

Editorial

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

Das IASB hat im Mai 2015 seinen lang erwarteten Entwurf für ein überarbeitetes und erweitertes Framework herausgegeben. In acht Kapiteln erläutert das IASB die Zielsetzung und Anforderungen an die Rechnungslegung, definiert grundlegende Begrifflichkeiten und diskutiert verschiedene Bewertungskonzepte. Auch wenn sich aus dem Framework keine wesentlichen Änderungen ergeben, hat das IASB doch einige interessante Neuerungen aufgenommen.

Hohe Relevanz für HGB-Bilanzierer hat das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz – kurz BilRUG – welches der Deutsche Bundestag am 18. Juni 2015 verabschiedet hat. Besonders hervorzuheben ist die Neufassung der Umsatzerlösdefinition, welche zu einer deutlichen Erhöhung der auszuweisenden Umsatzerlöse führen kann. Daneben ergeben sich aber auch einige relevante Neuerungen für den Anhang.

Vorstellen möchten wir Ihnen auch, welche Auswirkungen sich aus dem Abschlussprüfungsreformgesetz auf Unternehmen ergeben werden. Hierzu wurde vor wenigen Monaten ein Referentenentwurf vorgelegt, der insbesondere zum Thema Bestätigungsvermerk spannende Neuerungen für alle Unternehmen vorsieht.

Abschließend möchten wir Sie zu unseren IFRS Update-Veranstaltungen im November dieses Jahres einladen. Näheres hierzu finden Sie im Innenteil des Newsletters.

Wir wünschen Ihnen eine angenehme Lektüre.

Ihr PKF Team

Inhalt

» I. INTERNATIONALE RECHNUNGSLEGUNG

- » IASB veröffentlicht Neuentwurf zum Framework 2
- » Internationale Kurznachrichten 4

» II. NATIONALE RECHNUNGSLEGUNG

- » Das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) 6
- » Nicht nur für Abschlussprüfer interessant:
Die EU-Reform der Abschlussprüfung 12
- » Nationale Kurznachrichten 14

» III. BILANZSTEUERRECHT

- » Aktuell veröffentlichte Urteile der Finanzgerichte..... 15



Einladung

IFRS Update 2015
11. November | Frankfurt/M.
17. November | München

Für weitere Informationen siehe Seite 5.

I. INTERNATIONALE RECHNUNGSLEGUNG

IASB veröffentlicht Neuentwurf zum Framework

Bereits seit über zehn Jahren verfolgt das IASB, allerdings mit Unterbrechungen, ein Projekt zur Überarbeitung des Frameworks. Nachdem eine Agenda Konsultation des IASB in 2011 das weiterhin große Interesse am Rahmenkonzept gezeigt hat, wurde in 2013 ein erstes Diskussionspapier veröffentlicht. Darauf folgend wurde nun am 28. Mai 2015 der Entwurf „Conceptual Framework for Financial Reporting“ (ED/2015/3) herausgegeben.

Mit der Überarbeitung seines Rahmenkonzeptes verfolgt das IASB gleich mehrere Ziele. Zum einen sollen Regelungslücken und Unklarheiten des bisherigen Frameworks beseitigt werden und zum anderen mussten aufgrund der Fortentwicklung der IFRS nicht mehr zeitgemäße Passagen überarbeitet werden.

Das im Entwurf vorgestellte Framework gliedert sich in acht Hauptkapitel, deren Inhalte im Folgenden dargestellt werden:

1. Zielsetzung der Rechnungslegung für allgemeine Zwecke (*Objective of General Purpose Financial Reporting*)

Die Zielsetzung der Finanzberichterstattung besteht in der Bereitstellung nützlicher Informationen für Investoren, Kreditgeber und andere Gläubiger. Die Informationen sollen diese in die Lage versetzen, sich ein Bild über die aktuellen und zukünftigen Zahlungsströme der Gesellschaft und damit verbundene Unsicherheiten zu machen.

Im Vergleich zur vorherigen Version dieses ersten Kapitels wurde im jetzigen Entwurf die Verantwortung des Managements hervorgehoben. Die Finanzberichterstattung soll es den Abschlussadressaten ermöglichen, zu beurteilen, wie das Management mit seiner Verantwortung für eine effiziente und effektive Ressourcenallokation umgegangen ist.

2. Qualitative Charakteristika entscheidungsnützlicher Finanzinformationen (*Qualitative Characteristics of Useful Financial Information*)

In diesem Kapitel formuliert das IASB Anforderungen an Informationen um als „entscheidungsnützlich“ zu gelten.

Als Hauptkriterien nennt das IASB „Relevanz“ (*relevance*) und „glaubwürdige Darstellung“ (*faithful representation*).

» Relevanz

Eine Information besitzt Relevanz, wenn sie entscheidungserheblich ist. Nach Meinung des IASB sind dies insbesondere Informationen, die eine Prognose der zukünftigen Entwicklung und bzw. oder eine Beurteilung früherer Erwartungen ermöglichen.

Eine Information hat nur dann Relevanz, wenn sie für die berichtende Einheit wesentlich ist. Fehlt diese Information oder wird sie falsch dargestellt, würde dies Entscheidungen der Abschlussadressaten beeinflussen.

Bewertungsunsicherheiten, die aufgrund notwendiger Schätzungen wertbestimmender Faktoren entstehen, können sich auf die Relevanz einer Information auswirken.

» Glaubwürdige Darstellung

Eine Information vermittelt eine glaubwürdige Darstellung, wenn sie, soweit wie möglich, vollständig, neutral und fehlerfrei ist. Erstmals wurde vom IASB hierzu ausgeführt, dass Neutralität insbesondere durch eine vorsichtige Herangehensweise bei Ermessensentscheidungen und Entscheidungen unter Unsicherheit unterstützt wird. Die Vorsicht soll die Über- bzw. Unterbewertung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten verhindern.

Eine glaubwürdige Darstellung orientiert sich in erster Linie am wirtschaftlichen Gehalt eines Sachverhalts und nicht an der formalrechtlichen Struktur.

Neben diesen Hauptkriterien sieht das IASB die folgenden Kriterien als notwendig an, um entscheidungsnützliche Informationen zu liefern:

- Vergleichbarkeit
- Nachprüfbarkeit
- Zeitnähe
- Verständlichkeit

3. IFRS Abschlüsse und berichtendes Unternehmen (Financial Statements and the Reporting Entity)

Dieses Kapitel thematisiert Zielsetzung und Inhalt von IFRS Abschlüssen, welche Informationen über Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Eigenkapital, Erträge und Aufwendungen vermitteln. Daneben werden Definition und Abgrenzung der Berichtseinheit diskutiert.

4. Bestandteile des Abschlusses (Elements of Financial Statements)

Das vierte Kapitel hat seinen Schwerpunkt in der Definition von Vermögenswerten, Schulden, Eigenkapital, Erträgen und Aufwendungen.

Anders als in einem früheren Diskussionspapier enthält der Entwurf keine Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital, da sich das IASB dieser Fragestellung in einem eigenständigen Projekt widmen wird.

Zusätzlich betont das IASB auch in diesem Kapitel nochmals den Grundsatz *Substance over Form* und diskutiert die Bedeutung der Bewertungseinheit (*Unit of Account*).

