



Update zum Bilanzstichtag 2023

Hilfestellung zur Rechnungslegung
am Geschäftsjahresende

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	4
Nationale Rechnungslegung und Berichterstattung	4
I. Gesetzesänderungen und Gesetzesentwürfe	4
Ertragsteuerinformationsbericht	6
Globale Mindestbesteuerung – Auswirkungen auf die handelsrechtliche Rechnungslegung	7
II. Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee	7
DRÄS 13	7
III. Institut der Wirtschaftsprüfer	8
IDW RS IFA 3: Ausweis von Immobilien des Anlage- und Umlaufvermögens im handelsrechtlichen Jahresabschluss	8
IDW ERS IFA 1 n.F.: Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden in der Handelsbilanz	9
IV. Weitere ausgewählte fachliche Hinweise	9
Rechnungsabgrenzungsposten bei geringfügigen Beträgen	9
IDW Praxishinweis 2/2023 zu Treuhandverhältnissen und ähnlichen Rechtsgeschäften	10
Betriebliche Altersversorgung: Auswirkungen der Zinswende	11
Zweifelsfragen zur Nettobilanzierung gem. IDW RS HFA 34	11
IFRS-Rechnungslegung	13
I. International Accounting Standards Board	13
Endorsement-Status	13
Internationale Steuerreform – Säule-2-Modellregeln	15
Lieferantenfinanzierungsvereinbarungen („supplier finance arrangements“)	15
Fehlende Umtauschbarkeit einer Währung	16
II. Institut der Wirtschaftsprüfer	16
Aufhebung von IDW RS HFA 25: Einzelfragen zur Bilanzierung von Verträgen über den Kauf oder Verkauf von nicht-finanziellen Posten nach IAS 39 und IDW RS HFA 26: Einzelfragen zur Umkategorisierung finanzieller Vermögenswerte gemäß den Änderungen an IAS 39 und IFRIC 9	16
Aktualisierung von IDW RS HFA 9: Einzelfragen zur Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach IFRS	17
Nachhaltigkeitsberichterstattung	18
I. Europäische Initiativen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung	18
Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)	18
European Sustainability Reporting Standards (ESRS)	18
EU-Taxonomie	21
II. Globale Initiativen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung	22
IFRS Sustainability Reporting Standards (IFRS SDS)	22
Steuerbilanz	24
I. Gesetzgebung	24
Ansatzwahlrecht für Rechnungsabgrenzungsposten bis zur GWG-Grenze	24
Erhöhung der Gebäudeabschreibung	24
II. Rechtsprechung	24
Passive Rechnungsabgrenzung erhaltener Zahlungen bei zeitraumbezogenen Leistungen	24
Unzulässige Richtervorlage zur Verfassungsmäßigkeit des Rechnungszinsfußes für Pensionsrückstellungen	25
AfA nach Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten bei teilweiser Gutschrift auf gesamthänderisch gebundenes Rücklagenkonto	26
Pensionsrückstellung bei Pensionszusage unter Vorbehalt	26
Rückstellungsbildung für Verpflichtungen aus einem Kundenkartenprogramm	27
Absetzungen für Substanzverringerung durch eine KG nach Erwerb eines Kiesvorkommens von ihrem Kommanditisten	27

III. Finanzverwaltung	28
Nutzungsdauer einer Homepage	28
Gebäudeabschreibung nach der kürzeren Nutzungsdauer	28
Ertragsteuerliche Behandlung von Genussrechtskapital	29
Teilwertabschreibung von börsennotierten Wertpapieren des Anlage- und Umlaufvermögens	29
Entschädigungszahlungen aufgrund des Stromnetzausbaus	30
IV. Allgemeine steuerliche Highlight-Themen	30
Wachstumschancengesetz	30
Globale Mindestbesteuerung	32
Enforcement und Corporate Governance	34
I. Bilanzkontrolle durch die BaFin	34
Prüfungsschwerpunkte 2023	34
II. Corporate Governance	35
IDW-Positionspapiere	35
Hinweisgeberschutzgesetz in Kraft getreten	35
Pflicht zur Einrichtung und zum Betrieb interner Meldestellen	36
Schutz von hinweisgebenden Personen	36
Fazit	37

Vorwort

**„Natürlich interessiert mich die Zukunft. Ich will schließlich den Rest meines Lebens darin verbringen.“
Mark Twain (1835–1910)**

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

beim Thema Nachhaltigkeitsberichterstattung nehmen die konkreten Anforderungen nunmehr Gestalt an. Ende Juli 2023 hat die Europäische Kommission die Delegierte Verordnung zum ersten Satz der European Sustainability Reporting Standards (ESRS) veröffentlicht und damit verbindliche Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung in der EU festgelegt. Auf internationaler Ebene hat der International Sustainability Standards Board (ISSB) im Juni 2023 bereits zwei IFRS Sustainability Disclosure Standards (IFRS SDS) zur Offenlegung von Nachhaltigkeitsinformationen veröffentlicht.

Daneben rückt das Thema globale Mindestbesteuerung in den Fokus. Mit Inkrafttreten der EU-Richtlinie 2022/2523 am 23. Dezember 2022 sind Regeln für eine globale Mindestbesteuerung bis zum Jahresende 2023 durch die EU-Mitgliedsstaaten in nationales Recht zu transformieren. Die Bundesregierung hat Mitte August 2023 einen Gesetzesentwurf zur steuerrechtlichen Umsetzung der globalen effektiven Mindestbesteuerung in Deutschland (Mindeststeuergesetz – MinStG) veröffentlicht.

Wie gewohnt möchten wir Sie mit dem vorliegenden „Update zum Bilanzstichtag 2023“ über die zum Abschlussstichtag 2023 (also regelmäßig dem 31. Dezember 2023) relevanten Neuerungen in komprimierter Form informieren bzw. teilweise auch bereits über die danach absehbaren Entwicklungen, auf die es sich rechtzeitig vorzubereiten gilt. Im Fokus stehen dabei – wie in früheren Ausgaben – Änderungen, die auf Gesetzen, der Arbeit der Standardsetter, der Rechtsprechung, den Erlassen von Bundesministerien oder der Facharbeit des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. beruhen.

Dieser Jahresrückblick unterstützt Sie somit bei der Identifizierung konkreter relevanter Themen: Unser Interesse gilt vornehmlich der Darstellung und Erläuterung neuer Regelungen (Rechtsnormen, Standards, Interpretationen etc.), die für den Abschlussstichtag 2023 von Interesse sind.

Unsere bewährte Auswahl umfasst die Bereiche:

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

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

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

Wir wünschen Ihnen viel Freude und Anregungen bei der Lektüre und verbleiben mit den besten Wünschen für die Abschlussaison und den anstehenden Bilanzstichtag 2023

Christoph Schenk
Managing Partner

Dr. Claus Buhleier
Partner

Dr. Norbert Roß
Director

Nationale Rechnungslegung und Berichterstattung

I. Gesetzesänderungen und Gesetzesentwürfe

Ertragsteuerinformationsbericht

Am 21. Juni 2023 wurde das „Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2101 im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen sowie zur Änderung des Verbraucherstreitbeilegungsgesetzes und des Pflichtversicherungsgesetzes“ im Bundesgesetzblatt veröffentlicht (BGBl. 2023 I Nr. 154 vom 21. Juni 2023). Die Richtlinie war bis zum 22. Juni 2023 in deutsches Recht umzusetzen.

Mit dem Gesetz wird die Richtlinie (EU) 2021/2101 vom 24. November 2021 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen (ABl. L 429, 1.12.2021, S. 1) in nationales Recht umgesetzt. Vorausgegangen war am 7. Dezember 2022 ein [Regierungsentwurf](#). Über den Referentenentwurf hatten wir bereits im [Update zum Bilanzstichtag 2022](#), S. 6, berichtet.

Den Schwerpunkt des Gesetzes bildet – neben eilbedürftigen Änderungen des Verbraucherstreitbeilegungs- und des Pflichtversicherungsgesetzes – die Einfügung der §§ 342 bis 342p HGB durch Ergänzung des Vierten Abschnitts des Dritten Buchs um einen Vierten Unterabschnitt. Durch diesen neuen Unterabschnitt wird eine Berichterstattung über Ertragsteuerinformationen eingeführt, welche nach Mitgliedsstaaten der EU und des EWR und bestimmten weiteren Steuerhoheitsgebieten, in denen eine Geschäftstätigkeit ausgeübt wird, aufgeschlüsselt ist. Ziel ist es, transparent zu machen, ob bzw. inwieweit „multinationale“ umsatzstarke Unternehmen und Konzerne Ertragsteuern in den Ländern entrichten, in denen sie tätig sind und Gewinne erzielen. Dies soll nach den Gesetzesmaterialien eine Diskussion darüber ermöglichen, ob die betroffenen Unternehmen und Konzerne ihren Beitrag zum Gemeinwohl dort leisten, wo sie tätig sind.

Der Ertragsteuerinformationsbericht ist im Unternehmensregister offenzulegen. Außerdem ist eine Veröffentlichung auf der Internetseite der Gesellschaft vorgesehen.

Der Abschlussprüfer des Jahresabschlusses hat im Rahmen seiner Prüfung zu beurteilen, ob die Kapitalgesellschaft für das Geschäftsjahr, das demjenigen Geschäftsjahr vorausging, für dessen Schluss der zu prüfende Jahresabschluss aufgestellt wird, zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts verpflichtet war und bejahendenfalls ihre Verpflichtung zur Offenlegung erfüllt hat. Über das Ergebnis der Prüfung hat er in einem besonderen Abschnitt des Bestätigungsvermerks zu berichten.

Die neuen Vorschriften zum Ertragsteuerinformationsbericht sind erstmals für nach dem 21. Juni 2024 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden.

Anlässlich der Umsetzung der EU-Richtlinie 2021/2101 in deutsches Recht wurden weitere punktuelle Änderungen im HGB vorgenommen: Diese betreffen u.a. (1) die Publizität von Rechnungslegungsunterlagen ausländischer Kapitalgesellschaften, welche im Inland über Zweigniederlassungen tätig sind, (2) die Definition verbundener Unternehmen i.S.d. § 271 Abs. 2 HGB sowie (3) die Rechtsbeschwerdemöglichkeit für das Bundesamt für Justiz gegen Entscheidungen des Landgerichts im Ordnungsgeldverfahren. Diese Änderungen sind erstmals für das nach dem 31. Dezember 2023 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden.

Fundstelle: [Homepage des Bundesministeriums der Justiz](#)

Globale Mindestbesteuerung – Auswirkungen auf die handelsrechtliche Rechnungslegung

Am 8. November 2023 wurde die [Beschlussempfehlung und der Bericht des Finanzausschusses \(7. Ausschuss\) zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie \(EU\) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen](#) (BT-Drs. 20/9190) veröffentlicht. Am 10. November 2023 hat der Bundestag den Gesetzesentwurf in der Fassung der Beschlussempfehlung angenommen. Kernelement ist Art. 1: Gesetz zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für Unternehmensgruppen (Mindeststeuergesetz – MinStG); zu weiteren Details siehe auch [Globale Mindestbesteuerung](#).

Das Gesetz sieht in Art. 7 (Änderung des HGB) – in ausdrücklicher Anlehnung an die [Vorgehensweise nach den IFRS \(IAS 12\)](#) – eine verpflichtende Ausnahme von der Bilanzierung latenter Steuern im Jahres- und Konzernabschluss vor, die sich aus der Anwendung des Mindeststeuergesetzes (MinStG) oder entsprechender ausländischer Mindeststeuergesetze ergeben (§§ 274 Abs. 3 und 306 Satz 5 HGB). Darüber hinaus sind zusätzliche Angabepflichten im Anhang vorgesehen: Es sind Angaben zum tatsächlichen Steueraufwand oder -ertrag, der sich nach dem deutschen und den ausländischen MinStG für das Geschäftsjahr ergibt, zu machen. Eine Erläuterung etwaiger Auswirkungen der Anwendung des deutschen und ausländischer MinStG auf die Kapitalgesellschaft ist hingegen nur aufzunehmen, wenn diese Gesetze noch nicht in Kraft getreten sind (§§ 285 Nr. 30a und 314 Abs. 1 Nr. 22a HGB). Damit soll – ebenfalls in Anlehnung an die Vorgehensweise nach den IFRS (IAS 12) – ein Mindestmaß an Transparenz und Information der Abschlussadressaten sichergestellt werden.

Art. 8 (Änderung des EGHGB) sieht vor, dass die handelsrechtlichen Vorschriften, welche die zusätzlichen Angabepflichten enthalten, erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse von Geschäftsjahren anzuwenden sind, die nach dem 30. Dezember 2023 enden; mithin ist auch der Abschlussstichtag 31. Dezember 2023 bereits betroffen. Ferner ist die Ausnahme von der Bilanzierung latenter Steuern bereits auf Jahres- und Konzernabschlüsse anzuwenden, deren Geschäftsjahr nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes enden. Sie darf aber auch auf Jahres- und Konzernabschlüsse angewendet werden, die am Tag nach der Verkündung des Gesetzes noch „offen“ (d.h. noch nicht festgestellt bzw. gebilligt) sind und die neuen Anhangangaben nach §§ 285 Nr. 30a und 314 Abs. 1 Nr. 22a HGB gemacht werden.

Fundstelle: [Homepage des Deutschen Bundestags](#)

II. Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee

DRÄS 13

Im Bundesanzeiger (BAAnz AT 27.07.2023 B3) vom 27. Juli 2023 ist der am 20. Juli 2023 vom Bundesministerium der Justiz (BMJ) gemäß § 342q Abs. 2 HGB bekannt gemachte Deutsche Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 13 (DRÄS 13) veröffentlicht worden. Vorausgegangen war ein Entwurf (E-DRÄS 13) des DRSC vom 6. Januar 2023. Die wesentlichen [Änderungen gegenüber dem Entwurf](#) sind vom DRSC in einer Übersicht zusammengestellt worden.

Gegenstand des DRÄS 13 sind Änderungen an DRS 20 „Konzernlagebericht“ sowie DRS 21 „Kapitalflussrechnung“.

