



Update zum Bilanzstichtag 2016

Hilfestellung zur Rechnungslegung
am Geschäftsjahresende

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	4
Nationale Rechnungslegung und Berichterstattung	5
I. Gesetzesänderungen und Gesetzesentwürfe	5
Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften	5
Regierungsentwurf „CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz“ – Nichtfinanzielle Erklärung und Angabe von Diversitätskonzepten im (Konzern-)Lagebericht	5
II. Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee	6
DRS 22 „Konzerneigenkapital“	6
DRS 23 „Kapitalkonsolidierung (Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss)“	6
DRS 24 „Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss“	7
III. Institut der Wirtschaftsprüfer	8
IDW RS FAIT 5: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Auslagerung von rechnungslegungsrelevanten Prozessen und Funktionen einschließlich Cloud Computing	8
IDW ERS HFA 30 n.F.: Handelsrechtliche Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen	9
IDW RS HFA 36 n.F.: Anhangangaben nach §§ 285 Nr. 17, 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB über das Abschlussprüferhonorar	9
IV. Weitere ausgewählte fachliche Hinweise	9
Anwendungsfragen zum HGB i.d.F. des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes	9
Handelsrechtliche Bilanzierung entgeltlich übernommener Rekultivierungsverpflichtungen	11
Auswirkungen von negativen Zinsen auf Bewertungseinheiten	11
Fünfzehntel-Regelung bei Wechsel des Durchführungswegs einer Versorgungszusage	12
Anwendungsfragen im Zusammenhang mit der Neuregelung zur Bewertung von Altersversorgungsverpflichtungen	12
GuV-Gliederung bei erstmaliger Anwendung des HGB i.d.F. des BilRUG	13
Abführungssperre für Entlastungseffekte aus der Neubewertung von Pensionsrückstellungen	13
BGH-Urteil zu Rangrücktritt mit Entpassivierung im Überschuldungsstatus lässt die Passivierungspflicht der Verbindlichkeit in der Handelsbilanz unberührt	14
IFRS-Rechnungslegung	15
I. International Accounting Standards Board	15
Endorsement-Status	15
Neue Vorschriften zur Bilanzierung von Leasingverhältnissen	16
Neue Vorschriften zur Erlösrealisierung	16
Disclosure Initiative	17
Änderungen an IAS 12 Ertragsteuern	18
Änderungen an IFRS 2 Anteilsbasierte Vergütungen	18
II. Institut der Wirtschaftsprüfer	19
Fortsetzung von IDW RS HFA 9: Einzelfragen zur Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach IFRS	19
IDW ERS HFA 48: Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach IFRS 9	19
Entwurf einer Änderung an IDW RS HFA 2: Einzelfragen zur Anwendung von IFRS	19
Änderung an IDW RS HFA 40: Einzelfragen zu Wertminderungen von Vermögenswerten nach IAS 36	19
Fortsetzung von IDW ERS HFA 48: Hedge Accounting	20
Steuerbilanz	21
I. Gesetzgebung	21
Steuerlicher Herstellungskostenbegriff	21
Einführung eines steuerlichen Country-by-Country Reportings	21
II. Rechtsprechung	22
Wirtschaftliches Eigentum bei Teilamortisationsleasing einer Immobilie	22
Wertaufholung von Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an Organgesellschaften	23
Bildung von bilanziellen Bewertungseinheiten	24

Abstandszahlungen zur vorzeitigen Aufhebung eines Vermittlungsvertrages	24
Passivierung eines Darlehens mit steigenden Zinssätzen	25
Rückstellungen für Kosten eines zukünftigen Prozesses	25
Passiver Rechnungsabgrenzungsposten bei öffentlichem Leasingzuschuss	25
Begriff der steuerlichen Schlussbilanz in Einbringungsfällen	26
III. Finanzverwaltung	27
Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen – Aufhebung des BMF-Schreibens vom 29. Juni 2015	27
Zurechnung der zur Sicherung von Wertguthaben ausgelagerten Vermögenswerte im Zusammenhang mit Arbeitszeitkontenmodellen	27
Teilwertabschreibung, dauernde Wertminderung und Wertaufholungsgebot	28
Pauschalwertberichtigung auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	28
Konzernrückhalt – Nichtanwendung des BFH-Urteils I R 29/14	28
Steuerliche Behandlung von Genussrechten beim Emittenten	29
Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen in Papier- oder digitaler Form	29
Zweifelsfragen zur Durchführungsfiktion nach § 14 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 Satz 4 KStG bei Gewinnabführungsverträgen	30
Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung und Corporate Governance	32
I. Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung	32
Tätigkeitsbericht 2015	32
Prüfungsschwerpunkte der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung für 2017	34
II. Corporate Governance	35
Neuerungen durch das Abschlussprüfungsreformgesetz (AREG) und die EU-Abschlussprüferverordnung (EU-APrVO)	35
IDW Positionspapier zur Ausschreibung der Abschlussprüfung für Unternehmen von öffentlichem Interesse	38
Kommendes IDW Positionspapier zu Nichtprüfungsleistungen	38
Vorschläge zur Änderung des Deutschen Corporate Governance Kodex in 2017 – Mehr Transparenz, Investorenkommunikation durch den Aufsichtsrat und Anpassungen an AREG	38
Prüfung von Corporate Governance Systemen	39
IDW EPS 981: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Risikomanagementsystemen	40
IDW EPS 982: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung des internen Kontrollsystems der Unternehmensberichterstattung	41
IDW EPS 983: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Internen Revisionssystemen	42

Vorwort

**„Jedes Gesetz soll klar, einheitlich und genau sein; es auslegen heißt fast immer, es verderben.“
Voltaire (1694–1778)**

Sehr geehrte Damen und Herren,

in den vergangenen Monaten waren wieder umfangreiche rechnungslegungsrelevante Änderungen zu beobachten. Mit dem sich dem Ende zuneigenden Jahr 2016 zeichnen sich mithin neue bilanzielle Herausforderungen ab, auf welche sich die Bilanzierenden einstellen müssen. Erschwerend kommt hinzu, dass diese Änderungen nicht immer die von Voltaire mit Bezug auf „Gesetze“ geforderte Klarheit aufweisen, sodass sachgerechte Auslegungen für den Rechtsanwender unvermeidbar sind.

Wie in den vergangenen Jahren möchten wir Sie aus diesem Anlass auf einige ausgewählte Änderungen und deren Implikationen (Redaktionsschluss: Mitte November 2016) hinweisen. Es hat sich bewährt, in unsere Auswahl die Bereiche Nationale Rechnungslegung und Berichterstattung, IFRS-Rechnungslegung, Steuerbilanz und Corporate Governance/Enforcement aufzunehmen. Thematisiert werden in der diesjährigen Ausgabe u.a. das CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz, Zweifelsfragen zur Anwendung des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG), neue Standards des DRSC sowie die Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht. Zur Erleichterung der Lektüre finden Sie zudem innerhalb des Dokuments [blau](#) gekennzeichnete elektronische Querverweise bzw. Verweise auf externe Quellen (d.h. aktive Links).

Der vorliegende Jahresrückblick unterstützt Sie bei der Identifizierung relevanter Entwicklungen der vergangenen rund zwölf Monate. Er dient deshalb einerseits als Hilfestellung für die anstehende Aufstellung des Jahres- und Konzernabschlusses für das (meist) kalendergleiche Geschäftsjahr 2016. Andererseits erhalten Sie Hinweise auf aktuelle Änderungen, die – wie z.B. bei den neuen Standards des DRSC – (spätestens) in den nachfolgenden Geschäftsjahren zu beachten sind.

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 Abschluss-saison und den anstehenden Bilanzstichtag 2016

Heiner Kompenhans

Dr. Claus Buhleier

Dr. Norbert Roß

Nationale Rechnungslegung und Berichterstattung

I. Gesetzesänderungen und Gesetzesentwürfe

Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften

Das Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften wurde am 16. März 2016 im [Bundesgesetzblatt](#) verkündet. Es ändert u.a. die Bewertung von Altersversorgungsverpflichtungen.

Kernpunkt des bilanzrechtlichen Teils dieses Gesetzes (Art. 7 bis 9) ist hierbei die Änderung des Rechnungszinses in § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB. Danach sind künftig Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz, der sich aus den vergangenen zehn Geschäftsjahren ergibt, abzuzinsen. Bislang erfolgte eine Abzinsung auf der Basis eines durchschnittlichen Marktzinssatzes der vergangenen sieben Geschäftsjahre.

Der Gesetzgeber sieht hierzu zwei flankierende Maßnahmen im Jahres- bzw. Konzernabschluss vor: Ein sich aus der Abzinsung der Rückstellung mit dem (nun verbindlichen) 10-Jahres-Durchschnittszins und dem (bisher gebotenen) 7-Jahres-Durchschnittszins ergebender Unterschiedsbetrag ist nach § 253 Absatz 6 Satz 2 HGB n.F. ausschüttungsgesperrt. Zudem ist nach § 253 Abs. 6 Satz 3 HGB n.F. in jedem Geschäftsjahr eine „Darstellung“ des besagten Unterschiedsbetrags im Anhang oder unter der Bilanz erforderlich. Infolgedessen müssen zu jedem Abschlussstichtag beide Werte ermittelt werden.

Die geänderten bilanzrechtlichen Vorschriften sind nach Art. 75 Abs. 6 Satz 1 und Satz 3 EGHGB spätestens für Geschäftsjahre zwingend anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2015 enden.

Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat sich mit einigen Zweifelsfragen ([Anwendungsfragen im Zusammenhang mit der Neuregelung zur Bewertung von Altersversorgungsverpflichtungen](#)) befasst, die sich bei Anwendung dieses Gesetzes ergeben.

Regierungsentwurf „CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz“ – Nichtfinanzielle Erklärung und Angabe von Diversitätskonzepten im (Konzern-)Lagebericht

Die Bundesregierung hat am 21. September 2016 den vom Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) vorgelegten Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten (CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz) beschlossen, welches hauptsächlich handelsrechtliche Vorschriften ändern und erweitern soll.

Wesentliche Inhalte des Gesetzentwurfs sind:

- Erweiterung der nichtfinanziellen Berichterstattung: Bestimmte Unternehmen haben über Umwelt-, Arbeitnehmer- und Sozialbelange, Achtung der Menschenrechte und Korruptions- und Bestechungsbekämpfung zu berichten (§§ 289b Abs. 1, 315b Abs. 1 HGB-E). Nach dem Gesetzentwurf sind große Unternehmen (§ 267 HGB) und Konzerne (§ 293 HGB), die jeweils kapitalmarktorientiert (§ 264d HGB) sind und mehr als 500 Mitarbeiter im Durchschnitt beschäftigen, von den Änderungen betroffen (§§ 289b Abs. 1, 315b Abs. 1 HGB-E). Zum Anwendungsbereich gehören auch Genossenschaften sowie – unabhängig von der Kapitalmarktorientierung – große Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsunternehmen und Versicherungsunternehmen. Eine Befreiung auf Unternehmensebene besteht u.a., sofern die Kapitalgesellschaft in den Konzernlagebericht und die nichtfinan-



Dr. Norbert Roß

Tel: +49 69 75695 6957

Mobil: +49 151 5800 4404

noross@deloitte.de

zielle Konzernklärung ihres Mutterunternehmens mit Sitz in der EU im EWR einbezogen wurde (§ 289b Abs. 2 HGB-E). Eine entsprechende Befreiung ist auch auf Konzernebene vorgesehen.

- Ergänzung der Erklärung zur Unternehmensführung bei großen AG, SE und KGaA i.S.d. § 289f Abs. 1 HGB-E durch präzisere Angaben zu den Diversitätskonzepten für Leitungsorgane (§ 289f Abs. 2 Nr. 6 HGB-E).
- Erweiterung der Straf- und Bußgeldvorschriften in Bezug auf die neuen Berichtspflichten und deutliche Anhebung des Bußgeldrahmens (§§ 335 ff. HGB-E).

Die Neuerungen sind für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2016 beginnen, zu beachten. Das Gesetzgebungsverfahren soll bis spätestens Dezember 2016 abgeschlossen sein.

Die von der nichtfinanziellen Berichterstattung betroffenen Unternehmen haben nach § 289b HGB-E

- ihren (Konzern-)Lagebericht um eine nichtfinanzielle Erklärung zu erweitern oder
- die geforderten Informationen in einem separaten nichtfinanziellen Bericht (Nachhaltigkeitsbericht) zusammen mit dem Lagebericht offenzulegen oder
- den nichtfinanziellen Bericht auf ihrer Internetseite innerhalb von sechs Monaten nach dem Bilanzstichtag öffentlich zugänglich zu machen. In diesem Fall ist im Lagebericht hierauf zu verweisen.

Vom Abschlussprüfer ist nach § 317 Abs. 2 Satz 4 HGB-E grundsätzlich nur zu prüfen, ob diese Erklärung bzw. dieser gesonderte Bericht vorgelegt wurde; eine inhaltliche Prüfung ist im Rahmen der Abschlussprüfung nicht vorgesehen.

Zur weiteren Information steht ein [Flyer](#) auf unserer Homepage zur Verfügung.

Fundstelle: [Internetseite des BMJV](#)

II. Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee

DRS 22 „Konzern Eigenkapital“

Am 23. Februar 2016 hat das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) den [DRS 22 „Konzern Eigenkapital“](#) (Suchbegriff: BAnz AT 23. Februar 2016 B1 DRS 22) im Bundesanzeiger bekanntgemacht. Dieser ersetzt DRS 7 „Konzern Eigenkapital und Konzern gesamt ergebnis“ und ist nach DRS 22.64 spätestens in den nach dem 31. Dezember 2016 beginnenden Geschäftsjahren zu beachten.

Der DRS enthält insbesondere auch Ausführungen zum Erwerb bzw. zur Veräußerung eigener Anteile sowie zur Bilanzierung von Rückbeteiligungen. Ferner wird auch die Abbildung ausstehender Einlagen thematisiert.

Fundstelle: [Homepage des DRSC](#)

DRS 23 „Kapitalkonsolidierung (Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss)“

[DRS 23 „Kapitalkonsolidierung \(Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss\)“](#) (Suchbegriff: BAnz AT 23. Februar 2016 B2 DRS 23) wurde am 23. Februar 2016 durch das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) bekanntgemacht. Dieser Standard ersetzt DRS 4 „Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss“ (DRS 23.212).

Gegenüber dem Entwurf (siehe [Update zum Bilanzstichtag 2015](#), S. 7) haben sich noch wichtige Änderungen bei der Bewertung eines erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts ergeben:

- Die Prüfung der Werthaltigkeit des Geschäfts- oder Firmenwerts ist davon abhängig, ob Anhaltspunkte oder andere objektive Hinweise für eine Wertminderung vorliegen (DRS 23.127). Die in DRS 23.126 genannten Anhaltspunkte sind nicht abschließend. Sofern einer der im Standard explizit erwähnten Anhaltspunkte oder ein anderes Anzeichen für eine Wertminderung vorliegt und nicht widerlegt werden kann, ist die Werthaltigkeit des Geschäfts- oder Firmenwerts rechnerisch zu prüfen. Folglich ist eine Werthaltigkeitsprüfung nicht zu jedem Stichtag erforderlich.
- Zur Ermittlung des außerplanmäßigen Abschreibungsbedarfs kann der beizulegende Zeitwert der Beteiligung statt mit dem anteiligen beizulegenden Zeitwert des Nettovermögens i.S.v. § 301 Abs. 1 Satz 1 HGB (DRS 23.128) mit der Summe aus dem Konzernbuchwert des Reinvermögens des Tochterunternehmens und dem Restbuchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts verglichen werden (Vereinfachung). Die Berücksichtigung (wesentlicher) stiller Reserven und Lasten, die seit dem Zeitpunkt der Erstkonsolidierung entstanden sind, wird bei dieser Vorgehensweise lediglich empfohlen (DRS 23.129).
- Nicht aufgegriffen wurde vom DRSC die Kritik an der fehlenden Möglichkeit, Geschäfts- oder Firmenwerte eines Geschäftsfeldes innerhalb eines Konzerns über mehrere Tochterunternehmen zusammenzufassen (DRS 23.85). Dies wird im Schrifttum (weiterhin) kritisiert.

Die Regelungen des DRS 23 sind – unter Beachtung von Art. 75 Abs. 1 und 4 EGHGB – erstmals für die Erstkonsolidierung von Unternehmen in Geschäftsjahren, die nach dem 31. Dezember 2016 beginnen, anzuwenden. Die Regelungen dieses Standards gelten unabhängig vom Zeitpunkt der Erstkonsolidierung erstmals für alle Maßnahmen der Folge-, Ent- und Übergangskonsolidierung einbezogener Tochterunternehmen in Geschäftsjahren, die nach dem 31. Dezember 2016 beginnen.

Eine rückwirkende Anwendung ist nicht zulässig (DRS 23.210).

Fundstelle: [Homepage des DRSC](#)

DRS 24 „Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss“

Die Bekanntmachung des [DRS 24 „Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss“](#) (Suchbegriff: BAnz AT 23. Februar 2016 B3 DRS 23) im Bundesanzeiger erfolgte am 23. Februar 2016. Der Standard befasst sich mit dem Ansatz, der Bewertung und dem Ausweis immaterieller Vermögensgegenstände. Die Änderungen gegenüber dem Entwurf (siehe [Update zum Bilanzstichtag 2015](#), S. 8) sind redaktioneller Natur.

Die Regelungen dieses Standards sind erstmals für die Bilanzierung von immateriellen Vermögensgegenständen in Geschäftsjahren, die nach dem 31. Dezember 2016 beginnen, anzuwenden. Eine frühere vollumfängliche Anwendung ist zulässig und wird empfohlen (DRS 24.147).

