



Update zum Bilanzstichtag 2020

**Hilfestellung zur Rechnungslegung
am Geschäftsjahresende**

Inhaltsverzeichnis

| | |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| Vorwort | 4 |
| Nationale Rechnungslegung und Berichterstattung | 6 |
| I. Gesetzgebung | 6 |
| Gesetz zur Umsetzung der zweiten Aktionärsrechterichtlinie | 6 |
| Gesetz zur weiteren Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie im Hinblick auf ein einheitliches elektronisches Format für Jahresfinanzberichte | 7 |
| II. Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee | 8 |
| DRÄS 10 | 8 |
| DRÄS 9 | 8 |
| DRS 28 | 8 |
| (E-)DRÄS 11 | 9 |
| III. Weitere ausgewählte fachliche Hinweise | 9 |
| Festlegungen der Bundesnetzagentur nach § 29 i.V.m. § 6b Abs. 6 EnWG | 9 |
| Änderungsklauseln in Treuhandverträgen im Zusammenhang mit einem sog. CTA | 9 |
| Pfandrückstellungen bei einem Abfüllbetrieb | 11 |
| GuV-Ausweis negativer Zinsen | 13 |
| Erstmalige Anwendbarkeit der §§ 291, 292 HGB i.d.F. des ARUG II | 13 |
| Ausgleichszahlungen: Umstellung der Verzinsung von Barsicherheiten im Kontext der „IBOR-Reform“ | 14 |
| EuGH-Urteil vom 23. April 2020 – „Wagram“ | 14 |
| Einzelfragen zu den Grenzen des Passivierungswahlrechts nach Artikel 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB im Fall des Wechsels des Durchführungswegs und bei Leistungskürzungen | 15 |
| Brexit: Inanspruchnahme von Befreiungsmöglichkeiten (§§ 264 Abs. 3, 264b, 291, 292 HGB) zum Abschlussstichtag 31. Dezember 2020 | 16 |
| IFRS-Rechnungslegung | 18 |
| I. International Accounting Standards Board | 18 |
| Endorsement-Status | 18 |
| Entwurf eines Nachfolgestandards zu IAS 1 | 19 |
| Änderungen an IAS 1 zur Klassifizierung von Schulden nach Fristigkeit | 19 |
| Diskussionspapier zur Verbesserung der Angaben zu Unternehmenszusammenschlüssen und zur Wertminderung von Geschäfts- oder Firmenwerten | 20 |
| Begrenzte Änderungen an den IFRS einschließlich der jährlichen Verbesserungen: Zyklus 2018–2020 | 20 |
| Änderungen an IFRS 16 zur Bilanzierung von Zugeständnissen aufgrund der Coronavirus-Pandemie | 22 |
| Überarbeitetes Due Process Handbook | 22 |
| Auswirkungen der IBOR-Reform auf die Finanzberichterstattung | 22 |
| II. Institut der Wirtschaftsprüfer | 23 |
| IDW RS HFA 50: Modul IFRS 1 – M1: Übergang von einem kombinierten Abschluss auf einen IFRS-Konzernabschluss für einen Geschäftsbereich aufgrund eines geplanten Börsengangs unter Anwendung der „extraction method“ | 23 |
| IDW RS HFA 50: Modul IFRS 9 – M2: Vereinbarkeit des Geschäftsmodells „Halten“ i.S.v. IFRS 9 mit dem Verkauf von Forderungen im Rahmen von Factoring-Vereinbarungen | 23 |
| IDW RS HFA 50: Modul IFRS 9 – M3: Beurteilung der Zahlungsstrombedingung bei unterschiedlichen Zugangszeitpunkten von Finanzinstrumenten mit identischen Vertragsbedingungen | 23 |
| IDW RS HFA 50: Modul IFRS 16 – M1: Bilanzierung von Erbbaurechtsverträgen nach deutschem Recht | 24 |
| IDW RS HFA 50: Modul IFRS 16 – M2: Bilanzierung von Vereinbarungen zur Überlassung von Firmenwagen an Arbeitnehmer | 24 |
| IDW RS HFA 50: Modul IFRS 16 – M3: Bilanzierung von Mieterdarlehen aus Immobilienleasingverträgen | 24 |

| | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| Steuerbilanz | 26 |
| I. Gesetzgebung | 26 |
| Zeitlich befristete Wiedereinführung der degressiven Abschreibung | 26 |
| Zeitlich befristete Verlängerung der Reinvestitionsfristen des § 6b EStG | 26 |
| Zeitlich befristete Verlängerung der steuerlichen Rückwirkungszeiträume | 26 |
| II. Rechtsprechung | 27 |
| Indizwirkung des festgestellten Jahresabschlusses | 27 |
| Zulässigkeit und Umfang einer Bilanzänderung; Bilanzierung eines Anspruchs auf Investitionszulage | 27 |
| Keine längere Abschreibungsdauer für Gebäude des Betriebsvermögens als 33 Jahre | 28 |
| Sanierungskosten für Abwasserkanal sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand | 28 |
| Zuordnung der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen einer Personengesellschaft | 28 |
| Beteiligungs- und obligationsähnliche Genussrechte, wirtschaftliches Eigentum bei Repo-Transaktion | 29 |
| Aktivierung einer geleisteten Anzahlung bei Herstellung eines nicht aktivierungsfähigen immateriellen Wirtschaftsgutes | 30 |
| Auflösung einer Rücklage gemäß § 6b EStG bei Verschmelzung | 31 |
| Übertragung von Pensionszusagen auf einen Pensionsfonds und auf eine Unterstützungskasse im Rahmen des Kombinationsmodells | 31 |
| Zeitpunkt der Rückstellung für Steuernachforderungen aus einer Außenprüfung | 32 |
| Keine Rückstellung bei überlagerndem eigenbetrieblichen Interesse | 33 |
| Zulässigkeit einer Rückstellung bei Haftungsübernahme gegen laufendes Entgelt | 34 |
| Handelsrechtlicher Rückstellungsbetrag als Obergrenze für die Steuerbilanz | 34 |
| III. Finanzverwaltung | 35 |
| Aktualisierte Grundsätze zur ordnungsgemäßen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) | 35 |
| Unentgeltliche Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen (§ 6 Abs. 3 EStG) | 35 |
| Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG auf Erträge aus Währungssicherungsgeschäften | 36 |
| Keine Saldierung von Währungsverlusten mit gegenläufigen Erträgen aus Sicherungsgeschäften bei Gesellschafterdarlehen in Fremdwährung | 36 |
| Ordnungsgemäße Durchführung des Gewinnabführungsvertrags bei unterschiedlichen Auffassungen zur handelsrechtlichen Bilanzierung einer Seitwärtsverschmelzung auf eine Organgesellschaft | 37 |
| Bewertung von Pensionsrückstellungen für im Jahr des Übergangs auf neue Rechnungsgrundlagen erteilte Versorgungszusagen | 38 |
| Pauschale Bewertung von Jubiläumsrückstellungen | 38 |
| Enforcement und Corporate Governance | 39 |
| I. Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung | 39 |
| Tätigkeitsbericht 2019 | 39 |
| Prüfungsschwerpunkte 2021 | 40 |
| II. Corporate Governance | 41 |
| IDW Positionspapiere | 41 |
| Reformierter Deutscher Corporate Governance Kodex im Bundesanzeiger veröffentlicht | 42 |
| Gesetz zur Umsetzung der zweiten Aktionärsrechterichtlinie | 42 |
| Referentenentwurf eines Gesetzes zur Stärkung der Finanzmarktintegrität (FISG) | 42 |
| EU-Hinweisgeberrichtlinie in Kraft getreten | 44 |

Vorwort

**„In jeder Krise gibt es nicht nur eine Chance, sondern auch eine Möglichkeit.“
Martin Luther King (1929–1968)**

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

die vergangenen Monate haben uns wieder mit einer Vielzahl spannender Entwicklungen in der Rechnungslegung konfrontiert. Ein Großteil davon war durch die dramatischen Herausforderungen der COVID-19-Pandemie veranlasst. In beeindruckender Geschwindigkeit wurden beispielsweise Änderungen im Gesellschafts-, Insolvenz- und Steuerrecht vorgenommen, um die ansonsten drohenden massiven ökonomischen Auswirkungen zu bewältigen. Hierbei stand freilich in der Diskussion oft noch das abgelaufene Geschäftsjahr 2019 im Vordergrund.

Mit dem vorliegenden „Update zum Bilanzstichtag 2020“ möchten wir Sie demgegenüber über die zum Abschlussstichtag 2020 (also regelmäßig dem 31. Dezember 2020) relevanten Neuerungen in komprimierter Form informieren bzw. teilweise auch bereits über die danach absehbaren Entwicklungen, auf die es sich rechtzeitig vorzubereiten gilt. Im Fokus stehen dabei – wie in früheren Ausgaben – Änderungen, die auf Gesetz, der Arbeit der Standardsetter, der Rechtsprechung, den Erlassen von Bundesministerien oder der Facharbeit des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. beruhen.

Nicht besonders thematisiert werden allgemeine Entwicklungen, die der eingangs erwähnten Pandemie geschuldet sind. Dass in einer solchen Situation mit Blick auf den Jahres- und Konzernabschluss beispielsweise Bewertungsfragen (z.B. die Werthaltigkeit von Vermögensgegenständen bzw. Assets, die Überprüfung von Nutzungsdauern oder die ausreichende Dotierung von Rückstellungen) einen besonderen Stellenwert einnehmen, liegt auf der Hand: Die Bewertung in den nach HGB bzw. den IFRS aufgestellten Abschlüssen müssen selbstverständlich den objektiv geänderten Umständen Rechnung tragen. Ferner sollten Sachverhaltsgestaltungen, die möglicherweise durch COVID-19 ausgelöst oder beschleunigt wurden, vor ihrer Umsetzung auf ihre (z.B. bilanziellen und steuerrechtlichen) Auswirkungen geprüft werden; auch dies gilt für jede sachverhaltsgestaltende Maßnahme und sollte deshalb keiner besonderen Hervorhebung bedürfen.

Unser Jahresrückblick unterstützt Sie somit bei der Identifizierung konkreter relevanter Themen: Unser Interesse gilt vornehmlich der Darstellung und Erläuterung neuer Regelungen (Rechtsnormen, Standards, Interpretationen etc.), die für den Abschlussstichtag 2020 von Interesse sind.

Es hat sich dabei bewährt, in unsere Auswahl die Bereiche

- Nationale Rechnungslegung und Berichterstattung,
- IFRS-Rechnungslegung,
- Steuerbilanz,
- Enforcement und Corporate Governance

aufzunehmen. Einzelne Artikel sind im Übrigen mit [blau](#) gekennzeichneten elektronischen Querverweisen bzw. Verweisen auf externe Quellen (d.h. aktiven Links) versehen, welche die Lektüre erleichtern. Auch die Gliederung ist verlinkt, sodass Sie direkt einzelne Artikel ansteuern können. Der Redaktionsschluss für diese Ausgabe war Mitte November.

Zur weiteren Vertiefung der einzelnen in unserem Update vorgestellten Themen stehen Ihnen bei Bedarf selbstverständlich gerne die Ihnen bekannten Ansprechpartner von Deloitte oder die Fachautoren zur Verfügung. Wir freuen uns auf das Gespräch mit Ihnen!

Wir wünschen Ihnen viel Freude und Anregungen bei der Lektüre und verbleiben mit den besten Wünschen für die Abschlusssaison und den anstehenden Bilanzstichtag 2020.

Christoph Schenk
Managing Partner

Dr. Claus Buhleier
Partner

Dr. Norbert Roß
Director

Nationale Rechnungslegung und Berichterstattung

I. Gesetzgebung

Gesetz zur Umsetzung der zweiten Aktionärsrechterichtlinie

Am 1. Januar 2020 ist das [Gesetz zur Umsetzung der zweiten Aktionärsrechterichtlinie \(ARUG II\)](#) in Kraft getreten (Art. 16 Satz 1 ARUG II). Über den Gesetzgebungsprozess hatten wir vorab schon im [Update zum Bilanzstichtag 2019](#), S. 6 und S. 35 f., berichtet.

Das ARUG II setzt die Richtlinie (EU) 2017/828 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2017 zur Änderung der Richtlinie 2007/36/EG im Hinblick auf die Förderung der langfristigen Mitwirkung der Aktionäre in deutsches Recht um.

Entsprechend den Vorgaben der Richtlinie enthält das (Artikel-)Gesetz Regelungen zu Mitspracherechten der Aktionäre bei der Vergütung von Aufsichtsrat und Vorstand („say on pay“) und bei Geschäften mit der Gesellschaft nahestehenden Unternehmen und Personen („related party transactions“), zur besseren Identifikation und Information von Aktionären („know your shareholder“) sowie zur Verbesserung der Transparenz bei institutionellen Anlegern, Vermögensverwaltern und Stimmrechtsberatern.

Aus Sicht der handelsrechtlichen Rechnungslegung ist hervorzuheben, dass durch Art. 3 des ARUG II bestimmte Anhangangaben in § 289 Nr. 9 lit. a HGB bzw. in § 314 Abs. 1 Nr. 6 lit. a HGB aufgehoben werden (ebenso die darauf Bezug nehmenden Erleichterungsvorschriften der §§ 286 Abs. 5 und 314 Abs. 3 Satz 1 HGB). Diese Anhangangaben enthielten Informationen zur Vorstandsvergütung im Jahres- und Konzernabschluss (sog. individualisierte Vorstandsbezüge). Die reduzierten Anhangangaben betreffen nach Art. 83 Abs. 1 Satz 1 und 2 ARUG II Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2020 beginnen. Informationen zur Vorstandsvergütung sind indes künftig Bestandteil des sog. Vergütungsberichts nach § 162 AktG; wird dieser bereits für ein vor dem 1. Januar 2021 beginnendes Geschäftsjahr erstellt, entfallen die o.g. handelsrechtlichen Angaben entsprechend früher (Art. 83 Satz 3 ARUG II).

Zum Vergütungsbericht und zu weiteren Änderungen durch das ARUG II siehe auch die Ausführungen in [„Gesetz zur Umsetzung der zweiten Aktionärsrechterichtlinie“](#) im Kapitel „Enforcement und Corporate Governance“.

Anlässlich des ARUG II wurden auch die §§ 291, 292 HGB geändert. Ermöglicht wird nunmehr, einen sog. befreienden Konzernabschluss und -lagebericht des Mutterunternehmens (einschließlich des Bestätigungsvermerks oder des Vermerks über dessen Versagung) in englischer Sprache offenzulegen. Unterschiedliche Auffassungen bestanden indes im Hinblick auf die [„Erstmalige Anwendbarkeit der §§ 291, 292 HGB i.d.F. des ARUG II“](#).

Fundstelle: [Homepage des Bundesministeriums der Justiz und für Verbraucherschutz \(BMJV\)](#)

Gesetz zur weiteren Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie im Hinblick auf ein einheitliches elektronisches Format für Jahresfinanzberichte

Nachdem im September 2019 ein Referentenentwurf zur weiteren Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie im Hinblick auf ein einheitliches elektronisches Format für Jahresfinanzberichte vom Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) vorgelegt wurde, sind im Januar 2020 ein entsprechender Regierungsentwurf und am 18. Juni 2020 das endgültige Gesetz vom Deutschen Bundestag verabschiedet worden. Mit Verkündung im Bundesgesetzblatt trat dieses sog. ESEF-Umsetzungsgesetz am 19. August 2020 in Kraft.

Im Vergleich zu dem ursprünglichen Referentenentwurf (siehe auch [Update zum Bilanzstichtag 2019](#), S. 6) ergab sich insbesondere folgende zentrale Änderung: Während im Referentenentwurf noch eine Abschlussaufstellung in einem elektronischen Format vorgesehen war („Aufstellungslösung“), ist in der endgültig verabschiedeten Fassung die sog. „Offenlegungslösung mit Prüfungspflicht“ umgesetzt worden. Die betroffenen Kapitalmarktunternehmen (Inlandsemittenten nach § 2 Abs. 14 WpHG, die Wertpapiere nach § 2 Abs. 1 WpHG begeben und keine Kapitalgesellschaft i.S.d. § 327a HGB sind) müssen nach § 328 Abs. 1 HGB n.F. den Jahres- oder Einzelabschluss, den Konzernabschluss, den (Konzern)Lagebericht sowie die entsprechenden Erklärungen der gesetzlichen Vertreter (Bilanz- und Lageberichtseid) in einem einheitlichen elektronischen Berichtsformat (European Single Electronic Format, kurz „ESEF“) offenlegen.

Für die Veröffentlichung der Jahresfinanzberichterstattung aller betroffenen Unternehmen ist jeweils ein elektronisches ESEF-Berichtspaket mit Dokumenten in der textbasierten Auszeichnungssprache eXtensible HyperText Markup Language (kurz „XHTML“) zu erstellen. Die in dem Berichtspaket enthaltenen Dokumente können mittels Internetbrowser dargestellt werden und sind somit von Menschen lesbar.

Zusätzlich müssen IFRS-Konzernabschlüsse unter Verwendung der eXtensible Business Reporting Language (kurz „XBRL“) nach einem vorgegebenen Schema („ESEF-Taxonomie“) ausgezeichnet („etikettiert“) werden (sog. Tagging). Dies gilt zunächst für die primären Rechenwerke sowie ausgewählte Anhangangaben, wobei die verpflichtende Auszeichnung der Anhangangaben hinsichtlich des Umfangs zeitlich gestaffelt ist. Durch die Einbettung der XBRL-Auszeichnungen in die XHTML-Dokumente entstehen sog. Inline-XBRL-Dokumente (kurz: „iXBRL“), welche maschinenlesbar und zum größten Teil menschenlesbar sind. Im Quellcode des XHTML-Dokuments eingebettete Informationen werden jedoch als versteckt bezeichnet, da sie ohne geeignete Software nicht in der menschenlesbaren XHTML-Vorlage sichtbar sind. Im Rahmen der gesetzlichen Abschlussprüfung hat der Abschlussprüfer in der Folge zu prüfen, ob die für Zwecke der Offenlegung erstellte Wiedergabe des Jahres- oder Einzelabschlusses, des Konzernabschlusses und des (Konzern-)Lageberichts den Vorgaben des § 328 Abs. 1 HGB n.F. entsprechen.

Anzuwenden sind die Neuregelungen für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnen.

Fundstelle: [BGBl. I 2020, S. 1874 ff.](#)

II. Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee

DRÄS 10

Im Bundesanzeiger (BAnz AT 20.12.2019 B3) vom 20. Dezember 2019 ist der am 13. Dezember 2019 durch das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz gemäß § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemachte Deutsche Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 10 (DRÄS 10) veröffentlicht worden. Über DRÄS 10 (bzw. den vorangegangenen Entwurf) berichtete bereits das [Update zum Bilanzstichtag 2019](#) auf S. 8.

Fundstelle: [Homepage des DRSC](#)

DRÄS 9

Im Vorjahr hatten wir bereits über die Verabschiedung des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards DRÄS 9 des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) berichtet (siehe [Update zum Bilanzstichtag 2019](#), S. 7): Mit DRÄS 9 wurden der Deutsche Rechnungslegungs Standard Nr. 17 (geändert 2010) „Berichterstattung über die Vergütung der Organmitglieder“ und der Deutsche Rechnungslegungs Standard Nr. 20 „Konzernlagebericht“ aufgrund des Gesetzes zur Umsetzung der zweiten Aktionärsrechterichtlinie (ARUG II) überarbeitet.

