

Update zum Bilanzstichtag 2013
Hilfestellung zur Rechnungs-
legung am Geschäftsjahresende



Inhaltsverzeichnis

Vorwort	4
Nationale Rechnungslegung und Berichterstattung	5
I. Gesetzesänderungen und Gesetzesentwürfe	5
Rechnungslegung für Kleinstkapitalgesellschaften (MicroBiG)	5
Reform des handelsrechtlichen Ordnungsgeldverfahrens	5
Verabschiedung der EU-Rechnungslegungsrichtlinie	6
Verabschiedung der EU-Transparenzrichtlinie	6
II. Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee	7
DRS 16: Zwischenberichterstattung	7
DRS 20: Konzernlagebericht	7
E-DRS 28: Kapitalflussrechnung	9
III. Institut der Wirtschaftsprüfer	10
IDW RS HFA 42: Auswirkungen einer Verschmelzung auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss	10
DW RS HFA 43: Auswirkungen einer Spaltung auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss	10
IDW RS HFA 34: Einzelfragen der handelsrechtlichen Bilanzierung von Verbindlichkeitsrückstellungen	10
IDW RS HFA 4: Zweifelsfragen zum Ansatz und zur Bewertung von Drohverlustrückstellungen	11
IDW RS HFA 10: Anwendung der Grundsätze des IDW S 1 bei der Bewertung von Beteiligungen und sonstigen Unternehmensanteilen für die Zwecke eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses	11
IDW RS HFA 3: Handelsrechtliche Bilanzierung von Verpflichtungen aus Altersteilzeitregelungen	11
IDW ERS IFA 1: Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden in der Handelsbilanz	12
IDW ERS ÖFA 2 n.F.: Rechnungslegung nach § 6b Energiewirtschaftsgesetz	12
IDW RH HFA 1.018: Einheitliche Bilanzierung und Bewertung im handelsrechtlichen Konzernabschluss	12
IDW RH HFA 1.019: Handelsrechtliche Konzernrechnungslegung bei unterschiedlichen Abschlussstichtagen	12
IV. Weitere ausgewählte fachliche Hinweise	13
Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen – Auswirkungen des BAG-Urteils vom 15. Mai 2012	13
Handelsbilanzielle Behandlung von Aufwendungen zur Anpassung der IT an SEPA	13
Rechnungslegung von Energieversorgungsunternehmen	13
IDW St/HFA 2/1996: Bilanzierung privater Zuschüsse	14
Rückstellungen für Altersteilzeitarbeitsverhältnisse nach dem Tarifvertrag zum flexiblen Übergang in die Rente (TV FlexÜ) 2013	14
Auswirkungen des BFH-Beschlusses zur Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs hinsichtlich bilanzieller Rechtsfragen auf die Änderung handelsrechtlicher Jahresabschlüsse	14
Bewertung von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sowie darauf bezogenen schwebenden Beschaffungsgeschäften	15
Verwendung und Definitionen betriebswirtschaftlicher Kennzahlen im Konzernlagebericht	15
Zweifelsfragen zur Anwendung des HGB i.d.F. des MicroBiG	16
IFRS-Rechnungslegung	17
I. International Accounting Standards Board	17
Endorsement-Status	17
Geänderte Vorschriften zur Konzernrechnungslegung	17
Reform der Leasingbilanzierung	18
Zukünftige Bilanzierung von Finanzinstrumenten	18
Neues Wertminderungsmodell für finanzielle Vermögenswerte	19
Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen (General Hedge Accounting)	19
II. Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee	20
DRSC AH 1 (IFRS): Einzelfragen zur Bilanzierung von Altersteilzeitverhältnissen nach IFRS	20
III. Institut der Wirtschaftsprüfer	20
IDW ERS HFA 47: Einzelfragen zur Ermittlung des Fair Value nach IFRS 13	20
Steuerbilanz	21
I. Gesetzgebung	21
Hebung stiller Lasten – neuer Anlauf für verschärfende Regelung im AIFM-StAnpG	21
Neuregelung zur Verlustübernahmeregelung für neue Gewinnabführungsverträge und Vertragsänderungen nach § 17 Satz 2 Nr. 2 i.V.m. § 34 Abs. 10b KStG n.F.	21

II. Rechtsprechung	22
Großer Senat des BFH: Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs	22
Rechnungsabgrenzung bei Handy-Subventionen	23
Begrenzung des Wertaufhellungszeitraums	23
BVerfG-Vorlage: Ist die fehlende Buchwertübertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungs-- identischen Personengesellschaften gleichheitswidrig?	23
Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen: Höhe der Rückstellung	24
Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG: richtige Ausübung des Wahlrechts	24
Keine Teilwertabschreibung wegen Unverzinslichkeit der Forderung	25
Nutzung eines fremden Wirtschaftsguts zur Einkünfteerzielung	25
Rückstellung für Betriebsprüfung bei Großbetrieben	25
Rückstellungen bei Kostenüberdeckungen bei kommunaler Gebührenerhebung	26
Ansparabschreibung nach § 7g EStG in Kenntnis einer beabsichtigten Einbringung des Betriebs	26
III. Finanzverwaltung	27
Herstellungskosten nach R 6.3 EStR	27
EStÄR 2012: Höhe der steuerlichen Rückstellungen	27
Bilanzsteuerliche Behandlung von sog. Nur-Pensionszusagen	27
Nachbetreuung von Versicherungsverträgen	27
Passivierungsmöglichkeiten bei ÖPP-Projekten	28
Betragsgrenze nach § 6b Abs. 10 EStG ist gesellschafterbezogen	28
Bilanzsteuerliche Behandlung von Zinsen nach § 233a AO	28
Behandlung von griechischen Staatsanleihen	28
Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung und Corporate Governance	30
I. Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung	30
Tätigkeitsbericht 2012	30
Prüfungsschwerpunkte für 2014	30
II. Europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde	31
Enforcement-Schwerpunkte	31
III. Corporate Governance	31
Deutscher Corporate Governance Kodex geändert bei Vorstandsvergütung und teilweise verschlankt	31
Ihre Ansprechpartner	33

Vorwort

„Es gibt nichts Beständigeres als die Unbeständigkeit.“

Johann (Hans) Jakob Christoffel von Grimmelshausen (1622–1676)

Sehr geehrte Damen und Herren,

jedes Jahr werden Bilanzsteller mit zahlreichen Neuerungen konfrontiert. Das vergangene Jahr bildet hier keine Ausnahme und stellt Unternehmen in der anstehenden Abschlussaison und zum Bilanzstichtag 2013 vor neue Herausforderungen.

Mit der vorliegenden Handreichung (Redaktionsschluss: Mitte November 2013) geben wir Ihnen für die Bereiche Nationale Rechnungslegung und Berichterstattung, IFRS-Rechnungslegung, Steuerbilanz und Corporate Governance/Enforcement einen Überblick zu ausgewählten Änderungen des Jahres 2013. Die jeweils bewusst kurz gehaltenen Beiträge weisen auf aktuelle Themen hin bzw. rufen Ihnen bereits bekannte Entwicklungen des vergangenen Jahres erneut in Erinnerung. Um einen möglichst weiten Interessentenkreis anzusprechen, erfolgte die Auswahl vor allem im Hinblick auf Industrie- und Handelsunternehmen. Es wird hierbei allerdings kein Anspruch auf Vollständigkeit erhoben. Zur Erleichterung der Lektüre finden Sie an verschiedenen Stellen des Dokuments [blau](#) gekennzeichnete elektronische Querverweise bzw. Verweise auf externe Quellen.

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

Wir wünschen Ihnen eine interessante Lektüre und verbleiben mit den besten Wünschen für die Abschlussaison und den immer näher kommenden Bilanzstichtag 2013.

Heiner Kompenhans

Dr. Claus Buhleier

Dr. Norbert Roß

Nationale Rechnungslegung und Berichterstattung

I. Gesetzesänderungen und Gesetzesentwürfe

Rechnungslegung für Kleinstkapitalgesellschaften (MicroBilG)

Der Deutsche Bundestag hat in seiner 211. Sitzung am 29. November 2012 aufgrund der Beschlussempfehlung und des Berichts des Rechtsausschusses den von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf des MicroBilG (Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz – MicroBilG) unverändert angenommen. Mit dem Gesetz soll vor allem die sog. EU-Micro-Richtlinie umgesetzt werden, die im April 2012 in Kraft trat. Die EU-Micro-Richtlinie 2012/6/EU gewährt den Mitgliedsstaaten die Möglichkeit, für bestimmte Kleinstunternehmen Bilanzierungs- und Offenlegungs-erleichterungen in der Rechnungslegung zu schaffen.

Das MicroBilG bringt für die handelsrechtliche Rechnungslegung folgende Neuregelungen:

- Es wurde eine neue Unternehmenskategorie „Kleinstkapitalgesellschaften“ eingeführt. Das sind nicht kapitalmarkt-orientierte Unternehmen, die an zwei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen zwei der drei folgenden Schwellenwerte nicht überschreiten: EUR 350.000 Bilanzsumme, EUR 700.000 Nettoumsatzerlöse und zehn Beschäftigte im Jahresdurchschnitt.
- Kleinstkapitalgesellschaften wird die Aufstellung der Bilanz und/oder GuV mit einer verkürzten Gliederung gestattet.
- Kleinstkapitalgesellschaften sind von der Pflicht zur Aufstellung eines Anhangs befreit, wenn bestimmte Angaben unter der Bilanz gemacht werden.
- Kleinstkapitalgesellschaften brauchen ihre Jahresabschlüsse nicht offenzulegen, sofern die Bilanz beim Betreiber des Bundesanzeigers hinterlegt wird. Dritte können auf Anfrage eine Kopie der hinterlegten Bilanz (kostenpflichtig) erhalten.

Über die Umsetzung der EU-Micro-Richtlinie hinaus sieht das Gesetz auch folgende für die Praxis wichtige Änderungen vor:

- Die Erleichterungen des § 264 Abs. 3 HGB sind künftig auch bereits dann anwendbar, wenn die Kapitalgesellschaft in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens mit Sitz in einem Mitgliedsstaat der EU oder einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum einbezogen wird.
- In § 290 Absatz 2 Nr. 4 HGB wird im Einklang mit den Zielen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes klargestellt, dass die gesetzliche Fiktion des beherrschenden Einflusses eines Mutterunternehmens auch nicht gegenüber ausländischen Investmentvermögen gilt.

Die Neuregelungen gelten überwiegend bereits für Jahres- und Konzernabschlüsse, die sich auf einen nach dem 30. Dezember 2012 liegenden Abschlussstichtag beziehen. Die Neuregelungen der §§ 264 Abs. 3, 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB (die nicht auf der Umsetzung der EU-Micro-Richtlinie beruhen) gelten demgegenüber aber erst für Jahres- und Konzernabschlüsse, die sich auf Geschäftsjahre beziehen, die nach dem 31. Dezember 2012 beginnen.

Einzelheiten zum MicroBilG enthält auch der auf unserer Homepage abrufbare [Flyer](#) mit dem Titel „MicroBilG – Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften“.

Reform des handelsrechtlichen Ordnungsgeldverfahrens

Am 9. Oktober 2013 wurde im Bundesgesetzblatt (BGBl. I S. 3746) das Gesetz zur Änderung des Handelsgesetzbuchs bekannt gemacht. Das Gesetz ist am 10. Oktober 2013 in Kraft getreten.

Hauptzweck dieses Gesetzes ist es, insbesondere für kleinere Unternehmen Erleichterungen in Bezug auf das Ordnungsgeldverfahren nach den §§ 335 f. HGB zu schaffen. Die zuletzt durch das MicroBilG ausgedehnte ([Rechnungslegung für Kleinstkapitalgesellschaften \(MicroBilG\)](#)) größenabhängige Differenzierung im Bereich der Rechnungslegungs- und Offenlegungspflichten wird durch die Gesetzesänderung auch auf das Ordnungsgeldverfahren übertragen. Ein zentraler Punkt der Reform des Ordnungsgeldverfahrens ist deshalb die Absenkung der Höhe der Mindestordnungsgelder für Kleinstkapitalgesellschaften und kleine Kapitalgesellschaften.



Dr. Norbert Roß

Tel: +49 (0)69 75695 6957

Mobil: +49 (0)151 5800 4404

noross@deloitte.de

Das Gesetz ist nach Art. 70 Abs. 3 EGHGB grundsätzlich erstmalig für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 31. Dezember 2012 enden. Besonderheiten bestehen im Hinblick auf die Regelung des § 335a Abs. 3 HGB zur Rechtsbeschwerde; diese Regelung ist erstmals für Ordnungsgeldverfahren anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2013 eingeleitet werden.

Verabschiedung der EU-Rechnungslegungsrichtlinie

Am 26. Juni 2013 haben das Europäische Parlament und der Rat die Richtlinie über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG (Bilanzrichtlinie) und 83/349/EWG (Konzernbilanzrichtlinie) verabschiedet ([EU-Rechnungslegungsrichtlinie](#)). Außerdem wird durch die neue EU-Bilanzrichtlinie die Abschlussprüferrichtlinie (2006/43/EG) hinsichtlich des Inhalts des Bestätigungsvermerks geändert.

Fundstelle: [Amtsblatt der Europäischen Union, L 182/19 vom 29.6.2013, S. 19 ff.](#)

Gegenüber den bisherigen Richtlinien enthält die Rechnungslegungsrichtlinie vor allem auch weitergehende Erleichterungen für kleine und mittelgroße Unternehmen. Im Bereich der Konzernrechnungslegung ist besonders bemerkenswert, dass als (verpflichtende oder fakultative) Ausnahme von der Kapitalkonsolidierung nach der Erwerbsmethode ein Mitgliedsstaatenwahlrecht für Unternehmenszusammenschlüsse unter gemeinsamer Beherrschung vorgesehen ist. Im Falle einer Umsetzung in nationales Recht ermöglicht es diese Bestimmung, in bestimmten Fällen die Aufdeckung von stillen Reserven anlässlich der Erstkonsolidierung zu vermeiden.

Politisch besonders umstritten war die Einführung des sog. „Country-by-Country Reporting“ für den Rohstoffsektor. Danach sind große Unternehmen und Unternehmen des öffentlichen Interesses im Rohstoffsektor (mineralgewinnende Industrie und Primärforstwirtschaft) nach Umsetzung der Rechnungslegungsrichtlinie dazu verpflichtet, jährlich einen gesonderten Bericht hinsichtlich der an staatliche Stellen in Drittländern geleisteten Zahlungen offenzulegen. Diese Offenlegung soll länderweise und nach Projekten getrennt erfolgen, sofern die Zahlungen den Betrag von 100.000 EUR überschreiten.

Die neue Rechnungslegungsrichtlinie ist gem. Art. 54 am zwanzigsten Tag nach ihrer Veröffentlichung im Amtsblatt der EU vom 29. Juni 2013 in Kraft getreten. Nach Art. 53 sind die Regelungen bis zum 20. Juli 2015 vom deutschen Gesetzgeber umzusetzen und erstmalig in dem nach dem 31. Dezember 2015 beginnenden Geschäftsjahr anzuwenden.

Verabschiedung der EU-Transparenzrichtlinie

Die [EU-Transparenzrichtlinie](#) wurde im europäischen Gesetzgebungsverfahren synchron mit der EU-Rechnungslegungsrichtlinie ([Verabschiedung der EU-Rechnungslegungsrichtlinie](#)) verhandelt und parallel im Europäischen Parlament verabschiedet.

Sie sieht vor, dass für börsennotierte Unternehmen in der EU die Verpflichtung zur Volage von Quartalsberichten bzw. Zwischenmitteilungen entfällt. Es muss nur noch eine jährliche bzw. halbjährliche Regel-Finanzberichterstattung vorgelegt werden. Infolge der EU-Transparenzrichtlinie ist in Deutschland damit zu rechnen, dass die Regelungen in § 37x Abs. 1 bis 3 WpHG zu Quartalsberichten und Zwischenmitteilungen gestrichen werden.

