung eines Standardentwurfs mit vorgeschlagenen Änderungen an IAS 1. Der Standardentwurf zur geplanten Überleitung von Schulden aus Finanzierungstätigkeiten ist für Ende 2014 avisiert.

Die Forschungsprojekte befinden sich dagegen noch in einem frühen Stadium. Ein Diskussionspapier zu den Angabeprinzipien ist für das erste Halbjahr 2015 geplant.

Fundstelle: Weitergehende Informationen zur Disclosure Initiative sind auf der [Homepage des IASB](#) abrufbar.

II. Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee

Hinweis auf eine IFRS-IC-Entscheidung zur Bilanzierung nach IAS 12

Das DRSC hat im Juli 2014 einen Hinweis auf eine Entscheidung des IFRS Interpretations Committee zur Bilanzierung nach IAS 12 Income Taxes veröffentlicht. Die im Mai 2014 vom IFRS IC getroffene Entscheidung stellt klar, wie bei der Bilanzierung gemäß IAS 12 mit Verlustvorträgen umzugehen ist – unabhängig davon, ob steuerliche Verluste erwartet werden – oder ob (und ggf. wie) sich eine Mindestbesteuerungsregelung auf die Bilanzierung auswirkt. Dadurch kann sich im Einzelfall zukünftig eine Änderung der Bilanzierung ergeben.

Fundstelle: Der Hinweis ist auf der [Homepage des DRSC](#) abrufbar.

III. Institut der Wirtschaftsprüfer

IDW RS HFA 47: Einzelfragen zur Ermittlung des Fair Value nach IFRS 13

IDW RS HFA 47 behandelt Auslegungsfragen bei der Anwendung von IFRS 13 Fair Value Measurement. IFRS 13 regelt standardübergreifend die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts und die erforderlichen Anhangangaben und ist immer dann anzuwenden, wenn ein IFRS die Bewertung zum Fair Value erfordert oder erlaubt oder die Angabe des Fair Value verlangt.

Die Verlautbarung befasst sich u.a. mit der Bestimmung des Haupt- bzw. vorteilhaftesten Markts, dem Konzept der höchst- und bestmöglichen Nutzung, der Auswahl geeigneter Bewertungsverfahren bzw. -methoden sowie der Fair-Value-Hierarchie. Weiterhin enthalten sind Ausführungen zur Ermittlung des Fair Value von Derivaten.

Fundstelle: IDW Fachnachrichten 2014, S. 84 ff.

IDW ERS HFA 40: Einzelfragen zu Wertminderungen von Vermögenswerten nach IAS 36

IDW ERS HFA 40 adressiert Einzelfragen zu Wertminderungen von Vermögenswerten nach IAS 36 Impairment of Assets. Die Verlautbarung behandelt die Themenbereiche Schätzung der künftigen Zahlungsströme, Behandlung von Ertragsteuern, Ermittlung des Kapitalisierungszinssatzes, Abgrenzung von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten, Allokation und Reallokation des Geschäfts- oder Firmenwerts sowie Anhangangaben. Daneben wird Hilfestellung bei der Werthaltigkeitsprüfung für zahlungsmittelgenerierende Einheiten mit Geschäfts- oder Firmenwert und nicht beherrschenden Anteilen gegeben.

Fundstelle: IDW Fachnachrichten 2014, S. 418 ff.

Über Entwicklungen nach Redaktionsschluss und zu weiteren Hintergründen informieren wir Sie auf unserer [Homepage IASPlus](http://www.iasplus.com).

The screenshot shows the IASPlus website homepage. At the top, there is a Deloitte logo on the left and the IASPlus logo on the right, with a language dropdown set to 'DE (Deutsch)'. Below the header is a navigation menu with links for 'Startseite', 'Nachrichten', 'Publikationen', 'IASB-Verlaufbarungen', 'Ressourcen', 'Projekte', and 'Länder'. A search bar is located on the right side of the navigation menu.

The main content area is titled 'Die Nachrichtenseite zur internationalen Rechnungslegung in deutscher Sprache'. It is divided into three tabs: 'Aktuelle Nachrichten', 'Aktuelle Publikationen', and 'Aktuelle Sitzungen'. The 'Aktuelle Nachrichten' tab is active, showing two news items:

- FEE kann sich keine Alternative zu IFRS vorstellen** (10.10.2014): A news item from the Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) regarding their stance on IFRS alternatives.
- Zusammenfassung der Rückmeldungen zum EFRAGs Stellungnahmeentwurf zu vorgeschlagenen Änderungen in Bezug auf die Konsolidierungsausnahme** (10.10.2014): A summary of feedback on EFRAG's draft proposal for consolidation exemptions.

On the right side, there is a featured article for 'International GAAP Holdings Limited' with a 'Musterkonzernabschluss für am 31. Dezember 2014 endende Geschäftsjahre'. Below this is a 'Künftige Ereignisse' (Upcoming Events) section listing various meetings and conferences:

- TEG-Sitzung**: 08.10.2014 - 10.10.2014, Brüssel
- 31. Sitzung der ISAR**: 15.10.2014 - 17.10.2014, Genf
- Ende der Kommentierungsfrist: Diskussionspapier zum Macro Hedging**: 17.10.2014
- IASB-Sitzung Oktober 2014**: 22.10.2014 - 24.10.2014, London
- Sitzung des IFRS-Beirats**: 13.10.2014 - 14.10.2014, London
- Sitzung von IASB und CMAC**: 16.10.2014, London
- Öffentliche TEG-Telefonkonferenz**: 20.10.2014
- 19. Sitzung des HGB-Fachausschusses des DRSC**: 28.10.2014, Berlin

At the bottom of the page, there is a link for 'Am häufigsten aufgerufene Seiten' (Most frequently visited pages).

Steuerbilanz

I. Gesetzgebung

Bilanzsteuerrechtliche Behandlung der entgeltlichen Übertragung von Verpflichtungen (§ 4f EStG und § 5 Abs. 7 EStG)

Nach der Rechtsprechung des BFH konnte ein Steuerpflichtiger, der (gewisse oder ungewisse) Verbindlichkeiten infolge steuerlicher Passivierungsbegrenzungen nicht oder nicht in voller Höhe ausweisen durfte, die darin ruhenden stillen Lasten sofort steuermindernd realisieren, wenn er die Verpflichtungen entgeltlich auf Dritte übertrug (vgl. BFH-Urteile vom 17. Oktober 2007, I R 61/06, BStBl. II 2008, S. 555 und vom 26. April 2012, IV R 43/09, BFH/NV 2012, S. 1248). Der Erwerber der Verbindlichkeit braucht seinerseits die Passivierungsbegrenzungen nicht zu beachten (vgl. BFH-Urteile vom 16. Dezember 2009, I R 102/08, BStBl. II 2011, S. 566 und vom 14. Dezember 2011, I R 72/10, BFH/NV 2012, S. 635). Damit wäre es möglich gewesen, die steuerlichen Passivierungsbeschränkungen durch entgeltliche Übertragung der Verpflichtung auszuhöhlen.

Mit dem AIFM-Steueranpassungsgesetz (AIFM-StAnpG) vom 18. Dezember 2013 (BGBl. I 2013, S. 4318) hat der Gesetzgeber deshalb die ertragsteuerlichen Folgen der entgeltlichen Übertragung passivierungsbeschränkter Verpflichtungen neu geregelt. Die maßgebenden Bestimmungen sind in § 4f EStG für den Übertragenden und in § 5 Abs. 7 EStG für den Übernehmenden enthalten; sie umfassen neben der Schuldübernahme auch den Schuldbeitritt und die Schuldfreistellung (Erfüllungsübernahme).

Aufseiten des Veräußerers bleibt es nach der Neuregelung bei der steuerlichen Realisierung der stillen Lasten, doch ist der damit verbundene Aufwand im Grundsatz über 15 Jahre zu verteilen. Ausgenommen von der Verteilungsregel sind: (i) kleinere und mittlere Betriebe, (ii) die Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebs oder gesamten Mitunternehmeranteils (wenn nicht in anderer Rechtsform oder durch anderen Rechtsträger fortgesetzt) und (iii) der Arbeitnehmerwechsel unter Mitnahme erworbener Pensionsansprüche einschließlich eines entsprechenden Deckungsvermögens. In den Ausnahmefällen ist der Aufwand bei der Schuldübernahme – nicht jedoch bei Schuldbeitritt und Schuldfreistellung – insgesamt sofort abzugsfähig. Wird lediglich ein Teilbetrieb veräußert oder aufgegeben, ist der Aufwand aus der Verpflichtungsübertragung insoweit sofort abzugsfähig, als sich durch ihn kein Veräußerungs- bzw. Aufgabeverlust ergibt oder erhöht. Auch diese Regelung ist auf den Fall der Schuldübernahme beschränkt. Die unterschiedliche Behandlung von Schuldbeitritt und Schuldbefreiung auf der einen Seite und Schuldübernahme auf der anderen Seite bei den Ausnahmen von der Verteilungsregel soll nach einem Vorschlag des Bundesrats in seiner Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabeordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften durch eine Änderung des § 4f EStG aufgegeben werden (BR-Drucks. 432/14, S. 36).