5. Ansatz und Ausbuchung (Recognition and Derecognition)

Hier werden allgemeine Kriterien bezüglich Ansatz und Ausbuchung von Vermögenswerten und Schulden formuliert. Der Ansatz eines Vermögenswertes oder einer Schuld muss der in Kapitel 2 definierten Entscheidungsnützlichkeit von Informationen dienen. Zu einem Ansatz muss es immer dann kommen, wenn dadurch relevante Informationen vermittelt werden, eine glaubwürdige Darstellung erreicht wird und der Informationswert die Kosten der Informationsbereitstellung übersteigt.

Das IASB merkt dabei an, dass zum Ansatz von Vermögenswerten und Schulden auch Ermessensentscheidungen notwendig sind.

6. Bewertung (Measurement)

Die in der IFRS Rechnungslegung anwendbaren Bewertungsmaßstäbe werden in die beiden Kategorien „Historische Anschaffungskosten“ und „Gegenwartswerte“

eingeteilt. Der Framework-Entwurf erläutert beide Kategorien und diskutiert ihre Vor- und Nachteile.

Bei der Wahl eines Bewertungsmaßstabes sind wiederum die allgemeinen Kriterien der Relevanz und glaubwürdigen Darstellung heranzuziehen und auf die Charakteristika des zu bewertenden Vermögenswertes bzw. der Verbindlichkeit anzuwenden.

In Situationen, in denen verschiedene Bewertungsmaßstäbe relevante Informationen vermitteln, empfiehlt das IASB eine alternative Darstellung beider Maßstäbe im Anhang.

7. Darstellung und Anhangangaben (Presentation and Disclosure)

In diesem Kapitel wird die Darstellung von Angaben im Abschluss diskutiert. Informationen über Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Eigenkapital, Erträge und Aufwendungen finden sich in erster Linie in der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung sowie dem sonstigen Ergebnis, letztere werden im Entwurf erstmalig als *Statement of Financial Performance* bezeichnet, wieder.

Der Entwurf erklärt die Erträge und Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung zur primären Informationsquelle für die Bewertung der finanziellen Performance eines Unternehmens.

Daneben sieht das IASB in seinem Entwurf Anhangangaben als Kommunikationsmittel an, um den Anforderungen an die Informationsbereitstellung gerecht zu werden.

8. Kapital und Kapitalerhaltungskonzepte (Capital and Capital Maintenance)

Die Ausführungen zum Begriff des Kapitals und zu Kapitalerhaltungskonzepten wurden ohne wesentliche Änderungen aus dem bisherigen Framework übernommen.

Die Kommentierungsfrist für den Entwurf endet am 26. Oktober 2015. Für das neue Rahmenkonzept wird es keinen konkreten Erstanwendungszeitpunkt geben, der Zeitpunkt der finalen Veröffentlichung entspricht dem Inkrafttreten.

Internationale Kurznachrichten

IASB veröffentlicht Entwurf zu Änderungen an IAS 19 und IFRIC 14

Das IASB hat am 18. Juni 2015 einen Änderungsentwurf ED/2015/5 zu IAS 19 „Leistungen an Arbeitnehmer“ und IFRIC 14 „IAS 19 – Die Begrenzung eines leistungsorientierten Vermögenswertes, Mindestfinanzierungsvorschriften und ihre Wechselwirkung“ zur Kommentierung veröffentlicht.

Bereits in IAS 19 ist vorgesehen, Pensionsverpflichtungen bei einer Planänderung, -kürzung oder -erfüllung auf Basis aktueller Annahmen zu bewerten. Der vorliegende Entwurf spezifiziert dies insoweit, dass diese aktuellen Annahmen auch bei der Berechnung des laufenden Dienstzeitaufwands sowie bei den Nettozinsen der Folgeperiode zu berücksichtigen sind.

Der Änderungsvorschlag des IFRIC 14 klärt, wie sich die Verfügungsmacht von dritten Parteien auf eine mögliche Rückerstattung von Pensionszahlungen an das Unternehmen auswirken kann.

IASB schlägt Änderungen an IFRS 15 vor

Am 30. Juli 2015 hat das IASB einen Entwurf „Klarstellungen von IFRS 15“ (ED/2015/6) veröffentlicht. Dieser bezieht sich auf den am 28. Mai 2014 vom IASB und Financial Accounting Standards Board (FASB) bekanntgegebenen Standard IFRS 15 „Umsatzerlöse aus Kundenverträgen“. Dem Entwurf vorangegangen waren Diskussionen innerhalb des von IASB und FASB gemeinsam gegründeten Beratungsgremiums Transition Resource Group (TRG), das sich mit konkreten Umsetzungsfragen des Standards beschäftigt.

Die veröffentlichten Klarstellungen beziehen sich auf die folgenden Themen:

- Identifizierung von Leistungsverpflichtungen in einem Vertrag,
- Erwägungen zu den Rollen des Prinzipal und Agenten sowie
- Abgrenzung von Lizenzen.

Des Weiteren schlägt das IASB zwei praktische Erleichterungen hinsichtlich des Übergangs auf IFRS 15 vor. Das IASB hat sich einstimmig für die Verschiebung des Erstanwendungszeitpunkts von IFRS 15 um ein Jahr auf den 1. Januar 2018 ausgesprochen. Eine vorzeitige, freiwillige Anwendung ist weiterhin zulässig.

ESMA gibt finale Leitlinie zu alternativen Ergebniskennzahlen bekannt

Die European Securities and Markets Authority (ESMA) hat am 30. Juni 2015 die finale Leitlinie zu alternativen Ergebniskennzahlen für börsennotierte Unternehmen veröffentlicht. Die ESMA ist eine unabhängige EU Behörde, die Bestandteil des Europäischen Finanzaufsichtssystems ist. Zu ihrem Aufgabenbereich gehört auch der Bereich der Rechnungslegung, insbesondere die konsistente Anwendung der IFRS innerhalb der EU.

Ziel der Leitlinie ist es, die Transparenz und die Vergleichbarkeit von Finanzinformationen zu erhöhen. Im Fokus stehen Kennzahlen, die einen Maßstab für die historische oder zukünftige finanzielle Performance, die finanzielle Position oder finanzielle Zahlungsmittelflüsse des Unternehmens darstellen und die nicht in Rahmenkonzepten zur Rechnungslegung spezifiziert sind. Beispiele für alternative Ergebniskennzahlen sind bspw. das EBITDA (Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization) oder der Free Cashflow.

Nach den Leitlinien sollen diese alternativen Ergebniskennzahlen eindeutig definiert und ihre Ermittlungsmethodik soll erläutert werden. Darüber hinaus ist eine Überleitung zum nächstliegenden im Abschluss ausgewiesenen Betrag anzugeben. Weiter sehen die ESMA Leitlinien eine stetige Anwendung, die Angabe von Vergleichswerten für frühere Perioden und eine Erklärung der Relevanz für die verwendeten alternativen Ergebniskennzahlen vor.

Die Leitlinien treten am 3. Juli 2016 in Kraft und betreffen neben Emittenten, deren Wertpapiere an regulierten Märkten gehandelt werden, auch Ersteller von Wertpapierprospekten.

IFRS Update 2015

11. November | Frankfurt/M.

17. November | München

PKF Deutschland lädt ein zur IFRS Update-Veranstaltung.