DRS 24 weicht in einigen Punkten von Verlautbarungen des Hauptfachausschusses (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) ab. Dies betrifft insbesondere die Behandlung von Modifikationen und Nachaktivierungen:

- Modifikationen: Nach IDW RS HFA 11 Tz. 16 sind Modifikationen „losgelöst von den ursprünglichen Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung ... in Bezug auf ihre Aktivierungspflicht zu beurteilen“. Unter Umständen kommt deshalb in diesen Fällen das Aktivierungswahlrecht des § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB zur Anwendung. Nach DRS 24.32 f. unterliegen Modifikationen demgegenüber stets der Ansatzstetigkeit (§ 246 Abs. 3 HGB), sodass im Falle der Aktivierung des modifizierten (erworbenen oder selbst geschaffenen immateriellen) Vermögensgegenstands des Anlagevermögens dessen Modifikation zwingend eine Aktivierung der entsprechenden Aufwendungen nach sich zieht.
- Nachaktivierungen: Nach IDW RS HFA 31 Tz. 8 sind u.U. Nachaktivierungen „aus Vereinfachungsgründen“ vertretbar, nach DRS 24.86 dagegen nicht.

Fundstelle: [Homepage des DRSC](#)

III. Institut der Wirtschaftsprüfer

IDW RS FAIT 5: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Auslagerung von rechnungslegungsrelevanten Prozessen und Funktionen einschließlich Cloud Computing

IDW RS FAIT 5 wurde vom Fachausschuss für Informationstechnologie (FAIT) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) am 4. November 2015 verabschiedet; eine billigende Kenntnisnahme durch den Hauptfachausschuss (HFA) des IDW erfolgte am 4. Dezember 2015. Durch den IDW RS FAIT 5 erfolgt die Konkretisierung der aus den §§ 238, 239 und 257 HGB resultierenden Anforderungen an die Führung von Handelsbüchern mittels IT-gestützter Systeme bei Auslagerung rechnungslegungsrelevanter Prozesse und Funktionen (IT-Outsourcing). Die möglichen Risiken aus dem Einsatz von Cloud Computing für die Einhaltung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung werden verdeutlicht.

Die Stellungnahme diskutiert neben grundsätzlichen Aspekten der Auslagerung rechnungslegungsrelevanter Prozesse und Funktionen, Sicherheit und Ordnungsmäßigkeit der Auslagerung, mögliche resultierende Risiken, die Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und die Einrichtung eines internen Kontrollsystems sowie der Überwachung des IT-Outsourcings.

Grundsätzlich verbleibt – bei allen Arten des Outsourcings und somit auch beim Cloud Computing – die Verantwortung für die Einhaltung der Ordnungsmäßigkeit und der Sicherheit bei den gesetzlichen Vertretern des auslagernden Unternehmens. Deshalb müssen die gesetzlichen Vertreter die entstehenden Risiken und die damit verbundenen Auswirkungen auf das interne Kontrollsystem des auslagernden Unternehmens in Erwägung ziehen. Dies schließt auch Risiken mit ein, welche sich aus der Nichteinhaltung der steuerrechtlichen Anforderungen (u.a. der Anforderungen der Abgabenordnung bzw. der mit dem BMF-Schreiben vom 14. November 2014 veröffentlichten GoBD an die Verarbeitung, den Zugriff und die Aufbewahrung) ergeben.

IDW RS FAIT 5 ist ab dem 1. Januar 2016 anzuwenden.

Fundstelle: [IDW Life 2016, S. 35 ff.](#)

IDW ERS HFA 30 n.F.: Handelsrechtliche Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen

Der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. hat seine Stellungnahme zur Bilanzierung von Altersversorgungsleistungen überarbeitet. Der Entwurf der modifizierten Stellungnahme wurde als [IDW ERS HFA 30 n.F.](#) mit Stand vom 8. September 2016 veröffentlicht und soll noch im laufenden Kalenderjahr finalisiert werden; die damit einhergehenden Änderungen sind somit bereits zum Abschlussstichtag 31. Dezember 2016 zu beachten.

Schwerpunkt der Änderungen sind zum einen Anpassungen an die Änderung des § 253 HGB durch das [Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften](#). Zum anderen wurde der Abschnitt zu den Auswirkungen einer Schuldübernahme sowie einer Erfüllungsübernahme mit oder ohne Schuldbeitritt überarbeitet. Hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang die Feststellung des HFA, dass durch einen Schuldbeitritt mit Erfüllungsübernahme im Innenverhältnis der Charakter der Verpflichtung gewahrt bleibt, sodass vom übertragenden Unternehmen übernommene Pensionsverpflichtungen beim übernehmenden Unternehmen ebenfalls als Pensionsverpflichtungen zu behandeln sind.

Fundstelle: IDW Life 2016, S. 881 ff.

IDW RS HFA 36 n.F.: Anhangangaben nach §§ 285 Nr. 17, 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB über das Abschlussprüferhonorar

IDW RS HFA 36 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) befasst sich vor dem Hintergrund der Offenlegung von Honoraren in Abschlüssen und Transparenzberichten mit Fragen der Abgrenzung von Prüfungs- und Beratungsleistungen und soll zu einem einheitlichen Verständnis beitragen.

Die bereits im Jahr 2011 begonnene Diskussion zur Bestandserhebung und Zuordnung von Einzelleistungen in die in § 285 Nr. 17 bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB genannten Leistungskategorien und die Abgrenzung der Leistungskategorien untereinander wurde zwischenzeitlich vor dem Hintergrund der EU-Regulierungsdebatte unterbrochen. Nach Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens auf EU-Ebene wurde die Überarbeitung von IDW RS HFA 36 wieder aufgenommen. Im vergangenen Jahr wurde ein Entwurf (siehe [Update zum Bilanzstichtag 2015](#), S. 10) vorgestellt. Dieser wurde kürzlich finalisiert. Änderungen gegenüber dem Entwurf ergeben sich insbesondere durch eine Erweiterung der in der Anlage zu dieser Verlautbarung genannten Beispiele für eine Zuordnung von Leistungen zu den Kategorien a) bis d).

Fundstelle: IDW Life, S. 996 ff.

IV. Weitere ausgewählte fachliche Hinweise

Anwendungsfragen zum HGB i.d.F. des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes

Im letzten [Update zum Bilanzstichtag](#) (S. 6) wurde bereits darauf hingewiesen, dass sich der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) mit der Neudefinition der Umsatzerlöse (§ 277 Abs. 1 HGB i.d.F. des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG)) befasst hat. Für die Abgrenzung der Umsatzerlöse kommt es vor allem darauf an, dass die Umsatzerlöse einen Zusammenhang mit einem „Produkt“ oder einer „Dienstleistung“ des Unternehmens aufweisen. Nach Auffassung des HFA haben nur solche Vermögensgegenstände den Charakter eines Produkts, die regelmäßig im Rahmen der Geschäftstätigkeit des bilanzierenden Unternehmens veräußert werden. Demnach sind beispielsweise Erlöse aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens i.d.R. wie bisher unter den sonstigen betrieblichen Erträgen (im Gewinnfall) bzw. sonstigen betrieblichen Aufwendungen (im Verlustfall) auszuweisen. Umsatzerlöse

aus Dienstleistungen setzen das Vorliegen eines Leistungsaustausches voraus. Bei Erlösen aus „Konzernumlagen“ ist deshalb zu differenzieren: Soweit lediglich die einer Konzerngesellschaft im (Konzern-)Außenverhältnis entstehenden Aufwendungen an eine andere Konzerngesellschaft weiterbelastet werden (reine Umverteilung), ohne dass Ersterer in diesem Zusammenhang eine eigene Leistung erbringt, führt dies nicht zu Umsatzerlösen bei der entlasteten Konzerngesellschaft. Ferner wurde vom HFA verdeutlicht, dass ein Abzug von sonstigen direkt mit dem Umsatz verbundenen Steuern nur dann in Betracht kommt, wenn diese nicht als Herstellungskosten anzusehen sind und (nahezu) zeitgleich mit der Realisierung des Umsatzes und damit der Erfassung der Umsatzerlöse in der GuV entstehen. Abschließend weist der HFA darauf hin, dass die Änderung der Definition der Umsatzerlöse auch auf andere Posten der GuV und der Bilanz eine Ausstrahlungswirkung haben kann (z.B. bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens auf den Umfang der sonstigen betrieblichen Aufwendungen).

Auf seiner 242. Sitzung am 3./4. Dezember 2015 hat der HFA des IDW zu weiteren Zweifelsfragen zum HGB i.d.F. des BilRUG Stellung genommen. Dabei wurde u.a. Folgendes festgestellt:

- Es ist dem HFA derzeit kein Fall bekannt, in dem eine Verlustübernahme nach § 302 AktG nicht ausreicht, um die Voraussetzung einer Einstandspflicht i.S.d. § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB zu erfüllen. Zudem erfüllen auch freiwillig eingegangene Verlustübernahmeverpflichtungen (entsprechend § 264 Abs. 3 Nr. 2 HGB a.F.), die inhaltlich einer Verlustübernahme nach § 302 AktG gleichwertig sind, die Tatbestandsvoraussetzung des § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB.
- Die nach § 284 Abs. 3 Satz Nr. 3 HGB im Anlagengitter geforderte Angabe der Abschreibungen in ihrer gesamten Höhe im Zusammenhang mit Zugängen betrifft nach Auffassung des HFA nur „Ausnahmefälle, in denen Zugänge zulässigerweise zu den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des bisherigen Eigentümers in das Anlagengitter einbezogen werden“. Der HFA denkt hierbei vor allem an die nach § 24 UmwG mögliche Buchwertverknüpfung beim übernehmenden Rechtsträger bei Verschmelzungen und Spaltungen. Dabei sei es zulässig, so der HFA, diese Angaben ggf. auch unter dem Anlagengitter zu erläutern.
- Die neue Angabepflicht des § 285 Nr. 30 HGB zu latenten Steuern ist dahingehend zu verstehen, dass im Falle einer Verrechnung, bei der sich insgesamt ein Aktivüberhang ergibt, keine Angabepflicht besteht. Für andere Konstellationen ist demgegenüber die Angabepflicht zu beachten: „Bei Ausweis einer latenten Steuerschuld im Falle eines Passivüberhangs oder Inanspruchnahme des Wahlrechts hinsichtlich eines unverrechneten Ausweises nach § 274 Abs. 1 Satz 3 HGB sind sowohl die aktiven als auch passiven latenten Steuern am Ende des Geschäftsjahres sowie deren Veränderungen im Laufe des Geschäftsjahres anzugeben“.
- Nach bisherigem Recht konnte auf die Offenlegung des Ergebnisverwendungsvorschlags verzichtet werden, wenn der Vorschlag ausschließlich freiwillig oder aufgrund des Gesellschaftsvertrags erfolgte, jedoch nicht vom Gesetz gefordert wurde. Der HFA ist der Auffassung, dass die neue Anhangangabe des § 285 Nr. 34 HGB ebenso zu verstehen ist.
- Die Streichung des Wahlrechts zwischen vollständiger und quotaler Zwischenergebniseliminierung durch § 312 Abs. 5 Satz 3 HGB führt nach Auffassung des HFA dazu, dass – wie in DRS 8.30 – nunmehr ausschließlich eine quotale Eliminierung von Zwischenergebnissen in Betracht kommt.
- In Bezug auf die erstmalige Steuerabgrenzung bei Anwendung der Equity-Methode (§ 312 Abs. 5 Satz 3 HGB) wird vom HFA jenen Stimmen im Schrifttum eine Absage erteilt, nach denen die erstmalige Bilanzierung latenter Steuern stets ergebnisneutral ist.

Auf seiner 243. Sitzung vom 1. bis 3. März 2016 hat sich der HFA des IDW erneut einigen Anwendungsfragen gewidmet. Diese betreffen zum einen die Änderung der Definition der Anschaffungskosten, zum anderen die Abgrenzung der Umsatzerlöse bei bestimmten Geschäftsvorfällen:

- Der HFA ist der Auffassung, dass die neue Formulierung des § 255 Abs. 1 Satz 3 HGB, welche ihrem Wortlaut nach auf eine „Einzelzuordenbarkeit“ abstellt, es (weiterhin) nicht ausschließt, von einer Anschaffungskostenminderung auch dann auszugehen, wenn eine sachgerechte Schlüsselung möglich ist.
- Unentgeltliche Sachleistungen des Arbeitgebers berechtigen nicht zum Ausweis eines Umsatzerlöses. Wie bereits vor dem BilRUG handelt es sich bei den mit unentgeltlichen Sachleistungen im Zusammenhang stehenden Erträgen um solche, die unter den „sonstigen betrieblichen Erträgen“ (§ 275 Abs. 2 Nr. 4 HGB) auszuweisen sind (siehe dazu auch Roß, BB 2016, S. 495 f.).
- Die Veräußerung von eigenen Forderungen (z.B. bei Factoring-Transaktionen) führt ebenfalls nicht zu Umsatzerlösen. Der HFA betont in diesem Zusammenhang, dass es sich bei eigenen Forderungen nicht um Produkte i.S.d. Definition der Umsatzerlöse in § 277 Abs. 1 HGB handelt.

Fundstelle: IDW Life 2015, S. 670 ff.; IDW Life 2016, S. 51 ff., S. 303 f.

Handelsrechtliche Bilanzierung entgeltlich übernommener Rekultivierungsverpflichtungen

Anlässlich seiner 242. Sitzung am 3./4. Dezember 2015 hat sich der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) mit der Frage befasst, wie entgeltlich übernommene Rekultivierungsverpflichtungen zu bewerten sind. Diese weisen die Besonderheit auf, dass mit der Übernahme der Verpflichtungen u.U. zugleich (unrealisierte) Ertragschancen (z.B. in Form von Kippgebühren) verbunden sind, die nicht unmittelbar aus demselben Geschäft resultieren und deren Entstehen nicht nahezu sicher erscheint. In diesem Fall ist deren rückstellungsmindernde Berücksichtigung nach IDW RS HFA 34 Tz. 31 unzulässig. Das Recht auf Verfüllung der vorhandenen Grube und die damit einhergehende Chance zur Erzielung von Erträgen (Kippgebühren) führt indes regelmäßig zu einem im Vergleich zum Erfüllungsbetrag niedrigeren Übernahmepreis.

Würde die Verpflichtung im Zugangszeitpunkt mit dem niedrigeren Übernahmewert bewertet, wäre die Berücksichtigung unsicherer Ertragschancen die Folge. Nach Auffassung des HFA ist daher in Höhe der Differenz zwischen dem Erfüllungsbetrag und dem niedrigeren Übernahmepreis grundsätzlich ein immaterieller Vermögensgegenstand für das Recht zur Erlangung von Kippgebühren zu aktivieren, sofern im konkreten Einzelfall die Ansatzvoraussetzungen erfüllt sind.

Fundstelle: IDW Life 2016, S. 57.

Auswirkungen von negativen Zinsen auf Bewertungseinheiten

Der Bankenfachausschuss (BFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat sich mit den Auswirkungen negativer Zinsen auf Bewertungseinheiten i.S.v. § 254 HGB befasst. Er betont, dass negative Zinsen die nach IDW RS HFA 30 Tz. 50 gebotene Beurteilung der prospektiven Wirksamkeit einer Bewertungseinheit gefährden können. Zudem führt der BFA aus, dass jedenfalls dann, wenn die Effektivität geringer als 50 Prozent ausfällt, es nach h.M. zweifelhaft ist, ob eine Wirksamkeit der Sicherungsbeziehung noch gegeben ist.

Fundstelle: IDW Life 2016, S. 106.

Fünfzehntel-Regelung bei Wechsel des Durchführungswegs einer Versorgungszusage

Auf seiner 243. Sitzung vom 1. bis 3. März 2016 hat sich der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) mit der Frage befasst, wie noch ausstehende Zuführungsbeträge i.S.v. Art. 67 Abs. 1 Satz 1 EGHGB (sog. BilMoG-Unterschiedsbetrag) bei einem Wechsel von einer unmittelbaren zu einer mittelbaren Versorgungszusage zu behandeln sind. Vor dem Hintergrund, dass Art. 67 Abs. 1 Satz 1 EGHGB eine zeitliche Streckung der aufwandswirksamen Erfassung stiller Lasten gestattet (Fünfzehntel-Regelung), hält es der HFA für zulässig, „den Unterdeckungsbetrag auf der Grundlage des Buchwerts der Pensionsrückstellung zum Zeitpunkt des Wechsels des Durchführungswegs zu bestimmen und die verbleibenden Beträge in Übereinstimmung mit Artikel 67 Abs. 1 Satz 1 EGHGB bis spätestens zum 31.12.2024 aufwandswirksam anzusammeln“.

Die Feststellung des HFA stellt eine Ergänzung zu IDW RS HFA 30 Tz. 47 dar. Dort ist bei einem Wechsel des Durchführungsweges grundsätzlich eine Ermittlung des (trotz des Wechsels weiterhin) passivierungspflichtigen Unterschiedsbetrages dergestalt vorgesehen, dass nicht der Buchwert der Pensionsverpflichtung, sondern deren (höherer) beizulegender Zeitwert bei der Ermittlung der Unterdeckung zu verwenden ist (passivierungspflichtige Unterdeckung = bisher notwendiger Erfüllungsbetrag der Verpflichtung nach § 253 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 HGB abzüglich des Vermögens der externen Versorgungseinrichtung). Es ist jedoch – wie der HFA zur Vermeidung von Missverständnissen zugleich klarstellt – nicht möglich, sich durch den Wechsel des Durchführungswegs und das Entstehen einer mittelbaren Verpflichtung der Pflicht zur aufwandswirksamen Zuführung der aus der BilMoG-Umstellung resultierenden Beträge nach Art. 67 Abs. 1 Satz 1 EGHGB zu entziehen.