Durch DRÄS 13 werden in DRS 21 Regelungen zur Kapitalflussrechnung zu den folgenden Themenbereichen ergänzt:

- Ausweis von Einzahlungen (bzw. Auszahlungen) aus erhaltenen (bzw. gewährten) Zuwendungen und Zuschüssen in der Kapitalflussrechnung des Zuschussempfängers (sowie des Zuschussgebers)
- Einbeziehung von Cash-Pool-Forderungen (bzw. Cash-Pool-Verbindlichkeiten) in den Finanzmittelfonds nach DRS 21, einschließlich des Ausweises von Zahlungsströmen aus der Veränderung von Cash-Pool-Forderungen (bzw. Cash-Pool-Verbindlichkeiten)
- Ausweis von Zahlungsströmen im Zusammenhang mit der Veränderung des Konsolidierungskreises in Bezug auf den übernommenen (bzw. veräußerten) Finanzmittelfonds des Tochterunternehmens

Ferner bestimmt DRÄS 13, dass Wertpapierinstitute, Zahlungsinstitute und E-Geld-Institute nicht Gegenstand der branchenspezifischen Konkretisierungen für die Risikoberichterstattung (Anlage 1 des DRS 20) und für die Kapitalflussrechnung (Anlage 2 des DRS 21) sind. Ebenso sind infolge des DRÄS 13 Pensionsfonds nicht im Geltungsbereich der Anlage 2 des DRS 20 bzw. der Anlage 3 des DRS 21 enthalten. Mit dem Änderungsstandard wird der Geltungsbereich der branchenspezifischen Anlagen des DRS 20 und des DRS 21 auf die Wertpapierinstitute, Zahlungsinstitute und E-Geld-Institute sowie auf Pensionsfonds ausgeweitet.

Der Änderungsstandard ist erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2022 beginnende Geschäftsjahr. Eine frühere vollumfängliche Anwendung ist zulässig.

Fundstelle: [Homepage des DRSC](#)

III. Institut der Wirtschaftsprüfer

IDW RS IFA 3: Ausweis von Immobilien des Anlage- und Umlaufvermögens im handelsrechtlichen Jahresabschluss

Auf der Homepage des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) wurde am 3. Februar 2022 der Entwurf einer Stellungnahme zur Rechnungslegung veröffentlicht, der sich mit dem Ausweis von Immobilien des Anlage- und Umlaufvermögens im handelsrechtlichen Jahresabschluss befasst. Über diesen Entwurf haben wir im [Update zum Bilanzstichtag 2022](#), S. 7, berichtet. Die vom IDW gesetzte Frist zur Eingabe von Stellungnahmen zu dem Entwurf endete am 30. August 2022.

Der Immobilienwirtschaftliche Fachausschuss (IFA) des IDW hat sich mit den eingegangenen Stellungnahmen zu diesem Entwurf und den erhaltenen Anmerkungen anlässlich eines Fachgesprächs intensiv auseinandergesetzt und daraufhin an dem Entwurf punktuelle Änderungen vorgenommen. So finden beispielsweise Aufwendungen für den Abbruch eines Altgebäudes nunmehr explizit als Teil der Bauvorbereitungskosten Erwähnung.

Am 20. Januar 2023 hat der IFA die überarbeitete Stellungnahme verabschiedet. Auf seiner 271. Sitzung am 15. Februar 2023 hat der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des IDW das vom IFA verabschiedete (finale) Dokument billigend zur Kenntnis genommen.

Inhaltlich widmet sich der IDW RS IFA 3 – unter Berücksichtigung von Besonderheiten der Formblattverordnung für Wohnungsunternehmen – folgenden Themen:

- Abgrenzung von Immobilien des Anlagevermögens von solchen des Umlaufvermögens (einschließlich des Sonderfalls einer späteren Änderung der Zweckbestimmung)
- Ausweis von sog. Bauvorbereitungskosten und baulichen Anlagen im Erstellungsprozess; gesondert betrachtet werden dabei Aufwendungen infolge umfassender Sanierungs- oder Modernisierungsmaßnahmen
- Zweifelsfragen zum Ausweis im Zusammenhang mit der Veräußerung einer Immobilie

Die finale Verlautbarung ist erstmals auf Abschlüsse für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2022 beginnen; eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist zulässig.

Fundstelle: IDW Life 2023, S. 414 ff.

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

Nach der Neufassung des Klimaschutzgesetzes 2023 soll Deutschland bis 2045 treibhausgasneutral werden. Mithin sind umfangreiche energetische Klimaschutzmaßnahmen durchzuführen, um der gesetzlichen Pflicht, den Gebäudebestand bis 2045 in einen „klimaneutralen“ Zustand zu versetzen, nachzukommen.

Nach Auffassung des Immobilienwirtschaftlichen Fachausschusses (IFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) können bauliche Maßnahmen, die zu einer deutlichen Minderung des Endenergieverbrauchs oder -bedarfs führen, eine wesentliche qualitative Verbesserung eines Gebäudes darstellen, sodass ggf. die entsprechenden Aufwendungen als Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB zu aktivieren sind. IDW RS IFA 1 (Stand: 25.11.2013), der sich mit der Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden in der Handelsbilanz befasst, wurde entsprechend ergänzt (Verabschiedung als IDW ERS IFA 1 n.F. durch den IFA am 3. Juli d.J.). Der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des IDW hat diesen Entwurf auf seiner 273. Sitzung am 29. August 2023 billigend zur Kenntnis genommen.

Fundstelle: IDW Life 2023, S. 949 ff.

IV. Weitere ausgewählte fachliche Hinweise

Rechnungsabgrenzungsposten bei geringfügigen Beträgen

Auf seiner 267. Sitzung am 10. Februar 2022 hatte sich der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) mit der handelsrechtlichen Bedeutung der BFH-Rechtsprechung zur Bilanzierung von Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) bei geringfügigen Beträgen (vgl. [Update zum Bilanzstichtag 2022](#), S. 9) befasst (Urt. v. 16. März 2021, X R 34/19, BB 2021, S. 2350 ff.). Der BFH hat entschieden, dass *aktive* Rechnungsabgrenzungsposten nach § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG auch bei geringfügigen Beträgen zu bilden sind. Der FAB lehnt die Anwendung dieses Urteils trotz des nahezu identischen Wortlauts zwischen der o.g. steuerlichen Norm und § 250 Abs. 1 HGB ab.

Durch das Jahressteuergesetz 2022 wurde als Reaktion auf diese Rechtsprechung der § 5 Abs. 5 EStG um einen Satz ergänzt (siehe dazu [Ansatzwahlrecht für Rechnungsabgrenzungsposten bis zur GWG-Grenze](#)). Dabei wird auf die Betragsgrenze für geringwertige Wirtschaftsgüter verwiesen: Falls dieser Betrag (derzeit EUR 800) durch die Einnahme oder Ausgabe nicht überschritten wird, kann von dem Ansatz eines *aktiven* bzw. *passiven* RAP abgesehen werden (Wahlrecht).

Nach Auffassung des FAB (271. Sitzung am 15. Februar 2023) darf diese Betragsgrenze auch handelsrechtlich für die Beurteilung herangezogen werden, ob ein einzelner abzugrenzender Betrag i.S.d. § 250 Abs. 1 und 2 HGB als unwesentlich/geringfügig anzusehen ist. Der FAB stellt jedoch für aktive und passive Abgrenzungsbeträge, die jeweils in ihrer Summe nicht unwesentlich sind, klar, dass die Bilanzierung nicht unter Verweis auf die (neue) steuerliche Regelung unterbleiben darf („Vorbehalt einer Gesamtwesentlichkeit“).

Fundstelle: IDW Life 2023, S. 502.

IDW Praxishinweis 2/2023 zu Treuhandverhältnissen und ähnlichen Rechtsgeschäften

Der Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat am 2. Mai 2023 einen IDW Praxishinweis 2/2023 mit dem Titel „Hinweise zur Berücksichtigung von Treuhandverhältnissen und ähnlichen Rechtsgeschäften bei der Abschlussprüfung“ verabschiedet. In diesem Zusammenhang werden zu verschiedenen Sachverhaltsgestaltungen auch Grundzüge zur handelsrechtlichen Bilanzierung dargelegt. Diese bilanzrechtlichen Ausführungen greifen zum Teil Überlegungen auf, die bereits in IDW ERS HFA 13 n.F. („Einzelfragen zum Übergang von wirtschaftlichem Eigentum und zur Gewinnrealisierung nach HGB“) enthalten sind. Die behandelten Sachverhalte werden zuvor eingehend skizziert bzw. charakterisiert. Dies ist z.B. bei Treuhandverhältnissen unabdingbar, da diese (zumindest im deutschen Zivilrecht) nicht allgemein verbindlich definiert sind.

Im Einzelnen finden im Praxishinweis 2/2023 Erwähnung:

- Treuhandverhältnisse (Verwaltungs- und Sicherungstreuhandschaften)
- Kommissionsgeschäfte
- Konsignations- und Kommissionslagerverträge
- Eigentumsvorbehalte bei Kaufverträgen
- Pensionsgeschäfte

Eine besondere Würdigung erfahren in dem Praxishinweis 2/2023 darüber hinaus doppelseitige Treuhandschaften, wie sie z.B. im Zusammenhang mit einem sog. „Contractual Trust Arrangement“ anzutreffen sind. Ferner werden Treuhand- und Anderkonten eingehender betrachtet.

Fundstelle: IDW Life 2023, S. 559 ff.

Betriebliche Altersversorgung: Auswirkungen der Zinswende

Auf seiner 272. Sitzung am 26. Mai 2023 hat sich der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) mit handelsbilanziellen Zweifelsfragen im Kontext einer rechtsgeschäftlichen (wirtschaftlichen) Übertragung von Altersversorgungsverpflichtungen befasst. Konkret ging es hierbei um die Auswirkungen der sog. Zinswende. Hiermit ist gemeint, dass der anzuwendende Stichtagszinssatz aktuell deutlich über dem handelsrechtlich für die Bewertung bei entsprechenden Restlaufzeiten anzuwendenden 10-Jahres-Durchschnittszinssatz liegt. Den in IDW RS HFA 30 n.F. enthaltenen Ausführungen zu den Fällen „Schuldbeitritt mit Erfüllungsübernahme“ und „Alleinige Erfüllungsübernahme im Innenverhältnis“ liegt indes die (unausgesprochene) Annahme einer umgekehrten Konstellation zugrunde.

- In Bezug auf den „Schuldbeitritt mit Erfüllungsübernahme“ zeigt der FAB u.a. auf, dass der Übernehmende für den Fall, dass das für die Übernahme erhaltene Entgelt den handelsrechtlichen Erfüllungsbetrag der Verpflichtung gemäß § 253 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 HGB unterschreitet, in Höhe der Differenz sofort Aufwand erfassen muss. Dies gilt nach Auffassung des FAB folgerichtig auch für die Passivierung einer Freistellungsverpflichtung bei einer alleinigen Erfüllungsübernahme im Innenverhältnis (d.h. sofortige Aufwandserfassung in Höhe der Differenz zwischen dem für die Übernahme erhaltenen Entgelt und dem höheren handelsrechtlichen Erfüllungsbetrag der Verpflichtung).
- Die Ausführungen in IDW RS HFA 30 n.F. zum Thema „Wechsel des Durchführungswegs“ bedürfen angesichts der Zinswende ebenfalls ergänzender Überlegungen: Im Rahmen eines Wechsels des Durchführungswegs von einer unmittelbaren in eine mittelbare Zusage muss im Jahresabschluss des Trägerunternehmens in Höhe der Differenz zwischen dem an die Versorgungseinrichtung entrichteten Einmalbeitrag und einem höheren handelsrechtlichen Erfüllungsbetrag zunächst weiterhin eine Rückstellung für Altersversorgungsverpflichtungen passiviert bleiben. An den auf den Wechsel des Durchführungswegs folgenden Abschlussstichtagen kann jedoch eine Verminderung der verbleibenden Pensionsrückstellung vorzunehmen sein. Dies ist nach Auffassung des FAB dann der Fall, wenn der Betrag der Unterdeckung den Buchwert der Rückstellung unterschreitet (vgl. IDW RS HFA 30 n.F., Tz. 48 letzter Satz). Bestätigen sich mithin etwaige zum Zeitpunkt des Wechsels des Durchführungswegs bestehende – gegenüber dem handelsrechtlich anzuwendenden Abzinsungszinssatz höhere – Renditeerwartungen der Versorgungseinrichtung, kommt es somit ceteris paribus im Zeitablauf zur Auflösung der Rückstellung für die anfängliche Unterdeckung.

Fundstelle: IDW Life 2023, S. 653 ff.

Zweifelsfragen zur Nettobilanzierung gem. IDW RS HFA 34

Auf seiner 273. Sitzung am 29. August d.J. hat der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) die praktische Anwendung von IDW RS HFA 34, der sich mit Einzelfragen zur handelsrechtlichen Bilanzierung von Verbindlichkeitsrückstellungen befasst, erörtert. Konkret wurden Ergebnisse (1) zur Nettobilanzierung bei Gesamtschuldverhältnissen und (2) zu den Anforderungen an die Sicherheit in Bezug auf die Höhe von Ersatz- oder Rückgriffsansprüchen veröffentlicht.

- Ad (1): Gesamtschuldverhältnisse sind im Lichte des IDW RS HFA 34, Tz. 32 stets netto abzubilden. Eine „Erfüllungsübernahme“ und somit der im Innenverhältnis „bestimmte Teil“ ergeben sich dabei nach Auffassung des FAB aus den im Einzelfall einschlägigen Vereinbarungen oder gesetzlichen Normen, aus Inhalt und Zweck des Rechtsverhältnisses oder aus der Natur der Sache (Gesamtbetrachtung).

- Ad (2): Das Kriterium „nahezu sicher“ in IDW RS HFA 34, Tz. 31 bezieht sich nach Ansicht des FAB nur auf die Entstehung des Anspruchs, nicht auf dessen Höhe. Hinsichtlich der Höhe der Rückstellung und damit auch der Höhe der berücksichtigungsfähigen (rückstellungsmindernden) Ansprüche gelten die allgemeinen Regelungen, wie sie in IDW RS HFA 34, Tz. 16 und Tz. 28 niedergelegt sind.

Zu beiden o.g. Fällen werden die Überlegungen des FAB durch Beispiele unterlegt.

Fundstelle: IDW Life 2023, S. 1026 f.