Auf Erwerberseite sind die Verpflichtungen zu den auf die Übernahme folgenden Abschlussstichtagen so zu bilanzieren, wie sie beim ursprünglich Verpflichteten ohne die Übernahme bilanziert worden wären. Der Erwerber hat somit zwar nicht bei Erwerb, wohl aber zu den Folgestichtagen die Ansatzverbote, -beschränkungen und Bewertungsvorbehalte zu beachten. Eine Abweichung sieht das Gesetz lediglich für Pensionsverpflichtungen aus Arbeitnehmerwechseln vor, die unter Übernahme von Vermögenswerten erworben wurden. Sie sind mit dem Wert dieser Vermögenswerte zuzüglich eines ggf. noch ergebenden Jahreswerts anzusetzen, höchstens jedoch mit dem Barwert der künftigen Pensionsleistungen, ermittelt nach § 6a EStG, und nur, soweit sich kein negativer Jahresbetrag ergibt. Entsteht durch die Anwendung der Regeln beim Erwerber ein Gewinn, so kann er diesen durch Bildung einer gewinnmindernden Rücklage auf das Jahr des Erwerbs und die folgenden 14 Wirtschaftsjahre verteilen. Für vor dem 14. Dezember 2011 vereinbarte Übertragungen lässt das Gesetz eine Verteilung auf das Jahr des Erwerbs und die folgenden 19 Wirtschaftsjahre zu.

Die neuen Vorschriften des § 4f EStG und § 5 Abs. 7 EStG sind erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 28. November 2013 enden (§ 52 Abs. 12c, 14a EStG). § 5 Abs. 7 EStG kann auf Antrag auch für frühere Wirtschaftsjahre angewendet werden.



Sven Fuhrmann

Tel: +49 (0)69 75695 7024

Mobil: +49 (0)151 5800 0746

sfuhrmann@deloitte.de

Ergänzung der Übergangsregelung zur Anpassung der Verlustübernahmeverpflichtung in Gewinnabführungsverträgen (§ 34 Abs. 10b Satz 2 KStG a. F., § 17 Abs. 2 KStG)

Durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20. Februar 2013 (BGBl. I 2013, S. 285) hat der Gesetzgeber im Rahmen der kleinen Organschaftsreform § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a. F. dahingehend geändert, dass die Verlustübernahme bei den dort genannten Kapitalgesellschaften im Gewinnabführungsvertrag durch Verweis auf die Vorschriften des § 302 AktG „in seiner jeweils gültigen Fassung“ vereinbart sein muss (sog. dynamischer Verweis). Die Regelung sollte nur für Gewinnabführungsverträge gelten, die nach dem 26. Februar 2013 abgeschlossen oder geändert werden (Neuverträge). Für Altverträge, die den Anforderungen der Vorgängerregelung des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a.F. nicht entsprachen, sah § 34 Abs. 10b Satz 2 ff. KStG a.F. eine Heilungsmöglichkeit vor. Der Fehler ist danach bei fortbestehendem Vertrag unschädlich, wenn die Verlustübernahme entsprechend § 302 AktG tatsächlich erfolgt ist und eine Verlustübernahmeklausel in Form eines dynamischen Verweises bis zum 31. Dezember 2014 wirksam vereinbart wird. Die Heilung sollte sich auf alle Veranlagungszeiträume erstrecken, die vor dem 31. Dezember 2014 enden. Der Veranlagungszeitraum 2014 wäre damit nach dem Wortlaut nicht miterfasst worden, was insbesondere bei abweichenden Wirtschaftsjahren der Organgesellschaft dazu geführt hätte, dass die Frist bis zum 31. Dezember 2014 nicht hätte ausgeschöpft werden können.

Mit dem AIFM-Steueranpassungsgesetz (AIFM-StAnpG) vom 18. Dezember 2013 (BGBl. I 2013, S. 4318) hat der Gesetzgeber diesen Mangel durch eine Änderung des § 34 Abs. 10b Satz 2 KStG a.F. behoben. Geheilt werden nunmehr alle Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Januar 2015 enden.

Durch das Kroatiengesetz vom 25. Juli 2014 (BGBl. I 2014, S. 1266) ist § 34 Abs. 10b KStG a.F. gestrichen worden. Die Regelung findet über § 17 Abs. 2 KStG n.F. aber weiterhin Anwendung. Unzureichende Verlustübernahmeklauseln können daher bis zum 31. Dezember 2014 bereinigt werden.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Heilungsmöglichkeit nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4, 5 KStG bei Bilanzierungsfehlern – Risiko für Mandanten bei Verzicht auf eine Prüfung nach § 264 Abs. 3 HGB wegen der Einbeziehung in einen IFRS-Konzernabschluss

Für die Anerkennung einer ertragsteuerlichen Organschaft ist erforderlich, dass die Organgesellschaft ihren ganzen Gewinn an den Organträger abführt (§ 14 Abs. 1 Satz 1 KStG). Es darf weder zu viel noch zu wenig abgeführt werden. „Ganzer Gewinn“ ist der nach § 301 AktG zu ermittelnde Höchstbetrag der Gewinnabführung bzw. – im Verlustfall – der nach § 302 AktG zu übernehmende Verlust. Beide Größen bestimmen sich grundsätzlich nach dem zutreffenden, d.h. bei objektiv ordnungsgemäßer Bilanzierung sich ergebenden handelsrechtlichen Jahresergebnis vor Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme; der festgestellte Jahresabschluss ist, auch wenn er wirksam und nicht nichtig ist, nicht maßgebend (vgl. BGH-Urteil vom 14. Februar 2005, II ZR 361/02, DB 2005, S. 937).

Wegen der strengen Anforderungen können fehlerhafte Bilanzansätze dazu führen, dass es zu einem Wegfall der Organschaft kommt. Fehlerhaft ist dabei ein Bilanzansatz, der den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nicht entspricht. Ein fehlerhafter Bilanzansatz kann auch darin liegen, dass die Abführungsverpflichtung infolge eines ver-gessenen Ausgleichs vororganschaftlicher Verluste oder der Nichtbeachtung anderer Abführungssperrern (vgl. § 301 Satz 1 AktG) zu hoch angesetzt wird.

Bislang war umstritten, ob die Organschaft in diesen Fällen geheilt werden kann, indem die fehlerhaften handelsrechtlichen Jahresabschlüsse nachträglich korrigiert werden. Mit dem Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20. Februar 2013 (BGBl. I 2013, S. 285) hat der Gesetzgeber jetzt eine Heilungsmöglichkeit ausdrücklich gesetzlich geregelt (vgl. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4, 5 KStG). Die Heilung setzt danach voraus, dass

- der Jahresabschluss wirksam festgestellt ist,
- die Fehlerhaftigkeit bei Erstellung des Jahresabschlusses unter Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht hätte erkannt werden müssen und

- ein von der Finanzverwaltung beanstandeter Fehler spätestens in dem nächsten nach dem Zeitpunkt der Beanstandung des Fehlers aufzustellenden Jahresabschluss der Organgesellschaft und des Organträgers korrigiert und das Ergebnis entsprechend abgeführt oder ausgeglichen wird, soweit es sich um einen Fehler handelt, der in der Handelsbilanz zu korrigieren ist.

Das Nichterkennenmüssen des Fehlers gilt nach dem Gesetz als gegeben bei Vorliegen

- eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks zu dem Jahresabschluss oder zu einem Konzernabschluss, in den der handelsrechtliche Jahresabschluss einbezogen worden ist, oder
- der Bescheinigung eines Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers über die Erstellung eines Jahresabschlusses mit umfassenden Beurteilungen (vgl. IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen – IDW S 7).

Unklar ist, ob auch ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk zu einem IFRS-Konzernabschluss, in den die Organgesellschaft einbezogen wird, für die Fiktion des Nichterkennenmüssens genügt, da in den IFRS-Konzernabschluss nicht der handelsrechtliche Jahresabschluss, sondern ein IFRS-Abschluss (Reporting Package) einbezogen wird. Die Frage hat insbesondere in den Fällen Relevanz, in denen die Organgesellschaft auf eine Prüfung ihres handelsrechtlichen Jahresabschlusses nach § 264 Abs. 3 HGB verzichten will.

Gerade diese Fälle waren für den Gesetzgeber Anlass, den Konzernabschluss in die gesetzliche Fiktion des Nichterkennenmüssens aufzunehmen. In der Gesetzesbegründung wird allerdings darauf hingewiesen, dass der Bestätigungsvermerk über den Konzernabschluss nur dann ausreicht, wenn sich „die Prüfung auch auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss der Organgesellschaft erstreckt hat“ (BT-Drucks. 17/11217, S. 10).

Die Meinungen im Schrifttum zur Anwendbarkeit der Fiktion des Nichterkennenmüssens bei IFRS-Konzernabschlüssen sind geteilt (vgl. zuletzt Oser, BC 2014, S. 14 m.w.N.). Die Finanzverwaltung hat sich, soweit ersichtlich, noch nicht offiziell geäußert, einzelne ihrer Vertreter sehen die Anwendung jedoch kritisch. Zur Vermeidung steuerlicher Risiken kann es daher in diesen Fällen sinnvoll sein, auf die Inanspruchnahme der Befreiung der Organgesellschaft von der Prüfungspflicht nach § 264 Abs. 3 HGB zu verzichten oder den Jahresabschluss mit umfassenden Beurteilungen von einem Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer erstellen zu lassen.

II. Rechtsprechung

Abzugsverbot für Gewinnminderungen aus Darlehensforderungen

Gewährt eine Körperschaft (z.B. Kapitalgesellschaft) einer anderen Körperschaft ein Darlehen oder Sicherheiten für ein Darlehen, an der sie zu mindestens 25% beteiligt ist oder war, so kann sie Gewinnminderungen im Zusammenhang mit der Darlehensforderung oder aus der Inanspruchnahme der Sicherheiten bei der Ermittlung des Einkommens nicht in Ansatz bringen, es sei denn, sie weist nach, dass auch ein fremder Dritter das Darlehen bei sonst gleichen Umständen gewährt oder noch nicht zurückgefordert hätte, wobei nur die eigenen Sicherungsmittel der Darlehensnehmerin zu berücksichtigen sind (§ 8b Abs. 3 Satz 4, 6 KStG). Der BFH hat dazu mit Urteil vom 12. März 2014 (I R 87/12, BFH/NV 2014, S. 1325) entschieden, dass das Abzugsverbot auch dann eingreift, wenn die Darlehensgeberin bei Ausreichung des Darlehens noch nicht zu mindestens 25% beteiligt war und ihre Beteiligung erst später auf diese Quote aufgestockt hat. Es genüge, dass die Darlehensgeberin zu irgendeinem Zeitpunkt während der Darlehenslaufzeit die Beteiligungsgrenze erreiche oder überschreite. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen das Abzugsverbot bestünden nicht.