REFERENTEN

Prof. Dr. Harald Kessler, CVA

Honorarprofessor an der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg

Santosh Varughese, WP StB CPA

Leiter des IFRS Desk PKF Deutschland, Partner

AGENDA

13:30 Uhr Begrüßungskaffee und Anmeldung

13:45 Uhr IFRS Kompakt: Neuerungen für 2015 und 2016

14:45 Uhr Neues zur Umsatzrealisierung nach IFRS 15

- Die vorgenommenen Klarstellungen und Änderungen im neuen Standard
- Praktische Umsetzungshinweise und -beispiele

15:30 Uhr Reform der Abschlussprüfung ab 2016

- Ausgestaltung der Reform
- Neuerungen und Folgen der Reform für prüfungspflichtige Unternehmen und ihre Aufsichtsräte

16:00 Uhr Pause

16:30 Uhr Werthaltigkeitstest nach IAS 36

- Best Practice-Beispiele
- Die häufigsten Fehler und Stolperfallen in der Praxis

17:30 Uhr Analyse der aktuellen DPR-Feststellungen

18:00 Uhr „Get Together“ mit Imbiss und Getränken

Adressaten

Angesprochen sind Vorstände und Geschäftsführer, Leiter aus den Bereichen Rechnungswesen, Finanzierung und Reporting sowie deren Mitarbeiter. Gerne können sich auch mehrere Interessenten aus Ihrem Unternehmen anmelden.

VERANSTALTUNGSORTE UND TERMINE

11. November 2015 · Frankfurt am Main

The Squire · Hilton Frankfurt Airport
60549 Frankfurt am Main

17. November 2015 · München

Sofitel Munich Bayerpost · Bayerstraße 12
80335 München

Anmeldung

Die Teilnahme am IFRS Update ist für Sie kostenfrei. Wir bitten um Ihre Anmeldung bis 28. Oktober 2015 per E-Mail an ifrs@pkf.de oder unter www.pkf.de/ifrs-update.

Bei Fragen steht Ihnen Frau Poth als Ansprechpartner per E-Mail ifrs@pkf.de gerne zur Verfügung. Sofern Sie an der Veranstaltung nicht teilnehmen können, senden wir Ihnen gerne die Vortragsunterlagen zu. Schicken Sie uns dafür bitte eine E-Mail an o. g. Adresse.

II. NATIONALE RECHNUNGSLEGUNG

Das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG)

Das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) ist am 23. Juli 2015 in Kraft getreten. Es setzt die Vorgaben der Bilanzrichtlinie 2013/34/EU der Europäischen Union (EU-Bilanzrichtlinie) in nationales Recht um. Hauptziel der EU-Bilanzrichtlinie und damit des BilRUG ist es, kleine Unternehmen von Bürokratie zu entlasten und die Rechnungslegung innerhalb der EU weiter zu harmonisieren.

Wesentliche Neuerungen durch das BilRUG ergeben sich vor allem durch eine geänderte Umsatzerlösdefinition, die Anhebung der Schwellenwerte für die Unternehmensgrößenklassen sowie eine Überarbeitung der Anhangangaben. Einige Neuerungen werden zu wesentlichen Änderungen in der handelsrechtlichen Berichterstattung der Unternehmen führen. Es ist deshalb anzuraten, sich frühzeitig mit den Auswirkungen des BilRUG zu befassen.

Im Folgenden stellen wir Ihnen die wesentlichen Änderungen durch das BilRUG vor und geben erste Hinweise für die praktische Umsetzung. Alle Paragraphenangaben im Text beziehen sich auf das HGB in der BilRUG-Fassung, sofern nicht anders vermerkt.

A. Allgemeine Änderungen

» Größenkriterien

Um Unternehmen stärker von Bürokratie zu entlasten, wurden die Schwellenwerte nach §§ 267 und 293 HGB für die Größenklassen für den Einzel- und Konzernabschluss angehoben. Unverändert bleiben die Werte für die Kleinstkapitalgesellschaft (siehe Tab. 1 auf S. 7).

Die Rechtsfolgen einer Einstufung als klein, mittelgroß oder groß treten ein, wenn das Unternehmen mindestens zwei der drei Merkmale innerhalb von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren über- bzw. unterschreitet.

Für den Konzernabschluss wurden die Schwellenwerte ebenfalls angepasst. Nach § 293 Abs. 1 HGB ist ein Unternehmen von der Pflicht zur Erstellung eines

Konzernabschlusses befreit, wenn zwei der drei Größenmerkmale unterschritten werden. Bei der Ermittlung der Größenmerkmale wird entweder auf unkonsolidierte (§ 293 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 HGB) oder auf konsolidierte Werte (§ 293 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 HGB) abgestellt (siehe Tab. 2 auf S. 7).

Durch die höheren Schwellenwerte werden nach Einschätzung der Bundesregierung ca. 7.000 bisher mittelgroße Unternehmen klein und ca. 300 bisher große Unternehmen mittelgroß werden.

» **Praxisbeispiel:** Die A-GmbH möchte die Schwellenwerte des BilRUG bereits für ihr Geschäftsjahr vom 01.01. bis 31.12.2014 anwenden. In den vorangegangenen Geschäftsjahren 2013 und 2012 war die A-GmbH als mittelgroß eingestuft worden. Damit die Gesellschaft für das Geschäftsjahr 2014 als kleine Gesellschaft eingestuft werden kann, muss sie entweder in den Geschäftsjahren 2013 und 2014 oder in 2012 und 2013 als kleine Gesellschaft eingestuft werden. Entsprechend der Praxis bei früheren Anhebungen der Schwellenwerte werden bei dieser Betrachtung die neuen Schwellenwerte auch auf die vorangegangenen Geschäftsjahre rückbezogen. Für die Aufstellung der Jahresabschlüsse zu den früheren Abschlussstichtagen verbleibt es hingegen bei den alten Schwellenwerten.

» Ausschluss von der Definition einer Kleinstkapitalgesellschaft

Mit dem BilRUG wurde die Vorschrift für die Kleinstkapitalgesellschaft in § 267a HGB um einen Absatz 3 ergänzt. Demnach sind Investmentgesellschaften i.S.d. § 1 Abs. 11 KAGB, Unternehmensbeteiligungsgesellschaften i.S.d. § 1a Abs. 1 UBGG sowie Unternehmen, deren einziger Zweck darin besteht, Beteiligungen an anderen Unternehmen zu erwerben und zu halten, keine Kleinstkapitalgesellschaften.

Die Neuregelung zielt auf Holdingkapitalgesellschaften, die trotz hoher Bilanzsumme mangels Umsatzerlösen und Arbeitnehmern bislang als Kleinstkapitalgesellschaft ein-

	Bilanzsumme (in TEUR)		Umsatzerlöse (in TEUR)		Arbeitnehmer (Jahres-Ø)
	bisher	BilRUG	bisher	BilRUG	unverändert
Kleine Kapitalgesellschaft	≤ 4.840	≤ 6.000	≤ 9.680	≤ 12.000	≤ 50
Mittelgroße Kapitalgesellschaft	≤ 19.250	≤ 20.000	≤ 38.500	≤ 40.000	≤ 250
Große Kapitalgesellschaft	> 19.250	> 20.000	> 38.500	> 40.000	> 250

Tab. 1

	Bilanzsumme (in TEUR)		Umsatzerlöse (in TEUR)		Arbeitnehmer (Jahres-Ø)
	bisher	BilRUG	bisher	BilRUG	unverändert
Summe (unkonsolidiert)	≤ 23.100	≤ 24.000	≤ 46.200	≤ 48.000	≤ 250
Summe (konsolidiert)	≤ 19.250	≤ 20.000	≤ 38.500	≤ 40.000	≤ 250

Tab. 2

gestuft worden sind. Führungs- oder Funktionsholdings dagegen profitieren weiterhin von den Erleichterungen.

Komplementär-GmbHs und Organträger dürften weiterhin als Kleinstkapitalgesellschaften zu qualifizieren sein, im Übrigen wird es auf die Umstände des Einzelfalls ankommen.

