

Update zum Bilanzstichtag 2015
Hilfestellung zur Rechnungs-
legung am Geschäftsjahresende



Inhaltsverzeichnis

Vorwort	4
Nationale Rechnungslegung und Berichterstattung	5
I. Gesetzesänderungen und Gesetzesentwürfe	5
Gesetz für die gleichberechtigte Teilhabe von Frauen und Männern an Führungspositionen in der Privatwirtschaft und im öffentlichen Dienst	5
Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz	5
Gesetz zur Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie	7
II. Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee	7
E-DRS 30/DRS 23: Kapitalkonsolidierung (Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss)	7
E-DRS 31/DRS 22: Konzerneigenkapital	8
E-DRS 32/DRS 24: Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss	8
E-DRÄS 6: Änderungsstandard Nr. 6	9
III. Institut der Wirtschaftsprüfer	9
Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens in der Handelsbilanz (IDW RS IFA 2)	9
Einzelfragen zur handelsrechtlichen Bilanzierung von Verbindlichkeitsrückstellungen (IDW RS HFA 34)	9
Anhangangaben nach §§ 285 Nr. 17, 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB über das Abschlussprüferhonorar (IDW ERS HFA 36)	10
Externe (handelsrechtliche) Rechnungslegung im Insolvenzverfahren (IDW RH HFA 1.012)	10
IV. Weitere ausgewählte fachliche Hinweise	10
Rückstellungen für ausschließlich durch Gesellschaftsvertrag angeordnete Prüfungen	10
Handelsrechtliche Bilanzierung bei verbilligter Abgabe von Mobilfunktelefonen	11
Bilanzierung entgeltlich übernommener ungewisser Verpflichtungen beim Übernehmer	11
Umsatzrealisierung bei Abschlagszahlungen	11
IFRS-Rechnungslegung	13
I. International Accounting Standards Board	13
Endorsement-Status	13
Neue Vorschriften zur Erlösrealisierung	13
Disclosure Initiative	14
Überarbeitung des Rahmenkonzepts	14
Neue Vorschriften zur Bilanzierung von Leasingverhältnissen	15
II. Institut der Wirtschaftsprüfer	15
IDW RS HFA 40: Einzelfragen zu Wertminderungen von Vermögenswerten nach IAS 36	15
Entwurf einer Fortsetzung von IDW RS HFA 9: Einzelfragen zur Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach IFRS	15
Steuerbilanz	17
I. Gesetzgebung	17
Anpassung des § 6b EStG an EuGH-Rechtsprechung	17
Teilabzugsverbot für Gewinnminderungen im Zusammenhang mit betrieblichen Gesellschafterdarlehen natürlicher Personen und von Personengesellschaften mit solchen Gesellschaftern	17
Beabsichtigte Steuerpflicht von Veräußerungsgewinnen aus Anteilen im Streubesitz	17
II. Rechtsprechung	18
Teilwertabschreibung auch bei Konzernrückhalt möglich	18
Abschreibung in der Ergänzungsbilanz unabhängig von der Gesamthandsbilanz	18
Durch Wechsel im Gesellschafterbestand einer Personengesellschaft ausgelöste Grunderwerbsteuer sofort abziehbar	19
Keine Aktivierungspflicht für Instandhaltungsanspruch des Verpächters	19
Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten bei gerichtlich geltend gemachten Forderungen, Berichtigung eines Bilanzierungsfehlers	20
Rückstellungen für Stilllegungs- und Nachsorgeverpflichtungen	21
Übersorgungsprüfung bei Pensionsrückstellung	21
Passivierung einer Verbindlichkeit bei Vereinbarung eines Rangrücktritts	22

III. Finanzverwaltung	23
Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung von Aufwendungen für die Registrierung chemischer Stoffe nach der sog. REACH-Verordnung	23
Anwendung der Lifo-Methode bei der Bewertung des Vorratsvermögens	23
Bilanzierung von Steuererstattungsansprüchen und Steuernachforderungen nebst Zinsen	24
Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen für Werkleistungen	24
Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung und Corporate Governance	26
I. Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung	26
Tätigkeitsbericht 2014	26
Prüfungsschwerpunkte der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung für 2016	27
II. Corporate Governance	28
Änderungen des Deutschen Corporate Governance Kodex in 2015 – zunehmende Bedeutung der Rolle des Aufsichtsrats und Kodexpflege	28
Ihre Ansprechpartner	30

Vorwort

*„Kurz und bündig – es kann mit wenigem viel gesagt werden!“
Johann Christoph Friedrich von Schiller (1749–1805)*

Sehr geehrte Damen und Herren,

mit dem sich dem Ende zuneigenden Jahr 2015 zeichnen sich neue bilanzielle Herausforderungen für den nahenden Abschlussstichtag 2015 ab. Wie in den vergangenen Jahren möchten wir Sie auf ausgewählte Änderungen (Redaktionsschluss: 19. November 2015) der vergangenen Monate hinweisen, ohne den Anspruch auf Vollständigkeit zu erheben. Die Auswahl erfolgte für die Bereiche Nationale Rechnungslegung und Berichterstattung, IFRS-Rechnungslegung, Steuerbilanz und Corporate Governance/Enforcement.

Zur Erleichterung der Lektüre finden Sie innerhalb des Dokuments [blau](#) gekennzeichnete elektronische Querverweise bzw. Verweise auf externe Quellen (d.h. aktive Links).

Der vorliegende Jahresrückblick unterstützt Sie bei der Identifizierung relevanter Entwicklungen der vergangenen rund zwölf Monate. Er dient deshalb einerseits als Hilfestellung für die anstehende Aufstellung des Jahres- und Konzernabschlusses. Andererseits erhalten Sie Hinweise auf aktuelle Änderungen, die – wie z.B. beim Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) – in nachfolgenden Geschäftsjahren zu beachten sind.

Zur Vertiefung der einzelnen Themen stehen Ihnen bei Bedarf gerne die Ihnen bekannten Ansprechpartner von Deloitte oder die Fachautoren zur Verfügung. Sprechen Sie uns an!

Wir wünschen Ihnen eine interessante Lektüre und verbleiben mit den besten Wünschen für die Abschlusssaison und den anstehenden Bilanzstichtag 2015

Heiner Kompenhans

Dr. Claus Buhleier

Dr. Norbert Roß

Nationale Rechnungslegung und Berichterstattung

I. Gesetzesänderungen und Gesetzesentwürfe

Gesetz für die gleichberechtigte Teilhabe von Frauen und Männern an Führungspositionen in der Privatwirtschaft und im öffentlichen Dienst

Der Deutsche Bundestag hat am 6. März 2015 das „Gesetz für die gleichberechtigte Teilhabe von Frauen und Männern an Führungspositionen in der Privatwirtschaft und im öffentlichen Dienst“ (FührposGleichberG) beschlossen, welches am 1. Mai 2015 in Kraft getreten ist. Das [Gesetz](#) betrifft zwei Regelungsbereiche:

- Es verpflichtet börsennotierte *und* gleichzeitig paritätisch mitbestimmungspflichtige Unternehmen zur Einführung einer Geschlechterquote von mindestens 30%. Gegebenenfalls ist der Mindestanteil von der Seite der Anteilseigner und der Seite der Arbeitnehmer getrennt zu erfüllen. Der Mindestanteil ist erstmals bei Aufsichtsratswahlen und -entsendungen ab dem 1. Januar 2016 zu beachten; bestehende Mandate können aber zu ihrem regulären Ende wahrgenommen werden. In diesem Zusammenhang haben börsennotierte Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Europäische Gesellschaften (SE) erstmals in Erklärungen zur Unternehmensführung, die sich auf Geschäftsjahre mit einem nach dem 31. Dezember 2015 liegenden Abschlussstichtag beziehen, anzugeben, ob die Gesellschaft bei der Besetzung des Aufsichtsrats die Frauenquote im Bezugszeitraum eingehalten hat. Ist dies nicht der Fall, sind Angaben zu den Gründen erforderlich.
- Des Weiteren werden in dem Gesetz börsennotierte *oder* mitbestimmungspflichtige Unternehmen zur Festlegung von Zielgrößen in Bezug auf den Frauenanteil in den Führungsebenen unterhalb des Vorstands bzw. der Geschäftsführung sowie im Aufsichtsrat und im Vorstand bzw. in der Geschäftsführung verpflichtet. Zusätzlich sind Fristen zur Erreichung der Zielgrößen festzulegen. Die Festlegung der Zielgrößen und der Fristen musste bis spätestens 30. September 2015 erfolgen. Vor diesem Hintergrund sind bereits in Erklärungen zur Unternehmensführung, die sich auf Geschäftsjahre mit einem nach dem 30. September 2015 liegenden Abschlussstichtag beziehen, die festgelegten Zielgrößen aufzunehmen. Nach Ablauf der Frist zur Erreichung der Zielgrößen ist anzugeben, ob die festgelegten Quoten erreicht worden sind. Ist dies nicht der Fall, sind Angaben zu den Gründen erforderlich.

Die Angaben und Erläuterungen sind innerhalb der Erklärung zur Unternehmensführung in den Lagebericht aufzunehmen oder auf der Internetseite der Gesellschaft zu veröffentlichen. Auch wenn die betroffene Gesellschaft keinen Lagebericht aufstellt (z.B. aufgrund der Erleichterungsvorschrift des § 264 Abs. 3 HGB), muss die Erklärung nach dem neuen § 289a HGB abgegeben und veröffentlicht werden.

Nähere Informationen zu dem Gesetz enthalten die „[Fragen und Antworten zu dem Gesetz für die gleichberechtigte Teilhabe von Frauen und Männern an Führungspositionen in der Privatwirtschaft und im öffentlichen Dienst](#)“ der Bundesministerien für Familie, Senioren, Frauen und Jugend sowie für Justiz und Verbraucherschutz.

Fundstelle: BGBl. I 2015, S. 642 ff.

Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz

Der Deutsche Bundestag hat am 18. Juni das [Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz](#) (BilRUG) verabschiedet (BGBl. I 2015, S. 1245 ff.).

Das Gesetz zielt auf die Umsetzung der Bilanzrichtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates. Es bringt für kleine und mittelgroße Unternehmen zahlreiche Erleichterungen. Das Gesetz ist am 23. Juli 2015 in Kraft getreten.

Im Vergleich zu dem im Frühjahr vorgelegten [Regierungsentwurf \(RegE\)](#) (BT-Drucksache 18/4040 vom 20. Februar d.J.) haben einige Regelungen noch Präzisierungen bzw. sachlich gebotene Korrekturen erfahren. Hiervon betroffen sind vor allem auch folgende Normen:



Dr. Norbert Roß

Tel: +49 (0)69 75695 6957

Mobil: +49 (0)151 5800 4404

noross@deloitte.de

- Für die Inanspruchnahme der Erleichterungsregelung des § 264 Abs. 3 HGB n.F. wurde klargestellt, dass sich die nach Nr. 2 erforderliche Erklärung des Mutterunternehmens (Einstandspflicht) auf die bis zum Abschlussstichtag eingegangenen Verpflichtungen bezieht. Noch bemerkenswerter ist folgende Feststellung des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz (kurz: Rechtsausschuss) hierzu: „Es reicht eine Innenhaftung gegenüber dem Tochterunternehmen. Eine infolge eines Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrages eintretende gesetzliche Verlustübernahme nach § 302 AktG und eine konzernrechtliche Verbundenheit der Unternehmen reicht für diese Einstandspflicht im Regelfall aus. [...] Der Ausschuss geht davon aus, dass mit der Streichung des Hinweises auf § 302 AktG keine Änderung der bisherigen Praxis notwendig ist.“
- Die durch den RegE eingeführte Ausschüttungssperre bei phasengleicher Gewinnvereinnahmung (§ 272 Abs. 5 HGB) wurde angesichts des Wortlauts der Richtlinie beibehalten. Es wurde jedoch klargestellt, dass die Rücklage wieder aufgelöst werden kann, sobald der Beteiligungsertrag ausgeschüttet oder durch Entstehung eines Anspruchs der Kapitalgesellschaft auf Ausschüttung dieser zugeordnet worden ist. Die Ausführungen des Rechtsausschusses deuten indes darauf hin, dass die Ausschüttungssperre inhaltlich ins Leere läuft: „Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass es für die Entstehung eines Anspruchs der Kapitalgesellschaft [...] genügt, dass die Kapitalgesellschaft den Beteiligungsertrag so gut wie sicher vereinnahmt wird, auch wenn ein Beschluss des Beteiligungsunternehmens zur Gewinnverwendung noch aussteht. Dies dürfte in der Regel anzunehmen sein, wenn die Kapitalgesellschaft Erträge aus einem Tochterunternehmen vereinnahmt. Auf einen Anspruch im Rechtsinne kommt es dabei nach Auffassung des Ausschusses nicht an.“ Dementsprechend hat auch der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) auf seiner 241. Sitzung festgestellt, dass die Regelung des § 272 Abs. 5 HGB gegenwärtig keinen Anwendungsbereich hat.
- Es bleibt bei der schon im RegE vorgesehenen Änderung die Umsatzerlöse betreffend. Die geänderte Definition in § 277 Abs. 1 HGB n.F. führt zu einer Ausweitung des Umsatzerlösbegriffs. Allerdings wurde zugleich der Abzug der direkt mit dem Umsatz verbundenen Steuern normiert. Der HFA des IDW hat eine Auslegungshilfe zur neuen Definition des § 277 Abs. 1 HGB vorbereitet. Diese wird in Kürze auch in den IDW Life als Teil der Berichterstattung über die 241. Sitzung des HFA veröffentlicht. Thematisiert wird u.a. die Abgrenzung der Umsatzerlöse von den sonstigen betrieblichen Erträgen. Danach kommt es bei den Erlösen aus Veräußerungsgeschäften (Verkauf von Produkten) für den Ausweis unter den Umsatzerlösen auf die Regelmäßigkeit an, wohingegen bei der Erbringung von Dienstleistungen darauf abzustellen ist, ob ein Leistungsaustausch vorliegt.
- Die in den RegE aufgenommene Bestimmung, neben dem befreienden Konzernabschluss auch eine Prüfung des befreienden Konzernlageberichts zu verlangen, wurde in § 292 Abs. 1 Nr. 3 HGB n.F. (wieder) gestrichen.
- In § 301 Abs. 2 HGB n.F. wird für Mutterunternehmen, die erstmals einen Konzernabschluss aufstellen, zugelassen, die Erstkonsolidierung in Ausnahmefällen auf der Basis der Wertansätze zum Zeitpunkt des Erwerbs des Tochterunternehmens vorzunehmen (Wahlrecht).