Fundstelle: [Deloitte Tax News](#)

Rückstellung für die Verpflichtung zur Anpassung an den Stand der Technik

Mit Urteil vom 17. Oktober 2013 (IV R 7/11, BStBl. II 2014, S. 302) hat der IV. Senat des BFH entschieden, dass für hinreichend konkretisierte öffentlich-rechtliche Verpflichtungen, die an eine Umsetzungsfrist geknüpft sind, Rückstellungen nur zu bilden sind, wenn und soweit die Frist am Bilanzstichtag abgelaufen ist. Läuft die Frist hingegen erst nach dem Bilanzstichtag ab, kommt eine Rückstellung nicht in Betracht. Im Streitfall war ein Flugzeugeigentümer/-

halter aufgrund allgemeiner Anweisungen des Luftfahrtbundesamts bzw. vom Bundesverkehrsministerium bekannt gemachter Bestimmungen der Joint Aviation Authorities verpflichtet, Flugzeuge innerhalb einer Frist an den Stand der Technik anzupassen. Nach Auffassung des IV. Senats entsteht die Anpassungsverpflichtung rechtlich erst mit dem Ablauf der Umsetzungsfrist. Sie ist dann zugleich wirtschaftlich verursacht; eine weitere Prüfung der wirtschaftlichen Verursachung erübrigt sich. Für erst in der Zukunft ablaufende Umsetzungsfristen fehlt es demgegenüber sowohl an der rechtlichen Entstehung als auch an der wirtschaftlichen Verursachung. Ähnlich hatte für die mit einer Umsetzungsfrist versehene Anpassungsverpflichtung nach der TA Luft bereits der I. Senat des BFH im Urteil vom 6. Februar 2013 (I R 8/12, BStBl. II 2013, S. 686) entschieden.

Das Urteil vom 17. Oktober 2013 enthält zusätzlich Hinweise zur Höhe der anzusetzenden Rückstellung. So war umstritten, ob der Rückstellungsbetrag gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c EStG um künftige Einnahmen aus der Vercharterung der Flugzeuge zu mindern sei. Der BFH stellt dazu klar, dass nur solche künftigen Vorteile zu berücksichtigen seien, die mit der zu erfüllenden Verpflichtung in einem sachlichen Zusammenhang stehen. Dieser sei bei Verpflichtungen, die – wie hier – lediglich der allgemeinen Aufrechterhaltung des Betriebs dienen, nicht gegeben.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Keine Rückstellungen für lediglich gesellschaftsvertraglich vorgeschriebene Abschlussprüfung

Zu der umstrittenen Frage, ob für Aufwendungen zur Prüfung des Jahresabschlusses auch dann eine Rückstellung gebildet werden kann, wenn sich die Verpflichtung dazu nicht aus dem Gesetz, sondern allein aus dem Gesellschaftsvertrag ergibt, hat der BFH mit Urteil vom 5. Juni 2014 (IV R 26/11, DStR 2014, S. 1814) Stellung genommen. Der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) vertritt insoweit in IDW RH HFA 1.009 ([Rückstellung für die Kosten einer freiwilligen Jahresabschlussprüfung](#)) die Auffassung, eine Rückstellung sei handelsrechtlich anzusetzen, weil die Gesellschafter im Verhältnis zur Gesellschaft Dritte seien, was u.a. auch aus der Einklagbarkeit der Ansprüche ersichtlich werde. Dem widerspricht der BFH. Nach seiner Ansicht werden durch den Gesellschaftsvertrag lediglich Rechte und Pflichten im Innenverhältnis der Gesellschaft begründet. Die Einklagbarkeit der Verpflichtung mache die freiwillige Selbstverpflichtung nicht zu einer Außenverpflichtung.

Fundstelle: [Deloitte Tax News](#)

Ansammlungsrückstellung bei Verlängerung des Nutzungsverhältnisses

Verpflichtet sich der Pächter eines Grundstücks im Pachtvertrag, die auf dem Grundstück befindlichen Bauten zum Ende des Pachtverhältnisses zu beseitigen, sofern nicht ein nachfolgender Mieter oder Pächter die Baulichkeiten sowie die Beseitigungspflicht übernimmt, so hat er hierfür über den Nutzungszeitraum eine Rückstellung zu bilden (sog. Ansammlungsrückstellung). Steuerlich ist der Rückstellungsbetrag zeitanteilig in gleichen Raten anzusammeln (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 1 EStG). Wird das Nutzungsverhältnis – durch Änderung des bisherigen Vertrags oder Begründung eines neuen Rechtsverhältnisses (Miete, Pacht) – über das zunächst festgelegte Vertragsende hinaus (wirtschaftlich) fortgesetzt, ist der Ansammlung nach dem Urteil des BFH vom 2. Juli 2014 (I R 46/12, DStR 2014, S. 1961) der verlängerte Nutzungszeitraum zugrunde zu legen. Maßgebend für die Höhe der Rückstellung sind die (vertraglichen) Verhältnisse am jeweiligen Abschlussstichtag (Stichtagsprinzip). Die bisher gebildete Rückstellung ist dementsprechend anzupassen und ggf. teilweise aufzulösen. Abweichend davon geht der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) in IDW RS HFA 34 für die Handelsbilanz ([Keine zwingende Rückstellungsauflösung bei Verlängerung des Ansammlungszeitraums](#)) davon aus, dass bei einer Verlängerung des Verteilungszeitraums statt der teilweisen Auflösung der Rückstellung auch eine Verteilung des noch nicht angesammelten Betrags über den verlängerten Zeitraum zulässig ist.

Fundstelle: [Deloitte Tax News](#)

Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen nach § 8 Abs. 2 HOAI a.F. (§ 15 Abs. 2 HOAI n.F.)

Bei Werkverträgen tritt die Gewinnrealisierung grundsätzlich erst mit der Übergabe und der Abnahme des Werks ein. Dies gilt nach dem BFH-Urteil vom 14. Mai 2014 (VIII R 25/11, DStR 2014, S. 2010) indes nicht für Planungsleistungen eines Ingenieurs. Bei diesen genügt es, wenn der Anspruch auf Abschlagszahlung nach § 8 Abs. 2 der Honorar-

ordnung für Architekten und Ingenieure (HOAI) a.F. (§ 15 Abs. 2 HOAI n.F.) entstanden ist. Dafür ist lediglich erforderlich, dass der Ingenieur die (Teil-)Leistung abnahmefähig erbracht und eine nachprüfbarere Rechnung wie bei der Schlussrechnung vorgelegt hat. Mit der auftragsgemäßen Erbringung der Planungsleistung sind die Abschlagszahlungen nach Ansicht des BFH „verdient“, weil sie nicht mehr zurückgefordert werden können, wenn der Auftragnehmer (Ingenieur) durch Überreichung einer prüfbareren Honorarschlussrechnung nachweist, dass der Honoraranspruch in der bereits abgerechneten Höhe entstanden ist. Das rechtfertigt es, die Abschlagszahlung nach § 8 Abs. 2 HOAI a.F. (§ 15 Abs. 2 HOAI n.F.) anders zu behandeln als Abschlagszahlungen auf schwebende Geschäfte.

Fundstelle: [Deloitte Tax News](#)

Passivierung einer Verbindlichkeit, die nur aus einem künftigen Bilanzgewinn zu tilgen ist

In einer Unternehmenskrise erklären verbundene Unternehmen häufig einen Rangrücktritt für Forderungen, die ihnen gegen das in die Krise geratene Unternehmen zustehen. Fraglich ist in diesem Zusammenhang, ob der Schuldner die von dem Rangrücktritt erfassten Verbindlichkeiten weiterhin zu passivieren hat. Steuerlich ist hier insbesondere die Vorschrift des § 5 Abs. 2a EStG zu beachten, wonach für Verpflichtungen, die nur aus künftigen Gewinnen oder Einnahmen zu erfüllen sind, Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst angesetzt werden dürfen, wenn die Gewinne oder Einnahmen angefallen sind.

In Übereinstimmung mit einer älteren Rechtsprechung des BFH nimmt die Finanzverwaltung an, dass die Beschränkung des § 5 Abs. 2a EStG nicht einschlägig ist, wenn in einem Rangrücktritt vereinbart ist, dass der Schuldner die Verbindlichkeit aus zukünftigen Gewinnen, aus einem Liquidationsüberschuss oder aus anderem – freien – Vermögen zurückzahlen hat (BMF-Schreiben vom 8. September 2006 (BMF IV B 2 – S 2133 – 10/06, BStBl. I 2006, S. 497). Sieht der Rangrücktritt hingegen vor, dass die Verbindlichkeit nur aus künftigen Jahresüberschüssen, soweit sie bestehende Verlustvorträge übersteigen, oder aus einem Liquidationsüberschuss zu tilgen ist, so darf sie nach einem neueren Urteil des BFH (Urteil vom 30. November 2011, I R 100/10, BStBl. II 2012, S. 332) nicht mehr passiviert werden.