Ihr Ansprechpartner

Dr. Norbert Roß

Tel: +49 69 75695 6957

Mobil: +49 151 5800 4404

noross@deloitte.de

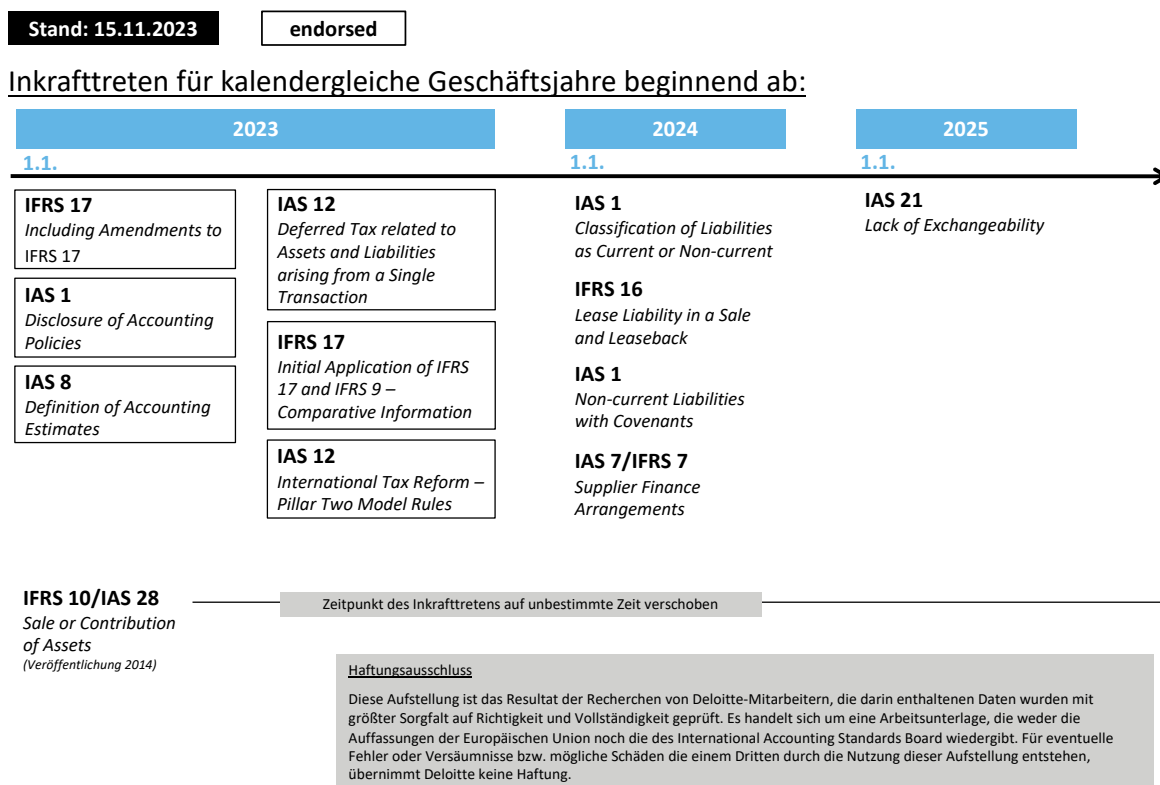
IFRS-Rechnungslegung

I. International Accounting Standards Board

Endorsement-Status

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

Abb. 1 – Erstanwendung der IFRS und Endorsement



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

Vorgeschlagene Änderungen an IFRS 9 zur Klassifizierung und Bewertung von Finanzinstrumenten

Der IASB hat im März 2023 vorgeschlagene Änderungen an IFRS 9 **Finanzinstrumente** und IFRS 7 **Finanzinstrumente: Angaben** veröffentlicht. Die vorgeschlagenen Änderungen resultieren hauptsächlich aus dem sog. Post Implementation Review des IASB, also der Überprüfung eines neuen Standards nach dessen Einführung und Anwendung. Daneben wurde eine Anfrage an das IFRS Interpretations Committee zur Ausbuchung einer durch elektronischen Zahlungsverkehr erfüllten finanziellen Verbindlichkeit berücksichtigt. Hinsichtlich der Klassifizierung und Bewertung von Finanzinstrumenten sollen zusätzliche Anwendungsleitlinien in Bezug auf die Zahlungsstrombedingung aufgenommen werden, also die Beurteilung, ob vertragliche Zahlungsströme ausschließlich Tilgungs- und Zinszahlungen auf den ausstehenden Kapitalbetrag darstellen. Dies betrifft die folgenden Aspekte:

- Zinskomponenten im Rahmen einer elementaren Kreditvereinbarung
- Vertragsbedingungen, die den Zeitpunkt oder die Höhe der vertraglichen Zahlungsströme ändern (z.B. bei ESG-gebundenen Instrumenten)
- Nicht rückgriffsberechtigte finanzielle Vermögenswerte („non-recourse“)
- Vertraglich verknüpfte Instrumente („contractually linked instruments“)

Im Hinblick auf die Erfüllung einer finanziellen Verbindlichkeit durch elektronischen Zahlungsverkehr wird vorgeschlagen, es einem Unternehmen unter bestimmten Voraussetzungen zu ermöglichen, eine finanzielle Verbindlichkeit, die über ein elektronisches Zahlungssystem erfüllt wird, auszubuchen, auch wenn das Unternehmen noch keine Barmittel geliefert hat.

Schließlich wird noch eine Änderung an den Angaben zu Eigenkapitalinstrumenten, die erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, vorgeschlagen. Statt der bisherigen separaten Angabe pro Eigenkapitalinstrument soll künftig der beizulegende Zeitwert nur noch aggregiert für alle Instrumente, für die diese Option gewählt wurde, angegeben werden. Daneben ist die Veränderung des beizulegenden Zeitwerts anzugeben, untergliedert nach Veränderungen des beizulegenden Zeitwerts von solchen Instrumenten, die während der Berichtsperiode ausgebucht wurden, und solchen Instrumenten, die am Ende der Berichtsperiode noch im Bestand waren.

Unser Newsletter [iGAAP fokussiert Finanzberichterstattung Nr. 3 März 2023](#) erläutert die vorgeschlagenen Änderungen im Detail.

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

Internationale Steuerreform – Säule-2-Modellregeln

Der IASB hat im Mai 2023 Änderungen an IAS 12 **Ertragsteuern** im Zusammenhang mit den internationalen Regelungen für eine globale Mindestbesteuerung veröffentlicht.

Mit Inkrafttreten der EU-Richtlinie 2022/2523 am 23. Dezember 2022 sind Regeln für eine globale Mindestbesteuerung im Jahr 2023 durch die EU-Mitgliedsstaaten in nationales Recht zu transformieren und auf Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnen, anzuwenden. Im November 2023 hat der Bundestag den [Gesetzesentwurf zur steuerrechtlichen Umsetzung der globalen effektiven Mindestbesteuerung in Deutschland](#) angenommen.

Mit den Änderungen reagiert der IASB auf Bedenken hinsichtlich der Anwendung von IAS 12 auf den neuen Regelungskanon zur globalen Mindestbesteuerung und sieht folgende Änderungen vor:

- Vorübergehende Ausnahme von der Bilanzierung latenter Steuern
- Zusätzliche Offenlegungsvorschriften

Die Ausnahme von der Bilanzierung latenter Steuern gilt mit Verabschiedung des Standards unmittelbar und rückwirkend, in der EU jedoch vorbehaltlich der erforderlichen Indossierung. Die zusätzlichen Angabepflichten gelten für Geschäftsjahre beginnend ab dem 1. Januar 2023.

Verschiedene Länder haben bereits mit der Verabschiedung von Steuergesetzen zur Umsetzung von Pillar 2 begonnen. Unternehmen, die möglicherweise von diesen Vorschriften betroffen sind, müssen den Gesetzgebungsprozess in den Ländern, in denen sie tätig sind, überwachen und beurteilen, ob diese Rechtsvorschriften in einem oder mehreren dieser Länder gültig oder angekündigt („enacted or substantively enacted“) i.S.v. IAS 12 sind. Ab diesem Zeitpunkt muss ein Unternehmen die Auswirkungen der Rechtsvorschriften auf seinen Abschluss nach IAS 12 berücksichtigen.

Einen Überblick über die vorgenommenen Änderungen gibt unser Newsletter [iGAAP fokussiert Finanzberichterstattung Nr. 4 Mai 2023](#).

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

Lieferantenfinanzierungsvereinbarungen („supplier finance arrangements“)

Der IASB hat im Mai 2023 Änderungen an IAS 7 **Kapitalflussrechnungen** und IFRS 7 **Finanzinstrumente: Angaben** im Hinblick auf Angaben zu Supplier Finance Arrangements veröffentlicht.

Die Änderungen sehen zusätzliche Angaben von den bilanzierenden Unternehmen zu ihren gegenüber Lieferanten eingeräumten Finanzierungsvereinbarungen vor. Abschlussadressaten können diese Informationen nutzen, um deren Auswirkungen auf die Verbindlichkeiten und die Zahlungsströme des Unternehmens sowie auf das Liquiditätsrisiko des Unternehmens zu beurteilen. Außerdem sollen die zusätzlichen Angabepflichten zu einer besseren Vergleichbarkeit der Unternehmen miteinander führen. Insgesamt sollen in Bezug auf Supplier Finance Arrangements dadurch die Transparenz, die Vergleichbarkeit sowie die Verständlichkeit erhöht werden.

Die Änderungen sind verpflichtend für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnen, wobei für das Geschäftsjahr der erstmaligen Anwendung gewisse Erleichterungen eingeräumt werden.

Die Änderungen werden in unserem Newsletter [iGAAP fokussiert Finanzberichterstattung Nr. 5 Mai 2023](#) näher erläutert.

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

Fehlende Umtauschbarkeit einer Währung

Der IASB hat Mitte August 2023 Änderungen an IAS 21 **Auswirkungen von Wechselkursänderungen** veröffentlicht, durch die Unternehmen in ihren Abschlüssen entscheidungsnützlichere Informationen bereitstellen, wenn eine Währung nicht in eine andere Währung umgetauscht werden kann. Dadurch wird ein Aspekt adressiert, der bisher nicht in den Vorschriften berücksichtigt wurde.

Die Änderungen verpflichten die Unternehmen zur Anwendung eines einheitlichen Ansatzes bei der Beurteilung, wenn bei einer Währung fehlende Umtauschbarkeit vorliegt, und, sofern dies der Fall ist, bei der Bestimmung des zu verwendenden Wechselkurses und der erforderlichen Anhangangaben.

Die Änderungen sind erstmalig verpflichtend für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2025 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist – vorbehaltlich der Übernahme in europäisches Recht – zulässig. Die Änderungen sind prospektiv anzuwenden; dabei sind bestimmte Übergangsvorschriften zu beachten.

Einen Überblick über die vorgenommenen Änderungen gibt unser Newsletter [iGAAP fokussiert Finanzberichterstattung Nr. 8 August 2023](#).

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

II. Institut der Wirtschaftsprüfer

Aufhebung von IDW RS HFA 25: Einzelfragen zur Bilanzierung von Verträgen über den Kauf oder Verkauf von nicht-finanziellen Posten nach IAS 39 und IDW RS HFA 26: Einzelfragen zur Umkategorisierung finanzieller Vermögenswerte gemäß den Änderungen an IAS 39 und IFRIC 9

Da für am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnende Geschäftsjahre alle IFRS-Bilanzierer, einschließlich Unternehmen der Versicherungsbranche, verpflichtend IFRS 9 **Finanzinstrumente** – den Nachfolgestandard von IAS 39 **Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung** – anzuwenden haben, wurden IDW RS HFA 25 und 26 mit Wirkung zum 1. Januar 2023 aufgehoben.

Fundstelle: IDW Life 2023, S. 126.

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

Da die Regelungen des IAS 39 nur noch für Zwecke des Hedge Accounting angewendet werden können, wenn das bilanzierende Unternehmen im Rahmen der erstmaligen Anwendung von IFRS 9 das Wahlrecht gemäß IFRS 9.7.2.21 entsprechend ausgeübt hat, enthält IDW RS HFA 9 auch nur noch Ausführungen zum Hedge Accounting. Die übrigen Abschnitte zur Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach IAS 39 wurden gestrichen.

Fundstelle: IDW Life 2023, S. 127 ff.

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



Ihr Ansprechpartner

Jens Berger

Tel: +49 69 75695 6581

Mobil: +49 152 0931 1651

jenberger@deloitte.de

Nachhaltigkeitsberichterstattung

I. Europäische Initiativen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung

Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)

Im Vorjahr hatten wir bereits über die [Finalisierung der Corporate Sustainability Reporting Directive \(CSRD\)](#) berichtet (siehe [Update zum Bilanzstichtag 2022](#), S. 16). In einem letzten Schritt ist die CSRD am 5. Januar 2023 in Kraft getreten und ersetzt damit die gegenwärtig geltenden und in Deutschland durch das CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz (CSR-RUG) in nationales Recht transformierten Vorschriften der Non-Financial Reporting Directive (NFRD). Mit der Neuausrichtung der Nachhaltigkeitsberichterstattung in der Europäischen Union (EU) und den daraus resultierenden künftigen Berichtspflichten will die EU einen Beitrag zum Übergang in ein vollständig nachhaltiges und inklusives Wirtschafts- und Finanzsystem leisten, das im Einklang mit dem europäischen Green Deal und den UN-Zielen für nachhaltige Entwicklung (SDGs) steht. Die CSRD ist bis zum 6. Juli 2024 in nationales Recht zu transformieren.

Der Anwendungsbereich der CSRD erstreckt sich grundsätzlich auf alle großen Unternehmen sowie kapitalmarktorientierte kleine und mittelgroße Unternehmen (KMU), mit Ausnahme von Kleinstunternehmen. Er umfasst auch bestimmte außerhalb der EU niedergelassene Unternehmen mit bestimmten Tochterunternehmen oder Zweigniederlassungen in der EU. Gleichwohl sind Befreiungsmöglichkeiten im Konzernverbund unter bestimmten Voraussetzungen vorgesehen. Zudem sieht die CSRD gestaffelte Erstanwendungszeitpunkte vor. So gelten die Anforderungen etwa erstmals für Unternehmen, die bereits jetzt im Anwendungsbereich der NFRD sind, für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnen.