» Angaben zum Unternehmen

Aufgrund des neu eingefügten § 264 Abs. 1a HGB haben Kapitalgesellschaften im Jahresabschluss Sitz, Registergericht und die Nummer, unter der die Gesellschaft in das Handelsregister eingetragen ist, anzugeben. Befindet sich die Gesellschaft in Liquidation oder Abwicklung, ist auch diese Tatsache anzugeben.

» Befreiungsvorschriften für Tochterunternehmen

Kapitalgesellschaften, die in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens mit Sitz in der EU oder dem EWR einbezogen sind, werden nach § 264 Abs. 3 HGB unter bestimmten Voraussetzungen von der Pflicht zur Aufstellung, Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses und des Lageberichtes freigestellt. Mit der Neufassung des § 264 Abs. 3 HGB werden die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme geändert. An Stelle der bisherigen Verpflichtung des Mutterunternehmens zur Verlust-

übernahme tritt die Verpflichtung, für alle vom Tochterunternehmen eingegangenen Verpflichtungen im folgenden Geschäftsjahr einzustehen. Einstandspflicht und Verlustausgleichspflicht sind nicht identisch: So kann eine Einstandspflicht bestehen, auch wenn keine Verluste erlitten worden sind.

Nach Auffassung des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestags wird durch diese Gesetzesänderung allerdings in der Regel keine Änderung der bisherigen Praxis notwendig werden. Mit dem Abschluss eines Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags und der damit eingetretenen gesetzlichen Verlustübernahme nach § 302 AktG sind die Einstandspflichten i. S. d.

§ 264 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 HGB im Regelfall erfüllt.

» Ausschüttungssperre

Neu eingeführt wird die Bildung einer ausschüttungsgesperrten Rücklage für noch nicht an die Kapitalgesellschaft ausgeschüttete Beteiligungserträge. Übersteigt der auf eine Beteiligung entfallende Teil des Jahresüberschusses in der Gewinn- und Verlustrechnung die Beträge, die als Dividende oder Gewinnanteil eingegangen sind oder auf deren Zahlung die Kapitalgesellschaft einen Anspruch hat, ist nach § 272 Abs. 5 HGB der Unterschiedsbetrag in eine Rücklage einzustellen, die nicht ausgeschüttet werden darf. Die Rücklage ist aufzulösen, soweit die Kapitalgesellschaft die Beträge vereinnahmt oder einen Anspruch auf ihre Zahlung erwirbt. Nach Auffassung des Rechtsausschusses des Bundestags genügt es für die Entstehung eines Anspruchs der Kapitalgesellschaft im Sinne des § 272 Abs. 5 HGB, dass die Kapitalgesellschaft den Beteiligungsertrag so gut wie sicher vereinnahmt wird, auch wenn ein Beschluss des Teilnehmenden Unternehmens zur Gewinnverwendung noch aussteht (phasengleiche Gewinnausschüttung). Mit der Lesart des Rechtsausschusses wird die geltende Rechtslage bewahrt. Faktisch läuft die neue Vorschrift damit ins Leere, d. h. bislang phasengleich vereinnahmte Beteiligungserträge sind auch zukünftig entsprechend zu erfassen.

B. Änderungen in Bilanz

» Definition Bilanzsumme

Die Bilanzsumme setzt sich aus den Posten gemäß Buchstabe A bis E des § 266 Abs. 2 HGB zusammen. Ein auf der Aktivseite ausgewiesener Fehlbetrag (§ 268 Abs. 3 HGB) wird nicht in die Bilanzsumme einbezogen (§ 267 Abs. 4a HGB).

» Zwischensummen

Neu ist die Möglichkeit, neben neuen Posten auch individuelle Zwischensummen in Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung aufzunehmen (§ 265 Abs. 5 S. 2 HGB).

» Nutzungsdauer immaterieller Vermögensgegenstände inkl. Geschäfts- oder Firmenwerte

Kann die voraussichtliche Nutzungsdauer eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens oder eines erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts nicht verlässlich geschätzt werden, ist nach § 253 Abs. 3 S. 2 HGB die planmäßige Abschreibung über einen (typisierten) Zeitraum von zehn Jahren vorzunehmen.

» Gewinn-/Verlustvortrag

Der Gewinn- oder Verlustvortrag soll zukünftig in der Bilanz gezeigt werden, wahlweise ist die Angabe im Anhang weiterhin möglich (§ 268 Abs. 1 S. 2 HGB).

» Verbindlichkeitspiegel

Zusätzlich zu den bisherigen Angaben von Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr und mehr als fünf Jahren, sieht § 268 Abs. 5 S. 1 HGB nun eine explizite Angabe von Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr vor. Zur Erfüllung der Angabepflichten kann ein Verbindlichkeitspiegel erstellt werden.

C. Änderungen in Gewinn- und Verlustrechnung

» Definition Umsatzerlöse

Der Umfang der Umsatzerlöse wird durch das BilRUG deutlich erweitert. Zukünftig erfassen die Umsatzerlöse nach § 277 Abs. 1 HGB die Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von Produkten sowie

Nicht mehr nur aus gewöhnlicher Geschäftstätigkeit: Umsatzerlöse enthalten zukünftig auch Erträge der Betriebskantine



aus der Erbringung von Dienstleistungen nach Abzug der Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer sowie sonstiger direkt mit dem Umsatz verbundener Steuern. Die Umsatzerlöse müssen damit nicht mehr aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit erzielt werden.

Folgende Erlöse werden beispielsweise zukünftig Umsatzerlöse sein: Konzernumlagen mit Leistungsaustausch (z.B. für Managementleistungen), verrechnete Kostenumlagen für Dritte (z.B. Gebäudekosten), atypische Miet- und Pachteinahmen sowie Einnahmen aus der Betriebskantine. Dies hat auch Auswirkungen auf die Bilanzierung korrespondierender Forderungen. Hier muss dann ein Ausweis in der Position Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und nicht mehr unter den sonstigen Vermögensgegenständen erfolgen. Erlöse aus dem Verkauf von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen und Währungsgewinne sind hingegen als sonstige betriebliche Erträge zu erfassen.

Im Gegensatz zur bisherigen Definition der Umsatzerlöse sind nunmehr die mit dem Umsatz direkt verbundenen Steuern abzuziehen. Darunter dürften nach herrschender Meinung insbesondere Verbrauch- und Verkehrsteuern (bspw. Energiesteuer, Schaumweinsteuer, Stromsteuer, Tabaksteuer und Biersteuer) zu subsumieren sein.

» Wegfall der außerordentlichen Aufwendungen und Erträge

Der Posten „außerordentliches Ergebnis“ wird durch BilRUG abgeschafft. Durch die Anpassung der Gliederungsvorschriften nach § 275 Abs. 2 bzw. Abs. 3 HGB werden die bisherigen außerordentlichen Aufwendungen und Erträge als sonstige betriebliche Aufwendungen und Erträge erfasst. Als Ersatz für den Wegfall der gesonderten Position wird für den Anhang eine (nicht inhaltsgleiche) Erläuterungspflicht eingeführt.

» Gliederung Gewinn- und Verlustrechnung

Des Weiteren entfällt in der Gewinn- und Verlustrechnung die Zwischensumme „Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“.

D. Änderungen in Anhang und Lagebericht

» Gliederung

§ 284 Abs. 1 HGB schreibt vor, die Anhangangaben in der Reihenfolge der einzelnen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen.

