

PKF newsletter accounting


 14

Editorial

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

„Gut Ding will Weile haben“, ob sich das die EU bei der großen Reform der Abschlussprüfung und das IASB bei der Entwicklung des neuen Standards zur Umsatzrealisierung gedacht haben, ist nicht gesichert. Zudem dürfte es höchst wahrscheinlich dem Zufall geschuldet sein, dass beide Projekte ihre Anfänge im Jahr 2008 hatten und im zweiten Quartal des Jahres 2014 endgültig verabschiedet wurden.

Trotz allem werden beide Neuregelungen für viele Unternehmen in Deutschland große Auswirkungen haben. Während der neue Standard zur Umsatzrealisierung für fast alle IFRS-Anwender eine bilanzielle Analyse der Auswirkungen der Neuregelungen notwendig macht, ist die Reform der Abschlussprüfung für kapitalmarktorientierte Unternehmen in vielen Bereichen noch unklar. Der deutsche Gesetzgeber hat deshalb bis 2016, dem Jahr, in dem die neuen Vorschriften für die Abschlussprüfung gelten sollen, noch viel zu tun. Beide Reformen stellen wir Ihnen ausführlich in dieser Ausgabe des Newsletter Accounting vor.

Schließlich möchten wir Sie zu unseren IFRS Update-Veranstaltungen in Berlin, Frankfurt, Köln und München einladen. Näheres finden Sie hierzu im Innenteil des Newsletter Accounting.

Wir wünschen Ihnen eine angenehme Lektüre.

Ihr PKF Team

IFRS Update-Veranstaltung
Einladung beiliegend oder unter
www.pkf.de/ifrs-update

Nov 2014						
Mo	Di	Mi	Do	Fr	Sa	So
27	28	29	30	31	1	2
3	4	5	6	7	8	9
10	11	12	13	14	15	16
17	18	19	20	21	22	23
24	25	26	27	28	29	30

Inhalt

I. Internationale Rechnungslegung 2

IFRS 15 „Revenue from Contracts with Customers“	2
ED/2014/1 „Disclosure Initiative – Proposed Amendments to IAS 1“	8
Internationale Kurznachrichten.....	9

II. Nationale Rechnungslegung 13

Verabschiedet: Reform der Abschlussprüfung durch die Europäische Union	13
Nationale Kurznachrichten	16

III. Bilanzsteuerrecht 19

Aktuell veröffentlichte Urteile der Finanzgerichte.....	19
---	----

I. INTERNATIONALE RECHNUNGSLEGUNG

IFRS 15 „Revenue from Contracts with Customers“

Das IASB hat am 28. Mai 2014 zusammen mit dem amerikanischen Standardsetzer FASB den neuen Standard zur Umsatzrealisierung „Revenue from Contracts with Customers“ (IFRS 15) veröffentlicht. Die Erstanwendung des Standards hat retrospektiv ab dem 1. Januar 2017 zu erfolgen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Das EU-Endorsement ist im zweiten Quartal 2015 zu erwarten.

Der Erarbeitung des IFRS 15 ging eine lange Vorlaufzeit voraus. So wurde 2008 das erste Discussion Paper und daraufhin 2010 der erste Exposure Draft vorgelegt, dem anschließend der Due Process folgte. Obwohl im Verlauf des Due Process die erneute Vorlage eines Entwurfs nicht zwingend vorgesehen ist, haben sich das IASB und das FASB dann im Jahr 2011 entschlossen, einen Revised Exposure Draft zu veröffentlichen. Insgesamt gingen mehr als 1.500 Comment Letters bei den Standardsetzern ein. Des Weiteren wurden vom IASB und FASB auf der ganzen Welt über 650 Meetings mit verschiedensten Stakeholdern abgehalten. Allein die historische Entwicklung des IFRS 15 und die dahinter liegenden Fakten belegen eindrucksvoll die Relevanz des neuen Standards.

Der IFRS 15 soll zu einheitlichen Grundsätzen der Umsatzrealisierung führen. Sie sind prinzipiell von allen Unternehmen branchenunabhängig immer dann anzuwenden, wenn vertragliche Vereinbarungen mit Kunden die Lieferung von Waren oder die Erbringung von Dienstleistungen vorsehen. Die heute bestehende Differenzierung zwischen Verkauf von Gütern und Erbringung von Dienstleistungen bzw. Fertigungsaufträgen wird aufgegeben. Der IFRS 15 wird damit die bisher geltenden Standards IAS 18 „Revenue“ und IAS 11 „Construction Contracts“ sowie zugehörige Interpretationen (IFRIC 13, IFRIC 15, IFRIC 18 und SIC 31) ersetzen. Innerhalb der Vorschriften der US-GAAP werden die meisten Vorschriften zur Ertragserfassung in Topic 605 des FASB Accounting Standards Codification abgelöst.

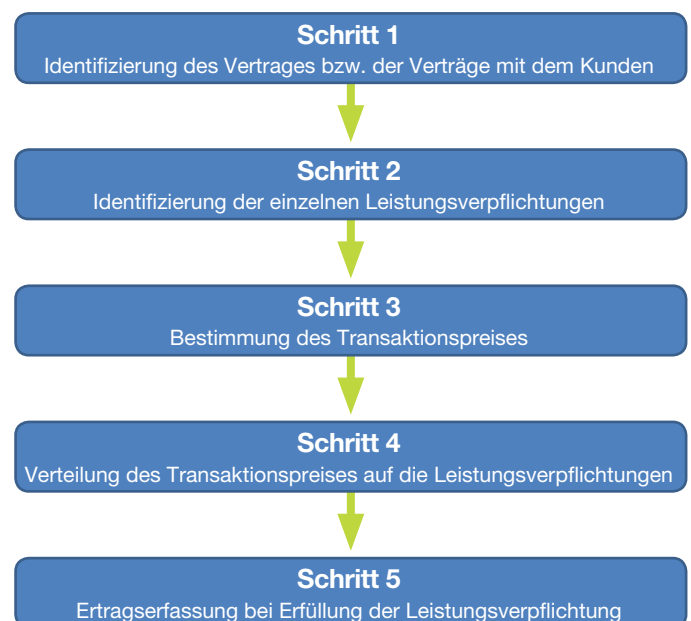
Auch wenn der IFRS 15 die Behandlung von individuellen Verträgen mit Kunden regelt, können die Grundsätze auch auf Vertragsportfolien mit ähnlichen Merkmalen angewendet werden. Dies gilt allerdings nur dann, wenn das Unternehmen, im Vergleich zu einer einzelvertraglichen Bilanzierung, keine wesentlich andere bilanzielle Auswirkung erwartet.

Die Vorschriften des IFRS 15 werden nachfolgend zusammenfassend dargestellt.

Grundprinzip

Das Grundprinzip des IFRS 15 besteht darin, dass es zukünftig nur noch ein einheitliches Modell für die Umsatzrealisierung gibt. Ein Unternehmen hat die Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden dann zu erfassen, wenn der Übergang der Kontrolle an der versprochenen Ware bzw. der versprochenen Dienstleistung auf den Kunden stattgefunden hat. Die Höhe der Umsatzerlöse bemisst sich nach der Gegenleistung, die das Unternehmen vom Kunden erwartet, zu erhalten.

Die Umsatzrealisierung soll entsprechend des IFRS 15 unter Berücksichtigung des Grundprinzips in fünf Schritten erfolgen:



Nachfolgend stellen wir Ihnen diese fünf Schritte genauer vor.

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

Die Vorschriften des IFRS 15 sind auf einklagbare Rechte und Verpflichtungen anzuwenden, die vertraglich mit einem Kunden vereinbart wurden.

Ein Vertrag eignet sich unter dem IFRS 15 nur dann zur Umsatzrealisierung, wenn kumulativ die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- der Vertrag wurde rechtsgültig abgeschlossen,
- das Unternehmen kann die Rechte jeder Partei identifizieren, die im Zusammenhang mit den zu transferierenden Waren und Dienstleistungen stehen,
- das Unternehmen kann die Zahlungsbedingungen für die zu transferierenden Waren und Dienstleistungen identifizieren,
- der Vertrag hat wirtschaftliche Substanz (d. h. es ist zu erwarten, dass sich das Risiko, der zeitliche Anfall oder der Betrag des zukünftigen Cashflows des Unternehmens aufgrund des Vertrages ändern wird) und
- es ist wahrscheinlich, dass das Unternehmen die vertragliche Gegenleistung erhalten wird.

Wenn ein Vertrag die Voraussetzungen zur Umsatzrealisierung nicht erfüllt, muss ein Unternehmen kontinuierlich beurteilen, ob die Bedingungen nachträglich erfüllt werden. Der IFRS 15 enthält für Fälle, in denen die Anforderungen an einen Vertrag nicht erfüllt sind, das Unternehmen aber Zahlungen vom Kunden erhalten hat, Leitlinien, wie mit diesen Zahlungen umgegangen werden soll.