Die CSRD legt die Nachhaltigkeitsinformationen fest, die Unternehmen in ihre Berichterstattung aufnehmen müssen. Demnach müssen qualitative, quantitative, zukunftsorientierte und vergangenheitsorientierte Informationen, auch über die Wertschöpfungskette, über kurz-, mittel- und langfristige Zeithorizonte geliefert werden. Die bereitgestellten Informationen unterliegen der sog. doppelten Wesentlichkeit, d.h., Unternehmen müssen sowohl darüber berichten, wie sich verschiedene Nachhaltigkeitsaspekte auf das Unternehmen auswirken, als auch über die Impacts (Auswirkungen) der Unternehmenstätigkeit auf die Umwelt und die Gesellschaft. Zur Konkretisierung der Berichtsinhalte legt die CSRD zudem die Schaffung eigener europäischer Nachhaltigkeitsstandards fest, die European Sustainability Reporting Standards (ESRS, s.u.). Diese wurden durch die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) inhaltlich entwickelt und werden im Wege delegierter Rechtsakte durch die Europäische Kommission in das Gemeinschaftsrecht übernommen.

Weitere Details zu den Inhalten der CSRD werden in unserem Newsletter [iGAAP fokussiert Nachhaltigkeitsberichterstattung Nr. 4 August 2022](#) dargestellt.

Fundstelle: [Homepage der Europäischen Kommission](#).

European Sustainability Reporting Standards (ESRS)

Die CSRD beinhaltet u.a. Vorgaben an die Berichtsinhalte, die Unternehmen künftig im Rahmen ihrer Nachhaltigkeitsberichterstattung offenlegen müssen. Zu derer Konkretisierung ist in der CSRD ein Auftrag an EFRAG inbegriffen, eigene europäische Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung – die European Sustainability Reporting Standards (ESRS) – inhaltlich zu entwickeln. Die endgültige Hoheit über die Ausgestaltung der ESRS (im Einklang mit den Vorgaben der CSRD) obliegt gleichwohl der Europäischen Kommission bzw. dem Legislativverfahren in der EU. Infolgedessen wurden an den am 23. November 2022 von EFRAG an die Europäische Kommission übergebenen Standardentwürfen seitens der Kommission Änderungen vorgenommen und diese daraufhin am 9. Juni 2023 zur öffentlichen Konsultation gestellt. Nach Ablauf der Kommentierungsfrist am

7. Juli 2023 wurden, unter Einbezug der inhaltlichen Rückmeldungen aus der Konsultation, die Entwürfe durch die Europäische Kommission finalisiert und am 31. Juli 2023 als „Set 1“ der ESRS veröffentlicht. Die Veröffentlichung erfolgte in einer delegierten Verordnung nebst zwei Anhängen. Anhang I beinhaltet dabei die ESRS, Anhang II enthält für alle Standards gültige Definitionen. Die in alle offiziellen Amtssprachen der EU übersetzten Fassungen sind ebenfalls bereits abrufbar.

Der Aufbau der Standards orientiert sich inhaltlich grundsätzlich an den Berichtsanforderungen, die in der CSRD vorgesehen sind. Strukturell orientieren sich die Standards am Aufbau der Empfehlungen der Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD) mit den Berichtselementen „Governance“, „Strategie“, „Risikomanagement“ sowie „Kennzahlen und Ziele“. Die ESRS lassen sich aktuell in übergreifende und themenbezogene Standards einteilen, die einander ergänzen und miteinander interagieren. Sie umfassen im ersten Satz zwölf Standards.

Übergreifende Standards:

- ESRS 1 Allgemeine Anforderungen (General requirements)
- ESRS 2 Allgemeine Angaben (General disclosures)

Themenbezogene Standards zu Umweltthemen:

- ESRS E1 Klimawandel (Climate change)
- ESRS E2 Umweltverschmutzung (Pollution)
- ESRS E3 Wasser und Meeresressourcen (Water and marine resources)
- ESRS E4 Biologische Vielfalt und Ökosysteme (Biodiversity and ecosystems)
- ESRS E5 Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft (Resource use and circular economy)

Themenbezogene Standards zu sozialen Themen:

- ESRS S1 Eigene Belegschaft (Own workforce)
- ESRS S2 Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette (Workers in the value chain)
- ESRS S3 Betroffene Gemeinschaften (Affected communities)
- ESRS S4 Verbraucher und Endnutzer (Consumers and end-users)

Themenbezogener Standard zu Governance-Themen:

- ESRS G1 Unternehmenspolitik (Business conduct)

Bis auf bestimmte klar definierte Pflichtangaben, insbesondere aus den übergreifenden Standards, unterliegen die Angabepflichtigen der themenbezogenen ESRS einem Wesentlichkeitsvorbehalt, sodass als nicht wesentlich eingestufte Aspekte und deren damit verbundene Informationen grundsätzlich nicht offengelegt werden müssen. Unternehmen müssen alle erforderlichen Angaben, inklusive der Angaben gemäß Artikel 8 der Taxonomie-Verordnung (s.u.), in einer Nachhaltigkeitserklärung in einem separat identifizierbaren Abschnitt des Lageberichts offenlegen. Unter bestimmten Voraussetzungen besteht die Möglichkeit, Informationen durch Verweise einzubeziehen. Die Berichtsgrenze für die Nachhaltigkeitsklärungen ist grundsätzlich die gleiche wie in der klassischen Finanzberichterstattung.

Die von der Europäischen Kommission verabschiedete delegierte Verordnung zu den ESRS wurde in einem nächsten Schritt durch den Europäischen Rat und das Europäische Parlament während eines zweimonatigen Zeitraums geprüft, dieser Zeitraum konnte einmal um zwei Monate verlängert werden. Innerhalb dieses Zeitraums (sog. „scrutiny period“) konnten der Europäische Rat und das Europäische Parlament die delegierte Verordnung nur insgesamt ablehnen, Änderungen waren nicht mehr möglich. Eine Verlängerung des Zeitraums oder eine Ablehnung der delegierten Verordnung erfolgten nicht, so dass die „scrutiny period“ im Oktober 2023 endete. Durch Veröffentlichung im Amtsblatt der EU tritt der Rechtsakt in Kraft und die ESRS gelten im Einklang mit den gestaffelten Erstanwendungszeitpunkten der CSRD grundsätzlich ab dem 1. Januar 2024 für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnen.

Neben der Entwicklung der ersten zwölf ESRS als „Set 1“ sieht die CSRD noch weitere Arbeitspakete für EFRAG vor. So sollen erste sektorspezifische ESRS für insgesamt rund 40 verschiedene Branchen entwickelt werden. Für die künftigen Berichterstattungspflichten der im Anwendungsbereich befindlichen kapitalmarktorientierten kleinen und mittelgroßen Unternehmen (KMU) ist zudem die Entwicklung von spezifischen Listed-KMU-ESRS vorgesehen. Für nicht-kapitalmarktorientierte KMU sollen freiwillig anzuwendende Leitlinien erarbeitet werden. Mit einer Veröffentlichung und Konsultation der genannten Entwürfe ebenso wie für die XBRL-Taxonomie für „Set 1“ der ESRS könnte im vierten Quartal 2023 zu rechnen sein.

Auch für die Berichterstattung von Drittstaatenunternehmen außerhalb der EU sollen spezifische Drittstaaten-ESRS entwickelt werden. Ein Zeitplan für die Veröffentlichung dieser Entwürfe steht allerdings noch nicht fest. Darüber hinaus entwickelt EFRAG Leitlinienentwürfe zur Wertschöpfungskette (Value Chain Implementation Guidance) und zur Wesentlichkeitsanalyse (Materiality Assessment Implementation Guidance). Arbeitsstände sind bereits öffentlich verfügbar. Eine öffentliche Konsultation der Entwürfe ist vorgesehen. Schlussendlich sollen die Dokumente als unverbindliche technische Leitlinien für die Anwendung der ESRS dienen. Im Oktober 2023 hat EFRAG zudem eine „Q&A Plattform“ eingerichtet, um Klarstellungen zu eingehenden ESRS-Anwendungsfragen als unverbindliche Anwendungshilfe zu veröffentlichen.

Fundstelle: [Homepage der Europäischen Kommission](#).

EU-Taxonomie

Am 13. Juni 2023 hat die Europäische Kommission zwei delegierte Rechtsakte zur EU-Taxonomie-Verordnung veröffentlicht.

Der erste delegierte Rechtsakt ([Environmental Delegated Act](#)) umfasst eine delegierte Verordnung und insgesamt sieben Anhänge. Vier der Anhänge beinhalten neue technische Bewertungskriterien für die folgenden vier nicht-klimabezogenen Umweltziele der EU-Taxonomie:

- Nachhaltige Nutzung und Schutz von Wasser- und Meeresressourcen
- Übergang zu einer Kreislaufwirtschaft
- Vermeidung und Verminderung der Umweltverschmutzung
- Schutz und Wiederherstellung der Biodiversität und der Ökosysteme

Neben den schon im Climate Delegated Act grundsätzlich enthaltenen Wirtschaftstätigkeiten werden somit nun etliche bisher noch nicht erfasste bzw. definierte und mithin neue Wirtschaftstätigkeiten eingeführt.

Die durch die Anhänge fünf bis sieben vorgenommenen Anpassungen am Disclosure Delegated Act sollen einerseits der Behebung fachlicher Fehler dienen, andererseits aber vor allem eine konsistente Berichterstattung der sechs Umweltziele sicherstellen und beinhalten auch Änderungen an den vorgeschriebenen Muster-Meldebögen.

Der [zweite delegierte Rechtsakt](#) umfasst eine delegierte Verordnung und insgesamt zwei Anhänge, die Anpassungen an den bestehenden Vorschriften des Climate Delegated Act vorsehen und 46 neue Wirtschaftstätigkeiten nebst technischer Bewertungskriterien für die zwei klimabezogenen Umweltziele „Klimaschutz“ und „Anpassung an den Klimawandel“ beinhalten. Daneben beinhaltet der delegierte Rechtsakt auch Änderungen an den Kriterien bestehender Wirtschaftstätigkeiten.

Die beiden delegierten Rechtsakte sehen den 1. Januar 2024 als Erstanwendungszeitpunkt vor. Die Vorschriften sind somit grundsätzlich erstmals bereits für das Geschäftsjahr 2023 anzuwenden (bei kalendergleichem Geschäftsjahr). Allerdings sind gewisse Erleichterungsvorschriften für die erstmalige Anwendung vorgesehen. So sind im Hinblick auf die im Environmental Delegated Act enthaltenen Wirtschaftstätigkeiten sowie im Hinblick auf die ergänzten Wirtschaftstätigkeiten im Climate Delegated Act für das Geschäftsjahr 2023 lediglich die Anteile an Umsatz, CapEx und OpEx in der Differenzierung nach taxonomiefähigen und nicht taxonomiefähigen Wirtschaftstätigkeiten auszuweisen – ähnlich zu den Übergangsvorschrift im ersten Jahr der Taxonomie-Berichterstattung für das Geschäftsjahr 2021. Ab dem 1. Januar 2025 wird dann auch über die entsprechende Taxonomiekonformität zu berichten sein, d.h. typischerweise über das Geschäftsjahr 2024. Für Unternehmen des Finanzsektors gelten besondere Vorschriften.

Seit dem letztjährigen Update zum Bilanzstichtag wurden seitens der Europäischen Kommission drei weitere FAQ-Dokumente veröffentlicht, darunter zwei am 19. Dezember 2022. Eines davon befasst sich mit den technischen Bewertungs- und DNSH-Kriterien der zwei klimabezogenen Umweltziele, das andere mit den Berichtspflichten von Finanz- und Nichtfinanzunternehmen gemäß dem delegierten Rechtsakt zu Artikel 8 der EU-Taxonomie-Verordnung. Des Weiteren wurde am 13. Juni 2023 ein Dokument mit häufig gestellten Fragen zur Anwendung des Mindestschutzes gemäß Artikel 18 EU-Taxonomie-Verordnung und zur Klärung des Status

von Investitionen in taxonomiekonforme Wirtschaftstätigkeiten unter Berücksichtigung der Sustainable Finance Disclosure Regulation (SFDR) veröffentlicht. Alle drei Dokumente enthalten verschiedene Einzelfragen, die als Auslegungshinweise zu verstehen sind.

Fundstelle: [Homepage der Europäischen Kommission](#).

II. Globale Initiativen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung

IFRS Sustainability Reporting Standards (IFRS SDS)

Am 26. Juni 2023 hat der International Sustainability Standards Board (ISSB) zwei IFRS Sustainability Disclosure Standards (IFRS SDS) zur Offenlegung von Nachhaltigkeitsinformationen veröffentlicht:

- [IFRS S1 General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information](#) (Allgemeine Vorschriften für die Angabe von nachhaltigkeitsbezogenen Finanzinformationen)
- [IFRS S2 Climate-related Disclosures](#) (Klimabezogene Angaben)

IFRS S1 beinhaltet allgemeine Vorschriften zur Offenlegung von nachhaltigkeitsbezogenen Finanzinformationen, die aus Sicht von primären Adressaten der allgemeinen Finanzberichterstattung nützlich sind, um Entscheidungen über die Bereitstellung von Ressourcen für das Unternehmen zu treffen. IFRS S2 legt konkrete Anforderungen für die Offenlegung von Informationen zur Identifizierung, Bewertung und Steuerung von klimabezogenen Risiken und Chancen fest. Die Standards sind grundsätzlich für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnen, anzuwenden. Verpflichtenden Charakter erlangen die Standards allerdings erst durch Übernahme in bestimmten Jurisdiktionen. Eine Annahme durch die Mitgliedsstaaten der EU ist nicht unmittelbar vorgesehen, in diesen Ländern wird die Nachhaltigkeitsberichterstattung auf Basis der ESRS erfolgen (s.o.).

Für das Regelwerk der IFRS SDS existieren in Bezug auf die Architektur der Standards drei grundlegende Bausteine. So wird der Standard zu „allgemeinen Vorschriften“, der nun als IFRS S1 vorliegt, ergänzt sowohl durch thematische als auch branchenspezifische Angabevorschriften. Folglich gibt es zum einen Vorschriften für Nachhaltigkeitsaspekte (beispielsweise wie im vorliegenden IFRS S2 zu klimabezogenen Angaben), die für Investoren grundsätzlich aller Unternehmen unabhängig von ihrer Branche von Bedeutung sind. Zum anderen wird es auch Vorschriften zur Offenlegung von Themen geben, die nur für Unternehmen in einer bestimmten Branche relevant sind. Die branchenspezifischen Anforderungen orientieren sich dabei an den entsprechenden Anforderungen der Standards des Sustainability Accounting Standards Board (SASB). Sowohl für die allgemeinen, thematischen als auch branchenspezifischen Angabevorschriften erfolgt die Ausrichtung anhand der vier Kernelemente der TCFD-Empfehlungen zur Offenlegung klimabezogener Finanzinformationen. Diese umfassen jeweils die Berichterstattung über die Governance, die Strategie, das Risikomanagement sowie die relevanten Kennzahlen und Zielgrößen.