Im Bundesanzeiger (BAnz AT 09.04.2020 B2) wurde am 9. April 2020 das am 2. April 2020 durch das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz gemäß § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemachte Dokument veröffentlicht.

Fundstelle: [Homepage des DRSC](#)

DRS 28

Im Bundesanzeiger (BAnz AT 05.08.2020 B2) wurde am 5. August 2020 der am 28. Juli 2020 durch das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz gemäß § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemachte DRS 28 „Segmentberichterstattung“ des DRSC e.V. veröffentlicht.

Zentraler Regelungsbereich des Standards ist die Segmentberichterstattung, um die der Konzernabschluss gem. § 297 Abs. 1 Satz 2 HGB erweitert werden kann. DRS 28 folgt bei der Segmentabgrenzung, der Segmentdatenermittlung sowie der Bestimmung der anzugebenden Segmentdaten grundsätzlich dem Management Approach und damit der internen Entscheidungs- und Berichtsstruktur des Konzerns.

Über den Entwurf E-DRS 36 hatten wir im [Update zum Bilanzstichtag 2019](#), S. 8, berichtet. Inhaltliche Änderungen gegenüber diesem am 29. Oktober 2019 zur Konsultation veröffentlichten Entwurf betreffen eine zusätzliche Regelung zur Zusammenfassung und Erläuterung zu „Alle sonstigen Segmente“ und die Empfehlung zur Angabe von Vorjahreszahlen.

Das Erstanwendungsdatum wurde auf Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2020 beginnen, festgelegt. Eine frühere Anwendung wird vom DRSC indes empfohlen.

Fundstelle: [Homepage des DRSC](#)

(E-)DRÄS 11

Mit DRÄS 11 wird DRS 18 „Latente Steuern“ geändert. Seit seiner Verabschiedung im Jahr 2010 wurde DRS 18 keiner inhaltlichen Überprüfung unterzogen. Aus diesem Grund sowie vor dem Hintergrund der aufgetretenen Anwendungsfragen beschloss der HGB-Fachausschuss des DRSC, die Regelungen des Standards zu überprüfen.

Bereits am 23. Dezember 2019 hatte das DRSC einen [Entwurf](#) des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 11 (E-DRÄS 11) veröffentlicht. In einer dazu bereitgestellten [Übersicht](#) informierte das DRSC über die aus seiner Sicht wesentlichen (geplanten) Änderungen.

Stellungnahmen zum Entwurf E-DRÄS 11 konnten bis zum 28. Februar 2020 bei dem DRSC eingereicht werden. Mit der Verabschiedung des DRÄS 11 wird auf der Sitzung des HGB-Fachausschusses am 16. November gerechnet. Aus dem [Ergebnisbericht zur 50. Sitzung des HGB-Fachausschusses](#) lässt sich (auf S. 4 f.) entnehmen, dass mit Änderungen gegenüber dem Entwurf zu rechnen ist.

Fundstelle: [Homepage des DRSC](#)

III. Weitere ausgewählte fachliche Hinweise

Festlegungen der Bundesnetzagentur nach § 29 i.V.m. § 6b Abs. 6 EnWG

Am 25. November 2019 hat die Bundesnetzagentur (BNetzA) Festlegungen nach § 29 Abs. 1 i.V.m. § 6b Abs. 6 EnWG („Festlegungen Strom und Gas“) erlassen. Die Regelungen richten sich an die durch § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG zur Erstellung von Tätigkeitsabschlüssen verpflichteten Unternehmen aus dem Bereich der Energieversorgung, sofern diese Unternehmen die Tätigkeiten Elektrizitäts-/Gasübertragung und/oder Elektrizitäts-/Gasverteilung nach § 6b Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und 2 oder Nr. 3 und 4 EnWG ausüben (vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen und rechtlich selbstständige Netzbetreiber).

Die Festlegungen Strom und Gas sehen zusätzliche Anlagen und ergänzende Angaben vor.

Die durch die Festlegungen geforderten ergänzenden Angaben unterliegen der Prüfungspflicht. Die betroffenen Unternehmen können entweder den Auftrag über die Jahresabschlussprüfung um die Berücksichtigung der Festlegungen erweitern oder die Prüfung gesondert beauftragen.

Die Festlegungen Strom und Gas sind auf der Homepage der BNetzA abrufbar.

Fundstellen: [Beschluss der BNetzA zur Festlegung Strom](#)
[Beschluss der BNetzA zur Festlegung Gas](#)

Änderungsklauseln in Treuhandverträgen im Zusammenhang mit einem sog. CTA

Ein in Deutschland weit verbreitetes Modell zur Schaffung von Deckungsvermögen i.S.v. § 246 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 HGB ist ein sog. Contractual Trust Arrangement (CTA) in Form einer doppelseitigen Treuhand, bei der ein Arbeitgeber (bilanzierendes Unternehmen, Treugeber) und ein Treuhänder eine Verwaltungstreuhand und eine Sicherungstreuhand zwischen dem Treuhänder und den Versorgungsberechtigten zur Sicherung des Vermögens gegen den Zugriff des Unternehmens bzw. dessen Gläubigern vereinbaren. Die Voraussetzungen für Deckungsvermögen verlangen, dass eine Rückübertragung des auf den Treuhänder übertragenen Vermögens grundsätzlich ausgeschlossen ist (siehe IDW RS HFA 30 n.F., Tz. 33).

Der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat sich in diesem Zusammenhang mit vertraglichen Änderungsklauseln befasst und beurteilt, ob diese der Eignung der Treuhandkonstruktion zur Schaffung von Deckungsvermögen entgegenstehen. Hierbei ist aus Sicht des FAB wie folgt zu unterscheiden:

- Kann der Treuhandvertrag über eine vorgesehene Änderungsklausel einseitig vom Treugeber mit dem Ziel der Rückübertragung des Treuhandvermögens (oder von Teilen dessen) vom Treuhänder auf den Treugeber dergestalt geändert werden, dass die Anforderungen des § 246 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 HGB anschließend nicht mehr vollumfänglich erfüllt sind, verstößt eine solche Änderungsmöglichkeit von Anfang an (ex tunc) gegen die Anforderungen für die Qualifikation von Aktiva als Deckungsvermögen. Wurde das Treuhandvermögen in der Vergangenheit beim Treugeber als Deckungsvermögen bilanziert, liegen insoweit fehlerhafte Abschlüsse vor.
- Kann der Treugeber demgegenüber eine solche Vertragsänderung nicht einseitig vornehmen, sondern bedarf es hierfür der Zustimmung der Versorgungsberechtigten, entfällt die Deckungsvermögenseigenschaft des von der Vertragsänderung betroffenen Treuhandvermögens nach Auffassung des FAB erst ab dem Zeitpunkt der Vertragsänderung (ex nunc). Infolgedessen bleiben Abschlüsse mit Stichtagen vor diesem Zeitpunkt ungeachtet der späteren Vertragsänderung fehlerfrei.
- Teilweise sehen die Änderungsklauseln vor, dass eine Änderung des Treuhandvertrags unter bestimmten Voraussetzungen, die der Wahrung der Interessen der Versorgungsberechtigten dienen, durch die Vertragsparteien (Treugeber und Treuhänder) ohne Zustimmung der Versorgungsberechtigten erfolgen darf. Da es sich bei der im Rahmen der doppelseitigen Treuhand vereinbarten Sicherungstreuhand um einen echten Vertrag zugunsten Dritter (Versorgungsberechtigte) i.S.v. § 328 Abs. 1 BGB handelt, wird der Treuhänder bei seiner Entscheidung über das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Vertragsänderung u.a. abzuwägen haben, ob die Interessen der Versorgungsberechtigten weiterhin gewahrt sind. Nach Meinung des FAB ist dieser Ermessensspielraum des Treuhänders bei der Beurteilung, ob der Treugeber eine Vertragsänderung einseitig herbeiführen kann, zu berücksichtigen. Kann der Treugeber nach dieser Beurteilung eine Vertragsänderung nicht einseitig herbeiführen, entfällt aus Sicht des FAB die Deckungsvermögenseigenschaft erst ab dem Zeitpunkt der Vertragsänderung (ex nunc); dementsprechend hat in der Vergangenheit ein fehlerhafter Abschluss nicht vorgelegen.

Strebt das bilanzierende Unternehmen die Änderung eines zur Schaffung von Deckungsvermögen grundsätzlich geeigneten Treuhandvertrags an mit dem Ziel der Rückübertragung von Treuhandvermögen, ist im Einzelfall zu beurteilen, ob auf der Grundlage der vereinbarten Änderungsklauseln eine solche Änderung rechtlich zulässig ist. Jedenfalls dann, wenn eine solche Vertragsänderung gemäß der Änderungsklausel im Treuhandvertrag ohne Einbeziehung der Versorgungsberechtigten nur unter der Voraussetzung erfolgen darf, dass die Änderung der Einrichtung einer anderen, zumindest gleichwertigen Sicherung der Versorgungsberechtigten dient und diese gleichwertige Sicherung die fortdauernde Erfüllung der Anforderungen von § 246 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 HGB voraussetzt, wird die angestrebte Änderung rechtlich nicht zulässig sein. Nach Auffassung des FAB stellt insbesondere auch die nicht durch Vermögenswerte des bilanzierenden Unternehmens unterlegte gesetzliche Insolvenzversicherung nach § 7 BetrAVG durch den Pensions-Sicherungs-Verein aG keine gleichwertige Sicherung im vorstehenden Sinne dar. Wird die nach der Änderungsklausel im Treuhandvertrag unzulässige Änderung gleichwohl vorgenommen, bewirkt dies nach Meinung des FAB jedoch nicht, dass bereits mit Wirkung für die Vergangenheit (ex tunc) kein Deckungsvermögen vorgelegen hätte; einer Fehlerkorrektur bedarf es deshalb nicht.

Ist die in Rede stehende Vertragsänderung mit dem Ziel der Rückübertragung von Treuhandvermögen auf den Treugeber dagegen zulässig und kann diese gemäß obenstehender Überlegungen nicht einseitig durch den Treugeber vorgenommen werden, führt das Entfallen der Qualifikation als Deckungsvermögen mit Wirkung für die Zukunft (ex nunc) zu folgenden Konsequenzen in einem handelsrechtlichen Abschluss:

- Eine Verrechnung des von der Vertragsänderung betroffenen Treuhandvermögens mit den Altersversorgungs- verpflichtungen bzw. vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen scheidet aus.
- Die Vermögensgegenstände sind – vorbehaltlich des Erfordernisses einer außerplanmäßigen Abschreibung nach § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB oder einer Zuschreibung nach § 253 Abs. 5 Satz 1 HGB – wieder mit dem Buchwert in die Bilanz aufzunehmen, den sie im Zeitpunkt der ursprünglichen Widmung aufgewiesen haben, bei abnutzbaren Vermögensgegenständen des Anlagevermögens fortgeführt auf den Zeitpunkt der Rückübertragung (vgl. IDW RS HFA 30 n.F., Tz. 70).

Fundstelle: IDW Life 2020, S. 591 ff.

Pfandrückstellungen bei einem Abfüllbetrieb

Aufgrund des BMF-Schreibens vom 19. Februar 2019 (IV C 6 - S 2133/13/10002, BStBl. I 2019, S. 210) hat sich der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) mit der handelsrechtlichen Bilanzierung von Pfandrückstellung bei einem Abfüllbetrieb befasst. Dabei geht es um die Frage der Zulässigkeit der Bildung von Rückstellungen für die Verpflichtung, die vereinnahmten Pfandgelder zurückzuzahlen, wenn die mit Pfand belegten Gegenstände durch den Kunden an den Abfüllbetrieb zurückgegeben werden.

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) reagierte mit dem o.g. Schreiben mit einiger Verzögerung auf die Rechtsprechung des BFH: Es hebt das BMF-Schreiben vom 13. Juni 2005 (IV B 2 - S 2137-30/05, BStBl. I 2005, S. 715) auf. Damit bringt die Finanzverwaltung zum Ausdruck, dass sie die Auffassung aufgibt, wonach der Unternehmer – und zwar unabhängig von der Art des betroffenen Leerguts (Individual-, Einheits- oder Brunneneinheitsleergut) – für die Verpflichtung, die Pfandgelder zurückzuzahlen, wenn die mit Pfand belegten Gegenstände zurückgegeben werden, eine Pfandrückstellung zu bilden hat.

Der BFH hatte mit Urteil vom 9. Januar 2013 (I R 33/11, BStBl. II 2019, S. 150 ff.) u.a. entschieden, dass ein Abfüllbetrieb (Getränkehersteller) – ungeachtet etwaiger mit den Kunden (i.d.R. Getränkegroßhändlern) getroffener privatrechtlicher Abreden über den (Nicht-)Übergang des Eigentums an dem Einheitsleergut vom Abfüllbetrieb auf den Kunden – in seiner Steuerbilanz keine Rückstellung nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG i.V.m. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB für die Verpflichtung bilden darf, bei Rückgabe von Einheitsleergut dem Kunden den diesem im Zeitpunkt des Verkaufs des Vollguts für die Überlassung des Einheitsleerguts in Rechnung gestellten Betrag (Pfandgelder) wieder zurückzuzahlen.

- Das zivilrechtliche und auch das wirtschaftliche Eigentum an dem Einheitsleergut geht aus Sicht des BFH im Zeitpunkt der Abgabe des Vollguts an den Kunden nach § 948 Abs. 1 i.V.m. § 947 Abs. 1 BGB auch ohne oder entgegen dem Willen der Vertragsparteien zwingend auf den Kunden über; mithin liefert der Abfüllbetrieb auch das Leergut an den Kunden.
- Bei Rückgabe von Einheitsleergut durch den Kunden an den Abfüllbetrieb erfolgt aus Sicht des Abfüllbetriebs sodann eine Anschaffung, für die deshalb (für das Bilanzsteuerrecht siehe dazu auch § 5 Abs. 4b Satz 1 EStG) eine Rückstellung nicht gebildet werden darf.

Nach Auffassung des FAB ist davon auszugehen, dass unabhängig von der zivilrechtlichen Qualifikation der Hingabe von Vollgut durch den Abfüllbetrieb an den Großhändler und einer etwaigen späteren Rückgabe von Leergut durch den Großhändler an den Abfüllbetrieb das nach § 246 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 HGB für die bilanzielle Zurechnung maßgebliche wirtschaftliche Eigentum an dem Einheitsleergut beim Abfüllbetrieb verbleibt.

Der FAB begründet dies in erster Linie unter Hinweis auf die Bilanzierung echter Pensionsgeschäfte: Besteht zwischen dem Abfüllbetrieb und dem Großhändler eine privatrechtliche Abrede (z.B. innerhalb der Teil des Rechtsverhältnisses gewordenen AGB des Abfüllbetriebs), wonach der Großhändler verpflichtet ist, Leergut der gleichen Gattung (§ 91 BGB) und Menge an den Abfüllbetrieb zurückzugeben, liegt wirtschaftlich betrachtet ein echtes Pensionsgeschäft i.S.v. § 340b Abs. 1 und 2 HGB vor; in diesem Fall ist der Gegenstand des Pensionsgeschäfts nach § 340b Abs. 4 Satz 1 HGB weiterhin in der Bilanz des Pensionsgebers (Abfüllbetrieb) als wirtschaftlichem Eigentümer auszuweisen (siehe auch IDW ERS HFA 13 n.F., Tz. 19); zugleich muss der Pensionsgeber in Höhe des für die Übertragung des Pensionsgegenstands (Leergut) erhaltenen Betrags (Pfandgeld) eine Schuld ansetzen (§ 340b Abs. 4 Satz 2 HGB). Da für die Annahme eines echten Pensionsgeschäfts die dafür notwendige Rückgabepflicht des Pensionsnehmers auch faktischer Natur sein kann (siehe auch IDW ERS HFA 13 n.F., Tz. 25), ist die Bezugnahme auf die Bilanzierungsgrundsätze für echte Pensionsgeschäfte auch dann sachgerecht, wenn es an einer entsprechenden Abrede zur Rückgabe von Leergut der gleichen Gattung und Menge an den Abfüllbetrieb fehlt: Entscheidend für die bilanzrechtliche Würdigung als echtes Pensionsgeschäft ist in diesem Fall, dass für den Großhändler faktisch eine Rückgabepflicht besteht.

Zusätzlich zu den vorstehenden Überlegungen zieht der FAB Parallelen zu einem Sachdarlehen i.S.v. § 607 Abs. 1 BGB. Danach kann ein sog. Flaschendarlehen vorliegen, wenn dem Käufer beim Bierverkauf Einheitsflaschen mit der Verpflichtung überlassen werden, Flaschen gleicher Art, Güte und Menge zurückzugeben. Die handelsbilanzielle Behandlung von Sachdarlehen, die gegen eine Geldsicherheit (hier: Pfandgeld) gewährt werden, stimmt weitgehend mit echten Pensionsgeschäften überein. Für die Funktion des Pfandgelds als Geldsicherheit (und nicht als Kaufpreis) spreche, dass bei einer Rückgabe der gleiche Betrag wie bei der Ausgabe erstattet wird, unabhängig vom (Nutzungs-)Zustand und (Zeit-)Wert der Flaschen. Überdies sei es ohnehin nicht angebracht, bei einem Pfandkreislaufsystem auf den einzelnen („nämlichen“) Vermögensgegenstand (Einheitsflasche oder -kiste) abzustellen; relevant sei vielmehr der ideelle, statistische Anteil des jeweiligen Abfüllbetriebs an der Gesamtheit (dem Kollektiv) des sich im Umlauf befindlichen Leerguts. Im Übrigen spiele bei der zulässigen Unterstellung eines in allen wesentlichen Belangen funktionierenden Kreislaufsystems die unstrittig während der Überlassungsdauer beim jeweiligen Inhaber des einzelnen Vermögensgegenstands liegende tatsächliche Sachherrschaft (Besitz) keine (entscheidende) Rolle bei der Bestimmung des wirtschaftlichen Eigentümers.

Abschließend weist der FAB des IDW in seiner Berichterstattung klarstellend darauf hin, dass im Falle eines Zurückbleibens des wirtschaftlichen Eigentums an dem Einheitsleergut bei dem Abfüllbetrieb das bei Verkauf des Vollguts vereinnahmte Entgelt insoweit nicht als Umsatzerlöse in der Gewinn- und Verlustrechnung des Abfüllbetriebs ausgewiesen werden darf, als es auf das Pfandgeld entfällt.

Fundstelle: IDW Life 2020, S. 593 f.

GuV-Ausweis negativer Zinsen

Auf seiner 259. Sitzung hat der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) den Ausweis negativer Zinsen in der GuV von Nicht-Kreditinstituten erörtert.