Beispiel: Bauunternehmer A schließt mit einem Kunden einen Vertrag über die Errichtung eines neuen Sportgeschäftes im Wert von einer Million Euro ab. Der Kunde plant in diesem Gebäude die Eröffnung eines neuen Sportgeschäftes, obwohl er keine Branchenerfahrung besitzt und durch angrenzende Sportgeschäfte ein hoher Konkurrenzdruck besteht. Vereinbarungsgemäß erhält der Kunde die Kontrolle über das Gebäude im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses und leistet eine Anzahlung von 50.000 Euro. Der Restbetrag soll in Abhängigkeit der Gewinnentwicklung des

Sportgeschäftes bezahlt werden. Des Weiteren schließt A mit dem Kunden eine Finanzierungsvereinbarung auf Basis eines Non-Recourse-Darlehens ab. D. h. das Darlehen stellt allein auf die zu finanzierende Immobilie ab und der Darlehensnehmer übernimmt keine persönliche Haftung für das Darlehen. A kommt zum Ergebnis, dass der Vertrag zum Zeitpunkt des Abschlusses und selbst zum Zeitpunkt der Fertigstellung des Sportgeschäftes nicht die Voraussetzungen des IFRS 15 erfüllt, da es nicht wahrscheinlich ist, dass A die Gegenleistung für das Gebäude erhalten wird. Ein Hinweis, der dieses Ergebnis stützt, ist die Abhängigkeit der Zahlungen von den zukünftigen Gewinnen aus dem Sportgeschäft. Diese wiederum sind angesichts der Konkurrenzsituation und mangelnden Erfahrung des Kunden höchst unsicher. Als weiteres Indiz dient das begrenzte Risiko des Kunden aufgrund der Non-Recourse-Vereinbarung A verbucht deshalb die 50.000 Euro als Verbindlichkeit und beurteilt kontinuierlich, ob die Voraussetzungen des IFRS 15 nachträglich erfüllt werden.

Nach IFRS 15 sind zwei oder mehr Verträge zusammen zu bilanzieren, wenn mindestens eine der folgenden Voraussetzungen erfüllt wird:

- der Vertrag wurde als Paket mit einem einzigen wirtschaftlichen Ziel verhandelt,
- der Betrag der Gegenleistung, der aus einem Vertrag resultiert, ist abhängig vom Preis oder der Leistung aus einem anderen Vertrag oder
- die Waren oder Dienstleistungen in einem Vertrag sind eine einzige Leistungsverpflichtung.

Die Voraussetzung einer einzigen Leistungsverpflichtung wird in Schritt 2 dargestellt.

Schritt 2: Identifizierung der einzelnen Leistungsverpflichtungen

Ein Kernbegriff des IFRS 15 ist die sogenannte *performance obligation* (Leistungsverpflichtung). Eine Leistungsverpflichtung wird als ein einklagbares Versprechen in einem Vertrag mit einem Kunden definiert, eine Ware an ihn zu übertragen oder eine Dienstleistung ihm gegenüber zu erbringen. Leistungsverpflichtungen sind getrennt zu bilanzieren, wenn die jeweils versprochenen Waren oder Dienstleistungen verschieden sind.

Waren oder Dienstleistungen sind verschieden, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt werden:

- die Verpflichtung des Unternehmens die Ware oder Dienstleistung an den Kunden zu transferieren, ist von anderen Verpflichtungen, die sich aus dem Vertrag ergeben, separierbar und
- der Kunde profitiert von der Ware oder der Dienstleistung entweder durch separate Nutzung oder durch die Nutzung mit anderen Ressourcen, die für den Kunden leicht zugänglich sind.

Eine Ware oder Dienstleistung ist nach dem IFRS 15 separierbar, wenn folgende, nicht abschließende Faktoren vorliegen:

- die Waren oder Dienstleistungen des Bündels hängen nicht in einem hohen Maße voneinander ab,
- die Übertragung der Waren oder Dienstleistungen an einen Kunden erfordern nicht, dass das Unternehmen eine wesentliche Implementierungsleistung erbringen muss, um die vertraglich zugesagte Leistung zu erfüllen, und
- die Waren oder Dienstleistungen modifizieren andere Waren oder Dienstleistungen, die ebenfalls Bestandteil des Vertrages sind, nicht oder nur unwesentlich.

Schritt 3: Bestimmung des Transaktionspreises

Der Transaktionspreis ist der Betrag der Gegenleistung, den das Unternehmen vom Kunden erwartet, zu erhalten. Dabei sind durchlaufende Posten wie z. B. die Umsatzsteuer ausgenommen. Die Gegenleistung, die vertraglich vereinbart wurde, kann fixe und/ oder variable Bestandteile beinhalten. Bei der Ermittlung des Transaktionspreises sind sämtliche nachfolgende Effekte mit zu berücksichtigen:

- variable Bestandteile,
- wesentliche Finanzierungskomponenten,
- Gegenleistungen, die nicht in Geld zu erbringen sind, und
- Gegenleistungen, die an den Kunden zu zahlen sind.

Variable Bestandteile

Der Transaktionspreis beinhaltet den (wahrscheinlichkeitsgewichteten) Erwartungswert oder den wahrscheinlichsten Wert variabler Gegenleistungen (unter Berücksichtigung weiterer Bedingungen). Die Wahl der Methode

ist abhängig davon, welche Methode aus Sicht des Unternehmens die variable Gegenleistung am besten widerspiegelt.

Beispiel: A schließt am 1. Januar 01 mit B einen Vertrag über den Verkauf des Produktes Gamma zu 100 Euro pro Stück ab. Sollte B mehr als 1.000 Stück von Gamma in einem Kalenderjahr abnehmen, erhält B rückwirkend einen Preisnachlass von 20 Euro pro Stück. Die Erfahrungen von A im Hinblick auf die Geschäftsbeziehungen mit B stellen die beste Methode dar, um die variable Gegenleistung zu bestimmen.

Im ersten Quartal 01 hat A 90 Stück von Gamma an B verkauft. A erwartet, dass B nicht die 1.000 Stück-Grenze in 01 überschreiten wird. Darum realisiert A einen Umsatzerlös im ersten Quartal von 9.000 Euro (90 Stück x 100 Euro pro Stück).

Im Juli 01 gewinnt B einen neuen Großkunden. Daher erwartet nun A, dass B die 1.000 Stück-Grenze in 01 überschreiten wird. Im zweiten Quartal hat A weitere 500 Stück von Gamma an B verkauft. Deshalb realisiert A einen Umsatzerlös von 38.200 Euro für das zweite Quartal 01 (500 Stück x 80 Euro pro Stück minus 90 Stück x 20 Euro nachträgliche Reduktion).

Wesentliche Finanzierungskomponenten

Der Transaktionspreis berücksichtigt den Zeitwert des Geldes, wenn der Vertrag eine wesentliche Finanzierungskomponente enthält. Auf eine Finanzierungskomponente deutet der Unterschied zwischen dem Barverkaufspreis und der vereinbarten Gegenleistung sowie ein langes Zahlungsziel hin.

Als praktische Erleichterung sieht der IFRS 15 vor, dass der Zeitwert des Geldes nicht berücksichtigt werden muss, wenn das Unternehmen zu Vertragsbeginn erwartet, dass der Zeitraum zwischen Erfüllung der Leistungsverpflichtung und Zahlung durch den Kunden weniger als ein Jahr beträgt.

Gegenleistungen, die nicht in Geld zu erbringen sind

Eine Gegenleistung, die nicht in Geld zu erbringen ist, ist mit dem Fair Value anzusetzen. Sollte ein Unternehmen nicht in der Lage sein, den Fair Value einer nicht monetären Gegenleistung zu bestimmen, so ist die Gegenleistung indirekt durch die Einzelverkaufspreise der Waren

oder Dienstleistungen abzuleiten, die den jeweiligen Leistungsverpflichtungen zugrunde liegen.

Gegenleistungen, die an den Kunden zu zahlen sind

Bei der Ermittlung des Transaktionspreises ist ebenfalls zu berücksichtigen, inwiefern ein Unternehmen einen Teil des Betrags wieder an den Kunden zurückzahlen muss oder erwartet, zurückzuzahlen. Diese Beträge, wie bspw. Gutscheine, die im Zeitpunkt des Verkaufs ausgegeben werden und beim nächsten Einkauf verrechnet werden können, mindern den Transaktionspreis und damit die zu erfassenden Umsatzerlöse. Eine Minderung erfolgt allerdings nicht, wenn die Zahlung an den Kunden im Austausch für Waren oder Dienstleistungen erfolgt, die vom Kunden an das Unternehmen zu transferieren sind.

Schritt 4: Verteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen

Bei Verträgen, die mehr als eine Leistungsverpflichtung enthalten, muss der Transaktionspreis auf die identifizierten Leistungsverpflichtungen verteilt werden. Die Verteilung des Transaktionspreises auf die identifizierten Leistungsverpflichtungen erfolgt im Verhältnis der Einzelverkaufspreise der Waren oder Dienstleistungen, die den jeweiligen Leistungsverpflichtungen zugrunde liegen. Wenn Einzelverkaufspreise nicht vorhanden sind, muss eine Schätzung dieser vorgenommen werden.

Werden im Rahmen der Verkaufstransaktion Rabatte oder bedingte Rückzahlungen des Verkaufspreises gewährt, die vollumfänglich auf eine von mehreren Leistungsverpflichtungen entfallen, so ist unter bestimmten Umständen eine Allokation der Rabatte oder der bedingten Rückzahlungen vorzunehmen.

Beispiel: X schließt mit Y einen Vertrag über den Verkauf der Produkte Alpha, Beta und Gamma ab. Der Transaktionspreis beträgt 90 Euro. X verkauft Alpha, Beta und Gamma auf Basis von Einzelverkaufspreisen wie folgt:

Produkt Alpha zu	19 Euro
Produkt Beta zu	31 Euro
Produkt Gamma zu	50 Euro
Gesamt	Σ 100 Euro

Für den Erwerb des Bündels von Alpha, Beta und Gamma erhält Y einen Rabatt von 10 Euro (Summe

der Einzelverkaufspreise abzüglich Transaktionspreis). Da die Verfügungsmacht über Alpha und Beta zur gleichen Zeit verschafft wird, bilanziert X zwei separate Leistungsverpflichtungen (die erste für den Verkauf von Alpha und Beta und die zweite für den Verkauf von Gamma).