In dem Urteil des Niedersächsischen FG vom 12. Juni 2014 (6 K 324/12, EFG 2014, S. 1601) nun hatte der Rangrücktritt die Tilgung und Verzinsung des Darlehens von einem künftigen Bilanzgewinn oder einem etwaigen Liquidationsüberschuss abhängig gemacht. Das FG entschied, dass die Verbindlichkeit in diesem Falle weiterhin zu bilanzieren sei. Der handelsrechtliche Begriff des Bilanzgewinns sei weiter als derjenige des Jahresüberschusses und auch weiter als der steuerliche Begriff des Gewinns. Er umfasse auch Vorträge aus dem Vorjahr sowie Entnahmen aus der Kapitalrücklage und der Gewinnrücklage. Damit bestehe eine Verpflichtung zur Tilgung auch bei sonstigem freien Vermögen. Dass die Schuldnerin am Bilanzstichtag über ein solches nicht verfügt habe, sei unschädlich. Gegen das Urteil ist Revision zum BFH eingelegt worden (Az. I R 44/14).

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

III. Finanzverwaltung

Teilwertabschreibung, dauernde Wertminderung und Wertaufholungsgebot

Das BMF hat mit Schreiben vom 16. Juli 2014 (IV C 6 – S 2171 – b/09/10002, BStBl. I 2014, S. 1162) sein früheres Schreiben vom 25. Februar 2000 (IV C 2 – S 2171b – 14/00, BStBl. I 2000, S. 372) zu Teilwertabschreibung, voraussichtlich dauernder Wertminderung und Wertaufholungsgebot neu gefasst. Die neuere BFH-Rechtsprechung und die dazu ergangenen Verwaltungsanweisungen sind darin eingearbeitet. Wesentliche Neuerungen gegenüber dem früheren BMF-Schreiben sind:

- Festverzinsliche Wertpapiere des Anlagevermögens oder Umlaufvermögens: Bei einer nachhaltigen Änderung des Zinsniveaus ist nur eine Teilwertabschreibung auf den Nennwert des Papiers zulässig.
- Forderungen des Anlagevermögens: Die Unverzinslichkeit der Forderung rechtfertigt keine Teilwertabschreibung.
- Börsennotierte Aktien des Anlage- oder Umlaufvermögens: Von einer voraussichtlich dauerhaften Wertminderung ist auszugehen, wenn der Börsenkurs am Bilanzstichtag unter denjenigen bei Aktienwerb bzw. bei vorangehender Teilwertabschreibung unter den am letzten Bilanzstichtag sinkt und der Kursverlust mehr als 5% beträgt.

- Investmentanteile: Die zu börsennotierten Aktien maßgebenden Grundsätze gelten entsprechend, sofern das Investmentvermögen überwiegend in börsennotierte Aktien investiert.
- Langfristige Fremdwährungsverbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von jedenfalls zehn Jahren: Ein Kursanstieg der Fremdwährung begründet grundsätzlich keine voraussichtlich dauernde Teilwerterhöhung; die Währungsschwankungen werden in der Regel ausgeglichen.
- Fremdwährungsverbindlichkeiten des laufenden Geschäftsverkehrs: Bei einer Wechselkurserhöhung, die bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz oder dem vorangegangenen Tilgungs- oder Entnahmezeitpunkt anhält, ist anzunehmen, dass sie voraussichtlich von Dauer ist.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

BMF-Entwurf: Anwendung der Lifo-Methode bei der Bewertung des Vorratsvermögens

Die nach § 256 HGB für die Bewertung gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens zugelassene Lifo-Methode („last in – first out“) darf nach § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG auch steuerlich angewandt werden, soweit dies den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht. Einzelne Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Wahlrechts werden in R 6.9 der Einkommensteuer-Richtlinien näher erläutert. Ergänzende Ausführungen enthält der am 22. Oktober 2014 veröffentlichte Entwurf eines BMF-Schreibens. Nach diesem soll die Lifo-Methode generell unzulässig sein

- bei zum Verkauf und nicht zur weiteren Ver- oder Bearbeitung bestimmten Vorräten (Handelswaren), wenn es z.B. durch im Betrieb eingesetzte moderne EDV-Systeme technisch möglich ist, die individuellen Anschaffungskosten der einzelnen Wirtschaftsgüter ohne Weiteres, d.h. ohne weiteren Aufwand oder weitere Rechen- oder Ermittlungsschritte, etwa durch Codierung, zu ermitteln;
- bei Vorräten, die eine geringere Haltbarkeit als zwölf Monate haben, weil die unterstellte Verbrauchs- oder Veräußerungsfolge in diesem Falle dem betrieblichen Geschehensablauf völlig widerspreche.

Die Grundsätze sollen nach dem Entwurf auf alle noch offenen Fälle angewandt werden.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Steuerrechtliche Behandlung des Erwerbs eigener Anteile

Die handelsbilanziellen Folgen des Erwerbs und der Veräußerung eigener Anteile sind durch das BilMoG neu geregelt worden. Der Erwerb und die Veräußerung eigener Anteile werden danach wirtschaftlich wie eine Kapitalherabsetzung bzw. Kapitalerhöhung behandelt (vgl. § 272 Abs. 1a, 1b HGB).

Nachdem das BMF bereits mit Schreiben vom 10. August 2010 (IV C 2 – S 2742/07/10009, BStBl. I 2010, S. 659) das frühere noch unter der alten Fassung des HGB ergangene Schreiben zur steuerlichen Behandlung des Erwerbs eigener Anteile vom 2. Dezember 1998 (IV C 6-S 2741 – 12/98, BStBl. I 1998, S. 1509) aufgehoben hatte, hat es nunmehr mit Schreiben vom 27. November 2013 (IV C 2 – S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, S. 1615) im Hinblick auf die neue Rechtslage zu dem damit verbundenen Fragenkreis Stellung genommen. Es folgt dabei auf Ebene der Gesellschaft der handelsbilanziellen Sichtweise:

	HGB	Steuerrecht
Erwerb der Anteile	<ul style="list-style-type: none"> • Nennbetrag (oder rechnerischer Wert) der eigenen Anteile in Vorpalte offen von gezeichnetem Kapital abzusetzen • Verrechnung überschüssiger Anschaffungskosten mit den frei verfügbaren Rücklagen • Anschaffungsnebenkosten sind Aufwand des Geschäftsjahrs 	<ul style="list-style-type: none"> • Minderung des Nennkapitals in Höhe des Nennbetrags (Zubuchung ins Einlagekonto und sofortige Verwendung des Einlagekontos) • Behandlung überschüssiger Anschaffungskosten wie eine Ausschüttung (allerdings ohne Kapitalertragsteuer, sofern Kaufpreis nicht überhöht) • Anschaffungsnebenkosten sind Betriebsausgaben
Veräußerung der Anteile	<ul style="list-style-type: none"> • Von gezeichnetem Kapital abgesetzter Betrag entfällt • Einstellung des übersteigenden Veräußerungserlöses bis zur Höhe des mit frei verfügbaren Rücklagen verrechneten Betrags in die jeweilige Rücklage, des übrigen Betrags in die Kapitalrücklage gem. § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB • Veräußerungsnebenkosten sind Aufwand des Geschäftsjahrs 	<ul style="list-style-type: none"> • Erhöhung des Nennkapitals in Höhe des Nennbetrags • Übersteigender Veräußerungserlös ist Einlage (Zugang zum Einlagekonto) • Veräußerungsnebenkosten sind Betriebsausgaben

Die Einziehung der eigenen Anteile hat auf Ebene der Gesellschaft keine steuerlichen Auswirkungen.

Für den Gesellschafter bleibt es bei der bisherigen Behandlung. Der Erwerb der eigenen Anteile durch die Gesellschaft stellt danach für ihn ein Veräußerungsgeschäft und der Verkauf der eigenen Anteile durch die Gesellschaft einen Anschaffungsvorgang dar.

Das BMF-Schreiben ist auf alle offenen Fälle anzuwenden, soweit Geschäftsjahre betroffen sind, für die die Neuregelung des § 272 Abs. 1a, 1b HGB i.d.F. des BilMoG gilt.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Steuerliche Anerkennung inkongruenter Gewinnausschüttungen

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind von den Beteiligungsverhältnissen abweichende inkongruente Gewinnausschüttungen und inkongruente Wiedereinlagen steuerrechtlich grundsätzlich auch dann anzuerkennen, wenn andere als steuerliche Gründe für solche Maßnahmen nicht erkennbar sind (BFH-Urteile vom 19. August 1999, I R 77/96, BStBl. II 2001, S. 43 und vom 28. Juni 2006, I R 97/05, BFH/NV 2006, S. 2207; BFH-Beschlüsse vom 27. Mai 2010, VIII B 146/08, BFH/NV 2010, S. 1865 und vom 4. Mai 2012, VIII B 174/11, BFH/NV 2012, S. 1330). In seinem Schreiben vom 17. Dezember 2013 (IV C 2 – S 2750 – a/11/10001, BStBl. I 2014, S. 63) vertritt das BMF demgegenüber weiterhin die Meinung, dass für die vom gesetzlichen Verteilungsschlüssel abweichende Gewinnverteilung beachtliche wirtschaftlich vernünftige außersteuerliche Gründe nachgewiesen werden müssen. Ein Indiz für eine unangemessene Gestaltung könne sein, wenn die Gewinnverteilungsabrede nur kurzzeitig gelte oder wiederholt geändert werde. Um steuerlich anerkannt zu werden, muss die inkongruente Gewinnausschüttung in jedem Falle zivilrechtlich wirksam sein.

Das BMF-Schreiben ersetzt das BMF-Schreiben vom 7. Dezember 2000 (IV A 2 – S 2810 – 4/00, BStBl. I 2001, S. 47) und ist in allen noch offenen Fällen anzuwenden.