Fundstelle: [Amtsblatt der Europäischen Union, L 294/13 vom 06.11.2013, S. 13 ff.](#)

II. Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee

DRS 16: Zwischenberichterstattung

Am 4. Dezember 2012 hat das BMJ (Bundesministerium der Justiz) im Bundesanzeiger den geänderten Standard [DRS 16](#) zur Zwischenberichterstattung bekannt gemacht. Anlass für die Überarbeitung des Standards war neben der Transparenzrichtlinie-Durchführungsverordnung die Überarbeitung der handelsrechtlichen Grundsätze für die Konzernlageberichterstattung in DRS 20 ([DRS 20: Konzernlagebericht](#)). Die materiellen Änderungen des DRS 16 betreffen deshalb vor allem die Grundsätze für den Zwischenlagebericht, der bei bestimmten Emittenten Bestandteil des Quartals-/Halbjahresfinanzberichts ist.

Folgende wesentliche DRS 20: Konzernlagebericht-Änderungen in der Berichterstattung sind nach DRS 16 vorgesehen:

- Die Gliederung des Berichts hat mit Orientierung am letzten Konzernlagebericht zu erfolgen. Die bisher mögliche vereinfachte Gliederung entspricht grundsätzlich nicht mehr den Anforderungen.
- Risiko- und Chancenberichterstattung können getrennt voneinander oder zusammen erfolgen. Unabhängig hiervon kann die Prognoseberichterstattung gesondert oder zusammen mit der Risiko-/Chancenberichterstattung erfolgen.
- Nur bei Aktienemittenten: Angabe von Art und Wert der wesentlichen marktunüblichen Geschäfte mit nahe stehenden Personen und Unternehmen (Ausnahme: konzerninterne Transaktionen bei 100%igem Anteilsbesitz).
- Durch die Bezugnahme in DRS 16 auf DRS 20 sind die Neuerungen zum Lagebericht im Zwischenlagebericht zu beachten.
- Die in der Literatur strittig diskutierte Berichterstattung über Strategien ist – anders als noch in der Entwurfsfassung vorgesehen – nicht verpflichtend, sondern fakultativ.

Die im neuen DRS 16 enthaltenen Änderungen in Bezug auf den Zwischenlagebericht gelten erstmals für den Zwischenbericht, der dem ersten nach DRS 20 erstellten Konzernlagebericht folgt. Da DRS 20 verpflichtend erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden ist, die nach dem 31. Dezember 2012 beginnen, ist bei kalendergleichem Geschäftsjahr der erste Zwischenlagebericht spätestens für das erste Quartal/Halbjahr 2014 unter Beachtung des neuen DRS 16 aufzustellen.

Fundstelle: [Bundesanzeiger AT](#), 4. Dezember 2012, B2

DRS 20: Konzernlagebericht

Mit dem am 14. September 2012 vom Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) verabschiedeten und vom BMJ (Bundesministerium der Justiz) gemäß § 342 Abs. 2 HGB am 4. Dezember 2012 im Bundesanzeiger veröffentlichten [DRS 20](#) erfolgte eine grundlegende Überarbeitung der handelsrechtlichen Anforderungen an die (Konzern-)Lageberichterstattung. Zielsetzung des Standardsetters war es, sich auf Anforderungen der Lageberichterstattung zu reduzieren, weshalb im DRS 20 grundsätzlich keine Empfehlungen mehr enthalten sind. Trotz Änderung des Standardtitels von „Lagebericht“ in „Konzernlagebericht“ gibt das DRSC unverändert weiterhin die Empfehlung, den Standard auf Lageberichte nach § 289 HGB entsprechend anzuwenden (DRS 20.2).

Nachfolgend einige Hinweise zu ausgewählten Änderungen:

Definitionen

Die im Standard verwendeten Begrifflichkeiten wurden teilweise neu und einheitlich in DRS 20.11 definiert. Neu eingeführt wurden insbesondere die Definitionen von „Kennzahl“ und „Leistungsindikator“. Abweichend von der Definition in DRS 15.8 sind „Chance“ und „Risiko“ definiert worden. Ein Schwerpunkt wurde auf die Abgrenzung und einheitliche Verwendung der Begrifflichkeiten zur Aussageintensität der Lageberichterstattung (Angabe, Darstellung, Analyse, Erläuterung und Beurteilung) gelegt. Der Begriff der Beurteilung ist erstmalig in die Definitionen aufgenommen worden.

Grundsätze

Als standardübergreifende Grundsätze zur Lageberichterstattung hinzugefügt wurden der Grundsatz der Wesentlichkeit und der Grundsatz der Informationsabstufung. Während der Wesentlichkeitsgedanke schon in DRS 15 enthalten war, allerdings nicht als eigenständiger Grundsatz, wurde der Grundsatz der Informationsabstufung in Anlehnung an die Gesetzesformulierung neu eingefügt. Nach diesem Grundsatz hängen Umfang und Detaillierungsgrad der Lageberichterstattung insbesondere von der Art der Geschäftstätigkeit, der Größe des Unternehmens/Konzerns, der Inanspruchnahme des Kapitalmarkts und der wirtschaftlichen Situation ab. Nicht mehr enthalten ist im DRS 20 der Grundsatz zur Konzentration auf die nachhaltige Wertschaffung (DRS 15.30–35).

Wirtschaftsbericht

Die Anforderungen zum Wirtschaftsbericht sind deutlich tiefer gegliedert und klarer strukturiert als noch in DRS 15. In diesem Zusammenhang wurden Textziffern zu den finanziellen und nicht-finanziellen Leistungsindikatoren neu eingefügt. Hierbei wurde u.a. (Begriff der bedeutsamsten finanziellen und nichtfinanziellen Leistungsindikatoren) Rückgriff auf die Gesetzesformulierung in den §§ 289 und 315 HGB genommen. Die nicht-finanziellen Leistungsindikatoren haben im Standard stark an Bedeutung gewonnen.

Prognose-, Chancen- und Risikoberichterstattung

Wichtige Neuerungen des Standards – vor allem auch in der Wahrnehmung der bisher zu dem Standard erscheinenden Literatur – betreffen die Prognoseberichterstattung. Insbesondere ist hier die Verkürzung des Prognosezeitraums von (mindestens) zwei Jahren (DRS 15.86) auf (mindestens) ein Jahr (DRS 20.127) – gerechnet vom letzten (Konzern-) Abschlussstichtag – zu nennen. Diese scheinbare Vereinfachung ist allerdings in Zusammenhang mit den steigenden Anforderungen an die Prognosegenauigkeit zu sehen. Nach DRS 20.128 werden nunmehr klar Anforderungen an die Prognose derart definiert, dass nicht mehr lediglich ein Trend der erwarteten Veränderung zu beschreiben ist, sondern vielmehr Richtung und Intensität der voraussichtlichen Entwicklung anzugeben sind. In DRS 20.130 werden fortführend die Prognosearten genannt, die den Anforderungen gerecht werden oder die diese nicht erfüllen.

Unzulässig	
Qualitative Prognose	Komparative Prognose
Verbale Wertung	Qualitativer Vergleich mit Ist-Wert
Wir erwarten für 2014 ein zufriedenstellendes Jahresergebnis.	Wir erwarten für 2014 eine im Vergleich zum Vorjahr positive Ergebnisentwicklung.
Wir erwarten für 2014 eine angemessene Kundenzufriedenheit.	Wir erwarten für 2014 eine im Vergleich zum Vorjahr verbesserte Kundenzufriedenheit.
Wir erwarten für 2014 eine normale Mitarbeiterfluktuation.	Wir erwarten für 2014 eine im Vergleich zum Vorjahr sinkende Mitarbeiterfluktuation.

Zulässig		
Qualifiziert-komparative Prognose	Intervallprognose	Punktprognose
Qualitative Angaben zur Richtung und Intensität	(Wertmäßige) Bandbreite	Zahlenwert mit konkreter Ausprägung
Wir erwarten für 2014 eine positive Ergebnisentwicklung mit einem im Vergleich zum Berichtsjahr moderat steigendem Jahresergebnis.	Wir erwarten für 2014 eine positive Ergebnisentwicklung mit einem Planjahresergebnis in der Bandbreite von 35 bis 38 Mio. EUR.	Wir erwarten für 2014 eine positive Ergebnisentwicklung. Das Planjahresergebnis beträgt 36 Mio. EUR.
Wir erwarten für das folgende Berichtsjahr eine sich stetig leicht verbessernde Kundenzufriedenheit.	Wir erwarten für das folgende Berichtsjahr erneut eine hohe bis sehr hohe Kundenzufriedenheit.	Wir erwarten für das folgende Berichtsjahr erneut eine hohe Kundenzufriedenheit.
Wir erwarten für das folgende Berichtsjahr eine stark steigende Mitarbeiterfluktuation.	Wir erwarten für das folgende Berichtsjahr eine Mitarbeiterfluktuation von 8–12%.	Wir erwarten für das folgende Berichtsjahr eine Mitarbeiterfluktuation von ca. 10%.

Eine Erweiterung der Prognoseberichterstattung ergibt sich weiterhin aus DRS 20.126, wonach nunmehr auch die bedeutsamsten finanziellen und nicht-finanziellen Leistungsindikatoren, über die im Wirtschaftsbericht berichtet wird, zu prognostizieren sind. Die Chancenberichterstattung hat eine starke Aufwertung erfahren. Für sie gelten grundsätzlich die gleichen Regelungen wie für die Risikoberichterstattung. Die einzelnen zu erläuternden wesentlichen Chancen und Risiken des Unternehmens/Konzerns sind in Bezug zu den Prognosen der Unternehmensleitung zu setzen.

Fundstelle: Bundesanzeiger AT, 4. Dezember 2012, B1

E-DRS 28: Kapitalflussrechnung

Am 31. Juli 2013 hat das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) einen Entwurf [E-DRS 28 Kapitalflussrechnung](#) veröffentlicht, welcher DRS 2 ersetzen soll. Nach Veröffentlichung gilt der Standard gemäß § 342 Abs. 2 HGB verpflichtend für handelsrechtliche Konzernkapitalflussrechnungen nach § 297 Abs. 1 HGB. Eine Orientierung an diesen Vorgaben wird mit Verweis auf die Minimierung von möglichen GoB-Verstößen auch für Einzelabschlüsse und freiwillige Konzernkapitalflussrechnungen empfohlen, wengleich sich für diese keine Verpflichtung zur Anwendung ergibt. Ein konkretes Geschäftsjahr für die Einführung ist bisher nicht vorgesehen. Wird jedoch durch den HGB-Fachausschuss noch in diesem Jahr eine finale Fassung verabschiedet, ist davon auszugehen, dass eine freiwillige vorzeitige Erstanwendung bereits für 2013 möglich sein wird.

Im Unterschied zum bisherigen DRS 2 sind Grundaufbau wie auch verschiedene Vorgaben zu Zuordnung einiger Zahlungsvorgänge zu Tätigkeitsbereichen stark verändert.

- Der neue E-DRS enthält einen allgemeinen, für alle Unternehmen gültigen Teil sowie branchenbezogene Anlagen (für Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute sowie Versicherungsunternehmen).
- Erweitert wird der Standard um eine ausführliche Begründung. Die Definitionen des DRS 2 werden überwiegend beibehalten, stellenweise jedoch durch neue ergänzt. Beispielsweise wird der Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag als das Periodenergebnis definiert.
- Es werden neue, eindeutige Regelungen für die Zuordnung der Zahlungsströme zur laufenden Geschäfts-, Investitions- und Finanzierungstätigkeit getroffen. Insbesondere betrifft dies die Zins-, Dividenden-, Steuerein- wie Steuer- auszahlungen.

Der Entwurf ist nicht auf ungeteilte Zustimmung gestoßen. So wird in Stellungnahmen zum Entwurf z.B. die vorgeschlagene Währungsumrechnung zum Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag kritisiert, da dies zu wesentlichen Abweichungen im Vergleich zur Umrechnung der Erfolgsrechnung (da hier gemäß § 308a Satz 2 HGB eine Umrechnung zum Durchschnittskurs vorgesehen ist) führen kann. Auch die Zuordnung von Teilen der erhaltenen und gezahlten Zinsen sowie erhaltener Dividenden in den Bereich Investition und Finanzierung wird mitunter bemängelt.

International wird durch der IASB und der FASB die verpflichtende Einführung der direkten Ermittlung des Cashflows diskutiert. Diese Diskussion wurde im Entwurf des DRSC bisher nicht aufgegriffen. Es bleibt abzuwarten, ob sie im Rahmen einer Überarbeitung übernommen werden wird.

III. Institut der Wirtschaftsprüfer

IDW RS HFA 42: Auswirkungen einer Verschmelzung auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss

IDW RS HFA 42 behandelt die handelsbilanzielle Abbildung von Verschmelzungen und ergänzend dazu auch von Anwachsungen. Diese Verlautbarung ersetzt die Stellungnahme HFA 2/1997, welche beispielsweise noch keine Ausführungen zur Behandlung von Seitwärtsverschmelzungen (Verschmelzungen zwischen Schwestergesellschaften) enthielt.

Gegenüber dem Entwurf von IDW RS HFA 42 wurden noch einige Punkte geändert bzw. ergänzt. Dies betrifft beispielsweise Folgendes:

- Die Ausführungen zur Aufstellung der Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers wurden erweitert. Dabei wurde u.a. darauf hingewiesen, dass verschmelzungsbedingte Ertragssteuern nicht in der handelsrechtlichen Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers zu berücksichtigen sind.
- Die Textpassagen zur Bilanzierung für den Fall, dass der übernehmende Rechtsträger eigene Anteile hält, wurden ergänzt und neu formuliert.
- Für die Praxis bedeutsam sind auch die Erläuterungen zur Behandlung von Bewertungseinheiten, die in der Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers enthalten sind, beim übernehmenden Rechtsträger sowie der Hinweis, dass mit dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Vermögensgegenständen stets auch ein Übergang der Schulden auf den übernehmenden Rechtsträger einhergeht.
- Gänzlich neu aufgenommen wurden zudem Hinweise zu den Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Verschmelzungen innerhalb der EU bzw. des EWR nach den §§ 122a ff. UmwG.

Fundstelle: IDW Fachnachrichten 2012, S. 701 ff.

IDW RS HFA 43: Auswirkungen einer Spaltung auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss

IDW RS HFA 43 gibt Hinweise zur handelsbilanziellen Abbildung von Spaltungsvorgängen (Aufspaltung, Abspaltung, Ausgliederung) beim übertragenden und bei dem oder den übernehmenden Rechtsträger(n) sowie bei deren Anteilshabern. Für die bilanzielle Abbildung kann dabei vielfach auf die Ausführungen zu Verschmelzungen (IDW RS HFA 42) ([IDW RS HFA 42: Auswirkungen einer Verschmelzung auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss](#)) verwiesen werden, sodass sich die Verlautbarung IDW RS HFA 43 auf Besonderheiten bei der Bilanzierung von Spaltungsvorgängen beschränkt. IDW RS HFA 43 ersetzt die Stellungnahme HFA 1/1998.

Im Vergleich zur Entwurfsfassung wurden kaum Änderungen vorgenommen. Klargestellt wurde u.a., dass im Falle einer Aufspaltung die Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile beim Anteilshaber im Verhältnis der Zeitwerte des den übernehmenden Rechtsträgern übertragenen Reinvermögens am Spaltungstichtag aufzuteilen sind.

Fundstelle: IDW Fachnachrichten 2012, S. 714 ff.

IDW RS HFA 34: Einzelfragen der handelsrechtlichen Bilanzierung von Verbindlichkeitsrückstellungen

Die Verlautbarung befasst sich (lediglich) mit ausgewählten Fragen. Der Schwerpunkt der Ausführungen liegt dabei auf den Implikationen, die sich aus der Änderung der Bewertungsvorgaben für (Verbindlichkeits-)Rückstellungen durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) ergeben haben. Aus diesem Grunde widmet sich die Verlautbarung beispielsweise ausführlich der Ermittlung des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags sowie der Restlaufzeit und des Abzinsungszinssatzes. Darüber hinaus werden auch Ausweisfragen in der Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anhangangaben thematisiert. Gegenüber dem Entwurf wurde ergänzt, wie nachträgliche Veränderungen des Ansammlungszeitraums bei Verteilungsrückstellungen zu behandeln sind.

Fundstelle: IDW Fachnachrichten 2013, S. 53 ff.