- Der FAB hält den Ausweis innerhalb des Finanzergebnisses (§ 275 Abs. 2 Nr. 9 bis 13 bzw. Abs. 3 Nr. 8 bis 12 HGB) für sachgerecht. Dies kann insbesondere durch Ausweis eines in einer Vorspalte offen abgesetzten negativen Zinsertrags (§ 275 Abs. 2 Nr. 11 bzw. Abs. 3 Nr. 10 HGB: negatives Kapitalüberlassungsentgelt) oder durch Ausweis eines nach § 265 Abs. 5 HGB hinzugefügten und eindeutig bezeichneten Postens sui generis erfolgen.
- Alternativ sieht der FAB auch einen Ausweis im Posten „sonstige betriebliche Aufwendungen“ (§ 275 Abs. 2 Nr. 8 bzw. Abs. 3 Nr. 7 HGB: „Verwahrentgelt“) als vertretbar an.

Der gewählte Ausweis unterliegt dem Grundsatz der Darstellungsstetigkeit (§ 265 Abs. 1 HGB).

Fundstelle: IDW Life 2020, S. 594.

Erstmalige Anwendbarkeit der §§ 291, 292 HGB i.d.F. des ARUG II

Sowohl § 291 HGB i.d.F. des ARUG II ([Gesetz zur Umsetzung der Zweiten Aktionärsrechterichtlinie](#) vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I 2020, S. 2637 ff.)) als auch § 292 HGB i.d.F. des ARUG II ermöglichen, dass befreiende Konzernabschlüsse und befreiende Konzernlageberichte übergeordneter Mutterunternehmen nicht nur (wie bisher) in deutscher Sprache, sondern alternativ auch in englischer Sprache offengelegt werden dürfen.

Während indes mit Art. 83 Abs. 1 Satz 1 EGHGB a.F. zunächst eine konkrete Regelung zur Erstanwendung des § 291 HGB i.d.F. des ARUG II bestand, die auf Art. 4 Nr. 2 des ARUG II fußte, mangelt es an einer solchen expliziten Regelung für § 292 HGB i.d.F. des ARUG II. Zweifelhaft ist deshalb, für welche Geschäftsjahre ein in englischer Sprache offengelegter Konzernabschluss und -lagebericht eines übergeordneten Drittstaaten-Mutterunternehmens eine befreiende Wirkung für deutsche Teilkonzernmutterunternehmen entfaltet. Mit dieser Frage hat sich deshalb der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) auf seiner 259. Sitzung am 25. März 2020 befasst.

Der FAB ist der Auffassung, dass § 292 HGB i.d.F. des ARUG II bereits für wegfallende Teilkonzernabschlüsse und -lageberichte, deren Stichtag nach dem 31. Dezember 2019 (aber vor dem Januar 2021) liegt (d.h. insb. für kalenderjahrgleiche Geschäftsjahre 2020), angewandt werden darf (und nicht erst für kalenderjahrgleiche Geschäftsjahre 2021). Diese Sichtweise wird darauf gestützt, dass keine planwidrige Unvollständigkeit und damit keine Lücke vorliegt, die durch eine analoge Anwendung der für § 291 HGB i.d.F. des ARUG II ursprünglich geltenden konkreten Erstanwendungsregelung (d.h. Art. 83 Abs. 1 Satz 1 EGHGB a.F.) zu schließen wäre. Vielmehr gelte für die Erstanwendung die allg. Regelung in Art. 16 Satz 1 des ARUG II, wonach (u.a. auch) Art. 3 Nr. 6 des ARUG II (der die Änderung des § 292 HGB regelt) am 1. Januar 2020 in Kraft tritt.

Der FAB gab seinerzeit in praktischer Hinsicht noch zu bedenken, dass die konkrete Handhabung durch den Bundesanzeiger Verlag GmbH (Betreiber des Bundesanzeigers), das Bundesamt für Justiz oder die zuständigen Gerichte noch nicht bekannt sei. Insofern verbleibe ein Risiko, dass z.B. vom Betreiber des Bundesanzeiger eine strengere Sichtweise vertreten wird, bei der Art. 83 Abs. 1 Satz 1 EGHGB a.F. für die Erstanwendung des § 292 i.d.F. des ARUG II entsprechend angewendet wird.

Die Auslegung des FAB zur Erstanwendung des § 292 i.d.F. des ARUG II hat indes im Verlaufe des Jahres materiell durch eine Gesetzesänderung (im Rahmen des Gesetzes zur weiteren Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie im Hinblick auf ein einheitliches elektronisches Format für Jahresfinanzberichte; sog. ESEF-Umsetzungsgesetz; BGBl. I 2020, S. 1874 ff.) mittelbar eine Bestätigung erfahren: Durch Art. 2 des sog. ESEF-Umsetzungsgesetzes wurde die frühere Übergangsregelung in Art. 83 Abs. 1 Satz 1 EGHGB i.d.F. des ARUG II für § 291 HGB i.d.F. des ARUG II gestrichen (= Art. 83 Abs. 1 Satz 1 EGHGB *n.F.*). Eine Analogie mit der Erstanwendung nach Art. 83 Abs. 1 Satz 1 EGHGB *a.F.* scheidet somit von vornherein aus. Nach dem Bericht des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz (6. Ausschuss) (**BT-Drs. 19/20137 vom 17. Juni 2020**, S. 8) „wird [auf diese Weise für die Erstanwendung von § 291 HGB i.d.F. des ARUG II; Hinzufügung des Verf.] ein Gleichlauf mit der zeitlichen Anwendbarkeit des § 292 HGB i.d.F. des ARUG II erzielt, für den der Gesetzgeber seinerzeit eine Übergangsregelung nicht vorgesehen hat“.

Fundstelle: IDW Life 2020, S. 594 f.

Ausgleichszahlungen: Umstellung der Verzinsung von Barsicherheiten im Kontext der „IBOR-Reform“

Der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) und der Bankenfachausschuss (BFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) haben in einer gemeinsamen Berichterstattung die bilanzielle Behandlung von einmaligen Ausgleichszahlungen im Zusammenhang mit der „IBOR-Reform“ aufgegriffen:

Vor dem Hintergrund der Ablösung des EONIA durch den €STR stellten die Clearinghäuser im Juli 2020 einheitlich die Zinssätze für Barsicherheiten von in Euro besicherten Derivaten von EONIA auf €STR flat um (sog. Discounting Switch). Um den sich daraus ergebenden Effekt auf den beizulegenden Wert des Derivats auszugleichen, war zum Zeitpunkt der Umstellung eine einmalige Ausgleichszahlung zwischen den Parteien zu leisten. Die dem Derivat zugrunde liegenden Zahlungsströme ändern sich durch diesen Discounting Switch nicht.

Für die handelsrechtliche Rechnungslegung ist bei Derivaten des Handelsbestands die infolge des Discounting Switch erhaltene bzw. geleistete Ausgleichszahlung sofort erfolgswirksam in der GuV zu erfassen. Im Fall von Derivaten des Nichthandelsbestands (Bankbuch) kann die Ausgleichszahlung sofort erfolgswirksam in der GuV erfasst werden; eine Verteilung der Ausgleichszahlung über maximal die Restlaufzeit des Derivats ist indes in diesem Fall ebenso zulässig. Die gewählte Bilanzierungsmethode ist einheitlich für alle betroffenen Derivate anzuwenden und im Anhang zu erläutern.

Fundstelle: IDW Life 2020, S. 647.

EuGH-Urteil vom 23. April 2020 – „Wagram“

Durch ein **EuGH-Urteil vom 23. April 2020 (C-640/18 „Wagram“)** wurde (vereinfacht) folgender Sachverhalt beurteilt: Ein belgisches Unternehmen (Wagram Invest) hatte von seinem Geschäftsführer Aktien erworben, wobei die Bezahlung dieser Aktien über einen längeren Zeitraum gestaffelt und zinsfrei unter Bedingungen vorgesehen war, die denen eines Darlehens entsprachen. Das Unternehmen bildete den Sachverhalt handels- und steuerrechtlich (Maßgeblichkeit) wie folgt ab:

1. Ausweis einer Verbindlichkeit auf der Passivseite der Bilanz zu ihrem Nennwert
2. Ausweis der erworbenen Aktien mit ihren Anschaffungskosten auf der Aktivseite
3. Ausweis des „Skontos“ als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen dem Nennwert der Verbindlichkeit und dem für die Aktien aktivierten Wert

4. Am Ende jedes Steuerjahres zeitanteilige aufwandswirksame Auflösung des aktiven Rechnungsabgrenzungspostens

Handelsrechtliche Grundlage dieser Bilanzierung war Art. 77 des Königlichen Erlasses vom 30. Januar 2001, wonach unverzinsliche oder außergewöhnlich niedrig verzinsliche Verbindlichkeiten mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr zum Nennwert zu passivieren sind, der Zinsvorteil aber aktiv abzugrenzen ist.

Die belgische Finanzverwaltung war der Auffassung, der aktive Rechnungsabgrenzungsposten sei unzulässig; der aus der Auflösung des Rechnungsabgrenzungspostens resultierende Aufwand wurde nicht anerkannt. Da die Mitgliedstaaten die Jahresabschlüsse als maßgebliche Grundlage für steuerliche Zwecke verwenden können und dies in Belgien der Fall ist, wurde zur Klärung dieses Rechtsstreits eine Auslegung der entsprechenden Richtlinie der EU notwendig (Tz. 28 der Urteilsbegründung). Obgleich der zugrunde liegende Streitfall somit steuerrechtlicher Natur ist, enthält die Entscheidung interessante Ausführungen zur handelsrechtlichen Bilanzierung auf der Grundlage der Richtlinie 78/660/EWG („4. Richtlinie“ zum Jahresabschluss, die im Übrigen Vorläufer der derzeit in der EU geltenden Bilanzrichtlinie ist).

Der EuGH befasst sich in der Begründung seiner Entscheidung eingehend mit dem Grundsatz der Bilanzwahrheit in Art. 2 Abs. 3 der 4. Richtlinie. Danach muss der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft vermitteln. Der EuGH konstatiert, dass der Vorgang aus Sicht des belgischen Staats aus zwei Teilen besteht. Zum einen aus dem Erwerb der Finanzanlagen, zum anderen aus einem „impliziten Darlehensgeschäft“. Unter diesem Blickwinkel umfasst der Nennwert des für den Erwerb der Finanzanlagen gezahlten Preises implizit Darlehenszinsen. Die (streitgegenständliche) Buchungsmethode, diesen impliziten Darlehenszins separat als aktiven Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen (d.h. den Nennwert des für den Erwerb der Aktien gezahlten Preises entsprechend zu kürzen) vermittele mithin ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der beiden Teile des Vorgangs (Tz. 40 der Urteilsbegründung). Dies Vorgehensweise gebe „dem Wesen der Transaktion Vorrang vor der Form“ und wahre damit den Grundsatz der Bilanzwahrheit (Tz. 41 der Urteilsbegründung).

Im deutschen Bilanzsteuerrecht wird der Fall zwingend anders gelöst: Nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG ist der Betrag der Verbindlichkeit zu kürzen (Bewertung mit dem Barwert). Dem wird ganz überwiegend auch im handelsrechtlichen Schrifttum gefolgt. Indes wird dort vereinzelt auch der (in Belgien praktizierte) Bruttoausweis (Bewertung der Verbindlichkeit mit Nennwert mit gleichzeitigem Ausweis eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens) für zulässig erachtet (Wahlrecht; siehe dazu Lüdenbach, StuB 2020, S. 613 (615)). Für die GuV und das Eigenkapital ergeben sich durch die beiden Ausweisalternativen keine Unterschiede (vgl. ebenda).

Einzelfragen zu den Grenzen des Passivierungswahlrechts nach Artikel 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB im Fall des Wechsels des Durchführungswegs und bei Leistungskürzungen

Auf seiner 261. Sitzung am 8. September 2020 hat sich der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. mit Einzelfragen zu den Grenzen des Passivierungswahlrechts nach Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB befasst. Nachfolgend einige (ausgewählte) Feststellungen des FAB:

Wechsel des Durchführungswegs bei Einschaltung eines Pensionsfonds

Bei einem Wechsel des Durchführungswegs kommt eine Ausbuchung maximal in Höhe der Pensionsrückstellung für diejenigen Verpflichtungsbestandteile in Betracht, die infolge der Einschaltung des Pensionsfonds Gegenstand des mittelbaren Durchführungswegs geworden sind. Eine Pflicht zur Beibehaltung der Rückstellung

besteht für diese Verpflichtungsbestandteile nur insoweit, wie die anfängliche Dotierung des Pensionsfonds den bisherigen – d.h. auf den Zeitpunkt des Wechsels des Durchführungswegs ermittelten – handelsrechtlichen Erfüllungsbetrag dieser Verpflichtungsbestandteile insgesamt unterschreitet. Eine aufwandswirksame Aufdeckung stiller Lasten erfolgt grundsätzlich nur in der Höhe, in der die anfängliche Dotierung den Buchwert der übergehenden Verpflichtungsbestandteile insgesamt überschreitet. Sachgerecht ist es, diese Differenz in der GuV netto zu erfassen, da der Vorgang mit einer Inanspruchnahme aus der Versorgungsverpflichtung vergleichbar ist.

- Sind bestimmte Leistungsbestandteile nicht bzw. teilweise nicht Gegenstand der Leistungsrichtlinien des Pensionsfonds (z.B. Hinterbliebenen- oder Invalidenleistung), darf die Pensionsrückstellung nach Auffassung des FAB im handelsrechtlichen Jahresabschluss nicht ausgebucht werden: Es handelt sich insoweit unverändert um eine unmittelbare Altersversorgungsverpflichtung des Bilanzierenden.
- Bei Leistungsbestandteilen, die zwar Gegenstand der Leistungsrichtlinien sind, für die der Pensionsfonds allerdings keine versicherungsförmige Garantie abgibt, ist zu prüfen, unter welchen Vorbehalten die Leistungserbringung konkret steht. Falls z.B. in den Leistungsrichtlinien vereinbart wird, dass der Arbeitgeber dem Pensionsfonds erneut Finanzmittel zur Verfügung stellen muss, wenn sich die anfängliche Dotierung im Zeitablauf als unzureichend für die Erbringung bestimmter zukünftiger Leistungen (z.B. Rentenanpassungen) erweist, hindert dies nicht zwangsläufig die Ausbuchung infolge des Wechsels des Durchführungswegs: Unschädlich ist es in diesem Fall, wenn die Leistung allein unter dem Vorbehalt steht, dass das Trägerunternehmen seiner Pflicht zur weiteren Beitragszahlung bzw. Ausfinanzierung nachkommt. Die Bildung einer (separaten) Rückstellung für zu erwartende weitere Beitragszahlungen ist (vorbehaltlich der Möglichkeit zur Passivierung einer Rückstellung für mittelbare Pensionsverpflichtungen) im Übrigen unzulässig.

Kürzung von Leistungen durch eine regulierte Pensionskasse

Durch die Leistungskürzung sind die Leistungsbestandteile nicht mehr Bestandteil der mittelbaren Durchführung der betrieblichen Altersversorgung, sodass diese auch nicht mehr von dem Passivierungswahlrecht gem. Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB erfasst sind. In diesem Fall besteht deshalb nach Auffassung des FAB grundsätzlich die Pflicht zur Bildung von Rückstellungen gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB für die Inanspruchnahme des Arbeitgebers durch die Versorgungsberechtigten.

Eine Passivierungspflicht besteht dem Grund nach auch dann, wenn trotz herabgesetzter Leistungen zu erwarten ist, dass der Kürzungsbetrag durch den externen Versorgungsträger als Leistung aus der künftigen Überschussbeteiligung wird erbracht werden können. Indes sind (vorsichtig geschätzte) zu erwartende Überschussbeteiligungen bei der Bewertung (d.h. bei der Bilanzierung der Höhe nach) der dem Grunde nach passivierungspflichtigen Rückstellung mindernd zu berücksichtigen.

Fundstelle: IDW Life 2020, S. 823 ff.

Brexit: Inanspruchnahme von Befreiungsmöglichkeiten (§§ 264 Abs. 3, 264b, 291, 292 HGB) zum Abschlussstichtag 31. Dezember 2020

Mit Datum vom 9. November 2020 hat sich das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) zur Anwendung der §§ 264 Abs. 3, 264b, 291, 292 HGB zum Abschlussstichtag 31. Dezember 2020 geäußert. Die Anwendung der genannten Vorschriften zu diesem Abschlussstichtag könnte zweifelhaft sein, wenn das Unternehmen, das den nach diesen Vorschriften (u.a.) erforderlichen befreienden Konzernabschluss- und -lagebericht aufstellt, seinen Sitz im Vereinigten Königreich (UK) hat. Zwar hat die Mitgliedschaft des UK mit Ablauf des 31. Januars 2020 geendet. Indes gilt nach dem zwischen der EU und dem UK geschlossenen „Abkommen

über den Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union und der Europäischen Atomgemeinschaft“ das Unionsrecht während eines mit Ablauf des 31. Dezembers 2020 endenden Übergangszeitraums grundsätzlich für das UK sowie im UK fort. Dem trägt § 1 BrexitÜG Rechnung, wonach im Bundesrecht das UK während des Übergangszeitraums als Mitgliedstaat der Europäischen Union (und der Europäischen Atomgemeinschaft) gilt.

Nach Auffassung des Hauptfachausschusses (HFA) und des Fachausschusses Unternehmensberichterstattung (FAB) des IDW erfüllen Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte von Mutterunternehmen mit satzungsmäßigem Sitz im UK, die auf Stichtage bis einschließlich 31. Dezember 2020 aufgestellt werden, die Voraussetzungen der o.g. handelsrechtlichen Normen, weil zu solchen Stichtagen das UK noch als EU-Mitgliedstaat gilt (oder sogar noch ein solcher ist). Der befreienden Wirkung stehe auch nicht entgegen, wenn die Prüfung dieser Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte (durch einen britischen Wirtschaftsprüfer oder eine britische Wirtschaftsprüfungsgesellschaft) erst nach Ablauf der Gültigkeit des Übergangsabkommens abgeschlossen wird; dies gelte jedenfalls dann, falls das UK sein die Abschlussprüfung regelndes nationales Recht nicht bereits mit Wirkung zum 1. Januar 2021 (und bereits mit Wirkung für auf davorliegende Stichtage aufgestellte Abschlüsse, deren Prüfung per 1. Januar 2021 noch nicht abgeschlossen war) in einem wesentlichen Maße ändere.

Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte von Mutterunternehmen mit satzungsmäßigem Sitz im UK, die auf Stichtage nach dem 31. Dezember 2020 aufgestellt werden, erfüllen demgegenüber – vorbehaltlich etwaiger derzeit nicht ersichtlicher weitergehender Vereinbarungen zwischen der EU und dem UK – die vorstehende Voraussetzung bereits deshalb nicht mehr, weil an solchen Stichtagen das Mutterunternehmen seinen Sitz weder in einem EU-/EWR-Staat hat noch das UK noch als Mitgliedstaat der EU gilt. In diesen Fällen ist zukünftig zu prüfen, ob statt einer Befreiung gem. § 291 HGB eine Befreiung von der Konzernrechnungslegungspflicht nach § 292 HGB (Befreiende Wirkung von Konzernabschlüssen aus Drittstaaten) in Betracht kommt.