Berücksichtigung von gewinnabhängigen Pensionsleistungen bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG

Nach § 6a Abs. 1 Nr. 2 Halbsatz 1 EStG darf eine Pensionsrückstellung nur gebildet werden, wenn und soweit die Pensionszusage keine Leistungen in Abhängigkeit von künftigen gewinnabhängigen Bezügen vorsieht. Mit Beschluss vom 3. März 2010 (I R 31/09, BStBl. II 2013, S. 781) hatte der BFH die Gesetzesvorschrift so ausgelegt, dass eine Passivierung von Pensionsverpflichtungen aus gewinnabhängigen Vergütungen – im Streitfall Gewinnbeteiligungen – auch dann nicht in Betracht kommt, wenn diese zwar am Bilanzstichtag dem Grunde und der Höhe nach unwiderruflich feststehen, im Zeitpunkt der Versorgungszusage aber noch ungewiss waren.

Das BMF weist in seinem Schreiben vom 18. Oktober 2013 (IV C 6 – S 2176/12/10001, BStBl. I 2013, S. 1268) darauf hin, dass für eine Berücksichtigung (zusätzlicher) gewinnabhängiger Pensionsleistungen zwei Voraussetzungen erfüllt sein müssen:

- Die Pensionsleistungen sind dem Grunde und der Höhe nach eindeutig bestimmt und
- die Erhöhung der Versorgungsleistungen ist schriftlich durch eine Ergänzung der Pensionszusage gem. § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG festgeschrieben worden.

Aus Vertrauensschutzgründen lässt es das BMF zu, dass die Schriftform für in der Vergangenheit entstandene gewinnabhängige Pensionsleistungen noch bis zum 31. Dezember 2014 nachgeholt wird.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Berechnung der Rückstellung für Aufbewahrungskosten bei Poolfinanzierung

Mit Urteil vom 11. Oktober 2012 (I R 66/11, BStBl. II 2013, S. 676) hatte der BFH entschieden, dass eine Rückstellung für die Verpflichtung zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen Finanzierungskosten (Zinsen) für die zur Aufbewahrung genutzten Räume auch dann enthalten kann, wenn die Anschaffung oder Herstellung der Räume nicht unmittelbar (einzel-)finanziert worden ist, sondern der Aufbewahrungspflichtige seine gesamten liquiden Eigen- und Fremdmittel in einen „Pool“ gegeben und hieraus sämtliche Aufwendungen seines Geschäftsbetriebs finanziert hat (sog. Poolfinanzierung).

Das Bayerische Landesamt für Steuern führt dazu in seinem Schreiben vom 31. Januar 2014 (S 2175.2.120/4 St32) ergänzend aus, dass die Grundsätze des Urteils über den entschiedenen Fall (Kreditinstitut) hinaus auf alle Steuerpflichtigen anwendbar seien. Einzelheiten der Rückstellungsberechnung werden näher erläutert. Darüber hinaus betont das Schreiben, dass die Höhe der Rückstellung in der Steuerbilanz den handelsrechtlich zulässigen Wert nicht überschreiten darf. Dies hatte der BFH bereits in seinem Urteil festgestellt.

Wegen der Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs bei bilanziellen Rechtsfragen durch den BFH können die Finanzierungskosten aus der Poolfinanzierung grundsätzlich rückwirkend im ersten noch nicht bestandskräftigen Veranlagungszeitraum berücksichtigt werden. Die folgenden Veranlagungszeiträume sind wegen des formellen Bilanzzusammenhanges gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO (rückwirkendes Ereignis) entsprechend zu ändern.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)

Das BMF hat mit Datum vom 14. November 2014 das lange erwartete [finale Schreiben zu den GoBD](#) veröffentlicht (IV A 4 – S 0316/13/10003). Darin werden die Anforderungen der Finanzverwaltung an die ordnungsgemäße Erfüllung der steuerlichen und außersteuerlichen Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten insbesondere bei Einsatz elektronischer Datenverarbeitungssysteme sowie die Erfordernisse für den in § 147 Abs. 6 AO vorgesehenen Datenzugriff zusammengefasst. Das Schreiben ersetzt die bisherigen „Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)“ (BMF-Schreiben vom 7. November 1995, IV A 8-S 0316-52/95, BStBl. I 1995, S. 738) und die „Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU)“ (BMF-Schreiben vom 16. Juli 2001, IV D 2 – S 0316 – 136/01, BStBl. I. 2001, S. 415, geändert durch BMF-Schreiben vom 14. September 2012, IV A 4 – S 0316/12/10001, BStBl. I 2012, S. 930). Es gilt für Veranlagungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2014 beginnen. Das BMF beabsichtigt, das Schreiben regelmäßig an den technischen Fortschritt, die Rechtsprechung und auftretende Praxisprobleme anzupassen.

Über Entwicklungen nach Redaktionsschluss und zu weiteren Hintergründen informieren wir Sie auf unserer [Homepage Deloitte-Tax-News](#).

The screenshot shows the Deloitte Tax-News website homepage. The browser address bar displays <http://www.deloitte-tax-news.de/home/index.html>. The page has a blue header with the Deloitte logo and 'Tax-News'. Below the header is a search bar with the text 'Suche' and a link to 'Infos zur Suche / Search Info'. The main content area is divided into three columns. The left column contains a navigation menu with links to 'Home', 'Highlights', 'Rechnungslegung', 'Steuern', 'Arbeitnehmerentsendung und Personal', 'Transfer Pricing', 'Unternehmensrecht', and 'German Tax and Legal News'. The middle column features three articles under the heading 'Aktuelle Beiträge aus allen Rubriken'. The first article, dated 27.10.2014, is titled 'BZSt: Verlängerung der Regelabfrage 2014 bis Ende November' and discusses the church tax (Kirchensteuer) and its assessment. The second article, dated 22.10.2014, is titled 'BFH: BVerfG-Vorlage zur Verfassungsmäßigkeit eines Treaty Overrides' and discusses a constitutional challenge to a treaty override. The third article, dated 22.10.2014, is titled 'EU Kommission: Erneutes Beihilfe-Verfahren gegen Luxemburg eingeleitet' and discusses a new aid procedure against Luxembourg. The right column contains information about a roadshow on tax law, a newsletter registration form, and RSS feeds.

Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung und Corporate Governance

I. Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung

Tätigkeitsbericht 2013

Die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) veröffentlicht jährlich einen **Tätigkeitsbericht**, in welchem sie die Ergebnisse ihrer Prüfungen darstellt. Geprüft werden die Konzern- und Jahresabschlüsse inkl. der Konzern- und Lageberichte von Unternehmen, deren Wertpapiere im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 des Wertpapierhandelsgesetzes an einer inländischen Börse zum Handel im amtlichen oder geregelten Markt zugelassen sind.

Im Jahr 2013 hat die DPR 110 Prüfungen (Vorjahr: 113) abgeschlossen, davon 98 Stichprobenprüfungen und zwölf Prüfungen, die anlassbezogen oder auf Verlangen der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) waren. Die Quote der Fälle mit fehlerhafter Rechnungslegung lag mit 14% unter dem Vorjahreswert von 16%. Für den Rückgang der Fehlerquote in den vergangenen Jahren sieht die DPR wie im Jahr 2012 verschiedene Gründe:

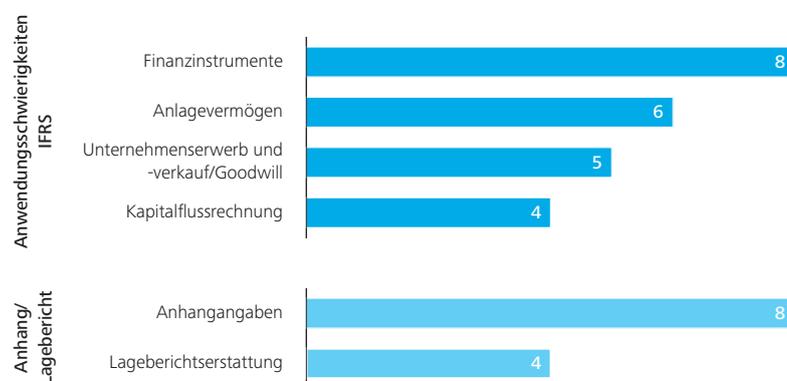
- Prüfung zahlreicher Unternehmen zum zweiten Mal
- Größere Aufmerksamkeit beim Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss
- Verbesserung der wirtschaftlichen Lage der Unternehmen
- Rückgang des Anteils kleinerer Unternehmen in der Enforcement-Grundgesamtheit
- Verlassen des Regulierten Marktes durch einige Unternehmen
- Gespräche mit Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

Bei den 15 Fällen mit fehlerhafter Rechnungslegung liegen pro Unternehmen im Durchschnitt zwei bis drei Einzelfehler vor. Dabei ist darauf hinzuweisen, dass die DPR aufgrund eines Beschlusses des OLG Frankfurt am Main gehalten ist, bei Prüfverfahren, die mit Feststellung einer fehlerhaften Rechnungslegung enden, im Hinblick auf den geprüften Abschluss für sich genommen unwesentliche Verstöße ebenfalls als Fehlerfeststellung in das Prüfungsergebnis aufzunehmen.

Wie bereits in den Vorjahren waren auch im Jahr 2013 die festgestellten Fehler im Wesentlichen auf folgende Ursachen zurückzuführen:

- Umfang und Anwendungsschwierigkeiten bei einzelnen International Financial Reporting Standards (IFRS)
- Unzureichende Berichterstattung im Anhang und Lagebericht

Die häufigsten Fehler stellen sich wie folgt dar:



Dr. Claus Buhleier

Tel: +49 (0)69 75695 6523

Mobil: +49 (0)172 610 7068

cbuhleier@deloitte.de

Eine Nachschau für 2012 zeigt ein positives Ergebnis: Einerseits wurden aufgedeckte Fehler im nachfolgenden Abschluss korrigiert, andererseits wurden DPR-Hinweise von den Unternehmen umgesetzt.