In unserem Newsletter [iGAAP fokussiert Nachhaltigkeitsberichterstattung Nr. 5 Juni 2023](#) werden die Struktur und die Inhalte der beiden Standards im Detail dargestellt.

Am 4. Mai 2023 hat der ISSB außerdem eine öffentliche Konsultation zur Ausrichtung seines künftigen Arbeitsprogramms ([Agenda Consultation](#)) angestoßen. Die Konsultation bezieht sich auf die Aktivitäten für die kommenden zwei Jahre und zielt darauf ab, Meinungen zur strategischen Ausrichtung des ISSB und zu Themenprioritäten künftiger Forschungs- und Standardsetzungsaktivitäten einzuholen. Konkret sollen im Rahmen der Konsultation Meinungen zu den folgenden drei Themenkomplexen eingeholt werden:

- Strategische Ausrichtung und Ausgewogenheit der Aktivitäten des ISSB
- Eignung der Kriterien zur Priorisierung und Aufnahme neuer nachhaltigkeitsbezogener Sachverhalte in das Arbeitsprogramm des ISSB
- Vorschläge neuer Forschungs- und Standardsetzungsprojekte zur Aufnahme in das Arbeitsprogramm des ISSB:
 - Biodiversität, Ökosysteme und Ökosystemleistungen
 - Humankapital
 - Menschenrechte
 - Integration innerhalb der Berichterstattung

In unserem Newsletter [iGAAP fokussiert Nachhaltigkeitsberichterstattung Nr. 2 Mai 2023](#) werden die Inhalte der Konsultation im Detail dargestellt.

Stellungnahmen zur Konsultation konnten bis zum 1. September 2023 übermittelt werden. Die eingegangenen Rückmeldungen wird der ISSB im zweiten Halbjahr 2023 erörtern. Anschließend soll ein Feedback-Statement veröffentlicht werden, das eine Zusammenfassung der Rückmeldungen sowie das u.a. hieraus abgeleitete und beschlossene künftige Arbeitsprogramm enthält.

Da die SASB-Standards die Basis für branchenbezogene Angabevorschriften der IFRS SDS darstellen sollen, aber zahlreiche jurisdiktionsspezifische Verweise innerhalb der Standards enthalten sind, hat der ISSB zudem am 11. Mai 2023 den [Entwurf ISSB/ED/2023/1 „Methodik zur Verbesserung der internationalen Anwendbarkeit der SASB-Standards und Aktualisierung der SASB-Standards-Taxonomie“](#) veröffentlicht. Die Zielsetzung der vorgeschlagenen Methodik umfasst die Verbesserung der internationalen Anwendbarkeit von nicht-klimabezogenen Kennzahlen in den SASB-Standards, ohne dabei Änderungen an Struktur, Vollständigkeit und Zielsetzung vorzunehmen. Zudem soll eine korrespondierende Angleichung der Taxonomie der SASB-Standards erfolgen. Die Vorschläge konnten bis zum 9. August 2023 kommentiert werden. Der ISSB plant, die endgültigen Änderungen an den SASB-Standards und der Taxonomie nach entsprechender Berücksichtigung der erhaltenen Rückmeldungen zeitnah zu veröffentlichen, um die Umsetzung und Anwendung von IFRS S1 zu erleichtern.

In unserem Newsletter [iGAAP fokussiert Nachhaltigkeitsberichterstattung Nr. 3 Mai 2023](#) werden die Inhalte der Konsultation im Detail dargestellt.

Fundstelle: [Homepage des ISSB](#).



Ihr Ansprechpartner

Jens Berger

Tel: +49 69 75695 6581

Mobil: +49 152 0931 1651

jenberger@deloitte.de

 **Zum Anfang/
Inhaltsverzeichnis**

Steuerbilanz

I. Gesetzgebung

Ansatzwahlrecht für Rechnungsabgrenzungsposten bis zur GWG-Grenze

Mit Urteil vom 16. März 2021 (X R 34/19, BStBl. II 2021, S. 844, siehe [Update zum Bilanzstichtag 2022](#), S. 26f.) hatte der BFH entschieden, dass aktive Rechnungsabgrenzungsposten nach § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG auch bei geringfügigen Beträgen zu bilden sind. Mit dem Ziel, den von dieser Rechtsprechung ausgelösten Bürokratieaufwand zu reduzieren, wurde mit dem [Jahressteuergesetz 2022](#) vom 20. Dezember 2022 (BGBl. I 2022, S. 2294) ein Wahlrecht für den Ansatz eines aktiven oder passiven Rechnungsabgrenzungspostens eingeführt, vorausgesetzt, die einzelne Ausgabe oder Einnahme überschreitet betragsmäßig nicht die Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter (GWG) von (derzeit) 800 Euro. Das Ansatzwahlrecht ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2021 enden.

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

Erhöhung der Gebäudeabschreibung

Mit dem [Jahressteuergesetz 2022](#) vom 20. Dezember 2022 (BGBl. I 2022, S. 2294) wird der typisierte lineare AfA-Satz für (neue) Gebäude, die Wohnzwecken dienen und nach dem 31. Dezember 2022 fertiggestellt worden sind, auf jährlich 3 Prozent erhöht. Der typisierte lineare AfA-Satz bei Fertigstellung vor dem 1. Januar 2023 und nach dem 31. Dezember 1924 beträgt weiterhin jährlich 2 Prozent und bei Fertigstellung vor dem 1. Januar 1995 jährlich 2,5 Prozent (vgl. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a bis c EStG). Eine niedrigere tatsächliche Nutzungsdauer kann (wie bisher) nachgewiesen werden (vgl. § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG).

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

II. Rechtsprechung

Passive Rechnungsabgrenzung erhaltener Zahlungen bei zeitraumbezogenen Leistungen

Passive Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) sind nach § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG für Einnahmen vor dem Abschlussstichtag zu bilden, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Eine Schätzung der „bestimmten Zeit“ ist nach dem BFH-Urteil vom 26. Juli 2023 (IV R 22/20, BFH/NV 2023, S. 1345) für erhaltene Zahlungen bei zeitraumbezogenen Leistungen zulässig, wenn sie auf „allgemeingültigen Maßstäben“ beruht. Daran fehle es, wenn die angewendeten Maßstäbe auf einer Gestaltungsentscheidung des Steuerpflichtigen beruhen, die geändert werden könnte.

Im Urteilsfall war streitig, ob der Steuerpflichtige erhaltene Projektentwicklungshonorare durch Bildung eines passiven RAP, hilfsweise durch Passivierung einer Anzahlung oder durch eine Rückstellung wegen Erfüllungsrückstands, neutralisieren konnte. Der Rechnungsabgrenzung lag eine vom Steuerpflichtigen vorgenommene Aufteilung der von ihm zu erbringenden Leistungen in mehrere Phasen zugrunde, während derer ein in einem Prozentsatz darzustellender Anteil der Gesamtleistung zu erbringen war. In einer Leistungsermittlung bestimmte er für jedes Projekt, für das er Erlöse erzielte und für das er einen passiven RAP bildete, den Beginn, die Laufzeit und das Ende jeder Phase und verteilte die Projekterlöse auf die jeweilige Phase seines Berechnungsschemas.

Der BFH stellte dazu fest, dass die Verträge für die Projekte zwar einen zeitlich genau bestimmten Vertragsbeginn, nicht aber ein zeitlich genau bestimmtes Ende vorsahen. Ferner ließen die Verträge auch nicht erkennen, in welchen Zeitabschnitten die Leistungen zu erbringen waren, noch, welche Vergütungsanteile darauf entfielen. Es sei zwar unschädlich, wenn die Gegenleistung zunächst in hinreichender Bestimmtheit geschuldet werde, die

Dauer der Leistungserbringung dann aber tatsächlich länger oder kürzer ausfalle als ursprünglich bestimmt. Die Auflösung des gebildeten RAP sei dann in der Folgezeit lediglich anzupassen (BFH, Urteil vom 9. Dezember 1993, IV R 130/91, BStBl. II 1995, S. 202).

Diese Grundsätze zugrunde legend kommt der BFH zu dem Ergebnis, dass die im Streitfall vorgenommenen individuellen Schätzungen der Dauer der Gegenleistung für die Bildung eines passiven RAP nicht ausreichend waren. Das Merkmal der „bestimmten Zeit“ müsse extern durch Verträge oder gesetzliche Vorgaben hinreichend bestimmt sein. Eine Schätzung aufgrund von betrieblichen Erfahrungen genüge nicht.

Außerdem hat der BFH festgestellt, dass eine Passivierung erhaltener Zahlungen für eine noch ausstehende zeitraumbezogene Leistung nicht als erhaltene Anzahlung, sondern nur unter den Voraussetzungen der passiven Rechnungsabgrenzung möglich ist. Für den Streitfall anerkannt hat der BFH eine Rückstellung für eine Sachleistungsverpflichtung.

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

Unzulässige Richtervorlage zur Verfassungsmäßigkeit des Rechnungszinsfußes für Pensionsrückstellungen

Durch die Bildung von Pensionsrückstellungen wird den Verpflichtungen eines Unternehmens aus der Erteilung von Pensionszusagen an Arbeitnehmer in der Steuerbilanz Rechnung getragen. Für die Höhe der in einem jeweiligen Veranlagungszeitraum abzugsfähigen Pensionsrückstellung ist der zugrunde gelegte Rechnungszinsfuß, der für den Effekt der Abzinsung maßgeblich ist, von wesentlicher Bedeutung. Je höher dieser ist, desto niedriger ist die steuerrechtlich zulässige Pensionsrückstellung. Nach § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG ist zur Ermittlung der Pensionsrückstellung unter anderem ein starrer Rechnungszinsfuß von 6 Prozent anzuwenden. Die steuerrechtliche Vorschrift unterscheidet sich von den Vorgaben für die Handelsbilanz, deren Bewertungsvorschrift in § 253 Abs. 2 HGB keinen starren, sondern einen dynamischen, „atmenden“ Rechnungszinsfuß (3,89 Prozent im Streitjahr 2015) vorsieht.

Das FG Köln hatte dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) mit Beschluss vom 12. Oktober 2017 (10 K 977/17, EFG 2018, S. 287) die Frage zur Prüfung vorgelegt, ob der Rechnungszinsfuß von 6 Prozent zur Ermittlung von Pensionsrückstellungen in § 6a EStG im Streitjahr 2015 noch als verfassungsgemäß anzusehen ist. Mit Beschluss vom 28. Juli 2023 (2 BvL 22/17) hat das BVerfG die Vorlage des FG Köln nun für unzulässig erklärt mit der Begründung, dass die Vorlage nicht den Anforderungen an die Darlegung eines Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG genüge.

Auch sage die Entscheidung des BVerfG vom 8. Juli 2021 (1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17, BGBl. I 2021, S. 4303 (Entscheidungsformel)), wonach die Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen verfassungswidrig war, soweit der Zinsberechnung für Verzinsungszeiträume ab dem 1. Januar 2014 ein Zinssatz von monatlich 0,5 Prozent zugrunde gelegt worden ist, für die hier verfahrensgegenständliche Frage nichts aus.

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

AfA nach Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten bei teilweiser Gutschrift auf gesamthänderisch gebundenes Rücklagenkonto

In seinem Urteil vom 29. Juli 2015 (IV R 15/14, BStBl. II 2016, S. 593) hatte es der IV. Senat des BFH dahinstehen lassen, ob und ggf. in welchem Umfang an der Rechtsprechung, wonach auch dann ein in vollem Umfang entgeltliches Geschäft angenommen wird, wenn der Wert eines zur Erlangung bzw. zur Erweiterung einer Mitunternehmerstellung eingebrachten Wirtschaftsguts nicht nur dem Kapitalkonto I, sondern zum Teil auch einem anderen Kapitalunterkonto (z.B. dem Kapitalkonto II) gutgeschrieben oder in eine gesamthänderisch gebundene Rücklage eingestellt wird, festgehalten werden soll. Er hatte lediglich festgestellt, dass jedenfalls dann keine Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und damit kein entgeltlicher Vorgang vorliegt, wenn der Wert des in das Gesamthandsvermögen übertragenen Einzelwirtschaftsguts allein dem Kapitalkonto II gutgeschrieben wird (gegen BMF-Schreiben vom 11. Juli 2011, IV C 6 – S 2178/09/10001, BStBl. I 2011, S. 713, unter I.2.).

Im Urteil vom 23. März 2023 (IV R 2/20, BFH/NV 2023, S. 895) hat der IV. Senat des BFH nun in dem Fall, der die Konstellation der erstmaligen Einräumung einer Mitunternehmerstellung betrifft, für die Einbringung eines Wirtschaftsguts des Privatvermögens für Klarheit gesorgt: Auch der auf dem Rücklagenkonto verbuchte Wertanteil eines eingebrachten Wirtschaftsguts ist Teil eines tauschähnlichen Geschäfts (Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten). Die AfA-Bemessungsgrundlage ergibt sich daher aus dem gemeinen Wert des Wirtschaftsguts im Zeitpunkt der Einbringung und nicht nach Einlagegrundsätzen gemäß § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG.

Ähnliches gilt nach dem BFH-Urteil vom 23. März 2023 (IV R 27/19, BFH/NV, S. 912), das ebenfalls den Fall der erstmaligen Einräumung einer Mitunternehmerstellung betrifft, für die Einbringung von Betriebsvermögen: Bei anteiliger Gutschrift des Werts des eingebrachten Betriebsvermögens auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto ist der Vorgang jedenfalls dann insgesamt als ein tauschähnliches (entgeltliches) Geschäft gem. § 24 UmwStG zu beurteilen, wenn die Einbringung insgesamt für Rechnung des Einbringenden erfolgt, d.h. es zu keinen Vermögensverschiebungen zwischen den Gesellschaftern kommt.