Fundstelle: IDW News exklusiv



Ihr Ansprechpartner

Dr. Norbert Roß

Tel: +49 (0)69 75695 6957

Mobil: +49 (0)151 5800 4404

noross@deloitte.de

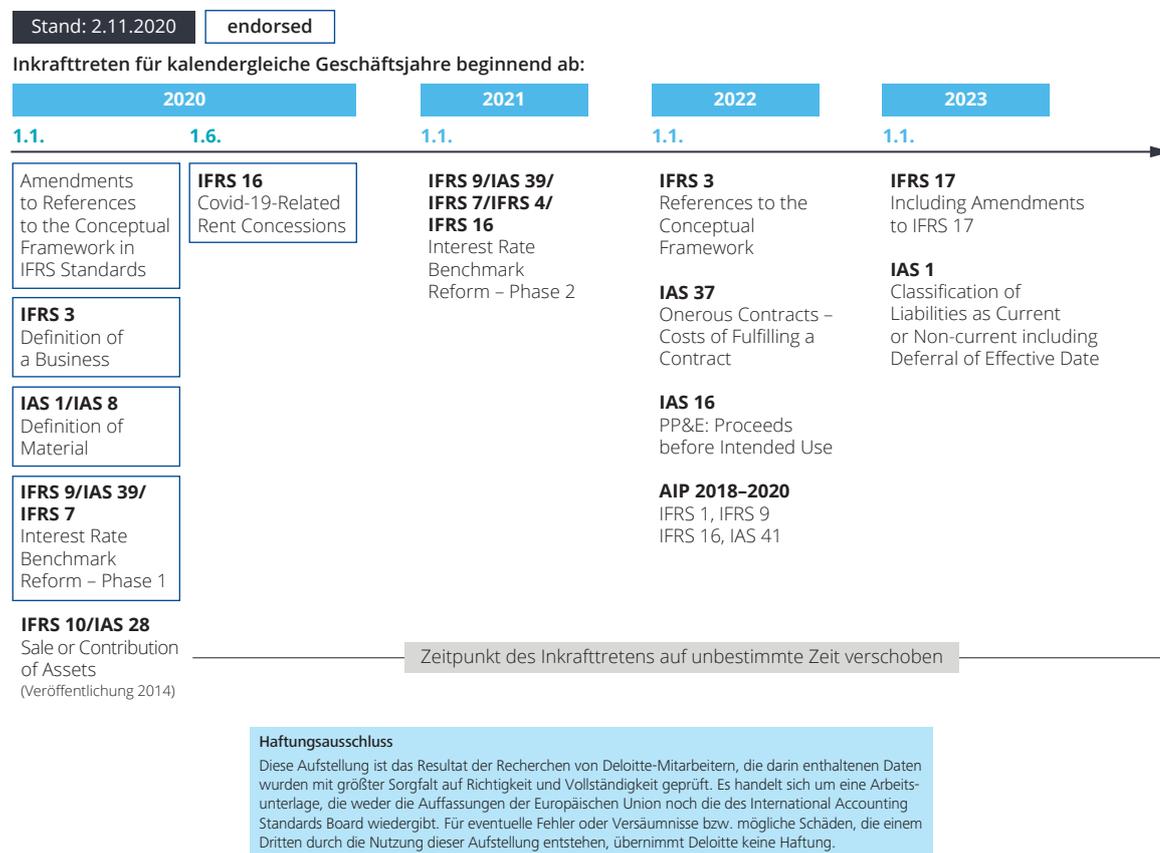
IFRS-Rechnungslegung

I. International Accounting Standards Board

Endorsement-Status

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

Abb. 1 – Erstanwendung der IFRS und Endorsement



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

Entwurf eines Nachfolgestandards zu IAS 1

Der IASB hat im Dezember 2019 den Entwurf eines neuen Standards **Allgemeine Darstellung und Angaben** veröffentlicht, der als neuer IFRS den gegenwärtigen IAS 1 **Darstellung des Abschlusses** ersetzen soll. Ziel sind Verbesserungen bei der Bereitstellung von Abschlussinformationen mit einem Schwerpunkt auf der Gewinn- und Verlustrechnung. Auch wenn es sich nur um einen Standardentwurf mit vorgeschlagenen Änderungen handelt, so sind die Auswirkungen, von denen alle nach IFRS bilanzierenden Unternehmen betroffen sein werden, doch gravierend. Wesentliche Änderungsvorschläge sind die Einführung von vordefinierten Zwischensummen und die Kategorisierung von Erträgen und Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung, Ausweis und Angaben zu integralen und nicht integralen assoziierten und Gemeinschaftsunternehmen, Vorschriften zur Verbesserung der Zusammenfassung und der Aufgliederung von Posten, die Einführung von Angaben zu unternehmensindividuellen Erfolgskennzahlen („Management Performance Measures“ (MPMs)) sowie punktuelle Anpassungen der Kapitalflussrechnung.

Die vorgeschlagenen Änderungen werden in unserem Newsletter [IFRS fokussiert Nr. 13 Dezember 2019](#) im Detail erläutert.

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

Änderungen an IAS 1 zur Klassifizierung von Schulden nach Fristigkeit

Der IASB hat im Januar 2020 Änderungen an IAS 1 veröffentlicht, die die Kriterien zur Klassifizierung von Schulden als kurz- oder langfristig klarstellen. Hintergrund der Änderungen waren Fragen des Zusammenspiels von Klassifizierungskriterien und ergänzenden Leitlinien in einzelnen Paragraphen des IAS 1. Zukünftig werden ausschließlich „Rechte“, die am Ende der Berichtsperiode bestehen, maßgeblich für die Klassifizierung einer Schuld bezüglich Fristigkeit sein. Weder die Erwartungen des Managements noch mögliche Ereignisse nach dem Berichtsstichtag, wie etwa eine Verzichtserklärung oder ein Vertragsbruch, sind in die Beurteilung einzubeziehen. Zudem wurden ergänzende Vorschriften zum Kriterium „Erfüllung“ im Zusammenhang mit der Klassifizierung nach Fristigkeit aufgenommen.

Als Reaktion auf die vielfältigen Herausforderungen infolge der Coronavirus-Pandemie, denen sich Unternehmen gegenwärtig gegenübersehen, hat der IASB Mitte Juli 2020 die verpflichtende Erstanwendung dieser Änderungen um ein Jahr verschoben. Die Änderungen an IAS 1 zur Klassifizierung von Schulden sind nunmehr erstmals für Geschäftsjahre verpflichtend anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen.

Die Änderungen werden in unserem Newsletter [IFRS fokussiert Nr. 2 Januar 2020](#) näher erläutert.

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

Diskussionspapier zur Verbesserung der Angaben zu Unternehmenszusammenschlüssen und zur Wertminderung von Geschäfts- oder Firmenwerten

Der IASB hat Mitte März 2020 ein Diskussionspapier veröffentlicht, das mögliche Verbesserungen der Angaben zu Unternehmenszusammenschlüssen sowie ggf. weitreichende Änderungen der bestehenden Vorschriften zur Behandlung eines Geschäfts- oder Firmenwertes (Goodwill) beinhaltet.

Darin werden vier Themenblöcke mit möglichen Änderungen an IFRS 3 **Unternehmenszusammenschlüsse** und IAS 36 **Wertminderung von Vermögenswerten** zur Diskussion gestellt:

- Verbesserung der Angaben zu Unternehmenszusammenschlüssen und deren Entwicklung in Folgeperioden
- Ersatz des jährlich verpflichtenden Wertminderungstests für den Goodwill durch einen lediglich anlassbezogenen Test und/oder mögliche Wiedereinführung der planmäßigen Goodwill-Abschreibung
- Konzeptionelle Vereinfachungen bei der Ermittlung des Nutzungswerts
- Umfang der Identifizierung immaterieller Vermögenswerte im Rahmen von Unternehmenszusammenschlüssen

Unser Newsletter [IFRS fokussiert Nr. 4 März 2020](#) erläutert das Diskussionspapier im Detail.

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

Begrenzte Änderungen an den IFRS einschließlich der jährlichen Verbesserungen: Zyklus 2018–2020

Der IASB hat Mitte Mai 2020 ein Paket mehrerer kleinerer Änderungen an den IFRS herausgegeben. Dieses beinhaltet eng gefasste Änderungen an drei Standards sowie die sog. jährlichen Verbesserungen an den IFRS: Zyklus 2018–2020. Die Änderungen werden nachfolgend kurz dargestellt.

Änderungen an IFRS 3: Verweis auf das Rahmenkonzept

Die Änderungen beinhalten eine Verweisanpassung auf das Rahmenkonzept 2018 bzgl. des Ansatzes von Vermögenswerten und Schulden aus Unternehmenserwerben sowie die Ausnahme von der Anwendung der allgemeinen Ansatzkriterien für Schulden aus Unternehmenserwerben im Anwendungsbereich von IAS 37 **Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen** und IFRIC 21 **Abgaben**. Zudem dienen zwei weitere Änderungen der Klarstellung von IFRS 3 in Bezug auf den Ansatz von Eventualforderungen.

Änderungen an IAS 16 Sachanlagen: Erträge vor Erreichen des betriebsbereiten Zustands

Die Änderungen betreffen Erträge, die entstehen, bevor sich eine Sachanlage im betriebsbereiten Zustand befindet. Kosten für Testläufe, mit denen überprüft wird, ob eine Sachanlage ordnungsgemäß funktioniert, stellen weiterhin direkt zurechenbare Kosten dar. Sofern im Rahmen solcher Testläufe bereits Güter hergestellt werden, sind sowohl die Erträge aus deren Verkauf als auch deren Herstellungskosten erfolgswirksam in Übereinstimmung mit einschlägigen Standards zu erfassen. Eine Verrechnung der Nettoerträge mit den Anschaffungskosten der Sachanlage ist somit nicht mehr zulässig.

Änderungen an IAS 37: Umfang der Erfüllungskosten bei belastenden Verträgen

Die Änderungen konkretisieren den Umfang der Erfüllungskosten bei belastenden Verträgen und vereinheitlichen hierdurch die in dieser Hinsicht bestehende Bilanzierungspraxis. Die Erfüllungskosten umfassen demnach alle Kosten, die direkt dem Vertrag zuzurechnen sind. Dies sind sowohl die inkrementellen Kosten, die ohne den Vertrag nicht anfallen würden, als auch andere Kosten, die direkt der Vertragserfüllung zuzurechnen sind.

Die jährlichen Verbesserungen an den IFRS im Rahmen des Zyklus 2018–2020

Diese enthalten die folgenden Änderungen an vier Standards:

| Standard | Inhalt der Änderung | Einzelheiten |
|------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| IFRS 1 Erstmalige Anwendung der IFRS | Tochterunternehmen als Erstanwender | Tochterunternehmen dürfen als Erstanwender kumulierte Umrechnungsdifferenzen mit den vom Mutterunternehmen ausgewiesenen Beträgen im Zeitpunkt des Übergangs des Mutterunternehmens auf IFRS bewerten. |
| IFRS 9 Finanzinstrumente | Gebühren im 10-Prozent-Test in Bezug auf Ausbuchung | In den 10-Prozent-Test sind durch den Kreditnehmer explizit nur Gebühren, die zwischen ihm und dem Kreditgeber gezahlt bzw. erhalten wurden, einschließlich der Gebühren, die entweder vom Kreditnehmer oder vom Kreditgeber im Namen des anderen gezahlt oder erhalten wurden, zu berücksichtigen. Cashflows, die an andere Parteien als den Kreditnehmer und den Kreditgeber gezahlt oder erhalten wurden, sind nicht einzubeziehen. |
| IFRS 16 Leasingverhältnisse | Leasinganreize | Die Darstellung der Erstattung von Mieteinbauten durch den Leasinggeber wurde aus dem erläuternden Beispiel 13 entfernt, da aus dem Beispiel nicht explizit hervorgeht, dass der Definition von Leasinganreizen nicht entsprochen wird. |
| IAS 41 Landwirtschaft | Berücksichtigung von Steuern bei der Fair-Value-Bewertung | Die Verpflichtung, steuerliche Cashflows bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts eines biologischen Vermögenswertes unter Verwendung der Barwertmethode auszuschließen, soll entfernt werden. Abhängig von den jeweiligen Tatsachen und Umständen kann ein Unternehmen den beizulegenden Zeitwert unter Beachtung der gemäß IFRS 13 Bemessung des beizulegenden Zeitwerts geltenden Anforderungen durch Diskontierung von Cashflows nach Steuern (unter Verwendung eines Diskontierungssatzes nach Steuern) oder Cashflows vor Steuern (unter Verwendung eines Diskontierungssatzes vor Steuern) ermitteln. |

In unserem Newsletter [IFRS fokussiert Nr. 8 Mai 2020](#) werden die Änderungen im Detail erläutert.

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

Änderungen an IFRS 16 zur Bilanzierung von Zugeständnissen aufgrund der Coronavirus-Pandemie

Der IASB hat Ende Mai 2020 Änderungen an IFRS 16 veröffentlicht. Diese betreffen die bilanziellen Auswirkungen von Zugeständnissen (z.B. Stundung oder Erlass von Leasing-/Mietzahlungen), die im Rahmen der Coronavirus-Pandemie eingeräumt werden. Ziel ist es, Leasingnehmern eine Erleichterung von der Anwendung der Vorschriften zu Vertragsmodifikationen in IFRS 16 einzuräumen. Konkret erlaubt diese praktische Erleichterung Leasingnehmern unter bestimmten Voraussetzungen, auf die Prüfung einer Vertragsmodifikation i.S.v. IFRS 16 sowie die bilanzielle Abbildung einer solchen zu verzichten.

Die praktische Erleichterung sowie die notwendigen Voraussetzungen werden in unserem Newsletter [IFRS fokussiert Nr. 10 Mai 2020](#) genauer dargestellt.

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

Überarbeitetes Due Process Handbook

Die Treuhänder der IFRS-Stiftung haben im August 2020 eine überarbeitete Fassung des Handbuchs für den Konsultationsprozess veröffentlicht. Dieses sog. „Due Process Handbook“ legt die Verfahrensvorschriften für die Arbeit des International Accounting Standards Board (IASB) und des IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) fest. Die wichtigsten Änderungen betreffen die Klarstellung der Bindungswirkung der vom IFRS IC veröffentlichten Agendaentscheidungen. Dies ist auch für die nach IFRS bilanzierenden Unternehmen von Bedeutung.

Agendaentscheidungen haben nicht den Status von IFRS und können den Standards keine Vorschriften hinzufügen oder diese ändern. In vielen Fällen enthalten Agendaentscheidungen aber erläuterndes Material, das erklärt, wie Prinzipien und Vorschriften in den IFRS auf den in der Agendaentscheidung beschriebenen Sachverhalt anzuwenden sind. Dies kann zusätzliche Erkenntnisse liefern, die das Verständnis eines Unternehmens in Bezug auf die Grundsätze und Anforderungen eines IFRS Standards verändern könnten, sodass das Unternehmen zu dem Ergebnis gelangen könnte, dass es aufgrund einer Agendaentscheidung eine Bilanzierungsmethode ändern muss. Dabei ist dem Unternehmen eine gewisse Zeit für die Umsetzung einzuräumen.

Einen Überblick über die im Due Process Handbook vorgenommenen Änderungen gibt unserer Newsletter [IFRS fokussiert Nr. 14 September 2020](#).

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

Auswirkungen der IBOR-Reform auf die Finanzberichterstattung

Um mögliche Auswirkungen der Reform der Referenzzinssätze (sog. IBOR-Reform) auf die Finanzberichterstattung zu erwägen, hatte der IASB das IBOR-Projekt im Dezember 2018 in sein Standardsetzungsprogramm aufgenommen und in folgende zwei Phasen unterteilt:

- Phase 1: Fragestellungen zur Finanzberichterstattung im Zeitraum vor der Ablösung eines bestehenden Referenzzinssatzes durch einen alternativen Zinssatz
- Phase 2: Fragestellungen, die die Finanzberichterstattung im Zeitpunkt der Ablösung eines bestehenden Referenzzinssatzes durch einen alternativen Zinssatz betreffen

Am 27. August 2020 hat der IASB „Interest Rate Benchmark Reform“-Änderungen an IFRS 9 **Finanzinstrumente**, IAS 39 **Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung**, IFRS 7 **Finanzinstrumente: Angaben**, IFRS 4 **Versicherungsverträge** und IFRS 16 **Leasingverhältnisse** als Ergebnis der zweiten Phase veröffentlicht. Diese räumen insbesondere eine praktische Erleichterung in Bezug auf Änderungen ein, die durch die IBOR-Reform erforderlich sind. Daneben sollen bilanzielle Sicherungsbeziehungen (Hedge Accounting) trotz einer Ablösung des Referenzzinssatzes unter einer angepassten Dokumentation fortbestehen können.

Die Änderungen werden in unserem Newsletter [IFRS fokussiert Nr. 13 August 2020](#) näher erläutert.

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

II. Institut der Wirtschaftsprüfer

IDW RS HFA 50: Modul IFRS 1 – M1: Übergang von einem kombinierten Abschluss auf einen IFRS-Konzernabschluss für einen Geschäftsbereich aufgrund eines geplanten Börsengangs unter Anwendung der „extraction method“

Das Modul enthält eine aus Sicht des IDW zulässige Bilanzierungsvariante für die gezielte Änderung einer Konzernstruktur, um bestimmte Geschäftsbereiche des Konzerns, die bisher keine eigene Rechtseinheit besaßen, im Rahmen eines Börsengangs an den Kapitalmarkt zu bringen. Dabei wird auch der Fall behandelt, wenn die rechtliche Reorganisation zum Stichtag noch nicht beendet ist und die betroffenen Gesellschaften daher (noch) keinen Konzern i.S.v. IFRS 10 darstellen.

Fundstelle: IDW Life 2020, S. 373 ff.

IDW RS HFA 50: Modul IFRS 9 – M2: Vereinbarkeit des Geschäftsmodells „Halten“ i.S.v. IFRS 9 mit dem Verkauf von Forderungen im Rahmen von Factoring-Vereinbarungen

Das Modul behandelt die Frage, ob der Verkauf von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen im Rahmen spezieller Factoring-Vereinbarungen mit dem Geschäftsmodell „Halten“ i.S.v. IFRS 9 vereinbar ist bzw. vereinbar sein kann. Voraussetzung für eine Bilanzierung von finanziellen Vermögenswerten zu fortgeführten Anschaffungskosten ist – neben der Erfüllung der Zahlungsstrombedingung – die Zuordnung zum Geschäftsmodell „Halten“.

Fundstelle: IDW Life 2020, S. 580 f.

IDW RS HFA 50: Modul IFRS 9 – M3: Beurteilung der Zahlungsstrombedingung bei unterschiedlichen Zugangszeitpunkten von Finanzinstrumenten mit identischen Vertragsbedingungen

Das Modul fasst sich mit der Frage, ob bei unterschiedlichen Ausgabe- bzw. Erwerbszeitpunkten von Finanzinstrumenten mit identischen Vertragsbedingungen ggf. geänderte Umstände beim Erstansatz Auswirkungen auf die Beurteilung der Zahlungsstrombedingung haben können.

Fundstelle: IDW Life 2020, S. 581 f.

IDW RS HFA 50: Modul IFRS 16 – M1: Bilanzierung von Erbbaurechtsverträgen nach deutschem Recht

Das Modul betrifft die Frage, ob Erbbaurechtsverträge nach deutschem Recht in den Anwendungsbereich von IFRS 16 fallen oder wirtschaftlich als Kauf anzusehen sind.