Die Vorschriften des HGB i.d.F. des BilRUG sind gemäß Art. 75 Abs. 1 Satz 1 EGHGB grundsätzlich erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse sowie Lage- und Konzernlageberichte für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen. Die noch im RegE vorgesehene Möglichkeit einer freiwilligen vorzeitigen Anwendung aller durch das BilRUG geänderten Vorschriften ist nicht in die finale Gesetzesfassung übernommen worden.

Demgegenüber dürfen die §§ 267, 267a Abs. 1, 277 Abs. 1 sowie 293 HGB i.d.F. des BilRUG bereits auf Abschlüsse und Lageberichte für nach dem 31. Dezember 2013 beginnende Geschäftsjahre angewendet werden, dies jedoch nur insgesamt (Art. 75 Abs. 2 Satz 1 EGHGB); d.h., die Inanspruchnahme der angehobenen Schwellenwerte für kleine und mittelgroße Unternehmen nach § 267 HGB bzw. für Konzerne nach § 293 HGB ist somit an die Anwendung der neuen Umsatzerlösdefinition des § 277 Abs. 1 HGB gekoppelt. Nicht ausdrücklich geregelt ist die Frage, ob die geänderten Größenmerkmale im Verbund mit der Neudefinition der Umsatzerlöse i.d.F. des BilRUG auch erstmals auf Abschlüsse und Lageberichte für das erste nach dem 31. Dezember 2014 beginnende Geschäftsjahr angewendet werden dürfen. Nach dem Zweck der Übergangsvorschriften und dem in den Begründungen zum Regierungsentwurf sowie zur Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses bekundeten Ziel einer möglichst frühzeitigen Entlastung der Unternehmen ist nach Ansicht des IDW davon auszugehen, dass die §§ 267, 267a Abs. 1, 277 Abs. 1 sowie 293 HGB i.d.F. des BilRUG auch erstmals auf Abschlüsse und (Konzern-)Lageberichte für das nach dem 31. Dezember 2014 beginnende Geschäftsjahr angewendet werden können. Zur vorgezogenen Inanspruchnahme von Aufstellungs- und Offenlegungs-

erleichterungen für Jahresabschlüsse und Lageberichte hat der HFA des IDW im Rahmen seiner Berichterstattung über die 241. Sitzung (die demnächst in IDW Life veröffentlicht wird) hilfreiche Hinweise gegeben.

Fundstelle: BGBl. I 2015, S. 1245 ff.

Gesetz zur Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie

Am 1. Oktober 2015 hat der Deutsche Bundestag das Gesetz zur Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie beschlossen (siehe dazu auch die [Beschlussempfehlung und den Bericht des Finanzausschusses \(7. Ausschuss\)](#), BT-Drucksache 18/6220 vom 30. September d.J.). Von dem Artikelgesetz betroffen sind vor allem das WpHG, aber auch das WpHG-gestützte Verordnungsrecht sowie das HGB.

- Zu den Änderungen gehört die Überarbeitung des Enforcementverfahrens (§§ 342b ff. HGB, §§ 37n ff. WpHG). Danach ist künftig grundsätzlich der Ort des Sitzes des Unternehmens für den persönlichen Anwendungsbereich (d.h. die Frage, ob das deutsche Bilanzkontrollverfahren einschlägig ist) maßgebend. Zudem wird der Prüfungsgegenstand auf ggf. zu erstellende Zahlungsberichte bzw. Konzernzahlungsberichte ausgedehnt (§ 37x WpHG). Durch Zahlungsberichte (bzw. Konzernzahlungsberichte) sollen rohstofffördernde Unternehmen verpflichtet werden, ihre Zahlungen an staatliche Stellen gegenüber der Allgemeinheit offenzulegen. Die konkrete Ausgestaltung der Berichtspflicht orientiert sich für Unternehmen außerhalb des Anwendungsbereichs des HGB oder mit Sitz in einem Drittstaat an den §§ 341r bis 341w des HGB i.d.F. des [Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz](#).
- Im Zuge des Gesetzgebungsvorhabens wurden die Mitteilungspflichten für Beteiligungen nach den §§ 21 ff. WpHG ergänzt und erweitert.
- Die gesetzliche Pflicht zur Erstellung und Veröffentlichung von Zwischenmitteilungen der Geschäftsführung (bzw. Quartalsfinanzberichten) (§ 37x WpHG a.F.) wurde aufgehoben.
- In das BörsG werden in § 39 neue Regelungen zum Delisting aufgenommen. Dadurch soll der Anlegerschutz verbessert werden.
- Ferner wird künftig der Bußgeld- bzw. Ordnungsgeldrahmen für die Sanktionierung der versäumten Publikation von Rechnungslegungsunterlagen sowie Zahlungs- und Konzernzahlungsberichten durch ein kapitalmarktorientiertes Unternehmen (§ 335 HGB) deutlich erhöht.

Die vorstehend erwähnten Änderungen durch das Gesetz zur Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie treten am Tag nach der Verkündung des Gesetzes in Kraft.

Fundstelle: [Gesetzesbeschluss](#)

II. Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee

E-DRS 30/DRS 23: Kapitalkonsolidierung (Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss)

Der HGB-Fachausschuss des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) hat am 12. März 2015 mit dem [E-DRS 30 „Kapitalkonsolidierung \(Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss\)“](#) einen grundlegend überarbeiteten Standardentwurf verabschiedet. Die Fortentwicklung sowohl der internationalen (insbesondere IFRS 3 und IFRS 10) als auch der nationalen Vorschriften (BilMoG und BilRUG) zur Konzernrechnungslegung bedingten den Änderungsbedarf der aktuellen Regelungen. Stellungnahmen waren bis zum 22. Mai 2015 möglich.

Der Standard konkretisiert die Vorschriften, welche die Einbeziehung von Tochterunternehmen nach der Erwerbsmethode, die Behandlung ggf. bestehender Anteile anderer Gesellschafter sowie die Bilanzierung des Geschäfts- oder Firmenwertes bzw. passiven Unterschiedsbetrags regeln. Darüber hinaus finden sich Konkretisierungen zu verschiedenen praxisrelevanten Aspekten der Erst-, Folge-, Ent- und Übergangskonsolidierung.

Die vorgeschlagenen Änderungen in dem sehr umfassenden Standardentwurf können zum Teil zu erheblichen – auch mit Mehraufwand verbundenen – Änderungen in der Konzernrechnungslegung führen. Der Entwurf hat deshalb nicht nur Zustimmung erfahren. Kritik entzündet sich beispielsweise an den Ausführungen des DRSC zu außerplanmäßigen Abschreibungen von Geschäfts- oder Firmenwerten.

Ende September 2015 wurde der finale Standard als [DRS 23](#) verabschiedet. Vor dem Hintergrund, dass die verpflichtende Anwendung auf Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2016 beginnen, verschoben wurde, steht eine Veröffentlichung noch aus. Hiermit ist wohl erst im Jahr 2016 zu rechnen. Die wesentliche Änderung gegenüber dem Entwurf besteht darin, dass den oben erwähnten Bedenken zur außerplanmäßigen Abschreibung von Geschäfts- oder Firmenwerten Rechnung getragen wurde.

E-DRS 31/DRS 22: Konzerneigenkapital

Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) hat am 12. März 2015 mit dem E-DRS 31 „[Konzerneigenkapital](#)“ einen überarbeiteten Standardentwurf veröffentlicht, welcher den im Vorjahr zur Kommentierung herausgegebenen E-DRS 29: „Konzerneigenkapital“ – siehe dazu [Update zum Bilanzstichtag 2014](#), S. 8 – ersetzt. Stellungnahmen waren bis zum 22. Mai 2015 möglich. Der neue Standard löst den derzeit geltenden DRS 7 „Konzerneigenkapital und Konzerngesamtergebnis“ ab. Er gilt für alle Mutterunternehmen, die einen Konzernabschluss nach HGB oder PubLG aufzustellen haben.

Der Standard adressiert ausgewählte, gesetzlich nicht geregelte oder auslegungsbedürftige Bereiche, die Auswirkungen auf das Konzerneigenkapital haben. Es werden Gliederungsmuster für den (Konzern-)Eigenkapitalspiegel vorgegeben und Besonderheiten der Darstellung des Konzerneigenkapitals von Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB aufgegriffen. Weiterhin erfolgt die Konkretisierung zur Behandlung eigener Anteile (§ 272 Abs. 1a und 1b HGB) sowie zu Rückbeteiligungen (§ 272 Abs. 4 HGB), welche Tochterunternehmen am Mutterunternehmen halten.

Inzwischen (Ende September) wurde der finale Standard als [DRS 22](#) verabschiedet. Vor dem Hintergrund, dass die verpflichtende Anwendung auf Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2016 beginnen, verschoben wurde, steht eine Veröffentlichung noch aus. Hiermit ist wohl erst im nächsten Jahr zu rechnen.

E-DRS 32/DRS 24: Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss

Am 13. Mai 2015 hat das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) den Entwurf [E-DRS 32 „Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss“](#) veröffentlicht. Stellungnahmen waren bis zum 17. Juli 2015 möglich. Die Konkretisierung der Bilanzierung von immateriellen Vermögensgegenständen war u.a. aufgrund des durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) eingeführten Ansatzwahlrechts für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens dringlich geworden. Mit der Veröffentlichung des Entwurfs verfolgt das DRSC das Ziel, die handelsrechtlichen Vorschriften zur Bilanzierung von immateriellen Vermögensgegenständen zu konkretisieren und die in diesem Zusammenhang bestehenden wesentlichen Zweifelsfragen zu adressieren. Damit sollen eine einheitliche Anwendung der Vorschriften sichergestellt und die Informationsfunktion des Konzernabschlusses gestärkt werden.

Der Entwurf enthält Regelungen zu Ansatz, Erst- und Folgebewertung und zum Ausweis im Anlage- oder Umlaufvermögen. Nachfolgend einige ausgewählte Beispiele:

- Bei der für den Ansatz selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (Aktivierungswahlrecht gem. § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB) wichtigen Unterscheidung zwischen Anschaffung und Herstellung wird auf die Übernahme des Risikos der erfolgreichen Entwicklung bzw. Herstellung abgestellt (Tz. 24 ff.). Ferner wird bei Veränderungen von immateriellen Vermögensgegenständen zwischen „Modifikationen“ (Erweiterung oder wesentliche Verbesserung über den ursprünglichen Zustand hinaus; die Aufwendungen führen zu nachträglichen Herstellungskosten, wenn der zugrunde liegende Vermögensgegenstand aktiviert wurde) und „Wesensänderungen“ (Veränderung ist so tiefgreifend, dass ein neuer aktivierungsfähiger Vermögensgegenstand entsteht) unterschieden (Tz. 30 ff.).
- Bei der Bewertung widmet sich der Entwurf eher Detailfragen. Beispielsweise wird klargestellt, dass das Wahlrecht zur Einbeziehung von Fremdkapitalkosten gem. § 255 Abs. 3 HGB auch für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände gilt, obgleich in § 255 Abs. 3 HGB allein auf § 255 Abs. 2 HGB, nicht aber auf § 255 Abs. 2a HGB Bezug genommen wird (Tz. 74). Im Falle von aktivierungspflichtigen erworbenen immateriellen Vermögensgegenständen i.S.v. § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB (z.B. Marken) darf eine planmäßige Abschreibung nicht unterlassen

werden, wenn deren unbegrenzte Nutzungsdauer nur durch regelmäßige Erhaltungsaufwendungen (z.B. regelmäßige Werbung für eine Marke) erreicht werden kann (Tz. 107).

- Für den Ausweis im Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB) werden die Definitionsmerkmale „betriebliche Zweckbestimmung“ und „Dauerhaftigkeit“ konkretisiert (Tz. 22 f.).

Über die Regelungen zu Ansatz, Ausweis und Bewertung hinaus werden in dem Entwurf auch die Anhangangaben zu den immateriellen Vermögensgegenständen zusammengefasst dargestellt und konkretisiert.

Am 30. Oktober wurde der finale Standard als [DRS 24](#) verabschiedet. Er gilt für Konzernabschlüsse von Geschäftsjahren, die nach dem 31. Dezember 2016 beginnen. Mit einer Veröffentlichung ist erst im nächsten Jahr zu rechnen.

E-DRÄS 6: Änderungsstandard Nr. 6

Am 7. Oktober 2015 hat das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) den Entwurf eines neuen [Änderungsstandards](#) veröffentlicht. Er betrifft Änderungen an DRS 3 „Segmentberichterstattung“, DRS 8 „Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss“, DRS 9 „Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss“, DRS 13 „Grundsatz der Stetigkeit und Berichtigung von Fehlern“, DRS 17 (geändert 2010) „Berichterstattung über Vergütung der Organmitglieder“, DRS 18 „Latente Steuern“, DRS 19 „Pflicht zur Konzernrechnungslegung und Abgrenzung des Konsolidierungskreises“, DRS 20 „Konzernlagebericht“ und DRS 21 „Kapitalflussrechnung“. Außerdem werden DRS 3-10 „Segmentberichterstattung von Kreditinstituten“ und DRS 3-20 „Segmentberichterstattung von Versicherungsunternehmen“ außer Kraft gesetzt.

Anlass für die Überarbeitung waren vor allem einige gesetzliche Änderungen, wie beispielsweise das BilRUG ([Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz \(BilRUG\)](#)) und das [Gesetz für die gleichberechtigte Teilhabe von Frauen und Männern an Führungspositionen in der Privatwirtschaft und im öffentlichen Dienst](#). Grundlegende konzeptionelle Änderungen sind durch den Änderungsstandard aber nicht vorgesehen.