Für gewöhnlich verkauft X ein Bündel, das aus Alpha und Beta besteht, für 40 Euro (d. h. mit einem Rabatt von 10 Euro). Aufgrund dieser beobachtbaren Größen verteilt X den Transaktionspreis auf die Leistungsverpflichtungen deshalb wie folgt:

Produkt Alpha und Beta	40 Euro
Produkt Gamma	50 Euro
Gesamt	Σ 90 Euro

Schritt 5: Ertragserfassung bei Erfüllung der Leistungsverpflichtung

Die Umsatzrealisierung bedingt, dass der Kunde die Kontrolle über die Ware bzw. die Dienstleistung erlangt. Dies ist der Fall, wenn der Kunde die Möglichkeit besitzt, den Nutzen aus der Ware oder Dienstleistung zu ziehen und den weiteren Gebrauch zu bestimmen. Für jede separate Leistungsverpflichtung muss das Unternehmen bestimmen, ob die Übertragung der Kontrolle an einer Ware oder einer Dienstleistung über einen Zeitraum oder zu einem Zeitpunkt erfüllt wird.

Leistungserbringung über einen Zeitraum

Ein Unternehmen überträgt die Kontrolle an einer Ware oder eine Dienstleistung über einen Zeitraum, wenn mindestens eines der drei folgenden Kriterien erfüllt ist:

- der Kunde erhält und konsumiert den Nutzen parallel mit der Leistungserbringung durch das Unternehmen,
- die Leistung des Unternehmens produziert oder verbessert einen Vermögenswert, den der Kunde während seiner Produktion oder Verbesserung kontrolliert, oder
- die Leistung des Unternehmens produziert keinen Vermögenswert mit der Möglichkeit einer alternativen Nutzung durch das produzierende Unternehmen und das Unternehmen hat einen einklagbaren Anspruch auf Zahlungen für bereits erbrachte Leistungen. Für die Beantwortung der Frage, ob der bereits produzierte Vermögenswert vom produzierenden Unternehmen alternativ genutzt werden kann, hat das

Unternehmen sowohl vertragliche als auch praktische Restriktionen (bspw. hohe Umbaukosten, um den bereits erstellten Vermögenswert alternativ zu nutzen) zu berücksichtigen.

Beispiel: Unternehmen A schließt einen Vertrag mit einer staatlichen Behörde über den Bau von Speziale Satelliten ab. Die von A hergestellten Satelliten sind wesentlich von den Kundenwünschen abhängig. Bei der Beurteilung der Frage, ob A die Leistung über einen Zeitraum erbringt, prüft A u. a., ob ein fertiggestellter Satellit auch für einen anderen Kunden nutzbar wäre. Obwohl der Vertrag keine Restriktionen vorsieht, die Satelliten auch einem anderen Kunden anzubieten, stellt A fest, dass erhebliche Kosten aufgewendet werden müssten, um den Satelliten an die Bedürfnisse eines anderen Kunden anzupassen. Konsequenterweise kommt A zum Ergebnis, dass die fertiggestellten Satelliten keine Vermögenswerte mit der Möglichkeit einer alternativen Nutzung durch A darstellen. Ob die Leistungserbringung über einen Zeitraum vorliegt, hängt darüber hinaus von der Frage ab, ob A auch einen einklagbaren Anspruch auf Zahlungen für bereits erbrachte Leistungen hat. Diese Voraussetzung soll in diesem Beispiel nicht thematisiert werden.

Für jede Leistungsverpflichtung, die von einem Unternehmen über einen Zeitraum erbracht wird, muss die Umsatzrealisierung anhand einer Methode erfolgen,



Auch nach dem IFRS 15 können langfristige Fertigungsaufträge bei bestimmten Vertragskonstellationen nach der POC-Methode abgebildet werden

welche die ratierte Erfüllung der Leistungsverpflichtung am besten abbildet. Als geeignete Methoden werden die durch den bisherigen IAS 18 bekannten *input-* und *output-*Methoden genannt.

Leistungserbringung zu einem Zeitpunkt

Erbringt ein Unternehmen eine Leistungsverpflichtung nicht über einen Zeitraum, unterstellt der IFRS 15, dass die Leistungsverpflichtung zu einem Zeitpunkt erbracht wird. Zur Bestimmung dieses Zeitpunktes werden darüber hinaus folgende, nicht abschließende Indikatoren genannt:

- das Unternehmen hat einen gegenwärtigen Anspruch auf Zahlung für den Vermögenswert,
- der Kunde hat einen Rechtsanspruch auf den Vermögenswert,
- das Unternehmen hat die körperliche Verfügungsmacht über den Vermögenswert auf den Kunden übertragen,
- der Kunde hat die wesentlichen Chancen und Risiken aus dem Eigentum an dem Vermögenswert und
- der Kunde hat den Vermögenswert abgenommen.

Ausweis

Wenn eine der Vertragsparteien ihre Verpflichtung erfüllt hat, ohne dass die andere Partei ihre Verpflichtung erbracht hat, hat das Unternehmen in Abhängigkeit von der Leistung des Unternehmens und der Zahlung des Kunden einen Vertragsvermögenswert oder eine Vertragsverbindlichkeit separat auszuweisen. Eine Forderung wird dann ausgewiesen, wenn das Unternehmen ein unbedingtes Recht auf Zahlung zur Gegenleistung hat. Ein unbedingtes Recht zur Leistung einer Gegenleistung liegt nach dem IFRS 15 vor, wenn der Zahlung nur noch die Fälligkeit entgegensteht. Die vom Standard verwendeten Begriffe „Vertragsvermögenswert“ und „Vertragsverbindlichkeit“ stellen lediglich Empfehlungen dar. Unternehmen können auch andere Bezeichnungen verwenden. Allerdings sind bei Verwendung von alternativen Bezeichnungen im Anhang ausreichende Information zu liefern, um den Unterschied zwischen Forderungen und Vertragsvermögenswerten zu verdeutlichen.

Beispiel: A schließt am 1. Dezember 2014 mit B einen Vertrag über die Lieferung der Produkte X und Y ab. A hat Anspruch auf eine Vorauszahlung in Höhe von 100.000 Euro, die am 31. Dezember 2014 fällig wird. Diese Anzahlung erhält A am 30. Januar 2015. Der Gesamtwert der Produkte beläuft sich auf 500.000 Euro (netto), wobei jeweils 250.000 Euro auf X und Y entfallen. Der Gesamtbetrag wird fällig, wenn bei B die Lieferung beider Produkte vorliegt. A liefert das Produkt X am 30. Dezember 2015 und das Produkt Y am 30. Dezember 2016. Wie hat A, unter Außerachtlassung der Umsatzsteuer, zu den jeweiligen Stichtagen zu buchen, wenn darüber hinaus unterstellt wird, dass die Leistungen zu den jeweiligen Zeitpunkten erbracht werden?

31. Dezember 2014:

Da A ein unbedingtes Recht auf Zahlung einer Anzahlung hat, hat A eine Anzahlungsforderung zu verbuchen:

Forderungen an Vertragsverbindlichkeiten 100.000 Euro

30. Januar 2015:

Im Zeitpunkt des Erhalts der Anzahlung ist die Forderung auszubuchen:

Bank an Forderungen 100.000 Euro

30. Dezember 2015:

Die Fälligkeit des Kaufpreises für das Produkt X hängt von der Lieferung des Produktes Y ab. A hat deshalb einen Vertragsvermögenswert und gleichzeitig einen Umsatzerlös in Höhe von 250.000 Euro zu erfassen:

Vertragsvermögenswerte an Umsatzerlöse
250.000 Euro

30. Dezember 2016:

Zu diesem Zeitpunkt hat A ein unbedingtes Recht auf Zahlung des Kaufpreises. Es ist lediglich die Fälligkeit abzuwarten:

Forderungen 400.000 Euro und Vertragsverbindlichkeiten 100.000 Euro an
Umsatzerlöse 250.000 Euro und Vertragsvermögenswerte 250.000 Euro

Anhangangaben

Die im IFRS 15 enthaltenen Anhangangaben gehen bei Weitem über die bisher vorhandenen Anhangangaben hinaus. Die verschiedenen Angaben dienen dazu, die Umsatzerlöse und Zahlungsströme hinsichtlich ihrer Höhe, zeitlichem Anfall und Unsicherheiten für die Bilanzadressaten verständlicher zu machen. Dazu soll ein Unternehmen quantitative und qualitative Angaben machen. Die qualitativen Angaben umfassen Informationen über Leistungsverpflichtungen und Ermessensausübungen. Die quantitativen Angaben beinhalten die Aufgliederung von Umsatzerlösen, eine Überleitungsrechnung der Anfangs- und Endsalden von Vertragsvermögenswerten und -verbindlichkeiten sowie den Betrag des Transaktionspreises der auf ausstehende Leistungsverpflichtungen allokiert wurde und die in mehr als einem Jahr erfüllt werden.

Auswirkungen für die Unternehmen

Für einfache Verkaufstransaktionen, wie bspw. einfache Handelsumsätze, werden sich ggf. nur geringfügige Änderungen ergeben. Für komplexere Verkaufstransaktionen, wie bspw. langfristige Fertigungsaufträge oder Mehrkomponentengeschäfte, sind wesentliche Veränderungen im Hinblick auf den Zeitpunkt und die Höhe der Umsatzrealisierung zu erwarten. Letztendlich werden jedoch alle IFRS-Anwender gezwungen sein, die Auswirkungen des neuen Standards auf ihre Geschäfte und Vertragsausgestaltungen zu überprüfen. Viele Unternehmen werden auch ihre IT-gestützten Geschäftsprozesse anpassen oder gar grundlegend ändern müssen.