Fundstelle: IDW Life 2020, S. 582 f.

IDW RS HFA 50: Modul IFRS 16 – M2: Bilanzierung von Vereinbarungen zur Überlassung von Firmenwagen an Arbeitnehmer

Das Modul behandelt die Frage, ob bei geleasteten Fahrzeugen, die als Firmenwagen an Arbeitnehmer überlassen werden, die Überlassung in den Anwendungsbereich von IAS 19 fällt oder ein Unterleasingverhältnis i.S.v. IFRS 16 vorliegt.

Fundstelle: IDW Life 2020, S. 584 f.

IDW RS HFA 50: Modul IFRS 16 – M3: Bilanzierung von Mieterdarlehen aus Immobilienleasingverträgen

Das Modul erläutert die Bilanzierung von Mieterdarlehen aus Immobilienleasingverträgen, wenn deren Rückzahlung unmittelbar vom Restwert der Immobilie abhängt und daher teilweise ausfallen kann.

Fundstelle: IDW Life 2020, S. 585 f.

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



Ihr Ansprechpartner

Jens Berger

Tel: +49 (0)69 75695 6581

Mobil: +49 (0)152 0931 1651

jenberger@deloitte.de

Steuerbilanz

I. Gesetzgebung

Zeitlich befristete Wiedereinführung der degressiven Abschreibung

Für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die in den Jahren 2020 und 2021 angeschafft oder hergestellt werden, hat der Gesetzgeber mit dem Zweiten Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise ([Zweites Corona-Steuerhilfegesetz](#)) vom 29. Juni 2020 (BGBl. I 2020, S. 1512) die Möglichkeit der degressiven Abschreibung eingeführt (§ 7 Abs. 2 EStG n.F.). Der Abschreibungssatz beträgt höchstens 25% und darf das 2,5-fache des Prozentsatzes bei linearer Abschreibung nicht übersteigen. Der Abschreibungsbetrag vermindert sich wie im Falle der linearen Abschreibung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung um jeweils ein Zwölftel für jeden vollen Monat, der dem Monat der Anschaffung oder Herstellung vorangeht. Die Inanspruchnahme der degressiven Abschreibung setzt voraus, dass die betreffenden Wirtschaftsgüter mit dem Tag der Anschaffung oder Herstellung, den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer und der Höhe der jährlichen Abschreibungen in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufgenommen werden, sofern sich die Angaben nicht aus der Buchführung ergeben.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Zeitlich befristete Verlängerung der Reinvestitionsfristen des § 6b EStG

Für Rücklagen gemäß § 6b EStG, die am Schluss des nach dem 28. Februar 2020 und vor dem 1. Januar 2021 endenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden sind und die kraft Gesetzes aufzulösen wären, sieht das Zweite Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise ([Zweites Corona-Steuerhilfegesetz](#)) vom 29. Juni 2020 (BGBl. I 2020, S. 1512) eine Verlängerung der Reinvestitionsfristen um jeweils ein Jahr vor (§ 52 Abs. 14 Satz 4 EStG n.F.). Das BMF wird zudem ermächtigt, die Fristen um jeweils ein weiteres Jahr, längstens bis zum Schluss des vor dem 1. Januar 2023 endenden Wirtschaftsjahrs zu verlängern, wenn dies aufgrund fortbestehender Auswirkungen der COVID-19-Pandemie in der Bundesrepublik Deutschland geboten erscheint.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Zeitlich befristete Verlängerung der steuerlichen Rückwirkungszeiträume

Mit dem Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise ([Corona-Steuerhilfegesetz](#)) vom 19. Juni 2020 (BGBl. I 2020, S. 1385) werden die steuerlichen Rückwirkungszeiträume bei Formwechsel und Einbringung von Unternehmensteilen in Fällen, in denen die Anmeldung oder der Abschluss des Einbringungsvertrags im Jahr 2020 erfolgt, von acht auf zwölf Monate verlängert (§ 27 Abs. 15 Satz 1 UmwStG n.F.). Die Verlängerung dient dem Gleichlauf mit der entsprechenden Verlängerung der handelsrechtlichen Höchstfrist für die Festlegung des Stichtags der Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers bei Verschmelzungen und Spaltungen durch das Gesetz zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Zivil-, Insolvenz- und Strafverfahrensrecht vom 27. März 2020 (BGBl. I 2020, S. 569), die über § 2 UmwStG auch für das Ertragsteuerrecht gilt. Das BMF ist ermächtigt, die Geltung der steuerlichen Vorschrift durch Verordnung bis höchstens zum 31. Dezember 2021 zu verlängern, wenn und soweit die handelsrechtliche Höchstfrist verlängert wird.

Fundstellen: [Deloitte Tax-News](#)
[Deloitte Tax-News zum COVID-19-Gesetz](#)

II. Rechtsprechung

Indizwirkung des festgestellten Jahresabschlusses

Haben die Gesellschafter einer GmbH durch Feststellung des Jahresabschlusses untereinander und im Verhältnis zur Gesellschaft rechtsverbindlich bestätigt, dass eine im Jahresabschluss ausgewiesene Verbindlichkeit der Gesellschaft gegenüber einem Gesellschafter in der ausgewiesenen Höhe besteht, so ist dies nach dem BFH-Urteil vom 2. Juli 2019 (IX R 13/18, BStBl. II 2020, S. 89) auch für die Besteuerung des Gesellschafters von Bedeutung; die Feststellung des Jahresabschlusses spricht dann zumindest indiziell für das Bestehen der Forderung des Gesellschafters gegen die Gesellschaft dem Grunde und der Höhe nach. Das gelte auch in Fällen der Einmann-GmbH. Die Indizwirkung des festgestellten Jahresabschlusses wird der Entscheidung zufolge nicht dadurch entkräftet, dass die Buchführung einen erheblichen Fehler enthält, der sich auf die zutreffende Erfassung des Gesellschafterdarlehens nicht auswirkt.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Zulässigkeit und Umfang einer Bilanzänderung; Bilanzierung eines Anspruchs auf Investitionszulage

Steuerlich kann ein fehlerfreier Bilanzansatz nach Einreichung der Bilanz beim Finanzamt nur noch geändert werden (Bilanzänderung), wenn die Änderung in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Berichtigung eines fehlerhaften Bilanzansatzes (Bilanzberichtigung) steht und soweit die Auswirkung der Bilanzberichtigung auf den Gewinn reicht (vgl. § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG). Außerbilanzielle Korrekturen des Gewinns bleiben nach der Rechtsprechung für die Bemessung des Bilanzänderungsrahmens unberücksichtigt (vgl. BFH-Urteil vom 23. Januar 2008, I R 40/07, BStBl. II 2008, S. 669). Das gilt nach dem BFH-Urteil vom 27. Mai 2020 (XI R 8/18) auch dann, wenn die außerbilanzielle Korrektur durch eine Bilanzberichtigung ausgelöst worden ist.

In der Entscheidung weist der BFH zugleich darauf hin, dass der Anspruch auf Investitionszulage unabhängig von einer Antragstellung zu aktivieren ist, sofern die Investition in dem betreffenden Wirtschaftsjahr vorgenommen und einer Betriebsstätte im Fördergebiet zugeordnet worden ist und der Steuerpflichtige eine Antragstellung spätestens zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung tatsächlich beabsichtigt hat. Bei der Frage, inwieweit bei Bilanzaufstellung ein Antrag auf Investitionszulage mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit beabsichtigt war, können als Indiz eine etwaige (handels)bilanzielle Erfassung und der Inhalt eines nachfolgenden Antrags herangezogen werden. Für den Ertrag aus der Erfassung der Investitionszulage sei ein Passivposten – im Hinblick auf den gesetzlich vorgeschriebenen Mindestverbleibenszeitraum – nicht zu bilden, auch nicht in Form eines Rechnungsabgrenzungspostens, da eine (schuldrechtliche) Verpflichtung des Steuerpflichtigen nicht bestehe und die Investitionszulage auch nicht als Vor- oder Gegenleistung für ein nachfolgendes (zeitraumbezogenes) Verhalten gewährt werde.

In einem weiteren Urteil vom 27. Mai 2020 (XI R 12/18, DStR 2020, S. 2233) hat der BFH entschieden, dass die Bilanzänderungsgrundsätze des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG auch dann zu beachten sind, wenn der Steuerpflichtige neben der Handelsbilanz keine gesonderte Steuerbilanz erstellt, sondern seiner Steuererklärung lediglich eine steuerrechtliche Anpassungsrechnung nach § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV beifügt und er später nur diese Anpassungsrechnung ändert. Ein steuerliches Wahlrecht, das sich auf die Höhe des Bilanzansatzes auswirkt (im entschiedenen Fall das Wahlrecht zur Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Investitionsjahr nach Bildung eines Investitionsabzugsbetrags im Vorjahr, § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG a.F.), könne deshalb nach Einreichung der Bilanz beim Finanzamt nur noch bei Vorliegen der Voraussetzungen einer Bilanzänderung (§ 4 Abs. 2 Satz 2 EStG) abweichend ausgeübt werden.

Fundstellen: [Deloitte Tax-News zum BFH-Urteil vom 27. Mai 2020 \(XI R 8/18\)](#)
[Deloitte Tax-News zum BFH-Urteil vom 27. Mai 2020 \(XI R 12/18\)](#)

Keine längere Abschreibungsdauer für Gebäude des Betriebsvermögens als 33 Jahre

Nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG werden betriebliche Gebäude jährlich mit 3% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgeschrieben. Beträgt die tatsächliche Nutzungsdauer weniger als 33 Jahre, so kann der Abschreibung dieser kürzere Zeitraum zugrunde gelegt werden (§ 7 Abs. 4 Satz 2 EStG).

Die Regelung lässt sich nach einem Urteil des BFH vom 9. Januar 2020 (XI B 117/19, BFH/NV 2020, S. 609; ebenso BFH-Beschluss vom 28. Mai 2019, XI B 2/19, BFH/NV 2020, S. 561) nicht dahingehend erweiternd auslegen, dass bei einer tatsächlichen Nutzungsdauer des Gebäudes von mehr als 33 Jahren der längere tatsächliche Zeitraum für die Abschreibung herangezogen werden kann. Der Abschreibungssatz darf vielmehr nicht niedriger als 3% sein. Andernfalls wäre die Norm nur noch auf Fälle anwendbar, in denen die tatsächliche Nutzungsdauer exakt 33 Jahre betragen würde. Gegen die Regelung bestehen nach Ansicht des BFH keine verfassungsrechtlichen Bedenken.

Fundstelle: [Bundesfinanzhof](#)

Sanierungskosten für Abwasserkanal sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand

Aufwendungen für die (Erst- oder Zweit-)Herstellung von Zuleitungsanlagen eines Gebäudes zum öffentlichen Kanal (sog. Hausanschlusskosten) einschließlich der sog. Kanalanstichgebühr gehören nach der Rechtsprechung zu den Herstellungskosten des Gebäudes, soweit die Kosten für Anlagen auf privatem Grund und nicht für Anlagen der Gemeinde außerhalb des Grundstücks entstanden sind (vgl. BFH-Urteil vom 24. November 1967, VI R 302/66, BStBl. II 1968, 178). Dienen die Aufwendungen hingegen der Ersetzung, Modernisierung oder (ggf. teilweisen) Instandsetzung einer vorhandenen Kanalisation, so handelt es sich um sofort abziehbare Betriebsausgaben oder Werbungskosten (vgl. BFH-Urteil vom 6. August 1965, VI 249/64 U, BStBl. III 1965, S. 615).

In seinem Urteil vom 3. September 2019 (IX R 2/19, BStBl. II 2020, S. 191) bestätigt der BFH diese Rechtsprechungsgrundsätze. Die Kosten für die Sanierung eines bereits vorhandenen, durch Wurzelwerk beschädigten Abwasserkanals sind nach der Entscheidung auch dann in voller Höhe sofort abzugsfähig, wenn die Erneuerung im Zuge der Errichtung eines neuen Gebäudes auf dem Grundstück geschieht. Das betreffe auch Sanierungskosten für solche Anlagen, die auf öffentlichem Grund erneuert werden. Zu den Herstellungskosten des neuen Gebäudes seien nur diejenigen Aufwendungen zu rechnen, die für die Verbindung des (sanierten) Abwasserkanals mit dem Gebäude (Hauseinführung) angefallen sind.

Fundstelle: [Bundesfinanzhof](#)

Zuordnung der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen einer Personengesellschaft

Das notwendige Betriebsvermögen einer gewerblich tätigen Personengesellschaft umfasst neben den im Gesamthandseigentum stehenden Wirtschaftsgütern auch solche Wirtschaftsgüter, die einem Gesellschafter (Mitunternehmer) gehören und dazu bestimmt sind, dem Betrieb der Personengesellschaft (Sonderbetriebsvermögen I) oder der Beteiligung an der Gesellschaft (Sonderbetriebsvermögen II) zu dienen.

Dem notwendigen Sonderbetriebsvermögen II ist die Beteiligung des Gesellschafters (Mitunternehmers) an einer Kapitalgesellschaft nach der Rechtsprechung dann zuzuordnen, wenn sie entweder für das Unternehmen der Personengesellschaft wirtschaftlich vorteilhaft ist oder der Einfluss des Gesellschafters in der Personengesellschaft durch sie gesteigert bzw. gestärkt wird (vgl. BFH-Urteil vom 16. April 2015, IV R 1/12, BStBl. II 2015, S. 705). Geschäftsbeziehungen zwischen der Personen- und der Kapitalgesellschaft, die üblicherweise auch mit

anderen Unternehmen bestehen, mögen sie auch besonders intensiv sein, genügen für eine Zuordnung der Beteiligung zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II alleine nicht. Hinzutreten muss vielmehr, dass der Gesellschafter der Personengesellschaft – ggf. zusammen mit anderen Gesellschaftern – die Kapitalgesellschaft beherrscht und die Kapitalgesellschaft darüber hinaus neben ihren geschäftlichen Beziehungen zu der Personengesellschaft keinen anderen eigenen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung unterhält (vgl. BFH-Urteil vom 23. Februar 2012, IV R 13/08, BFH/NV 2012, S. 1112).

In dem Fall des BFH-Urteils vom 19. Dezember 2019 (IV R 53/16, DStR 2020, S. 1485) hatte die Personengesellschaft sämtliche Rohstoffe für ihre Produktion von der Kapitalgesellschaft, einer GmbH, bezogen; rund 64% des Gesamtumsatzes der GmbH entfielen im Streitjahr auf sie. Die übrigen 36% des Gesamtumsatzes erzielte die GmbH mit mehr als 100 Geschäftspartnern. Der BFH hielt die Voraussetzungen für eine Zuordnung der GmbH-Beteiligung zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II wegen des nicht unerheblichen eigenen Geschäftsbetriebs der GmbH für nicht gegeben, Aufwendungen des Gesellschafters im Zusammenhang mit der Beteiligung deshalb nicht als Sonderbetriebsausgaben für abzugsfähig. Dass die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft bei Einzelgewerbetreibenden dem notwendigen Betriebsvermögen auch dann zugeordnet werden kann, wenn die Kapitalgesellschaft über einen erheblichen eigenen Geschäftsbetrieb verfügt (vgl. BFH-Urteil 10. April 2019, X R 28/16, BStBl. II 2019, S. 474), ändere daran nichts. Die insoweit bestehenden Unterschiede in den Voraussetzungen für notwendiges Betriebsvermögen und notwendiges Sonderbetriebsvermögen II beruhen auf den unterschiedlichen Rechtsgrundlagen und dem für das Sonderbetriebsvermögen von der Rechtsprechung daraus abgeleiteten engeren Anwendungsbereich. Zum gewillkürten Sonderbetriebsvermögen II hatte der Gesellschafter die GmbH-Beteiligung nicht erklärt.

Fundstellen: [Deloitte Tax-News](#)

[Deloitte Tax-News zum Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10. April 2019](#)

Beteiligungs- und obligationsähnliche Genussrechte, wirtschaftliches Eigentum bei Repo-Transaktion

Erträge aus Genussrechten können bei Kapitalgesellschaften steuerpflichtig (obligationsähnliche Genussrechte, § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG) oder steuerfrei (beteiligungsähnliche Genussrechte, § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG) sein. Bei Steuerfreiheit werden 5% der Erträge als nicht-abziehbare Betriebsausgaben behandelt (§ 8b Abs. 5 KStG). Beteiligungsähnlich sind Genussrechte, wenn mit ihnen das Recht am Gewinn und Liquidationserlös verbunden ist (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG).

In seinem Urteil vom 14. August 2019 (I R 44/17, BFH/NV 2020, S. 807) weist der BFH darauf hin, dass für das Vorliegen eines beteiligungsähnlichen Genussrechts beide Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein müssen. Das Kriterium der Beteiligung am Liquidationserlös sei dabei auf das Abwicklungsendvermögen, d.h. auf die Beteiligung an einem etwaigen Liquidations(mehr)erlös und damit an den stillen Reserven der Gesellschaft zu beziehen. Nur in diesem Falle habe der Genussrechtinhaber die mit einem Gesellschafter vergleichbaren Vermögensrechte. Nicht ausreichend seien hingegen:

- Die Stellung des Genussrechtinhabers als Alleingesellschafter der das Genussrecht ausgebenden Gesellschaft
- Eine bloße Nachrangvereinbarung, durch die der Genussrechtinhaber im Liquidationsfall hinter die übrigen Gläubiger zurücktritt

- Eine lange Dauer der Kapitalbindung (im Streitfall eine 40-jährige Laufzeit des Genussrechts); der BFH widerspricht insoweit der gegenteiligen Auffassung der Finanzverwaltung, die bei einer Laufzeit des Genussrechts von mindestens 30 Jahren eine wirtschaftliche Bedeutungslosigkeit des Rückzahlungsanspruchs annimmt (BMF-Schreiben vom 8. Dezember 1986, IV B 7 - S 2742 - 26/86)
- Das Recht des Genussrechtsinhabers, statt der Rückzahlung des Kapitals Anteile an der ausgebenden Gesellschaft zu erwerben (Wandlungsrecht)

Ein Wandlungsrecht ändert die steuerrechtliche Qualifizierung von Fremd- in Eigenkapital nach Ansicht des BFH – wie bei Wandelschuldverschreibungen – erst dann, wenn es ausgeübt wird. Ob sich anderes im Falle eines wirtschaftlichen Zwangs zur Ausübung des Wandlungsrechts in dem Sinne ergäbe, dass ein vernünftiger Gesellschafter unter keinen denkbaren Umständen auf dessen Ausübung verzichten würde, ließ das Gericht offen.