Fundstellen: [Deloitte Tax-News zu IV R 2/20](#). [Deloitte Tax-News zu IV R 27/19](#).

Pensionsrückstellung bei Pensionszusage unter Vorbehalt

Eine Pensionsrückstellung darf gem. § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG u.a. nur gebildet werden, wenn die Pensionszusage keinen Vorbehalt enthält, dass die Pensionsanwartschaft oder die Pensionsleistung gemindert oder entzogen werden kann, oder ein solcher Vorbehalt sich nur auf Tatbestände erstreckt, bei deren Vorliegen nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen unter Beachtung billigen Ermessens eine Minderung oder ein Entzug der Pensionsanwartschaft oder der Pensionsleistung zulässig ist.

Ausgehend von dem Sinn und Zweck dieser Norm kommt der BFH in seinem Urteil vom 6. Dezember 2022 (IV R 21/19, BStBl. II 2023, S. 474) zu dem Ergebnis, dass die Bildung einer Pensionsrückstellung steuerrechtlich nur dann zulässig ist, wenn ein mit der Pensionszusage verbundener Vorbehalt positiv – d.h. ausdrücklich – einen nach der arbeitsgerichtlichen Rechtsprechung anerkannten, eng begrenzten Tatbestand normiert, der nur ausnahmsweise eine Minderung oder einen Entzug der Pensionsanwartschaft oder Pensionsleistung gestattet. Schädlich sind laut BFH hingegen uneingeschränkte Widerrufsvorbehalte, hinsichtlich deren Zuordnung Zweifel bestehen und deren arbeitsrechtliche Anerkennung nicht von vorneherein eindeutig zu bejahen ist und bzw. deren Gültigkeit und Reichweite im Einzelfall noch nicht zur arbeitsgerichtlichen Prüfung gestellt wurden.

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

Rückstellungsbildung für Verpflichtungen aus einem Kundenkartenprogramm

Nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH kann für den Fall, dass eine Verpflichtung am Bilanzstichtag nicht nur der Höhe nach ungewiss, sondern auch dem Grunde nach noch nicht rechtlich entstanden ist, eine Rückstellung nur unter der weiteren Voraussetzung gebildet werden, dass sie wirtschaftlich bis zum Bilanzstichtag verursacht wurde (so z.B. BFH-Urteil vom 15. März 2017, I R 11/15, BStBl. II 2017, S. 1043, besprochen im [Update zum Bilanzstichtag 2017](#), S. 29).

In seiner Entscheidung vom 29. September 2022 (IV R 20/19, BStBl. II 2023, S. 435) hat der BFH diese bisherige Rechtsprechung nun für den Fall von Verpflichtungen aus einem Kundenkartenprogramm näher konkretisiert. In dem zugrunde liegenden Streitfall verpflichtete sich ein Handelsunternehmen gegenüber den an seinem Kundenkartenprogramm teilnehmenden Kunden, diesen beim Kauf von Waren Bonuspunkte bzw. Gutscheine zu gewähren, die bei weiteren Käufen als Zahlungsmittel eingelöst werden konnten. Der BFH kam in seiner o.g. Entscheidung zunächst zu dem Ergebnis, dass eine Verbindlichkeit mangels Verwirklichung des Tatbestands der Einlösungsverpflichtung von Bonuspunkten zum Bilanzstichtag nicht zu passivieren sei, da diese Verpflichtung von weiteren Warenkäufen abhängige. Für die am Bilanzstichtag noch nicht eingelösten Bonuspunkte bzw. Gutscheine sei aber eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Denn die Anrechnungsverpflichtung habe ihre rechtliche und wirtschaftliche Verursachung in dem ersten Warenkauf des jeweiligen Karteninhabers und damit in der Zeit vor dem Bilanzstichtag. Darüber hinaus sind aus Sicht des BFH für den Streitgegenständlichen Fall sowohl die Entstehung der Verpflichtung als auch die Inanspruchnahme hinreichend wahrscheinlich.

Der Bildung einer Rückstellung steht laut BFH auch das Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG nicht entgegen. Dieses sieht vor, dass für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst anzusetzen sind, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind. Im Streitfall beziehe sich die Erfüllung der Einlösungsverpflichtung nicht auf künftige Einnahmen, sondern sei allein von dem weiteren Warenkauf abhängig.

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

Absetzungen für Substanzverringerung durch eine KG nach Erwerb eines Kiesvorkommens von ihrem Kommanditisten

Die Möglichkeit der Vornahme von Absetzungen für Substanzverringerung gemäß § 7 Abs. 6 EStG ist an das Vorliegen von Anschaffungs- oder Herstellungskosten geknüpft. Absetzungen für Substanzverringerung scheiden daher nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH aus, wenn weder der Steuerpflichtige noch ein anderer Anschaffungskosten getragen hat. Dementsprechend ist ein im Privatvermögen entdecktes Kiesvorkommen bei Einlage in ein Betriebsvermögen gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Hs. 1 EStG zwar mit dem Teilwert anzusetzen; bei dem Abbau des Kiesvorkommens dürfen Absetzungen für Substanzverringerung jedoch nicht vorgenommen werden (BFH-Beschluss vom 4. Dezember 2006, GrS 1/05, BStBl. II 2007, S. 508).

Ein zur Inanspruchnahme von Absetzungen für Substanzverringerung berechtigender Anschaffungsvorgang liegt allerdings dann vor, wenn eine Personengesellschaft einen Bodenschatz entgeltlich von ihrem zu 100 Prozent beteiligten Gesellschafter erwirbt und das Veräußerungsgeschäft einem Fremdvergleich standhält (BFH-Urteil vom 4. Februar 2016, IV R 46/12, BStBl. II 2016, S. 607). Mit Urteil vom 1. September 2022 (IV R 25/19, BFH/NV 2023, S. 91) bestätigt der BFH diese bisherige Rechtsprechung.

Der Inanspruchnahme von Absetzungen für Substanzverringerung steht nach Auffassung des BFH im Streitfall aufgrund des entgeltlichen Erwerbs der Grundstücke einschließlich des Kiesvorkommens die Regelung des § 11d Abs. 2 EStDV nicht entgegen, nach der bei Bodenschätzen, die der Steuerpflichtige auf einem ihm gehörenden Grundstück entdeckt hat, Absetzungen für Substanzverringerung nicht zulässig sind. Der BFH richtet sich damit gegen die Auffassung der Finanzverwaltung, die die Anwendung der Regelung des § 11d Abs. 2 EStDV nicht nur auf Einlagefälle, sondern auch auf Fälle der Einbringung in eine Personengesellschaft gegen sonstiges Entgelt anwendet, soweit die Einkünfte aus dem Abbau des Bodenschatzes auch nach der Einbringung dem einbringenden Gesellschafter zuzurechnen sind (vgl. Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 20. Januar 2009, S 2134.1.1-3/5 St32/St33).

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

III. Finanzverwaltung

Nutzungsdauer einer Homepage

Die Finanzverwaltung hatte im Jahr 2021 die Möglichkeit geschaffen, für genau definierte „Computerhardware (einschließlich entsprechender Peripheriegeräte)“ sowie „Betriebs- und Anwendersoftware“ eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von einem Jahr zugrunde zu legen (vgl. BMF-Schreiben vom 26. Februar 2021 (IV C 3 – S 2190/21/10002 :013, BStBl. I 2021, S. 298, siehe [Update zum Bilanzstichtag 2021](#), S. 25), ersetzt durch BMF-Schreiben vom 22. Februar 2022 (IV C 3 – S 2190/21/10002 :025, BStBl. I 2022, S. 187, siehe [Update zum Bilanzstichtag 2022](#), S. 29)).

Laut einer Verfügung vom 22. März 2023 (S 2190 A-031-St 214) der OFD Frankfurt a.M. kann bei einer Homepage nicht von einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von einem Jahr, sondern in Anknüpfung an die als üblich anerkannte technische Nutzungsdauer von Software von einer Nutzungsdauer von drei Jahren ausgegangen werden.

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

Gebäudeabschreibung nach der kürzeren Nutzungsdauer

Mit Urteil vom 28. Juli 2021 (IX R 25/19, BFH/NV 2022, S. 108) hatte der BFH entschieden, dass Steuerpflichtige, die sich nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG auf eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer des Gebäudes berufen, sich jeder Darlegungsmethode bedienen können, die im Einzelfall zur Führung des erforderlichen Nachweises geeignet erscheint, soweit daraus Rückschlüsse auf die maßgeblichen Determinanten (z.B. technischer Verschleiß, wirtschaftliche Entwertung, rechtliche Nutzungsbeschränkungen) möglich sind.

Die Finanzverwaltung nimmt mit BMF-Schreiben vom 22. Februar 2023 (IV C 3 – S 2196/22/10006: 005, BStBl. I 2023, S. 332) zur o.g. Rechtsprechung Stellung. Nach der Finanzverwaltung ist die Inanspruchnahme der AfA nach der kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer an konkrete Rechtfertigungsgründe wie den technischen Verschleiß, die wirtschaftliche Entwertung sowie rechtliche Gegebenheiten, welche die Nutzungsdauer eines Gegenstands begrenzen können, zu knüpfen. Der Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer ist durch Vorlage eines Gutachtens eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken oder von Personen, die von einer nach DIN EN ISO/IEC 17024 akkreditierten Stelle als Sachverständige oder Gutachter für die Wertermittlung von Grundstücken nach entsprechender Norm zertifiziert worden sind, zu erbringen. Das Schreiben ist auf alle offenen Fälle anzuwenden.

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

Ertragsteuerliche Behandlung von Genussrechtskapital

Genussrechte sind für eine Kapitalüberlassung an den Genussrechtsemittenten gewährte schuldrechtliche Vermögensrechte, die eigen- oder fremdkapitalähnlich ausgestaltet sein können. In der Gestaltungspraxis wurden häufig ein handelsrechtlicher Eigen- und ein steuerlicher Fremdkapitalausweis des Genussrechtskapitals angestrebt, sodass einerseits eine Erhöhung des Eigenkapitals verzeichnet werden konnte und andererseits die Zahlungen auf das Genussrechtskapital für steuerliche Zwecke abzugsfähig waren. Mangels gesetzlicher Vorschriften zur handels- und steuerbilanziellen Behandlung von Genussrechtskapital bestand eine hohe Rechtsunsicherheit.

Das BMF-Schreiben vom 11. April 2023 (IV C 6 – S 2133/19/10004 :002) nimmt zur ertragsteuerlichen Behandlung von Genussrechtskapital, insbesondere zur Abgrenzung von Genussrechtskapital zu anderen Kapitalüberlassungen, zur steuerbilanziellen Qualifikation von Genussrechten als Fremd- bzw. Eigenkapital sowie zur steuerlichen Behandlung von Zahlungen auf Genussrechtskapital bei der Einkommensermittlung Stellung. Nach dem o.g. BMF-Schreiben stellt Genussrechtskapital eines fremden Dritten steuerlich stets Fremdkapital dar. Darüber hinaus stellt auch Genussrechtskapital, welches vom Anteilseigner oder einer dem Anteilseigner nahestehenden Person zugeführt wird, steuerlich Fremdkapital dar, wenn die Überlassung nicht dauerhaft erfolgt. Eine solche nicht dauerhafte Kapitalüberlassung liegt regelmäßig vor, wenn eine Rückzahlungsverpflichtung zu einem bestimmten Zeitpunkt besteht. Ist von steuerlichem Fremdkapital auszugehen, ist in einem nächsten Schritt zu prüfen, ob das Fremdkapital auch als Verbindlichkeit in der Steuerbilanz auszuweisen ist oder ob beispielsweise das Passivierungsverbot gemäß § 5 Abs. 2a EStG einem solchen Ansatz entgegensteht. Das BMF-Schreiben ist in allen offenen Fällen anzuwenden.

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

Teilwertabschreibung von börsennotierten Wertpapieren des Anlage- und Umlaufvermögens

Bei börsennotierten, börsengehandelten und aktienindexbasierten Wertpapieren des Anlage- und Umlaufvermögens ist von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung auszugehen, wenn der Börsenwert zum Bilanzstichtag unter denjenigen im Erwerbszeitpunkt gesunken ist und der Kursverlust die Bagatellgrenze von 5 Prozent der Notierung bei Erwerb überschreitet. In Fällen der Wertaufholung nach erfolgter Inanspruchnahme einer Teilwertabschreibung kommt nach dem BMF-Schreiben vom 2. September 2016 (IV C 6 – S 2171-b/09/10002 :002, BStBl. I 2016, S. 995) die Bagatellgrenze von 5 Prozent nicht zur Anwendung. Die Wertaufholung ist auf den aktuellen Börsenkurs am Bilanzstichtag, maximal auf die Anschaffungskosten vorzunehmen. Der Teilwert eines Wertpapiers kann nur dann nicht nach dem Kurswert (zuzüglich der im Fall eines Erwerbs anfallenden Erwerbsnebenkosten) bestimmt werden, wenn aufgrund konkreter und objektiv überprüfbarer Anhaltspunkte davon auszugehen ist, dass der Börsenpreis den tatsächlichen Anteilswert nicht widerspiegelt (vgl. BFH-Urteil vom 21. September 2011, I R 89/10, BStBl. II 2014, S. 612). Dies wäre z.B. dann der Fall, wenn der Kurs durch Insidergeschäfte beeinflusst wurde oder über einen längeren Zeitraum kein Handel mit den zu bewertenden Wertpapieren stattfand.

Mit Verfügung vom 13. September 2022 (S 2171b A-1-St 516) hat die OFD Frankfurt am Main das o.g. BMF-Schreiben vom 2. September 2016 ergänzt. Die OFD kommt zu dem Ergebnis, dass zur Ermittlung des Teilwerts von börsennotierten Wertpapieren des Anlage- und Umlaufvermögens der höchste Schlusskurs zum Ablauf des Bilanzstichtages heranzuziehen ist; vorausgesetzt, der Börsenpreis spiegelt auch den tatsächlichen Anteilswert wider. Diese Rechtsauffassung ist spätestens für Bilanzstichtage anzuwenden, die nach dem 30. Juni 2022 liegen.

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

Entschädigungszahlungen aufgrund des Stromnetzausbaus

Im Zusammenhang mit dem Stromnetzausbau werden an Grundstückseigentümer aufgrund der zu verlegenden Erdkabel oder der Errichtung von Strommasten für Überspannungsleitungen Entschädigungszahlungen sowie zum Teil auch Beschleunigungszuschläge geleistet.