Zwar liegt der Erstanwendungszeitpunkt mit dem Jahr 2017 noch weit entfernt, allerdings ist es ratsam, sich frühzeitig damit zu beschäftigen, welche Anpassungen vorgenommen werden müssen. Gerne unterstützen wir Sie dabei. Wir untersuchen die Auswirkungen des IFRS 15 auf Ihr Unternehmen, bieten Ihnen Lösungsvorschläge zur Umsetzung des neuen Standards an und simulieren die Ergebnisse der Anpassungen. Sprechen Sie uns gerne an.

ED/2014/1 „Disclosure Initiative – Proposed Amendments to IAS 1“

Das IASB hat am 25. März 2014 einen Exposure Draft (ED) zu IAS 1 (ED/2014/1 „Disclosure Initiative – Proposed Amendments to IAS 1“) veröffentlicht. Der Entwurf schlägt Änderungen bei den Angaben nach IAS 1 „Presentation of Financial Statements“ vor, die sich im Rahmen der laufenden Diskussionen zur sogenannten Disclosure Initiative des IASB ergeben haben. Die Kommentierungsfrist des Entwurfs endet am 23. Juli 2014.

Die Disclosure Initiative wurde vom IASB im Jahr 2013 ins Leben gerufen und besteht aus mehreren kurz- und mittelfristigen Projekten, die allesamt die Zielsetzung haben, die Ausweis- und Anhangvorschriften der einzelnen IFRS zu verbessern. Hintergrund dieser Initiative ist die seit Jahren anhaltende Kritik, dass die IFRS teilweise zu überfrachtet sind mit Informationen, die letztendlich nur eine geringe Entscheidungsrelevanz haben. Der nun vorliegende Entwurf ist das erste Ergebnis eines der kurzfristigen Projekte und sieht folgende Änderungen am IAS 1 vor:

Wesentlichkeit und Zusammenfassung

Eine der Zielsetzungen des Entwurfs ist es, den Wesentlichkeitsgrundsatz stärker zu betonen. Deshalb wird klargestellt, dass ein Unternehmen bei der Anwendung der IFRS selbst entscheiden soll, welche Informationen aggregiert oder disaggregiert werden müssen, um die Zielsetzung der Rechnungslegung, entscheidungsrelevante Informationen zu liefern, zu erreichen. Dabei darf die Zusammenfassung oder Disaggregation nicht dazu führen, dass entscheidungsrelevante Informationen verdeckt werden, bspw. durch die Zusammenfassung mit Informationen, die einen anderen Charakter haben, oder durch das Überlagern mit unwesentlichen Informationen.

Um den Grundsatz der Wesentlichkeit zu schärfen, wird vorgeschlagen, dass unwesentliche Informationen weder in der Bilanz, Gesamtergebnis-, Eigenkapitalveränderungs- und Kapitalflussrechnung ausgewiesen noch im Anhang wiedergegeben werden müssen. Dies soll selbst dann gelten, wenn einzelne IFRS bestimmte Informationen als Mindestangabe bezeichnen.

Des Weiteren stellt der ED klar, dass bestimmte Posten weiter aufzugliedern oder zusätzliche Anhangangaben zu machen sind, wenn dies für den Bilanzleser entscheidungsnützlich ist. So kann es nach Ansicht des IASB bspw. geboten sein, die Position „Sachanlagevermögen“ in weitere Positionen – z. B. Grundstücke, Gebäude, Ausstattung – zu untergliedern.

Zwischensummen

Nach IAS 1.55 und IAS 1.85 haben Unternehmen in der Bilanz sowie in der Gesamtergebnisrechnung zusätzliche Posten, Überschriften und Zwischensummen darzustellen, wenn eine solche Darstellung für das Verständnis der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens relevant ist.

Solche Zwischensummen sollen zukünftig nur noch möglich sein, wenn sie

- aus Posten bestehen, die nach den Vorschriften der IFRS angesetzt und bewertet wurden,
- so präsentiert und bezeichnet werden, dass ihr Inhalt klar ist,
- von Periode zu Periode stetig angewendet werden und
- bezogen auf die Gesamtergebnisrechnung nicht prominenter hervorgehoben werden, als Summen und Zwischensummen, die explizit von anderen IFRS gefordert werden.

Des Weiteren sind künftig zusätzliche Zwischensummen in der Gesamtergebnisrechnung auf Zwischensummen und Summen überzuleiten, die von den IFRS explizit gefordert werden.

Struktur der Anhangangaben

Nach IAS 1.113 haben Unternehmen die Anhangangaben systematisch darzustellen. Dafür wird derzeit in IAS 1.114 eine Gliederung vorgeschlagen, die nach Ansicht des IASB „normalerweise“ zu einer systematischen Darstellung führt. In der Bilanzierungspraxis wird diese Vorschrift fälschlicherweise so verstanden, dass diese Vorgabe zwingend einzuhalten ist.

Durch eine Wortlautänderung soll der vermeintliche Verpflichtungscharakter der Darstellungsweise aufgehoben und als Empfehlung ausgesprochen werden. Zukünftig soll ein Unternehmen selbst bestimmen, welche systematische Darstellung am besten geeignet

ist, um die entscheidungsnützlichen Informationen im Anhang zu präsentieren. Hier wird vom IASB beispielhaft die Darstellung nach Wesentlichkeit oder Themen genannt.

Angabe der wesentlichen Rechnungslegungsmethoden

Im Hinblick auf die Verpflichtung, eine zusammenfassende Darstellung der maßgeblichen Rechnungslegungsmethoden anzugeben, schlägt das IASB vor, die in IAS 1.120 aufgeführten Anwendungshilfen zu streichen. Dies betrifft auch die darin enthaltenen und nach Ansicht des IASB nicht hilfreichen Beispiele. Im Gegenzug will das IASB sinnvolle Klarstellungen erarbeiten, die helfen sollen, den Begriff „maßgebliche Rechnungslegungsmethode“ weiter zu konkretisieren.

Ausweis des At Equity-Anteils am sonstigen Ergebnis

Der ED sieht darüber hinaus eine Änderung vor, die aus einer Anfrage an das International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) resultiert. Das IASB hatte 2011 durch eine Änderung des IAS 1 klargestellt, dass Unternehmen verpflichtet sind, die Ergebniseffekte im sonstigen Ergebnis, die aus der Anwendung der At Equity-Methode resultieren, auszuweisen (IAS 1.82 A).

In der Bilanzierungspraxis wird der Wortlaut des IAS 1.82 A unterschiedlich ausgelegt. So sind einige Unternehmen der Auffassung, dass derartige Ergebnisbestandteile nicht gesondert ausgewiesen werden müssen, sondern ein Ausweis innerhalb der jeweiligen Gruppierung („umgliederbar“ und „nicht umgliederbar“) ausreicht. Andere wiederum vertreten die Auffassung, dass die At Equity-Bestandteile gesondert innerhalb der jeweiligen Gruppierung ausgewiesen werden müssen. Allerdings besteht bei den Vertretern dieser Auffassung Uneinigkeit darüber, ob diese Bestandteile dann weiter nach der Art der Aufwendungen oder Erträge untergliedert werden müssen oder ob hier ein zusammengefasster Ausweis genügt.

Das IASB schlägt eine Klarstellung dahingehend vor, dass in der Gesamtergebnisrechnung das Ergebnis aus assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen als eigenständiger Posten anzugeben ist. Dieser ist ferner nur noch danach zu unterscheiden, ob die Beträge

anschließend in den Gewinn oder Verlust umgegliedert werden dürfen oder nicht.

Beispiel: Der Ausweis der sonstigen Ergebnisbestandteile im Rahmen der At Equity-Bilanzierung:

in TEUR	2014	2013
Sonstiges Ergebnis		
Unrealisierte Verluste/ Gewinne aus der Währungsumrechnung	-73	185
Unrealisierte Gewinne aus zur Veräußerung verfügbaren finanziellen Vermögenswerten	163	137
Unrealisierte Gewinne aus At Equity bewerteten Finanzanlagen	0	135
Posten, die zukünftig möglicherweise in die Gewinn- und Verlustrechnung umgegliedert werden	90	457
Versicherungsmathematische Gewinne aus Pensionen und ähnlichen Verpflichtungen	100	90
Gewinne aus der Marktbewertung von Sachanlagevermögen	80	70
Verluste aus At Equity bewerteten Finanzanlagen	-20	-30
Posten, die zukünftig nicht in die Gewinn- und Verlustrechnung umgegliedert werden	160	130
Sonstiges Ergebnis nach Steuern	250	587

Der Erstanwendungszeitpunkt des Standards wurde vom IASB noch nicht festgelegt. Eine vorzeitige Anwendung soll, vorbehaltlich der Übernahme in der EU, zulässig sein.

Internationale Kurznachrichten

IASB veröffentlicht Änderungen zu IFRS 11 „Joint Arrangement“

Der IFRS 11 enthält Regelungen zur bilanziellen und erfolgsrechnerischen Erfassung von Gemeinschaftsunternehmen (Joint Ventures) und gemeinschaftlichen Tätigkeiten (Joint Operations). Während Gemeinschaftsunternehmen nach der At Equity-Methode bilanziert werden, ist die im IFRS 11 vorgesehene Abbildung gemeinschaftlicher Tätigkeiten mit der Quotenkonsolidierung vergleichbar.