Fundstelle: IDW Life 2016, S. 302 f.

Anwendungsfragen im Zusammenhang mit der Neuregelung zur Bewertung von Altersversorgungsverpflichtungen

Anlässlich seiner 243. Sitzung vom 1. bis 3. März 2016 hat sich der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) mit Anwendungsfragen zum [Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften](#) befasst. Das Gesetz wurde am 16. März 2016 im [Bundesgesetzblatt](#) verkündet. Für die geänderte Bewertung von Altersversorgungsverpflichtungen sind die Artikel 7 bis 9 des Gesetzes von Bedeutung.

Der HFA stellt u.a. fest, dass durch die Neuregelung lediglich (unmittelbare und mittelbare) Altersversorgungsverpflichtungen betroffen sind, nicht aber die diesen vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen. Ferner ist nach Auffassung des HFA die durch § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB neu eingeführte Ausschüttungssperre nur von Unternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft, nicht aber von Einzelkaufleuten sowie Personenhandelsgesellschaften (auch nicht i.S.d. § 264a HGB) zu beachten; demgegenüber gilt die neue Angabepflicht des § 253 Abs. 6 Satz 3 HGB auch für Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften.

Der Ausweis der Erfolgswirkung aus der erstmaligen Anwendung der Vorschrift (Entlastung) kann nach Auffassung des HFA in der Gewinn- und Verlustrechnung – unter Beachtung der bisherigen Wahlrechtsausübung (§ 265 Abs. 1 Satz 1 HGB) – im Finanzergebnis oder im operativen Ergebnis erfolgen. Auch mit dem Verhältnis der Änderung des § 253 Abs. 2 HGB zur Auflösung eines Unterschiedsbetrags nach Art. 67 Abs. 1 Satz 1 EGHGB (ausstehende Zuführungsbeträge aus der „BilMoG-Umstellung“) hat sich der HFA befasst: Danach gibt es ein Wahlrecht für einen verrechneten oder unverrechneten Ausweis; es wird aber auch für zulässig erachtet, auf eine zusätzliche Zuführung nach Art. 67 Abs. 1 Satz 1 EGHGB in Höhe der Auflösung aufgrund der Zinssatzänderung zu verzichten („kann ... ebenfalls nicht beanstandet werden“).

Fundstelle: IDW Life 2016, S. 304 ff.

GuV-Gliederung bei erstmaliger Anwendung des HGB i.d.F. des BilRUG

Nach Auffassung des Hauptfachausschusses (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) ist es unzulässig, Abschlüsse unter Berücksichtigung der GuV-Gliederungsschemata i.d.F. des HGB vor Inkrafttreten des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG) aufzustellen. Die Beibehaltung von Vorjahreswerten bei den durch das BilRUG entfallenden Posten (insbesondere also den außerordentlichen Aufwendungen und Erträgen) bei gleichzeitiger Angabe eines Leerpostens im Berichtsjahr ist deshalb nicht sachgerecht. Stattdessen sind die Vorjahresbeträge zur Herstellung der gebotenen Vergleichbarkeit anzupassen. Zusätzlich sind Erläuterungen im (Konzern-)Anhang unter Bezugnahme auf das jeweilige GuV-Gliederungsschema vor Inkrafttreten des BilRUG und – sofern wesentlich – mit nachrichtlicher Angabe der Vorjahresbeträge, die aufgrund des Wegfalls der Posten „außerordentliche Aufwendungen“ und „außerordentliche Erträge“ umgliedert worden sind, erforderlich (§ 265 Abs. 2 Satz 3 HGB).

Der HFA erinnert in diesem Zusammenhang daran, dass es für die erstmalige Anwendung der Neudefinition der Umsatzerlöse eine eigene Übergangsregelung gibt: Nach Art. 75 Abs. 2 Satz 3 EGHGB ist bei erstmaliger Anwendung des § 277 Abs. 1 HGB i.d.F. des BilRUG im (Konzern-)Anhang auf die fehlende Vergleichbarkeit zum Vorjahr hinzuweisen. Zudem ist dieser Umstand unter nachrichtlicher Darstellung des Betrags der Umsatzerlöse des Vorjahres, der sich bei Anwendung des § 277 Abs. 1 HGB i.d.F. des BilRUG im Vorjahr ergeben hätte, im (Konzern-)Anhang zu erläutern. Dieser Hinweis des HFA schließt freilich nicht aus, dass auch bei den Umsatzerlösen eine Herstellung der Vergleichbarkeit im Erstanwendungsjahr des HGB i.d.F. des BilRUG durch Anpassung des Vorjahresbetrags möglich ist (siehe § 265 Abs. 2 Satz 3 HGB).

Fundstelle: IDW Life 2016, S. 584 f.

Abführungssperre für Entlastungseffekte aus der Neubewertung von Pensionsrückstellungen

Bei Anwendung des § 301 Satz 1 AktG ist unklar, ob Beträge, die nach § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB ausschüttungsgesperrt sind, abgeführt werden dürfen. Die Ausschüttungssperre wird im Wortlaut des § 301 Satz 1 AktG nicht aufgeführt. Teilweise wird aber die Auffassung vertreten, die fehlende Bezugnahme auf § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB (d.h. das Fehlen einer expliziten Abführungssperre) offenbare eine durch Analogie zu schließende Lücke im Wortlaut des § 301 Satz 1 AktG.

Die Klärung der Frage, ob insoweit (auch) eine Abführungssperre besteht, hat insbesondere Bedeutung für die aus steuerlicher Sicht zutreffende Bemessung des abzuführenden Gewinns bei Organschaften. Deshalb ist für die Praxis vor allem von Interesse, welchen Standpunkt das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hierzu vertritt. Eine Stellungnahme des BMF steht indes (nach wie vor) aus. Deshalb hat der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) einstweilen Folgendes festgestellt:

„Angesichts der nach wie vor bestehenden Rechtsunsicherheit erscheint es nach Ansicht des HFA (solange die Rechtsunsicherheit fortbesteht) sowohl zulässig, Abschlüsse unter Anwendung des Gesetzeswortlauts ohne Berücksichtigung einer Abführungssperre aufzustellen, als auch Abschlüsse unter der Annahme einer Abführungssperre aufzustellen. Die Wahl einer dieser beiden Bilanzierungsmethoden ist gemäß § 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB im Anhang anzugeben. Ferner ist nach Auffassung des HFA im Lagebericht innerhalb des Risikoberichts auf die steuerlichen und gesellschaftsrechtlichen Risiken hinzuweisen. Sofern die erforderlichen Angaben gemacht werden, ergeben sich keine Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk“.

Fundstelle: IDW Life 2016, S. 584.

BGH-Urteil zu Rangrücktritt mit Entpassivierung im Überschuldungsstatus lässt die Passivierungspflicht der Verbindlichkeit in der Handelsbilanz unberührt

Im Urteil vom 5. März 2015 (IX ZR 133/14) hat der BGH konkretisiert, welche Anforderungen an einen qualifizierten Rangrücktritt zu stellen sind, damit die zugrunde liegende Verbindlichkeit nicht in den Überschuldungsstatus nach § 19 Abs. 2 InsO aufgenommen werden muss. Zur Frage, ob eine Verbindlichkeit, die mit einem den Anforderungen des BGH genügenden Rangrücktritt versehen ist, (auch) in der Handelsbilanz auszubuchen ist, hält der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) an seiner schon seit Langem (siehe IDW Fachnachrichten 2005, S. 552) vertretenen Auffassung fest, wonach die mit dem Rangrücktritt versehene Verbindlichkeit weiterhin mit dem Erfüllungsbetrag zu passivieren ist. Die Verpflichtung besteht – auch im Lichte der erwähnten BGH-Entscheidung – zivilrechtlich fort. Vor diesem Hintergrund verbietet das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip nach Auffassung des HFA die Ausbuchung der Verbindlichkeit in der Handelsbilanz.

Fundstelle: IDW Life 2016, S. 1000 f.

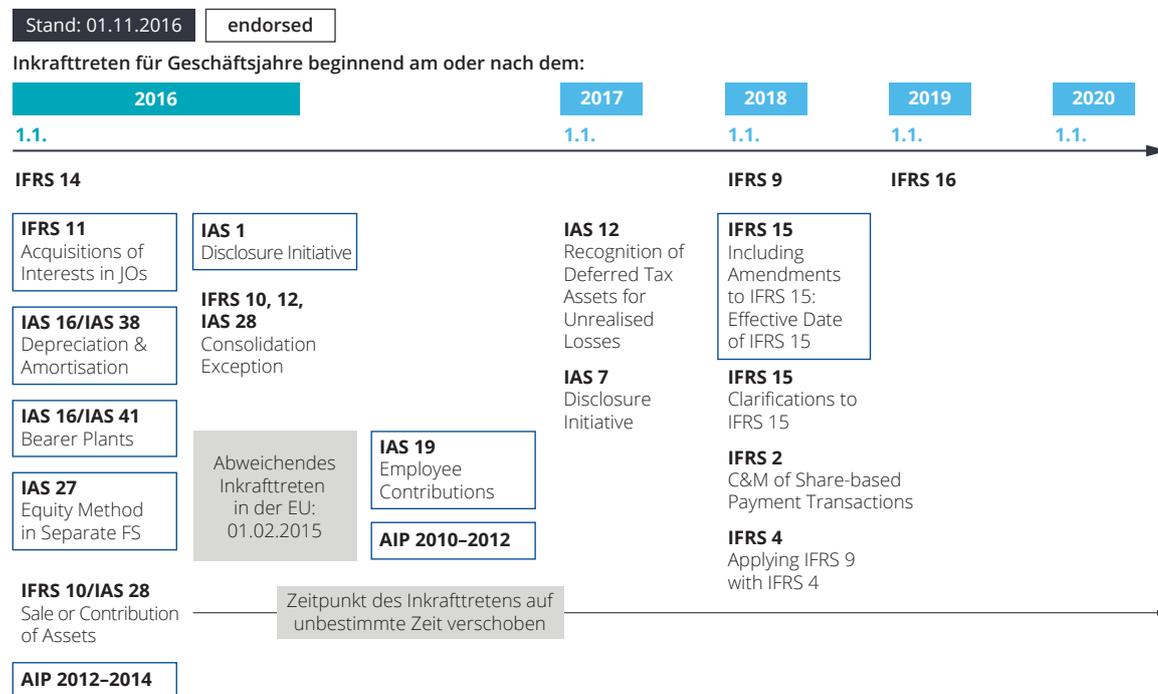
IFRS-Rechnungslegung

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 69 75695 6556
 Mobil: +49 151 5800 5340
 khaussmann@deloitte.de

Fundstelle: Der regelmäßig aktualisierte Endorsement-Status kann auf unserer [IASPlus Homepage](#) abgerufen werden.

Neue Vorschriften zur Bilanzierung von Leasingverhältnissen

Der IASB hat im Januar 2016 mit dem IFRS 16 **Leases** neue Vorschriften zur Bilanzierung von Leasingverhältnissen verabschiedet. Damit wurde ein Projekt abgeschlossen, das bereits seit Juli 2006 auf der aktiven Agenda des IASB stand. Auch wenn der Standard zusammen mit dem US-amerikanischen Standardsetzer Financial Accounting Standards Board (FASB) erarbeitet wurde, ist es im Ergebnis nicht gelungen, sich auf einheitliche Vorschriften zu einigen.

Nach dem neuen Standard besteht nunmehr eine grundsätzliche Bilanzierungspflicht von Rechten und Pflichten aus Leasingverhältnissen beim Leasingnehmer. Dieser bilanziert künftig das Nutzungsrecht an einem Leasinggegenstand (sog. „right-of-use asset“ oder RoU-Vermögenswert) sowie eine korrespondierende Leasingverbindlichkeit. Dies kann signifikante Auswirkungen auf die Kennzahlen eines Unternehmens haben (z.B. Verschuldungsgrad). Es werden jedoch Erleichterungswahlrechte für Leasingnehmer im Hinblick auf kurzfristige Leasingverhältnisse sowie Leasingvereinbarungen über geringwertige Vermögenswerte gewährt. Sofern von diesen Gebrauch gemacht wird, erfasst der Leasingnehmer seine Leasingzahlungen linear als Aufwand.

Für Leasinggeber bleibt es dagegen grundsätzlich bei der nach IAS 17 **Leasingverhältnisse** bekannten Bilanzierung mit einer Unterscheidung zwischen Finanzierungs- und Mietleasingverträgen.

Daneben werden die Angabepflichten sowohl für Leasingnehmer als auch für Leasinggeber ausgeweitet.

IFRS 16 ist erstmals verpflichtend für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist – vorbehaltlich einer Übernahme der neuen Vorschriften in europäisches Recht – zulässig, allerdings nur sofern zeitgleich IFRS 15 **Erlöse aus Verträgen mit Kunden** angewendet wird.

Die neuen Vorschriften zur Bilanzierung von Leasingverhältnissen werden in unserem Newsletter [IFRS fokussiert Januar 2016](#) im Detail erläutert.

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

Neue Vorschriften zur Erlösrealisierung

Im April 2016 hat der IASB Klarstellungen zu IFRS 15 **Erlöse aus Verträgen mit Kunden** veröffentlicht. Diese resultieren aus den Diskussionen der vom IASB und FASB eingesetzten Beratungsgruppe (Transition Resource Group for Revenue Recognition (TRG)) und betreffen die folgenden Themenbereiche:

- Identifizierung von Leistungsverpflichtungen (bezüglich der eigenständigen Identifizierbarkeit im Kontext des Vertrags)
- Prinzipal-Agenten-Beziehungen (bezüglich der Beurteilung der Beherrschung von Waren oder Dienstleistungen vor Übertragung an den Kunden)
- Lizenzen (bezüglich der Bestimmung der Art der erteilten Lizenz sowie zu umsatz- und nutzungsabhängigen Lizenzentgelten)
- Übergangsvorschriften (bezüglich der praktischen Erleichterungen bei der erstmaligen Anwendung des Standards)

Die Änderungen sind retrospektiv anzuwenden. Sie sind erstmalig verpflichtend anzuwenden auf Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen. Der Zeitpunkt entspricht dem Zeitpunkt des Inkrafttretens von IFRS 15 selbst. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist – vorbehaltlich einer Übernahme der Vorschriften in europäisches Recht – zulässig.

Unser Newsletter [IFRS fokussiert April 2016](#) stellt die Klarstellungen im Detail vor.

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. Dabei wurde das Gesamtprojekt in kurzfristige Teilprojekte (Änderungen an IAS 1 **Darstellung des Abschlusses**, Überleitung von Schulden aus Finanzierungstätigkeiten sowie Unterscheidung zwischen Änderungen von Rechnungslegungsmethoden und rechnungslegungsbezogenen Schätzungen) sowie drei Forschungsprojekte (zu Wesentlichkeit, Angabeprozessen und zur Überprüfung bestehender Angabevorschriften) aufgeteilt.

Das erste kurzfristige Teilprojekt wurde mit der im Dezember 2014 erfolgten Veröffentlichung von Änderungen an IAS 1 abgeschlossen. Die Änderungen zielen darauf ab, Hindernisse zu beseitigen, die Ersteller in Bezug auf die Ermessenausübung bei der Darstellung des Abschlusses gesehen haben.

Mit Veröffentlichung von Änderungen an IAS 7 **Kapitalflussrechnungen** im Januar 2016 wurde auch das zweite Teilprojekt abgeschlossen. Zielsetzung der Änderungen ist die Vermittlung von relevanten Informationen an die Abschlussadressaten, um Veränderungen der Schulden aus Finanzierungstätigkeit besser beurteilen zu können. Im Fokus der Angabepflichten stehen Schulden, die aktuell oder künftig Zahlungsströme generieren, die im Sinne von IAS 7 der Finanzierungstätigkeit eines Unternehmens zuzuordnen sind. Unternehmen können dem durch eine Überleitungsrechnung zwischen Eröffnungs- und Schlussbilanzwerten für diese Schulden gerecht werden. Die Erstanwendung hat prospektiv zu erfolgen. Die neuen Vorschriften sind erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2017 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist – vorbehaltlich einer Übernahme der Vorschriften in europäisches Recht – gestattet. Weitere Informationen hierzu enthält unser Newsletter [IFRS fokussiert Nr. 2 Februar 2016](#).

Im Hinblick auf das dritte Teilprojekt ist die Veröffentlichung eines Standardentwurfs mit vorgeschlagenen Änderungen an IAS 8 **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler** hinsichtlich der Unterscheidung zwischen Änderungen von Rechnungslegungsmethoden und rechnungslegungsbezogenen Schätzungen bis März 2017 geplant.

Die Forschungsprojekte befinden sich größtenteils noch in einem frühen Stadium. Der Entwurf eines Practice Statement zur Wesentlichkeit wurde Ende Oktober 2015 veröffentlicht. Dabei handelt es sich nicht um einen verpflichtend anzuwendenden Standard, sondern um ein Leitliniendokument, in dem das Konzept der Wesentlichkeit erläutert und illustriert werden soll, um die Ersteller bei der Anwendung des Konzepts zu unterstützen. Der IASB berät derzeit die zum Entwurf erhaltenen Rückmeldungen. Ein Diskussionspapier zu den Angabeprozessen ist für das erste Halbjahr 2017 avisiert.