Im zweiten Teil der Entscheidung äußert sich der BFH zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an Anteilen einer (ausländischen) Kapitalgesellschaft im Rahmen einer sog. Repo-Transaktion (Kauf und Erwerb der Anteile unter gleichzeitiger Vereinbarung eines Andienungsrechts des Erwerbers und eines Terminverkaufs mit einem festgelegten Kaufpreis, der sich um einen bestimmten Zinssatz pro Jahr erhöht und um bezogene Ausschüttungen vermindert). Die Besonderheit bestand im Streitfall darin, dass Gegenstand des Terminverkaufs nicht die von der Erwerberin gekauften Anteile, sondern die Anteile an der Erwerberin selbst, einer neu gegründeten GmbH und Organgesellschaft der Klägerin, waren. Nach Auffassung des BFH hinderten weder das Andienungsrecht noch der Terminverkauf die Erlangung wirtschaftlichen Eigentums durch die Erwerberin. Der in dem Terminverkauf vorgesehene Erwerb der Anteile an der Erwerberin könne nicht mit dem Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums an deren Tochtergesellschaft gleichgesetzt werden. Dass sowohl die Chance auf Wertsteigerung als auch das Risiko einer Wertminderung der Anteile durch die Festlegung der Rückkaufpreise im Rahmen des Andienungsrechts und des Terminverkaufs (unmittelbar oder mittelbar) bei der Veräußerin verblieben und die Erwerberseite statt der Gewinnausschüttungen wirtschaftlich nur eine feste Verzinsung der von ihr eingesetzten Mittel erhielt, führe nicht dazu, dass die Anteile weiterhin der Veräußerin zuzuordnen seien, da zwischen den verschiedenen Rechtsträgern zu trennen sei. Einen Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO) sah der BFH nicht.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Aktivierung einer geleisteten Anzahlung bei Herstellung eines nicht aktivierungsfähigen immateriellen Wirtschaftsgutes

Der BFH hat bislang offengelassen, ob sich das Bilanzierungsverbot für selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter (§ 5 Abs. 2 EStG) auch auf die Bilanzierung einer Anzahlung erstreckt (vgl. BFH-Beschluss vom 6. November 2008, IV B 126/07, BStBl. II 2009, S. 156). In seinem Urteil vom 26. Februar 2019 (4 K 2033/17, rechtskräftig) beantwortet das Hessische FG die Frage nunmehr dahingehend, dass auch in diesen Fällen geleistete Anzahlungen zu aktivieren seien.

Das Urteil betrifft die sog. unechte Auftragsforschung, bei der der Auftraggeber als Hersteller des Forschungsergebnisses anzusehen ist und kein entgeltlicher Erwerb eines immateriellen Wirtschaftsguts vorliegt. Der Auftraggeber kann die Aufwendungen für die Auftragsforschung wegen des Bilanzierungsverbots für selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter (§ 5 Abs. 2 EStG) nicht aktivieren; geleistete Zahlungen für eine von der anderen Vertragspartei in den nächsten Jahren erst noch zu erbringende (Forschungs-)Leistung müssen nach dem Urteil jedoch bis zur Erbringung der Leistung aktiviert werden.

Das Gericht folgt mit seiner Entscheidung der im Schrifttum vertretenen Ansicht, wonach aktivierte Anzahlungen den Anspruch auf Rückforderung des Gezahlten im Falle der Nichterfüllung des Vertrages verkörpern. Voraussetzung für eine Aktivierung sei wegen des Vorsichtsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) allerdings, dass die An- oder Vorauszahlungen verschuldensunabhängig bei Nichterfüllung des Vertragspartners – vergleichbar einem Darlehensrückzahlungsanspruch – zurückgefordert werden könnten.

Dass das Gliederungsschema des § 266 Abs. 2 HGB geleistete Anzahlungen auf noch nicht erbrachte Dienstleistungen nicht vorsieht, steht einer Aktivierung nach Auffassung des Gerichts nicht entgegen. Das Gliederungsschema sei in dieser Hinsicht nicht abschließend. „Passe“ im Bilanzschema des § 266 Abs. 2 HGB kein Posten, so habe dies einen Ausweis als sonstiger Vermögensgegenstand des Umlaufvermögens zur Folge. Aus der Tatsache, dass Vorauszahlungen auf schwebende Dauerschuldverhältnisse (z.B. Mietvorauszahlungen) nicht als sonstige Vermögensgegenstände, sondern als aktive Rechnungsabgrenzungsposten zu erfassen sind, könne nicht geschlossen werden, dass außerhalb des Anwendungsbereichs der Rechnungsabgrenzung eine Aktivierung von geleisteten Vorauszahlungen zu unterbleiben habe. Die Vorschriften über den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten bewirkten nur, dass es für die Aktivierung einer Zahlung für eine zeitraumbezogene Gegenleistung nicht darauf ankomme, in welchem Umfang bei einer vorzeitigen Beendigung Rückforderung zu leisten sei. Aus dem Medien-Erlass (BMF-Schreiben vom 23. Februar 2001, IV A 6 - S 2241 - 8/01, BStBl. I 2001, S. 175, geändert durch BMF-Schreiben vom 5. August 2003, IV A 6 - S 2241 - 81/03, BStBl. I 2003, S. 406, Tz. 35) lasse sich nichts anderes entnehmen, weil Vorauszahlungen für die Produktionskosten eines selbst hergestellten Films nach diesem sofort abzugsfähige Betriebsausgaben nur seien, „soweit es sich nicht um Anzahlungen handelt“.

Fundstelle: [Finanzgericht Hessen](#)

Auflösung einer Rücklage gemäß § 6b EStG bei Verschmelzung

Eine § 6b-Rücklage ist im Falle einer Verschmelzung zwingend in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft aufzulösen, wenn der Ablauf des vierten regulären Wirtschaftsjahrs nach Bildung der Rücklage und der Stichtag der Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft zusammenfallen. Dies hat der BFH mit Urteil vom 29. April 2020 (XI R 39/18, DStR 2020, S. 1833) entschieden. Da eine Rücklage, die am Schluss des vierten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden ist, nach § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen sei, könne sie im Rahmen der Verschmelzung nicht, wie vom Steuerpflichtigen begehrt, auf die übernehmende Gesellschaft übergehen. Ein Ansatz der § 6b-Rücklage in der Handelsbilanz habe (jedenfalls für nach dem 31.12.2009 beginnende Wirtschaftsjahre) keine bindende Wirkung.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Übertragung von Pensionszusagen auf einen Pensionsfonds und auf eine Unterstützungskasse im Rahmen des Kombinationsmodells

Werden im Rahmen des sog. Kombinationsmodells der bereits erdiente Teil einer Versorgungsanwartschaft (sog. Past-Service) auf einen Pensionsfonds und der noch zu erdienende Teil (sog. Future-Service) zugleich auf eine Unterstützungskasse übertragen, so können die an den Pensionsfonds zur Übernahme der bestehenden Versorgungsverpflichtung oder Versorgungsanwartschaft entrichteten Leistungen nach zwei Urteilen des BFH vom 20. November 2019 (XI R 52/17, BStBl. II 2020, S. 264 und XI R 42/18, BStBl. II 2020, S. 271) nur insoweit als Betriebsausgabe abgezogen werden, als die in der Steuerbilanz aufzulösende Pensionsrückstellung auf den bereits erdienten Teil der Anwartschaft entfällt. § 4e Abs. 3 Satz 3 EStG, der den Abzug in Höhe der aufgelös-

ten Rückstellung vorsieht, sei entgegen seinem Wortlaut einschränkend dahin auszulegen, dass nur die durch die Übertragung an den Pensionsfonds veranlasste Auflösung der Pensionsrückstellungen sofort abzugsfähig sei (ebenso BMF-Schreiben vom 10. Juli 2015, IV C 6 – S 2144/07/10003, BStBl. I 2015, S. 544, Rz. 7, 8). In einer Pensionsrückstellung würden sowohl erdiente als auch noch nicht erdiente Ansprüche abgebildet, da bei der Ermittlung des Teilwerts unterstellt werde, dass der Aufwand aus der am Bilanzstichtag bestehenden Pensionsverpflichtung vom Dienst Eintritt bis zum voraussichtlichen Pensionsalter versicherungsmathematisch gleichmäßig verteilt werde. Der nicht erdiente Teil werde auf den Pensionsfonds aber nicht übertragen. Bei unterjähriger Übertragung der Versorgungsverpflichtungen und Versorgungsanwartschaften sei im Übrigen auf den Bilanzansatz der Pensionsrückstellung zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs abzustellen.

Werden gegenüber einem Arbeitnehmer im Rahmen einer Entgeltumwandlung verschiedene Pensionszusagen mit jeweils unterschiedlichen Pensionsaltern nach Wahl des Berechtigten erteilt, so ist für die Ermittlung der Pensionsrückstellung nach dem BFH-Urteil XI R 42/18 hinsichtlich des jeweiligen Finanzierungsendalters der in den einzelnen Zusagen festgelegte Leistungszeitpunkt maßgebend; es liegt in dieser Hinsicht kein einheitlicher Anspruch vor.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Zeitpunkt der Rückstellung für Steuernachforderungen aus einer Außenprüfung

Rückstellungen für hinterzogene Mehrsteuern sind nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung erst zu dem Bilanzstichtag zu bilden, zu dem der Steuerpflichtige mit der Aufdeckung der Steuerhinterziehung ernsthaft rechnen muss. Dies ist – vorbehaltlich einer Wertaufhellung bis zur Bilanz aufstellung – frühestens dann der Fall, wenn der Prüfer eine bestimmte Sachbehandlung beanstandet hat (sog. aufdeckungsorientierte Maßnahme; vgl. zuletzt BFH-Beschluss vom 12. Mai 2020, XI B 59/19, DStZ 2020, S. 632).

Rückstellungen für Mehrsteuern aus einer Außenprüfung, denen keine Steuerhinterziehung zugrunde liegt, sind demgegenüber nach Auffassung der Finanzverwaltung (Landesamt für Steuern Bayern, Verfügung vom 10. März 2015, S 2133.1.1-7/5 St31, DB 2015, S. 710; H 4.9 EStH „Rückstellung für künftige Steuernachforderungen“) grundsätzlich im Jahr der Steuerentstehung zu passivieren. Dies entspricht auch der üblichen Handhabung in Betriebsprüfungen (vgl. auch FG München, Urteil vom 19. September 2016, 7 K 621/16, EFG 2016, S. 1984, rechtskräftig). Die Rechtsprechung des I. Senats (BFH-Urteil vom 13. Februar 2019, I R 21/17, BStBl. II 2019, S. 567 und für den Fall der Erhöhung des Gewinns im Veranlagungsverfahren anlässlich der Überprüfung der Steuererklärung vom 3. Dezember 1969, I R 107/69, BStBl. II 1970, S. 229), des III. Senats (Urteil vom 15. März 2012, III R 96/07, BStBl. II 2012, S. 719) und des IV. Senats des BFH (BFH-Urteil vom 8. Juni 2017, IV R 6/14, BStBl. II 2017, 1053; anders aber BFH-Beschluss vom 10. Mai 2005, IV B 114/03, BeckRS 2005, 25008555) ist dem bisher gefolgt. Im Urteil vom 16. Dezember 2009 (I R 43/08, BStBl. II 2012, S. 688) hat es der I. Senat allerdings nicht beanstandet, dass die Steuernachforderung erstmals in dem Jahr berücksichtigt wurde, in dem der Steuerpflichtige durch die Außenprüfung Kenntnis von der Beurteilung eines Sachverhalts als verdeckte Gewinnausschüttung erhielt.

Die Abweichung von den Fällen hinterzogener Mehrsteuern wird von der Rechtsprechung damit begründet, dass es sich insoweit um eine Ausnahme von den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen handelt (BFH-Urteil vom 19. Dezember 1961, I 66/61 U, BStBl. III 1962, S. 64 und vom 22. August 2012, X R 23/10, BStBl. II 2013, S. 76).

Mit Urteil vom 20. August 2019 (12 K 2903/15 G, F, EFG 2019, S. 1820, rechtskräftig) hat das FG Münster entschieden, dass die für hinterzogene Mehrsteuern maßgebenden Bilanzierungsgrundsätze auch auf Mehrsteuern aus einer Außenprüfung anzuwenden sind. Die Rückstellungen seien deshalb auch in diesen Fällen erst zu dem Bilanzstichtag zu bilanzieren, zu dem der Steuerpflichtige mit der Aufdeckung des zu den Mehrsteuern führenden Sachverhalts rechnen musste. Eine unterschiedliche Behandlung von Mehrsteuern aufgrund einer Betriebsprüfung und hinterzogenen Mehrsteuern sei nicht gerechtfertigt. Vor der Beanstandung einer bestimmten Sachbehandlung durch den Außenprüfer und damit vor einer Kenntniserlangung des Finanzamts von dem die Steuer begründenden Lebenssachverhalt fehle es an der für die Rückstellungsbildung erforderlichen Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme.

Die Frage spielt in der Regel nur für Mehrsteuern eine Rolle, die steuerlich abzugsfähig sind (z.B. Umsatzsteuer). Handelt es sich hingegen um steuerlich nicht abzugsfähige Mehrsteuern (z.B. Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer für Erhebungszeiträume nach dem 31.12.2007), ist der Aufwand aus der Rückstellungsbildung außerbilanziell wieder hinzuzurechnen, sodass der zu versteuernde Betrag durch ihn nicht gemindert wird (BFH-Beschluss vom 17. Juli 2012, I B 56, 57/12, BFH/NV 2012, S. 1955).

Fundstelle: [Finanzgericht Münster](#)

Keine Rückstellung bei überlagerndem eigenbetrieblichen Interesse

Ungeachtet einer bestehenden Außenverpflichtung (hier: vertragliche Verpflichtung zur Räumung eines Baustellenlagers bei Vertragsende) ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) nach dem BFH-Urteil vom 22. Januar 2020 (XI R 2/19, DStR 2020, S. 1298) nicht zu bilden, wenn die Verpflichtung in ihrer wirtschaftlichen Belastungswirkung von einem eigenbetrieblichen Interesse vollständig „überlagert“ wird und der Sache nach damit eine sog. Aufwandsrückstellung vorliegt. Der BFH hält insoweit – trotz der in der Literatur geäußerten Kritik – an seiner „Überlagerungsthese“ fest (vgl. auch BFH-Urteil vom 8. November 2000, I R 6/96, BStBl. II 2001, S. 570). Gesetzliche Grundlage des Negativmerkmals ist nach Auffassung des BFH das Erfordernis, dass die Außenverpflichtung eine wirtschaftliche Belastung auslösen muss. Diese Frage könne nicht losgelöst von einem damit im unmittelbaren Zusammenhang stehenden eigenbetrieblichen Interesse beantwortet werden.

Im Urteilsfall hatte der Steuerpflichtige, ein Unternehmen des Spezialgerüstbaus, auf dem Gelände der Auftraggeber mit deren Zustimmung Materiallager errichtet, in denen sich die für die Abwicklung der Aufträge benötigten Materialbestände sowie weitere Betriebs- und Geschäftsausstattung befanden. In den Verträgen mit den Auftragnehmern hatte er sich unter anderem verpflichtet, die zur Verfügung gestellten Lager- und Arbeitsplätze wieder in den Zustand zu versetzen, in dem sie ihm zu Beginn des Vertrages zur Verfügung gestellt worden waren. Für die zukünftigen Kosten des Abtransports des Materials bildete er Rückstellungen. Dies lehnte der BFH ab und bestätigte insoweit die Auffassung des FG, das dem eigenbetrieblichen Interesse des Steuerpflichtigen an der Auflösung des (jeweiligen) Materiallagers an den Baustellen und der Rückführung des (für die weitere Betriebsfortführung notwendigen) Materials in das Zentrallager eine wirtschaftliche Bedeutung beimaß, die den Umstand der zivilrechtlichen Verpflichtung zur Räumung des jeweiligen Grundstücks vollen Umfangs überlagere. Der Steuerpflichtige sei als Gerüstbauunternehmen darauf angewiesen gewesen, Gerüstbaumaterialien und Betriebs- und Geschäftsausstattung für Folgeaufträge wieder zur Verfügung zu haben. Es sei nicht möglich, einen Teil des Rückstellungsbetrages unter dem Gesichtspunkt der ausschließlich die Grundstücke der Auftraggeber betreffenden Räumungskosten zurückzustellen, da die Kosten nach den Umständen des Streitfalls mit Blick auf den einheitlichen und durch das eigenbetriebliche Interesse veranlassten Transportvorgang nicht aufteilbar seien.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Zulässigkeit einer Rückstellung bei Haftungsübernahme gegen laufendes Entgelt

Übernimmt ein Unternehmen eine Personalsicherheit (Bürgschaft, Garantie oder vergleichbare Haftungszusage) gegenüber einer Tochtergesellschaft für Kreditrisiken aus von dieser ausgereichten Krediten gegen ein laufendes Entgelt (Margenanteil) und droht aus der Personalsicherheit eine Inanspruchnahme, so stehen einer Rückstellung für die Einstandspflicht nach dem Urteil des FG München vom 6. November 2019 (7 K 1095/16, EFG 2020, S. 982, rechtskräftig) nicht die Grundsätze zur Bilanzierung schwebender Geschäfte entgegen. Nach diesen Grundsätzen werden Ansprüche und Verbindlichkeiten aus einem gegenseitigen Vertrag in der Bilanz nicht ausgewiesen, solange das Gleichgewicht der Vertragsbeziehung nicht durch Vorleistungen, Erfüllungsrückstände oder den drohenden Verlust eines Vertragspartners aus dem schwebenden Geschäft gestört ist.

Der Übernahme der Personalsicherheit gegen ein laufendes Entgelt liegt nach Ansicht des FG zwar ein gegenseitiges Vertragsverhältnis zugrunde. Die Einstandspflicht bei Eintritt des Haftungsfalls aus der Personalsicherheit stehe jedoch außerhalb des Gegenseitigkeitsverhältnisses. Dieses umfasse nur die vereinbarte Abgabe der Verpflichtungserklärung und das ihr gegenüberstehende laufende Entgelt, nicht hingegen auch die konkrete Einstandspflicht bei Ausfall des Hauptschuldners. Für die drohende Inanspruchnahme aus der Einstandspflicht seien deshalb Verpflichtungsrückstellungen nach den allgemeinen Grundsätzen zu passivieren. Die Einschränkungen für schwebende Geschäfte fänden keine Anwendung. Das gelte auch für das Passivierungsverbot bei drohenden Verlusten aus schwebenden Geschäften (§ 5 Abs. 4a Satz 1 EStG).

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Handelsrechtlicher Rückstellungsbetrag als Obergrenze für die Steuerbilanz

Der Handelsbilanzwert für eine Rückstellung bildet auch nach Inkrafttreten des BilMoG gegenüber einem höheren steuerrechtlichen Rückstellungswert die Obergrenze. Mit seinem Urteil vom 20. November 2019 (XI R 46/17, BStBl. II 2020, S. 195) bestätigt der BFH damit die Auffassung der Finanzverwaltung (R 6.11 Abs. 3 Satz 1 EStR 2012) und seine bisherige Rechtsprechung, die noch für die Zeit vor Geltung des BilMoG ergangen war (BFH-Urteile vom 11. Oktober 2012, I R 66/11, BStBl. II 2013, S. 676 und vom 13. Juli 2017, IV R 34/14, BFH/NV 2017, S. 1426).