Am 6. Mai 2014 veröffentlichte das IASB eine Änderung des IFRS 11 „Accounting for Acquisitions of Interests in Joint Operations“. Zielsetzung ist es, die Bilanzierung eines Erwerbs von Anteilen an einer gemeinschaftlichen Tätigkeit, die einen Geschäftsbetrieb im Sinne des IFRS 3 „Business Combinations“ darstellt, zu regeln. In solchen Fällen soll der Erwerber die Grundsätze für die Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen nach IFRS 3 anwenden. Zudem greifen auch in diesen Fällen die Angabepflichten des IFRS 3. Die gleichen Grundsätze sollen ebenfalls gelten, wenn ein bestehender Geschäftsbetrieb als Einlage im Rahmen einer Begründung einer gemeinschaftlichen Tätigkeit durch ein gemeinschaftlich tätiges Unternehmen eingebracht wird. Des Weiteren wird klargestellt, dass im Falle eines Zuerwerbs weiterer Anteile an einer Joint Operation keine Neubewertung der zuvor bereits gehaltenen Anteile vorzunehmen ist. Zudem wird explizit zum Ausdruck gebracht, dass diese geänderten Regelungen keine Anwendung finden, wenn die gemeinschaftlich tätigen Unternehmen (Joint Operators) unter gemeinsamer Beherrschung (*under common control*) eines (ultimativen) Mutterunternehmens stehen.

Die Änderungen sind für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen. Eine frühere Anwendung ist (vorbehaltlich der Übernahme in der EU) zulässig.

EFrag: Übernahmeempfehlung zu den AIP 2010-2012 und 2011-2013

Die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) hat im ersten Quartal 2014 ihre Übernahmeempfehlungen zu den vom IASB im Dezember 2013 veröffentlichten Änderungen (AIP-Zyklen 2010-2012 und 2011-2013) ausgesprochen. Von diesen Änderungen sind insgesamt 11 Standards betroffen. Sie stimmen mit den im Mai 2012 bzw. November 2012 veröffentlichten Entwürfen (ED/2012/1 und ED/2012/2) überein.

Der ED/2012/1 betrifft die folgenden sieben Änderungen:

- IFRS 2 – Definition von ‚Ausübungsbedingungen‘
- IFRS 3 – Bilanzierung von bedingten Gegenleistungen bei einem Unternehmenszusammenschluss
- IFRS 8 – Offenlegung von Ermessensentscheidungen bei Zusammenfassung von Segmenten sowie Klarstellung zur Überleitung von Vermögenswerten

- IFRS 13 – Klarstellung hinsichtlich der Bewertung bei kurzfristigen Forderungen und Verbindlichkeiten
- IAS 24 – Bei Managementleistungen durch ein Unternehmen für die Berichtseinheit oder ein Mutterunternehmen ist dieses als „Key Management Personnel“ zu identifizieren.
- IAS 38 und IAS 16 – Klarstellung hinsichtlich der (nachträglichen) Neubewertung eines (im)materiellen Vermögenswertes

Der ED/2012/2 betrifft die folgenden vier Änderungen:

- IFRS 1 – Offenlegung hinsichtlich der Wahlrechtsausübung von bestehenden und derzeit geltenden IFRS oder der vorzeitigen Anwendung von neuen oder überarbeiteten IFRS, die zwar noch nicht verpflichtend anzuwenden sind, aber deren vorzeitige Anwendung zulässig ist
- IFRS 3 – Klarstellung hinsichtlich des Anwendungsbereichs von IFRS 3 im Abschluss des Joint Venture bzw. der Joint Operation (IFRS 11)
- IFRS 13 – Klarstellung hinsichtlich der Erleichterung für die Bewertung auf Portfolioebene
- IAS 40 – Klarstellung, dass IAS 40 und IFRS 3 unabhängig voneinander zu beurteilen sind

Für weitere Informationen verweisen wir u. a. auf den PKF Newsletter Accounting I.2013. Außerdem werden wir diese Änderungen im Rahmen unserer nächsten IFRS Update-Veranstaltung vorstellen. Die Änderungen sind für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 30. Juni 2014 beginnen, wobei eine frühere Anwendung zulässig ist. Das EU-Endorsement steht derzeit noch aus und wird laut dem EU-Endorsement Status Report vom 12. Mai 2014 erst im vierten Quartal 2014 erwartet.

IASB veröffentlicht Klarstellung zu zulässigen Abschreibungsmethoden

Das IASB hat am 12. Mai 2014 den Änderungsstandard „Clarification of Acceptable Methods of Depreciation and Amortisation (Amendments to IAS 16 and IAS 38)“ veröffentlicht. Es stellt damit klar, welche Methoden für die Abschreibung von Sachanlagen und immateriellen Vermögenswerten verwendet werden können. Umsatzbasierte Methoden sind danach für die Abschreibung von Sachanlagen nicht mehr zulässig. Für immaterielle Vermögenswerte sollen diese Methoden nur noch in

bestimmten Ausnahmefällen (widerlegbare Vermutung der Unangemessenheit) zulässig sein. Eine weitere wichtige Klarstellung betrifft die Anwendung der degressiven Abschreibung. Bei ihrer Anwendung sollen erwartete Preisrückgänge der vom Anlagegut erzeugten Güter oder Dienstleistungen zu berücksichtigen sein. Solche Rückgänge können ein Anzeichen dafür sein, dass sich der erwartete künftige Nutzen dieses Vermögenswertes aufgrund seiner wirtschaftlichen oder technischen Überholung verringert hat.

Die Änderungen sind prospektiv für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig. Das EU-Endorsement steht derzeit noch aus, wird aber für das erste Quartal 2015 erwartet.

EU übernimmt IFRIC 21 in europäisches Recht

Die EU hat am 14. Juni 2014 die Interpretation IFRIC 21 „Levies“ im Amtsblatt veröffentlicht und damit in europäisches Recht übernommen.

Die im Mai 2013 vom IASB veröffentlichte Interpretation klärt, wann und in welcher Form für staatlich erhobene Abgaben Rückstellungen nach IAS 37 „Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets“ anzusetzen sind.

IFRIC 21 tritt in der EU für Geschäftsjahre in Kraft, die am oder nach dem 17. Juni 2014 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Damit ist es Unternehmen in der EU möglich, den Zeitpunkt des Inkrafttretens gemäß IASB (Berichtsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2014 beginnen) einzuhalten. Eine ausführliche Darstellung des IFRIC 21 finden Sie im PKF Newsletter Accounting III.2013.

IASB veröffentlicht Entwurf zu Änderungen an IFRS 10 und IAS 28

Das IASB hat am 11. Juni 2014 den ED/2014/02 „Investment Entities – Applying the Consolidation Exception (Proposed Amendments to IFRS 10 und IAS 28)“ zur Kommentierung veröffentlicht.

Investmentgesellschaften sind von der Konsolidierungspflicht ausgenommen und müssen stattdessen ihre Tochtergesellschaften zum Fair Value bilanzieren. Durch den Entwurf sollen drei Fragestellungen klargestellt werden, die sich im Hinblick auf die Ausnahmen von der Konsolidierungspflicht ergeben.

Der ED stellt u. a. klar, dass die Ausnahme von der Erstellung eines Konzernabschlusses auch für Tochterunternehmen einer Investmentgesellschaft gilt, wenn diese wiederum selbst Mutterunternehmen sind. Des Weiteren nimmt der Entwurf zur Frage Stellung, wann eine Investmentgesellschaft ein Tochterunternehmen, das *investment-related services* erbringt, zu konsolidieren hat. Der Entwurf sieht zudem eine Vereinfachung bei der Anwendung der Equity-Methode für Unternehmen vor, die zwar keine Investmentgesellschaften sind, aber Anteile an einem assoziierten Unternehmen halten, das wiederum eine Investmentgesellschaft ist.

Die Kommentierungsfrist für den Entwurf endet am 15. September 2014. Der Erstanwendungszeitpunkt wurde vom IASB noch nicht festgelegt.

IFRS UPDATE 2014

PKF Deutschland lädt zur IFRS Update-Veranstaltung ein.

TERMINE

27. Oktober 2014, Köln
5. November 2014, Berlin
12. November 2014, Frankfurt am Main
19. November 2014, München

REFERENTEN

Prof. Dr. Harald Kessler, CVA

Gesellschafter und Geschäftsführer der KLS Accounting & Valuation GmbH, Köln
Honorarprofessor an der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg

WP StB CPA Santosh Varughese

Leiter des IFRS Desk PKF Deutschland

AGENDA

- | | | | |
|--------------------|---|--------------------|--|
| ■ 13:30 Uhr | Begrüßungskaffee und Anmeldung | ■ 16:30 Uhr | Neuigkeiten rund um den Konsolidierungskreis u. a. |
| ■ 13:45 Uhr | IFRS Kompakt: Neuerungen für 2014 | | – Transaktionen mit anderen Gesellschaftern |
| ■ 15:00 Uhr | Der neue Standard zur Erlösrealisation | | – Klarstellungen zur Equity-Methode |
| | – Überblick über den neuen Standard | | – Erwerb von Anteilen an einer Joint Operation |
| | – Zweifelsfragen in der praktischen Anwendung | | |
| | – Handlungsbedarf | ■ 17:30 Uhr | Analyse der aktuellen DPR-Feststellungen |
| ■ 16:00 Uhr | Pause | ■ 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

Köln
ROTONDA Business-Club
GmbH & Co. KG
Salierring 32
50677 Köln

Berlin
in den Geschäftsräumen von
PKF
Platanenallee 11
14050 Berlin

Frankfurt am Main
Commerzbank-Arena
Mörfelder Landstraße 362
60528 Frankfurt am Main

München
Rocco Forte Hotels
The Charles Hotel
Sophienstrasse 28
80333 München

ANMELDUNG

Die Teilnahme am IFRS Update ist für Sie kostenlos.