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

Änderungen an IAS 12 Ertragsteuern

Im Januar 2016 hat der IASB Änderungen an IAS 12 **Ertragsteuern** verabschiedet. Damit soll insbesondere die Bilanzierung latenter Steueransprüche aus unrealisierten Verlusten bei zum beizulegenden Zeitwert bilanzierten Vermögenswerten klargestellt werden, die in der Praxis derzeit unterschiedlich gehandhabt wird. Danach führen nicht realisierte Verluste bei zum beizulegenden Zeitwert bilanzierten Vermögenswerten (z.B. festverzinslichen Schuldinstrumenten), deren steuerlicher Wert den Anschaffungskosten entspricht, zu abzugsfähigen temporären Differenzen. Wenn das jeweils geltende Steuerrecht die Verrechnung steuerlicher Verluste einschränkt, so hat die Beurteilung, ob latente Steueransprüche für abzugsfähige temporäre Differenzen zu bilanzieren sind, getrennt für die abzugsfähigen temporären Differenzen der jeweils gleichen Art zu erfolgen. Bei der Schätzung zukünftig zur Verfügung stehender zu versteuernder Gewinne kann

1. unter bestimmten Voraussetzungen angenommen werden, dass eine Realisierung eines Vermögenswerts über seinen Buchwert hinaus möglich ist, und sind
2. Steuerabzüge aus der Umkehrung abzugsfähiger temporärer Differenzen herauszurechnen.

Die Änderungen treten – eine rechtzeitige Übernahme in europäisches Recht vorausgesetzt – für Geschäftsjahre in Kraft, die am oder nach dem 1. Januar 2017 beginnen.

Unser Newsletter [IFRS fokussiert Nr. 3 Januar 2016](#) erläutert die Änderungen im Detail.

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

Änderungen an IFRS 2 Anteilsbasierte Vergütungen

Der IASB hat im Juni 2016 Änderungen an IFRS 2 **Anteilsbasierte Vergütungen** veröffentlicht, die einzelne Unklarheiten im Zusammenhang mit der Bilanzierung von anteilsbasierten Vergütungen mit Barausgleich beseitigen sollen. Dabei geht es um die folgenden Fragestellungen:

- Bilanzierung in bar zu erfüllender anteilsbasierter Vergütungen, die eine Leistungsbedingung beinhalten
- Klassifizierung anteilsbasierter Vergütungen, die mit Steuereinbehalt erfüllt werden
- Bilanzierung von Modifizierungen anteilsbasierter Vergütungstransaktionen von Erfüllung in bar zu Erfüllung in Eigenkapitaltiteln

Die Änderungen sind erstmalig anzuwenden auf Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist – vorbehaltlich einer Übernahme der Vorschriften in europäisches Recht – zulässig.

Unser Newsletter [IFRS fokussiert Nr. 7 Juni 2016](#) stellt die Klarstellungen im Detail vor.

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

II. Institut der Wirtschaftsprüfer

Fortsetzung von IDW RS HFA 9: Einzelfragen zur Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach IFRS

Die Fortsetzung von IDW RS HFA 9 fügt einen neuen Abschnitt zum Abgang von finanziellen Verbindlichkeiten nach IAS 39 **Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung** hinzu, der die bilanzielle Behandlung von Reverse-Factoring-Transaktionen erörtert. Dabei werden zunächst die relevanten Vorschriften in IAS 39 zum Abgang finanzieller Verbindlichkeiten dargestellt. Daran anschließend werden die wesentlichen Merkmale von Reverse-Factoring-Transaktionen erläutert und deren Bilanzierung aus Sicht des Schuldners dargelegt.

Fundstelle: IDW Life 6/2016, S. 493 ff.

IDW ERS HFA 48: Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach IFRS 9

Der erste IDW ERS HFA 48 befasst sich mit folgenden Themen:

- Anwendungsbereich: Verträge über den Kauf oder Verkauf von nichtfinanziellen Posten
- Abgang finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten
- Klassifizierung
- Bewertung (noch ohne Wertminderung)

Der Abschnitt zum Kauf oder Verkauf nichtfinanzieller Posten basiert auf dem IDW RS HFA 15. Den Ausführungen zum Abgang finanzieller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten liegen die entsprechenden Abschnitte des IDW RS HFA 9 zugrunde. Die bisherigen Verlautbarungen wurden dabei an die Regelungen von IFRS 9 und den derzeitigen Diskussionsstand angepasst.

Aufgrund der noch nicht abgeschlossenen Diskussionen zu vielen Aspekten des neuen IASB-Standards wird das Papier für einen längeren Zeitraum im Entwurfsstadium verbleiben und kontinuierlich weiterentwickelt (siehe unten Fortsetzung von IDW ERS HFA 48: Hedge Accounting).

Unser Newsletter [IFRS fokussiert Juni 2016](#) erläutert die enthaltenen Themenkomplexe im Detail.

Fundstelle: IDW Life 6/2016, S. 455 ff.

Entwurf einer Änderung an IDW RS HFA 2: Einzelfragen zur Anwendung von IFRS

Die Änderungen betreffen die Ausführungen zu konzerninternen Salden und Transaktionen i.S.v. IFRS 10 bei der Darstellung aufgebener Geschäftsbereiche und passen diese an die im Januar 2016 veröffentlichte Agenda-Entscheidung des IFRS Interpretations Committee (IC) an.

Fundstelle: IDW Life 7/2016, S. 548 ff.

Änderung an IDW RS HFA 40: Einzelfragen zu Wertminderungen von Vermögenswerten nach IAS 36

Die Änderung betrifft eine geringfügige redaktionelle Klarstellung hinsichtlich der Berücksichtigung einer Schuld im Buchwert einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit.

Fundstelle: IDW Life 7/2016, S. 550 ff.

Fortsetzung von IDW ERS HFA 48: Hedge Accounting

Die Fortsetzung von IDW ERS HFA 48 fügt einen neuen Abschnitt mit Einzelfragen zum Hedge Accounting nach IFRS 9 hinzu. Dieser enthält u.a. Ausführungen

- zur Eignung von (derivativen) Finanzinstrumenten als Sicherungsinstrumente,
- zur Designation von Risikokomponenten als Grundgeschäfte und
- zur Ermittlung von Hedge-Ineffektivität (insb. die Hypothetische-Derivate-Methode).

Unser Newsletter [IFRS fokussiert Nr. 11 September 2016](#) stellt den Inhalt der neuen Abschnitte im Detail dar.

Fundstelle: IDW Life 8/2016, S. 722 ff.

Über Entwicklungen nach Redaktionsschluss und zu weiteren Hintergründen informieren wir Sie auf unserer [IASPlus Homepage](#)

The screenshot shows the IASPlus website interface. At the top, the Deloitte logo is on the left and the IASPlus logo is on the right. Below the logos is a navigation bar with links for 'Startseite', 'Nachrichten', 'Publikationen', 'IASB-Verlautbarungen', 'Ressourcen', 'Projekte', and 'Länder'. A search bar is located on the right side of the navigation bar. The main content area features a headline: 'Die Nachrichtenseite zur internationalen Rechnungslegung in deutscher Sprache'. Below this, there are three tabs: 'Aktuelle Nachrichten', 'Aktuelle Publikationen', and 'Aktuelle Sitzungen'. The 'Aktuelle Nachrichten' tab is active, displaying two news items. The first item is titled 'Tagesordnungen für die Sitzungen von CFSS und TEG im November' and is dated 07.11.2016. The second item is titled 'EFRAG bittet Adressaten um Meinungsäußerung in Bezug auf die Übernahme von IFRS 16' and is also dated 07.11.2016. To the right of the news items, there is a section for 'Vorgeschlagene Änderungen: IFRS 3 und 11' with a sub-headline 'IASB adressiert Definition eines Geschäftsbetriebs und Bilanzierung zuvor gehaltener Anteile'. Below this, there is a section for 'Künftige Ereignisse' which lists several upcoming events, including 'IFRS Interpretations Committee - Sitzung November 2016', 'Sitzung des EFRAG-Boards', 'IASB-Sitzung November 2016', 'Ende der Kommentierungsfrist: Vorgeschlagene XBRL-Ergänzung 2016/2', 'TEG-Telefonkonferenz', and 'AFRAC 2016'.

Steuerbilanz

I. Gesetzgebung

Steuerlicher Herstellungskostenbegriff

Handelsrechtlich besteht gemäß § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB ein Wahlrecht, angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung in die Berechnung der Herstellungskosten einzubeziehen. Das Wahlrecht war früher auch für die Steuerbilanz anerkannt (vgl. R 6.3 Abs. 4 EStR 2008). Erstmals mit BMF-Schreiben vom 12. März 2010 (BStBl. I 2010, S. 239) vertrat die Finanzverwaltung die Auffassung, dass das Wahlrecht nicht für die Steuerbilanz gelte, die Kostenbestandteile steuerlich vielmehr zwingend anzusetzen seien. Die Auffassung wurde später in R 6.3 Abs. 1 EStÄR 2012 (BStBl. I 2013, S. 276) übernommen (vgl. [Update zum Bilanzstichtag 2013](#)). Es sollte jedoch nicht beanstandet werden, wenn für Wirtschaftsjahre vor Ergehen der EStÄR 2012 (BMF-Schreiben vom 22. Juni 2010, BStBl. I 2010, S. 597) bzw. nach deren Ergehen bis zur Verifizierung des damit verbundenen Erfüllungsaufwandes, spätestens aber bis zu einer Neufassung der EStR (BMF-Schreiben vom 25. März 2013, BStBl. I 2013, S. 296) bei der Ermittlung der Herstellungskosten noch nach R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 verfahren wurde. Voraussetzung für die Berücksichtigung der Kostenbestandteile als Teil der Herstellungskosten war eine entsprechende Behandlung in der Handelsbilanz.

Mit dem [Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens](#) vom 18. Juli 2016 (BGBl. I 2016, S. 1679) hat der Gesetzgeber das im Rahmen der Nichtbeanstandungsregelung eingeräumte Wahlrecht für die Steuerbilanz nunmehr gesetzlich festgeschrieben (§ 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG n.F.). Voraussetzung ist weiterhin, dass das Wahlrecht in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz ausgeübt wird. Die Neuregelung kann auch für Wirtschaftsjahre angewendet werden, die vor dem Inkrafttreten geendet haben (§ 52 Abs. 12 Satz 1 EStG n.F.).

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Einführung eines steuerlichen Country-by-Country Reportings

Im Rahmen ihres Aktionsplans gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) hatte die OECD unter Aktionspunkt 13 im Oktober 2015 einen von den Staaten politisch verpflichtend umzusetzenden Mindeststandard für eine länderspezifische Berichterstattung (Country-by-Country Reporting) veröffentlicht. Auf der Grundlage der Empfehlung hat die EU die [Richtlinie \(EU\) 2016/881 vom 25. Mai 2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung \(EU-Amtshilferichtlinie\)](#) erlassen. Alle EU-Mitgliedsstaaten sind danach verpflichtet, bis zum 4. Juni 2017 nationale Regelungen zur Einführung einer länderbezogenen Berichterstattung zu verabschieden.

Berichtspflichtig sind nach der Richtlinie die obersten Mutterunternehmen oder Geschäftseinheiten von multinationalen Konzernen, die im Hoheitsgebiet des jeweiligen Mitgliedsstaats ansässig sind, subsidiär auch andere dort ansässige Konzernunternehmen oder -geschäftseinheiten. Die Berichtspflicht entfällt, wenn der konsolidierte Umsatz des Konzerns im unmittelbar vorangehenden Geschäftsjahr 750 Mio. EUR unterschreitet.

Inhaltlich besteht der länderbezogene Bericht, der der zuständigen Steuerbehörde jeweils innerhalb von zwölf Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres auf Basis eines Musterformulars vorzulegen ist, aus zwei Teilen, einem Teil 1, der anhand der Daten aus der konsolidierten Unternehmensberichterstattung, aus den gesetzlich vorgesehenen Jahresabschlüssen der einzelnen Unternehmen, aus für aufsichtsrechtliche Zwecke erstellten Abschlüssen oder aus der internen Rechnungslegung Angaben zu



Sven Fuhrmann

Tel: +49 69 75695 7024
Mobil: +49 151 5800 0746
sfuhrmann@deloitte.de

- Höhe der Erträge (getrennt für nahestehende und fremde Unternehmen),
- Vorsteuergewinnen (-verlusten),
- bereits gezahlten Ertragsteuern,
- noch zu zahlenden Ertragsteuern,
- ausgewiesenem Kapital,
- einbehaltenen Gewinnen,
- Beschäftigtenzahl und
- materiellen Vermögenswerten (ohne flüssige Mittel)

enthält, jeweils getrennt für jeden Staat, in dem ein Unternehmen oder eine Geschäftseinheit des Konzerns steuerlich ansässig ist, und einem Teil 2, in dem die in dem jeweiligen Staat ansässigen Unternehmen bzw. Geschäftseinheiten und – anhand eines Katalogs – die von ihnen ausgeübten wichtigsten Geschäftstätigkeiten aufgeführt werden.

Die zuständige Steuerbehörde übermittelt die bei ihr eingegangenen Berichte innerhalb von 15 Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahrs an jeden Mitgliedstaat, in dem gemäß den im Bericht enthaltenen Informationen Unternehmen oder Geschäftseinheiten des Konzerns steuerlich ansässig oder im Falle von Betriebsstätten steuerpflichtig sind.

Der erste länderbezogene Bericht ist nach der Richtlinie für das Geschäftsjahr des multinationalen Konzerns vorzulegen, das am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnt.

In Umsetzung der Richtlinie hat die Bundesregierung am 13. Juli 2016 einen [Gesetzentwurf](#) für eine entsprechende nationale Regelung vorgelegt.

Fundstellen:

[Deloitte Tax News zur EU Richtlinie](#)

[Deloitte Tax News zum Gesetzentwurf](#)

II. Rechtsprechung

Wirtschaftliches Eigentum bei Teilamortisationsleasing einer Immobilie

Nach dem Leasing-Erlass zu Teilamortisations-Leasingverträgen über Immobilien (BMF-Schreiben vom 23. Dezember 1991, IV B 2 – S 2170 – 115/91, BStBl. I 1992, S. 13, Tz. 11 ff.) ist der Leasinggegenstand dem Leasingnehmer bei Verträgen mit Kauf- oder Mietverlängerungsoption unter anderem dann stets zuzurechnen, wenn er bestimmte eigentümerspezifische Risiken übernimmt, er etwa bei zufälligem Untergang des Leasinggegenstandes, vom Leasingnehmer nicht zu vertretendem langfristigen Nutzungsausschluss oder vom Leasingnehmer nicht zu vertretender vorzeitiger Vertragsbeendigung die Leasingraten weiterzahlen oder den Leasinggegenstand bei ganzer oder teilweiser Zerstörung wiederherstellen muss. Auf die Länge der Grundmietzeit im Verhältnis zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer und auf die Höhe des Kaufpreises oder der Anschlussmiete bei Ausübung der Option soll es in diesem Falle nicht ankommen.

Dem hat der BFH mit Urteil vom 2. Juni 2016 (IV R 23/13, BFH/NV 2016, S. 1433) widersprochen. Sei die nicht nach § 7 Abs. 4 EStG oder den AfA-Tabellen, sondern individuell zu bestimmende betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer – wie im Streitfall – länger als die Grundmietzeit und habe der Leasingnehmer kein Recht auf Verlängerung der Nutzungsüberlassung und keine Kaufoption zu so günstigen Konditionen, dass bei wirtschaftlich vernünftiger Entscheidungsfindung mit der Ausübung des Rechts zu rechnen sei, könne nicht davon ausgegangen werden, dass dem Leasingnehmer statt des Eigentümers auf Dauer, nämlich für die voraussichtliche Nutzungsdauer, Substanz und Ertrag des Wirtschaftsguts wirtschaftlich zustünden. Bei dieser Sachlage sei es revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn das FG aus der Verpflichtung des Leasingnehmers, im Fall der nicht durch den Eigentümer vorsätzlich oder fahrlässig verursachten Zerstörung oder Beeinträchtigung der Nutzbarkeit des Gebäudes alle vertraglichen Verpflichtungen weiter zu erfüllen, bei vorzeitiger Kündigung aus wichtigem Grund die Leasingraten weiter zu entrichten und bei Beschädigungen die nicht durch Versicherungsleistungen gedeckten Wiederherstellungskosten zu tragen, im Rahmen der Würdigung der Gesamtumstände nicht darauf geschlossen habe, dass die Substanz des Gebäudes für die gesamte Nutzungsdauer dem Leasingnehmer zugeordnet gewesen sei. Die in norminterpretierenden Verwaltungsvorschriften (hier Leasing-Erlassen) formulierten Abgrenzungsmerkmale böten zwar Anhaltspunkte für die Gesetzesauslegung durch die Rechtsprechung, könnten eine abschließende Regelung aber weder beanspruchen noch enthalten.

Es bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung auf das Urteil reagieren wird.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Wertaufholung von Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an Organgesellschaften

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG i.V.m. Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG sind Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen in den Folgejahren durch Zuschreibung bis zur Obergrenze der Anschaffungs- oder Herstellungskosten rückgängig zu machen, soweit in dem jeweiligen Folgejahr nicht ein auf einer voraussichtlich dauernden Wertminderung beruhender niedrigerer Teilwert nachgewiesen wird. Bei Beteiligungen an einer nicht börsennotierten Kapitalgesellschaft setzt dies – abgesehen von Fällen einer Fehlmaßnahme – den Nachweis voraus, dass sich der innere Wert des Beteiligungsunternehmens vermindert hat und diese Wertminderung nicht allein durch den Anfall hoher Verluste begründet ist, sondern sich aus einer umfassenden und einzelfallbezogenen Würdigung der Ertragslage und Ertragsaussichten sowie des Vermögenswerts und der funktionalen Bedeutung des Beteiligungsunternehmens ergibt (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 6. November 2003, IV R 10/01, BStBl. II 2004, S. 416).