Interessierte Personen und Organisationen waren bis zum 23. November 2015 zur Stellungnahme aufgefordert.

III. Institut der Wirtschaftsprüfer

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens in der Handelsbilanz (IDW RS IFA 2)

Der im Vorjahr vorgelegte Entwurf (siehe dazu auch [Update zum Bilanzstichtag 2014](#), S. 9) wurde vom Immobilienwirtschaftlichen Fachausschuss (IFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) am 27. April 2015 verabschiedet; eine billigende Kenntnisnahme durch den Hauptfachausschuss (HFA) des IDW erfolgte am 3. Juni 2015.

Gegenüber dem Entwurf wurden u.a. die Ausführungen zur Bestimmung des subjektiven Immobilienwerts wesentlich ausgeweitet, d.h. konkretisiert. Ferner wurde z.B. bei der Zugangsbewertung festgelegt, den Teil des Kaufpreises, der den intersubjektiv nachprüfaren Immobilienwert übersteigt und auf realisierbaren Synergieeffekten beruht, dem Grund und Boden oder dem Gebäude zuzuordnen, sofern eine Zurechnung möglich ist. Zudem enthält die finale Stellungnahme auch Ausführungen zu nachträglichen Minderungen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten; diese beschränken sich auf einen Verweis auf die Vorgaben zur Kaufpreisaufteilung bei der Zugangsbewertung.

Bei Gebäuden, die eine besonders lange Restnutzungsdauer haben, kann es – unverändert zum Entwurf – sachgerecht sein, den Beurteilungszeitraum für die Prüfung einer nur vorübergehenden Wertminderung auf bis zu zehn Jahre zu verlängern. Indes kann von einer besonders langen Restnutzungsdauer nunmehr bereits regelmäßig bei einem Zeitraum ab 40 Jahren (im Entwurf: 50 Jahren) ausgegangen werden.

Einzelfragen zur handelsrechtlichen Bilanzierung von Verbindlichkeitsrückstellungen (IDW RS HFA 34)

Nach IDW RS HFA 34 Tz. 20 a.F. bestand bisher ein Wahlrecht, bei einer Verlängerung des Verteilungszeitraums einer Verteilungsrückstellung (also z.B. einer Rückstellung für Entfernungsverpflichtungen) den bisherigen Verteilungszeitraum und damit die bisherige Bewertung der Rückstellung beizubehalten (siehe dazu auch [Update zum Bilanzstichtag 2014](#), S. 12).

Aufgrund des BFH-Urteils vom 2. Juli 2014 (I R 46/12, DStR 2014, S. 1961), wonach in diesen Fällen infolge des verlängerten Verteilungszeitraums ein steuerliches Auflösungsgebot besteht (siehe dazu auch [Update zum Bilanzstichtag 2014](#), S. 22), hat der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) dieses Beibehaltungswahlrecht aufgegeben. Die o.g. Textziffer der Verlautbarung zur handelsrechtlichen Bilanzierung von Verbindlichkeitsrückstellungen wurde entsprechend geändert, d.h., die in der Vergangenheit dotierte Rückstellung ist bei Verlängerung des Verteilungszeitraums nunmehr auch nach Auffassung des HFA zwingend teilweise aufzulösen (Auflösungsgebot).

Fundstelle: IDW Fachnachrichten 2015, S. 380

Anhangangaben nach den §§ 285 Nr. 17, 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB über das Abschlussprüferhonorar (IDW ERS HFA 36)

IDW RS HFA 36 widmet sich den Anhangangaben nach den §§ 285 Nr. 17, 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB über das Abschlussprüferhonorar. Der nunmehr vorgelegte [Entwurf](#) zur Änderung dieser Verlautbarung des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) befasst sich vor dem Hintergrund der Offenlegung von Honoraren in Abschlüssen und Transparenzberichten mit Fragen der Abgrenzung von Prüfungs- und Beratungsleistungen und soll zu einem einheitlichen Verständnis beitragen. Die bereits im Jahr 2011 begonnene Diskussion zur Bestandserhebung und Zuordnung von Einzelleistungen in die in § 285 Nr. 17 bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB genannten Leistungskategorien und die Abgrenzung der Leistungskategorien untereinander wurde zwischenzeitlich vor dem Hintergrund der EU-Regulierungsdebatte unterbrochen. Nach Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens auf EU-Ebene wurde die Überarbeitung von IDW RS HFA 36 wieder aufgenommen. Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zu dem Entwurf werden vom IDW bis zum 1. April 2016 erbeten.

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

Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat eine überarbeitete Fassung des IDW RH HFA 1.012 zur Rechnungslegung in der Insolvenz veröffentlicht. Eine wesentliche Änderung betrifft die Frage der Rückkehr zum bisherigen Abschlussstichtag nach Insolvenzeröffnung. Die Rückkehr zum satzungsmäßigen Stichtag obliegt dem Insolvenzverwalter. Bei Kapitalgesellschaften muss der Insolvenzverwalter innerhalb von zwölf Monaten nach Insolvenzeröffnung eine Mitteilung an das Registergericht schicken; die Eintragung ins Handelsregister kann zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen. Das IDW reagiert damit auf die Rechtsprechung.

Zudem wird in der Neufassung klargestellt, dass bei insolventen Tochtergesellschaften das Konsolidierungswahlrecht des § 296 Abs. 1 Nr. 1 HGB bereits im vorläufigen Verfahren greift.

Fundstelle: IDW Life 2015, S. 610 ff.

IV. Weitere ausgewählte fachliche Hinweise

Rückstellungen für ausschließlich durch Gesellschaftsvertrag angeordnete Prüfungen

Der BFH hat mit Urteil vom 5. Juni 2014 (IV R 26/11, DB 2014, S. 2020 ff.) entschieden, dass für die Verpflichtung zur Prüfung des Jahresabschlusses einer Personenhandelsgesellschaft eine Rückstellung nicht gebildet werden darf, wenn diese Verpflichtung ausschließlich durch den Gesellschaftsvertrag begründet worden ist (siehe dazu auch [Update zum Bilanzstichtag 2014](#), S. 12).

Auf seiner 238. Sitzung am 27./28. November 2014 hat der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) diese Auffassung abgelehnt. Er hält an seiner bisherigen, bereits in IDW RH HFA 1.009 Tz. 4 ff. dargelegten Auffassung fest, wonach für die Verpflichtung zur Prüfung des Jahresabschlusses auch dann eine Rückstellung zu bilden ist, wenn diese ausschließlich auf einer gesellschaftsvertraglichen Grundlage beruht. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich bei dem Bilanzierenden um ein Unternehmen in der Rechtsform einer Kapital- oder einer Personenhandelsgesellschaft handelt, da auch Personenhandelsgesellschaften eine eigene Rechtspersönlichkeit aufweisen (§ 124 HGB; für die KG i.V.m. § 161 Abs. 2 HGB). Es ist m.a.W. handelsrechtlich zwischen der Sphäre der Gesellschaft einerseits und der Sphäre der Gesellschafter andererseits strikt zu trennen. Aus diesem Trennungsprinzip folgt, dass aus Sicht der Gesellschaft eine Außenverpflichtung vorliegt.

Fundstelle: IDW Fachnachrichten 2015, S. 54

Handelsrechtliche Bilanzierung bei verbilligter Abgabe von Mobilfunktelefonen

Auf seiner 240. Sitzung hat sich der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) mit der Frage befasst, ob die verbilligte Abgabe von Mobilfunktelefonen bei gleichzeitigem Abschluss von Mobilfunkdienstleistungsverträgen mit 24-monatiger Mindestlaufzeit den Ansatz eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens (§ 250 Abs. 1 HGB) bei dem Mobilfunkunternehmen rechtfertigt. Das Sitzungsergebnis hat möglicherweise für vergleichbare Themen („hybride Leistungsbündel“) in anderen Branchen und für die Charakterisierung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens eine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung.

Anlass für die Befassung mit dieser Thematik war das BFH-Urteil vom 15. Mai 2013 (I R 77/08, BB 2013, S. 2097 ff., mit Anm. Schulze-Osterloh; siehe dazu auch [Update zum Bilanzstichtag 2014](#), S. 10).

Dort wurde die Aktivierungspflicht eines Rechnungsabgrenzungspostens infolge der verbilligten Abgabe von Mobilfunktelefonen bejaht. Der HFA lehnt die Aktivierung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens demgegenüber ab. Nach seiner Auffassung setzt ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten voraus, dass der zur Geldleistung verpflichtete Vertragspartner in Vorleistung tritt. Im Fall des vergünstigten Handyverkaufs liegt die Vorleistung jedoch aufseiten des zu einer Sach- und Dienstleistung verpflichteten Vertragspartners (Mobilfunkunternehmen). Stattdessen wird vom HFA auf der Grundlage einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise der Ansatz einer Forderung erwogen, „da das Telekommunikationsunternehmen mit der Lieferung des Mobilfunkgeräts eine Leistung erbringt, für die es (aufgrund der erhöhten Grundgebühr) einen künftigen Anspruch auf Geldleistung hat“.

Fundstelle: IDW Fachnachrichten 2015, S. 388 f.

Bilanzierung entgeltlich übernommener ungewisser Verpflichtungen beim Übernehmer

Anlässlich einiger Entscheidungen der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung (BFH-Urt. v. 12. Dezember 2012, I R 28/11; BFH-Urt. v. 12. Dezember 2012, I R 69/I; BFH-Urt. v. 14. Dezember 2011, I R 72/10; BFH-Urt. v. 16. Dezember 2009, I R 102/08) hat sich der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) auf seiner 239. Sitzung am 4./5. Mai 2015 mit der Zugangs- und Folgebewertung „angeschaffter“ Verpflichtungen befasst. Denkbar wären grundsätzlich zwei Vorgehensweisen:

- Zum einen ist es möglich, auch für die handelsbilanzielle Bewertung der Steuerrechtsprechung zu folgen. Danach geht eine Verpflichtung mit ihrem auf Markttransaktionen basierenden Zeitwert zu. Die übernommene(n) Verpflichtung(en) unterliegen insoweit einem eigenen Bewertungsregime.
- Zum anderen ist es denkbar, die ungewisse Verpflichtung mit dem niedrigeren Wert nach § 253 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 HGB beim Erwerb einzubuchen und auch in der Folge mit diesem Wertmaßstab zu bewerten. Besteht die Gegenleistung für die Übernahme der ungewissen Verpflichtung im Zugang eines einzelnen nicht-monetären Vermögensgegenstands, wird alternativ auch vorgeschlagen, dessen Anschaffungskosten i.H.d. Werts der Verpflichtung nach § 253 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 HGB anzusetzen. Im Fall einer Schuldübernahme im Rahmen des Erwerbs einer Sachgesamtheit reduziert sich zugleich der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert (§ 246 Abs. 1 Satz 4 i.V.m. Satz 1 HGB).

Der HFA gelangt zu dem Ergebnis, das die Erfassung eines Erwerbsergebnisses weder im Zugangszeitpunkt der Verpflichtung noch an den Folgeabschlussstichtagen (d.h. zeitversetzt) erfolgen darf. Zudem wird der Sichtweise des BFH auch handelsbilanzrechtlich der Vorzug gegeben; eines typisierten Werts nach § 253 HGB bedürfte es deshalb nicht. Gleichwohl sieht der HFA weiterhin Raum auch für andere Auffassungen. Auf jeden Fall ist im Hinblick auf die vorgenommene Bewertung eine angemessene Erläuterung im Anhang geboten.

Fundstelle: IDW Fachnachrichten 2015, S. 237

Umsatzrealisierung bei Abschlagszahlungen

Der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat anlässlich des BFH-Urteils vom 14. Mai 2014 (VIII R 25/11, BStBl. II 2014, S. 968; zur Gewinnrealisierung bei Werkleistungen von Architekten und Ingenieuren (siehe dazu auch [Update zum Bilanzstichtag 2014](#), S. 22 f.)) die Grundsätze zur Gewinnrealisation bei Werkverträgen erörtert.

Sofern vom Auftraggeber eine Abschlagszahlung an den Auftragnehmer geleistet wird und es sich hierbei lediglich um eine vorläufige Zahlung handelt, welche ggf. vollständig oder teilweise zurückgefordert werden kann, kommt nach Auffassung des HFA eine Gewinnrealisierung nicht in Betracht. Erst wenn der Auftragnehmer das Werk mangelfrei erbringt, kann er die erhaltenen Abschlagszahlungen unter Anrechnung auf den Vergütungsanspruch gem. § 631 Abs. 1 BGB endgültig behalten. Dies gilt auch für solche Abschlagszahlungen, die aufgrund besonderer Honorarordnungen (z.B. § 15 Abs. 2 der Verordnung für die Honorare für Architekten- und Ingenieurleistungen (HOAI)) vom Auftraggeber geleistet werden. Eine Gewinnrealisierung aufgrund von Abschlagszahlungen ist somit erst dann eingetreten, wenn die (Teil-)Leistung – vorbehaltlich abweichender Vereinbarungen – vom Auftraggeber abgenommen wurde oder im Einzelfall nach den handelsrechtlichen Kriterien zulässig ist. Bei den Leistungsphasen der HOAI handelt es sich nicht um abnahmefähige Teilleistungen; insbesondere stellt die bloße Abstimmung der Ergebnisse einer Leistungsphase mit dem Auftraggeber keine Teilabnahme dar.

Ungeachtet dessen hat das BMF ein Schreiben mit Datum vom 29. Juni 2015 ([Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen für Werkleistungen](#)) veröffentlicht, wonach das BFH-Urteil über die Gewinnrealisierung bei Werkleistungen von Architekten und Ingenieuren bei Abschlagszahlungen nach § 632a BGB und § 15 Abs. 2 HOAI n.F. analog angewandt werden soll. Vor diesem Hintergrund hat sich der HFA in seiner 241. Sitzung ergänzend mit der Frage nach der Übertragbarkeit des BFH-Urteils auf Abschlagszahlungen gemäß § 15 Abs. 2 HOAI n.F. und § 632a BGB allgemein befasst und sich erneut gegen die BFH-Auffassung sowie auch gegen die Übertragbarkeit dieses Urteils auf Abschlagszahlungen nach § 632a BGB und § 15 Abs. 2 HOAI n.F. ausgesprochen.

Fundstelle: IDW Fachnachrichten 2015, S. 257 f., sowie IDW Life 2015, S. 616 f.

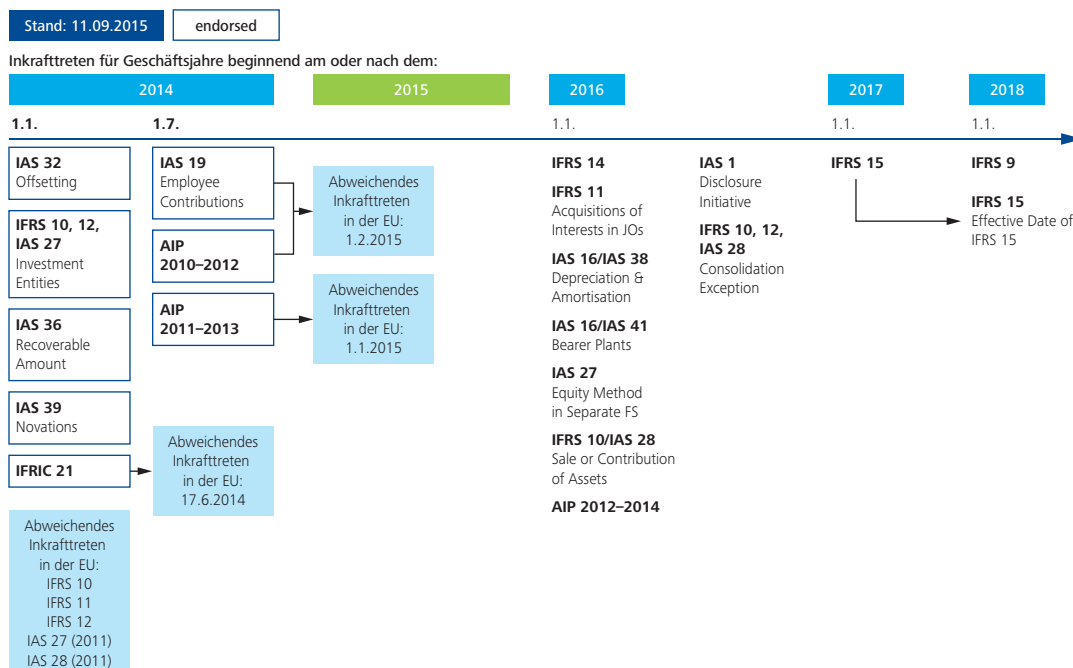
IFRS-Rechnungslegung

I. International Accounting Standards Board

Endorsement-Status

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

Abb. 1 – Erstanwendung der IFRS und Endorsement



Kai Haussmann

Tel: +49 (0)69 75695 6556

Mobil: +49 (0)151 5800 5340

khaussmann@deloitte.de

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

Neue Vorschriften zur Erlösrealisierung

Der IASB hat im September 2015 die Änderung des Zeitpunkts der verpflichtenden erstmaligen Anwendung von IFRS 15 Erlöse aus Verträgen mit Kunden veröffentlicht. Damit ist IFRS 15 nunmehr verpflichtend für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen (bisher 1. Januar 2017). Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist weiterhin zulässig; für Unternehmen in der EU allerdings erst nach Übernahme von IFRS 15 in europäisches Recht. Unser Newsletter [IFRS fokussiert September 2015](#) enthält weitere Hintergrundinformationen.

Bereits Ende Juli hat der IASB einen Standardentwurf mit vorgeschlagenen Änderungen an IFRS 15 veröffentlicht, die aus den Diskussionen der von IASB und dem US-amerikanischen Standardsetzer Financial Accounting Standards Board (FASB) eingesetzten Beratungsgruppe (Transition Resource Group for Revenue Recognition (TRG)) resultieren. Die vorgeschlagenen Änderungen sollen in den folgenden Themenbereichen zu Klarstellungen führen:

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

Die vorgeschlagenen Änderungen sollen retrospektiv angewendet werden und eine freiwillige vorzeitige Anwendung soll zulässig sein. Ein Erstanwendungszeitpunkt wird nicht vorgeschlagen, dieser soll jedoch mit dem verschobenen Erstanwendungszeitpunkt von IFRS 15 (siehe vorstehend) übereinstimmen.

Unser Newsletter [IFRS fokussiert August 2015](#) stellt die vorgeschlagenen Änderungen im Detail dar.

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

Disclosure Initiative

Der IASB hat als Reaktion auf die Ergebnisse seiner Agenda-Konsultation eine Initiative zu Anhangangaben in sein Arbeitsprogramm aufgenommen. Dabei wurde das Gesamtprojekt in kurzfristige Teilprojekte (Änderungen an IAS 1 Darstellung des Abschlusses, Überleitung von Schulden aus Finanzierungstätigkeiten sowie Unterscheidung zwischen Änderungen von Rechnungslegungsmethoden und rechnungslegungsbezogenen Schätzungen) sowie drei Forschungsprojekte (zu Wesentlichkeit, Angabeprinzipien und zur Überprüfung bestehender Angabevorschriften) aufgeteilt.

Das erste kurzfristige Teilprojekt wurde mit der im Dezember 2014 erfolgten Veröffentlichung von Änderungen an IAS 1 abgeschlossen. Die Änderungen zielen darauf ab, Hindernisse zu beseitigen, die Ersteller in Bezug auf die Ermessensausübung bei der Darstellung des Abschlusses gesehen haben. Im Hinblick auf das zweite Teilprojekt erfolgte ebenfalls im Dezember 2014 die Veröffentlichung eines Standardentwurfs mit vorgeschlagenen Änderungen an IAS 7 Kapitalflussrechnungen. Diese sollen zu verbesserten Informationen zu den Finanzierungsaktivitäten und zu besserem Verständnis der Liquiditätslage des Unternehmens führen. Ein Standardentwurf mit vorgeschlagenen Änderungen an IAS 8 Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler hinsichtlich der Unterscheidung zwischen Änderungen von Rechnungslegungsmethoden und rechnungslegungsbezogenen Schätzungen ist für Mitte 2016 avisiert.

Die Forschungsprojekte befinden sich größtenteils noch in einem frühen Stadium. Der Entwurf eines Practice Statement zur Wesentlichkeit wurde Ende Oktober 2015 veröffentlicht. Dabei handelt es sich nicht um einen verpflichtend anzuwendenden Standard, sondern ein Leitliniendokument, in dem das Konzept der Wesentlichkeit erläutert und illustriert werden soll, um die Ersteller bei der Anwendung des Konzepts zu unterstützen. Ein Diskussionspapier zu den Angabeprinzipien ist für das erste Quartal 2016 geplant.

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

Überarbeitung des Rahmenkonzepts

Ende Mai 2015 hat der IASB einen umfassenden Standardentwurf mit vorgeschlagenen Änderungen am derzeitigen Rahmenkonzept veröffentlicht. Die vorgeschlagenen Änderungen decken dabei die Bereiche ab, bei denen der IASB einen Überarbeitungsbedarf gesehen hat. Gleichzeitig wurde ein weiterer Standardentwurf veröffentlicht, der die Aktualisierung von Querverweisen in bestehenden Standards und Interpretationen auf das Rahmenkonzept vorschlägt. Das vorgeschlagene überarbeitete Rahmenkonzept enthält acht Kapitel:

- Kapitel 1 & 2 – Die Zielsetzung der Rechnungslegung für allgemeine Zwecke und Qualitative Merkmale entscheidungsnützlicher Finanzinformationen: Der IASB schlägt die Einführung von Leitlinien zu Verantwortlichkeit der Unternehmensleitung („stewardship“), primären Abschlussadressaten, Bewertungsunsicherheit, wirtschaftlichem Gehalt und zur Vorsicht („prudence“) vor.
- Kapitel 3 – Abschlüsse und Berichtseinheit: Der IASB beschreibt die Funktion des Abschlusses und führt Vorschläge zu Definition und Abgrenzung des berichtenden Unternehmens ein.
- Kapitel 4 – Die Elemente des Abschlusses: Der IASB schlägt klarere Definitionen für Vermögenswerte und Schulden vor und unterlegt diese durch umfangreiche Leitlinien.
- Kapitel 5 – Ansatz und Ausbuchung: Der IASB schlägt die Klarstellung vor, dass im Abschluss nur Elemente erfasst werden können, welche die Definition eines Elements des Abschlusses erfüllen. Als Ansatzvorschriften werden drei

Kriterien aufgestellt: Relevanz, wirklichkeitsgetreue Darstellung sowie Kosten-Nutzen-Einschränkung. Die vorgeschlagenen Änderungen der Ausbuchungsvorschriften sollen zu einer wirklichkeitsgetreuen Darstellung der zurückbehaltenen Vermögenswerte und Schulden sowie der Änderung in den Vermögenswerten und Schulden des Unternehmens führen.

- Kapitel 6 – Bewertung: Der IASB schlägt die Beschreibung verschiedener Bewertungsmaßstäbe und die bei deren Auswahl zu berücksichtigenden Faktoren vor.
- Kapitel 7 – Darstellung und Angaben: Der IASB schlägt grundlegende Konzepte vor, die bestimmen, welche Informationen in den Abschluss aufzunehmen und wie diese darzustellen sowie zu erläutern sind. Daneben wird erörtert, wie über den finanziellen Erfolg („financial performance“) zu berichten ist, einschließlich der Nutzung des sonstigen Ergebnisses.
- Kapitel 8 – Kapital- und Kapitalerhaltungsgrundsätze: Der IASB schlägt in diesem Bereich keine Änderungen vor.

Unser Newsletter [IFRS fokussiert Juli 2015\(2\)](#) beleuchtet die vorgeschlagenen Änderungen am Rahmenkonzept im Einzelnen.

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

Neue Vorschriften zur Bilanzierung von Leasingverhältnissen

Der IASB hat seine Beratungen weitestgehend beendet und mit der Fertigstellung des neuen Leasingstandards begonnen. Die Veröffentlichung ist für Ende 2015 geplant.

Unser Newsletter [IFRS fokussiert Juli 2015\(1\)](#) gibt den Stand der Dinge in zusammengefasster Form wieder.

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

II. Institut der Wirtschaftsprüfer

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

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

Fundstelle: [IDW Fachnachrichten 2015, S. 335 ff.](#)

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

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

Fundstelle: [IDW Fachnachrichten 2015, S. 331 ff.](#)

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

Deloitte.
IASPlus

Anmelden oder registrieren ▾ Global (Deutsch) ▾

[Startseite](#)
[Nachrichten](#)
[Publikationen](#)
[IASB-Verlautbarungen](#)
[Ressourcen](#)
[Projekte](#)
[Länder](#)

Die Nachrichtenseite zur internationalen Rechnungslegung in deutscher Sprache

Aktuelle Nachrichten
Aktuelle Publikationen
Aktuelle Sitzungen

DRSC

Stellungnahme des DRSC zum IASB-Entwurf von Änderungen an IAS 19 und IFRIC 14
13.10.2015

Das DRSC hat durch seinen IFRS-Fachausschuss Stellung gegenüber dem IASB zu dessen Entwurf ED/2015/5 'Neubewertung bei einer Planänderung, -kürzung oder -erfüllung/Verfügbarkeit einer Erstattung aus einem leistungsorientierten Plan' genommen.

IASB

Neue Ausgabe des 'Investor Update'
13.10.2015

Der IASB hat die neueste Ausgabe der Publikationsreihe herausgegeben, die darauf abzielt, Investoren auf leicht zugängliche Art und Weise über Änderungen in den International Financial Reporting Standards auf dem Laufenden zu halten und ihnen zu zeigen, wie diese Änderungen sich auf ihre tägliche Arbeit auswirken können.

FEE

FEE-Papier mit Vorschlag einer Kern- und Mantelberichterstattung
13.10.2015

Der europäische Wirtschaftsprüferverband (Fédération des Experts Comptables Européens, FEE) hat ein Papier veröffentlicht, in dem ein neuer Ansatz für die Unternehmensberichterstattung vorgeschlagen wird.

Endkonsultation 2015

Die IASB-Konsultation zu seinem nächsten Arbeitsprogramm und Gesamtbilanz seiner Aktivitäten an



Künftige Ereignisse

<p>Veranstaltung zum Rahmenkonzept (Helsinki)</p> <p>14.10.2015 Helsinki</p> <p>Ende der Kommentierungsfrist: Entwurf ED/2015/5</p> <p>19.10.2015</p> <p>Gemeinsame Veranstaltung für Anleger zu den Themen Gesamtergebnisrechnung und IFRS 9</p> <p>22.10.2015 Mailand</p> <p>25. Sitzung des HGB-Fachausschusses des DRSC</p> <p>29.10.2015 - 30.10.2015</p>	<p>Sitzung der Treuhänder der IFRS-Stiftung</p> <p>15.10.2015 Peking</p> <p>IASB-Sitzung Oktober 2015</p> <p>19.10.2015 - 22.10.2015 London</p> <p>Ende der Kommentierungsfrist: Vorgeschlagene Klarstellungen von IFRS 15</p> <p>28.10.2015</p> <p>Ende der Kommentierungsfrist: XBRL-Ergänzungen (2. Tranche)</p>
--	---

Steuerbilanz

I. Gesetzgebung

Anpassung des § 6b EStG an EuGH-Rechtsprechung

Nach § 6b EStG darf der Steuerpflichtige stille Reserven, die durch die Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter (z.B. Grund und Boden oder Gebäude) aufgedeckt werden, unter den im Gesetz genannten Voraussetzungen steuerfrei auf Reinvestitionsgüter übertragen (§ 6b Abs. 1 EStG) oder eine den Gewinn mindernde Rücklage bilden (§ 6b Abs. 3 EStG). Bedingung dafür ist u.a., dass das neu angeschaffte oder hergestellte Ersatzwirtschaftsgut zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört (§ 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG); Reinvestitionen in Wirtschaftsgüter einer ausländischen Betriebsstätte sind nicht begünstigt.

Mit Urteil vom 16. April 2015 (C-591/13) hat der EuGH entschieden, dass die Beschränkung der Reinvestition auf inländische Betriebsstätten diskriminierend wirkt und gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV, Art. 31 EWR-Abkommen) verstößt. Der Gesetzgeber hat deshalb § 6b EStG im Rahmen des Steueränderungsgesetzes 2015 um einen neuen Abs. 2a ergänzt. Steuerpflichtige können danach – zusätzlich zu den bestehenden Möglichkeiten – bei (beabsichtigter) Reinvestition in der Betriebsstätte eines anderen EU- oder EWR-Staats beantragen, dass die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Steuer in fünf gleichen Jahresraten entrichtet wird. Der Antrag ist im Wirtschaftsjahr der Veräußerung der in § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG bezeichneten Wirtschaftsgüter zu stellen. Die Regelung ist auch auf Veräußerungsgewinne anwendbar, die vor der Verkündung des Steueränderungsgesetzes 2015 entstanden sind.

Fundstelle: [Deloitte Tax News](#)

Teilabzugsverbot für Gewinnminderungen im Zusammenhang mit betrieblichen Gesellschafterdarlehen natürlicher Personen und von Personengesellschaften mit solchen Gesellschaftern

Für Kapitalgesellschaften sieht § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG seit Veranlagungszeitraum 2008 vor, dass Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Gesellschafterdarlehen und Rechtshandlungen, die einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar sind, bei der Ermittlung des Einkommens unberücksichtigt bleiben, wenn die Beteiligung des betreffenden Gesellschafters unmittelbar oder mittelbar mehr als 25% beträgt oder betragen hat. Eine Ausnahme besteht nur dann, wenn nachgewiesen werden kann, dass auch ein fremder Dritter das Darlehen bei sonst gleichen Umständen gewährt oder noch nicht zurückgefordert hätte. Eine entsprechende Regelung enthielt das Gesetz für betriebliche Gesellschafterdarlehen natürlicher Personen und von Personengesellschaften, soweit natürliche Personen an ihnen beteiligt sind, bisher nicht. Die Finanzverwaltung ging davon aus, dass in diesen Fällen das allgemeine Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG bei nicht fremdüblichen Darlehensüberlassungen zur Anwendung komme, weil das Darlehen mit teilweise steuerfreien Beteiligungserträgen (Gewinnausschüttungen/Dividenden und Gewinnen aus einer zukünftigen Veräußerung oder Entnahme des Anteils) in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehe. Dieser Auffassung ist der BFH jedoch nicht gefolgt (vgl. BFH-Urteile vom 18. April 2012, X R 5/10, BStBl. II 2013, S. 785 und X R 7/10, BStBl. II 2013, S. 791).

Mit dem Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 22. Dezember 2014 (BGBl. I 2014, S. 2417) hat der Gesetzgeber daher eine dem § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG entsprechende Vorschrift in § 3c Abs. 2 EStG aufgenommen. Zugleich hat er Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben und Veräußerungskosten im Zusammenhang mit der Überlassung von Wirtschaftsgütern (z.B. Vermietung) an Kapitalgesellschaften (oder andere Körperschaften), an denen eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung des (überlassenden) Steuerpflichtigen von mehr als 25% besteht, in das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG einbezogen. Voraussetzung ist hier, dass die Überlassung aus gesellschaftsrechtlichen Gründen unentgeltlich oder teilentgeltlich erfolgt. Die Änderungen sind erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2014 beginnen (§ 52 Abs. 5 Satz 2 EStG). Sie wirken sich über § 7 Satz 4 GewStG auch auf die Gewerbesteuer aus.

Beabsichtigte Steuerpflicht von Veräußerungsgewinnen aus Anteilen im Streubesitz

Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (und bestimmten anderen Körperschaften und Personenvereinigungen) sind bislang unabhängig von der Beteiligungshöhe steuerbefreit, sofern der veräußernde Anteilseigner eine Körperschaft (z.B. Kapitalgesellschaft) ist. Lediglich 5% der Gewinne gelten als nichtabziehbare Betriebsausgabe (§ 8b Abs. 2, 3 KStG). Für Anteile im Streubesitz soll diese Steuerfreiheit der Veräußerungsgewinne



Sven Fuhrmann

Tel: +49 (0)69 75695 7024

Mobil: +49 (0)151 5800 0746

sfuhrmann@deloitte.de

nach dem am 22. Juli 2015 vorgelegten Diskussionsentwurf des Bundesministeriums der Finanzen für ein Gesetz zur Reform der Investmentbesteuerung ab 1. Januar 2018 entfallen.

Hintergrund der geplanten Gesetzesänderung ist die durch das EuGHDivUmsG (BGBl. I 2013, S. 561) ab 29. Februar 2013 eingeführte Steuerpflicht für Streubesitzdividenden. In einer Protokollerklärung zu dem Gesetzesvorhaben hatte die Bundesregierung angekündigt, im Zusammenhang mit der grundlegenden Reform der Investmentbesteuerung die künftige steuerliche Behandlung von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitz ergebnisoffen aufzugreifen und die notwendigen Folgerungen zu ziehen.

Der Diskussionsentwurf sieht dazu vor, die gesetzliche Regelung zu Streubesitzdividenden (§ 8b Abs. 4 KStG) auch auf Gewinne aus der Veräußerung von Streubesitzanteilen zu erstrecken. Streubesitzanteile sollen wie bisher vorliegen, wenn die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres unmittelbar weniger als 10% beträgt. Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Streubesitzanteilen (einschließlich Veräußerungsverlusten) dürfen nach dem Entwurf nur mit Gewinnen aus solchen Anteilen (z.B. Dividenden, Veräußerungsgewinne) verrechnet werden. Nicht verrechnete Gewinnminderungen können vorgetragen werden; § 10d Abs. 4 EStG soll dafür entsprechend gelten.

Fundstelle: [Deloitte Tax News](#)

II. Rechtsprechung

Teilwertabschreibung auch bei Konzernrückhalt möglich

Bei Darlehensgewährungen zwischen Konzerngesellschaften kann es nach der Rechtsprechung fremdvergleichsrechtlich sein, von Sicherheiten abzusehen, wenn die Konzernbeziehungen für sich gesehen eine Sicherheit bedeuten (sog. Rückhalt im Konzern, vgl. BFH-Urteile vom 21. Dezember 1994, I R 65/94, DB 1995, S. 1312 und vom 29. Oktober 1997, I R 24/97, BStBl II 1998, S. 573). Die Finanzverwaltung folgerte aus den Urteilen, dass bei konzerninternen unbesicherten Darlehen eine dauernde Wertminderung und damit eine Teilwertabschreibung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG bei fortbestehendem Konzernrückhalt ausgeschlossen sei (BMF, Schreiben vom 29. März 2011, IV B 5-S 1341/09/10004, BStBl I 2011, S. 277). Dem schien auch der BFH in seinem Urteil vom 17. Dezember 2014 (I R 23/13, DB 2015, S. 465) zu folgen.

In seinem Urteil vom 24. Juni 2015 (I R 29/14, DB 2015, S. 2182) stellt der BFH jedoch nunmehr klar, dass der Konzernrückhalt keinen Schluss auf die Rückzahlung der Darlehensverbindlichkeit durch die Tochtergesellschaft und damit auf die Werthaltigkeit des Rückforderungsanspruchs aus dem gewährten Darlehen zulasse. Gerade dann, wenn die Tochtergesellschaft auf die Inanspruchnahme des Konzernrückhalts angewiesen sei, um Drittgläubiger zu befriedigen, sei davon auszugehen, dass die Darlehensverbindlichkeit gegenüber der Muttergesellschaft nicht bedient werde.

Das neue Urteil ist vor allem für Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen von Bedeutung, die vor dem Veranlagungszeitraum 2008 vorgenommen worden sind. Für spätere Teilwertabschreibungen sind die Beschränkungen des § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG zu beachten. Danach sind Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Gesellschafterdarlehen und Rechtshandlungen, die einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar sind, bei Kapitalgesellschaften (und anderen Körperschaften) vom Abzug ausgeschlossen und damit außerbilanziell zu korrigieren, wenn der betreffende Gesellschafter unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 25% beteiligt ist oder war, es sei denn, er weist nach, dass auch ein fremder Dritter das Darlehen bei sonst gleichen Umständen gewährt oder noch nicht zurückgefordert hätte.

Fundstelle: [Deloitte Tax News](#)

Abschreibung in der Ergänzungsbilanz unabhängig von der Gesamthandsbilanz

Übersteigen die Anschaffungskosten für einen Anteil an einer Personengesellschaft (Mitunternehmeranteil) den Buchwert des übergehenden Kapitalkontos in der Gesamthandsbilanz der Gesellschaft und werden damit stille Reserven in den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens (einschließlich eines Geschäfts- oder Firmenwerts) abgegolten, so ist für den Erwerber eine positive Ergänzungsbilanz aufzustellen. In dieser ist der Anteil des Gesellschafters an den einzelnen Wirtschaftsgütern der Gesellschaft mit den über den anteiligen Buchwert des Kapitalkontos hinausgehen-

den Anschaffungskosten auszuweisen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 06. Juli 1995, IV R 30/93, BStBl. II 1995, S. 831). Fraglich ist, wie die in der positiven Ergänzungsbilanz erfassten Anschaffungskosten fortzuschreiben sind, insbesondere welche Abschreibungsmethode und welche Restnutzungsdauer zugrunde zu legen sind.

Der BFH hat dazu mit Urteil vom 20. November 2014 (IV R 1/11, DB 2015, S. 348) entschieden, dass die in der Ergänzungsbilanz aktivierten Mehrbeträge so fortzuführen sind, dass der Gesellschafter soweit wie möglich einem Einzelunternehmer, dem Anschaffungskosten für entsprechende Wirtschaftsgüter entstanden sind, gleichgestellt wird. Deshalb seien Absetzungen für Abnutzung (AfA) unabhängig von der Gesamthandsbilanz der Gesellschaft auf die im Zeitpunkt des Anteilserwerbs maßgebende Restnutzungsdauer des Wirtschaftsguts vorzunehmen. Zugleich stünden dem Gesellschafter die Abschreibungswahlrechte zu, die auch ein Einzelunternehmer in Anspruch nehmen könnte, wenn er ein entsprechendes Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Anteilserwerbs angeschafft hätte. Anders als die Vorinstanz lehnt der BFH damit eine einheitliche Bilanzierung in Gesamthands- und Ergänzungsbilanz ab.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Durch Wechsel im Gesellschafterbestand einer Personengesellschaft ausgelöste Grunderwerbsteuer sofort abziehbar

Für die Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG hat der BFH mit Urteil vom 20. April 2011 (I R 2/10, BStBl. II 2011, S. 761) entschieden, dass die auf Ebene des Anteilseigners entstehende Grunderwerbsteuer nicht als Anschaffungsnebenkosten der erworbenen Beteiligung, sondern als sofort abziehbare Betriebsausgabe zu behandeln sei. Nach Auffassung der Finanzverwaltung sollten die Grundsätze der Entscheidung wegen des bei Personengesellschaften geltenden Transparenzprinzips nicht auf Grunderwerbsteuer anzuwenden sein, die nach § 1 Abs. 2a GrEStG bei Änderung des Gesellschafterbestands einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft auf Ebene der Gesellschaft entsteht. Es seien hier vielmehr Anschaffungsnebenkosten der Beteiligung bzw. der ideellen Anteile des Gesellschafters an den Grundstücken des Gesellschaftsvermögens gegeben (vgl. OFD Frankfurt am Main vom 2. Mai 2013, S 2171 A-21-St 210; OFD Niedersachsen vom 19. Januar 2012, aktualisiert am 22. August 2013, S 2171-65-St 221/St 222).

Dem hat der BFH mit Urteil vom 2. September 2014 (IX R 50/13, BStBl. II 2015, S. 260) widersprochen. Mit dem Grunderwerbsteuerlichen Besteuerungstatbestand des Wechsels im Gesellschafterbestand fingiere das Gesetz einen zivilrechtlich nicht vorhandenen Grundstücksübergang auf eine neue Personengesellschaft. Diese Fiktion gelte nur im Rahmen der Grunderwerbsteuer und finde im Ertragsteuerrecht keine Entsprechung. Der Aufwand sei daher ebenso wie im Falle der Anteilsvereinigung sofort abziehbar.

Die Oberfinanzdirektionen Nordrhein-Westfalen (Verfügung vom 21. April 2015 (S 2174 – St 141, FR 2015, S. 476) und Niedersachsen (Verfügung vom 19. Januar 2012, aktualisiert am 13. Mai 2015, S 2171-65-St 221/St 222) haben sich dieser Auffassung inzwischen angeschlossen.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Keine Aktivierungspflicht für Instandhaltungsanspruch des Verpächters

Nach der Rechtsprechung des BFH hat der Pächter eines Unternehmens für die vertraglich übernommene Verpflichtung, unbrauchbar gewordene Pachtgegenstände auf eigene Kosten durch neue zu ersetzen, eine Rückstellung zu bilden, wenn er sich mit der Pachterneuerung im Rückstand befindet. Entsprechend muss der Verpächter den dieser Verpflichtung entsprechenden Pachterneuerungsanspruch aktivieren (vgl. BFH-Urteil vom 3. Dezember 1991, VIII R 88/87, BStBl. II 1993, S. 89). Die Aktivierungspflicht besteht auch dann, wenn die Verpflichtung des Pächters neben der Pachterneuerung die Erhaltung des Pachtgegenstandes umfasst. Voraussetzung ist, dass der Pachterneuerungsfall noch während der Pachtzeit eintritt (vgl. BFH-Urteil vom 17. Februar 1998, VIII R 28/95, BStBl. II 1998, S. 505).

Anders ist nach den BFH-Urteilen vom 12. Februar 2015 (IV R 29/12, DB 2015, S. 896 und IV R 63/11, BFH/NV 2015, S. 832) der Fall zu beurteilen, dass der Pächter sich nur zur Instandhaltung des Pachtgegenstandes verpflichtet. Der Pächter hat dann zwar weiterhin eine Rückstellung für einen Erfüllungsrückstand zu bilanzieren, der Verpächter aber

keinen korrespondierenden Instandhaltungsanspruch. Die Aktivierung eines solchen Anspruchs scheidet aus, weil der Verpächter keine Anschaffungskosten für die Forderung habe. Dem Verpächter entstünden für den Erwerb des Instandhaltungsanspruchs keine Aufwendungen, vielmehr erspare er sich nur eigene Aufwendungen und erhalte dafür in der Regel einen geringeren Pachtzins. Die Instandhaltungspflichten des Pächters sieht der BFH insoweit nicht als Teil des Pachtzinses, den der Pächter für die Gebrauchsüberlassung des Pachtgegenstands schuldet.

An dieser Beurteilung ändert sich nach Auffassung des BFH auch dann nichts, wenn zwischen Pächter und Verpächter eine Betriebsaufspaltung besteht (BFH-Urteil vom 12. Februar 2015, IV R 63/11, BFH/NV 2015, S. 832) oder die Pächterin eine Personengesellschaft und der Verpächter ihr Gesellschafter ist (BFH-Urteil vom 12. Februar 2015, IV R 29/12, DB 2015, S. 896).

Fundstelle: [Deloitte Tax News](#)

Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten bei gerichtlich geltend gemachten Forderungen, Berichtigung eines Bilanzierungsfehlers

Zu der praxisrelevanten Frage, ob ein Unternehmer für gegen ihn gerichtlich geltend gemachte Forderungen stets Rückstellungen zu bilden hat, nimmt das BFH-Urteil vom 16. Dezember 2014 (VIII R 45/12, BStBl. II 2015, S. 759) Stellung. In dem Streitfall ging es um am Bilanzstichtag gegen den Unternehmer anhängige Ansprüche auf Rückzahlung eines Beratungshonorars. Ein von dem Unternehmer in Auftrag gegebenes Rechtsgutachten stufte ein Unterliegen des Unternehmers als nicht überwiegend wahrscheinlich ein.

Der BFH kommt in der Entscheidung zu dem Ergebnis, dass zwischen der Wahrscheinlichkeit des Bestehens der Verbindlichkeit und der Wahrscheinlichkeit der tatsächlichen Inanspruchnahme zu unterscheiden sei. Das Bestehen der Verbindlichkeit sei anhand der rechtlichen Voraussetzungen der Anspruchsgrundlage zu prüfen, das Risiko der tatsächlichen Inanspruchnahme im Wege einer Prognose auf Basis der erkennbaren tatsächlichen Verhältnisse.

Gehe der vermeintliche Gläubiger am Bilanzstichtag im Klagewege gegen den Unternehmer vor, so sei eine überwiegende Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme regelmäßig gegeben. Die „Gefahr“ der Inanspruchnahme bestehe dann so lange fort, bis der Anspruch rechtskräftig abgewiesen sei. Dies gelte auch dann, wenn der Unternehmer als Beklagter zunächst in einer Instanz obsiege, der Prozessgegner aber ein (nach objektiven Erkenntnismöglichkeiten am Bilanzstichtag) nicht offensichtlich unzulässiges Rechtsmittel einlege oder noch einlegen könne.

Der Unternehmer könne grundsätzlich auch von einer überwiegenden Wahrscheinlichkeit des Bestehens der Verbindlichkeit ausgehen, sofern die Klage oder das Rechtsmittel nicht offensichtlich unzulässig, dem Grunde oder der Höhe nach willkürlich oder erkennbar nur zum Schein angestrengt worden sei und zum Bilanzstichtag keine weiteren objektiven Anhaltspunkte vorlägen, die eine genauere Prognose ermöglichen. Zu den weiteren ggf. zu berücksichtigenden objektiven Anhaltspunkten könne ein bis zum Ende des Wertaufhellungszeitraums von fachkundiger dritter Seite erstelltes Gutachten gehören, das feststelle, dass ein Unterliegen im Verfahren zum Bilanzstichtag nicht überwiegend wahrscheinlich sei. Voraussetzung sei, dass sich das Gutachten mit allen vom Prozessgegner geltend gemachten Ansprüchen und den Fragen der prozessual notwendigen Beweiserhebung auseinandersetze und der Ausgang des Rechtsstreits von der Entscheidung mehrerer ungeklärter Rechtsfragen sowie von einer noch nicht durchgeführten Beweisaufnahme abhängt. Der BFH weicht damit von seiner früheren Rechtsprechung ab, wonach ein Obsiegen in der vorherigen Instanz nicht zu einer Auflösung der Rückstellung führt, solange die Entscheidung noch nicht rechtskräftig ist (BFH-Urteile vom 27. November 1997, IV R 95/96, BStBl. II 1998, S. 375 und vom 30. Januar 2002, I R 68/00, BStBl. II 2002, S. 688), da ein Rechtsgutachten kaum mehr wiegen kann als ein ggf. in zweiter Instanz ergangenes Urteil (vgl. Günkel, BB 2015, S. 2091).

Hinsichtlich der in die Prognoseentscheidung einzubeziehenden Umstände weist der BFH in dem Urteil vom 16. Dezember 2014 ergänzend darauf hin, dass ein nach dem Bilanzstichtag abgeschlossener Vergleich als wertbe gründende Tatsache nicht zu berücksichtigen sei.

Von Interesse sind ferner die Ausführungen des BFH zur Möglichkeit einer erfolgsneutralen Bilanzberichtigung. Enthält die Bilanz wie im Streitfall einen fehlerhaften Bilanzansatz und kann dieser im Fehlerjahr nicht mehr berichtigt werden, weil die zugrunde liegende Steuerfestsetzung einer Änderung nicht mehr zugänglich ist (vgl. § 4 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG), so hat die Korrektur nach der Rechtsprechung im ersten noch änderbaren Veranlagungszeitraum zu erfolgen. Ein gewinnwirksamer Bilanzierungsfehler ist dabei grundsätzlich gewinnwirksam zu korrigieren. Eine Ausnahme gilt dann, wenn sich der Bilanzierungsfehler bislang steuerlich nicht ausgewirkt hat. In diesem Falle ist der fehlerhafte Bilanzansatz unter Durchbrechung des formellen Bilanzenzusammenhangs in der Anfangsbilanz des ersten noch änderbaren Veranlagungszeitraumes gewinnneutral durch den richtigen zu ersetzen. Eine „steuerliche Auswirkung“ in diesem Sinne ist nach dem BFH-Urteil vom 16. Dezember 2014 nicht gegeben, wenn die festgesetzte Steuer unabhängig von dem Bilanzierungsfehler infolge von Verlusten 0 € beträgt und sich die Gewinnminderung durch den unzutreffenden Bilanzansatz wegen des Untergangs des Verlustvortrags zukünftig auch nicht mehr mittelbar steuerlich auswirken kann.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Rückstellungen für Stilllegungs- und Nachsorgeverpflichtungen

Ein Deponiebetreiber hat für die gesetzliche Verpflichtung, die Deponie nach dem Ende der Abfallablagerung stillzulegen und im Rahmen der Nachsorge Langzeitsicherungsmaßnahmen und Kontrollen durchzuführen, eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Umstritten war in dem dem Urteil des FG Münster vom 25. Februar 2015 (9 K 147/11 K, G, F, EFG 2015, S. 1283) zugrunde liegenden Streitfall, wie diese Rückstellung zu bewerten ist. Zum einen ging es um die Frage, ob Investitionskosten (Kosten für die Errichtung von Anlagen zur Ableitung, Entsorgung und Aufbereitung des Sickerwassers und der Deponiegase sowie für die temporäre und die endgültige Oberflächenabdichtung) von der Rückstellungsbildung ausgeschlossen sind, weil es sich um Aufwendungen handele, die in zukünftigen Wirtschaftsjahren als Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren seien (§ 5 Abs. 4b Satz 1 EStG). Zum anderen war im Hinblick auf die Abzinsung der Rückstellungsbeträge zu klären, ob für Maßnahmen der Stilllegungsphase und der Nachsorgephase unterschiedliche Abzinsungszeiträume anzuwenden sind.

Das FG Münster entschied zu der ersten Frage, dass § 5 Abs. 4b Satz 1 EStG der Einbeziehung von Investitionskosten in die Rückstellungsbewertung nicht entgegenstehe, wenn die anzuschaffenden oder herzustellenden Wirtschaftsgüter für den Kaufmann wertlos sind, weil sie nicht mehr zur Generierung von Erträgen genutzt werden können. § 5 Abs. 4b Satz 1 EStG sei insoweit teleologisch zu reduzieren. Dem entsprächen auch die Ausführungen in Tz. 14 des BMF-Schreibens vom 25. Juli 2005 (IV B 2-S 2137-35/05, BStBl. I 2005, S. 826), wonach Aufwendungen, die – wie die im Streitfall zu beurteilenden Investitionskosten – in der Stilllegungs- und Nachsorgephase anfallen, nicht zu aktivieren sind, weil sie nicht zu einer Wertverbesserung des Grundstücks führen.

Bezüglich der zweiten Frage folgerte das Gericht aus der einheitlichen Rechtsgrundlage für die gesamte Verpflichtung, dem gemeinsamen Zweck der in der Stilllegungs- und Nachsorgephase durchzuführenden Maßnahmen und dem einheitlichen Funktionszusammenhang und Ineinandergreifen der Maßnahmen, dass es sich bei diesen um Teile einer einheitlichen Sachleistungsverpflichtung handele (anders wohl Tz. 22 des BMF-Schreibens vom 25. Juli 2005, IV B 2-S 2137-35/05, BStBl. I 2005, S. 826). Im Übrigen werde mit der Nachsorge bereits mit Beginn der Stilllegung begonnen, sodass auch bei getrennter Betrachtung für die Abzinsung der Sachleistungsverpflichtungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst.e Satz 2 EStG der gleiche Zeitraum maßgebend sei.

Gegen das Urteil ist Revision zum BFH eingelegt worden (Az. I R 35/15).

Übersorgungsprüfung bei Pensionsrückstellung

Bei der Bewertung einer Pensionsrückstellung sind Werterhöhungen oder Verminderungen der Pensionsleistungen nach dem Schluss des Wirtschaftsjahres, die hinsichtlich des Zeitpunktes ihres Wirksamwerdens oder ihres Umfangs ungewiss sind, erst zu berücksichtigen, wenn sie eingetreten sind (§ 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 4 EStG). Diese Regelungslage lässt sich nach der Rechtsprechung des BFH durch eine entsprechende Höherbemessung der Versorgung nicht umgehen. Der BFH sieht deshalb in einer derartigen Vorwegnahme künftiger Entwicklungen eine Übersorgung, die zur Kürzung der Pensionsrückstellung führt, und zwar typisierend dann, wenn die Versorgungsanwartschaft zusammen mit

der Rentenanwartschaft aus der gesetzlichen Rentenversicherung 75% der am Bilanzstichtag bezogenen Aktivbezüge übersteigt (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 28. April 2010, I R 78/08, BStBl. II 2013, S. 41). Die Finanzverwaltung hat sich dieser Rechtsprechung angeschlossen (vgl. BMF-Schreiben vom 3. November 2004, IV B 2-S 2176-13/04, BStBl. I 2004, S. 1045).

In seinem Urteil vom 2. Dezember 2014 (6 K 6045/12, EFG 2015, S. 321) erhebt das FG Berlin-Brandenburg nun erhebliche Bedenken gegen die Spruchpraxis. Sie finde im Gesetz keine Stütze, orientiere sich an unzutreffenden Prämissen und nutze zudem unklare Parameter. Eine Angemessenheitsüberprüfung von Versorgungszusagen in der Anwartschaftsphase kann nach Meinung des FG bei Gesellschafter-Geschäftsführern nur nach den Grundsätzen der verdeckten Gewinnausschüttung (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) vorgenommen werden. Bei Arbeitnehmern, die nicht Gesellschafter sind, sei im Einzelfall ein Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO) zu prüfen. Gegen das Urteil ist Revision beim BFH eingelegt worden (Az. I R 4/15).

Passivierung einer Verbindlichkeit bei Vereinbarung eines Rangrücktritts

Im Vorjahr hatten wir über das Urteil des Niedersächsischen FG vom 12. Juni 2014 (6 K 324/12, EFG 2014, S. 1601) berichtet, in dem im Rahmen eines Rangrücktritts des Gesellschafters vereinbart worden war, dass das betreffende Darlehen nur aus einem künftigen Bilanzgewinn oder einem etwaigen Liquidationsüberschuss zu tilgen und zu verzinsen sei. Das FG hatte entschieden, dass die Darlehensverbindlichkeit trotz des Rangrücktritts weiterhin zu bilanzieren sei und die Beschränkung des § 5 Abs. 2a EStG nicht eingreife. § 5 Abs. 2a EStG bestimmt, dass für Verpflichtungen, die nur aus künftigen Gewinnen oder Einnahmen zu erfüllen sind, Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst anzusetzen sind, wenn die Gewinne oder Einnahmen angefallen sind. Zur Begründung seiner Ansicht hatte das Niedersächsische FG angeführt, der handelsrechtliche Begriff des Bilanzgewinns sei weiter als derjenige des Jahresüberschusses und des steuerlichen Gewinns und umfasse auch Vorträge aus dem Vorjahr sowie Entnahmen aus der Kapitalrücklage und der Gewinnrücklage. Damit bestehe eine Verpflichtung zur Tilgung auch bei sonstigem freiem Vermögen, für das die Rechtsprechung und die Finanzverwaltung ein Fortbestehen der Passivierungspflicht annähmen. Dass die Schuldnerin am Bilanzstichtag über ein sonstiges freies Vermögen nicht verfügt habe, sah das Gericht als unschädlich an.

In dem Revisionsverfahren hat der BFH die Entscheidung des Niedersächsischen FG mit Urteil vom 15. April 2015 (I R 44/14, BStBl. II 2015, S. 769) aufgehoben. Der Gewinnbegriff des § 5 Abs. 2a EStG ziele nicht nur auf den Steuerbilanzgewinn, sondern erfasse – entsprechend Wortlaut und Sinn der Regelung (Passivierungsverbot bei fehlender wirtschaftlicher Belastung) – auch Verpflichtungen, die nur aus künftigen (handelsrechtlichen) Jahresüberschüssen zu erfüllen seien. Für die Erfüllung aus künftigen Bilanzgewinnen könne „nichts anderes gelten“. Eine entsprechende Abrede könne zwar mit einer aktuellen wirtschaftlichen Belastung der Vermögenslage des Schuldners verbunden sein, wenn die Verpflichtung aus dem sich aufgrund der Auflösung einer Kapitalrücklage (also dem gegenwärtigen Schuldnervermögen) ergebenden (oder sich erhöhenden) Bilanzgewinn getilgt werde. Nach den Verhältnissen des Bilanzstichtags habe sich aber selbst im Falle der Auflösung der Kapitalrücklage kein Bilanzgewinn einstellen können. Damit seien die Verpflichtungen des Schuldners i.S.v. § 5 Abs. 2a EStG nur im Falle der Erzielung künftiger Gewinne (Jahresüberschüsse) zu erfüllen gewesen. Soweit die Rangrücktrittsvereinbarung zusätzlich die Tilgung und Verzinsung der Verbindlichkeit aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss vorsehe, beträfen die Zahlungspflichten das gegenwärtige Vermögen, belasteten es aber (noch) nicht, da nach dem Grundsatz der Unternehmensfortführung (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB) der Liquidationsfall (noch) nicht zu berücksichtigen sei.

Mit der Entscheidung misst der BFH erstmals den tatsächlichen Verhältnissen des Unternehmens am Bilanzstichtag Bedeutung für die steuerlichen Folgen des Rangrücktritts bei. Das wirft die Frage auf, ob bei der bisher – auch im Urteil vom 15. April 2015 – als unschädlich angesehenen Vereinbarung einer Erfüllung aus „sonstigem freiem Vermögen“ ebenfalls auf die tatsächlichen Verhältnisse am Bilanzstichtag abzustellen ist, was bei einem überschuldeten Unternehmen stets zur Auflösung der Verbindlichkeit führen würde (vgl. auch Oser, BB 2015, S. 1905). Die Finanzverwaltung geht in dem BMF-Schreiben vom 8. September 2006 (IV B 2-S 2133-10/06, BStBl. I 2006, S. 497) davon aus, dass bei Rangrücktrittsvereinbarungen, die die Möglichkeit einer Tilgung auch aus sonstigem freiem Vermögen vorsehen, der Tatbestand des § 5 Abs. 2a EStG nicht erfüllt ist, ohne dass der Gesichtspunkt der tatsächlichen Verhältnisse am Bilanzstichtag angesprochen wird. Es ist zu hoffen, dass der BFH die insoweit mit seiner Entscheidung vom

15. April 2015 verbundenen Unklarheiten in dem anhängigen Revisionsverfahren (I R 25/15) zu dem Urteil des FG Köln vom 26. März 2015 (10 K 3777/09, EFG 2015, S. 1212) ausräumt.

Zu der weiteren Frage, ob die Ausbuchung der Verbindlichkeit in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung als verdeckte Einlage anzusehen ist, korrigiert der BFH seine frühere Rechtsprechung (Urteil vom 30. November 2011, I R 100/10, BStBl. II 2012, S. 332). Eine verdeckte Einlage ist nunmehr – wie im Falle des Forderungsverzichts mit Besserungsschein – anzunehmen, wenn der Rangrücktritt durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Zu einem steuerpflichtigen Ertrag kommt es danach nur, soweit die Forderung im Zeitpunkt des Rangrücktritts nicht mehr werthaltig ist. Bisher war der BFH demgegenüber in voller Höhe von einem steuerpflichtigen Ertrag ausgegangen, da dem Gesellschafterdarlehen nicht die Funktion von zusätzlichem Eigenkapital zukomme.

Fundstelle: [Deloitte Tax News](#)

III. Finanzverwaltung

Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung von Aufwendungen für die Registrierung chemischer Stoffe nach der sog. REACH-Verordnung

Nach einer Kurzinformation des Finanzministeriums Schleswig-Holstein vom 24. April 2015 (VI 04 – S 2133 – 084, StED 2015, S. 313) begründet die Registrierung bzw. Zulassung chemischer Stoffe nach der EU-Chemikalienverordnung (Verordnung (EG) Nr. 1907/2006, Abl. L 396 vom 30. Dezember 2006, S. 1 ff., sog. REACH-Verordnung) kein eigenständiges Wirtschaftsgut. Die damit zusammenhängenden Aufwendungen sind vielmehr dem (einheitlichen) immateriellen Wirtschaftsgut Know-How, Rezeptur o.Ä. zuzurechnen. Handelt es sich bei diesem um ein selbst geschaffenes Wirtschaftsgut, sind die Aufwendungen sofort als Betriebsausgaben abziehbar. Für künftige Ausgaben, die aufgrund der REACH-Verordnung zu erwarten sind, kann nach Auffassung des Finanzministeriums Schleswig-Holstein eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten nicht gebildet werden.

Fundstelle: [Finanzministerium Schleswig-Holstein](#)

Anwendung der Lifo-Methode bei der Bewertung des Vorratsvermögens

Die nach § 256 HGB für die Bewertung gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens zugelassene Lifo-Methode („last in – first out“) darf nach § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG auch steuerlich angewandt werden, soweit dies den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entspricht. Einzelne Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Wahlrechts werden in R 6.9 der Einkommensteuer-Richtlinien näher erläutert. Ergänzende Ausführungen enthält das BMF-Schreiben vom 12. Mai 2015 (IV C 6–S 2174/07/100001:002, BStBl. I 2015, S. 462). Darin vertritt die Finanzverwaltung u.a. die Auffassung, dass die Lifo-Methode generell unzulässig sei

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

Die Grundsätze sind in allen offenen Fällen anwendbar.

Fundstelle: [Bundesministerium der Finanzen](#)

Bilanzierung von Steuererstattungsansprüchen und Steuernachforderungen nebst Zinsen

In seiner Verfügung vom 10. März 2015 (S 2133.1.1-7/5 St31, DStR 2015, S. 1752) fasst das Bayerische Landesamt für Steuern (BayLfSt) die Grundsätze der Finanzverwaltung zum Aktivierungszeitpunkt von Forderungen aus Steuererstattungsansprüchen und Erstattungsziinsen bzw. zum Passivierungszeitpunkt von Rückstellungen für Steuernachzahlungen und Nachzahlungszinsen zusammen.

Ein zunächst bestrittener Steuererstattungsanspruch bzw. ein Anspruch auf Erstattungsziinsen ist danach zu aktivieren, wenn er nach den steuerrechtlichen Vorschriften entstanden und hinreichend sicher ist. Bei zunächst bestrittenen Erstattungsansprüchen ist dies der Fall

- im Zeitpunkt der Bekanntgabe des begünstigenden Verwaltungsaktes;
- vorher, sobald der Realisation des Anspruchs weder materiell-rechtliche noch verfahrensrechtliche Hindernisse (einschließlich der verwaltungsinternen Weisungslage) entgegenstehen; davon ist auszugehen, wenn eine Rechtsfrage höchstrichterlich entschieden ist, die Entscheidung vorbehaltlos im BStBl. II veröffentlicht wurde und der betroffene Steuerbescheid verfahrensrechtlich geändert werden kann (vgl. auch BFH-Urteil vom 31. August 2011, X R 19/10, BStBl. II 2012, S. 190).

Steuernachforderungen und Nachforderungszinsen (mit Ausnahme solcher für hinterzogene Steuern) sind grundsätzlich im Jahr ihrer Entstehung als Rückstellung zu passivieren (siehe auch H 4.9 EStH „Rückstellung für künftige Steuernachforderungen“). Nachforderungszinsen entstehen ratiierlich ab Beginn des Zinslaufs (z.B. nach § 233a Abs. 2 Satz 1 AO 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuernachforderung entstanden ist).

Wird eine Rückstellung für Steuernachforderungen und Nachforderungszinsen zunächst aufgrund einer Feststellung im Rahmen einer Außenprüfung rückwirkend im Entstehungsjahr gebildet und stellt sich diese Feststellung in einem Rechtsbehelfsverfahren später als unzutreffend heraus, so ist die Rückstellung nach Auffassung des BayLfSt im Entstehungsjahr entsprechend herabzusetzen. Ein Steuererstattungsanspruch bzw. ein Anspruch auf Erstattungsziinsen, der sich aus der Änderung der Steuerbescheide im Rahmen des Rechtsbehelfsverfahrens ergibt, ist hingegen erst zu aktivieren, wenn er gemäß den vorstehenden Grundsätzen entstanden und hinreichend sicher ist.

Weitere Ausführungen betreffen die Bilanzierung von Steuerforderungen und Steuerrückstellungen in unterschiedlichen Konstellationen bei nachträglicher Änderung der Rechtsauffassung zu einem Sachverhalt im Rahmen eines Rechtsbehelfsverfahrens mit gegenläufigen steuerlichen Auswirkungen (Steuernachforderung/Steuererstattungsanspruch) in verschiedenen Veranlagungszeiträumen.

Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen für Werkleistungen

Bei Werkverträgen tritt die Gewinnrealisierung grundsätzlich erst mit der Übergabe und Abnahme des Werks ein. Mit Urteil vom 14. Mai 2014 (VIII R 25/11, BStBl. II 2014, S. 968) hat der BFH demgegenüber die Gewinnrealisierung bei Planungsleistungen eines Ingenieurs schon dann angenommen, wenn die Planungsleistung auftragsgemäß erbracht und der Anspruch auf Abschlagszahlung nach § 8 Abs. 2 der Honorarordnung für Architekten und Ingenieure (HOAI) a.F. entstanden ist. Auf eine Abnahme soll es in diesem Falle nicht ankommen.

Nach dem BMF-Schreiben vom 29. Juni 2015 (IV C 6 – S 2130/15/10001, DB 2015, S. 1566) sind die Grundsätze des Urteils auch auf Abschlagszahlungen nach § 15 Abs. 2 HOAI n.F. und auf Abschlagszahlungen nach § 632a BGB anzuwenden. Dabei wird es nicht beanstandet, wenn die Grundsätze erstmalig in dem Wirtschaftsjahr angewendet werden, das nach dem 23. Dezember 2014 beginnt. Zur Vermeidung von Härten kann der aus der erstmaligen Anwendung der Grundsätze der BFH-Entscheidung resultierende Gewinn nach dem BMF-Schreiben gleichmäßig entweder auf das Wirtschaftsjahr der erstmaligen Anwendung und das folgende Wirtschaftsjahr oder auf das Wirtschaftsjahr der erstmaligen Anwendung und die beiden folgenden Wirtschaftsjahre verteilt werden.

Fundstelle: [Deloitte Tax-News](#)

Über Entwicklungen nach Redaktionsschluss und zu weiteren Hintergründen informieren wir Sie auf unserer Homepage [Deloitte-Tax-News](http://www.deloitte-tax-news.de).

Deloitte. Suche Infos zur Suche Search Info

Home ▼
Highlights ▼
Rechnungslegung ▼
Steuern ▼
Arbeitnehmerentscheidung und Personal ▼
Transfer Pricing ▼
Unternehmensrecht ▼
German Tax and Legal News ▼

Tax-News als App
Apple App Store
Android

Aktuelle Beiträge aus allen Rubriken

01.10.2015 - Unternehmensrecht
Landgericht Hamburg zu Käuferpflichten und Übersetzungsfragen im SPA
Das Landgericht Hamburg hatte eine Schadensersatzklage einer Unternehmenskäuferin wegen Patentrechtsverletzungen zu entscheiden. Diese waren in der Zeit vor Closing entstanden und der Käuferin bei Abschluss des Vertrages nicht bekannt.
[Mehr](#)

01.10.2015 - Unternehmensrecht
Ausgleichsanspruch nach Beendigung von Franchiseverträgen
Eines der umstrittensten Themen im Vertriebsrecht ist die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen auch einem Franchisenehmer nach Vertragsbeendigung ein Ausgleichsanspruch analog § 89b HGB zustehen kann. Aus den neuesten Entscheidungen des BGH und des OLG Schleswig könnten wesentliche Schlussfolgerungen für die Durchsetzung von Ausgleichsansprüchen zu ziehen sein.
[...](#)

Veranstaltungshinweise
Fit für 2016 - Steuern und Recht im Überblick
Mit unserer Veranstaltungsreihe an elf Standorten geben wir Ihnen einen Überblick über steuerrechtliche Änderungen des Jahres 2015 ergänzt um praxisrelevante handels-, gesellschafts- und arbeitsrechtliche Neuerungen und machen Sie fit für 2016.
[Mehr](#)
Körperschaftsteuer und Unternehmensbesteuerung
Unternehmensbesteuerung kompakt, das bietet auch in diesem Jahr wieder die Fachtagung „Körperschaftsteuer und Unternehmensbesteuerung 2015/2016“ von DER BETRIEB.
[Mehr](#)

So werden Sie regelmäßig informiert:

Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung und Corporate Governance

I. Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung

Tätigkeitsbericht 2014

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

Im Jahr 2014 hat die DPR 104 Prüfungen (Vorjahr: 110) abgeschlossen, davon 99 Stichprobenprüfungen und fünf Prüfungen, die anlassbezogen oder auf Verlangen der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) waren. Die Quote der Fälle mit fehlerhafter Rechnungslegung lag mit 13% unter dem Vorjahreswert von 14%. Für den Rückgang der Fehlerquote in den vergangenen Jahren sieht die DPR wie in den Vorjahren verschiedene Gründe:

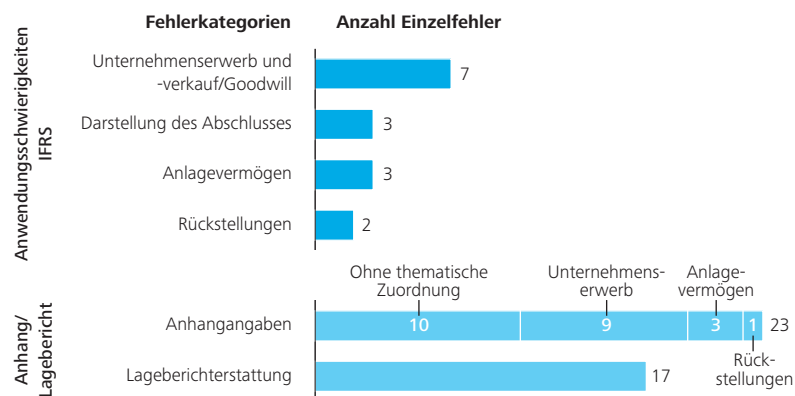
- DPR-Prüfungen sind für kapitalmarktorientierte Unternehmen und ihre Abschlussprüfer zu einem etablierten Bestandteil geworden.
- Geringere Veränderungen bei den bei den internationalen Rechnungslegungsstandards in den zurückliegenden Jahren.
- Größere Aufmerksamkeit beim Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss.
- Rückgang des Anteils kleinerer Unternehmen in der Enforcement-Grundgesamtheit durch Verlassen des regulierten Marktes.
- Positive Auswirkungen der präventiven Maßnahmen seitens der DPR.