Wir bitten um Ihre Anmeldung bis zwei Wochen vor der jeweiligen Veranstaltung per E-Mail an ifrs@pkf.de oder unter www.pkf.de/ifrs-update.

Bei Fragen steht Ihnen Frau Cvrlje als Ansprechpartner per E-Mail ifrs@pkf.de gerne zur Verfügung.

Sofern Sie an der Veranstaltung nicht teilnehmen können, senden wir Ihnen nach den Veranstaltungen gerne die Vortragsunterlagen zu. Schicken Sie uns dafür bitte eine E-Mail an o. g. Adresse.

II. NATIONALE RECHNUNGSLEGUNG

Verabschiedet: Reform der Abschlussprüfung durch die Europäische Union

Die Finanzkrise von 2008 entfachte eine öffentliche Diskussion über die Aufgabe und Rolle der Wirtschaftsprüfer. Vor diesem Hintergrund veröffentlichte die EU im Oktober 2010 das Grünbuch „Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise“, das eine Vielzahl von Vorschlägen enthielt und der Startpunkt eines mehrere Jahre dauernden Gesetzgebungsprozesses der EU war. Am 27. Mai 2014 veröffentlichte die EU im EU-Amtsblatt die Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen (AP-RL) sowie die Verordnung über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (AP-VO).



Am 27. Mai 2014 veröffentlichte die EU die lange erwarteten Änderungen an der AP-RL und AP-VO

Die wichtigsten Neuregelungen werden im Folgenden dargestellt:

Betroffene Unternehmen

Der Kreis der Unternehmen, die in die Regulierung der AP-VO einbezogen sind, beschränkt sich auf „Unternehmen von öffentlichem Interesse“ im Sinne des Art. 2 Nr. 13 AP-RL. Das sind Unternehmen, die den geregelten Markt für von ihr ausgegebene Wertpapiere in Anspruch nehmen oder die Zulassung solcher Wertpapiere beantragt haben. Des Weiteren fallen unter den Begriff „Unternehmen von öffentlichem Interesse“ Banken und Versicherungen.

Auswahl des Abschlussprüfers

Das Verfahren für die Wahl des Abschlussprüfers ist grundsätzlich gleich geblieben. Der Prüfungsausschuss des Aufsichtsrats legt dem Aufsichtsrat eine Empfehlung vor, der wiederum der Hauptversammlung den Wahlvorschlag zur Abstimmung stellt. Im Falle einer Erneuerung eines bestehenden Prüfungsmandats gibt es keine weiteren Voraussetzungen. Im Falle einer Neumandatierung muss der Prüfungsausschuss dem Aufsichtsrat eine Empfehlung abgeben, die mindestens zwei Vorschläge sowie seine Präferenz mit einer Begründung enthalten muss.

Sofern eine Ausschreibung durchgeführt wird (vergleiche dazu „Höchstdauer des Mandats, externe und interne Rotation“), ist gemäß Art. 16 Abs. 3 AP-VO folgendes Auswahlverfahren zu beachten: Das zu prüfende Unternehmen fordert eine beliebige Anzahl von Prüfungsgesellschaften auf, ein Angebot abzugeben. Zur Information der Prüfungsgesellschaften erstellt die Gesellschaft aussagefähige Ausschreibungsunterlagen. Das zu prüfende Unternehmen kann das Auswahlverfahren frei gestalten und auch im Laufe des Verfahrens direkte Verhandlungen mit den Bietern führen. Das zu prüfende Unternehmen beurteilt die Vorschläge nach den in den Ausschreibungsun-

terlagen dargestellten Auswahlkriterien und erstellt einen Bericht über die Ergebnisse des Auswahlverfahrens.

Neu ist die Regelung, dass jede Klausel in einem Vertrag zwischen einem Unternehmen von öffentlichem Interesse und einem Dritten, die die Möglichkeiten der Hauptversammlung oder Gesellschafterversammlung im Hinblick auf die Auswahl einer Prüfungsgesellschaft für die Durchführung der Abschlussprüfung auf bestimmte Kategorien von Prüfungsgesellschaften beschränkt, nichtig ist. Dies zielt z. B. auf Klauseln in Kreditverträgen ab, in denen Banken nur bestimmte Prüfungsgesellschaften für die Abschlussprüfung bei ihren Kreditnehmern zulassen. Über jeden Versuch, eine solche Klausel durchzusetzen, muss das betroffene Unternehmen die zuständigen Behörden unmittelbar und unverzüglich unterrichten.

Internationale Prüfungsstandards und Berichterstattung

Nach der verbindlichen Einführung der IFRS für bestimmte Unternehmen in Europa ist nun auch die Einführung der internationalen Prüfungsstandards (ISA) für die Prüfung der Unternehmen von öffentlichem Interesse beschlossen worden. Diese Regelungen sind materiell schon in vielen Fällen in die deutschen Prüfungsstandards eingeflossen, die von den deutschen Wirtschaftsprüfern bereits angewendet werden.

Der bekannte formelhafte Bestätigungsvermerk wird erweitert. Es erscheinen mehr individuelle Fakten zur jeweiligen Prüfung, z. B. die bisherige Dauer des Prüfungsmandats, die bedeutsamsten Risiken wesentlich falscher Darstellungen und die Reaktion des Abschlussprüfers darauf oder eine Erklärung zu Nichtprüfungsleistungen.

Außerdem muss ein Bericht an den Prüfungsausschuss erstattet werden. Die inhaltlichen Anforderungen orientieren sich am in Deutschland üblichen Prüfungsbericht, der in anderen Ländern nicht immer in dieser Form vorhanden ist. Gegenüber dem bisherigen deutschen Prüfungsbericht wurden u. a. folgende Erweiterungen beschlossen: Angabe der Art, Häufigkeit und Zeitpunkt der Kommunikation mit Vorstand, Aufsichtsrat und Prüfungsausschuss; Umfang und Zeitplan der Prüfung; Angaben, inwiefern Prüffelder einer direkten Prüfung oder Systemprüfung unterzogen wurden; Angaben zur Unabhängigkeit bei der Verwertung von Sachverständigengutachten und zu quantitativen Wesentlichkeitsgrenzen.

Höchstdauer des Mandats, externe und interne Rotation

Ein erstmalig vergebenes Prüfungsmandat muss die Mindestdauer von einem Jahr haben. Die Mitgliedstaaten können aber höhere Mindestdauern festlegen.

Das Mandat kann grundsätzlich auf bis zu zehn Jahre verlängert werden (Art. 17 AP-VO). Die Mitgliedstaaten können vorsehen, dass die Höchstdauer um weitere zehn Jahre ausgedehnt werden kann, wenn zu diesem Zeitpunkt die Auswahl des Abschlussprüfers auf Grundlage einer Ausschreibung erfolgt. Welche Anforderungen an diese Ausschreibung gestellt werden, ist in Grundzügen in Art. 16 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 41 Abs. 4 AP-VO geregelt (siehe oben).

Des Weiteren können die Mitgliedstaaten die Höchstdauer um 12 Jahre verlängern, wenn nach Ablauf der ersten zehn Jahre eine zusätzliche Prüfungsgesellschaft beauftragt wird, die mit ersterer ein gemeinsames Testat erteilt (sogenannte „Joint Audits“).

Die Dauer des Prüfungsmandats wird vom ersten Geschäftsjahr an berechnet, das in dem Auftragschreiben erfasst ist, in dem der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft erstmals für die Durchführung von aufeinanderfolgenden Abschlussprüfungen bestellt wurde. Dabei sind auch Gesellschaften hinzuzurechnen, die von der entsprechenden Prüfungsgesellschaft erworben wurden bzw. die sich mit ihr zusammengeschlossen haben.

Nach Ablauf der Höchstdauer darf die bisherige Prüfungsgesellschaft bei diesem Mandat innerhalb von vier Jahren keine Abschlussprüfung mehr vornehmen (sogenannte externe Rotation).

Außerdem muss der Abschlussprüfer eine interne Rotation beachten. Die verantwortlichen Prüfungspartner dürfen nach Ablauf von sieben Jahren nicht mehr an der Abschlussprüfung teilnehmen. Eine erneute Mitwirkung ist erst nach Ablauf von drei Jahren wieder möglich.

Verbotene Nichtprüfungsleistungen

Die Verordnung enthält in Art. 5 eine Liste von Dienstleistungen, die eine Prüfungsgesellschaft während eines Abschlussprüfungsmandats bei ihrem Mandanten nicht durchführen darf.

Die Liste umfasst im Wesentlichen:

- klassische Steuerberatungsleistungen wie die Erstellung von Steuererklärungen, die Unterstützung bei Betriebsprüfungen und die Finanz- oder Lohnbuchhaltung,
- Beratungsleistungen wie die Ermittlung staatlicher Beihilfen,
- steuerliche Gestaltungsberatung,
- Leistungen im Zusammenhang mit der internen Revision und der Implementierung interner Kontroll- oder Risikomanagementverfahren,
- juristische Beratung,
- Finanzierungsberatung,
- Bewertungsleistungen (z. B. für Pensionszusagen),
- Ermittlung der direkten und indirekten Steuern sowie der latenten Steuern.