Nach dem Finanzministerium Schleswig-Holstein (Körperschaftsteuer-Kurzinformation, Nr. 2023/3 vom 23. Mai 2023, VI 309-2134-080) ist nach bundeseinheitlich abgestimmter Auffassung von einer Nutzungsüberlassung auszugehen und die gesamte Entschädigung (einschließlich Beschleunigungszuschlag) ist für die dauerhafte Duldung der Nutzung des Grundstückes zur Errichtung einer Stromtrasse (Erdkabel, Strommast, Überspannungsleitung) als zeitraumbezogene Gegenleistung anzusehen. Bilanzsteuerrechtlich ist ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden. Sofern vertraglich kein Entschädigungszeitraum vereinbart wurde, ist für die Abgrenzung der Entschädigungsleistung inkl. des Beschleunigungszuschlags ein Mindestzeitraum von 25 Jahren zugrunde zu legen.

IV. Allgemeine steuerliche Highlight-Themen

Im vorliegenden „Update zum Bilanzstichtag 2023“, Abschnitt „Steuerbilanz“ beschäftigen sich die Untergliederungspunkte I. bis III. ausschließlich mit steuerbilanziellen Themen, bei denen es um den Ansatz und/oder die Bewertung von Wirtschaftsgütern in der Steuerbilanz geht. Im IV. Untergliederungspunkt „Allgemeine steuerliche Highlight-Themen“ möchten wir noch auf weitere aktuelle (ertrag)steuerliche Themen beispielsweise hinsichtlich außerbilanzieller Korrekturen oder auch eines zu berücksichtigenden Verlustabzugs nach § 10d EStG hinweisen, die zwar die Steuerbilanz nicht unmittelbar berühren, aber dennoch im Hinblick auf die Bildung einer Steuerrückstellung oder einer Steuerlatenz zum Abschlussstichtag 2023 zu berücksichtigen sind.

Im Zeitpunkt des Redaktionsschlusses für das „Update zum Bilanzstichtag 2023“ waren zwei wesentliche Gesetzgebungsverfahren, das sog. Wachstumschancengesetz und das Gesetz zur Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen, noch nicht abgeschlossen. Aufgrund der hohen Relevanz beider Gesetzgebungsverfahren geben wir dennoch im Folgenden bereits einen Ausblick über mögliche Gesetzesänderungen.

Wachstumschancengesetz

Mit dem Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (sog. Wachstumschancengesetz) soll ein Beitrag zur Wachstumsförderung und zur Förderung des Klimaschutzes geleistet werden. Zu dem Regierungsentwurf vom 30. August 2023, der insbesondere die folgenden wesentlichen Einzelmaßnahmen enthält, hat der Bundesrat am 20. Oktober 2023 Stellung genommen:

- *Einführung einer Prämie für Klimaschutzinvestitionen:* Eine Investitionsprämie soll in Form eines Barzuschusses in Höhe von maximal 30 Mio. Euro (15 Prozent der förderfähigen Aufwendungen) pro Antragsteller eingeführt werden. Unter der Voraussetzung, dass die Wirtschaftsgüter ausschließlich oder fast ausschließlich in einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen genutzt werden und die (nachträglichen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten mindestens 5.000 Euro pro Wirtschaftsgut betragen, sollen abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens begünstigt sein, die in einem zertifizierten Energiesparkonzept enthalten sind und die Energieeffizienz verbessern. Der Förderzeitraum soll den Zeitraum zwischen dem Inkrafttreten des Gesetzes und dem 1. Januar 2030 umfassen. Der Bundesrat hat in seiner o.g. Stellungnahme eine Umsetzung der Klimaschutz-Investitionsprämie durch das Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (anstelle der Finanzverwaltungen der Länder) gefordert.

- *Erhöhung der Forschungszulage:* Die Förderung soll auf bereits genutzte (abnutzbare) bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die für die Durchführung des Forschungs- und Entwicklungsvorhaben erforderlich sind, ausgeweitet werden. Auch die Fördergrenze soll von 60 auf 70 Prozent der Kosten bei der Auftragsforschung für Aufträge nach dem 31. Dezember 2023 angehoben werden. Die Bemessungsgrundlage soll unbefristet auf maximal 12 Mio. Euro erhöht werden. Des Weiteren sollen kleine und mittlere Unternehmen im Sinne der KMU-Definition des Anhangs I der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung ((EU) r. 651/2014) zusätzlich eine Erhöhung der Forschungszulage um zehn Prozentpunkte beantragen können. Allerdings hat der Bundesrat in seiner Stellungnahme die Ausweitung der Bemessungsgrundlage der Forschungszulage auf Sachaufwand abgelehnt.
- *Verbesserung des steuerlichen Verlustabzugs:* Der Zeitraum des bisherigen Verlustrücktrags von zwei Jahren soll ab dem Veranlagungszeitraum 2024 auf drei Jahre verlängert werden. Darüber hinaus sollen die ab dem Veranlagungszeitraum 2020 angehobenen Betragsgrenzen beim Verlustrücktrag in Höhe von 10 Mio. Euro (bei Einzelveranlagung) bzw. 20 Mio. Euro (bei Zusammenveranlagung) dauerhaft beibehalten werden. Für die Veranlagungszeiträume 2024 bis 2027 soll die Prozentgrenze beim Verlustvortrag von 60 auf 80 Prozent erhöht werden. Allerdings lehnt der Bundesrat im Rahmen seiner Stellungnahme die vorgesehenen Erweiterungen des Verlustabzuges ab.
- *Reform der Zinsschranke:* Die Zinsschranke im Sinne von § 4h EStG soll u.a. an die Vorgaben der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie ((EU) 2016/1164) angepasst werden.
- *Einführung einer Zinshöhenschranke:* Zinsaufwendungen aufgrund einer Geschäftsbeziehung zwischen nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG sollen nicht abziehbar sein, soweit diese auf einem über dem gesetzlich bestimmten Höchstzinssatz liegenden Zinssatz beruhen. Als neuer Höchstzinssatz soll der um zwei Prozentpunkte erhöhte Basiszinssatz nach § 247 BGB dienen. Im Rahmen einer sog. Entlastungsmöglichkeit sollen die Steuerpflichtigen allerdings die Möglichkeit haben, nachzuweisen, dass sowohl der Gläubiger als auch die Muttergesellschaft das Kapital bei sonst gleichen Umständen nur zu einem über dem Höchstzinssatz liegenden Zinssatz hätten erhalten können. Des Weiteren soll eine Substanzausnahme bei einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit des Gläubigers in seinem Sitzstaat oder im Staat seiner Geschäftsleitung gelten. Nach der o.g. Stellungnahme des Bundesrats soll die Zinshöhenschranke allerdings durch eine besser geeignete Regelung, die auf den Fremdvergleich bei Finanzbeziehungen in Übereinstimmung mit dem Kapitel X der OECD-Verrechnungspreisleitlinien abzielt, ersetzt werden.
- *Fortentwicklung der Besteuerung von Personengesellschaften:* Im Rahmen der Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG soll der begünstigungsfähige Gewinn um die gezahlte Gewerbesteuer und die Beträge, die zur Zahlung der Einkommensteuer nach § 34 Abs. 1 EStG entnommen werden, erhöht werden. Das Optionsmodell nach § 1a KStG soll auf alle Personengesellschaften (auch die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR)) erweitert werden. Außerdem soll die Antragstellung für neu gegründete Gesellschaften bis zu einem Monat nach Beschluss des Gesellschaftsvertrags möglich sein.

- **Abschreibungen:** Die Grenze für Sofortabschreibungen geringwertiger Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2 EStG) soll für Wirtschaftsgüter, die nach dem 31. Dezember 2023 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden, von 800 auf 1.000 Euro erhöht werden. Die degressive Abschreibungsmethode bis zur Höhe des 2,5-Fachen der linearen Abschreibung – höchstens 25 Prozent – soll für zwischen dem 30. September 2023 und dem 1. Januar 2025 angeschaffte oder hergestellte bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens wieder eingeführt werden. Die Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG soll für Wirtschaftsgüter, die nach dem 31. Dezember 2023 angeschafft oder hergestellt worden sind, auf bis zu 50 Prozent erhöht werden. Der Bundesrat bittet allerdings im Rahmen seiner Stellungnahme eine „haushaltsverträgliche“ Ausgestaltung der degressiven Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (d.h. einen verringerten Faktor für die Bemessung der degressiven AfA) zu prüfen.

Mitte November könnte bereits eine vom Bundestag beschlossene Fassung des Wachstumschancengesetz vorliegen. Sofern der Bundesrat seine Zustimmung erteilt, könnte das Gesetzgebungsverfahren bis Jahresende 2023 abgeschlossen sein.

Fundstellen: [Deloitte Tax-News zum Regierungsentwurf](#). [Deloitte Tax News zur Stellungnahme des Bundesrats](#).

Globale Mindestbesteuerung

Mit dem Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen soll Deutschland der (für alle Länder in der EU geltenden) Verpflichtung nachkommen, spätestens bis zum 31. Dezember 2023 die Ende 2022 in Kraft getretene EU-Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung („Pillar 2“) in nationales Recht umzusetzen. Die Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung sehen eine Besteuerung der weltweiten Gewinne großer Unternehmen (mit mindestens 750 Mio. Euro Jahresumsatz) mit einem effektiven Steuersatz von mindestens 15 Prozent vor. Technisch umgesetzt wird die globale Mindestbesteuerung über eine Primärerergänzungssteuer, eine Sekundärerergänzungssteuer sowie eine anerkannte nationale Ergänzungssteuer. Das Gesetz zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für Unternehmensgruppen (Mindeststeuergesetz – MinStG), welches in Deutschland die Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung beinhalten soll, soll erstmals für Geschäftsjahre gelten, die nach dem 30. Dezember 2023 beginnen (vgl. § 96 Abs. 1 MinStG-E). Die Sekundärerergänzungssteuer (§ 11 MinStG-E) soll erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden sein, die nach dem 30. Dezember 2024 beginnen.

Der Regierungsentwurf des o.g. Gesetzes vom 16. August 2023, den der Bundestag am 10. November 2023 mit kleineren Änderungen beschlossen hat, berücksichtigt bei der Ausgestaltung des Mindeststeuergesetzes (MinStG) u.a. weitere Details der OECD Guidance vom Februar 2023 und sieht daneben noch weitere sog. Begleitmaßnahmen vor. So soll bei der Hinzurechnungsbesteuerung ab dem Veranlagungszeitraum 2024 durch Absenkung der Niedrigsteuergrenze von derzeit 25 Prozent auf 15 Prozent ein Gleichlauf zwischen Hinzurechnungsbesteuerung und globaler Mindestbesteuerung sichergestellt werden. Darüber hinaus sollen die Regelungen der Lizenzschranke (§ 4j EStG) künftig nur bei einer unter 15 Prozent liegenden Niedrigbesteuerung zur Anwendung kommen. Der Regierungsentwurf enthält auch Änderungen des Handelsgesetzbuchs, die zum Teil bereits bei einem Abschlussstichtag 31. Dezember 2023 zu beachten sind (zu weiteren Details siehe auch [Globale Mindestbesteuerung – Auswirkungen auf die handelsrechtliche Rechnungslegung](#)).

Auch dieses Gesetzesvorhaben soll bis Jahresende 2023 abgeschlossen sein.

Fundstelle: [Deloitte Tax News zur Verabschiedung durch den Bundestag](#).

Weitere Informationen zu allen wesentlichen steuerlichen Themen dieses Jahres finden Sie auch in unseren [Deloitte Tax News](#) bzw. in unseren [Webcasts der Reihe „Steuern und Recht im Überblick“](#), die quartalsweise stattfinden und entweder live oder im Nachgang als Aufzeichnung angehört werden können.



Ihre Ansprechpartnerin

Dr. Christine Wolter

Tel: +49 69 75695 7025

Mobil: +49 152 0931 1673

cwolter@deloitte.de

Enforcement und Corporate Governance

I. Bilanzkontrolle durch die BaFin

Prüfungsschwerpunkte 2023

Auf europäischer Ebene koordiniert die Europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (European Securities and Markets Authority, ESMA) die nationalen Enforcement-Anstrengungen. Ziel ist es, innerhalb der Europäischen Union (EU) Regulierungsarbitrage zu vermeiden und eine einheitliche Anwendung der International Financial Reporting Standards (IFRS) zu erreichen. Deshalb gibt sie jährlich Prüfungsschwerpunkte bekannt. Diese werden in Zusammenarbeit mit den europäischen nationalen Enforcement-Stellen (Durchsetzungsbehörden) zur besonderen Berücksichtigung bei der Aufstellung und Prüfung der IFRS-Abschlüsse identifiziert. Gemeinsam mit den nationalen Durchsetzungsbehörden schenkt die ESMA diesen Prüfungsschwerpunkten beim Monitoring und bei der Beurteilung der Anwendung der relevanten IFRS-Anforderungen besondere Aufmerksamkeit. Aus diesen Gründen übernimmt die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) die von der ESMA jährlich veröffentlichten Prüfungsschwerpunkte und ergänzt diese gegebenenfalls um weitere nationale Prüfungsschwerpunkte.

Die ESMA hat am 25. Oktober 2023 die gemeinsamen Europäischen Prüfungsschwerpunkte (European Common Enforcement Priorities) für die Jahresabschlüsse des Geschäftsjahres 2023 veröffentlicht.

Diese betreffen in Bezug auf IFRS-Abschlüsse:

- Auswirkungen von Klima und anderen Umweltaspekten: Konsistenz zwischen den im IFRS-Abschluss offenlegten Informationen und den nicht-finanziellen Informationen zu klima- und anderen umweltbezogenen Themen; Bilanzierung von Emissionshandelssystemen und Zertifikaten für erneuerbare Energien; Wertberichtigung von nicht-finanziellen Vermögenswerten; Erläuterung und Bilanzierung von Power Purchase Agreements; Spezifische Aspekte bei Finanzinstituten
- Makroökonomisches Umfeld:
 - Refinanzierung und weitere finanzielle Risiken: Anstieg der Zinssätze und Auswirkungen auf die (Re-)Finanzierung; Liquiditätsrisiken; Anforderungen an die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen
 - Bewertung zum beizulegenden Zeitwert und Anhangangaben: Zum beizulegenden Zeitwert bewertete als Finanzinvestition gehaltene Immobilien; Beizulegende Zeitwerte von zu fortgeführten Anschaffungskosten bewerteten Finanzinstrumenten

Darüber hinaus liegen die Schwerpunkte im Bereich der nicht-finanziellen Berichterstattung sowie bei Überlegungen zu alternativen Leistungskennzahlen (APMs) und dem europäischen einheitlichen Berichtsformat (ESEF).