IDW RS HFA 4: Zweifelsfragen zum Ansatz und zur Bewertung von Drohverlustrückstellungen

Die Verlautbarung wurde überarbeitet. IDW RS HFA 4 enthält von jeher auch Ausführungen zur Abgrenzung von Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen. In diesem Zusammenhang wurde deshalb der Wortlaut des IDW RS HFA 4 im Hinblick auf die Bewertung von Verbindlichkeitsrückstellungen an IDW RS HFA 34 ([IDW RS HFA 34: Einzelfragen der handelsrechtlichen Bilanzierung von Verbindlichkeitsrückstellungen](#)) angepasst. Für die rückstellungsmindernde Berücksichtigung von noch nicht aktivierungsfähigen Ansprüchen gilt nunmehr, dass nicht aktivierbare, durchsetzbare und werthaltige Ersatz- oder Rückgriffsansprüche gegen Dritte nur dann und nur insoweit bei der Bewertung ungewisser Verbindlichkeiten rückstellungsmindernd zu berücksichtigen sind, als sie in verbindlicher Weise der Entstehung oder der Erfüllung der Verpflichtung nachfolgen. Für die Bewertung von Drohverlustrückstellungen ist ein gänzlich neuer Hinweis in den IDW RS HFA 4 eingefügt worden: Dieser betrifft die Abzinsung. Eine Abzinsung der für drohende Verluste aus Derivaten gebildeten Drohverlustrückstellung erübrigt sich, da der Abzinsungseffekt bereits im negativen beizulegenden Zeitwert berücksichtigt ist.

Fundstelle: [IDW Fachnachrichten 2013, S. 61 f.](#)

IDW RS HFA 10: Anwendung der Grundsätze des IDW S 1 bei der Bewertung von Beteiligungen und sonstigen Unternehmensanteilen für die Zwecke eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses

Der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat in seiner 230. Sitzung eine redaktionelle Änderung des IDW RS HFA 10 verabschiedet. Gegenstand der Änderung war die Streichung des Satzteils „oder mit einer nahezu beliebigen Vielzahl von Partnern erzielbar sind“ in IDW RS HFA 10, Tz. 11. Die Änderung war erforderlich, um die Definition von unechten Synergien in IDW RS HFA 10 an die in dem IDW Standard: Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen (IDW S 1 i.d.F. 2008), Tz. 34, enthaltene Definition anzupassen.

Fundstelle: [IDW Fachnachrichten 2013, S. 62](#)

IDW RS HFA 3: Handelsrechtliche Bilanzierung von Verpflichtungen aus Altersteilzeitregelungen

IDW RS HFA 3 wurde vollständig überarbeitet. Dies war notwendig geworden, weil sich die Rahmenbedingungen und der wirtschaftliche Charakter von Altersteilzeitvereinbarungen in den letzten Jahren geändert haben.

Während in der alten Fassung stets davon ausgegangen wurde, dass Aufstockungsbeträge Abfindungscharakter haben, erfordert die Neufassung des IDW RS HFA 3 eine differenziertere Herangehensweise:

- Sofern die Aufstockungsbeträge Entlohnungscharakter haben, ist eine Rückstellung über den Zeitraum rätierlich anzusammeln, in dem vereinbarungsgemäß die zusätzliche Entlohnung in Form der Aufstockungsbeträge von den Arbeitnehmern verdient wird.
- Haben die Aufstockungsbeträge demgegenüber den Charakter von Abfindungen, ist der notwendige Erfüllungsbetrag (wie auch schon nach der Vorgängerverlautbarung) im Zeitpunkt der Entstehung der Abfindungsverpflichtung sofort in voller Höhe zu passivieren.

Weitere Änderungen der Verlautbarungen haben ihre Ursache darin, dass nicht mehr auf die Bilanzierung nach den IFRS eingegangen wird und – insbesondere im Hinblick auf die Bewertung – Anpassungen an das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) notwendig wurden. Zudem wurden erstmals Ausführungen zum Ausweis von Rückstellungen für Altersteilzeitverpflichtungen sowie der korrespondierenden Aufwendungen und Erträge in die Verlautbarung aufgenommen.

Fundstelle: [IDW Fachnachrichten 2013, S. 309 ff.](#)

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

Die Verlautbarung des Immobilienwirtschaftlichen Fachausschusses (IFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) stellt eine Überarbeitung der Stellungnahme HFA 1/1996 dar. Die Verlautbarung betrifft sowohl Wohn- als auch Gewerbeimmobilien. Die Überarbeitung war u.a. erforderlich, um neueren Entwicklungen (z.B. energetische Sanierung) Rechnung zu tragen. Darüber hinaus finden aber auch jüngere bilanzrechtliche Diskussionen ihren Niederschlag in der Verlautbarung: In IDW RH HFA 1.106 hatte der HFA im Jahre 2009 ausgeführt, dass handelsrechtlich unter bestimmten Voraussetzungen eine komponentenweise planmäßige Abschreibung möglich ist. Der nunmehr vorgelegte Entwurf des IFA stellt klar, dass die Grundsätze zur Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten auch dann gelten, wenn von der Möglichkeit einer komponentenweisen planmäßigen Abschreibung Gebrauch gemacht wird.

Fundstelle: IDW Fachnachrichten 2013, S. 233 ff.

IDW ERS ÖFA 2 n.F.: Rechnungslegung nach § 6b Energiewirtschaftsgesetz

Anlässlich der Ausweitung des Anwendungsbereichs und der Änderungen des Energiewirtschaftsgesetzes vom 20. Dezember 2012 (BGBl. I S. 2730) wurde eine nochmalige Überarbeitung des bereits vorliegenden Entwurfs vom 14. November 2011 notwendig.

Neben vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen i.S.d. § 3 Nr. 38 EnWG ist § 6b des Energiewirtschaftsgesetzes (EnWG) künftig zusätzlich auch auf rechtlich selbstständige Unternehmen, die zu einer Gruppe verbundener Elektrizitäts- oder Gasunternehmen gehören und unmittelbar oder mittelbar energiespezifische Dienstleistungen erbringen sowie auf rechtlich selbstständige Netzbetreiber und Betreiber von Speicheranlagen anzuwenden. ERS ÖFA 2 n.F. erörtert den Kreis der betroffenen Unternehmen. Diese Unternehmen sind verpflichtet, ungeachtet ihrer Eigentumsverhältnisse und ihrer Rechtsform einen Jahresabschluss und Lagebericht aufzustellen, prüfen zu lassen und offenzulegen.

ERS ÖFA 2 n.F. erläutert u.a. die Vorgaben des § 6b Abs. 2 EnWG zu Angaben über Geschäfte „größeren Umfangs“ mit verbundenen oder assoziierten Unternehmen. Den Schwerpunkt des ERS ÖFA 2 n.F. bilden Erläuterungen zu den Vorgaben des § 6b Abs. 3 EnWG zur Entflechtung der Rechnungslegung. Nach § 6b Abs. 3 EnWG sind zur Vermeidung von Diskriminierung und Quersubventionierung für verschiedene Tätigkeiten (Elektrizitätsübertragung, Elektrizitätsverteilung, Gasfernleitung, Gasspeicherung sowie Betrieb von LNG-Anlagen) getrennte Konten zu führen. In diesem Zusammenhang enthält der Entwurf Ausführungen zu den grundsätzlichen Anforderungen, der Art der Kontentrennung sowie Anforderungen an die Schlüsselung i.V.m. der angestrebten Entflechtung der Rechnungslegung.

Mit der Veröffentlichung der finalen Stellungnahme ist in Kürze zu rechnen. Im Hinblick auf die vorstehenden Ausführungen (Eckpunkte) ergeben sich insoweit keine Änderungen.

Fundstelle: IDW Fachnachrichten 2013, S. 132 ff.

IDW RH HFA 1.018: Einheitliche Bilanzierung und Bewertung im handelsrechtlichen Konzernabschluss

Die Verlautbarung ersetzt die IDW St/HFA 3/1988. Bei der Überarbeitung wurden Änderungen gegenüber der alten Verlautbarung nur insoweit vorgenommen, als diese aufgrund der nunmehr geltenden Rechtslage unbedingt erforderlich waren.

Fundstelle: IDW Fachnachrichten 2013, S. 214 ff.

IDW RH HFA 1.019: Handelsrechtliche Konzernrechnungslegung bei unterschiedlichen Abschlussstichtagen

Die Verlautbarung ersetzt die Stellungnahme HFA 4/1988. Bei der Überarbeitung wurden Änderungen gegenüber der alten Verlautbarung grundsätzlich nur insoweit vorgenommen, als diese aufgrund der nunmehr geltenden Rechtslage unbedingt erforderlich waren. Bemerkenswert ist allerdings, dass darüber hinaus in Tz. 6 nunmehr auch folgende Vereinfachung für die Praxis dargelegt wird: „Sofern aufgrund regulatorischer Vorgaben ein Zwischenbericht (z.B. ein Halbjahresfinanzbericht nach § 37w WpHG) aufgestellt wurde, darf ein Zwischenabschluss auch auf einen vom Konzernabschlussstichtag abweichenden Stichtag aufgestellt werden, wenn der Zwischenbericht auf einen innerhalb des Dreimonatszeitraums liegenden Zwischenabschluss i.S.d. § 299 Abs. 2 Satz 2 HGB fortentwickelt wird; (...)“

Fundstelle: IDW Fachnachrichten 2013, S. 217 ff.

IV. Weitere ausgewählte fachliche Hinweise

Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen – Auswirkungen des BAG-Urteils vom 15. Mai 2012

Das Bundesarbeitsgericht (BAG) hat mit Urteil vom 15. Mai 2012 (3 AZR 11/10) entschieden, eine in betrieblichen Versorgungsregelungen vor dem RV-Altersgrenzenanpassungsgesetz vereinbarte Altersgrenze, die auf Vollendung des 65. Lebensjahres abstellt, sei regelmäßig dahingehend auszulegen, „dass damit auf die Regelaltersgrenze in der gesetzlichen Rentenversicherung nach §§ 35, 235 Abs. 2 Satz 2 SGB VI Bezug genommen wird“.

Bisher war im Schrifttum umstritten, ob derartige Regelungen im Sinne einer starren Altersgrenze oder einer entsprechend der gesetzlichen Regelaltersgrenze „mitwandernden“ Grenze auszulegen sind. Zu beachten ist, dass das Urteil nicht auf unverfallbare Anwartschaften von vor 2008 ausgeschiedenen Mitarbeitern anwendbar ist. Für Unverfallbarkeitsbescheinigungen vor 2008 gilt die Veränderungssperre des § 2 Abs. 5 BetrAVG.

Der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat in seiner 230. Sitzung mögliche Konsequenzen des BAG-Urteils für die Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen erörtert. Es wurde festgestellt, dass das Urteil nicht generell auf vor dem RV-Altersgrenzenanpassungsgesetz geschlossene betriebliche Versorgungsregelungen übertragbar sei. Vielmehr sei für den jeweiligen Einzelfall unter Hinzuziehung arbeitsrechtlicher Experten zu beurteilen, ob die vorliegende Versorgungsregelung – ähnlich wie im entschiedenen Fall – darauf schließen lasse, dass die Zahlung von Betriebsrenten erst nach dem Eintritt in die gesetzliche Rente beginnen soll. Wurde bislang bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen davon ausgegangen, dass der Versorgungsfall mit Vollendung des 65. Lebensjahres eintritt und gilt künftig vor dem Hintergrund der aktuellen Rechtsprechung des BAG eine davon abweichende Regelung mit einer Verschiebung des Rentenbeginns, führt dies nach Ansicht des HFA zu einer ergebniswirksamen Anpassung der Pensionsrückstellungen. Die Auswirkungen auf die Höhe der Rückstellungen sind von der konkreten Ausgestaltung der Versorgungszusagen im jeweiligen Einzelfall abhängig.

Fundstelle: IDW Fachnachrichten 2013, S. 63

Handelsbilanzielle Behandlung von Aufwendungen zur Anpassung der IT an SEPA

Mit der EU-Verordnung Nr. 260/2012 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. März 2012 zur Festlegung der technischen Vorschriften und der Geschäftsanforderungen für Überweisungen und Lastschriften in Euro zur Änderung der EG-Verordnung Nr. 924/2009 (sog. SEPA-Verordnung) wird innerhalb der EU ein integrierter Markt für elektronische Zahlungen in Euro geschaffen. Das Besondere hierbei ist, dass dabei – ganz im Sinne eines reibungslos funktionierenden Binnenmarktes – nicht mehr zwischen Inlandszahlungen und grenzüberschreitenden Zahlungen unterschieden wird.

Um den neuen Anforderungen gerecht zu werden, müssen Unternehmen ihre Zahlungsverkehrs-IT und -software anpassen. Der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat auf seiner 231. Sitzung dazu festgestellt, dass die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung nicht in Betracht komme, weil die wirtschaftliche Verursachung der Aufwendungen nicht in den bis zum Inkrafttreten der Neuregelungen endenden, sondern erst in künftigen Geschäftsjahren erfolge. Allerdings könne im Einzelfall das Erfordernis bestehen, die anfallenden Ausgaben als (nachträgliche) Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren.

Fundstelle: IDW Fachnachrichten 2013, S. 237

Rechnungslegung von Energieversorgungsunternehmen

Anlässlich der 111. Sitzung des Fachausschusses für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat sich dieser Ausschuss mit einigen Zweifelsfragen zur Rechnungslegung von Energieversorgungsunternehmen befasst. Dabei wurde u.a. Folgendes festgestellt:

- Nach Artikel 8 des Dritten Gesetzes zur Neuregelung energiewirtschaftlicher Vorschriften tritt dieses Gesetz am Tag nach seiner Verkündung in Kraft. Dies ist der 28. Dezember 2012. Nach Auffassung des ÖFA ist im Hinblick auf den erstmaligen Anwendungszeitpunkt des Gesetzes maßgeblich, welche Regelungen am Bilanzstichtag gelten. Daher sind die Änderungen des § 6b EnWG bei der Aufstellung von Jahresabschlüssen für Abschlussstichtage nach dem 27. Dezember 2012 zu beachten.

- Aufgrund der Gruppendifinition des Artikels 3 Abs. 2 FKVO können Unternehmen, die im Elektrizitäts- oder Gasbereich tätig sind und an denen eine Gebietskörperschaft (z.B. Gemeinde) beteiligt ist, zu vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen i.S.d. § 3 Nr. 38 EnWG werden, auch wenn zwischen diesen Unternehmen selbst keine Beteiligungen vorliegen. Ist demnach eine Gemeinde an einem Netzbetreiber beteiligt und liegen die Voraussetzungen des Artikels 3 Abs. 2 FKVO vor, fallen somit andere Beteiligungsunternehmen der Gemeinde, die Energie an andere liefern (z.B. Wohnungsbauunternehmen mit Photovoltaikanlagen), in den Anwendungsbereich des § 6b EnWG ([IDW ERS ÖFA 2 n.F.: Rechnungslegung nach § 6b Energiewirtschaftsgesetz](#)). Der ÖFA gelangt deshalb zu dem Ergebnis, dass atypische Energieversorgungsunternehmen eine Kontentrennung nach § 6b Abs. 3 EnWG vornehmen müssen.
- Ferner stellt der ÖFA klar, dass Buchgewinne oder -verluste aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen zwingend der Tätigkeit (§ 6b Abs. 3 Sätze 1 bis 4 EnWG) zuzuordnen sind, zu der auch der veräußerte Vermögensgegenstand selbst gehört hat. Dies bedeutet beispielsweise, dass Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von Elektrizitäts- oder Gasverteilernetzen der Tätigkeit „Elektrizitäts- bzw. Gasverteilung“ zuzuordnen sind.

Fundstelle: [IDW Fachnachrichten 2013, S. 219 f.](#)

IDW St/HFA 2/1996: Bilanzierung privater Zuschüsse

Die Behandlung eines erhaltenen Entwicklungskostenzuschusses als Aufwandszuschuss ist nur dann sachgerecht, wenn der Zuschussempfänger das durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) eingeführte Aktivierungswahlrecht nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB nicht ausübt. Dies hat der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) durch eine entsprechende Änderung der Verlautbarung klargestellt.