Umstritten ist, ob bei Beteiligungen an Organgesellschaften, die dauerhaft Verluste erzielen, eine Teilwertabschreibung unter den Substanzwert der Beteiligung – in dem vom BFH mit Urteil vom 18. Juni 2016 (IV R 6/11, BFH/NV 2015, S. 1381) entschiedenen Fall einer hundertprozentigen Beteiligung das zum Bilanzstichtag ausgewiesene Eigenkapital der Organgesellschaft – zulässig ist. Das hatte der BFH in seinen Urteilen vom 17. September 1969 (I 170/65, BStBl. II 1970, S. 48), vom 12. Oktober 1972 (IV R 37/68, BStBl. II 1973, S. 76) und vom 31. März 1982 (I R 185/78, juris) verneint. In seinem aktuellen Urteil vom 18. Juni 2016 konnte er die Frage offen lassen. Der Ansatz eines unter dem Substanzwert liegenden Teilwerts kam hier schon deshalb nicht in Betracht, weil das vom Steuerpflichtigen zum Nachweis der Wertminderung vorgelegte Gutachten die funktionale Bedeutung der Beteiligung im Rahmen des Unternehmensverbundes (Verbundwirkungen) nicht berücksichtigt hatte. Diese Bedeutung zeigte sich nach Auffassung des BFH im Streitfall darin, dass die Organgesellschaft in wesentlichem Umfang Gegenstände des Anlagevermögens von dem Organträger gepachtet und entsprechende Pachtzinsen gezahlt hatte. Nur wenn der Steuerpflichtige nachweise, dass die Ertragsaussichten für die abgestimmte

Tätigkeit von Mutter- und Tochterunternehmen in einem solchen Maße gesunken seien, dass ein Erwerber der Muttergesellschaft für die zu deren Betriebsvermögen gehörenden Anteile an der Tochterkapitalgesellschaft einen hinter den Anschaffungskosten zurückbleibenden Preis zahlen würde, könne eine diesbezügliche Teilwertabschreibung vorgenommen werden. Für die der Bewertung zugrunde zu legende Prognose sei wegen des Stichtagsprinzips im Übrigen der Informationsstand maßgebend, der bei angemessener Sorgfalt zum Bewertungsstichtag hätte erlangt werden können. An die Stelle einer solchen Prognose könne keine Ex-post-Betrachtung der realen Geschehnisse gesetzt werden, wie sie der Gutachter vorgenommen habe.

Zu beachten ist, dass Teilwertabschreibungen von Körperschaften auf Beteiligungen an Kapitalgesellschaften seit 2002 nicht mehr abzugsfähig sind (§ 8b Abs. 3 Satz 3 KStG). Natürliche Personen können den Aufwand, auch soweit sie über Personengesellschaften beteiligt sind, teilweise abziehen (vgl. § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG).

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Bildung von bilanziellen Bewertungseinheiten

Die Bildung von Bewertungseinheiten als Ausnahme vom Einzelbewertungsgrundsatz ist seit Inkrafttreten des BilMoG für die Handelsbilanz in § 254 HGB geregelt. Für die Steuerbilanz sieht § 5 Abs. 1a Satz 2 EStG vor, dass die Ergebnisse der in der handelsrechtlichen Rechnungslegung zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeten Bewertungseinheiten auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich sind. Diskutiert wird in diesem Zusammenhang, ob der Steuerpflichtige aufgrund der Verweisung ein auch in der Steuerbilanz zu beachtendes Wahlrecht zur Bildung einer Bewertungseinheit hat oder ob er diese dort zwingend bilden muss.

IDW RS HFA 35 Tz. 12 geht für die Handelsbilanz davon aus, dass die Bildung einer Bewertungseinheit eine bewusste Entscheidung des Bilanzierenden erfordert, was auf ein – im Zeitablauf stetig auszuübendes – Wahlrecht hinausläuft. Für die Steuerbilanz stellt der BFH in seinem Urteil vom 2. Dezember 2015 (I R 83/13, BFH/NV 2016, S. 1199) als Obiter Dictum (§ 5 Abs. 1a Satz 2 EStG war im Urteilsfall noch nicht anwendbar) fest, dass die Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 1a Satz 2 EStG an die in der Handelsbilanz tatsächlich gebildete Bewertungseinheit anknüpft. Dies spreche dafür, dass die Bildung von Bewertungseinheiten als Wahlrecht, nicht aber als gesetzliche Verpflichtung des Steuerpflichtigen anzusehen sei. Eine Pflicht zur Bildung einer Bewertungseinheit kann sich damit – wie schon vor Einführung der § 5 Abs. 1a Satz 2 EStG, § 254 HGB – nur dann ergeben, wenn sonst kein den tatsächlichen Verhältnissen des Unternehmens entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt würde (vgl. BFH-Urteil vom 25. Februar 2004, I R 54/02, BStBl. II 2004, S. 654).

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Abstandszahlungen zur vorzeitigen Aufhebung eines Vermittlungsvertrages

Für den Fall der vorzeitigen Beendigung eines ungünstigen und sich als unternehmerische Fehlmaßnahme darstellenden Vermittlungsvertrags mit zehnjähriger Laufzeit hat das FG Köln mit Urteil vom 10. März 2016 (13 K 1602/11, EFG 2016, S. 1493) entschieden, dass der Steuerpflichtige durch die vorzeitige Entlassung aus dem Vertrag gegen Einmalzahlung kein aktivierungspflichtiges Wirtschaftsgut erworben hat. Es hätten sich vielmehr nur die Geschäftschancen des Steuerpflichtigen im Ganzen verbessert. Mit dem vom Finanzamt angeführten Fall der wirtschaftlichen Übertragung eines Domain-Namens durch Verzicht auf diesen zugunsten eines Dritten sei die Entlassung aus einer unvorteilhaften vertraglichen Verpflichtung nicht vergleichbar.

Gegen das Urteil ist Revision beim BFH eingelegt worden (Az. IV R 26/16).

Fundstelle: [Finanzgericht Köln](#)

Passivierung eines Darlehens mit steigenden Zinssätzen

Mit der Bilanzierung einer am Bilanzstichtag bestehenden Darlehensverbindlichkeit, die in späteren Jahren höher zu verzinsen ist (Darlehen mit steigenden Zinssätzen), beschäftigt sich das BFH-Urteil vom 25. Mai 2016 (I R 17/15). Der BFH folgert aus seinen Grundsätzen zu Sparprämien, die am Ende der Laufzeit eines Sparvertrags gutgeschrieben werden (BFH-Urteil vom 15. Juli 1998, I R 24/96, BStBl. II 1998, 728), dass der Steuerpflichtige für die Verpflichtung zur Zahlung höherer Zinsen in der zweiten Hälfte der Darlehenslaufzeit in seiner Bilanz eine Verbindlichkeit oder Rückstellung wegen (wirtschaftlichen) Erfüllungsrückstandes auszuweisen habe, sofern eine feste Vertragslaufzeit ohne ordentliche Kündigungsmöglichkeit vereinbart worden sei und die Kündigung aus wichtigem Grund bei Vertragsschluss allenfalls eine theoretische Rolle gespielt habe. Denn bei wirtschaftlicher Betrachtung werde mit der noch ausstehenden Gegenleistung des Darlehensnehmers in diesem Falle anteilig auch die bereits vom Darlehensgeber erbrachte Vorleistung in Gestalt der Kapitalüberlassung abgegolten. Der Erfüllungsrückstand entspreche dem Unterschied zwischen der Zinsverbindlichkeit in Höhe der Durchschnittsverzinsung und den bis zum Bilanzstichtag getilgten Zinsbeträgen (Zinssatzdifferenz). Die wirtschaftlich erst in der zweiten Hälfte der Darlehenslaufzeit während der „Hochzinsphase“ zu erfüllende Zinsverbindlichkeit sei nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG abzuzinsen.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Rückstellungen für Kosten eines zukünftigen Prozesses

Künftige Prozesskosten für einen am Bilanzstichtag noch nicht anhängigen Prozess können nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH-Urteile vom 27. Mai 1964, IV 352/62 U, BStBl. III 1964, S. 478; vom 24. Juni 1970, I R 6/68, BStBl. II 1970, S. 802; vom 6. Dezember 1995, I R 14/95, BStBl. II 1996, S. 406) grundsätzlich nicht zurückgestellt werden, weil die Pflicht zur Kostentragung rechtlich noch nicht entstanden und ihr künftiges Entstehen im abgelaufenen Wirtschaftsjahr noch nicht wirtschaftlich verursacht ist. Wesentliches Tatbestandsmerkmal für das Entstehen der Prozesskostenverpflichtung für eine spätere Instanz sei die Einlegung des Rechtsmittels. Ist diese am Bilanzstichtag noch nicht erfolgt, könne eine wirtschaftliche Verursachung der Verbindlichkeit im abgelaufenen Wirtschaftsjahr nur dann vorliegen, wenn die abschließende Entscheidung über das anhängige Verfahren am Bilanzstichtag bereits gefallen war und es sich bei der tatsächlichen Einlegung des Rechtsmittels nur noch um eine selbstverständliche, rein formale Handlung handelt (vgl. BFH-Urteil vom 6. Dezember 1995, I R 14/95, BStBl. II 1996, S. 406).

Mit Beschluss vom 11. November 2015 (I B 3/15, BFH/NV 2016, S. 387) hat der BFH diese Rechtsprechung erneut bestätigt.

Fundstelle: [Bundesfinanzhof](#)

Passiver Rechnungsabgrenzungsposten bei öffentlichem Leasingzuschuss

Erhält ein Steuerpflichtiger im Rahmen seiner betrieblichen Tätigkeit Zuschüsse zur Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts (Investitionszuschüsse), so hat er steuerlich ein Wahlrecht, ob er die Zuschüsse als Betriebseinnahmen ansetzen oder von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abziehen will (vgl. R 6.5 EStR 2012). Die Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens ist ausgeschlossen, weil der Steuerpflichtige mit der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts die wirtschaftliche „Gegenleistung“ vollständig erbracht hat. Die vom Steuerpflichtigen zu beachtende Zweckbindung, das bezuschusste Wirtschaftsgut während seiner Nutzungsdauer für den geförderten Zweck vorzuhalten und einzusetzen, ist nach der Rechtsprechung keine (zeitraumbezogene) „Gegenleistung“, für die ein Rechnungsabgrenzungsposten gebildet

werden kann (vgl. BFH-Urteile vom 14. Juli 1988, IV R 78/85, BStBl. II 1989, S. 189; vom 22. Januar 1992, X R 23/89, BStBl. II 1992, S. 488 und vom 24. Juni 2009, IV R 26/06, BStBl. II 2009, S. 781). Bei öffentlichen Zuschüssen, die nicht zur Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts gewährt werden (Aufwands- oder Ertragszuschüsse), kommt hingegen ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten in Betracht, wenn der Zuschussempfänger nach den Zuschussbedingungen zeitraumbezogen zu einer „Gegenleistung“ verpflichtet ist (H 5.6 EStH 2015 Stichwort „Ertragszuschüsse“; BFH-Urteile vom 5. April 1984, IV R 96/82, BStBl. II 1984, S. 552; vom 24. Juni 2009, IV R 26/06, BStBl. II 2009, S. 781).

Für den Fall eines mit öffentlichen Zuschüssen geleasteten Fahrzeugs hat das FG Münster mit rechtskräftigem Urteil vom 15. Dezember 2015 (10 K 516/14 K, G, EFG 2016, S. 462) entschieden, dass ein Investitionszuschuss nicht vorliege, sofern der Steuerpflichtige nicht wirtschaftlicher Eigentümer des Leasinggegenstandes werde. Sehe der Zuwendungsbescheid indes vor, dass das geleaste Fahrzeug im Inland zugelassen werden und dort mindestens zwei Jahre ununterbrochen zugelassen bleiben müsse, könne der Zuschuss durch passive Rechnungsabgrenzung entsprechend den Grundsätzen zu Aufwands- und Ertragszuschüssen über die Zweckbindungsfrist verteilt werden. Eine über diesen Zeitraum hinausgehende Laufzeit des Leasingvertrages sei nicht zu berücksichtigen.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Begriff der steuerlichen Schlussbilanz in Einbringungsfällen

In den Fällen der Einbringung und des Anteilstauschs kann die übernehmende Gesellschaft den Einbringungsgegenstand bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen auf Antrag mit einem unter dem gemeinen Wert liegenden Wertansatz (mindestens jedoch mit dem Buchwert) ansetzen. Der Antrag muss spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz beim Finanzamt gestellt werden (§ 20 Abs. 2 Satz 3, § 21 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 UmwStG 2006). Nach dem BFH-Urteil vom 15. Juni 2016 (I R 69/15) ist die „steuerliche Schlussbilanz“ keine von der Steuerbilanz zu unterscheidende eigenständige Schlussbilanz. Es handele sich vielmehr um die nächste auf den Einbringungszeitpunkt folgende steuerliche Jahresschlussbilanz der übernehmenden Gesellschaft, in der der Einbringungsgegenstand erstmals anzusetzen ist. Dies könne eine der nachfolgenden Varianten der im Zusammenhang mit der Steuererklärung der Finanzbehörde überreichten steuerlichen Rechnungslegung sein:

- reine Handelsbilanz mit der Erklärung, diese sei so auch der steuerlichen Beurteilung zugrunde zu legen,
- Handelsbilanz mit steuerrechtlichen Zusätzen bzw. Anmerkungen (steuerlicher Überleitungsrechnung) oder
- eigenständige Steuerbilanz.

Mit der Einreichung der steuerlichen Rechnungslegung ende die Frist für die Antragstellung selbst dann, wenn diese nicht den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung oder den steuerbilanzrechtlichen Sonderregeln entspreche. Es genüge, dass die eingereichten Unterlagen erkennbar Grundlage der steuerlichen Veranlagung in dem betreffenden Jahr sein sollen und dass das Finanzamt aus ihnen ersehen könne, ob ein vom gemeinen Wert abweichender steuerlicher Wertansatz gewählt werde.

Fundstelle: [Bundesfinanzhof](#)

III. Finanzverwaltung

Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen – Aufhebung des BMF-Schreibens vom 29. Juni 2015

Im [Update zum Bilanzstichtag 2015](#) hatten wir über das BMF-Schreiben vom 29. Juni 2015 (IV C 6 – S 2130/15/10001, BStBl. I 2015, S. 542) berichtet, das die vom BFH für Abschlagszahlungen nach § 8 Abs. 2 der Honorarordnung für Architekten und Ingenieure (HOAI) a.F. aufgestellten Grundsätze zur Gewinnrealisierung mit auftragsgemäßer Erbringung der (Planungs-)Leistung trotz fehlender Abnahme (BFH-Urteil vom 14. Mai 2014, VIII R 25/11, BStBl. II 2014, S. 968) auf Abschlagszahlungen nach § 632a BGB und nach § 15 Absatz 2 HOAI n.F. übertrug. Nach heftiger Kritik an dem Schreiben hat das BMF dieses mit [BMF-Schreiben vom 15. März 2016](#) (IV C 6 – S 2130/15/10001, BStBl. I 2016, S. 279) aufgehoben und die Anwendung der Grundsätze auf Abschlagszahlungen nach § 8 Absatz 2 HOAI a.F. begrenzt.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Zurechnung der zur Sicherung von Wertguthaben ausgelagerten Vermögenswerte im Zusammenhang mit Arbeitszeitkontenmodellen

Mit [Schreiben vom 9. März 2016](#) (S 2137 A - 57 - St 210, NWB Datenbank DAAAF-71557) nimmt die Oberfinanzdirektion (OFD) Frankfurt a.M. dazu Stellung, unter welchen Voraussetzungen Vermögenswerte, die ein Arbeitgeber im Zusammenhang mit Arbeitszeitkontenmodellen oder Zusagen der betrieblichen Altersversorgung zur Sicherung von Wertguthaben auf einen Dritten (Vermögensverwalter) überträgt, weiterhin in seiner Bilanz auszuweisen sind. Nach der auf Ebene der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder abgestimmten Verfügung hat der Ausweis in der Bilanz des Arbeitgebers als Treugeber zu erfolgen, wenn folgende Bedingungen kumulativ erfüllt sind:

- Der Dritte (Treuhänder) hat die überlassenen Barmittel oder anderen Vermögenswerte nach vom Arbeitgeber (Treugeber) aufgestellten Richtlinien anzulegen und zu verwalten.
- Das eigene Vermögen des Dritten und das Treuhandvermögen werden getrennt verwaltet und eine Identifizierung der vom Arbeitgeber übertragenen Vermögenswerte ist jederzeit gewährleistet.
- Geschäfte mit dem Treugut werden im Namen des Dritten, aber für Rechnung des Arbeitgebers getätigt.
- Der Arbeitgeber kann die Herausgabe des endgültig nicht mehr benötigten Treuhandvermögens verlangen.
- Den Arbeitgeber treffen die wirtschaftlichen Entwicklungen der Vermögensanlage einschließlich des Risikos einer Wertminderung sowie der nicht zweckgerichteten Verwendung endgültig.

Die OFD weist zudem darauf hin, dass für wertpapiergebundene Zeitwertkonten mit Nominalwertgarantie und Teilhabe des Arbeitnehmers an der Wertsteigerung, die handelsrechtlich nach § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB (Saldierung) angesetzt werden, steuerrechtlich keine Bewertungseinheit gebildet werden könne, weil dies die tatsächliche Bildung einer Bewertungseinheit in der Handelsbilanz voraussetzen würde (§ 5 Abs. 1a Satz 2 EStG). Außerdem seien Rückstellungen wegen der Verpflichtung aus Zeitwertkonten nach einem Beschluss der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder nicht abzuzinsen, wenn die Zeitwertkonten unter Ausschluss der Rückführung durch einen Dritten geführt werden (§ 7e Absatz 2 Satz 1 SGB IV).