» Anlagenspiegel

Durch Einfügung des § 284 Abs. 3 HGB ist der Anlagenspiegel in Zukunft Pflichtbestandteil des Anhangs. Im Anlagenspiegel sind ausgehend von den gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten die Zugänge, Abgänge, Umbuchungen, Zuschreibungen und die Abschreibungen des Geschäftsjahrs gesondert aufzuführen.

Zu den Abschreibungen sind gesondert folgende Angaben zu machen:

1. die kumulierten Abschreibungen zu Beginn und Ende des Geschäftsjahrs,
2. die im Laufe des Geschäftsjahrs vorgenommenen Abschreibungen und
3. Änderungen in den Abschreibungen in ihrer gesamten Höhe im Zusammenhang mit Zu- und Abgängen sowie Umbuchungen im Laufe des Geschäftsjahrs.

Sind in die Herstellungskosten Zinsen für Fremdkapital einbezogen worden, ist für jeden Posten des Anlagevermögens anzugeben, welcher Betrag an Zinsen im Geschäftsjahr aktiviert worden ist.

Im Vergleich zu den bisherigen Ausgestaltungen des Anlagenspiegels müssen insbesondere die Abschreibungen im Zusammenhang mit den Zugängen des Geschäftsjahrs nunmehr zwingend separat aufgeführt werden.

» Haftungsverhältnisse

Nach § 268 Abs. 7 HGB sind die Angaben zu den in § 251 HGB bezeichneten Haftungsverhältnissen ausschließlich im Anhang zu machen. Das bislang bestehende Wahlrecht, diese Angaben auch unter Bilanz darzustellen, wurde damit aufgehoben. Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung und Verpflichtungen gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen sind jeweils gesondert zu vermerken.

» Sonstige finanzielle Verpflichtungen

Zukünftig sind gem. § 285 Abs. 3a HGB auch Angaben zu den Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung und Verpflichtungen gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen jeweils gesondert anzugeben.

» Anteilsbesitz

Angaben zu Unternehmen, an denen die Gesellschaft beteiligt ist, sind nach § 285 Abs. 11 HGB nur noch zu machen, soweit es sich bei den Anteilen um Beteiligungen i.S.d. § 271 Abs. 1 HGB handelt. Bisher waren hier alle Unternehmen anzugeben, an denen die Gesell-

schaft mehr als 20 % der Anteile hält. Durch den Verweis auf § 271 Abs. 1 HGB wird diese strikte Vorschrift auf eine (widerlegbare) Beteiligungsvermutung bei einem Anteilsbesitz von mehr als 20 % reduziert.

» **Angaben zur Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwerts**

Zukünftig ist im Anhang immer zu erläutern, über welchen Zeitraum ein entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert abgeschrieben wird.

» **Angaben zum Konzern**

Kleine Gesellschaften brauchen gem. § 285 Nr. 14 HGB i.V.m § 288 Abs. 1 HGB keine Angaben mehr zur Muttergesellschaft, die den Konzernabschluss für den größten Kreis von Unternehmen aufstellt, zu machen.

» **Angaben zu Genussscheinen und anderen ausgegebenen Wertpapieren**

Durch den neu eingeführten § 285 Nr. 15a HGB müssen nun auch Unternehmen in der Rechtsform einer GmbH oder haftungsbeschränkte Personengesellschaften Angaben über das Bestehen von Genussscheinen, Genussrechten, Wandelschuldverschreibungen, Optionscheinen, Optionen, Besserungsscheinen oder vergleichbaren Wertpapieren oder Rechten, unter Angabe der Anzahl und der Rechte, die sie verbriefen, machen.

» **Entwicklung latenter Steuersalden**

Bei Ansatz latenter Steuerschulden in der Bilanz haben Unternehmen gemäß § 285 Nr. 30 HGB die latenten Steuersalden am Ende des Geschäftsjahrs und die im Laufe des Geschäftsjahrs erfolgten Änderungen dieser Salden im Anhang anzugeben. Insbesondere ist anzugeben, wie sich latente Steuern im Geschäftsjahr ab- oder aufgebaut haben.

» **Außergewöhnliche Sachverhalte**

Mit dem § 285 Nr. 31 HGB haben Unternehmen jeweils den Betrag und die Art der einzelnen Erträge und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung, soweit die Beträge nicht von untergeordneter Bedeutung sind, im Anhang anzugeben.

» **Periodenfremde Sachverhalte**

Die bisher in § 277 Abs. 4 S. 3 HGB a.F. enthaltene Angabepflicht zu den periodenfremden Aufwendungen

und Erträgen wird in den neuen § 285 Nr. 32 HGB verschoben, aber inhaltlich nicht geändert.

» **Nachtragsbericht**

Auf Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahrs eingetreten sind und weder in der Gewinn- und Verlustrechnung noch in der Bilanz berücksichtigt wurden, ist unter Angabe ihrer Art und ihrer finanziellen Auswirkungen im Anhang im Rahmen des sogenannten Nachtragsberichts einzugehen. Der Nachtragsbericht wird durch den neu eingeführten § 285 Nr. 33 HGB zukünftig im Anhang platziert, statt wie bisher im Lagebericht.

» **Gewinnverwendung**

Durch den neu aufgenommenen § 285 Nr. 34 HGB haben Unternehmen zukünftig den Ergebnisverwendungsvorschlag bzw. den Ergebnisverwendungsbeschluss in den Anhang aufzunehmen. Wird – was der Regelfall sein dürfte – nur der Vorschlag aufgenommen, ist nach § 325 Abs. 1b HGB der Ergebnisverwendungsbeschluss im Bundesanzeiger offenzulegen.

» **Lagebericht**

Die bisherige Soll-Vorschrift des § 289 Abs. 2 HGB wird durch eine Muss-Vorschrift ersetzt. Die Unternehmensführung hat daher im Lagebericht über Finanzinstrumente, Forschung und Entwicklung, Zweigniederlassungen und über das Vergütungssystem zu berichten.

E. Konzernabschluss

Die oben beschriebenen Änderungen für den Jahresabschluss bezogen auf Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und den Anhang gelten auch für den Konzernabschluss. Einzig die Regelung zur Rücklagenbildung für Beteiligungserträge (§ 272 Abs. 5 HGB) wurde für den Konzernabschluss nicht übernommen.

» **Wertansätze bei erstmaliger Einbeziehung in den Konzernabschluss**

Stellt ein Mutterunternehmen erstmalig einen Konzernabschluss auf, sind nach § 301 Abs. 2 Satz 3 HGB die Wertansätze zum Zeitpunkt der Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss zugrunde zu legen, soweit das Tochterunternehmen nicht in dem Jahr Tochterunternehmen geworden ist, für das

der Konzernabschluss aufgestellt wird. Das Gleiche gilt für die erstmalige Einbeziehung eines Tochterunternehmens, auf die bisher gemäß § 296 verzichtet wurde (§ 301 Abs. 2 S. 4 HGB). Zukünftig besteht in Ausnahmefällen das Wahlrecht, die Erstkonsolidierung auf den (historischen) Erwerbszeitpunkt durchzuführen.

» Ergebniswirksame Auflösung passiver Unterschiedsbeträge

Ein nach § 301 Abs. 3 HGB auf der Passivseite auszuweisender Unterschiedsbetrag kann nach § 309 Abs. 2 HGB ergebniswirksam aufgelöst werden, wenn die ergebniswirksame Vereinnahmung den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen und -methoden entspricht.