Gestaltungen und Umsetzungen von internen Kontroll- und Risikomanagementverfahren dürfen zudem nicht im Jahr vor der Abschlussprüfung durchgeführt werden.

Die Mitgliedstaaten können weitere Nichtprüfungsleistungen verbieten oder aber auch einzelne Steuerberatungsleistungen (wie die Erstellung von Steuererklärungen oder die Betreuung bei Betriebsprüfungen) oder Bewertungsleistungen zulassen, sofern diese Arbeiten keine direkten oder nur unwesentliche Auswirkungen auf die zu prüfenden Abschlüsse haben (erlaubte Nichtprüfungsleistungen). Solche Tätigkeiten wären dann im Bericht an den Prüfungsausschuss zu erläutern.

Andere Bestätigungsleistungen im Zusammenhang mit Abschlüssen oder Prospekten (Comfort Letters) dürfen



Die sogenannte Black List der EU verbietet die Durchführung von bestimmten Nichtprüfungsleistungen

weiterhin erbracht werden. Sofern Prüfungsgesellschaften erlaubte Nichtprüfungsleistungen wie Strategie- oder IT-Beratung erbringen, muss der Prüfungsausschuss beurteilen, ob die Unabhängigkeit der Prüfungsgesellschaft gefährdet ist und diese Leistungen gesondert billigen.

Anforderungen an das Honorargefüge

Neue Regeln sieht die Verordnung auch im Zusammenhang mit dem Honorargefüge der Prüfungsgesellschaften vor.

Sie beziehen sich zum einen auf die Relation von den Honoraren für erlaubte Nichtprüfungsleistungen im Vergleich zu den Prüfungshonoraren. Wenn eine Prüfungsgesellschaft für einen Zeitraum von drei oder mehr aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren für ein geprüftes Unternehmen erlaubte Nichtprüfungsleistungen erbringt, dürfen die Honorare für diese Nichtprüfungsleistungen nicht mehr als 70 % der gezahlten Honorare für Prüfungsleistungen betragen.

Stellt eine Prüfungsgesellschaft zum anderen fest, dass die Gesamthonorare eines Mandanten einen Anteil von mehr als 15 % an den Gesamteinnahmen der Prüfungsgesellschaft darstellen, so ist sie verpflichtet, den Prüfungsausschuss des entsprechenden Mandanten darüber zu unterrichten und mit diesem zu beraten, ob Gefahren für die Unabhängigkeit bestehen. Der Prüfungsausschuss kann gegebenenfalls Maßnahmen beschließen, die die Unabhängigkeit erhöhen. Das kann z. B. eine auftragsbegleitende Qualitätssicherungsprüfung durch eine andere Prüfungsgesellschaft sein. Bleibt das Honorargefüge weiterhin unverändert, muss der Prüfungsausschuss entscheiden, ob die Prüfungsgesellschaft weiterhin die Abschlussprüfung ausführen darf.

Auswirkung auf bestehende Prüfungsmandatierungen

Die Veröffentlichung im Amtsblatt der EU ist am 27. Mai 2014 erfolgt. Die AP-VO trat am 17. Juni 2014 in Kraft, die Regelungen gelten jedoch ab dem 17. Juni 2016 (Art. 44 AP-VO).

Im Hinblick auf dann bestehende Prüfungsmandatierungen stellen die Übergangsbestimmungen in Art. 41 auf das Datum des Inkrafttretens ab. Dauert das Prüfungsmandat am 17. Juni 2014 20 oder mehr Jahre, darf die entsprechende Prüfungsgesellschaft noch für sechs weitere Jahre bestellt werden, also bis zum 17. Juni 2020. Dau-

ert das Prüfungsmandat zu diesem Zeitpunkt zwischen 11 und 19 Jahren, so darf die Prüfungsgesellschaft noch neun Jahre bestellt werden, also bis zum 17. Juni 2023.

Unklar ist u. E. derzeit, wie Prüfungsmandate zu behandeln sind, die zum 17. Juni 2016 bereits die Höchstdauer von zehn Jahren (bzw. die entsprechend kürzere Dauer gemäß dem Mitgliedstaatenwahlrecht) erreicht haben, aber nicht von einer der oben erläuterten Übergangsvorschriften begünstigt werden. Aller Voraussicht nach gilt dann die Grundregel des Art. 17 AP-VO und die entsprechende Prüfungsgesellschaft dürfte unmittelbar ab dem 17. Juni 2016 nicht mehr bestellt werden. Das wäre eine erhebliche Benachteiligung von Prüfungsmandatierungen mit relativ kurzer Dauer gegenüber Mandatierungen, die am 17. Juni 2014 schon über 11 Jahre bestehen.

Darüber hinaus ist derzeit fraglich, ob sich die dargestellten Höchstdauern durch die Terminierung der jeweiligen Hauptversammlungen gestalten lassen oder ob das Geschäftsjahr maßgeblich ist, in welches das Bezugsdatum der AP-VO fällt.

Zusammenfassung

In der Gesamtbetrachtung lässt sich feststellen, dass die AP-VO in vielen Bereichen unklar formuliert ist und für neue Rechtsbegriffe keine Definitionen vorgenommen wurden. Deshalb kann nicht ausgeschlossen werden, dass wesentliche Regelungen in Kürze anders interpretiert werden.

Auch wenn die AP-VO unmittelbar Geltung erlangt, werden in Deutschland Gesetzesänderungen notwendig werden, u. a. aufgrund der Wahlrechte. Das wird v. a. das Handelsgesetzbuch berühren. Beobachter gehen davon aus, dass hierfür auch die vollen zwei Jahre bis zur Geltung der AP-VO benötigt werden. Zudem ist im Moment vollkommen offen, in welche Richtung die Bundesrepublik Deutschland die verschiedenen Wahlrechte ausüben wird.

Darüber hinaus lässt sich konstatieren, dass die Reformen weniger tiefgreifend ausfallen, als dies während der politischen Debatte zu erwarten war. So wurde z. B. von der Einführung von „Pure Audit Firms“ (Gesellschaften, die ausschließlich Prüfungsleistungen ohne Beratung anbieten) abgesehen. Die Einführung der externen Rotation stellt hingegen eine deutliche Abkehr von den bisherigen Regulierungsmaßnahmen dar. Bemerkenswert ist dabei

die Tatsache, dass die USA explizit auf eine Pflichtrotation verzichtet haben. Dass die neue EU-Regulierung rund 20 Wahlrechte enthält, die den Mitgliedstaaten große Freiheiten bei der Umsetzung gewähren, wird den Vergleich der Regelungen innerhalb Europas und mit den USA nicht erleichtern.

Nationale Kurznachrichten

IDW RS IFA 1 endgültig verabschiedet

Der Immobilienwirtschaftliche Fachausschuss (IFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) hat am 27. Februar 2014 die finale Fassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung „Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden in der Handelsbilanz“ (IDW RS IFA 1) verabschiedet.

Der Standard gibt Hinweise, wann die Aktivierungsvoraussetzungen nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB vorliegen, d. h. wann ein Vermögensgegenstand als (neu-)hergestellt oder erweitert anzusehen ist oder wann eine wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstandes vorliegt. Insgesamt hat sich der IFA bei der Abgrenzung von Herstellungskosten zum Erhaltungsaufwand eng an den von der Finanzverwaltung entwickelten Kriterien orientiert, was zu einem weitgehenden Gleichklang zwischen Handels- und Steuerbilanz führen sollte.

Änderungen im Vergleich zum Entwurf basieren überwiegend auf den eingegangenen Stellungnahmen. In der Endfassung aufgegeben wurde die Unterscheidung zwischen technischem und wirtschaftlichem Vollverschleiß ebenso wie die Voraussetzung, dass für die Herstellung eines neuen, in seiner Funktion nicht mehr nutzbaren Gebäudes, die baulichen Maßnahmen zu einer Änderung der Zweckbestimmung führen müssen. Weiterhin ist bei der Frage, ob es sich bei anschaffungsnahen Herstellungskosten um aktivierungspflichtige Herstellungskosten handelt, eine Einzelfallbetrachtung vorzunehmen. Die noch in der Entwurfsfassung enthaltene Vermutung, dass dies der Fall ist, wurde vom IFA ebenfalls aufgegeben.

BMF veröffentlicht Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat im April dieses Jahres eine Arbeitshilfe für die Kaufpreisaufteilung bei einem bebauten Grundstück veröffentlicht. Nach

höchstrichterlicher Rechtsprechung muss der Gesamtkaufpreis für ein bebautes Grundstück nach dem Verhältnis der Verkehrswerte oder Teilwerte auf den Grund und Boden einerseits sowie auf das Gebäude andererseits aufgeteilt werden. Um in einem typisierten Verfahren selbst eine Kaufpreisaufteilung vorzunehmen oder die Plausibilität einer vorliegenden Kaufpreisaufteilung zu prüfen, hat das BMF eine Arbeitshilfe in Form einer Excel-Datei zur Verfügung gestellt (abrufbar auf der Internetseite des BMF).

Der Kaufpreisaufteilung liegen die Vorschriften der Verkehrswertermittlung auf Grundlage des Baugesetzbuches, hier des Sachwertverfahrens nach der Immobilienwertermittlungsverordnung, zugrunde. Bei den durch die Arbeitshilfe ermittelten Werten handelt es sich um eine qualifizierte Schätzung, die allerdings durch ein Sachverständigengutachten begründet widerlegbar ist.