Weitere Fragen zur Bewertung der Rückstellungen werden derzeit auf Bund-/Länderebene diskutiert. Nach Abschluss der Erörterungen sollen die vorgenannten Grundsätze im Rahmen eines BMF-Schreibens zur bilanziellen Behandlung der sich aus den wertpapiergebundenen Arbeitszeitkonten ergebenden Verpflichtungen des Arbeitgebers veröffentlicht werden.

Fundstelle: [Oberfinanzdirektion Frankfurt a. M.](#)

Teilwertabschreibung, dauernde Wertminderung und Wertaufholungsgebot

Das BMF hat mit [Schreiben vom 2. September 2016](#) (IV C 6 – S 2171 – b/09/10002 :002, BStBl. I 2016, S. 995) das im [Update zum Bilanzstichtag 2014](#) erläuterte BMF-Schreiben zu Teilwertabschreibung, voraussichtlich dauernder Wertminderung und Wertaufholungsgebot vom 16. Juli 2014 (IV C 6 – S 2171 – b/09/10002, BStBl. I 2014, S. 1162) aktualisiert. Überarbeitet wurden insbesondere die Ausführungen zu Wertpapieren, die nunmehr einen eigenen Gliederungspunkt erhalten und nicht mehr getrennt nach Anlage- und Umlaufvermögen behandelt werden.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Pauschalwertberichtigung auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

Die Teilwertabschreibung eines Wirtschaftsguts erfordert nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG eine voraussichtlich dauernde Wertminderung. Nach dem [Erlass der Senatsverwaltung für Finanzen Berlin vom 31. Juli 2015](#) (III B – S 2174 – 1/06 – 1, NWB Datenbank IAAAF-01644) bedeutet dies für Pauschalwertberichtigungen auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (Delkredere), dass Zinsverluste und ein Einziehungsrisiko (Einziehungs- und Beitreibungskosten) nicht berücksichtigt werden können. Etwas anderes könne nur in besonders gelagerten Ausnahmefällen gelten, z.B. bei einem nicht unerheblichen Volumen an offenen Kundenforderungen mit längerfristigen Zahlungszielen ohne Zinsanspruch oder bei Fehlen von Erstattungsansprüchen gegen säumige Schuldner oder Verzicht auf solche Ansprüche, soweit es um die nach Säumnis angefallenen Einziehungskosten geht.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Konzernrückhalt – Nichtanwendung des BFH-Urteils I R 29/14

Im [Update zum Bilanzstichtag 2015](#) hatten wir über das BFH-Urteil vom 24. Juni 2015 (I R 29/14, BStBl. II 2016, S. 258) berichtet. Der BFH vertrat darin die Auffassung, dass der Konzernrückhalt keinen Schluss auf die Rückzahlung der Darlehensverbindlichkeit durch die Tochtergesellschaft zulasse und daher einer Teilwertabschreibung des Darlehens durch die Muttergesellschaft nicht entgegenstehe. Mit [Schreiben vom 30. März 2016](#) (IV B 5 – S 1341/11/10004 – 07, BStBl. I 2016, S. 455) wendet sich das BMF gegen diese Auffassung und weist darauf hin, dass die abweichenden Ausführungen im BMF-Schreiben vom 29. März 2011 (IV B 5 – S 1341/09/10004, BStBl. I 2011, S. 277) unverändert anzuwenden seien.

Die Thematik ist vor allem für Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen von Bedeutung, die vor dem Veranlagungszeitraum 2008 vorgenommen worden sind. Für spätere Teilwertabschreibungen sind die Beschränkungen des § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG zu beachten. Danach sind Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Gesellschafterdarlehen und Rechtshandlungen, die einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar sind, bei Kapitalgesellschaften (und anderen Körperschaften) vom Abzug ausgeschlossen und damit außerbilanziell zu korrigieren, wenn der betreffende Gesellschafter unmittelbarer oder mittelbarer zu mehr

als 25 Prozent beteiligt ist oder war, es sei denn, er weist nach, dass auch ein fremder Dritter das Darlehen bei sonst gleichen Umständen gewährt oder noch nicht zurückgefordert hätte.

Fundstelle: [Bundesministerium der Finanzen](#)

Steuerliche Behandlung von Genussrechten beim Emittenten

Genussrechte (verbrieft Genussscheine) sind auf schuldrechtlichen Verträgen beruhende Finanzierungsinstrumente, die dem Genussrechtsinhaber als Gegenleistung für die Überlassung von Kapital oder zur Abgeltung sonstiger Ansprüche Vermögensrechte gewähren, wie sie sonst typischerweise Gesellschaftern zustehen (z.B. Beteiligung am Gewinn und/oder Liquidationserlös). Mitgliedschaftsrechte werden durch sie hingegen nicht begründet.

Steuerlich sieht § 8 Abs. 3 Satz 2 zweite Alternative KStG vor, dass Ausschüttungen auf Genussrechte, mit denen das Recht auf Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös der Kapitalgesellschaft verbunden ist, das Einkommen der Gesellschaft nicht mindern. Auf den Ausweis des Genussrechts beim Emittenten als Eigen- oder Fremdkapital kommt es nicht an.

Nach der bundesweit abgestimmten Verfügung der [OFD Nordrhein-Westfalen vom 12. Mai 2016](#) (S 2742 – 2016/0009 – St 131, NWB Datenbank YAAAF-74531) ist ein Genussrecht, das unter Beachtung des Vorsichtsprinzips einschließlich der durch IDW HFA 1/1994 aufgestellten Kriterien nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung keine Verbindlichkeit darstellt, auch in der Steuerbilanz nicht als Verbindlichkeit auszuweisen. Es liege steuerliches Eigenkapital vor, das im Zeitpunkt der Begründung als Einlage in Höhe des werthaltigen Teils zu behandeln sei. Ausschüttungen jeder Art auf diese Genussrechte seien unabhängig von den Voraussetzungen des § 8 Abs. 3 Satz 2 zweite Alternative KStG als Einkommensverwendung anzusehen, die das Einkommen der ausschüttenden Körperschaft nicht mindern dürfe (§ 8 Abs. 3 Satz 1 KStG). § 8 Abs. 3 Satz 2 zweite Alternative KStG sei nur für Ausschüttungen auf solche Genussrechte relevant, die in der Handelsbilanz als Fremdkapital ausgewiesen würden. Die zur Auslegung des § 8 Abs. 3 Satz 2 zweite Alternative KStG ergangenen BMF-Schreiben (vgl. BMF-Schreiben vom 17. Februar 1986, IV B 7 – S 2742 – 1/86, juris; vom 8. Dezember 1986, IV B 7 – S 2742 – 26/86, BB 1987, S. 667 und vom 27. Dezember 1995, IV B 7 – S 2742 – 76/95, BStBl. I 1996, S. 49) sind nach der Verfügung weiterhin anwendbar.

Fundstelle: [Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen](#)

Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen in Papier- oder digitaler Form

Für die zu erwartenden Aufwendungen für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen ist handels- und steuerrechtlich eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden (BFH-Urteil vom 19. August 2002, VIII R 30/01, BStBl. II 2003, S. 131). Zu Fragen der Rückstellungsbildung dem Grunde und der Höhe nach enthält die [Verfügung der Oberfinanzdirektion Niedersachsen vom 5. Oktober 2015](#) (S 2137 – 106 – St 221/St 222, NWB Datenbank UAAAF-07667) nähere Erläuterungen. Als berücksichtigungsfähige Kosten für die Bewertung der Rückstellung nennt die Verfügung neben einmaligen Aufwendungen für das Einscannen oder Einlagern der Unterlagen insbesondere Raumkosten, AfA für noch nicht abgeschriebene Einrichtungsgegenstände und anteilige Finanzierungskosten. Nicht rückstellungsfähig seien dagegen Kosten für die zukünftige Anschaffung von zusätzlichen Regalen und Ordnern (§ 5 Abs. 4b Satz 1 EStG), für die Entsorgung der Unterlagen nach Ablauf der Aufbewahrungsfrist und für die Einlagerung künftig entstehender Unterlagen. Können die Zusammensetzung der aufbewahrten Unterlagen nicht oder nur unter erheblichem Aufwand festgestellt werden, begegne es keinen

Bedenken, für die nicht aufbewahrungspflichtigen Unterlagen einen Abschlag von 20 Prozent vorzunehmen. Die Rückstellung sei steuerrechtlich nicht abzuzinsen. Es sei aber zu beachten, dass der Rückstellungsansatz in der Steuerbilanz den zulässigen Ansatz in der Handelsbilanz nicht überschreiten dürfe (vgl. auch R 6.11 EStR 2012).

Fundstelle: [Oberfinanzdirektion Niedersachsen](#)

Zweifelsfragen zur Durchführungsfiktion nach § 14 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 Satz 4 KStG bei Gewinnabführungsverträgen

Ein Gewinnabführungsvertrag gilt nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 KStG auch dann als durchgeführt, wenn der abgeführte Gewinn oder ausgeglichene Verlust auf einem Jahresabschluss beruht, der fehlerhafte Bilanzansätze enthält, sofern bestimmte in der Vorschrift genannte Voraussetzungen erfüllt sind. Zu Anwendungsfragen hinsichtlich der Durchführungsfiktion nehmen das Finanzministerium Schleswig-Holstein in einer [Kurzinformation vom 22. Februar 2016](#) (VI 3011 – S 2770 – 086, NWB Datenbank LAAAF-68547) und die Oberfinanzdirektion (OFD) Frankfurt a.M. in einer [Verfügung vom 30. Mai 2016](#) (S 2770 A – 55 – St 51, NWB Datenbank GAAAF-75065) Stellung.

Fehlerhafter Bilanzansatz im Sinne der Vorschrift ist danach jegliche Art von Fehler unabhängig davon, ob dieser gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) verstößt oder nicht. Maßgebend sei eine objektive Betrachtung. Die OFD Frankfurt a.M. führt dazu ergänzend aus, dass ein fehlerhafter Bilanzansatz auch bei Verstößen gegen gesellschaftsrechtliche Regelungen anzunehmen sei, insb.

- bei dem unterbliebenen Ausgleich vororganschaftlicher Verluste,
- bei der Nichtbeachtung handelsrechtlicher Abführungssperren, auch wegen der Nichtbildung gesetzlich vorgeschriebener Rücklagen,
- bei der unzulässigen Abführung vororganschaftlicher Gewinn- oder Kapitalrücklagen bei einer nicht eingegliederten Organgesellschaft,
- bei der unzulässigen Abführung einer in organschaftlicher Zeit gebildeten und aufgelösten Kapitalrücklage und
- bei der unzulässigen Vollabführung des Gewinns einer nicht i.S.d. §§ 319 ff. AktG eingegliederten Organgesellschaft an den Organträger unter Nichtbeachtung der Ansprüche außenstehender Anteilseigner auf Leistung einer Ausgleichszahlung.

Der vor Einführung der Norm aufgestellte Katalog an Bilanzierungsfehlern, die unschädlich waren und keiner Korrektur bedurften (z.B. R 60 Abs. 5 Satz 1 KStR 2008, jetzt R 14.5 Abs. 5 KStR 2015, und BMF-Schreiben vom 15. Oktober 2007, BStBl. I 2007, S. 765), ist nach den Ausführungen des Finanzministeriums Schleswig-Holstein und der OFD Frankfurt a.M. grundsätzlich nicht mehr anzuwenden.

Die für die Durchführungsfiktion notwendige Korrektur der fehlerhaften Bilanzansätze in der Handelsbilanz kann und wird nach Verwaltungsauffassung grundsätzlich in laufender Rechnung erfolgen. Als Anhaltspunkt dafür, ob eine Korrekturpflicht in laufender Rechnung bzw. eine Pflicht zu Rückwärtsberichtigungen der Handelsbilanz besteht, könnten die Kriterien des IDW RS HFA 6 herangezogen werden.

Fundstelle: [Finanzministerium des Landes Schleswig-Holstein](#)

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 interface. At the top, there is a search bar and the Deloitte logo. The left sidebar contains a navigation menu with the following items: Home, Highlights, Rechnungslegung, Steuern, Arbeitnehmerentsendung und Personal, Transfer Pricing, Unternehmensrecht, and German Tax and Legal News. The main content area is titled 'Aktuelle Beiträge aus allen Rubriken' and features two news items:

- 20.10.2016 – Grundsteuer/ Grunderwerbsteuer**
BFH: Insolvenz des Grundstückskäufers führt nicht zur Änderung der Grunderwerbsteuer
 Maßgeblicher Zeitpunkt für die Bestimmung der Grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage ist in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der Abschluss des Kaufvertrags. Der Ausfall der Kaufpreisforderung infolge einer (späteren) Insolvenz des Grundstückskäufers rechtfertigt daher keine Änderung der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer.
[Mehr](#)
- 20.10.2016 – Internationales Steuerrecht**
BFH: Betriebsstättenbegriff nach DBA verdrängt nicht die nationale Begriffsbestimmung
 Für die Anwendung der gewerbsteuerlichen Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 3 GewStG bestimmt sich der Begriff der Betriebsstätte nicht nach der Definition des jeweils einschlägigen DBA, sondern nach innerstaatlichem Recht (möglicherweise entgegen BMF-Schreiben vom 21.01.2014).
[Mehr](#)

On the right side, there are three promotional boxes:

- Nutzen Sie auch die Tax-News App** with buttons for 'Apple App Store' and 'Android'.
- So werden Sie regelmäßig informiert:** with buttons for 'Registrierung für Newsletter' and 'RSS-Feeds abonnieren'.
- Hinweise zur Nutzung** with buttons for 'Fokus-Funktion' and 'Druck- und PDF-Funktion'.

Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung und Corporate Governance



Dr. Claus Buhleier

Tel: +49 69 75695 6523

Mobil: +49 172 610 7068

cbuhleier@deloitte.de

I. Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung

Tätigkeitsbericht 2015

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 2015 hat die DPR 81 Prüfungen (Vorjahr: 104) abgeschlossen, davon 71 Stichprobenprüfungen und zehn Prüfungen, die anlassbezogen (sechs) oder auf Verlangen der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) (vier) waren. Von den anlassbezogenen Prüfungen betrafen drei Halbjahresfinanzberichte. Die Quote der Fälle mit fehlerhafter Rechnungslegung lag mit 15 Prozent leicht über dem Vorjahreswert von 13 Prozent. Wertet man die abgeschlossenen Prüfungen nach Unternehmensgröße gemessen an der Indexzugehörigkeit aus, wird deutlich dass die Fehlerquote bei kleineren Unternehmen ohne Indexzugehörigkeit mit 20 Prozent (Vorjahr: 16%) höher ist als bei Unternehmen mit Indexzugehörigkeit (8%, Vorjahr: 3).

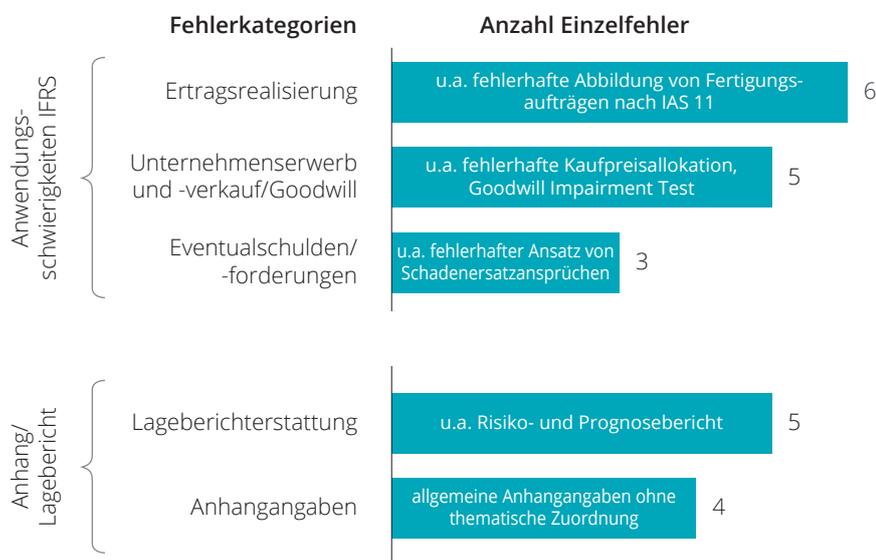
Als ursächlich für den Rückgang der abgeschlossenen Verfahren sind zwei Aspekte festzuhalten: Einerseits standen der DPR rd. 20 Prozent weniger Personal zur Verfügung und andererseits wurden mehrere komplexe, zeitintensive Verfahren zum Abschluss gebracht, welche die Kapazität der beteiligten Mitarbeiter überdurchschnittlich stark gebunden haben. Die Hälfte der Verfahren, welche mit einer Fehlerfeststellung zum Abschluss gebracht wurden, bezogen sich auf Konzernabschlüsse, welche das Geschäftsjahr 2012 (bzw. 2011) betrafen.