» Anpassung der Equity-Methode

Der § 312 Abs. 3 HGB wird dadurch erweitert, dass auch bei assoziierten Unternehmen die Erleichterungen des § 301 Abs. 2 S. 3 und 4 HGB (Wertansatz bei erstmaliger Einbeziehung eines Tochterunternehmens in den Konzernabschluss) angewendet werden dürfen. Des Weiteren sind durch die Neufassung des § 312 Abs. 5 HGB die Regelungen zu den latenten Steuern (§ 306 HGB) auch für assoziierte Unternehmen anzuwenden, allerdings nur soweit die für die Beurteilung maßgeblichen Sachverhalte bekannt oder zugänglich sind. Die bisherige Ausnahmenvorschrift zur Zwischenergebniseliminierung gemäß § 312 Abs. 5 Satz 4 HGB wurde abgeschafft.

Mangels Übergangsregelung ist die Neuregelung der Berücksichtigung latenter Steuern retrospektiv anzuwenden. Sachgerecht erscheint die erstmalige Berücksichtigung latenter Steuern auf die Restbuchwerte stiller Reserven und Lasten im Wege einer erfolgsneutralen Korrektur des Geschäfts- oder Firmenwerts (jeweils in einer „Nebenrechnung“).

» Konzernanhang

Im Wesentlichen erfolgen Änderungen im Konzernanhang analog zum Anhang des Einzelabschlusses.

» Konzernlagebericht

Börsennotierte Unternehmen sowie Unternehmen, die börsennotierte Wertpapiere emittiert haben, müssen

zukünftig auch für den Konzern eine Erklärung zur Unternehmensführung nach § 289a HGB erstellen und diese als gesonderten Abschnitt in den Konzernlagebericht aufnehmen.

F. Offenlegung

§ 325 Abs. 1a HGB legt fest, dass alle offenzulegenden Unterlagen spätestens ein Jahr nach dem Abschlussstichtag des Geschäftsjahrs einzureichen sind. Innerhalb dieser Frist sind der geprüfte Abschluss der Gesellschaft sowie der Bestätigungsvermerk einzureichen. Es ist in Zukunft nicht mehr gestattet, einen ungeprüften Abschluss zur Fristwahrung offenzulegen. Sonstige offenzulegende Unterlagen (z.B. Aufsichtsratsbericht) können auch später, unverzüglich nach Vorliegen, eingereicht werden.

Der Ergebnisverwendungsbeschluss ist nur dann gesondert offenzulegen, wenn im Anhang nur der Ergebnisverwendungsvorschlag enthalten ist.

G. Erstanwendung

Die Änderungen durch das BilRUG sind grundsätzlich erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse sowie Lage- und Konzernlageberichte für das nach dem 31. Dezember 2015 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. Eine frühere vollumfängliche Anwendung des BilRuG ist nicht zulässig. Freiwillig können die geänderten Schwellenwerte und Umsatzerlösdefinitionen für nach dem 31. Dezember 2013 beginnende Geschäftsjahre angewendet werden. Zu beachten ist hierbei, dass die Anwendung der angehobenen Schwellenwerte an die Anwendung der neuen Umsatzerlösdefinitionen gekoppelt ist (Art. 75 Abs. 2 S. 1 EGHGB).

» **Hinweis:** Für Fragen stehen Ihnen unsere Experten mit Rat und Tat zur Seite. Für weitere Informationen verweisen wir auf unsere Informationsbroschüre PKF spezial zum Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz.

Nicht nur für Abschlussprüfer interessant: Die EU-Reform der Abschlussprüfung

Die aktuellen Entwicklungen durch die Reform der Abschlussprüfung sind nicht nur für Wirtschaftsprüfer von Interesse. Am 16. April 2014 wurde die Verordnung über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (AP-VO) von der Europäischen Union verabschiedet. Mit dem Abschlussprüfungsreformgesetz (AReG) liegt seit dem 27. März 2015 der Referentenentwurf für den materiell-rechtlichen Teil der Mitgliedstaatenwahlrechte vor. Die meisten Änderungen des AReG betreffen Unternehmen von öffentlichem Interesse (sogenannte Public Interest Entities bzw. PIE). Dies sind kapitalmarktorientierte Unternehmen i.S.d § 264 d HGB sowie bestimmte Banken und Versicherungen.

Externe Rotation nicht zwingend nach 10 Jahren

Die Laufzeit eines Prüfungsmandats für die Abschlussprüfung bei PIE beträgt laut AP-VO 10 Jahre. Der Referentenentwurf zu AReG nutzt die zugelassenen Mitgliedstaatenwahlrechte zur Verlängerung der Laufzeit von Mandaten vollständig aus. Danach wird eine Höchstlaufzeit von bis zu 20 Jahren zugelassen, wenn eine Ausschreibung für die Wahl zum Abschlussprüfer für das elfte Geschäftsjahr vorgenommen wird, bzw. bis zu 24 Jahren, wenn ab dem elften Geschäftsjahr gemeinschaftliche Prüfungen (Joint-Audits) beauftragt werden (vgl. § 318 Abs. 1a und 1b HGB-E). Bei der Ermittlung der Höchstlaufzeit eines konkreten Mandatsverhältnisses sind zudem die Übergangsbestimmungen des Art. 41 AP-VO zu beachten.

» Beispiele:

- Besteht das Prüfungsmandat am 17. Juni 2014 seit 20 oder mehr Jahren, darf die entsprechende Prüfungsgesellschaft noch für sechs weitere Jahre bestellt werden, also bis zum 17. Juni 2020.
- Besteht das Prüfungsmandat am 17. Juni 2014 zwischen 11 und 19 Jahre, so darf die Prüfungsgesellschaft noch neun Jahre bestellt werden, also bis zum 17. Juni 2023.
- Bei sogenannten „Kurzläufern“, d.h. Unternehmen, die ihren Abschlussprüfer am 16. Juni 2014 erst seit weniger als elf Jahren beauftragt haben, kann es unter Umständen bereits zu einer Pflicht zum Wechsel für 2016 kommen (sofern keine Ausschreibung vorgenommen oder ein Joint-Audit beauftragt wird).

In dieser Konstellation besteht weiterhin keine Rechtsicherheit. In ihren Stellungnahmen zum AReG empfehlen die Wirtschaftsprüferkammer und das Institut der Wirtschaftsprüfer klarzustellen, dass es frühestens im kalendergleichen Geschäftsjahr 2017 zu einem Prüferwechsel kommen muss.

Zulässigkeit von Nichtprüfungsleistungen

Der bisherige § 319a HGB wird im Wesentlichen durch Artt. 5 und 6 AP-VO ersetzt. Art. 5 AP-VO enthält eine Liste von Nichtprüfungsleistungen, die Abschlussprüfer bei PIE für diese nicht erbringen dürfen. Vom Mitgliedstaatenwahlrecht gewisse Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen zu erlauben, sofern diese in Bezug auf den Jahresabschluss einzeln und zusammen unwesentlich sind und im Prüfungsbericht aufgeführt und erläutert werden, wurde im Referentenentwurf in § 319a Abs. 1 HGB-E Gebrauch gemacht.

Wenige Änderungen im Prüfungsbericht

Bei Prüfungsberichten für PIE ergeben sich aus Art. 11 AP-VO einige neue Erläuterungspflichten, u.a. die Darlegung der quantitativen Wesentlichkeitsgrenze, Angaben zur Kommunikation mit dem Prüfungsausschuss und Umfang und Zeitplan der Prüfung. Im Übrigen bleibt die bisherige Berichterstattung, auch bezüglich der Prüfung von sogenannten Non-PIE, unverändert. Nach § 321 Abs. 5 HGB-E soll der Prüfungsbericht allerdings zukünftig zuerst dem Aufsichtsrat als Auftraggeber und, sofern vorhanden, dem Prüfungsausschuss zur Kommentierung vorgelegt werden. Nach Zuleitung des Prüfungsberichtes an den Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss soll dann dem Geschäftsführungsorgan (nicht wie bisher vor Zuleitung) die Möglichkeit zur Stellungnahme eingeräumt werden.