Bei den 13 Fällen mit fehlerhafter Rechnungslegung liegen pro Unternehmen im Durchschnitt drei Einzelfehler vor. Dabei ist darauf hinzuweisen, dass die DPR aufgrund eines Beschlusses des OLG Frankfurt am Main gehalten ist, bei Prüfverfahren, die mit Feststellung einer fehlerhaften Rechnungslegung enden, im Hinblick auf den geprüften Abschluss für sich genommen unwesentliche Verstöße ebenfalls als Fehlerfeststellung in das Prüfungsergebnis aufzunehmen.

Wie bereits in den Vorjahren waren auch im Jahr 2014 die festgestellten Fehler im Wesentlichen auf folgende Ursachen zurückzuführen:

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

Die häufigsten Fehler stellen sich wie folgt dar:



Dr. Claus Buhleier

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

Einen Schwerpunkt bildete im vergangenen Jahr der Konzernlagebericht aufgrund des Inkrafttretens des DRS 20. Abweichungen von den Vorgaben des DRS 20 fanden sich insbesondere bei der Risikoberichterstattung. In mehr als der Hälfte der analysierten Risikoberichte fehlte die Quantifizierung von Risiken. In diesen Fällen prüft die DPR, inwieweit sich diese Darstellung mit dem internen Risikoreporting deckt und ob die unterschiedliche Relevanz der einzelnen Risiken für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens dem Abschlussadressaten ausreichend verdeutlicht wurde. Verbesserungspotenzial stellte die DPR hinsichtlich der konsistenten Darstellung der Leistungsindikatoren im Steuerungssystem, im Wirtschaftsbericht (Geschäftsverlauf und Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (VFE-Lage)) und im Prognosebericht fest. Dies betrifft insbesondere nichtfinanzielle Leistungsindikatoren. Es wurde nicht durchgängig deutlich, welche Leistungsindikatoren die bedeutsamsten sind. Weiterhin erfolgte nicht für alle im Vorjahr prognostizierten Leistungsindikatoren ein Vergleich mit den tatsächlichen Entwicklungen. Zudem wurden nicht für alle bedeutsamsten Leistungsindikatoren entsprechende Prognosen abgegeben.

Eine Nachschau für 2013 zeigt ein positives Ergebnis: Einerseits wurden aufgedeckte Fehler im nachfolgenden Abschluss korrigiert, andererseits wurden DPR-Hinweise von den Unternehmen weitestgehend umgesetzt.

Fundstelle: [Pressemitteilung DPR](#)

Prüfungsschwerpunkte der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung für 2016

Die Prüfungsschwerpunkte der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) für 2016 wurden am 19. November 2015 bekannt gegeben. Zunächst übernimmt die DPR die von der European Securities and Markets Authority (ESMA) festgelegten Schwerpunkte und ergänzt diese um nationale Schwerpunkte. Die ersten drei – der unten genannten – Punkte wurden gemäß der Vorgabe der ESMA durch die DPR übernommen. Bei den Punkten vier und fünf handelt es sich um rein nationale Prüfungsschwerpunkte.

Die für alle börsennotierten Unternehmen für die Abschlussaison 2015 zu beachtenden [DPR Prüfungsschwerpunkte](#) lauten wie folgt:

1. Einfluss der Finanzmarkt-Konditionen auf den Abschluss (Diverse IAS/IFRS) insbesondere:

- Auswirkungen des Niedrigzinsumfelds in Europa
- Auswirkungen aus sinkenden und volatilen Rohstoffpreisen
- Berücksichtigung von schwankenden Wechselkursen, Länderrisiken und Kapitaltransferrestriktionen

2. Kapitalflussrechnung und zugehörige Angaben (IAS 7) u.a.:

- Klassifizierung von Cashflows, v.a. aus operativer Tätigkeit und Auswirkungen Reverse Factoring
- Definition von Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten
- Darstellung zahlungsunwirksamer Geschäftsvorfälle

3. Bemessung des beizulegenden Zeitwerts und zugehörige Angaben (IFRS 13) v.a.:

- Verbesserungspotenzial bei der Bewertung und Offenlegung zu Fair Values bei nicht-finanziellen Posten
- Beachtung der Zielsetzung des Standards, vor allem bei Nutzung von Preisen und Inputparametern

4. Umsatzerlöse (IAS 18, IAS 11, IAS 8, IFRS 8, § 315 HGB) mit Schwerpunkten auf:

- Ertragsrealisierung: Übertragung der maßgeblichen Risiken und Chancen sowie Zulässigkeit einer Erfassung von Erlösen nach Maßgabe des Fertigstellungsgrads
- Anhangangaben:
 - Unternehmensspezifische Angaben zu den Rechnungslegungsmethoden für die Erfassung der Umsatzerlöse und zur Abbildung von Fertigungsaufträgen
 - Zu den möglichen Auswirkungen der Anwendung des neuen IFRS 15 auf den Abschluss des Unternehmens im Jahr der erstmaligen Anwendung
- Informationen über eine starke Abhängigkeit von Kunden in Anhang und im Konzernlagebericht gemäß § 315 Abs. 1 HGB, insbesondere hinsichtlich aktueller und zukünftiger Auswirkungen auf die Ertragslage
- Prognose der Umsatzerlöse im Konzernlagebericht (§ 315 Abs. 1 Satz 5 HGB) insbesondere Angabe der zugrunde liegenden wesentlichen Annahmen und Berichterstattung über mögliche künftige Entwicklungen oder Ereignisse, die zu einer Abweichung (sowohl positiv als auch negativ) von der Prognose des Umsatzes führen können (Chancen und Risiken gemäß DRS 20.11)

5. Unternehmenszusammenschlüsse (IFRS 3) insbesondere:

- Bedingte Kaufpreiszahlungen: Bewertung und Folgebewertung sowie die Qualifizierung von Vereinbarungen über bedingte Zahlungen an Mitarbeiter und verkaufende Anteilseigner als Gegenleistung für den Unternehmenserwerb oder als separate Transaktion
- Unternehmenserwerb zu einem Preis unter Marktwert (IFRS 3.34 ff.): Ansatz und die Bewertung der im Rahmen der Kaufpreisallokation neu identifizierten immateriellen Vermögenswerte sowie Angabe der Höhe des Gewinns und Beschreibung der Gründe, weshalb die Transaktion zu einem Gewinn führte.

Zusätzlich – obwohl diese keine spezifischen Prüfungsschwerpunkte darstellen werden – greift die ESMA folgende Aspekte auf: Vortrag der ESMA-Prüfungsschwerpunkt IFRS 10 bis 12 aus dem vergangenen Jahr und Angaben zu Auswirkungen aus neuen und geänderten IFRS, insbesondere IFRS 9 und IFRS 15.

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

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

II. Corporate Governance

Änderungen des Deutschen Corporate Governance Kodex in 2015 – zunehmende Bedeutung der Rolle des Aufsichtsrats und Kodexpflege

Die von der Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex beschlossenen drei materiellen [Kodex-änderungen](#) wurden am 5. Juni 2015 im Bundesanzeiger veröffentlicht. Die beschlossenen Änderungen enthalten nur wenige materielle Anpassungen, Streichungen und Präzisierungen im Rahmen der Kodexpflege sowie Anpassungen auf Basis von Erkenntnissen aus dem erfolgreichem Konsultationsverfahren. Die Kodexänderungen unterstreichen damit die kontinuierlich zunehmende Bedeutung der Rolle des Aufsichtsrats.

Dem [Gesetz für die gleichberechtigte Teilhabe von Frauen und Männern an Führungspositionen in der Privatwirtschaft und im öffentlichen Dienst](#) wurde durch entsprechende Änderungen des Kodex Rechnung getragen.

Folgende weitere Änderungen wurden als Konsequenz des Konsultationsverfahrens beschlossen:

- Der Aufsichtsrat einer börsennotierten Gesellschaft soll unternehmensspezifisch eine Regelgrenze für die Zugehörigkeitsdauer zu diesem Gremium festlegen (Ziff. 5.4.1 Abs. 2). Mit dieser Empfehlung wird das Ziel verfolgt, dass sich der Aufsichtsrat bewusst mit der Zusammensetzung des Gremiums und in Verbindung damit auch der Zugehörigkeitsdauer von Mitgliedern zu diesem Gremium auseinandersetzt. Die Empfehlung soll insbesondere Unternehmen mit Anker- bzw. Familienaktionären die notwendige Flexibilität verleihen. Der Aufsichtsrat soll auf eine gute Mischung verschiedener Expertisen, Alter und Gender sowie Verweildauer achten.
- Der Aufsichtsrat soll sich bei Vorschlägen an die Hauptversammlung zur Wahl neuer Aufsichtsratsmitglieder bei jedem Kandidaten vergewissern, dass der zu erwartende Zeitaufwand aufgebracht werden kann (Ziff. 5.4.1 Abs. 4). Dies ist den zunehmenden zeitlichen Anforderungen an Aufsichtsräte geschuldet.
- Im Bericht des Aufsichtsrats soll künftig vermerkt werden, wenn ein Aufsichtsratsmitglied in einem Geschäftsjahr nur an der Hälfte der Sitzungen des Aufsichtsrats bzw. der Ausschüsse, welchen er zugehörig ist, teilgenommen hat. Als Teilnahme gilt auch eine solche per Telefon- oder Videokonferenz; was aber nicht die Regel sein sollte (Ziff. 5.4.7). Diese Empfehlung verdeutlicht die Bedeutung eines ergebnisoffenen und unterschiedliche Standpunkte abwägenden Kommunikationsprozesses im Aufsichtsrat.
- Ein zur Streichung vorgeschlagener Hinweis wurde beibehalten. Der Vorstand darf nach Bekanntgabe eines Übernahmeangebots bis zur Veröffentlichung des Ergebnisses keine Handlungen vornehmen, durch die der Erfolg des Angebots verhindert werden könnte, soweit solche Handlungen nicht nach den gesetzlichen Regelungen erlaubt sind (Ziff. 3.7 Abs. 2).

Im Sinne der Kodexverschärfung wurden zwei Empfehlungen gestrichen (Ziff. 6.2 und Ziff. 7.1.4). Die gesetzlichen Regelungen werden hier als ausreichend angesehen.

Aufgenommen wurde der Hinweis, dass sich aus dem jeweiligen Aufsichtsrecht für die Corporate Governance börsennotierter Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen Besonderheiten ergeben können, welche aber – obgleich sie zwingendes Recht darstellen – aufgrund ihres eingeschränkten, spezifischen Geltungsbereiches mit Blick auf alle deutschen kapitalmarktorientierten Unternehmen nicht im Kodex beschrieben und somit nicht berücksichtigt sind.

Die Kodexanpassungen sind auf der Website der [Kodex-Kommission](#) verfügbar.

Fundstelle: [Pressemeldung der DCGK-Kommission vom 11. Mai 2015](#)

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

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

Verwandte Themen

- Energy & Resources
- Life Sciences & Health Care
- Public Sector
- Cyber Risk Services
- Enterprise Risk Services

Insights

Der Prüfungsausschuss des Aufsichtsrates **Praxisleitfaden für Finanzexperten und Aufsichtsräte (Neuaufgabe)**

Ein Angebot anfordern

Anfrage über unser Online-Formular

Kontaktieren Sie uns

Kontaktieren Sie uns über das Online-Formular.

Mehr Informationen

Ihre Ansprechpartner

Rechnungslegung HGB

Dr. Norbert Roß

Tel: +49 (0)69 75695 6957

Mobil: +49 (0)151 5800 4404

noross@deloitte.de

Rechnungslegung IFRS

Kai Haussmann

Tel: +49 (0)69 75695 6556

Mobil: +49 (0)151 5800 5340

khaussmann@deloitte.de

Bilanzsteuerrecht

Sven Fuhrmann

Tel: +49 (0)69 75695 7024

Mobil: +49 (0)151 5800 0746

sfuhrmann@deloitte.de

Corporate Governance und Enforcement

Dr. Claus Buhleier

Tel: +49 (0)621 159 0170

Mobil: +49 (0)172 610 7068

cbuhleier@deloitte.de

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

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

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

Deloitte erbringt Dienstleistungen in den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Corporate Finance und Consulting für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen; Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Mit einem weltweiten Netzwerk von Mitgliedsunternehmen in mehr als 150 Ländern verbindet Deloitte herausragende Kompetenz mit erstklassigen Leistungen und unterstützt Kunden bei der Lösung ihrer komplexen unternehmerischen Herausforderungen. Making an impact that matters – für mehr als 220.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsames Leitbild und individueller Anspruch zugleich.

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