Fundstelle: [Pressemitteilung DPR](#)

Prüfungsschwerpunkte der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung für 2015

Am 28. Oktober 2014 hat die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) ihre Prüfungsschwerpunkte für 2015 bekannt gegeben. Dabei übernimmt die DPR die von der European Securities and Markets Authority (ESMA) festgelegten Schwerpunkte, ergänzt diese jedoch um die Themen „Rechtsstreitigkeiten/Prozessrisiken“ sowie „Berichterstattung über die Leistungsindikatoren im Konzernlagebericht“.

Diese für alle börsennotierten Unternehmen für die Abschlussaison 2014 zu beachtenden DPR-Prüfungsschwerpunkte in Kombination mit den ESMA-Fokusthemen lauten zusammengefasst wie folgt:

1. Aufstellung und Darstellung von Konzernabschlüssen und dazugehörige Anhangangaben (IFRS 10, IFRS 12)
 - Anwendung des Beherrschungskonzepts nach IFRS 10
 - Offenlegung zu Minderheitsanteilen (NCI)
 - Angaben zu Risiken aus Beteiligungen eines Unternehmens an strukturierten Einheiten
2. Rechnungslegung von Unternehmen mit „joint arrangements“ (gemeinsame Vereinbarungen) und dazugehörige Anhangangaben (IFRS 11, IFRS 12)
 - Einstufung von gemeinsamen Vereinbarungen
 - Offenlegung in Bezug auf gemeinsame Vereinbarungen
 - Signifikante Änderungen bei der erstmaligen Anwendung von IFRS 10 und IFRS 11 (hier also nicht nur für gemeinsame Vereinbarungen gültig)
 - Verdichtung der Angaben und Relevanz (für den gesamten Anwendungsbereich von IFRS 12 anzuwenden)
3. Ansatz und Bewertung von latenten Steueransprüchen (IAS 12)
 - Ansatz und Werthaltigkeit von aktiven latenten Steuern auf Verlustvorträge einschließlich angemessener Offenlegung der Annahmen bei Aktivierung
 - Bilanzierung von unsicheren Steuerpositionen (siehe IFRIC-Diskussion aus September 2014)
4. Abbildung von Rechtsstreitigkeiten und damit verbundenen Prozessrisiken (IAS 37, DRS 20)
 - Ansatz und Bewertung von Rückstellungen für Prozessrisiken (IAS 37)
 - Nachweis über die nur in Ausnahmefällen fehlende Möglichkeit einer verlässlichen Schätzung von Rückstellungen für Rechtsstreitigkeiten gemäß IAS 37.26, insbesondere über mehrere Perioden oder über eine Mehrzahl von Rechtsstreitigkeiten hinweg
 - Klare Trennung der Angaben zu den Rückstellungen für Prozessrisiken gemäß IAS 37.85 von den Angaben zu den Eventualverbindlichkeiten für Rechtsstreitigkeiten gemäß IAS 37.86 im Konzernanhang
 - Nachweis über die nur in Ausnahmefällen bestehende Möglichkeit zum Verzicht auf die Berichterstattung über einen Rechtsstreit und Beachtung der Mindestangaben gemäß IAS 37.92
 - Angabe der für das Verständnis des Abschlusses relevanten Bilanzierungsmethoden gemäß IAS 1.117, z.B. für Ansatz und Bewertung von Rückstellungen für wesentliche anhängige Sammelklagen
 - Transparente und verständliche Berichterstattung über Prozessrisiken im Konzernlagebericht gemäß § 315 Abs. 1 Satz 5 HGB, DRS 20.116 ff. sowie ggf. DRS 20.A1.19 ff. bzw. DRS 20.A2.17 ff.
5. Konsistente und transparente Berichterstattung über die bedeutsamsten finanziellen und nicht-finanziellen Leistungsindikatoren im Konzernlagebericht (§ 315 HGB, DRS 20, DRS 17)
 - Darstellung der Berechnung von unternehmensindividuellen Leistungsindikatoren und – soweit sinnvoll möglich – Überleitung zu den im IFRS-Konzernabschluss veröffentlichten Zahlen (DRS 20.K45, DRS 20.104)
 - Darstellung wesentlicher Veränderungen der Leistungsindikatoren gegenüber dem Vorjahres-Istwert (DRS 20.113) sowie gegenüber der Vorjahresprognose (DRS 20.57) im Rahmen der Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage des Konzerns (§ 315 Abs. 1 Sätze 1 bis 4 HGB)
 - Darstellung der erwarteten Veränderung der prognostizierten Leistungsindikatoren gegenüber dem Istwert des Berichtsjahres (DRS 20.126, DRS 20.128) sowie Angabe der zugrunde liegenden wesentlichen Annahmen (DRS 20.120) im Prognosebericht (§ 315 Abs. 1 Satz 5 HGB)

- Darstellung der für das Vergütungssystem des Vorstands relevanten Leistungsindikatoren (§ 315 Abs. 2 Nr. 4 HGB, DRS 17.78 ff.)

Neben diesen Schwerpunkten weist die ESMA auf zwei Themenbereiche hin, die zwar keine expliziten Prüfungsschwerpunkte darstellen, jedoch bei der Aufstellung der Abschlüsse 2014 Berücksichtigung finden sollten:

1. Erwägungen für den Bankensektor
 - Offenlegung wesentlicher Auswirkungen aus dem Asset Quality Review (insbesondere Schätzungsänderungen, Fehlerkorrekturen sowie die Steuerung von Risiken aus Finanzinstrumenten)
 - Offenlegung der notwendigen Änderungen im aufsichtsrechtlichen Kapital
 - Erneuter Hinweis hinsichtlich der Verbesserung der Offenlegung in Bezug auf die Fair-Value-Ermittlung, Liquidität, Refinanzierungsrisiken und der Kreditrisikosteuerung (hier v.a. wertberichtigte und „gestundete“ (forborne) Kredite, die Kreditqualität sowie die Rechnungslegungsgrundsätze für die Risikovorsorge)
 - Transparenz hinsichtlich der Ermessensentscheidungen bei (künftig) aus aufsichtsrechtlicher Motivation emittierten regulatorischen Instrumenten im Rahmen der Einstufung als Eigen- oder Fremdkapital sowie beim Ausweis von Coupon-Zahlungen als Zinsaufwand (Gewinnentstehung) oder Dividenden (Gewinnverwendung)
2. Offenlegung im IFRS-Abschluss
 - Vermeidung von Informationsüberflutung (z.B. durch Allgemeinplätze (boilerplate disclosures))
 - Verbesserung der Qualität der Angaben, v.a. bei neuen Standards mit umfangreichen Offenlegungsvorschriften (z.B. IFRS 12)
 - Abwägung von Detailinformationen vs. Aggregation

Weitere Einzelheiten zu den einzelnen Prüfungsschwerpunkten können der Homepage der DPR bzw. der Homepage der Europäischen Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde ESMA entnommen werden.

Fundstelle: [Pressemeldung der DPR](#) sowie [Pressemeldung der ESMA](#)

II. Corporate Governance

Änderungen des Deutschen Corporate Governance Kodex 2014 – Kodex-Mustertabellen zur Vorstandsvergütung präzisiert

Veröffentlicht wurde am 30. September 2014 im Bundesanzeiger die von der Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex beschlossenen Präzisierungen der Erläuterungen der Mustertabellen für die Vorstandsvergütung, die sich in der Anlage zum Kodex befinden. Die an wenigen Stellen ergänzten Erklärungen dienen der Klarstellung, welche Angaben zur Vergütung in den Tabellen empfohlen werden, wie diese zu verstehen sind und dargestellt sein sollen.

Mit den präzisierten Erläuterungen wird u.a. klargestellt, wo und wie Deferrals, also Anteile einjähriger variabler Vergütung, die aufzuschieben sind und die nicht unmittelbar ausbezahlt werden, in den Mustertabellen abgebildet werden sollen. Zudem wird der Ausweiszeitpunkt der zugeflossenen einjährigen und mehrjährigen variablen Vergütung vereinheitlicht. Leistungen Dritter, die bereits in Ziffer 4.2.3 DCGK aufgegriffen wurden, sollen explizit genannt werden, sofern sie mit der Vorstandstätigkeit zusammenhängen. Schließlich wurde in der Fußnote zur Mustertabelle 1 der Zusatz „(rev. 2011)“ bzw. „R“ bei IAS 19 gestrichen, um die Mustertabellen bei einer weiteren Revision des Standards sprachlich nicht anpassen zu müssen.

Die Präzisierungen sind auf der Homepage der [Kodex-Kommission](#) verfügbar.