Die Regelung im Einleitungssatz des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG, dass Rückstellungen „höchstens insbesondere“ mit den Beträgen nach den folgenden Grundsätzen in Buchst. a bis f anzusetzen sind, ist nach Ansicht des BFH dahin zu verstehen, dass die sich aus § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a bis f EStG ergebenden Rückstellungsbeträge den zulässigen Ansatz nach der Handelsbilanz nicht überschreiten dürfen. Dies ergebe sich nicht nur aus dem Wortlaut der Vorschrift, sondern auch aus der Gesetzesbegründung. § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG sei entgegen abweichender Stimmen im Schrifttum nicht als abschließende Norm anzusehen, der Maßgeblichkeitsgrundsatz (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG) vielmehr weiterhin zu beachten. Im Streitfall hatte der Steuerpflichtige die Rückstellung für eine Sachleistungsverpflichtung (Rekultivierungsrückstellung) handelsrechtlich unter Berücksichtigung von Kostensteigerungen und einer Abzinsung ermittelt (Erfüllungsbetrag gemäß § 253 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Satz 1 HGB), während steuerrechtlich diese Kostensteigerungen und die Abzinsung nicht zu berücksichtigen waren (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 2 EStG), weshalb der steuerliche Wert höher ausfiel. Der handelsrechtliche Wert war demzufolge auch steuerrechtlich anzusetzen.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

III. Finanzverwaltung

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

Das BMF hat mit Schreiben vom 28. November 2019 (IV A 4 - S 0316/19/10003 :001, BStBl. I 2019, S. 1269) die „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)“ (BMF-Schreiben vom 14. November 2014, IV A 4 – S 0316/12/10003, BStBl. I 2014, S. 14, siehe dazu [Update zum Bilanzstichtag 2014](#), S. 27) aktualisiert. Wesentliche Änderungen betreffen:

- Ausnahmen von der Einzelaufzeichnungspflicht
- Verschärfungen hinsichtlich der periodenweisen Erfassung von Geschäftsvorfällen
- Die Berücksichtigung Cloud-gestützter Datenverarbeitungssysteme
- Die Zulässigkeit der bildlichen Erfassung (z.B. Scannen, Fotografieren) von Handels- und Geschäftsbriefen oder Buchungsbelegen mittels mobiler Geräte (z.B. Smartphones), auch im Ausland für dort entstandene oder empfangene Belege (z.B. auf Dienstreisen)
- Bei Verlagerung der elektronischen Buchführung ins Ausland die Zulässigkeit der Verbringung papierener Ursprungsbelege an den Ort der elektronischen Buchführung zur ersetzenden bildlichen Erfassung
- Die Festlegung verkürzter Datenvorhaltefristen nach Systemwechseln oder Auslagerung von Daten aus dem Produktivsystem
- Bei Umwandlung (Konvertierung) aufbewahrungspflichtiger Unterlagen in unternehmenseigene Formate die Möglichkeit der Aufbewahrung nur der konvertierten Version
- Das Vorhalten einer nachvollziehbaren Änderungshistorie bei Änderungen der Verfahrensdokumentation

Die Grundsätze des Schreibens sind auf Besteuerungszeiträume anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 beginnen. Es wird allerdings nicht beanstandet, wenn sie auch schon früher angewandt werden.

Fundstelle: [Bundesfinanzministerium](#)

Unentgeltliche Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen (§ 6 Abs. 3 EStG)

Mit Schreiben vom 20. November 2019 (IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, S. 1291) hat das BMF die überarbeitete Fassung seiner Grundsätze zur Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG betreffend die unentgeltliche Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen (BMF-Schreiben vom 3. März 2005, IV B 2 - S 2241 - 14/05, BStBl. I 2005, S. 458, ergänzt durch BMF-Schreiben vom 7. Dezember 2006, IV B 2 - S 2241 - 53/06, BStBl. I 2006, S. 766) veröffentlicht. Die Überarbeitung berücksichtigt im Wesentlichen die neuere Rechtsprechung des BFH, vor allem im Bereich der Gesamtplanbetrachtung. Das Schreiben ist auf alle noch offenen Veranlagungszeiträume mit Übertragungsvorgängen gemäß § 6 Abs. 3 und 5 EStG anzuwenden. Das bisherige BMF-Schreiben kann aus Vertrauensschutzgründen für bereits abgeschlossene Übertragungsvorgänge weiterhin angewendet werden, wenn die Beteiligten auf Antrag hieran einvernehmlich festhalten möchten.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG auf Erträge aus Währungssicherungsgeschäften

Mit Urteil vom 10. April 2019 (I R 20/16, BFH/NV 2019, S. 1436, siehe [Update zum Bilanzstichtag 2019](#), S. 23) hatte der BFH entschieden, dass der Ertrag aus einem Devisentermingeschäft, das zur Absicherung des Währungskursrisikos aus einem Anteilsverkauf abgeschlossen worden ist, bei der Ermittlung des steuerfreien Veräußerungsgewinns gemäß § 8b Abs. 2 KStG gewinnerhöhend zu berücksichtigen sei. Das BMF hat sich nun der Auffassung des BFH mit Schreiben vom 5. Oktober 2020 (IV C 2 - S 2750-a/19/10005 :002, DStR 2020, S. 2250) angeschlossen und den für die Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG auf Währungskursgewinne erforderlichen Veranlassungszusammenhang zwischen Grund- und Sicherungsgeschäft näher konkretisiert. Der Steuerpflichtige muss danach bei Abschluss des Sicherungsgeschäfts ausschließlich die Absicherung des späteren konkret erwarteten Erlöses aus der Anteilsveräußerung gegen Währungskursschwankungen beabsichtigen („Micro Hedge“); außerdem muss er den Zuordnungswillen in eindeutiger und nachträglich nicht veränderbarer Weise dokumentieren.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Keine Saldierung von Währungsverlusten mit gegenläufigen Erträgen aus Sicherungsgeschäften bei Gesellschafterdarlehen in Fremdwährung

Gewinnminderungen im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung sind steuerlich nicht zu berücksichtigen, wenn das Darlehen von einem Gesellschafter gewährt wird, der zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist oder war, der das Darlehen gewährt wurde (§ 8b Abs. 3 Satz 4 KStG). Das Gleiche gilt für diesem Gesellschafter nahestehende Personen (vgl. § 8b Abs. 3 Satz 5 KStG). Entsprechende Gewinnminderungen können auch durch Wechselkursveränderungen eintreten; sie werden vom Wortlaut der Vorschrift ebenfalls erfasst.

Nach einer Verfügung des Niedersächsischen Landesamts für Steuern vom 15. April 2020 (S 2750a-113-St 241, DStR 2020, S. 1319) können hierbei gegenläufige Erträge aus Sicherungsgeschäften nicht saldierend einbezogen werden. Das Landesamt vertritt damit für Gewinnminderungen aus Darlehensforderungen eines Gesellschafters eine andere Auffassung als der BFH für Veräußerungsgewinne aus einem in Fremdwährung abgewickelten Anteilsverkauf. Für diese hatte er mit Urteil vom 10. April 2019 (I R 20/16, BFH/NV 2019, S. 1436, siehe [Update zum Bilanzstichtag 2019](#), S. 23; dazu auch BMF-Schreiben vom 5. Oktober 2020, IV C 2 - S 2750-a/19/10005 :002, DStR 2020, S. 2250 und der Beitrag „Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG auf Erträge aus Währungssicherungsgeschäften“ in dieser Ausgabe des Updates zum Bilanzstichtag) entschieden, dass der Ertrag aus einem Devisentermingeschäft, das zur Absicherung des Währungskursrisikos aus dem Anteilsverkauf abgeschlossen worden ist, bei der Ermittlung des steuerfreien Veräußerungsgewinns gemäß § 8b Abs. 2 KStG gewinnerhöhend zu berücksichtigen sei.

Das Abzugsverbot für Gewinnminderungen aus Darlehensforderungen von wesentlich beteiligten Gesellschaftern oder einer diesen nahestehenden Person greift nach § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG nicht, wenn nachgewiesen wird, dass ein fremder Dritter das Darlehen bei sonst gleichen Umständen gewährt oder noch nicht zurückgefordert hätte (Gegenbeweis). Für diesen Gegenbeweis genügt es nach der Verfügung des Niedersächsischen Landesamts für Steuern nicht, dass allein das Währungskursrisiko fremdüblich abgesichert ist und die Darlehensbedingungen im Übrigen einem Fremdvergleich nicht standhalten. § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG könne in diesem Fall auf das fremdüblich abgesicherte Währungskursrisiko nicht teilweise angewandt werden.

Ob das Landesamt seine Auffassung nach Ergehen des BMF-Schreibens vom 5. Oktober 2020 (IV C 2 - S 2750-a/19/10005 :002, DStR 2020, S. 2250) aufrecht erhalten wird, bleibt abzuwarten.

In dem Gesetzgebungsverfahren betreffend das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften hatte der Finanzausschuss des Bundesrats im Jahr 2019 vorgeschlagen, in die Stellungnahme des Bundesrats zu dem Gesetzentwurf die Prüfbite aufzunehmen, ob Gewinnminderungen aufgrund von Wechselkursverlusten im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung von dem Anwendungsbereich des § 8b Absatz 3 Satz 4 ausgenommen werden könnten, wenn nachgewiesen wird, dass das Wechselkursrisiko fremdüblich abgesichert worden ist (Beschlussempfehlung vom 10. September 2019, BR-Drucks. 356/1/19, S. 60 f.). Der Vorschlag fand jedoch in die Stellungnahme des Bundesrats und damit in das Gesetzgebungsverfahren keinen Eingang.

Fundstelle: Landesamt für Steuern Niedersachsen

Ordnungsgemäße Durchführung des Gewinnabführungsvertrags bei unterschiedlichen Auffassungen zur handelsrechtlichen Bilanzierung einer Seitwärtsverschmelzung auf eine Organgesellschaft

Wird im Zuge einer Seitwärtsverschmelzung, bei der der Anteilshaber des übertragenden Rechtsträgers auf die Gewährung von (weiteren) Anteilen am übernehmenden Rechtsträger verzichtet, ein zu Buchwerten negatives, aber zu Zeitwerten positives Reinvermögen übertragen, ist dieses nach Auffassung des IDW bei Wahl der Buchwertverknüpfung (§ 24 UmwG) vom übernehmenden Rechtsträger erfolgsneutral mit dem frei verfügbaren Eigenkapital zu verrechnen (vgl. IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Auswirkungen einer Verschmelzung auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss [IDW RS HFA 42], Tz. 75 i.V.m. Tz. 74). Aufseiten der Finanzverwaltung wird demgegenüber die Ansicht vertreten, die übernehmende Gesellschaft habe in Höhe des negativen Differenzbetrags einen Aufwand zu erfassen; handele es sich bei der Übernehmerin um eine Organgesellschaft in der Rechtsform der GmbH, so wirke sich der handelsrechtliche Übernahmeverlust auf die Höhe der Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme aus.

Auf eine Anfrage hat das BMF dem IDW Ende Juli 2020 – nach erfolgter Erörterung der Thematik mit den obersten Finanzbehörden der Länder – mitgeteilt, dass die höchstrichterlich nicht abschließend geklärte handelsrechtliche Frage jedenfalls aufgrund der Durchführungsfiktion des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 KStG nicht zwingend die steuerliche Anerkennung einer Organschaft nach §§ 14 ff. KStG ausschließe. Demzufolge führt die handelsbilanzielle Abbildung einer Seitwärtsverschmelzung bei der übernehmenden Organgesellschaft nach Maßgabe des IDW RS HFA 42, Tz. 75 i.V.m. Tz. 74 (d.h. die erfolgsneutrale Erfassung des Zugangs eines negativen Buchreinvermögens) nicht notwendigerweise zur Negierung einer ordnungsgemäßen Durchführung des Gewinnabführungsvertrags.

Fundstelle: IDW Life 2020, S. 826

Bewertung von Pensionsrückstellungen für im Jahr des Übergangs auf neue Rechnungsgrundlagen erteilte Versorgungszusagen

Der BFH hat mit Beschluss vom 13. Februar 2019 (XI R 34/16, BStBl. II 2020, S. 2) entschieden, dass die Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Versorgungszusagen, die im Jahr der Veröffentlichung neuer Rechnungsgrundlagen vereinbart werden, nicht nach § 6a Abs. 4 Satz 2 EStG über drei Jahre verteilt werden müssen (siehe [Update zum Bilanzstichtag 2019](#), S. 26). Dem hat sich nun das BMF mit Schreiben vom 17. Dezember 2019 (IV C 6 - S 2176/19/10001 :001) angeschlossen und seine gegenteilige Auffassung in den Schreiben vom 16. Dezember 2005 (IV B 2 - S 2176 - 106/05, BStBl. I 2005, S. 1054) und vom 19. Oktober 2018 (IV C 6 - S 2176/07/10004 :001, BStBl. I 2018, S. 1107; siehe dazu auch [Update zum Bilanzstichtag 2018](#), S. 36) aufgegeben.

Fundstellen: [Bundesfinanzministerium](#)
[Deloitte Tax-News zum Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 13. Februar 2019](#)

Pauschale Bewertung von Jubiläumsrückstellungen

Für die Bewertung von Rückstellungen für Zuwendungen anlässlich eines Dienstjubiläums (sog. Jubiläumsrückstellungen) kann nach dem BMF-Schreiben vom 8. Dezember 2008 (IV C 6 - S 2137/07/10002, BStBl. I 2008, S. 1013) neben dem Teilwertverfahren auch ein Pauschalwertverfahren angewendet werden. Für dieses sind zwingend die Werte der in der Anlage zu dem BMF-Schreiben enthaltenen Tabelle zugrunde zu legen, die im Wesentlichen auf den „Heubeck-Richttafeln 2005 G“ beruhen.

Die Richttafeln wurden im Juli 2018 durch die „Heubeck-Richttafeln 2018 G“ ersetzt. Die für das Pauschalwertverfahren zu verwendende Tabelle hat das BMF deshalb mit Schreiben vom 27.02.2020 (C 6 - S 2137/19/10002 :001, BStBl. I 2020, S. 254) aktualisiert. Die neuen Werte sind spätestens der Bewertung von Jubiläumsrückstellungen für Wirtschaftsjahre zugrunde zu legen, die nach dem 29. Juli 2020 enden; sie können frühestens für Wirtschaftsjahre angewendet werden, die nach dem 20. Juli 2018 (Tag der Veröffentlichung der „Heubeck-Richttafeln 2018 G“) enden. Sind neben Jubiläumsrückstellungen auch Pensionsverpflichtungen oder sonstige versicherungsmathematische Bilanzposten des Unternehmens zu bewerten, setzt die frühere Berücksichtigung voraus, dass auch bei diesen Bewertungen der Übergang auf die „Heubeck-Richttafeln 2018 G“ erfolgt ist.

Fundstelle: [Bundesfinanzministerium](#)



Ihr Ansprechpartner

Sven Fuhrmann

Tel: +49 (0)69 75695 7024

Mobil: +49 (0)151 5800 0746

sfuhrmann@deloitte.de

Enforcement und Corporate Governance

I. Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung

Tätigkeitsbericht 2019

In ihrem [Tätigkeitsbericht](#) für das Jahr 2019 analysiert die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung DPR e.V. (DPR) die Ergebnisse ihrer Prüfungen und informiert über die von ihr umgesetzten präventiven Maßnahmen zur Fehlervermeidung sowie über Entwicklungen auf europäischer Ebene.

Im Jahr 2019 hat die DPR 86 Prüfungen (Vorjahr: 84) abgeschlossen, davon 79 Stichprobenprüfungen und sieben Prüfungen, die anlassbezogen (sechs) oder auf Verlangen der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) (eine) durchgeführt wurden.

Die Quote der Fälle mit fehlerhafter Rechnungslegung lag mit 20 Prozent über dem Niveau der Vorjahreswerte.

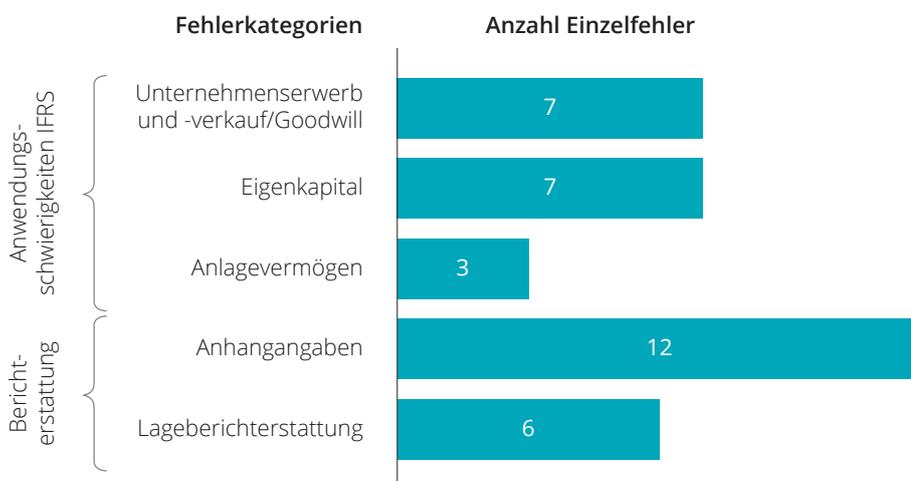
Eine Auswertung der Fehlerquoten nach Unternehmensgröße gemessen an der Indexzugehörigkeit zeigt, dass 2019 die Fehlerquote bei Unternehmen mit Indexzugehörigkeit bei 13% und damit leicht unter dem Vorjahr (16%) lag. Bei Unternehmen ohne Indexzugehörigkeit lag die Fehlerquote bei 24% (Vorjahr: 15%).

Unverändert zu den Vorjahren waren im Jahr 2019 die festgestellten Fehler im Wesentlichen auf folgende Ursachen zurückzuführen:

- Umfang und Anwendungsschwierigkeiten bei den 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



Im Rahmen ihrer präventiven Arbeit erteilt die DPR in ihren Abschlusschreiben zum Teil Hinweise für die künftige Rechnungslegung. Auch im Jahr 2019 bezogen sich diese Hinweise maßgeblich auf die Berichterstattung im Anhang und im Lagebericht. Bei der Berichterstattung im Anhang ergaben sich Hinweise zu den Themen Angaben zu nahestehenden Unternehmen und Personen sowie Segmentbericht. Bei der Lageberichterstattung wiederum hatten die Hinweise vor allem den Risiko- und Prognosebericht und Alternative Performance Measures zum Gegenstand. Darüber hinaus bezogen sich die erteilten Hinweise in einigen Fällen auf die Bilanzierung von Unternehmenstransaktionen sowie von Goodwill.

Auch im Jahr 2019 hat die DPR systematisch analysiert, inwieweit die Unternehmen die im Vorjahr ergangenen Fehlerfeststellungen und Hinweise bei ihrer Rechnungslegung korrigiert haben. Dabei ergab sich, dass in nahezu allen relevanten Fällen eine Fehlerkorrektur vorgenommen wurde bzw. die erteilten Hinweise berücksichtigt wurden.

Fundstelle: [Pressemitteilung DPR](#)

Prüfungsschwerpunkte 2021

Die Europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (European Securities and Markets Authority, ESMA) hat am 28. Oktober 2020 die gemeinsamen Europäischen Prüfungsschwerpunkte (European Common Enforcement Priorities) veröffentlicht.