E-DRS 29 „Konzerneigenkapital“ veröffentlicht

Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e. V. (DRSC) hat am 19. Februar 2014 mit dem E-DRS 29 einen Entwurf für einen neuen Standard zum handelsrechtlichen Eigenkapitalpiegel veröffentlicht, der nach seiner endgültigen Verabschiedung den aktuell gültigen Standard DRS 7 „Konzerneigenkapital und Konzerngesamtergebnis“ ersetzen soll. Ziel des DRSC war es, insbesondere Fragestellungen aus der praktischen Anwendung der durch das BilMoG neu eingeführten Regelungen aufzugreifen.

Das Kapitel „Definitionen“ wurde grundlegend überarbeitet. So definiert der Entwurf erstmals im Gesetz enthaltene, aber nicht erläuterte Begriffe wie bspw. „frei verfügbare Rücklagen“; andere bisher enthaltene Definitionen sind teilweise weggefallen.

Im Vergleich zum bisherigen DRS 7 sieht der E-DRS 29 deutlich detailliertere Angaben für den Eigenkapitalpiegel vor. Die in den Mustervorlagen dargestellten Aufgliederungen haben verbindlichen Charakter und stellen damit Mindestanforderungen dar. Neu hinzugekommen ist eine Vorlage für den Eigenkapitalpiegel einer Personenhandelsgesellschaft. Hierbei geht das DRSC von der Annahme aus, dass die Regelungen zum Eigenkapitalausweis im Jahresabschluss einer Personenhandelsgesellschaft auch für den Konzernabschluss zur Anwendung kommen.

Ferner enthält der Standardentwurf Vorschriften zur Behandlung eigener Anteile und konkretisiert bspw. gegen welche frei verfügbaren Rücklagen der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennwert/ rechnerischen Wert und den Anschaffungskosten der Anteile verrechnet werden kann oder in welchem Eigenkapitalposten der Unterschiedsbetrag zu erfassen ist, wenn die Anschaffungskosten unterhalb des Nennwerts der eigenen Anteile liegen.

Das IDW hat bereits Stellung zum E-DRS 29 genommen und kritisiert an dem Entwurf, dass er zu stark aus der Perspektive des Jahresabschlusses eines Mutterunternehmens geschrieben worden ist, wohingegen Ausführungen zu konzernabschlusspezifischen Sachverhalten mit Konzerneigenkapitalbezug weitgehend fehlen. Mit Blick auf eine Vielzahl inhaltlicher Berührungspunkte regt das IDW ferner in zeitlicher Hinsicht an, den DRS 7 erst zu einem Zeitpunkt zu überarbeiten, zu dem bereits die Ergebnisse der gegenwärtigen Überarbeitung des DRS 4 „Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss“ vorliegen.

DRSC verabschiedet Neuregelung der Kapitalflussrechnung

Das DRSC hat am 4. Februar 2014 den DRS 21 zur Kapitalflussrechnung verabschiedet, welcher am 8. April 2014 im Bundesanzeiger veröffentlicht wurde. Der DRS 21 ersetzt zusammen mit den branchenspezifischen Anlagen für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen die bisher gültigen Standards DRS 2 „Kapitalflussrechnung“, DRS 2-10 „Kapitalflussrechnung von Kreditinstituten“ und DRS 2-20 „Kapitalflussrechnung von Versicherungsunternehmen“ und ist für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2014 beginnen, verpflichtend anzuwenden.

Der im Oktober letzten Jahres vom DRSC veröffentlichte Entwurf des E-DRS 28 (siehe dazu auch Accounting Newsletter IV.2013) hat in seiner nun finalen Fassung als DRS 21 nicht nur klarstellende Ergänzungen, sondern auch materielle Änderungen erfahren. Im Vergleich zum bisherigen Standard DRS 2 sowie im Vergleich zum Entwurf haben sich die folgenden wesentlichen Veränderungen ergeben:

- Abgrenzung des Finanzmittelfonds: Während der DRS 2 ein Wahlrecht zum Einbezug gewisser kurzfristiger Finanzverbindlichkeiten vorsah, war im Entwurf

des E-DRS 28 ein Einbeziehungsverbot enthalten. Im DRS 21 hingegen sieht das DRSC nun eine Einziehungspflicht für jederzeit fällige Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten sowie andere kurzfristige Kreditaufnahmen vor. Folgerichtig verlangt der endgültige DRS keine Anhangangaben zu den Auswirkungen von Änderungen der Definition des Finanzmittelfonds auf die Anfangs- und Endbestände sowie die Zahlungsströme der Vorperiode mehr.

- Ausgangspunkt der Kapitalflussrechnung: Als Ausgangspunkt der Kapitalflussrechnung konkretisiert der DRS 21 das Konzernperiodenergebnis. Alternativ erlaubt der Standard auch andere Ausgangswerte, die, sofern sie sich nicht aus der Gewinn- und Verlustrechnung ergeben, erläutert werden müssen.
- Zuordnung von Zahlungen zu bestimmten Tätigkeiten: Während der DRS 2 vorsah, dass gezahlte und erhaltene Zinsen dem Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit zuzuordnen sind, ordnet der neue DRS 21 erhaltene Zinsen der Investitionstätigkeit und gezahlte Zinsen der Finanzierungstätigkeit zu. Auch erhaltene Dividenden sind abweichend zu der bisherigen Vorgehensweise nunmehr dem Cashflow aus Investitionstätigkeit zuzuordnen.
- Vorjahreszahlen: Hinsichtlich der Angabe von Vorjahreswerten sieht der DRS 21 im Gegensatz zum DRS 2 keine Pflicht mehr vor, empfiehlt die Angabe jedoch weiterhin.
- Zusatzangaben: Ersatzlos gestrichen wurden die bisher zu machenden Angaben zu Unternehmenserwerben und -verkäufen.

III. BILANZSTEUERRECHT

Aktuell veröffentlichte Urteile der Finanzgerichte

- **FG: Zeitpunkt der Bildung einer Gewerbesteuer-rückstellung für Mehrsteuern aufgrund Betriebsprüfung**

Eine Rückstellung für zusätzliche Gewerbesteuer, die aufgrund der Feststellungen einer Betriebsprüfung für einen bestimmten Veranlagungszeitraum festzusetzen ist, kann erst zu dem Bilanzstichtag gebildet werden, zu dem der Steuerpflichtige mit der Aufdeckung des zugrunde liegenden Sachverhalts rechnen muss.

EStG § 5

(FG Düsseldorf vom 29.08.2013 – 13 K 4451/11 E,G, rkr., vgl. EFG S. 253)

- **FG: Unterscheidung zwischen Ablesefehler und Annahme eines unzutreffenden Sachverhalts**

Das Übersehen eines Minuszeichens in einer Bilanz führt dann nicht zu einer offenbaren Unrichtigkeit, die gemäß § 129 AO korrigiert werden kann, wenn der Veranlagungssachbearbeiter nicht den sich aufgrund des Ablesefehlers ergebenden Betrag der Veranlagung zugrunde legt, sofern er infolge eigener Überlegungen zu einem unzutreffenden Sachverhalt gelangt, aus diesem steuerliche Schlussfolgerungen zieht und den steuerlichen Berater hierzu anhört.

AO § 129

(FG Nürnberg vom 24.10.2013 – 6 K 720212, Nichtzulassungsbeschw. eing. [Az. des BFH: XII 222/13], vgl. EFG 2014 S. 318)

- **FG: Unterschiedliche Auslegung des Begriffs „Schlussbilanz“ i. S. d. UmwStG 2006**

Beim qualifizierten Anteilstausch (§ 21 Abs. 1 UmwStG) muss der Antrag auf Buchwertfortführung von der übernehmenden Gesellschaft spätestens mit der Abgabe der

für das Einbringungsjahr zu erstellenden Steuerbilanz gestellt werden. Die Steuerbilanz ist gleichzeitig auch Schlussbilanz i. S. des § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG.

UmwStG 2006 § 21 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2, § 20 Abs. 2 Satz 3

(FG München vom 22.10.2013 – 6 K 3548/12, Rev. eingelegt [Az. des BFH: I R 77/13], vgl. EFG 2014 S. 235)

- **FG: Bildung von Pensionsrückstellungen für Verbindlichkeiten aus einer Unterstützungskasse**

1. Der Grundsatz der erfolgsneutralen Behandlung von Anschaffungsvorgängen gilt auch für übernommene Passivpositionen unabhängig davon, ob der Ausweis dieser Passivposition in der Steuerbilanz einem – von der Handelsbilanz abweichenden – Ausweisverbot ausgesetzt ist.
2. Dies gilt auch für die Bildung von Pensionsrückstellungen für Verbindlichkeiten gegenüber einer Unterstützungskasse im Rahmen einer Ausgliederung nach § 24 UmwStG.
3. Dem bilanziellen Ausweis der Pensionsverpflichtungen steht eine nachfolgende Verschmelzung auf eine andere Gesellschaft nicht entgegen.

EStG § 5 Abs. 1 Satz 1, § 6 a; UmwStG § 24 Abs. 2 bis 4; HGB §§ 238 ff., § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2, § 255 Abs. 1 Satz 1; BGB § 414, § 613 a

(Niedersächsisches FG vom 12.09.2013 – 14 K 195/10, rkr., vgl. EFG S. 1988)

Impressum

PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

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

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

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

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

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

66113 **Saarbrücken**
Europaallee 20
Tel. +49 (0) 681 99689 - 0

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

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

70597 **Stuttgart**
Löffelstraße 44
Tel. +49 (0) 711 69767 - 0

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

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

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

20099 **Hamburg**
An der Alster 42
Tel. +49 (0) 40 35552 - 0

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

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

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

PKF International Limited

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

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

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.

Bildnachweise: © iStockphoto