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

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

Unser Newsletter [iGAAP fokussiert Finanzberichterstattung Nr. 11 Oktober 2023](#) erläutert die Prüfungsschwerpunkte im Detail.

Für das Jahr 2023 hatte die BaFin in ihrer Mitteilung vom 5. Dezember 2022 das Thema „Beziehungen zu nahestehenden Personen und Unternehmen“ als nationalen Prüfungsschwerpunkt für das Jahr 2023 veröffentlicht. Eine entsprechende Veröffentlichung steht für das Jahr 2024 noch aus.

II. Corporate Governance

IDW-Positionspapiere

Seit September 2022 hat das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) fünf Positionspapiere herausgegeben, die sich auf wirtschaftliche, politische und regulatorische Themen beziehen.

Die neue Mobilität – Trends und Herausforderungen im Automobilssektor

Dieses Positionspapier wurde von dem IDW-Ausschuss Trendwatch in der zweiten Auflage herausgegeben. Es versucht, ein neues Koordinatensystem für die internationale Automobilindustrie zu skizzieren und in seinen wesentlichen Aspekten zu analysieren. Dabei konzentriert es sich auf drei Entwicklungen, von denen jede das Potenzial hat, die Branche tiefgreifend zu verändern: die Dekarbonisierung, die Digitalisierung und die Deglobalisierung.

Generationengerechtigkeit durch Nachhaltigkeit, Modernisierung und tragfähige Staatsfinanzen

Dieses Trendwatch-Positionspapier hat das IDW anlässlich der Vorstellung des Bundeshaushalts 2024 im Bundeskabinett herausgegeben. Es soll zu den im Titel genannten Aspekten den Status quo in Deutschland darstellen und ergänzend das europäische Ausland betrachten. Darauf aufbauend werden Impulse an die Politik gegeben und Lösungsansätze abgeleitet.

Zeitenwende in der Handelspolitik

Dieses Trendwatch-Positionspapier befasst sich mit der Neuausrichtung der Handelspolitik sowie damit zusammenhängenden volks- und betriebswirtschaftlichen Fragen und zeigt aus Sicht des Berufsstands auf, wie der zukünftige Welthandel aussehen könnte.

Daten – Neue Chancen für Staat und Gesellschaft

Das Trendwatch-Positionspapier beschreibt Datennutzung als gesamtgesellschaftliche Chance, auch im internationalen Vergleich, und erläutert an Beispielen wie Bildung oder Gesundheit die Potenziale der Datennutzung. Eingegangen wird auch auf die gesellschaftlichen und rechtlichen Herausforderungen bei der Datennutzung.

Betriebliche Altersversorgung: Risiken kalkulierbar machen – Attraktivität nachhaltig steigern

In diesem Positionspapier spricht sich das IDW dafür aus, bestehende Hürden zu reduzieren und die Attraktivität für Beschäftigte zu erhöhen. Das Positionspapier skizziert ausgewählte Gründe für die arbeitgeberseitige Zurückhaltung sowie Ansatzpunkte für mögliche Reformen der betrieblichen Altersversorgung.

Hinweisgeberschutzgesetz in Kraft getreten

Am 2. Juli 2023 ist das „Gesetz für einen besseren Schutz hinweisgebender Personen sowie zur Umsetzung der Richtlinie zum Schutz von Personen, die Verstöße gegen das Unionsrecht melden“ („Hinweisgeberschutzgesetz“, HinSchG) in Kraft getreten. Damit wurde die „EU-Whistleblower-Richtlinie“ (Richtlinie (EU) 2019/1937 vom 23.10.2019) in nationales Recht umgesetzt.

Zentrale Elemente des Gesetzes betreffen

- die grundsätzliche Pflicht für private Beschäftigungsgeber zur Einrichtung und zum Betrieb von internen Meldestellen und
- den Schutz von hinweisgebenden Personen vor Repressalien.

Pflicht zur Einrichtung und zum Betrieb interner Meldestellen

Beschäftigungsgeber ab 50 Beschäftigten sind grundsätzlich verpflichtet, eine interne Anlaufstelle einzurichten und zu betreiben, wobei folgende Eckpunkte gelten:

- Das Meldesystem kann vom Unternehmen selbst oder durch Dienstleister betrieben werden. Der Betrieb durch einen Dritten entbindet das Unternehmen nicht davon, geeignete Maßnahmen zu ergreifen, um einen etwaigen Verstoß abzustellen.
- Das HinSchG erlaubt unter bestimmten Bedingungen den Betrieb konzernweiter Meldesysteme. Bei internationalen Konzernen ist jedoch darauf zu achten, dass dies möglicherweise in anderen EU-Mitgliedsstaaten nicht zulässig ist.
- Die Meldekanäle müssen schriftliche und mündliche Beschwerden ermöglichen. Auf Ersuchen der hinweisgebenden Person muss die Möglichkeit eines persönlichen Treffens gegeben sein.
- Auch anonym eingehende Meldungen sollen bearbeitet werden; es besteht jedoch keine Pflicht, die Meldekanäle so zu gestalten, dass sie anonyme Meldungen ermöglichen.
- Es sollte stets nur ein autorisierter Kreis aus Verantwortlichen des Unternehmens Zugang zu den Meldungen haben.
- Das Unternehmen ist verpflichtet, der hinweisgebenden Person den Eingang des Hinweises zeitnah zu bestätigen (innerhalb von sieben Tagen), den Hinweis nachzuerfolgen und angemessene Folgemaßnahmen zu ergreifen.
- Eine Rückmeldung an die hinweisgebende Person soll innerhalb von drei Monaten nach Eingangsbestätigung der Meldung erfolgen.

Schutz von hinweisgebenden Personen

Es gelten folgende Voraussetzungen für Schutzmaßnahmen nach dem HinSchG:

1. Einhaltung des vorgesehenen Meldewegs

Hinweisgebende Personen sollen interne Meldungen bevorzugen, können sich wahlweise aber auch an externe Meldestellen wenden, d.h. Meldestellen des Staates (z.B. beim Bundesamt für Justiz). Nur wenn eine externe Meldung erfolglos bleibt und weitere Bedingungen erfüllt sind (z.B. eine offenkundige Gefährdung des öffentlichen Interesses angenommen werden konnte), fällt eine Offenlegung der Informationen gegenüber der allgemeinen Öffentlichkeit in den Schutzbereich des HinSchG.

2. Hinreichender Grund zur Annahme, dass die gemeldeten bzw. offengelegten Informationen der Wahrheit entsprechen

Die hinweisgebende Person ist zum Ersatz des Schadens verpflichtet, der aus einer vorsätzlichen oder grob fahrlässigen Meldung bzw. Offenlegung von Falschinformationen entstanden ist.

3. Die Informationen betreffen Verstöße im Anwendungsbereich des HinSchG bzw. die hinweisgebende Person hatte hinreichenden Grund zur Annahme, dass dies der Fall ist.

In den Anwendungsbereich des Gesetzes fallen grundsätzlich Verstöße, die

- strafbewehrt sind,
- bußgeldbewehrt sind, soweit die verletzte Vorschrift dem Schutz von Leben, Leib oder Gesundheit oder dem Schutz der Rechte von Beschäftigten oder ihrer Vertretungsorgane dient, oder
- die gegen andere Rechtsakte in einzeln aufgelisteten Rechtsbereichen verstoßen (z.B. Vorschriften im Bereich der Geldwäsche oder Terrorismusfinanzierung).

Sind diese Voraussetzungen erfüllt, gilt das Verbot des § 36 HinSchG, Repressalien gegen hinweisgebende Personen auszuüben, dies zu versuchen oder Repressalien anzudrohen. Unter Repressalien versteht man alle ungerechtfertigten Nachteile wie z.B. Kündigung, Versagung einer Beförderung, geänderte Aufgabenübertragung, Diskriminierung oder Mobbing.

Macht die hinweisgebende Person geltend, dass sie von Repressalien im Zusammenhang mit einer Meldung betroffen ist, obliegt es dem Unternehmen, das die benachteiligende Maßnahme ergriffen hat, zu beweisen, dass die betreffende Maßnahme nicht auf der Meldung oder Offenlegung beruht hat (Beweislastumkehr).

Im Falle eines Verstoßes gegen das Verbot von Repressalien ist der Verursacher schadenersatzpflichtig.

Fazit

Mit dem Inkrafttreten des HinSchG wurde ein langwieriger Gesetzgebungsprozess abgeschlossen. Viele Unternehmen haben schon längerfristig Vorbereitungen für die Umsetzung der erforderlichen Schritte, insbesondere zur Einrichtung und zum Betrieb der internen Meldestellen, getroffen. Praxisrelevante Fragen, wie insbesondere die Möglichkeit zur Einrichtung konzernweiter Meldestellen, blieben aber bis zur endgültigen Verabschiedung des Gesetzes unklar und sind zum Teil bis heute strittig.

Ob das Gesetz in der Praxis dazu führt, hinweisgebende Personen effektiv vor Repressalien zu schützen und die mit möglichen repressiven Maßnahmen verbundene Abschreckungswirkung für potenzielle hinweisgebende Personen zu reduzieren, bleibt abzuwarten.

Fundstelle: [Homepage des Bundesministeriums der Justiz](#)

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

The screenshot shows the Deloitte website's Corporate Governance Center. At the top, there is a navigation bar with 'Deloitte.' and menu items for 'Services', 'Industries', and 'Careers'. A search bar and a language selector (DE-DE) are also present. The main heading is 'Center für Corporate Governance', followed by a descriptive paragraph. Below this, there are three main sections: an article titled 'Corporate Governance Inside', a contact form titled 'Ein Angebot anfordern', and another article titled 'Zweites Führungspositionen-Gesetz - FüPoG II'. The contact form includes a button to request an offer and another to contact them. The second article includes an illustration of three business people and a section titled 'Unser Service'.

Deloitte. Services ▾ Industries ▾ Careers ▾ Suchen DE-DE

Center für Corporate Governance

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

Artikel

Corporate Governance Inside

Im Fokus: Die große Disruption: Wirtschaften im neuen geopolitischen Umfeld | Ausgabe 01/2022 | Juni 2022

[Zur aktuellen Ausgabe >](#)

Ein Angebot anfordern

Anfrage über unser Online-Formular

Kontaktieren Sie uns

Kontaktieren Sie uns über das Online-Formular.

Artikel

Zweites Führungspositionen-Gesetz - FüPoG II

Zweites Führungspositionen-Gesetz (FüPoG II): Überblick zu den zentralen Inhalten aus Sicht von Vorstand und Aufsichtsrat...

Unser Service

Center für Corporate Governance: Wir unterstützen Aufsichtsräte

Das Aufgabenspektrum der Aufsichtsräte wächst stetig. Das Deloitte Center für Corporate



Ihre Ansprechpartnerin
Silke Splinter

Tel: +49 511 3023 4325
Mobil: +49 151 5800 3008
ssplinter@deloitte.de

Ihre Ansprechpartner

Rechnungslegung HGB

Dr. Norbert Roß

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

Rechnungslegung IFRS

Jens Berger

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

Nachhaltigkeits- berichterstattung

Jens Berger

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

Bilanzsteuerrecht

Dr. Christine Wolter

Tel: +49 69 75695 7025
Mobil: +49 152 0931 1673
cwolter@deloitte.de

Enforcement und Corporate Governance

Silke Splinter

Tel: +49 511 3023 4325
Mobil: +49 151 5800 3008
ssplinter@deloitte.de

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

Deloitte.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited (DTTL), ihr weltweites Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen (zusammen die „Deloitte-Organisation“). DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sowie ihre verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen, die sich gegenüber Dritten nicht gegenseitig verpflichten oder binden können. DTTL, jedes DTTL-Mitgliedsunternehmen und verbundene Unternehmen haften nur für ihre eigenen Handlungen und Unterlassungen und nicht für die der anderen. DTTL erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Mandanten. Weitere Informationen finden Sie unter www.deloitte.com/de/UeberUns.

Deloitte bietet branchenführende Leistungen in den Bereichen Audit und Assurance, Steuerberatung, Consulting, Financial Advisory und Risk Advisory für nahezu 90% der Fortune Global 500®-Unternehmen und Tausende von privaten Unternehmen an. Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Unsere Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter liefern messbare und langfristig wirkende Ergebnisse, die dazu beitragen, das öffentliche Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken, die unsere Kunden bei Wandel und Wachstum unterstützen und den Weg zu einer stärkeren Wirtschaft, einer gerechteren Gesellschaft und einer nachhaltigen Welt weisen. Deloitte baut auf eine über 175-jährige Geschichte auf und ist in mehr als 150 Ländern tätig. Erfahren Sie mehr darüber, wie die rund 457.000 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter von Deloitte das Leitbild „making an impact that matters“ täglich leben: www.deloitte.com/de.

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen. Weder die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), ihr weltweites Netzwerk von Mitgliedsunternehmen noch deren verbundene Unternehmen (zusammen die „Deloitte-Organisation“) erbringen mit dieser Veröffentlichung eine professionelle Dienstleistung. Diese Veröffentlichung ist nicht geeignet, um geschäftliche oder finanzielle Entscheidungen zu treffen oder Handlungen vorzunehmen. Hierzu sollten Sie sich von einem qualifizierten Berater in Bezug auf den Einzelfall beraten lassen.

Es werden keine (ausdrücklichen oder stillschweigenden) Aussagen, Garantien oder Zusicherungen hinsichtlich der Richtigkeit oder Vollständigkeit der Informationen in dieser Veröffentlichung gemacht, und weder DTTL noch ihre Mitgliedsunternehmen, verbundene Unternehmen, Mitarbeiter oder Bevollmächtigten haften oder sind verantwortlich für Verluste oder Schäden jeglicher Art, die direkt oder indirekt im Zusammenhang mit Personen entstehen, die sich auf diese Veröffentlichung verlassen. DTTL und jede ihrer Mitgliedsunternehmen sowie ihre verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen.