

IFRS | HGB | Bilanzsteuerrecht

EDITORIAL

Sehr geehrte Leserinnen und Leser!

Die nur scheinbar einfache Frage, wann ein Umsatz realisiert ist, beschäftigt Rechnungsleger und Prüfer zunehmend. Die hierzu bisher vorliegenden internationalen Standards sind komplex in der Anwendung und führen nicht immer zu befriedigenden Ergebnissen. Deshalb ist es erfreulich, dass IASB und FASB den gemeinsamen Versuch unternehmen, hier mit einem gemeinsam erarbeiteten Standard zur Klarheit beizutragen. Dass dieses Unterfangen schwierig ist, ist auch daran zu erkennen, dass mit ED/2011/6 „Revenue from Contracts with Customers“ nun schon der zweite Entwurf zu diesem Thema vorgelegt wird, den wir Ihnen in dieser Ausgabe vorstellen wollen.

Mit IDW ERS HFA 41 „Auswirkung eines Formwechsels auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss“ und IDW ERS HFA 42 „Auswirkung einer Verschmelzung auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss“ hat das IDW zu zwei verwandten Themengebieten Standards von hoher praktischer Relevanz vorgelegt. Denn insbesondere im Verschmelzungsfall haben die zu treffenden Bilanzierungsentscheidungen erhebliche Auswirkungen auf die Darstellung solcher Vorgänge. Die zwischenzeitliche Weiterentwicklung der Rechnungslegung erfordert es deshalb, dass die noch aus den Jahren 1996 und 1997 stammenden Vorgängerstandards ersetzt werden.

Wir hoffen daher, Ihnen auch mit dieser Ausgabe unseres Newsletters wieder eine spannende Lektüre bieten zu können.

Ihr PKF Team

INHALT

I. Internationale Rechnungslegung

- ED/2011/6 „Revenue from Contracts with Customers“
- ED/2011/5 „Government Loans“
- Internationale Kurznachrichten

II. Nationale Rechnungslegung

- IDW RS HFA 41 „Auswirkung eines Formwechsels auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss“
- IDW RS HFA 42 „Auswirkung einer Verschmelzung auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss“
- Nationale Kurznachrichten

III. Bilanzsteuerrecht

- Aktuell veröffentlichte Urteile der Finanzgerichte

I. INTERNATIONALE RECHNUNGSLEGUNG

ED/2011/6 „Revenue from Contracts with Customers“

Das IASB hat am 14. November 2011 den überarbeiteten Exposure Draft „Revenue from Contracts with Customers“ (ED/2011/6) veröffentlicht. Er deckt sich inhaltlich weitgehend mit einem zeitgleich vom FASB herausgegebenen Änderungsvorschlag zu den Erlösrealisierungsvorschriften der US GAAP. Die Kommentierungsfrist endet für beide Entwürfe am 13. März 2012. Der endgültige IFRS soll retrospektiv anzuwenden sein, frühestens jedoch für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2015 beginnen.

Ogleich im Verlauf des Due Process die erneute Vorlage eines Entwurfs nach Überarbeitung nicht zwingend vorgesehen ist, haben sich die beiden Boards für diesen Weg entschieden. Ausschlaggebend hierfür war zum einen die herausragende Bedeutung der Erlösrealisierungsvorschriften für alle Rechnungsleger. Zum anderen sollten unerwünschte Folgewirkungen des endgültigen Standards vermieden werden.

1. Ziele und Grundsätze des Reformprojekts

Mit dem Reformprojekt wollen IASB und FASB einheitliche Grundsätze der Umsatzrealisierung etablieren. Sie sind von allen Unternehmen branchenunabhängig immer dann anzuwenden, wenn vertragliche Vereinbarungen mit Kunden die Lieferung von Waren oder die Erbringung von Dienstleistungen vorsehen. Der neue Standard soll die gegenwärtigen Regelungen zur Erlösrealisation in IAS 18

„Revenue“ und IAS 11 „Construction Contracts“ sowie die zugehörigen Interpretationen (IFRIC 13, IFRIC 15, IFRIC 18 und SIC 31) ersetzen. Die entsprechenden Vorschriften in Topic 605 der FASB Accounting Standards Codification würden ebenfalls abgelöst. Wichtiger als dieser formale Aspekt ist die inhaltliche Überarbeitung der Vorschriften zur Erlösrealisation. Anstelle differenzierter Regelungen für einzelne Arten von Geschäften wie den Verkauf von Gütern oder die Erbringung von Dienstleistungen sieht der Standardentwurf ein fünf Stufen umfassendes Beurteilungsschema vor, anhand dessen zu entscheiden ist, wann und in welcher Höhe Erlöse im Abschluss zu erfassen sind.

Im Vergleich zu dem Entwurf vom Juni 2010 enthält der vorgelegte überarbeitete Entwurf zahlreiche Klarstellungen und einige Vereinfachungen für die einzelnen Beurteilungsschritte bei der Entscheidung über die Erlösrealisation. Im Kern unverändert bleibt das Grundprinzip: Die Höhe der zu erfassenden Erlöse soll den Anspruch auf die Gegenleistung widerspiegeln, der dem Unternehmen für die Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen auf einen Kunden zusteht oder mit dessen Entstehen das Unternehmen rechnen kann.

Die wesentlichen inhaltlichen Änderungen im Vergleich zum Vorgängerentwurf betreffen die Ausführungsbestimmungen zu den einzelnen Stufen des Realisationskonzepts sowie angrenzende Fragestellungen wie die Behandlung von Garantien bzw. Gewährleistungen oder belastender Leistungsverpflichtungen. Sie sind in der nachfolgenden Darstellung des Gesamtkonzepts für die Erlösrealisation näher erläutert.

2. Einzelne Prüfschritte der Umsatzrealisierung

Die einzelnen Prüfschritte für die Umsatzrealisierung stellen sich nach ED/2011/6 wie folgt dar:

Schritt 1: Identifizierung des Vertrags bzw. der Verträge mit dem Kunden

Gegenstand der Realisierungsprüfung sind Verträge, die klar identifizierbare, einklagbare Rechte und Verpflichtungen der Parteien begründen. Der Entwurf regelt, unter welchen Voraussetzungen zwei oder mehr formal eigenständige Verträge für Zwecke der Erlösrealisation als ein wirtschaftliches Austauschverhältnis anzusehen sind. Abweichend von dem im Juni 2010 veröffentlichten Entwurf, der nur Indikatoren für eine Zusammenfassung von Verträgen beinhaltete, formuliert der ED/2011/6 alternative Kriterien, die diese Rechtsfolge auslösen. Die Vorschriften zur Auftrennung von Verträgen in mehrere gesondert zu würdigende Austauschverhältnisse wurden demgegenüber gestrichen. Der hinter ihnen stehende Grundgedanke ist in der aktuellen Fassung des Standardentwurfs in die Regelungen zur Aufteilung des Transaktionspreises (Schritt 4) eingeflossen. Differenzierter geregelt werden schließlich nachträgliche Vertragsänderungen, die unter bestimmten Voraussetzungen wie der Neuabschluss eines Vertrags zu behandeln sind.

Schritt 2: Identifizierung der einzelnen Leistungsverpflichtungen

Ein Kernbegriff des ED/2011/6 ist die sog. *performance obligation* (Leistungsverpflichtung). Unter einer Leistungsverpflichtung versteht das IASB ein Versprechen, eine Ware auf einen Kunden zu übertragen oder eine Leistung gegenüber einem Kunden zu erbringen. Leistungsverpflichtungen sind unter dem Gesichtspunkt der Erlösrealisierung jeweils gesondert zu würdigen, soweit sie sich auf unterscheidbare Waren oder Dienstleistungen beziehen. Fehlt es an diesem Merkmal der Unterscheidbarkeit, bildet das kleinste Bündel an Waren oder Dienstleistungen eine *performance obligation*, das innerhalb eines Vertrags als gesonderte Leistungskomponente identifizierbar ist. Fehlt es an einer derartigen

Unterscheidbarkeit der übernommenen vertraglichen Verpflichtungen, bilden alle zugesagten Warenlieferungen und Dienstleistungen eine einzige Leistungsverpflichtung.

Leicht modifiziert wurden im aktuellen Entwurf die vorgeschlagenen Kriterien zur Identifizierung unterscheidbarer Lieferungs- oder Leistungsverpflichtungen. Nach der neuen Fassung sind Verpflichtungen zur Lieferung von Waren oder zur Erbringung von Dienstleistungen unterscheidbar, wenn eine der folgenden Bedingungen erfüllt ist:

- Das Unternehmen bietet die betreffende Ware oder Dienstleistung separat am Markt an oder
- der Kunde kann die Ware oder Dienstleistung gesondert oder zusammen mit anderen Ressourcen nutzen, die für ihn leicht zugänglich sind.

Umgekehrt sind Verpflichtungen zur Lieferung von Waren oder zur Erbringung von Dienstleistungen, die als Teil eines Leistungsbündels geschuldet werden, unter Realisationsgesichtspunkten einheitlich zu würdigen, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

- Zwischen den Waren und Dienstleistungen bestehen hohe Abhängigkeiten und die Übertragung des Bündels an einen Kunden erfordert vom Unternehmen wesentliche Implementierungsleistungen, um die vertraglich zugesagte Leistung zu erbringen;
- das Bündel an Waren oder Dienstleistungen wird wesentlich modifiziert oder angepasst, um die vertragliche Verpflichtung zu erfüllen.

Schritt 3: Bestimmung des Transaktionspreises

Der Transaktionspreis ist der Betrag der Gegenleistung, den das Unternehmen für die Übertragung von Gütern oder die Erbringung von Dienstleistungen vom

IFRS | HGB | Bilanzsteuerrecht

Kunden erwartungsgemäß beanspruchen kann. Dabei sind durchlaufende Posten wie die Umsatzsteuer ausgenommen. Anders als noch im Vorentwurf kommt es nicht auf den voraussichtlich eingehenden Betrag an. Bei der Ermittlung des Transaktionspreises ist der Zeitwert des Geldes zu berücksichtigen. Das kann es erforderlich machen, eine im Vertrag enthaltene Finanzierungskomponente durch Ermittlung des relevanten Barpreises für die erbrachten Leistungen zu eliminieren. Aus Praktikabilitätserwägungen soll der Zeitwert des Geldes nach ED/2011/6 unberücksichtigt bleiben dürfen, wenn das Unternehmen zu Vertragsbeginn erwartet, dass der Zeitraum zwischen Erfüllung einer Leistungsverpflichtung und Gewährung der Gegenleistung durch den Kunden weniger als ein Jahr betragen wird.

Im Transaktionspreis sind auch (positive oder negative) variable Gegenleistungen zu berücksichtigen. Dazu gehören etwa Preisnachlässe (z.B. Skonti), bedingte Rückvergütungen, Vertragsstrafen und andere Betragsunsicherheiten. Während variable Gegenleistungen nach ED/2010/6 generell mit ihrem wahrscheinlichkeitsgewichteten Betrag anzurechnen waren, sieht ED/2011/6 alternativ eine Schätzung in Höhe des wahrscheinlichsten Betrags vor. Die Wahl der Methode ist abhängig davon, welche Ermittlung aus Sicht des Unternehmens die Höhe der variablen Gegenleistung am besten widerspiegelt.

Beispiel: A schließt am 1. Januar 01 mit B eine Rahmenvereinbarung über den Verkauf eines Produkts ab. Sie sieht einen Preis von 100 € pro Stück vor. Bei einer Abnahme von mehr als 1.000 Stück des Produkts in einem Kalenderjahr hat B Anspruch auf einen Preisnachlass von 20 € pro Stück für die gesamte Bezugsmenge. Die Erfahrungen von A aus der Geschäftsbeziehung mit B stellen die beste Grundlage dar, um den Betrag der variablen Gegenleistung zu bestimmen.

Im ersten Quartal 01 hat A 90 Stück des Produkts an B verkauft. Aufgrund dieses Umstands und der Erfahrungen der Vergangenheit geht A nicht von einem Überschreiten der 1.000-Stück-Grenze in 01 aus. Infolgedessen realisiert er einen Umsatzerlös im ersten Quartal von 9.000 € (90 Stück × 100 € pro Stück).

Im Juni 01 gewinnt B einen neuen Großkunden als Abnehmer für das Produkt. Nunmehr erwartet A, den zugesicherten Nachlass für den Fall einer Abnahme von mehr als 1.000 Einheiten in 01 gewähren zu müssen. Im zweiten Quartal 01 hat A weitere 500 Stück des Produkts an B verkauft. Er realisiert einen Umsatzerlös von 38.200 € (500 Stück × 80 € pro Stück abzüglich des erwarteten Preisnachlasses von 20 € je Stück auf die im ersten Quartal gelieferten 90 Einheiten).

Nicht in Geld zu erbringende Gegenleistungen sind mit ihrem Fair Value anzusetzen. Sieht sich ein Unternehmen nicht in der Lage, den Fair Value einer nicht-monetären Gegenleistung unmittelbar zu bestimmen, ist dieser indirekt unter Rückgriff auf die Einzelverkaufspreise der zu liefernden Waren oder Dienstleistungen zu bestimmen.

Schritt 4: Verteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen

Bei Verträgen, die mehr als eine Leistungsverpflichtung enthalten, ist der Transaktionspreis auf die identifizierten Leistungsverpflichtungen zu verteilen. Aufteilungsmaßstab bildet das Verhältnis der Einzelangebotspreise der Waren oder Dienstleistungen, die den jeweiligen Leistungsverpflichtungen zugrunde liegen. Fehlt es an unmittelbar beobachtbaren Einzelangebotspreisen, sind diese unter Berücksichtigung aller relevanten Informationen (z. B. über Märkte und Kunden) zu schätzen.

Preisnachlässe für ein Bündel von Gütern oder Dienstleistungen sind im Regelfall nach dem relativen Verhältnis der Einzelangebotspreise auf die jeweiligen Leistungsverpflichtungen zu verteilen. Etwas anderes gilt dann, wenn die Preisgestaltung für einzelne Güter oder Leistungen unabhängig erfolgt und infolgedessen bedingte Zahlungen nicht alle Elemente des Leistungsbündels betreffen. Zur Frage, wann eine Preisunabhängigkeit in diesem Sinne vorliegt, hat das IASB zusätzliche Hinweise in den Entwurf aufgenommen.

Beispiel: X schließt mit Y einen Vertrag über den Verkauf von drei Produkten ab. Der Transaktionspreis beträgt 90 €. Das Unternehmen X verkauft die Produkte Alpha, Beta und Gamma auf Basis von Einzelverkaufspreisen wie folgt:

Produkt Alpha	19 €
Produkt Beta	31 €
Produkt Gamma	50 €
Gesamt	100 €

Für den Erwerb des Bündels von Alpha, Beta und Gamma erhält Y einen Rabatt von 10 € (Differenz zwischen der Summe der Einzelverkaufspreise und dem Transaktionspreis). Da die Verfügungsmacht über Alpha und Beta zur gleichen Zeit verschafft wird, identifiziert X zwei separate Leistungsverpflichtungen (eine hat die Übertragung von Alpha und Beta zum Gegenstand, die zweite die Übertragung von Gamma).

Für gewöhnlich verkauft X ein Bündel, das aus Alpha und Beta besteht, für 40 €, also mit einem Rabatt von 10 €. Aufgrund dieser beobachtbaren Größen verteilt X den Transaktionspreis auf die beiden Leistungsverpflichtungen wie folgt:

Produkt Alpha und Beta	40 €
Produkt Gamma	50 €
Gesamt	90 €

Schritt 5: Ertragserfassung bei Erfüllung der Leistungsverpflichtung

Umsatzerlöse sind dann zu erfassen, wenn oder soweit das Unternehmen eine Leistungsverpflichtung durch Übertragung von Gütern oder Erbringung einer Dienstleistung erfüllt. Eine Ware gilt als übertragen bzw. eine Dienstleistung als erbracht, wenn der Kunde die Kontrolle darüber erlangt hat. Dazu muss der Kunde in die Lage versetzt worden sein, den Nutzen aus der Ware oder Dienstleistung zu ziehen und den weiteren Gebrauch zu bestimmen. Das Vorliegen dieser Voraussetzung ist für jede identifizierte Leistungsverpflichtung gesondert zu prüfen. Der zu erfassende Umsatzerlös bestimmt sich nach dem Anteil des Transaktionspreises, der nach der in Schritt 4 erläuterten Verfahrensweise der erfüllten Leistungsverpflichtung zugerechnet wurde.

3. Kontrollübergang auf den Kunden

In der Frage, wann die Kontrolle über Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden übergeht, unterscheidet der Standardentwurf zwischen einer zeitraum- und einer zeitpunktbezogenen Leistungserbringung.

Leistungserbringung über einen Zeitraum

Ein Unternehmen überträgt die Kontrolle über eine Ware oder eine Dienstleistung und erfüllt damit seine Leistungsverpflichtung über einen Zeitraum, wenn mindestens eines der beiden neu in den Standardentwurf aufgenommenen folgenden Kriterien erfüllt ist:

- Die Leistung des Unternehmens produziert oder verbessert einen Vermögenswert, den der Kunde wäh-



Auch nach ED/2011/6 kommt für bestimmte kundenspezifische Fertigungsaufträge eine raterielle Erlösrealisation nach dem Leistungsfortschritt in Betracht

rend der Phase seiner Produktion oder Verbesserung kontrolliert.

- Die Leistung erzeugt keinen Vermögenswert, der von dem Unternehmen (z. B. durch Vermarktung an einen anderen Kunden) alternativ genutzt werden könnte, und mindestens eine der folgenden Bedingungen ist erfüllt:
 - Der Kunde erhält und konsumiert den Nutzen aus der Leistung des Unternehmens unmittelbar im Zuge der Leistungserbringung.
 - Würde ein anderes Unternehmen die noch ausstehende Leistungsverpflichtung erfüllen, müsste es nicht wesentliche Leistungen des Auftragnehmers erneut erbringen.
 - Das Unternehmen hat einen Rechtsanspruch auf Zahlungen für abgeschlossene Leistungen und erwartet, den Vertrag wie vereinbart zu erfüllen.

Für jede Leistungsverpflichtung, die von einem Unternehmen über einen bestimmten Zeitraum erbracht wird, hat das Unternehmen eine Methode der Ertragsrealisierung

zu wählen, die die raterielle Erfüllung der Leistungsverpflichtung bestmöglich abbildet. Als geeignete Methoden verweist der Standardentwurf auf input- und output-orientierte Methoden zur Messung der Leistungsbringung, wie sie bereits IAS 18 erwähnt. Im Vergleich zum ersten Entwurf enthält ED/2011/6 mehrere Klarstellungen, wie der Fortschritt bei der Erfüllung einer Leistungsverpflichtung zu messen ist.

Leistungserbringung zu einem Zeitpunkt

Alle Leistungen, die nach den vorstehenden Kriterien nicht über einen Zeitraum erbracht werden, sind nach ED/2011/6 als zeitpunktbezogene Leistungsverpflichtung zu behandeln.

Zur Prüfung, wann in diesen Fällen die Kontrolle über die zu liefernden Güter oder zu erbringenden Dienstleistungen auf den Kunden übergeht, formuliert der vorgeschlagene Rechnungslegungsstandard die folgenden (nicht abschließenden) alternativen Indikatoren:

- Das Unternehmen hat einen gegenwärtigen Anspruch auf Zahlungen für den Vermögenswert.

- Der Kunde hat ein Recht am Vermögenswert.
- Das Unternehmen hat die physische Verfügungsmacht über den Vermögenswert auf den Kunden übertragen.
- Der Kunde hat die wesentlichen Chancen und Risiken aus dem Eigentum an dem Vermögenswert.
- Der Kunde hat den Vermögenswert abgenommen.

4. Sonstige wichtige Aspekte des ED/2011/6

Belastende Leistungsverpflichtungen

Für eine belastende Leistungsverpflichtung, die von einem Unternehmen über einen Zeitraum erfüllt wird und für die es bei Abschluss des Vertrags mit einer Erfüllungsdauer von mehr als einem Jahr rechnet, ist eine Schuld erfolgsmindernd einzubuchen. Eine Leistungsverpflichtung ist belastend, wenn die mindestens aufzuwendenden Erfüllungskosten den auf die Verpflichtung entfallenden Teil des Transaktionspreises übersteigen (*onerous test*). Der ursprüngliche Entwurf sah einen Anwendungsauschluss der Regelungen über die Verlufterfassung für kurzfristige Verpflichtungen noch nicht vor. Klargestellt wurde in der Neufassung ferner, welche Aufwendungen in den *onerous test* einzubeziehen sind.

Vertragsanbahnungskosten

Inkrementelle Kosten, die zur Erlangung eines Vertrags anfallen, waren nach dem ersten Entwurf aus dem Jahr 2010 unmittelbar als Aufwand zu behandeln. Hiervon abweichend sieht ED/2011/6 eine Aktivierung dieser Aufwendungen als Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswerts vor, sofern das Unternehmen glaubt, diese Aufwendungen wiederzuerlangen. Aus praktischen Erwägungen dürfen Auftragserlangungskosten unaktiviert bleiben, wenn ihre Amortisationsdauer nicht mehr als ein Jahr betragen würde.

Garantien

Überarbeitet wurden auch die Bestimmungen zur bilanziellen Behandlung von Garantien. Hat ein Kunde das Recht, eine Garantie gesondert für ein Produkt oder eine Dienstleistung zu erwerben, liegt in der Übernahme der Garantie eine eigenständige Leistungsverpflichtung, die den dargestellten Grundsätzen unterliegt. Fehlt es an einer solchen Option des Kunden, ist die Garantie aus Sicht des Unternehmens nach IAS 37 zu beurteilen, es sei denn, sie gewährt dem Kunden eine zusätzliche Dienstleistung über die Zusicherung einer bestimmten Spezifikation der Hauptleistung hinaus.

Anhangangaben

Der Standardentwurf sieht verschiedene Anhangangaben vor, die Abschlussadressaten über die Höhe, den zeitlichen Anfall und die Unsicherheiten in Bezug auf Umsatzerlöse sowie Zahlungsströme aus Kundenverträgen informieren sollen. Dazu hat ein Unternehmen quantitative und qualitative Angaben zu den folgenden drei Themenkomplexen zu machen:

- Angaben zu den Verträgen mit Kunden – vorgesehen sind folgende Informationspflichten:
 - Aufgliederung der Umsatzerlöse;
 - Überleitung der aggregierten Vermögenswerte und Schulden aus Verträgen mit Kunden vom Stand zu Beginn der Periode auf das Ende derselben;
 - Informationen über bestehende Leistungsverpflichtungen und zusätzlich über solche mit belastendem Charakter;
 - Fristigkeitsanalyse verbleibender Leistungsverpflichtungen aus Verträgen mit einer ursprünglichen Laufzeit von mehr als einem Jahr.
- Angaben zu Ermessensentscheidungen bei der Anwendung der Vorschriften zur Ertragsrealisierung und deren Änderungen in Bezug auf

IFRS | HGB | Bilanzsteuerrecht

- die Erlösrealisation bei zeitraumbezogenen Leistungsverpflichtungen;
- die Ermittlung und Allokation des Transaktionspreises.
- Vermögenswerte, die aus der Aktivierung von Kosten zur Erlangung oder Erfüllung von Verträgen mit Kunden resultieren; die Erläuterungen sollen umfassen
 - eine Überleitung der betreffenden Vermögenswerte vom Stand zu Beginn der Periode auf das Ende derselben, unterteilt in Hauptkategorien der aktivierten Kosten (bspw. Anbahnungskosten, vorvertragliche Kosten und Anlaufkosten);
 - eine Beschreibung der Methode, wie diese aktivierten Kosten bilanziell amortisiert werden.

Des Weiteren schlagen das IASB und das FASB vor, bestimmte Angabepflichten in IAS 34 „Interim Financial Reporting“ und ASC 270 „Interim Reporting“ für die Zwischenberichterstattung von Unternehmen aufzunehmen.

5. Auswirkungen für die Unternehmen

Für einfache Verkaufstransaktionen wie die meisten Handelsumsätze werden sich allenfalls geringfügige Änderungen bei der Erlösrealisierung ergeben. Wesentliche Änderungen im Hinblick auf den Zeitpunkt und die Höhe der Umsatzrealisierung sind dagegen bei vielen komplexeren Austauschverhältnissen zu erwarten. Zu denken ist insbesondere an kundenspezifische Fertigungsaufträge oder an Mehrkomponentengeschäfte. Die Auswirkungen der geänderten Vorschriften zur Erlösrealisation werden sich von Branche zu Branche wohl sehr unterschiedlich darstellen.

ED/2011/5 „Government Loans“

Das IASB hat am 20. Oktober 2011 den ED/2011/5 „Government Loans“ veröffentlicht. Die Kommentierungsfrist endete am 5. Januar 2012. Der Zeitpunkt der Erstanwendung des Standards ist offen.

Mit ED/2011/5 schlägt das IASB die Aufnahme einer weiteren Ausnahme vom Grundprinzip der retrospektiven Anwendung der IFRS in IFRS 1 vor. Es geht um die Bilanzierung von Darlehen der öffentlichen Hand, die zu einem unter dem Marktzins liegenden Zinssatz gewährt werden. Nach dem Standardentwurf soll die für diese Darlehen einschlägige Regelung des IAS 20.10 A nur prospektiv auf solche unterverzinslichen Kreditgewährungen anzuwenden sein, die am oder nach dem Tag des Übergangs auf IFRS gewährt worden sind. Die Behandlung früher gewährter Darlehen in der natio-



IFRS-Erstanwender müssen zinsgünstige öffentliche Darlehen nicht retrospektiv neu beurteilen

nenalen Rechnungslegung ist danach in der IFRS-Eröffnungsbilanz beizubehalten. Alternativ kann das Unternehmen einen Stichtag für die Gewährung derartiger Darlehen festlegen, bis zu dem es diese rückwirkend nach IAS 20 i. V. m. IAS 39 bzw. IFRS 9 neu beurteilt.

Öffentliche Darlehen, die ein Unternehmen nach dem Übergang auf die IFRS erhalten hat und die unter Marktzinsniveau gewährt werden, unterliegen ohne Einschränkung den Vorschriften des IAS 20 und IAS 39. Der Vorteil der Unterverzinslichkeit ist dabei als Zuwendung der öffentlichen Hand zu behandeln. Er besteht in Höhe der Differenz zwischen dem Zuflussbetrag und dem im Zugangszeitpunkt nach IAS 39 anzusetzenden Fair Value. Die ertragswirksame Erfassung der Zuwendung richtet sich nach den Aufwendungen des Unternehmens, die der Zuwendungsbetrag kompensieren soll. Bei ihrer Ermittlung sind die Bedingungen und Verpflichtungen zu berücksichtigen, die das Unternehmen erfüllen musste oder in Zukunft noch zu erfüllen hat.

Internationale Kurznachrichten

■ Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Einzelfragen zur Anwendung von IFRS (IDW ERS HFA 2 n. F.)

Der Hauptfachausschuss (HFA) hat in seiner 225. Sitzung am 7. September 2011 den Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Einzelfragen zur Anwendung von IFRS (IDW ERS HFA 2 n. F.) verabschiedet. Aufgrund verschiedener Änderungen von Standards durch das IASB waren Anpassungen notwendig geworden.

Der Entwurf enthält neben einigen redaktionellen Änderungen (z. B. Ersatz der Begriffe Gewinn- und Verlust-

rechnung und Minderheitsgesellschafter durch die Begriffe Gesamtergebnisrechnung und nicht beherrschende Anteilseigner) u. a. überarbeitete Erläuterungen zu IAS 11 „Construction Contracts“ (Fertigungsaufträge) und zu IAS 33 „Earnings per Share“ (Ergebnisse je Aktie).

Hinsichtlich der bilanziellen Abbildung von Fertigungsaufträgen hat der HFA namentlich die Ausführungen zum Umfang der Auftragskosten angepasst. Gemäß IAS 11.16 umfassen diese u. a. die allgemein mit der Vertragserfüllung verbundenen und dem Vertrag zurechenbaren Kosten (Gemeinkosten). Nach der vorgeschlagenen Neufassung des IDW ERS HFA 2 zählen dazu gem. Tz. 7 auch Fremdkapitalkosten (vgl. IAS 11.18). Anlass zu der Klarstellung gab die vom IASB am 29. März 2007 veröffentlichte geänderte Fassung von IAS 23 „Borrowing Costs“, in deren Gefolge auch IAS 11.18 angepasst worden ist.

Zum Anwendungsbereich von IAS 33 heißt es in IDW ERS HFA 2 in Tz. 23 klarstellend, der Standard sei auch von solchen Unternehmen anzuwenden, die ihren Abschluss bei einer Wertpapieraufsichtsbehörde oder einer anderen Regulierungsbehörde zwecks Ausgabe von *ordinary shares* auf einem öffentlichen Markt einreichen (IAS 33.2). Bislang spricht der Standard wenig präzise von Unternehmen, welche die Ausgabe von Stammaktien in die Wege geleitet haben. Des Weiteren betont die neue Fassung, bei Aufstellung einer gesonderten Gewinn- und Verlustrechnung (vgl. IAS 1.81) seien unverwässertes und verwässertes Ergebnis in diesem Abschlussbestandteil auszuweisen (IAS 33.4A, IAS 33.67A).

Klarer gefasst wurden die Erläuterungen zur Behandlung von Vorzugsaktien, namentlich die sich aus nicht als *ordinary shares* zu qualifizierenden Aktien ergebenden Auswirkungen auf die Ermittlung des in die *Earnings per Share* eingehenden Periodenergebnisses.

IFRS | HGB | Bilanzsteuerrecht

Weitere Aktualisierungen in IDW ERS HFA 2 betreffen die Ausführungen

- zu konzerninternen Umstrukturierungen, die an die Neufassungen von IAS 27 und IFRS 3 angepasst wurden, sowie mit überwiegend klarstellendem Charakter
- zur Konsolidierung von Zweckgesellschaften nach SIC-12,
- zum Planvermögen nach IAS 19 und
- zur Behandlung von zur Veräußerung gehaltenen langfristigen Vermögenswerten und von aufgegebenen Geschäftsbereichen nach IFRS 5.

Hinweis: Der Entwurf ist bis zu seiner endgültigen Verabschiedung als IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung online auf der Website des IDW abrufbar. Bis zum 29. Februar 2012 können etwaige Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge beim IDW eingereicht werden.

Den Text des IDW ERS HFA 2 n.F. finden Sie auf der Website des IDW unter www.idw.de/idw/portal/n281334/n281114/n281116/index.jsp.

■ Verlautbarung der ESMA zur Bilanzierung von Staatsanleihen in IFRS-Abschlüssen

Die Europäische Wertpapieraufsichtsbehörde (ESMA) hat sich in einer Verlautbarung vom 25. November 2011 zur Bilanzierung von Staatsanleihen in IFRS-Abschlüssen geäußert.

Mit dieser Verlautbarung will die ESMA die einheitliche Bilanzierung von Staatsanleihen im Hinblick auf Ansatz, Bewertung und Anhangangaben gewährleisten. Wie die Bilanzierungspraxis bisher gezeigt habe, würden in dieser Frage vergleichbare Sachverhalte von Unternehmen und Wirtschaftsprüfern bilanziell höchst unterschiedlich gewürdigt. Die Verlautbarung umfasst zwei Teile:

- Teil 1 befasst sich mit der Behandlung von Staatsanleihen in IFRS-Abschlüssen, deren Berichtszeitraum am 31. Dezember 2011 endet. Vorgestellt werden darin Kriterien, die von den Abschlusserstellern, aber auch von den Wirtschaftsprüfern im Hinblick auf die aus Staatsanleihen resultierenden Risiken beachtet werden sollten.
- In Teil 2 äußert sich die ESMA zur Bilanzierung von griechischen Staatsanleihen in der IFRS-Zwischenberichterstattung zum 30. Juni 2011. Ein erster Abschnitt berichtet über die unterschiedliche Behandlung dieser Anleihen in den von der ESMA untersuchten Halbjahresabschlüssen. Anschließend verweist die Wertpapieraufsichtsbehörde auf Beurteilungskriterien, die nach ihrer Ansicht bei der Bilanzierung zum 30. Juni 2011 hätten in Betracht gezogen werden sollen.

Hinweis: Den Text des Public Statement „*Sovereign Debt in IFRS Financial Statements*“ finden Sie auf der Website der ESMA unter http://www.esma.europa.eu/system/files/2011_397.pdf.

■ EU-Endorsement für Änderungen an IFRS 7

Die EU-Kommission hat am 22. November 2011 mit der Verordnung (EU) Nr. 1205/2011 die Änderungen an IFRS 7 „Anhangangaben – Übertragungen finanzieller Vermögenswerte“ in europäisches Recht übernommen und am 23. November 2011 im Amtsblatt der EU veröffentlicht.

Die Änderungen des IFRS 7 sollen es den Abschlussadressaten erleichtern, die mit der Übertragung finanzieller Vermögenswerte verbundenen Risiken sowie die Auswirkungen dieser Risiken auf die Finanzlage eines Unternehmens zu bewerten. Zu diesem Zweck wird die Berichterstattung über übertragene, aber nicht ausgebuchte finanzielle Vermögenswerte sowie über fortbestehende Engagements an übertragenen Vermögens-

werten deutlich ausgeweitet. Davon verspricht sich das IASB eine erhöhte Transparenz insbesondere bei Übertragungen, die mit einer Verbriefung finanzieller Vermögenswerte einhergehen.

Hinweis: Die neuen Vorschriften sind erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2011 beginnen. Entsprechendes gilt für Erstanwender.

II. NATIONALE RECHNUNGSLEGUNG

IDW ERS HFA 41 „Auswirkungen eines Formwechsels auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss“

Am 4. April 2011 hat der HFA mit IDW ERS 41 den Entwurf einer Verlautbarung verabschiedet, die in ihrer finalen Fassung die IDW Stellungnahme HFA 1/1996 „Zweifelsfragen beim Formwechsel“ ersetzen soll.

Ein Rechtsträger kann gem. § 190 Abs. 1 UmwG durch Formwechsel eine andere Rechtsform erhalten. Mit Eintragung der Umwandlung in das Handelsregister besteht der Rechtsträger in der im Umwandlungsbeschluss bestimmten Rechtsform weiter (vgl. § 202 Abs. 1 UmwG). Durch den Formwechsel ändern sich lediglich das Rechtskleid des formwechselnden Rechtsträgers sowie die für ihn fortan maßgeblichen Rechtsvorschriften.

1. Grundsätze

Mangels einer Vermögensübertragung von einem auf einen anderen Rechtsträger sind handelsrechtlich, anders als bei anderen Formen der Umwandlung, keine

gesonderten Bilanzen aufzustellen. Auch eine (begrenzte) Rückwirkung – wie sie bei übertragenden Umwandlungen (Verschmelzung, Spaltung) denkbar ist – scheidet beim Formwechsel aus. Aufgrund der Wahrung der Identität des bilanzierenden Kaufmanns und mangels einer Vermögensübertragung sind nach allgemeinen Bilanzierungsregeln die Buchwerte der Vermögensgegenstände und Schulden fortzuführen.

Die Grundsätze der Ansatz- und Bewertungsstetigkeit sind zu befolgen, soweit nicht für die neue Rechtsform abweichende Ansatz- und Bewertungsmethoden gelten. Verpflichtende Änderungen der Rechnungslegung werden erst mit Eintragung des Formwechsels in das Handelsregister wirksam. Sie können insbesondere bei einer formwechselnden Umwandlung einer nicht von § 264a Abs. 1 HGB erfassten Personenhandelsgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft auftreten, da in diesem Fall ergänzend die Vorschriften der §§ 264 - 289 a HGB Anwendung finden.

2. Festsetzung des Eigenkapitals

Gegenüber der IDW Stellungnahme HFA 1/1996 geht der Entwurf IDW ERS 41 wesentlich intensiver auf die Festsetzung des Eigenkapitals beim Formwechsel ein. Im Mittelpunkt stehen dabei die Fragen,

- wie bei der Umwandlung einer Personenhandelsgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft die individuellen Kapitalkonten in die Eigenkapitalstruktur der Kapitalgesellschaft (Stamm- bzw. Grundkapital, Kapitalrücklagen, Gewinnrücklagen, Ergebnisvortrag) zu überführen sind (Tz. 6-8);
- welche Anforderungen an die Höhe des Stamm- bzw. Grundkapitals bei der Umwandlung einer GmbH in eine AG oder umgekehrt zu stellen sind (Unterbilanz, zu geringes Mindestnennkapital; Tz. 9-12);

- worauf bei der Gliederung des Eigenkapitals einer durch Umwandlung einer Kapitalgesellschaft entstandenen Personenhandelsgesellschaft zu achten ist (Tz. 13).

Hinweis: Ergänzend erläutert der Entwurf, wie die Kapitalaufbringung bei der Umwandlung einer Personenhandelsgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft bzw. bei der Umwandlung einer GmbH in eine AG nachzuweisen ist (Tz. 14 - 19).

IDW ERS HFA 42 „Auswirkungen einer Verschmelzung auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss“

Am 10. Juni 2011 hat der HFA des IDW den Entwurf eines Rechnungslegungsstandards veröffentlicht, der nach seiner endgültigen Verabschiedung die IDW Stellungnahme HFA 2/1997 „Zweifelsfragen der Rechnungslegung bei Verschmelzungen“ ersetzen soll.

Die Verlautbarung berücksichtigt die seither erfolgten Rechtsänderungen insbesondere durch das BilMoG. Zudem greift sie über die bisherigen Erläuterungen hinaus Verschmelzungen ohne Gewährung von Anteilen der übernehmenden Gesellschaft auf (Tz. 44 ff.).

1. Verschmelzung ohne Anteilsgewährung

Diese Möglichkeit eröffnen § 54 Abs. 1 Satz 3 bzw. § 68 Abs. 1 Satz 3 UmwG für übernehmende Rechtsträger in der Rechtsform einer GmbH oder AG, sofern alle Anteilseigner des bzw. der übertragenden Rechtsträger auf die Gewährung von Anteilen verzichten. Ihr kommt insbesondere bei der Verschmelzung von Schwes-tergesellschaften (sog. Seitwärtsverschmelzung oder *side-stream-merger*) und anderen konzerninternen Ver-

schmelzungen Bedeutung zu. Führt die Verschmelzung in diesen Fällen zu einer Reinvermögensmehrung, wird diese als eine unentgeltliche Gesellschafterleistung eingestuft, die beim übernehmenden Rechtsträger unmittelbar in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB einzustellen ist. Ein bei Ausübung des Wahlrechts nach § 24 UmwG zum Ansatz von (vorsichtig geschätzten) Zeitwerten ermitteltes negatives Reinvermögen ist dementsprechend unmittelbar als Sachentnahme ohne Berührung der GuV mit dem Eigenkapital zu verrechnen.

2. Kettenverschmelzung

Eine Kettenverschmelzung liegt vor, wenn drei oder mehr Rechtsträger durch zwei oder mehr Vorgänge verschmolzen werden, wobei der übernehmende Rechtsträger der ersten Verschmelzung noch vor deren Wirksamwerden als übertragender Rechtsträger einen zweiten Verschmelzungsvertrag mit einem weiteren übernehmenden Rechtsträger abschließt. Für diesen Fall lässt es IDW ERS HFA 42 zu, wenn die Schlussbilanzen der beteiligten Rechtsträger auf den gleichen Stichtag aufgestellt werden (Tz. 12). Die insgesamt auf den letzten übernehmenden Rechtsträger übergehenden Vermögensgegenstände und Schulden ergeben sich somit aus den Schlussbilanzen aller übertragenden Rechtsträger. Dem (letzten) übernehmenden Rechtsträger steht das Wahlrecht des § 24 UmwG zu. Die übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden können danach für die einzelnen Übergänge unterschiedlich angesetzt werden, nämlich mit ihren tatsächlichen Anschaffungskosten oder mit den Buchwerten der Schlussbilanzen der übertragenden Rechtsträger.

3. Behandlung latenter Steuern

Die durch den übertragenden Rechtsträger bilanzierten aktiven und passiven latenten Steuern sind entsprechend den steuerlichen Verhältnissen des überneh-

menden Rechtsträgers unter Beachtung des § 274 HGB anzupassen, falls die Unterschiede zwischen dem handelsrechtlichen und steuerlichen Wertansatz nach der Verschmelzung noch bestehen. Darüber hinaus sind ggf. im Gefolge einer Anschaffungskostenbilanzierung neu entstehende latente Steuern auf temporäre Differenzen erfolgsneutral gegen einen Geschäfts- und Firmenwert bzw. das neu geschaffene Eigenkapital einzubuchen.

4. Anwachsung

Das Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters aus einer Personenhandelsgesellschaft führt nach § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB zivilrechtlich zu einer Anwachsung des Vermögens beim letzten verbleibenden Gesellschafter. Nach IDW ERS HFA 42 ist es sachgerecht, den Übergang der Vermögensgegenstände und Schulden durch Anwachsung wie eine Verschmelzung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge zu behandeln und auf die bilanzielle Abbildung das Wahlrecht des § 24 UmwG anzuwenden (Tz. 78 ff.). Dementsprechend kann der letztverbleibende Gesellschafter einer Personenhandelsgesellschaft die Vermögensgegenstände und Schulden wahlweise mit den Buchwerten im Anwachsungszeitpunkt fortführen oder nach den allgemeinen Vorschriften der §§ 253, 255 HGB bewerten. Für die Anwachsung als Realakt kommt die schuldrechtliche Vereinbarung eines rückwirkenden Anwachsungsstichtags gem. § 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG nicht in Betracht.

Nationale Kurznachrichten

■ Prüfungsschwerpunkte 2012 der DPR

Die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung e.V. (DPR) hat am 20. Oktober 2011 ihre Prüfungsschwerpunkte für die Stichprobenprüfungen im Jahr 2012 bekannt gegeben.

Diese präventive Maßnahme soll es Erstellern und Abschlussprüfern ermöglichen, sich im Vorfeld einer etwaigen Prüfung intensiv mit den Themen auseinanderzusetzen, und die Fehlerquote reduzieren.

Die ausgewählten Prüfungsschwerpunkte orientieren sich zum einen an Bilanzierungsfragen, bei denen in den Vorjahren eine hohe Fehlerquote aufgetreten ist (vgl. Tätigkeitsbericht 2010 der DPR). Zum anderen fokussieren sie geänderte Rechnungslegungsvorschriften sowie aktuelle gesamtwirtschaftliche Entwicklungen, die sich in den Abschlüssen der Unternehmen niederschlagen (Staatsschuldenkrise). Die bei den Stichprobenprüfungen des Jahres 2012 im Vordergrund stehenden Bilanzierungsthemen sowie die Teilaspekte bzw. Vorschriften, auf die die DPR ein besonderes Augenmerk legen will, hat die Prüfstelle auf ihrer Website (www.frep.info/docs/press_releases/2011/20111020_pruefungsschwerpunkte_2012.pdf) wie folgt aufgelistet:

- (1) Bilanzierung von Finanzinstrumenten, die von der Staatsschuldenkrise betroffen sind (IAS 39, IFRS 7, § 315 Abs. 1 HGB)
 - Plausibilität der Fair-Value-Ermittlung, insb. der Beurteilung, ob ein aktiver Markt vorliegt
 - transparente und angemessene Berichterstattung in (Konzern-)Anhang und Lagebericht
 - nachvollziehbare Dokumentation
- (2) Chancen- und Risikoberichterstattung im (Konzern-) Lagebericht (§§ 289 Abs. 1 Satz 4, 315 Abs. 1 Satz 5 HGB)
 - Auswirkungen vereinbarter Financial Covenants (DRS 5.10 und DRS 15.62)
 - vollständige und richtige Darstellung von wesentlichen Risiken i. S. d. DRS 5.10
 - Quantifizierung von Risiken gem. DRS 5.20
 - Darstellung der wesentlichen Einflussfaktoren der künftigen Entwicklung (DRS 15.83 ff.)

IFRS | HGB | Bilanzsteuerrecht

(3) Wertminderung von Vermögenswerten inkl. Goodwill (IAS 36)

- Plausibilität der Bewertungsprämissen für die Berechnung des erzielbaren Betrags einschließlich Kapitalkostensatz (IAS 36.25 ff. und IAS 36.30 ff.), Zuordnung (Bildung) von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten (IAS 36.80) sowie nachvollziehbare Dokumentation
- Erläuterung der wesentlichen Annahmen gem. IAS 36.134 d und 134 e sowie Angaben zu Sensitivitäten gem. IAS 36.134 f

(4) Unternehmenszusammenschlüsse (IFRS 3, IAS 27)

- Nachweis für das Vorliegen eines Geschäftsbetriebs i. S. d. IFRS 3.3, IFRS 3 Anhang A
- Kaufpreisallokation, z. B.
 - Identifizierung und Bewertung von Operating-Leasing-Verhältnissen und immateriellen Vermögenswerten (IFRS 3 Anhang B28 - B40)
 - Anhangangaben gem. IFRS 3 Anhang B64 - B66
- Erwerbe zu einem Preis unter dem Marktwert (IFRS 3.34 - 36)
- bedingte Gegenleistungen und nachträgliche Kaufpreisanpassungen (IFRS 3.58)
- sukzessiver Unternehmenserwerb (IFRS 3.41 ff.)
- Verlust der Beherrschung (IAS 27.32 ff.)

(5) Bewertung von als Finanzinvestitionen gehaltenen zum Fair Value bilanzierten Immobilien (IAS 40)

- Erläuterung der Bewertungsmethode und der zugrunde liegenden Annahmen (IAS 40.75 d)
- Plausibilität der Bewertungsprämissen für die Berechnung des beizulegenden Zeitwerts (IAS 40.40 und IAS 40.46 c)
- nachvollziehbare Dokumentation

■ Bewertung von Unternehmen und Anteilen an Kapitalgesellschaften

Bei der Bewertung von Unternehmen und Anteilen an Kapitalgesellschaften sind auch für ertragsteuerliche Zwecke die bewertungsrechtlichen Regeln (§§ 11, 95 bis 109 und 199 ff. BewG i. d. F. des ErbStRG, vgl. gleich lautende Länder-Erlasse vom 17.5.2011, BStBl. I S. 606) anzuwenden. Dies hat das BMF am 22.9.2011 im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder bekannt gegeben.

[BMF-Schreiben vom 22.9.2011 \(Az.: IV C 6 – S 2170/10/10001\)](#)

■ Standardentwurf E-DRS-27 „Konzernlagebericht“

Der Deutsche Standardisierungsrat (DSR) hat am 14. Dezember 2011 den Standardentwurf E-DRS-27 „Konzernlagebericht“ veröffentlicht. Mit dem Ziel, die Anwenderfreundlichkeit zu erhöhen, werden die Standards zur Lageberichterstattung (DRS 5 „Risikoberichterstattung“, DRS 5 - 10, DRS 5 - 20, DRS 15 „Lageberichterstattung“) zukünftig in einem Rechnungslegungsstandard vereint. Ausgenommen davon ist DRS 17 „Berichterstattung über die Vergütung der Organmitglieder“, da dieser sich auch auf Anhangangaben bezieht. An den Arbeiten zu E-DRS-27 hat im Wesentlichen die DSR-Arbeitsgruppe Lagebericht – bestehend aus Vertretern aus Praxis, Prüfung, Rechnungslegungsadressaten und Wissenschaft – mitgewirkt. Darüber hinaus wurden externe Experten zur Einbindung branchenspezifischer Anforderungen hinzugezogen. Der Inhalt von E-DRS-27 wird im nächsten Newsletter ausführlicher vorgestellt.

Hinweis: Der Entwurf ist online unter www.standardsetter.de/drsc/docs/press_releases/2011/111214_LB_E-DRS27_website2.pdf auf der Website des drsc abrufbar.

III. BILANZSTEUERRECHT

■ **BFH: Durch Anteilsvereinigung ausgelöste Grunderwerbsteuern keine Anschaffungskosten**

Die infolge einer Sacheinlage von Gesellschaftsanteilen aufgrund Anteilsvereinigung ausgelösten Grunderwerbsteuern sind von der aufnehmenden Gesellschaft nicht als Anschaffungs(neben)kosten der eingebrachten Anteile zu aktivieren.

[BFH vom 20.4.2011 \(Az.: I R 2/10\)](#), vgl. [FR 2011 S. 904](#)

■ **BFH: Rechnungsabgrenzung bei vom Darlehensnehmer zu zahlenden „Bearbeitungsentgelt“**

Für ein vom Darlehensnehmer bei Abschluss des Kreditvertrags (hier: öffentlich gefördertes Darlehen) zu zahlendes „Bearbeitungsentgelt“ ist kein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden, wenn das Entgelt im Falle einer vorzeitigen Vertragsbeendigung nicht (anteilig) zurückzuerstatten ist. Etwas anderes gilt aber, wenn das Darlehensverhältnis nur aus wichtigem Grund gekündigt werden kann und wenn konkrete Anhaltspunkte dafür fehlen, dass diese Kündigung in den Augen der Vertragsparteien mehr ist als nur eine theoretische Option.

[BFH vom 22.6.2011 \(Az.: I R 7/10\)](#), vgl. [BB 2011 S. 2351](#)

■ **BFH: Zuflusszeitpunkt verbilligter Arbeitnehmeraktien – Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht als Tatsachenfeststellung**

Dem Arbeitnehmer fließt der geldwerte Vorteil in Form verbilligter Aktien in dem Zeitpunkt zu, in dem er die wirt-

schaftliche Verfügungsmacht über die Aktien erlangt. Ein solcher Zufluss liegt nicht vor, solange dem Arbeitnehmer eine Verfügung über die Aktien rechtlich unmöglich ist.

[BFH vom 30.6.2011 \(Az.: VI R 37/09\)](#), vgl. [DB 2011 S. 2127](#)

■ **BFH: Bildung einer Rückstellung für die Verpflichtung zum Nachbetreuen von Versicherungsverträgen**

Rückstellungen wegen Erfüllungsrückstands sind zu bilden, wenn ein Versicherungsvertreter die Abschlussprovision nicht nur für die Vermittlung der Versicherung, sondern auch für die weitere Betreuung des Versicherungsvertrags erhält.

[BFH vom 19.7.2011 \(Az.: X R 26/10\)](#), vgl. [DB 2011 S. 2350](#)

■ **FG: Keine Rückstellung für eine freiwillige Prüfung des Jahresabschlusses**

Für die Kosten einer freiwilligen, im Gesellschaftsvertrag einer Personengesellschaft vorgesehenen Prüfung des Jahresabschlusses kann steuerlich keine Rückstellung gebildet werden. Ob eine solche Rückstellung gebildet werden darf, wenn die Verpflichtung auf einem Vertrag mit einem Dritten, insbesondere einem Kreditinstitut beruht, kann offenbleiben.

[FG Niedersachsen vom 26.5.2011 \(Az.: 14 K 229/09\)](#), Rev. eingelegt (Az. [BFH: IV R 26/11](#)), vgl. [BB 2011 S. 2415](#)

IFRS | HGB | Bilanzsteuerrecht

Impressum

PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

72336 **Balingen**
Tegernaustraße 7
Tel. +49 (0) 7433 1609-0

14050 **Berlin**
Platanenallee 11
Tel. +49 (0) 30 306 907 0

38122 **Braunschweig**
Theodor-Heuss-Straße 2
Tel. +49 (0) 531 2403 0

47059 **Duisburg**
Schifferstraße 210
Tel. +49 (0) 203 30001-0

60325 **Frankfurt**
Ulmenstraße 37-39
Tel. +49 (0) 69 17 00 00 0

06114 **Halle**
Bernburger Straße 4
Tel. +49 (0) 345 52 521-0

20354 **Hamburg**
Jungfernstieg 7
Tel. +49 (0) 40 35552-0

69126 **Heidelberg**
Im Breitspiel 11
Tel. +49 (0) 6221 6096 0

32049 **Herford**
Jahnstraße 12
Tel. +49 (0) 5221 9913-0

50670 **Köln**
Gereonstraße 34 36
Tel. +49 (0) 221 1643-0

04275 **Leipzig**
August-Bebel-Straße 61
Tel. +49 (0) 341 3099 10

39112 **Magdeburg**
Halberstädter Straße 40 A
Tel. +49 (0) 391 62 823 0

80539 **München**
Maximilianstraße 27
Tel. +49 (0) 89 29032 0

90461 **Nürnberg**
Rankestraße 56
Tel. +49 (0) 911 4743 0

26122 **Oldenburg**
Moslestraße 3
Tel. +49 (0) 441 980 50-0

49078 **Osnabrück**
Rheiner Landstraße 195 b
Tel. +49 (0) 541 94422 0

14476 **Potsdam**
Am Lehnitzsee 5
Tel. +49 (0) 33208 223 55

18055 **Rostock**
Am Vögenteich 26
Tel. +49 (0) 381 491 24 0

78628 **Rottweil**
Lorenz-Bock-Straße 6
Tel. +49 (0) 741 174 04-0

66121 **Saarbrücken**
Am Staden 13
Tel. +49 (0) 681 99689-0

70071 **Stuttgart**
Postfach 140139
Tel. +49 (0) 711 69767-0

70195 **Stuttgart**
Hummelbergstraße 30
Tel. +49 (0) 711 69767-0

97070 **Würzburg**
Oeggstraße 2/Jacobi-Hof
Tel. +49 (0) 931 35578 0

PKF International Limited

Farringdon Place 20 · Farringdon Road · London EC1M 3AP · England · Tel. +44 20 7065 0104 · www.pkf.com

Anfragen und Anregungen an die Redaktion bitte an: pkf-newsletter-accounting@pkf.de

Die Inhalte des PKF Newsletters Accounting können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten rechtlichen, steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind zwar bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte des PKF Newsletters Accounting dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen.

PKF Deutschland GmbH ist ein Mitgliedsunternehmen des PKF International Limited Netzwerks und in Deutschland Mitglied eines Netzwerks von Wirtschaftsprüfern gemäß § 319 b HGB. Das Netzwerk besteht aus rechtlich unabhängigen Mitgliedsunternehmen. PKF Deutschland GmbH übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen anderer Mitgliedsunternehmen. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter www.pkf.de einsehbar.

Bildnachweise: S. 6: © ilbusca, S. 8: © diego cervo; iStockphoto