Wie bereits in den Vorjahren waren auch im Jahr 2015 die festgestellten Fehler im Wesentlichen auf folgende Ursachen zurückzuführen:

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

Die häufigsten Fehler (in absoluten Werten) stellen sich wie folgt dar:

Abb. 1 – Kategorisierung der durch die DPR identifizierten Fehler



Der DPR ist auch eine präventive Funktion zuzurechnen. Um Schwachstellen in künftigen Rechnungslegungsperioden zu minimieren und die Qualität der Rechnungslegung zu verbessern, gibt sie Hinweise für die künftige Rechnungslegung. Im Jahr 2015 wurden Hinweise überwiegend zu folgenden Sachverhalten der unzureichenden Berichterstattung im Anhang und im Lagebericht erteilt: Im Bereich Lagebericht dominierten Hinweise zur Anwendung von DRS 20, im Bereich Anhang die Themen Unternehmenserwerb (drei Einzelhinweise), Anlagevermögen (zwei Einzelhinweise) sowie bei weiteren Bilanzierungssachverhalten (zehn Einzelhinweise ohne thematische Zuordnung).

Eine Nachschau für 2014 zeigt ein positives Ergebnis: Aufgedeckte Fehler wurden im nachfolgenden Abschluss fast immer korrigiert und DPR-Hinweise wurden in den meisten Fällen von den Unternehmen umgesetzt.

Fundstelle: [Pressemitteilung DPR](#)

Prüfungsschwerpunkte der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung für 2017

Am 3. November 2016 hat die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) ihre Prüfungsschwerpunkte für 2017 bekannt gegeben. Die DPR übernimmt grundsätzlich die der European Securities and Markets Authority (ESMA) festgelegten Schwerpunkte, ergänzt diese jedoch um die Themen „Anteile an anderen Unternehmen“ sowie „Werthaltigkeitstest von Sachanlagevermögen“.

Die für alle börsennotierten Unternehmen für die Abschlussaison 2016 zu beachtenden DPR-Prüfungsschwerpunkte in Kombination mit den ESMA-Fokusthemen lauten zusammengefasst wie folgt:

1. Präsentation der finanziellen Messgrößen (Financial Performance): Dabei verfolgt die ESMA das Ziel, Transparenz und Konsistenz der Präsentation im Jahresabschluss zu erhöhen.
2. Finanzinstrumente: Unterscheidung zwischen Eigenkapitalinstrumenten und finanziellen Verbindlichkeiten.
3. Anhangangaben zu den Auswirkungen neuer Standards auf den IFRS-Konzernabschluss: 2018 und 2019 werden verschiedene neue IFRS in Kraft treten, welche sich deutlich von den aktuell gültigen Standards unterscheiden. Zu nennen sind hier insbesondere IFRS 9 **Finanzinstrumente**, IFRS 15 **Erlöse aus Verträgen mit Kunden** und IFRS 16 **Leasingverhältnisse**.
4. Anteile an anderen Unternehmen, im Fokus stehen folgende Punkte:
 - Beurteilung der Ermessensentscheidungen bei „atypischen“ Fällen (IFRS 10, IFRS 11, IAS 28) sowie die Vollständigkeit der jeweils zugehörigen Anhangangaben gemäß IFRS 12 und IAS 24
 - Nichtkonsolidierung bei vorliegender Stimmrechtsmehrheit
 - Konsolidierung trotz fehlender Stimmrechtsmehrheit
 - Anwendung der Equity-Methode bei unter 20% Stimmrechtsbesitz
 - keine Anwendung der Equity-Methode trotz Vorliegens eines oder mehrerer Indikatoren des IAS 28.6
 - Änderung der Beherrschung eines Beteiligungsunternehmens
 - Festlegung des Erst- bzw. Entkonsolidierungszeitpunkts (IFRS 10.20)
 - Neubewertung von bei Erlangung der Beherrschung bereits vorliegenden bzw. bei Verlust der Beherrschung zurückbehaltenen Anteilen an Unternehmen (IFRS 3.42, IFRS 10.25 (b))
 - Beurteilung der quantitativen und qualitativen Wesentlichkeit bei nicht konsolidierten Tochterunternehmen und Darstellung bei erstmaliger Einbeziehung
5. Werthaltigkeitstest von Sachanlagevermögen:
 - Durchführung eines Werthaltigkeitstests bei Identifikation von Indikatoren für eine Wertminderung des Sachanlagevermögens (IAS 36.12 – 36.14) und Bestimmung der Testebene (IAS 36.66)
 - Plausibilität der wesentlichen Annahmen zur Ermittlung des erzielbaren Betrags bei Durchführung des Tests auf Ebene einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit (ZGE) (IAS 36.33 ff.)
 - Einbeziehung von Schulden bei der Ermittlung des Nutzungswerts und des Buchwerts der ZGE (IAS 36.76 (b) und 36.78, IFRS IC Agenda-Entscheidung Mai 2016)
 - Bei nicht vollständiger Erfassung der rechnerischen Wertminderung einer wesentlichen ZGE (IAS 36.105)

- Nachweis der Wertuntergrenze „beizulegender Zeitwert abzüglich Kosten der Veräußerung“ einzelner wesentlicher Vermögenswerte der ZGE
- Prüfung des Erfordernisses zusätzlicher Anhangangaben zum Vorgehen bei der Ermittlung der Bewertungsgrundlagen (IAS 1.117 ff.) sowie zu den zugrunde liegenden Annahmen und anderen Quellen von Schätzungsunsicherheiten bei der Ermessensausübung (IAS 1.125 ff.)

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

II. Corporate Governance

Neuerungen durch das Abschlussprüfungsreformgesetz (AReG) und die EU-Abschlussprüferverordnung (EU-APrVO)

Der Deutsche Bundestag hat am 17. März 2016 das Abschlussprüfungsreformgesetz (AReG) verabschiedet. Es setzt die prüfungsbezogenen Vorschriften der [Abschlussprüferrichtlinie \(RL 2014/56/EU „EU-RL“\)](#) in deutsches Recht um und führt die [EU-APrVO \(EU Nr. 537/2014\)](#) aus, die gem. § 317 Abs. 3a HGB unmittelbar anwendbar ist. Die Neuregelungen gelten ab dem 17. Juni 2016.

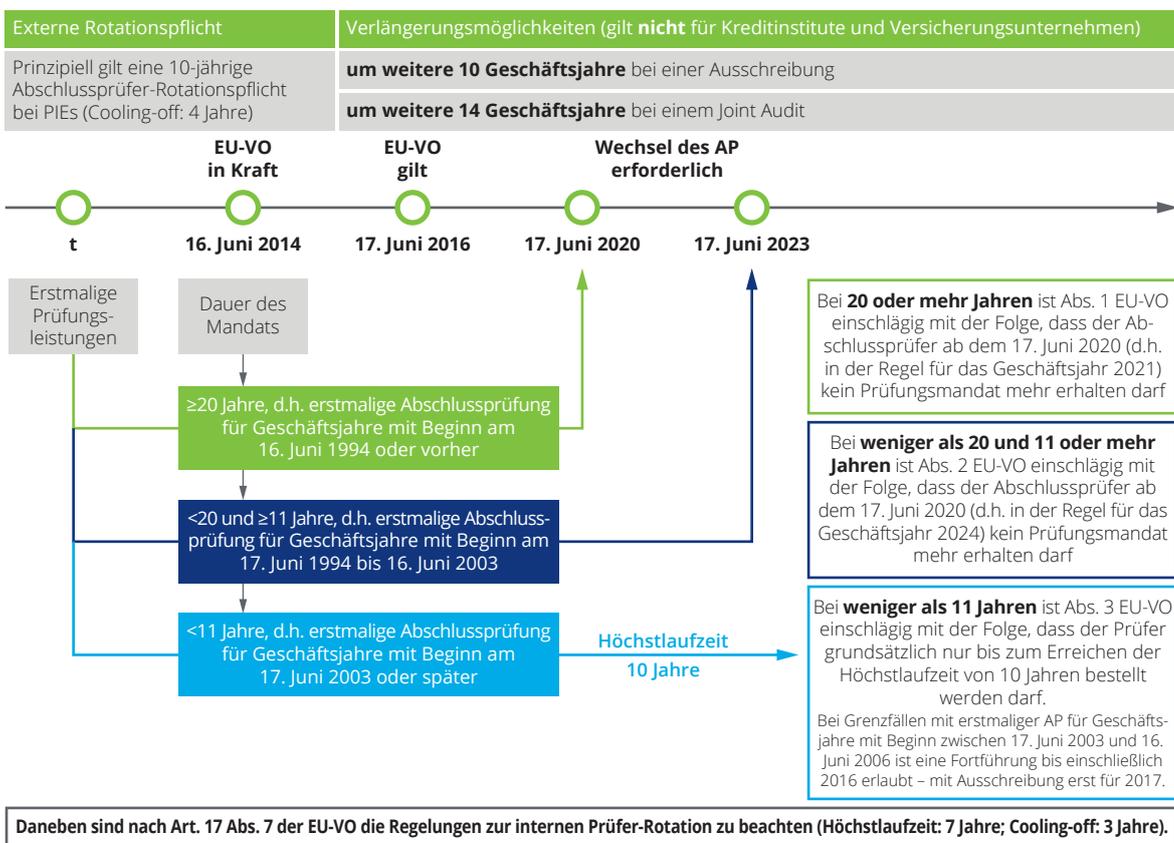
Wesentliche Neuerungen betreffen insbesondere Unternehmen von öffentlichem Interesse (sog. PIEs) und beziehen sich auf Regelungen zur Rotationspflicht, zur Zulässigkeit von Nichtprüfungsleistungen sowie die Erweiterung der Qualifikation (Sektorkompetenz) und des Aufgabengebiets von Aufsichtsrat und Prüfungsausschuss. Auch die Berichterstattung des Abschlussprüfers für Unternehmen von öffentlichem Interesse erfährt erhebliche Erweiterungen.

Unternehmen von öffentlichem Interesse (PIEs) werden u.a. in § 319a Abs. 1 HGB definiert als Unternehmen, die kapitalmarktorientiert i.S.d. § 264d HGB oder CRR-Kreditinstitute i.S.d. § 1 Abs. 3d Satz 1 KWG oder Versicherungsunternehmen i.S.d. Art. 2 Abs. 1 RL 91/674/EWG sind.

Rotationspflicht

Die EU-APrVO sieht für PIEs grundsätzlich eine Pflicht zum regelmäßigen Wechsel des Abschlussprüfers nach zehn Jahren vor. Diese Höchstlaufzeit kann – mit Ausnahme von Kreditinstituten und Versicherungen – bei einer Ausschreibung um weitere zehn Jahre und bei einem Joint Audit um weitere 14 Jahre verlängert werden. Nach einer externen Rotation darf der Abschlussprüfer erst nach vier Jahren wieder die Abschlussprüfung desselben PIE übernehmen (sog. Cooling-Off Periode). Neben dieser externen Pflichtrotation besteht weiterhin die Pflicht zur internen Rotation der verantwortlichen Wirtschaftsprüfer nach sieben Jahren mit einer Cooling-Off Periode von drei Jahren (Art. 17 Abs. 7 EU-APrVO).

Abb. 2 – Rotationspflicht für Unternehmen von öffentlichem Interesse¹



¹ Durch die unterschiedliche Ausübung von Wahlrechten in den einzelnen EU-Mitgliedsstaaten ist es möglich, dass nicht alle PIEs innerhalb eines Konzerns zum gleichen Zeitpunkt ihren Abschlussprüfer wechseln müssen und somit unterschiedliche Abschlussprüfer innerhalb eines Konzerns tätig sind.

Zulässigkeit von Nichtprüfungsleistungen

Die EU-APrVO enthält in Art. 5 Abs. 1 eine Liste von grundsätzlich unzulässigen Nichtprüfungsleistungen (sog. Blacklist), von denen der deutsche Gesetzgeber im Rahmen von Mitgliedsstaatenwahlrechten einige Tätigkeiten über die Regelungen in § 319a Abs. 1 Nr. 2 und 3 HGB zugelassen hat.

Insbesondere die Erbringung bestimmter Steuerberatungsleistungen durch den Abschlussprüfer ist daher grundsätzlich weiterhin möglich. Die Erbringung dieser Dienstleistungen ist jedoch dann untersagt, wenn sie sich einzeln oder zusammen auf den zu prüfenden Abschluss unmittelbar und nicht nur unwesentlich auswirken, d.h. insbesondere wenn dadurch entweder der steuerliche Gewinn im Inland erheblich gekürzt oder ein erheblicher Teil des Gewinns ohne wirtschaftliche Notwendigkeit ins Ausland verlagert wird.

Zulässige Nichtprüfungsleistungen durch den gesetzlichen Abschlussprüfer bei einer PIE (und deren MU/TU) sind auf 70 Prozent des durchschnittlichen Honorars des gesetzlichen Abschlussprüfers der letzten drei vorangegangenen Geschäftsjahre begrenzt. Dieses Cap berechnet sich ab dem Inkrafttreten des Gesetzes am 17. Juni 2016 und gilt erstmals nach Ablauf von drei aufeinander folgenden Geschäftsjahren ab dem vierten Jahr und somit erstmals ab dem Geschäftsjahr 2020 bei kalendergleichem Geschäftsjahr.

Gestaltung und Umsetzung interner Kontroll- oder Risikomanagementverfahren, die bei der Erstellung und/oder Kontrolle von Finanzinformationen oder Finanzinformationstechnologiesystemen zum Einsatz kommen, dürfen auch nicht innerhalb des Geschäftsjahres erbracht werden, das dem Prüfungszeitraum unmittelbar vorausgeht (sog. Cooling-In).

Darüber hinaus müssen zulässige Nichtprüfungsleistungen vorab vom Aufsichtsrat bzw. vom Prüfungsausschuss genehmigt werden.

Bedeutung für Prüfungsausschüsse

Die Anforderungen an die Sachkenntnis des Prüfungsausschusses wurden ausgeweitet, indem die Mitglieder des Prüfungsausschusses in ihrer Gesamtheit mit dem Sektor vertraut sein müssen, in dem das Unternehmen tätig ist (Sektorkompetenz). Wie bisher gilt, dass mindestens ein Mitglied über Sachverstand auf den Gebieten Rechnungslegung oder Abschlussprüfung verfügen muss.

Eine weitere wesentliche Änderung betrifft die stärkere Verantwortung hinsichtlich der Abschlussprüfung, z.B. durch die Verpflichtung zur Durchführung eines Auswahlverfahrens für die Wahl des Abschlussprüfers nach Art. 16 der EU-APrVO bzw. die damit verbundene Empfehlung zur Auswahl des Abschlussprüfers. Diese erweiterten bzw. strengeren Anforderungen spiegeln sich insbesondere auch in verschärften Sanktionsvorschriften wider (§ 334 Abs. 2a HGB).

Berichterstattung des Abschlussprüfers

Hinsichtlich des Prüfungsberichtes sind bei der Prüfung von PIEs die Anforderungen nach Art. 11 EU-APrVO zusätzlich zu beachten. Zu den bisher geltenden Vorschriften werden danach insbesondere Angaben zur Kommunikation mit dem Prüfungsausschuss, dem Aufsichtsorgan und der Unternehmensleitung, detaillierte Angaben zur Prüfungsdurchführung und zur Wesentlichkeit sowie Angaben über bedeutsame Schwierigkeiten während der Prüfungsdurchführung sowie bedeutsame Sachverhalte gefordert.

Hinsichtlich des Bestätigungsvermerks ergeben sich die zusätzlichen Anforderungen bei der Prüfung von einem PIE insbesondere aus Art. 10 der EU-APrVO. Hervorzuheben ist hier im Wesentlichen die Beschreibung der bedeutsamsten beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen, einschließlich der beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von Betrug, sowie eine Zusammenfassung der Reaktion des Prüfers auf die Risiken und ggf. wichtige Feststellungen, die sich in Bezug auf die Risiken ergeben (sog. „Key Audit Matters (KAMs)“). Darüber hinaus werden Angaben zur Bestellung des Abschlussprüfers, zu Nichtprüfungsleistungen sowie zur Unabhängigkeit gefordert.

IDW Positionspapier zur Ausschreibung der Abschlussprüfung für Unternehmen von öffentlichem Interesse

Das IDW stellt in seinem am 31. Mai 2016 veröffentlichten [Positionspapier](#) zur Ausschreibung der Abschlussprüfung für Unternehmen von öffentlichem Interesse die neuen Anforderungen an das Auswahlverfahren nach Artikel 16 der EU-Verordnung zur Abschlussprüfung dar. Das Papier beschreibt Vorschläge zur praktischen Ausgestaltung des Auswahlverfahrens. Es richtet sich vorrangig an die von der EU-Verordnung betroffenen PIE, insbesondere an die Mitglieder der Aufsichtsräte und Prüfungsausschüsse.

Kommendes IDW Positionspapier zu Nichtprüfungsleistungen

Um Aufsichtsräte und Prüfungsausschüsse der von der EU-Verordnung betroffenen PIE bei den neuen Anforderungen zur Überwachung und Genehmigung von Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers nach Artikel 5 der EU-Verordnung zu unterstützen, arbeitet das IDW an einem Positionspapier zu Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers. Dieses IDW Positionspapier soll bis zum Jahresende 2016 veröffentlicht werden. Bei Interesse an diesem Thema empfiehlt es sich, regelmäßig auf die Homepage des IDW zu schauen oder Pressemeldungen des IDW zu verfolgen.

Vorschläge zur Änderung des Deutschen Corporate Governance Kodex in 2017 – Mehr Transparenz, Investorenkommunikation durch den Aufsichtsrat und Anpassungen an AReG

Die Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex hat mit dem Beginn des Konsultationsverfahrens am 2. November 2016 die Formulierungsvorschläge für Änderungen am Kodex für deutsche börsennotierte Gesellschaften veröffentlicht und erläutert. Die vorgeschlagenen Änderungen umfassen folgende wesentlichen Punkte:

Gute Unternehmensführung zeichnet sich durch legales und legitimes Verhalten aus.