Fundstelle: [Pressemeldung der Kodex-Kommission](#)

EU-Reform der Abschlussprüfung in Kraft getreten

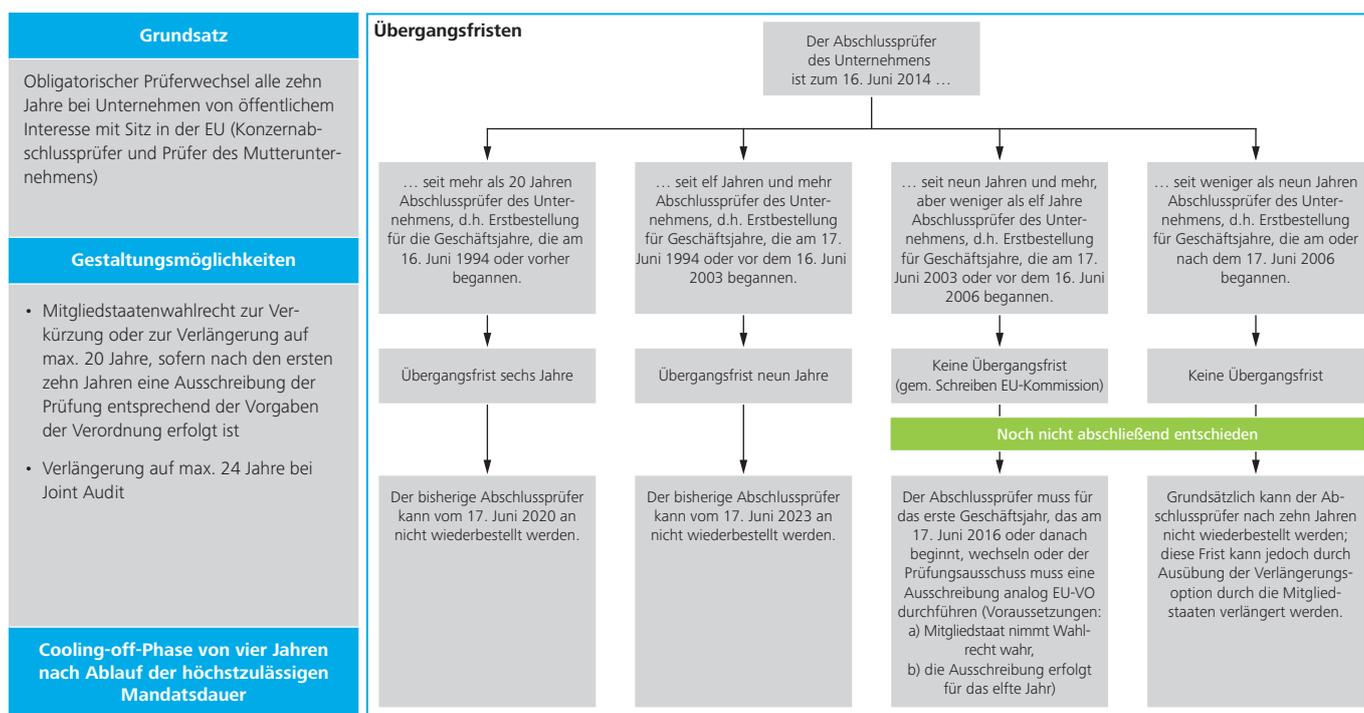
Am 16. Juni 2014 trat nach dreieinhalbjährigen Konsultationen das Regelwerk zur Reform der Abschlussprüfung in der EU in Kraft. Das beschlossene Regelwerk, bestehend aus einer Richtlinie zur Änderung der Abschlussprüferrichtlinie aus 2006 und einer Verordnung zur Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, lässt den Mitgliedstaaten in vielen Bereichen erhebliche Wahlrechte. Dies beginnt bereits mit der Abgrenzung des Anwendungsbereichs für die einzelnen Neuregelungen, dem die – vom nationalen Gesetzgeber zu konkretisierende – Abgrenzung zwischen Unternehmen von öffentlichem Interesse zugrunde liegt. Neben den kapitalmarktorientierten Unternehmen werden künftig zumindest auch die nicht kapitalmarktorientierten Banken und Versicherungen als Unternehmen von öffentlichem Interesse gelten. Vom deutschen Gesetzgeber bleibt zu regeln, ob Genossenschaften und Sparkassen von den Regelungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse ausgenommen und inwieweit zusätzliche Unternehmen aufgrund ihrer Tätigkeit, ihrer Größe oder der Zahl ihrer Mitarbeiter dem Kreis der Unternehmen von öffentlichem Interesse hinzugefügt werden. Im Mittelpunkt der Neuregelungen stehen die vieldiskutierte Einführung einer verpflichtenden externen Rotation des Abschlussprüfers und die Begrenzung der durch den Abschlussprüfer erbringbaren Nichtprüfungsleistungen. Bei der praktischen Umsetzung beider Maßnahmen wird der Prüfungsausschuss bzw. der Aufsichtsrat maßgeblich in die Pflicht genommen, dessen Zusammensetzung, Aufgaben und Information ebenfalls von den Neuregelungen erfasst werden.

Externe Prüferrotation

Künftig müssen Unternehmen von öffentlichem Interesse ihren Abschlussprüfer grundsätzlich alle zehn Jahre wechseln. Konkret betrifft dies den Konzernabschlussprüfer und die Prüfer der Einzelabschlüsse der Konzernunternehmen, die abhängig von der Regelung im jeweiligen EU-Sitzland dort als Unternehmen von öffentlichem Interesse gelten. Die Höchstlaufzeit eines Prüfungsmandats kann durch die Ausübung entsprechender Mitgliedstaatenwahlrechte verkürzt oder auf maximal 20 bzw. 24 Jahre verlängert werden. Für die Verlängerung der Laufzeit auf 20 Jahre ist eine Ausschreibung des Mandats, für eine Verlängerung auf 24 Jahre die Bestellung mehrerer Prüfer (z.B. im Rahmen eines Joint Audit) nach Ablauf der ersten zehn Jahre erforderlich. Nach Ablauf der maximal zulässigen Mandatsdauer unterliegt die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft einschl. ihres gesamten Netzwerks innerhalb der Europäischen Union einer Cooling-off-Periode von vier Jahren.

Die Übergangsregelungen zur externen Prüferrotation richten sich nach der Länge des Zeitraums, in dem der Abschlussprüfer am 17. Juni 2014, dem Tag des Inkrafttretens der neu erlassenen Verordnung, bei demselben Unternehmen als Abschlussprüfer tätig war.

Die Rotationspflicht in Abhängigkeit von der bisherigen Mandatsdauer des Abschlussprüfers stellt sich grafisch wie folgt dar:



Der rechte Ast des Entscheidungsbaums veranschaulicht den Umstand, dass noch nicht eindeutig geklärt ist, wie die Übergangsfrist auf die Unternehmen anzuwenden ist, die zwischenzeitlich den Abschlussprüfer gewechselt haben.

Einer aktuellen Studie von Köhler/Herbers zufolge ist davon auszugehen, dass in Deutschland allein rund 60% der Unternehmen aus DAX, MDAX und TecDAX bis spätestens 2024 ihren Abschlussprüfer wechseln müssen.¹

Der Prüfungsausschuss ist künftig verpflichtet, den Ausschreibungsprozess für die Abschlussprüfung nachvollziehbar nach bestimmten Kriterien durchzuführen und dem Aufsichtsrat in einem begründeten Ergebnis zwei Prüfer bzw. Prüfungsgesellschaften vorzuschlagen, wobei einer der beiden Vorschläge zu priorisieren ist. Der Aufsichtsrat legt diese Vorschläge einschließlich der vorgetragenen Begründungen für die Auswahl und Priorisierung der Hauptversammlung zur Abstimmung vor.

Nichtprüfungsleistungen und Abschlussprüfung

Zur Begrenzung der Nichtprüfungsleistungen, die durch den Abschlussprüfer erbracht werden dürfen, sehen die Neuregelungen – wiederum ausschließlich bei Unternehmen von öffentlichem Interesse – vor:

- Einführung einer Verbotsliste für Leistungen, die generell nicht durch den Abschlussprüfer erbracht werden dürfen. Einige Leistungen aus den Bereichen Steuerberatung und Bewertung sind in gewissen Grenzen zulässig, sofern der betreffende Mitgliedstaat das diesbezügliche Wahlrecht nutzt; die Verbotsliste kann aber andererseits auch durch die Mitgliedstaaten erweitert werden.

¹ Vgl. Köhler/Herbers (2014): Praktische Implikationen der aktuellen EU-Vorschläge zur Einführung einer externen Pflichtrotation – Analyse der Struktur der Mandatsdauer im DAX, MDAX und TecDAX, in: WPg 4/2014, S. 183–188.

- Kappung des Honorarvolumens, das der Abschlussprüfer mit der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen erzielen darf, auf maximal 70% des Durchschnitts der Prüfungshonorare, die in den letzten drei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren für die (Konzern-)Abschlussprüfung(en) des geprüften Unternehmens und der mit ihm verbundenen Unternehmen gezahlt wurden.
- Zustimmungsvorbehalt des Prüfungsausschusses in Bezug auf sämtliche Nichtprüfungsleistungen.

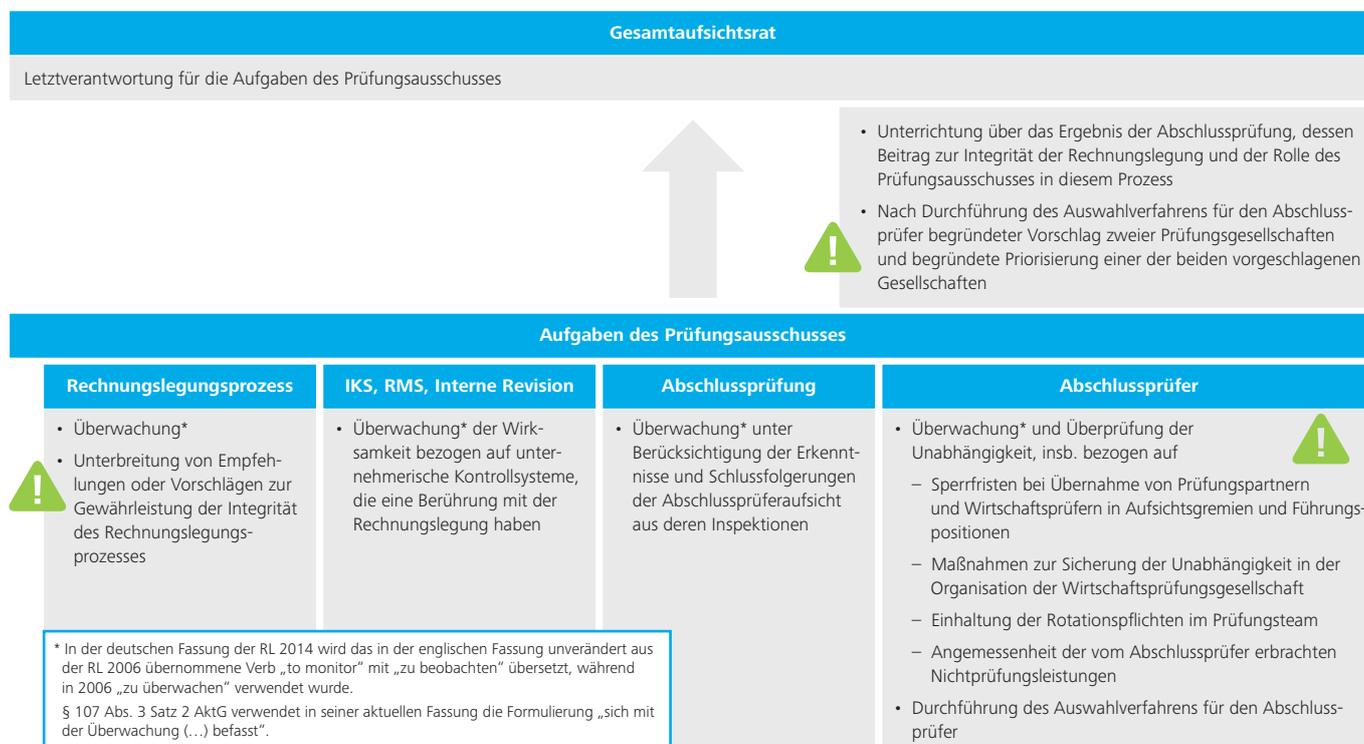
Die Überwachung der Einhaltung dieser Regelungen obliegt wiederum dem Prüfungsausschuss bzw. dem Aufsichtsrat.