Deutliche Änderung des Bestätigungsvermerks

Wie auch bei den anderen Neuregelungen wurden die Änderungen beim Bestätigungsvermerk speziell für PIE verfasst (Art. 10 AP-VO). Dort ist wiederum ein Mitgliedstaatenwahlrecht vorgesehen, welches zusätzliche Anforderungen zulässt. In Ausübung dieses Wahlrechts werden im Referentenentwurf die neuen Anforderungen an den Bestätigungsvermerk auf alle Abschlussprüfungen ausgedehnt (also auch auf Non-PIE). Die Bundesregierung möchte damit die Einheitlichkeit des Bestätigungsvermerks, wie sie bislang gegeben ist, beibehalten.

Die wichtigsten neuen Anforderungen sind die Angabe der bisherigen, ununterbrochenen Mandatsdauer, welche Nichtprüfungsleistungen erbracht wurden und die Angaben zu den bedeutsamsten beurteilten Risiken (Key Audit Matters bzw. KAM). Besondere Unsicherheit in der gegenwärtigen Diskussion verursachen die Angaben zu den Key Audit Matters:

- Beschreibung der KAM,
- Zusammenfassung der Reaktion des Prüfers auf diese KAM und
- gegebenenfalls Feststellungen in Bezug auf diese KAM.

Die Erläuterungen, die mehr oder weniger individuell abzufassen sind, werden den Bestätigungsvermerk wahrscheinlich erheblich verlängern. Inwieweit die zusätzlichen Angaben für die Adressaten einen Vorteil bringen ist sehr umstritten.

Aufsichtsrat und Prüfungsausschuss

Im bisherigen § 100 Abs. 5 AktG ist festgelegt, dass bei PIE eines der unabhängigen Aufsichtsratsmitglieder Sachverstand auf dem Gebiet der Rechnungslegung aufweisen muss. Das Erfordernis der Unabhängigkeit wird durch den Referentenentwurf gestrichen, da der Aufsichtsrat bei einer deutschen Aktiengesellschaft per se eine unabhängige Stellung besitzt. Die Auffangregelung des § 324 HGB für andere Gesellschaftsformen wird allerdings dahingehend ergänzt, dass die Mehrheit der Mitglieder des Prüfungsausschusses und dessen Vorsitzender unabhängig sein muss.

Neu aufgenommen wurde die Vorschrift, dass die Aufsichtsratsmitglieder bei PIE über Branchenkenntnis verfügen müssen.

Zudem werden die Aufgaben des Prüfungsausschusses um die Gewährleistung des ordnungsgemäßen Ablaufs des Rechnungslegungsprozesses sowie die Auswahl des Abschlussprüfers erweitert (§ 107 Abs. 3 AktG-E). Gemäß § 171 Abs. 2 AktG-E muss der Aufsichtsrat außerdem darüber berichten, wie die Abschlussprüfung und die Befassung des Aufsichtsrats mit dieser dazu beigetragen haben, die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung zu gewährleisten.

Prüfungsausschuss berichtet auf Anforderung an Aufsichtsbehörde

Nach § 324 Abs. 3 HGB-E muss der Prüfungsausschuss eines PIE an die noch einzurichtende Abschlussprüferaufsichtsbehörde (Nachfolgerin der APAK) auf Verlangen das Ergebnis sowie die Durchführung seiner Tätigkeit darstellen und erläutern. Hiermit soll die Aufsichtsbehörde in die Lage versetzt werden, den Wirtschaftsprüfungsmarkt besser zu überwachen.

Fazit

Im vorliegenden Referentenentwurf sind die meisten Mitgliedstaatenwahlrechte in Richtung „geringere Regulierung“ ausgeübt worden. Die prominenteste Ausnahme stellt die Anwendung des erweiterten Bestätigungsvermerks mit Erläuterungen zu den Key Audit Matters auf alle pflichtgemäßen Abschlussprüfungen dar. Es soll keine Bestätigungsvermerke erster und zweiter Klasse geben. Diese Key Audit Matters können bei Publikumsgesellschaften durchaus von Interesse sein. Ob eine solche Transparenz Unternehmen, die nicht zu diesem Segment gehören, verordnet werden muss, ist äußerst strittig. Es bleibt abzuwarten, ob im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens an dieser Stelle Korrekturen vorgenommen werden. Es wird erwartet, dass die Bundesregierung im Herbst dieses Jahres einen Regierungsentwurf vorlegen wird, der Gegenstand der parlamentarischen Beratung wird. Das AReG soll simultan mit der AP-VO zum 17. Juni 2016 in Kraft treten.

Nationale Kurznachrichten

IDW RS IFA 2 endgültig verabschiedet

Der Immobilienwirtschaftliche Fachausschuss (IFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) hat am 1. Juli 2015 die finale Fassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung „Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens in der Handelsbilanz“ (IDW RS IFA 2) verabschiedet.

Gegenstand des Standards ist die Zugangs- und Folgebewertung von Immobilien des Anlagevermögens und damit die Konkretisierung der betriebswirtschaftlichen Bewertungsgrundsätze des IDW Standards „Grundsätze zur Bewertung von Immobilien“ (IDW S 10). Die Erläuterungen und Klarstellungen umfassen durch das BilMoG notwendig gewordene Anpassungen sowie Ausführungen zu den folgenden Punkten:

- Erstmals Hinweise zur Zugangsbewertung,
- Bewertung jeglicher Art von Immobilien (zuvor nur Wohnimmobilien),
- geringere Nutzungsdauer von Gewerbeimmobilien im Vergleich zu Wohngebäuden,
- Unterscheidung in subjektiven und intersubjektiven Immobilienwert,
- Bewertung anhand des sog. Komponentenansatzes,
- Erweiterungsmöglichkeit des zugrunde gelegten Zeitraums bei einer voraussichtlich dauerhaften Wertminderung.

Änderungen im Vergleich zum Entwurf basieren überwiegend auf den eingegangenen Stellungnahmen und durch-

geführten Fachgesprächen. Aufbauend auf den Entwurf wurden klarstellende Ausführungen zum subjektiven Wert ergänzt. Ferner soll bei der Erstbewertung der Immobilie für den Teil des Kaufpreises, der auf realisierbaren Synergieeffekten beruht, eine unmittelbare Zurechnung zum Grund und Boden oder zum Gebäude als Regelfall erfolgen. Weitere Änderungen betreffen Ausführungen zur Aufteilung nachträglicher Anschaffungs- oder Herstellungskostenminderungen sowie zur Konkretisierung einer besonders langen Restnutzungsdauer von Gebäuden bei einer nur vorübergehenden Wertminderung.

Überarbeitung des IDW RS HFA 34

Das IDW hat seine Stellungnahme zur Rechnungslegung: „Einzelfragen zur handelsrechtlichen Bilanzierung von Verbindlichkeitsrückstellungen“ (IDW RS HFA 34) überarbeitet. Anlass für die Anpassungen ist ein zwischenzeitlicher Erlass zu einem, mit der aktuellen Stellungnahme zur Rechnungslegung im Widerspruch stehenden, BFH-Urteil vom 2. Juli 2014.