Fundstelle: [IDW Fachnachrichten 2013, S. 192 f.](#)

Rückstellungen für Altersteilzeitarbeitsverhältnisse nach dem Tarifvertrag zum flexiblen Übergang in die Rente (TV FlexÜ) 2013

Der Arbeitgeberverband Gesamtmetall hat gegenüber dem Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) die Frage aufgeworfen, welche Auswirkungen der am 16. Mai 2013 zustande gekommene Metall-Tarifabschluss 2013 für das Tarifgebiet Baden-Württemberg, der als Pilotabschluss für andere Tarifgebiete gesehen wird, auf die Bilanzierung von Rückstellungen für Altersteilzeitarbeitsverhältnisse hat. Der TV FlexÜ setzt ein Gegenfinanzierungserfordernis der Arbeitnehmerseite voraus. Im Verhandlungsergebnis 2013 ist im Hinblick auf das Gegenfinanzierungserfordernis der Arbeitnehmerseite zur Anwendung des TV FlexÜ folgende Vereinbarung getroffen worden:

„Die Tarifparteien stellen fest, dass mit der im Verhandlungsergebnis enthaltenen Erhöhung der Entgelte insgesamt die Gegenfinanzierung auf der Grundlage des § 18.1 TV FlexÜ berücksichtigt ist und dass damit der Finanzierungsbeitrag der Arbeitnehmerseite für den Zeitraum vom 1. Mai 2013 bis zum 31. Dezember 2014 erbracht ist. Dadurch sind die Voraussetzungen für die Anwendung des TV FlexÜ bis zum 31. Dezember 2014 erfüllt.“

Nach Auffassung des Hauptfachausschuss (HFA) des IDW sind deshalb für Abschlussstichtage nach dem Zeitpunkt der Einigung der Tarifparteien Rückstellungen für Ansprüche auf Altersteilzeit zu bilden, die bis zum 31. Dezember 2014 von den Anspruchsberechtigten geltend gemacht werden können. Für die Folgejahre bleibe es bei dem Erfordernis der Gegenfinanzierung, sodass für diese Jahre auch keine Rückstellung gebildet werden darf.

Fundstelle: [IDW Fachnachrichten 2013, S. 356 f.](#)

Auswirkungen des BFH-Beschlusses zur Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs hinsichtlich bilanzieller Rechtsfragen auf die Änderung handelsrechtlicher Jahresabschlüsse

Mit Beschluss vom 31. Januar 2013 (Az. GrS 1/10) hat der Große Senat des BFH entschieden, dass die Finanzverwaltung im Rahmen der ertragsteuerrechtlichen Gewinnermittlung auch dann nicht an die rechtliche Beurteilung gebunden ist, die der vom Steuerpflichtigen aufgestellten Bilanz zugrunde liegt, wenn diese Beurteilung aus Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung vertretbar war ([Großer Senat des BFH: Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs](#)).

Auf seiner 232. Sitzung erörterte der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW), ob die Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs durch den vorstehenden Beschluss auch Auswirkungen für den handelsrechtlichen Fehlerbegriff hat. Nach IDW RS HFA 6 Tz. 14 ist ein Abschluss nur dann fehlerhaft, wenn der Kaufmann den Gesetzesverstoß spätestens im Zeitpunkt der Feststellung bei pflichtgemäßer und gewissenhafter Prüfung hätte erkennen können. An dieser Auffassung hält der HFA auch im Lichte des erwähnten BFH-Beschlusses fest.

Fundstelle: IDW Fachnachrichten 2013, S. 358 f.

Bewertung von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sowie darauf bezogenen schwebenden Beschaffungsgeschäften

Bei der Bewertung von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sind nach herrschender Meinung die Preise des Beschaffungsmarkts maßgeblich, soweit es sich nicht um Überbestände handelt. Auf der 233. Sitzung des Hauptfachausschusses (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) wurde demgegenüber Folgendes festgestellt: Sofern der Bilanzierende verlässlich nachweisen kann, dass der betreffende Gegenstand des Vorratsvermögens nach Weiterverarbeitung mindestens kostendeckend veräußert werden kann, ist es nicht zu beanstanden, wenn auf eine außerplanmäßige Abschreibung trotz gesunkener Wiederbeschaffungspreise verzichtet wird. Entsprechendes gilt konsequenterweise für die Bewertung einer Drohverlustrückstellung bei am Abschlussstichtag schwebenden Beschaffungsgeschäften über solche Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe.

Fundstelle: IDW Fachnachrichten 2013, S. 500

Verwendung und Definitionen betriebswirtschaftlicher Kennzahlen im Konzernlagebericht

Viele Unternehmen verwenden als operative Ergebnisgröße im Rahmen der Konzernlageberichterstattung, Segmentberichterstattung und im Konzernanhang nach IFRS die Größe „Earnings before Interest, Tax, Depreciation and Amortisation“ (EBITDA). Indes wird in der Praxis mitunter eine Ergebnisgröße unverändert als EBITDA bezeichnet, obgleich bestimmte Modifikationen an dieser Ergebnisgröße erfolgen. Der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat sich deshalb anlässlich einer Bitte der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) mit der Frage befasst, wie mit folgenden Sachverhalten in einem handelsrechtlichen Konzernlagebericht bei IFRS-Anwendern (§ 315a HGB) umzugehen ist:

- Als Ergebnisgröße wird häufig ein um Sondereffekte (z.B. im Hinblick auf Kosten aus Restrukturierungen, Rechtsstreitigkeiten oder Kartellstrafen) bereinigtes EBITDA verwendet.
- Eine weitere Besonderheit besteht im Zusammenhang mit Investitionszuschüssen. Verwendet ein Unternehmen das EBITDA als operative Ergebnisgröße, führt lediglich die nach den IFRS zulässige Nettomethode unmittelbar zu einer stimmigen Ergebnisgröße. Bei dieser Methode führt der Zuschuss zu reduzierten Abschreibungen. Verwendet der Bilanzierende demgegenüber die alternativ zulässige Bruttomethode (zunächst Dotierung eines in den Folgeperioden ergebniswirksam aufzulösenden Passivpostens), ergibt sich nur dann eine stimmige Ergebnisgröße, wenn diese neben den Bruttoabschreibungen auch um die im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Erträge aus der Vereinnahmung der Investitionszuschüsse (Auflösung des Passivpostens) bereinigt wird. Einige Unternehmen bereinigen das EBITDA indes nur um die Bruttoabschreibungen.

Seine Überlegungen fasst der HFA wie folgt zusammen:

„Da es keine gesetzliche Definition des Begriffs EBITDA gibt, sind die dargestellten Sachverhalte nach Auffassung des HFA dann nicht zu beanstanden, wenn die Vorgehensweise bei der Ermittlung der Größe EBITDA klar erläutert wird. Im Falle einer Bereinigung des EBITDA um Sondereffekte muss die dabei verwendete operative Ergebnisgröße auf die IFRS-Ergebnisgröße aus dem Konzernabschluss übergeleitet werden. Die Überleitungsrechnung muss jeweils erkennen lassen, welche Bereinigungen vorgenommen worden sind. Sofern bei der Bilanzierung von Zuschüssen nach der Bruttomethode keine Bereinigung der EBITDA-Größe um die Erträge aus der Vereinnahmung der Investitionszuschüsse vorgenommen wird, muss dies im Konzernlagebericht klargestellt werden.“

Fundstelle: IDW Fachnachrichten 2013, S. 359 f.

Zweifelsfragen zur Anwendung des HGB i.d.F. des MicroBilG

Anlässlich seiner 232. Sitzung hat sich der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) mit einigen Zweifelsfragen befasst, die sich bei Anwendung des MicroBilG (Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz – MicroBilG) ([Rechnungslegung für Kleinstkapitalgesellschaften \(MicroBilG\)](#)) ergeben.

- Bei Wahlpflichtangaben ist der HFA der Auffassung, dass auf diese verzichtet werden kann, wenn der zu erläuternde Posten in der verkürzten Bilanz oder GuV (zulässigerweise) nicht gesondert ausgewiesen wird. Demgegenüber sind Angaben zu Bilanz- oder GuV-Posten, die nicht auf Regelungen des HGB, sondern auf gesellschaftsrechtlichen Vorschriften beruhen (z.B. Angabe der Forderungen gegenüber Gesellschaftern einer GmbH gem. § 42 Abs. 3 GmbHG) stets zu machen.
- Handelt es sich bei einer Zwischenholding um eine Kleinstkapitalgesellschaft, sind die für eine Befreiung notwendigen Angaben (§ 291 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 HGB) auch bei einem Verzicht auf die Aufstellung eines Anhangs erforderlich.
- Die Schlussklärung des Vorstands zum Abhängigkeitsbericht ist unter der Bilanz wiederzugegeben, wenn die Kleinstkapitalgesellschaft weder einen Anhang noch einen Lagebericht aufstellt.
- Für den Fall einer Inanspruchnahme der Offenlegungserleichterungen (Hinterlegung der Bilanz gem. § 326 Abs. 2 Satz 1 HGB) ist zu beachten, dass Angaben, die „unter der Bilanz“ zu machen sind, Bestandteil der Bilanz sind. Besteht an sich für die Aufstellung des Jahresabschlusses die Alternative, Angaben im Anhang zu machen, entfällt diese Alternative, falls kein Anhang hinterlegt wird. Wird vom Bilanzierenden kein Anhang hinterlegt, sind deshalb insbesondere die Haftungsverhältnisse i.S.v. § 251 HGB unter der Bilanz anzugeben und mit der Bilanz offenzulegen.

Fundstelle: IDW Fachnachrichten 2013, S. 360 f.



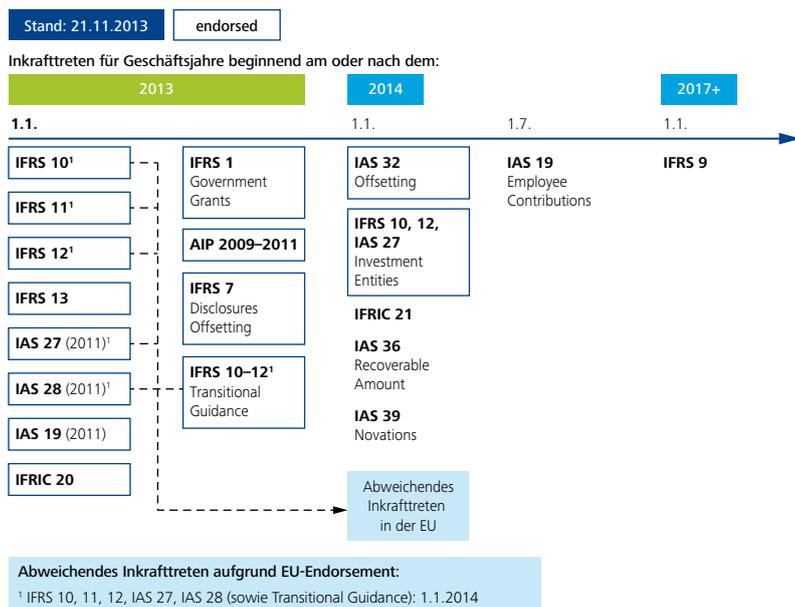
IFRS-Rechnungslegung

I. International Accounting Standards Board

Endorsement-Status

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

Abb. 1 – Erstanwendung der IFRS und Endorsement



Kai Haussmann

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

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

Geänderte Vorschriften zur Konzernrechnungslegung

Der IASB hat im Mai 2011 mit dem sogenannten Konsolidierungspaket – bestehend aus IFRS 10 Consolidated Financial Statements, IFRS 11 Joint Arrangements und IFRS 12 Disclosure of Interests in Other Entities sowie IAS 27(2011) Separate Financial Statements und IAS 28 (2011) Investments in Associates and Joint Ventures – geänderte Vorschriften zur Konsolidierung, zu gemeinsamen Vereinbarungen und zu Angaben zu Beteiligungen an anderen Unternehmen veröffentlicht. In der Europäischen Union sind diese Standards erstmals verpflichtend für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2014 beginnen, und damit ein Jahr später als vom IASB vorgesehen. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist gleichwohl möglich und kann von Unternehmen in Anspruch genommen werden, deren Abschlüsse auch den IFRS, wie sie vom IASB verabschiedet wurden, entsprechen müssen.

IFRS 10 enthält mit dem Beherrschungskonzept nunmehr ein einheitliches Konzept zur Frage der Konsolidierungspflicht, wodurch die bisherigen Sonderregelungen für Zweckgesellschaften obsolet geworden sind. Im Vergleich zu den bisherigen Vorschriften können dabei vermehrt Ermessensentscheidungen des Bilanzierenden notwendig werden.

IFRS 11 betrifft Joint Ventures im weiteren Sinne, d.h. Vereinbarungen, bei denen gemeinsame Beherrschung ausgeübt wird. Dabei wird nunmehr zwischen gemeinsamer Geschäftstätigkeit und Gemeinschaftsunternehmen unterschieden. Wesentliche Änderung hierbei ist der Wegfall der bisher zulässigen Quotenkonsolidierung.

IFRS 12 schließlich ist ein reiner Angabenstandard und enthält die erforderlichen Mindestangaben zu Beteiligungen an Tochterunternehmen, gemeinsamen Vereinbarungen, assoziierten Unternehmen und nicht-konsolidierten strukturierten Einheiten. Diese sind im Vergleich zu den bisherigen Angabepflichten deutlich umfangreicher.

Weitergehende Informationen enthält unser Newsletter [IFRS fokussiert Mai 2011](#).

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

Reform der Leasingbilanzierung

Der IASB hat im Mai 2013 den ED/2013/6 Leases veröffentlicht. Bei diesem Standardentwurf handelt es sich um den zweiten Vorschlag für eine Neuregelung der Leasingbilanzierung, ein erster Entwurf wurde bereits im August 2010 veröffentlicht.

Der Standardentwurf schreibt für Leasingnehmer vor, dass diese grundsätzlich alle Leasingverhältnisse bilanzwirksam zu erfassen haben, indem die durch das Leasingverhältnis erlangten Nutzungsrechte und eingegangenen Zahlungsverpflichtungen in der Bilanz angesetzt werden. Im Entwurf werden zwei Typen von Leasingverhältnissen unterschieden, nach denen sich die Folgebewertung richtet. Diese entspricht zum einen der bisherigen bilanziellen Behandlung von Finanzierungsleasingverhältnissen, während zum anderen eine lineare Aufwandserfassung über die Laufzeit erfolgt.

Der Bilanzierung beim Leasinggeber liegt ebenfalls diese Unterscheidung der Leasingverhältnisse zugrunde. Das vorgeschlagene Modell gleicht dabei der bisherigen Leasingbilanzierung; Nuancen ergeben sich aber bei der Erfassung der Erlöse und der Abzinsung des Restbuchwerts.

Die Vorschläge im Einzelnen sind in unserem Newsletter [IFRS fokussiert Juni 2013](#) dargestellt. Darüber hinaus haben wir ausgewählte Fragen, die sich aus der Anwendung der vorgeschlagenen Regelungen ergeben können, in unserem Newsletter [IFRS fokussiert September 2013](#) näher beleuchtet und mit erläuternden Beispielen unterlegt.

[Fundstelle: Der Standardentwurf kann auf der Webseite des IASB heruntergeladen werden.](#)

Zukünftige Bilanzierung von Finanzinstrumenten

Der IASB hat sein Projekt zur Neuregelung der Bilanzierung von Finanzinstrumenten und zur vollständigen Ersetzung von IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement in drei Phasen unterteilt:

- Phase 1: Klassifizierung und Bewertung
- Phase 2: Wertminderung von finanziellen Vermögenswerten
- Phase 3: Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen (Hedge Accounting)

Mit dem bisher vorliegenden IFRS 9 Financial Instruments wurden bisher lediglich die Vorschriften zur Klassifizierung und Bewertung verabschiedet. IFRS 9 ist erstmalig verpflichtend auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2015 beginnen, eine Übernahme in europäisches Recht ist bisher nicht erfolgt.

Unser Newsletter [IFRS fokussiert Oktober 2013](#) fasst den aktuellen Diskussionsstand (vor Vollendung der Phase 3) des IASB zum Finanzinstrumentenprojekt zusammen.

Am 19. November 2013 hat der IASB eine überarbeitete Fassung des IFRS 9 veröffentlicht, der die geänderten Vorschriften zur Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen enthält und somit die Phase 3 abschließt. Dabei wurde auch der genannte verpflichtende Erstanwendungszeitpunkt gestrichen. Dieser wird erst dann neu festgelegt, wenn die Vorschriften zu den begrenzten Änderungen bei der Klassifizierung und Bewertung und zum Wertminderungsmodell für finanzielle Vermögenswerte finalisiert wurden.

Klassifizierung und Bewertung

Der im November 2012 veröffentlichte ED/2012/4 Classification and Measurement: Limited Amendments to IFRS 9 enthält Vorschläge für begrenzte Änderungen an den bereits vorliegenden Vorschriften für die Klassifizierung und Bewertung von Finanzinstrumenten.