Diese betreffen:

1. Die Anwendung des IAS 1 **Darstellung des Abschlusses** mit Schwerpunkt auf der Unternehmensfortführung, wesentlichen Beurteilungen und Schätzungsunsicherheiten sowie der Darstellung von COVID-bezogenen Posten in den Jahresabschlüssen.
2. Die Anwendung von IAS 36 **Wertminderung von Vermögenswerten**, wenn der erzielbare Betrag von Goodwill, immateriellen Vermögenswerten und Sachanlagevermögen durch die Verschlechterung der wirtschaftlichen Aussichten verschiedener Wirtschaftsbereiche beeinflusst werden kann.
3. Die Anwendung von IFRS 9 **Finanzinstrumente** und IFRS 7 **Finanzinstrumente: Angaben**, einschließlich allgemeiner Erwägungen zu Risiken, die sich aus Finanzinstrumenten ergeben, wobei der Schwerpunkt auf dem Liquiditätsrisiko liegt, sowie spezifische Erwägungen zur Anwendung von IFRS 9 für Kreditinstitute bei der Bestimmung erwarteter Kreditverluste.
4. Spezifische Fragen im Zusammenhang mit der Anwendung von IFRS 16 **Leasingverhältnisse**, einschließlich expliziter Angaben von Leasingnehmern, die das Amendment des IASB angewendet haben, das den Leasingnehmern Erleichterungen bei der Bilanzierung von Mietkonzessionen gewährt.

Darüber hinaus betont die ESMA in ihrer Pressemitteilung zu den diesjährigen Prüfungsschwerpunkten die Bedeutung nicht-finanzieller Angaben, insbesondere in Bezug auf die Auswirkungen der COVID 19-Pandemie.

Auf der Internetseite der ESMA stehen Ihnen folgende weiterführende Informationen zur Verfügung:

- [Presseerklärung](#)
- [Dokument mit Hintergründen zu den einzelnen Prüfungsschwerpunkten](#)

Wie in den letzten Jahren hat die DPR zwei weitere nationale Prüfungsschwerpunkte festgelegt. Diese betreffen:

1. IAS 24 **Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen**
2. § 315 HGB Konzernlagebericht – Risikoberichterstattung unter Beachtung der Auswirkungen von COVID-19

Fundstelle: [Pressemitteilung der DPR](#)

II. Corporate Governance

IDW Positionspapiere

Im Jahr 2020 hat das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) sechs Positionspapiere herausgegeben, die sich auf verschiedene wirtschaftliche, politische und regulatorische Themen beziehen.

1. [IDW Positionspapier zu Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers](#)
Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers, die außerhalb der sog. Blacklist des Art. 5 EU-VO liegen und damit erlaubt sind, bedürfen gemäß der EU-Verordnung zur Abschlussprüfung der Billigung des Prüfungsausschusses. Ferner sind die Vorgaben des Art. 4 EU-VO zum Cap des Gesamthonorars für erlaubte Nichtprüfungsleistungen zu überwachen. Die Vorschriften gelten seit dem 17. Juni 2016 und werfen Fragen bei der Auslegung auf. Ziel des Positionspapiers ist es, diese Fragen aufzugreifen und den Prüfungsausschuss so bei einer wirksamen Überwachung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu unterstützen. Am 31. Januar 2020 wurden Ergänzungen zur fünften Auflage dieses Positionspapiers vom 21. Oktober 2019 herausgegeben; die Änderungen sind durch die Zusätze „neu“ oder „aktualisiert“ gekennzeichnet.
2. [IDW Positionspapier „Die neue Mobilität – Trends und Herausforderungen im Automobilssektor“](#)
Dieses Positionspapier wurde von dem IDW Ausschuss Trendwatch herausgegeben. Es beleuchtet einige Schlüsselaspekte der Entwicklung in der Automobilindustrie mit dem Ziel, die Diskussion in Politik und Gesellschaft um eine wohlstandssichernde Anpassungsstrategie zu fördern. Es sollen Denkanstöße zur Weiterentwicklung des Automobilssektors in Deutschland geliefert werden.
3. [IDW Positionspapier „Die COVID-19-Pandemie: Erste Lehren aus der Krise“](#)
Der IDW Ausschuss Trendwatch befasst sich in diesem am 7. Mai 2020 herausgegebenen Positionspapier mit den Entwicklungen im Zeichen der COVID-19-Pandemie und den damit verbundenen Fragestellungen. Das Positionspapier nimmt eine erste Einschätzung wesentlicher gesellschaftlicher, gesamtwirtschaftlicher und politischer Auswirkungen der COVID-19-Pandemie vor und entwickelt hieraus Kernforderungen.
4. [IDW Positionspapier zu Zweifelsfragen der EU-Regulierung](#)
Das Positionspapier soll einen Überblick über die wichtigsten Regelungsinhalte der geänderten Abschlussprüferrichtlinie einschließlich der Regelungen des Abschlussprüfungsreformgesetzes (AReG) und des Abschlussprüferaufsichtsreformgesetzes (APAREG) geben und Zweifelsfragen zur Auslegung einzelner Vorschriften erörtern. Am 27. Mai 2020 wurde die fünfte Auflage dieses Positionspapiers herausgegeben; die Änderungen gegenüber der vierten Auflage sind durch die Zusätze „neu“ oder „aktualisiert“ gekennzeichnet.

5. IDW Positionspapier zur Fortentwicklung der Unternehmensführung und -kontrolle – Erste Lehren aus dem Fall Wirecard

Der Fall Wirecard belastet die Reputation des Finanzplatzes Deutschland und führt auch zu Fragen nach der Rolle des Berufsstands der Wirtschaftsprüfer in der Öffentlichkeit. Das Positionspapier enthält Vorschläge zur Fortentwicklung bzw. Anpassung der Corporate Governance der Unternehmen von öffentlichem Interesse, der Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse durch den Abschlussprüfer, der Aufsicht über Unternehmen von öffentlichem Interesse und deren Abschlussprüfer sowie der Rolle der (institutionellen) Kapitalmarktteilnehmer.

6. IDW Positionspapier zur Zukunft der nichtfinanziellen Berichterstattung und deren Prüfung

In der externen Unternehmensberichterstattung werden verstärkt auch (zusätzliche) nichtfinanzielle Informationen nachgefragt, die unterschiedlichsten Adressaten dienen. Neben den Shareholdern sind dies vor allem Personengruppen, die als Nicht-Shareholder den externen Effekten der Unternehmen hinsichtlich Umweltbelastungen, Menschenrechten etc. ausgesetzt sind. In seinem Positionspapier spricht sich das IDW für eine stärkere Standardisierung der nichtfinanziellen Berichte sowie für eine integrierte Berichterstattung aus.

Reformierter Deutscher Corporate Governance Kodex im Bundesanzeiger veröffentlicht

Am 20. März 2020 wurde der Deutsche Corporate Governance Kodex in der Fassung vom 16. Dezember 2019 durch das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) im Bundesanzeiger veröffentlicht und ist dadurch in Kraft getreten. Der neue Kodex bildet die Grundlage für nach seinem Inkrafttreten abzugebende Entsprechenserklärungen.

Die veröffentlichte Fassung enthält notwendige Anpassungen aufgrund der Übernahme der zweiten Aktionärsrechterichtlinie (ARUG II) in das Aktiengesetz. Diese bezogen sich auf einzelne Bestimmungen im Bereich der Vorstandsvergütung, die im Deutschen Corporate Governance Kodex reflektiert wurden.

Fundstellen: [Pressemitteilung der Regierungskommission DCGK](#)
[Aktuelle Fassung des DCGK](#)

Gesetz zur Umsetzung der zweiten Aktionärsrechterichtlinie

Das Gesetz zur Umsetzung der zweiten Aktionärsrechterichtlinie ist am 19. Dezember 2019 im [Bundesgesetzblatt](#) veröffentlicht worden und zum 1. Januar 2020 in Kraft getreten. Die Neuregelungen beziehen sich insbesondere auf die Vergütung von Aufsichtsrat und Vorstand sowie auf Geschäfte mit der Gesellschaft nahestehenden Unternehmen und Personen („related party transactions“).

Vergütungssystem und Vergütungsbericht

Die Richtlinie enthält vor allem folgende Bausteine: Die Hauptversammlung muss zum einen mindestens alle vier Jahre über das vom Aufsichtsrat vorgelegte Vergütungssystem für den Vorstand abstimmen und zum anderen jährlich über den von der Gesellschaft zu publizierenden Vergütungsbericht. Auch über die Vergütung des Aufsichtsrats ist mindestens alle vier Jahre abzustimmen.

Die verpflichtenden Elemente des Vergütungssystems sind in § 87a AktG geregelt und sehen u.a. die Festlegung einer Maximalvergütung für die Vorstandsmitglieder vor sowie einen Beitrag der Vergütung zur Förderung der Geschäftsstrategie und zur langfristigen Entwicklung der Gesellschaft.

Ziel des Vergütungsberichts ist es, einen klaren und verständlichen Bericht über die im letzten Geschäftsjahr gewährte und geschuldete Vergütung zu geben. Dabei ist die Vergütung namentlich für jedes einzelne gegenwärtige oder frühere Mitglied des Vorstands und des Aufsichtsrats offenzulegen. § 162 AktG legt die Mindestbestandteile der Berichterstattung im Einzelnen fest, wobei sich in einigen Bereichen Auslegungsspielräume ergeben.

Im Vergütungsbericht ist grundlegend der Bezug der gewährten und geschuldeten Vergütung zum Vergütungssystem der Gesellschaft herzustellen. Hierzu sind alle festen und variablen Vergütungsbestandteile offenzulegen, deren jeweiliger relativer Anteil sowie eine Erläuterung, wie sie dem maßgeblichen Vergütungssystem entsprechen, wie die Vergütung die langfristige Entwicklung der Gesellschaft fördert und wie die Leistungskriterien angewendet wurden. Im Vergütungsbericht ist weiterhin zu erläutern, wie die im Vergütungssystem festzulegende Maximalvergütung der Vorstandsmitglieder eingehalten wurde. Weiterhin ist ein Bezug der Vergütung zur Ertragsentwicklung der Gesellschaft sowie der Vergütung der Belegschaft herzustellen.

Der Bericht unterliegt einer formalen Prüfungspflicht durch den Abschlussprüfer, das heißt, es ist zu prüfen, ob ein Vergütungsbericht erstellt wurde und ob die nach § 162 Abs. 1 und 2 AktG geforderten Angaben enthalten sind.

Related Party Transactions

Börsennotierte Unternehmen müssen seit dem 1. Januar 2020 ein internes Verfahren eingerichtet haben, um zu beurteilen, ob ein Geschäft mit einer „related party“ i.S.d. IAS 24 **Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen** „im ordentlichen Geschäftsgang“ durchgeführt und „zu marktüblichen Bedingungen“ getätigt wurde. Wenn nicht beides erfüllt ist und das Geschäft einen wirtschaftlichen Wert von mehr als 1,5% der Bilanzsumme hat, darf es nur nach vorheriger Zustimmung durch den Aufsichtsrat oder einen von ihm eingesetzten Ausschuss durchgeführt werden. Weiterhin ist es unverzüglich u.a. auf der Internetseite der Gesellschaft zu veröffentlichen.

Hiervon sind einige Konstellationen ausgenommen. So fallen bspw. Geschäfte mit 100%igen Tochterunternehmen nicht unter die Zustimmungs- und Offenlegungspflicht.

Weiterführende Informationen: [ARUG II Vergütungsbericht – Was kommt?](#)

[ARUG II und mögliche Berührungspunkte zu Transfer Pricing](#)

Referentenentwurf eines Gesetzes zur Stärkung der Finanzmarktintegrität (FISG)

Am 26. Oktober 2020 haben das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) und das Bundesministerium der Finanzen (BMF) den Referentenentwurf eines Gesetzes zur Stärkung der Finanzmarktintegrität (FISG) veröffentlicht. Das erklärte Ziel des Gesetzes ist die Stärkung des Vertrauens in den deutschen Finanzmarkt. Dieses Ziel soll mit der Einführung einer gesetzlichen Pflicht zur Errichtung eines angemessenen und wirksamen internen Kontrollsystems (IKS) sowie eines entsprechenden Risikomanagementsystems (RMS) für börsennotierte Aktiengesellschaften sowie der verpflichtenden Errichtung eines Prüfungsausschusses für Unternehmen von öffentlichem Interesse erreicht werden. Ferner sieht der Entwurf u.a. eine Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, eine Verschärfung der Haftung des Abschlussprüfers sowie eine wesentliche Ausweitung der Prüfungsbefugnisse der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) vor.

Wenngleich BMF und BMJV die Gesetzgebung zügig vorantreiben wollen, ist es zurzeit noch nicht absehbar, wann und mit welchen Änderungen zum Referentenentwurf mit einem Regierungsentwurf zu rechnen ist.

Einen Überblick über die aus Unternehmenssicht zentralen Eckpunkte des Entwurfs finden Sie auf unserer Homepage [Deloitte Center für Corporate Governance](#).

Fundstelle: [Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen und des Bundesministeriums der Justiz und für Verbraucherschutz – Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung der Finanzmarktintegrität \(Finanzmarktintegritätsgesetz – FISG\)](#)

EU-Hinweisgeberrichtlinie in Kraft getreten

Am 16. Dezember 2019 ist die [EU-Hinweisgeberrichtlinie \(Richtlinie zum Schutz von Personen, die Verstöße gegen das Unionsrecht melden\)](#) in Kraft getreten. Die EU schreibt damit europaweit einen Mindestschutz für Whistleblower vor.

Der Begriff eines „Verstoßes“ wird in der Richtlinie weit gefasst und beinhaltet u.a. die Bereiche Finanzdienstleistungen, Produktsicherheit, Umweltschutz oder Verbraucherschutz. Meldefähig sind rechtswidrige Handlungen und Unterlassungen; nicht meldefähig ist hingegen ein Verhalten, das als unethisch empfunden wird, aber nicht rechtswidrig ist.

Auch der Begriff des Hinweisgebers ist weit gefasst. Neben Arbeitnehmern und Beamten fallen hierunter bspw. auch Selbstständige, Anteilseigner oder Personen, die unter der Leitung und Aufsicht von Auftragnehmern arbeiten.

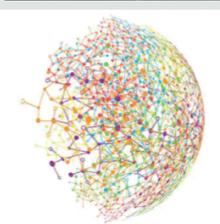
Voraussetzung für den Hinweisgeberschutz ist grds. die Einhaltung eines mehrstufigen Meldesystems, bestehend aus interner Meldung, externer Meldung und Offenlegung. Dabei sollen sich die Mitgliedstaaten dafür einsetzen, dass die Meldung zunächst intern durchgeführt wird.

Im Vergleich zur aktuellen Rechtslage wird die Umsetzung der EU-Hinweisgeberrichtlinie eine Reihe von Änderungen erfordern. Hierzu gehört insbesondere die Einführung einer Verpflichtung für juristische Personen des privaten Sektors mit 50 oder mehr Arbeitnehmern sowie juristische Personen des öffentlichen Sektors, Kanäle und Verfahren für interne Meldungen und daran anschließende Folgemaßnahmen einzurichten. Die einzuführenden Meldekanäle müssen bestimmte Mindeststandards u.a. mit Blick auf die Vertraulichkeit erfüllen.

Bei der Umsetzung der Richtlinie bestehen Spielräume für den Gesetzgeber aufgrund von auslegungsbedürftigen Vorgaben oder Wahlrechten, die in der Richtlinie enthalten sind. Die Mitgliedsstaaten haben bis zum 17. Dezember 2021 Zeit, die Richtlinie in nationales Recht umzusetzen.

Fundstelle: [Pressemitteilung des EU-Parlaments](#)

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

| | | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>Article</p> <h3>Der Prüfungsausschuss des Aufsichtsrates</h3> <p>Praxisleitfaden für Finanzexperten und Aufsichtsräte (Neuaufgabe)</p> |  | <p>Webinars</p> <h3>Aufsichtsrat in Zeiten der Krise</h3> <p>Webinaraufzeichnung vom 6. Mai 2020 Als Partner der Financial Experts Association e.V. (FEA) bieten wir Ihnen hier die Aufzeichnung des Webinars zu den Themen Global Economic Outlook, Aufsichtsrat & Krisenmanagement, CG-Rechtsrahmen, Fördermittel sowie Accounting & Reporting an.</p> |
| <p>Article</p> <h3>Aufsichtsrat und COVID-19: Was ist jetzt relevant?</h3> <p>Die Rolle des Aufsichtsrats in der Krise</p> <p>Erfahren Sie mehr ></p> |  | <p>Unser Service</p> <h3>Center für Corporate Governance: Wir unterstützen Aufsichtsräte</h3> <p>Das Aufgabenspektrum der Aufsichtsräte wächst stetig. Das Deloitte Center für Corporate Governance unterstützt mit einem hochqualifizierten, internationalen Experten-Netzwerk Aufsichtsräte bei ihrer verantwortungsvollen Überwachungstätigkeit.</p> |
| <p>Article</p> <h3>Corporate Governance Inside</h3> <p>Im Fokus: Resilient Leadership Ausgabe 02/2020 Juni 2020</p> <p>Zur aktuellen Ausgabe ></p> |  | <p>Verwandte Themen</p> <p>Corporate Governance</p> |



Ihr Ansprechpartner
Silke Splinter
Tel: +49 (0)511 3023 4325
Mobil: +49 (0)151 5800 3008
ssplinter@deloitte.de

Ihre Ansprechpartner

Rechnungslegung HGB

Dr. Norbert Roß

Tel: +49 (0)69 75695 6957
Mobil: +49 (0)151 5800 4404
noross@deloitte.de

Rechnungslegung IFRS

Jens Berger

Tel: +49 (0)69 75695 6581
Mobil: +49 (0)152 0931 1651
jenberger@deloitte.de

Bilanzsteuerrecht

Sven Fuhrmann

Tel: +49 (0)69 75695 7024
Mobil: +49 (0)151 5800 0746
sfuhrmann@deloitte.de

Enforcement und Corporate Governance

Silke Splinter

Tel: +49 (0)511 3023 4325
Mobil: +49 (0)151 5800 3008
ssplinter@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. EU-Datenschutzgrundverordnung (DSGVO) und, soweit gesetzlich zulässig, die mit ihr verbundenen Unternehmen und ihre Rechtsberatungspraxis (Deloitte Legal Rechtsanwaltsgesellschaft mbH) nutzen Ihre personenbezogenen Daten (insbesondere Name, E-Mail-Adresse, Kontaktdaten etc.) im Rahmen individueller Vertragsbeziehungen sowie für eigene Marketingzwecke. Sie können der Verwendung Ihrer personenbezogenen Daten für Marketingzwecke jederzeit durch entsprechende Mitteilung an Deloitte, Business Development, Kurfürstendamm 23, 10719 Berlin, oder kontakt@deloitte.de widersprechen sowie ihre Berichtigung oder Löschung verlangen, ohne dass hierfür andere als die Übermittlungskosten nach den Basistarifen entstehen.

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.

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

Deloitte erbringt Dienstleistungen in den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Risk Advisory, Steuerberatung, Financial Advisory und Consulting für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen; Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Mit einem weltweiten Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften in mehr als 150 Ländern verbindet Deloitte herausragende Kompetenz mit erstklassigen Leistungen und unterstützt Kunden bei der Lösung ihrer komplexen unternehmerischen Herausforderungen. Making an impact that matters – für rund 312.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsames Leitbild und individueller Anspruch zugleich.