In IDW RS HFA 34 wurde bei einer Verteilungsrückstellung bisher die Möglichkeit eingeräumt, im Falle einer Verlängerung des Verteilungszeitraums, alternativ zu einer anteiligen Auflösung, den bis zum Abschlussstichtag noch nicht angesammelten Betrag über den verlängerten Zeitraum zu verteilen. Aufgrund des jetzt gültigen anteiligen Auflösungsgebots und der herrschenden Auffassung, dass der im verlängerten Nut-

Die Zugangs- und Folgebewertung von Immobilien wurde konkretisiert.



zungszeitraum laufende Betrieb für das Entstehen der Verpflichtung ursächlich ist, wurde die Verteilungsalternative gestrichen.

IDW veröffentlicht IDW ES 13

Das IDW hat am 12. Juni 2015 den Entwurf eines IDW Standards: „Besonderheiten bei der Unternehmensbewertung zur Bestimmung von Ansprüchen im Familien- und Erbrecht“ (IDW ES 13) veröffentlicht.

Bei vermögensrechtlichen Auseinandersetzungen im Familien- und Erbrecht ist grundsätzlich der IDW S 1 „Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen“ zugrunde zu legen. Jedoch sind bei der Ermittlung von Ausgleichsansprüchen zivilrechtliche Besonderheiten zu beachten, die aus den individuellen Rechtsverhältnissen resultieren. Ziel des neuen Standards ist es, die Stellungnahme an die aktuelle Rechtsprechung anzupassen. Außerdem werden die Aussagen des IDW Praxishinweis 1/2014 integriert. Der endgültige Standard wird zukünftig die IDW Stellungnahme IDW HFA 2/1995 ersetzen.

Verabschiedung des IDW RS HFA 40

Das IDW hat am 2. Juni 2015 die finale Fassung der Stellungnahme zur Rechnungslegung: „Wertminderungen von Vermögenswerten nach IAS 36“ (IDW RS HFA 40) bekanntgegeben. Gegenüber der im Juni 2014 veröffentlichten Entwurfsfassung bestehen keine wesentlichen Änderungen. Hintergrund der Veröffentlichung sind die komplexen Regelungen zur Wertminderung von Vermögensgegenständen nach IAS 36, die zahlreiche Anwendungsfragen aufwerfen. Die Stellungnahme geht dabei auf die folgenden Schwerpunkte ein:

- Schätzung und Zusammensetzung der zukünftigen Zahlungsströme,
- Berücksichtigung von Ertragsteuern,
- Ermittlung des Kapitalisierungszinssatzes,
- Abgrenzung von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten,
- Allokation und Reallokation des Geschäfts- oder Firmenwerts,
- Unterscheidung zwischen Nutzungswert und Fair Value sowie
- wesentliche Anhangangaben.

III. BILANZSTEUERRECHT

Aktuell veröffentlichte Urteile der Finanzgerichte

FG: Einlage von Aufwendungsersatzansprüchen in das Kapitalkonto des Kommanditisten

Die Umbuchung des Aufwendungsersatzanspruchs eines Kommanditisten gegen die Gesellschaft von einem Darlehenskonto auf ein Eigenkapitalkonto führt nicht zu einer Erhöhung seines Kapitalkontos i.S.v. § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG, wenn der Anspruch im Zeitpunkt der Umbuchung wegen der Vermögenslage der Gesellschaft nicht vollwertig war.

EStG § 15a Abs. 1 Satz 1

(Niedersächsisches FG vom 03.12.2014 – 4 K 299, Rev. eing. [Az. des BFH: IV R 7/15], vgl. EFG 2015 S. 714)

FG: Keine Gewinnminderung aus unbesicherten Darlehen an Schwestergesellschaften nach § 8b Abs. 3 KStG

1. In der Verschiebung finanzieller Mittel von einer Beteiligung in eine andere Beteiligung in der Form einer Darlehensvergabe zwischen Schwestergesellschaften liegt jedenfalls dann eine verdeckte Gewinnausschüttung an den gemeinsamen beherrschenden Gesellschafter vor, wenn die Darlehen nicht besichert werden und der Darlehensvertrag erst im Nachhinein schriftlich fixiert wird.
2. Die in § 8b Abs. 3 Satz 4ff. KStG getroffene Regelung, wonach Gewinnminderungen aus Darlehen an Schwestergesellschaften ab 2008 steuerlich nicht zu

berücksichtigen sind, begegnet keinen verfassungsrechtlichen Bedenken.

3. Eine Teilwertabschreibung ist nicht zulässig, wenn der Steuerpflichtige am Bilanzstichtag selbst noch von der Werthaltigkeit der Forderung ausgeht. Das gilt auch dann, wenn ihm bis zur Bilanzerstellung die inzwischen eingetretene Insolvenz des Schuldners bekannt wird.

KStG § 8 Abs. 2 Satz 3, § 8b Abs. 3 Satz 4 bis 7

(FG Baden-Württemberg vom 24.11.2014 – 6 K 1077/12, Nichtzulassungsbeschw. eing. [Az. des BFH: I B 7/15], vgl. EFG 2015, S. 764)

FG: Übergang des verrechenbaren Verlustanteils bei der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Kommanditanteils auf den Erwerber

Die unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Kommanditanteils zieht den Übergang des darauf entfallenden

verrechenbaren Verlustes nach sich. Diese Zurechnung der verrechenbaren Verluste ist nicht disponibel.

EStG § 15a, § 6 Abs. 3

(FG Düsseldorf vom 22.01.2015 – 16 K 3127/12, Rev. eing. [Az. des BFH: IV R 16/15], vgl. EFG 2015 S. 813)

FG: Zur verfassungskonformen Auslegung des § 8c Abs. 1 KStG i.d.F. vom 14.08.2007 beim Wechsel mittelbar beteiligter Gesellschafter

§ 8c Abs. 1 KStG i.d.F. vom 14.08.2007 ist verfassungskonform dahingehend auszulegen, dass die Norm nicht den Verlustabzug beschränkt, wenn nach Verschmelzungen an der Klägerin mittelbar beteiligter Gesellschaften an der Spitze der Beteiligungskette dieselbe Gesellschaft mit derselben mittelbaren Beteiligungsquote an der Klägerin wie vor den Verschmelzungen steht.

KStG § 8c Abs. 1 i.d.F. vom 14.08.2007

(FG Düsseldorf vom 09.02.2015 – 6 K 3339/12, K,F, Rev. eing. [Az. des BFH: I R 16/15], vgl. EFG 2015 S. 768)

Fragen an die Redaktion bitte an: ifrs@pkf.de

Impressum

PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

14050 **Berlin** · Platanenallee 11 · Tel. +49 30 306 907-0
47059 **Duisburg** · Schifferstraße 210 · Tel. +49 203 30001-0
20354 **Hamburg** · Jungfernstieg 7 · Tel. +49 40 35552-0
32049 **Herford** · Jahnstraße 12 · Tel. +49 5221 9913-0
80539 **München** · Maximilianstraße 27 · Tel. +49 89 29032-0
49078 **Osnabrück** · Rheiner Landstraße 195b · Tel. +49 541 94422-0
97070 **Würzburg** · Oeggstraße 2/Jacobi-Hof · Tel. +49 931 35578-0

PKF International Limited

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

Wenn Sie den Newsletter nicht weiter beziehen wollen, senden Sie bitte eine E-Mail an ifrs@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 außerdem 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.

Die 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. Die 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.