Wesentlicher Punkt ist die vorgeschlagene Einführung einer neuen Kategorie „erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert bewertet“. Darunter sollen Fremdkapitalinstrumente fallen, die die Zahlungsstrombedingung (d.h. Zins und Tilgung i.S.d. IFRS 9) erfüllen und in einem Geschäftsmodell gehalten werden, das sowohl die Vereinnahmung der vertraglich vereinbarten Zahlungsströme als auch die Veräußerung als Zielsetzung hat. Sind diese Kriterien erfüllt, so sind die Finanzinstrumente zum beizulegenden Zeitwert in der Bilanz anzusetzen und Wertänderungen erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis zu erfassen.

Daneben erhält der Standardentwurf Klarstellungen bezüglich der Geschäftsmodellbeendigung sowie neue Vorschriften im Rahmen der Beurteilung der Zahlungsstrombedingung für finanzielle Vermögenswerte, bei denen der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Zins und Tilgung modifiziert wurde.

Unser Newsletter [IFRS fokussiert Dezember 2012](#) stellt die Vorschläge im Detail dar.

[Fundstelle: Der Standardentwurf kann auf der Webseite des IASB heruntergeladen werden.](#)

Neues Wertminderungsmodell für finanzielle Vermögenswerte

Der IASB hat im März 2013 den ED/2013/3 Financial Instruments: Expected Credit Losses veröffentlicht. Der Standardentwurf stellt den inzwischen dritten Vorschlag für ein neues Wertminderungsmodell für finanzielle Vermögenswerte dar, das bei Verabschiedung in den IFRS 9 integriert werden soll. Grundidee ist weiterhin die Einführung eines Modells der erwarteten Verluste (expected loss model), das im Vergleich zum derzeitigen Modell der eingetretenen Verluste (incurred loss model) zu einer deutlich vorgezogenen Verlustfassung führen wird.

Das vorgeschlagene Modell enthält drei Stufen, nach denen sich die Höhe der zu erfassenden Wertminderung ergibt. Während für Instrumente in Stufe 1 der Barwert der erwarteten Zahlungsausfälle bei einem Ausfallereignis innerhalb der nächsten zwölf Monate als Wertminderung zu erfassen ist, ist dies in den Stufen 2 und 3 jeweils der Barwert der erwarteten Zahlungsausfälle innerhalb der Restlaufzeit. Grundsätzlich sind alle Instrumente bei Zugang in Stufe 1 einzuordnen. Ein Transfer in Stufe 2 hat zu erfolgen, wenn die Instrumente seit Zugang eine signifikante Erhöhung des Ausfallrisikos aufweisen. Der Entwurf enthält hierzu entsprechende Indikatoren. Ein Transfer in Stufe 3 erfolgt schließlich, wenn darüber hinaus objektive Hinweise auf eine Wertminderung vorliegen.

Der Standardentwurf sieht ein vereinfachtes Wertminderungsmodell vor, bei dem die Risikovorsorge in Höhe der erwarteten Verluste der Restlaufzeit zu erfassen ist, d.h., die Instrumente werden pauschal der Stufe 2 zugeordnet. Dieses vereinfachte Modell ist verpflichtend auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, die kein Finanzierungselement enthalten, anzuwenden. Für Forderungen mit Finanzierungselement sowie Leasingforderungen besteht ein Wahlrecht, das vereinfachte Modell anzuwenden.

Außerdem sieht der Standardentwurf eine Reihe von Anhangangaben vor.

Die Einzelheiten des vorgeschlagenen Wertminderungsmodells sind in unserem Newsletter [IFRS fokussiert März 2013](#) dargestellt.

Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen (General Hedge Accounting)

Der IASB hat am 19. November 2013 eine Ergänzung an IFRS 9 Financial Instruments veröffentlicht, mit der das neue allgemeine Modell für die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen in den Standard eingefügt wird. Dieses Modell bietet mehr Möglichkeiten für die Anwendung der Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen und ermöglicht es den Bilanzierenden, ihre Tätigkeiten auf dem Gebiet des Risikomanagements besser im Abschluss widerzuspiegeln. Einen Überblick über das neue Regelwerk enthält unser Newsletter [IFRS fokussiert November 2013](#).

[Fundstelle: Der Standardentwurf kann auf der Webseite des IASB heruntergeladen werden.](#)

II. Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee

DRSC AH 1 (IFRS): Einzelfragen zur Bilanzierung von Altersteilzeitverhältnissen nach IFRS

Das DRSC hat im Dezember 2012 den Anwendungshinweis AH 1 (IFRS) Einzelfragen zur Bilanzierung von Altersteilzeitverhältnissen nach IFRS veröffentlicht. Dieser behandelt die Auswirkungen des geänderten IAS 19 (2011) Employee Benefits auf die Bilanzierung von Aufstockungsleistungen und Erfüllungsrückständen im Rahmen von Altersteilzeitvereinbarungen im Sinne des AltZG. Diese Auswirkungen ergeben sich im Wesentlichen bei Ausgestaltungen nach dem sog. Blockmodell.

IAS 19 (2011) ist erstmalig verpflichtend auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen.

Fundstelle: Der Anwendungshinweis AH 1 kann auf der Webseite des DRSC heruntergeladen werden.

III. Institut der Wirtschaftsprüfer

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

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

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

Fundstelle: IDW-Fachnachrichten 2013, S. 193 ff.

Über Entwicklungen nach dem Redaktionsschluss und zu weiteren Hintergründen informieren wie Sie auf unserer Website IASPlus (<http://www.iasplus.com/de>).

The screenshot shows the IASPlus website interface. At the top, there is a navigation bar with the Deloitte logo on the left and 'IASPlus' on the right, including a language dropdown set to 'DE (Deutsch)'. Below the navigation bar, there is a search bar and a menu with links for 'Startseite', 'Nachrichten', 'Publikationen', 'IASB-Verlautbarungen', 'Ressourcen', 'Projekte', and 'Länder'. The main content area features a green header: 'Die Nachrichtenseite zur internationalen Rechnungslegung in deutscher Sprache'. Below this, there are three tabs: 'Aktuelle Nachrichten', 'Aktuelle Publikationen', and 'Aktuelle Sitzungen'. The 'Aktuelle Nachrichten' tab is active, displaying two news items:

- Aktualisiertes Arbeitsprogramm des IASB verfügbar** (26.11.2013): Im Nachgang seiner jüngsten Sitzung hat der IASB sein Arbeitsprogramm aktualisiert. Die erneuten Erörterungen im Versicherungsprojekt sollen jetzt erst im ersten Quartal 2014 aufgenommen werden, und das Diskussionspapier zu Preisregulierung wird jetzt erst im zweiten Quartal 2014 erwartet. Die nächsten Schritte im Projekt zu Put-Optionen auf nicht beherrschende Anteile sollen im ersten Quartal 2014 festgelegt werden.
- IFRS-Stiftung ernennt neue Treuhänder** (26.11.2013): Die IFRS-Stiftung hat die Ernennung von Maria Helena Santana und Lynn Wood zu Treuhändern der IFRS-Stiftung bekanntgegeben. Beide ersetzen ausscheidende Treuhänder mit ähnlichem Hintergrund. Die Amtszeiten der neuen Treuhänder beginnen am 1. Januar 2014 und enden am 31. Dezember 2016 und können einmalig um drei Jahre verlängert werden.

On the right side of the news area, there is a featured article titled 'IFRS in your pocket 2013' with a globe icon and the text: 'Die neueste Ausgabe unseres beliebten Leitfadens zu den IFRS'. Below the news items, there is a section titled 'Künftige Ereignisse' (Upcoming Events) with a list of events:

Event	Date	Location
5. Jahrestagung der AOS&G	27.11.2013 - 28.11.2013	Colombo
14. Sitzung des HGB-Fachausschusses des DRSC	02.12.2013	Berlin
4. Gemeinsame Sitzung von IFRS- und HGB-Fachausschuss	03.12.2013	Berlin
AFRAC 2013	28.11.2013	Wien
Diskussionsforum von FEE und ACCA zum Maystadtbericht	02.12.2013	Brüssel, EU-Parlament
Konferenz von ICAEW und IFRS-Stiftung	03.12.2013	London

I. Gesetzgebung

Hebung stiller Lasten – neuer Anlauf für verschärfende Regelung im AIFM-StAnpG

Mit einem weiteren Urteil entwickelte der BFH seine Rechtsprechung zur Passivierung angeschaffter Verbindlichkeiten fort. Am 12. Dezember 2012 (I R 69/11, DStR 2013, 570) entschied er, dass betriebliche Pensionsverpflichtungen aufgrund einer sog. Direktzusage, welche beim Veräußerer den steuerlichen Rückstellungsbeschränkungen nach § 6a EStG unterworfen sind, bei demjenigen Erwerber, der die Verbindlichkeit im Zuge eines Betriebserwerbs übernommen hat, nicht mit dem besonderen Teilwert nach § 6a EStG 1997, sondern als ungewisse Verbindlichkeit auszuweisen und von ihm auch an den nachfolgenden Bilanzstichtagen ausschließlich nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG 1997 mit ihren Anschaffungskosten oder ihrem höheren Teilwert zu bewerten sind. Im zugrundeliegenden Streitfall hatte eine GmbH einen Betrieb erworben und hierbei die gegenüber den Arbeitnehmern bestehenden Pensionsverpflichtungen übernommen. Die Veräußerin erstattete die Verpflichtung durch Verrechnung mit dem Kaufpreis. Das Finanzamt wollte die Pensionsrückstellung zum Zeitpunkt der Betriebsübernahme zwar mit den Anschaffungskosten, in der Folgebilanz jedoch mit den niedrigeren, durch versicherungsmathematisches Gutachten ermittelten Teilwert nach § 6a EStG ausweisen.

Der BFH entschied, dass aus dem Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Hs. 2 HGB) folge, dass auch übernommene Passivposten erfolgsneutral zu behandeln seien. Steuerliche Ansatz- und Bewertungsvorbehalte werden vom Grundsatz der Erfolgsneutralität des Anschaffungsvorgangs auch an den folgenden Bilanzstichtagen verdrängt (gegen BMF-Schreiben v. 11. November 2011 – IV C 2 – S 1978b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314, Rdn. 04.16). Zuvor hatte der BFH dies für Drohverlustrückstellungen nach § 5 Abs. 4a EStG und Jubiläumsrückstellungen nach § 5 Abs. 4 EStG entschieden (vgl. BFH-Urteil v. 16.12.2009 – I R 102/08, BStBl. II 2011, 566; BFH-Urteil v. 14. Dezember 2011 – I R 72/10, BFH/NV 2012, 635). Dies gilt unabhängig davon, ob die Schuld im Wege eines Schuldbeitritts, einer Vertragsübernahme oder wie hier eines Betriebsübergangs nach § 613a BG übernommen wird. Mit einem weiteren Urteil vom gleichen Tage bestätigte der BFH diese Grundsätze auch für den Fall der bei einer Ausgliederung zur Neugründung übernommenen Pensionsverpflichtung (BFH-Urteil v. 12. Dezember 2012 – I R 28/11, DStR 2013, 575).

Der Gesetzgeber hatte im AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz eine Regelung zur Anwendung der Ansatz- und Bewertungsvorbehalte bei der Übernahme von Verbindlichkeiten in § 5 Abs. 7 EStG-E vorgesehen (vgl. BR-Drucks. 95/13 B). Zusätzlich sollte ein neuer § 4f EStG-E missbräuchliche Gestaltungen durch Schuldübernahmen oder -freistellungen verhindern. Mehrere Landesregierungen haben am 24. Oktober 2013 (BR-Drs. 740/13) im Bundesrat beantragt, den Entwurf des AIFM-StAnpG in den Bundestag einzubringen. Ziel ist die Verabschiedung des Gesetzes noch im Jahre 2013. Der Bundesrat hat in seiner Sitzung vom 8. November 2013 den Antrag angenommen. Im Hinblick auf die Inhalte der Koalitionsverhandlungen und die Mehrheitsverhältnisse im Bundestag spricht viel dafür, dass die Regelungen auch Gesetz werden.

Fundstelle: [Deloitte-Tax-News](#)

Neuregelung zur Verlustübernahmeregelung für neue Gewinnabführungsverträge und Vertragsänderungen nach § 17 Satz 2 Nr. 2 i.V.m. § 34 Abs. 10b KStG n.F.

Mit dem Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensteuerreform und des steuerlichen Reisekostenrechts (BGBI. I S. 285) wurde u.a. § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG im Hinblick auf die Anforderungen an die Verlustübernahmeklausel in Gewinnabführungsverträgen geändert. Bisher musste die Verlustübernahme im Vertrag entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG vereinbart sein. Nach Verwaltungsauffassung und BFH-Rechtsprechung beinhaltete dies die ausdrückliche Vereinbarung sämtlicher Regelungen des § 302 AktG (außer Abs. 2, der nur für die Betriebsverpachtung gilt) durch Verweis oder Wortlautwiedergabe. Hieraus resultierten in der Praxis häufige Fehler und die Notwendigkeit von Anpassungen bei Gesetzesänderungen. Nach der neuen Fassung der Vorschrift muss die Verlustübernahme durch Verweis auf § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung vereinbart sein (sog. „dynamischer Verweis“).



Johannes Huken

Tel: +49 (0)211 8772 3810

Mobil: +49 (0)178 877 2931

jhuken@deloitte.de

Nach der Anwendungsregel in § 34 Abs. 10b KStG ist bei Anschluss oder Änderung eines Gewinnabführungsvertrages nach dem 26. Februar 2013 die Aufnahme eines dynamischen Verweises erforderlich. Bei vor dem 26. Februar 2013 abgeschlossenen Gewinnabführungsverträgen besteht keine Notwendigkeit zur Anpassung der Verlustübernahmeklausel, wenn dieser nicht aus anderen Gründen geändert wird.

Sofern die Verlustübernahmeklausel in bestehenden Verträgen nicht den bisherigen Anforderungen des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a.F. (Vereinbarung entsprechend den Regelungen des § 302 AktG) entspricht, besteht die Möglichkeit der Heilung der Organschaft durch (i) Beendigung der Organschaft oder wenn (ii) eine Verlustübernahme entsprechend § 302 AktG tatsächlich erfolgt ist und eine Verlustübernahme in Form eines dynamischen Verweises bis zum 31. Dezember 2014 wirksam vereinbart wird. Diese Möglichkeit besteht nach dem Gesetzeswortlaut für Veranlagungszeiträume, die vor dem 31. Dezember 2014 enden. Dies hat jedoch zur Folge, dass der Veranlagungszeitraum 2014 von der Heilungsmöglichkeit nicht mehr erfasst ist. Nach einem Schreiben des BMF an den Bundesverband der Deutschen Industrie e.V. vom 29. Mai 2013 sollte der Zeitpunkt auf den 1. Januar 2015 korrigiert werden. Eine entsprechende Regelung war im Entwurf des AIFM-StAnpG enthalten, welches jedoch aus anderen Gründen im Bundesrat scheiterte.

Der BFH hat sich – teilweise obiter dicta – zu der Übergangsregelung geäußert: (i) Die Regelung gilt danach für alle offenen VZ und auch für Gewinnabführungsverträge, die vor Inkrafttreten des Gesetzes beendet wurden. (ii) Die Regelung ist anwendbar, wenn der Gewinnabführungsvertrag unvollständig auf § 302 AktG verweist, er einen unzureichenden eigenständigen Text enthält oder er überhaupt keine Regelung zur Verlustübernahme enthält. (iii) Die Voraussetzung der tatsächlichen Verlustübernahme ist irrelevant, wenn die Organgesellschaft überhaupt keinen Verlust erzielt hat (BFH-Urteil vom 24. Juli 2013 – I R 40/12, BFH/NV 2013, 1737).

Fundstelle: [Deloitte-Tax-News](#)

II. Rechtsprechung

Großer Senat des BFH: Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs

Eine Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG setzte nach dem bisherigen Verständnis des sog. subjektiven Fehlerbegriffs voraus, dass die Bilanz objektiv unrichtig ist und dem Steuerpflichtigen die Fehlerhaftigkeit bewusst war. Danach schied die Berichtigung einer Bilanz nach Einreichung beim Finanzamt dann aus, wenn sie der – bei ihrer Aufstellung gültigen – höchstrichterlichen Rechtsprechung entsprach und wenn es zu diesem Zeitpunkt noch keine höchstrichterliche Rechtsprechung gegeben hatte, später aber eine für den Steuerpflichtigen günstige Entscheidung erging.

Der Große Senat des BFH hat mit Beschluss vom 31. Januar 2013 (GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317) den subjektiven Fehlerbegriff in Rechtsfragen aufgegeben. Für die Ermittlung des zutreffenden Gewinns ist ausschließlich die objektive Rechtslage maßgebend, selbst wenn die einem Bilanzansatz zugrunde gelegte Rechtsauffassung der vorher von Finanzverwaltung und/oder Rechtsprechung gebilligten Bilanzierungspraxis entsprach. Zukünftig ist eine Bilanzberichtigung somit geboten, wenn sie sich zulasten und zugunsten des Steuerpflichtigen auswirkt. Damit ging der Große Senat über den Rechtsvortrag des vorliegenden I. Senats des BFH hinaus (vgl. BFH-Beschluss v. 7. April 2010 – I R 77/08, BStBl. II 2010, 739). Offen blieb, ob der subjektive Fehlerbegriff weiterhin in Fällen anwendbar bleibt, bei denen der Steuerpflichtige ohne Verstoß gegen die ihm obliegenden Sorgfaltspflichten bei der Bilanzierung von unzutreffenden Tatsachen ausgegangen ist.

Fundstelle: [Deloitte-Tax-News](#)

Rechnungsabgrenzung bei Handy-Subventionen

Mit Urteil vom 15. Mai 2013 (I R 77/08) entschied der BFH, dass ein Mobilfunkunternehmen für die verbilligte Abgabe von Mobiltelefonen bei gleichzeitigem Abschluss von Mobilfunkdienstleistungsverträgen mit 24-monatiger Mindestlaufzeit aktive RAP zu bilden hat. Der diesem Verfahren zugrunde liegende Fall führte zu dem Vorlagebeschluss an den Großen Senat zur Fortgeltung des subjektiven Fehlerbegriffs ([Großer Senat des BFH: Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs](#)). Mit der Entscheidung bestätigt der I. Senat seine im Vorlagebeschluss geäußerte Ansicht.

Als RAP sind auf der Aktivseite Ausgaben vor dem Abschlussstichtag anzusetzen, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen (§ 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG). Nach Auffassung des BFH sind Ausgaben nicht nur Bar- oder Buchgeldzahlungen, sondern auch wirtschaftlich gleichwertige Vermögensminderungen durch geldwerte Sachleistungen. Bei der verbilligten Abgabe des Mobiltelefons handele es sich um einen Zuschuss des Mobilfunkunternehmens an den Kunden, der mit dem Kaufpreis verrechnet werde. Diese Vermögensminderung müsse im Hinblick auf die Rechnungsabgrenzung wie eine bare gleichbehandelt werden.

Die Urteilsgrundsätze sind nicht nur für Mobilfunkunternehmen, sondern für alle Unternehmen von Bedeutung, die Kunden aus Anlass des Abschlusses eines Dienstleistungsvertrages mit sukzessiver Geldleistungspflicht unentgeltliche oder verbilligte Sachleistungen anbieten. Die Entscheidung nimmt keine Stellung zur Behandlung des Vorgangs beim Kunden. Hier liegt die spiegelbildliche Bildung eines passiven RAP nahe, sofern das Mobiltelefon Betriebsvermögen wird (vgl. hierzu BMF-Schreiben v. 20. Juni 2005 – IV B 2 – S 2134 – 17/05, BStBl. I 2005, 801).

[Fundstelle: Deloitte-Tax-News](#)

Begrenzung des Wertaufhellungszeitraums

Wertaufhellend sind nur Umstände, die zum Bilanzstichtag bereits objektiv vorlagen und nach dem Bilanzstichtag lediglich bekannt oder erkennbar wurden. Mit Beschluss vom 12. Dezember 2012 (IV B 27/12, BFH/NV 2013, 545) entschied der BFH, dass der Wertaufhellungszeitraum für eine Kapitalgesellschaft an dem Tag endet, an dem sie spätestens eine Bilanz hätte erstellen müssen. Dies ist für den Bilanzstichtag 31. Dezember nach § 264 Abs. 1 Satz 3 HGB der 31. März des Folgejahres. Im zugrunde liegenden Fall hatte eine GmbH ihre Bilanz zum 31. Dezember 2007 Ende März 2008 erstellt und bei Forderungen gegen eine Tochtergesellschaft nur vorübergehende Wertminderungen angenommen. Im Juli 2008 stellte sich heraus, dass die Tochtergesellschaft ein Sanierungsfall war. Im Jahr 2009 änderte die GmbH ihre Bilanz 2007 und nahm Abschreibungen auf die Forderungen und den Anteil vor. Dies war jedoch nicht zulässig.

BVerfG-Vorlage: Ist die fehlende Buchwertübertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften gleichheitswidrig?

Nach § 6 Abs. 5 EStG ist in verschiedenen Fällen der Überführung eines Wirtschaftsguts zwischen Betriebs- und Sondervermögen desselben Steuerpflichtigen der Buchwert anzusetzen. Vom Wortlaut der Vorschrift nicht umfasst ist der Fall, dass ein Wirtschaftsgut von einem Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft in das Betriebsvermögen einer beteiligungsidentischen Mitunternehmerschaft (Schwesterpersonengesellschaft) überführt wird. In diesem Fall sind die stillen Reserven aufzudecken. Diese unterschiedliche steuerrechtliche Behandlung wird teilweise als gleichheitswidrig (Art. 3 Abs. 1 GG) angesehen. Innerhalb des BFH besteht Streit zwischen dem IV. und dem I. Senat, ob sich die erforderliche Gleichbehandlung und damit die Steuerneutralität dieses Übertragungsvorgangs durch Gesetzesauslegung erreichen lassen (vgl. BFH IV B 105/09, BStBl. II 2010, 971; BFH I R 72/08, BStBl. II 2010, 471). Mit Beschluss vom 10. April 2013 (I R 80/12) hat der I. Senat nunmehr dem Bundesverfassungsgericht diese Frage zur Normenkontrolle vorgelegt.

[Fundstelle: Deloitte-Tax-News](#)

Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen: Höhe der Rückstellung

Mit Urteil vom 11. Oktober 2012 (I R 66/11, BFH/NV 2013, 622) entschied der BFH gegen die Auffassung der Finanzverwaltung (OFD Magdeburg, Vfg. v. 21. September 2006 – S 2137 – 41-St 211), dass in die Bewertung der Rückstellung für die Verpflichtung zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen mit den Selbstkosten auch die Finanzierungskosten (Zinsen) für die Herstellung der Archivräume einzubeziehen sind, die nicht unmittelbar einzelfinanziert wurden, sondern auch solche aus einer sog. Poolfinanzierung. Bei dieser gibt der Steuerpflichtige sämtliche liquiden Eigen- und Fremdmittel in einen Pool und finanziert hieraus sämtliche Aufwendungen seines Geschäftsbetriebs. Die Zinsen können nur als notwendige Gemeinkosten berücksichtigt werden, wenn sie sich durch Kostenschlüsselung verursachungsgerecht der Herstellung/Anschaffung der Archivräume zuordnen lassen und nach Maßgabe des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG 2002 angemessen sind. Geklärt war bereits, dass für Archivierungskosten dem Grunde nach eine Rückstellung zu bilden ist (vgl. BFH-Urteil v. 18. Januar 2011 – X R 14/09, BStBl. II 2011, 496).

Bei der Ermittlung des angemessenen Gemeinkostenschlüssels sind die jeweiligen Umstände zu berücksichtigen. Im entschiedenen Fall hatte eine Sparkasse eine Poolfinanzierung ihres gesamten Geschäftsbetriebs durchgeführt. Bei der Ermittlung der in die Rückstellungsberechnung einzubeziehenden Zinsen waren die Solvabilitätsgrundsätze für Kreditinstitute, eine etwaige Rückführung der Refinanzierungsquote des Pools und der abschreibungsbedingte Rückgang der Gebäudewerte zu berücksichtigen. Das Urteil hat über den entschiedenen Fall der Poolfinanzierung bei Kreditinstituten hinaus in der Praxis allgemeine Bedeutung, weil nunmehr bei der Bewertung von Sachleistungsverpflichtungen sämtliche Gemeinkosten – fixe und variable – einbezogen werden. Der Vollkostenansatz kann daher auch bei Instandhaltungs-, Rekultivierungs- oder Gewährleistungsarbeiten zu höheren Rückstellungen führen.

[Fundstelle: Deloitte-Tax-News](#)

Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG: richtige Ausübung des Wahlrechts

In einem vom BFH entschiedenen Fall war die Übertragung einer § 6b-EStG-Rücklage wegen eines technischen Fehlers gescheitert. Aufgrund des personenbezogenen Verständnisses der Vorschrift können Einzelunternehmer begünstigte Veräußerungsgewinne auch zwischen Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft übertragen. Mit Urteil vom 19. Dezember 2012 (IV R 41/09, DStR 2013, 299) stellte der BFH erstmals klar, dass das Bilanzierungswahlrecht für die Auflösung einer § 6b-Rücklage immer in der Bilanz des Veräußerungsbetriebs auszuüben ist, auch wenn die Rücklage auf Reinvestitionsgüter eines anderen Betriebs des Steuerpflichtigen übertragen werden soll.

Im Streitfall hatten die Kläger das Wahlrecht zur Auflösung der § 6b-Rücklage ausschließlich in den Sonderbilanzen des Reinvestitionsbetriebs durch Abzug von den Anschaffungskosten der Reinvestitionsgüter ausgeübt. In den Sonderbilanzen des Veräußerungsbetriebs wurden die betroffenen Rücklagen hingegen unverändert fortgeführt. Sie hätten den begünstigten Veräußerungsgewinn bzw. die steuerfreie Rücklage in der betrieblichen Einheit über Kapitalkonto ausbuchen müssen, in der die begünstigte Veräußerung – hier landwirtschaftliche Grundstücke – stattgefunden hatte. In der Folge mussten sie die Gewinne aus der Veräußerung der Grundstücke versteuern. Eine nachträgliche, heilende Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 S. 2 EStG scheiterte. Da die Reinvestitionsfrist noch nicht abgelaufen war, entsprach die Bilanz des veräußernden Betriebs, in dem das Wahlrecht auszuüben war, den GoB unter Befolgung der Vorschriften des EStG und eine vorausgesetzte Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 S. 1 EStG war nicht möglich.

[Fundstelle: Deloitte-Tax-News](#)

Keine Teilwertabschreibung wegen Unverzinslichkeit der Forderung

In einem vom BFH entschiedenen Fall hatte eine GmbH ihrer Tochtergesellschaft einen erheblichen Darlehensbetrag für die Dauer von neun Jahren unverzinslich überlassen. Im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2003 wies die GmbH die Forderung mit einem niedrigeren Buchwert aus. Sie zinstete die Forderung ab und behandelte den Differenzbetrag als Aufwand. Mit Urteil vom 24. Oktober 2012 (I R 43/11, BStBl. II 2013, 162) entschied der BFH, dass die Unverzinslichkeit der Forderung nicht zum Ansatz des niedrigeren Teilwerts berechtige, da spätestens bei Rückzahlung des Darlehens der Nennbetrag erzielt werde, die Wertminderung also nicht voraussichtlich dauerhaft sei.

Ähnlich hatte der BFH eine Teilwertabschreibung im Hinblick auf gesunkene Kurse von festverzinslichen Wertpapieren entschieden, wenn der Inhaber am Ende der Laufzeit den Nominalwert des Wertpapiers erhält (vgl. BFH-Urteil v. 8. Juni 2011 – I R 98/10, BStBl. II 2012, 716). In Einzelfällen kann bei Liquiditäts- und Bonitätsrisiken von einer dauernden Wertminderung auszugehen sein.

Ungeachtet dessen ist zu beachten, dass seit 2008 gemäß § 8b Abs. 3 S. 4–8 KStG Gewinnminderungen im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung steuerlich nicht abzugsfähig sind, wenn das Darlehen von einem zu mehr als 25% beteiligten Gesellschafter zu nicht fremdüblichen Konditionen – was bei Unverzinslichkeit in der Regel angenommen werden kann – gewährt wird.

Fundstelle: [Deloitte-Tax-News](#)

Nutzung eines fremden Wirtschaftsguts zur Einkünfteerzielung

Kosten, die der Steuerpflichtige zur Herstellung eines im Eigentum seines Ehegatten stehenden Gebäudes hat, das er zur Erzielung von betrieblichen Einkünften nutzt, sind steuerlich zu aktivieren und nach den für Gebäude geltenden Regeln abzuschreiben. Endet die Nutzung des Gebäudes zur Einkünfteerzielung durch den Steuerpflichtigen, ergibt sich daraus keine Auswirkung auf seinen Gewinn und ein noch nicht abgeschriebener Restbetrag der Aufwendungen wird erfolgsneutral ausgebucht. Dies entschied der BFH mit Urteil vom 19.12.2012 (IV R 29/09, DStR 2013, 802).

Fundstelle: [Deloitte-Tax-News](#)

Rückstellung für Betriebsprüfung bei Großbetrieben

Mit Urteil vom 6. Juni 2012 (I R 99/10, BStBl. II 2013, 196) entschied der BFH, dass in der Steuerbilanz einer als Großbetrieb i.S.v. § 3 BpO eingestuften Kapitalgesellschaft Rückstellungen für die im Zusammenhang mit einer Außenprüfung bestehenden Mitwirkungspflichten nach § 200 AO, soweit diese die am jeweiligen Bilanzstichtag bereits abgelaufenen Wirtschaftsjahre betreffen, grundsätzlich auch vor Erlass einer Prüfungsanordnung zu bilden sind. Maßgebend war, dass statistisch 80% der Unternehmen, die als Großbetriebe eingestuft sind und nach § 4 Abs. 2 BpO ohne zeitliche Zäsur geprüft werden sollten, auch tatsächlich durchgehend geprüft werden. Der Erlass einer Prüfungsanordnung mit der Folge der Mitwirkungspflicht war daher am Bilanzstichtag wahrscheinlich.

Mit BMF-Schreiben vom 7. März 2013 (IV C 6 – S 2137/12/10001, BStBl. I 2013, 274) hat die Finanzverwaltung das Urteil mit Einschränkungen für anwendbar erklärt: (i) Die Rückstellung wird nur bei anschlussgeprüften Großbetrieben anerkannt, nicht für übrige Betriebe. (ii) Es sind nur Aufwendungen im direkten Zusammenhang mit der Durchführung der zu erwartenden Betriebsprüfung einzubeziehen, wie z.B. für steuerliche Beratung, nicht für allgemeine Verwaltungskosten. (iii) Die Bewertung erfolgt nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG mit den Einzelkosten und den angemessenen Teilen der notwendigen Gemeinkosten. Es hat eine Abzinsung zu erfolgen.

Fundstelle: [Deloitte-Tax-News](#)

Rückstellungen bei Kostenüberdeckungen bei kommunaler Gebührenerhebung

Mit Urteil vom 6. Februar 2013 (I R 62/11, DStR 2013, 1074) bezieht der BFH erstmals zu der Frage Stellung, ob für die Verpflichtung zum Ausgleich von sog. Kostenüberdeckungen im Rahmen der kommunalen Gebührenerhebung – im Fall eines Zweckverbandes zur Wasserversorgung und Abwasserbeseitigung – eine Rückstellung gebildet werden kann. Nach dem Sächsischen Kommunalabgabengesetz sind Kostenüberdeckungen innerhalb von fünf Jahren durch zukünftig wirkende Gebührenermäßigungen auszugleichen. Der BFH bestätigte die Rückstellungsbildung nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB. Kraft öffentlichen Rechts bestand eine hinreichend konkretisierte Verpflichtung des Zweckverbandes, die Kostenüberdeckungen auszugleichen. Der Verpflichtung konnte sich der Verband auch nicht entziehen, da an die Verletzung der Verpflichtung Sanktionen geknüpft waren.

Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. OFD Schleswig-Holstein, Vfg. v. 7. Mai 2012 – VI 304-2137-230, juris) ist die Ausgleichsverpflichtung nicht als Gegenstand einer Verrechnungsverpflichtung im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses als sog. schwebendes Geschäft nach § 5 Abs. 4a EStG zu qualifizieren, für die mangels Erfüllungsrückstand eine Rückstellungsbildung ausgeschlossen wäre. Die Ausgleichsverpflichtung sei nicht in das konkrete Schuldverhältnis einbezogen und begründe kein eigenständiges schwebendes Geschäft. Der Rückstellung stehe auch § 5 Abs. 2a EStG nicht entgegen, wonach eine nur bei Anfall von künftigen Einnahmen oder Gewinnen zu erfüllende Verpflichtung erst bei Anfall dieser Einnahmen oder Gewinne anzusetzen ist.

Das Urteil hat über die kommunale Gebührenerhebung hinaus erhebliche Bedeutung für die vergleichbare Mehrerlösabschöpfung in der Energiewirtschaft. Nach der Rechtsprechung des BGH sind zu viel vereinnahmte Nutzungsentgelte durch Netzbetreiber durch künftige Entgeltminderungen auszugleichen. In diesen Fällen wollte die Finanzverwaltung § 5 Abs. 4a EStG anwenden (vgl. BMF-Schreiben v. 12. August 2010, n.v.; wortgleich BayLfSt, Vfg. v. 3. September 2010 – S 2137.1.1 – 6/22 St 32; BMF-Schreiben v. 28. November 2011 – IV C 6 – S 2137/09/10004, BStBl. I 2011, 1111).

[Fundstelle: Deloitte-Tax-News](#)

Ansparabschreibung nach § 7g EStG in Kenntnis einer beabsichtigten Einbringung des Betriebs

Mit Beschluss vom 22. August 2012 (X R 21/09, BFH/NV 2012, 2060) hat der X. Senat des BFH dem Großen Senat die Frage zur Entscheidung vorgelegt, ob eine Ansparabschreibung nach § 7g EStG in der bis zum Inkrafttreten des UnStRefG 2008 geltenden Fassung auch dann vorgenommen werden darf, wenn im Zeitpunkt ihrer Geltendmachung beim Finanzamt bereits feststeht, dass der Betrieb zu Buchwerten in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird. Speziell fraglich ist, ob der für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung in § 7 Abs. 3 EStG erforderliche Finanzierungszusammenhang zwischen der Geltendmachung der Ansparabschreibung und der Investition durch eine geplante Einbringung ausgeschlossen ist. Der vorlegende Senat verneint dies, sieht sich jedoch hierbei in Divergenz zur Auffassung des I. Senats in dessen Urteil vom 19. Mai 2010 (I R 70/09, BFH/NV 2010, 2072).

Zwar betrifft die Vorlagefrage altes Recht. Der X. Senat geht jedoch davon aus, dass die Vorlagefrage im zeitlichen Anwendungsbereich des § 7g EStG i.d.F. des UnStRefG 2008 und des UmwStG i.d.F. des SEStEG in gleicher Weise zu entscheiden wäre, also nicht lediglich auslaufendes Recht betrifft. Auch die Finanzverwaltung geht davon aus, dass nach aktueller Rechtslage die übernehmende Körperschaft bei einer Buchwerteinbringung in die den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage eintritt (BMF-Schreiben v. 11. November 2011, IV C 2 – S 1978b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314, Rdn. 23.06 S. 4).

[Fundstelle: Deloitte-Tax-News](#)

III. Finanzverwaltung

Herstellungskosten nach R 6.3 EStR

Nach R 6.3 Abs. 1 EStÄR 2012 (BStBl. I 2013, 276) sind in die Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts auch Teile der angemessenen Kosten der allgemeinen Verwaltung, der angemessenen Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung einzubeziehen. In R 6.3 Abs. 9 EStÄR ist eine Übergangsregelung enthalten, nach der die alte Regelung des R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 für Wirtschaftsgüter weiterhin angewendet werden darf, soweit die Neufassung der Abs. 1 und 3 hiervon abweichen und mit deren Herstellung vor Veröffentlichung der EStÄR im BStBl. begonnen wurde. Die Veröffentlichung trägt das Datum 28. März 2013.

Das BMF hat mit Schreiben vom 25. März 2013 (IV C 6 – S 2133/09/10001:004) eine ergänzende Nichtbeanstandungsregel erlassen, wonach bis zur Verifizierung des damit verbundenen Erfüllungsaufwands, spätestens aber bis zur Neufassung der EStR bei der Ermittlung der Herstellungskosten nach R 6.3 Abs. 4 EStR 2008, der ein Wahlrecht entsprechend § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB vorsieht, verfahren wird.

EStÄR 2012: Höhe der steuerlichen Rückstellungen

Trotz erheblicher Kritik des Bundesrates hat die Finanzverwaltung in R 6.11 Satz 1 EStÄR ihre Auffassung aufgenommen, dass mit Ausnahme der Pensionsrückstellungen die Rückstellungen in der Steuerbilanz den zulässigen Ansatz in der Handelsbilanz nicht überschreitend dürfen. Ergänzend wurde die Möglichkeit der Bildung einer steuerfreien Rücklage aus der erstmaligen Anwendung des BilMoG und des neuen Verständnisses vorgesehen: Ergibt sich danach die Auflösung einer Rückstellung, die bereits in dem vor dem 1.1.2010 endenden Wirtschaftsjahr passiviert wurde, können 14/15 des Betrags in eine gewinnmindernde steuerfreie Rücklage eingestellt werden, die in den folgenden 14 Wirtschaftsjahren jeweils mit mindestens 1/15 gewinnerhöhend aufzulösen ist. Die Vollauflösung ist vorzunehmen, wenn die Verpflichtung entfällt.

Fundstelle: [Deloitte-Tax-News](#)

Bilanzsteuerliche Behandlung von sog. Nur-Pensionszusagen

Mit Urteil vom 28. April 2010 (I R 78/08, BStBl. II 2013, 41) hatte der BFH entschieden, dass die Zusage einer sog. Nur-Pension zu einer Überversorgung führt, wenn dieser Verpflichtung keine ernsthaft vereinbarte Entgeltumwandlung zugrunde liegt. Dann können Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG gebildet werden. Mit Schreiben vom 13. Dezember 2012 (IV C 6 – S 2176/07/10007) hat das BMF dieses Urteil für in allen offenen Fällen anwendbar erklärt und das hiervon abweichende BMF-Schreiben vom 16. Juni 2008 (IV C 6 – S 2176/07/10007) aufgehoben.

Fundstelle: [Deloitte-Tax-News](#)

Nachbetreuung von Versicherungsverträgen

Der BFH hat in mehreren Urteilen klargestellt, dass ein Versicherungsvertreter grundsätzlich Rückstellungen für die Verpflichtung zur Nachbetreuung von Versicherungsverträgen zu bilden hat. Dies setzt jedoch voraus, dass er zur Betreuung der Versicherungen rechtlich verpflichtet ist (vgl. BFH-Urteil v. 19. Juli 2011 – X R 26/10, BStBl. II 2012, 856). Mit Schreiben vom 20. November 2012 (IV C 6 – S 2137/09/10002, BStBl. I 2012, 1100) hat das BMF sich zu Ansatz und Bewertung der Rückstellungen geäußert: (i) Es sind nur Versicherungsverträge zu berücksichtigen, für die nach dem Bilanzstichtag aufgrund rechtlicher Verpflichtungen noch Betreuungsleistungen zu erbringen sind, für die aber kein weiteres Entgelt in Anspruch genommen werden kann. (ii) Rückstellungsfähig sind nur Leistungen für bereits abgeschlossene Verträge. (iii) Maßgebend ist der jeweilige Zeitaufwand für die Betreuung je Vertrag und Jahr. Es sind konkrete Aufzeichnungen zu führen. (iv) Die Rückstellung ist als Sachleistungsverpflichtung bis zum Beginn der erstmaligen Nachbetreuungstätigkeit abzuzinsen.

Fundstelle: [Deloitte-Tax-News](#)

Passivierungsmöglichkeiten bei ÖPP-Projekten

Mit Schreiben vom 27. Mai 2013 (IV C 6 – S 2134 – a/07/10002, BStBl. I 2013, 722) hat das BMF seine Ausführungen zu Passivierungsmöglichkeiten bei ÖPP-Projekten ergänzt. Erste Ausführungen zur ertragsteuerlichen Behandlung im Zusammenhang mit dem sog. A-Modell (Ausbau und Betrieb von Konzessionsstrecken) fanden sich im BMF-Schreiben vom 27. Mai 2013 (IV C 6 – S 1234a – 37/05, BStBl. I 2005, 916). Die Grundsätze gelten danach auch bei anderen ÖPP-Projekten, wie insbesondere dem sog. F-Modell (Errichtung und Betrieb von Tunneln) und Modellen im öffentlichen Hochbau.

ÖPP-Projekte begründen regelmäßig Dauerschuldverhältnisse, die als schwebendes Geschäft nicht in der Bilanz abzubilden sind, es sei denn, es liegen Vorleistungen oder Erfüllungsrückstände eines Vertragspartners vor. Für die Verpflichtung, eine Konzessionsstrecke zum Ende der Vertragslaufzeit in einem vertraglich bestimmten Mindestzustand zurückzugeben, ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Die Bildung anderer Rückstellungen innerhalb des Projektzeitraums ist nicht ausgeschlossen, insbesondere sind Rückstellungen für Erhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen zulässig, soweit ein Erfüllungsrückstand eingetreten ist.

Betragsgrenze nach § 6b Abs. 10 EStG ist gesellschafterbezogen

Die OFD Frankfurt hat mit Verfügung vom 11. April 2013 (S 2139 A – 24 – St 210, DStR 2013, 1383) klargestellt, dass die Betragsgrenze von 500.000 € für die Übertragung von stillen Reserven aus der Veräußerung von zum Anlagevermögen gehörenden Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 6b Abs. 10 EStG bei Personengesellschaften personenbezogen auszulegen ist. Im Falle von Veräußerungsgewinnen über 500.000 € ist somit jeder Gesellschafter entsprechend seiner Beteiligungsquote bis zu diesem Betrag berechtigt, die stillen Reserven zu übertragen bzw. eine steuerfreie Rücklage zu bilden.

Bilanzsteuerliche Behandlung von Zinsen nach § 233a AO

Mit Verfügung vom 22. April 2013 (S 2133 A – 21 – St 210, DStR 2013, 1287) hat die OFD Frankfurt zur bilanzsteuerlichen Behandlung von Erstattungs- und Nachzahlungszinsen nach § 233a AO Stellung genommen. Danach ist frühestens nach Ablauf der 15-monatigen Frist nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Steuererstattungsanspruch entstanden ist (§ 233a Abs. 2 AO), eine Forderung auf Zinsen wegen Steuererstattungen auszuweisen, unabhängig davon, ob die entsprechenden Steuern festgesetzt und erst dadurch rechtlich entstanden sind. Erforderlich ist aber, dass der Zinsanspruch am Bilanzstichtag hinreichend sicher ist, d.h. ihm insbesondere weder materiell-rechtliche noch verfahrensrechtliche Hindernisse entgegenstehen. Eine Rückstellung für Nachzahlungszinsen kann frühestens 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuernachforderung entstanden ist, gebildet werden und kann nur die bis zu diesem Zeitpunkt wirtschaftlich entstandenen Zinsen umfassen.

Behandlung von griechischen Staatsanleihen

Nach einer Kurzinformation der OFD Münster vom 21. Februar 2013 (Est Nr. 15/2012) ist für zwischen dem Beschluss des Euro-Gipfels vom 26. Oktober 2011 und dem Abschluss des Anleihentauschs liegende Bilanzstichtage unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG eine Teilwertabschreibung der unter das zwischenzeitlich vollzogene Austauschprogramm fallenden griechischen Staatsanleihen zulässig. Der fünfzigprozentige Forderungsverzicht stellt die Untergrenze für eine mögliche Teilwertabschreibung dar. Nach dem Beschluss des Euro-Gipfels sollten die privaten Gläubiger einen Forderungsverzicht auf 50% des Nominalbetrags der im Umlauf befindlichen griechischen Staatsanleihen leisten. Durch ein am 12. März 2013 abgeschlossenes Programm hatten die Gläubiger Forderungsverzichte durch Umtausch ihrer alten gegen neue Staatsanleihen mit geringerem Wert und längeren Laufzeiten vollzogen.

Fundstelle: Deloitte-Tax-News

Über Entwicklungen nach dem Redaktionsschluss und zu weiteren Hintergründen informieren wie Sie auf unserer Website Deloitte-Tax-News (<http://www.deloitte-tax-news.de>).

<http://www.deloitte-tax-news.de/home/index.html> Deloitte Tax-News: Home

Deloitte Tax-News

Suche [Infos zur Suche / Search Info](#)

- Home
- Highlights
- Rechnungslegung
- Steuern
- Arbeitnehmerentsendung und Personal
- Transfer Pricing
- Unternehmensrecht
- German Tax and Legal News

Tax-News als App
Apple App Store
Android

Steuerjahr 2014
Gut vorbereitet?
Veranstaltungsreihe

Aktuelle Beiträge aus allen Rubriken

26.11.2013 – Transfer Pricing
Indien veröffentlicht neue Safe-Harbour-Regelungen bzgl. Verrechnungspreisen
Am 19.09.2013 hat India's Central Board of Direct Taxes die finalen neuen Safe-Harbour-Regelungen veröffentlicht. Die neuen Regelungen sollen – bei Einhaltung bestimmter Bedingungen – zu einer automatischen Akzeptanz von Verrechnungspreisen führen und damit sowohl für Steuerzahler als auch Steuerbehörden Aufwandsersparnisse bringen. Die neuen Regelungen werden im Überblick dargestellt.
[MEHR >](#)

26.11.2013 – Erbschaftsteuer
Gleichlautende Ländererlasse zu den Änderungen des ErbStG durch das AmtshilfeRLUmG
Mit den gleichlautenden Ländererlassen vom 10.10.2013 nimmt die Finanzverwaltung zu den Zweifelsfragen im Zusammenhang mit den im Juni 2013 durch das AmtshilfeRLUmG vorgenommenen Änderungen des ErbStG Stellung.
[MEHR >](#)

25.11.2013 – Unternehmensrecht
BAG: Dauerhafter Einsatz von Leiharbeitnehmern verstößt gegen Arbeitnehmerüberlassungsgesetz und kann vom Betriebsrat verhindert werden
Die Einstellung eines Leiharbeitnehmers bedarf der Zustimmung eines im Entleiherbetrieb bestehenden Betriebsrats. Dieser kann besagte Zustimmung verweigern, wenn die geplante Einstellung gegen ein Gesetz verstößt. Das Bundesarbeitsgericht hat nun die in Rechtsprechung und Literatur heftig umstrittene Frage geklärt, ob das

Veranstaltungshinweise

Sicher navigieren! Steuerjahr 2014
Im Rahmen dieser Veranstaltung stellen wir die diesjährigen wesentlichen Gesetzesänderungen der zu Ende gehenden Legislaturperiode vor und schauen auf die ersten steuerpolitischen Tendenzen, die sich aus dem Ausgang der Bundestagswahl am 22. September 2013 ergeben.
[Mehr](#)

So werden Sie regelmäßig informiert:

Registrierung für den Newsletter

RSS-Feeds abonnieren

Hinweise zur Nutzung

Fokus-Funktion

Druck- und PDF-Funktion

Flyer zu den wichtigsten Funktionen

Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung und Corporate Governance

I. Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung

Tätigkeitsbericht 2012

Die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) veröffentlicht jährlich einen [Tätigkeitsbericht](#), in welchem sie die Ergebnisse ihrer Prüfungen darstellt. Geprüft werden die Konzern- und Jahresabschlüsse inkl. der Konzern- und Lageberichte von Unternehmen, deren Wertpapiere im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 des Wertpapierhandelsgesetzes an einer inländischen Börse zum Handel im amtlichen oder geregelten Markt zugelassen sind. 2012 wurden 113 Prüfungen (2011: 110) abgeschlossen, bei 110 handelte es sich um Stichprobenprüfungen und drei Prüfungen wurden anlassbezogen oder auf Verlangen der BaFin durchgeführt.

Mit einer Quote von 16% fehlerhafter Rechnungslegung in der Stichprobe lag die Fehlerquote deutlich unter dem Vorjahresvergleichswert von 25%. Dieser Rückgang ist primär auf eine geringere Anzahl von Anlass- und Verlangensprüfungen zurückzuführen, welche regelmäßig sehr hohe Fehlerquoten aufweisen. Im Unterschied zum Vorjahr war für 2012 eine Normalisierung der Fehlerquote, d.h. eine Bereinigung um Mehrfachzählungen derselben Fehler und Prüfungen mit offenkundig fehlerhaftem Prüfergebnis, nicht notwendig. Auf Basis der normalisierten Fehlerquote lag der Wert von 16% um drei Prozentpunkte unter dem Vorjahreswert von 19%.

Noch immer sind als wesentliche Fehlerquellen – wie bereits in den Vorjahren – die unzureichende Berichterstattung in Lagebericht und Anhang sowie der Umfang und die Anwendungsschwierigkeiten bei einzelnen International Financial Reporting Standards (IFRS) festzuhalten.

[Fundstelle: Pressemitteilung DPR](#)

Prüfungsschwerpunkte für 2014

Am 14. Oktober 2013 hat die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) die [Prüfungsschwerpunkte](#) für in 2014 von der DPR durchzuführende Prüfungen der Abschlüsse börsennotierter Unternehmen bekannt gemacht. Diese Prüfungsschwerpunkte enthalten erneut die „Dauerbrenner“ Goodwill Impairment Test und Unternehmenszusammenschlüsse, setzen aber auch aktuelle Schwerpunkte bei Pensionen (Ableitung des Diskontierungszinssatzes in der Niedrigzinsphase), vorzeitige Erstanwendung der neuen IFRS-Konsolidierungsstandards (IFRS 10, IFRS 11 und IFRS 12) sowie Neuerungen durch DRS 20 bei der Lageberichterstattung, insbesondere Prognosegenauigkeit. Im Einzelnen lauten die DPR-Prüfungsschwerpunkte wie folgt:

1. Goodwill Impairmenttest

- Konsistenz und Verlässlichkeit der Cash Flow-Prognosen (externe Quellen, Lageberichterstattung, Planungstreue)
- Ableitung der Wachstumsrate und des Abzinsungssatzes (Peer-Group-Analyse, Herleitung des Betafaktors und des Verschuldungsgrads) (IAS 36.55 ff.)
- Ausreichende Beschreibung der wesentlichen Bewertungsprämissen (IAS 36.134 (d) und (e), IAS 1.125)

2. Unternehmenszusammenschlüsse

- Fair-Value-Ermittlung mit Bezug auf die Grundsätze von IFRS 13
- Aussagefähige Anhangangaben zur Entstehung eines Goodwill oder eines negativen Unterschiedsbetrags und zu den finanziellen Auswirkungen eines Unternehmenszusammenschlusses (IFRS 3.59 f., IFRS 3 Anhang B64 (e), (n) und (q))

3. Bilanzierung von leistungsorientierten Pensionsverpflichtungen

- Transparenz und Stetigkeit bei der Ermittlung des Abzinsungssatzes (IAS 19.135 ff.)
- Beschreibung der Merkmale des Versorgungsplans und der damit verbundenen Risiken (IAS 19.139)
- Darstellung und Sensitivitäten der versicherungsmathematischen Annahmen (IAS 19.144 f.)
- Ergänzung um eine dritte Bilanz bei wesentlichen Auswirkungen in Folge der Erstanwendung des IAS 19 (2011) (IAS 1.40A)



Dr. Claus Buhleier

Tel: +49 (0)69 75695 6523
Mobil: +49 (0)172 610 7068
cbuhleier@deloitte.de

4. Neue Standards zur Konsolidierung

- Bei vorzeitiger Anwendung der Standards IFRS 10, 11, 12 im Jahr 2013:
 - Abgrenzung des Konsolidierungskreises gemäß IFRS 10
 - Beurteilung von gemeinsamen Vereinbarungen (gemeinschaftliche Tätigkeit versus Gemeinschaftsunternehmen) gemäß IFRS 11
 - Anhangangaben gemäß IFRS 12
- Bei Erstanwendung der neuen Standards zur Konsolidierung im Jahr 2014: Aussagefähige Anhangangaben zu den erwarteten Auswirkungen gemäß IAS 8.30

5. Konzernlagebericht, insbesondere neue Anforderungen durch DRS 20

- Abgleich der Vorjahresprognose mit der tatsächlichen Entwicklung (DRS 20.57)
- Erhöhte Anforderungen an die Prognosegenauigkeit (DRS 20.128)
- Darstellung der Risiken (DRS 20.146 ff.) und des Risikomanagementsystems (DRS 20.K137 ff.)

Fundstelle: Pressemitteilung DPR

II. Europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde

Enforcement-Schwerpunkte

Die Europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde ESMA hat am 11.11.2013 ihre Enforcement-Schwerpunkte für die kommende Prüfungssaison veröffentlicht. Diese Schwerpunkte sollen vonseiten der nationalen Enforcementinstanzen im Rahmen ihrer Prüfungen einem besonderen Augenmerk unterliegen und besitzen somit eine ergänzende Funktion zu den jährlichen Prüfungsschwerpunkten der DPR „Prüfungsschwerpunkte für 2014“ ([Prüfungsschwerpunkte für 2014](#)) im Hinblick auf IFRS-Abschlüsse. Im Detail lauten die Schwerpunkte wie folgt:

- Wertminderung nicht-finanzieller Vermögenswerte (impairment of non-financial assets),
- Bewertung und Angaben zu Post Employment Benefit Obligations (measurement and disclosure of post employment benefit obligations),
- Fair-Value-Bewertung und zugehörige Angaben (fair value measurement and disclosure),
- Angaben im Zusammenhang mit signifikanten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Ermessensspielräumen und Schätzungen (disclosures related to significant accounting policies, judgements and estimates) sowie
- Bewertung von Finanzinstrumenten und Angaben zu verbundenen Risiken (measurement of financial instruments and disclosure of related risks).

Mit der Festlegung von Prüfungsschwerpunkten folgt die ESMA ihrem Auftrag, eine einheitliche Anwendung der IFRS in der EU sicherzustellen. Adressaten der Prüfungsschwerpunkte sind börsennotierte Kapitalgesellschaften und deren Abschlussprüfer.

Fundstelle: Pressemitteilung ESMA

III. Corporate Governance

Deutscher Corporate Governance Kodex geändert bei Vorstandsvergütung und teilweise verschlankt

Die Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex hat am 13. Mai 2013 Anpassungen im Kapitel 4.2 „Vorstand – Zusammensetzung und Vergütung“ sowie eine Reihe nicht materieller Änderungen zur Kodexverschlinkung beschlossen.

Konkret empfiehlt die Kodexkommission den deutschen börsennotierten Unternehmen nunmehr, dass die individuellen Vorstandsvergütungen in ihrem Gesamtbetrag und auch ihren variablen Vergütungsteilen nach oben begrenzt werden. Die systemimmanenten und die individuellen Obergrenzen soll der Aufsichtsrat weiterhin unternehmensspezifisch festlegen (4.2.3 Abs. 2 Satz 6).

Für den Aufsichtsrat börsennotierter Unternehmen selbst werden Transparenz und Nachvollziehbarkeit seiner Entscheidung durch eine Ergänzung der bereits heute aufgeführten und zu berücksichtigenden Kriterien erhöht. So empfiehlt die Regierungskommission, dass der Aufsichtsrat bei der Festlegung der Vorstandsvergütungsstruktur die Relation

zwischen der Vorstandsvergütung und der Vergütung des oberen Führungskreises sowie der Belegschaft insgesamt auch in ihrer zeitlichen Entwicklung berücksichtigen soll (4.2.2 Abs. 2 Satz 3). In diesem Zusammenhang wird ebenfalls neu empfohlen, dass der Aufsichtsrat das jeweils angestrebte Altersversorgungsniveau für den Vorstand festlegt und den daraus abgeleiteten jährlichen sowie den langfristigen Aufwand für das Unternehmen berücksichtigt (4.2.3 Abs. 3).

Um die Vergleichbarkeit im Zeitvergleich und zu anderen Unternehmen für den Aufsichtsrat, aber auch für die breitere Öffentlichkeit zu verbessern, empfiehlt die Kommission, die wichtigen zahlenmäßigen Informationen zur Vorstandsvergütung einheitlich aufzubereiten und dazu die von ihr vorgeschlagenen Tabellen zu verwenden (4.2.5 Abs. 3 Satz 2).

Die in die vorgeschlagenen Tabellen aufzunehmenden Daten sind bereits heute in den Unternehmen verfügbar und werden in der einen oder anderen Form überwiegend auch schon veröffentlicht. Zusammenführung und Vereinheitlichung der Darstellung der Daten gewährleisten einen optimalen Überblick und eine bessere Vergleichbarkeit. Mit Blick auf einen möglichen organisatorischen Umstellungsaufwand werden die Empfehlungen zu Angaben im Vergütungsbericht und zur Verwendung der Tabellen bei den Unternehmen erst ab 2014 in Kraft treten.

Im Sinne einer punktuellen Verschlinkung und verbesserten Lesbarkeit des Kodex hat die Kodexkommission insgesamt sechs Empfehlungen sowie eine Anregung gestrichen.

Der Deutsche Corporate Governance Kodex (DCGK) ist in seiner neuen Fassung vom 13. Mai 2013 mit allen Anpassungen auf der [Website der Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex](#) veröffentlicht.

Die neue Fassung des Kodex ist mit Veröffentlichung am 10. Juni 2013 im elektronischen Bundesanzeiger in Kraft getreten.

Fundstelle: [Pressemittteilung Regierungskommission DCGK](#)

Jedes börsennotierte Unternehmen sollte diese Änderungen des DCGK kritisch darauf hin analysieren, ob und wie weit künftig Änderungen bei der Erklärung zu Corporate Governance Kodex notwendig sind. Börsennotierte Unternehmen haben gem. § 161 AktG im Anhang anzugeben, dass den Empfehlungen der „Regierungskommission Deutscher Corporate Governance“ entsprochen wurde und wird und welche Empfehlungen nicht angewendet wurden oder werden.

Über Entwicklungen nach dem Redaktionsschluss und zu weiteren Hintergründen informieren wie Sie auf unserer Website [Deloitte-Center-für-Corporate Governance-Germany \(www.corpgov.deloitte.de\)](#).

Deloitte Center für Corporate Governance Germany

Startseite Über uns Kontakt Hilfe Anmelden Registrieren Länderauswahl

Willkommen beim Center für Corporate Governance

Die Corporate Governance in Deutschland besitzt eine Reihe sehr spezifischer Ausprägungen. Kennzeichnend ist vor allem die Trennung von Vorstand und Aufsichtsrat (dualistisches System) – in den meisten anderen Ländern sind die Geschäftsführungs- und Überwachungsaufgaben in einem Organ vereint (monistisches System). Eine weitere deutsche Besonderheit bieten das Drittelbeteiligungs- und das Mitbestimmungsgesetz: Bei großen Kapitalgesellschaften (mit mehr als 500 Mitarbeitern) werden die Aufsichtsratsmitglieder anteilig von den Anteilseignern und den Mitarbeitern gewählt. Die Mitarbeiter wählen dabei entweder ein Drittel oder die Hälfte der Aufsichtsratsmitglieder, je nach Größe der Gesellschaft. Weder die Gesellschafter noch die Mitarbeiter wählen jedoch die Vorstandsmitglieder – diese werden vom Aufsichtsrat bestimmt. Der Deutsche Corporate Governance Kodex (DCGK) funktioniert nach dem System „comply or explain“ und zielt darauf ab, die Corporate Governance in Deutschland noch transparenter und effizienter werden zu lassen.

Corporate Governance News
Corporate-Governance-Forum
Corporate Governance Newsletter
Die Ausgabe 3/2013 des Deloitte Corporate Governance-Forums behandelt den Themenschwerpunkt „Aufsichtsrat und Vergütung“.
Die Ausgabe stellt aktuelle Entwicklungen der Aufsichtsratsvergütung bei mittelständischen und großen Unternehmen vor. Erläutert werden auch die erweiterten Anforderungen des Deutschen Corporate Governance Kodex (DCGK) an die Offenlegung der Vorstandsvergütung.
Weiterführend werden die zentralen Ergebnisse der aktuellen Deloitte-Studie zur Entwicklung der

Corporate Governance
Kodex
Änderungen des Kodex in 2013
Die Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex hat am 13. Mai 2013 Änderungen des Deutschen Corporate Governance Kodex im Hinblick auf die Vorstandsvergütung und zur Verschlinkung des Regelwerks beschlossen.
Die Änderungen enthalten insbesondere die Empfehlung zur Festlegung individueller Obergrenzen für die Vorstandsvergütung durch den Aufsichtsrat und für eine transparentere Offenlegung der Vorstandsvergütung, die gleichzeitig die Vergleichbarkeit der Vorstandsvergütung zwischen den Unternehmen verbessern soll.

Aktuelle Publikationen
Professionelle Aufsichts- und Beiräte in der Immobilienwirtschaft
Die Initiative Corporate Governance der deutschen Immobilienwirtschaft (ICG) hat, in Kooperation mit Heidrick & Struggles, die Real Estate Board Academy gegründet, um den gestiegenen Anforderungen an die Aufsichts- und Beiräte in der Immobilienwirtschaft Rechnung zu tragen. Die ICG Real Estate Board Academy will Top-Immobilienprofessionals mit einem spezifischen Angebot an Seminaren befähigen, interessante Mandate in der Branche wahrzunehmen sowie Unternehmensgeignern über effiziente Boards die Chance zu eröffnen, die Performance und das Ansehen ihrer Gesellschaften zu erhöhen.
Im Februar und April 2013 fanden die ersten Seminare zum Thema „Operational Excellence“ statt. Diese Broschüre gibt wesentliche Inhalte und Statements der genannten Veranstaltungen wieder.
> Download PDF
Directors' Alert 2013: Lead or to be led
Mit dem „Directors' Alert 2013 – Lead or to be led: Time to take advantage of the new business reality“ gibt Deloitte einen Ausblick, wie Aufsichtsräte das Unternehmen bei volatiler Wirtschafts- und Konjunkturlage strategisch begleiten können. Das Spektrum der Themen ist breit

Ihre Ansprechpartner

Rechnungslegung HGB

Dr. Norbert Roß

Tel: +49 (0)69 75695 6957

Mobil: +49 (0)151 5800 4404

noross@deloitte.de

Rechnungslegung IFRS

Kai Haussmann

Tel: +49 (0)69 75695 6556

Mobil: +49 (0)151 5800 5340

khaussmann@deloitte.de

Bilanzsteuerrecht

Johannes Huken

Tel: +49 (0)211 8772 3810

Mobil: +49 (0)178 877 2931

jhuken@deloitte.de

Corporate Governance und Enforcement

Dr. Claus Buhleier

Tel: +49 (0)69 75695 6523

Mobil: +49 (0)172 610 7068

cbuhleier@deloitte.de

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

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

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen und weder die Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), noch eines der Mitgliedsunternehmen von DTTL oder eines der Tochterunternehmen der vorgenannten Gesellschaften (insgesamt das „Deloitte Netzwerk“) erbringen mittels dieser Veröffentlichung professionelle Beratungs- oder Dienstleistungen in den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Unternehmensberatung, Finanzen, Investitionen, Recht, Steuern oder in sonstigen Gebieten.

Diese Veröffentlichung stellt keinen Ersatz für entsprechende professionelle Beratungs- oder Dienstleistungen dar und sollte auch nicht als Grundlage für Entscheidungen oder Handlung dienen, die Ihre Finanzen oder Ihre geschäftlichen Aktivitäten beeinflussen könnten. Bevor Sie eine Entscheidung treffen oder Handlung vornehmen, die Auswirkungen auf Ihre Finanzen oder Ihre geschäftlichen Aktivitäten haben könnte, sollten Sie einen qualifizierten Berater aufsuchen. Keines der Mitgliedsunternehmen des Deloitte Netzwerks ist verantwortlich für Verluste jedweder Art, die irgendetwas im Vertrauen auf diese Veröffentlichung erlitten hat.

Deloitte erbringt Dienstleistungen aus den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Consulting und Corporate Finance für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen; Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Mit einem weltweiten Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften in mehr als 150 Ländern verbindet Deloitte herausragende Kompetenz mit erstklassigen Leistungen und steht Kunden so bei der Bewältigung ihrer komplexen unternehmerischen Herausforderungen zur Seite. „To be the Standard of Excellence“ – für rund 200.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsame Vision und individueller Anspruch zugleich.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited, eine „private company limited by guarantee“ (Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach britischem Recht), und/oder ihr Netzwerk von Mitgliedsunternehmen. Jedes dieser Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Eine detaillierte Beschreibung der rechtlichen Struktur von Deloitte Touche Tohmatsu Limited und ihrer Mitgliedsunternehmen finden Sie auf www.deloitte.com/de/UeberUns.