Vor dem Hintergrund aktueller Diskussionen beabsichtigt die Kommission durch einen Zusatz in der Präambel klarzustellen, dass sich gute, nachhaltige Unternehmensführung auch an ethischen Prinzipien orientiert. Diese Prinzipien verlangen nicht nur Legalität, sondern fragen darüber hinaus nach der Legitimität des Verhaltens und von Entscheidungen und fordern insoweit Verantwortung, wie es künftig im Kodex lauten soll.

Der Kodex setzt weiter auf Transparenz

Als Basis für die Beurteilung guter Corporate Governance setzt die Regierungskommission auch weiterhin auf das Mittel sinnvoller Transparenz. So sollen Unternehmen künftig die Grundzüge des Compliance Management Systems transparent machen (Ziffer 4.1.3). In Zukunft soll über die nach Einschätzung des Aufsichtsrats angemessene Zahl unabhängiger Aufsichtsratsmitglieder der Anteilseigner und die Namen dieser Mitglieder informiert werden (Ziffer 5.4.1 Abs. 4). Auch nach Abschaffung der umfassenden Quartalsberichterstattung sollen aus Sicht der Kommission zusätzlich Zwischeninformationen an die Aktionäre über den Geschäftsverlauf, insbesondere über Veränderungen der Geschäftsaussichten und der Risikosituation, zur Best Practice gehören, sofern dies nicht anderweitig vorgeschrieben sind (Ziffer 7.1.1 und Ziffer 7.1.2).

Anregung zu Investorengesprächen

Gespräche des Aufsichtsratsvorsitzenden mit Investoren gehören international und inzwischen auch bei größeren Unternehmen in Deutschland zur gelebten Praxis. Um dies zu unterstreichen, beabsichtigt die Kodexkommission nunmehr zu empfehlen, dass der Aufsichtsratsvorsitzende in angemessenem Rahmen bereit sein soll, mit Investoren über aufsichtsratspezifische Themen Gespräche zu führen (Ziffer 5.2. Abs. 2). Der Aufsichtsratsvorsitzende hat nach dieser Empfehlung ein Ermessen, mit wem und wann er derartige Gespräche führen will.

Abschlussprüferreform und Unabhängigkeit des Prüfungsausschussvorsitz

Die Änderungsvorschläge setzen die Vorgaben der neuen gesetzlichen Regelungen des Abschlussprüferreformgesetzes und der europäischen Abschlussprüferreform um. Ungeachtet dessen sieht es die Kommission weiterhin als Best Practice an, wenn der Vorsitzende des Prüfungsausschusses unabhängig ist (Ziffer 5.3.1.).

Ferner werden verschiedene Kodexklarstellungen vorgeschlagen.

Bis zum 15. Dezember 2016 besteht die Möglichkeit von Stellungnahmen, die bei den abschließenden Beratungen in 2017 über die Kodexänderungen einfließen.

Fundstelle: [Pressemeldung der DCGK-Kommission vom 2. November 2016](#)

Prüfung von Corporate Governance Systemen

Der Aufsichtsrat hat § 111 Abs. 1 AktG die Geschäftsführung des Vorstandes zu überwachen. Die Überwachungsaufgaben werden durch § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG sowie DCGK 5.3.1 konkretisiert, wonach der Aufsichtsrat oder der Prüfungsausschuss sich mit der Überwachung der Abschlussprüfung, des Rechnungslegungsprozesses sowie der folgenden Corporate Governance Systeme zu befassen hat: Wirksamkeit des internen Kontrollsystems (IKS), Wirksamkeit des Risikomanagementsystems (RMS) Wirksamkeit des internen Revisionsystems (IRS) und der Wirksamkeit des Compliance Management Systems (CMS). Die Pflicht zur Einrichtung dieser Systeme obliegt den gesetzlichen Vertretern (Vorstand, Geschäftsführung) nach §§ 76, 93 AktG bzw. § 43 GmbHG.

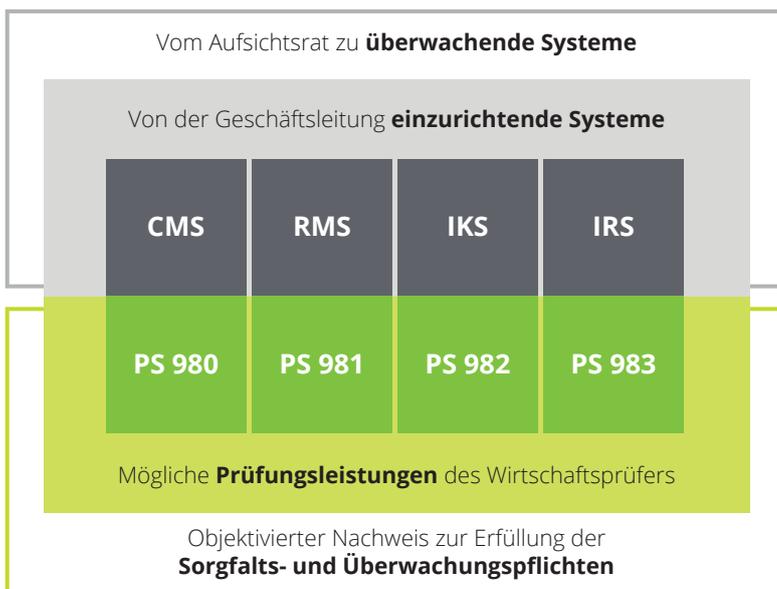
Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) befasst sich intensiv mit der Einrichtung und Prüfung von Corporate Governance Systemen und hat hierzu den Arbeitskreis „Prüfungsfragen und betriebswirtschaftliche Fragen zu Governance, Risk und Compliance (GRC)“ eingerichtet. Dieser Arbeitskreis hat auf der Grundlage der mit dem Prüfungsstandard zur Prüfung von Compliance Management Systemen (IDW PS 980) gesammelten Erfahrungen Verlautbarungen zur Prüfung der Teilsysteme Risikomanagementsystem (IDW EPS 981), Internes Kontrollsystem (IDW EPS 982) und Internes Revisionsystem (IDW EPS 983) erarbeitet.

Ziele des IDW GRC Projekts ist es, Aufsichtsräte bei ihren am „grünen Tisch“ für Corporate Governance Systeme schwer erfüllbaren Überwachungsaufgaben zu unterstützen, einheitlich zu regeln, wie aus Wirtschaftsprüfersicht derartige Corporate Governance Systemprüfungen durchzuführen sind, und einen Beitrag zur Fortentwicklung guter Corporate Governance zu leisten. (Freiwillige) Prüfungen der Corporate Governance Systeme erhöhen das Vertrauen in die unternehmensindividuellen Überwachungssysteme.

IDW EPS 981: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Risikomanagementsystemen

Der im März 2016 vom IDW veröffentlichte [IDW EPS 981](#) schafft die Grundlagen für Wirtschaftsprüfer zur freiwilligen Prüfung von Risikomanagementsystemen (RMS) und definiert die Bestandteile des RMS sowie ein Rahmenwerk für dessen Prüfung. Das IDW bedient mit diesem und weiteren Standards (siehe auch IDW EPS 982 und IDW EPS 983) zur Corporate Governance das steigende Interesse an Prüfungsleistungen und prüfungsnaher Beratung abseits der Abschlussprüfung. Hierbei dient als Grundlage der bereits 2011 veröffentlichte Standard IDW PS 980 zur Prüfung von Compliance-Management-Systemen (CMS).

Pflichten und Prüfungsleistungen



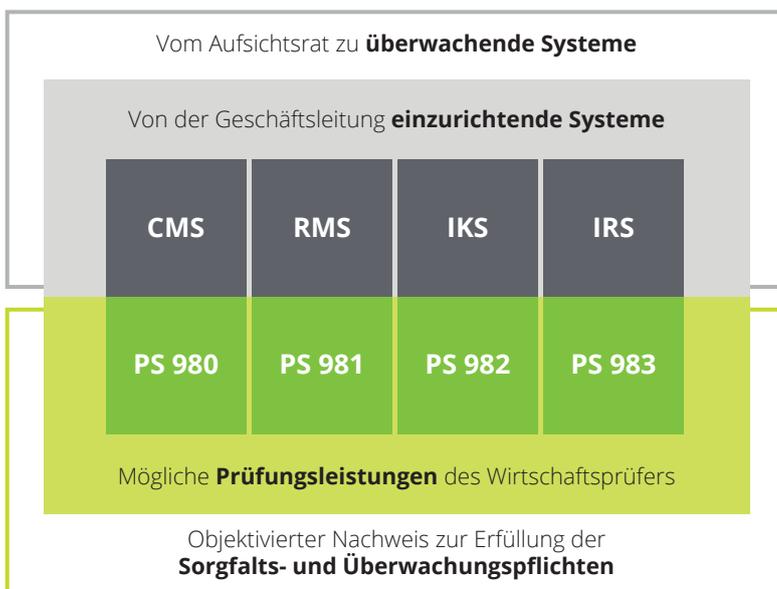
Eine durch den Vorstand oder den Aufsichtsrat beauftragte Prüfung nach dem Standard trägt somit zur Erfüllung der Überwachungsfunktion gemäß den §§ 93 Abs. 1, 107 Abs. 3 AktG bei. Gleichmaßen kann der Standard Unternehmen als Richtschnur bei der Einrichtung und Weiterentwicklung des RMS dienen. Anders als IDW PS 340 zur Prüfung des Risikofrüherkennungssystems nach § 317 Abs. 4 HGB umfasst die freiwillige Prüfung nach IDW EPS 981 immer auch eine Prüfung der Risikosteuerung und einen vergleichsweise größeren Kreis von wesentlichen Risiken, da sich IDW PS 340 auf bestandsgefährdende Risiken beschränkt. IDW EPS 981 sieht die Prüfung der Angemessenheit und/oder Wirksamkeit des RMS vor, wobei die Wirksamkeitsprüfung die Angemessenheitsprüfung stets umfasst. Ziel ist es, ein Prüfungsurteil mit hinreichender Sicherheit zu erlangen. Die Berichterstattung erfolgt in einem RMS-Prüfungsbericht, der mit einem zusammenfassenden Prüfungsurteil abschließt.

Fundstellen: IDW Life 2016, S. 344 ff.; Link/Steßl, Compliance Berater 2016, S. 238 ff.

IDW EPS 982: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung des internen Kontrollsystems der Unternehmensberichterstattung

Das IDW hat mit [IDW EPS 982](#) eine Grundlage für die Prüfung von internen Kontrollsystemen (IKS) der Unternehmensberichterstattung geschaffen. Auch hier dient IDW PS 980 zur Prüfung von Compliance-Management-Systemen als Grundlage.

Pflichten und Prüfungsleistungen



Die Prüfung nach dem neuen Standard geht dabei über die Prüfung des rechnungslegungsbezogenen IKS im Rahmen der Abschlussprüfung entsprechend den Anforderungen des IDW PS 261 n.F. hinaus. Ziel der Prüfung nach IDW EPS 982 ist es, eine hinreichende Sicherheit über einen definierten Umfang des internen Kontrollsystems als eigenständigen Prüfungsgegenstand zu erlangen und hierüber ein Gesamturteil abzugeben. Der Prüfungsstandard soll grundsätzlich auf das rechnungslegungsbezogene IKS ausgerichtet sein, bietet jedoch auch die Möglichkeit einer Anwendung auf Prozesse und Systeme der internen und externen Unternehmensberichterstattung.

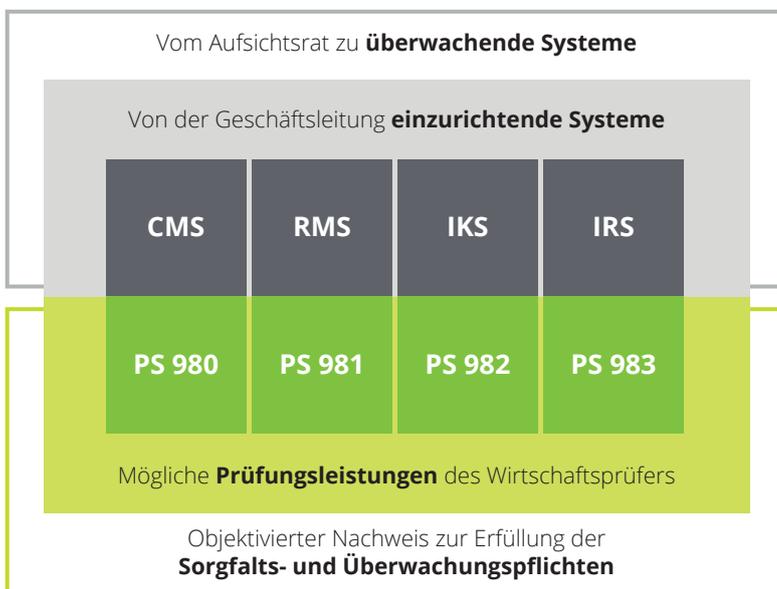
Eine Prüfung nach dem Standard leistet nicht nur einen Beitrag zur Erfüllung der Überwachungsfunktion gemäß den §§ 93 Abs. 1, 107 Abs. 3 AktG, sondern trägt durch die Möglichkeit der Anwendung auf verschiedenste Unternehmensberichterstattungen in operativer Hinsicht auch zur Schaffung von verlässlichen Entscheidungsgrundlagen bei. IDW EPS 982 sieht die Prüfung der Angemessenheit und/oder Wirksamkeit des IKS vor, wobei die Wirksamkeitsprüfung die Angemessenheitsprüfung stets umfasst. Die Berichterstattung erfolgt in einem IKS-Prüfungsbericht, der mit einem zusammenfassenden Prüfungsurteil abschließt.

Fundstelle: IDW Life 2016, S. 645 ff.

IDW EPS 983: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Internen Revisionsystemen

Das IDW hat am 14. Juni 2016 den Entwurf eines Prüfungsstandards zu Grundsätzen ordnungsmäßiger Prüfung von Internen Revisionsystemen ([IDW EPS 983](#)) veröffentlicht. Auch dieser Entwurfsstandard basiert auf IDW PS 980.

Pflichten und Prüfungsleistungen



Eine Prüfung nach IDW EPS 983 trägt zur Erfüllung der Überwachungsfunktion gemäß den §§ 93 Abs. 1, 107 Abs. 3 AktG bei. Allerdings darf der Abschlussprüfer bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (PIEs) keine Leistungen im Zusammenhang mit der Internen Revision erbringen. Dies betrifft auch Prüfungen nach IDW PS 983.

Das IDW hat den Standard gemeinsam mit dem Deutschen Institut für Interne Revision (DIIR) entwickelt, das einen inhaltlich gleichlautenden Revisionsstandard (DIIR Revisionsstandard Nr. 3 „Prüfung von Internen Revisionsystemen (Quality Assessments)“) herausgegeben hat. Die Prüfung eines Internen Revisionsystems (IRS) kann sich aus den Internationalen Grundlagen für die berufliche Praxis der Internen Revision (International Professional Practices Framework – IPPF) des The Institute of Internal Auditors (IIA) oder aus gesellschaftsrechtlichen Vorgaben ergeben. Dabei umfasst die Prüfung im Sinne des Prüfungsstandards stets sämtliche verbindlichen Elemente des IPPF.

IDW EPS 983 sieht die Prüfung der Angemessenheit und/oder Wirksamkeit des IRS vor, wobei die Wirksamkeitsprüfung die Angemessenheitsprüfung stets umfasst. Ziel ist es, ein Prüfungsurteil mit hinreichender Sicherheit zu erlangen. Die Berichterstattung erfolgt in einem IRS-Prüfungsbericht, der mit einem zusammenfassenden Prüfungsurteil abschließt.

Fundstelle: IDW Life 2016, S. 678 ff.

Über Entwicklungen nach dem Redaktionsschluss und zu weiteren Hintergründen informieren wir Sie auf unserer Website [Deloitte Center für Corporate Governance Germany](#).

Deloitte. Suchen Über Deloitte Kontaktieren Sie uns 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.

Verwandte Themen

- Energy & Resources
- Life Sciences & Health Care
- Public Sector
- Strategy
- Governance, Regulatory & Risk

Insights

EMEA 360° Boardroom Survey

Prioritäten und Schwerpunkte der Aufsichts- und Verwaltungsräte



Insights

Corporate Governance Forum

1/2016 Die perfekte Rotation



Dr. Claus Buhleler



Partner Center für Corporate Governance

[Ein Angebot anfordern](#)

Ihre Ansprechpartner

Rechnungslegung HGB

Dr. Norbert Roß

Tel: +49 69 75695 6957
Mobil: +49 151 5800 4404
noross@deloitte.de

Rechnungslegung IFRS

Kai Haussmann

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

Corporate Governance und Enforcement

Dr. Claus Buhleier

Tel: +49 621 159 0170
Mobil: +49 172 610 7068
cbuhleier@deloitte.de

Bilanzsteuerrecht

Sven Fuhrmann

Tel: +49 69 75695 7024
Mobil: +49 151 5800 0746
sfuhrmann@deloitte.de

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

Deloitte.

Die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft („Deloitte“) als verantwortliche Stelle i.S.d. BDSG und, soweit gesetzlich zulässig, die mit ihr verbundenen Unternehmen und ihre Rechtsberatungspraxis (Deloitte Legal Rechtsanwalts-Gesellschaft 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 in den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Risk Advisory, Steuerberatung, Financial Advisory und Consulting für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen; Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Mit einem weltweiten Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften in mehr als 150 Ländern verbindet Deloitte herausragende Kompetenz mit erstklassigen Leistungen und unterstützt Kunden bei der Lösung ihrer komplexen unternehmerischen Herausforderungen. Making an impact that matters – für mehr als 244.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsames Leitbild 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 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.