Aufgaben des Prüfungsausschusses

Bezogen auf die deutsche Aufsichtsratspraxis steht zu erwarten, dass die Tätigkeit des Prüfungsausschusses infolge der Neuregelungen noch stärker auf die Überwachung der Abschlussprüfung und des Rechnungslegungsprozesses fokussiert wird. Insbesondere wird vom Prüfungsausschuss zukünftig nicht nur erwartet, eine funktionierende, unabhängige Abschlussprüfung sicherzustellen, sondern auch, den „Rechnungslegungsprozess zu beobachten und Empfehlungen oder Vorschläge zur Gewährleistung von dessen Integrität zu unterbreiten“. Bei vielen Prüfungsausschüssen werden somit zusätzliche Arbeitsinhalte anfallen, vor allem im Zusammenhang mit

- der Auswahl des Abschlussprüfers,
- der Überwachung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und der Qualität der Abschlussprüfung sowie
- der Beobachtung des Rechnungslegungsprozesses einschließlich der Erarbeitung von Empfehlungen oder Vorschlägen zur Gewährleistung der Prozessintegrität.

Aufgaben des Prüfungsausschusses bei Unternehmen von öffentlichem Interesse



Praktische Implikationen

Derzeit ist es nur bedingt möglich, die praktischen Implikationen der Neuregelungen abzuschätzen, da noch nicht absehbar ist, wie Deutschland und die übrigen Mitgliedstaaten die über 50 Mitgliedstaatenwahlrechte ausüben werden, die ihnen die Neuregelungen eröffnen.

Fest steht jedoch, dass die EU-Reform der Abschlussprüfung erhebliche Umwälzungen auf dem Prüfungs- und Beratungsmarkt bei Unternehmen von öffentlichem Interesse zur Folge haben wird. Bereits vor Verabschiedung der EU-Regelungen wurde in den Niederlanden für diesen Unternehmenskreis eine verpflichtende Prüferrotation nach acht Jahren beschlossen und im Vereinigten Königreich eine verpflichtende Ausschreibung des Prüfungsmandats nach spätestens zehn Jahren. In beiden Ländern wurde die Beobachtung gemacht, dass die betroffenen Unternehmen den Ausschreibungsprozess bzw. den Prüferwechsel eher zu Beginn der Übergangsfrist vorgenommen haben. Ob deutsche Unternehmen sich ähnlich verhalten werden, indem sie einen möglichst baldigen Prüferwechsel anstreben, bleibt abzuwarten.

Implikationen ergeben sich auch durch die erweiterte Beschränkung der Nichtprüfungsleistungen, die durch den Abschlussprüfer erbracht werden dürfen. Viele Unternehmen haben in den letzten Jahren unterschiedliche Prüfungsgesellschaften so umfänglich in ihr Beratungsumfeld eingebunden, dass für die Auswahl des Abschlussprüfers faktisch kaum noch Gesellschaften zur Verfügung stehen, welche die geforderte Unabhängigkeit nachweisen können. Die Entscheidung für einen Prüferwechsel muss somit ggf. durch eine strategische Umschichtung der Beratungsaufträge flankiert werden, da ein neuer Abschlussprüfer gewisse Dienstleistungen bereits in dem Geschäftsjahr, das dem zu prüfenden Geschäftsjahr vorausgeht, nicht mehr erbringen darf.

Die Neuausrichtung der Beratungsaufträge wird jedoch zurzeit dadurch erschwert, dass der Umfang der nicht zulässigen Nichtprüfungsleistungen – insbesondere im Hinblick auf Steuerberatungsleistungen – durch den deutschen Gesetzgeber noch nicht abschließend geregelt ist. Sorgfältige strategische Überlegungen und Vorbereitungen zur Vergabe von Prüfungs- und Beratungsaufträgen auf Basis eines sicheren Regulierungsumfelds könnten somit für eine mittelfristige Ausnutzung der Übergangsfristen und damit gegen einen baldigen Prüferwechsel sprechen.

Fundstelle: [Homepage des IDW](#) sowie [Homepage der WPK](#)

Über Entwicklungen nach Redaktionsschluss und zu weiteren Hintergründen informieren wir Sie in unserem [Aufsichtsratsnewsletter](#).

Über Entwicklungen nach Redaktionsschluss und zu weiteren Hintergründen informieren wir Sie auf unserer [Homepage Deloitte Center für Corporate Governance Germany](http://www2.deloitte.com/de/de/pages/governance-risk-and-com).

Deloitte. Suchen Über Deloitte Standort Deutschland Services Industries Careers

Center für Corporate Governance

Das Deloitte Center für Corporate Governance ist ein internationales Netzwerk von Corporate-Governance-Experten. Wir verfolgen die Corporate-Governance-Entwicklungen weltweit und erarbeiten daraus konkrete Werkzeuge zur Steigerung der Qualität und Effizienz Ihrer Aufsichtsratsstätigkeit.

[Diese Seite teilen](#)

Verwandte Themen

- Services
Center für Corporate Governance
Wir unterstützen Aufsichtsräte
- Insights
Regulierung der Vorstandsvergütung
Der Deloitte Compensation Audit
- Insights
Aufsichtsratsvergütung
Was sind die richtigen Anreize für eine effektive Überwachung?

Aufsichtsrat und mögliche Akquisitionen

08. September 2013 - 9:30 - 10:30 Uhr

M&A – Wie kann und sollte ein Aufsichtsrat eine mögliche Akquisition begleiten?

00:00 / 1:01:00

Ansprechpartner
Dr. Claus Buhleier
Leiter Center für Corporate Governance

Ein Angebot anfordern
[Anfrage über unser Online-Formular](#)

Kontaktieren Sie uns
[Kontaktieren Sie uns über das Online-Formular](#)

Mehr Informationen
[Compliance](#)

Ihre Ansprechpartner

Rechnungslegung HGB

Dr. Norbert Roß

Tel: +49 (0)69 75695 6957

Mobil: +49 (0)151 5800 4404

noross@deloitte.de

Rechnungslegung IFRS

Kai Haussmann

Tel: +49 (0)69 75695 6556

Mobil: +49 (0)151 5800 5340

khaussmann@deloitte.de

Bilanzsteuerrecht

Sven Fuhrmann

Tel: +49 (0)69 75695 7024

Mobil: +49 (0)151 5800 0746

sfuhrmann@deloitte.de

Corporate Governance und Enforcement

Dr. Claus Buhleier

Tel: +49 (0)621 159 0170

Mobil: +49 (0)172 610 7068

cbuhleier@deloitte.de

Für weitere Informationen besuchen Sie unsere Homepage auf www.deloitte.com/de

Die Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft („Deloitte“) als verantwortliche Stelle i.S.d. BDSG und, soweit gesetzlich zulässig, die mit ihr verbundenen Unternehmen und ihre Rechtsberatungspraxis (Raupach & Wollert-Elmendorff Rechtsanwaltskanzlei mbH) nutzen Ihre Daten im Rahmen individueller Vertragsbeziehungen sowie für eigene Marketingzwecke. Sie können der Verwendung Ihrer Daten für Marketingzwecke jederzeit durch entsprechende Mitteilung an Deloitte, Business Development, Kurfürstendamm 23, 10719 Berlin, oder kontakt@deloitte.de widersprechen, ohne dass hierfür andere als die Übermittlungskosten nach den Basistarifen entstehen.

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 aus den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Consulting und Corporate Finance 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 und Gebieten verbindet Deloitte herausragende Kompetenz mit erstklassigen Leistungen und steht Kunden so bei der Bewältigung ihrer komplexen unternehmerischen Herausforderungen zur Seite. „To be the Standard of Excellence“ – für mehr als 200.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsame Vision und individueller Anspruch zugleich.

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen des Einzelfalls gerecht zu werden und ist nicht dazu bestimmt, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen zu sein. Weder die Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited, noch ihre Mitgliedsunternehmen oder deren verbundene Unternehmen (insgesamt das „Deloitte Netzwerk“) erbringen mittels dieser Veröffentlichung professionelle Beratungs- oder Dienstleistungen. Keines der Mitgliedsunternehmen des Deloitte Netzwerks ist verantwortlich für Verluste jedweder Art, die irgendjemand im Vertrauen auf diese Veröffentlichung erlitten hat.